

わが国の租税法における外国事業体の法人該当性

—米国デラウェア州L P Sを素材として—

山本 尚紀

概要

近年、企業活動のグローバル化に伴い、わが国における外国事業体の活動が増加している。しかし、わが国では、外国事業体に対する課税方法について明らかではなく、納税者は想定外の課税リスクを負うおそれがある。このような状況を踏まえ、本稿は、わが国の租税法における外国事業体の法人該当性についての判断枠組みを示すことを目的とする。

まず、第1章で、先行研究としてわが国では過去にどのような判断基準が示されてきたのか、諸外国ではどのような判断基準が用いられているのかという点の整理を行った。この結果、わが国では、租税法上の法人概念を借用概念の統一説に従い、私法上の規定から判断してきたことが判明した。また、諸外国で採用される判断基準は多岐にわたる。特に、アメリカ合衆国における事業体に対する課税方法の変遷を踏まえると、法人該当性を一義的に判断することは容易ではない。

次に、わが国では、租税法上の法人概念を私法上の規定に依拠するため、第2章で借用概念についての整理を行い、特に、外国私法からの借用が認められるかどうかについて検討を行った。そして、国際私法上は、外国私法からの借用を認める見解が一般的であること、法人の本質が法技術的手段であるため法人格の付与は設立地の法によるべきであること等より、外国私法からの借用が認められるべきと考える。

第3章では、法人税法の変遷等を踏まえた事業体への課税方法や課税の考え方について整理を行った。わが国では、二重課税の回避を目的とした新たな事業体の創設、外国事業体を利用した事業活動の増加により、法人法定主義による形式的な判断が今後困難になることが予想される。一方、アメリカ合衆国では、各事業体の性質に応じた課税方法が採用されてきたため、法人でない事業体であっても法人税を納める義務を有する場合がある。このように、わが国でも形式的な判断だけでなく、事業体の実質を重視した課税方法が採用されていくものと考えられる。

このような前提を踏まえ、第4章でアメリカ合衆国デラウェア州 LPS (Limited Partnership) の法人該当性について3事件をあげ検討を行った。この結果、外国事業体の法人該当性は、事業体の設立準拠法である外国私法から形式的な判断によるべきであるとの結論を得た。これは、租税法では課税要件法定主義及び課税要件明確主義に基づき納税者の予測可能性を確保し、法的安定性を維持することが重要とされるためである。ただし、各国における法制度の相違により、法人概念が世界共通ではなく、実質的に同様の性質をもつ事業体に対して異なる課税が行われるおそれがあり、課税の公平が損なわれる。このため、外国事

業体の実態についても何らかの考慮が必要であると考え。この点につき、上記の裁判例で当事者から併せて主張された人格のない社団等該当性の判断が重要であると考えられるため、第 5 章で検討を行った。人格のない社団等は、租税法における法人と同様に、借用概念に従い私法上の権利能力なき社団の特徴として最高裁で示された 4 要件を用いて判断される。しかし、この 4 要件は曖昧であり、租税法律主義に従い租税法で借用することは、納税者の予測可能性や法的安定性を損なう。このため、4 要件はあくまで類型または理念型として、納税義務の判断に当たり租税法の観点から独自に要件を付加し、租税法上重要でない要件については考慮しないこととすべきである。

そこで、第 6 章で外国事業体の法人該当性の判断枠組みについての提言を試みた。まず、法人税法における人格のない社団等が事業体間の課税上の不均衡を是正するために創設されたという経緯を踏まえると、事業体の実質的な判断は、人格のない社団該当性判断の局面で行われるべきである。そして、法人税を課すべき事業体としての重要な要素は、設立準拠法上所得が事業体に帰属するか、構成員に直接帰属するかである。法人税は事業体の稼得した所得に対して課されるため、所得が事業体に帰属すれば事業体に課税され、構成員に帰属すれば構成員に課税される。この所得の帰属は導管性の判断基準の一つであり、法人課税か構成員課税かを決定する重要な要素である。そして、この所得は事業活動により生じる収益と費用から構成される。このため、事業体が損益の帰属すべき主体であるか否かが法人税を課すメルクマールとなり、租税法の観点からみた人格のない社団等の判断要素になると結論付けた。

更に、事業体に導管性があるものとして構成員課税が行われる場合の執行コストも考慮し、構成員数が多い場合や上場している場合等、課税を行うべき構成員の把握が困難である場合は事業体に課税を行うことも要件として検討されるべきである。

なお、上記で挙げた各要件については租税法律主義の観点から、解釈によらず立法により明文化すべきであると考え。

目 次

はじめに.....	1
1 外国事業体の法人該当性に関する先行研究.....	4
1. 1 類似事業体についての裁判例.....	4
1. 1. 1 アメリカ合衆国 LLC の法人該当性の検討.....	4
1. 1. 2 イギリス領ケイマン LPS の法人該当性の検討.....	5
1. 2 諸外国での研究事例.....	5
1. 2. 1 諸外国で採用される判断基準の比較.....	5
1. 2. 2 キントナー (kintner) 規則により判断する方法.....	8
1. 2. 3 チェック・ザ・ボックス規則により判断する方法.....	9
1. 3 小括.....	9
2. わが国の租税法における法人概念の借用先の検討.....	10
2. 1 借用概念の概要.....	11
2. 2 租税法における外国私法からの借用概念の可否.....	12
3. 事業体に対する課税方法.....	13
3. 1 わが国における法人税法の変遷.....	14
3. 2 法人税を課されるわが国の事業体.....	16
3. 2. 1 内国法人.....	16
3. 2. 2 人格のない社団等.....	17
3. 2. 3 外国法人.....	18
3. 2. 4 その他.....	19
3. 3 法人税が課されないわが国の事業体.....	19
3. 4 アメリカ法での事業体に対する課税方法.....	20
3. 4. 1 C 法人 (C corporation) と S 法人 (S corporation) 制度.....	20
3. 4. 2 パートナーシップと課税.....	21
3. 4. 3 LLC と課税.....	22
3. 5 小括.....	23
4. デラウェア州 LPS の「法人」該当性に関するわが国の裁判例.....	24
4. 1 事案の概要と主な争点.....	24
4. 2 LPS は法人であるとした事例 1 (大阪地判平成 22 年 12 月 17 日).....	25
4. 2. 1 当事者の主張.....	25
4. 2. 2 裁判所の判断.....	27
4. 2. 3 検討.....	28

4. 3	LPS は法人ではないとした事例（東京地判平成 23 年 7 月 19 日）	30
4. 3. 1	当事者の主張	30
4. 3. 2	裁判所の判断	31
4. 3. 3	検討	33
4. 4	LPS は法人であるとした事例 2（東京高判平成 25 年 3 月 13 日）	34
4. 4. 1	当事者の主張	34
4. 4. 2	裁判所の判断	35
4. 4. 3	検討	36
4. 5	納税者が主張する方法についての検討	37
4. 6	小括	38
5.	LPS の「人格のない社団等」該当性の判断	40
5. 1	LPS は法人ではないとした事例の再検討	41
5. 1. 1	当事者の主張	41
5. 1. 2	裁判所の判断	42
5. 1. 3	検討	42
5. 2	人格のない社団等の概念を私法から借用することの問題点	43
6.	法人該当性の判断枠組みについての提言	45
6. 1	LPS の実質判断の方法についての検討	46
6. 2	租税法から見た人格のない社団等の要件についての再構築	47
6. 3	外国事業体の法人該当性の判断枠組みについての提言	48
	まとめ	49
	参考文献等	52

はじめに

わが国の法人税法では「法人」の定義が存在しない。そして、この定義は、会社法の規定からの借用概念であるとされている¹。このため、わが国の会社法で「法人」と規定される株式会社、合名会社、合資会社、合同会社²は、事業体のもつ性質に関わらず、一律に法人税を納める義務がある³。この結果、民法上の組合や匿名組合等、私法上「法人」とされない事業体は、原則として構成員に納税義務がある⁴。

近年、企業活動のグローバル化に伴い、国境を越えた事業活動が盛んになっている。これに伴い、わが国には存在しない性質をもつ事業体が国内で事業活動を行うケースや、わが国の企業がこのような事業体を利用するケースが増えている。これまでも、わが国で外国事業体の法人該当性が問題となったケースは存在する⁵が、国税庁から見解が示されたのは、アメリカ合衆国各州の Limited Liability Company（以下、LLC）についてだけである⁶。このため、外国事業体を用いた事業に対する課税方法についてわが国では明らかでなく、想定外の課税リスクが投資家や企業の投資意欲を阻害していると考えられる⁷。そして、今後も企業の投資活動や利用される事業体の多様化が想定される中、多様な事業体に対する課税のあり方が検討されようとしている⁸。

このような状況の中、アメリカ合衆国デラウェア州 LPS 法（以下、州 LPS 法）の下、設立された Limited Partnership（以下、LPS）のわが国の租税法における法人該当性を争点とした裁判が進行しており、最高裁へ上告中である。訴訟ごとに判決の内容や法人該当性の判断基準が分かれており、これらの裁判例は今後の

¹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第19版、2014年）114頁

² 会社法第2条第1号

³ 法人法定主義。民法第33条第1項参照。

⁴ 私法上「法人」とされない事業体であっても、租税法上「人格のない社団等」（法人税法第3条）として法人税が課される場合がある。

⁵ TMI 総合法律事務所「外国事業体課税に関する調査」（2012年）<<http://www.meti.go.jp/meti-lib/report/2012fy/E002324.pdf>>（2015年1月31日）参照。わが国では以前よりアメリカ合衆国 LLC の法人該当性について争われてきたが、現在、LLC はわが国において法人に該当するという国税庁の見解（後掲注6参照）が示されている。一方、LPS については、本稿で取り上げるアメリカ合衆国デラウェア州 LPS の他に、イギリス領ケイマン LPS の法人該当性について争われた事例があり、法人該当性が否定されている。なお、イギリス領バミューダ LPS の法人該当性について現在係争中の事例があり、今後の動向に注目すべきである。

⁶ 国税庁「アメリカ合衆国 LLC に係る税務上の取扱い」（2001年）<<http://www.nta.go.jp/shirabu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/31/03.htm>>（2015年1月31日）

⁷ 江頭憲治郎「租税法と会社法」租税20号（1992年）46頁、48頁〔『会社法の基本問題』（有斐閣、2011年）所収、23頁参照〕では、「課税が行われるか否か」が企業の会社法を含む私法上の行為に大きな影響を与えているとされる。

⁸ 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」（2000年）189頁及び343頁

わが国における外国事業体の法人該当性を検討する上で注目すべき裁判である⁹。

わが国での外国事業体に対する課税方法は、外国事業体がわが国で法人に該当するか否かにより大きく異なる¹⁰。まず、事業体の所得について構成員への帰属時期や、構成員が個人である場合の所得区分について相違が出る。事業体が法人でないとされる場合、現実の分配の有無にかかわらず、所得は事業体の所得稼得時に構成員へ帰属する。そして、構成員が個人である場合、構成員は所得の性質を引き継ぐ（事業所得、不動産所得、雑所得等）。しかし、事業体が法人とされる場合、所得は事業体に帰属し、現実の分配がなければ構成員に帰属しない。また、構成員が個人である場合、構成員は所得の性質を引き継がず、実際に支払われた分配金は原則として配当所得¹¹となる。次に、事業から損失又は費用が生じた場合の取扱いについても相違がある。事業体が法人でないとされる場合、事業による損失又は費用は、構成員の損失又は費用となる。そして、構成員が個人である場合、原則として損益通算ができる。一方、事業体が法人とされる場合、事業による損失又は費用は、構成員の損失又は費用とならない。また、構成員が個人である場合、損益通算ができない。

このような課税方法の違いを利用した租税回避行為については、平成17年度の税制改正により一定の対策が行われた¹²。しかし、外国事業体の法人該当性の判断については、わが国の法人税を納める義務がある事業体を決定する要素として今後も重要なテーマになると考えられる¹³。

以上のような問題意識に基づき、本稿は、わが国の租税法における外国事業

⁹ 各裁判の主な概要については、秋元秀仁「国際税務訴訟における論点を踏まえた実務の次なる課題」税大ジャーナル22号（2013年）27頁，56頁参照。

¹⁰ 海江田光＝岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第1回）問題の所在」税弘60巻10号（2012年）132頁，132頁。岩品信明「外国事業体課税について」租研763号（2013年）288頁，289頁

¹¹ 外国事業体が「人格のない社団等」として法人税が課される場合、分配金は雑所得に該当する（所得税基本通達35-1参照）。

¹² 租税特別措置法第41条の4の2により、組合の事業から生じた不動産所得と、組合員の所得との損益通算が制限されている。また、同法第67条の12により組合の事業から生じた損失は、原則として構成員である法人が行った出資額までしか損金に算入することができない。

¹³ 諸外国でも同様の問題が存在し、多国籍企業が様々なスキームを駆使してアグレッシブなタックスプランニング（ATP）を行っていることに対する批判が強まっている。この問題はBEPS（税源浸食及び利益移転）問題と呼ばれており、経済協力開発機構（OECD）は2013年12月にBEPS報告書を公表し、同年6月にはBEPS行動計画の承認を行っている。本行動計画の中で、「ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果否認」という項目が挙げられており、ハイブリッド事業体を用いた租税回避に対する取組みが世界的に行われようとしている。概要については、太田洋「BEPSとは何か—その現状の素描」ジュリ1468号（2014年）36頁。OECD, ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (2013). (なお、邦訳として、経済協力開発機構『税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画』（日本租税研究協会，2013年）がある。)

体の法人該当性についての判断枠組みを示すことを目的とする。具体的に、第1章では、先行事例として外国事業体の法人該当性に対し、わが国ではこれまでにどのような判断枠組みが示されてきたのかという点に加え、諸外国ではどのような判断枠組みが用いられているのかという点につき整理を行う。次に、外国事業体の法人該当性を検討する際、法人概念の外国私法からの借用が認められるか否かが重要であると考えられる。このため、第2章では、借用概念についての整理を行い、わが国の租税法が外国私法の規定を借用することの可否について検討を行う。そして、第3章では、わが国及びアメリカ合衆国での事業体に対する課税方法や、法人税の変遷等も踏まえた事業体に対する課税の考え方について整理を行い、法人税を課すべき事業体の性質について検討する。

前章までの整理を踏まえ、第4章では、デラウェア州 LPS の法人該当性につき現在係争中の裁判例を分析する。特に、判決の分岐点になったと考えられる点として、法人概念をわが国の私法ではない外国私法から借用することの可否、わが国の租税法上、法人に該当するための実質的な要件についての検討を中心に行う。なお、ここで取り上げた裁判例は、原告被告双方が二次的に LPS の「人格のない社団等」該当性についても主張しており、東京地裁はこの点についての判断を行っている。このため、第5章では、デラウェア州 LPS の人格のない社団等該当性についての検討を行い、主に私法上の権利能力なき社団の要件を借用概念の統一説に従い租税法で借用することの問題点を明らかにする。以上の検討を踏まえ、第6章では、わが国の租税法における外国事業体の法人該当性についての判断枠組みを示すを試みる。

1 外国事業体の法人該当性に関する先行研究

本章では、外国事業体の法人該当性に関する先行研究について整理を行う。具体的には、わが国において過去に類似の外国事業体に対し、どのような判断基準を用いて法人該当性を判断してきたのか検討を行う。また、諸外国では、外国事業体の法人該当性をどのように判断しているのか整理を行い、特に、アメリカ合衆国の採用する方法について検討を行う。

1. 1 類似事業体についての裁判例

1. 1. 1 アメリカ合衆国 LLC の法人該当性の検討

アメリカ合衆国ニューヨーク州 LLC の法人該当性が争われた裁判¹⁴は、わが国の租税法における法人の概念を借用概念の統一説に従って、私法上の規定及び LLC の実質に従い判断すべきであるとした。そして、東京高裁は、英米法における法人格を有する団体の要素として、①訴訟当事者になれること、②その名で財産を取得し処分すること、③その名で契約を締結すること、④法人印 (corporate seal) の4つを挙げ、これらの性質を有する場合はわが国の租税法上の法人に該当するとした¹⁵。

なお、アメリカ合衆国 LLC については、平成 13 年に国税庁が正式な取扱いを公表¹⁶している。回答要旨では、裁判例と同様に、「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」¹⁷としている。つまり、わが国の私法というフィルターを通して外国事業体を判断している¹⁸。そして、LLC は、①商行為をなす目的で設立され、外国の商事会社であると認められること、②設立に伴い商号等の登録(登記)を要すること、③訴訟当事者になれること、④統一 LLC 法で「separate legal entity」と規定され、独立した権利能力を有するとされること、といった性

¹⁴ さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日税資 257 号順号 10712。東京高判平成 19 年 10 月 10 日税資 257 号順号 10797。評釈として、横溝大「判批」ジュリ 1361 号 (2008 年) 196 頁。宮崎裕子「判批」税研 148 号 (2009 年) 87 頁。大澤麻里子「判批」租税判例百選 (第 5 版, 2011 年) 44 頁。岩品信明＝和藤誠治「判批」税弘 60 卷 11 号 (2012 年) 120 頁がある。

