

## 《論説》

# 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——

酒井克彦

## 目次

はじめに

## I 租税法における概念の解釈と私法

- 1 学説上の対立と通説的解釈手法
- 2 判例の検討
- 3 米国事業体の法人該当性が争点とされた国税不服審判所裁決  
（デラウェア州 LPS 事件を素材として）

## 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—米国事業体の法人該当性が争点とされた国税不服審判所裁決（ニューヨーク州 LLC 事件を素材として）—
- 3 民法の「外国法人」を広義に理解する立場

## はじめに

諸外国に存在する各種の事業体から日本の居住者が分配金を受けた場合の課税関係をどう考えるかについては、これまでもしばしば議論されてきた。

例えば、所得税を考えると、かかる事業体が法人であるとすれば、法人からの分配金は配当所得となるし、法人ではなくパス・スルー・エンティティ（pass-through entity）であれば構成員としての分配金を意味することから、かかるエンティティにおける事業活動の内容によって、居住者の受ける分配金の所得区分が異なることになる。

しかしながら、我が国の所得税法あるいは法人税法には、「法人」の定義規定が存在しない。<sup>(1)</sup>従って、外国に所在する事業体が我が国租税法上の法人

概念に合致するの否かについては、解釈論上困難な問題を惹起することになる。

このような状況下、国税不服審判所が平成13年2月26日に裁決を下した事件においては、まさに上記の問題点が正面から議論された。すなわち、米国ニューヨーク州の Limited Liability Company（以下「LLC」という）が法人に該当するの否かが争われたのである。かかる裁決は法人該当性を肯定したが、請求人が提訴に踏み切らなかったため、かかる事件は裁判例となることはなかった。現行の課税実務はかかる国税不服審判所裁決の採用する考え方と同じ見解に立った取扱いをしているが、必ずしも裁判所の判断が下された事件ではないため、いまだに行政判断の域を出ていないのである。

本稿は、外国に存在する事業体を我が国租税法上の法人として解釈すべきか否かについて、いかに解すべきかという問題に問題関心をおき、あるべき解釈論を模索することを目的とするものである。

## I 租税法における概念の解釈と私法

### 1 学説上の対立と通説的解釈手法

租税法上に法人の定義規定がないという点から出発すれば、法人とは何かという点を考えなければ、米国 LLC が我が国租税法上の法人該当性を有するか否かについて検討をすることはできない。租税法に規定する概念の理解をどのように行うかについては、論争があり、これまでもいくつかの見解が示されてきた。そこで、所得税法や法人税法にいう「法人」の解釈を考えるに当たっては、租税法と私法との関係を確認しておく必要がある。

すなわち、条文に明確にされていない不確定な概念の意義を租税法上いかに理解すべきかについては、私法や他の法分野における概念との関係をどうみるかという点から、独立説、目的適合説、統一説の諸説に見解が分かれる。

田中勝次郎博士は、「立法上も解釈上も真実の価値の捕捉を主眼とすべき」とし、「解釈上は、真実の事物の状態を捕捉することを目的とした経済的観測を強調するということになる」とされる。しかしながら、経済的観測とい

っても、その意味は必ずしも明瞭ではなく、個々の場合について、果たして経済的観察に適合するかどうかということを検討してこれを決しなければならない。従って、「名を経済的観察にかりて、法文の文字を遠くはなれた解釈をし、これがため納税者の利益を不当に侵害することのないように注意しなければならない」とした上で独立説を紹介される<sup>(2)</sup>。

田中二郎博士は、「元来、私法の規定は、私的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もつものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。」「ところが、租税法は、当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、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するべきではなく、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得ない。」として、目的適合説を論じられる。

これらの議論は、いわゆる借用概念論とも呼ばれ、かつては多くの議論があったが現在の多数説、通説は次の統一説である。

統一説を唱える中川一郎博士は、「法律用語においては、概念が形成されると、その概念にはすべての法域において同一の意味が与えられるべきである。各法域が同一用語のもとに相異なる意味内容を恣意的に与えるならば、法律用語は無秩序になり、混乱を招くであろう。これは税法においても同じである。従って租税法が既成法概念を使用する場合には、租税法自体においてこの概念に別異の意味を与えるような定義規定は設けるべきではなく、もしその必要があるならば、既成法概念と同一用語を使用すべきでなく、新語を使用し、定義規定を設けるべきである。従って既成法概念を使用しながら、別意の意味を与えるような定義規定さえ設けられていない場合には、当然同一の意味内容に解釈しなければならないのである。」とされる<sup>(3)</sup>。

金子宏教授は、借用概念を「他の法分野で用いられ、すでにはっきりとし

た意味内容を与えられている概念」とし、また、「他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念」を固有概念とした上で、「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、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から、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、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として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性<sup>(4)</sup>の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう。」とされている。

私法と同じ用語の使用を「借用概念」と捉えるこの見解は、現在の通説<sup>(5)</sup><sup>(6)</sup>であるといえよう。<sup>(7)</sup>

## 2 判例の検討

最高裁昭和36年10月27日第二小法廷判決（民集15巻9号2357頁）<sup>(8)</sup>では、原告の行った契約形態が匿名組合契約として、かかる契約にかかる分配金が、旧所得税法42条3項に規定する匿名組合契約に基づく利益の分配金に当たるかが争点とされた。

同最高裁は、「法律が、匿名組合に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解するのが相当である。しかるに、原判決の認定するところによれば、本件の場合、かかる事実は認められず、かえって、出資者は金銭を会社に利用させ、その対価として利息を享受する意思を持っていたに過ぎず、しかも、かかる事実は、単に出資者の内心の意図のみならず、原判決の引用する一審判決の認定するところによれば、会社は、

出資金と引換に元本に利息を加えた金額の約束手形を交付し、契約期間は三箇月以上一年の短期間であり、会社の破産直前の営業案内でも投資配当という文言を用いず、元金、利息と表示しており、会社は出資者に営業決算書等を提示したこともなく、会社の帳簿にも、出資金は短期借入金、または借入金と配当金は支払利息と記入されていたというのであって、その他原判決の認定するところによっては、客観的にも匿名組合に類似する点はないのである。」と判示する。これは、統一説を採用したものと解される。

また、最高裁昭和37年3月29日第一小法廷判決（民集16巻3号643頁）<sup>(9)</sup>では、不動産取得税における「不動産」の意義が争われた。

最高裁は、「本件不動産取得税賦課当時の旧地方税法（昭和23年法律第110号）88条は『不動産取得税は、不動産の取得に対し、その価格を基準として、不動産所在の道府県において、その取得者に、これを課する』と規定し、また本件に適用された福岡県税賦課徴収条例はその58条においては『不動産取得税は不動産の取得当時の時価を課税標準としてこれを課する』と定めており、右地方税法および条例には、不動産取得税賦課の対象となる不動産の定義は、特に示されていない。しかし、民法86条は動産、不動産の区別を定めた基本的な規定であって、動産、不動産の観念は、特段の事由の認められない限り概ね右民法の法条に定められるところに従うものと解するを相当とし、前記地方税法および条例にいう不動産も、特段の事由の認むべきものがないから、右と同様に解すべく、この点に関する原判示は正当である。また、民法86条1項にいう土地の定着物とは、土地の構成部分ではないが土地に附着せしめられ且つその土地に永続的に附着せしめられた状態において使用されることがその物の取引上の性質であるものをいうと解すべきことも原判示のとおりである。」と判示している。ここでも、不動産の意義を民法に求めており、統一説が採用されていることを確認することができよう。

そのほかにも、親族について、最高裁平成3年10月17日第一小法廷判決（訟月38巻5号911頁）<sup>(10)</sup>など、統一説を採用した多くの判例が認められるところである。<sup>(11)</sup>

