

＜判例研究＞

—— 米国リミテッド・パートナーシップの
租税法上の「法人」該当性 ——

最高裁平成 27 年 7 月 17 日第二小法廷判決（民集 69 卷 5
号 1253 頁）を題材として

坂元 弘一

はじめに

近年、外国組織体が我が国において事業活動を行うとともに、海外で事業活動を行う外国事業体を我が国の個人又は法人が設立、組成したり、又はそうした事業体に出資したりするなどの活動が活発化しており、これに伴う課税上の取扱いが問題とされる事案が増加している。

ところで、我が国の法人税法では、法人（法人格を有する事業体）と人格のない社団等¹を法人課税の対象とし、組合（民法上の任意組合、商法上の匿名組合²）については、組合員に直接課税（構成員課税；パススルー課税）することとされている³。この税制を利用する形で、2000 年代以降、民法上の組合（任意組合）や商法上の匿名組合を用いた租税回避スキームが現れ⁴、程なく、外国法に基づいて設立された組織体（以下「外国組織体」という）も利用され、投資国、投資物件も拡大した。これを背景に、組織体の行った事業からの所得が組織体に帰属するのか、構成員に帰属するのかの解釈をめぐる訴訟が相次ぐこととなったが、⁵

この一連のタックスシェルター事案に関しては、平成 17 年度の税制改正で、特定組合員に該当する個人の不動産所得に係る損失は生じなかったものとみなされ、損益通算は認められないこととされたため（租税特別措置法 41 条の 4 の 2）、⁶ 立法的に一応解決されている。

しかしながら、本事件（最高裁平成 27 年 7 月 17 日第二小法廷判決民集 69 卷 5 号 1253 頁）は、「パートナーシップを始め外国組織体が我が国租税法上『法人』に該当するかという租税法の基本的な問題に関するものであり、また、我が国の租税法において借用概念とされているものにも当てはまる一般性を持つ問題であり」⁷、さらに、組織体が「実体（法人；筆者注）か導管（パススルー課税主体；筆者注）かによって様々な課税上の問題が生じ…、単なる損失負担による租税回避の問題にとどまらない」⁸ため、本判決を検討の遡上に上げるものである。

税制改正前の処分に係る本件は、上記のタックスシェルター事案であり、本件の問題を解決する前提として、外国組織体の法的性質（外国組織体が我が国の租税法上、法人、人格のない社団等又は組合のいずれに分類されるのか）⁹について検討しなければならないこととなる。¹⁰しかし、我が国の個別の租税実体法には、「法人」そのものの定義がなく、借用概念に依拠しているため、外国組織体が所得税法等にいう法人に該当するか否かに係る判断方法は解釈によらざるを得ないこととなる。さらに、外国組織体については、我が国の法人に相当する法的地位が付与されている組織体の範囲やその付与する際の手続的規律が国または地域により様々であることなどから、外国組織体が我が国租税法上の法人に当たるか否かの判断は困難なものとなる。¹¹

本件のデラウェア州 LPS についても、その法人格該当性に関しての下級審 6 裁判所の判断が分かれていたため、最高裁判決が注目されていたものである（以下、東京、大阪で係属していた本件類似事件を東京事件、大阪事件という）。

- 1 法人税法3条、所得税法4条では、「人格のない社団等は、法人とみなしてこの法律の規定を適用する。」とされ、法人とみなされている。法人税法2条8号、所得税法2条8号では、「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をいう。」と定義されている。
- 2 任意組合、匿名組合をめぐる課税関係については、所得税法、法人税法本法にはほとんど又は全く規定がみられない。しかし、組合自体は独自の納税者ではなく、むしろ単なる組合員の集合として組合の所得がその組合員に直接帰属すること、組合は単なる導管にしか過ぎないこと（パススルー課税；導管型構成員課税）につき、裁判例及び実務上（任意組合等については、所基通36・37共-19～20及び法基通14-1-1～14-1-2、匿名組合については、所基通36・37共-21、21の2及び法基通14-1-3）は異論がない。任意組合等に類する外国の契約により組成される外国事業体についても、任意組合等と同様パススルー課税の取扱いが認められている。租税特別措置法には、任意組合等課税に関するいくつかの規定が設けられているが（措置法27条の2、41条の4の2など）、いずれもパススルー課税という基本構造ないし通達上の定めを前提に、いわばその例外や修正規定を設けているに過ぎない（別冊ジュリスト228号（2016年6月）租税判例百選第6版P42～43）。
- 3 我が国では、全部または一部が無限責任社員によって構成される合名会社、合資会社や、有限責任社員のみからなる合同会社（有限責任の株式会社と出資比率に関係なく利益分配できる組合組織を折衷した会社形態で、米国のLLCをモデルに創設されたとされている。利益の分配や意思決定の方法などが定款などで決められるので、技術力のある研究者や指導力を持つが資金力のない経営者を呼び込める利点があるとされ、人材集約型産業の受け皿として期待されている。）は、持分会社とされ（会社法575条1項）、法人と法定されており（同3条）、一律に法人課税の対象とされている。

なお、米国LLCは、1977年ワイオミング州が企業誘致を狙って導入したことに始まるが、88年に連邦政府がキントナー規制（コーポレーション以外の企業体の税務上の取扱いを定めたもので、①有限責任、②永続性、③経営の集中、④持分の譲渡性の4つの要素のうち3つ以上を持つものについてはコーポレーションとして、2つ以下であればパススルー課税とするもの）を導入したことによって、非コーポレーション課税が明確化されたことにより全米に広まったとされる。しかし、キントナー規則の下でパススルー課税が認められることのみを目的とした企業設計が横行する弊害が現れたこと、キントナー規則

の下でも個別事案においては予測可能性や法的安定性を欠ききらいがあったこと、各州法準拠企業体や外国の企業体に対する扱いを明確、単純にする必要性が認識されたことなどを背景に、97年、IRSはチェック・ザ・ボックス規則を導入することとなった。これにより、LLCは、税務上、パススルー課税が選択できることとなり、企業レベルと構成員レベルでの二重課税を回避できる企業形態として認識されることとなり、さらなる発展を遂げているとされる(山本守之『法人税の理論と実務』(平成29年版、中央経済社)P41～45)。

一方、我が国の法人の中で特別な課税が行われる法人として、資産流動化法に規定するSPC(特定目的会社)及び投資法人法に規定する投資法人があげられる。これらの法人のうち一定の要件を満たすものが支払う利益の配当の額は、それが配当可能所得額の90%相当額を超える等の一定の要件を満たす事業年度については、損金の額に算入され、したがって支払配当部分には法人税が課税されないこととされているが(措置法67条の14、同67条の15)、このような課税上の配慮は、これらの法人が資産流動化や集团的資産運用の目的での投資からのリターンを投資家に分配するための導管としての組織体であることを考慮してのものである。これらの法人に対する課税は、導管型組織体課税と呼ばれるが、同じ導管型ではあるものの、溜まり(たまり)型組織体課税を前提としながらそれを部分的に解除するものであるから、組織体への溜まり(帰属)を前提としない導管型構成員課税の導管とは異なるものとされ、導管型構成員課税の導管がパススルー型導管と呼ばれるのに対し、導管型組織体課税の導管はペイスルー型導管と呼ばれている(谷口勢津夫『税法基本講義 第5版』(弘文堂、2016年1月)P233～234)。

4 航空機リース事件、船舶リース事件。

5 LLC事件、LPS事件等。いずれも我が国納税者が、民法上の組合や外国事業体を組成またはそれに投資することによって、組合又は事業体の行う不動産事業に発生する損失(収入を上回る減価償却費)を組合員にパススルーさせ、損益通算に伴う税額の軽減を図るタックスシェルター事案である。本件では、法定耐用年数の全部を経過した中古の木造賃貸用住宅の耐用年数が簡便法によれば4年とされていることから、不動産所得の計算において短期間で多額の損失を発生させ、損益通算により他の課税所得を圧縮することで所得税額、住民税額を減少させる点に狙いがあった。

6 平成17年度改正で、特定組合員に該当する個人が、平成18年以後の各年において、組合事業から生ずる不動産所得に係る損失の金額を有する場合には、

その損失の金額に相当する金額は、不動産所得計算上の必要経費算入（26条2項）、損益通算（69条1項）その他の所得税関係法令の適用については、生じなかったものとみなすこととされた（措置法41条の4の2）。この規定は、航空機リース・船舶リース等から生ずる損失を利用した租税回避を封ずるための個別的否認規定である。このような回避は、信託を利用することによっても可能であるため、平成19年度の改正で、特定受益者が信託から生じた不動産所得の損失を有する場合についても、同じ措置が講じられた（措置法41条の4の2）（金子宏『租税法（第22版）』P226, 509（弘文堂, 2017年））。

- 7 今村隆「外国事業体の法人該当性」税大ジャーナル24巻（2014年9月）1頁
- 8 白木康晴「外国事業体をめぐる課税上の問題について」税大ジャーナル15巻（2010年10月）67頁
- 9 品川教授は、本件のようなタックスシェルター事案に対する対処方法として、外国事業体の法人格該当性の判断からのアプローチに対して、不動産所得の定義の変更からのアプローチを提言されている。「外国の事業体が我が国税法の『法人』に該当するか否かの問題は、主として当該事業体からもたらされる収益（損失）が所得税法26条1項に定める『不動産所得』に該当することから生じるものであるが、それらは租税回避的なタックスプランニングを伴うものであるから、当該、『不動産所得』の定義を変えればほとんど解決されるはずである。すなわち、所得税法上の『不動産所得』は、その所得計算において帳簿記載を条件とする青色申告の対象にしている（所143条）ものであるから、そのような帳簿記載を要しない事業体を通して間接的に不動産を所有している場合には、当該収益（損益）を『不動産所得』から除外すれば良いはずである。」つまり、「不動産等の貸付け、使用について、『居住者が直接所有・管理しているものに限る』と定めることが考えられる。そうすれば、本件のように、事業体を介在した利益（損失）分配契約に基づく所得（損失）は、『不動産所得』からは除外されるはずである。」と述べられている。（品川芳宣「米国LPSの法人該当性一同LPSからの分配金の所得区分—」TKC税研情報24巻6号74頁）
- 10 内国法人は「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」（所得税法2条1項6号、法人税法2条3号）と定義され、外国法人については「内国法人以外の法人をいう。」（所得税法2条1項7号、法人税法2条4号）とのみ定義されている。

11 通達等で示された課税庁の見解には、以下のようなものがある。(鬼頭朱美「デラウェア LPS 最高裁判決が実務に与える影響～アウトバウンド投資の観点から～」税務弘報 63 巻 12 号 95 頁参照)

- ① 外国事業体の取り扱い指針 Q&A…「ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うかどうかは、当該事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断する」とし、米国 LLC は、次のような理由により税務上「外国法人」に該当するとしている。i) 商行為をなす目的で設立された事業体であること、ii) 商号等の登録等が行われること、iii) 事業体自らが法的主体となることが認められていること、iv) 「構成員とは別個の法的主体であること」、「事業活動を行うための必要かつ十分な個人と同等の権利能力を有する」ことが根拠法において規定されていること。
- ② 任意組合等に対するパススルー課税の取扱い(所基通 36・37 共-19 及び法基通 14-1-1)において、任意組合、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合(以下、任意組合等という)に類する外国の契約についても、任意組合等と同様パススルー課税の取扱いが認められている。
- ③ 個別通達で、任意組合等に類する外国の契約として、米国におけるジェネラル・パートナーシップ契約やリミテッド・パートナーシップ契約等で共同事業性及び財産の共同所有制を有すると想定されるものが該当すると例示されている。

1 事件の概要

(1) 事案の概要¹²

我が国の居住者である X ら(原告・被控訴人・被上告人)は、A 証券の勧誘に応じて、米国所在の中古集合住宅を対象とした不動産賃貸事業に投資するため、それぞれ外国信託銀行の B 銀行との間で信託契約を締結し、当該信託契約に基づいて同銀行に開設された口座に現金資産を拠出した。同銀行は、ケイマン諸島の法令に基づいて設立された法人とともに、米国デラウェア州の法令に基づいて設立された有限責任会社(リミテッド・ライアビリティ・カンパニー(以下「LLC」))との間で、平成 12 年 12 月 19 日付でデラウェア州改正統一

リミテッド・パートナーシップ法（以下、州 LPS 法という。）に基づいて、同有限責任会社をジェネラル・パートナー（以下「GP」）、B 銀行及び上記ケイマン諸島の法令に基づく法人をリミテッド・パートナー（以下「LP」）となるパートナーシップ契約（LPS 1 契約）を締結し、リミテッド・パートナーシップ（以下 LPS）である C を設立した。また B 銀行は、デラウェア州の法令に基づいて設立された別の LLC との間で、平成 14 年 3 月 28 日付で、同 LLC が GP となり自らが LP となる LPS 2 契約（以下、LPS 1 契約と併せて「本件各 LPS 契約」という）を締結し、LPS である D を設立した（以下 C と D とを併せて「本件各 LPS」という）。B 銀行は、本件各 LPS 契約に基づき、X らが拠出した現金資産を本件各 LPS に拠出し、本件各 LPS に係るパートナーシップ持分を取得した。本件各 LPS は、米国金融機関からも融資を受け、それぞれカリフォルニア州及びフロリダ州に建物を購入し不動産賃貸事業（以下「本件各不動産賃貸事業」という）を行った。

X らは平成 13 年～17 年分の所得につき、本件各不動産賃貸事業から生じた所得が同人らの不動産所得（所得税法 26 条）に該当するとして、損失の金額を X らの他の所得の金額から損益通算（同法 69 条 1 項）して、所得税の申告又は更正の請求を行った。これに対して所轄税務署長は、本件各不動産賃貸事業により生じた所得は本件各 LPS の所得であり、X らの不動産所得ではなく、X らの所得は配当所得に該当するため損益通算をすることはできないとして、それぞれ所得税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。そのため、X らは上記各処分の取消しを求めて出訴した。

1 審判決（名古屋地判平成 23 年 12 月 14 日民集 69 卷 5 号 1297 頁）は請求認容。原判決（名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日民集 69 卷 5 号 1462 頁）は控訴棄却。国側上告。

(2) 争点¹³

Xら原告の所得の計算において、本件各LPSが実施した本件各不動産賃貸事業から生じた損失がその構成員に帰属し損益通算できるのか、あるいは本件各LPS そのものに帰属するのか。その点を判断する前提として、本件各LPSが我が国の租税法上の法人に当たるか否か。

具体的には、外国組織体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かにつき、いかなる判断枠組みを採用することが相当かということが中心的な争点である。

(3) 当事者の主張¹⁴

[原告の主張]

