

米国LLCに係る我が国税務上の取扱いに関する考察

田中 友紀

－論文要旨－

米国 Limited Liability Company（以下「LLC」という）は、その構成員であるメンバーが LLC に係る負債や義務に関して有限責任でありながらも、チェック・ザ・ボックス規則により納税者がパートナーシップとして課税されることを選択することができるという特徴を有する事業体である。

この米国 LLC に我が国の投資家が出資するケースがみられるようになった。我が国の税制は、原則的に法人には法人課税、それ以外には個人課税をするという枠組みをなしているため、米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いを決定するためには、米国 LLC が法人に該当するか否かが重要な問題となる。しかし、米国 LLC は、有限責任という法人的特徴とパートナーシップとして取扱われることを選択できるという課税上の特性を合わせ持つことから、米国では法人とパートナーシップとの中間的な存在と位置づけられており、我が国でも法人に該当するか否かが問題となった。

これに関して、国税庁質疑応答事例「米国 LLC に係る我が国税務上の取扱い」において、法人として取扱われるという見解が示されている。

しかし、米国でパートナーシップ課税を選択している LLC を我が国で法人として取扱った場合、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相異してしまうハイブリッド事業体となる。米国でハイブリッド事業体を利用した租税回避が問題となっており、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相異なる場合、我が国でも同様の租税回避が発生する可能性がある。また、外国税額控除やタックス・ヘイブン対策税制は国家間の事業体に対する税務上の取扱いが一致することが前提とされている制度であるため、米国 LLC がハイブリッド事業体に該当する場合、これらの制度がどのように適用されていくのかという問題がある。これについては、現行法を解釈、適用していくことを検討したが、これは困難であるという結論に達した。また、新日米租税条約の特典の享受について、我が国の法人が米国 LLC を通して米国法人に出資した場合と米国法人が米国 LLC を通して我が国の法人に出資した場合では、同じ米国 LLC を通した投資形態にも関わらず、新日米租税条約の適用に差が出るということが明らかとなった。

このような課税上の問題が発生するのは、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相異なること、つまり米国でパートナーシップ課税を受ける米国 LLC を我が国で法人として扱うことが原因となっている。しかし、国税庁質疑応答事例において、米国 LLC が法人と

された根拠をみてみると、それが脆弱なものであるということがわかった。我が国税務上の法人は私法上、法人格を有する事業体であるが、米国 LLC は私法上の法人格の有無が明確ではない。そのため、米国 LLC の法人格は、私法(州 LLC 法)から付与された性質のうち、法人格を構成する要素が付与されていると判断され、法人であると解されることになるが、この法人格を構成する要素とされる米国 LLC の性質はいずれも我が国で構成員課税とされる事業体にも共通する性質であるといえ、これをもって米国 LLC を法人と取扱うことは妥当でないと思われる。

よって、米国 LLC に係る税務上の取扱いについて、新たな方法として、米国 LLC が内国歳入法上、パートナーシップを選択している場合には、我が国の税務上もこれを尊重し、米国 LLC に生じた損益等について我が国の投資家に対するパス・スルー課税を認めることになる。

ただし、この方法による場合、外国事業体に人為的な損失を生じさせ、これを取込むことによる租税回避が問題となるため、これを防止する対応策として、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家の所得計算の際、当該投資家が認識した米国 LLC に係る損益等と他の所得を切り離して計算を行い、米国 LLC に係る部分については、利益が出た場合のみ、他の所得と合算するという方法を提案する。

—目次—

はじめに	1
第 1 章 米国 LLC の概要	3
第 1 節 米国における LLC の歴史的背景とその発展	3
第 2 節 LLC の法的性格	4
1. LLC の設立	4
2. メンバー (member)	5
3. 株式の発行	5
4. 出資 (contribution)	5
5. 運営管理	6
6. オペレーティング契約	6
(1) オペレーティング契約の意義	7
(2) オペレーティング契約の内容	7
(3) オペレーティング契約の執行	8
7. メンバーの責任	8
8. 持分 (interest)	8
(1) LLC 持分の意義	8
(2) LLC 持分の性格	8
(3) LLC 持分の譲渡	9
9. LLC の解散等	9
(1) LLC の解散事由	9
(2) LLC の解散	10
(3) LLC の清算	10
10. 年次報告書 (Annual Report)	10
第 3 節 米国連邦税法における LLC の取扱い	10
1. チェック・ザ・ボックス規則導入前の取扱い	11
2. チェック・ザ・ボックス規則 (check-the-box regulations)	13
3. 現行の米国連邦税法上の取扱い	15
(1) 申告・納税	15
(2) 設立時の税務	15

(3) LLC 持分の税務基準価額 (basis)	16
(4) 損益の認識 (allocations)	18
(5) 分配 (distribution)	18
(6) LLC の終了・清算時の税務.....	19
第 4 節 小括	19
第 2 章 米国 LLC に係る現行の我が国の税務上の取扱い及び判例の分析と考察	21
第 1 節 国税庁質疑応答事例について	21
1. 国税庁質疑応答事例「米国 LLC に係る税務上の取扱い」の概要等	22
(1) 概要.....	22
(2) 我が国及び米国の法人課税の相違	23
2. 合同会社（日本版 LLC）について	26
3. 準拠法と借用概念	27
(1) 準拠法	28
(2) 借用概念	29
4. 国税庁質疑応答事例の考察	31
(1) 私法上の法人及び外国法人の意義について	31
(2) 考察.....	32
第 2 節 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決について	34
1. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決の概要	34
(1) 事実概要	34
(2) 争点.....	35
(3) 判断.....	35
2. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決の考察	37
第 3 節 小括	39
第 3 章 米国 LLC を法人として取扱う場合の課税上の問題	42
第 1 節 米国におけるハイブリッド事業体を利用した国際的租税回避の問題	42
第 2 節 米国 LLC を法人として取扱う場合の現行制度の適用に関する問題.....	45
1. 国際的二重課税排除の問題	45
(1) 外国税額控除の適用について	45

(2) 所得の帰属時期の相違に起因する外国税額控除の適用について	52
2. タックス・ヘイブン対策税制の適用の可否の問題	53
3. 日米租税条約の適用に関する問題	54
第3節 小括	58
第4章 国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素の検証	59
第1節 国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素についての検証.....	59
1. 商行為を目的とする商事会社であること	59
2. 設立に伴い商号等の登記が行われること	61
3. 訴訟の当事者になれることなど法的主体性が認められること	62
4. メンバーから独立した主体であり、個人と同等の権利能力を有すること	62
第2節 小括	64
第5章 米国 LLC に係る新たな我が国税務上の取扱いについて	65
第1節 他国の外国事業体に対する税務上の取扱い.....	65
1. 納税者選択方法	65
2. 税法において分類基準を設ける方法.....	66
3. 外国事業体をすべて外国法人として取扱う方法.....	67
4. 国内の類似する事業体と同様に取扱う方法	67
5. 設立国の税務上の取扱いを準用する方法.....	68
第2節 米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いに関する提言	69
1. 新たな取扱いの検討.....	69
2. 損失の取込みによる租税回避防止への対応	72
3. 既存の課税上の問題点についての検討	75
第3節 他の外国事業体に対する適用	76
第4節 小括	77
結びに代えて	79
参考文献等	82

はじめに

近年の経済のグローバル化に伴い、我が国の個人や法人が外国の事業体に投資をするケースが増えてきた。

その投資の対象として、米国 **Limited Liability Company**（以下「**LLC**」という）という事業体が注目される。米国 **LLC** は、その構成員であるメンバーが **LLC** に係る負債や義務に関して有限責任でありながらも、チェック・ザ・ボックス規則により納税者がパートナーシップとして課税されることを選択することができるという特徴を有する事業体である。

米国 **LLC** は、有限責任という法人的特徴とパートナーシップとして取扱われることを選択できるという課税上の特性を合わせ持つことから、米国では法人与パートナーシップとの中間的な存在と位置づけられ、最も都合が良い事業体として利用が拡大している。

そして、米国における **LLC** の利用拡大に伴い、我が国の居住者である個人や内国法人（以下「我が国の投資家」という）が米国 **LLC** に出資をするケースが多くみられるようになった。

ここで問題となるのが、米国 **LLC** に係る我が国税務上の取扱いである。具体的には、我が国の投資家がチェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップ課税を選択した米国 **LLC** に直接出資した場合、我が国の税務上、米国 **LLC** を法人として取扱うこととするのか、それとも法人以外の事業体として取扱い、パス・スルー課税を認めるのかという問題である。

これに関しては、国税庁が米国 **LLC** を基本的には法人として取扱うという見解を公表しており、裁判等でも同様の考え方が支持されている。この考え方は法人格を基準として米国 **LLC** が法人か否かを判断するというものであり、これは国内の事業体が法人か否かを判断する基準と同じである。

このように、米国 **LLC** が我が国で法人として取扱われた場合、米国 **LLC** は米国でパートナーシップとして課税を受け、一方、我が国で法人課税を受けることとなるため、国家間での税務上の取扱いが相違することになり、いわゆるハイブリッド事業体となる。このハイブリッド事業体については、課税上の問題が生じることが指摘されているが、我が国ではそれについて十分な対策がなされていない。

また、米国 **LLC** は準拠法である州 **LLC** 法において法人格の有無が明確ではない。そのため、その有する性質から法人格の有無を個別具体的に判断することになる。しかし、法

人格の有無の判断基準が非常に曖昧なものであり、かつ、その判断プロセスに矛盾が存在するのではないかと考えられる。つまり、脆弱な根拠により米国 LLC を法人と判断し、その結果、課税上の問題を引き起こすことになっているのではないかという疑問が生じる。

本論文では、このような問題意識の下、現行の米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについての問題を明らかにし、それを踏まえて米国 LLC の税務上の取扱いについて新たな提言を行っていく。

本論文の構成は以下の通りである。

まず、第 1 章では、米国 LLC について、その発展の経緯、法的特徴及び米国連邦税法上の取扱いについて整理を行い、米国 LLC がいかなる性質を有する事業体であるのか明らかにする。

第 2 章では、国税庁ホームページ質疑応答事例の米国 LLC を法人と判断するプロセス及び東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決を用いて、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家が実際にどのような課税を受けることになるかを検討していく。

続いて、第 3 章では、米国 LLC が我が国の税務上、法人として取扱われた場合、我が国と米国で LLC に対する税務上の取扱いが相違することになる。これにより生じる問題について、具体的な検討を行う。

第 4 章では、国税庁質疑応答事例において米国 LLC が法人と判断された根拠の妥当性を検証する。

第 5 章では、これまで論じてきたことを踏まえて、他国の外国事業体に係る税務上の取扱いを参考としつつ、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて新たな方式を提案するとともに、その場合に想定される問題を防止するための対策を提言していく。

第1章 米国 LLC の概要

米国 LLC は、一般的に各州において定められている LLC 法を準拠法として設立される事業体¹である。各州の LLC 法は 1980 年代後半においてその多くが定められたものであり、その規定振りは州によって若干の相違がみられる。

各州の LLC 法間の相違は、統一化の傾向にあり、米国法曹協会企業関係法部会 (American Bar Association Business Law Section) により促進が促され、1995 年には統一州法委員会全国会議 (National Conference of Commissioners of Uniform State Laws) により統一リミテッド・ライアビリティ・カンパニー法 (Uniform Limited Liability Company Act : "ULLCA"、以下「統一 LLC 法」という) が採択された。しかし、その後も統一法の採用は各州の自由に任されており、現在でも各州の LLC 法が統一化されているわけではなく、現状の LLC の法的性格は設立州の LLC 法の規定振りにより異なっている。

それでも、統一 LLC 法は各州の LLC 法に共通する特性を多く採用している。よって、本章では、統一 LLC 法を中心に各州の LLC 法に共通してみられる LLC の特性についてみていく。

第1節 米国における LLC の歴史的背景とその発展

LLC 法が初めて制定されたのはワイオミング州である。1977 年、ワイオミング州において石油・ガス事業等を行うベンチャー企業を誘致するために LLC は誕生した。その後、1982 年にフロリダ州でも LLC 法が制定された。しかし、当時は連邦税法上の法人として取扱うか、パートナーシップとして取扱うか不明確であったため、LLC は流行しなかった。

1988 年になると米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service : "IRS") が出した個別通達²により、連邦税法上、LLC はパートナーシップ課税を選択できることになった。これにより、米国内で LLC に対する関心が高まった。さらに、1997 年にチェック・ザ・ボックス規則 (check-the-box regulations)³が制定されたことにより LLC がパートナーシップとし

¹ 本論文において「事業体」とは、法人格を有するかどうかにかかわらず、複数の者が一定の事業目的を達成するために組成された組織体 (団体) という。

² Revenue Ruling 88-76.

³ Treasury Regulations ("Treas.Reg.") § 301.7701-2, 301.7701-3, 301.7701-3.

で分類されるという立場が強固なものとなり、LLC は急速に数を増やすこととなった。LLC の利用は、投資ファンド、不動産投資、資源探査、農業、映画作成、弁護士や会計士など専門職サービスなど多岐に渡っている⁴。1993 年時点で約 2 万社であったが、この 10 年間で LLC は約 80 万社が設立され、同時期に設立された Corporation（通常の株式会社に相当する）の約 100 万社とほぼ肩を並べるほどに拡大し、米国においてその利用が着実に定着していることが伺える⁵。

第 2 節 LLC の法的性格

1. LLC の設立

LLC は、米国の各州 LLC 法に準拠して設立される事業体である。LLC に関する法律を統一する試みの一環として、1996 年に統一 LLC 法が制定されたが、その採用は各州の自由に任されており、現在でも全米各州の LLC 法が統一化されているわけではない。そのため LLC を設立するには、第一に設立する州を選択することが重要である。なお、設立州と営業の本拠地とする州を別々にすることも可能である。

設立州を選択した後に、LLC の設立発起人（organizer）⁶が基本定款（articles of organization）を管轄の州務長官（Secretary of State）又はその他指定された州政府高官に提出することにより LLC が設立される⁷。基本的に、商号⁸、住所、送達代理人等、一定の絶対的記載事項がある⁹。また、その他 LLC の運用に関するすべてのメンバー間の合意（以下「オペレーティング契約」という）を定めることができる。オペレーティング契約がない場合、大部分の州の LLC 法は、LLC の諸問題を処理するためのデフォルト・ルールを定

⁴ 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 4 回)有限責任会社 (LLC)」税務事例 37 巻 7 号 65 頁 (2005) 参照。

⁵ 平成 17 年 6 月 経済産業省「有限責任事業統合制度 (LLP) の創設について」1 頁参照。

⁶ 株式会社の設立人と同じ役割である。なお、LLC のメンバーである必要はない。

⁷ 平野嘉秋「LLC の法務と税務—4—リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(1)」国際税務 18 巻 9 号 31 頁 (1998)。

⁸ いずれの州の LLC 法においても、「Limited Liability Company」・「LLC」・「LC」・「Ltd.」などの商号により、LLC であることが明確に識別されることを要件としている。

⁹ 州によっては、その他、広く任意的記載事項を認めるところがある。ただし、それらについては、最小限度に留めることが望ましいとされる。なぜなら、基本定款を改定する場合、州務長官に届け出をしなければならないが、改定の際、届け出が必要ないオペレーティング契約において必要な事項を定めていれば、改定が容易となるからである（平野・前掲注 (7) 32 頁参照）。

める一方、LLC の運用に関するルールや手続を定める運用の合意という文書について規定している¹⁰。

大部分の LLC 法では、LLC を設立するためには 2 名以上必要であると規定しているが、1 名から LLC を設立できる州もある¹¹。

2. メンバー (member)

LLC への出資者は「メンバー」と呼ばれる。LLC のメンバーになるためには、通常、出資すること (contribution) が必要である。

LLC のメンバーとなれるのは、①自然人 (米国人、居住外国人、非居住外国人)、②法人 (外国法人を含む)、③パートナーシップ (外国のパートナーシップを含む)、④他の LLC、⑤信託 (trust)、⑥遺産財団 (estate)、⑦その他の社団 (association) である¹²。

3. 株式の発行

LLC は株式の発行を行うことができない。そのため、株式会社における株式に相当する株式証券は発行せず、基本定款やオペレーティング契約の中にメンバーの名前を記載し、持分割合を記載するだけである。

ただし、LLC が Corporation と合併している場合¹³や上場している Corporation に現物出資をしている場合にはこの限りではない。

4. 出資 (contribution)

¹⁰ 本庄資『アメリカ法人税講義』632 頁 (税務経理協会、2006) 参照。

¹¹ 1 名から LLC を設立できる州は、コロラド州、ニューヨーク州、テキサス州などである。

¹² 秋元秀仁「米国 LLC をめぐる我が国課税上の問題—法人概念の再検討と外国税額控除及びタックスヘイブン税制の適否を中心に—」税務大学校研究科論文集 8 頁 (1998)。

¹³ ULLC Act § 905 では、LLC と Corporation が合併することを認めている。この場合、LLC を存続企業として Corporation と合併することにより、Corporation が LLC に転換するのと同一の効果を得ることができる。なお、税務上では、当該 Corporation が清算され、その株主は Corporation の資産を LLC に移転したものと処理される。また、Corporation は LLC に対してその資産を売却することも可能である (平野嘉秋「LLC の法務と税務—5—リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(2)」国際税務 18 巻 11 号 33 頁 (1998) 参照)。

LLC への出資は、金銭、その他の資産（動産、不動産）、役務提供や将来の一定時点でこれらを拠出する約束という形で行うことができる¹⁴。これは、大部分の州の LLC 法において、通常価値を有するものを事業資産として使用できると規定されているためである。

5. 運営管理

通常、基本定款等に運営管理の形態が規定されており、LLC の運営管理の全部又は一部をメンバーが選出したマネージャーに委任する。ただし、基本定款等に規定がない場合は、メンバーによる管理運営が一般的とされる。

マネージャーは、個人でも法人（パートナーシップ・他の LLC を含む）でも良く、LLC のメンバーである必要はない。マネージャーの選出方法や権限等はオペレーティング契約に定められている¹⁵。

メンバーが LLC を運営することを **member-managed** といい、メンバーが LLC に法的効果を及ぼす代理権を有する¹⁶。一方、マネージャーが LLC を運営することを **manager-managed** といい、メンバーは LLC を拘束する権限を有さず、マネージャーのみが代理権を有する¹⁷。しかし、マネージャーが LLC を運営することにより、メンバーが LLC の実際の事業経営に参加することを妨げることはない¹⁸。

なお、実務上考えられる LLC の運営管理の形態は以下のとおりである。

- ① メンバーが日常業務を含むすべての業務を行う場合
- ② メンバーがマネージャーに業務のすべてを委託し、マネージャーが単独で業務を行う場合
- ③ 一般の会社の取締役会に相当する組織を設立し、役員を任命し、一定の事業については役員の合意により決定し、重要事項についてはメンバー全員で決定する場合

6. オペレーティング契約

¹⁴ 平野・前掲注（7）36 頁参照。

¹⁵ See Colorado Revised Statutes § 7-80-401(1).

¹⁶ ULLC Act § 301(a).

¹⁷ ULLC Act § 301(b).

¹⁸ ULLC Act § 404(b).

(1) オペレーティング契約の意義

オペレーティング契約とは、パートナーシップ契約や株主契約に相当するものであり、一般にメンバー間で合意書を作成する。統一 LLC 法では、最も重要な書類であると位置付けられている。しかし、法律上、必ずしも要求されているものではなく¹⁹、書面ではなく口頭による合意も認められている²⁰。

オペレーティング契約に規定されていない問題については、デフォルト・ルールが適用される。これは、各州の LLC 法に規定される原則である。なお、実際に生じた問題が LLC 法にも規定されていない場合には、裁判により適切な判断を求めることになる。よって、オペレーティング契約に LLC にとって重要と考えられる問題に関する規定を設けることが必要である。

(2) オペレーティング契約の内容

LLC 法の中には、オペレーティング契約の締結を要しないものもある。また、すべての LLC 法では、メンバーによりオペレーティング契約の内容を、ある程度自由に規定することを認めている。そのため、その内容は LLC によっては詳細なもの、簡潔なものと同様であるが、当該契約内容は基本定款や設立州の LLC 法と整合性を持たせる必要がある。

なお、平野嘉秋教授によれば、オペレーティング契約には、最低限、以下の事項を含めるべきであるとされる²¹。

- ① LLC の統治に関する事項
- ② 主たる事務所の場所
- ③ LLC が行う事業
- ④ LLC の運営方法、マネージャーの選任方法又は権限等
- ⑤ メンバーの権利と重要事項を決定する会議
- ⑥ 損益の認識、分配の基準及び報告
- ⑦ LLC 持分の譲渡に関する制限
- ⑧ LLC の解散事由及び終了
- ⑨ 雑則等

¹⁹ ULLC Act § 101(13), § 103(a).

²⁰ ULLC Act § 103(a).

²¹ 平野嘉秋「LLC の法務と税務—6—リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造 (3)」国際税務 19 巻 1 号 35～36 頁 (1999) 参照。

(3) オペレーティング契約の執行

大部分の LLC 法では、オペレーティング契約は、法の定める範囲内において、コモンロー又は衡平法により裁判所で執行することができる²²と規定されている。オペレーティング契約は、法的な拘束力を持つものであり、メンバー間の法的な契約であるため、設立州の裁判所の解釈による契約法が適用されることになる。そのため、仲裁手続についても執行可能なものを定めることができる。

7. メンバーの責任

LLC のメンバーは、LLC に係るすべての負債、その他の義務について有限責任が保証されている。よって、その出資額を限度に責任を負うのみであり、この点は株式会社と類似している。

ただし、LLC を通さずに、メンバーやマネージャーが個人的に保証した負債は、それが LLC のためのものであっても、その個人が無限責任を負わなくてはならない²³。

8. 持分 (interest)

(1) LLC 持分の意義

LLC 持分を有するものがメンバーと認められる。また、書面によりオペレーティング契約を締結することが要件である州では、他のメンバーの同意を得て、オペレーティング契約に署名した者だけがメンバーと認められる。

メンバーは、別段の定めがない限り、LLC 持分である出資額（出資勘定の残高）に応じて損益の認識を受ける権利、金銭等の分配を受ける権利を獲得することになる。

(2) LLC 持分の性格

すべての州の LLC 法では、各メンバーの LLC 持分を「譲渡性のある資産 (動産: personal property)」として認めている。

²² See Missouri Revised Statutes. § 359.746.2, Delaware Code Annotated.tit.6 § 18-111.

²³ 同様に、メンバー又はマネージャー本人の過失による損失も無限責任を負う可能性がある。

(3) LLC 持分の譲渡

LLC のメンバーは、LLC 持分の全部又は一部を自由に譲渡できるが²⁴、一方で、オペレーティング契約や定款等によりその権限に制限を加えることができる。

LLC 持分の譲渡は、それ自体で譲受人に LLC の構成員の地位を与えるものではなく、単に LLC 持分の譲受人は経済的利益を受ける権利（メンバーが持分に応じて LLC から損益の認識等を受ける権利）を得るのみである²⁵。

持分の譲受人が LLC のメンバーになる権利（経営に参加する権利）を得るためには、他のメンバーの全員が賛成するか、あるいはオペレーティング契約や定款等に定められる規定を満たすことが必要となる²⁶。

結論としては、他のメンバー全員の同意がない場合でも LLC 持分の譲渡はできるが、LLC 持分の譲受人が LLC のメンバーとしての地位を獲得するためには一定の要件を満たさなければならないということになる。

9. LLC の解散等

(1) LLC の解散事由

すべての LLC 法は、LLC を解散させる事由を規定している。多くの LLC 法では、LLC の存続期間を最長 30 年と規定しているため、存続期間の満了により LLC は解散する²⁷。また、メンバーやマネージャーの脱退²⁸、死亡、退任、除名等も解散事由に含まれる。さらに、メンバーの合意がある場合や州の LLC 法における法定事由が発生した場合、オペレーティング契約で規定した解散事由が発生した場合なども LLC は解散することになる。

なお、多くの LLC 法において、解散事由発生後 90 日以内に残留メンバーが LLC を継続することに合意した場合には、LLC の解散が回避されると規定されている²⁹。

²⁴ ULLC Act § 501(b).

²⁵ ULLC Act § 502,503(e).

²⁶ ULLC Act § 503(a). なお、最近の傾向としては、メンバー全員の賛成ではなく、過半数の賛成でメンバーとして承認されると改定する LLC 法が多い。

²⁷ チェック・ザ・ボックス規則の制定後、存続期間の制限は解除されつつある。

²⁸ メンバーの脱退には、解散をもたらす場合とそうでない場合がある。メンバーは脱退する 6 ヶ月前に、文書により他のメンバー全員に通知することにより脱退することができる。

²⁹ 例えば、ULLC Act § 801(3)。

(2) LLCの解散

LLCの解散とは、州法上、LLCが消滅したことを指す。LLCが解散することになった場合、LLCは州務長官に対して、解散趣旨書又は解散覚書を提出することがLLC法で定められている³⁰。なお、LLC法により差はあるが、2名以上のメンバーが残り、そのメンバーの合意により事業を継続することが可能である。

(3) LLCの清算

LLCの清算とは、LLCの事業が終了し、LLCに残った資産等を分配する一連の流れをいう。

LLCが解散されると、LLCの事業は終了し、清算が開始される。一般的に、LLCの清算事務は指定を受けたメンバー又はマネージャーに権限が付与されている。LLCを清算する場合、まず、資産の処分、債権者への支払を行い、次いで資産が残っている場合には、清算時の持分がメンバーに対して分配される³¹。

なお、解散後、清算手続や資産配分が完了して、解散通知が州の当局に提出されるまでLLCは存続する。

10. 年次報告書 (Annual Report)

統一LLC法では、年次報告書を管轄州の州務長官に提出することを要求している。しかし、その内容はマネージャーの住所や氏名等の簡単な事項である³²。また、統一LLC法ではメンバーがLLCを経営していても、メンバーの住所や氏名等を報告する必要はないとされている。

第3節 米国連邦税法におけるLLCの取扱い

LLCは当初、連邦税法上の取扱いが不明確な事業体であった。これは、LLCがパートナ

³⁰ ULLC Act § 805.

