

## 《論説》

米国 Limited Liability Company からの  
分配金に対する課税（3）

——租税法上の法人概念と米国における法人該当性——

酒 井 克 彦

はじめに

- I 租税法における概念の解釈と私法
- II 設立準拠法主義と租税法概念
  - 1 民法36条の解釈と設立準拠法主義
  - 2 民法上の「外国法人」を狭義に理解する立場
  - 3 民法上の「外国法人」を広義に理解する立場
    - (1) (以上第29号)
    - (2)～(5) (以上第31号)
    - (6) LLCの責任財産を巡る米国判例
    - (7) 検討
- III 裁判例の検討
  - 1 さいたま地裁判決（以上本号）

## (6) LLCの責任財産を巡る米国判例

上記のとおり、米国における私法上の LLC の法人該当性を議論する以前の問題として、米国租税法上の取扱いが私法上の問題に大きな影響を及ぼしていることを看取することができた。しかしながら、既述のとおり、米国租税訴訟における法人該当性の議論はあくまでも米国租税法上の取扱いとして LLC の法人該当性を議論しているに過ぎないのであるから、かかる問題関心がまったく関係のないものとするは妥当ではないとしても、これは本研究において議論しようとしているルートからすると、本質的な議論ではなく、あくまでも追加的意味合いを有する論点であるに過ぎないといわざるを得ない。

そこで、民法35条にいう「外国法人」を解するためのルートとして、設立準拠法主義に則り、米国の私法において LLC の法人該当性がいかに理解されているかという点に関心をシフトすることとしよう。

さて、米国私法においても法人とは何かについて明確な定義はないと思わ<sup>(116)</sup>れるが、まずは、米国における法人該当性議論の前提として、米国連邦所得税法上の解釈論が我が国における借用概念論に近似した構成をとっているか否かという辺りから確認をしておく必要があるだろう。

LLC が利用されている中において、LLC が構成員から独立した企業であることを否定することによって取引上の優位性を求めようとする訴えが起り得る。このことは、LLC が先にみたとおり有限責任性を担保する法的構造であることから、かかる有限責任性を有する LLC の法人格を否認し、LLC の財産を構成員の個人的な所有物であるとの主張をすることによって、LLC の責任財産に対する権利主張をするというような場面において、これまでもしばしば訴訟が提起されてきた。

ここでは、LLC に法人格否認の法理が適用されないということは構成員から法的に独立した法人であることが判断されたということの意味するともいえるが、それ以前に、そもそも LLC 自体が法人格性を有すること前提とされているという点が興味深い。

以下、若干の訴訟を概観することとしたい。

#### イ Ditty v. CheckRite Ltd., Inc.<sup>(118)</sup>

不渡り小切手を振り出した複数の個人である原告 Ditty から振り出された小切手を取立のために譲り受けた CheckRite 社は、ユタ州 LLC 法によって設立された DeLoney & Associates 法律事務所に訴訟のために小切手を渡した。原告は CheckRite, DeLoney & Associates 法律事務所及び同法律事務所の設立を行った LLC 構成員である Richard DeLoney に対して、Fair Debt Collection Practices Act (FDCPA), Fair Credit Reporting Act (FCRA) 及び州法に基づき、取立書状の違法性、小切手の額面額を相当に超過した和解の無効等を主張して提訴した。ここで注目すべきは、原告

が LLC である DeLoney & Associates 法律事務所を Richard DeLoney の分身であるということを利用して、Richard DeLoney に責任追及をしている点である。そもそもユタ州 LLC 法上は、他の LLC 法と同様、構成員の有限責任が明文化されている。<sup>(119)</sup> また、ユタ州では法人格否認の法理として、分身テストが用意されており、構成員の分身であって、法人の法形式を許容することが不正義を促進し、あるいは不公平な結果をもたらす場合には法人格が否認されると理解されているのである。裁判所は、原告が、Richard DeLoney のみが DeLoney & Associates 法律事務所の唯一の弁護士であり、唯一の構成員であり、唯一の取締役であり社長であることなどを個人的責任追及の根拠としたが、これらの理由がかかる LLC の法人格を否認するという判断にわずかの証拠力しか有しないと、更に DeLoney & Associates 法律事務所がユタ州 LLC 法の下で不適切に設立されたという証拠もないとして、原告からの訴えを斥けた。

□ <sup>(120)</sup> In re Sanner.