¹⁵ 本事例において LLC は、④以外の性質を有するため、わが国の租税法上の法人に該当すると判示した。なお、④の要件は、本件 LLC に認められないものの、このことがわが国の租税法上の法人となることを妨げるものではないとしている。なお、白木康晴「外国事業体をめぐる課税上の問題について—アメリカのリミテッド・パートナーシップを中心に」税大ジャーナル 15 号 (2010 年) 51 頁, 60 頁では、本方法を LPS に当てはめると、LPS は、LLC 同様にわが国の租税法上の法人に該当するとしている。

¹⁶ 国税庁・前掲注 (6)

¹⁷ 国税庁・前掲注 (6)

¹⁸ 酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に関する課税 (1) —租税法上の法人概念とアメリカ合衆国における法人該当性」比較法制研究 29 号 (2006 年) 31 頁, 52 頁

質を有するため、わが国の私法上の外国法人であるとしている。

1. 1. 2 イギリス領ケイマン LPS の法人該当性の検討

イギリス領ケイマン諸島の法律に基づく特例 LPS は、企業の投資活動において頻繁に使用されている。これは、ケイマン諸島の法規制や課税が他地域と比較して緩やかであり、租税回避に対して親和性があるためであるとされる¹⁹。ケイマン LPS についての裁判例²⁰は、事業体の法人該当性ではなく組合該当性を争点としている。しかし、組合該当性を検討するということは、法人該当性及び人格のない社団等該当性を裏から検討することと同義である²¹。この組合該当性の具体的な基準として、名古屋地裁及び岐阜地裁は、民法第 667 条第 1 項の「組合契約は、各当事者が出資して共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる。」との規定から、①二人以上の当事者の存在、②出資の合意、③共同事業を営むことの合意、という 3 点を挙げている。そして、法人税基本通達 1-1-1 で組合が法人でない社団に含まれないことが明示されているため、事業体の組合該当性を検討し、事業体が組合に該当すれば法人税を納める義務がないことが明らかであるとされる²²。

しかし、この方法は第 4 章で取り上げる裁判例で課税庁が主張する「dual process」と同様のアプローチをとり、わが国の私法が規定する組合の性質により、事業体の設立準拠法である外国私法でこのような性質が認められるか否かを判断する方法である。第 2 章第 2 節で後述するが、外国事業体の法人格の有無は、設立準拠法である外国私法からの借用概念により判断されるべきであると考えられるため、本方法で事業体の法人該当性を判断することは適切ではないと考えられる。

1. 2 諸外国での研究事例

1. 2. 1 諸外国で採用される判断基準の比較

諸外国でもわが国と同様に、外国事業体の法人該当性をどのように判断するのかという問題が生じる。諸外国での判断基準を整理すると、大別して、①外

¹⁹ 石綿学「外国籍プライベート・エクイティ・ファンドの課税問題」中里実編『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005 年）482 頁、484 頁

²⁰ 名古屋地判平成 17 年 12 月 21 日税資 255 号順号 10248。岐阜地判平成 20 年 1 月 24 日税資 258 号順号 10870。なお、本事例では、ケイマン LPS がわが国の私法上の組合の性質を有しているとして法人税の納税義務者に当たらないと判示した。

²¹ TMI 総合法律事務所・前掲注 (5) 35 頁

²² 増田晋「租税法と国際私法の交錯—ケイマンのリミテッド・パートナーシップを題材として」山田喜寿『納税者保護と法の支配』（信山社、2007 年）543 頁、548 頁

国事業体を一律法人とみなして課税を行う、②外国事業体の設立準拠法の規定に従う、③納税者に課税方法を選択させる、④最も類似する自国の事業体と同様の課税を行う、という 4 種類の方法があるとされている²³。ただし、各国の具体的な判断基準は多種多様であるため、自国の法制度により外国事業体の法人該当性を判断することは困難であるとされる²⁴。

①は、イタリアやスイスが採用する方法とされている²⁵。これは、納税者、課税庁共に外国事業体の実質的な判断が不要となるため、予測可能性を確保し、法的安定性を維持しやすい。また、課税庁は自国の課税権を維持することができ、諸外国の法制度に影響されないというメリットもある。しかし、この方法では二重課税が発生するケースが多くなるため、他国からの批判が強いとされる²⁶。次に、②はベルギーが採用する方法とされている²⁷。これは、第 4 章第 2 節及び第 3 節で検討する東京地裁判決及び東京高裁判決で用いられる方法と同義であるため後述することとする。そして、③はアメリカ合衆国が採用する方法とされている²⁸。本方法については、本節第 3 項で後述することとする。④は、カナダ、イギリス等多くの国が採用する方法とされており、わが国も本方法の採用国に分類されている²⁹。ここで採られる代表的なアプローチとして、カナダの採用する分類アプローチ (classification approach) とイギリスの採用する比較アプローチ (comparison approach) がある³⁰。分類アプローチは、外国事業体の準拠法の規定等から事業体の性質を特定し、この性質と内国事業体の性質を比較して類似する事業体を決定する方法である。このアプローチは、第 4 章第 1 節で検討する大阪地裁判決で用いられる方法と同義であるため後述することとする。比較アプローチは、外国事業体と内国事業体を直接比較して、最も類似する内国事業体と同様の課税を行う方法であり、わが国でもこのアプロ

²³ John F. Avery Jones et al., *Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax*, 56-7 IBFD 288, 305 (2002). わが国の文献として、増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面」『金融資産収益と所得課税』日税研論集 55 号 (2004 年) 75 頁, 90 頁。今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル 24 号 (2014 年) 1 頁, 22 頁

²⁴ *Id.* at 313.

²⁵ *Id.* at 305.

²⁶ Michele Gusmeroli, *The Supreme Court Decision in the Government Pension Investment Fund Case : A Tale of Transparency and Beneficial Ownership (in Pluto's Cave)*, 64-4 IBFD (2010). (今村隆訳)「年金資金運用基金事件における最高裁判決」租研 738 号 (2011 年) 311 頁, 322 頁

²⁷ Jones, *supra* note 22, at 306.

²⁸ *Id.* at 306.

²⁹ *Id.* at 306. この他に、オーストラリアやフランス、ドイツ、オランダ、スウェーデン等が採用するとされる。

³⁰ 吉村政徳「ハイブリッド事業体・取引を利用したスキームをめぐる課税上の問題—LPS の『法人』該当性に関する裁判例を手掛かりに」租研 755 号 (2012 年) 242 頁, 247 頁。今村・前掲注 (23) 22 頁

一と同義であると思われる見解がある³¹。この見解では、私法における「法人」の意味内容は不明確であるため、大量・反復的な取引に適用される租税法に借用概念を前提とした判断基準を当てはめることには欠点があるとされる³²。本章第1節及び後述する第4章の通り、わが国で法人該当性が争点となった裁判例では「法人」の概念について借用概念を前提とした判断基準を採用するが、これは借用概念を前提としない判断基準である。ところで、会社法第823条は、「外国会社は、他の法律の適用については、日本における同種の会社又は最も類似する会社とみなす。」と規定する。これは、法人格の有無を問わず外国会社の私権、公法上の地位を内国会社に認められる範囲内で保障するものとされる³³。本条に従い、外国事業体の法人該当性は、準拠法の文言や事業体の実質から法人格が認められるか否かではなく、外国事業体がわが国の法人と同種又は類似の性質をもつかどうかで判断することになる。そして、事業体を会社法に規定される各種会社と比較し、類似性が認められれば法人税を課すことになる。

本アプローチは、外国事業体を内国法人の類型で判断するため、借用概念を前提とした判断基準よりも明確であるという利点がある³⁴。また、本条は内外会社の平等を認めるために設けられた規定であるとされること³⁵や、外国会社と内国会社を異なる基準で判断することでその区別に矛盾が生じかねないこと³⁶も本アプローチを支持する。しかし、わが国の会社ではない事業体についても会社法を類推適用する根拠が不明であること、本来構成員課税を受けるべき事業体であっても、わが国の法人との類似点があればその実態に関係なく強制的に法人課税が行われる可能性があること³⁷が問題である。例えば、合名会社及び合資会社には民法の組合に関する規定が準用されており、法人か否かという形式的差異を除いて組合と類似している³⁸ため、本アプローチによると組合は、法人税の納税義務者になる可能性がある。同様に、合同会社は法人格の有無を除いて有限責任事業組合と性質が類似している³⁹ため、有限責任事業組

³¹ 落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税大論叢73号（2012年）88頁，132頁

³² 落合・前掲注（31）132頁

³³ 江頭憲治郎＝中村直人『論点体系 会社法6』（第一法規，2012年）95頁

³⁴ 落合・前掲注（31）134頁

³⁵ 上柳克郎他編『新版注釈会社法（13）』（有斐閣，1990年）548頁〔岡本善八〕

³⁶ 藤澤尚江「デラウェア州 LPS の我が国租税法上の法人該当性が争われた事例」ジュリ1447号（2012年）131頁，134頁

³⁷ 宮崎裕・前掲注（14）90頁

³⁸ 鈴木祿弥編『新版注釈民法（17）』（有斐閣，1993年）17頁〔福地俊雄〕

³⁹ 宍戸善一「持分会社」ジュリ1295号（2005年）110頁，116頁

合は、法人税の納税義務者になる可能性がある。このように、わが国では、租税法上法人でない事業体にも法人に認められる効果の多くが与えられている⁴⁰ことから、本アプローチにより外国事業体の法人該当性を判断することはできないと考えられる。

1. 2. 2 キントナー (kintner) 規則により判断する方法

アメリカ合衆国では古くから事業体の法人該当性についての議論が行われてきたが、後節のチェック・ザ・ボックス (check the box) 規則が採用されるまでは、いわゆるキントナー規則により事業体の法人該当性を判断していた⁴¹。キントナー規則では、①事業の継続性、②管理運営の集中、③構成員の有限責任、④持分の譲渡性という4つの特徴のうち、過半数を事業体が有する場合に当該事業体を「法人」とする。このように、事業体の実態を形式的に判断できるよう明確にすることは、課税要件明確主義から導かれる納税者の予測可能性の確保に資するため、わが国でも同様の手法を検討すべきとの見解がある⁴²。

しかし、アメリカ合衆国では、キントナー規則の要件を満たさなければ構成員課税が認められる点を逆手に取り、LLCの利用が加速度的に普及することとなった。このような状況を鑑み、1997年に財務省規則が改正され、いわゆるチェック・ザ・ボックス規則が創設されている⁴³。

キントナー規則のように、法人税を納める義務を有する事業体の性質を明らかにすることは、予測可能性や法的安定性の面からも妥当な方法であると考えられる。しかし、上記のようなアメリカ合衆国での事業体に対する課税方法の変遷を考慮すると、法人税を納める義務を有する事業体の性質を決定することは容易ではないと考えられる⁴⁴。また、キントナー規則で示される各要件は、法人課税の範囲を限定することを意図して作成されたものであり⁴⁵、第3章で

⁴⁰ 星野英一『民法論集第1巻』（有斐閣，1970年）300頁〔初出「いわゆる権利能力なき社団について」法協84巻9号（1967年）1197頁参照〕

⁴¹ キントナー規則についての詳細は、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」『パートナーシップの課税問題』日税研論集44号（2000年）53頁。占部裕典「企業課税における法人概念（一）—アメリカにおける企業形態と租税要因」民商95巻2号（1986年）231頁、同「企業課税における法人概念（二・完）—アメリカにおける企業形態と租税要因」民商95巻4号（1987年）501頁〔『租税法の解釈と立法政策I』（信山社，2002年）所収，192頁参照〕。酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に関する課税（2）—租税法上の法人概念とアメリカ合衆国における法人該当性」比較法制研究31号（2008年）1頁等を参照。

⁴² 水野忠恒『租税法』（有斐閣，第5版，2011年）336頁

⁴³ 本規則については、渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」金子古稀『公法学の法と政策 上』（有斐閣，2000年）583頁を参照。

⁴⁴ 中里実「『租税法と私法』論再々考」税研115号（2004年）79頁，85頁

⁴⁵ 佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況—研究ノート」国際税制研究6号（2001年）108頁，

みる通り、現在のように法人課税の範囲を拡大しようとする局面での採用には疑問がある。

1. 2. 3 チェック・ザ・ボックス規則により判断する方法

わが国でもチェック・ザ・ボックス規則の導入を検討すべきという見解がある。本規則は、当然に法人とされる企業（*per se corporation*）を除き、納税者が届出により、*corporation* として課税を受ける事業体か、*partnership* として課税を受ける事業体かを選択することができる。外国事業体の法人該当性を実質面から個別具体的に判断する場合、手続の煩雑さ、時間、コスト等の面での負担が存在する。納税者にこれらの負担を課すことは、対外投資や対内投資にも影響を及ぼし得る。このため、外国事業体の法人該当性の判断を納税者に委ねることで、納税者及び課税庁の負担が軽減され、予測可能性や法的安定性が改善されるとする⁴⁶。更に、平成22年度の税制改正⁴⁷により、想定される租税回避行為への規制を行ったため、アメリカ合衆国と同様の問題は生じない。よって、本規則の導入可能性を検討すべきとしている⁴⁸。

しかし、チェック・ザ・ボックス規則は、「課税当局の仕事の放棄」と批判され、事業体の実質と無関係に租税負担が最も小さくなる制度の選択を納税者に許すことになる⁴⁹。また、わが国のように事業体の実質に適合的な課税ルールが定められていることと矛盾するとの批判⁵⁰もある。わが国では構成員課税のルールが未発達であり、チェック・ザ・ボックス規則の導入よりもルールの整備が重要課題であること、国際的租税裁定の機会が増えること等を考慮すると、チェック・ザ・ボックス規則はわが国で導入すべきではないと考える⁵¹。

1. 3 小括

第1節では、過去にわが国でどのような判断基準を用いて外国事業体の法人該当性を判断してきたのかという点についての検討を、裁判例を通じて行った。

112 頁

⁴⁶ 日本公認会計士協会「外国事業体課税に関する最近の論点と今後の方向性」租税調査会研究報告26号（2012年）13頁

⁴⁷ 旧法人税法第69条第8項の改正により、外国子会社からの受取配当金に係る間接外国税額控除制度が廃止された。

⁴⁸ 日本公認会計士協会・前掲注（46）14頁

⁴⁹ 森信茂樹「新たな事業体と組合税制」フィナンシャル・レビュー69号（2003年）124頁、135頁

⁵⁰ 佐藤英明「新しい事業体と税制」フィナンシャル・レビュー65号（2002年）93頁、105頁。ただし、事業体の実質が明らかでない場合等、限定的に選択制とすることには同意している。

⁵¹ 増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税30号（2002年）1頁、23頁、同・前掲注（23）91頁

第1項で取り上げたアメリカ合衆国 LLC についての裁判例では法人該当性を、第2項で取り上げたイギリス領ケイマン LPS についての裁判例では組合該当性を問題としているものの、両者は共に借用概念の統一説に従い、私法上の法人又は組合の意義をそのまま租税法で借用し、租税法上の法人該当性の判断を行っていることが判明した。次に、第2節において諸外国ではこのような問題に対してどのように対応しているかについての検討を行った。この結果、諸外国が採用している判断基準を整理すると、最も類似性のある自国の事業体と同様の課税を行う方法を採用する国家が多いことがわかった。しかし、具体的な判断基準は国家により異なるため、この方法では、外国事業体の法人該当性を一義的に判断することは困難であると考ええる。また、アメリカ合衆国では、古くから法人税を納める義務がある事業体の性質についての議論が行われているが、法人の性質の明文化を試みている点は注目に値する。しかし、基準を明文化したことで意に反して容易に課税逃れが行われる結果となり、LLC を用いた租税回避が多用されるようになった。このようなアメリカ合衆国の事業体に対する課税方法の変遷を踏まえると、法人税を納める義務がある事業体の性質決定は、容易でないことが予想される。そして、代替案として採用されたチェック・ザ・ボックス規則についても、納税者にタックスプランニングを促す制度であるため、わが国のように構成員課税制度が未発達である場合には導入すべきではないと考える⁵²。

2. わが国の租税法における法人概念の借用先の検討

わが国の法人税法には、「法人」についての定義がなく、私法から法人の概念を借用している。このため、事業体の準拠法である私法の規定により法人税を納める義務があるかどうかを判断している。この点につき、外国事業体の法人該当性を判断する場合、法人の概念を事業体の準拠法である外国私法から借用するかどうかという問題がある。外国事業体の法人該当性判断の局面において、「法人」の概念をわが国の私法から借用する場合と外国私法から借用する場合とでは法人とされる範囲に相違が出る。これは、国によって法人とされる

⁵² なお、本章で取り上げた方法以外にも多くの判断基準が提唱されている。例えば、税法上の明文の否認規定がなくとも、「私法上の法律構成による否認」により租税回避行為を否認できるとする見解がある。詳細は、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理42巻14号(1999年)206頁、208頁。中里実『タックスシェルター』(有斐閣、2002年)224頁-225頁等を参照。この方法によると、納税者が租税回避を意図している場合には、当事者が選択した法形式を否定して通常用いられる法形式に引き直し、明文の規定がある場合と同様の課税を行うことができる。しかし、租税法律主義による法的安定性、予測可能性の観点から上記のような権限が課税庁に認められるものではないとして私法上の法律構成による否認を否定的にとらえる見解が主流であり、近時の裁判例でも否定されている。