3 米国事業体の法人該当性が争点とされた国税不服審判所裁決（デラウェア州 LPS 事件を素材として）

(1) 事案の概要

国税不服審判所平成18年2月2日裁決（裁決集未登載）は、米国において締結した Limited Partnership（以下「LPS」という）契約に基づいて請求人に配分された損益の所得区分が争われたものである。審査請求人はかかる分配金を不動産所得として申告したのに対して、原処分庁がこれを配当所得として更正処分を行ったため、同請求人がかかる処分の取消しを求めた事案である。<sup>(12)</sup>

(2) 国税不服審判所の認定した事実

請求人は、平成8年3月に ALPS との間で、デラウェア州改正統一リミテッド・パートナーシップ法に準拠して本件 LPS 契約を締結した。本件 LPS の事業目的は米国のテキサス州、アリゾナ州及びフロリダ州に不動産を保有する本件 LPS の受益権の取得、保有及び処分である。請求人は、平成8年3月に本件 LPS 契約に基づいて、投資を行い本件 LPS の受益権の50.4%を保有するリミテッド・パートナーとなり、ALPS は本件 LPS が想定する不動産投資事業に係る不動産に対する受益権を出資し、本件 LPS の受益権の49.6%を保有するゼネラル・パートナーとなった。

本件 LPS と A 社は、本件 LPS 契約締結と同時期に、本件 LPS 契約が想定する不動産事業に係る不動産の所有権の移転を受け、保有する目的で、デラウェア州 LPS 法に準拠して、本件財産 LPS に係る契約を締結した。

請求人は、平成11年ないし平成13年の各年において、本件 LPS の収入金額及び必要経費をパス・スルー課税を前提として、3千万円余から5千万円余の赤字の不動産所得とし、他の所得との損益通算を申告した。これに対して、原処分庁は、本件財産 LPS が依頼した会計事務所の会計監査の日を LPS の配当決議の日として、法人である LPS から請求人に対して利益の配当がなされたと認定した。

(10)

(3) 国税不服審判所の判断

a 原処分庁は、本件 LPS が、①デラウェア州 LPS 法に基づき、法人として設立された事業体であり、法主体性があること、②訴訟当事者及び財産登録の当事者などになり得ること並びに③その事業実態から、我が国の「私法上の法人」と同様に取り扱うべきであると主張する。確かに、我が国の所得税法 2 条 1 項 6 号は「内国法人」を「国内に本店又は主たる事業所を有する法人」と定義し、同項 7 号は「外国法人」を「内国法人以外の法人」と定義するが「法人」の定義を行っておらず、我が国の租税法上「法人」は、私法上の「法人」の概念と同様に「自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体となることのできるもの」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」というと解されている。そして、デラウェア州 LPS 法に準拠する本件 LPS 契約においては、本件 LPS が自らの名で、本件 LPS の全財産を所有することとされ、また、本件 LPS は、デラウェア州法上、取引や訴訟の当事者となることができ、現に本件財産 LPS の契約当事者となるなど、我が国の法律でいう権利義務の帰属主体であるという意味においては、我が国の法律でいう「法人」の要素を備えているといえることができる。

b しかしながら、本件 LPS 契約においては、同時に、本件 LPS はその名で所有する財産を「GP と LP のために、又は、それらによって、各々の資本拠出割合により保有されているとみなす」と明記して、本件 LPS はその名義の財産をパートナーのために保有することを契約の内容としているのであるから、本件 LPS がその名義で財産を所有しているとしても、それをもって我が国の法人がその名義で自らのために財産を所有する場合と同視することはできない。

また、そもそも、我が国の所得税法が所得区分を定めたのは、租税の公平負担の観点から各種の所得についてそれぞれの担税力に応じた課税を行うという趣旨であるが、どのような「自然人以外のもの」にどのような内容の権利義務の主体性を認めるかは、我が国の民法 43 条《法人の

《権利能力の範囲》において、法人は法令の規定に従って定款又は寄附行為によって定められた目的の範囲内において権利を有し義務を負う旨規定されているように、税法の観点のみにとどまらない様々な政策目的を実現するための各国の立法政策の問題であるから、単に、「自然人以外のもの」が権利義務の帰属主体であるか否かによって、個人がそこから得た所得の所得区分を定めるのは相当ではない。

そうすると、「自然人以外のもの」から、ないし「自然人以外のもの」を介して個人が得た所得の所得区分を定めるに当たっては、その「自然人以外のもの」が我が国の法律でいう権利義務の帰属主体であるか否かという点も考慮すべき要素ではあるものの、それのみによって決せられるべきものではなく、個人が得た所得についてその法律的経済実質的關係を個別に具体的にみて、それを所得税法が各所得区分を定めた趣旨に照らして判断すべきものである。そして、所得税法24条の規定にいう「利益の配当」とは、会社における株主又は出資者に対する利益の分配をいい、「剰余金の分配」とは、会社以外の法人における出資者に対する利益の分配をいい、これらについては、法人が確定した決算において利益又は剰余金の処分によって配当又は分配したものだけでなく、株主又は出資者に対しその株主又は出資者である地位に基づいて供与した経済的な利益も含まれると解されている。いずれも、所得の帰属主体となる法人の利益の処分の性質を有するものである。

- c これを本件についてみると、請求人（LP）及びGPは、本件LPS契約において、本件LPSの事業活動等から生じた優先分配額の分配や損益の分配の方法を定め、請求人は、これに基づいて、本件LPSから本件年分配額及び損益の分配ないし配分を受けているのであり、それは、本件LPSが利益の処分として行ったものではない。したがって、請求人が本件LPSから分配ないし配分を受けた本件年分配額及び損益は、所得税法24条にいう「法人から受ける利益の配当、剰余金の分配に係る所得」に当たるということはできず、配当所得には当たらないというべ

(13)  
きである。

#### (4) 検討

このデラウェア州 LPS 事件の裁決で印象深いのは、そもそもの租税法上の解釈論に対する考え方が述べられている点である。すなわち、「どのような『自然人以外のもの』にどのような内容の権利義務の主体性を認めるかは、……税法の観点のみにとどまらない様々な政策目的を実現するための各国の立法政策の問題であるから、単に、『自然人以外のもの』が権利義務の帰属主体であるか否かによって、個人がそこから得た所得の所得区分を定めるのは相当ではない。」とする点である。

この辺りは統一説を否定したものであるのか否かは必ずしも明確ではない。ただ、「『自然人以外のもの』から、ないし『自然人以外のもの』を介して個人が得た所得の取得区分を定めるに当たっては、その『自然人以外のもの』が我が国の法律でいう権利義務の帰属主体であるか否かという点も考慮すべき要素ではあるものの、そのみによって決せられるべきではなく、個人が得た所得についてその法律的経済実質的關係を個別に具体的にみて、それを所得税法が各所得区分を定めた趣旨に照らして判断すべきものである。」と述べているところをみると、あるいは目的適合的に租税法の趣旨目的に照らして解釈すべきとの主張とも読み取れるのである。

ところで、統一説の基礎として、金子宏教授は、「第一に、租税は、もともと私的部門で生産され蓄積された富の一部を、公的欲求の充足のために国家の手に移すための手段であって、各種の私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるが、これらの行為や事実は、第一次的には私法によって規律されており、租税法がこれらの行為や事実をその中に取り込むに当たっては、これらを生の行為や事実としてではなく、私法というフィルターを通して—ということは私法を前提としそれを多少ともなぞる形で—取り込まざるを得ない場合が多い。そのため、租税法は、程度の差はあれ、宿命的に私法に依存する關係にあり、租税法の立法においても、その解釈及び適用においても、私法との關係がたえず、問題となるのである。」として、私法を基礎