Arizona Quality Granite は所有不動産をオークションにかけたところ、Fort McDowell Sand and Gravel が唯一の入札者として落札した。アリゾナ州 LLC 法に基づいて設立された Madison Granite Company と Fort McDowell Sand and Gravel に合意があり、入札に際して Madison Granite Company による事実上の支配が存在したため、違法な入札であったとの訴えが提起された。その際、LLC である Madison Granite Company の設立者である Stan Novak 個人の責任も追及された。

アリゾナ州においても、法人格の否認のための分身テスト及び詐欺が立証されなければならないが、裁判所は、LLC の形式的手続の無視や法人財産と個人財産との混同あるいは詐欺がなされているというような立証がなされていないとして、Stan Novak に対する法的責任を追及しなかった。

ハ <sup>(121)</sup> Hollowell v. Orleans Regional Hospital

原告 Hollowell は、ルイジアナ州 LLC 法上の LLC である Orleans Regional Hospital に対して、適切な告知なしにレイオフをしたとして、Worker Adjustment and Retraining Notification (WARN) に反するとしてクラスアクションを提訴した。

Orleans Regional Hospital の構成員は、North Louisiana Regional Hospital, Precision Incorporated, New Orleans Rehabilitation Services であり、運営は、Louisiana Regional Hospital Partnership によって行われていた。

Orleans Regional Hospital の構成員は、North Louisiana Regional Hospital, Precision Incorporation, New Orleans Rehabilitations Service であり、かかる LLC の運営は、North Louisiana Regional Hospital, Precision Incorporation によって組成された Louisiana Regional Hospital Partnership が行い、管理は、同じく North Louisiana Regional Hospital, Precision Incorporation によって組成されたルイジアナ州 LLC 法による LLC である Magnolia Health Systems によって行われていた（なお、Magnolia Health Systems は North Louisiana Regional Hospital も管理している。）。その後、Louisiana Regional Hospital Partnership の医療ライセンスは、North Louisiana Regional Hospital の100%株主である William Windham (50%) と John Turner (50%) の二人がルイジアナ州 LLC 法に基づいて設立した Brentwood Behavioral Healthcare に譲り渡されている。Orleans Regional Hospital を解雇された原告側は、North Louisiana Regional Hospital の株主 William Windham 及び John Turner と Precision Incorporation の唯一の株主である Richard Williams に対する個人責任をも追及した。

裁判所は、ルイジアナ州法上の法人格否認の法理の適用については、同法理にいう分身テストや構成員が LLC を通じて第三者に対する関与をしていたという事実を判断するに足る事実精査が必要であるとして、判断を留保した。

ニ Tom Thumb Food Markets. Inc. v. TLH Properties, LLC<sup>(122)</sup>

土地所有者である Jerry Smith は、ディベロッパーである Terry Hartmann に商業施設の開発を依頼した。しかしまだ、Jerry Smith から所有権の移転がないにもかかわらず、Terry Hartmann は自らが設立したミネソタ州 LLC である TLH Properties を代表して、Tom Thumb Food Markets. Inc.との間でテナントのリース合意を締結した。その後、不動産の所有権移転がないにもかかわらずリース契約が行われたことに対して、Tom Thumb Food Markets. Inc.が、TLH Properties, LLC 及び Terry Hartmann に対して損害賠償を求めて提訴した。

裁判所は、ミネソタ州における法人格否認の法理である分身テスト及び有限責任が不正義な結果をもたらすことになるか否かのテストのうち、後者のテストが立証されていないとして、LLC の法人格を否認せず、Tom Thumb Food Markets. Inc.の請求を排斥した。

ホ New England National LLC v. Kopro of East Lyme LLC<sup>(123)</sup>

原告 New England Nat'l LLC は、自らが所有する不動産をコネチカット州 LLC である Kopro of East Lyme LLC に売却する契約を締結した。Kopro of East Lyme LLC は、New England Nat'l LLC からの催促にも拘らず所有権移転手続に応じなかったため、New England Nat'l LLC は契約不履行を理由に提訴した。

その際、原告は、Kopro of East Lyme LLC の責任追及とともに、当該 LLC の法人格は否認されるべきであり、当該 LLC の構成員である Steven Kaplan, Mel Kaplan, Larry Kaplan の3名の個人責任を追及できると主張した。

コネチカット州における法人格否認の判例によれば、(1)分身テスト、(2)詐欺や取引相手の権利を不正に害する手段テスト、(3)支配と支配の不正な行使の直接的な結果として取引相手に損害が生じているか否かのテストを経由す

ることが要求されるとしつつも、個人責任の有無に関しては判断を下さず、裁判管轄の問題として処理された。

このように多くの裁判例では、LLCの法人格否認の妥当性判断において(1)分身テストや(2)当該LLCが詐欺の手段として活用されているか否かのテストを踏んでいることが分かる。米国では、LLCには法人格があるものとして理解されており、その上で、これらのテストの結果事案に応じてLLCの法人格が否認されているに過ぎないと理解することができるのである。すなわち、多くの裁判例では、詐欺の手段として活用されていない限り法人格が否認されてはいないのである。もっとも、ニューヨーク州のみがこれらに掲げた裁判例とは異なるという特別の性質を有しているのであれば、これらの裁判例の判断は参考にならないかも知れないが、とりわけニューヨーク州LLC法のみが特別のものであるとはいえないと思われるのである。

## (7) 検 討

このように民法上の「外国法人」を広義に理解する立場は、民法35条にいう「認許」にスクリーンとしての意味があるとする解釈を前提とした上で、我が国の法人概念に合致させるという構成を採用することには否定的であるところ、かような立場からは我が国の法人概念の理解に寄せて外国法人該当性を解するのではなく、LLCが米国私法上の法人概念に合致するか否かという見地から考えることになるのである。