法人該当性は、①原則として外国法令により法人格を付与する旨が規定されていることが必要であるが、そうでないとしても、②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である場合には、我が国の租税法上、外国法人¹⁵として取り扱うべきである。

[被告の主張]

法人該当性は、①その構成員の財産とは区別された独自の財産を有するか否か、②その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど独立した権利義務の帰属主体となり得るか否か、③訴訟当事者となり得るか否かに基づき判断すべきである。なお、LLC判決（東京高判平成19年10月10日判決）は、米国ニューヨーク州法に基づいて設立されたLLCが我が国私法（租税法）上の法人に該当すると判断しているところ、本件LPSの準拠法である州LPS法には、LLCの準拠法であるニューヨーク州LLC法と同趣旨または類似の規定があり、そのことも本件LPSが我が国租税法上の法人に該当することを裏付けている。¹⁶

- 12 加藤友佳「米国リミテッド・パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」ジュリスト 1496 号（2016 年 8 月）111 頁及び判例タイムズ 1418 号，77～78 頁を参照した。
- 13 衣斐瑞穂『最高裁時の判例 ジュリスト 1493 号』（2016 年 5 月）65 頁，参照。
- 14 本件の当事者の主張の概要に関しては，藤曲武美「外国事業体（米国デラウェア州 LPS）が租税法上の法人に該当するとされた事例」税務弘報 64 巻 2 号 175～177 頁（2016 年 2 月）を参照。
- 15 この主張は，本件 1 審名古屋地判，本件原審名古屋高判，類似事例であるデラウェア州 LPS 事件における東京地判，バミューダ LPS 事件東京地判に採用されている。
- 16 この主張は，類似事例である別件デラウェア州 LPS 事件の大坂地判において採用されている。

2 1 審，原審判決

本件の第 1 審（名古屋地判平成 23 年 12 月 14 日 税資 261 号順号 11833），原審（名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日 税資 263 号順号 12136）とも，本件各 LPS が我が国の租税法上の法人には該当せず，我が国の租税法上の人格のない社団等にも該当しないとした上で，本件各 LPS が行う不動産賃貸事業により生じた所得は本件出資者らの不動産所得に該当するから，その不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは損益通算をした上で総所得金額及び納付すべき税額を算定すべきであり，上記のような損益通算をすることはできないとしてされた更正処分等は違法であるとして，これらを取り消すべきものとした。¹⁷ 両判決の判断枠組みについては，4(1)②ア，判断基準については，4(2)②イ）参照。

17 衣斐瑞穂『最高裁時の判例 ジュリスト 1493 号』（2016 年 5 月）65 頁

3 判旨¹⁸

「本件においては、本件各 LPS が行う本件各不動産賃貸事業により生じた所得が本件各 LPS 又は本件出資者ら〔X ら〕のいずれに帰属するかが争われているところ、複数の者が出資をすることにより構成された組織体が事業を行う場合において、その事業により生じた利益又は損失は、別異に解すべき特段の事情がない限り、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当するときは当該組織体に帰属するものとして課税上取り扱われる一方で、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当しないときはその構成員に帰属するものとして課税上取り扱われることになるから、本件における上記の所得の帰属を判断するに当たっては、本件各 LPS が所得税法 2 条 1 項 7 号及び法人税法 2 条 4 号（以下「所得税法 2 条 1 項 7 号等」という。）に共通の概念として定められている外国法人として我が国の租税法上の法人に該当するか否かが問題となる。」

「我が国の租税法は組織体のうちその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを納税義務者としてその所得に課税するものとしているところ、ある組織体が法人として納税義務者に該当するか否かの問題は我が国の課税権が及ぶ範囲を決する問題であることや、所得税法 2 条 1 項 7 号等が法人に係る諸外国の立法政策の相違を踏まえた上で外国法人につき『内国法人以外の法人』とのみ定義するにとどめていることなどを併せ考慮すると、我が国の租税法は、外国法に基づいて設立された組織体のうち内国法人に相当するものとしてその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを外国法人と定め、これを内国法人等とともに自然人以外の納税義務者の一類型としているものと解される。このような組織体の納税義務に係る制度の仕組みに照らすと、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法 2 条 1 項 7 号等に定める外国法人に該当するか否かは、当該組織体が日本法上の法人との対比において我が国の租税法上の納税義

務者としての適格性を基礎付ける属性を備えているか否かとの観点から判断することが予定されているものということができる。そして、我が国においては、ある組織体が権利義務の帰属主体とされることが法人の最も本質的な属性であり、そのような属性を有することは我が国の租税法において法人が独立して事業を行い得るものとしてその構成員とは別個に納税義務者とされていることの主たる根拠であると考えられる上、納税義務者とされる者の範囲は客観的に明確な基準により決せられるべきであること等を考慮すると、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かについては、上記の属性の有無に即して、当該組織体が権利義務の帰属主体とされているか否かを基準として判断することが相当であると解される。

その一方で、諸外国の多くにおいても、その制度の内容の詳細には相違があるにせよ、一定の範囲の組織体にその構成員とは別個の人格を承認し、これを権利義務の帰属主体とするという我が国の法人制度と同様の機能を有する制度が存在することや、国際的な法制の調和の要請等を踏まえると、外国法に基づいて設立された組織体につき、設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、日本法上の法人に相当する法的地位が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場合には、そのことをもって当該組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当する旨又は該当しない旨の判断をすることが相当であると解される。

以上に鑑みると、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かを判断するに当たっては、まず、より客観的かつ一義的な判定が可能である後者の観点として、①当該組織体に係る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することとなり、これができない場合に

は、次に、当該組織体の属性に係る前者の観点として、②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を検討して判断すべきものであり、具体的には、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することとなるものと解される。」

本判決の具体的な当てはめについては、まず、後者の観点からのあてはめとして、「州 LPS 法において同法に基づいて設立されるリミテッド・パートナーシップが『separate legal entity』となるものと定められていることをもって、本件各 LPS に日本法上の法人に相当する法的地位が付与されているか否かを疑義のない程度に明白であるとするのは困難であり、州 LPS 法や関連法令の他の規定の文言等を参照しても本件各 LPS がデラウェア州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いないことが疑義のない程度に明白であるとはいえない。」と判断している。

次に、前者の観点からの「法人該当性の実質的根拠となる権利義務の帰属主体」という基準へのあてはめについて、州 LPS 法及び本件各 LPS 契約の定めを検討し、「州 LPS 法は、リミテッド・パートナーシップにつき、営利目的か否かを問わず、一定の例外を除き、いかなる合法的な事業、目的又は活動をも実施することができる旨を定めるとともに(106条(a)項)、同法若しくはその他の法律又は当該リミテッド・パートナーシップのパートナーシップ契約により付与された全ての権限及び特権並びにこれらに付随するあらゆる権限を保有し、それを行使することができる旨を定めている(同条(b)項)。このような州 LPS 法の定めには照らせば、同法は、リミテッド・パートナーシップにその名義で法律行為をする権利又は権限を付与するとともに、リミテッド・パートナーシップ名義でされた法律行為の効果がリミテッド・パートナーシップ自身に帰属することを前提とするものと解され、このことは、同法において、

パートナーシップ持分 (partnership interest) がそれ自体として人的財産 (personal property) と称される財産権の一類型であるとされ、かつ、構成員であるパートナーが特定のリミテッド・パートナーシップ財産 (以下「LPS 財産」という。) について持分を有しない (A partner has no interest in specific limited partnership property.) とされていること (701 条) とも整合するものと解される。」と指摘したうえで、「本件各 LPS は、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件各 LPS に帰属するものということができるから、権利義務の帰属主体であると認められる。」

「そうすると、本件各 LPS は……所得税法 2 条 1 項 7 号等に定める外国法人に該当するものというべきであり、… (略) …本件出資者らの課税所得の範囲には含まれないものと解するのが相当である。」

18 田中啓之「リミテッド・パートナーシップ (LPS) の租税法上の扱い」ジュリスト別冊 228 号 46 頁 (租税判例百選第 6 版) 及び判例タイムズ 1418 号 83～85 頁を参照した。

4 我が国の租税法上の法人の概念

(1) 法人該当性の判断枠組

① 借用概念

我が国の租税法においては、法人の定義がなく、私法上の概念を借用概念として用いているため、その意義が問題となるが、本件及び本件類似事案における各下級審は、「我が国の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確保の観点から、その概念は、原則として私法上の概念と同じ意義に解するのが相当である¹⁹。したがって、我が国租税法上の法人は、我が国の私法上の法人と同じく、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」であるとし、借用概念の統一説²¹を適用している²²。

② 判断方法に関する学説

外国組織体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かを判断するに当たって、借用概念の統一説をとるという場合、準拠法主義による法人該当性判断をするということであるが、具体的にどの法律を準拠法とするのかという問題について、そして、いかなる方法によりこれを判断するのかについては、学説上、様々な見解が唱えられており、本件の第1審、原審も含め、下級審裁判例における見解も分かれている状況にある。その中で、有力と考えられる見解として以下の2説²³があげられている。

ア) 外国私法基準説

外国組織体の設立準拠法（地域）の法令により、当該組織体に法人格が付与されているか否かを検討すべきとする見解である。この見解は、さらに、①専ら外国組織体の設立根拠法令に法人格を付与する旨の規定が設けられているかという観点から検討すべきとする見解²⁴、②設立根拠法令に法人格を付与する規定が設けられているかとの観点に加え、設立根拠法令の設立、組織、運営及び管理等に係る規定内容といった実質的な観点も考慮して、当該設立根拠法令が当該組織体に法人格を付与しているか否かを判断すべきとする見解²⁵、③①の方法により判断することを基本としつつ、補助的に当該組織体の実質的な属性等に着眼した判断基準を併用する見解に分類される。東京事件及び大阪事件の控訴審判決は上記②の見解に分類することが可能であると考えられる一方、本件の第1審判決、控訴審判決及び東京事件の第1審判決は上記③の見解に分類することが可能であるとされている。

イ) 内国私法基準説

同様に借用概念論を用いながら、民法33条の法人法定主義では

なく、民法上の実質的な意義である「自然人以外のもので、権利義務の主体とできるもの」（民法 34 条）を前提として、その準拠法により権利義務の主体といえるか否かを判断基準として法人該当性を判断すべきとする見解である²⁶。

つまり、我が国の私法において法人がいかなる属性を有するとされているかを検討した上で、当該外国組織体がそのような属性を有するかにより法人該当性を判断すべきとする見解である^{27,28}。この内国私法基準説を採った場合に、法人のいかなる属性に着目すべきかについては見解が分かれ得るが、上記のように当該外国組織体が権利義務の帰属主体であること、具体的には、当該外国組織体が自ら法律行為の当事者となることができることや、法律行為の効果が当該外国組織体自体に属すると認められることに着目すべきであるという点が内国私法基準説に立つ論者から共通して指摘されている。大阪事件の第 1 審判決は、この内国私法基準説に分類することが可能であるとされる。

なお、設立準拠法による判断をする外国私法基準説が民法通説の判断枠組みであるが、国内法における法人の性質を有するものを直接に法人と捉える内国私法基準説との理論は対立している²⁹との指摘がある³⁰。

③ 本判決の判断方法

今村教授は、本件判決の判断方法は、各高裁の採用した借用概念に基づく外国私法基準説を修正したものであり、民法 33 条 1 項の法人法定主義³¹を前提にすると借用概念という意味がほとんどない³²ことや抵触法のルールによるべきかとの問題が生じることから、このような議論を避け、所得税法において、「法人」を納税義務者としている意義に立ち返って判断の出発点としたものとされている。また、本判決は、あくまでも「日本法上の法人との対比において」判断すべきとしていることから、所得税法上の「法人」概念が

租税法上の固有概念であるとしているものではないと解釈されている。³³

吉村教授も、本判決は、いわゆる借用概念論の枠組みを取らず、法人概念が我が国租税法上果たす機能を具体的に特定したうえで、その機能に即した判断基準の定立を行っている³⁴と分析されているが、最高裁のこうした論理展開について借用概念との関係が明らかでないとの指摘もされている。

これに関しては、両教授とも、本判決は借用概念の枠組みを採らなかつたものと分析されているが、直接的にはそうした方法は採られていないものの、外国の準拠法が組織体に対して我が国での納税義務者たる資格を持ちうる属性を与えているかどうかを評価するということは、基本的な判断枠組みとしては借用概念の枠組みを用いていると考えても良いのではないだろうか。本判決の用意した「より客観的かつ一義的な判定が可能である後者の観点」からの「外国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か否か」という判断（以下、判断方法1という）は、外国私法基準説と親和的であり、また、「当該組織体の属性に係る前者の観点」からの「外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かは、当該組織体が日本法上の法人との対比において我が国の租税法上の納税義務者としての適格性を基礎付ける属性を備えているか否かとの観点から判断することが予定されている」という判断（以下、判断方法2という）は、内国私法基準説と親和的であり、この順を追った判断方法に関して、内国私法基準説と外国私法基準説を統合した判断方法とみる見解も³⁵あり、そうした理解の上で内国私法基準説の考え方を基本にしているとの指摘に賛同できる。判断方法1は、外国私法基準説と同等と考えられ、判断方法2も議論の出発点として示した「外国の組織体が我が国の納税義務者としての適格性

を備えているかどうか」という基準は、日本法上の法人との対比から判断するという枠組みであり、実質的には、借用概念の枠組みを使った内国私法基準説の判断方法と同等と考えられる。したがって、本判決は、外国私法基準説と内国私法基準説を統合した上で、借用概念統一説に立っているものと考えてよいのではないだろうか。

つまり、本判決は、外国私法基準説又は内国私法基準説の一方のみを採用するものではなく、判断過程に判断方法1及び判断方法2の二つの段階を設けることにより、両者の見解を踏まえたうえで言わばこれを統合した判断方法を示しているとみることもできるのではないか³⁶ということである。

今村教授は、本判決が我が国租税法上の法人概念に関して、借用概念を明示的には採っていないものの固有概念を採ったものではないと述べられている。その点については、筆者也賛成するものであるが、酒井教授は、本判決が法人概念を租税法上の固有概念として捉えているのではないかと以下のように指摘されている。「本件判決は、内国私法基準説を参考としつつ、『構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを外国法人と定め、……納税義務者の一類型としているものと解される。』としており、租税法の見地から『外国法人』該当性を判断したとみることもできるのではなからうか。この点からすれば、一見すると本件判決は『外国法人』を租税法上の固有概念として理解しようとしているようにも思われる。」と説明された上、さらに、本判決がそのあてはめにおいて、内国私法基準説である権利義務の帰属主体性如何により法人該当性を判断したことを踏まえて、「『外国法人』を固有概念であるとした上で、その判断を借用概念の統一説的に行ったものであったとみることができよう³⁷。」と解説されている。