事業体の範囲が異なるためであり、借用される私法の選択によりわが国での事業体に対する課税方法が変わることになる。

このため、本章では、通説である統一説を中心に借用概念の解釈について整理を行い、その後に租税法が借用する法令の範囲として、国内私法までとするのか、外国私法まで含むのかという点について検討を行う。

2. 1 借用概念の概要

租税法では、他の法分野で用いられていない租税法独自の概念と、すでに他の法分野で用いられている概念の二つに分け、前者を固有概念、後者を借用概念と呼んでいる⁵³。そして、借用概念の解釈について、課税の対象となり得る全ての取引について、第一次的には私法で規定されており、租税法に私法の規定を取り込む際は原則として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望ましいとして、「統一説」が通説⁵⁴とされ、判例⁵⁵でも支持されている。

その他の説として、私法上の意義と異なる意義に解する必要がある場合には租税法上独自の意義に解してもよいとする「独立説」⁵⁶や、常に私法上と同一の意味内容を有すると考えるのではなく、租税法の目的に照らして合目的的に意味内容を理解すべきであるとする「目的適合説」⁵⁷が提唱されている。特に、目的適合説については、租税法規の借用方法や解釈のあり方によって目的論的解釈を行うかどうかを判断すべきとする見解⁵⁸や、借用している租税法規の立法趣旨を検討して判断すべきとの見解⁵⁹等がある。

⁵³ 金子・前掲注(1) 114頁。この点につき、今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル16号(2011年)25頁, 51頁は、固有概念と借用概念に、いずれにも当てはまらないものとして「その他の概念」を付け加えるべきと主張する。

⁵⁴ 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」租税6号(1978年)1頁, 12頁〔『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010年)所収, 396頁参照〕、同・前掲注(1) 115頁

⁵⁵ 最判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁(鈴や金融事件)

⁵⁶ 田中勝次郎『法人税法の研究』(税務研究会, 1965年)45頁

⁵⁷ 田中二郎『租税法』(有斐閣, 第3版, 1990年)84頁及び127頁

⁵⁸ 村井正「租税法における『借用概念』をめぐる若干の問題」自研48巻7号(1972年)109頁, 111頁〔『租税法と取引法』(比較法研究センター, 2003年)所収, 26頁参照〕では、私法上の概念を借用する際、①租税法上解釈の余地のないストレートなもの、②ストレートな形で特定されていないが目的論的解釈の必要を認め得ないもの、③目的論的解釈の必要を認め得るものに分類し、③の場合で特に政策的配慮が行われているものについては目的論的解釈を行うことが重要であるとしている。

⁵⁹ 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年)50頁〔初出「『租税法と私法』論の再検討(二)(完)」法学51巻2号(1987年)52頁参照〕では、借用概念の中でも租税法が、①直接私法の概念に基礎を置く場合、②私法の概念を租税法の目的に適合するため修正している場合、③法律上の内容を明らかにせず、私法概念と同一の用語を使う場合の他、④明文化されていなくとも私法上定着した概念が租税法上立法された場合があると

2. 2 租税法における外国私法からの借用概念の可否

わが国の租税法上、借用概念により法人の意義を解釈する際、わが国の私法ではなく、外国私法からの借用概念が認められるか否かが重要である⁶⁰。この点につき、国際私法では、外国私法上の概念からの借用が認められるとする「設立準拠法説」と、認められないとする「住所地法説」とが対立している⁶¹が、設立準拠法説が一般的⁶²であるとされている。

設立準拠法説では、法人の本質はあくまでも法技術的手段であるとの考えから、法人に人格を付与するのは一定の国の法律であり、法人の従属法は、設立に際して準拠した法律でなければならないとする⁶³。また、民法第35条第1項で認許についての規定があること、会社法第933条第2項で外国会社に「設立準拠法」の登記が要求されていること、会社法第821条の擬似外国会社の規定等から、わが国の私法が、設立準拠法説を前提として創設されているとする⁶⁴。そして、従属法は固定的であることが望ましく、本拠地が移転しても従属法は変わらないという点⁶⁵も設立準拠法説を支持する。一方、事業と関係のない第三国を本拠地とする法人の設立が可能となり、租税回避につながるという批判がなされている。しかし、この点については、取引保護を目的として外国法人に対する監督規定を設けることで対処可能であるとの反論がなされている⁶⁶。

一方、住所地法説では、法人と密接な関係に立つ住所地における社会一般の利益を保護するため、法人は住所地にて人格を付与されなければならないと、法人は住所地の法律に準拠して設立されなければならないとする⁶⁷。また、租税法の公法としての性格から、私法とは異なり、抵触法のルールがあてはまるわけ

している。

⁶⁰ 河野俊行「会社の従属法の決定基準—本拠地法主義・設立準拠法主義」ジュリ 1175号(2000年)2頁, 2頁。平川雄士「借用概念論に關係する國際的企業租税実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010年)354頁, 355頁。仲谷栄一郎=藤田耕司「海外事業体の課税上の扱い」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010年)639頁, 641頁。太田洋=佐藤修二「我が国の租税法規と外国私法との交錯」経理研究 53号(2010年)223頁, 226頁

⁶¹ 道垣内正人『ポイント国際私法 各論』(有斐閣, 第2版, 2014年)197頁では、このような対立を否定し、外国の国家行為として法人格が付与される以上、わが国としてできることはもはやその国家行為を承認するか否かしかなしとしている。

⁶² 山田鎌一『国際私法』(有斐閣, 第3版, 2004年)229頁。溜池良夫『国際私法講義』(有斐閣, 第3版, 2005年)297頁。道垣内・前掲注(61)198頁。櫻田嘉章=道垣内正人編『注釈国際私法第1巻』(有斐閣, 2011年)157頁〔西谷祐子〕

⁶³ 山田・前掲注(62)227頁。櫻田=道垣内・前掲注(62)158頁

⁶⁴ 酒井・前掲注(18)43頁。澤木敬郎=道垣内正人『国際私法入門』(有斐閣, 第7版, 2012)172頁。櫻田=道垣内・前掲注(62)158頁

⁶⁵ 溜池・前掲注(62)296頁。櫻田=道垣内・前掲注(62)143頁

⁶⁶ 溜池・前掲注(62)297頁

⁶⁷ 山田・前掲注(62)227頁。溜池・前掲注(62)295頁。櫻田=道垣内・前掲注(62)144頁。道垣内・前掲注(61)198頁

ではないこと⁶⁸、各国それぞれ異なる法秩序の一部を抜き出しているため、設立準拠法説によると、法秩序の一体性、法的安定性を害すること⁶⁹等を主張する。しかし、本説によると、事業体が住所地を他国に移転した場合に属人法の変更が生じ、事業体の法人としての存在が否定される可能性がある⁷⁰。また、公法に抵触法の考え方が当てはまらないとする考えは、相当に古いものである⁷¹との主張がある。更に、外国法が準拠法であることを無視し、その結果なされるべき国際私法的検討を放棄する考えは理論的にも採り得ないとの見解⁷²を踏まえると、本説は少数説であると考えられる。

なお、その他の学説としてわが国の租税法が対象を明示する場合とそうでない場合に区分し、前者のうち、わが国の法制度が対象となっていることが明らかかな場合は、外国法上の概念を借用することができないとし、それ以外の場合は、外国法上の概念も借用が認められるとする見解がある⁷³。また、取引の前提としての私法が問題となる場合と租税法の解釈に関して私法が参照される場合に区分し、後者について、私法上の概念を典型的な例として参照する場合と、特定の私法上の概念を参照する場合に区分けし、私法上の概念を典型的な例として参照する場合には、外国法からの借用が認められるとする見解がある⁷⁴。

これらの検討の結果、国際私法上は設立準拠法説が一般的であること、法人の本質が法技術的手段であるため法人格の付与は設立地の法によらなければならないこと、従属法は固定的であることが望ましいこと等から、租税法上の法人該当性を判断する際に外国私法からの借用が認められるべきと考えられる。

3. 事業体に対する課税方法

わが国で事業体が法人税を納める義務がある場合、①事業体の所得に法人税が課される、②事業体から構成員への利益分配は、課税所得の計算上減算項目

⁶⁸ 齋木敏文「租税回避行為の否認」寶金敏明編『現代裁判法大系 29 租税訴訟』（新日本法規、1999年）197頁，203頁。今村・前掲注（23）11頁

⁶⁹ 小柳誠「租税法と私法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察」税大論叢 39号（2002年）75頁，124頁

⁷⁰ 石黒一憲『国際私法』（新世社，第2版，2007年）381頁

⁷¹ 石黒・前掲注（70）22頁、同「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座 第171回『国際課税と抵触法（国際私法）[上]』」貿易と関税 53巻9号（2005年）53頁，68頁

⁷² 増田・前掲注（22）548頁

⁷³ 浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか」税法 536号（1996年）3頁，7頁。平川・前掲注（60）355頁。なお、法人概念は、租税法において対象を明示していないため、本見解によると外国私法からの借用が認められると考えられる。

⁷⁴ 瀧圭吾「租税法と私法の関係」学習院 44巻2号（2009年）13頁，37頁。なお、租税法の法人概念は、私法上の概念を典型的な例として参照する場合に当たると考えられるため、本見解によると外国私法からの借用が認められると考えられる。

にならない、③利益分配は「配当」という性質決定がなされる、④事業体で生じた損失を構成員の所得計算に反映させることができない、という 4 つの特徴を有する⁷⁵。しかし、近年新しい事業体が多数創設され、このような特徴が変化しつつあると考えられる。また、法人課税は様々な歪みを生ずるとされており、具体的に、①法人か非法人かという事業体の選択、②資金調達を他人資本と株主資本のどちらで行うか、③稼得利益を分配するか内部留保するか、④分配を配当として行うか、資本の払い戻しとして行うか、といった点で納税者の行動に影響を与える⁷⁶。

本章では、わが国の法人税法の変遷や課税の根拠、事業体への課税方法を整理し、法人税を課すべき事業体の性質を検討する。なお、アメリカ合衆国での事業体への課税方法も併せて検討することとする。

3. 1 わが国における法人税法の変遷

わが国において法人の所得に対する課税が始まったのは、明治 32 年である⁷⁷。同年の商法改正で会社設立について免許主義から準則主義へと移行し、株式会社、合名会社、合資会社の組織形態が法定され、会社の設立が容易になった。そして、会社の所得に対し課税が行われることとなり、「第一種所得税」として、所得税法の規定により法人の所得に対して課税が行われていた。また、個人所得のうち、受取配当は非課税とされていたことから、第一種所得税は、個人に対する所得税の前取りを意味していたとされる⁷⁸。

しかし、大正 9 年の所得税法改正により、受取配当の非課税制度が廃止され、配当控除率を 40%として残額の 60%に対し、配当二重課税が行われるようになった⁷⁹。これは、法人を個人から独立した納税義務者と捉える考え方に基づくものであったとされる⁸⁰。そして、昭和 15 年には所得税法から法人税法が独立

⁷⁵ 佐藤英・前掲注 (50) 96 頁で「法人課税のパッケージ」と評されている。

⁷⁶ 水野・前掲注 (42) 313 頁。外国文献として、KAREN C. BURKE, FEDERAL INCOME TAXATION OF CORPORATIONS AND STOCKHOLDERS 8 (7th ed. 2014)。

⁷⁷ 法人税の変遷については、金子・前掲注 (1) 38 頁。水野・前掲注 (42) 309 頁。朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税大論叢 51 号 (2006 年) 299 頁。長谷部啓「パス・スルー課税のあり方—組合事業における組合員の課税関係とその諸問題」税大論叢 56 号 (2007 年) 67 頁, 81 頁。品川芳宣「法人性格論の史的考察—配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡」税大ジャーナル 7 号 (2008 年) 28 頁を参照。

⁷⁸ この点につき、起草者は、法人は個人とは別個の独立した存在であるとの認識の下立法を行っていたとの見解がある。朝長・前掲注 (77) 326 頁参照。

⁷⁹ 配当控除率が 40%とされたのは激変緩和のためであり、昭和 12 年には配当控除率が 20%に引き下げられている。

⁸⁰ 朝長・前掲注 (77) 328 頁

し、個人には所得税、法人には法人税という「法人対個人の二分法」⁸¹が、法制上定着した。このように、事業体の性質に関わらず、私法上の法人格の有無により法人税を納める義務があるかどうかを決定し、法人格がない場合は「個人」として扱う方法は、現在まで引き継がれている。

その後、昭和 25 年のシャープ勧告は、わが国の税制を所得税中心の税体系に変化させ、法人税の存在を所得税の代替課税として完全に位置づけた。本勧告は、「根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である。」⁸²としており、法人税は不要であるとの前提に立つが、法人から個人株主への所得分配のタイムラグを利用した課税繰延を防止するために、法人税が設けられたとされる⁸³。ただし、法人税は所得税の前取りの要素を持っているため、シャープ勧告では、法人の税引後利益からなる配当には課税しないとしている。このため、法人株主が受取る配当の益金不算入、個人株主が受取る配当所得に対する配当控除率の 25% への引き上げが行われた。

その後も幾度にわたり法人税法の改正が行われ、シャープ勧告で採用された、法人税は所得税の前取りであるという考え方から、再び法人を個人から独立した納税義務者と捉える考え方に少しずつ変化している⁸⁴。まず、昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会では、シャープ勧告の採用した課税方式には再検討の余地があると結論付けている⁸⁵。この報告を踏まえ、昭和 32 年の法人税法改正により人格のない社団等への法人税課税の開始、個人株主の配当控除率の 20% への引き下げ等が行われた。更に、昭和 36 年の法人税法改正では、法人株主の受取配当についても益金への不算入額が 75% まで引き下げられた。

平成 10 年以降、資産の流動化・証券化を促進するため特定目的会社⁸⁶、投資法人⁸⁷に代表される新しい事業体が創設され、根拠法においてこれらの事業体は、法人税の納税義務者とされた。そして、一定の場合に支払配当の損金算入が認められ⁸⁸、実質的に構成員課税と同様の効果が生ずるように税制の整備が

⁸¹ 佐藤英・前掲注 (45) 111 頁、同・前掲注 (50) 95 頁

⁸² シャープ使節団編 (総司令部民間情報教育局訳) 『日本税制報告書』 (総司令部民間情報教育局, 巻 1, 1949 年) 105 頁

⁸³ 岡村忠生「法人課税の意味」岡村忠生編『新しい法人税法』 (有斐閣, 2007 年) 1 頁, 14 頁参照。ただし、二重課税問題や損失を利用した個人による損益通算の弊害があり、法人税は個人所得税を攪乱しているとして、法人税を所得税から切り離し、別個に構築することを検討している。

⁸⁴ 金子・前掲注 (1) 60 頁。朝長・前掲注 (77) 336 頁

⁸⁵ 臨時税制調査会「臨時税制調査会答申—最近の諸情勢に即応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申」 (1956 年) 197 頁-207 頁

⁸⁶ 資産の流動化に関する法律第 13 条第 1 項

⁸⁷ 投資信託及び投資法人に関する法律第 61 条

⁸⁸ 租税特別措置法第 67 条の 15。その他各種事業体への課税方法や課税に関する問題については、

行われた。

平成 18 年には会社法が施行され、新たな組織体として合同会社が設けられた⁸⁹。合同会社は、アメリカ合衆国の LLC をモデルとして導入され、構成員の有限責任、会社の内部関係に対する組成的規律の適用、構成員課税という 3 つの要素を実現する事業体として期待されていた。しかし、会社法で会社として規定された結果、他の会社と同様に法人税を納める義務があるとされた。このため、これら 3 つの要件を満たす組織形態として別途、有限責任事業組合⁹⁰が新たに設けられることとなった。また、同年には信託法も改正され、様々な類型の信託が新たに創設された。そして、受託者段階での課税が適当であるとされる法人課税信託については、平成 19 年の税制改正により、信託受託者に対し法人税が課されることとされた⁹¹。

このように、近年では、二重課税の回避を目的とした事業体や、法人格がないものの法人と同様の活動を行う事業体が創設され、私法上の法人格の有無が自然人と比較しうるような社会的な実体の存在を保証しえなくなってきた⁹²。

3. 2 法人税を課されるわが国の事業体

3. 2. 1 内国法人

法人税法第 4 条第 1 項で、内国法人は、法人税法の納税義務者であると定め、同法第 2 条第 3 号で、内国法人は、国内に本店又は主たる事務所を有する法人であると定めている。しかし、「法人」についての定義は法人税法に存在せず、その意義については、専ら私法からの借用概念によるとされている⁹³。このため、民法第 33 条第 1 項で法人法定主義が定められ、会社法第 2 条第 1 号で株式会社、合名会社、合資会社、合同会社が規定されていることから、これらの事業体は法人税を納める義務がある。その他、特別目的会社や投資法人といった

窪田悟嗣「資産の流動化・証券化をめぐる法人課税等の諸問題—わが国の課税権の確保と国際的租税回避への対応を中心として」税大論叢 37 号（2001 年）191 頁。川端康之「SPV をめぐる課税のあり方—所得課税を中心に」租税 30 号（2002 年）51 頁。景山智全「集団投資スキームにおける課税上の問題点」税大論叢 40 号（2002 年）218 頁等を参照。

⁸⁹ 改正前は、これに相当する事業体として有限会社が存在した。会社法の施行に伴い有限会社法は廃止され、現存するものは、「特例有限会社」として株式会社に移行している。