そして、既述のとおり、その際米国私法が米国租税法上で展開されているLLCの法人該当性の議論に少なからず影響を受けていることを観察することができたとしても、そのことに拘泥するのではなく、そこでは、あくまでも米国私法上の議論としてこれを純粋に取り上げ、LLCを法人として解する立場に立っていると見得るか否かについて検討を加える必要性が論じられる点を指摘した。かかる観点から、LLCの責任財産を巡る米国私法判例などを見ても、いわゆる法人格否認の法理の適用をもってして、構成員の財産

に私法上の責任追及がなされている点を確認することができるのである。かように考えると、米国私法上も LLC の法人該当性が肯定されているように思われる。

この点、例えば、イングランドの法学者 WILLIAM BLACKSTONE が示した『イギリス法釈義』によると法人該当性については次のように説明されている。<sup>(124)</sup>

- ① To have perpetual succession. This is the very end of it's incorporation: for there cannot be a succession for ever without an incorporation; and therefore all aggregate corporations have a power necessarily implied of electing members in the room of such as go off.
- ② To sue or be sued, plead or be pleaded, grant or receive, by it's corporate name, and do all other acts as natural persons may.
- ③ To purchase lands, and hold them, for the benefit of themselves and their successors: which two are consequential to the former.
- ④ To have a common seal. For a corporation, being an invisible body, cannot manifest it's intentions by any personal acts or oral discourse: it therefore acts and speaks only by it's common seal. For, Though the particular members may express their private consents to any act, by words, or signing their names, yet this does not bind the corporation: it is the fixing of the seal, and that only, which unites the several assents of the individuals, who compose the community, and makes one joint assent of the whole.
- ⑤ To make by-laws or private statutes for the better government of the corporation; which are binding upon themselves, unless contrary to the laws of the land, and then they are void. This is also included by law in the very act of incorporation: for, as natural reason is given to the natural body for the governing it, so by-

laws or statutes are a fort of political reason to govern the body politic.

すなわち、英米法における法人格を有する団体の要素には、①訴訟当事者になること、②法人の名において財産を取得し処分すること、③法人の名において契約を締結すること、④法人印 (corporate seal) を使用することなどが含まれることが認められる。

### Ⅲ 裁判例の検討

次に、これまでの検討を前提として、裁判例における議論を概観し、検討の素材としてみたい。まず、筆者が鑑定意見書の提出を求められてそれに応じた事例の一つであるさいたま地裁平成19年5月16日判決（訟月54巻10号2536頁）を素材としたい。

#### 1 さいたま地裁平成19年5月16日判決

##### (1) 事案の概要

X（原告・控訴人）は、米国ニューヨーク州法に基づき組成された A・Limited Liability Company（以下「本件 LLC」という。）の行った不動産賃貸業に係る収支及び本件 LLC 名義の預金利息収入を X の不動産所得及び雑所得として、平成10年分ないし平成12年分の所得税の各確定申告をした。これに対し、Y（被告・被控訴人）は、本件 LLC が行う不動産賃貸業による生じた損益は法人としての本件 LLC に帰属するもので、X の課税所得の範囲に含まれないとしてこれを是正し、また、本件 LLC が平成10年ないし平成12年に X に対して送金した分配金（以下「本件分配金」という。）は X の配当所得に該当する等として、X に対し、上記各年分の所得税に係る更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件各加算税賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をした。

本件は、X が、本件 LLC は我が国の租税法上の法人に該当せず、また、



本件分配金の一部は出資金の払戻しであり配当所得には当たらないから、本件各更正処分等は違法である等と主張して、その取消しを求めた事案である。

本件事案における具体的な争点は、①本件 LLC は、我が国税法上の「法人」に該当するか、②本件分配金は、X の「配当所得」に該当するか、③本件分配金が配当所得に該当するもの等として X の所得税の計算の基礎とされていなかったことについて、「正当な理由があると認められる」場合に該当するかであるが、ここでは、①の問題についてのみ考察の対象とする。

なお、裁判所が認定した事実は概ね次のとおりである。

イ X は、平成 2 年 7 月、ニューヨーク州在住の B との間で、パートナーシップ契約を締結し、A の名で共同にて不動産賃貸業等を営むことを約した（以下「本件パートナーシップ」という。）。

ロ X は、本件パートナーシップに出資するために米国へ 42 万 7 694 ドルを送金した。そして、X が米国へ送金した上記金額のうち、その半額は本件パートナーシップへの X の出資金とし、残りの半額は X から B への貸付金とした上で、本件パートナーシップへの B の出資金とした。これにより、本件パートナーシップの持分は、X、B とともに各 2 分の 1 となった。