さらに、藤曲氏も本判決が、納税義務者としての適格性を問題と

していることから、法人概念を固有概念として捉えているのではないかとの解釈を示されている。「本最高裁判決は、所得税法等の外国法人に係る規定が『日本法上の法人との対比において我が国租税法上の納税義務者としての適格性を基礎付ける属性を備えているか否かという観点から判断することが予定されている』とすることにより、上記判断基準（筆者注；「当該組織体が権利義務の帰属主体とされるか否か」という判断方法2の基準）を導き出している。その意味では租税法の固有概念として解釈していると言える。³⁸」

これに関しては、酒井教授が指摘されている「租税債務を負担させる」という文言及び藤曲氏が指摘されている「納税義務者としての適格性」という文言は、法人該当性を決める属性として判示されたものではなく、法人格を持つということはどういうことなのか、法人格を持つことの言い換えに過ぎないと思われる。本判決の議論の出発点は、組織体に法人格を与えるということの意義を組織体に自然人以外の納税義務者の資格を与えること、独立して事業を行うものとしてその構成員とは別個に納税義務者の資格を与えることに見出したことから始まる。そこを出発点として権利義務帰属主体性という属性を導き出したものである。法人格を持つ組織体が持つべき機能、法人格を持つということの出発点を表現したものであり、法人該当性を決める概念として表現したものではないと思われる。

しかしながら、本判決は、我が国租税法上の「法人」一般ではなく、あくまでも所得税法2条1項7号等に規定する「外国法人」該当性に限った判断枠組みを示したものとした上で、我が国租税法上の「外国法人」を固有概念と捉えたものと理解すべきであるという指摘もある。³⁹

また、本判決が借用概念についての統一説を前提にして論じることを避けたのは、租税法上の法人該当性を念頭に置いた判示が私法

その他の租税法以外の法領域に影響を及ぼすのを避けるためだった可能性を指摘する見解もあるところである。⁴⁰

④ 民法 35 条の解釈

法人格の有無を決定する準拠法はどこかという「法人の従属法」の問題について、「法の適用に関する通則法」には明文はなく、条理によるとされている。

そして、今村教授は、「国際私法上、設立準拠法で決定すべきとの見解（設立準拠法説）が通説であり、本拠地の準拠法で決定すべきとする見解（本拠地法説）が少数派といわれているが、判例は明確ではない」と指摘されている。⁴¹

ここで、民法 35 条には、外国法人に対する認許規定（一定の基準を満たす法人に対してのみ我が国での法人としての活動を認める規定）があるが、この規定が法人該当性の判断枠組みに影響するのかという問題がある。この問題は、長谷部氏が言われるように、法人格の判断と認許規定は全く別の問題で、この規定は、法人格判断には影響しないというのが通説であるが、この通説に対する有力説もあるので、その点をみてみたい。

まず、長谷部氏は、「民法 35 条は、外国法人について、国、国の行政区画及び商事会社に限り認許する旨を規定しているが、この規定は外国の法律により有効に成立した法人が我が国において法人（権利義務の主体）として活動することを承認する事業体の範囲を定めたものであり、外国事業体がこの規定により認許されない場合であっても、当該外国事業体が外国の法律によって有効に成立し、設立準拠法において法人格が付与されていれば、その法人格そのものが否定されるものではないと解するのが通説である。⁴²したがって、…民法において単に「外国法人」という場合には、認許の対象となる事業体がどうかにかかわらず、外国の設立準拠法において法人格が付与された外国事業体を指すと解することができる。」と説

明されている。

酒井教授も民法 35 条に関して、同条は定義規定ではなく、成立を認許するか否かの規定であるとする通説を支持されている。「同条は、外国法人の定義規定ではなく、成立を認許するか否かという点の規定であるから、そもそも『外国法人』という概念をア・プリオリに同条以前の問題として捉える必要があるようにも思われるところ、本判決は、同条の解釈問題には直接立ち入っていない。」⁴⁴

これに対し、宮崎氏は、「しかしながら、この通説的見解を批判し、外国事業体の法人格の有無は成立と一体のものとして設立準拠法によって決められるのであり、それはいわば外国国家行為としてそのように決定されるのであるから抵触法問題を論ずる余地はなく、民法の起草者も、法人の一般的権利能力の問題は、抵触法上の問題ではなく、いわば外国国家行為として外国法により与えられた法人格を我が国からみて承認するか否かの問題であるという理解を前提として旧民法 36 条（現民法 35 条；括弧書き筆者）を置いたものであることを立法資料に基づいて論証し、旧民法 36 条に定める外国法人の認許の意味は『日本からみて』法人格を承認するか否かという点にあることを明らかにした有力説⁴⁵があることに注意しておきたい。」⁴⁶と指摘されている。

この点に関して、今村教授も同様に「法人格の付与の問題は一種の国家行為でありそもそも抵触法の問題ではないとする堂垣内正人教授や横溝大教授による有力説⁴⁷もある」と指摘され、法人該当性判断の問題は抵触法の問題ではないとすることについても一定の理解を示されている。同教授は続けて、「本件最高裁判決は、『法人』概念について各国の立法政策によるものであることを理由の一つとしていることから、上記堂垣内教授や横溝教授の見解と同じ発想に立っていると考えられる。したがって、この点は、今後の国際私法における法人の権利能力の従属法の問題を考える上で重要な示唆を

与えるものとする。」とされている。⁴⁸

(2) 法人該当性の判断基準（私法上の法人概念）

① 理論⁴⁹

民法上の法人概念について、民法の代表的文献では、概略以下の通り解説されている。⁵⁰「自然人以外で権利義務の主体となりうるものが法人である。人の集合体である団体（社団）や財産の集合体（財団）…（略）…が法の世界において権利義務の主体となるためには、法律の定める一定の要件を満たして「法人格」の付与を受けなければならない。…（略）…どのような団体ないし財産集合体に法人格を与えるかは、各種の法律に規定されている。…（略）…非営利の法人に関する規定は、一般法人法（「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」）に置かれ、…営利法人に関しては、会社法が規定する。」

つまり、法人にはいかなる属性が備わっているのか、いかなる属性を持っているものを法人と解すればよいのかという問題との関連では、法人の設立を認める各種の法律は、そうした法人としての要件を要求しているものではなく、各法の目的を達成するためにふさわしい適切な組織等であるべき要件を要求しているものと考えられる。したがって、法人には一般的にどのような属性があるのかということを見る場合に、各種の法律がどのような属性を持つ社団ないし財団に法人格を与えているかではなく、各種の法律によって、社団ないし財団が法人格を付与された結果としていかなる能力を持つにいたるのか、その法人の能力の共通項を検討することが適当なのではないかと考えられる。

では、法人が持つ権利能力とはいかなるものか。自然人の持つ「権利能力とは、権利・義務の主体となる資格である。例えば、土地や建物の所有者になることができる資格が権利能力である。民法

3条1項は、『私権の共有は、出生に始まる』と規定することで、人間（自然人）が出生によって当然に権利能力を取得することを定めた⁵¹とされる。

法人の持つ権利能力⁵²については、「権利は、団体の構成員や代表者に帰属するのではなく、端的に団体そのものに帰属する。法人格を有しない団体では、その所有する不動産について、団体名による登記ができないとされている⁵³が、法人になればその名で登記することができる（権利の帰属⁵⁴）。」

「法人である団体が負担した債務は、団体自身に帰属し、団体の代表者や構成員（社員）は帰属者とならない（義務の帰属）。義務に対応する責任も団体自身が負う。その反面、代表者や構成員は原則として責任がない。すなわち、構成員は、自分の固有財産で団体の債務を弁済する必要がない。」以上が一般論であるが、法人格のある団体であっても、持株会社のように構成員（社員）の無限責任を認めるものがあり、法人格が必然的に構成員の有限責任に結びつくものではない。つまり、ある団体を法人にすることには、団体債権者の保護を図るための「団体財産の創出」という意味と取引の簡便、効率を確保するための「構成員の有限責任」という二つの意味があるとされる。法人に「団体財産の創出」が十分にあり、団体債権者の保護が十分に図られている場合には、構成員の有限責任が認められ、それが十分でない場合には、会社債権者保護のために、構成員の無限責任を認める必要が出てくる。したがって、法人と構成員の間での債権者への責任の配分⁵⁵については、法人の種類によって違いがあると説明されている。

会社法上は、会社は法人とされ（会社法3条）、法人格が認められることにより、団体自身の名において権利を有し義務を負うことが認められ、権利義務関係の処理が簡明になる。法は、法人格取得の要件を定め、その要件が満たされたときは、行政官庁の免許等の

取得を問題としないで当然に法人格を認める（準則主義）。

会社法の代表的文献では、「法人であることの意味が何にあるかについては、学説上争いがある。①法人の名で権利義務の主体となれることのほか、②民事訴訟の当事者能力があるか、③法人財産への民事執行のためには法人を名宛人とする債務名義が必要か、④構成員の債権者は法人財産に追及できないか、⑤構成員に法人の債権者に対する有限責任が認められるかなどの点が指摘されてきた。たとえば、民法上の組合は法人ではないが、②が認められているし、合資会社や合名会社は法人ではあるが、合名会社の社員や合資会社の無限責任社員には⑤は認められないので、結局、法人であることの意味が何であるかを正確に整理することは困難である。」と解説⁵⁶されている。

ところで、仮に、「権利義務の帰属主体性」を法人該当性の必要十分条件とみる場合、法人の中に上記の②～⑤のいずれかの属性を持たないものが存在し、非法人の中に②～⑤を持つものが存在してもなんら問題はなく、ただ、「①を持っていれば法人であること。」「法人であれば①を持っていること。」といった関係のみがポイントになってくる。本判決は、①を必要十分条件とした訳ではなく、「①を持っていれば法人である。」という命題を法令解釈として示したわけであるが、これは、①が法人であることの十分条件であるということである。つまり、①を持っていなくとも法人である可能性はあるのである。事実認定で、対象の組織体が①を持っていれば法人と判断できるが、仮に、事実認定で①がないと判断される場合、①がなくとも法人である可能性はあるので、さらなる法人該当性の判断に向けての検討が必要になることとなる。この議論は、命題（法令解釈）が正しいとした場合のあてはめでの問題であるが、更に厄介なことは、先ほどの命題が十分条件であるので、対偶として「非法人であれば①を持っていない。」と言い換えられるところ、実

際の問題として、非法人であっても①を持っている組織体があるという事実の指摘もあるところであり、その指摘が正しい場合は、命題自体が正しくないとの指摘であるということである。ただし、この場合、何をもって非法人と認定したか、または何をもって①を持っていると判断したかという問題が残る可能性はある。

② 判例

外国の組織体の法人該当性が争われた事案としては、本件の米国デラウェア州法に基づき組成されたLPSに関する事案、ニューヨーク州法に基づき組成されたリミテッド・ライアビリティー・カンパニー（LLC）に関する事案や英国領バミューダ諸島の法律に基づいて組成されたLPSに関する事案がある。これらの事件の判決に示された外国の組織体についての法人該当性判断基準について概観する。法人制度の具体的内容は、それぞれの国家の歴史的、経済的経緯を踏まえた価値判断に基づく立法政策により異なり得るものであるため、いずれの判決も法人該当性に関する基準についての実質判断が行われている。

⁵⁷
ア) デラウェアLPS判決（大阪地判平成22年12月17日判決2126号28頁）（本件と類似事案）

大阪地裁の判断枠組みは、租税法上の「法人」の決定は、まずは国内法における「法人」に当たるかの問題であるとの考えを出発点として、外国組織体の設立準拠法における性質を検討した上で、国内法上の「法人」と同等であるかにより決定するとの考え方であり、この判断枠組みに関して、今村教授は、米国が1997年にチェック・ザ・ボックスを採用する前に取っていた二重のプロセス（dual process）の考え方やカナダの2段階アプローチ（two step approach）と軸を一にするものであるとされている。⁵⁸

また、法人の属性に関しては以下に掲げるように、①事業体の独自財産の存在、②契約等の法律行為の行為能力、その名におい

て権利義務を負う、③訴訟当事者能力を挙げている。大阪地裁は、これら3つの要素を法人該当性の十分条件として捉えており、3つの要素をすべて有しているかにより判断することとしている。当該LPSは、十分条件とされたものをすべて持っていたことから法人と判断されている⁵⁹。

「外国の事業体が我が国の租税法上（私法上）の「法人」に該当するか否かを判断するにあたっては、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。」

イ) デラウェアLPS判決（東京地判平成23年7月19日判タ1400号180頁（本件と類似事案）、名古屋地判平成23年12月14日民集69巻5号1297頁、名古屋高判平成25年1月24日民集69巻5号1462頁）（本件1審、原審）

この3裁判例は類似点が多いため、名古屋地裁の判決を概観する。名古屋地裁は、以下に掲げるように借用概念説をとるとともに、人格のない社団等も含めた我が国租税法上の法人該当性の判断基準として、損益の帰属主体であるか否かを採用している。

「我が国の租税法は、法人が、法律により、法人格を付与されて構成員とは別個の（いわば自然人と同様の）権利義務の主体とされ、損益の帰属すべき主体（逆にいえば、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、また、人格のない社団等も、法人格は有しないものの、法人と同様に、損益の帰属すべき主体としての組織を備え存続する団体であることから、いずれも、当該法人や人格のない社団等を法人税の納税義務者とし、それぞれの各構成員には当該所得に対する構成員課税を行わないこととしたものと解される。」

「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。」

「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る、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。」

「LPS の損益は、州 LPS 法 503 条に基づき、パートナーシップ契約書に定められた方法によりパートナー間で配分されるが、パートナーシップ内の損益配分（profit and loss allocation）は、パートナーシップ契約書に従って自動的に行われるものであつ

て、資金の移転を伴うものではないとされ、さらに、米国の租税法上、現在のチェック・ザ・ボックス制度が導入される以前から、パートナーシップの事業活動により発生した損益が各パートナーの損益になるという私法上の原則に従って、パートナーシップ（又はLPS）が納税主体とされていなかったとの指摘もされているところである。」

「本件各LPSの損益は、州LPS法に基づく本件各LPS契約上、総額（グロス）ベースでパートナーに直接帰属することが予定されているものと解するのが相当であり、本件各LPSが、デラウェア州法上、当然に損益の帰属主体となるとまで認めることはできない。」