⁹⁰ 有限責任事業組合契約に関する法律第 2 条

⁹¹ 平成 12 年度税制改正により、「特定信託」については法人税が課されていたが、平成 19 年度税制改正で本制度は廃止されている。

⁹² 佐藤英・前掲注 (50) 99 頁で、このような状態を「法人格の機能化」と評されている。また、森信・前掲注 (49) 134 頁では、今後の事業体課税は、①構成員課税、②法人課税とした上で損金算入を認める SPC 課税、③法人課税の 3 つからなる「三分法アプローチ」になるとしている。

⁹³ 金子・前掲注 (1) 114 頁

新しい事業体についても、根拠法で法人とする旨の規定があれば法人税を納める義務がある。

3. 2. 2 人格のない社団等

法人税法第2条第8号で人格のない社団等は、「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」と定めている。次に、法人でない社団とは、「多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもの」で、「団体としての組織を有して統一された意思の下にその構成員の個性を超越して活動を行うもの」であり、「組合や匿名組合はこれに含まれない」とされている⁹⁴。つまり、人格のない社団等は、団体としての組織を有している点で単なる個人の集合体とは異なる⁹⁵。そして、同法第3条で人格のない社団等を法人とみなして法人税を課し、同法第4条第1項及び第7条により、収益事業、法人課税信託の引受、退職年金業務等を行う場合にのみ課税が行われる。

人格のない社団等に対する課税が始まったのは、昭和32年の法人税法改正時である⁹⁶。改正前は、人格のない社団等に対して別個の課税が行われておらず、社団の代表者に対しても所得税が課されることはほとんどなかった。このため、株式会社をはじめとする他の事業体との間で課税上の不均衡が生じているとの批判があり、不均衡を是正するため立法による対策が求められていた⁹⁷。この結果、昭和31年12月の臨時税制調査会での答申を受け、昭和32年に法人税法が改正され、収益事業についてのみ法人税を納める義務があるとされた⁹⁸。

ところで、わが国の租税法において人格のない社団等は、法人と同様に明確な定義が存在しない。このため、人格のない社団等の概念は、私法上の権利能力なき社団として認知された私法上の概念を借用するとされている⁹⁹。これは、わが国の租税法では、納税主体を私法上の社団概念に準拠して捕捉しているため、人格のない社団等の判断についてある程度私法に拘束されることもやむを

⁹⁴ 法人税基本通達 1-1-1

⁹⁵ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法1』（第一法規，1974年）597頁

⁹⁶ 人格のない社団等の沿革については、佐藤孝一「人格のない社団の成立要件についての一考察—類型論による租税法解釈の一展開として」税大論叢 18号（1987年）137頁，170頁。兼平裕子「権利能力なき社団と人格のない社団等—民事法における実体論・手続論と租税法における借用概念」愛媛 33号（2012年）57頁，95頁を参照。

⁹⁷ 臨時税制調査会・前掲注（85）224頁

⁹⁸ 収益事業にのみ課税される点については批判がある。兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」税法 555号（2006年）3頁，16頁参照。

⁹⁹ 福岡高判平成2年7月18日訟月 37巻6号 1092頁（熊本ねずみ講事件）。なお、本判決では法人該当性を、①取引の主体となりうること、②訴訟当事者となること、③破産等の場合の責任財産の範囲が確定することに求める。

得ないためである¹⁰⁰。そして、判決では、私法上の権利能力なき団体の要件として最高裁¹⁰¹で判示され、当時の有力学説¹⁰²を反映させた、①団体としての組織を備えているか、②多数決の原則が行われているか、③構成員の変更にもかかわらず団体が存続するものであることが認められるか、④代表の方法や財産の管理方法等、団体としての主要な点が確定しているか、という4要件により人格のない団体等を判断すべきとしている。

3. 2. 3 外国法人

法人税法第2条第4号で外国法人は、「内国法人以外の法人」とされ、同法第4条第3項で国内源泉所得がある場合¹⁰³、法人課税信託の引き受けを行う場合及び退職年金業務等を行う場合に法人税を納める義務がある。また、会社法第2条第2号で外国会社は、「外国の法令に準拠して設立された法人その他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。」とされており、事業体が設立準拠法で法人とされているか否かにかかわらず、本条の外国会社に該当し得る¹⁰⁴。他方、民法第35条第1項で、「外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その成立を認許しない。ただし、法律又は条約の規定により認許された外国法人はこの限りでない。」と規定している。この点につき、外国で設立された法人格を持たない事業体は、わが国でも法人格を持たないこと、及び外国で設立された法人格を有する事業体のうち、認許されたものは、わが国でも法人格が認められることを意味し¹⁰⁵、法人税法における「外国法人」とは、設立準拠法で法人格を有するとされる外国事業体で、かつ民法第35条第1項により認許されたものに限られるとする見解がある¹⁰⁶。しかし、「認許」とは、外国事業体の準拠法が付与した法人格を内国で承認することであり、新たな法人格の付与ではないため、わが国での法人としての活動を認める趣旨であるとの見解¹⁰⁷が通説とされる。このため、わが国の法人税

¹⁰⁰ 水野忠恒「新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しつつ」税研121号（2005年）12頁，14頁〔『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討』（有斐閣，2006年）所収，395頁参照〕

¹⁰¹ 最判昭和39年10月15日民集18巻8号1671頁（杉並マーケット事件）。

¹⁰² 我妻榮『新訂 民法總則（民法講義I）』（岩波書店，1965年）133頁。ただし、本書では②の要件には触れていない。

¹⁰³ 人格のない団体等にあつては、収益事業から生ずるものに限る。

¹⁰⁴ 江頭憲治郎編『会社法コンメンタール1』（商事法務，2008年）24頁〔江頭憲治郎〕

¹⁰⁵ 中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法』（有斐閣，1998年）429頁

¹⁰⁶ 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー94号（2009年）1頁，16頁

¹⁰⁷ 山田・前掲注（62）246頁。溜池・前掲注（62）305頁。櫻田＝道垣内・前掲注（62）170頁。なお、通説への批判として道垣内・前掲注（61）210頁

法における外国法人は、「認許」されるものに限られないと考えられる。

3. 2. 4 その他

前項までに挙げた事業体の他、公共法人、公益法人等、協同組合等¹⁰⁸が法人税法第4条第1項で法人税を納める義務がある。このうち、公共法人は、同法第4条第2項により納税義務がない。そして、公益法人等は、人格のない社団等と同様に収益事業、法人課税信託の引受、退職年金業務等を行う場合にのみ課税される。

3. 3 法人税が課されないわが国の事業体

わが国の法人税法は、法人法定主義を採用しているため、私法上法人とされない事業体は、原則として法人税を納める義務がない。このため、私法上法人とされない事業体は、その構成員に納税義務がある。このような構成員課税が行われる代表的な事業体として、民法上の組合や匿名組合がある¹⁰⁹。これらの事業体については、租税法での規定に乏しく、現在も若干の通達¹¹⁰のみで実務上の取扱いがなされている状況である。このため、古くからわが国の組合課税につき、法制度の不備を指摘する声は多い¹¹¹。

その他、近年設立された事業体のうち、構成員課税が行われるものとして、有限責任事業組合と投資事業有限責任組合¹¹²がある。

前者は、日本版 LLP (Limited Liability Partnership) と呼ばれ、共同事業を行う場合に有益となる有限責任、内部自治原則、構成員課税といった要件を満たす事業体の創設を目的とする¹¹³。後者は、もともと中小企業等投資事業有限責任

¹⁰⁸ 法人税法第2条第5号、第6号及び第7号

¹⁰⁹ 本節で取り上げる事業体の概要については、渡辺裕泰「投資ファンドの課税」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）481頁、485頁〔『ファイナンス課税』（有斐閣、第2版、2012年）所収、103頁参照〕を参照。なお、これらの事業体は、構成員間の契約により柔軟な組織運営が可能であるため、投資ファンドとして用いられやすいとする。

¹¹⁰ 法人税基本通達 14-1-1、14-1-1 の 2、14-1-2、14-1-3 他参照。

¹¹¹ 組合への課税については、構成員への所得の帰属時期、帰属所得の区分等多くの問題点が存在する。詳細は、増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税事 49 号（1999 年）47 頁。佐藤英明「組合による投資と課税」税事 50 号（1999 年）33 頁。高橋祐介「組合課税—『簡素・柔軟・公平』な組合課税の立法提案」租税 30 号（2002 年）28 頁〔『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 年）所収、372 頁参照〕。金子宏「任意組合の課税関係」税研 125 号（2006 年）16 頁〔『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010 年）所収、3 頁参照〕。種五誠二「組合契約における構成員課税の在り方—組合員に係る帰属損益額の計算方法の検討を中心に」税大論叢 62 号（2009 年）244 頁等を参照。

¹¹² 投資事業有限責任組合契約に関する法律第2条第2項

¹¹³ 経済産業省「有限責任事業組合契約に関する法律について—共同事業のための新しい組織、LLP 制度の創設」（2005 年）<http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/>

組合として創設され、株式未公開の中小・ベンチャー企業等への投資を促進するために導入された制度である。その後、平成 16 年に法改正が行われ、中小・ベンチャー企業以外にも投資対象とすることが可能になり、利用しやすい制度となった¹¹⁴。なお、投資事業有限責任組合とアメリカ合衆国 LPS の類似性については、理論的根拠に欠けることに加え、投資事業有限責任組合が外国企業を要件から排除しており、LPS のような国際的投資事業に該当するものではないとして否定する見解がある¹¹⁵。

3. 4 アメリカ法での事業体に対する課税方法

3. 4. 1 C 法人 (C corporation) と S 法人 (S corporation) 制度

アメリカ合衆国の内国歳入法 (典) では、「法人」についての定義があり、法人¹¹⁶には会社法で規定されるもののほか、「associations, joint stock companies, insurance companies」が含まれるとされている¹¹⁷。各州法により設立された法人は、内国歳入法上 C 法人と S 法人のいずれかに区分される¹¹⁸。C 法人は、事業体に対して法人所得税が課され、構成員が受け取る配当に対しても個人所得税が課されるため、二重課税が生じることになる¹¹⁹。S 法人は、①株主数が 100 人以内であること、②原則として株主が個人であること、③株主に非居住外国人がいないこと、④複数の種類株式を発行していないこと、を満たす事業体で、非適格法人とされるものを除き、全株主の同意を得たものについて構成員課税が行われる¹²⁰。S 法人の制度は、小規模な事業体に対する二重課税の排

[pdf/llp_gaiyou.pdf](#)> (2015 年 1 月 31 日)。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」租研 674 号 (2005 年) 5 頁参照。

¹¹⁴ 経済産業省「中小企業等投資事業有限責任組合法 (中小ベンチャーファンド法) の一部を改正する法律」(2004 年) <http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/sangyokinyu/pdf/e40430bj5.pdf> (2015 年 1 月 31 日)。篠原倫太郎＝坂本慎吾「投資事業有限責任組合の特徴と税務」租研 663 号 (2005 年) 33 頁参照。

¹¹⁵ 水野忠恒「Limited Partnership(LPS)のわが国における認定と課税関係—租税法と私法の交錯する一事例」鈴木追悼『民事法学への挑戦と新たな構築』(創文社, 2009 年) 1079 頁, 1094 頁

¹¹⁶ アメリカ合衆国の法人に対する課税については、高橋祐介「事業体課税—アメリカ法を題材として」税法 559 号 (2008 年) 151 頁, 157 頁。伊藤公哉『アメリカ連邦税法』(中央経済社, 第 5 版, 2013 年) 355 頁。景山・前掲注 (88) 271-273 頁。外国文献として BURKE, *supra* note 75, at 46.

¹¹⁷ I.R.C. §7701(a)(3).

¹¹⁸ I.R.C. §1361(a).その他、法人であるにもかかわらず構成員課税が行われる事業体として、RIC(Regulated Investment Company)、REIT(Real Estate Investment Trust)、REMIC(Real Estate Mortgage Investment Conduit)等がある。see KAREN C. BURKE, FEDERAL INCOME TAXATION OF PARTNERS AND PARTNERSHIPS 31-32 (2nd ed. 1999).

¹¹⁹ I.R.C. §1362(a); §1363(a).なお、法人株主の場合は配当額の 70%から全額の控除が認められている (I.R.C. §243(a).)。

¹²⁰ S 法人の構造や課税関係については、小川正雄「アメリカにおける S 法人の構造と課税関係」税法 535 号 (1996 年) 25 頁を参照。

除や、形式選択上の不平等を軽減する目的で導入されたとされている¹²¹。このため、法人であるにもかかわらず構成員課税が行われるが、その他の性質についてはC法人と同様に非導管性が強い。

3. 4. 2 パートナーシップと課税

パートナーシップ¹²²には大きく分けてジェネラル・パートナーシップ(以下、GPS)とLPSがある¹²³。前者は、各州GPS法に基づき2名以上の無限責任を負うジェネラル・パートナー(以下、GP)により設立される。後者は、各州LPS法に基づき少なくとも1人のGPと、有限責任のみを負うリミテッド・パートナー(以下、LP)により設立される。

アメリカ合衆国では、わが国と異なりパートナーシップ課税についての規定が存在する。パートナーシップは、「*syndicate, group, pool, joint venture, or other unincorporated organization*」と定義されており¹²⁴、法人とされなかった事業体は全てパートナーシップ課税の範疇に含まれる。そして、パートナーシップ課税の考え方については、集合アプローチ(*aggregate approach*)と実体アプローチ(*entity approach*)という二つの考え方が融合されており、状況に応じていずれかの考え方が採用される。集合アプローチは、事業体を構成員の集合体と見る考え方で、各パートナーがパートナーシップの資産に対して不可分の持分を有し、パートナーシップの事業を共有しているとされる。一方、実体アプローチは、事業体を構成員から独立したものと捉える考え方で、各パートナーはパートナーシップの株主に相当する存在となる。そして、政策的には、*aggregate* アプローチを採用する場面が多く、構成員課税が行われるケースが多いとされている¹²⁵。このような性質から、パートナーシップはタックスシェルターとして用いられるケースが多い¹²⁶。

¹²¹ 伊藤・前掲注(116)467頁

¹²² アメリカ合衆国のパートナーシップに対する課税については、高橋・前掲注(116)170頁。伊藤・前掲注(116)417頁。景山・前掲注(88)273頁の他、水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー方式—アメリカ法を中心に」『パートナーシップの課税問題』日税研論集44号(2000年)3頁。本庄資『国際的租税回避—基礎研究』(税務経理協会, 2002年)67頁。パートナーシップとわが国の事業体を比較したものとして、平野嘉秋「パートナーシップ税制の法的構造に関する一考察—日米比較を中心として」税大論叢23号(1993年)1頁, 226頁参照。また、外国文献としてBURKE, *supra* note115。

¹²³ その他、州により Limited Liability Partnership(LLP)や Limited Liability Limited Partnership(LLLP)等がある。

¹²⁴ I.R.C. §761(a)。

¹²⁵ BURKE, *supra* note115, at 2。

¹²⁶ 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察(一)—タックス・シェルターを素材としての日米比較」税大論叢25号(1995年)55頁, 85頁。この問題の変遷については67頁参照。

パートナーはこれらの事業体の構成員であり、事業体が稼得した所得について、実際の分配の有無にかかわらず、原則として構成員に対して課税が行われる。この例外として、公開取引パートナーシップ (publicly traded partnership) と、選択的大規模パートナーシップ (electing large partnership) がある。前者は、持分が証券市場で自由に売買できるパートナーシップであり、このようなパートナーシップに対しては、法人課税が行われる¹²⁷。これは、公開取引パートナーシップが法人課税ベースを長期的に浸食する可能性があること、法人である上場株式会社との類似点が多いこと、法人と比較して租税負担面で競争優位性があること等を理由とする¹²⁸。しかし、例外的にパートナーシップの稼得所得のうち、90%以上が受動的所得 (passive income)¹²⁹に該当する場合は、原則どおり構成員課税が行われる¹³⁰。後者は、構成員数が100人以上のパートナーシップで所定の選択を行ったものであり、パートナーシップが稼得した所得のうち、構成員へパススルーされる項目が限定されることになる¹³¹。構成員は、パートナーシップから配賦される所得項目の申告が求められているが、項目の分類数が多いため、大規模なパートナーシップの構成員である場合は、申告時の負担が増す。本制度は、法人株主にはこのような申告義務がないことと比較して、大規模なパートナーシップの構成員の所得計算を簡素化するために創設された¹³²。

3. 4. 3 LLC と課税

LLC は、各州 LLC 法に基づき設立される事業体であり、法人とパートナーシップ両方の性質を併せ持つ。そして、LLC は、チェック・ザ・ボックス規則に従い、法人課税とパートナーシップ課税のいずれかを選択することができる。また、LLC は、有限責任のみを有する構成員であっても経営参画が可能という点で LPS 及び GPS よりも優位であり、二重課税を排除することができる点で corporation よりも優位であるとされる¹³³。また、構成員の人数制限や国籍要件もないため、S 法人と比較しても汎用性の高い事業体である¹³⁴。しかし、LLC は、制度が創設されてからの期間が浅く、同様の効果を得ることができる LPS

¹²⁷ I.R.C. §7704.