ハ X 及び B は、本件パートナーシップとして、不動産購入のための資金を借り入れ、ニューヨーク州ニューヨーク市所在の物件（以下「本件賃貸ビル」という。）を 140 万 7 175 ドルで購入した。そして、X 及び B は、本件パートナーシップとして、共同で本件賃貸ビルによる不動産賃貸業を開始した。

ニ X は、B との間で、本件パートナーシップをパートナーシップから LLC へ組織変更するため、オペレーティング契約（Operating Agreement of A・LLC。以下「本件オペレーティング契約」という。）及び転換協定（Agreement of Conversion）を締結した。B は、本件 LLC の構成員として、上記組織変更に係る証書（Certificate of Conversion of A to A・LLC）をニューヨーク州政府に提出し、もって X 及び B の本件パートナーシップに係る資産及び負債は本件 LLC に引

き継がれた（ニューヨーク州 LLC 法1006条，1007条参照）。なお，X 及び B の本件 LLC に対する持分比率（以下，LLC に対する構成員の持分を「構成員持分」という。）は，本件 LLC への組織変更の前後を通じて，各 50% のままで変更はなかった。本件 LLC は，チェック・ザ・ボックス規則に基づき，法人としてではなく，パートナーシップとして課税されることを選択した。

ホ 本件 LLC は，X 及び B に対し分配をした。

チ X は，本件各年分の所得税について，本件 LLC の行う不動産賃貸業により生じた損益及び本件 LLC 名義の預金から生じる利息収入を X の不動産所得及び雑所得として平成10年から同12年分（以下「本件各係争年分」という。）の所得税の各申告を各法定申告期限までに行った。Y は，X に対し，平成10年分，平成11年分及び平成12年分（本件各係争年分）の所得税に関し，本件 LLC の行う不動産賃貸業により生じた損益及び本件 LLC 名義の預金から生じる利息収入については，X ではなく，本件 LLC に帰属するとしてこれを是正し，また，本件 LLC が X に対し送金した本件分配金については，X の配当所得に該当する等として，本件各更正処分を行い，更に，本件各加算税賦課決定処分を行った。

## (2) 当事者の主張

### イ X の主張

(イ) LLC は，パートナーシップ形態で事業を行うのでは，その構成員が無制限責任を負うことになるから，構成員をその負担から解放して小規模組織の事業活動の活性化を図るために認められた事業形態であり，そもそも組合的な色彩の強い事業形態である。

① ニューヨーク州 LLC 法は，その定義規定において，LLC を非法人組織（unincorporated organization）と位置付け，LLC が法人ではないことを明確にしている（同法102条m項）。

② 我が国においては，株式会社はもとより持分会社であってもその内部関係に関する法規定には強行規定と解釈されるものが多く，構成員間の

契約の自由がさほど認められていないのに対し、ニューヨーク州 LLC 法の規定は原則として任意規定であり、LLC の内部事項は、構成員間の契約の自由に広く委ねられている。

例えば、ニューヨーク州 LLC 法は、出資金に関する責任について、構成員が負う、抛出を行う義務及び同法に違反して支払われた分配金等を返却する義務は、構成員間の契約ないし構成員全員の承諾があれば、免除ないし減額できる旨規定している（502条 b 項）。また、同法は、LLC の損益や分配金等について、当然に構成員間の出資比率により配分されるものではなく、これを構成員間の自由な契約に委ねる旨規定している（503条、504条）。さらに、同法は、構成員持分の譲渡について、構成員間の契約が何よりも優先するとしているほか、譲受人が構成員となる権利についても、構成員間の自由な契約に委ねるものとする旨規定している（603条、604条）。加えて、同法は、構成員が構成員間の契約に従って退会する旨規定し、法定の退会事由を設けていない（606条）。

以上のとおり、ニューヨーク州 LLC 法の規定は、同法に基づき組成される LLC が、出資金に関する責任、構成員間の分配、構成員の持分の譲渡、構成員の退会等について、構成員間の内部自治を原則とする組合的組織であることを明確にしている。

- ③ そして、ニューヨーク州 LLC 法の規定を受けて、X 及び B は、本件オペレーティング契約において、本件 LLC を構成員である X 及び B の合意に沿って運営する旨定めており、このことから、本件 LLC が契約自由の原則の妥当する組合的な実質を有する組織であるといえる。
- (ロ) 米国の税法上、LLC は、その持分が公に取引されている場合を除き、法人課税又はパートナーシップ課税のいずれかを任意に選択することができる（チェック・ザ・ボックス規則）。本件 LLC は、米国国内において、当初よりパートナーシップとして課税されることを選択して納税している。
- (ハ) そして、本件 LLC を我が国における法制度上の組織と比較すると、(a)

有限責任制，(b)構成員による内部自治原則，(c)構成員（パス・スルー）課税のいずれも採用している点で，本件 LLC は，日本版 LLC とされる合同会社ではなく，むしろ我が国における有限責任事業組合に相当するものである。