³¹ 平野嘉秋「LLCの法務と税務—9—リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(6) 国際税務 20 巻 7 号 30 頁 (2000)。

³² ULLC Act § 211(a).

ーシップと異なり、メンバーがすべて有限責任でありながら、メンバーが LLC 事業に参加できる等、法人的特徴を有していたためである。

しかし、現行の連邦税法では、チェック・ザ・ボックス規則により、法人として扱われる一定の組織 (mandatory corporation)³³を除き、それ以外の組織を適格事業体 (eligible entity)³⁴としてパートナーシップ課税か法人課税かを納税者が選択できるようになっている。LLC は、選択適格事業体に該当するため、法人課税を選択しない限り、パートナーシップ課税とされることになる。

1. チェック・ザ・ボックス規則導入前の取扱い

当初、LLC については、米国連邦税法上の取扱いが不明確な事業体であった。これは、米国 LLC のメンバーのすべてが有限責任であるという特徴を税務上の分類基準として重視するとされていたためである。ところが、1988 年、Revenue Ruling 88-76 という個別通達により LLC については、米国連邦税法上、キントナー規則 (kintner regulation)³⁵が適用され、パートナーシップ課税を受けることが可能となった。キントナー規則とは、米国最高裁判所の *Morrissey v. Commissioner* 事件³⁶と *United States v. Kintner* 事件³⁷の意見を成文化したものである³⁸。

この規則は、次の 4 つの要件のうち 3 つ以上の要件を有する事業体は社団として法人課税とされ、それ以外の事業体はパートナーシップとして課税上、扱われるというものである。多くの LLC は、キントナー規則により社団として法人課税されない基本定款やオペレーティング契約を有するように組成された。

① 企業の継続性 (perpetual life of the entity)³⁹

ある構成員の死亡、精神障害、破産、脱退、辞任、追放等を原因として事業体が解散し

³³ Treas.Reg. § 301.7701-2(b).

³⁴ Treas.Reg. § 301.7701-3.

³⁵ 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2.

³⁶ *Morrissey v. Commissioner*, 296 United States Reports 344(1935).

³⁷ *Kintner v. United States*, 107 Federal Supplement 976(1962).

³⁸ なお、Kintner 事件を含めた専門的役務提供グループ (医者、弁護士等) について法人課税か否か争われた一連の訴訟では IRS がすべて敗訴している。

³⁹ 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(b).

ないことを継続性があると規定している。そのため、LLC では定款やオペレーティング契約においてメンバーの脱退、死亡、退任、除名等により解散することが規定されている。また、定款等にメンバーの死亡や脱退が解散事由とならないと規定されていても、州法により解散事由と規定されているならば事業の継続性はないとされる。

さらに、解散事由が生じた場合でも、残留メンバーのうち持分の大部分を占める者により事業が継続される場合には、継続性があるとされる。これについては、定款等に存続期間を定めることで対処した。これにより、LLC は存続期間が限定されることになり、企業の継続性を失うことになる。

② 経営管理の集中化 (centralized management of the company) ⁴⁰

事業体の事業活動の決定に関する権限が一部の構成員や代理人に限定されている場合には、経営管理が集中化しているといえる。この場合、LLC は事業活動の決定に関する権限を、メンバー全員に与えることにより経営管理の集中化を回避することが可能となる。

マネージャーにより LLC の運営管理が行われている場合には、マネージャーの LLC 持分が合計の 20%未満であれば、経営管理は集中していないとされる。また、20%以上であっても、メンバーがマネージャーを除名する権限を有しており、株式会社の取締役会に相当する組織を設置し、経営管理に関する重要事項を決定するような場合には経営管理が集中しているとされない。

④ 有限責任 (limited liability) ⁴¹

出資者がその事業体の有する負債、その他の義務について、出資額以上の責任を負わない場合には、法人の特性である有限責任を有することになる。

LLC は州の LLC 法によりメンバーに対して有限責任が保証されているため、原則的にこの有限責任という要件を満たすことになる。

⑤ 持分譲渡の自由性 (the free transferability of ownership interest) ⁴²

事業体のメンバーが、他のメンバーの合意を得ずにその持分を譲渡できる場合に、持分

⁴⁰ 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(c).

⁴¹ 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(d).

⁴² 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(e).

譲渡の自由性を有するとされる。また、他の構成員の合意がなければ、損益の認識等を受ける権利のみしか譲渡できない場合にも、持分の自由譲渡性はないものとされる。

よって、LLCでは、オペレーティング契約や定款等で持分の譲渡に一定の制限を設けることが多い。

以下の要件は Corporation にもパートナーシップにも共通する性質であり、社団性を判断する要素としては必要性が乏しいとされたため、社団かパートナーシップかを判断する基準としては重要とされていなかった。

⑤ 構成員 (associates)

⑥ 事業目的と利益配分目的 (an objective to carry on business and divide the gains there from)

結果として、米国連邦税法上、LLC がパートナーシップとしての取扱いを受けるためには、通常、企業の継続性と持分譲渡の自由性の欠如が必要となる。

2. チェック・ザ・ボックス規則 (check-the-box regulations)

キントナー規則は一見単純な基準であるが、実務上、その適用は困難を伴うものであった。この規則は、法形式による判断と実質的な判断が混在するものであり、いずれをどの程度考慮すべきか一義的に判断できるものではなく、その決定に多大な時間を要するという問題があった⁴³。

この問題を解決するため、1997年1月1日から事業体の分類に関する規則としてチェック・ザ・ボックス規則を施行した。この規則では、最初に内国企業と外国企業とを区分する⁴⁴。

このうち、内国企業については、組織が構成員から独立した主体であるか判断される⁴⁵。

⁴³ Roger F.Pillow, John G. Schmalz, And Samuel P. Starr “SIMPLIFIED ENTITY CLASSIFICATION UNDER THE FINAL CHECK-THE-BOX REGULATIONS” JOURNAL OF TAXATION APRIL 197 (1997) .

⁴⁴ Treas.Reg. § 301.7701-1(d).

⁴⁵ ジョイント・ベンチャー又はその他の契約等を通じて参加者が営業、事業、金融等の活動を

事業体が独立した主体と判断されると、「事業体」か「トラスト」⁴⁶か判断する。そして、事業体のうち、法人として取り扱われる一定の組織⁴⁷を除き、それ以外の組織を適格事業体 (eligible entity)⁴⁸として、パートナーシップ課税か法人課税かを納税者が選択できるというものである⁴⁹。この選択は、Form 8832 を IRS に提出することにより行われる⁵⁰。複数の構成員を有する適格事業体 (米国の内国事業体) が選択を行わなかった場合には、デフォルト・ルールが適用されパートナーシップとしてパス・スルー課税⁵¹を受けることになる⁵²。

なお、構成員が 1 名の内国適格事業体については、所有者から独立した社団として取扱われるか、所有者から独立していない事業体として取扱われるか選択することができる社団として取扱われることを選択しない場合には、事業体としての存在は無視され、その所有者が個人であれば個人事業主、法人であれば当該法人の支店などとして取扱われることになる。

LLC は適格事業体に分類されるため、1997 年 1 月 1 日以後に設立された米国の内国事業体である複数のメンバーを有する LLC はパートナーシップ課税か法人課税か選択することができる。また、1 人所有の LLC がパートナーシップ課税を選択した場合には、この規則に従って個人事業主や支店等として課税を受けることになる⁵³。

なお、チェック・ザ・ボックス規則成立前に設立された米国 LLC については、自動的にパートナーシップ課税を受けることになる。1 人所有の LLC は事業体としての存在が無視

行い、利益を分割する場合に独立した主体として認められる。(Treas.Reg. § 301.7701-1(a)(1))。

⁴⁶ ①構成員が存在しないこと (Treas.Reg. § 301.7701-4(a))、②営利目的ではなく、利益分配をしないこと (Treas.Reg. § 301.7701-4(b)) と定義されている。

⁴⁷ Treas.Reg. § 301.7701-2(b)に定義されている。詳しくは、第 2 章で述べる。

⁴⁸ Treas.Reg. § 301.7701-3.

⁴⁹ 外国企業についても内国企業と同様に独立した主体であるか判断する。そのうち、法人課税を受けると列挙される外国事業体以外の事業体が、「適格事業体」としてチェック・ザ・ボックス規則により選択することになる。

⁵⁰ 希望する取扱いの欄にチェックをすることからチェック・ザ・ボックス規則と呼ばれる。

⁵¹ パス・スルー課税とは事業体に生じた損益は事業体段階で課税が行われず、その事業体の出資者 (構成員) に直接課税を行う課税方式である。我が国では、構成員課税ともいわれる。

⁵² Treas.Reg. § 301.7701-3(b)(1)(i).

⁵³ なお、チェック・ザ・ボックス規則により、一方の国ではパートナーシップのように課税上透明、他方の国では法人として扱われるような、国家間で税務上の取扱いが異なるハイブリッド事業体を利用した租税回避が問題となっている。パートナーシップ課税を選択した米国 LLC が我が国で外国法人とされる場合、当該米国 LLC はハイブリッド事業体として租税回避に利用される可能性があり問題であると考えられる。詳しくは第 4 章で述べる。

されることになるため、パートナーシップ課税を受けることができない⁵⁴。

3. 現行の米国連邦税法上の取扱い

(1) 申告・納税

チェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップとして分類されることを選択した LLC は、それ自体は納税義務者とならず、LLC に生じた損益については LLC 段階での課税は行われず、この場合の損益は、すべて各メンバーに帰属することになり、実際に配分されたか否かを問わずに、メンバー段階で課税が行われる。メンバーは、LLC の各課税年度の損益等と自己の LLC 以外の損益等を合算し、申告・納税を行うことになる。なお、LLC は IRS にパートナーシップとして情報申告 (information return) をする必要がある⁵⁵。

(2) 設立時の税務

パートナーシップ課税を選択する LLC を設立するために、金銭や金銭以外の資産を出資した場合、LLC 持分を取得することになる。このとき、原則的にメンバー又は当該 LLC に対する課税は行われず、金銭以外の資産による出資については、資産の譲渡時まで課税が繰り延べられることになる⁵⁶。

LLC への出資は交換取引に該当するが、出資時に課税を行わないのは、①資産を生産的に利用できる企業形態への出資を妨げる要因を排除するため、②資産の出資のみでは、投資が継続し、実際に利益を得ていないためという理由がある。

資産の定義については、米国連邦税法上、定義が存在しないため判例から導かれてきた。この資産には、現金、棚卸資産、特許権、営業権やノウハウ等の無形資産も含まれると解される。

一方、役務提供による出資については、メンバーにおいて時価評価額で所得として認識しなければならない。これは、役務提供により取得した報酬をもって、LLC 持分という資

⁵⁴ この場合も、チェック・ザ・ボックス規則により法人課税を選択することは可能である。

⁵⁵ Internal Revenue code (“IRC”) § 701.

⁵⁶ IRC § 721.

産を取得したと考えるためである。

(3) LLC 持分の税務基準価額 (basis)

① 税務基準価額の意義

メンバーが LLC に出資した場合に LLC 持分を有することになる。この LLC 持分には税務基準価額が付与される。

米国の税制において税務基準価額とは重要な概念である。通常、資産（例えば株式や不動産）を購入するときは、既に課税済みの資金（税引き後の給与など）を投資することになる。この資産の価額は変動するものであり、最初に投資した金額と乖離する場合がある。このとき、当該資産にはいわゆる「含み損益」が発生する。この資産を売却等すれば、当然課税が行われることになるが、最初の投資金額は既に課税済みであるため、二重課税を回避するために実際の売却価額から当該資産に対する投資金額を除外する必要がある。つまり、税務基準価額とは資産に対する投下資本の残高である。このように、税務基準価額を用いることにより、将来支払うべき税額を計算することが容易になり、二重課税の排除又は課税漏れの防止が可能となる。

② LLC 持分の税務基準価額

● 当初税務基準価額 (original basis)

メンバーが LLC 持分を取得した時の税務基準価額は、金銭による出資の場合にはその金銭の額、金銭以外の資産による出資の場合には出資された資産のメンバーにおける税務基準価額⁵⁷を引き継ぐことになる⁵⁸。

当初税務基準価額を決定する際には、LLC 負債に対するメンバーの持分を斟酌して調整する必要がある⁵⁹。LLC 負債に係るメンバーの持分が減少する、あるいは LLC がメンバーの個人的な負債の引受けを行い、当該メンバーの個人的な負債が減少する場合には、それら減少した額が、メンバーに対する金銭等の分配とみなされる。

⁵⁷ 例えば、売買により取得した場合にはその取得価額 (IRC § 742)、相続により取得した場合には相続人の死亡日における時価 (IRC § 1014)、贈与の場合には贈与者の税務基準価額 (IRC § 1014(a)) とされる。

⁵⁸ IRC § 722.

⁵⁹ 平野嘉秋「LLC の法務と税務—13—リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(2)」国際税務 21 巻 6 号 76 頁 (2001)。

●調整税務基準価額 (adjusted basis)

メンバーの LLC 持分の当初税務基準価額は、以下のように調整される。

まず、LLC に生じた所得又は損失（実際に控除できるか否かを問わない）のうち、LLC 持分等に基づき、メンバーが認識する損益等の額だけ、LLC 持分の税務基準価額は増加又は減少する⁶⁰。

また、メンバーが追加出資を行った場合、その金銭の額又は追加出資された資産の税務基準価額だけ増加する⁶¹。さらに、メンバーに対して金銭の分配又は資産が現物で分配された場合には、その金銭の額又は当該資産の税務基準価額だけ LLC 持分の税務基準価額が減少する。ただし、税務基準価額はゼロを下回ることはない。

③負債の引受けと LLC 持分の税務基準価額

●リコース負債 (recourse liabilities)

リコース負債とは、メンバーがその負債に係る経済的リスクを個人的に負っている負債をいう⁶²。あるメンバーが LLC の負債について保証し、他のメンバーがこの負債に対し責任を負わない場合（又は個人的に保証しない場合）、その保証した負債の全額が負債について保証したメンバーの税務基準価額に含まれる。この負債の範囲は、LLC の清算時にメンバーが LLC の債権者に対して返済しなければならない金額であり、他のメンバーに請求できない金額に限定される。

ただし、メンバーが保証する経済的リスクが限定されている場合は、負担する可能性がある最高額が当該メンバーの LLC 持分の税務基準価額に包含され、残額は他のメンバーに分配されることになる。

●ノンリコース負債 (nonrecourse liabilities)

ノンリコース負債とは、メンバーがその負債に係る経済的リスクについて個人的に責任を負わない負債をいう⁶³。ノンリコース負債は、LLC の最小利益及び IRC § 704(c)に規定される最小利益の額に応じて配分され、残額が各メンバーの利益分配割合に基づいて配分さ

⁶⁰ IRC § 705(a), IRC § 705(a)(2).

⁶¹ IRC § 705-1(a)(2).

⁶² Treas.Reg. § 1.752-1(a)(1).

⁶³ Treas.Reg. § 1.752-1(a)(2).

れ、その金額だけ LLC 持分の税務基準価額は増加する。

(4) 損益等の認識 (allocations)

① 損益の認識

LLC がパートナーシップ課税を選択した場合、当該 LLC に生じた所得、損失、所得控除又は税額控除等の租税項目（以下「損益等」という）はオペレーティング契約等に規定される認識割合に基づき、各メンバーに認識⁶⁴される⁶⁵。オペレーティング契約に損益等の認識について定めがない場合には、出資割合に応じて各メンバー間で認識されることになる。なお、損失の認識については、その損失が発生した LLC の課税年度の末日における各メンバーの税務基準価額を超えて認識することはできない⁶⁶。当該税務基準価額は損失計上前のメンバーの LLC 持分に、そのメンバーが負担することになる LLC のリコース負債を合わせた額となる。

② メンバーが認識する損益等の性格

パートナーシップ課税を選択した LLC に生じた損益等は、実際の分配の有無を問わず、各メンバーに帰属することになる。この場合の損益等の性格は、LLC 段階における性格をそのまま引き継ぐことになる。

(5) 分配 (distribution)

LLC からメンバーへ金銭や金銭以外の資産が分配された場合、原則として、出資の払戻しや利益の払戻しとして取扱われるため、メンバーにおいて課税は行われぬ。これは、

⁶⁴ 本論文では、メンバーに所得や損失を計算上割り当てることを「認識」(allocations)といい、LLC から構成員に対して実際に金銭やその他の資産が譲渡されることを「分配」(distribution)という。

⁶⁵ オペレーティング契約に基づき出資割合と異なる割合で損益等の認識を行った場合には、租税回避を防止するために、損益等の認識割合が実質的な経済効果を有していることが必要となる。この場合、「実質的な経済効果テスト (substantial economic effect test)」により損益等の認識割合が有効か判断する (IRC § 704 (b) 及びその下の Treas.Reg.に規定されている)。

⁶⁶ 税務基準価額を超過した損失額は翌年度以降に繰越されることになり、将来追加出資が行われ、LLC 持分の税務基準価額の増加額を限度に損失計上が認められる。なお、損失の繰越期間の制限はない。

損益等の認識時にメンバー段階で課税が行われているため、実際の分配時に再度、所得と認識すると二重に課税されることになるためである。

ただし、分配された金銭の額がメンバーの LLC 持分の税務基準価額を超える場合には、その超える部分の金額はキャピタル・ゲインとして課税を受けることになる。分配を受けた金銭以外の資産の税務基準価額が LLC 持分の税務基準価額を超える場合には、当該資産の税務基準価額を LLC 持分の税務基準価額に圧縮できるため、分配時には課税されない。

(6) LLC の終了・清算時の税務

① 税務上の LLC の終了

各州の LLC 法の規定にかかわらず、税務上、12 か月以内に LLC 持分の 50%以上に変更があった場合、パートナーシップ課税を選択した LLC は終了したものとみなされる。そして、既存の LLC は終了し、新たな LLC に事業が引き継がれたものとして取扱われることになる。これは、既存の LLC が清算によりすべての資産・負債を新設 LLC に分配（現物出資）し、既存の LLC のメンバーが新設 LLC の持分を取得するという技術的な終了

（technical termination）といえる。なお、既存の LLC が有する資産の基準価額を当該資産の公正市場価格に増加させることができる。

また、LLC の事業が全面停止した場合にも、税務上、LLC は終了することになる。

② 清算時の税務

LLC が清算されても、LLC に損益は発生しない。LLC の清算時に各メンバーの出資勘定の残高に応じて分配がなされる。分配額がメンバーの LLC 持分の税務基準価額を上回る場合には、メンバーに利益が生じ、課税が行われる。

第 4 節 小括

本章では、米国において LLC の利用が拡大した経緯及び LLC の法的特徴、米国連邦税法上の取扱いを整理した。その中でも特徴的なのは、メンバー全員が米国 LLC のすべての負債や義務について有限責任とされ、かつ、税務上は納税者が法人課税かパートナーシップ課税かを選択できるという点である。

米国では、法人形態をとる企業に対しては、法人の利益に対し法人段階で法人所得税を

課し、その利益の配当を受け取る株主の段階で個人所得税を課するという二段階課税を行うこととしている⁶⁷。そのため、この法人と個人間での二段階課税を回避するために、パートナーシップ等のパス・スルー課税を受けることができる事業体が利用される。

米国のパートナーシップの代表として、ジェネラル・パートナーシップ（以下「GPS」という）とリミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」という）というものがある。GPSはすべてのメンバーが無限責任を負わなければならない、LPSは、業務執行し、かつ、無限責任を負う1名以上のジェネラル・パートナーと業務に関与せず有限責任である1名以上のリミテッド・パートナーにより組成しなければならない。

これに対し、LLCのメンバーはLLCの経営に実際に参加をしても、LLCの負債に対する責任は、当該メンバーのLLCへの出資額に限定されるのである。よって、通常、有限責任を犠牲にすることなく、パートナーシップとして課税されるという税務上、最も都合の良い取扱いを受けることが可能となっている。このような特徴から米国LLCは法人とパートナーシップとの中間的な存在として位置づけられ、米国においてその利用が拡大している。

我が国には、米国LLCのような特徴をもつ事業体は存在しないが、我が国の投資家が米国LLCに出資するケースが見られるようになった。この場合、我が国の税務上、米国LLCをどのように取扱うことになるのかを第2章で取り上げていく。

⁶⁷ 本庄・前掲注(10) 10頁参照。

第2章 米国 LLC に係る現行の我が国の税務上の取扱い及び判例の分析と考察

米国での利用の拡大に伴い、我が国の投資家が米国 LLC に出資するケースもみられるようになった。そこで米国 LLC のメンバーである投資家が我が国で税務申告をする際、どのような課税を受けることになるかという問題が発生した。従来は、米国で法人として取扱われている事業体は我が国でも法人として取扱われ、米国でパートナーシップとして取扱われる事業体は我が国でもパートナーシップとして取扱うことに別段の問題はなかった。

しかし、米国 LLC は法人とパートナーシップの中間的な性質を持っており、米国でも法人ともパートナーシップとも定義付けられない事業体である。そのため、米国ではパートナーシップ課税を選択している LLC について、我が国でもパートナーシップとして取扱いパス・スルー課税を認めてよいのかと議論が起こったのである。

本章では、米国 LLC が我が国の税務上、どのように取扱われ、どのような課税を受けることになるのかを、国税庁質疑応答事例及び米国 LLC に係る裁判を分析、検討することにより明らかにする。

第1節 国税庁質疑応答事例について

我が国において米国 LLC の税務上の取扱いが問題とされたのは、国税不服審判所平成 13 年 2 月 26 日裁決（裁決事例集 61 巻 102 頁、以下「審判所裁決」という）である。この事案では、審査請求人である個人が直接出資をして、米国ニューヨーク州において設立した LLC が行った不動産賃貸業に係る損失が、メンバーである請求人に帰属するのか、本件 LLC 自体に帰属するのかが争われた。国税不服審判所の判断は、米国 LLC は我が国租税法上の「外国法人」に該当するため、損益の帰属主体であり、当該不動産賃貸業に係る損失はメンバーに帰属せず、損益通算の対象にならないというものである。この事案で争点とされたのは、米国 LLC が外国法人に該当するか否かということである。

この裁決当時、我が国の投資家が米国 LLC に出資した場合の課税上の取扱いについて、法令レベルでの規定は存在しなかったが、裁決後には、国税庁ホームページの質疑応答事例「米国 LLC に係る税務上の取扱い」（以下「国税庁質疑応答事例」という）において、

以下に示すように一定の見解を掲載している⁶⁸。なお、この国税庁質疑応答事例と審判所裁決が米国 LLC は外国法人に該当するとした理由は共通する点が多いため、本節では国税庁質疑応答事例を中心として我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについて考察を進めていく。

1. 国税庁質疑応答事例「米国 LLC に係る税務上の取扱い」の概要等

(1) 概要

平成 13 年に公表された「米国 LLC に係る税務上の取扱い」では、以下のようになっている。

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否かは、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ことになります。

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ます。

- 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。

したがって、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す。

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

⁶⁸ 国税庁ホームページ「米国 LLC に係る税務上の取扱い」（平成 13 年）
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm>。

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。

以上のとおり、国税庁質疑応答事例では、原則的に米国 LLC は、準拠法により付与された性質から判断すると我が国私法上の外国法人に該当するため、租税法上の外国法人に該当するとされている。したがって、LLC が米国の税務上、法人課税又はパートナーシップ課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、我が国の税務上、外国法人として取扱うことになる。一方で、個別に判断する必要があるとされていることから、米国 LLC のすべてが外国法人と判定されるわけではないということも明らかにされた⁶⁹。

我が国において米国 LLC が税務上問題となるのは、我が国と米国の法人課税を受ける事業体の相違が背景にあると考えられる。そこで、日米の法人課税を受けることとなる事業体について、どのような相違が存在するのか検討する必要があると考える。同時に、我が国に先んじて、事業体の分類方法について問題が生じた米国の法人概念をみていくことも、国税庁質疑応答事例を考察するうえで有用であると考えられる。

(2) 我が国及び米国の法人課税の相違

ア. 我が国の法人課税

我が国の法人税法の納税義務者は、公共法人を除く「法人」であり⁷⁰、原則として事業体が私法上の法人格を有しているかどうかにより、納税義務者を決定している。ただし、法人税法上、人格のない社団についても法人税法の納税義務者とされているため、私法上の法人格の有無と納税義務はリンクしていないという考え方もできる。人格のない社団等とは、「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」と定義されている⁷¹。人格のない社団等が法人税の納税義務者とされるのは、実質的に法人と異なる活動をしていることにかんがみ、これを法人と同様に扱うことが実態に合致するのみではなく、公平に税負担を配分するゆえんでもある、という考慮に基づくものである⁷²。これは、我が