¹²⁸ H.R. REP. No.100-391, 100th Cong., 1st Sess. 1065 (1987).

¹²⁹ 利子所得、配当所得、不動産の賃料や売却益、天然・鉱物資源の採掘等による所得が含まれる。

¹³⁰ I.R.C. §7704(c); §7704(d).

¹³¹ I.R.C. §772; §775.

¹³² H.R. REP. No.105-148, 105th Cong., 1st Sess. 571(1997);S. REP. No.105-33, 105th Cong., 1st Sess. 238(1997).

¹³³ J. DENNIS HYNES, AGENCY, PARTNERSHIP, AND THE LLC 321-322 (2nd ed. 2001).

¹³⁴ BURKE, *supra* note75, at 411.

や S 法人といった事業体と比較すると、法的に未だ解決されていない問題点があり、不安定な側面を有しているとされる¹³⁵。

3. 5 小括

本章では、まず、わが国の事業体に対する課税について整理を行った。この結果、わが国の法人税は、所得税の代替課税として、法人を利用した個人株主段階での課税繰延の防止を目的として創設されたことがわかった。また、法人税は所得税の前取りであるとの趣旨から、株主が受け取る配当に対して再度の課税を行わないという受取配当の益金不算入又は配当軽減制度が設けられ、二重課税の排除が一定の範囲内で行われてきた。そして、納税義務者の判定は、法人法定主義により形式的に行われるため、合名会社、合資会社のように性質的に法人とはいえないものについても法人税を納める義務がある。結果として、私法上、法人とされない事業体については構成員課税が行われることになり、わが国では、法人には法人税、個人には所得税という「法人対個人の二分法」が定着している。

しかし、近年のわが国における外国事業体による事業活動の増加、二重課税の排除を目的とした新たな法人の創設等により、どのような事業体が法人税を納める義務があるのかという法人税の根拠が変わりつつある¹³⁶。特に、外国事業体について、従来からの法人法定主義による納税義務者の判定では対処できない場合があると考えられる。

次に、アメリカ合衆国における事業体への課税方法について整理を行った。この結果、わが国とは異なり、法人であれば法人課税、パートナーシップであれば構成員課税という方式は採用されていないことがわかった。そして、アメリカ合衆国では、チェック・ザ・ボックス規則を除き、各事業体の性質に応じた課税方法が採用されてきた。具体的には、事業体の構成員が多数存在する場合や、持分が市場で流通している場合等は、私法上、法人でないとする事業体であっても法人税を納める義務を有する場合がある¹³⁷。

このように、日米双方の制度について整理を行った結果、わが国での法人税の納税義務者の判断については、法人法定主義による形式的な判断に加え、事業体の活動実態等の実質面から導かれる事業体の性質が今後重視されるものと

¹³⁵ 伊藤・前掲注(116) 421頁

¹³⁶ 瀧圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007年）418頁では、法人税の根拠となる4つの背後仮説をたて、各ケースでの納税義務者の範囲を具体的に検討している。

¹³⁷ 高橋・前掲注(116) 185頁では、この他に積極的に営利事業を行っている場合、複数の異なる持分を発行している場合をあげている。

予想される。

4. デラウェア州 LPS の「法人」該当性に関するわが国の裁判例

本章では、デラウェア州 LPS の法人該当性が争われた事例のうち、判断基準が異なるものとして 3 つの裁判例¹³⁸を取り上げ、原告被告双方の主張及び裁判所の判断について検討を行う。また、これらの事例では、LPS の「人格のない社団等」該当性についても併せて争われているが、本検討は次章で行うこととする。なお、事案の概要と主な争点については、いずれの裁判例においてもほぼ共通であるため、第 1 節で記述する。

4. 1 事案の概要と主な争点

(i) 事案の概要

わが国の居住者である原告（納税者）が、アメリカ合衆国の中古集合住宅への不動産投資を行う目的で銀行を受託者、原告を委託者兼受益者とする信託契約を締結し、当該銀行の口座に現金を預け入れた。受託者となった銀行は、自らを LP とするデラウェア州法に準拠した LPS を新たに設立し、LPS からパートナーシップ持分を取得する対価として原告が預け入れた現金を拠出した。その後、LPS は、アメリカ合衆国内の中古集合住宅を取得し、貸付を行うことで収益を得ている。原告は、LPS が行う不動産の貸付から生じた損益が、わが国の民法上の組合と同様¹³⁹、損益がその性質を変えず直接組合員に帰属し、原告の不動産所得に該当するとして、LPS の計算上生じた損失を他の所得と損益通算して申告を行った。これに対し、被告（課税庁）は、当該損益は LPS に帰属しており、原告が得た所得は不動産所得ではなく配当所得に当たるため、他の所得との損益通算は認められないとして、所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。原告は、これを不服として上記の更正処分等の取消訴訟を提起した。

(ii) 主な争点

本件の主な争点は、外国で組成された LPS がわが国の租税法上「法人」に該当するか否か、又はわが国の租税法上「人格のない社団等」に該当するか否か

¹³⁸ 本章で挙げる 3 つの裁判例についての研究として、北村導人＝松永博彬「米国デラウェア州 LPS の法人該当性に関する 3 つの裁判例の検討」税弘 60 巻 4 号（2012 年）86 頁。落合・前掲注（31）88 頁。高裁判決まで検討したものとして、今村・前掲注（23）1 頁。水野忠恒「最近の組合課税をめぐる裁判例について—いわゆる LPS 訴訟」租研 783 号（2015 年）66 頁がある。

¹³⁹ この点につき、本庄・前掲注（122）100 頁は、欧米のパートナーシップが報告主体としてペナルティ付きの申告が義務付けられている点から、パートナーシップを租税回避に無防備なわが国の「組合」と翻訳することを否定している。

という点であり、その判断方法や判断基準について争われている¹⁴⁰。LPS が、わが国の租税法上、「法人」又は「人格のない社団等」に該当すると、わが国で法人税を納める義務がある。そうすると、LPS が得た所得は、LPS 自身に帰属し、LPS の個人構成員が受け取る所得は、「配当所得」又は「雑所得」となり、他の所得との損益通算ができない。この場合、損失の分配という概念がないため、LPS が営む事業で課税所得がマイナスとなった場合に当該損失を構成員に帰属させる方法がなく、当事者が意図する租税負担の減少を目的とした LPS の利用ができなくなる¹⁴¹。

4. 2 LPS は法人であるとした事例 1（大阪地判平成 22 年 12 月 17 日）¹⁴²

4. 2. 1 当事者の主張

(i) 被告（課税庁）の主張

被告は、「法人とは自然人以外のもので権利義務の帰属主体となるもの」¹⁴³という民法上の法人の解釈を根拠に、わが国の私法上の法人と外国事業体にそれぞれ付与される権利能力の内容を比較し、外国事業体がわが国の法人に付与されるものと同じ内容の権利能力を有しているか否かにより判断すべきであると主張する。これは、どのような団体に法人格を付与し、どのような権利能力を認めるかについては、国家の立法政策や価値判断に基づいて行われるものであり、国家によって法人制度が異なることを理由とする。このため、外国事業体の設立準拠法ではなく、実際の活動実態や財産、権利義務の帰属状況を考慮し、個別具体的にわが国の法人に付与されるものと同じ権利能力を有するか否かという点を考慮して法人該当性を判断すべきであるとする。このように、わが国の租税法上どの組織に該当するののかという基準についてはわが国の私法によるべきであり、基準に当てはまるかどうかの性質決定は、外国事業体の設立準拠法や事業体の実態に基づいて判断するという考え方は、「dual process」と呼ばれ、学説¹⁴⁴及び裁判例¹⁴⁵において支持されているとする。そして、被告は、わ

¹⁴⁰ 本件では、この他に、原告が LPS を通じて得た損益の所得区分についても争点とされている。しかし、本稿では、LPS の法人該当性の問題に焦点を当てた検討を行うため、取り上げないこととする。

¹⁴¹ 前掲注(12)の改正により、現在、このような問題は生じない。本件は改正前の事案である。

¹⁴² 税資 260 号順号 11575。評釈に、木村弘之亮「判批」判時 2139 号(2012 年)160 頁。豊田孝二「判批」新・判例解説 Watch11 号(2012 年)185 頁。岩品信明＝萩田多恵「判批」税弘 60 巻 12 号(2012 年)86 頁がある。

¹⁴³ 我妻・前掲注(102)114 頁

¹⁴⁴ 水野・前掲注(115)1084 頁、同・前掲注(42)336 頁

¹⁴⁵ 被告は、アメリカ合衆国のニューヨーク州 LLC の法人該当性に関する裁判で、この考え方が採用されていると主張する。判例については、前掲注(14)参照。

が国の私法上の法人を判別するに当たっての個別具体的な判断要素として、3つの要件をあげる。具体的には、事業体が、①構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有するか否か、②その名において契約を締結し、権利を取得し義務を負うなど独立した権利義務の帰属主体となり得るか否か、③その名において訴訟当事者となり得るか否か、という民法上の学説に沿った3要件¹⁴⁶により、全ての要件を具備する事業体が法人に該当するとしている。

そして、州 LPS 法に規定する「separate legal entity」が、文言のみをもってわが国の租税法上、法人を意味するものであると判断できないとして、州 LPS 法の規定、LPS 契約の内容から、上記の3要件についての検討を行っている。この結果、本件 LPS は、3要件を全て満たす¹⁴⁷ため、わが国の租税法上及び私法上、法人であるとしている。

(ii) 原告（納税者）の主張

原告は、被告の主張する法人該当性の判断基準について、法的根拠が不明であると批判する。被告の主張する3要件についても、法人とされたことから生じる「効果」について論じたものであり、法人該当性の判断基準として適切でないとした¹⁴⁸。また、別の裁判例における裁判官補足意見¹⁴⁹を引用し、法人が「損益の帰属すべき主体」であるということは、わが国の人的会社であっても失うことのない法的性質であり、法人と組合の決定的な差異とされるどころ、被告は、この点についての分析、言及を行っていないと指摘する。

また、事業体は、内国、外国にかかわらずわが国の租税法上、法人、人格のない社団等、組合に区分けされる。内国事業体の法人該当性については、法人法定主義により形式的・一義的に決定され、法人でない事業体のうち、人格のない社団等の該当性については、最高裁¹⁵⁰で示された権利能力なき社団の判断要素とされる4要件で決定される。一方、被告の主張する判断基準では、外国事業体について実質的な判断を行うことになり、内国事業体の判断と著しく相違することになる。このため、外国事業体の場合は、人格のない社団等や組合に

¹⁴⁶ 星野・前掲注(40) 270頁

¹⁴⁷ パートナーは、LPSの財産に対し持分を有しない(Del. Code Ann. tit.6, §17-701(2014).)ため、①に該当する。また、LPSは、あらゆる事業活動等が可能で、このために必要な権限を保有する(Del. Code Ann. tit.6, §17-106(a),(b)(2014).)ため、②に該当する。そして、LPSが訴訟当事者になるための規定(Del. Code Ann. tit.6, §17-105(a)(2014).)が存在するため、③に該当し、全てに該当すると主張している。

¹⁴⁸ 例えば、法人ではない事業体に、別途、法人が通常有するような権利能力(訴訟当事者となる能力等)を付与したからといって、その事業体がわが国の私法上、法人とされるわけではないとする。

¹⁴⁹ 最判平成19年9月28日民集61巻6号2486頁(双輝汽船事件)。古田佑紀裁判官の補足意見を参照。

¹⁵⁰ 前掲注(101)。詳細は、第3章第2節第2項を参照。

該当すべきものであっても法人に区分けされてしまうと批判する。更に、人格のない社団等の判断基準として確立された最高裁判例があるにもかかわらず、被告の主張する判断基準によることは、人格のない社団等を法人に含めてしまうことになり、失当であるとする。加えて、被告の主張する 3 要件は、わが国の租税法上の組合にも当てはまるため、両者の区分けができない点も指摘する。そして、社会通念上、「corporation」という文言が、わが国の「法人」と同じ法的性質を有するとしている。日米租税条約¹⁵¹では、「法人格を有する団体」について、「body corporate」という用語が用いられており、パートナーシップは、「法人以外の団体」とされている。また、LPS は、わが国の法人及び「corporation」とは異なり、当事者間の契約により組成されることから、法人には該当しないとする。

以上を踏まえ、原告は、内国事業体と同様に、外国事業体の設立準拠法から形式的に判断すべきであるとした。そして、「corporation」、「body corporate」、「juristic person」又はこれらと同等の概念に該当する規定があれば、外国事業体は法人格を付与されているのであり、「separate legal entity」はこれらと同等の概念に該当しないため、LPS は、わが国の租税法上の法人には当たらないとした。

4. 2. 2 裁判所の判断

(i) まず、わが国の租税法では法人の定義がないため、借用概念の統一説に従い、私法上の法人概念を借用するとした。そして、わが国の私法上、法人とは、「自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの」と解され、外国法人についても同様であるとした。

次に、裁判所は、本件 LPS の法人該当性の判断について、設立準拠法の文言のみをもって形式的に判断することができず、わが国の私法上、法人とされた場合に当然に認められる能力と同様の能力を具備しているかどうかという実質的な判断によるべきとした。その理由として、国家により価値判断や立法政策が異なるため、わが国の法人に類似する事業体であっても法人法定主義を前提とした形式的な判断ができない点を挙げる。

(ii) 上記の実質的な判断を行う際の具体的な判断基準について、当該事業体が、①その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有すること、②その名において契約等の法律行為を行い、その名において権利を有し義務を負うことができること、という能力等を有するかどうかの 2 点による。また、実体法

¹⁵¹ 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約（平成 16 年 3 月 30 日条約第 2 号）

上権利義務の帰属主体となることができる者は、当然に訴訟上の当事者能力を有する¹⁵²ため、③その名において訴訟当事者となり得ること、も要件とすべきであるとした。そして、この3要件を全て満たす場合にわが国の租税法上、法人に該当し、3要件を満たしているかどうかの判断は、LPSの設立準拠法の規定に加え、LPS契約や本件LPSの実態等によるべきであるとした。

(iii) このような判断基準に基づき、本件LPSは、上記①から③までの要件を全て満たしており、「自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの」として、わが国の租税法上の法人に該当すると判示した。なお、もし仮に、原告の主張に沿って形式的に判断するとしても、*separate legal entity* が、*corporation* 等と同等の概念に該当するかどうかの判断には実質的な検討が不可欠であり、判決で採用した3要件を用いる場合と大差がないとしている。また、「損益の帰属すべき主体」であるという観点からの考察が欠けているとする原告の批判については、ある事業体が、「権利義務の主体となることのできるもの」であり、その名において財産を取得し、法律行為を行い、債権を有し債務を負うのであれば、事業に伴う損益は、当然に事業体に帰属するので、「損益の帰属すべき主体」であることを殊更の要件にする必要はないとしている。

4. 2. 3 検討

大阪地裁は、被告である課税庁の主張を採用し、納税者が主張する設立準拠法である外国私法から形式的に判断する方法では、LPSの法人該当性を判断できないとした。このため、設立準拠法やLPS契約等の内容から導かれる外国事業体の性質が、わが国の私法上の法人が有する「自然人以外のもので権利義務の帰属主体となるもの」という性質と類似しているかどうかにより判断する方法を採用した。すなわち、わが国の租税法における法人の概念は、あくまでもわが国の私法から借用すべきであるとする考え方である。

わが国の課税権が、立法政策の異なる外国法により拘束されるべきではないとの見解¹⁵³や、公法である租税法には、国際私法における抵触法のルールが当然にあてはまるわけではないとの見解¹⁵⁴、諸外国においても、内国法人との実質的な同等性により判断することが一般的であるという点¹⁵⁵が、大阪地裁判決を支持している。そして、本方法によると、アメリカ合衆国の各州法に基づき設立された事業体は、私法上相当に法人性が強いとされるため、LPSやLLCだ

¹⁵² 民事訴訟法第28条参照。

¹⁵³ 木村・前掲注(142)160頁

¹⁵⁴ 齋木・前掲注(68)203頁。今村・前掲注(23)11頁

¹⁵⁵ 今村・前掲注(23)24頁。本稿第1章第2節第1項を参照。

けでなく、GPS も合名会社に、LLP も合資会社に類似するものとして「外国会社」にあたる¹⁵⁶と考えられる。

しかし、第2章第2節の通り、法人格の有無については、設立準拠法である外国私法により判断すべきである。また、次節の東京地裁判決にある通り、法人にしか認められない属性はもはや存在せず¹⁵⁷、法人とほぼ同じ効果を認められた団体の存在が認められている¹⁵⁸。特に、前項で裁判所が認定した3要件のうち、②については、裁判例¹⁵⁹で組合にも権利義務が帰属すると認められている。そして、③についても、組合に認められる要素であるため¹⁶⁰、課税庁が主張する3要件では、法人と法人でない事業体を区別することができない¹⁶¹。よって、この3要件では、外国事業体の法人該当性を判断することができないと考える。更に、納税者の予測可能性の確保や、法的安定性の維持が困難である¹⁶²。加えて、納税者が批判する通り、外国事業体についてのみ実態の検討を強いるものであり、わが国の事業体と外国事業体の法人該当性の判断基準について整合性が取れておらず、課税の公平が害されている。また、連結納税制度の例にみるように、私法上の権利義務の帰属と租税法上の帰属を一致させる必要はないため、権利義務の帰属から導かれる性質を租税法上の法人の要件とすることを疑問視する指摘がある¹⁶³。国際私法の面からも、外国法の規定を日本法の内容に従って解釈することは許されないとの指摘¹⁶⁴がある。なお、本方法によると、外国事業体ごとに契約内容や活動実態を検討することになり、納税者及び課税庁双方にとって時間面、費用面での負担が大きい。このため、課税の公平