- (二) 上記のような主張から，X は，ニューヨーク州 LLC 法に基づき組成された本件 LLC は，広く定款自治が認められ，その運営が構成員間のオペレーティング契約に委ねられた組合的な性格を有するものであるし，法人概念についても，他の法概念と同様，各法律間でできる限り同一に解釈されるべきことや，租税法上の法人概念は実態に即して判断すべきであることからすれば，ニューヨーク州 LLC 法を設立準拠法とする本件 LLC は，その実質に鑑みれば，我が国における有限責任事業組合に相当するものであり，我が国租税法上の法人に該当するとはいえないと主張した。

#### ロ Y の主張

- (イ) 所得税法及び法人税法において，法人について明確な定義付けをした規定はない。租税法上定義を置いていない用語については，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，それを私法上におけるのと同じ意義に解すべきところ，我が国の私法上，法人とは「自然人以外のもので，法律上，権利義務の主体たりうるもの」，すなわち，権利を有し，義務を負う能力を法律上有しているものをいうと解される。

国際私法上，外国の法律によって設立された事業体について，その設立準拠法の下で与えられた法人格は，我が国においても承認されると解されるところ，外国の法律によって設立され，当該設立準拠法の下で法人格を与えられた事業体は，我が国の私法上（租税法上）の外国法人に該当すると解される。

したがって，外国の法律によって設立された事業体が我が国の租税法上の法人となるか否かについては，かかる事業体に当該設立準拠法の下で権利義務の主体となることのできる法律上の資格（法人格）が与えられてい

るか否かが判断の基準となる。

(ロ) 本件 LLC は、ニューヨーク州 LLC 法を設立準拠法として設立されているところ、同法に基づき設立された LLC については、以下の内容の規定がある。

- ① 本法に基づいて設立された LLC は、独立した法的主体（separate legal entity）とし、その法的主体としての存在は当該 LLC の基本定款が破棄されるまで継続するものとする（同法203条 d 項）。
- ② 基本定款に特段の定めがない限り、かつ、本法に制限がある場合にはそのような制限とこの州の他の法律に従うことを条件として、LLC は、以下のことを行うことができる（同法202条）。
  - a その名において、訴訟手続等の当事者となること（同条 a 項）。
  - b 所在地のいかんを問わず、不動産や動産又はこれらに係る権利を取得するなど、不動産や動産についての取引をすること（同条 b 項）。
  - c その財産の全部又は一部を売却するなど、その財産の全部又は一部を処分すること（同条 c 項）。
  - d 株式などの証券に係る取引をすること（同条 d 項）。
  - e 保証契約等の締結、負債の負担、資金の借入れ、手形・債券の発行、営業特許や利益を抵当に入れること（同条 e 項）。
  - f いかなる合法的な目的のためにも資金を貸し出し、LLC が保有する資金を投資し、投資した資金の支払の担保として不動産や動産を占有し、保有すること（同条 f 項）。
  - g いかなる州、外国又はその他の管轄区域においても、その事業を実施し、その業務を運営し、事務所を維持し、本法によって付与される権限を行使すること（同条 g 項）。
  - h いかなる団体、会社、パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ、LLC、合弁事業等その他の主体等の発起人、株主、パートナー、構成員等になること（同条 o 項）。
- ③ 上記のような理由から、<sup>(125)</sup> Y は、本件 LLC には、ニューヨーク州 LLC

法に基づき付与された権利義務の主体となり得る広範な法律上の資格が与えられているなどとして、我が国の租税法上の「法人」に該当し、これを前提としてされた本件各更正処分等は適法であると主張した。

### (3) 第一審判決の概要

第一審さいたま地裁は次のように判示した。すなわち、「納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。したがって、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むにあたって、私法上におけるものと同じ概念を用いている場合には、別の意義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ものと同じ意義に解するのが、法的安定に資する。そうすると、租税法上の法人は、民法、会社法といった私法上の概念を借用し、これと同義に解するのが相当である。したがって、例えば、会社法上すべての『会社』が法人である以上（会社法3条、旧商法54条1項）、そのすべてが法人税の納税義務を負うことと考えられ、その中には、持分会社である合名会社、合資会社や合同会社も含まれる（会社法2条1号、旧商法53条）し、その他、個別の立法において法人格を与えられているあらゆる法人（公共法人を除く）が何らかの形で法人税の納税義務を負うことになる。つまり、我が国の租税法上、『法人』に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されていると解するのが相当である。」とする。

そして、「外国の法令に準拠して設立された社団や財団の法人格の有無の判定に当たっては、基本的に当該外国の法令の内容と団体の実質に従って判断するのが相当であり、本件 LLC は、米国のニューヨーク州法（NYLLC 法）に準拠して設立され、その事業の本拠を同州に置いているのであるから、本件 LLC が法人格を有するか否かについては、米国ニューヨーク州法の内容と本件 LLC の実質に基づき判断するのが相当である（民法36条、会社法933条、旧商法479条、法の適用に関する通則法等参照）。」として本件への当てはめを次に行った。