としたいわゆる二層的構造認識論を展開される。<sup>(14)</sup>

日本国憲法84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」として、租税法律主義を宣明している。かかる租税法律主義は、一般に法的安定性と予測可能性を要請すると説明されている。<sup>(15)</sup> 法的安定性や予測可能性を希求するのであれば、明確ではない概念の理解に当たっては、憲法体系化の法律概念としてなるべく統一的に理解するのが適当であろう。けだし、そうすることによって、国民の経済生活のあらゆる局面に関係を有する租税法上の意味の理解が、国民経済生活の法的安定性や予測可能性を担保することにもつながら、租税法律主義の要請に合致すると考えられるからである。

かように考えると、統一説にそって解釈論を考えることが妥当な解釈であるというべきであろう。

デラウェア州 LPS 事件では、所得税法24条にいう法人該当性を議論するに当たっては本件 LPS が法人に当たるのか否かという点を避けて解決を図ることは不可能なではなかったのか。あるいは統一説からの議論を避けるのであれば、私法上の法人概念を民法の概念に接合させて理解するという姿勢に対する明確な反論の根拠を示す必要があったのではなかったか。示された判断のみからはその点が判然とはされていないように思われるのである。

## 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

所得税法あるいは法人税法には、「法人」の定義規定が存在しない。<sup>(16)</sup>

そこで上記検討のとおり通説である統一説に立つと、租税法上不明確な概念理解の拠り所を私法に求めることになる。具体的には、民法36条1項の外国法人の概念理解を前提に考えるということになる。そこで、同条項の解釈論を確認しておくことが必要となる。

民法36条1項は、「外国法人は、国、国の行政区画及び商事会社を除き、その成立を認許しない。ただし、法律又は条約の規定により認許された外国

法人は、この限りでない。」と規定しており、<sup>(17)</sup> 外国の法律によって設立され当該外国の法律の下で法人格が与えられた商事会社は、我が国の私法上、外国法人として認許される<sup>(18)</sup>として規定している。かかる場合において、外国法人として認許されるということは、外国の法律で認められた法人格を我が国においても承認するということである。

かかる条文の規定振りからすれば、認許されない外国法人（国、国の行政区画、商事会社以外の外国法人）が存在することを前提としていることが分かる。すると、民法にいう外国法人とは、同法の認許の有無にかかわらず、外国において法人格を有する組織体をいうと理解すべきであり、認許されないということは国内において法人として活動が認められるか否かの問題である。この際、外国法人が外国法上有効に成立したか否かの問題と、外国法上有効に成立した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か否かの問題は、明確に区別されなければならない。

そして、外国法上有効に成立した法人は、民法にいう「外国法人」であり、かような組織体は統一説の下では税法上「外国法人」と整理されることになる<sup>(18) (19)</sup>のである。

法人の設立は法人格の取得の問題に関するから法人の従属法による。したがって、法人が法人格を取得するかどうか、いついかなる範囲で法人格を取得するかについては、法人の従属法による。かような観念は、従属法で付与された法人の法人格が他の全ての国で承認されるべきとの考え方が前提とされている。従属法の決定については、我が国に規定がないので学説の分説が<sup>(20)</sup>みられるが、代表的見解として、設立準拠法主義と本拠地法主義がある。

法人の本質について擬制説を採るも実在説を採るも法人の一般的権利能力が一定の国の法律により付与されるということについては変わりはないから、法人の実在はその社会学的実在を離れては考察し得ないけれども、法人の本質はあくまでも法技術的手段たることに存し、法人に人格を付与するものはやはり一定の国の法律である。したがって法人の従属法は設立に際して準拠した法律であるといわなければならないという考え方が設立準拠法主義であ

(21)  
る。これに対して、法人の事務活動の中心地であり法人と最も緊密な関係に立つ住所地（主たる事務所所在地）における社会一般の利益を保護するためには、法人は所在地の法によって人格を付与されなければならない。すなわち住所地の法に準拠して設立されなければならない。したがって法人の従属法は住所地法でなければならないと考えるのが本拠地法主義である。

(22)  
(23)  
最高裁昭和50年7月15日第三小法廷判決（民集29巻6号1061頁）では、「株式会社の設立発起人が、将来設立する会社の営業準備のため、第三者と契約を締結した場合、当該会社が、設立された後において、右契約上の権利義務を取得しうるか、その要件いかな等は、法が会社の株式引受人、債権者等の利益保護の見地に立って定めるものであるから、会社の行為能力の問題と解すべきであり、したがって、法例3条1項を類推適用して、右会社の従属法に準拠して定めるべきであり、原審が適法に確定したところによれば、被上告人は、ニューヨーク州法に準拠して設立され、かつ、本店を同州に設置しているのであるから、被上告人の従属法は、ニューヨーク州法というべきである」と述べている。この判示は、「ニューヨーク州法に準拠して設立され、本店を同州に設置している」とした上で、従属法をニューヨーク州法と判示しているため、設立準拠法主義を採ったものか本拠地法主義を採ったものかが必ずしも明らかではない。

(24)  
しかしながら、法人代表者の権限の存否及び範囲等が問題となった東京地裁平成4年1月28日判決（判時1437号122頁）<sup>(25)</sup>は、法人の従属法を法人の設立準拠法であるとしている。すなわち、「ウォーターマン（筆者注：法人代表者）が、本件契約の締結権限を有していたか否かは、法人の代表者の権限の存否及び範囲又はその制限に関する事項であり、代表者の行為の効果が法人に帰属するか否かという法人の行為能力又は権限の欠缺の問題であるから、原則として法人の従属法に服し、かつ、右従属法は、法人の設立準拠法であると解するのが相当である。」とするのである。

会社法821条は、「日本に本店を置き、又は日本において事業を行うことを主たる目的とする外国会社は、日本において取引を継続してすることができ

ない」と規定している。<sup>(26)</sup>多喜寛教授の考え方を敷衍すれば、この規定は、事業上は内国法人と異ならない法人が我が国法の適用を避けるために外国において設立されることを阻止するためのものであると解することができる。このようにこの規定は、法人の従属法（属人法）に関していわゆる設立準拠法主義が我が国法において採用されているということを示すものであると思われる。本拠地法主義に立ってこの規定を眺めると、規定の半分が無用とされてしまうことになると同教授は指摘されているのである。

すなわち、多喜教授は、「本拠地法説のいう本拠地が経営の中心地なのか、それとも営業の中心地なのかという問題があるが、もしそれが前者だとすると、右の規定（筆者注：旧商法482条）の中の『日本ニ本店ヲ設ケル会社ハ外国ニ於テ設立スルモノト雖モ日本ニ於テ設立スル会社ト同一ノ規定ニ従フコトヲ要ス』という部分は一当該会社の本拠地が日本であることになり、その従属法が日本法ということになるので一不必要ということになり、これに対して後者だとすると、右の規定の中の『日本ニオイテ営業ヲ為スヲ以テ主タル目的トスル会社ハ外国ニ於テ設立スルモノト雖モ日本ニ於テ設立スル会社ト同一ノ規定ニ従フコトヲ要ス』という部分は一当該会社の本拠地が日本であることになり、その従属法が日本法ということになるので一不必要ということになるのである。むしろ、設立準拠法説を前提としてはじめて、商法482条の規定が全体的に有意味なものとして理解されるようになる。」と論じられるのである。<sup>(27)</sup>

かような見解は、喜多川篤典教授<sup>(28)</sup>や石黒憲一教授<sup>(29)</sup>の指摘される<sup>(30)</sup>ところとも通じている。もっとも、必ずしも会社法821条あるいは旧商法482条との関係に言及しなくとも、法人の従属法は法人の内部組織や行為能力などの問題に適用されることから、固定的であることが望ましく、かような意味からも、設立準拠法主義<sup>(31)</sup>によるとする見解が通説とされている。