¹⁵⁶ 江頭憲治郎「『外国会社』とは何か—持分会社に相当するものの場合」早法83巻4号(2006年)1頁, 33頁〔『会社法の基本問題』(有斐閣, 2011年)所収, 535頁参照]

¹⁵⁷ 江頭憲治郎「企業の法人格」竹内昭夫=龍田節編『現代企業法講座 第2巻 企業組織』(東京大学出版会, 1985年)57頁, 72頁〔『会社法の基本問題』(有斐閣, 2011年)所収, 105頁参照]

¹⁵⁸ 星野・前掲注(40)300頁

¹⁵⁹ 最判平成13年7月13日訟月48巻7号1831頁(りんご生産組合事件)では、組合と構成員間で雇用契約が存在し、組合が権利義務の主体になり得るとされた。

¹⁶⁰ 鍛冶良堅「いわゆる権利能力なき社団(非社団法人)について—法律の指導性とその限界」法論32巻5号(1959年)69頁, 84頁。三枝一雄「判例上の法人格なき社団」法論41巻2-3号(1968年)99頁, 111頁

¹⁶¹ ただし、伊藤進「税法上の『人格のない社団』—民法理論との交錯」法論41巻2-3号(1968年)53頁, 96頁では、賦課・徴収・罰則等の観点から、③を満たす事業体を租税法上も法人として扱うことを主張する。

¹⁶² 大澤麻里子「デラウェア州LPSが我が国の租税法上『法人』に該当しないとした例」ジュリ1431号(2011年)86頁, 87頁。淵圭吾「リミテッド・パートナーシップの租税法上の『法人』該当性」ジュリ1439号(2012年)8頁, 9頁。吉村政穂「リミテッド・パートナーシップの法人該当性」ジュリ1453号(2013年)204頁, 205頁

¹⁶³ 岡村忠生「Limited Partnershipの法人性(3)」税研174号(2014年)71頁, 74頁

¹⁶⁴ 澤木=道垣内・前掲注(64)52頁

は確保されるが執行コストの面からは、非経済的な方法であると思われる¹⁶⁵。

以上のような点を踏まえると、大阪地裁判決のように国内私法から導かれる法人の概念を借用して外国事業体の法人該当性を判断することは、適切ではないと考えられる。

4. 3 LPS は法人ではないとした事例（東京地判平成 23 年 7 月 19 日）¹⁶⁶

4. 3. 1 当事者の主張

(i) 被告（課税庁）の主張

被告は、大阪地裁と同様の主張を行っている。そして、本項 (ii) で新たに原告が主張する判断基準に対し、法人格が与えられていることを示す文言について、「これらと同等の概念」に該当するかどうかは、対象となる用語の実質的な内容・概念を確認した上で判断する必要がある、「専ら形式的な基準」により判断することはできないと批判する。また、アメリカ合衆国の法人税における「corporation」の範囲が不明確であることに加え、キントナー規則に従った判断基準からチェック・ザ・ボックス規則を採用するに至った経緯を考慮しても、原告の主張する判断基準による判断は困難であると批判している。

(ii) 原告（納税者）の主張

原告は、被告の主張に対して大阪地裁と同様の批判を行っている。そして、外国事業体の法人該当性の判断基準について、まず、事業体が民法第 35 条第 1 項の「外国法人」に該当する必要がある、そのためには、内国法人の法人法定主義と同様、専ら形式的な基準による判断として、外国事業体が準拠法で法人格が与えられているか否か、具体的には、「corporation」、「body corporate」、「juristic person」又はこれらと同等の概念であると規定されているか否かによる

¹⁶⁵ アメリカ合衆国では、このような負担を軽減するためにチェック・ザ・ボックス規則を導入したとされる。see STAFF OF THE JOINT COMM. ON TAX'N, REVIEW OF SELECTED ENTITY CLASSIFICATION AND PARTNERSHIP TAX ISSUES 17 (1997).

¹⁶⁶ 税資 261 号順号 11714。平川雄二「外国事業体の分類問題再考—LPS 訴訟の納税者勝訴判決（東京地判 H23.7.19）を踏まえて」租研 745 号（2011 年）104 頁の他、評釈として大澤・前掲注（162）86 頁。仲谷栄一郎他「判批」国際税務 32 卷 1 号（2012 年）76 頁。藤澤・前掲注（36）131 頁。林仲宣＝谷口智紀「判批」税弘 60 卷 3 号（2012 年）104 頁。鳥飼貴司「判批」税務 QA2012 年 3 月号（2012 年）70 頁。今村隆「判批」ジュリ 1458 号（2013 年）107 頁。岩品信明＝田中健太郎「判批」税弘 61 卷 1 号（2013 年）163 頁。宮崎綾望「判批」新・判例解説 Watch13 号（2013 年）183 頁がある。

なお、本件とは別に名古屋地判平成 23 年 12 月 14 日税資 261 号順号 11833 及び名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日判例集未掲載があり、裁判所は本件とほぼ同様の判断を行っている。名古屋地判の評釈に、品川芳宣「判批」税研 164 号（2012 年）82 頁。澗・前掲注（162）8 頁。吉村・前掲注（162）204 頁がある。また、名古屋高判についての研究として、岩品信明「外国事業体課税について 名古屋高裁判決・各国の事業体の法人該当性の検討」租研 764 号（2013 年）350 頁がある。

と主張する。次に、「外国法人」に該当する場合、民法第 35 条第 1 項に従い、商事会社として認許される必要があり、外国事業体の構成員により構成され、営利を目的とする事業体であれば、わが国の私法上及び租税法上、外国法人として認許されるとしている。

4. 3. 2 裁判所の判断

(i) わが国の租税法上の法人は、「損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）」として設立されたもので、わが国の私法上の法人と同様、原則として設立準拠法により法人とされるものである。そして、外国私法に準拠して組成された事業体がわが国の租税法上の法人に該当するか否かについても、原則として、設立準拠法の規定から形式的に判断されるべきであるとした。

しかし、諸外国における法制度の相違や、わが国の法人に相当する概念が組成された経緯を考慮すると、形式的な判断方法に加え、設立準拠法で規定する設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見れば、明らかにわが国の法人と同様に、損益の帰属すべき主体として設立されたものといえるかどうかを検討すべきとした。つまり、裁判所は、設立準拠法から形式的に判断する方法に加えて、LPS の契約内容や実態等による実質的な判断が必要であるとする。そして、後者が認められる場合にわが国の租税法上の法人に該当するとし、実質的な判断が、決定的な判断基準になり得ると判示した。

(ii) 「損益の帰属すべき主体」であるかどうかで判断するという方法の根拠については以下の通りとしている。まず、法人税は、事業から生ずる損益により構成される所得が法人及び人格のない社団等に帰属することを前提に課されている。次に、任意組合のように法人及び人格のない社団等に該当しない事業体は、法人税を納める義務がなく、所得が構成員に帰属することを前提として構成員に課税される。そして、法人と人格のない社団等は、法人格の有無が決定的に異なっており、人格のない社団等と法人及び人格のない社団等のいずれにも該当しない事業体は、事業の損益により構成される所得の帰属主体となり得る実体の有無が異なっているとする。これは、法人税法第 11 条が規定する実質所得者課税の原則からも裏付けられるとする。このため、事業体が法人税を納める義務があるか否かは、損益の帰属主体となり得る実体を有するか否かにあると結論付けている。

そして、東京地裁は、被告の「自然人以外のもので権利義務の帰属主体となりうるものが『法人』である」との主張を否定する。わが国の私法上の法人は、わが国の租税法上、損益の帰属主体となることが予定されているとした上で、

匿名組合や問屋等の例を挙げ、権利義務の主体として取引行為を行い、財産や債権債務の帰属主体となる存在が必ずしも損益の帰属主体にはならないとして、権利義務の帰属主体が、当然に損益の帰属主体とはならないと指摘した。また、被告の主張する 3 要件についても、「法人にしか認められない属性はもはや存在しない」¹⁶⁷、「実は、我が国では、民法 33 条の一般的立言にもかかわらず、既に実質的に法人とほぼ同じ効果の認められた団体の存在を広く認めている」¹⁶⁸とする見解があり、3 要件が、法人と法人ではない団体を区別する基準として機能し得ないと判示した。

なお、民法により認許されたものだけが外国法人に該当するという原告の主張に対して、認許が、外国法人がわが国で法人格を付与されたものとしての活動を承認するものであるとした上で、損益の帰属主体としてわが国の租税法上の法人に該当するか否かという問題と直接関係するものではないとして、わが国の租税法上の外国法人が、認許されたものに限られないとした。

(iii) 裁判所は、(i) で定めた方法に従い、州 LPS 法の規定を検討し、同法に準拠して設立された LPS が法人である旨を明示的に定めた規定はないとした。そして、同法第 201 条(b)で規定される「separate legal entity」という文言について、日米租税条約、財務省規則の他、州 LPS 法の規定や、同法の制定経緯等から形式的にみてもわが国の租税法上の法人を意味する概念ではないと判断した¹⁶⁹。次に、LPS の実質的な検討として、州 LPS 法及び LPS 契約等を参照している。同法第 503 条では、LPS の損益は、LPS 契約に従い構成員間で割当てが行われるとされている。また、LPS 契約において、損益が所定の割合で各パートナーに割り当てられている点に注目し、パートナーシップ内の損益配分は、契約に従い自動的に行われ、資金の移転を伴うものではないとする。このため、州 LPS 法に準拠して組成された LPS は、経済的、実質的に見てもパートナー間の契約関係を本質とし、事業の損益をパートナーに直接帰属させることを目的としており、実質的にみても、本件 LPS は、わが国の租税法上、法人に該当しないとした。

なお、同法第 701 条は、パートナーは特定の LPS 財産に対していかなる持分も所有しないと規定する。これは、民法第 668 条に規定する組合財産と同様に、

¹⁶⁷ 江頭・前掲注 (157) 72 頁

¹⁶⁸ 星野・前掲注 (40) 300 頁

¹⁶⁹ このように、東京地裁は、LPS の法人該当性を否定したものの、「LPS がその構成員とは別個の『団体』であることを示す概念 (すなわち、その団体が、法人ではないにもかかわらず、事業体理論に基づき、対外関係等の一定の範囲内で構成員とは別個に権利を取得したり義務を負担したりするような法的取扱いが認められるという概念であり、我が国では存在しない法概念) であるといわざるを得ない。」と判示している。

パートナーが合有的な共同所有者となることを承認しつつ、特定の LPS 財産に対する持分の処分や分割請求等を禁止する趣旨である。このため、パートナーが有益かつ第三者に影響を及ぼさない範囲で LPS 財産に対する持分を所有する場合がありますので、本条は、LPS の法人該当性の根拠にはならないとした。

最後に、ニューヨーク州 LLC 法とデラウェア州 LPS 法の類似性から LPS の法人該当性を判断できるとの被告の主張についても、両者がそれぞれ異なる見解に基づく判断であり、判断の対象となる準拠法も異なるため、LLC についての判決を前提として LPS の法人該当性を判断することは相当ではなく、LLC と LPS が、わが国の租税法上、法人に該当するか否かの結論を異にしても不自然ではないとした¹⁷⁰。

4. 3. 3 検討

東京地裁は、課税庁及び納税者の主張する方法によることなく、独自の判断基準を採用した。この基準では、まず、設立準拠法である外国私法の規定による形式的な判断を行い、次に、LPS 契約の内容や LPS の活動実態等から、LPS が、わが国の法人と同様に、「損益の帰属すべき主体」として設立されたものかどうかを検討すべきとしている。そして、後者が、法人該当性についての決定的なメルクマールになるとしている。ここで、「損益の帰属すべき主体」として設立されたものが法人であるとする考え方は、損益から構成される所得が法人に帰属することを前提として、法人税が課されることに加え、法人税法第 11 条で規定する実質所得者課税の原則からも裏付けられるとしている。つまり、これは、租税法の観点から見たわが国の法人の性質であり、法人税法が意図する法人税を課すべき事業体の性質であると考えられる。よって、東京地裁は、わが国の租税法における法人の概念について、設立準拠法である外国私法からの借用により形式的に判断するが、これに加えて、租税法独自の観点から法人の性質を導き出し、外国事業体がこの基準に当てはまるか否かを検討するという、借用概念の目的適合説に近いアプローチをとっている¹⁷¹。

そして、東京地裁は、「損益の帰属すべき主体」の判断基準として、損益が LPS 契約に従い構成員に直接帰属しているかどうか、という点を具体的に挙げている。つまり、決議等により構成員にその都度分配が行われている場合、事業体は、法人に該当することになる。そして、あらかじめ決められた契約内容

¹⁷⁰ なお、ニューヨーク州 LLC について、LLC が、company を含む名称を使用することを許され (N.Y. LTD. LIAB. CO. LAW §204(a),(e)(Consol. 2014).)、外形的にも company に類するものとされていること等から、LLC は、明らかにわが国の法人と同様、損益の帰属すべき主体として設立されたものということが可能であるとした。

¹⁷¹ 海江田=岩品・前掲注 (10) 139 頁

に従い自動的に分配が行われる場合は、法人に該当しないとされる。

本方法は、設立準拠法による形式的な判断の欠点である、わが国と諸外国の法制度の相違を解消するため、外国事業体の実質についての検討を行うものであり、理論的に妥当な判断方法であると思われる。「損益の帰属すべき主体」による実質的な判断についても、根拠が明確であり、本基準を納税義務者の判断基準とすべきであるとの見解がある¹⁷²。また、当事者の意思を尊重し、想定した通りの課税が行われるべきとの見解¹⁷³も、この実質的な判断の方法と合致していると考えられる。

しかし、前節の大阪地裁判決が採用した判断基準で問題とされた、納税者の予測可能性の確保や法的安定性の維持についての問題は依然として残る。そして、次節の東京高裁判決の通り、「損益の帰属すべき主体」とは租税法から見た法人の性質であり、私法上の法人該当性を検討する際に、租税法の目的を重視した解釈を行うことになる。東京地裁は、借用概念の統一説に従って法人該当性を判断するとしている。しかし、租税法の解釈を重視した判断を行うことは、租税法律主義との関係で問題があると批判される¹⁷⁴。

なお、本件 LPS は、課税逃れを目的としていることが明白であるため、仮装行為として LPS が法人税の納税義務者となるかどうかの問題であり、私法上の法人概念の議論にとらわれすぎているとの批判¹⁷⁵がなされている。しかし、租税法律主義の観点から、まず、私法上の法律関係を明らかにする必要がある、この後に生じる租税回避について議論をすべきである。このため、このような検討を経ずに租税回避を問題とすべきではないと考える。

4. 4 LPS は法人であるとした事例 2（東京高判平成 25 年 3 月 13 日）¹⁷⁶

4. 4. 1 当事者の主張

(i) 控訴人（課税庁）の主張

控訴人の主張は、東京地裁におけると同様である。

(ii) 被控訴人（納税者）の主張

被控訴人の主張は、東京地裁におけると同様である。

¹⁷² 朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租研 673 号（2005 年）75 頁、80 頁及び 105 頁

¹⁷³ 岡村・前掲注（163）76 頁

¹⁷⁴ 落合・前掲注（31）131 頁

¹⁷⁵ 水野・前掲注（138）77 頁及び 107 頁

¹⁷⁶ 訟月 60 卷 1 号 165 頁参照。岡村忠生「Limited Partnership の法人性（1）」税研 172 号（2013 年）73 頁、同「Limited Partnership の法人性（2）」税研 173 号（2014 年）69 頁、同・前掲注（163）71 頁。評釈として、藤谷武史「判批」ジュリ 1470 号（2014 年）103 頁がある。

4. 4. 2 裁判所の判断

(i) 東京高裁は、租税法律主義の観点から法的安定性を確保するため、設立準拠法である外国私法から形式的に判断する方法が相当であるとし、東京地裁が独自に採用した、「経済的、実質的に見れば、明らかにわが国の法人と同様に損益の帰属すべき主体」との判断基準を否定した。法人格が付与されている場合、事業から生じる損益は、まず事業体に帰属することになり、「損益の帰属すべき主体」であることは、法人格が付与されたことの結果であるとする。そして、チェック・ザ・ボックス規則により構成員課税を選択した場合、損益は事業体の構成員に帰属するとの擬制が可能であるため、「損益の帰属すべき主体」として設立されたものであるかどうかを判断基準にすることはできないとした。更に、私法上どのような事業体が法人であるかを判断する際に、租税法が規定する事業体の課税関係を持ち出すことは、主客転倒であり適当でないとした。

また、東京高裁は、課税庁の主張する 3 要件による判断基準についても東京地裁判決と同様の理由により、法人と法人でない事業体を明確に区別できないとして否定した。加えて、外国事業体とわが国の法人が有する権利能力の内容を比較し、実質的に法人該当性を判断すると、国によって法制度が異なる以上、権利能力の構成や内容が異なるため、法人該当性の判断が恣意的で予測不可能なものになりかねないと指摘した。