⁶⁹ 結局 LLC の法人該当性を判断するためには、設立準拠法等に従い個別に判断する必要があり、この Q&A に示された基準のみで、米国 LLC が外国法人に該当するか否かの判断はできない。

⁷⁰ 法人税法第 4 条参照。

⁷¹ 法人税法第 2 条 2 号、所得税法第 2 条 1 項 8 号。

⁷² 金子宏『租税法【第 14 版】】131 頁（弘文堂、2009）。

国の民事法上の「法人」の範囲が限定的であったために、学説・判例等が実質的な観点から法人の範囲を拡大し、構成員とは独立した存在として認めたことに法人税法も対応したものと考えられる⁷³。よって、私法上の「法人格」ないし同等物を有する事業体を法人税法の納税義務者とする、という理論構造自体には変更はないということができよう⁷⁴。

このことは、民法上の組合（以下「任意組合」という）が、法人税の納税義務を負っていないことから伺える。任意組合とは、2人以上の者が共同で事業を営む組合契約によって成立する団体であり、共同事業を営むという実体はあるが、私法上、法人格が付与されていない。そのため、組合自体に納税義務はなく、その組合に係る損益は組合員（構成員）に帰属することになる。また、民法上の組合の特例として組合員のすべてに有限責任が認められる有限責任事業組合、いわゆる日本版 LLP の設立が可能になったが、有限責任事業組合は、私法上、法人格を有していないことから、課税上は既存の組合と同様の取扱いがなされる。さらに、特定目的会社や投資法人は「導管的な存在に過ぎない」⁷⁵、あるいは「実質的に運用資産の集合体に過ぎない」⁷⁶とされているにも関わらず、法人格を有することから法人税課税の対象とされている。

このように我が国の所得課税は、私法上で法人格が認められる事業体については法人税課税が行われ、法人格がないものについては事業体段階の課税は行われず、「個人」のみが課税の対象として認識されるという基本的な枠組みをなしていると考えられる⁷⁷。

イ. 米国の法人課税

連邦税法上、法人の定義が置かれているのは IRC7701(a)(3)である。ここでは、法人 (corporation) を associations, joint-stock companies, insurance companies を含むとされている。この定義は、corporation に含まれるべきものが既にあって、その他に、列挙されたものも税務上の corporation になるという立場である⁷⁸。

そして、Treas.Reg. § 301.7701-2(b)で法人として扱われる事業体を以下のように具体

⁷³ 佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー65号95頁（2002）参照。

⁷⁴ 佐藤・前掲注（73）95頁参照。

⁷⁵ 国税庁『改正税法のすべて 平成10年度版』464頁（大蔵財務協会、1998）。

⁷⁶ 国税庁・前掲注（75）469頁。

⁷⁷ これを佐藤教授は「法人対個人の二分法」と呼んでいる（佐藤・前掲注（74）95頁）。

⁷⁸ 小野傑＝渡辺健樹「租税法上の法人概念と先端的金融商品及び国際課税」金子宏編『国際課税の理論と実務』353頁（有斐閣、1997）。

的に列挙している⁷⁹。

- ① 連邦法または州法等に基づき組成された営利企業である法人等 (a corporation, body corporate, or body politic)。
- ② Treas.Reg. § 301.7701-3 に規定される社団 (association)。
- ③ 州法に基づき組成された営利企業であるジョイント・ストック・カンパニー (a joint stock company)、ジョイント・ストック・アソシエーション (a joint stock association)。
- ④ 保険会社 (an insurance company)。
- ⑤ 州が免許を与えた連邦預金保険法又は類似する連邦法に基づく銀行業務を行う営利企業。
- ⑥ 州又は自治体 (political subdivision) が所有する営利企業。
- ⑦ IRC § 7701(a)(3)以外の規定に基づき法人として課税される営利企業。
- ⑦ 特定の外国事業体⁸⁰。

米国では、私法（州法）において法人とされる事業体以外の事業体についても、税法独自に法人として課税を受ける事業体として規定している。②の Treas.Reg. § 301.7701-3 に規定される社団とは、チェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップ課税を選択しなかった適格事業体のことである。つまり、米国の私法（州法）上、法人として位置付けられていないパートナーシップや LLC であっても、税務上は法人課税がなされる。ここから、米国の税務上、法人課税を受けることとなる事業体の範囲とは、私法上の法人（格）とは独立していると考えられる。

一方、上記で述べたように我が国では私法上、法人格（あるいは同等物）を付与された事業体は税法上も法人とされることになる。よって、私法上の取扱いが決定されれば、租税法上の取扱いも決定される。

このように、あくまで私法上の法人格の有無を基準に法人課税が決定する我が国と、私法とは独立して税法独自に法人課税を受ける事業体を規定する米国では、法人課税を受ける事業体が相違している。よって、米国 LLC が我が国の税務上、法人に該当するか否かと

⁷⁹ 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』(上)」国際税務 17 卷 11 号 14 頁 (1997) 参照。

⁸⁰ 我が国の事業体としては、株式会社のみが該当する。

いう問題の背景には、日米の法制度や租税制度の相違が原因となっているといえる。

2. 合同会社（日本版 LLC）について

会社法の制定に伴い、平成 18 年より米国 LLC をモデルに導入された組織形態として日本版 LLC といわれる合同会社が設立可能となった。そのため、米国 LLC の税務上の取扱いを考える上で、この合同会社と同様の取扱いをするというのも一つの方法ではないかと考えられる。

合同会社は、近年の産業構造の変化、経済のボーダレス化が進む中、人的資産を有効に活用できる事業形態として、①対外的には法人格を持ち、②出資者全員が有限責任で、③内部的には社員の構成を重視する、新しい事業体として創設されることとなった⁸¹。

合同会社は、会社の内部関係については組合的規律（原則として全員一致で定款の変更その他の会社の在り方が決定され、社員自らが会社の業務執行に当たるという規律）が適用される有限責任社員から組成される事業体である⁸²。合同会社の内部関係は、株式会社のような取締役が設置されず、出資者である社員⁸³が業務執行を行うことになる。また、利益の分配方法、定款の変更や持分の譲渡についても、原則的に出資者の全員一致によって決定されることになる。合同会社は、このように米国 LLC に類似する特徴を兼ね備えているといえる。しかし、合同会社に対する出資は、金銭その他の財産に限られている。一方、米国 LLC においては、役務提供や将来の一定時点でこれらを抛出する約束という形での出資も認められており、この点において両者は違いを有している。

また、我が国では米国と違い、納税者が事業体の課税方法について選択できるという制度がない。そのため、合同会社に係る税務上の取扱いは、法人格を有する事業体であるとして税務上は法人課税を受けることになり、メンバーに対するパス・スルー課税は認められていない⁸⁴。特に、米国 LLC は、米国の私法（州法）上はあくまで法人ではなく、租税

⁸¹ 経済産業省産業組織課平成 15 年 11 月「人的資産を活用する新しい組織形態に関する提案—日本版 LLC 制度の創設に向けて—」17～18 頁参照。

⁸² 平野嘉秋編『新しい法人制度 多様な事業体の法務・税務【改訂増補版】』29 頁（大蔵財務協会、2005）。

⁸³ 法人が社員となることも可能である。

⁸⁴ なお、平成 17 年 6 月 28 日の参議院法務委員会では、「合同会社制度については、今後の利用状況を観察し、株式会社の計算等にかかる規制を逃れるために株式会社から合同会社への組織変更等が顕在化した場合には、必要に応じ、その計算に関する制度の在り方について、見直しを検討すること。」と附帯決議がなされている。

法上もパートナーシップとして課税を受けることができる事業体である。一方、合同会社は私法上で法人格が付与されているため法人であり、これを受けて租税法上も法人課税とされ、パス・スルー課税は認められていない。このように合同会社と米国 LLC は、合同会社が法人とされ、法人課税しか受けられないのに対して、米国 LLC は法人課税を受けるかパートナーシップ課税を受けるかを選択することができるという税務上の取扱いが相違しているため、我が国の税務上、両者を単純に同一視することは妥当ではない。

【合同会社と米国 LLC の比較】

	合同会社	米国 LLC
業務執行	社員（構成員）	メンバー又はマネージャー
構成員の責任	有限責任	有限責任
内部自治	原則的に社員の全員一致により決定	オペレーティング契約に規定される。なお、メンバーの話し合いにより変更可
設立国での税務上の取扱い	法人	納税者が法人かパートナーシップかを選択
出資の形態	金銭その他の財産	金銭その他の財産、役務の提供、将来における拠出

よって、米国 LLC と我が国の合同会社は事業体として類似する性質を有するが、我が国の課税上、同一の取扱いを受けることはできない事業体であるという結論に達する。

3. 準拠法と借用概念

上記では、我が国と米国の法人課税の相違、我が国において米国 LLC と税務上、同一の取扱いをすることができる事業体は存在しないということを見てきたが、このような状況の中で、国税庁質疑応答事例において、なぜ、法人格を基準として米国 LLC を外国法人と判断したのかを分析する必要がある。

そこで、まず、「準拠法」及び「借用概念」について確認していく。

(1) 準拠法

準拠法とは、国際的に生じている私法上の法律関係に対して適用すべきものとして指定された国又は地域の法のことをいう。そして、国際私法の分野において法人の準拠法を決定することは、法人格の存否や法人の設立、内部の諸機関の種類および権限、法人と社員の関係といった諸問題に適用される準拠法（以下「法人の従属法」という）を決定することになるため重要である⁸⁵。法人の従属法に関する学説には、代表的なものとして設立準拠法主義と本拠地法主義がある。

●設立準拠法主義

設立準拠法主義とは、法人は、常に一定の国の法律により設立された法人格を与えられるものであるから、法人が設立に際して準拠した法律をその法人の従属法とすべきであるとする主義である⁸⁶。

●本拠地法主義

法人と最も密接な関係をもつのはその本拠地であり、また、法人と取引関係にたつ相手方の保護の見地からも、法人の本拠地法をもって法人の従属法とすべきであるとする主義である⁸⁷。

我が国の現行法には、法人の従属法を決定する基準について、明文の規定は置かれていないが、学説⁸⁸及び判例⁸⁹から、法人の従属法は設立準拠法主義によることが通説であると

⁸⁵ 神前禎＝早川吉尚＝元永和彦『国際私法【第2版】』115頁（有斐閣アルマ、2006）参照。

⁸⁶ 山田鏡一『国際私法』295頁（有斐閣、1992）。

⁸⁷ 山田・前掲注（86）295頁。

⁸⁸ 法人の従属法は、法人の内部関係や権利能力等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、このような観点から、設立準拠法主義によるという見解として、實方正雄『国際私法概論【改訂版】』146頁（有斐閣、1950）、早田芳郎「外国会社の意義」ジュリスト別冊『国際私法の争点』78頁（1980）、溜池良夫『国際家族法研究』238頁（有斐閣、1985）。

⁸⁹ 法人代表者の権限の存否と範囲が問題となった東京地方裁判所平成4年1月28日判決（判例時報1437号122頁、判例タイムズ811号213頁）では、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権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

考えられる。

また、国税庁質疑応答事例においても、米国 LLC が米国において付与された性質から法人格の有無を判断しているため、やはり外国事業体の課税上の取扱いを考えるうえで、当該事業体の性質決定は設立に際し準拠した法律に基づくという設立準拠法主義を採用していると考えられる。

(2) 借用概念

国税庁質疑応答事例では、「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否かは、当該事業体が我が国私法上、外国法人に該当するか否かで判断する」としている。

我が国の租税法には、「法人」について定義規定がない。「内国法人」は「国内に本店又は主たる事務所を有する法人」⁹⁰、「外国法人」は「内国法人以外の法人」⁹¹とあるだけで明確な定義が存在しない。

このように、我が国の租税法上、定義が与えられていない用語について、他の法分野、特に民商法等の私法で発達した概念を借用することがある。これを借用概念という。そして、上記で述べたように、我が国の租税法上、私法において法人格が認められる事業体については「法人」として課税が行われる。つまり、私法上の取扱いが決定すれば、租税法上の取扱いが決定することになる。

よって、租税法上、定義規定が存在しない「法人」、「外国法人」の概念は我が国の私法から借用することになり、その結果として私法上の「法人格」を基準として「法人」、「外国法人」を判断することになる。

ここで、借用概念について問題となるのは、それを他の法分野で用いられているのと同じに解すべきか、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という問題である⁹²。我が国における借用概念の学説としては、統一説、独立説、目的適合説の3つの見解がある。

●統一説

である」として、法人の従属法は設立準拠法によるという立場を採用している。

⁹⁰ 法人税法2条2項、所得税法2条6項。

⁹¹ 所得税法2条6・7項、法人税法2条3・4項。

⁹² 金子・前掲注(72)105頁。

統一説とは、借用概念は立法時に他の領域における意味内容を知ったうえで用いられており、異なる意味を与えるのであれば、そのための定義が置かれたはずであること、借用概念に税法独自の解釈を認めると予見可能性を損なうこと、法秩序の一体性を確保すべきこと⁹³等の理由から、借用した私法と同義に解釈するのが適当であるとする考え方である。

●独立説

独立説とは、税法において借用概念を用いる場合であっても、原則的に税法上、独自の意義を与えられるべきであるとする考え方である。

●目的適合説

目的適合説とは、合理的な理由が存在する限り、租税法上は借用先の私法と異なる解釈をしてもよいとする考え方である。

これらの借用概念に対する見解に対して、金子宏名誉教授は「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、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連でみると、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、こ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でない場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地から好ましい」⁹⁴と述べられており、借用概念は、原則として借用先の私法と同じ意義に解するのが法的安定性からは好ましいとしている。また、判例においても、借用概念を借用先の私法と同じ意義と解する統一説の立場をとっている⁹⁵。よって、我が国における借用

⁹³ 岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法【第3版】』40頁（有斐閣アルマ、2008）参照。

⁹⁴ 金子・前掲注（72）105頁。

⁹⁵ 例えば、利益の配当の意義について、商法と同一の概念を所得税法では採用していると解するのが相当と判示した最高裁昭和35年10月7日第二小法廷判決（民集14巻12号2420頁）、匿名組合契約の意義について、商法上の匿名組合契約に類似するものであることが必要とすると判示した最高裁昭和36年10月27日第二小法廷判決（民集15巻9号2357頁）等においては借用先の私法と同義に解するとして、統一説の立場から判断している。一方、租税法上、明文規定がある場合には私法と別意に解することがあるとされる判例として、所得税法60条1項1号の贈与の意義について贈与者に経済的利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解するのが相

概念論は統一説という立場が通説であると考えられる。

以上のことから、我が国の租税法において明文規定が存在しない「法人」及び「外国法人」の定義は、私法上の「法人」及び「外国法人」の定義と同じ意義であると解することになる。そのため、米国 LLC が法人に該当し、外国法人として扱われることになるのかを判断するためには、私法上の「法人」及び「外国法人」の定義を明らかにする必要があると考える。

4. 国税庁質疑応答事例の考察

(1) 私法上の法人及び外国法人の意義について

我が国の私法上の法人の意義は、「自然人以外のもので法律の権利義務の主体とされているもの」とされる⁹⁶。人の集まりである団体（社団）や財産の集合（財団）自体に、自然人と同じような権利義務を与えることにより、団体自体が契約の主体となれたり、不動産を取得したりできるようになる。ただし、当然に権利義務の主体となる自然人と異なり、社団や財団には、法律の定めるところにより「法人格」が付与されなければならない。例えば、民法においては、公益を目的とする社団及び財団に法人格を与えることとしており、商法では、営利を目的とする社団に法人格を与えている⁹⁷。よって、我が国の法律に従って、法人として成立した事業体には「法人格」が付与されていることになる。したがって、我が国の私法上の法人には「法人格」が必要であるといえる。

では、私法上の「外国法人」とは、どのように定義されているのだろうか。

我が国の私法上、外国法人の規定が置かれているのは民法 35 条⁹⁸である。民法 35 条 1 項で「外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その設立を認許しない。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。」規定している。

当と判示した最高裁昭和 63 年 7 月 19 日第三小法廷判決（裁判集民 154 号 443 頁、判時 1290 号 56 頁）、法人税法施行令 5 条 10 号の請負業には、民法 632 条の請負を反復継続して業として行う活動のみならず、委任を反復継続して事業として行う活動を含むことが相当と解した東京高等裁判所平成 16 年 11 月 17 日判決（税資 254 号順号 9820）等がある。

⁹⁶ 金子宏＝新堂幸司＝平井宣雄『法律学小辞典【第 3 版】』1042 頁（有斐閣、2002）。

⁹⁷ 四宮和夫＝能見善久『民法総則【第 6 版】』87 頁（弘文堂、2004）参照。

⁹⁸ 「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」の制定に伴う民法改正により、「商事会社」から「外国会社」に変更され、条文番号も 36 条から 35 条に変更された。

認許の意義については学説上争いがあるが、通説的解釈としては、外国法人が我が国において法人として活動するために、その法人格を承認することであると解するのが妥当な説であるとされている⁹⁹。上記のとおり、我が国の私法上の法人には「法人格」が必要であると考えられるため、外国法人についても我が国で法人とされるためには、法人格を有していることが必要になる。よって、認許とは、外国法人が我が国において法人として活動するためにその法人格を認めることであると解される¹⁰⁰。そして、同条2項において「認許された外国法人は、日本において成立する同種の法人と同一の私権を有する」と外国法人の我が国における権利能力の範囲を定めている。

また、民法35条に規定される外国法人として認許されるもののうち、米国LLCを含む外国事業体が該当するのは外国会社である。会社法において、外国会社を「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つて、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう」¹⁰¹と規定している¹⁰²。

以上のことから、外国の事業体が我が国税法上、外国法人に該当するかどうか判断する場合に借用することになる私法上の外国法人の概念は、外国の法令に準拠して設立された法人や団体のうち会社に類似するもので、我が国において、その法人格が認められる事業体ということができる。

(2) 考察

国税庁の見解を整理すれば、我が国では米国LLCは私法上、法人格を有する事業体であるため、我が国の税務上、外国法人であるとされている。ところが、米国LLCはLLC法により、法人格が付与されているか否かが明確でないため、営利を目的とし、登記されていること、加えて法的主体となれること、個人と同等の権利能力を有すること等、準拠法であるLLC法により付与されている性質から、それが法人格を有する事業体であるとみな

⁹⁹ 林良平＝前田達明編『新版注釈民法(2)総則(2)』[溜池良夫]194頁(有斐閣、1991)参照。

¹⁰⁰ 林＝前田・前掲注(99)194頁参照。

¹⁰¹ 会社法2条2項。

¹⁰² この規定により、①外国会社であるためには、法人格が認められているかどうかは問わず、日本法における「法人」に相当する制度が存在しない国の事業体であっても、外国会社と認められる場合があること、②外国会社は会社(株式会社・持分会社)と同種のものまたは会社に類似するものに限定されることを明らかにしているとされる(酒巻俊男＝龍田節他『逐条解説会社法第1巻総則・設立』40頁(中央経済社、2008))。

している。このように、法人格の有無を基準として米国 LLC が法人か否かを判断する国税庁質疑応答事例の考え方は、我が国の法人の意義から照らせば、妥当なものだろう。

しかし、川端康之教授は、国税庁質疑応答事例は「必ずしも LLC という独特の企業形態だけに成り立つ説明ではなく、外国の事業体の我が国法での観察の仕方についての一般論を述べたものであると理解することが自然であるように思われる」¹⁰³と述べている。つまり、従来は、外国事業体についても法人格の有無により我が国の税務上の取扱いを決定することに問題がなかったため、国税庁質疑応答事例はこれに従い、米国 LLC の税務上の取扱いを決定したといえる。しかしながら、米国 LLC は、我が国に存在しない独特の性質を持つ事業体であり、私法（LLC 法）において、法人格の有無が明確にされていないことから、従来の考え方をそのまま準用することは妥当なのかという疑問が生じる。

また、国税庁質疑応答事例は審判所裁決の直後に公表されている。この事案の争点は、米国 LLC の事業活動の結果生じた損益が、当該 LLC のメンバーである我が国居住者である個人に帰属する不動産損失として損益通算の対象となるか否かというものであったが、裁決では米国 LLC が我が国の税務上外国法人に該当するかどうかにより判断している。このことから推測すると、国税庁質疑応答事例が米国 LLC を我が国租税法上外国法人と認定した背景には、事業体で生じた損益について、その構成員（LLC の場合はメンバー）段階で課税を行う場合に、事業体段階で人為的に作り出した損失を直接構成員に帰属させ、他の所得から控除することにより、租税回避に利用されるという懸念があったのではないと思われる。米国 LLC が我が国の税務上、外国法人とされれば、米国 LLC から損失が分配されることはないため、人為的に損失を作り出し、その損失を取込むことによる租税回避は防止されることになる。

また、国税庁質疑応答事例では、米国 LLC が我が国の税務上、原則的に外国法人とされることは明らかにされたが、実際にどのような課税を受けるのかという点には触れられていない。米国 LLC の事業活動により生じた損益等は米国の税務上の取扱いにかかわらず、メンバーである我が国の投資家には帰属しないということになる。では、我が国において課税が発生する時期はいつであるのか、メンバーが個人の場合、米国 LLC からの分配の所得区分はどうなるのかという点は、国税庁質疑応答事例には述べられていない。

そもそも審判所裁決において問題とされたのは、米国 LLC の我が国税務上の位置づけではなく、当該米国 LLC のメンバーである我が国の個人が税務申告においてどのような課税

¹⁰³ 川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務 22 巻 8 号 14 頁（2002）。

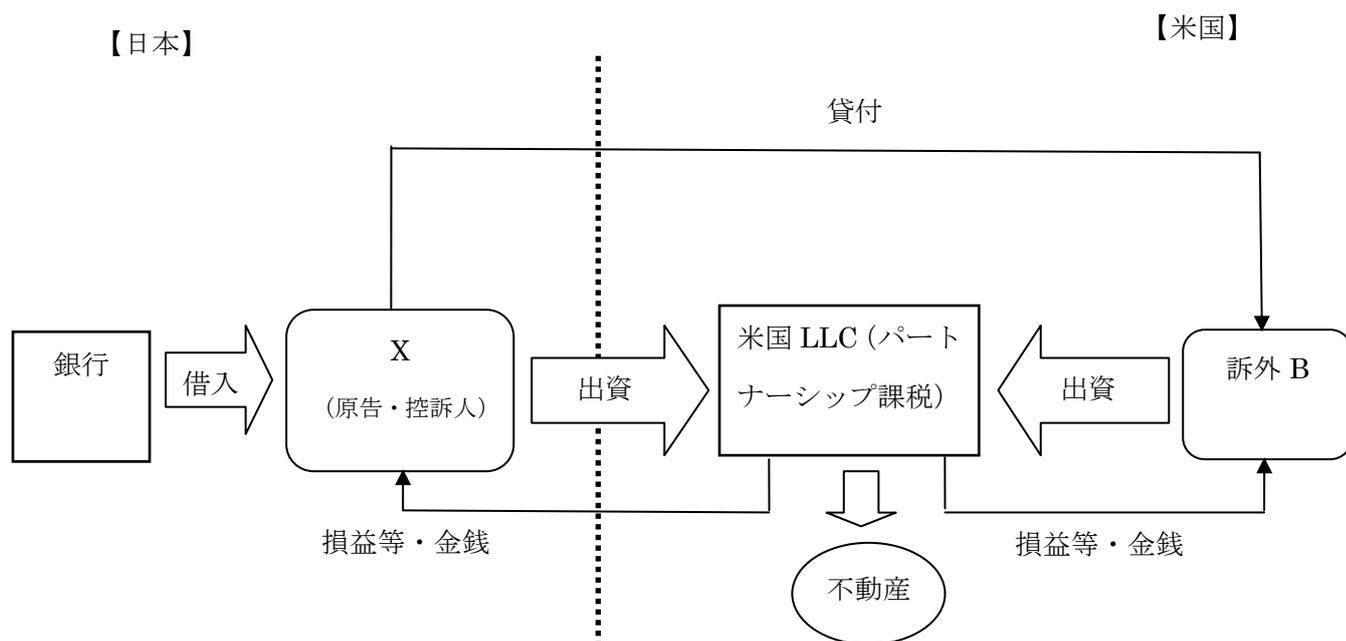
を受けるのかというものである。しかし、この点は明らかにされておらず、納税者が、我が国においてどのような課税を受けることになるのかは不明確なままである。そういった側面から、国税庁質疑応答事例に示される米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いは不十分なものあると思われる。

よって、次節では、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の居住者である個人が、実際、どのような課税を受けることになるかを、判例を通じて考察する。

第 2 節 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決について

1. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決の概要

(1) 事実概要



X (原告・控訴人) は、平成 2 年 7 月、ニューヨーク州在住の訴外 B との間で、パートナーシップ契約を締結した (以下「本件パートナーシップ」という)。その後、X は、平成 3 年 6 月から 9 月にかけて、銀行から 5400 万円借入をして、米国に 42 万 7694 ドルを送金した。このうち、2 分の 1 を本件パートナーシップに対する出資金とし、残り 2 分の 1 は B への貸付金とし、B はこれをもって本件パートナーシップに対する出資金とした。

X 及び B は、平成 3 年 9 月、約 106 万ドルを借入れ、ニューヨーク州在住の不動産（以下「本件不動産」という）を 140 万ドルで購入し、不動産賃貸業を開始した。