例えば、跡部定次郎博士は、「余輩は法人の属人法は其の成立の際に準據したる法律なりとする所謂準據法主義の主旨に賛同する者なり」とされ、「實に法人の本體は何なりとするも、換言すれば此の點に付き學理上論争せ

らるところの法人擬制説を採るも又は法人實在説に従ふも法人の一般的權利能力は或る國法に依りて附與せらるゝものなることは争ふ可らず。法人に法律上の生命を與ふるものは或る國の國法なり。此の國法は又一旦附與したる生命を剝奪するを得ることも明かなり。隨て又此の國法は法人の法的活動の條件を定むべきものなり。法人は或は一國の法律に依りて特に設立せらるゝことあり。或は一國の行政官廳の許可に依りて設立せらるゝことあり、或は國法の一般規定に準據して設立せらるゝことあり。其の何れの場合たるを問はず、凡そ法人は一國の法律に拠りて其の一般權利能力（ママ）を附與せらるゝものにして其の屬人法は法人に人格を附與したる法律なりと云ふを得るなり。」とされるのである。<sup>(32)</sup>

このように通説は設立準拠法主義を採る立場であり、米国 LLC が外国法人であるかどうかは専ら、かかる設立準拠法主義の下で議論することになる。

そこで、次に近時国税不服審判所において判断が下された裁決事例についてこの点から検証を加えてみることにしたい。

## 2 民法上の「外国法人」を狭義に理解する立場—米国事業体の法人該当性が争点とされた国税不服審判所裁決（ニューヨーク州 LLC 事件を素材として）—

### (1) 事案の概要

所得税法24条《配当所得》にいう「法人」とは、法人税法2条6号にいう公益法人等及び人格のない社団等を除くと規定されているから、法人税法上の「法人」が前提とされていると考えられる。そこで、法人税法上の「法人」とは何をいうのかという問題が議論された事件として、国税不服審判所13年2月26日裁決（裁決事例集61号102頁）がある。この事件は、ニューヨーク州法に基づいて設立された LLC が「法人」に該当するか否かが争われた事例として、国税不服審判所裁決ながらつとに有名である。<sup>(33)</sup>

本件は、審査請求人が出資して、米国において設立された Limited

Liability Company（以下「JLLC」という）が行う不動産賃貸業に係る損益が、JLLC 自体に帰属する（原処分庁主張）のか、又は請求人を含む JLLC の構成員に帰属する（請求人主張）のかが争われた事案である。

請求人は、不動産所得を有する会社役員であるが、平成8年分及び平成9年分の所得税について、JLLC が行う不動産賃貸業に係る不動産運用損失のうち、請求人の出資金額に相当する部分（以下「構成員持分」という）に見合う損失を請求人の他の不動産所得の金額と合算し、更に給与所得の金額と損益通算をして申告した。原処分庁は、これに対して、JLLC の不動産運用損失は、我が国の租税法上、外国法人と認められる JLLC 自体に帰属するものであるから、請求人の構成員持分に見合う不動産運用損失を請求人の他の所得金額と損益通算して確定申告することはできないとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

## （2）国税不服審判所の認定した事実

イ LLC は、通常、個人企業、パートナーシップ及び株式会社と同様に、各種の事業を行うために設立されている。LLC は、米国の州政府が制定した法律に従って設立され、運営されるものであり、LLC を設立する場合には、州政府当局に対して届出を要する。LLC は、その構成員が自己の出資額を限度とした有限責任となっている点で株式会社に類似しているが、税務上は、LLC が稼得した所得は、パス・スルー課税を受けることもできるという点ではパートナーシップに類似している。このため、LLC は、パートナーシップが有する所有面や経営面の柔軟性及び税務上の利点（例えば、パス・スルー課税によって二重課税が排除される等）並びに株式会社の株主が有する有限責任という、パートナーシップと株式会社のそれぞれの特徴を兼ね備えた企業形態であると言われている。LLC が稼得した所得に対する米国内国歳入法上の課税の取扱いは、米国の州政府の課税の取扱いのいかんにかかわらず、当該 LLC が平成8年12月31日以前に設立された場合には当該 LLC の形態により、また、平成9年1月1日以後に設立された場合には当該 LLC 自体の選択により、LLC の段階での法人課税又は LLC の各構成員

(個人又は法人等)の段階でのパス・スルー課税のいずれかとする事となっている。

なお、平成8年12月31日以前に設立され、米国内国歳入法上パス・スルー課税が認められていた LLC については、平成9年1月1日以後においても自動的に継続してその取扱いが認められることとなっている。

ロ 本件 JLLC の概要

請求人は、有限会社 K 社及び M 社とともに、ニューヨーク市において不動産を取得し賃貸する目的で本件 JLLC を組織し、平成6年に制定されたニューヨーク州 LLC 法の規定に従い、平成8年5月に、設立定款をニューヨーク州当局に届け出ており、本件 JLLC は適法に設立されている。本件 JLLC は、本件賃貸ビルを取得、登記し、不動産賃貸業を行っている。本件 JLLC のニューヨーク州及び米国内国歳入法上の課税形態はパス・スルー課税が採られており、本件 JLLC 自体は納税義務者とはならず、JLLC の構成員である個人及び法人が納税義務者となっている。

(3) 国税不服審判所の判断

イ 我が国における所得課税の原則

a 我が国の税法においては、個人に帰属する所得は所得税の課税対象とされ、法人に帰属する所得は法人税の課税対象とされているが、法人税法においては、同法2条で「内国法人」を「国内に本店又は主たる事務所を有する法人」と定義し、「外国法人」を「内国法人以外の法人」と定義しているのみで、「法人」そのものの定義付けがされていない。このため、我が国の租税法上の法人概念については、民法、商法といった我が国の私法上の概念を借用し、これと同義に解して取り扱うべきであるところ、我が国の私法上、法人とは、一般に「自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体となることのできるもの」、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」をいうと解されており、この権利・義務の主体となることのできる法律上の資格のことを法人格と称している。

- b 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、当然、我が国においても承認されるものと解されるどころ、このことに我が国の私法（租税法）上の法人概念が上記 a のとおりであることを併せ考えれば、我が国の私法（租税法）上の外国法人とは、「外国の法律によって設立され、その設立準拠法の下で法人格が与えられたもの」をいうと解される。したがって、外国の法律によって設立され、当該設立準拠法の下で権利・義務の主体となることができる法律上の資格（法人格）が与えられた事業体は、我が国の私法（租税法）上の外国法人に該当し、我が国の租税法上損益の帰属主体となると解するのが相当である。
- c 以上のとおり、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損益の帰属主体となるか否かについては、当該設立準拠法の下で権利・義務の主体となることが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基準となるどころ、ニューヨーク州 LLC 法には、我が国の商法54条1項で規定する「会社ハ之ヲ法人トス」といった法人格の存在を直接規定した条項は存在しない。このため、JLLC が損益の帰属主体となるか否かについては、ニューヨーク州 LLC 法の下で JLLC に認められている権利・義務の内容から判断しなければならない。
- d また、米国内国歳入法における法人課税の対象は、設立準拠法の下で法人格が与えられているか否かでは決せられず、米国内国歳入法で、その範囲や種類等を別途定める制度が採用されているところ、我が国の租税法上損益の帰属主体となるか否かについては、上記 b のとおり、設立準拠法の下で権利・義務の主体となることが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基準となるのであって、米国内国歳入法上法人課税の対象とされているか否かが判断基準となるものではない。
- ロ JLLC の我が国の租税法上の取扱い
- a JLLC は、〔1〕商行為をなすを業とする目的でニューヨーク州 LLC