この名古屋地裁判決に関して、今村隆教授は、概要、以下のよう⁶⁰に批判されている。すなわち、所得税法上の「法人」概念を我が国の民商法からの借用概念であることを出発点として、我が国の民商法が法人法定主義をとっていることから、我が国の民商法は「法人」決定の基準を法令で「法人」と定めているかどうかで判断しているとした上、次に、借用概念は、抵触法ルールも適用され、外国のパートナーシップについては、その設立の準拠法が法人格を付与しているか否かで決定すべきとしている。しかし、準拠法上その決定が困難である場合があることから、補充的に損益の帰属主体として認められるかどうかで判断すべきものとした。つまり、我が国租税法では、人格のない社団等も納税義務者とされていること（法人税法3条）を重視し、団体課税と組合員課税の区別は、所得の帰属すなわち権利義務の帰属ではなく、損益の帰属であるとしている。これは、所得税法上の「法人」を民商法からの借用概念としておきながら、租税法上の人格のない社団等に対する取扱いを考慮して、損益帰属主体という民商法にない判断基準を持ち込んでいる点で論理に矛盾が生じている。今村

教授の指摘のポイントは、法人該当性の判断に我が国租税法上の「人格なき社団等」の存在をどう位置付けるのか、ということに尽きるものと思われる。

ウ) デラウェア LPS 判決（東京高判平成 25 年 3 月 13 日訟月 60 巻 1 号 165 頁・大阪高判平成 25 年 4 月 25 日税資 263 号順号 12208）（本件と類似事件）

法人格の属性に関しては、以下に掲げるように、①独自財産の所有、契約締結権、不動産の登録、訴訟当事者能力、その名において権利を取得し義務を負う、②州への登録による成立、③事業体の個別財産の構成員からの独立、④構成員の有限責任、⑤構成員の経営への不参加、構成員持ち分の譲渡可能性などを十分条件として判断基準に採用しており、それらの基準をすべて備えているとして法人に該当すると判断している。

「以上のとおり、本件各 LPS の準拠法である州 LPS 法と本件各 LPS 契約が本件各 LPS の設立、組織、管理・運営等について規定しているところによれば、本件各 LPS については、次のことを指摘することができる。

①本件各 LPS は、団体として、その構成員と区別された独自の財産を有し、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど、独立した権利義務の主体となる。取得した不動産については、その名で登録することができ、その名において訴訟当事者となることもできる。②本件各 LPS は、LPS 証明書の州務長官登録局への登録によって成立する。③本件各 LPS のパートナーは、本件各 LPS の個別の財産に対する権利を有さず、これは、本件各 LPS 契約に各パートナーが出資割合に相当する不可分の持分を有するとの規定があっても変わることはない。④リミテッド・パートナーには、本件各 LPS の債務を支払う責任はなく、有限責任が貫かれている。⑤リミテッド・

パートナーは、管理・運営への参加を禁じられている。リミテッド・パートナーの持分は、厳格な要件はあるものの、譲渡が不可能ではない。

これらを総合してみれば、州 LPS 法に基づいて設立された本件各 LPS は、構成員から独立した法的主体として存在しているというべきであり、州 LPS 法に基づき設立された LPS が「separate legal entity」となると規定する州 LPS 法 201 条(b)の規定は、州 LPS 法に基づいて設立される LPS を法人とする旨を規定しているものと解すべきである。したがって、本件各 LPS は、我が国の租税法上の「法人」に該当する。」

エ) LLC 判決（さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日訟月 54 卷 10 号 2537 頁，東京高判平成 19 年 10 月 10 日訟月 54 卷 10 号 2516 頁）

法人の属性に関しては、以下に掲げるように、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法人印を使用することの 4 点を挙げ、いずれも満たすとして法人に該当すると判断している。⁶¹

「本件 LLC は、NYLLC 法に基づき、その名において、(a)訴訟当事者になること、(b)財産を取得し処分すること、(c)契約を締結する権能を有し、実際に訴訟手続の当事者となることや財産を所有することを前提とした規定を本件オペレーティング契約に置いた上で、その名において、財産を所有・管理し、契約を締結していることが認められる。ところで、上記法人の要素(d)（法人印）については、…（略）…本件 LLC が会社印を使用している状況は窺われない。しかし、法人印は、米国においても、当該印を使用する法人が、その名において行為をする際、その同一性を示し、対外的な信用性を高めるために用いられるものであると思われる、本件 LLC は、前記のとおり、契約書等において、A・LLC の

名で行為をしているのであるから、本件 LLC が LLC 印を設けること自体に不都合があるとは考えがたい。そうすると、本件 LLC が LLC 印を使用している状況が窺われなくても、そのことは本件 LLC の法人性を否定する事情とはならないというべきである。加えて、NYLLC 法 203 条 (d) 項は、州政府に基本定款を提出した時点で LLC は設立される旨規定し、同法に基づき設立された LLC を構成員からは独立した法的主体 (separate legal entity) と位置付けている。さらに、同法 601 条後段は、LLC の個別財産について、LLC の構成員は、一切の利益ないし持分 (interest) を有しないと規定している。

以上の事実を総合すると、本件 LLC は、NYLLC 法上、法人格を有する団体として規定されており、自然人とは異なる人格を認められた上で、実際、自己の名において契約をするなど、原告及び B からは独立した法的実在として存在していることが認められる。そうすると、本件 LLC は、米国ニューヨーク州法上法人格を有する団体であり、我が国の私法上 (租税法上) の法人に該当すると解するのが相当である。」

オ) バミューダ LPS 判決 (東京地判平成 24 年 8 月 30 日税資 262 号 (順号 12027)、東京高判平成 26 年 2 月 5 日判タ 1407 号 86 頁、最判平成 27 年 7 月 17 日税資 265 号 (順号 12703))

判決では以下のように、バミューダ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、法人該当性が否定されているので、法人該当性の判断において考慮されるべき属性に関しては、判決からは読み取れない。

しかし、被告国は法人該当性の根拠として、以下の要素を主張している。①バミューダ法上は、リミテッド・パートナーシップの事業体の財産と構成員の個人の財産は厳格に区別されている、②パートナーシップが契約締結の法的主体となることを予定して

いる、③リミテッド・パートナーシップが訴訟能力を有している。

これらに対して判決では、①事業体の財産と構成員の個人の財産の区別については我が国の任意組合にも同様に当てはまるものである、②パートナーシップは契約締結の法的主体となることを予定していない、③任意組合においても訴訟能力がある、として被告国が法人該当性の要素として掲げた3要素がいずれも否定されているが、被告国は3要素すべてが備わっていれば十分条件としているものであり、その要素のうちいずれかの要素を非法人が持っていたとしても直接反証にはならないが、判決では3つのすべての属性を欠いていると判断されたものと思われる。

「以上によれば、バミューダ法に準拠して組成されたりミテッド・パートナーシップは、経済的、実質的にみても、パートナー間の契約関係を本質として、その事業の損益をパートナーに直接帰属させることを目的とするものであるといわざるを得ないから、バミューダ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はできない。」

③ 本判決の判断基準

本判決は、法人該当性の判断を2方法に分けて行うものとし、判断方法1で、外国準拠法そのものの中から当該組織体の属性を表現する文言が用いられているか否かに着目し、用いられているのであればその意味を検討するといった判断方法が念頭に置かれていると考えられるが、どのような属性、規定に着目するのかについては特段の判示をしていない。本件では、「separate legal entity」という文言に検討が加えられたが、どのような文言に着目するかは、ケー

スパイケースであり、今後の事例の積み重ねを待つしかないところであると思われる。

さらに、判断方法2では、内国私法基準説の判断方法の下、法人該当性の判断基準、つまり、法人の最も重要な属性として、「権利義務の帰属主体であると認められるか否か」という属性を用いることを判示している。本判決は、その属性の具体的な内容を明らかにする趣旨で、「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」との判断要素を指摘している。⁶²

権利義務の帰属主体性を法人概念の中核的なものと捉えることについては、民法の体系書等にもみられるものであり、現在の我が国において非法人であるにもかかわらず権利義務の帰属主体であるとされる組織体は見当たらないとの認識から、全く異論はないとする考え方が⁶⁴ある一方、その属性が私法上の法人に限られ、人格のない社団等さらには民法上の組合においては有していない属性であるとはいい切れないとの認識の下、これらの組織体を画然と区分する基準とは言い難いとの指摘もある。⁶⁵

宮崎氏は、LLC 判決に関してではあるが、当該判決において法人該当性判断の基準として、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法人印を使用すること、という4つの基準が掲げられ、それにより判断されていることに対して、「我が国においては、法人格がないとされる組合にも、法人に認められる効果の多くがすでに法令により与えられているという指摘がなされていることなどを踏まえると、」属性の選定の在り方によって、「租税法上非法人とされる我が国の組合に類似する外国事業体の場合ですら、『法人』と認定されうるといって極めて不合理な結論に至るのではないかという懸念もある。」と指摘され、当該裁判所の採用した4つの基

準の根拠について疑問を呈されている⁶⁷。

本判決では、LLC 事件判決にみられたような法令解釈において法人該当性の要件を個別に列挙して示すという方法はとられておらず、法人該当性の要件として権利義務帰属主体性を掲げ、より根幹的な基準が明示された。これにより、属性の選定の在り方によって不合理な結論に至る可能性が生じてしまうという基準選定に伴う不安定性は解消されたものと思料されるところであるが、本判決の掲げた基準に対して、いくつかの事項が指摘されているところであり、次に見てみたい。

④ 本判決の判断基準に対して指摘されているいくつかの事項

(ア) 判断方法1の基準（客観的かつ一義的な判定が可能である後者の観点）の有効性

高橋氏は、「判断方法1の基準における『日本法上の法人に相当する法的地位』自体実質判断を要するものであり、（判断方法1から判断方法2への；括弧書筆者）『スクリーニング』としての役割を果たせず、結局、判断方法2の基準（(イ)参照）により解決せざるを得ないことになってしまうのではないだろうか。」と、判断方法1の基準の実践性に関して疑問を投げかけておられる⁶⁸。

中谷氏、磯山氏は、「本件最判の判断方法1にいう『日本法上の法人に相当する法的地位』の『付与』の有無を判断するためには、問題となっている組織体が『日本法上の法人』に認められる『属性』を備えているかを詮索しなければならないのではないか。」との疑問を呈され、そうであるならば、結果として、判断方法1の基準は判断方法2の基準のような実質的な考慮に解消されてしまうと指摘されている⁶⁹。

しかしこのような見解に対しては、判断方法1の判断をする場合には、設立準拠法令の「文言や法制的仕組み」といった外見上

明らかな言わば形式的にでも理解することができるほどの明確性をもって判断できるかどうか求められているのであり、判断方法2の判断においては、設立準拠法令の規定の「内容や趣旨等」から検討することとされており、本件各LPS契約の内容に関する審査も判断方法2において初めて検討対象となるものであり、判断方法1の基準と判断方法2の基準の差別化は可能であるものと思料する。

しかしながら、川田氏、須藤氏、岩品氏も、ドイツの合資会社を例にとりながら、やはり、判断方法1の基準と判断方法2の基準の区分の難しさを指摘されている。たとえば、ドイツの合資会社はドイツ最高裁において法人格がないと判断されている一方で、我が国私法上の観点からは、実体的には法律行為ができそうなものとなっていると指摘されているところである。そうすると、ドイツの法令での法人格がないということは明らかである（ドイツ最高裁のお墨付き）と言えるのに、今回の最高裁の判断方法1の基準が、外国の法令において日本法上の法人に相当する地位を付与されているかどうかを基準としているので、判断方法1の基準の適用では、日本でいうところの法人格があるとも言えそうであり、判然としないこととならないかとの指摘である。この場合、仮に、判断方法2に進むということになると、結局、判断方法1は書いてあっても事実上適用される例はないという可能性もあると指摘されている。⁷⁰

この事例の場合、ドイツ最高裁のお墨付きがあるにもかかわらず、結局は、判断方法1の基準では法人格該当性の有無が明らかではない場合に当たるものとも考えられなくもないが、そもそも判断方法1の基準の判断に当たって、何をもって「疑義のない程度に明白である」とするのかという判断の仕方にも困難な面があり、3氏が指摘されるように結局は判断方法2に進むというとい

うことになる可能性が高いかも知れない。判断方法1と判断方法2の区分問題と言うよりは、判断方法1の「明白性」の解釈問題として、事例を重ねていかなければならないことのように思われる。

この点に関して、吉村教授は、「判断方法1の基準の適用において、仮に『既定の内容や趣旨等』（判断方法2の基準での検討事項；括弧書筆者）に踏み込む必要があり、権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討するのであれば、こうした基準定立は無意味となる。」と指摘されて⁷¹いる。

(イ) 判断方法2の基準（当該組織体の属性に係る前者の観点）に対する諸見解

判決では、法人該当性に求められる組織体の属性としての権利義務の帰属主体性が示されたので、ここでは、それを権利義務主体性基準と呼ぶ。

藤曲氏は、「『当該組織体が権利義務の帰属主体とされるか否か』という判断基準は、我が国の法人の最も主要な、そして我が国の法人である場合には必ず有している属性であることには間違いないとしても、その属性が私法上の法人に限られ、人格のない社団等、さらには民法上の組合においては有していない属性であるとはいき切れず、これらの組織体を画然と区分する基準とはいえない。」と指摘され、類似事案の東京高判、大阪高判の判断、⁷²⁷³当該高判の前提となっている学説⁷⁴を紹介されている。そして、結論として、「本最高裁判決は、所得税法等の規定における外国法人は我が国の法人との対比において規定されているものである租税法の固有概念として捉え、我が国法人の最も主たる属性である『当該組織体が権利義務の帰属主体とされるか否か』という判断基準に基づくものとするにより、結局のところ、裁判所による事実認定に結論をゆだねたものといえる。」とされ、法令解釈

(命題の立て方) での問題解決の限界について指摘されている。⁷⁵

高橋氏も同様に、任意組合についても組合員の債権者が組合財産に対して直接に執行することはできないこと、さらに、権利能力なき社団に関する近時の議論⁷⁶にみられるように権利義務の帰属点、法律効果の統一点といった効果は、法人固有のものではないことを考え合わせると、実体法上、「法人」概念は、一義的なものとして理解することはできず⁷⁷、したがって、これを借用概念として、曖昧模糊とした外国組織体の納税主体性の判断に用いても、的確な指針となるとは思えないとの見解を表明されている。

酒井氏も明示的ではないが、同趣旨の指摘をされている。つまり、「衣斐瑞穂・訟月 68 卷 6 号 167 頁は、我が国の法人概念の中核が権利義務の帰属主体性にあることや、非法人であるにもかかわらず権利義務の帰属主体とされる事業体ないし組織体は見当たらない点を挙げる。人格のない社団等は法人とはされていないが、どうであろうか。」とされ、人格のない社団等も権利義務の帰属主体となりうることを同様に指摘され本判決の判断方法 2 の基準⁷⁸に対して疑問を投げかけておられる。