平成 6 年 10 月、ニューヨーク州において LLC 法（以下「NYLLC 法」という）が施行され、平成 9 年 1 月には連邦税法において、チェック・ザ・ボックス規則が施行された。X は、平成 10 年 4 月、本件パートナーシップを LLC へ組織変更し、X 及び B の本件パートナーシップに係る資産および負債は本件 LLC に引き継がれた。なお、本件 LLC はチェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップ課税を選択した。

本件 LLC は、平成 10 年 4 月に、本件不動産を担保として、240 万ドルの借入れを行い（以下「本件借入金」という）、一方で X 及び B に対して、それぞれ 25 万ドル及び 85 万ドルの分配をした。この借入れの際、本件不動産は 370 万ドルと評価されている。その後、本件 LLC は、平成 11 年 12 月に X 及び B に対して 12 万 5000 ドル、平成 12 年 7 月に 5 万ドル、同年 12 月に 4 万 5000 ドルの分配を行った（これらの分配を以下「本件分配金」という）。

X は、本件 LLC の不動産賃貸業により生じた損益および本件 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 年ないし平成 12 年分の所得税の確定申告を行った。

これに対し、Y（被告、被控訴人）が、本件 LLC が行う不動産賃貸業により生じた損益は法人として本件 LLC に帰属し、また、本件分配金は X の配当所得に該当するなどして、上記各年文の所得税にかかる更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

(2) 争点

- ①本件 LLC は、我が国税法上の「外国法人」に該当するのか。
- ②本件分配金は、X の「配当所得」に該当するのか。

(3) 判断

裁判では、付加又は訂正するほかは、原判決（さいたま地方裁判所平成 19 年 5 月 16 日判決・訟務月報 54 卷 10 号 2537 頁）の事実及び理由を引用する。

争点①について

我が国の租税法上、法人そのものについて定義した規定は存在しない。

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って、これらは、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は、租税法規の明文またはその趣旨が明らかな場合を除いて、私法上におけると同義に解釈することが、法的安定に資する。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るものと解するのが相当である。

そして、外国の法令に準拠して設立された団体の法人格の有無については、基本的には当該外国の法令の内容と団体の実質により判断するのが相当である。本件 LLC は、NYLLC 法に準拠して設立され、事業の本拠地も同州に置かれていることから、本件 LLC の法人格の有無の判断は、NYLLC 法の内容と本件 LLC の実質により判断するのが相当である。

英米法における法人格を有する団体の要素は、(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) 法人印を使用することなどが含まれることが認められる。

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) オペレーティング契約の規定により財産を所有・管理し、契約を締結していることが認められる。

加えて、NYLLC 法は、同法に基づき設立された LLC はメンバーからは独立した法的主体と位置付けている。また、LLC の個別財産について、メンバーは一切の利益ないし持分を有しないと規定している。

以上のことから、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が認められた上で、メンバーから法的に独立して存在していることが認められる。そのため、本件 LLC は、NYLLC 法上、法人格を有する団体であり、我が国私法（租税法）上の法人に該当すると解するのが相当である。

争点②について

所得税法上の配当所得とは、法人から受ける剰余金（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの等によるものを除く）、利益の配当、剰余金の分配（出資に係るものに限る）等に係る所得等をいう。この場合、会社からの分配は、実質

的にみて、出資者が出資者である地位に基づいて受ける利益の分配である限り、配当所得と解される。

証拠によれば、NYLLC 法は、債権者保護のため、LLC の分配金に対する制限規定を設けている。同規定では、LLC は、分配時において、当該 LLC の全資産の公正市場価額が全負債を超える範囲において、メンバーに対して分配をすることができる。この規定に従えば、本件不動産の市場価額 370 万ドルが本件借入金 240 万ドルを超える部分である 130 万ドルについて分配が可能である。なお、本件分配金は、平成 10 年は 110 万ドル、同 11 年は 25 万ドル、同 12 年は 19 万ドルである。

また、本件不動産は購入時には、140 万ドルであったが、370 万ドルまで評価が上がっており、減価償却していることを考慮しても 230 万ドル以上の含み益が生じており、本件 LLC は平成 10 年 4 万 9122 ドル、同 11 年 2 万 7680 ドル、同 12 年 12 万 8479 ドルの利益を上げている。

さらに、本件 LLC の米国における税務申告書において、本件分配金は、いずれも分配 (distribution) と記載され、出資金の払戻し (return of contribution) と記載されるか出資金の拠出 (contribution to capital) が負債に計上されるなど、当該支出が法的に出資の払戻しであることが明確に記載されていない。

以上のことから、本件分配金は、実質的に判断すると、不動産賃貸業を営む上での賃貸ビルの市場価額が増加し含み益が生じたことや、不動産賃貸業による利益が計上されたことを背景に、余剰資金をその出資者である構成員に利益の配分をしたものと認めるのが相当である。

2. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日の考察

米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いについては、既に述べたように本判決の前に審判所裁決が存在する。この裁決は、米国 LLC は我が国租税法上の「外国法人」に該当し、損益の帰属主体でとされ、米国 LLC からの損益が認識された時点では我が国においてメンバーに対する課税は生じないという結論であった。そして、本判決では、米国 LLC に直接出資をしている我が国居住者である個人について、我が国における課税関係が明らかにされたといえる。

本判決でも、本件 LLC は法人格を有する事業体であるため、我が国租税法上の「外国法

人」であり、損益の帰属主体とされる。そのため、本件 LLC の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のうち X に帰属する損益等と認識された額を、我が国所得税法上、X の損益とすることはできず、損益が認識された時点では課税は生じない。そして、本判決では、メンバーである X が本件 LLC から実際に金銭の分配を受けたときに、外国法人からの「配当等の額」の支払いがあったものとして課税が行われるとした。この場合、分配された金銭等の内容を考慮して、所得税法上の「利益の配当」に該当するか否かを判断することになる。

所得税法上の配当所得とは、法人（公益法人等及び人格のない社団等を除く）から受ける剰余金の配当（株式又は出資（公募公社債等運用投資信託以外の公社債等運用投資信託の受益権及び社債的受益権を含む）に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割に係るものを除く）、利益の配当（中間配当に規定する金銭の分配を含むものとし、分割型分割によるものを除く）、剰余金の分配（出資に係るものに限る。）、基金利息（基金利息の支払等の制限に規定する基金利息をいう）並びに投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く）及び特定受益証券発行信託の収益の分配に係る所得と規定されている¹⁰⁴。ここでいう「利益の配当」には、法人が確定した決算において剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、法人が株主（出資者と含む）等に対しその株主等である地位に基づいて供与した経済的な利益が含まれると解される¹⁰⁵。このような解釈は、最高裁判所昭和 35 年 10 月 7 日第二小法廷判決（民集 14 卷 12 号 2420 頁）が、「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限らず、商法が規制の対象とし、商法の見地から不適當とされる配当（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」と判示していることに依拠している¹⁰⁶。

また、① LLC の全資産の公正市場価額が全負債を超える範囲で、メンバーに対して分配をすることができること、② 本件不動産には 230 万ドル以上の含み益が生じており、本件 LLC の事業活動により利益を計上していること、③ 本件分配金は、いずれも分配（distribution）と記載され、当該支出が法的に出資の払戻しであることが明確に記載され

¹⁰⁴ 所得税法第 24 条 1 項参照。

¹⁰⁵ 所得税基本通達 24 条 1 項参照。

¹⁰⁶ 品川芳宣「アメリカ LLC からの分配金の所得区分—LLC に対する法人課税の適否—」TKC 税研情報 17 卷 2 号 63 頁（2008）。

ていないこと等を考えると、本件分配金は所得税法上の利益の配当としての性質を有していると判断している。このように、米国 LLC からの金銭等の分配を直ちに配当所得として判断するのではなく、その性質を考慮して所得区分を決定している点は、所得税法が所得区分を置いている趣旨に照らして、妥当な判断と思われる。

しかしながら、本判決では、租税法上の外国法人の概念を私法上の概念と同義とするとしながらも、本件 LLC の実質を判断要素に加えている。この点について、私法上の「法人」概念から区別される租税法固有の「法人」概念を用いる余地を認めるものと言え、その意味で、目的適合説の見解にかなりの程度歩み寄ったものと位置づけられるとの指摘がある¹⁰⁷。つまり、本判決では、「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るものと解するのが相当である。」と、明確に借用概念論として統一説に立ちながらも、一方で、原則として設立準拠法に依拠するが、一定の留保として、統一説の立場からは必ずしも必要と言えない当該米国 LLC の実質を我が国租税法の観点から個別具体的に判断するという枠組みを採用していると位置づけられるのではないだろうか¹⁰⁸。ここから、本判決には理論的に矛盾が存在していると考えられる。

仮に、本判決では、借用概念論として目的適合説に立つと考えた場合にも問題が生じると考える。東京高裁判決では米国 LLC の実質による判断の比重が明らかにされていないが、この法形式による判断と実質的な判断が混在するものであるということは、米国のキントナー規則に共通するものである。キントナー規則は、法形式による判断と実質的な判断をどの程度考慮すべきか一義的に決定できず、実務上、困難を伴うものであり、この問題が解決できずに、チェック・ザ・ボックス規則が設けられたという経緯がある。そのため、借用概念論として目的適合説の立場に基づく場合には、事業体に対する課税の決定方法について米国と同じ轍を踏む可能性が否定できない。

第3節 小括

本章では、まず、国税庁質疑応答事例を通して現行の米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて、米国 LLC が法人と判断されたプロセスの分析を行った。次に、東京高裁平

¹⁰⁷ 横溝大「NY州法に基づき設立された LLC と我が国租税法上の『法人』」ジュリスト 1361号 198頁 (2008)。

¹⁰⁸ 横溝・前掲注 (107) 198頁参照。

成 19 年 10 月 10 日判決を用いて、米国 LLC が我が国において、実際、いかなる課税を受けることとなるのかを整理、検討を行った。

国税庁質疑応答事例及び東京高裁判決は共通して、我が国では法人格を有する事業体は法人として扱われるため、米国 LLC は、準拠法である州 LLC 法により付与された性質から法人格を有すると判断できる場合、我が国の税務上は法人として扱われるということとしている。そして、米国 LLC が法人として扱われる場合は、我が国では米国 LLC に生じた所得についてパス・スルー課税が認められず、金銭等の分配を受けたときにその所得の性質等を判断して課税関係が決定されることが明らかとなった。

このように、我が国の事業体は、我が国の私法上で法人格の付与が明確であるのに対し、米国 LLC は準拠法である州 LLC 法では法人格の有無が明確にされていないため、我が国の税務上、米国 LLC の法人格の有無について、法人格を有すると判断される性質を列挙し、米国 LLC がそれらの性質を有しているか否かにより判断することとしている。そして、我が国では私法上、法人格を有していれば租税法上も法人とされる。つまり、私法上、法人格があるということはその事業体は法人固有の性質を有すると判断できるということである。

しかしながら、国税庁質疑応答事例と東京高裁の掲げる法人格を構成する要素を比較してみると、両者が若干相違していることが分かる。国税庁質疑応答事例が営利を目的とした商事会社であること、登記等を行うことを挙げているのに対して、東京高裁判決ではこれらを判断基準としていない。一方で、東京高裁判決で法人格を構成する要素とされた、法人格の有無を判断する基準とされた財産を取得し、処分できることやオペレーティング契約の規定により財産を所有・管理し、契約を締結できるという性質は国税庁質疑応答事例では法人格を有するという基準とはされていない。各州の LLC 法によりその性質が異なるのは当然であるが、東京高裁判決と同じく NY LLC 法に準拠して組成された LLC の法人格該当性が争われた審判所裁判において、当該 LLC を外国法人と判断した理由は、①商行為をなすことを目的に NY LLC 法に準拠して設立された事業体である、②設立準拠法である NY LLC 法の下で、契約、財産所有、裁判、登記等の当事者となることができる、③NY LLC 法では、メンバーとは独立した法的主体であると規定されていることを挙げており、これらは国税庁質疑応答事例の判断理由と類似している。つまり、東京高裁判決でも国税庁質疑応答事例において列挙された法人格の構成要素を持って、法人と判断することが可能であり、私法上の法人概念と租税法上の法人概念が同義であるとするならば、法的安定性を

図る見地からも法人格の構成要素は一致すべきである。なぜ同じ NY LLC 法法を準拠法とする LLC に関して異なる性質を持って法人か否かを判断することになるのだろうか。

我が国の事業体は、私法において法人格の付与が明確とされているため、米国 LLC のようにその性質から法人格を導くことはない。つまり、従前においては、事業体の性質から法人格の有無を判断することはなかったため、我が国の法人固有の性質等を考える必要はなかったのではないだろうか。そうであれば、国税庁質疑応答事例が掲げる米国 LLC の性質のうち、法人格を構成する要素というのは、我が国の私法において確立していない概念を借用しているのではないかという疑問が生じる。

また、米国では、以前より国家間で事業体に対する税務上の取扱いの相違を利用した租税回避が問題となっている。米国でパートナーシップ課税を受ける LLC が我が国で法人とされる場合、日米で税務上の取扱いが異なることになり、米国で生じたような問題が我が国でも生じる可能性が考えられる。さらに、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相違することが原因となって、課税を行う上で問題が生じるのではないかとの指摘がなされている。

そのため、第 3 章では、米国 LLC に係る現行の我が国税務上の取扱いによった場合、発生すると予測される問題を取り上げる。

第3章 米国 LLC を法人として取扱う場合の課税上の問題

米国 LLC を我が国税務上、法人として取扱うこととした場合、我が国では法人課税、米国ではパートナーシップ課税、つまりパス・スルー課税を受けることとなり、我が国と米国で税務上の取扱いが異なることになる。本章では、その場合に生じる課税上の問題点を整理・検討していく。

第1節 米国におけるハイブリッド事業体を利用した国際的租税回避の問題

米国連邦税法上、パートナーシップ課税を選択した LLC が我が国で外国法人とされた場合には、我が国と米国で当該 LLC に対する課税上の取扱いが異なることになる。このような事業体をハイブリッド事業体と呼ぶ。米国では、チェック・ザ・ボックス規則の制定後、このようなハイブリッド事業体を利用した租税回避の問題が発生し、IRS ではこの問題を封じ込めるため対策を行ってきた。具体的な事例としては、米国 LLC が米国税務上、パートナーシップとして扱われるのに対して、カナダの税法では法人として扱われることを利用した租税回避スキームが有名である。

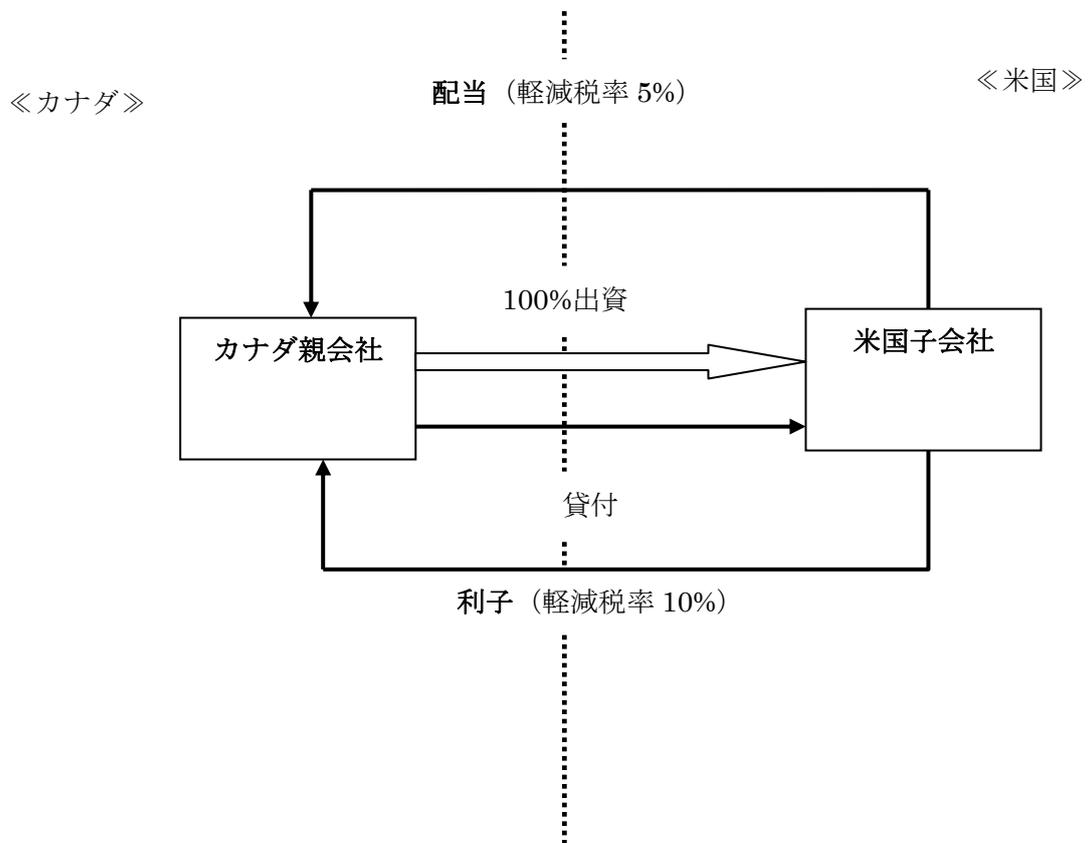
【事例】 租税条約を利用した租税回避¹⁰⁹

カナダの法人は、米国に子会社を有している。米加租税条約の適用により、カナダ親会社が米国子会社から配当を受取った場合、源泉徴収税率は 30% から 5% に軽減される。カナダ親会社は、この受取配当については益金不算入となるので課税されず、米国子会社の支払配当は損金算入されない。

一方、カナダ親会社が米国子会社から利子を受取った場合には、米加租税条約では源泉徴収については 10% の軽減税率が適用されることになり、米国子会社は支払利子を損金に算入でき、カナダ親会社は受取利子を益金に算入することになる。

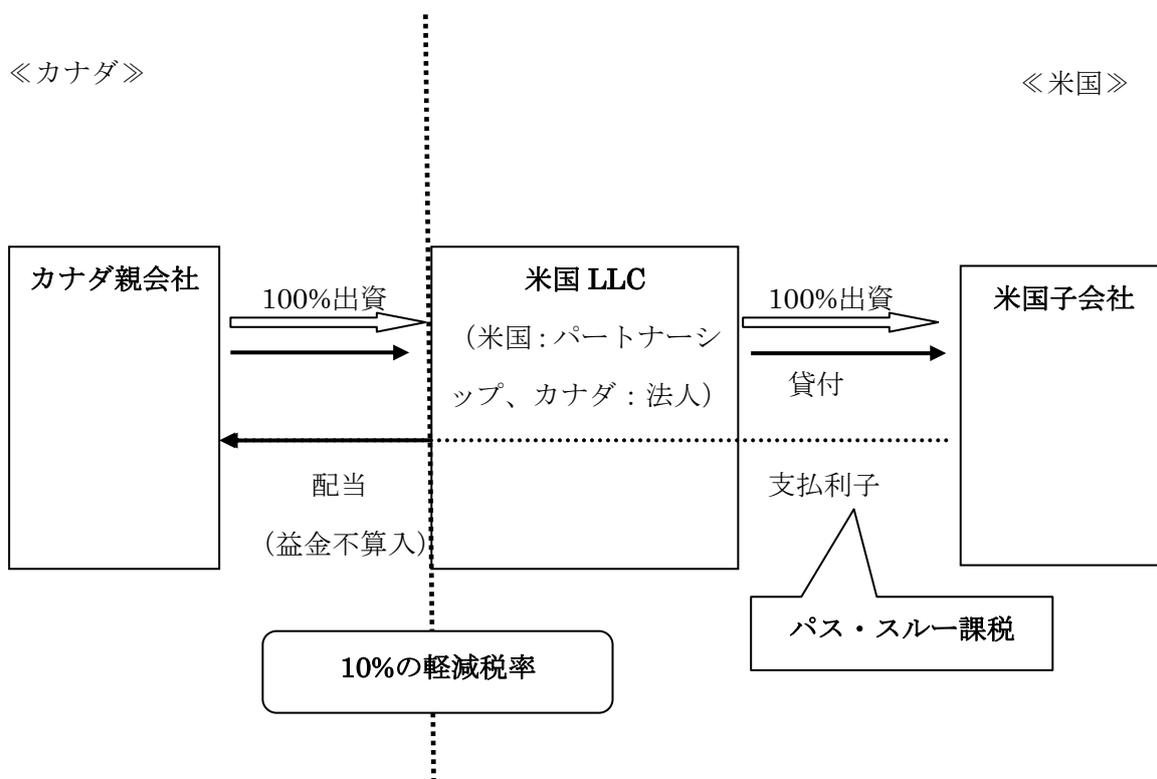
¹⁰⁹ この事例及び図については、本田光宏「ハイブリッド事業体と国際的租税回避について」ファイナンシャル・レビュー84号105頁(2006)、高橋祐介「パートナーシップと国際課税」ファイナンシャル・レビュー84号93頁(2006)を参照した。

【図1・通常の場合】



そこで、カナダ親会社が米国子会社に融資をする際、米国に LLC を設立し、この米国 LLC を介して米国子会社に貸付けを行うというスキームを利用して租税回避を図ることができる。

【図 2・米国 LLC を介した場合】



この米国 LLC は、米国連邦税法上、パートナーシップとして取扱われるため、米国子会社が米国 LLC に支払った利子は、米国ではパス・スルー課税とされ、カナダ親会社に直接支払われたものと取扱われ、米加租税条約の適用により 10%の軽減税率が適用される。

他方、カナダでは米国 LLC を法人と取扱うことになる。そのため、米国子会社から米国 LLC への支払利子は、米国法人間の取引としてカナダで課税関係は発生せず、米国 LLC がカナダ親会社に支払った利子は配当として、受取配当益金不算入の適用によりカナダ親会社の益金に算入されない。このスキームを利用すれば、支払利子について配当に係る 5%という税率よりも高いものであるが、実質的な税負担が軽減税率の 10%のみということになり、通常の場合よりも税負担が軽減されるという結果となる。

米国では、このような租税回避スキームに対して租税条約における軽減税率の適用を認めず、一律 30%の源泉徴収税率を課すという IRC の改正及び Treas.Reg. の制定を行った¹¹⁰。

米国 LLC がハイブリッド事業体に該当することとなった場合には、我が国においても米

¹¹⁰ IRC § 892(c)、Treas.Reg. § 1.894-1(d).