- 法に従った設立手続を経て設立された事業体であり、〔2〕設立準拠法であるニューヨーク州 LLC 法の下で、契約、財産権の所有、裁判、登記等において当事者となることができる資格を与えられている上、〔3〕ニューヨーク州 LLC 法で「LLC は（構成員とは別個の）独立した法的主体である。」と規定されていることから、同法の下で権利・義務の主体となることができる資格を付与された事業体であると認められる。
- b また、JLLC の事業活動の実態をみても、JLLC 自身が、その所有する本件賃貸ビルを自らの名において不動産賃貸業の用に供し、その収益や資産を管理し、不動産税を納付するなど、構成員とは異なる権利・義務の主体として活動していることが認められるのであって、事業活動等の実態面においても上記 a の判断を覆す点は認められない。
- c したがって、JLLC は、その設立準拠法であるニューヨーク州 LLC 法の下で法人格（権利・義務の主体となることのできる法律上の資格）を付与された事業体であり、かかる法律上の資格と実態を有する JLLC は、我が国の私法（租税法）上の外国法人に該当し、JLLC が行う事業から生じる損益は、JLLC 自体に帰属すると認めるのが相当である。
- d ところで、請求人は、ニューヨーク州 LLC 法の解説マニュアルには、LLC は法人格がない事業体（Unincorporated Organization）であると明確に記載されており、LLC に法人格がないことは米国では周知の事実である旨主張する。しかしながら、我が国と米国とでは税務上の法人概念の捕らえ方が著しく異なるところ、米国の税務上パス・スルー課税が適用されている LLC の場合、当該 LLC は設立準拠法の下で法人格を与えられているが、税務取扱上は法人として認められた事業体ではないと解することができるし、また、「LLC には法人格あり」とする見解も少なからず存在しており、さらには、米国の税務上、現に法人課税の対象とされる LLC も存在するなど、請求人主張の「LLC に法人格がないことは米国では周知の事実」と判断することはできず、この点に関する請求人の主張は採用できない。

e さらに、請求人は、契約主体となり得ることと法人格の有無とは全く別のものである、つまり、法人格があれば当然に契約主体となり得るが、契約主体となり得るからといって法人格があるとは限らない旨主張する。確かに、契約主体となり得ることのみをもって法人格の有無を判断することはできないが、JLLCが、我が国の租税法上、法人格を持った事業体であると判断されるのは、JLLCは、その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を与えられている事業体であると認められるからであって、契約主体となり得ることのみを根拠とするものではないから、この点に関する請求人の主張は採用できない。

ハ 以上によれば、JLLCが「人格のない社団等」に該当するか否か、又は「民法上の組合」若しくは「匿名組合」に該当するか否かについて検討するまでもなく、JLLCは我が国の租税法上「法人格」を持った法人であると認められ、JLLCが行う事業から生じる損益はJLLC自体に帰属すると判断すべきである。したがって、JLLCが行う不動産賃貸業から生じる損失のうち請求人の構成員持分に見合う損失を請求人の他の所得金額と損益通算することはできないとしてされた本件更正処分は適法である。

#### (4) 検討

国税庁は、LLC法に準拠して設立された米国LLCについては、以下の理由等から、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと考えられるとして、国税庁ホームページにおいて見解を掲載している。<sup>(34)</sup>

- ① LLCは、商行為をなす目的で米国の各州のLLC法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。
- ② 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。
- ③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。
- ④ 統一LLC法においては、「LLCは構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」「LLCは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。」と規定されている

こと。

このような点から、国税庁では、LLCが米国の税務上、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、「外国法人（内国法人以外の法人）」として取り扱うのが相当であるという結論を示している。<sup>(35) (36)</sup>

このように、米国のチェック・ザ・ボックス規定（Check-The-Box<sup>(37)</sup> Regulation）においていかなる形態を採用しているかについてはなんら考慮しないというのが課税庁のスタンスであり、国税不服審判所も同様の考え方をニューヨーク州 LLC 事件において採用したと理解できよう。前述のとおり、米国において LLC が法人と解釈されるか否かという視点はあくまでも、米国連邦所得税法における解釈ではなく、私法上の解釈を前提とすべきである。したがって、裁決が、米国においてチェック・ザ・ボックス規定の適用に当たってどのような選択をしたのかは度外視すべきとする立場は妥当であるといえよう。

同裁決では、「外国の法律によって設立され、当該設立準拠法の下で権利・義務の主体となることができる法律上の資格（法人格）が与えられた事業体」を民法上の外国法人と理解しているようであるが、ここにいう「権利・義務の主体となることができる法律上の資格（法人格）が与えられた事業体」とは何を意味するのであろうか。米国において LLC 法上法人格が付与された事業体というのであれば分かるが、「権利・義務の主体となることができる法律上の資格」の意味するところが問題であろう。

裁決は、「我が国の私法上、法人とは、一般に『自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体となることのできるもの』、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』をいうと解されており、この権利・義務の主体となることができる法律上の資格のことを法人格と称している。」としており、この法人概念に JLLC が当てはまるか否かを LLC 法などの規定の検討を通じて判断している。

なるほど、我が国の私法上、法人の概念は、「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をいう。法人は、一定の組織を有する人の集団、または一定の目的のために捧げられた財産の集合に対して、法が権利能力（法主体性）を付与した<sup>(38)</sup>ものであり、「法人も自然人と同じく権利能力を享有する」と解されているのである。また、「法人は、その構成員とは別個独立の法的人格を有する。したがって、法人の取引により生じる権利義務は法人そのものに帰属し構成員には帰属しない<sup>(39)</sup>」のである。このように、民法上は、権利能力の帰属として法人を捉えるのが一般的解釈であろう。

そもそも法人とは、要するにその構成員の財産でないところの、法人自体の財産を認めるための制度である<sup>(40)</sup>。法人であるとするためには、一定の目的に定められた目的のために財産が捧げられた存在である必要があると思われる（財団性）。あるいは法人とは、人間ではないが法律上権利義務の主体たり得るものであるから、権利義務の主体たり得るか否かを検討する必要がある<sup>(41)</sup>ろう（社団性<sup>(42)</sup>）。もっとも、権利や義務を有する主体たり得るかという問題との関係で考えなければならないのは、法人は、一定の目的のために認められる社会的存在であるから、権利能力はその目的から制限を受けるといふ点である。

また、同裁判では、米国における法人格の判断を考慮すべきか否かについては述べられていないように思われる。考えられる論理的な手順からいえば、米国において法人格が認められるか否かを考察して、米国においてニューヨーク州 LLC が法人格を有すると判断された場合にそれが民法36条の法人に当たると解すべき途もあろう。しかしながら、同裁判はかような判断をせず、我が国民法上の法人概念を前提としてかかる概念に当たるか否かをニューヨーク州 LLC 法に求めているのである。かような判断は妥当であろうか。この問題は民法36条の解釈論と借用概念の考え方との接合上の問題に収斂されると思われる。あるいは民法36条にいう「外国法人」の解釈をどう捉えるかという問題であるとも換言できよう。

すなわち、民法36条は設立準拠法主義によって設立されたすべての外国法

人についてその法人格を認めるのではなく、「認許」によって一定の縛りをかけているとみる立場に立てば、同法は「法人」の概念について、国際私法による準拠法の選択により、その選択された外国法による概念をそのまま準拠することを意味する規定ではなく、日本における「法人」の概念の範囲を定めたものであり、その結果も日本私法の適用の範囲内であるとも考えることもできよう。<sup>(43)</sup>換言すれば、租税法が準拠すべき民法上の「外国法人」とは、民法が我が国法のフィルターを通して認めたもののみというのである。