さらに、田中氏も、「諸外国の中では、日本の民法上の組合に相当する組織体に対しても、権利能力を認める判例法理が形成されている」として、本判決が、「『権利義務の帰属主体』という基準に依拠した点については、その射程を慎重に画定する必要がある。」と評釈⁷⁹されている。

以上のように、人格のない社団等の中には、権利能力を持っているような社団が存在するという指摘が多くみられる。しかしこれは、我が国が法人の設立に関して準則主義を取っているため、形式上準拠法のない人格のない社団等は、実体上権利義務帰属主体性を持っていたとしても法人にはなれないまま、形式上人格のない社団等として存在しているということではなかろうか。我が

国の法人法定主義という法人概念の下では、一部の人格のない社団等の中に実体的に法人格を持つ資格がありながら、準拋法の根拠を持つことなく形式的に法人となっていない団体があるということは、本件 LPS が我が国法人の実態に照らし法人格付与にふさわしい属性を有しかつ米国で設立根拠法令を持っているゆえにそれを我が国の「法人」に該当すると判断することと何ら矛盾は生じないのではなかろうかと考えられる。しかし、この問題に関しては、今後とも検討を続けなければならない困難な問題のようにも思われるところである。

この点に関して、さらに別の観点から、本件の問題は、大陸法系法人概念と英米法系法人概念の相違に端を発する問題であり、議論の根本の根は深いとの指摘がある。川田氏はじめ 3 氏は、今回の LPS 事件では各裁判所で判断が分かれるなど、難しい事件となった背景には、外国私法準拠説（外国私法基準説）に立って外国事業体の法人該当性を判断する場合には、そもそも「法人」概念が大陸法系の概念であり、英米法系の国には完全に一致する概念がないにもかかわらず、それをどうやって判断するのかというところにあると指摘されている。

岩品氏は、「法人法定主義を採用する大陸法系に対して、英米法ではそもそも法人格という概念がない。そうしたもやもやとした事業体に、まさに実務上の観点から契約締結などの権能を付与することが認められている。その事業体を日本の法人格の概念で考えようというのは、英米法と大陸法を乗り越えて検討しないと⁸⁰いけないので、若干困難性というが無理がある。」と指摘される。

須藤氏は、「法人格があるか、法人かどうかということと権利義務の主体となれるかどうかということとは、別々の概念として欧米諸国を中心にして法律が形成されてきたところ、日本の法律では、法人であるということと権利義務の主体になれるということ

を一致したこととして、明治時代の民商法が立法されたことに今回の話のむつかしさがある。」と指摘され、権利義務帰属主体説という法的アプローチでの困難性を示唆されるとともに、「日本では、民法で法人の規定を設けて、法人だから権利義務の主体になれるという大陸法系のフレームワークになっている。英米法では、会社債権者が構成員の財産に遡及できないという判例があったことをもって事業体に法人格があるとされるわけで、演繹的に法人を定義している日本法のフレームワークで、帰納的に形成された英米法の法人格とは何なのかというようなあてはめをするところに難しさがある。」⁸¹と指摘され、大陸法系の演繹的フレームワークで英米法の帰納的に形成される法人概念を判断することの限界を解いておられる。

こうした背景があることから、判断方法として外国私法基準説や内国私法基準説といった道具立てが必要となり、判断基準として、権利義務帰属主体説の法的アプローチで行くのか、損益帰属主体説の経済的アプローチ（(E)参照）で行くのかといった対立が現れることとなったものと理解できる。

(ウ) 「法人」該当性判断における人格のない社団等⁸²

今村教授は、「我が国の法人税法が人格のない社団等を納税義務者としていることについては判示されていないが、人格のない社団等は、民法上は権利能力の帰属主体でないことは明らかであり、本判決は、法人税法が特別に立法により納税義務者の地位を与えたものと判断していると考えられる」と評釈⁸³されている。

本判決では、「外国法に基づいて設立された組織体」として、「事業体」ではなく「組織体」という文言が用いられている。加藤氏は、原判決まで「事業体」と表記されているにもかかわらず、あえて「組織体」という文言を用いた理由として、本判決が明らかにした判断方法の適用対象の前提として、外国法に基づい

て組織されたという点を強調し、権利能力なき社団（人格のない社団等）を含まないことを意識したのではないかと指摘されている。⁸⁴

一般的に、組織体は事業体よりも広い概念であると思われるので、組織体という文言を使うことで、人格のない社団等が含まれなくなるという意味がにわかには理解しがたいが、人格のない社団等は法に基づいて組織されたものではないということが言えるならば理解できる。つまり、事業体という文言を用いると、法に基づかないで組織されているが事業を行っている事業体（ちょうど我が国の人格のない社団等に当たるもの）をも対象としなければならないこととなるが、上記のことが言えるならば、組織体という文言を用いることで人格のない社団等はすべて含まれなくなることとなる。加藤氏は、こうした理解の下で、本判決が、人格のない社団等を判断枠組みの適用対象外とすることを意識した結果ではないのかと指摘されていると思われる。人格のない社団等が法律に基づかない組織体であるか否かは不明であるが（法人格を付与する準拠法に基づいていないことは確かであるが）、それが事実であれば、組織体という文言を用いることにより、人格のない社団等を対象外とすることができ、明察である。

この点に関しては、本判決では、人格のない社団等を考慮の対象外に置いたというのではなく、やはり対象は広く取られており（組織体というときには事業を行っていない組織体も当然含まれる。）、外国の組織体の「法人」該当性を判断するときの「法人」の概念に関しては、我が国私法上の法人の概念に忠実に「人格のない社団等」を含まないという方法が取られているのではないかと思料する。我が国私法上の法人には、権利能力なき社団は含まれておらず、法人税法で法人とみなす扱いをしているに過ぎない。我が国租税法上は、人格のない社団等がみなし法人として納

税義務者たる法人に含まれているが、それは租税法上の立法論であり、あくまでも租税徴収法上の便宜的な意味で法人として扱われているものと考えられる。私法からの借用概念で「法人」を考えるならば、権利能力なき社団を考慮しないところのいわば純粋な法人概念を前提として考えるべきではないかと思われる。したがって、この考え方の下では、人格がないと判断された組織体は、非法人であるとされることとなるが、この非法人の中に、事業を行い納税義務者たりうる人格のない社団等に相当する組織体がある場合、それが非法人とされることに疑問を呈し、前提として設定した法人該当性の判断基準に問題があったのではないかとといった議論が起こることにもなる。

長谷部氏は、法人格を有しないと判断された外国事業体の租税法上の性質決定と課税方法に関して、「設立準拠法において法人格を有しないと判定された外国事業体については、社団（財団）性の有無、財産の構成員からの独立性の程度、事業の法的主体者、業務執行権を有する構成員の範囲、事業体の債務に対する構成員の責任の態様等に関する法律関係から、我が国における人格のない社団等、民法・民法特例法上の各種組合又は商法上の匿名組合のいずれかの事業体に最も類似するかを個別に判定し、その類似する事業体に係る課税と同様に課税するのが相当である⁸⁵」とされており、外国事業体の法人格該当性の判断を行った後に、人格のない社団等の判断を行うものとされており、人格のない社団等の存在は、外国事業体（外国組織体）の法人格該当性の判断とは無関係という考え方でよいのではないかと思われる。

これに対し、谷口教授は、「外国の法令によって法人格を付与されていない外国事業体は、いわば、『入口』で法人該当性を否定されることになる。そこで、そのような外国事業体については、人格のない社団該当性の判断が、我が国の法人税法上の納税

義務者該当性の判断にとって、決定的な意味を持つことになる。」として、人格のない社団等に当たる外国組織体も我が国租税法上の法人に当たるとの見解を示されているものと思われる。同教授は、人格のない社団等を範疇に収めるための手立てが損益帰属主体性基準（下記の(エ)参照）であるとの見解であると理解できる。同教授によれば、人格のない社団等該当性の判断枠組みは以下のようになる。「借用概念論に関する通説的統一説に従って、人格のない社団等該当性の判断枠組みを示すとすれば、人格のない社団等は民法上の権利能力なき社団の借用概念であることを前提にして、外国の事業体について、まず、権利能力なき社団の成立要件⁸⁶の充足の有無を判例法に従って判断し、次に、権利能力なき社団の成立が認められた場合に、損益帰属主体性基準を満たすかどうかを判断することになる⁸⁷。」つまり、人格のない社団等を含めた形で我が国租税法上の法人格該当性の判断基準として、損益帰属主体性基準が働くという理解をされているものと史料される。

(エ) 属性としての損益帰属の主体性

金子教授は、「パートナーシップ (LLP) については、設立地の法律によって法人格を与えられていても、法人該当性の有無については、法人格の有無のほかに、その活動によって得られる損益の帰属主体であることがその本質的要素（本質的属性）であると解すべきところ（デラウェア州がパートナーシップに法主体性を認めたのは、パートナーシップをめぐる取引の安定性・安全性を確保するためであると解される）、たとえば、デラウェア州のパートナーシップは損益の帰属主体ではなく、損益はパートナーにパススルーするから、法人には当たらないと解すべきである。」とされ、さらに、「筆者としては、デラウェアのパートナーシップが日本の法制における法人に相当するか否かを基準としてその

性格を考えることには問題はないと考える。しかし、日本の法人の大部分は会社法上の会社であり、その活動の成果である所得は法人段階で課税され、その残額が株主に分配されることが、その基本的属性であるのに対し、デラウェアのパートナーシップの場合には、その活動の成果である所得は組合員にパススルーすることがその基本的属性であるから、それは日本の法人に相当する存在ではないと考える。⁸⁸」と見解を述べられている。

ここで、「損益の帰属主体性」があるか否かは、本判決が議論の出発点として法人該当性に必要とした「納税義務者としての適格性」があるか否かということと近似しているように考えられる。本判決の場合には、「納税義務者としての適格性」の条件が判断方法2の基準の「権利義務の帰属主体性」を有しているかどうかという基準に進展していったのに対し、金子教授は、それだけでは足りないものとされ、「権利義務の帰属主体性」のほかに「損益の帰属主体性」が必要なものと考えられているものと思料される。

谷口教授は、法人税法には、所得課税の体系を整備し課税の公平を実現するために所得の帰属主体がすべて課税義務主体となるように、人格のない社団等を所得課税上「法人」とみなす制度となっているが、損益帰属主体性基準を満たすこと（損益帰属主体性）は、人格のない社団等を含む「我が国の租税法上の法人」の属性とみることができるとされている。したがって、損益帰属主体性基準は、あくまでも法人税法等の解釈によって定立された税法規範であって、「私法上の『法人』の要件」ではないとされる。そうすると「法人」概念は、税法の固有概念のように解釈されるのかと思われるところであるが、同教授は、借用概念の統一説が「別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法におけると同じ意義に解す

る」と例外の余地を認めて説かれていることに着目し、損益帰属主体性基準は、人格のない社団等を法人とみなしている法人税法の制度趣旨という租税法規の「趣旨」から導き出すことができるものであるから、損益帰属主体性基準は統一説と整合性を有すると説明されている。さらに、谷口教授は、わが国租税法では権利能力のない社団（人格のない社団等）に課税が行われうるため、「権利義務の帰属＝所得（損益）の帰属」という命題は所得課税においては成立しないのであるから、東京高裁が判旨したような「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」等の損益帰属主体性基準「不要」論は誤解であると反論⁸⁹されている。

谷口教授が、権利能力のない社団（人格のない社団等）に対する税制上の取り扱いを前提に、損益帰属主体性説の合理性（権利義務帰属主体性または損益帰属主体性を持つことが法人該当性の条件との見解と思われる。）を説かれるのに対し、金子教授は、そうした議論とは切り離して、損益帰属主体性が我が国の私法法制上の法人には当然に認められるものであるのに、外国組織体には権利義務帰属主体性を持ちながら、損益の帰属主体性が認められないものもある（権利義務帰属主体性かつ損益帰属主体性を持つことが法人該当性の条件との見解と思われる。）という認識の下、外国組織体の法人該当性を判断する場合の要件とされているものと思われる。誤解を恐れずにこれらの見解をまとめると、東京高判では、権利義務の帰属主体であれば当然に損益の帰属主体となるものとし、これに対し、金子教授の分析は、権利義務の帰属主体であっても損益の帰属主体にならないものが存在するとされる。さらに、谷口教授は、租税法上の法人の中には権利義務の帰属主体でないものが損益（所得）の帰属主体になることがあるとされる。このように三者三様となっていると解される。

損益帰属主体性を法人該当性の要件とする裁判例には、本件 LPS の法人格を否認した、東京地裁、名古屋地裁及び名古屋高裁があげられるが、その判旨において、外国の組織体が明らかに我が国の法人と同様に「損益の帰属すべき主体」として設立されたものと言える場合に限り、法人格を付与する法人に該当すると解すべきであるとしている。この見解を取る裁判所がいずれも法人該当性を否定する結果となっている。裁判での判断の理由は、損益の帰属主体ではないとするものであり、この条件は、結果として法人該当性判断に当たってのハードルを上げているようである。⁹⁰

これに対し、今村教授は、東京、大阪の高判と同様、⁹¹ 損益の帰属主体であるか否かは、当該外国組織体が法人とされるか否かの結果であり、法人か否かを決定する基準とはなりえないとされる。さらに、法人該当性の判断を損益の帰属主体か否かで判断する基準は、「そもそも『法人』を借用概念と言いつつ、実は、法人該当性の基準を租税法の観点から持ち込んでいて、租税法上の固有概念とするものであり、自己矛盾に陥っているのではないかとの疑問がある。」と批判されている。⁹²

損益帰属主体性を法人格該当性の要件としなかった裁判例には、本件 LPS の法人格を肯定した大阪地裁、東京高裁、大阪高裁判決があげられる。東京高裁では、法人格の与えられた外国組織体によってされた取引から生じる損益は、当該事業体に帰属することになるのであって、「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り、当該事業体の法人該当性を判断するに当たり損益の帰属主体性を判断基準にすることは不要であると判示している。⁹³

この点に関して、本判決は、損益の帰属主体か否かを法人該当性の判断基準にするという点については触れられなかった。葭田

氏は、「これは、判決文において、別異に解すべき特段の事情のない限り、その組織体が我が国の租税法上の法人に該当することから、『特段の事情』に『損益の帰属主体』を含むのか、損益の帰属主体を法人該当性の判断基準とすることが不要なのかは明らかではない。」と指摘され、本判決において、この点について全く触れられていないことに関して「疑問に感ぜざるを得ない」とされている⁹⁴。