すなわち、「次のとおりである。

ア 乙24によれば、英米法における法人格を有する団体の要素には、(a)訴訟当事者になること、(b)法人の名において財産を取得し処分すること、(c)法人の名において契約を締結すること、(d)法人印（corporate seal）を使用することなどが含まれることが認められる。

イ NYLLC 法の関係規定をみるに、同法に基づき設立された LLC は、その名において訴訟手続等の当事者となることができる（202条 a 項）し、また、不動産や動産を取得したり（同条 b 項）、その財産又は資産の全部又は一部を処分したりすること（同条 c 項）ができることが認められる。さらに、当該 LLC は、証券に係る取引、種々の契約の締結（同条 d、e 項）に加えて、同条 f 項ないし q 項に規定される行為を行う広範な権能を有していることが認められる…。

ウ 次に、本件 LLC についてみるに、NYLLC 法に基づき設立された本件 LLC は、同法202条 a 項の規定に従い、その名において訴訟手続等の当事者となることができると考えられ…る。

また、…本件 LLC は、本件オペレーティング契約7条において、本件賃貸ビルを所有することを前提とした規定をした上で、NYLLC 法1006条及び1007条の規定に基づき、X 及び B の共同事業用の資産であった本件賃貸ビルを引き継ぎ、所有していることが認められる。さらに、…本件 LLC は、その名において、F から本件借入金の融資を受ける際に、抵当権を設定し、抵当証券を発行していること、また、その名において、不動産管理会社である BPC マネジメント・コーポレーションに本件賃貸ビルの管理を委託する契約を締結していることが認められる。

エ そうすると、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、NYLLC 法上も、本件オペレーティング契約上も、明文の規定はなく、本件 LLC の作成した契約書等を見ても、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、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いとしても、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。」として、X の主張を排斥した。

#### (4) 控訴審判決の概要

この事件は控訴された。控訴審東京高裁平成19年10月10日判決（訟月54巻10号2516頁）においては、次のような追加判示をしている。

すなわち、「X は、NYLLC 法が、〔1〕出資金に関する責任（502条）、〔2〕損益の分配（503条）、〔3〕分配金の分配（504条）、〔4〕構成員持分の譲渡（603条、604条）及び〔5〕構成員の退会（606条）など、内部関係を構成員間の自由な合意によって決めることができる組合（パートナーシップ）的規律を採用しているから、本件 LLC を我が国私法上（租税法上）の外国法人と認定することは相当でない旨主張する。

確かに、NYLLC 法には、その内部関係について、アグリーメント契約において別段の定めをすることができる旨の規定が存在しているものの、他方で、前記のとおり、NYLLC 法に基づいて設立される LLC は、その名において訴訟手続等の当事者となることができ（202条 a 項）、不動産や動産を取得し（同条 b 項）、その財産又は資産の全部又は一部を処分すること（同条 c 項）ができ、さらに、証券に係る取引、種々の契約の締結（同条 d、e 項）に加えて、同条 f 項ないし q 項に規定される行為を行う広範な権能を有していることが認められ、NYLLC 法に基づき設立された本件 LLC の本件オペ



レーティング契約にも、その名において訴訟当事者になり、財産を取得、処分し、契約を締結する権能を有し、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があり、本件 LLC は、自然人とは異なる人格を認められた上で、実際にも、その名において、財産を所有、管理し、契約を締結するなど、X 及び B からは独立した法実在として存在しているから、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って、X の上記主張を採用することはできない。

なお、X は、本件 LLC がパートナーシップ課税を選択していることをもって、本件 LLC を我が国私法上（租税法上）の外国法人と認定することは相当でないとも主張するが、前記のとおり、米国においては平成9年にいわゆるチェック・ザ・ボックス規則が施行され、LLC は、法人としての課税を受けるか、パートナーシップとしての課税を受けるか否かを選択できるようになっていたのであるから、上記選択の結果自体によって、本件 LLC がその設立準拠法である NYLLC 法において、権利、義務の主体となり得る法律上の資格、すなわち法人格が与えられているか否かの判断基準になるものとはいえないから、X の上記主張も理由がない。」とする。

かような追加判示はあるものの、原審さいたま地裁判決の判断を維持している。

#### (5) 私見

上記第一審及び控訴審における判決は、英米法における法人格を有する団体の要素には、①訴訟当事者になること、②法人の名において財産を取得し処分すること、③法人の名において契約を締結すること、④法人印（corporate seal）を使用することなどが含まれることが認められるとしている点からみれば、前述の議論に沿ってみると、民法上の「外国法人」を広義に理解する立場からの判断であるように思われる。すなわち、米国において LLC は法人として扱われると理解すべきかという命題を立て、それを考えるに当たって、米国における法人概念についての確認が取り上げられているようである。