このような解釈は成り立ち得ると思われる。かような考え方からすれば、ニューヨーク州 LLC 事件判決は解釈論として妥当であるということにもなるだろう。かかる解釈論に類似する事件である前述のデラウェア州 LPS 事件も、これに近い立場に立っているようにも思われる。同事件では、原処分庁の行った配当所得該当性を排斥したが、かかる判断においても我が国の「法人」概念への当て嵌めによる解釈を一応は是認しているようにも思われるのである。例えば、原処分庁が、「私法上の法人概念は、『自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体となることのできるもの』、すなわち『権利を有し義務を負う能力（権利能力）を法律上有しているもの』というものと解される。したがって、外国の法律によって設立され、当該外国の法律の下で権利能力（法人格）が付与された商事会社が、私法上も、また、租税法上も、外国法人であるということが出来る。」と主張したのに応じるかたちで、国税不服審判所は、「我が国の租税法上『法人』は、私法上の『法人』の概念と同様に『自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体となることのできるもの』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』というものと解されている。」とするのである。そして、同判決は、「州 LPS 法に準拠する本件 LPS 契約においては、本件 LPS が自らの名で、本件 LPS の全財産…を所有することとされ、また、本件 LPS は、州 LPS 法上、取引や訴訟の当事者となることができ、現に本件財産 LPS の契約当事者となるなど、我が国の法律でいう権利義務の帰属主体であるという意味においては、我が国の法律でいう『法人』の要素を備えているということが出来る。」と述べ

ているのである。すなわち、法人該当性については、あくまでも我が国の法人格のスクリーンでこれを決しようとする立場がここでも窺えるのである。

これらの点について、<sup>(44)</sup> ニューヨーク州 LLC 法を確認すると、同法201条《目的》において、いかなる合法的な事業目的のためにも LLC を設立できるとしている。また、その権限としては広範なものが予定されている (同法202条)。

すなわち、LLC はその名義において告訴すること、告訴を受けること、いかなる訴訟を提起、参加、抗弁する権能も有するとされており (202条 (a))、所在地の如何を問わず、不動産や動産又はこれらの権利を買受け、占取、受取り、賃貸あるいはそれ以外の形での取引を行うことができ (202条 (b))、財産の全部あるいは一部を売却、譲渡、抵当や担保権の設定、賃貸、交換することを含む処分全般が許容されている (202条 (c))。株式などの証券の買受け、占取、受取り、引受け、売却、担保設定、貸出しなどの取引を行うことや (202条 (d))、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、質入れなども可能である (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 (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)) 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))。

なお、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))、彼らを手助けし、資金を貸し出すことができる (202条 (i))。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))、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))。

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、合併企業、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））。

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））や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））、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））。

そして、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ができる（202条（g））。

かような規定を我が国民法にいう法人の理解に照らしてみると、ニューヨーク州 LLC 法は LLC に対して広範な権限を用意しており、権利義務の主体たり得ることが明定されていること、また、当然に財産を自己の名において所有することができることを確認することができる。したがって、民法上の法人概念に合致しているといえることができよう。

### 3 民法上の「外国法人」を広義に理解する立場

#### (1) 概論

もっとも、これらの判決の解釈論に対しては反論も考え得る。まず、民法36条の解釈論として、民法が外国法人といっているのはすべての外国法人を対象としているのであって、そのうち、民法上一定のものについては取引安全の見地から権利義務の主体としての地位を認めない（認許しない）としているに過ぎないという点である。すなわち、民法36条の規定からすれば、認許されない外国法人（国、国の行政区画、商事会社以外の外国法人）が存在することを前提としていることになるから、同法の認許の有無にかかわらず、外国において法人格を有する組織体は、税法上「外国法人」と理解すること

<sup>(45)</sup> になろう。税法が外国法人である公益法人に係る課税所得の範囲を定めていることからすれば（所法11②、法法4②）、認許されない外国法人が含まれると理解すべきであるともいえるのである。

また、設立準拠法主義の下で外国法に準拠して設立された外国法人のうち、一定の認許された法人のみを指しているからといっても、かかる民法の規定が日本における「法人」の概念の範囲を定めたものであり、その結果も日本私法の適用の範囲内であると考えるのは、行き過ぎた解釈とのそしりも免れ得ないように思われる。民法は単にこれを取引安全の立場から縛りをかけているだけであって、我が国民法が法人概念の範囲を定めたというのは解釈論が走り過ぎているようにも思えるのである。

この点に関して、伝統的な借用概念論においてしばしば引用される最高裁判昭和35年10月7日第二小法廷判決（民集14巻12号2420頁）<sup>(46)</sup>を確認したい。かかる事件では、所得税法上の「利益の配当」の概念が商法上のそれを意味するのかが争点とされたが、そこでは、「商法は、取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額）を前提として、この配当が適当に行なわれるよう各種の法的規制を施しているものと解すべきである（たとえば、いわゆる蝸配当の禁止《商法290条》、株主平等の原則に反する配当の禁止《同法293条》等）。そして、所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているのと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である、従って、所得税法上の利益配当とは必ずしも、商法の規定に従って適法になされたものに過ぎず、商法が規則の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべきことは所論のとおりである。」と判示している。

すなわち、商法上違法な配当であっても、商法が対象としているという意

味では商法上の配当（商法が規制の対象とする配当）であるとの判断を下したのである。商法が配当のうちの一部を違法であるとか適法であるとするということは、そもそもいずれにしても商法が対象とする配当に当たるというのである。このことを民法上の「外国法人」の解釈に当て嵌めて考えると、民法は、設立準拠法主義の下、外国法に準拠して適法に設立した外国法人を対象として、そのうち一定の要件に該当しないものを認許しないとしているだけであるから、外国法人として認許されるか否かは別として、いずれにしても民法が対象とするのは外国法に準拠して適正に設立された外国法人であると理解することができる。

かように考えた場合には、租税法上の「法人」概念の理解に当たっては、外国法の下で法人格が付与されたとみれるかどうかによって判断すべきことになる。すなわち、米国において裁判所がニューヨーク州 LLC を法人と判断するか否かを考察する必要がある。

この点については、中里実教授も、「日本においては、第一に、国際私法により、外国組織の日本の私法上の扱いを決定し、しかる後に、第二に、そのような私法上の扱いを前提として日本の国内租税法上の扱いが決定されるということになる。そして、国際私法においては、基本的に外国の組織や契約を尊重するようであるから、エンティティーの分類については、基本的には、外国の私法における分類が前提となると考えられる。」とされているところである。<sup>(47)</sup>

その際、留意しなければならないのは、外国法が準拠法になるということの意義である。すなわち、外国法が準拠法になるということはその外国法が当該外国において現実に適用されている意味内容において適用されるということである。<sup>(48)</sup> このことは、外国法の解釈は当該外国裁判所の立場で、その国の裁判官がなすようにするという意味を包摂する。外国法の規定の解釈は、当該外国法秩序の構成部分として、その法秩序全体との関連においてなされるべきであり、個々の規定だけを切り離して、内国法上の解釈方法を採用すべきでない。<sup>(49)</sup> したがって、当然に外国法の条文のみを翻訳し、日本法の観念に

(50)

従って解釈することは許されるものではないと考えられる。このように考えると、前述のニューヨーク州 LLC 事件における国税不服審判所裁決が外国法の条文を切り離して我が国民法概念への当て嵌めを行う点には不安も残るのである。

かように、外国裁判所の立場でその国の裁判官がなすように解釈すべきということを考慮に入れると、当該外国法の下においてかかる事業体が法人格を付与されたと解釈することができるかどうかについては、外国法上の解釈に委ねるということになりそうである。その際、例えば、ニューヨーク州法を設立準拠法として設立された LLC が米国において法人格を付与されたと理解すべきか否かについて、仮に米国裁判所裁判官の立場において判断をするとしても、二つの立場での判断があり得る。すなわち、米国所得税法の適用を前提として法人格を有すると解されるか否かという判断と、米国私法上の判断として法人格が付与されると解されるか否かという判断である。