(ii) 東京高裁は、外国私法から法人該当性を判断するに当たり、文言に従って形式的に見るだけでなく、事業体の設立、組織、運営及び管理等について実質的な検討も行うべきであるとしており、前節及び前々節の裁判例と同様に実質的な判断を要求している。

(iii) 州 LPS 法第 201 条(b)の「separate legal entity」がわが国の租税法上の法人概念であるかどうかについては、州 LPS 法の規定と LPS 契約を詳細に検討している。そして、本件 LPS は、①団体として構成員とは区別された独自の財産を有し、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど、独立した権利義務の主体となる。取得した不動産については、その名で登録することができ、その名において訴訟当事者となることもできる。②わが国の登記に類似した「登録」が要求されている。③パートナーは、LPS 契約で「各パートナーが出資割合に相当する不可分の持分を有する」との規定があったとしても LPS の個別財産に対する権利を持たない。④LP には、LPS の債務を支払う責任はなく、有限責任が貫かれている。⑤LP は LPS の管理・運営への参加を禁じられ、LP の持分は譲渡可能である。といった特徴を有するとした。

これらを総合すると、「separate legal entity」は、「構成員から独立した法的

主体」であり、本件 LPS は、わが国の租税法上の法人にあたる¹⁷⁷。

4. 4. 3 検討

本事件は、前節の東京地裁判決の控訴審である。東京高裁は、納税者が主張する方法と同様に設立準拠法の規定により、わが国の租税法上の法人該当性を形式的に判断する方法を採用した。ただし、規定の判断に当たり、法人の性質について実質的な検討を行うべきとしている。この検討を行う際の判断基準について、本章第 2 節で課税庁が主張する方法（大阪地裁が採用した方法）及び前節で東京地裁が採用した方法を共に否定し、東京高裁独自の案を採用している。この独自案の内容が、法人と法人でない事業体を明確に区別することができないとして東京高裁が否定した、課税庁主張の 3 要件に新たな特徴を追加したものである点は注目すべきである¹⁷⁸。

しかし、本判決は、LP との関係のみを重視し、GP との関係を軽視した判断がなされていると批判される¹⁷⁹。東京高裁が示した本件 LPS の特徴のうち、④と⑤については、GP との関係では当てはまらない。LPS が、LP との関係上は法人であり、GP との関係上は組合であるとするような構成員ごとに法人該当性を判断する方法は、所得計算上採用することができない。このため、全構成員との関係を考慮して法人該当性を判断すべきである。また、納税者の予測可能性の確保や法的安定性を維持するため、LPS の法人該当性を設立準拠法である外国私法から形式的に判断するとしながらも、文言の判断に当たり、根拠が明らかでない実質的な判断を要求する点についても矛盾している。更に、判断基準として東京高裁が採用した具体的な特徴についても、納税者の予測可能性を損なうとして課税庁の主張する方法を否定したにもかかわらず、これと類似したものになっている点に疑問を感じる¹⁸⁰。

以上より、理論的に矛盾を抱えた本方法では、外国事業体の法人該当性を判断することはできないと考える。

¹⁷⁷ 本章第 2 節の大阪地裁の控訴審である大阪高判平成 25 年 4 月 25 日判例集未登載でも、本件と同様の判断基準を用いて同様の判断を行っている。大阪地裁で用いられた被告主張の判断基準を、「いずれも法人格が付与されることによって認められる法人の属性にすぎず、これらを満たせば法人に該当するというその立論に法的な根拠はない」、「外国の事業体についてのみ、その準拠法上の法人格の有無という画一的な基準によることなく、個別具体的な実質判断を行うことになり、内国法人の場合の判断基準と相違する結果となる上、法人に当たるか否かの判断が恣意的で予測不可能なものになりかねず、法的安定性の観点からも許容できない。」として否定した。

¹⁷⁸ 藤谷・前掲注 (175) 105 頁

¹⁷⁹ 岡村・前掲注 (175) 「Limited Partnership の法人性 (2)」 69 頁

¹⁸⁰ 藤谷・前掲注 (175) 106 頁

4. 5 納税者が主張する方法についての検討

納税者は、予測可能性の確保や法的安定性を維持するために、設立準拠法である外国私法から形式的にのみ判断すべきであると主張する。わが国の租税法では、内国事業体として、「法人、人格のない社団、組合等」の3種類が規定されており、外国事業体についても同様に、「外国の法人、外国の人格のない社団、外国の組合等」の3種類が規定されている。内国事業体は、法人法定主義により経済的実態にかかわらず、法人と法人でない事業体が区分され、法人でないとされた事業体に対しては実質面からの検討を行い、「人格のない社団等」に該当するものには法人税を納める義務がある。このため、外国事業体についても、内国事業体と同様に、外国私法の規定から法人該当性を判断すべきであるとする¹⁸¹。つまり、外国事業体の法人該当性の判断は、設立準拠法の文言のみにより形式的に判断し、実質的な検討は、法人でないとされた事業体が人格のない社団等に該当するかどうかという局面で行われるべきと主張する。また、わが国の租税法が法人法定主義を採用するのは明確さを重視した割り切りであり、綿密な振り分けを行っていないとの見解¹⁸²や、納税者が事業体の選択を行うに当たり、租税負担を考慮するのは当然であり、私的自治の原則や契約自由の原則からも納税者の意思が尊重されるべきとの見解¹⁸³も本方法を支持する。更に、本方法によると、原則として外国事業体の取扱いが設立地と同じとなるため、構成員への所得の帰属時期や個人構成員の所得区分の問題、タックス・ヘイブン対策税制等のハイブリッド・エンティティ¹⁸⁴に関する諸問題が生じにくくなる¹⁸⁵。この点につき、わが国の租税法は、内外での性質決定の違いに対して脆弱であり、国際的租税裁定を許容する体質であるとの批判¹⁸⁶もあり、本方法を採用するメリットは大きいように思える。

一方、本方法を採用するに当たり、わが国と諸外国の法制度の相違が問題となる。このため、各裁判所は、法人該当性の判断につき何らかの形で実質的な判断を要求している。国家により法令の制定経緯や立法政策が異なり、法人概念も多様であるため、わが国の法人に対応する文言の特定が難しく、特定には

¹⁸¹ 平川・前掲注(166)109頁

¹⁸² 淵・前掲注(162)9頁

¹⁸³ 岡村・前掲注(163)「Limited Partnershipの法人性(3)」77頁

¹⁸⁴ 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(2006年)84頁、87頁。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」フィナンシャル・レビュー84号(2006年)101頁、104頁でハイブリッド・エンティティの定義が記載されている。

¹⁸⁵ 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」税大論叢59号(2008年)140頁、201頁

¹⁸⁶ 増井・前掲注(23)93頁

結局 LPS 契約の内容や活動実態等からの実質的な判断が必要であるとされる¹⁸⁷。また、わが国の租税法上の問題について、外国私法上の概念を借用して検討することは、自国の課税権を保持するという観点からも問題があると批判される¹⁸⁸。このような問題点もあり、諸外国で本方法を採用する国はベルギー等少数であるとされる¹⁸⁹。

4. 6 小括

本章で示した判決において、大阪地裁及び東京高裁は、LPS の法人該当性を肯定したが、東京地裁は、法人該当性を否定している。各事例とも事案の概要や争点、訴訟当事者の主張に大きな相違はないにも関わらず、採用された判断基準や判決は異なっている。この相違の理由について、第一に、法人概念をわが国の私法から借用するのか、設立準拠法である外国私法から借用するのかという点にあると考えられる。なお、第 2 章第 1 節で整理した通り、わが国の租税法上の法人概念について、通説である借用概念の統一説を採用しようとする点は、どの裁判例においても同じである。まず、納税者は、租税法律主義から導かれる課税要件法定主義及び課税要件明確主義を重視している。そして、私的自治の原則や契約自由の原則から、当事者が租税負担額を考慮して選択した事業形態を尊重すべきであるとして、外国私法の規定から形式的にのみ法人該当性を判断すべきであると主張した。これに対し課税庁は、各国の法制度の相違に加えて、わが国の租税法における問題に対して外国私法の規定をそのまま適用すべきではないとして、納税者の主張する方法により法人該当性を判断することはできないとした。そして、課税庁は、外国事業体がわが国の私法から導かれる法人の性質を具備しているかどうかにより、法人該当性を判断すべきであると主張した。なお、大阪地裁は、課税庁の主張を採用し、法人概念はわが国の私法から借用すべきであると判示した。次に、東京地裁は、外国事業体の法人該当性を外国私法から形式的に判断すべきであるとしながらも、外国事業体の実質的な判断も併せて行う必要があるとした。これは、借用概念の統一説に基づく形式的な判断では、わが国と外国の法制度の相違に対応できず、実質的に同じ性質をもつ事業体に対して同じ課税を行うという課税の公平を損なうとの判断であると考えられる。また、東京高裁は、大阪地裁及び東京地裁の採用した実質的な判断を否定し、課税要件法定主義及び課税要件明確主義の観

¹⁸⁷ この点につき、岡村・前掲注(169)「Limited Partnership の法人性(2)」73頁。宮塚久「外国事業体の法人該当性」税弘 63 卷 1 号(2015 年)80 頁, 87 頁では、わが国の法人に相当する文言を常識的に特定することは可能であるとの見解を示している。

¹⁸⁸ 木村・前掲注(142)160 頁

¹⁸⁹ Jones, *supra* note 22, at 306.

点から外国私法による形式的な判断を行うべきであるとした。しかし、規定の判断に当たり、外国事業体の実質を検討する必要があるとしており、東京地裁が採用する判断方法との実質的な相違はない。この2つの判決の差異について、東京地裁は、外国私法による形式的な判断と、租税法からみた法人の性質についての実質的な判断の両方を行うべきであるとする。一方、東京高裁は、外国私法による形式的な判断の過程内で、文言検討の際に外国事業体の実質的な判断を行うべきであるとしており、あくまでも形式的な判断の枠内で実質的な判断を行うとする点で東京地裁判決と異なる。この点については、第2章第2節での検討の通り、外国事業体の法人該当性を検討する際の法人概念の借用先は、設立準拠法である外国私法によるべきであるため、法人概念を国内私法から借用する大阪地裁判決は、採用することはできないと考える。また、東京高裁判決は、租税法律主義の観点から外国私法による形式的な判断を採用したにもかかわらず、文言の検討に当たり事業体の実質的な判断を要求している点で理論構成に矛盾がある。このため、東京高裁の判決についても、採用することはできない。以上より、納税者及び一次的に東京地裁が主張した設立準拠法である外国私法から形式的に判断する方法が適切であると考えられる。

第二に、外国事業体の実質的な判断を行う際に各裁判所が採用した判断基準にも相違の要因があると考えられる。大阪地裁は、わが国の民法において法人が、「自然人以外のもので権利義務の帰属主体となるもの」と定義される点に着目する。そして、民法上の法人の性質に従い、具体的に事業体が、①独自の財産を有すること、②その名で法律行為を行い、権利を有し、義務を負うこと、③訴訟当事者となり得ること、という3つの要件を挙げ、これらを全て満たす場合にわが国の租税法上の法人に該当するとした。次に、東京地裁は、設立準拠法やLPS契約で定める設立、組織、運営及び管理等の内容に着目する。そして、経済的、実質的に見て、LPSがわが国の法人と同様に、「損益の帰属すべき主体」として設立されたものであるかどうかという租税法の観点から見た法人の性質により判断するとした。つまり、LPSの損益がLPS契約に従い構成員に直接帰属する場合は、LPSが損益の帰属すべき主体として設立されたものではないため、わが国の租税法上の法人に該当しないとした。東京高裁は、東京地裁判決と同様に、租税法の観点から法人の有する特徴を導き出すアプローチを採るが、大阪地裁の採用する3要件と実質的には類似している特徴により判断するとした。この点につき、大阪地裁の採用した実質的な判断は、東京地裁判決でも述べられている通り、わが国の組合にも当てはまるため、法人と法人でない事業体を区別する基準にはならない。東京地裁の採用した実質的な判断は、法人税法第11条の実質所得者課税の原則から裏付けられる。また、法人税

が事業体に帰属する収益と費用から構成される所得に対して課されることから、「損益の帰属すべき主体」は、租税法の観点からみた法人の性質であるとする。この基準は、租税法の観点からみた法人の性質を挙げているが、採用の根拠が明らかであり、理論的にも妥当であると思われる。そして、東京高裁の採用した実質的な判断は、大阪地裁の採用した判断基準に新たな特徴を付加したものと考えられるが、これは、裁判所が独自に定めた租税法の観点からみた法人の性質である。しかし、新たに追加された特徴については法的根拠に乏しく、納税者の予測可能性や法的安定性の面で問題があり、採用することはできないと考えられる。

これまでの検討を考慮すると、外国事業体の法人該当性は、設立準拠法である外国私法による形式的な判断によることが、納税者の予測可能性の確保及び法的安定性の維持に資するため適切であると思われる。しかし、わが国と外国の法制度の相違により、このような形式的な判断によると、同様の性質をもつ事業体に同様の課税を行うという課税の公平が損なわれるおそれがある。このため、外国事業体の実態についての実質的な判断も併せて行われるべきであるとする。ただし、実質的な判断を行うことは、租税法律主義から導かれる課税要件法定主義及び課税要件明確主義を損なうことになり、納税者の予測可能性の確保、法的安定性の維持の面で問題が生じると考えられる¹⁹⁰。

5. LPS の「人格のない社団等」該当性の判断

前章で取り上げた事例において、原告被告双方は、二次的に LPS の「人格のない社団等」該当性について、第 3 章第 2 節第 2 項の通り、私法上の権利能力なき社団の 4 要件に基づいた主張を行っている。そして、東京地裁は、人格のない社団等該当性についての判断を行っている¹⁹¹。本章では、前章で取り上げた裁判例について再度の検討を行った上で、租税法上の人格のない社団等該当性を判断する際に私法上の権利能力なき社団の判断要素を使用することについての検討を行う。

¹⁹⁰ なお、イギリス領バミューダ LPS 等、諸外国の LPS についても法人該当性が問題となった裁判例が存在する（イギリス領バミューダ LPS について東京地判平成 24 年 8 月 30 日税資 262 号順号 12027 頁。東京高判平成 26 年 2 月 5 日判例集未搭載。東京高裁の評釈として、伊藤剛志「判批」ジュリ 1469 号（2014 年）8 頁。本判決では、第 4 章第 3 節記載の東京地裁判決と同様の判断がなされ、LPS はわが国の租税法上、法人に該当しないと判示した。）。本稿では、デラウェア州 LPS を素材とした検討を行うため、これらの LPS について、詳細には触れない。

¹⁹¹ 大阪地裁は、LPS が「法人」に該当すると判示したため、「人格のない社団等」に該当するかどうかは別途検討しなかったものと考えられる。

5. 1 LPS は法人ではないとした事例の再検討

5. 1. 1 当事者の主張

(i) 納税者の主張

①「団体としての組織を備えているか」については、本件 LPS が GP と LP1 名ずつで構成された単純なものであり内部組織を有さないため、該当しない。

②「多数決の原則が行われているか」については、本件 LPS の管理・運営・業務執行が GP のみにより行われることから、該当しない。

③「構成員の変更にもかかわらず団体が存続するものであることが認められるか」については、州 LPS 法で LPS が構成員 2 名以上でなければ設立できず、GP 又は LP がいなくなった場合には、新たに補充されない限り解散するとの規定があることから、該当しない。

④「代表の方法や財産の管理方法等、団体としての主要な点が確定しているか」については、GP が本件 LPS を代表するも、次の代表を定めるルールがなく「代表の方法」は定められていない。また、総会の運営、財産の管理についての規定もないため、該当しない。

以上より、4 要件を全て満たす場合に限り人格のない社団等に該当するところ、本件 LPS は、4 要件のいずれにも該当せず、人格のない社団等に該当しないと主張した。

(ii) 課税庁の主張

①「団体としての組織を備えているか」については、LPS の管理・運営に関する独占的権限が付与された GP が、本件 LPS の意思決定や契約の締結等を行い、LP は一定の場合に GP を解任する権限を有すること等から、該当する。

②「多数決の原則が行われているか」については、GP が本件 LPS を運営するも、これは LP の同意に基づくものであり、LP は GP の解任権限を有するため、該当する。

③「構成員の変更にもかかわらず団体が存続するものであることが認められるか」については、LPS 契約に GP の選解任、LP の脱退、持分の譲渡可能性等の規定があり、存続を前提とした事業体であると考えられるため、該当する。

④「代表の方法や財産の管理方法等、団体としての主要な点が確定しているか」については、上記以外にも LPS 契約に費用の支払、資本の利用、損益の割当・分配、LPS の終了・清算、会計・報告等に関する規定があるため、該当する。

以上より、本件 LPS は、4 要件を全て満たしているとして、人格のない社団等に該当すると主張した。なお、課税庁は、4 要件を全て満たさない場合でも人格のない社団等に該当しうるとしている。