損益帰属主体性説に関して、川田、須藤、岩品の3氏による座談会において、これまでの外国組織体に関する裁判例は、権利義務の帰属主体性を基準に法的側面を重視する法的アプローチと損益の帰属主体性を基準に経済的側面を重視する経済的アプローチに分けられるとされる。経済的アプローチには、損益とは何か、損益が帰属するというのとはどういうことか、組織体から構成員に財産が移転するときに機関決定のようなものが必要になるのか、現地の規定上「経済的に損益が帰属している」ということを条文で直接規定していることはまずないことなどから、その解釈に困難が伴い経済的アプローチは分かりづらい面があるとされている。反面、法的アプローチは、権利義務の帰属というのが比較的わかりやすい概念であり、日本法の点からいっても比較的素直に受け入れられるとされている⁹⁵。

3氏によると、本判決は法的アプローチで判断されたものでありと評価されているところであり、そうした議論も踏まえると、本判決では損益帰属主体性説は、採用されなかったものと判断できると考える⁹⁶。

(オ) チェック・ザ・ボックス規則との関係

チェック・ザ・ボックス規則とは、組織体が自らの法人格の有無にかかわらず、法人課税を受けるのか、パススルー課税を受けるのか、選択ができる制度である。

こうした制度や国に応じ他に様々な制度が存在するため、川田氏は、「日本では、有限会社、合同会社は法人扱いにしているが、米国などでは法人格があっても課税上はパススルー扱いにしておき、そうした国による制度の差をどう扱うかといった問題がどうしても出てきてしまう。」と判断の難しさを指摘されている。⁹⁷

宮崎氏は、LLC 事件の判決評釈において、「『法人』は損益の帰属すべき主体であるとする、私法（設立準拠法）上損益の帰属主体とされない事業体（本件 LLC が米国租税法上そのように扱われることを選択していたわけであるが、私法上どうであったかは、判決文からは明らかではないとされている）は『法人』としての要素を欠くことになるのではないかという疑問があり得る。」と指摘されている。⁹⁸ LLC 事件における当該組織体は、チェック・ザ・ボックスの選択により損益の帰属主体でないこととなっていたが、当該 LLC 判決では、「法人格が与えられているか否かという問題と、本件 LLC が米国においてパートナーシップを選択しているという問題とは、自ずと別個の事柄というべきであるから、控訴人の主張はこの点でも失当である。」と排斥されている。⁹⁹

宮崎氏の指摘は、私法上は損益の帰属主体の属性を持つてはいるが、チェック・ザ・ボックスでパススルー課税を選択したことにより、損益の帰属主体となっていない場合、どう考えるのかという問題意識ではないかと思われる。

葭田氏も、チェック・ザ・ボックス規則により、「組合員課税が選択された場合には、権利義務の帰属主体でない構成員が課税されることになり、権利義務の帰属主体である事業体であっても法人として課税されないことになる。そのような場合であっても、分配された収益を配当所得とし、不動産所得に該当しないとすべきなのかが問題である。」と疑問を呈されている。¹⁰⁰

長谷部氏は、外国組織体の性質決定の技術的な困難性等を理由に、日本においても米国の税制に倣いチェック・ザ・ボックス方式を導入すべきであるという意見に対しての反論としてではあるが、「これを認めると、納税者の選択によって税負担が左右されることや、選択制を利用した課税上の取扱いの食い違いを造り出し、それにより課税を免れるという国際的租税裁定の機会が増大するとの指摘があり、また、小規模な内国法人との整合性の問題もあるため、慎重な検討が必要である。¹⁰¹」と見解を述べられている。

ここで、長谷部氏は、選択制を利用した課税上の取扱いの食い違いが生じるとされているが、これは、チェック・ザ・ボックス規則の適用は、米国租税法上の取扱いに過ぎないのであるから、設立準拠法上の解釈を通じて私法上のベースで問題解決を図ろうとする外国組織体の法人該当性の判断にあっては、同規則適用前の属性を問題とすればよいとの意見と考えられる。この意見に賛同する。

- 19 金子宏『租税法（第22版）』P120（弘文堂，2017年）
- 20 我が国法人は、法人法定主義の下、その設立根拠法で法人格が付与されれば法人となるので、設立準拠法で付与される権能を探求することが、民事法上の法人概念を探求することとなると考えられる。
- 21 租税法上用いられている概念のうち租税法が他の法分野から概念を借用している借用概念の意義について、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、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題となるところ、租税法が私法上の活動、現象を課税要件規定の中に取り込むに当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、別異に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが租税法律主義、法的安定性の要請に合致しているとする統一説が通説とされ、裁判例でもこの考え方が取られてきている。また、租税法の目的にしたがって解釈とする目的適合説も有力に

唱えられている。なお、租税法の解釈は租税法の目的の正当な実現のためであるとして、租税法独自の概念及び原理の意味を持たせる立場が独立説であるが、現在では支持されていない。(金子宏『租税法(第22版)』P119～120(弘文堂, 2017年))

- 22 類似事案における東京地判及び本件における名古屋地判・名古屋高判においては、損益の帰属主体性という基準を法人該当性の判断基準に用いており(本稿4(2)②イ参照)、これらの裁判例では目的適合説を取っているとする見解もあり得るとされている。(霞田英人「デラウェア州LPSの法人該当性に係る最高裁判決の検討」税務事例47巻11号28頁)
- 23 判例タイムズ1418号, 79頁。
- 24 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」ファイナンシャル・レビュー94号18頁(注12の文献より再引)
- 25 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56頁(注12の文献より再引)
- 26 乙部竜夫「米国デラウェア州法に基づき設立されたりミテッド・パートナーシップ(LPS)の我が国租税法上の「法人」該当性判断枠組み」行政関係判例解説(平成27年)108頁
- 27 水野忠恒・体系租税法360頁, 今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル24号11-14頁, 木村弘之亮・判例評論638号(判例時報2139号)17頁注(3)(注12の文献より再引)
- 28 衣斐氏は今村教授の見解を以下のように紹介されている。「①租税法が公法である以上は、渉外関係においても我が国の租税法規を属地的ないし属人的に適用できるか否かという観点から検討すべきである、②租税法は国内実質法の一つであるところ、租税法が借用しているのは国内実質法である民商法であり、抵触法のルールまで当然に借用しているとは言えない、③立法府が我が国の租税法の立法に当たり借用概念を用いる際には、我が国の民商法を念頭に立法していると考えられ、抵触法のルールにより外国私法が適用されることを念頭に立法しているとは考え難いこと、などと指摘された上で、一般論としては、租税法が借用概念を用いている場合、原則として、その借用概念は我が国の民商法により判断されるべきであるとして、内国私法基準説が相当であるとされる。その上で、我が国の租税法上の法人概念についても、内国私法基準説を前提に、我が国における法人概念の本質的要素を検討した上で、当該外国事

業体がそのような本質的要素を満たし、我が国の法人と同等と認められるか否かにより判断すべきであるとされる。」(衣斐瑞穂・法曹時報68巻6号1631頁(当該文献の注12)を参照)

- 29 たとえば、ガンジー島で納付された源泉税が法人税法69条の外国税額か否かの判断に当たり、我が国における法人税の性質に合致しているか否かを基礎に判断した最判は、当該事件においては内国私法基準説を採用したといえる。また、外国での婚姻関係を基にした配偶者が所得税法上の配偶者控除の対象となる配偶者に当たるか否かに関して、法の適用に関する通則法24条《婚姻の成立及び方式》の規定の適用により、当該地国における婚姻の成立をもって肯定する所基通2-46の考え方は外国私法基準説を採用していると考えられる。(酒井克彦・判例評論696号7頁(判例時報2314号158頁))
- 30 内国私法準拠説と外国私法準拠説との対立については、今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル24号11頁、谷口勢津夫『税法基本講義第5版』55～56頁(弘文堂、2014年)
- 31 我が国の民法が法人法定主義を採ったのは、法人は自然に発生するものであって法律により創造されるものではないという法人有機体説の考え方に拠らず、法人擬制説の考え方にに基づき、法人は法律によって初めて創造されるとの考え方にに基づくものとされる。
- 32 今村教授は、「法人法定主義とは、法人自然発生説を否定する趣旨に過ぎず、法人の本質的属性を規定したものではない。」と指摘されている。(今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」国際取引法学会1号190頁)
- 33 今村隆「デラウェアLPS最高裁判決にみる「法人」該当性」税理58巻15号73頁
- 34 吉村政穂「デラウェア州法に基づくリミテッド・パートナーシップの「法人」該当性」税務弘報63巻12号106頁(2015年11月)
- 35 判例タイムズ1418号、80頁。同旨、高橋美津子「米国デラウェア州の法律に基づいて設立されたりミテッド・パートナーシップが所得税法2条7号及び法人税法2条4号に定める外国法人に該当するか否かの判断の方法」48巻10号66頁
- 36 判例タイムズ1418号、79頁参照。
- 37 酒井克彦・判例評論696号11頁(判例時報2314号157頁)
- 38 藤曲武美「外国事業体(米国デラウェア州LPS)が租税法上の法人に該当するとされた事例」税務弘報64巻2号180頁(2016年2月)

- 39 乙部竜夫「米国デラウェア州法に基づき設立されたりミテッド・パートナーシップ（LPS）の我が国租税法上の「法人」該当性判断枠組み」行政関係判例解説（平成 27 年）109 頁
- 40 中谷栄一郎＝磯山海「デラウェア LPS が我が国租税法上の「法人」に該当するとした最高裁判決」税務弘報 63 卷 10 号 44 頁（2015 年 10 月）
- 41 今村隆「外国事業体の法人該当性」税大ジャーナル 24 卷（2014 年 9 月）13 頁
- 42 東京地裁平成 23 年 7 月 19 日判決も同旨を判示し、原告の主張を排斥している。
- 43 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—外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 141 頁（2008 年）
- 44 酒井克彦・判例評論 696 号 7 頁（判例時報 2314 号 158 頁（注 6））
- 45 堂垣内正人「ポイント国際私法」各論（有斐閣，2000 年）175 頁以下。宮崎氏は、「この有力説を前提とすると統一説の立場からは、我が国租税法上の外国事業体の「法人」該当性判断に当たり、民法 35 条を参照することは、抵触法が私法秩序に含まれるか否かを論ずるまでもなく、わが国の私法秩序そのものを参照することに他ならないと説明されよう。」と解説されている（宮崎裕子「NY 州の LLC は租税法上の外国法人か」税研 148 号最新判例 68（2009 年 11 月）90 頁注（10））。
- 46 宮崎氏は、同時に、LLC 事件の高裁判決においても民法 35 条や法の適用に関する通則法が参照条文として挙げられていることから、同判決は「法人」解釈に当たっては、参照すべき我が国の私法には抵触法を含めて考えるという立場をとったもののように思われると指摘されている。（宮崎裕子「NY 州の LLC は租税法上の外国法人か」税研 148 号最新判例 68（2009 年 11 月）89 頁）
- 47 堂垣内正人「ポイント国際私法各論第 2 版」（有斐閣，2014 年）194 頁以下。横溝大「法人に関する抵触法的考察」民商法雑誌 135 卷 6 号 1045 頁（注 47 の文献より再引）
- 48 今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」国際取引法学会 1 号 192 頁
- 49 本件類似事件の大阪地裁判旨は、2 点の提出資料を参照し、以下のように判旨の補強材料に供している。「星野論文によれば、『法人』とは、(イ)構成員の個人財産から区別され、個人に対する債権者の責任財産ではなくって、法人自体の債権者に対する排他的責任財産を作る法技術である。なお、法人は、(ロ)

その名において契約を締結し、その名において権利を取得し、義務を負い、(ハ)その権利義務のためにその名において訴訟当事者となる。」とされており（甲共96・270頁）、また、江頭賢治郎・株式会社法（第2版）によれば、「わが国で『法人』と呼ばれるもののみあり非法人団体には絶対にない属性を見つけることは難しく、他方、『法人』全てには、(1)その名において権利を取得し義務を負う、(2)訴訟当事者能力、(3)自己名義の債務名義によってしか強制執行を受けないとの三属性は、最低限帰属することが分かる」とされている（甲共9・28頁）。これらの分析からしても、前述した①から③までの判断基準は、法人とされることにより当然に認められる能力等を表すものとして、合理的であるといえる。」

- 50 四宮和夫、能見義久『民法総則（第8版）』77～80頁（弘文堂、2012年）参照。
- 51 四宮和夫、能見義久『民法総則（第8版）』21頁（弘文堂、2012年）参照。
- 52 法人の権利能力は、自然人とは当然相違するところはある、その性質、目的、法令によって制限を受ける。（遠藤浩、川井健ほか編「民法(1)総則」（第4版増補補綴2版）（有斐閣、2002年））
- 53 最判昭和47年6月2日民集26巻5号957頁
- 54 法人でない社団又は財団で代表者または管理人の定めがあるものは、その名で訴えたり、訴えられたりすることができるため（民訴法29条）、訴訟当事者能力は法人格を規定する重大な属性とは言えないようである。（四宮和夫、能見義久『民法総則（第8版）』78頁（弘文堂、2012年））
- 55 四宮和夫、能見義久『民法総則（第8版）』77～80頁（弘文堂、2012年）参照。
- 56 神田秀樹『会社法（18版）』4頁（弘文堂、2016年3月）
- 57 リミテッド・パートナーシップの制度の詳細は州によって異なるが、おおむね「2人以上の者によって州の法律に準拠して組成され、1人以上のジェネラル・パートナー（無限責任を負う構成員）と1人以上のリミテッド・パートナー（有限責任を負うにとどまる構成員）を有するパートナーシップ」と定義される事業体である。米国においては、パートナーシップの法的性格につき、個々の構成員の集合体に過ぎないとする集合体理論（aggregate theory）と構成員からは独立した存在であるとする事業体理論（entity theory）が存在するとされ、従来は、前者が一般的であったが、各州法間の調整を図る統一法の制定に当たっては後者の見解が意識されるようになったとされる。リミテッド・

パートナーシップについても2001年の統一リミテッド・パートナーシップ法によって、「entity」である旨が明記された。ただし、米国においては、各州によって規定が異なるため、米国各州のリミテッド・パートナーシップの法人格の存否を包括的に論ずることはできず、問題とされた州の法令を参照して個別具体的に判断する必要があることに留意すべきとされる。(衣斐瑞穂・法曹時報68巻6号1608頁)