この点に関しては、後者の立場での判断が要請されるといわざるを得ない。統一説に立って私法準拠によって法人該当性を判断するということは私法上の概念に理解を合わせるということであるから、米国連邦所得税法上の解釈論としての法人該当性ではないはずである。すなわち、米国において法人税が課税される前提としての法人該当性の議論が求められるわけではない。この点は、上記ニューヨーク州 LLC 事件の国税不服審判所裁決が示すところである（同裁決では、「我が国の租税法上損益の帰属主体となるか否かについては、…設立準拠法の下で権利・義務の主体となることが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基準となるのであって、米国内国歳入法上法人課税の対象とされているか否かが判断基準となるものではない。」とされている）。

中里実教授は、「外国の私法上は法人ではないが、外国の租税法上は法人課税を受けるようなものについては、租税条約の修正がない限り、日本の私法上、『外国法人』ではないから、法人税法上も、『法人』には該当しないということになる。逆に、外国の私法上は法人だが、外国の租税法上は法人

課税を受けないもの（たとえば、アメリカのリミテッド・ライアビリティ・カンパニーのようなもの）については、租税条約の修正がない限り、日本の私法上、『外国法人』となり、法人税法上も法人課税を受けることになろう。」と論じられている。<sup>(51)</sup> また、増井良啓教授も、「外国法令の上で権利義務の主体とされていた場合には、その判断を実態面の審査によって覆すことは原則としてありえない」と述べられている<sup>(52)</sup>のである。

- (1) 例えば、所得税法2条1項6号には内国法人の定義として、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」と規定しており、同条項7号には外国法人の定義として、「内国法人以外の法人をいう。」と規定されているのみで、「法人」の定義自体は存在しない。また、法人税法2条3号、4号にはそれぞれ、内国法人、外国法人の定義があるが所得税法と同一の規定である。その他、同条項5号以下における各種法人の定義においても無定義で「法人」という用語が使用されている。
- (2) 田中勝次郎『法人税法の研究』671頁（税務研究会1965）。
- (3) 中川一郎『税法の解釈及び適用』217頁（三晃社1961）。
- (4) 金子宏『租税法〔第11版〕』121頁（弘文堂2006）。金子教授は、「種々の法分野からのものがあるが、主として問題になるのは民商法等の私法からの借用概念である。」とし、「社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている場合は、借用概念ではなく、固有概念である」と説明される。
- (5) 金子宏「市民と租税」加藤一郎編『現代法と市民〔岩波現代法講座8巻〕』323頁（岩波書店1966）は、「利益の配当とか匿名組合の観念は私法上すでに確立した意義をもっているのであるから、一方的に国民の納税義務を基礎づける租税法規において同一の観念が用いられている場合には、予測可能性を重視する限りは同じ意義に解さなければならないのである。」とされる。
- (6) 清永敬次『税法〔第6版〕』40頁（ミネルヴァ書房2003）、村井正『現代租税法の課題』49頁（東京経済新報社1973）、中里実「国家活動と市場秩序」金子宏先生古稀祝賀記念論文集『公法学の法と政策（上）』97頁以下（有斐閣2000）、水野忠恒『『租税法と私法』論の再検討』『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討—』48頁以下（有斐閣2006）、谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法539号132頁、北野弘久『税法学原論〔第5版〕』122頁（青林書院2003）など参照。
- (7) 借用概念論における解釈姿勢については、谷口勢津夫「言行不一致」佐藤英明編『租税法演習ノート〔補正版〕』303頁以下（弘文堂2006）、酒井克彦「住宅借入金等特別控除に係る概念と租税特別措置法の解釈態度（上）～（下）」税務事例36巻10号7頁以下、同36巻11号1頁以下、同36巻12号8頁以下も参照。

- (8) 主な判例評釈として、白石健三「私法と同一の概念の解釈（２）—『匿名組合契約』—」『租税判例百選』32頁以下、水野忠恒「私法上と同一の概念の解釈—匿名組合契約の意義—」『租税判例百選〔第3版〕』24頁以下、同「同」『租税判例百選〔第4版〕』30頁以下、北野弘久「判評」シュト5号24頁以下、田中真次「判評」曹時13巻12号118頁以下、松島諄吉「判評」民商46巻4号733頁以下など参照。
- (9) 主な判例評釈として、渡部吉隆「判評」曹時14巻6号90頁以下、谷田貝三郎「判評」民商47巻5号116頁以下、波多野弘「不動産取得税（１）—不動産の意義—」『租税判例百選』124頁以下など参照。
- (10) 主な判例評釈として、岩崎政明「判評」ジュリ1021号151頁以下、田中治「判評」民商106巻4号542頁以下など参照。
- (11) そのほか、借用概念論を採用した判決として、高松高裁平成11年4月12日判決（税資242号114頁）、徳島地裁平成10年5月29日判決（税資232号469頁）、大阪高裁昭和59年2月29日（行裁例集35巻2号212頁）、京都地裁昭和57年12月17日判決（行裁例集33巻12号2474頁）など多数存在する。
- (12) なお、事案においては、配当所得該当性の問題すなわちLPSの法人該当性の問題のほか、LPSの投資事業有限責任組合との類似性、不動産所得又は事業所得該当性、信義則違反及び租税法主義違反、附帯税の取消し・免除も争点とされているが、論稿主題との関係性が乏しいため割愛する。
- (13) 更に、原処分庁が、本件LPSの事業実態から判断したとして、本件年分配額を配当所得であると主張する点に対して、国税不服審判所は、「どのような事業実態であると認定し、それがそのようにして配当所得に当たるという結論に帰結するのは明らかではない。」として原処分庁の主張を排斥した。なお、節税目的が認められたとしても、それによって直ちに請求人が得た本件LPS契約に係る本件年分配額及び損益の分配ないし配分が配当所得であると導くことはできないと断じている。
- (14) 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6号1頁以下。
- (15) 金子宏『租税法〔第11版〕』79頁（弘文堂2006）。
- (16) 例えば、所得税法2条1項6号には内国法人の定義として、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」と規定しており、同条項7号には外国法人の定義として、「内国法人以外の法人をいう。」と規定されているのみで、「法人」の定義自体は存在しない。また、法人税法2条3号、4号にはそれぞれ、内国法人、外国法人の定義があるが所得税法と同一の規定である。その他、同条項5号以下における各種法人の定義においても無定義で「法人」という用語が使用されている。
- (17) 旧民法36条1項は、「外国法人ハ国、国ノ行政区画及ヒ商事会社ヲ除ク外其成立ヲ認許セス但法律又ハ条約ニ依リテ認許セラレタルモノハ此限ニ在ラス」と規定する。また、会社法（平成17年法律第86号）2条2号に外国法人の定義が示されているが、そこでは、「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。」と規定されている。