国と同様に上記のようなスキームを利用して租税回避が行われる可能性がある。しかし、現在、この問題に対する対応策は講じられていない。

第2節 米国 LLC を法人として取扱う場合の現行制度の適用に関する問題

米国でパートナーシップ課税を選択した LLC は、課税年度の末日において当該 LLC のメンバーが損益等の認識をし、課税が行われる。その場合、LLC 段階での所得及び金額が維持されている。一方、我が国では、米国でパートナーシップ課税を選択している米国 LLC であっても、税務上、法人として取扱われることになれば、実際に米国 LLC から金銭等の分配が行われるまで課税は発生しない。そして、その性質は配当所得等、その所得の内容により所得区分が決定され、実際に分配を受けた金額が課税の対象となる。

このように、米国 LLC がハイブリッド事業体となると所得の課税時期、所得区分、所得金額等が日米で相違することになる。外国税額控除及びタックス・ヘイブン対策税制は国家間における事業体に対する税務上の取扱いが一致していることを前提としている制度であるため、これらの制度がどのように適用されていくのかという問題が考えられる。また、ハイブリッド事業体については、租税条約上の問題も指摘されている。そこで、本節では米国 LLC を我が国の税務上、法人として取扱った場合の外国税額控除制度、タックス・ヘイブン対策税制及び新日米租税条約の適用やその問題を整理・検討していく。

1. 国際的二重課税排除の問題

(1) 外国税額控除の適用について

我が国の税制は、我が国の居住者である個人及び内国法人について、国内で生じた所得だけではなく、国外所得を含めた全世界所得を課税の対象としている。そのため、国外で得た所得に対しても、国内で得た所得と同様に課税される。ところが、その国外所得に対しては、所得の源泉地国においても課税されている場合がある。この場合、同一の所得に対して国家間で課税権が競合するという二重課税が生じてしまう。このように同一の課税物件に対して、同種の租税の課税権が2カ国ないしはそれ以上の国によって同時に主張さ

れ、課税権の重複ないし競合が生じた状態を国際的二重課税という¹¹¹。

所得に対する国際的な重複課税を行うことは、国民経済及び国際経済に悪影響を与えることになる。この重複課税によって、国外活動により得た所得が手取り額で国内活動のみから得た所得よりも過少となるため、企業の海外進出を阻害する要因となる。また、国際競争力を維持進展させなければならないとする国家の政策目的、国際経済の拡大の理念にも沿わない。国際的経済活動が未発達な段階では国際的二重課税は、それほど大きな問題とならないが、国際的経済活動が活発になるにつれて、それを排除する必要性が高まる。それは、国際的経済活動に対する障害を取り除くために必要であるのみでなく、投資や経済活動に対する税制の中立性を維持するためにも必要である¹¹²。

国際的な所得に対する二重課税を解決する制度には、大きく分けて以下の2つである。

① 外国税額控除方式

自国民の所得については、その源泉が国内であろうと国外であろうとすべて課税の対象とする制度（全世界所得課税主義）を採用しつつ、国外で納付した税額に相当する額を自国に納付すべき税額から控除して二重課税を排除する方式をいう。この方法の場合、無制限で外国法人税の控除を認める方式と一定の限度額を設ける方式がある。

② 国外所得免税方式

国家の課税権を属地的に捉えて、領域内に源泉のある所得を課税の対象とする考え方（領土内所得課税主義）に則り、国外に源泉がある所得については、課税の対象から除外することにより二重課税を排除する方式をいう。この方式には、完全免除方式と累進付免除方式がある。

我が国では、国際的二重課税の排除方法として外国税額控除方式が採用されており、我が国の居住者である個人及び内国法人が外国で課税を受けた場合、一定の要件の下で、外国税額控除の適用が認められている¹¹³。また、法人税法においては、支店形態と子会社形

¹¹¹ 渡辺淑夫『外国税額控除【改訂版】—国際的二重課税排除の理論と実務—』3頁（同文館出版株式会社、2005）。

¹¹² 金子・前掲注（72）407～408頁。

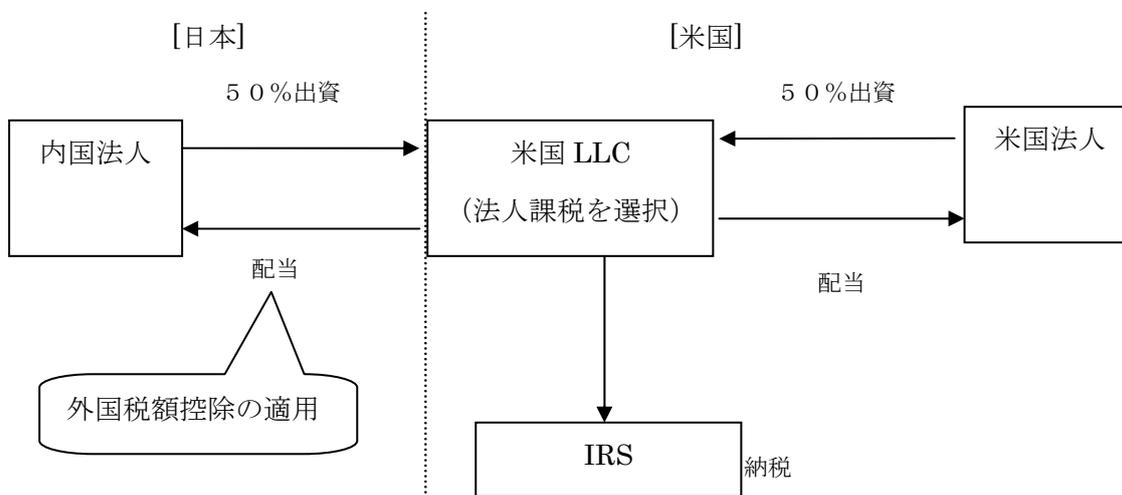
¹¹³ 法人税法第69条、所得税法第95条参照。

態による海外進出による税負担の不公平を是正するため、外国子会社の支払った外国法人税のうち、その外国子会社から受け取った剰余金の配当等の額を、親会社である内国法人が支払ったものとみなして外国税額控除の対象とする間接税額控除が認められている¹¹⁴。

では、我が国の居住者である個人及び内国法人が米国 LLC に出資した場合、外国税額控除がどのように適用されるのだろうか。以下、内国法人が米国 LLC に出資した場合を想定する。

《法人課税を選択した米国 LLC に出資した場合》

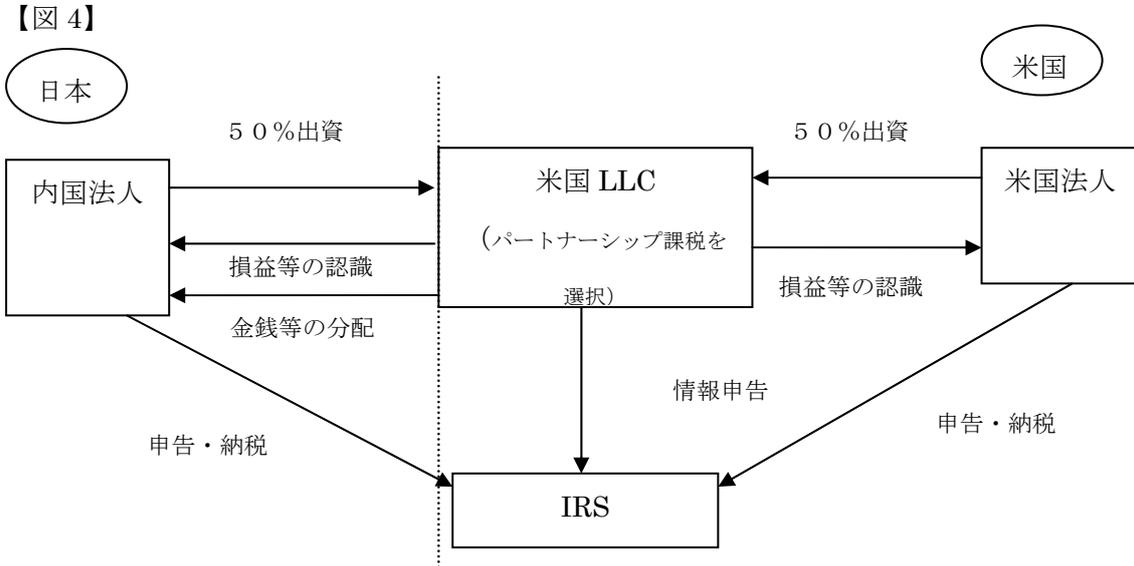
【図 3】



内国法人が米国 LLC に出資した場合、その LLC が米国で法人課税を選択していれば、米国 LLC は内国法人の外国子会社に該当することになる。そして、米国 LLC に生じた所得は LLC に帰属することになり、LLC が米国での納税主体とされる。我が国では、その課税済み利益が実際に配当等として分配された時に課税関係が生じ、この時に国際的¹¹⁴二重課税が発生するため、内国法人は外国税額控除の適用を受けることになる。つまり、この場合の外国税額控除の適用は、通常の外国子会社の場合と同様であり、外国税額控除の適用について特段の問題は発生しない。

¹¹⁴ 法人税法 69 条 8 項参照。

《パートナーシップ課税を選択した米国 LLC に出資した場合》



米国では、内国法人が米国においてパートナーシップ課税を選択する LLC に出資し、当該 LLC が我が国の税務上、外国法人とされる場合、米国において LLC に生じた所得は実際の分配の有無を問わずに、メンバーである我が国の法人と米国法人において認識される。そのため、それぞれが自己の所得として、米国での申告・納税を行う。一方、我が国では、米国 LLC が法人とされた場合、損益等の認識時点で課税は行われず、実際に金銭等の分配を受けた時に課税が行われることになる。よって、米国 LLC が我が国の税務上、法人として取扱われた場合、米国と我が国で課税時期が異なることになる。また、米国ではパス・スルー課税となるので LLC 段階の所得区分及び所得金額が引継がれることになるが、我が国ではパス・スルー課税が認められないため、LLC 段階での所得の性質を引継ぐことはできず、その内容から配当所得等として実際に分配を受けた金額が課税の対象とされるという点も異なってくる。また、この場合の課税時期及び課税金額はどうなるのであろうか。

さらに、米国 LLC に生じた所得の帰属者が日米で異なることになるため、直接税額控除と間接税額控除のいずれの適用を受けるのかという問題もある。

以下では、外国税額控除に係る問題について、まず、適用される外国税額控除の種類について、平成 21 年度税制改正により導入された外国子会社受取配当益金不算入制度を含めて整理・検討を行い、その後、課税時期及び課税金額の問題を取扱っていく。

●直接税額控除の適用について

法人税法 69 条 1 項では、内国法人が「外国法人税」を「納付する」こととなる場合に外国税額控除の適用を認めている。外国税額控除の対象となる外国法人税とは、外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう¹¹⁵。これは、外国の法令に基づき外国またはその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税のことである¹¹⁶。

内国法人が直接税額控除の適用を受けるためには、国外所得について内国法人自らが納税義務者となる必要がある。【図 4】では、内国法人が米国 LLC の所得につき認識した部分は、IRS に対して申告・納税を行っており、この利益について課税されたことを証する書類（納税証明書、Tax Receipt）の名宛ては内国法人とされる。これらのことから、米国 LLC に生じた所得に対して米国で課された租税については、内国法人自らが米国で課税を受けた租税として直接税額控除の適用が可能ではないかと考える。

しかし、我が国の租税法上、米国 LLC が外国法人とされるならば、米国 LLC は内国法人の外国子会社に該当するため、米国 LLC を内国法人の米国支店として取扱うことはできない。そうすると、メンバーが認識する所得について米国で課された租税は、理論上、内国法人（A）の国外所得に対して課された外国法人税ではないことになる。この場合には、当該租税を直接税額控除の対象とする法的根拠がなくなり、直接税額控除の適用対象とすることに疑義が生じる¹¹⁷。

●間接税額控除及び外国子会社配当益金不算入の適用について

間接税額控除は、米国 LLC が外国法人であるとされるならば、当該米国 LLC は内国法人の外国子会社に該当することになると考えた場合に適用できるのではないかと考えられる。

また、間接税額控除制度は、平成 21 年度税制改正において外国子会社配当益金不算入制度の創設に伴い、経過措置を講じたうえで廃止されることとなっている。この外国子会社配当益金不算入制度とは、外国子会社からの配当等については、外国税額控除方式から国

¹¹⁵ 法人税法第 69 条第 1 項参照。

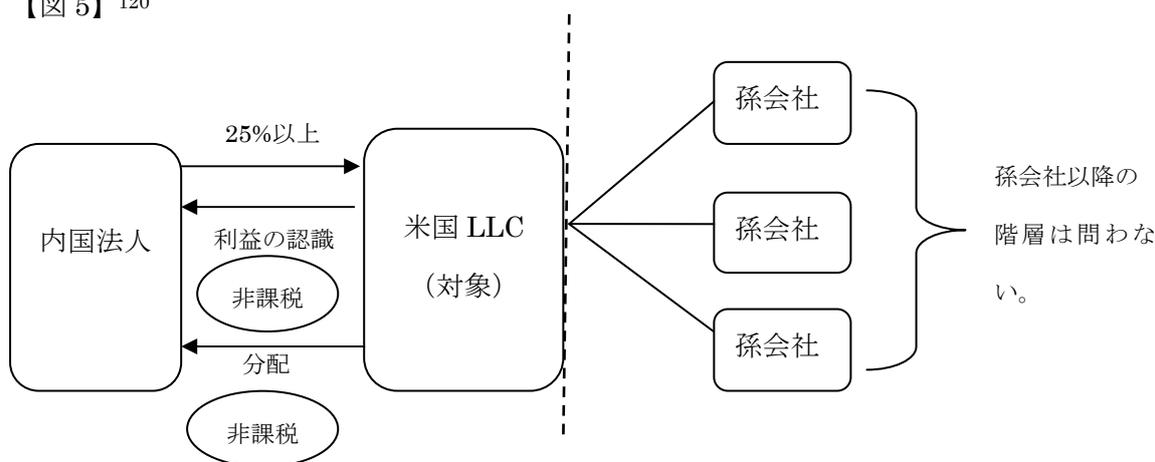
¹¹⁶ 法人税法施行令 141 条 1 項参照。

¹¹⁷ 秋元・前掲注（12）41 頁参照。

外所得免除方式に移行することになり、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額に係る費用の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令に定めるところにより計算した金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない規定である¹¹⁸。適用対象となる外国子会社とは、内国法人が発行済株式の25%以上を配当等の支払い義務確定日以前6月以上直接保有する外国法人をいう¹¹⁹。

免除割合については、外国子会社からの受取配当等のうち95%となっており、5%は課税対象となっている。これは、配当を得るためのコスト（配当の5%に固定）について損金に算入しないという趣旨である。外国子会社の所在地国で受取配当等に課された源泉税は、この制度の導入により二重課税が排除されることになるため、損金不算入とされるとともに、直接税額控除の適用対象外となる。

【図5】¹²⁰



間接税額控除制度及び外国子会社配当益金不算入制度は、いずれも外国子会社に適用される制度であり、内国法人が出資しているパートナーシップ課税を選択している米国 LLC が、我が国で外国法人であるとされた場合、当該米国 LLC は理論上、内国法人の外国子会

¹¹⁸ 改正法人税法第23条2項参照。

¹¹⁹ なお、我が国と外国で二重課税排除に関する租税条約により異なる持株割合が定められている場合は、その割合により判定を行うことになる。例えば、日米租税条約では内国法人の出資割合は25%から10%に引き下げられることとなる（関谷浩一＝西田宏之「外国子会社配当益金不算入制度創設による国際税務戦略への影響」税務弘報57巻4号172頁（2009）参照。）。

¹²⁰ 図表については、藤井茂男「国際課税関係の改正と実務対策（特集 平成21年度税制改正への実務対策）」税経通信64巻5号114頁（2009）を参照した。

社ということになるため、条件を満たせば、適用が可能ではないかと考えられる。

しかし、間接税額控除の対象となる外国法人税は「外国子会社の所得に対して課される税」である¹²¹。【図 4】では、米国 LLC はパートナーシップ課税を選択しているため、米国において納税主体とされず、米国 LLC に生じた所得は実際の分配を問わずメンバーにおいて認識されることになるため、外国子会社である米国 LLC の所得に対して課される税は理論上存在しないのではないかと考えられる。

また、「米国 LLC に所得は生じるが、直ちにメンバーの所得として認識されるため、米国 LLC 自体が納税主体とならない」という考えを採用し、メンバーが納付する税額のうち当該 LLC の所得に係る税額として、集合体を擬制することにより間接税額控除の適用を受けるという方法も考えられなくはない¹²²。しかし、(ア) 我が国の内国法人以外のメンバー（【図 4】では米国法人）が納付した税額を把握することができないこと、(イ) メンバーが認識した利益とその他の利益を合算して、所得の額及び税額を計算することを考えれば、上記のような擬制計算は実際行うことは困難である¹²³。仮に、このような税額の擬制計算が可能であったとしても、連邦税法上、パートナーシップ課税を選択した LLC に生じた所得につきメンバーにおいて認識された損益等に係る租税を納付するのはメンバーであり、LLC が当該租税を納付したという書類は存在しないため、我が国において間接税額控除を受けるための適用要件が充足できないのではないかと考える^{124, 125}。

外国子会社配当益金不算入制度については、【図 5】の例のように内国法人が、我が国租税法上、外国法人と判定される米国 LLC に直接出資し、25%以上の持分を有するような場合、当該 LLC は内国法人の外国子会社とされるため、内国法人が米国 LLC から金銭等の分配を受けた場合には、その金額の 95%は益金に算入されないこととなると考えられる。米国 LLC からの分配が外国子会社受取配当益金不算入制度の適用対象となるならば、米国 LLC からの分配に対して国際的二重課税は発生しないことになるため、外国税額控除の適

¹²¹ 法人税法第 69 条 8 項。

¹²² パートナーシップ課税を選択した米国 LLC は納税主体ではないため、LLC 段階での税額計算は行わない。米国 LLC に生じた所得に納税義務を負うのはメンバーである。メンバーは LLC から損益の配賦を受け、これを他の所得と合算して自己の所得として申告・納税を行う。その納税した税額のうち、米国 LLC に係る部分の金額を算定し、他のメンバーの LLC に係る税額と合算することにより当該 LLC の所得に係る税額を擬制することになると考える。

¹²³ 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題－各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 210 頁（2008）参照。

¹²⁴ 法人税法第 69 条 16 項参照。

¹²⁵ 秋元・前掲注（12）41 頁参照。

用に関しては一定の解決が図られることになる。しかし、この制度はメンバーである内国法人の持分割合が 25%以上でなければならない。また、第 1 章で述べたように、米国 LLC に直接出資するのは個人が多いと考えられるが、新制度は法人税法の規定であるため、メンバーが個人の場合には適用対象外とされる。

(2) 所得の帰属時期の相違に起因する外国税額控除の適用について

米国においてパートナーシップ課税を選択した LLC は、LLC の課税年度ごとに、オペレーティング契約等に規定される損益等の認識割合に基づき、損益等が各メンバーによって認識されることになり、メンバーの所得として米国で課税を受けることになる。外国法人税を納付することとなる場合には外国税額控除の適用を受けることができるが、この納付することとなる外国税額とは、当期に納付が確定した税額をいう。この納付が確定したか否かは、課税国の法令に基づき判断することになる。しかし、当該 LLC が我が国の租税法上、外国法人とされると、米国における損益等の認識の時点ではメンバーに帰属するものと判定されず、我が国における課税は発生しない。よって、米国においてメンバーが損益等を認識した時点で国際的二重課税は発生しないため、外国税額控除の適用を受けることはできない。我が国において課税が発生するのは、実際に米国 LLC から金銭等の分配があり、その内容が配当所得と判断される場合であるが、この金銭等の分配は、米国では出資の払戻しや利益の払戻しとして取扱われるため、メンバーにおいて課税は行われぬ。しかし、メンバーが既に米国において課税を受けている所得を源泉とした金銭等の分配に対して、我が国において課税を行うことになるため、国際的二重課税が生じることになり、これを調整する必要があること明白であるが、日米で課税時期が異なる場合、どの時点で外国税額控除の適用をすべきであるかという問題が発生する。

米国 LLC が我が国の税務上、外国法人とされるのであれば、おそらく実際に金銭等の分配を受けた課税年度に外国税額控除の適用を受けることになる可能性が高いと考えられるが、この分配は米国で非課税とされるので二重課税となる金額を把握することは困難ではないかと考えられる。解決策としては、メンバーが米国 LLC からの所得について、米国で納付した租税を「仮払金」として処理し、実際に金銭の分配を受けたときに、その仮払金を外国法人税等とすることが考えられる。しかし、上記でも述べたようにメンバーが米国で課税を受けるとき、米国 LLC に係る所得と他の所得を合算して税額を計算するため、LLC

に係る税額のみを算定するのは煩雑である場合が考えられること、また、米国 LLC から実際に金銭等の分配が全く行われないことも考えられる。そのため、この方法は根本的な解決策とはいえない。

2. タックス・ヘイブン対策税制の適用の可否の問題

我が国の投資家が、我が国の租税法上、外国法人とされる米国 LLC に出資した場合、米国 LLC から金銭等の分配を受けるまで我が国において課税は生じない。そのため、米国 LLC に所得を留保すること、つまり実際の分配を行わないことにより、我が国における課税を回避することができる。この場合、タックス・ヘイブン対策税制の適用があるのではないかという疑問が生じる。

タックス・ヘイブン対策税制は軽課税国等に子会社を設立し、そこに利益を留保することにより我が国における課税を免れる（繰延べをする）ことを防止することを目的として 1987 年に導入された。この制度は、外国関係会社（我が国の居住者及び内国法人によって発行済株式等の 50% を超える数又は金額の株式等を保有されている外国法人をいう）のうち、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその所得に対して課される税負担が我が国において課される税負担に比して著しく低いもの（以下「特定外国子会社等」という）が留保所得を有する場合（以下「適用対象留保金額」という）には、その内国法人が保有する株式等に対応する部分の金額を、その内国法人の所得に合算して課税するという制度である¹²⁶。

パートナーシップ課税を選択した米国 LLC は、米国では納税主体として取扱われないため LLC 自体の租税負担がゼロである。ここで、当該米国 LLC が我が国の租税法上の外国法人に該当し、かつ、外国関係会社に該当するような場合に、理論上、米国 LLC は米国において税負担がゼロとなり、特定外国子会社等に該当するのではないかと考えられる。そして、我が国の租税法上、実際の分配が行われない限り米国 LLC に所得を留保しているとしてタックス・ヘイブン税制対策の適用される可能性がある。

この問題に関して秋元秀仁教授は、米国 LLC には適用対象留保金額は存在しないため、タックス・ヘイブン対策税制の適用はないという考えを述べている¹²⁷。この考え方は、米

¹²⁶ 租税特別措置法第 66 条の 6～第 66 条の 9 参照。

¹²⁷ 秋元秀仁「米国 LLC と国際課税－各種国際税制の適用の可否と日米租税条約の適用関係に

国でパートナーシップ課税を選択した LLC に生じた利益には、実際の分配の有無を問わず、当該 LLC の各メンバーにおいて認識されることになり、メンバーの所得として課税されるため、これを米国 LLC からメンバーに対して利益持分に相当する分配が行われたものとみなして、我が国の居住者である個人及び内国法人と LLC の関係を考えるというものである。しかし、この考え方を採用した場合、各メンバーが LLC の課税年度終了時において損益等の認識を行った時点では、我が国において当該損益がメンバーに帰属しているとはみなされないため、結局課税関係は発生しない。そのため、上記のような考え方を採用した場合、米国 LLC に生じた所得についてパス・スルー課税は認めないが、我が国の居住者であるメンバーが米国の税務上、損益等を認識していれば、米国 LLC に所得は留保されておらず、メンバーに分配されるという理論的矛盾が生じることになり、この考え方を採用することは妥当ではないと考える。

3. 日米租税条約の適用に関する問題

租税条約の主な目的は国際的二重課税の排除である。我が国では、国内法により国際的二重課税を排除する方法として外国税額控除制度を設けているが、その手続きが煩雑であり、技術的な面からも完全な排除が困難である。したがって、租税条約により、相互の課税権を調整することになる。また、国際的な取引に絡む脱税の防止には、相互の国の協力が不可欠であるため、租税条約には課税当局間の協力を円滑にする情報交換規定が盛り込まれている。租税条約は、経済取引の国際化に対処するための基本条件を整備し、貿易、投資、融資、技術移転、人的役務提供などを円滑化し、促進するため、重要な役割を果たしているといえる¹²⁸。なお、租税条約と国内法の規定が異なる場合には、租税条約が優先して適用される¹²⁹。

租税条約は締約国の一方又は双方の居住者に適用される。日米租税条約では「一方の締約国の居住者」を「当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締

ついて」週刊税務通信 3014 号 20～21 頁（2008）参照。

¹²⁸ 本庄資『国際租税法【第4版】』233 頁（大蔵税務協会、2005）参照。

¹²⁹ 我が国では、憲法第 98 条に条約遵守の規定が置かれているため、原則として国内法の規定よりも条約の規定が優先されると解される。ただし、租税条約で定められる制限税より国内法による税率が低い場合等、条約が国内法より不利な場合は、国内法を優先して適用することができる。

約国において課税を受けるべきものとされる者をいう」とされている¹³⁰。ただし、制限納税義務者は含まない¹³¹。よって、租税条約の特典を受けるための条約上の居住者とは、居住地で納税義務を負っている者であるということになる。

ここで、居住地国ではパス・スルー課税を受けるが、源泉地国では事業体段階で課税を受けるような事業体に対する条約の適用が問題となる。つまり、この事業体は居住地国では納税義務者とならないため、租税条約に規定される「居住者」に該当せず、事業体そのものは源泉地国で条約の特典（租税の軽減又は免除）が認められないことになるということである。

例えば、パートナーシップ課税を選択した米国 LLC のメンバーである我が国の法人が当該 LLC に利子を支払う場合、この LLC が我が国の租税法上、外国法人とされるならば、我が国では利子の受取人は米国 LLC ということになるため、我が国では租税条約の適用対象者は米国 LLC ということになる¹³²。ところが、居住地国である米国ではパートナーシップ課税を選択した LLC は米国の税務上、納税義務者ではないため、米国 LLC は租税条約の「居住者」にあらず、租税条約の適用対象者とはならない。このように、日米間で米国 LLC に対する税務上の取り扱いが相違することにより、租税条約の適用に関して、日米で解釈上の差異が生じることになり、これをどのように解決していくのが問題となる。

この問題に関して、平成 15 年 11 月に署名し、平成 16 年 3 月に発効した日米租税条約（以下「新日米租税条約」という）では、両締約国で税務上の取扱いが異なる事業体への租税条約の適用が明らかにされた。新日米租税条約第 4 条 6 項によると、「所得の源泉地国は、条約の特典の適用を求める納税者の居住地国の扱いを基準とする」とされている。つまり、日米租税条約の適用の有無の判定は、原則としてその所得を取得する者の居住する締約国（居住地国）における課税上の取扱いを基にして行うというものである¹³³。上記の米国 LLC の例からすると、所得の源泉地国である我が国の取扱い如何に関わらず、米国での取扱いが尊重されるため、LLC のメンバーが我が国法人からの利子を受取っていることになり、そのメンバーが租税条約の適用基準を満たす「居住者」に該当するならば、我が国の法人が米国 LLC に支払う利子にかかる源泉税について租税条約の特典が認められることになる。