- 58 今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル24号5頁(2014年)
- 59 3つの要素がすべてそろって十分条件としているため、仮にそのいずれかを欠いていたとしても法人である可能性はあることになるため、法人該当性の十分条件を折り込みすぎているかとの指摘もされている。
- 60 今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」国際取引法学会1号184頁
- 61 酒井氏の文献によると、この4基準は林良平＝前田達郎『新版注釈民法(2)総則(2)63頁以下(有斐閣2001)からの引用のようである。(酒井克彦『ブラシュアップ租税法』44頁(財経詳報社、2011年))
- 62 本判決は国側が指摘する「構成員の個人財産とは区別された独自の財産」を有することや「訴訟における当事者能力」を有することを法人該当性を判断するための属性として指摘していない。本判決はその理由に触れていないがこの理由について、衣斐氏は、前者については、民法上の組合や権利能力のない社団の財産についても組織体の財産と構成員の財産との区分がされていると評価しうること、後者については我が国においては民法上の組合等が訴訟当事者となりうることとされていることなどの事情も踏まえて、これらの属性を判断要素として指摘しなかったものと考えられると解説されている(衣斐瑞穂・法曹時報68巻6号1632頁(注15))。
- 63 我妻栄『新訂民法総則』45頁など
- 64 判例タイムズ1418号、80頁。
- 65 藤曲武美「外国事業体(米国デラウェア州LPS)が租税法上の法人に該当するとされた事例」税務弘報64巻2号180頁(2016年2月)
- 66 星野英一『民法論集』第1巻有斐閣(1970年)300～301は、「我が国では、(中略)既に実質的に法人とほぼ同じ効果の認められた団体の存在を広く認めているのである。」と述べられているが、当該文献からすでに半世紀近くが経過する現在、事態はさらに複雑なものとなっているのではないかと史料される。

- 67 こうした事情から、宮崎氏は裁判例の集積を望まれるとともに、立法論としての議論を深める必要性を指摘されている。(宮崎裕子「NY州のLLCは租税法上の外国法人か」税研148号最新判例68(2009年11月)90頁)
- 68 高橋美津子「米国デラウェア州の法律に基づいて設立されたリミテッド・パートナーシップが所得税法2条7項及び法人税法2条4号に定める外国法人に該当するか否かの判断の方法」税務事例48巻11号(2016年11月)66頁
- 69 中谷栄一郎=磯山 海「デラウェアLPSが我が国租税法上の『法人』に該当するとした最高裁判決」税務弘報63巻10号45頁(2015年10月)
- 70 川田剛=須藤一郎=岩品信明「座談会最判平成27年7月17日デラウェア州LPS判決を受けて」税務広報63巻12号90頁(座談会)参照。
- 71 吉村教授は、判断方法1の基準設定の背景には、一方で我が国の課税権の問題であるとし外国への従属を拒否しながらも、他方で我が国と同様の法人税制が存在することに対する国際的な法制の調和の要請等への認識を示すことができるとされ、本判決が、そうした課税権の範囲確定と国際的な法制の調和の均衡を行ったと考えるには、あまりに既述が乏しいと評されている。(吉村政穂「デラウェア州法に基づくリミテッド・パートナーシップの「法人」該当性」税務弘報63巻12号106頁、108頁(2015年11月))
- 72 「国側主張の権利義務の帰属主体か否かの判断基準は、『任意組合又は人格のない社団等(略)のいずれであっても、…満たすものであるということができ。』からとして採用していなかった。」と指摘されている。(脚注75の文献)
- 73 「国側主張の権利義務の帰属主体か否かの判断基準は、『論理的にはトートロジーである』として採用していなかった。」と指摘されている。(脚注75の文献)
- 74 法人ならば有している属性であるが、法人に限られるものではないとしている。例えば、神田秀樹『会社法(第17版)』(弘文堂、2015年)4頁は、「結局、法人であることの意味がなんであるかを正確に理解することは困難である。」とし、江頭憲次郎『会社法コメンタールI—総則・設立(1)初版(商事法務、2008年)75頁は、「法人にしか存在せず権利能力なき社団には存在しない属性は存在しない」、「民法上の組合にも、代表者の定めがあるものについては訴訟当事者能力が認められる(略)等、法人財産の独立・分離の要素とされている事項(法人格の属性)の一部は認められる。」としていることを引用されている。(脚注75の文献)
- 75 藤曲武美「外国事業体(米国デラウェア州LPS)が租税法上の法人に該当す

- るとされた事例」税務弘報 64 卷 2 号 180 頁 (2016 年 2 月)
- 76 高橋氏は、「星野英一『民法論集』第 1 卷有斐閣 (昭和 61 年) 229 頁以下。)] を示されている。
- 77 高橋氏は、法人論に関する有力な見解として、法人の属性として①権利義務の帰属主体となり、その名前で訴訟の当事者となり、その法人の名義の債務名義のみによって強制執行を受ける、②法人財産が専ら法人債権者の責任財産となり、したがって、法人財産の維持のための規制がなされること、③構成員の財産が法人の債権者の追及を免れること、これら 3 つの属性をすべて備えている団体を法人の理想型と考えるべきであるとする見解 (上柳克郎「法人論研究序説」(法学論叢 90 卷 4, 5, 6 号 (昭和 47 年) 21 頁以下)) を有力説として紹介され、この見解も踏まえ、法人格の有無は程度問題であると指摘されている。(高橋美津子「米国デラウェア州の法律に基づいて設立されたりミテッド・パートナーシップが所得税法 2 条 7 項及び法人税法 2 条 4 号に定める外国法人に該当するか否かの判断の方法」税務事例 48 卷 11 号 (2016 年 11 月) 66 頁)
- 78 酒井克彦・判例評論 696 号 12 頁 (判例時報 2314 号 158 頁注 14)
- 79 田中啓之「リミテッド・パートナーシップ (LPS) の租税法上の扱い」ジュリスト別冊 228 号 46 頁 (租税判例百選第 6 版)
- 80 川田剛=須藤一郎=岩品信明「座談会最判平成 27 年 7 月 17 日デラウェア州 LPS 判決を受けて」税務広報 63 卷 12 号 81 頁 (座談会)
- 81 川田剛=須藤一郎=岩品信明「座談会最判平成 27 年 7 月 17 日デラウェア州 LPS 判決を受けて」税務広報 63 卷 12 号 81 頁 (座談会)
- 82 一般的に、PTA、協議会 (国や地方公共団体の設置要領に基づいて設置されているものを含む。)、登記のない管理組合、登記のない労働組合、同業者団体、保険代行業等の収益事業を行っている団体、同好会、慈善団体等は、人格のない社団等に該当すると考えられる。
- 83 今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」国際取引法学会 1 号 186 頁
- 84 加藤友香「米国リミテッド・パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」ジュリスト 1496 号 113 頁
- 85 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—外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 142 ~ 143 頁
- 86 最判昭和 39 年 10 月 15 日 (民集 18 卷 8 号 1671 頁) により、①団体として

- の組織を備え、②多数決の原理が行われ、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、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ものとされる。また、権利能力のない社団の資産は構成員に総会的に帰属するとされている。総会的に帰属するとは、各構成員は使用収益の権能を持つが、持分権を持たず、したがって分割請求権を有せず、その資産の管理処分権能は定款の定めるところにより総会の議決にしたがって行われる。(白木康晴「外国事業体をめぐる課税上の問題について」税大ジャーナル15巻(2010年10月)58頁)
- 87 谷口氏のこの見解は、パミュダ LPS に関する東京高判平成 26 年 2 月 5 日に対する評釈であり、2015 年当時のものである。(谷口勢津夫「英国パミュダ諸島の法律に基づいて組成された事業体である『リミテッド・パートナーシップ』の我が国の法人税法上の納税義務者該当性」「判例批評」676号判例時報 2253号 119頁(2015))
- 88 金子宏『租税法(第22版)』508～509頁(弘文堂, 2017年)。第22版は、本判決の後に発刊されているものである。
- 89 谷口勢津夫「英国パミュダ諸島の法律に基づいて組成された事業体である『リミテッド・パートナーシップ』の我が国の法人税法上の納税義務者該当性」「判例批評」676号判例時報 2253号 119頁(2015)
- 90 裁判例では、パートナーシップを前提に判断されているようでもあり、パートナーシップと本件 LPS にどのような相違点があるのかも重要な検討ポイントであるように思われる。
- 91 裁判例としては、東京、大阪の両高裁は、損益帰属主体説、権利義務帰属主体説とも採用せず、大阪地裁は権利義務帰属説を採用し損益帰属主体説を採用しなかった。
- 92 今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル 24号 18頁(2014年)
- 93 これに対し谷口教授の批判があるのは前述したが、谷口教授の見解は人格のない社団等も我が国租税法上の法人であるという点から出発しているものであり、その点の相違点の本質的差異と言えるものと思われる。
- 94 歌田英人「デラウェア州 LPS の法人該当性に係る最高裁判決の検討」税務事例 47巻 11号 29～30頁
- 95 川田剛＝須藤一郎＝岩品信明「座談会最判平成 27 年 7 月 17 日デラウェア州 LPS 判決を受けて」税務広報 63巻 12号 80頁(座談会)

96 衣斐氏は、「『損益の帰属』という概念の意味内容は曖昧であり、権利義務の帰属主体性とは別個にこのような属性を判断要素として考慮する意義については疑問がありうるところである。また、仮にこれが経済的な損益の帰属をいうものであるとすると、ある組織体の活動により生じた経済的な損益は、当該組織体が法人であるか否かを問わず常にその構成員に帰属すると評価し得るものであり、そのような損益の帰属をもって当該組織体が我が国租税法上の法人に該当するか否かを判断することはできないとの批判も考えられる。本判決は、そのような事情も踏まえて、「損益の帰属」については判断要素として指摘しなかったものと考えられる。」と解説されている。

97 川田剛＝須藤一郎＝岩品信明「座談会最判平成 27 年 7 月 17 日デラウェア州 LPS 判決を受けて」税務広報 63 卷 12 号 82 頁（座談会）

98 宮崎氏は、法人格該当性の属性として損益の帰属主体であるといことを前提とした議論をされている様子がうかがえるように思われる。（宮崎裕子「NY 州の LLC は租税法上の外国法人か」税研 148 号 89 頁（2009 年 11 月））

99 この LLC 判決では、法人格該当性の属性に関して、損益の帰属主体であることを要求していないため、このような排斥となったものと思われる。

100 葎田英人「デラウェア州 LPS の法人該当性に係る最高裁判決の検討」税務事例 47 卷 11 号 30 頁

101 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—外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 145 頁（2008 年）

5 本判決の意義

(1) 外国組織体の我が国租税法上の「法人」該当性に関する一般的判断基準の明示

単なる事例判断ではなく、外国法準拠の外国組織体の我が国租税法上の「法人」該当性に関する判断方法や判断基準という一般的判断枠組みを明らかにしたものであり、その基準として、権利義務帰属主体性基準を採用したものである。

今村教授は、「最高裁は、一般的には、一般的命題を定立するのは避け、事例判断をする傾向にある」が、本件で一般的命題を判示した

のは、各高裁のいずれもが、「租税法上の『法人』概念が我が国の民商法上の借用概念であることを出発点とした上、外国私法に準拠して設立された団体の場合に、抵触法ルールが適用され、当該外国私法上『法人』であるか否かで判断するとの外国私法基準説に立っていたことから、これをどうしても修正する必要がある、一般的命題を判示せざるを得なかったからと考えられる。」と分析されている。¹⁰²

今後、諸外国の法令に基づいて設立されたりミテッド・パートナーシップないしそれに類する組織体の法人該当性が問題となった場合における判断の指針になるものと考えられる。

(2) 判断手法としての「比較アプローチ」法

今村教授は、「本件最高裁判決の考え方は、租税法上の「法人」概念が借用概念であることを出発点とはせず、世界の多くの国が採用している比較アプローチ（自国の私法上、当該外国の団体を自国の団体と比較して、租税法上の取扱いを判断するとのアプローチ）の一つを採用したものであり、安易に抵触法のルールによるべきではないとの基本的な考え方に基づくものであると評価できる。」とされている。¹⁰³ 両者の比較に当たっての基準を納税義務者としての適格性有無の問題として捉えたものと理解できる。さらに、同教授は、「本最高裁判決は、…『日本法上の法人との対比において』と判示しているが、ここでいう『日本法』とは、主に日本の民商法を意味していると考えられるが、その意味では、借用概念論を完全に否定しているのではなく、民商法から『法人』の本質的な属性を導き出していると考えられる。このように考えていくと、本最高裁判決は、借用概念論を出発点にはしてはいないものの、結果的には、借用概念論における内国私法準拠説と同じであると考えられる。」とされている。¹⁰⁴

筆者は、本判決の判断手法は、実質的には、内国私法基準説と外国私法基準説という借用概念の枠組みを使った上で、それらを統合した

判断方法であり、借用概念論における統一説に立っているものと考えてよいのではないかと思料している（4(1)③参照）。

(3) 当てはめにおける「2段階テスト」

本件判決における「2段階テスト」（判断方法1と判断方法2による二段階の判断方法）は我が国国内における法人該当性を判断する際の私法上における「2段階テスト」（法人登記の存在による形式判断とその後の実質判断による法人格の否認の可能性）とは似て非なるものであり、本件判決における2段階テストは、第一段階（判断方法1）さえクリアすれば第二段階テスト（判断方法2）に進まないという点で大きく構造を異にしているとの指摘が¹⁰⁵されている。

これに関しては、複雑な物事の定義を2段階で考察していくという方法論は、さほど珍しいことではないと思われるところ、本判決は、外国私法基準説と内国私法基準説の2説の統合を考慮して「2段階テスト」という方法が採られたものと考えることが自然ではないかと思料される。

しかし、1段階目がクリアできなかった場合に、2段階目に進むのは当然として、1段階目がクリアできた場合には、文言上は、2段階目には進まない¹⁰⁶と読めるのであるが、1段階目がクリアできた場合にも2段階目に進み、2段階目のテストを審査しなければならないのではないかという議論もあり、さほど単純ではないようである。

102 今村隆「デラウェア LPS 最高裁判決にみる「法人」該当性」税理 58 卷 15 号（2015 年 12 月）73 頁

103 今村隆「デラウェア LPS 最高裁判決にみる「法人」該当性」税理 58 卷 15 号（2015 年 12 月）73 頁

104 今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」国際取引法学会 1 号 187 頁

105 酒井克彦・判例評論 696 号 7 頁（判例時報 2314 号 157 頁）

106 本稿の4(2)④ア)参照。

6 今後の課題

今後の課題として、多くの識者、専門家があげている事項は、立法上の課題、国際課税上の課題、実務上の課題などである。以下簡単に概要をみてみたい。

(1) 立法上の課題

長谷部氏は、現行税制の下での外国準拠法に基づく外国組織体の法人該当性の判断による解決法には、経済実態が類似する組織体に対して異なる課税を行うという事態も十分に起こりえることから課税の中立性の面で問題があるとされ、¹⁰⁷ 法的安定性を高める観点からも、私法上の概念を基本としつつ、法人として課税されるのに必要な税法固有の判断基準を法令で措置することを検討すべきであると提言されている。¹⁰⁸ なお、チェック・ザ・ボックス規則に対しては、否定的な見解を示されている。