法人の性質ないし基礎については、これまで擬制説 (fiction theory)、許可説 (fiat theory)、実在説 (realist theory)、企業説 (enterprise theory)、象徴説 (symbol theory) 等の諸説があるが、一般に擬制説が支持され、人的存在として理解されている (artificial entity theory)。すなわち、人が人間ないし自然人と人間が社会ないし統治の目的で創案した人為的な人にとりて法によって分類され、後者が法人といわれるとの理解が通説であろう。個人ないし自然人が法的関係における単位とされることを前提として、個人ないし自然人のほか、ある種の状況ではそれに等しい扱いを受けるものに法人があるとみることが可能である。その扱いを認めるために「法人格」という用語が用いられると考えられる。

この点について、上記判決は英米法上の議論を採用した。

前述のとおり、この事件において筆者は鑑定意見書を提出したのであるが、その核心的部分は、大要次のような内容のものである。

すなわち、英米法上における法人格の内容としては、本稿において既に述べたとおり、(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)法人印影 (corporate seal) を使用することなどを挙げることができる。そこで、この判断基準により法人該当性を議論することが有用であろうと筆者も考えたのである。

そこで、その他法人該当性を議論するに当たって、ここでは、これらの観点から、ニューヨーク州 LLC の法人該当性を考察するとして、(1)訴訟当事者となり得るか、(2)法人の名において財産を取得し処分することが可能かどうか、(3)法人の名において契約を締結することが可能かどうかについては、既述のニューヨーク州 LLC 事件<sup>(126)</sup>において国税不服審判所が裁決を下したところと同じであり、基本的に判断に異論はない。なお、(2)及び(3)の要件は、「法人の名において」とされているが、ここで法人が掲名されるのであれば、法人該当性の議論自体が循環論に陥ることにもなることを考えると、ここにいう「法人の名において」とは「構成員個人の名においてではなく」

あるいは「事業体の名において」という意味を示すにとどまると理解すべきであろうと論じた。

これらのことを前提として、ニューヨーク州 LLC法を確認しながら、ニューヨーク州 LLCの法人格について検討を加えることとしよう。

まず第一の点として、訴訟当事者になることが可能であるかどうかについては、同法202条(a)には、「その名義で告訴したり、告訴されたり、司法、行政、仲裁あるいはそれ以外の性質の訴訟であろうと関わりなく、いかなる訴訟をも提起したり、いかなる訴訟手続にも参加したり、いかなる訴訟手続においても抗弁すること」が、LLCの権限として認められている<sup>(127)</sup>。

第二の点として、自己の名において財産を取得し処分することについてはどうであろうか。同法202条(b)には、「どこに所在するものであろうと、不動産や動産又は不動産や動産における権利を買い受け、占取し、受け取り、賃貸しあるいはそれ以外のかたちで取得し、保有し、改良し、使用しあるいはそれ以外のかたちで取引すること」<sup>(128)</sup>、同法202条(c)には、「その財産又は資産の全部又は一部を売却し、譲渡し、抵当や担保に入れ、賃貸し、交換し、担保権を設定しあるいはそれ以外のかたちで処分すること」の権限が定められている<sup>(129)</sup>ことを確認することができる。このような規定振りからは、ニューヨーク州 LLCが法人の名において財産を取得し処分する権限を有していることを確認することができるのである。

第三の点である自己の名において契約を締結することが可能かどうかについては、同法202条(d)ないし(n)において、確認することができる<sup>(130)</sup>。すなわち、株式などの証券の買受、占取、受取、引受、売却、担保設定、貸出などの取引を行うことや<sup>(131)</sup> (202条(d))、保証契約等の締結、負債の負担、資金の借入、手形、債券の発行、営業特許や利益を抵当に入れることや質入なども可能である<sup>(132)</sup> (202条(e))。また、いかなる合法的な目的のためにも資金を貸し出し、LLCが保有する資金を投資し、投資した資金の支払の担保として不動産や動産を占有し、保有することもできる<sup>(133)</sup> (202条(f))。LLCの事業及びそ

の業務実施に関してその基本定款やオペレーティング契約の締結変更ができることとされている(202条(j)<sup>(134)</sup>)。反面、活動停止、基本定款の破棄、解散も予定されている(202条(p)<sup>(135)</sup>)。また、LLCのマネージャー、従業員、代理人の選任、任命をし、彼らの職務の確定と報酬の決定を行い(202条(h)<sup>(136)</sup>)、彼らを手助けし、資金を貸し出すことができる(202条(i)<sup>(137)</sup>)。そして場合によっては彼らを免責することができ(202条(k)<sup>(138)</sup>)、彼らへの年金を支払うことができるほか、年金制度、年金信託、利益分配制度、利益分配信託、株式ボーナス制度、ストックオプション制度その他の報酬制度を構築することができる(202条(l)<sup>(139)</sup>)。加えて、LLC自身がいかなる協会、会社、パートナーシップ、リミテッドパートナーシップ、LLC、合弁企業、信託又はその他の主体・企業の設立発起人、株主、ジェネラルパートナー、リミテッドパートナー、構成員、準構成員又はマネージャーになることもできる(202条(o)<sup>(140)</sup>)。その他、厚生文化事業のために、慈善、科学、宗教、市民生活、教育などの目的のための寄付(202条(m)<sup>(141)</sup>)、政府の政策支援のための合法的取引を行うことができるが(202条(n)<sup>(142)</sup>)、法律に相反しなければ、必要とされるすべての権限の行使がかかる権限を基本定款に示すことを条件とせずに許されている(202条(q)<sup>(143)</sup>)。