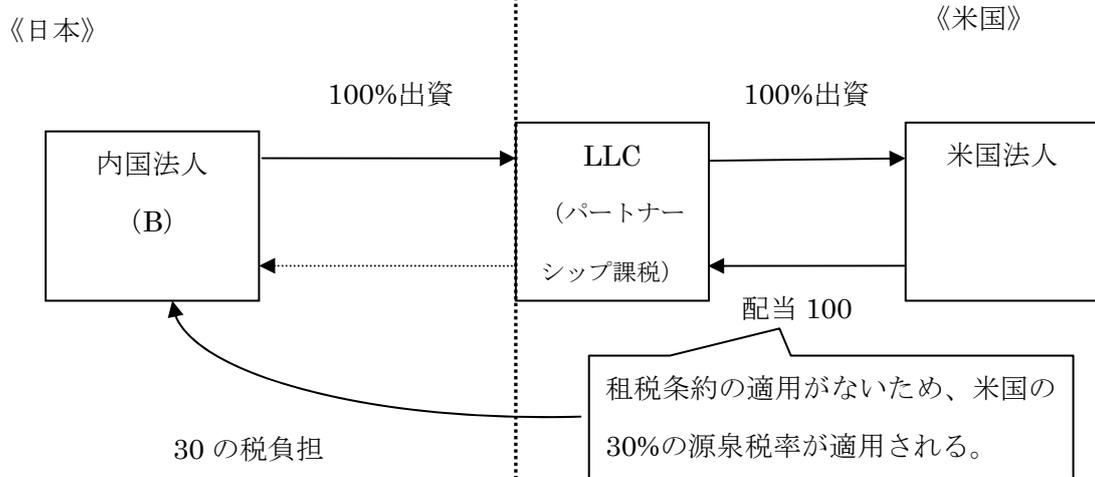
¹³⁰ OECD モデル条約第 4 条においても同様に規定されている。

¹³¹ 我が国の所得税法上の「非居住者」に該当する者をいい、国内源泉所得についてのみ課税を受ける者又は国内にある恒久的施設に帰属する利得についてのみ課税を受ける者をいう。

¹³² 事例については、本庄資『新日米租税条約解釈研究－基礎研究－』58～59 頁（税務経理協会、2005）を参照した。

¹³³ 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』56 頁（大蔵財務協会、2005）参照。

【図 7】



一方【図 7】は、内国法人 (B) が米国 LLC に出資し、その LLC が米国法人に出資した場合である。なお、この LLC は我が国の租税法上、外国法人と判断される。ここで、米国法人が LLC に配当した場合、我が国における当該配当の受領者は米国 LLC であり、この取引は米国内での取引であるため、当然に租税条約の特典はなく、30%の源泉税率が適用される。このとき、米国 LLC は米国においてパス・スルー課税となるので、米国では当該配当 100 は内国法人 (B) に帰属することになるが、我が国では米国 LLC を法人として取扱うことになるため、LLC から実際に分配がない限り、租税条約の適用を受けることはできず、米国 LLC に 100%出資をしているにも関わらず、税負担が生じる¹³⁵。

このように、どちらも米国 LLC を通じた投資形態をとっているにもかかわらず、米国法人がメンバーである場合には租税条約の特典が受けられ、内国法人がメンバーである場合には租税条約の適用が受けられないことになる。これは、我が国の投資家の対外投資の妨げになるのではないかと考える。

また、新日米租税条約により明確にされたのは、条約の適用関係であり、我が国において、LLC の居住地国 (米国) の税務上の取扱いを受け入れることではないという点には留

¹³⁵ この配当については、源泉地国である米国でパス・スルー課税とされるので、米国における源泉徴収の際に租税条約を適用するのではないかと考えることができる。しかし、新日米租税条約 4 条 6(e) では、「一方の締約国において取得される所得であって、(i) 当該一方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、(ii) 他方の締約国の租税に関する法律に基づき当該団体の所得として取り扱われるもの」に対して租税条約の特典は与えられないとしているため、当該配当に対して租税条約の特典は与えられない。

意する必要があると考える。

第3節 小括

本章では、パートナーシップ課税を選択している米国 LLC が我が国の税務上、法人と取扱われる場合に生じる問題について整理・検討を行ってきた。この場合、日米で税務上の取扱いが異なることになり、【図2】で示したようなハイブリッド事業体を利用した租税回避が、我が国でも行われる可能性は高い。

我が国における実際の課税においては、外国税額控除の制度やタックス・ヘイブン対策税制が国家間の税務上の取扱いが一致していることを前提としている制度であるため、ハイブリッド事業体に対してどのように適用していくのかが問題となる。この問題については、現行法を解釈して適用していくことが難しいと思われる。また、我が国の法人が米国 LLC を通して米国法人に出資した場合と米国法人が米国 LLC を通して我が国の法人に出資した場合は、同じ米国 LLC を通した投資形態にも関わらず、新日米租税条約の適用に差が出るのが明らかとなった。

我が国では、米国 LLC を税務上、法人として取扱うことで課税上の問題を引き起こしているが、それに対する十分な措置を講じていないというのが現状である。

ところで、国税庁質疑応答事例及び裁判等では、米国 LLC を法人として取扱うとする判断プロセスや基準が示されているが、近年、我が国では合同会社や有限責任事業組合などの新たな事業体の設立が可能となり、また、特定目的会社や投資法人など導管的存在であるとされる事業体が法人とされるなど、法人課税を受ける事業体、言い換えれば、税務上、法人として取扱われる事業体及びそれ以外の事業体の性質も多様化している。この点に関して、第2章でも触れたが、国税庁質疑応答事例及び裁判が掲げる法人格を構成する要素が、果たして我が国の私法において確立した概念であり、法人固有の性質であるのかという疑問が持たれる。仮に、これらの要素が我が国の法人固有のものでないならば、米国 LLC を法人とする根拠は脆弱なものとなる。そのような根拠により米国 LLC を税務上、法人として取扱い、課税上の問題を引き起こす結果となるのは問題であると考えられる。

よって、第4章では、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格を有すると判断される性質が我が国の法人固有のものか否か、米国 LLC を法人として取扱うに値する十分な根拠であるか否かを検証していく。

第4章 国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素の検証

第3章において、我が国の税務上、米国 LLC を法人として取扱った場合、日米での税務上の相違が原因となって、様々な課税上の問題が生じることが分かった。このような問題が生じている以上、我が国において米国 LLC を法人とするには、十分な根拠が必要であると思われる。

事業体に対して、法人には法人課税、それ以外には個人課税となっている我が国の税制において、米国 LLC の税務上の取扱いを決定するためには、米国 LLC が法人か否かが重要となってくる。そのため、国税庁質疑応答は、米国 LLC という独特の性質を持つ外国事業体を我が国の事業体が法人か否か判断するのと同様の基準に当てはめ、税務上の取扱いを決定するために、その有する性質から法人格を導いた。しかし、その法人格の導き方は妥当なものかという疑問がある。本章では、この点について検証していく。

第1節 国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素についての検証

米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いは、原則として米国 LLC が準拠法である LLC 法により付与された性質から、当該 LLC が法人格を有するか否かにより判断されるというものである。その法人格の有無を判断する我が国における法人格を構成するとされる要素を、国税庁質疑応答事例では、①商行為を目的とすること、②設立に伴い商号等の登記が行われること、③訴訟の当事者になれることなど法的主体性が認められること、④米国 LLC はメンバーとは独立した主体であり、個人と同等の権利能力を有することなどとしている。よって、これらの要素が果たして、法人固有の要素であるか、一つ一つ検証していく¹³⁶。

1. 商行為を目的とする商事会社であること

国税庁質疑応答事例では、まず、米国 LLC は商行為を目的とする商事会社であるということ、法人格を構成する要素の一つに挙げている。

¹³⁶ なお、前述のとおり、東京高裁判決及び審判所裁決で掲げられる法人格の構成要素は、国税庁質疑応答事例と異なる部分があるが、我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについては、国税庁質疑応答事例が重要な指針となると考えられるため、本論文では、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素の検証を行うこととする。

商事会社とは、商行為をなすことを目的とする会社をいう¹³⁷。また、商行為とは、商法において基本的商行為として絶対的商行為¹³⁸と営業的商行為¹³⁹に分類されている。そして、商法では、自己の名をもって商行為を業として行う者を商人であるとしている¹⁴⁰。「自己の名をもって」とは、「自己が法律上の権利義務の帰属主体として」という意味である。そして、「業とする」とは、「営業として行うこと」という意味であり、具体的には、営利目的で反復継続的に同種の行為を行うことをいう¹⁴¹。つまり、商人とは、自己が法律上の権利義務の帰属主体となって、営利目的で反復継続的に同種の行為を行う者ということが出来る。商人は自然人や法人である場合があり、外国会社を含む会社という形態の法人にあっては、事業として基本的商行為を行う者が商人に相当すると考えられる¹⁴²。そのため、米国 LLC が商法に規定される基本的商行為を行うことができることをもって、米国 LLC が商人に該当し、商事会社であるとも考えることができるだろう。しかし、商法上では「自己の名をもって商行為を業として行う者」を商人と規定しているだけであって、米国 LLC が自己の名で商行為を目的としている場合、米国 LLC が商人に該当するということはできても、これをもって、直ちに我が国における会社、つまり法人であるという結論は導けないのではないかと考える¹⁴³。

そもそも、我が国で会社は、必ず法人格が付与された事業体である。つまり、会社であるということは法人であるということである。よって、会社＝法人である我が国において米国 LLC を商事会社であるとするのは、すなわち米国 LLC は法人であるという意味と同じである。国税庁質疑応答事例における米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いを決定す

¹³⁷ これは、商行為を目的としない民事会社（貸金業、農業、林業、漁業、鉱業など）と対比される概念として用いられてきたが、会社法の施行に伴い、両者の法的取扱いが同じになったため、現在では廃止された概念である。

¹³⁸ 営利性、投機性が極めて強い行為。商法 501 条では、①利益を得て譲渡する意思をもってする動産、不動産若しくは有価証券の有償取得又はその取得したものの譲渡を目的とする行為、②他人から取得する動産又は有価証券の供給契約及びその履行のためにする有償取得を目的とする行為、③取引所においてする取引、④手形その他の商業証券に関する行為と規定されている。

¹³⁹ 営業として継続・反復する意思で行われてはじめて商行為となる。商法 502 条では、①投機貸借、②他人のためにする製造・加工、③電気・ガスの供給、④運送、⑤作業・労務の請負、⑥出版・印刷・撮影、⑦場屋取引、⑧両替その他の銀行取引、⑨営利保険、⑩寄託の引受、⑪仲介・取次、⑫商行為の代理の引受、⑬信託の引受と規定されている。

¹⁴⁰ 商法第 4 条 1 項。

¹⁴¹ 浅木慎一『商法総則・商行為法入門【第 2 版】』23 頁（中央経済社、2004）、近藤光男『現代商法入門』9 頁（有斐閣、2006）参照。

¹⁴² 浅木・前掲注（141）22 頁参照。

¹⁴³ 同様の指摘として、櫻田志賀之「米国 LLC は法人税法の外国法人にあたるか」税経新報 550 号 36 頁（2007）。

るプロセスとは、米国 LLC が準拠法である LLC 法から付与された性質のうち、法人格を構成する要素があるか否かを判断するというものである。しかし、米国 LLC が商事会社であるということは、米国 LLC が法人であるという結論を導いていることになり、商行為と目的とする商事会社であるということをもって、法人格を構成する性質とする論理は矛盾している。

2. 設立に伴い商号等の登記が行われること

次に、事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われることを LLC の法人格を構成する要素として挙げている。法人格がないとされる任意組合は、各当事者が出資をなして共同の事業を営むことを約する合意により成立するとされており¹⁴⁴、その成立に関しては、「出資の合意」と「共同で事業をする旨の合意」があればよく、それ以外の届出は必要とされていない¹⁴⁵。

しかしながら、民法上の組合である任意組合と同様、法人格がないとされる有限責任事業組合は、有限責任事業組合契約に関する法律により登記すべき事項は定められており、組合の名称が含まれている¹⁴⁶。また、同じく法人格がないとされる投資事業有限責任組合についても、「投資事業有限責任組合」の名称で登記することが義務付けられている¹⁴⁷。投資事業有限責任組合とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律に基づく特別法上の組合であり、組合の業務を執行する無限責任の組合員と業務執行権を持たない有限責任の組合員から組成される。なお、これらの組合について登記が必要とされるのは、その組合員が有限責任であることを第三者に明示し、すべての組合員が無限責任である民法上の任意組合と区別するためである。

ここから、その設立に伴い、その商号等の登録（登記）が行われるという性質は、我が国においては法人格のない事業体についても認められるものであり、法人固有の性質とは

¹⁴⁴ 民法第 667 条 1 項。

¹⁴⁵ 平野・前掲注 (82) 339 頁。

¹⁴⁶ LLP 法第 8 条参照。なお、この他の登記すべき事項としては、有限責任事業組合の事業、組合員の氏名または名称および住所、組合契約の効力が発生する年月日、組合の存続期間、組合事務所の現在場所、組合員が法人である時は、当該組合員の職務を行うべき者の氏名および住所、組合契約書において、有限責任事業組合法 37 条 1 号から 5 号に掲げる事由以外の解散の事由を定めたときは、その事由（根田正樹＝矢内一好『合同会社・LLP の法務と税務』104 頁（学陽書房、2005））。

¹⁴⁷ 投資事業有限責任組合法第 4 条。

いえず、これについても法人格を構成する要素とはいえない。

3. 訴訟の当事者になれることなど法的主体性が認められること

国税庁質疑応答事例では、法的主体性があることが法人格を構成する要素のひとつであるとしており、具体的な性質として訴訟の当事者になれるというものを掲げている。しかし、訴訟の当事者になれることが法人格を構成する要素の一つであるという国税庁質疑応答事例の見解には疑問がある。なぜなら、法人格がない任意組合について訴訟の当事者になれることが最高裁昭和 37 年 12 月 18 日判決(最高裁判所民事判例集 16 卷 12 号 2422 頁、最高裁判所裁判集民事 63 号 681 頁) で認められたことがあるためである¹⁴⁸。そこでは、民事訴訟法第 29 条「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はその名において訴え、又は訴えられることができる」と定められており、本判決における任意組合は代表者の定めがあるものとしてこれに該当し、その訴訟能力を認めるという判決がなされている。

任意組合に関する訴訟の当事者能力については、組合員が出資をして共同の事業を営むという契約により成立するという契約的性質が強いことを理由に、その訴訟当事者能力を否定する見解も存在する。しかし、その任意組合の実態等から、ある程度、社団性が強いと判断されるものについては、私法上の法人格の有無に関係なく、訴訟の当事者となる可能性があるといえる。そうであれば、私法上、法人格がないとされる任意組合についても、法人格を構成する要素を有するとして、税務上、法人となってしまうのではないだろうか。

4. メンバーから独立した主体であり、個人と同等の権利能力を有すること

ところで、我が国の税務上、任意組合等は組合事業から生じる所得については、パス・スルー課税となることが明らかとされている¹⁴⁹。任意組合等には、投資事業有限責任組合や有限責任事業組合、外国におけるこれらに類するものが含まれるとされている。この「外国におけるこれらに類するもの」については、国税庁が「平成 17 年度税制改正及び有限責

¹⁴⁸ この事案は、A 社に対して債権を有する 3 銀行が各自の債権を出資し、訴外 A 社に対する債権の保全回収を目的に代表者の定めのある任意組合（控訴人、被上告人）を組成し、訴外 A 社に対して買掛債務を有する C（被控訴人、上告人）に対して代金の回収を求めたものである。

¹⁴⁹ 所得税法基本通達 36・37 共-19。

任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて（情報）」によると、米国の GPS や LPS などの米国のパートナーシップが具体例として挙げられている¹⁵⁰。これらのパートナーシップは我が国において、任意組合に類する事業体とされ、法人格がないものと考えられる。しかし、1997年に改正された米国の統一パートナーシップ法（Uniform Partnership Act：“UPA”）では、「A partnership is an entity distinct from its partners」とパートナーシップはパートナーから独立した事業体であると規定されている¹⁵¹。ただし、この entity という概念は、パートナーシップの実体が社団性を有しているというのとどまり、それゆえに、法人であり、直ちに課税上、法人として取り扱うべきであるということにはならないと解される¹⁵²。

また、任意組合は民法 688 条で「各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属する」と規定されていることから、組合員が現物出資した場合、その財産は組合自体がそれを所有する能力がないにしても、総構成員のための財産となり、それを出資した組合員の債権者は、個人財産と同じ扱いで差し押さえることはできないと考えられる。あるいは、個々の構成員はその財産の持分を有していることに変わりないから、持分を差し押さえることは可能であるとも考えられるだろう。

しかし、民法 676 条 1 項は、組合員が組合財産の持分を処分しても、「その処分をもって組合及び組合と取引をした第三者に対抗することができない」と定めており、持分の差押えは処分と等しいことから、組合員の債権者は個々の財産に対する持分を有効に差し押さえることができないと解されている¹⁵³。ここから、組合財産は、あたかも法人と同様であるがごとくに組合員とは別個の法的主体に帰属するに等しい定めが置かれていると解することができる¹⁵⁴。この点について、内田貴元教授は「日本法上は、組合においてさえ、法人格の大きなメリットが部分的に認められているのである」と述べられている¹⁵⁵。つまり、我が国においては、メンバーや組合員などの構成員から事業体が独立した主体であるという性質についても、法人固有の性質であるとはいえず、米国 LLC がメンバーから独立した主体であるということをもって、法人格を有するとする見解には疑問がある。

¹⁵⁰ ただし、事業体の実態等を個別に判断した場合、外国法人に該当する場合があるとしている。

¹⁵¹ UPA § 201.

¹⁵² 水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー課税—アメリカ法を中心に—」日税研論集 44 号 21 頁（2000）。

¹⁵³ 内田貴『民法 I 総則・物権総則【第 4 版】』235 頁（東京大学出版会、2008）参照。

¹⁵⁴ 櫻田・前掲注（142）36 頁。

¹⁵⁵ 内田・前掲注（152）235 頁。

第2節 小括

以上の検証の結果、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格を構成する要素については、どれを取っても必ずしも、法人固有の性質ではなく、我が国において原則的にパス・スルー課税とされる組合や米国のパートナーシップにおいても見られる性質であると思われる。また、国税庁質疑応答事例ではこれらの要素のうち、すべてを満たすものを外国法人とするのか否か、どの要素を重視するのか、あるいはすべての要素を平等に評価するのか否かの判断ができない。

我が国の租税法上、法的安定性の見地から法人の概念は私法上の概念と同義であると解されるが、そもそも租税法が依拠する私法上の外国法人の概念が十分に確立されたものでない場合、これを借用することは、法的安定性の見地からしても問題があるだろう。

我が国私法における法人とは、原則的に私法によって法人格が与えられた事業体であることは既に述べた。つまり、我が国国内の事業体に関しては、その事業体の性質等を考慮して法人か否かを決定する必要はない¹⁵⁶。そのため、従来は、私法において法人格を構成する要素について固まった要件は必要なかったのではないかと考える。そうであれば、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格を構成する要素は、私法において十分に固まったものではなく、その概念を私法上借用した場合に法的安定性が確保されるとは考えにくい。さらに、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素は法人固有の要素ではなく、どの要素をどの程度考慮するかという点も不明であり、そのような不明確な要件をもって、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いを決定することは問題があるため、新たな税務上の取扱いを模索する必要があると考える。

¹⁵⁶ ただし、人格のない社団等についてはその性質から法人課税を受けるか否かが判断される場合がある。

第5章 米国 LLC に係る新たな我が国税務上の取扱いについて

前章の検討の結果、国税庁質疑応答事例が示す米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いは、その取扱いの基準となる法人格を構成する要素が法人固有の性質ではなく、我が国でパス・スルー課税とされるような事業体にも共通する性質であり、法人か否かを判断する基準としては妥当ではない。また、我が国と米国とで米国 LLC に対する税務上の取扱いが相違することにより生じる課税上の問題について、我が国では対策が十分であるとはいえない。

そこで、本章では米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて、新たな方法を検討していく。

第1節 他国の外国事業体に対する税務上の取扱い

平野嘉秋教授は他国での外国事業体に対する税務上の取扱いについて、分類を行っている¹⁵⁷。これを参考にして、我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについて新たな方法を検討していく。

1. 納税者選択方法

米国 LLC のような、我が国には存在せず、税務上、法人か否かの判断が困難な外国事業体について、その税務上の取扱いを納税者が選択するという制度であり、米国のチェック・ザ・ボックス規則に相当するものを導入するという考え方である。納税者の選択方式の導入に関しては、日本公認会計士協会の報告書において「納税者選択方式はすべての納税者に対して平等の機会を提供するばかりでなく、納税者、課税当局の举证責任に係る負担を軽減され、ひいては、内外投資が円滑化されることが予測される」という利点が挙げられている¹⁵⁸。しかし、納税者選択方式を採用した場合には、国家間の税務上の取扱いの差異を利用した租税回避という問題が発生するため、これに対応するような包括的租税回避否

¹⁵⁷ 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（2）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 9 号 31～34 頁（2001）。

¹⁵⁸ 日本公認会計士協会平成 18 年 10 月 4 日「外国事業体課税のあり方について」租税調査研究報告第 6 号（中間報告）11 頁。

認規定を設ける必要があるが、納税者の選択方式という穴を広げておいて、包括的な租税回避否認規定を設けるのは、あまり望ましいと言えない¹⁵⁹。

また、納税者の選択により国家間で事業体に対する税務上の取扱いが相違する可能性もあり、この場合、第4章で検討したような課税上の問題が残されることになる。

以上の理由から、現状の我が国において、納税者の選択に委ねるといった方法は採用できないと考える。

2. 税法において分類基準を設ける方法

この方法は、「法人格」という我が国私法の基準により米国 LLC の税務上の取扱いを決定するのではなく、税法が独自に外国事業体についての取扱いの基準を設けるというものである。この方式を採用する国はフランスである。フランスでは、租税条約が締結されていない場合、フランスが源泉地国であるときの外国事業体の分類は、内国事業体に用いられる基準が適用されることになる¹⁶⁰。この基準によれば、フランスの事業体のうち、法人格を有しない事業体及び法人格を有する事業体のうち、社員全員が無限責任である合名会社 (Societe Paractions Simplifiee) や無限責任社員と有限責任社員からなる合資会社 (Societes a en Nom Collectif) の無限責任社員はパス・スルー課税とされることになる¹⁶¹。また、フランスの居住者が外国事業体の構成員となっている場合には、原則的に、外国で

¹⁵⁹ 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(金融資産収益と所得課税(日税研創立 20 周年記念論文集)」日税研論集 55 号 92 頁 (2004)。なお、増井教授は同論文において、国内法におけるパス・スルー課税ルールには検討を要する点が多く、まずは、パス・スルー課税ルールを立ち上げることを優先し、現時点で早急に選択制度を導入することは望ましいことではないと述べられている。

¹⁶⁰ なお、租税条約が締結されている場合には、条約上の分類基準に従うこととなる。フランスでは米国パートナーシップ、LLC、S 法人 (IRC の Subchapter S に規定される事業体であり、法律上は法人と同じである。よって、有限責任が保護されているが、課税上、パス・スルー課税を受けることができる事業体である。しかし、その所有については原則として法人、パートナーシップ、非居住者、外国法人などは株主になることはできず、その株主数は 75 人以下と制限がある) 及びフランスのパートナーシップである人的会社 (Societe de Personnes) に関する租税条約上の居住地の決定に関するガイドラインが公表されている。このガイドラインでは、フランスの人的会社は国内法上の納税主体であり、フランスの居住者であるため、米国パートナーシップと同一の取扱いをすることはできないとし、米国パートナーシップはパートナーが米国居住者である場合には、そのパートナーに帰属する部分の所得を限度にして米国の居住者とするとしてされる。また、このガイドラインにおいては、米国ジェナラル・パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ、LLC、S 法人についてパス・スルー課税を認めている。

¹⁶¹ 長谷部・前掲注 (123) 162 頁参照。

課された税をその構成員の外国で生じた所得から控除することができる¹⁶²。

しかし、我が国においては、私法と租税法は密接な関係になるため、私法から全く独立した基準を設けるのは好ましくない。そのため、「法人格の有無」という唯一の基準から米国 LLC が外国法人か否かを検討するのではなく「法人格」に加えて、法人としての特徴を有する場合に外国法人として課税するという方法が考えられるが¹⁶³、第 4 章で述べたように我が国では法人格を有する事業体の要素自体が不明確である。言い換えれば、国内の事業体のうち税務上、法人とされる事業体に共通する要素を見出すことは困難であるということになる。

3. 外国事業体をすべて外国法人として取扱う方法

この方式は、外国の法律により設立された事業体については、その性質にかかわらず、すべて外国法人として取扱うというものである。このような取扱いは非常に明確であるといえる。このような方法を採用する国としては、ブラジル、ペルー、スリランカ、コロンビアが挙げられる¹⁶⁴。しかし、米国の GPS などのパートナーシップも法人として取扱われることになってしまい、一義的に外国事業体のすべてを外国法人として取扱うという方法には問題がある。また、この方式に依った場合も、第 4 章で述べた課税上の問題を解決することはできない。

4. 国内の類似する事業体と同様に取扱う方法

この方法は、外国事業体の我が国における税務上の取扱いを我が国の事業体のうち最も類似するものと同様に扱うというものである。この方式を採用する国としては、オーストラリア、デンマーク、オランダ、英国、ルクセンブルクが挙げられる¹⁶⁵。なお、オランダでは法人格を有することが明確な外国事業体は、原則的にこのような分類方法から除外さ

¹⁶² 所得の源泉地、外国事業体の性格が居住地国とフランスで異なる場合には問題が残ると指摘されている（平野嘉秋・前掲注（157）33 頁参照。）

¹⁶³ 小野＝渡辺・前掲注（78）377 頁参照。

¹⁶⁴ ブラジル、ペルー、スリランカでは自国に源泉がある所得に関してはすべての外国企業が納税主体として取扱われ、コロンビアでは外国法に基づいて組成された外国企業が納税主体となる法人として取扱われる（平野・前掲注（157）35 頁（2001））。