高橋氏は、組織体課税問題に対して、事件ごとに組織体の法人該当性解釈で対応するのではなく、パススルー課税とチェック・ザ・ボックス規則を合わせて導入すべきであると以下のように提言されている。「一つの収益や所得に関して、複数の段階を経る場合、最終段階に至る途中で課税を差し控える方法であるパススルー課税がチェック・ザ・ボックス規則と併せて導入されれば、かかる不安定さ（本判決の示した基準に従い法人格の解釈で問題の解決を図る方法；筆者注）は解消するのみならず予測可能性が増す。」と提言され、さらに、「各国各々の事業体法制をあるがままに認め、その構成員がその投資の自己責任を負うというアプローチは、最もシンプルかつ基本的合理的であり、我が国にもその導入が望ましいと考える所以である。」

とされている。¹⁰⁹

ハツ尾教授は、有限責任である LLP（リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ）（有限責任事業組合）¹¹⁰ にパススルー課税が認められる反面、無限責任社員で構成される合名会社に認められないのは疑問であるとされ、「単に『法人格』があるということだけを根拠に持株会社に対しても法人課税を継続するということは、これから多様化する事業体の出現を考えると、必ずしも妥当な判断基準ではないと思われる。むしろ、納税者に対して「法人課税」と「パススルー課税」のいずれかの選択を認める制度を構築すべきであろう。」¹¹¹とされている。

(2) 国際課税上の問題

投資対象国や投資対象資産の種類によって利用される LPS の組成地は異なり、改正も相次いでなされており、数多くの国が様々なパートナーシップ法制を有している。こうしたことから、世界各国で外国組織体の取扱いが問題となり、それぞれ様々な判断基準で判断されており、¹¹² 国際間の取引の安定性と予測可能性を確保する観点から、現在 OECD を中心に議論されている BEPS で取り上げ、議論すべきであるとの指摘もある。¹¹³

ハイブリッド事業体（法人格を持つ事業体と持たない事業体の中間的な存在）の問題は、BEPS への対抗における行動 2 の問題であり、OECD は、2016 年 9 月 16 日に、行動 2 に関して OECD モデル租税条約を改訂する勧告案を公表している。この勧告案によると、OECD モデル租税条約 1 条に新たに 2 項を追加して、ハイブリッド事業体を通して得られた所得を締約国の居住者の所得であるとみなすとの規定を設けるべきとしているとの解説もあるところである。¹¹⁴

吉村教授は、本判決が「客観的に明確な基準」を目指したことは一面で評価できるものの、諸外国の法体系、法制度の多様性に対応した

適切な振り分けができるかどうかは疑わしいと評され、さらに、「デラウェア州法は、会社以外の事業体についても大きな存在感を示しており、」さらに、「同法は統一州法委員会全国会議が採択したモデル法である統一パートナーシップ法を採択したものであり、同モデル法を採択している他州にも影響が及ぶ」とされ、「本判決の射程について慎重に検討する必要がある」と指摘されている。¹¹⁵

(3) 実務上の課題

本件では問題とはならないが、外国法に基づいて設立された組織体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かは、本件スキームのように損失のパススルーの可否のみならず、以下のように多岐にわたる。¹¹⁶

① 想定される税務リスク

ア) 所得区分と税率

LPSが法人とみなされると、LPSの個人構成員の場合には、LPSが利益分配をするまで構成員は所得を認識できず、利益分配時に配当所得を認識することになるため、所得区分と各種控除、税率が変わる。LPSの法人構成員の場合には、デラウェアLPSの持ち分を一定以上有する場合には、外国子会社配当の益金不算入の恩典適用の可能性があるとされる。¹¹⁷ いずれにしても、LPSに所得がとどまる限り我が国の課税は繰り延べられる¹¹⁸

イ) タックスヘイブン対策税制

一定の要件に該当する場合（LPSが現地でパススルー課税の適用を受けることにより、LPSの租税負担割合がゼロとなり、かつ、LPSが特定外国子会社等に該当する等の場合）、LPSの所得について構成員にタックスヘイブン対策税制が適用される。¹¹⁹ 同税制が適用された場合、LPSの所得が構成員の所得に合算されて課税を受ける一方で、LPSに損失が生じても取り込むことはできない。¹²⁰

ウ) 外国税額控除

現地で源泉徴収があった場合、LPS が組合とみなされれば、構成員課税を受けたということで構成員が外国税額を納付したことになるため、外国税額控除を適用できたが、LPS が法人とみなされると、LPS が納付したものとみなされるために、構成員は外国税額控除を適用できないこととなる。¹²¹

エ) 租税条約

米国 LPS の場合には、LPS が組合とみなされれば日米租税条約による税率の減免等の特典が適用できるが、法人とみなされる場合には特典の適用はない。¹²²

租税条約上の問題については、本件最高裁判決の少し前の 2014 年 11 月 24 日にフランスの国務院が Artemis 事件において、参加資本免税が認められるかに当たり、デラウェア州のジェネラル・パートナーシップの取扱いについて重要な判断をし、2015 年 7 月 1 日には英国の最高裁が Anson 事件判決で、英米租税条約上、外税控除が認められるかについて、米国デラウェア州のリミテッド・ライアビリティー・カンパニーの取扱いについて重要な判断が示されたところであると今村教授は指摘されており、本判決は、「国内法の問題ではあるが、このパートナーシップの問題は、租税条約の問題の場合もあり、今後も検討すべき重要な課題の一つであろう。」と述べられている。¹²³

オ) 移転価格税制

法人構成員の場合、LPS が組合とみなされるときは、構成員と LPS の取引は同一法人の内部取引であるため課税は生じない。しかし、LPS が法人とみなされるときには、法人構成員が LPS 持ち分の 50% 以上を有する場合、構成員と LPS の取引は関連者間取引となるため、移転価格税制の対象となり、独立の第 3 者間取引と同様に取引扱われることとなる。¹²⁴

② 海外投資スキームへの影響

海外投資において、LPS などの海外の組織体を利用したスキームは多く、これらのスキームは、組織体への課税ではなく、構成員へのパススルー課税を前提に組成されている。本判決により、海外組織体が日本の税務上、法人に該当し、パススルー課税が適用できなくなる場合には、スキームの見直しが必要となる。¹²⁵

この点に関して、前述のケイマン、バミューダの LPS については見直しが必要との見解も散見される。

岩品氏は、ケイマン LPS については、組合契約か利益配当契約かが問題（リミテッド・パートナーもパートナーシップ財産について共有持ち分権を有すると解されるか否かが問題）¹²⁶となったものであるが、最高裁は、判断の過程でケイマン LPS の法人該当性を否定しているのであるが、ケイマン LPS 事件の争点は、組合契約か利益配当契約かであったものであり、組合か法人かという問題ではないので、本件とは争点が違うため、ケイマン LPS の法人該当性も本件判決の判断基準で見直すべきであると指摘されている。¹²⁷

須藤氏は、バミューダ LPS については、同日付で最高裁が不受理をしたことで、法人ではないという判断がされたが、その理由が明らかにされていないと指摘される。¹²⁸

今村教授は、バミューダ LPS 事件における不受理決定の理由は明らかでないものとしつつ、バミューダ LPS の権利義務主体性がデラウェア州 LPS より弱いと判断したためとされている。さらに、本判決の判断方法 1 の基準をバミューダ LPS に当てはめてみた場合、「バミューダ LPS の場合に問題となるのは、firm という概念である。(略) …この firm という概念は、英国法の独特の概念であるが、パートナーシップを商業的な観点でとらえて、法人と同様に構成員と区別された団体とみようとするものであるが、法的な観点では、firm といっても、あくまでも法人とは異なり、構成員と区分

された団体の法的人格を認めるものではない。しかし、英国法においては、このような firm の商業的な観点を尊重して、個別に例外的な取扱いを認めており、firm name で行った行為に構成員も拘束されるとの規定もそのような例外の一つであると考えられる。これをパートナーシップ自体の権利義務主体性の根拠とみるか否かは難しい問題であるが、第二小法廷は、これは権利義務の主体を認める根拠としては弱いと考え、バミューダ LPS については、『法人』に当たらないと判断したと考えられる。」と分析されている。¹²⁹

- 107 金融庁の平成 28 年度税制改正要望には、「課税関係の不安定さにより、クロスボーダーの投資スキームに制約を受けることがあることから、海外の組織体（パートナーシップ等）を通じた投資について安定的な課税上の取扱いとするための措置が必要」との指摘が初めて盛り込まれているとのことである。（宮塚久、北村導人「米国デラウェア州 LPS に関する最高裁判決の概要と実務へ示唆」経理情報 1426 号 46 頁）
- 108 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—外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 147 頁（2008 年）
- 109 高橋美津子「米国デラウェア州の法律に基づいて設立されたりミテッド・パートナーシップが所得税法 2 条 7 項及び法人税法 2 条 4 号に定める外国法人に該当するか否かの判断の方法」税務事例 48 卷 11 号（2016 年 11 月）67 頁）
- 110 有限責任事業組合（LLP）は、民法上の組合制度の特例として有限責任事業組合契約に関する法律によって設立される。有限責任制でありながら、利益分配や意思決定の方法が弾力的に決定できる点では合同会社の利点と類似するが、合同会社が法人課税を受けるのに対し、有限責任事業組合がパススルー課税を受ける点で特徴がある。LLP は、個人やベンチャー企業が大企業と組む事業体で影響力を増すことができるとされる。英国の LLP は、制度創設以後 3 年間で 1 万社に上る利用が報告されており、KPMG など大手会計事務所、法律事務所、デザイン事務所、IT 産業などで活用が始まっており、シンガポールでも成立が目指されているという。（山本守之『法人税の理論と実務』（平成 29 年版、中央経済社）P41～45）
- 111 ハツ尾順一『租税回避の事例研究（七訂版）』416 頁（清文社、2017 年 6

- 月)
- 112 例えば、ドイツでは伝統的に合資会社や合名会社は私法上法人ではないとされているが、近時、合名会社を法人と認める見解がドイツにおける学説上有力になりつつあるという。また、非法人とされている民法上の組合についても、一定の範囲で固有の権利義務を認める最高裁判決が出されているという。(宮塚久、北村導人「米国デラウェア州 LPS に関する最高裁判決の概要と実務へ示唆」経理情報 1426 号 45 頁)
- 113 川田剛＝須藤一郎＝岩品信明「座談会最判平成 27 年 7 月 17 日デラウェア州 LPS 判決を受けて」税務広報 63 卷 12 号 92 頁 (座談会)
- 114 今村隆「デラウェア LPS 最高裁判決にみる「法人」該当性」税理 58 卷 15 号 (2015 年 12 月) 76 頁
- 115 吉村政穂「デラウェア州法に基づくリミテッド・パートナーシップの「法人」該当性」税務弘報 63 卷 12 号 106 頁 (2015 年 11 月)
- 116 訟月 62 卷 6 号 1168 頁
- 117 鬼頭朱実「デラウェア LPS 最高裁判決が実務に与える影響」税務弘報 63 卷 12 号 97 頁 (2015 年 11 月)
- 118 中谷栄一郎＝磯山 海「デラウェア LPS が我が国租税法上の『法人』に該当するとした最高裁判決」税務弘報 63 卷 10 号 45 頁 (2015 年 10 月)
- 119 構成員の所得に課税がされているにもかかわらず、さらに、LPS 等の所得に対してタックスヘイブン税制が適用されるという結論は、同税制の趣旨 (国際的な租税回避への対処) にそぐわないとの観点から、異論もあり得るとの指摘がある。本判決を契機に、立法による手当を含めて改めて議論する必要があるとの評もある (宮塚久、北村導人「米国デラウェア州 LPS に関する最高裁判決の概要と実務へ示唆」経理情報 1426 号 45 頁)
- 120 鈴木健司「米国デラウェア州 LPS に関する最高裁判決を受けた実務上の対応」金融財政事情 67 卷 10 号 49 頁参照。
- 121 鈴木健司「米国デラウェア州 LPS に関する最高裁判決を受けた実務上の対応」金融財政事情 67 卷 10 号 49 頁参照。
- 122 日米租税条約 4 条 6 項 e
- 123 今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」国際取引法学会 1 号 194 頁
- 124 鈴木健司「米国デラウェア州 LPS に関する最高裁判決を受けた実務上の対応」金融財政事情 67 卷 10 号 49 頁参照。

- 125 具体的な代替スキームとして、①デラウェア州の LPS から LPS が法人に該当しないとされているバミューダやケイマンの LPS に変更する、②法制度上パススルー課税が認められている一定の要件に該当する日本の信託を利用する、③パススルー課税が適用される日本の任意組合や匿名組合を利用する、④海外事業を行う子会社の設立とその子会社の損失を連結納税制度の利用により取り込むことでパススルー課税と同様の効果を得る、などが例示されている（鈴木健司「米国デラウェア州 LPS に関する最高裁判決を受けた実務上の対応」金融財政事情 67 巻 10 号 50 頁参照。）。
- 126 鬼頭朱実「デラウェア LPS 最高裁判決が実務に与える影響」税務弘報 63 巻 12 号 96 頁（2015 年 11 月）
- 127 川田剛＝須藤一郎＝岩品信明「座談会最判平成 27 年 7 月 17 日デラウェア州 LPS 判決を受けて」税務広報 63 巻 12 号 88 頁（座談会）
- 128 川田剛＝須藤一郎＝岩品信明「座談会最判平成 27 年 7 月 17 日デラウェア州 LPS 判決を受けて」税務広報 63 巻 12 号 84 頁（座談会）
- 129 今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性」国際取引法学会 1 号 190 頁

終わりに

外国事業体が我が国租税法上『法人』に該当するかという租税法の基本的な問題に関して、外国私法基準説と内国私法基準説を融合しつつ、実質的には借用概念統一説に準拠した判断枠組みと我が国租税法における法人該当性に求められる性質・要素を判断要素として判示した本件の最高裁判決の判断方法は、従来の論争に一応の結論を付けたものとして評価されている。さらに、国際取引に関連して課税関係を判断する上で、私法上の法律評価が問題とされた場合の判断の方法として、一つの指針を与えたものとも解釈できるものであり、本判決は、裁判例、理論、実務はじめ各方面に大きな影響を持つものと思われる、今後の動向に引き続き配意していかなければならないと考えられる。