- (18) 認許とは、「外国法によって法人格を付与された社団又は財団（すなわち外国法人）について、その法人格を他の国が承認すること」をいい、「法人に関する外人法上の問題の一つである」といわれている。「いかなる外国法人に大使、内国での活動を承認するかは立法主義は、国によって異なるが、わが国では一般的認許主義をとりつつ、国、国の行政区画、商事会社のほかは認許しないという形式で規定している〔民36①本文〕。この結果、大学・美術館のような公法人や、宗教・慈善・スポーツなどを目的とする公益法人が認許されないことになり、立法論上批判されている。」金子宏＝新堂幸司＝平井宜雄『法律学小辞典〔第4版〕』961頁以下（有斐閣2005）。
- (19) もっとも認許されていないとしても税法が外国法人である公益法人に係る課税所得の範囲を定めていることからすれば（所得税法11②、法人税法4②）、認許されない外国法人が含まれると理解すべきであろう。この点は後述する。なお、中里実「セキュリティゼーションと課税」同『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』（有斐閣1998）も参照。
- (20) 本拠地法主義が本拠の要件を課するのは、デラウェア会社やヒテンシュタイン会社などのいわゆるオアシス会社のように、他国に本拠を置き活動する法人のいわば法律回避的な設立を防止しようとするにある。そこで、両見解の利点を活かしつつ、両説を折衷しようとする試みがみられる。まず、法人の従属法として設立準拠法を原則としながら、法人と設立国との間に事実上の関連性がないときに、設立準拠法に代えて本拠地法を適用することができるとする見解である。これは制限的設立準拠法説と呼ばれる。その他、最近では、個別化説あるいは重層化説も提唱されているが、いずれも通説的見解には至っていない（木棚照一＝松岡博＝渡辺惺之『国際司法概論〔第4版〕』113頁（有斐閣2005））。
- (21) 山田鎌一『国際私法〔第3版〕』227頁（有斐閣2004）。
- (22) 山田・前掲注21、227頁。
- (23) 主な判例評釈として、柴田保幸「判評」曹時28巻2号134頁以下、関口晃「判評」ジュリ618号163頁以下、小林秀之「判評」法協94巻10号131頁以下、櫻田嘉章「判評」民商78巻6号843頁、三ツ木正次「設立中の会社の発起人が締結した契約の会社に対する効力」『涉外判例百選〔第2版〕』48頁以下など参照。
- (24) この判決を本拠地法を採用したものと理解する立場もある。例えば、木棚＝松岡＝渡辺・前掲注20、112頁など参照。
- (25) 主な判例評釈として、野村美明「法人の行為能力」『涉外判例百選〔第3版〕』48頁以下、神前禎「カリフォルニア州会社の代表者の契約締結権限」ジュリ1059号215頁以下、織田有基子「カリフォルニア州会社の代表者の契約締結権限に関する準拠法」ジュリ1106号139頁以下など参照。
- (26) 旧商法482条は、「日本ニ本店ヲ設ケ又ハ日本ニ於テ營業ヲ為スヲ以テ主タル目的トスル会社ハ外国ニ於テ設立スルモノト雖モ日本ニ於テ設立スル会社ト同一

ノ規定ニ従フコトヲ要ス」と規定していた。

- (27) 多喜寛『国際私法の基本的課題』50頁(中央大学出版部1999)。同教授は、更に、「設立準拠法の下では右の規定が言及するような会社(『事実上において…』)であっても外国においてその法律に準拠して設立することが可能であり、またその会社をめぐる諸問題がその外国法によって支配されることになるが、それではそのような会社の活動によって最も強い影響を受ける日本の立場がまったく考慮に入れられないことになる。そこで右の規定を設けることによって、日本の利益を保護する必要がある、と。このようにして商法482条は法人の従属法(属人法)に関する設立準拠法説の立場からのみ十分に理解しうることになる。」とされる(同書51頁)。
- (28) 喜多川篤典「判評」昭和49年度重要判例解説227頁参照。
- (29) 石黒憲一『金融取引と国際訴訟』261頁(有斐閣1983)参照。
- (30) 溜池良夫『国際私法講義〔第3版〕』296頁(有斐閣2005)も参照。
- (31) 實方正雄『国際私法概論〔再訂版〕』146頁(有斐閣1942)、久保岩太郎『国際私法概論』131頁以下(巖松堂1946)、早田芳郎「外国法人の主義」ジュリ別冊『国際私法の争点』78頁、溜池良夫『国際家族法研究』283頁(有斐閣1985)。その他、設立準拠法主義と債権契約における当事者自治の原則との類似性を指摘する論稿として、山内惟介「法人の従属法とその適用範囲—欧州諸立法の比較検討とその立法論への示唆—」国際私法年報2号118頁以下、喜多川篤典『株式会社の法理』259頁以下(中央経済社1966)など参照。
- (32) 跡部定次郎「法人の国籍に関する最近の學説に就て」法叢20巻2号29頁。
- (33) 増井良啓教授は、この事件について、「国税不服審判所段階の判断であっても、裁判所のそれに匹敵する重み」と論じられる(増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面—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132頁)。
- (34) <http://www.nta.go.jp/category/tutatu/shitsugi/houjin/31/03.htm>
- (35) なお、かかる見解については、長谷部啓ほか「米国LLCに係る税務上の取扱い」週刊税務通信2678号70頁以下参照。
- (36) また、国税庁の質疑応答では、ただし書きとして、「ただし、米国のLLC法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異なることから、個々のLLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC法(設立準拠法)の規定等に照らして、個別に判断する必要があります。」としている。
- (37) チェック・ザ・ボックス規定については、渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」碓井光明=小早川光郎=水野忠恒=中里実編『公法学の法と政策・金子宏古希記念論文集(上)』583頁以下(有斐閣2000)参照。
- (38) 遠藤浩ほか編『民法(1)総則〔第4版増補補訂版〕』63頁以下(有斐閣2000)。同旨として、例えば、山田卓生ほか編『民法I〔第2版補訂〕』62頁以下(有斐閣2001)。
- (39) 石田穰『民法総則』145頁(悠々社1992)。

- (40) 星野英一『民法概論 I (序論・総則)』129頁 (良書普及会1990)。
- (41) 星野・前掲注40, 87頁。
- (42) 近江孝治『民法講義 I [民法総則]』84頁 (成文堂1992)。
- (43) 例えば, 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130頁脚注(120)は, 我が国民法の概念に当て嵌めるべきとの主張を展開されるが, 本件裁決と基本的理解は同じであろう。
- (44) ニューヨーク LLC 法は, 1994年に制定されている。Mark A. Sargent & Walter D. Schwidetzky “Limited Liability Company Handbook” WEST (1998—1999)。
- (45) 中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』429頁以下 (有斐閣1998)も参照。
- (46) 主な判例評釈として, 渡部吉隆「私法上と同一の概念の解釈(1) — 『利益の配当』 —」『租税判例百選』17号30頁以下, 同「私法上と同一の概念の解釈—株主相互金融会社と利益の配当—」『租税判例百選 [第2版]』30頁以下, 吉牟田薫「配当所得—株主相互金融会社の株主優待金と源泉徴収—」『租税判例百選 [第3版]』46頁以下, 酒井貴子「株主優待金の配当所得該当性」『租税判例百選 [第4版]』59頁以下, 村井正「判評」シュト100号117頁以下, 田中勝次郎「判評」ジュリ222号14号頁以下, 碓井光明「判評」税通38巻15号16頁以下, 北野弘久「判評」税通33巻14号10頁以下, 西原寛一「判評」民商44巻5号58頁以下など参照。
- (47) 中里実「パートナーシップ課税の国際的側面」日税研論集44号202頁。
- (48) 澤木敬郎=道垣内正人『国際私法入門 [第5版]』53頁 (有斐閣2004)。
- (49) 山田・前掲注21, 133頁, 欧龍雲『国際私法講座』58頁以下 (文化書房博文社1989)。
- (50) ここでは, 準拠法として外国法が適用される場合, 日本以外のある社会に現実に行われている規範の意味内容を確定するものでなければならないから, 解釈者の恣意的な解釈, 例えば解釈者の母国法である日本法流の意味の賦与であってはならないということの意味する (山田録一=澤木敬郎『国際私法講義』68頁 (青林書院1972) 参照)。
- (51) 中里実『金融取引と課税』432頁 (有斐閣1998)。
- (52) 増井・前掲注33, 88頁。
- (53) Larry Ribstein, Limited Liability Unlimited, 24 Del J. Corp. L. 407 (1999) “In short, there is a continuum of “firm-ness” rather than a strict dichotomy between firms and non-firms. Thus, the categories of relationships that comprise legal “firms” are necessarily imprecise. For economists, these ambiguities are simply grist for more analysis. For lawyers and their clients, however, the uncertainty is more problematic.”