¹⁶⁵ 平野・前掲注（157）32～33 頁参照。

れている。

この方法による場合、国内事業体と国外事業体に対する課税の公平性は確保されると思われる。しかし、何を基準として類似すると判断するのかという問題がある。

例えば、我が国の事業体のうち米国 LLC に最も類似すると考えられる事業体は米国 LLC をモデルとした合同会社である。米国 LLC と合同会社はその組織形態に類似性があるといえるが、相違する点もある¹⁶⁶。合同会社は法人格を有する事業体であるため、我が国の税務上、法人として扱われる。よって、民法上の組合のように構成員に対するパス・スルー課税は認められない。しかし、米国 LLC は各州の LLC 法上、米国 LLC に生じた損益等は構成員であるメンバーに帰属するとされる州が多い¹⁶⁷。さらに、米国 LLC は連邦税法上、パートナーシップ課税を選択することもでき、事業体に生じた損益は構成員に帰属するという点を重視した場合には、米国 LLC は我が国の民法上の組合又は匿名組合に類似する事業体であるということも可能である。よって、いかなる点をもって我が国の税務上、同様の取扱いをするに相応しい性質を有しているとするのかという問題がある。また、このような方法に依った場合も、国家間で税務上の取扱いが異なれば、課税上の問題は解消しない。

5. 設立国の税務上の取扱いを準用する方法

この方法は、外国事業体の設立国における税務上の取扱いを我が国でも準用するというものがある。つまり、私法上の法人格の有無に関係なく、外国事業体が設立国において法人として課税を受けている場合には我が国でもその事業体を法人として扱うこととし、パートナーシップなどパス・スルー課税を受ける事業体であるならば我が国においても構成員に対してパス・スルー課税を認めるということである。米国 LLC について、連邦税法上、パートナーシップ課税を選択している場合には、我が国の税務上もこれを尊重し、米国 LLC に生じた損益等について我が国の投資家に対するパス・スルー課税を認めることになる。この方法を採用する国は、スウェーデン、南アフリカ、韓国、スイスなどである¹⁶⁸。

この方法によれば、国家間の事業体に対する税務上の取扱いは一致することになり、第 4 章で述べたような課税上の問題点も解消されることになる。

¹⁶⁶ 本論文第 2 章参照。

¹⁶⁷ ニューヨーク、ワシントン DC、デラウェア、アリゾナ、オレゴン、ロード・ランド、ネバダ、ルイジアナ等の各州である。

¹⁶⁸ 平野・前掲注 (157) 31 頁参照。

ただし、この方法による場合、外国事業体に生じた損失を取込むことによる租税回避が問題となる。我が国の租税法上、外国事業体を通じた租税回避の問題に関しては租税特別措置法 41 条の 4 の 2 が存在するが、これのみで外国事業体を利用した租税回避に対応することは難しいと考えられる。そのため、この方法を採用する場合には租税回避に対応するための新たな制度を設けることが必要であると考えられる。

第 2 節 米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いに関する提言

1. 新たな取扱いの検討

本章第 1 節の検討の結果、現状の我が国において最も妥当と思われる方法は、設立国の税務上の取扱いを準用する方法であると思われる。この方法によれば、法人格の有無という不明確な要件をもって米国 LLC の税務上の取扱いを決定する必要はなく、また、国家間の税務上の取扱いが一致するため、課税上の問題は発生しない。

第 3 章でも述べたが、そもそも我が国では、米国 LLC を我が国税法上、外国法人として取扱うこととした理由は、米国 LLC 段階で人為的損失を作り出し、メンバーに直接帰属させることにより、当該損失を他の所得から控除することによる租税回避を防止する意図があったのではないかと考えられる。言い換えれば、人為的に作り出された損失の取り込みによる租税回避を防止するために米国 LLC を我が国税務上、外国法人として取扱う必要があったということである¹⁶⁹。そして、我が国における法人とは法人格を有する事業体であるため、米国 LLC の有する性質のうち、法人格を有すると判断されるようなものを抽出したのではないだろうか。

確かに、米国 LLC を利用した租税回避は防止されるべきものであるが、我が国の投資家が米国 LLC という事業体に投資をするのは、単に租税回避を目的とするためだけでなく、リスク負担を軽減し、早期に損失切りや利益回収を行うためだけの目的で、有効な手段であるからである¹⁷⁰。このような点を考慮すると、租税回避を防止するために米国 LLC の特性を生かした対外投資を抑制するという事は好ましくない。また、米国 LLC を我が国で

¹⁶⁹ 川端・前掲注（103）16 頁参照。

¹⁷⁰ 川田剛「解説 判例、裁決例からみた国際課税の動向(21)L.L.C が行う不動産賃貸業に係る損益の帰属」国際税務 22 巻 5 号 60 頁（2002）参照。

は基本的に外国法人として取扱うのならば、事業体に対する国家間の税務上の相違による問題への対策を講じる必要があるが、それについては何ら対策が取られていない。我が国において、ハイブリッド事業体を生み出すような環境を作り出すことは避けるべきである。

以上のことから、我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについては、米国の税務上の取扱いを準用し、その上で租税回避を否認するルールを設けるのが適当である。

ここで、現行では法人格の有無を基準として事業体に対する税務上の取扱いを決定する我が国において、米国 LLC のような法人格の有無が不明確な事業体について法人格の有無を判断することなく、税務上の取扱いを決定することが、解釈上、可能か否かについて検討する。

この点に関して、我が国では法人税は所得税の前取りであるというシャープ勧告で支持された考え方が強い影響を与えていることに注目したい。

この立場を採った場合の事業体の分類について、増井良啓教授は「個人所得税から出発する場合、どのような組織であれ、パス・スルー課税によって個人に所得を帰属させることが素直な解決である。しかし、組織の形態によっては、パス・スルーの課税ルールを採用すると、執行コストが過大になってしまう。たとえば、利害関係者の権利義務が複雑な場合、組織の稼得する損益を税務上どのように利害関係者に割り当てるべきか、解決が難しくなる。また、上場会社の株主のように、利害関係者が多数存在しその人的構成が時々刻々と変動する場合、パス・スルー課税は實際上執行することが困難である。そこでそのような場合には、個人所得税の代替として、組織段階でいったん『法人税』を課すことが便宜にかなう。このように、個人所得税の前取りとして法人税を構想する場合には、『パス・スルー課税ルールを採用した時の執行コストが過大になる場合に組織の段階で課税する』という基準によって課税ルールを設けることが理にかなっている」¹⁷¹と述べている。そして、例えば、我が国の合名会社はその内部関係が任意組合に類似しており、故に執行コストの観点からは、合名会社は社員構成が比較的安定し、かつ、権利義務の内容が複雑ではないといった事情が認められる場合にはパス・スルー課税の適用を検討してもよいのではないかと指摘している¹⁷²。

つまり、事業体の構成員の権利義務関係の内容が高度に複雑化し、事業体の資産や所得

¹⁷¹ 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号105頁(2003)。

¹⁷² 増井・前掲注(170)106頁参照。

をその構成員に帰属させることが極めて困難な場合に事業体段階での課税を行うという考え方である。

我が国の投資家のうち、米国 LLC に直接出資をするのは、我が国の居住者である個人が多く、その権利義務関係がそれ程複雑なものであるとは考えられない。内国法人が米国 LLC に直接出資し、当該 LLC についてパス・スルー課税が認められた場合、LLC に生じた損益等を内国法人の損益として認識する際には、我が国の税法に基づいた修正計算を行う必要がある¹⁷³。この修正計算は非常に煩雑、かつ、多岐なため、内国法人はチェック・ザ・ボックス規則でパートナーシップ課税を選択した米国 LLC やパートナーシップなどに出資する場合には、外国子会社を通じて間接的に出資をすることが一般的である。そのため、我が国の投資家のうち、米国 LLC に直接出資を行うのは基本的に個人であり、あるいは法人であっても、損益計算がそれほど複雑にならないような小規模なものに限られると考えられる。よって、米国 LLC のメンバー間の権利義務関係はそれほど複雑なものになる可能性は少なく、増井教授の提言に従い、米国 LLC についてパス・スルー課税の適用を考えてもよいのではないかと思われる。

ただし、増井教授は法人税を所得税の前取りとする立場からから執行コストに着目して事業体に対する課税を決定するという方法を国内の事業体に対して採用することを提言されている。しかし、この考え方を採用する場合、法人税の納税義務者の範囲が根底から見直されることになるとの指摘がある¹⁷⁴。つまり、我が国の事業体については、現状では法人格を基準に税務上の取扱いが決定されているため、執行コストに着目するという方法を採用すれば、現在の法人税の納税義務者の大幅な見直しが必要となり、法人格を基準に税務上の取扱いを決定するという従来の考え方から大きく変化することになる。将来的にはこの考え方を国内の事業体に対しても拡大していくことは可能であると考えるが、我が国ではパス・スルー課税そのものが未整備であるため、パス・スルー課税に係る税制を整備していくことが重要であることから、本論文においては米国 LLC などの外国事業体に的を絞った課税ルールを提言していく。

¹⁷³ この修正計算は、減価償却の方法及びその限度額の相違による再計算、あるいは、寄付金及び交際費等の損金算入限度額の調整等である（秋元・前掲注（12）48頁）。

¹⁷⁴ 淵圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』434頁（有斐閣、2007）参照。

2. 損失の取込みによる租税回避防止への対応

連邦税法上、パートナーシップ課税を選択した米国 LLC に生じた所得について、我が国でパス・スルー課税が認められた場合の税務上の取扱いは任意組合と同様に行われる。そのため、米国 LLC に生じた損益等はメンバーが法人のときは当該 LLC の課税年度の末日の属する事業年度の損益、個人のときは、各年の所得金額の計算上、総収入金額又は必要経費に算入されることになる¹⁷⁵。この場合、人為的に作り出された損失の取込みによる租税回避を防止することが重要である。

また、損失を作り出し、それを取込む以外にも、オペレーティング契約等によりメンバー間の損失の認識割合を出資割合と異なる割合とすることによる租税回避が行われることも想定される。米国 LLC に生じた損益等は、オペレーティング契約による定めがない場合には出資割合に応じてメンバー間で認識されるが、オペレーティング契約等に定めがある場合には経済的合理性がある限り、その割合と異なった方法を用いることもできる¹⁷⁶。したがって、我が国の税務上、米国 LLC をパートナーシップとして取り扱い、パス・スルー課税を認めた場合、例えば、当該 LLC のメンバーが日米で各 1 名（計 2 名）であり、その出資割合が 50% ずつであっても、損失の認識割合を我が国の居住者が 80%、米国居住者を 20% とすることが可能である。この方法を用いて、多額の利益が生じるメンバーには損失の認識割合を大きくし、利益の圧縮を行うことができる。

損失の取込みによる租税回避を防止する制度としては、平成 17 年度税制改正において「不動産所得を生ずる事業を行う民法組合等の「特定組合員」の不動産所得に係る損益通算等の特例」¹⁷⁷及び「民法上の任意組合・商法上の匿名組合等の法人組合員の損失規制の特例」¹⁷⁸が設けられた。

「不動産所得を生ずる事業を行う民法組合等の「特定組合員」の不動産所得に係る損益通算等の特例」は、特定組合員¹⁷⁹に該当する個人が、平成 18 年度以後の各年において、組

¹⁷⁵ 法人税基本通達 14-1-1、14-1-2、及び所得税基本通達 36・37 共-19。

¹⁷⁶ 第 2 章第 3 節参照。

¹⁷⁷ 租税特別措置法第 41 条-4-2。

¹⁷⁸ 租税特別措置法第 67 条-31-2。

¹⁷⁹ 特定組合員とは、組合契約を締結している組合員である個人のうち、組合事業にかかる重要な財産の処分も質は譲受け又は組合事業にかかる多額の借財に関する業務（以下「重要業務」という）の執行の決定に関与し、かつ、当該重要業務のうち契約を鄭けるするための交渉その他の重要な部分を自ら執行する組合員以外のものをいう（租税特別措置法第 41 条 4 の 2①、租税特別措置法施行令第 26 条の 6 の 2）。なお、組合契約を締結している組合員である個人が、当該組合契約により組合事業の業務を執行する組合員（以下「業務執行組合員」という）又は業務執行

合事業から生ずる不動産所得を有する場合においてその年分の不動産所得の金額の計算上「当該組合事業による不動産所得の損失の金額」があるときは、当該損失の金額に相当する金額は、所得税法第 26 条第 2 項及び第 69 条第 1 項の規定その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかったものとみなすというものである。つまり、組合事業から生じた不動産所得の総収入金額が不動産所得にかかる必要経費に満たない部分は損益通算できない。

「民法上の任意組合・商法上の匿名組合等の法人組合員の損失規制の特例」は、民法上の任意組合等の組合員が法人で特定組合員に該当する場合で、かつ、その組合契約に係る組合事業につきその負債を弁済する責任の限度が実質的に組合財産の価額とされている場合には、当該法人の当該事業年度の組合損失額のうち当該法人の当該組合事業に係る「調整出資金額」を超える部分の金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入できないというものである。

両規定の対象となるのは民法上の任意組合だけでなく、商法上の匿名組合、投資事業有限責任組合及び外国におけるこれらに類する契約が含まれている。国税庁の見解によれば、この外国におけるこれらに類する契約には米国のパートナーシップが含まれる¹⁸⁰。よって、我が国でパス・スルー課税を受ける米国 LLC についても、両規定を適用することによりある程度の租税回避の防止が図れるのではないかとと思われる。

しかし、平成 17 年度改正においても、個人の場合は所得の種類が不動産所得に限られていること、法人の場合は調整出資額を限度として損失の取込みが認められていること、更に、特定組合員のみしか規定の適用がないことを鑑みると、米国 LLC という特異な性質を持つ事業体を利用した租税回避を防止する対応策としては不十分である。

そこで、損失の取込みによる租税回避を防止する制度として有効であると考えられるのは、米国 LLC のメンバーである我が国の投資家の所得計算の際に、当該 LLC に生じた損益等とメンバーの国内で生じた損益等を別個に計算する方法である。つまり、投資家が米国 LLC に生じた損益等を認識した時は、投資家の国内源泉所得と米国 LLC に生じた損益

組合員以外の者に当該組合事業の業務の執行の全部を委託している場合には、組合事業にかかる重要業務の執行の決定に関与し、かつ、重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行しているかどうかにかかわらず、特定組合員に該当する（租税特別措置法施行令第 26 条 6 の 2③）。

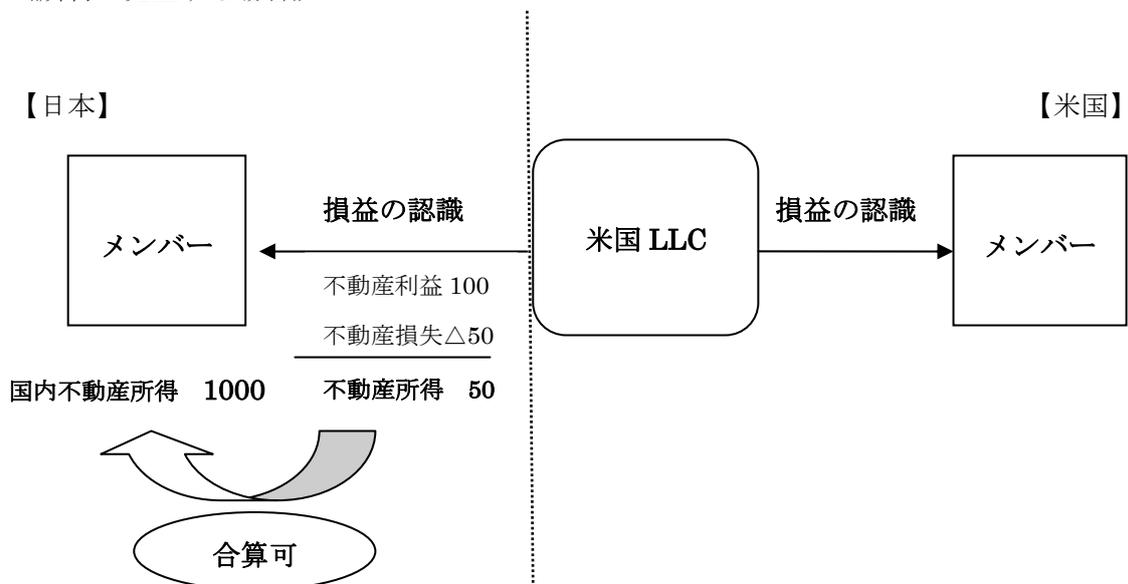
¹⁸⁰ この場合、米国のパートナーシップは米国私法（準拠法）上のパートナーシップか税務（連邦税法）上のパートナーシップか明記されていないため、米国 LLC を米国のパートナーシップに含めることも解釈上、可能であると考えられる。

のうち認識した部分を完全に切り離して所得計算をし、当該損益等については計算の結果、所得が生じた場合のみ、その所得の区分に応じて投資家の国内源泉所得と合算し、計算の結果が損失であれば、国内源泉所得と合算しないという方法である。

ただし、投資家が青色申告書を提出している場合には、翌課税年度以後に損益等の認識をし、計算の結果、利益が生じた場合には、投資家の国内源泉所得に含めず、合算できなかった損失と相殺ができるものとする。このとき、損失を繰越せる年数は投資家が法人の場合は7年、個人の場合は3年とする¹⁸¹。

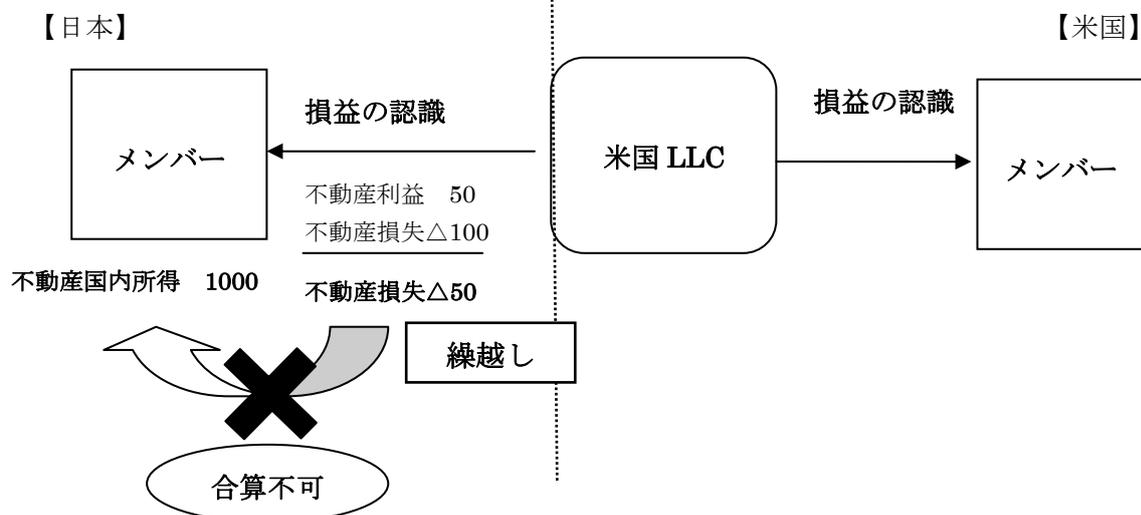
【図 8】

《所得が発生する場合》



¹⁸¹ 年数については法人税法第57条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）及び所得税法第70条（純損失の繰越控除）に規定との整合性を考えて決定した。

《損失が発生する場合》



このように、米国 LLC に生じた損益等と国内で生じた損益等を完全に分離して計算し、当該 LLC に利益が生じた場合のみ国内で生じた損益等と合算することを認めることにすれば、損失の取込みによる租税回避や出資割合によらない損益等の認識割合による利益の圧縮等による租税回避を防止できると考えられる。

3. 既存の課税上の問題点についての検討

以上のような新たな取扱い方を創設し、設立国の税務上の取扱いを準用することで、二国間で課税上の取扱いが一致することとなるため、課税上の問題点も解消することになると考える。そこで、第 4 章で述べた課税上の問題点がどのように解消されるのかを簡単に検討していく。

(1) ハイブリッド事業体を利用した国際的租税回避の問題について

米国 LLC について我が国と米国の取扱いが一致することになるため、米国 LLC はハイブリッド事業体に該当しないことになり、このような問題は発生しない。

(2) 所得の性質、金額、課税時期の問題

我が国と米国で米国 LLC に対する税務上の取扱いが一致することにより、所得の性質、金額及び課税時期も一致することになり、問題は解決される。

(3) 国際的二重課税の排除の問題について

米国 LLC について我が国でもパス・スルー課税が認められた場合、米国 LLC の事業活動の結果生じた所得に対して課税されるのは、我が国でも米国でも当該 LLC のメンバーであるとされる。そのため、米国で課税された者と我が国において外国税を納付する者が一致することになるため、メンバーが外国税額控除の適用を受けることができるようになると考えられる。

(4) タックス・ヘイブン対策税制の問題について

米国でパートナーシップ課税を選択した LLC について我が国でもパス・スルー課税が認められた場合には、当該 LLC に生じた損益等は米国でも我が国でもそのメンバーに帰属することになる。つまり、LLC 自体に帰属する損益は存在しないため、所得が留保されることはない。よって、タックス・ヘイブン対策税制の適用はないものと考えられる。

(5) 日米租税条約の問題について

パートナーシップ課税を選択した米国 LLC に生じた所得等について納税義務を負っているとされるのは、我が国と米国の双方の国において当該 LLC のメンバーということになる。そのため、我が国の投資家は租税条約上の居住者に該当することになり、租税条約が適用されることになる。

第3節 他の外国事業体に対する適用

この設立国の税務上の取扱いを準用するという方法は、米国 LLC の他に、私法上の法人

格の有無が明確でないが、法人と類似する性質を有する他の外国事業体に対しても適用ができるのではないかと考える。

例えば、米国 LPS はこの方式により我が国の税務上の取扱いを決定するのが適当ではないだろうか。米国 LPS は、パートナーシップであるため、我が国でもパートナーシップとしてパス・スルー課税を認められると考えられてきたが、米国 LPS が法人に該当するため、我が国ではパス・スルー課税が認められないという課税処分が下されたことがある¹⁸²。このことから、従来では我が国でパス・スルー課税（パートナーシップ）として取扱われていた事業体が法人に該当するとして、パス・スルー課税が認められない場合が出てくることが想定される。

よって、法人の要素を有しながらも、私法上の法人格の有無が明らかでない外国事業体については、設立国の税務上の取扱いを準用する方法を適用することが望ましいと考える。これにより、上記で述べたようなハイブリッド事業体に係る課税上の問題も発生しないため、妥当ではないかと考える。

第4節 小括

本章では、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて新たな方式を提案するため、各国の外国事業体に対する課税上の取扱いを概観し、このうち、最も我が国に相応しいと思われるものを検討した。

米国 LLC は、我が国で事業体の税務上の取扱いを決定する基準となる私法上の法人格の有無が明確でないが、法人に類似する性質を持っており、ここから法人格を有していると判断できるというのが現行の取扱いである。しかし、この法人格の有無を判断するに当たっては、法人と我が国でパス・スルー課税を受ける事業体の両方に共通する性質を用いて

¹⁸² 米国 LPS のリミテッド・パートナーとなっている我が国の投資家が税務申告の際、当該 LPS の不動産賃貸業により生じた損益（減価償却費）等のうち認識した部分を不動産所得として計上したところ、当該 LPS は法人であるため LPS からの分配は配当所得であるという課税処分が行われた。これについては、東京国税不服審判所平成 18 年 2 月 2 日裁決は、米国 LPS は法人の要素を備えているということはあるが、個人が「自然人以外のもの」ないし「自然人以外のもの」を介して得た所得の所得区分は、その法律的経済実質的關係を個別に具体的にみて、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して、投資家が認識した損益は雑所得であるとした。この裁決は米国 LPS が法人に該当するか否かを判断理由にしていない。ただし、「損益の認識」と「分配」を同等に取扱っていること等から、本裁決の判旨には問題がある。

おり、これは米国 LLC が法人格を有するという根拠としては妥当ではない。そのため、設立国の税務上の取扱いに従って、我が国における取扱いを決定した方が、日米間で税務上の取扱いが一致し、課税上の問題も生じないため、最も適当であるという結論に達した。

この方法は、米国 LLC が米国連邦税法上、法人課税を選択していれば我が国でも法人として取扱い、パートナーシップ課税を選択していれば我が国でもパートナーシップとして取扱うというものである。この方式によった場合、米国の税務上の取扱いに依拠することになるので、国税庁質疑応答事例のような曖昧な根拠をもって、米国 LLC を法人と判断する必要はなくなるため、法的安定性の確保も図れると思われる。

ただし、米国でパートナーシップ課税を受ける LLC を我が国でもパートナーシップとして扱うこととなった場合、人為的に損失を発生させ、その損失を取込むことによる租税回避が行われる可能性が考えられる。よって、これを防止する対応策として、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家の所得計算の際、当該投資家が認識した米国 LLC に係る損益等と他の所得を切り離して計算を行い、米国 LLC に係る部分については、利益が出た場合のみ、他の所得と合算するという方法を提案する。これにより、損失の取込みによる租税回避は防げると考える。なお、合算できなかった損失については、青色申告書を提出する場合に限り、法人は 7 年間、個人は 3 年間の繰越しを認め、後の年度において米国 LLC に係る所得計算の際、利益が生じた場合に、これと相殺できることとする。