このような規定から、ニューヨーク州 LLC は、自己の名において契約を締結することが可能であるということができよう。

では、法人印影を使用するかどうかについてはどうであろうか。ニューヨーク州 LLC 法204条(d)においては、「corporation」又は「incorporated」や「partnership」を使用することが許容されていない<sup>(144, 145)</sup>。しかしながら、LLC という印影を使うことが法人印影を意味するかどうかはここでは以前として判然としない。この点は、LLC に法人という意味が含意されているのであれば、LLC の印影を用いることが法人印影を使用することを意味するということになるであろう<sup>(146, 147)</sup>。

このように、法人格要件を充足すると思われる LLC は、一般的にも法人該当性があると理解されているようである。例えば、著名な『West's

Encyclopedia of American Law<sup>(148)</sup>』の“Limited Liability Company”においては、“There are considered public documents and are similar to articles of incorporation, which establish a corporation as a legal entity.”とされており、法的主体としての会社であることを説明しているし、我が国における英米法の代表的な辞典である『英米商事法辞典』では、「会社形態でありながら、二重課税を回避しようという点では、連邦所得税法上の小規模会社 (small business corporation) と共通するが、より弾力的な会社構成・運営が可能」なものとしており、米国においては法人該当性を有すると解するのが相当であろう。

重複するため当事者の主張からは割愛したが、Yの主張は中心的にこの鑑定意見書に沿って行われ、結果において第一審判決及び控訴審判決のいずれにおいても英米法における法人該当性を根拠とした判断が展開されたとみることができよう。

(116) Larry Ribstein, Limited Liability Unlimited, 24 Del J. Corp. L. 407 (1999).

(117) Kaycee Land and Livestock v. Flahive, 46 P.3d 323 (Wyo. 2002). “The concept of piercing the corporate veil is a judicially created remedy for situations where corporations have not been operated as separate entities as contemplated by statute and, therefore, are not entitled to be treated as such.”

(118) Ditty v. CheckRite Ltd., Inc., 973 F.Supp. 1320 (D. Utah 1997).

(119) Utah Limited Liability Company Act, Utah Core Ann. § 48-2b-109 (1).

(120) In re Sanner, 218 B.R. 941 (Bankr. D. Az 1998).

(121) Hollowell v. Orleans Regional Hospital, 1998 WL 283298 (E.D.La.), 14 IER Cases 225.

(122) Tom Thumb Food Markets. Inc. v. TLH Properties, LLC, 1999 WL 31168. Minn. App., 1999.

(123) New England National LLC v. Kopro of East Lyme LLC, 2000 WL 254590 (Conn.Super.).

(124) WILLIAM BLACKSTONE, COMMENTARIES on the LAWS of ENGLAND, vol. 1 (1965-69).

- (125) これ以外にも主張しているが、後述の内容と重複する部分については割愛している。
- (126) 比較法制研究29号44頁以下参照。
- (127) *id.*, 96.
- (128) *id.*, 97.
- (129) *id.*, 98.
- (130) *id.*, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109.
- (131) *id.*, 99.
- (132) *id.*, 100.
- (133) *id.*, 101.
- (134) *id.*, 105.
- (135) *id.*, 111.
- (136) *id.*, 103.
- (137) *id.*, 104.
- (138) *id.*, 106.
- (139) *id.*, 107.
- (140) *id.*, 110.
- (141) *id.*, 108.
- (142) *id.*, 109.
- (143) *id.*, 112.
- (144) *id.*, 99.
- (145) LLC はしばしば “unincorporated organization” とされることがある。この表現は日本法の権利能力なき社団、法人格のない社団に概ね相当するといわれているが、この点について、大杉謙一教授は、「設立された (incorporated)」という概念が租税法上の会社課税の要件に直結すると従来考えられてきたので、これを避ける目的で “unincorporated” という言い回しが特に私法上の意義を与えられることなく使われてきたのではないかと推察を加えられておられることから分かるように（大杉「米国におけるリミテッド・ライアビリティー・カンパニー (LLC) およびリミテッド・ライアビリティー・パートナーシップ (LLP) について—閉鎖会社立法への一提言—」金融研究20巻1号170頁脚注33参照），“unincorporated organization” との表現がそのまま法人該当性を否定するものではないと思われる。
- (146) ニューヨーク州 LLC 法204条(a)では、「Limited Liability Company」あるいはその省略形の「L.L.C.」又は「LLC」という文言を省略なしに定款に記載することが要求されている。
- (147) なお、基本的には、会社は法人印影を随時変更することができる（Model Business Corporation Act of 1984 §3.02(2).）。
- (148) West’s Encyclopedia of American Law, 45 “Formation”, West Group, 1998.