そして、この方法は法人と類似する要素を有しながらも、私法上の法人格の有無が明確ではなく、我が国の税務上の取扱いが問題となるような米国 LLC 以外の他の外国事業体についても適用することができると思う。

結びに代えて

本論文では、まず、米国 LLC の法的特徴及び米国連邦税法における税務上の取扱いについて整理した。これにより、米国 LLC の構成員は、米国 LLC のすべての負債や義務について有限責任とされ、かつ、税務上、法人課税かパートナーシップ課税かを選択できるという特徴が明らかとなった。

一方、我が国における現行の米国 LLC に係る税務上の取扱いについては、国税庁質疑応答事例において、米国 LLC は私法上の法人格を有する事業体であるため、我が国税務上の法人に該当するとの見解が示されている。そこで、米国 LLC が法人と判断されたプロセスの分析を行い、このような取扱いに依った場合、どのような課税を受けることになるのかを東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決を概観することにより明らかにした。これによると、米国 LLC が我が国の税務上、法人として取扱われた場合、我が国におけるパス・スルー課税は認められず、実際にメンバーに対して金銭等が分配されたときに、その所得の性質を考慮して、配当所得等として課税されることがわかった。

上記のような米国 LLC を我が国の税務上法人とする取扱いでは、我が国と米国で税務上の取扱いが相違することになり、これによりハイブリッド事業体を利用した租税回避が発生する可能性がある。また、国家間で事業体に対する税務上の取扱いが一致していることが前提となっている外国税額控除やタックス・ヘイブン対策税制の適用に問題が生じることになる。これについては、現行法を解釈し、適用していくことは困難であるということが分かった。そして、日米租税条約の特典の享受に関しても、日米で差異が発生すると指摘される。この問題が生じた原因は我が国と米国で LLC に係る税務上の取扱いが相違することにあるが、米国 LLC を法人として取扱うという見解を示した国税庁質疑応答事例をみると、法人格を有していると判断した米国 LLC の性質は我が国で法人とされないパス・スルー課税を受ける事業体についても共通する性質であり、この取扱いには問題がある。つまり、我が国の税務上の取扱いは、脆弱な根拠により米国 LLC を法人として取扱いしており、このことがハイブリッド事業体としての問題を生じさせていることがわかった。

よって、本論文では、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて新たな方法を採用する必要であると考え、まず、各国の外国事業体に対する取扱いの整理検討を行い、その中から設立国の税務上の取扱いを準用するという方法が我が国では最も適しているという結論に達した。この方法によれば、私法上、法人格の有無が明確ではない米国 LLC を不適

切な判断基準によって、法人か否かを判断する必要はなくなり、さらに、我が国と米国で税務上の取扱いが一致するため、課税上の問題も発生しないこととなる。ただし、この場合、租税回避の問題が発生すると予測されるため、合わせてこれを防止する方法も提言した。

なお、本論文で提言した米国 LLC に係る税務上の取扱いは外国事業体に対しても準用することができる。実際、米国 LPS についても法人か否かが争われた事例があり、米国パートナーシップなどがその対象になるのではないかと考えられる。この場合、我が国においてパス・スルー課税を受けることになる事業体が増加すると考えられる。しかし、所得税法及び法人税法には、パス・スルー課税、つまり我が国では任意組合に対する課税所得の基本的な算定方法について特段の規定が存在しない。所得税法基本通達 36・37 共-19 の 2 及び法人税法基本通達 14-1-1 の 2 において、組合事業の損益をその組合の計算期間を基に計算し、当該損益は実際の分配の有無を問わず、組合員の損益等として認識するとされるのみである。

また、私法上の法人格の有無が明確ではない外国事業体に対して、設立国の税務上の取扱いを準用するという方法を採用するという事は、設立国における課税方法をそのまま受け入れるということではない。米国 LLC についていうならば、米国において出資割合と異なる割合で損益等の認識を行った場合には、「実質的な経済効果テスト」により損益等の認識割合が有効であるかを判断する制度やメンバーに分配される損失は、損失が生じた課税年度の末日におけるメンバーの税務基準価額を超えないことという制限¹⁸³を設けることにより租税回避の防止を図っている。しかし、これらは米国における損益の認識割合や損失制限の規定であり、米国の規定に従って計算された損益等を我が国でそのまま受け入れることはできない。つまり、我が国において、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家が認識した損益等や損失が適正なものであるかを我が国の基準に照らし、判断する必要がある。

我が国では、所得税法基本通達 36・37 共-20 及び法人税法基本通達 14-1-2 において、損益の認識割合方法が規定されているが、我が国におけるパス・スルー課税税制については未整備な状態である¹⁸⁴。特に、我が国では出資割合と異なった割合で損益等の認識を受

¹⁸³ IRC § 704(d).

¹⁸⁴ 我が国におけるパス・スルー課税税制の問題としては、組合自体の損益計算方法が規定されていないという問題、現物出資の場合に譲渡所得が発生するか否かという問題、出資割合と異なった損益認識割合を利用した租税回避の問題、構成員が認識する損益等の所得区分の問題、等が

けた場合、我が国においてその認識割合が適正か否かを判断する規定は設けられていないといった現状である。よって、今後の課題として、我が国におけるパス・スルー課税税制の在り方について具体的に検討を行っていく必要があると考えている。

参考文献等

図書

- ・ 相澤哲＝葉玉匡美＝郡谷大輔『論点解説 新・会社法【第2版】』（商事法務、2006）。
- ・ 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』（大蔵財務協会、2005）。
- ・ 浅木慎一『商法総則・商行為法入門【第2版】』（中央経済社、2004）。
- ・ 伊藤公哉『アメリカ連法税法【第3版】—所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで—』（中央経済社、2005）。
- ・ 植松守雄『注解所得税法【4訂版】』（大蔵財務協会、2005）。
- ・ 内田貴『民法I 総則・物権総則【第4版】』（東京大学出版会、2008）。
- ・ 江頭憲治郎「企業の法人格」『現代企業法講座第2巻 企業組織』（東京大学出版会、1985）。
- ・ 江頭憲治郎『株式会社法』（有斐閣、2006）。
- ・ 岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法【第3版】』（有斐閣アルマ、2008）。
- ・ 岡村忠生編『新しい法人税』（有斐閣、2007）。
- ・ 奥田昌道＝安永正昭『法学講義民法1 総則【第2版】』（悠々社、2007）。
- ・ 小野傑＝渡辺健樹「租税法上の法人概念と先端的金融商品及び国際課税」金子宏編『国際課税の理論と実務』346～388頁（有斐閣、1997）。
- ・ 川島武宜『民法総則』（有斐閣、1984）。
- ・ 金子宏『租税法【第14版】』（弘文堂、2008）。
- ・ 金子宏＝新堂幸司＝平井宣雄『法律学小辞典【第3版】』（有斐閣、2002）。
- ・ 川田剛『新日米租税条約を読む』（税務経理協会、2004）。
- ・ 神前禎＝早川吉尚＝元永和彦『国際私法【第2版】』（有斐閣アルマ、2006）。
- ・ 神田秀樹『会社法【第10版】』（弘文堂、2008）。
- ・ 根田正樹＝矢内一好『合同会社・LLPの法務と税務』（学陽書房、2005）。
- ・ 近藤光男『現代商法入門』（有斐閣、2006）。
- ・ 酒巻俊男＝龍田節他『逐条解説会社法第1巻総則・設立』（中央経済社、2008）。
- ・ 實方正雄『国際私法概論【改訂版】』（有斐閣、1950）。
- ・ 澤木敬郎＝道垣内正人『国際私法入門【第5版】』（有斐閣双書、2004）。
- ・ 四宮和夫＝能見善久『民法総則【第7版】』（弘文堂、2006）。
- ・ 鈴木礫弥『民法総則講義【第2版】』（創文社、2003）。

- ・ 税理士法人トーマツ『Q&A でわかる新日米租税条約の実務詳解』(中央経済社、2005)。
- ・ 高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008)。
- ・ 龍田節『会社法【第10版】』(有斐閣、2005)。
- ・ 溜池良夫『国際家族法研究』(有斐閣、1985)。
- ・ 溜池良夫『国際私法講義【第3版】』(有斐閣、2005)。
- ・ 中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法』(有斐閣、2004)。
- ・ 中野百々造『外国税額控除』(税務経理協会、2000)。
- ・ 林良平＝前田達明編『新版注釈民法(2) 総則(2)』(有斐閣、1991)。
- ・ 平野嘉秋『Q&A による LLP/LLC の法務・税務・会計』(税務研究会出版局、2005)。
- ・ 平野嘉秋編『新しい法人制度 多様な事業体の法務・税務【改訂増補版】』(大蔵財務協会、2005)。
- ・ 廣江健司『国際取引における国際私法』(国際書院、1995)。
- ・ 藤本哲也『国際租税法』(中央経済社、2005)。
- ・ 本庄資『新日米租税条約解釈研究—基礎研究—』(税務経理協会、2005)。
- ・ 本庄資『国際租税法【第4版】』(大蔵税務協会、2005)。
- ・ 本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)。
- ・ 本庄資『アメリカ法人税講義』(税務経理協会、2006)。
- ・ 藤井恵『これならわかる! 租税条約』(清文社、2005)。
- ・ 水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討—』(有斐閣、2006)。
- ・ 山田鎌一『国際私法』(有斐閣、1992)。
- ・ 横井秀明『図解による法律用語辞典』(大日本印刷株式会社、2006)。
- ・ 渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策(上)』585～611頁(有斐閣、2000)。
- ・ 渡辺淑夫『外国税額控除【改訂版】—国際的二重課税排除の理論と実務—』(同文館出版株式会社、2005)。
- ・ 国税庁『改正税法のすべて平成10年度版』(大蔵財務協会、1998)。

雑誌論文

- ・ 秋元秀仁「米国 LLC をめぐる我が国課税上の問題—法人概念の再検討と外国税額控除及びタックスヘイブン税制の適否を中心に—」税務大大学校研究科論文集 1～80頁

(1998)。

- ・ 秋元秀仁「米国 LLC と国際課税ー各種国際税制の適用の可否と日米租税条約の適用関係についてー」週刊税務通信 3014 号 14～26 頁 (2008)。
- ・ 朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租税研究 673 号 75～97 頁 (2005)。
- ・ 浦東久男「税法において使用される法概念についてー外国法の概念は含まれるかー」税法学 536 号 3～15 頁 (1996)。
- ・ 占部裕典「企業課税における法人概念 (1)ーアメリカにおける企業形態と租税要因ー」民商法雑誌 95 卷 2 号 231～263 頁 (1986)。
- ・ 占部裕典「企業課税における法人概念 (2)ーアメリカにおける企業形態と租税要因ー」民商法雑誌 95 卷 4 号 504～537 頁 (1986)。
- ・ 大杉謙一「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) についてー閉鎖会社立法への一提言ー」金融研究 20 卷 1 号 163～203 頁 (2001)。
- ・ 岡正晶「日本版 LLC と組合課税について」税務事例研究 81 号 27～53 頁 (2004)。
- ・ 小沢進「国際課税のケース・スタディ 米国の LLC とわが国での課税関係」税務事例 28 卷 9 号 48～49 頁 (1996)。
- ・ 加藤義幸「借用概念についてー最近の判例を通じてー」税法学 560 号 5～35 頁 (2008)。
- ・ 川田剛「多様な事業体に対する課税(1)今、なぜ多様な事業体に対する課税が問題視されるのか」税務事例 37 卷 4 号 54～61 頁 (2005)。
- ・ 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 2 回)多様な事業体(各種の事業体)の概要(上)」税務事例 37 卷 5 号 64～68 頁 (2005)。
- ・ 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 3 回)多様な事業体(各種の事業体)の概要(下)」税務事例 37 卷 6 号 70～74 頁 (2005)。
- ・ 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 4 回)有限責任会社 (LLC)」税務事例 37 卷 7 号 64～69 頁 (2005)。
- ・ 川田剛「解説 判例、裁決例からみた国際課税の動向(21)L.L.C が行う不動産賃貸業に係る損益の帰属」国際税務 22 卷 5 号 51～60 頁 (2002)。
- ・ 川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務 22 卷 8 号 12～26 頁 (2002)。
- ・ 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 卷 71～177 頁 (2002)。

- ・ 小山真輝「実務講座法人税 Q&A」租税研究 688 号 182～187 頁 (2007)。
- ・ 小山昇「民法上の組合の訴訟当事者能力」民商法雑誌 49 卷 3 号 83～90 頁 (1963)。
- ・ 小森健次＝安川雅子「米国 LLC の課税方法と活用方法について」租税研究 667 号 153～164 頁 (2005)。
- ・ 後藤ゆみ「米国における企業組織再編税務の最近の動き 米国における LLC の取扱いとパス・スルー組織を利用した企業組織再編(1)」国際税務 24 卷 4 号 12～22 頁。
- ・ 後藤ゆみ「米国における企業組織再編税務の最近の動き 米国における LLC の取扱いとパス・スルー組織を利用した企業組織再編(2)」国際税務 24 卷 5 号 35～45 頁。
- ・ 小原昇「有限責任事業組合契約制度の課税上の取扱いについて」租税研究 674 号 5～15 頁 (2005)。
- ・ 酒井克彦「所得税法通論の再検証(第 7 回)所得税法上の『外国法人』の意義(上)米国 Limited Liability Company の法人該当性」税経通信 63 卷 7 号 50～61 頁 (2008)。
- ・ 酒井克彦「所得税法通論の再検証(第 8 回)所得税法上の『外国法人』の意義(中)米国 Limited Liability Company の法人該当性」税経通信 63 卷 8 号 55～63 頁 (2008)。
- ・ 酒井克彦「所得税法通論の再検証(第 9 回)所得税法上の『外国法人』の意義(下)米国 Limited Liability Company の法人該当性」税経通信 63 卷 9 号 52～60 頁 (2008)。
- ・ 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 31～62 頁 (2006)。
- ・ 酒井克彦「配当所得の意義と金融所得区分論－所得区分をめぐる諸問題－」税務事例 38 卷 9 号 50～59 頁 (2006)。
- ・ 坂本雅士「事業体課税の基本問題」税務会計研究 19 号 1～22 頁 (2008)。
- ・ 櫻田志賀之「米国 LLC は法人税法の外国法人にあたるか」税経新報 550 号 31～37 頁 (2007)。
- ・ 佐藤英明「事業信託と法人の分類基準 (上)－アメリカ法研究ノート」ジュリスト 998 号 114～118 頁 (1992)。
- ・ 佐藤英明「事業信託と法人の分類基準 (下)－アメリカ法研究ノート」ジュリスト 1001 号 118～122 頁 (1992)。
- ・ 佐藤英明「アメリカ連邦所得税における「パートナーシップ」の範囲に関する問題点」日税研論集 44 号 33～77 頁 (2000)。
- ・ 佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー 65 号 93～107 頁 (2002)。

- ・ 品川芳宣「アメリカ LLC からの分配金の所得区分—LLC に対する法人課税の適否—」TKC 税研情報 17 巻 2 号 54～66 頁（2008）。
- ・ 関谷浩一＝西田宏之「外国子会社配当益金不算入制度創設による国際税務戦略への影響」税務弘報 57 巻 4 号 170～176 頁（2009）。
- ・ 早田芳郎「外国会社の意義」ジュリスト別冊『国際私法の争点【新版】』98～99 頁（1996）。
- ・ 高杉直「国際私法における法人」国際法外交雑誌 106 巻 2 号 125～147 頁（2007）。
- ・ 高橋祐介「パートナーシップと国際課税」フィナンシャル・レビュー 84 号 84～100 頁（2006）。
- ・ 高橋良「米国州税の基礎及び州税改正最新動向第 8 回パートナーシップ及び LLC の米国州税の基礎及び問題点」国際税務 26 巻 8 号 85～91 頁（2005）。
- ・ 田邊正「有限責任事業組合における税務上の取扱い：LLP 及び Check-the-Box Regulations の比較検討を中心にして」中央学院大学社会システム研究所紀要 6 巻 1 号 121～137 頁（2005）。
- ・ 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号 105～133 頁（1998）。
- ・ 丹菊博仁「外国税額控除の実務ポイント—外国子会社からの資金回収等を中心に—」国際税務 29 巻 4 号 14～24 頁（2009）。
- ・ 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 159～228 頁（2000）。
- ・ 中里実「借用概念と事実認定—租税法における社会通念—」税経通信 62 巻 14 号 17～23 頁（2007）。
- ・ 中里実「大幅な手続簡略化が外国子会社配当益金不算入制度導入の成果」税理 52 巻 5 号 2～5 頁（2009）。
- ・ 長谷部啓＝秋元秀仁「米国 LLC に係る税務上の取扱い」国際税務 21 巻 7 号 7～11 頁（2001）。
- ・ 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各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 139～243 頁（2008）。
- ・ 林伸太郎「民法上の組合の当事者能力」別冊ジュリスト 145 号 84～85 頁（1998）。
- ・ 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』(上)」国際税務 17 巻 11 号 10～15 頁（1997）。
- ・ 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』(下)」国際税務 17 巻 12 号 11～21 頁（1997）。

- ・ 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（1）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 8 号 45～57 頁（2001）。
- ・ 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（2）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 9 号 28～35 頁（2001）。
- ・ 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（3）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 11 号 57～63 頁（2001）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－1－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの発展と企業形態の選択」国際税務 18 巻 4 号 10～17 頁（1998）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－2－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法的性格(1)」国際税務 18 巻 6 号 23～27 頁（1998）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－3－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法的性格(2)」国際税務 18 巻 7 号 49～54 頁（1998）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－4－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(1)」国際税務 18 巻 9 号 28～39 頁（1998）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－5－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(2)」国際税務 18 巻 11 号 33～37 頁（1998）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－6－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(3)」国際税務 19 巻 1 号 35～38 頁（1999）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－7－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(4)」国際税務 19 巻 3 号 41～46 頁（1999）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－8－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(5)」国際税務 19 巻 6 号 34～40 頁（1999）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－9－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(6)」国際税務 20 巻 7 号 27～31 頁（2000）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－10－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(7)」国際税務 20 巻 9 号 38～46 頁（2000）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－11－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(8)」国際税務 20 巻 10 号 49～54 頁（2000）。
- ・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－12－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(1)」国際税務 21 巻 1 号 39～45 頁（2001）。

- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－13－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(2)」国際税務 21 巻 6 号 75～84 頁 (2001)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－14－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(3)」国際税務 21 巻 8 号 75～78 頁 (2001)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－15－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(4)」国際税務 21 巻 9 号 56～64 頁 (2001)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－16－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(5)」国際税務 21 巻 12 号 42～47 頁 (2001)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－17－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(6)」国際税務 22 巻 3 号 48～54 頁 (2002)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－17－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(7)」国際税務 22 巻 8 号 38～45 頁 (2002)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－19－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(8)」国際税務 22 巻 10 号 63～69 頁 (2002)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－20－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(9)」国際税務 22 巻 11 号 45～47 頁 (2002)。
- ・ 平野嘉秋「LLCの法務と税務－21－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(10)」国際税務 23 巻 3 号 70～76 頁 (2002)。
- ・ 平野嘉秋「特殊企業形態と税務上の諸問題～米国における LLC、パートナーシップを中心として～」租税研究 637 号 111～122 頁 (2002)。
- ・ 福島節子「米国合弁事業における新事業形態 LLC の概要と課税問題」税務弘報 45 巻 11 号 86～94 頁 (1997)。
- ・ 福島節子「米国合弁事業における新事業形態《2》 LLC の税務上のメリットを活かすためのポイント」税務弘報 45 巻 13 号 135～141 頁 (1997)。
- ・ 渕圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』418～436 頁 (有斐閣、2007)。
- ・ 藤井茂男「国際課税関係の改正と実務対策 (特集 平成 21 年度税制改正への実務対策)」税経通信 64 巻 5 号 112～120 頁 (2009)。
- ・ 本庄資「各国における企業形態の選択－パートナーシップと有限会社 (LLC)」租税研究 606 号 97～122 頁 (2000)。

- ・ 本田光宏「ハイブリッド事業体と国際的租税回避について」ファイナンシャル・レビュー 84号 101～115頁（2006）。
- ・ 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(金融資産収益と所得課税(日税研創立 20周年記念論文集)」日税研論集 55号 75～142頁（2004）。
- ・ 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」ファイナンシャル・レビュー69号 95～123頁（2003）。
- ・ 増井良啓「有限会社の利益配当と所得税」税務研究事例 78号 37～64頁（2004）。
- ・ 梶田淳二「アメリカの新しい事業形態--LLC、LLP および LLLP の展開」国際商事法務 26巻 7号 685～691頁（1998）。
- ・ 増田晋「国際的リース取引をめぐる税務訴訟の終焉」税理 51号 63～70頁（2008）。
- ・ 水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー課税—アメリカ法を中心にして—」日税研論集 44号 3～32頁（2000）。
- ・ 水野忠恒「日米租税条約の改正と若干の国際課税問題」国際税務 24巻 1号 28～35頁（2004）。
- ・ 水野忠恒「あらたな事業体に対する課税の検討（上）—アメリカ合衆国における法人と組合の区別を参照にしつつ—」税研 20巻 6号 12～24頁（2005）。
- ・ 水野忠恒「あらたな事業体に対する課税の検討（下）—アメリカ合衆国における法人と組合の区別を参照にしつつ—」税研 21巻 1号 39～47頁（2006）。
- ・ 村井正「租税法における『借用概念』をめぐる若干の問題」自治研究 48巻 7号 109～126頁（1972）。
- ・ 村井正「租税法と私法<19>借用概念」時の法令 1129号 37～43頁（1981）。
- ・ 森谷昭裕「米国における『リミテッド・ライアビリティ・カンパニー』の会計的及び税務的考察」産研論集 25号 45～51頁（1998）。
- ・ 山田季子「LLC に対する外国法人課税」立命館法政論集創刊号 204～231頁（2003）。
- ・ 横溝大「NY州法に基づき設立された LLC と我が国租税法上の『法人』」ジュリスト 1361号 196～199頁（2008）。
- ・ 渡辺淑夫「コンサルタント 米国で LLC 課税を受ける場合のわが国の課税関係」国際税務 17巻 11号 62～64頁（1997）。
- ・ ジョセフ G・ジアノラ=スコット L・ランズバウム「リミテッド・ライアビリティ・カ

- ンパニー～その形態の適正な選択に関する考察～」国際商事法務 22 巻 2 号 123～129 頁（1994）。
- U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 9 米国税法上、パートナーシップとは、そもそもどのような存在か」国際商事法務 15 巻 2 号 98～102 頁（1987）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 10 米国税法上、内国パートナーシップ（Domestic Partnership）に対する課税はどのように行われるのか」国際商事法務 15 巻 3 号 180～185 頁（1987）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 11 内国パートナーシップの所得は、そのメンバーであるパートナーの側で、税務上どのように取り扱われるか。とくに、外国法人がパートナーシップへの参加の形で米国に不動産を有する場合、課税関係はどうなるか」国際商事法務 15 巻 4 号 274～277 頁（1987）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 13 米国税法上外国パートナーシップ（Foreign partnership）に対する課税はどのように行われるか。また、米国でパートナー課税を受けた場合、わが国の課税上はどう取り扱われるか」国際商事法務 15 巻 6 号 456～459 頁（1987）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 91 日本法人（外国法人）が、米国で事業を行っているパートナーシップの持分を直接所有する場合、税務上どんな点に留意すべきか」国際商事法務 21 巻 12 号 1448～1451 頁（1993）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 154 連法税法上、どのような基準に基づいて事業組織（business entity）の課税上の扱いが決められるのか—チェック・ザ・ボックス規則（1）」国際商事法務 27 巻 3 号 332～333 頁（2003）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 155 連邦税法上、どのような基準に基づいて事業組織（business entity）の課税上の扱いが決められるのか—チェック・ザ・ボックス規則（2）」国際商事法務 27 巻 4 号 448～451 頁（2003）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 158 米国におけるパートナーシップに参加した外国人パートナーは、連法税法上どのように扱われるか（上）」国際商事法務 27 巻 7 号 848～849 頁（2003）。
 - U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 159 米国におけるパートナーシップに参加した外国人パートナーは、連法税法上どのように扱われるか（下）」国際商事法務 27 巻 8 号 974～976 頁（2003）。

- Keatinge, Robert R. Ribstein, Larry E. Hamill, Susan Pace. Gravelle, Michael L. Connaughton, Sharon (1992) . “ *The Limited Liability Company: A Study of the Emerging Entity.* ” 47 Business Lawyer 375, p.383-384 .
- Roger F.Pillow,John G. Schmalz,And Samuel P.Starr (1997) . “SIMPLIFIED ENTITY CLASSIFICATION UNDER THE FINAL CHECK-THE-BOX REGULATIONS” JOURNAL OF TAXATION APRIL ,p.197-207.

HP

- KPMGJapan 「米国 LLC の課税方法と活用方法」
<http://www.kpmg.or.jp/resources/newsletter/tax/200506/01.html>。
- 国税庁ホームページ「米国 LLC に係る課税上の取扱い」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm>。
- Limited Liability Company Reporter
<http://www.llc-reporter.com/16.htm>。

答申

- 経済産業省産業組織課 平成 15 年 11 月「人的資産を活用する新しい組織形態に関する提案－日本版 LLC 制度の創設に向けて－」
- 日本公認会計士協会 平成 18 年 10 月 4 日「外国事業体課税のあり方について」租税調査研究報告第 6 号（中間報告）