5. 1. 2 裁判所の判断

本件 LPS は、LPS 契約に基づき GP と LP により組成され、管理及び運営に関する独占的権限は GP に付与されている。そして、GP は、LPS としての業務執行、組織運営に係る意思決定等を行い、LPS を代表して売買契約等を行うものである。なお、LPS 契約では、LP の意思決定等への関与は予定されておらず、LPS 契約に定める GP の解任や、契約内容の変更についても、例外的にしか認められるものではないとしている。

そして、東京地裁は、本件 LPS の性質を 4 要件に具体的に当てはめて以下の通り判示している。

①「団体としての組織を備えているか」については、本件 LPS は民法上の組合に類似した組織形成、運営等を予定したものにすぎず、法人のように団体としての意思決定権限がなく、業務執行機関や代表機関を備えていないため、該当しない。

②「多数決の原則が行われているか」については、法人のような組織形成、運営等が予定されていないため、該当しない。

③「構成員の変更にもかかわらず団体が存続するものであることが認められるか」については、LPS 契約が定める限定された要件の下でパートナーの交代にもかかわらず存続するため、該当する。

④「代表の方法や財産の管理方法等、団体としての主要な点が確定しているか」については、上記のような団体としての組織を備えていない以上、LPS 契約の定めをもって団体としての主要な点が確定しているとは言えないため、該当しない。

以上より、本件 LPS は、4 要件のうち③にのみ該当するとしたものの、これのみをもってわが国の租税法上、人格のない社団等に該当するとはいえないと判示した¹⁹²。

5. 1. 3 検討

本事例において当事者は、人格のない社団等該当性の判断に当たり、第 3 章第 2 節第 2 項の通り、私法上の権利能力なき社団の要件として最高裁で示された 4 要件を用いて主張を行っている。東京地裁も、この 4 要件に従って判断を行っており、4 要件に基づいて人格のない社団等該当性の判断を行うことに当事者間での争いはない。この点については、租税法上の法人概念を私法からの借

¹⁹² 注釈 160 で記載した名古屋地裁でも同様に、本件 LPS は人格のない社団等に該当しないと判断している。

用に拠ることと同様に、人格のない社団等の概念も、私法上の権利能力なき社団の概念から借用しようとするものである¹⁹³。

しかし、この4要件は、それぞれの内容が曖昧で、判断基準が具体的に明示されていない¹⁹⁴。このため、各要件の拡張解釈や縮小解釈が可能であり、当事者が、その意思により人格のない社団等に該当するとも該当しないとも主張することができると考えられる。思うに、租税法では、租税法律主義の観点から納税者の予測可能性や法的安定性を重視するため、この4要件のように曖昧な基準により人格のない社団等該当性を判断すべきではない。東京地裁は、4要件を借用概念の統一説に従い、そのまま当てはめて人格のない社団等該当性を判断している。しかし、この点についての検討は、先に争点とされた法人該当性の判断についての検討と比較すると、人格のない社団等該当性の判断で行われた検討では不十分であると考えられる¹⁹⁵。

5. 2 人格のない社団等の概念を私法から借用することの問題点

民法上の権利能力なき社団は、社団の実体を有する団体でありながら法人格を持たない団体である¹⁹⁶。法人でない団体のうち、社団と組合は峻別すべきであるとの考え方が古くから存在しており、両者を一定の基準で区別し、社団には組合の規定ではなく社団法人の規定を適用すべきであるとの考え方が一般的であった¹⁹⁷。

しかし、団体は社団的なものから組合的なものまで連続系列をなしており、両者を絶対的に区別するのは不可能であるとする見解¹⁹⁸や、両者の区別は概念的には不可能であり、類型的にのみ可能であるとの見解¹⁹⁹が主張されるようになった。そして、社団と組合を区別するための要件は効果から遡って考察されるべきであり、求める効果を認めるにふさわしい団体はどのようなものかとい

¹⁹³ 前掲注(99)の福岡高裁判決において、租税法上の人格のない社団は、「もともと『権利能力なき社団』として認知された民事実体法上の概念を借用したもので、納税主体をこのような社団概念に準拠してこれを捕捉する以上は、民事実体法上の社団性概念にある程度拘束されるのもやむを得ないことである。」と判示している。

¹⁹⁴ 星野・前掲注(40) 272頁。林良平=前田達明編『新版注釈民法(2)』(有斐閣, 1991年) 76頁〔森泉章〕

¹⁹⁵ 仲谷他・前掲注(166) 89頁。品川・前掲注(166) 84頁

¹⁹⁶ 林=前田・前掲注(194) 74頁

¹⁹⁷ 鈴木・前掲注(38) 5頁

¹⁹⁸ 福地俊雄「法人に非ざる社団について」神戸16巻1-2号(1966年) 132頁, 137頁及び140頁

¹⁹⁹ 篠田四郎「権利能力なき社団—その類型論的・法的構成」矢野還暦『現代における法と行政』(法律文化社, 1981年) 151頁, 175頁

う見地から要件が決められるべきであるとの見解²⁰⁰が主張された。この結果、社団と組合の峻別論は克服され、現在では両者の線引きは個別の事例ごとに判断すべきとの考え方が有力となっている。このような考え方にに基づき、4要件を厳格に当てはめることなく新たな要件の補充や、重要でないとされる要件の削除により、権利能力なき社団等の該当性を認めた裁判例²⁰¹も存在する。このため、4要件は、あくまでも理想形であり、個々の事例ごとに要件が取捨選択され、新たな要件が付加される可能性もある。また、権利能力なき社団に該当する場合、4要件をすべて満たす必要があるのか、それとも4要件には優劣があり、ある要件を欠いたとしても特定の要件さえ満たせば該当し得るのかどうかは明らかではない²⁰²。これは、租税法では租税法律主義の要請が大きく、人格のない社団等についても納税主体として立法に取り込んでいるが、定義自体は柔軟性をもつ民事法に依拠している点に問題があるとされる²⁰³。

以上より、権利能力なき社団という私法上の意義が不明確な概念をわが国の租税法で統一説に基づき借用することは、法的安定性を損ない納税者の予測可能性を害することになると考えられる²⁰⁴。

また、別の裁判例²⁰⁵では、民事訴訟法第29条のとおり、代表者又は管理人の定めのある法人でない社団は、たとえ組合であっても法人でない社団として当事者能力を認めると判示している。本条は、「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。」と定めており、法人税法第2条第8号と同様の文言が使用されている。これは、訴訟の便宜という観点から、幅広く団体に当事者能力を認めるものであるとされている²⁰⁶。このため、従来の学説でも民法上の組合について、「代表者の定め」があれば当事者能力があるとされており²⁰⁷、民法や民事訴訟

²⁰⁰ 星野・前掲注(40) 279頁

²⁰¹ 例えば、最判昭和55年2月8日民集34巻2号138頁(沖縄における門中について)では、多数決の原理が行われていないとされたが、門中は権利能力なき社団に該当すると判断された。

²⁰² なお、石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団論—熊本ねずみ講についての2つの対立する判決に関連して」山田古稀『税法の課題と超克』(信山社、2000年)1頁、20頁では、4要件を厳格に当てはめることは正当でないとしている。

²⁰³ 兼平・前掲注(96) 93頁

²⁰⁴ 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—日米比較分析」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』(有斐閣、1997年)346頁、374頁。渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010年)39頁、47頁。落合・前掲注(31) 121頁。兼平・前掲注(96) 94頁。石倉・前掲注(202) 17頁

²⁰⁵ 最判昭和37年12月18日民集16巻12号2422頁

²⁰⁶ 上田徹一郎『民事訴訟法』(法学書院、第7版、2011年)93頁。

²⁰⁷ 鍛冶・前掲注(160) 84頁では、対外的接触の多い団体は、必ず代表者が置かれているとされる。また、三枝・前掲注(160) 111頁では、代表者の定めに加え、業務ないし財産の管理のための機構を備えている場合に、当事者能力が認められるとされる。

法における権利能力なき社団は、複数人が共同目的のために結集した団体であるとし、組合もこの中に含まれるとしてその範囲を広く捉えている²⁰⁸。

一方、租税法における人格のない社団等は、第3章第2節第2項で検討したとおり、他の事業体との間における課税上の不均衡を是正するために創設されたものであり、事業や投資に用いられないよう黙示的に税制が構築されている²⁰⁹。そして、収益事業についてのみ課税を行うため、収益事業を行う「代表者の定め」のない社団は存在しないとの前提に立つ²¹⁰。このため、民事訴訟法と法人税法における「代表者の定め」という文言では重要度が異なり、法人税法における文言は、確認規定とされる程度の重要性しか有さず、民事訴訟法のように人格のない社団を広く捉えることにはならないとされる²¹¹。

本章での検討から、借用概念の統一説に従い、私法上の権利能力なき社団の要件をそのまま租税法上の人格のない社団等の要件とすることには問題があることが判明した。租税法において、人格のない社団等の範囲を私法と同様に広く捉えることには問題があり、「代表者の定め」という規定についても、租税法と私法では重要度に違いがある。また、法人課税について考慮せずに決定される私法上の性質を、法人課税の基準として無条件に用いることに理論的な根拠はないとの見解もある²¹²。このため、上記の4要件は、あくまでも類型としてとらえ、租税法独自の観点から要件に修正を加え、人格のない社団等の意義を再構成する必要があると考えられる²¹³。

6. 法人該当性の判断枠組みについての提言

第4章では、デラウェア州 LPS の法人該当性に関する裁判例を素材として、LPS がわが国の私法上の法人に該当するかどうかについての分析を行った。この結果、設立準拠法である外国私法からの形式的な判断によることが、租税法律主義の観点から納税者の予測可能性の確保、法的安定性の維持に最良の方法であることが判明した。また、当事者の意思を尊重し、納税者の予測した通り

²⁰⁸ 佐藤孝・前掲注(96)239頁

²⁰⁹ 高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣、2007年）61頁、77頁では、人格のない社団等からの分配は雑所得になるため、受取配当の益金不算入が適用されず、株式会社と比較しても非導管性が強いとしている。

²¹⁰ 法人税基本通達1-1-3

²¹¹ 兼平・前掲注(96)99頁

²¹² 佐藤英・前掲注(45)112頁

²¹³ 渋谷・前掲注(204)47頁。なお、佐藤孝・前掲注(96)255頁は、財産の独立性を重視すべきであるとしている。また、石倉・前掲注(202)23頁は、事業体について、4要件がそれなりに備わり、対外的にも人格のない社団の概観を呈しており、法人税の確定申告書を提出しているような場合には、租税法上の人格のない社団に当たるとしている。

の課税が行われるという契約自由の原則や私的自治の原則からも、この方法が妥当であると考えられる。しかし、各国における法制度の相違により、わが国の私法と外国私法における法人概念が同じであるとは限らない。このため、類似する事業体であっても課税方法が異なる結果となり、同様の性質をもつ事業体に同様の課税を行うという課税の公平を損なうこととなる。

次に、第5章でLPSが租税法上の人格のない社団等に該当するかどうかについて前章で取り上げた裁判例を用いて分析を行った。この結果、租税法上の人格のない社団等該当性を、借用概念の統一説に従い、最高裁で示された私法上の権利能力なき社団の4要件により判断することは、法的安定性や予測可能性を損なうことになり、適切でないことが判明した。このため、租税法における人格のない社団等該当性の判断に当たっては、租税法独自の観点から新たな要件を確立する必要がある。

そこで、本章では、第4章及び第5章で得られた結論を基に、わが国の租税法における外国事業体の法人該当性についての判断枠組みを示すことを試みる。

6. 1 LPSの実質的な判断の方法についての検討

第4章で検討した事件では、LPSの法人該当性の判断に当たり、いずれの裁判所も形式的な判断だけでなく、LPS契約の内容や活動実態等から実質的な判断も行っている。特に、東京地裁は、法人該当性の判断において形式的な判断と実質的な判断を併せて行った後、人格のない社団等該当性の判断において再び実質的な判断を行っており、LPSの法人該当性の判断に当たり2度の実質的な判断を行っている。この点につき、再度の実質的な判断は不要であるとして、人格のない社団等該当性の検討が不要とする見解²¹⁴がある。しかし、第3章第2節第2項で整理した通り、人格のない社団等への課税が始まった経緯は、法人と法人でない事業体がそれぞれ事業を行う場合における課税上の不均衡を是正するためであり、法人でない事業体のうち、実質的に法人と類似している事業体に対して法人課税を行うこととしている。このような経緯を踏まえると、第4章で検討した事件で採用された実質的な判断は、「法人」該当性判断の局面で用いられるのではなく、「人格のない社団等」該当性判断の局面で用いられるべきである²¹⁵。

²¹⁴ 宮崎綾・前掲注(166)186頁

²¹⁵ なお、渡邊・前掲注(43)609頁では、外国事業体の実質判断につき、法人税基本通達1-1-1が、「人格のない社団という組織の実態に着目して定義を与えているのであり、形式的定義ではない。」ため、「外国で同様の組織がある場合にはこの定義に沿って当該組織の実体を吟味し、我が国法人税法上の「法人」となるかどうかを決定することになる。」とする。アプローチは異なるものの、方向性は本稿と類似していると考えられる。

6. 2 租税法から見た人格のない社団等の要件についての再構築

わが国の租税法における法人概念は、借用概念の統一説に従い、法人法定主義により形式的に決定される。そして、租税法における人格のない社団等は、第3章第2節第2項の通り、法人と法人でない事業体との間で生じる課税上の不均衡を是正することを目的としている。このため、租税法から見た人格のない社団等の要件は、租税法が法人税を納める義務があると考えられる事業体の性質から検討されるべきと考える。この点につき、法人税を納める義務がある事業体の重要な要素は、設立準拠法上で所得が事業体に帰属するか、構成員に帰属するかであるとされる²¹⁶。このような特徴は、導管性 (conduit concept) と呼ばれ、高橋祐介教授は、「ある仕組みを通じて事業や投資を行う場合、その仕組みを通じないで行った場合と同等の結果が生じる性質」と定義する²¹⁷。この導管性は、事業体に対する税制構築や評価をするうえで重要な指標の一つであり、事業体への課税を考える上でまず導管性を確保し、その後、法人税の課税根拠や執行上の便宜により導管性を修正するアプローチが重要であるとされる²¹⁸。

そして、導管性の判断基準として13の要素²¹⁹が挙げられているが、この中に、「事業体の所得が、事業体による稼得時に実際の分配の有無にかかわらず構成員の所得とされている場合には導管性があり、そうでない場合には導管性がない。」という要素がある²²⁰。ここで、第4章第3節で東京地裁が判断した通り、事業体が「損益の帰属すべき主体」として設立されたかどうかの判断要素は、事業体の所得が契約に従い構成員に直接帰属するかどうかである。つまり、事業体の構成員が、事業による所得を構成員間の契約に従い、資金の移転を伴わずに各構成員に直接帰属させることを選択したかどうかである。これは、導管性の13の要素の内、本節で取り上げた要素と同旨であり、「損益の帰属すべき

²¹⁶ 金子・前掲注(1) 291頁。水野・前掲注(42) 336頁

²¹⁷ 高橋・前掲注(209) 64頁参照。なお、「その仕組みを通じた事業や投資により、その仕組みを通じないで行った場合と結果が異なる性質」を非導管性と定義している。

²¹⁸ 高橋・前掲注(209) 65頁

²¹⁹ 高橋・前掲注(209) 66頁以降で導管性の判断基準として、①事業体が所得計算主体となるか、②事業体が源泉徴収義務者となるか、③事業体の所得に対し事業体レベルでの課税が行われるか、④事業体の所得稼得時に現実の分配に関係なく構成員の所得とされるか、⑤事業体の損失が構成員に伝達されるか、⑥事業体の所得が構成員に分配されたときに事業体所得の計算上、減算項目になるか、⑦構成員に分配された利益に再度の課税が行われるか、⑧構成員に分配が行われた場合に所得の分類も伝達されるか、⑨事業体の事業規模が構成員一人からみると事業といえるかどうか、⑩構成員が保有する持分の譲渡損益が、有価証券として譲渡されるものか、⑪事業体保有資産と構成員保有資産が帳簿上切り離されているか、⑫事業体と構成員間の取引が損益として認識されるか、⑬事業体から構成員に対して利子や給与の支払等が可能か、という13の要素を挙げる。

²²⁰ 同旨の意見として、確井光明「人格なき社団と租税」ジュリ 777号(1982年) 73頁, 76頁

主体」として設立されたものかどうかは、租税法の観点から見た人格のない社団等の重要な性質になるといえる。この点については、森信茂樹教授も同様に、構成員課税のメルクマールとして、事業体の収益費用を帰属させる実質が備わっているかどうか重要であるとしている²²¹。

また、増井良啓教授は、有限責任や持分譲渡性のような要素で判断するのではなく、構成員課税が行われる際の執行コストが過大になる場合に法人税を納める義務を事業体に与えるべきと主張する²²²。例えば、構成員数の大小により判断するという見解²²³は、執行コストを考慮する典型であると思われる。第3章第4節の通り、アメリカ合衆国では、パートナーシップであっても、公開取引パートナーシップ (publicly traded partnership) に該当する場合は法人課税が行われ、選択的大規模パートナーシップ (electing large partnership) に該当する場合は導管性が一部制限されることになる。これらは共に、構成員数が多く、その特定が困難であることによる執行コストの増加や納税者の金銭面、時間面での負担増を理由とする。わが国でも同様に、誰が構成員であるかが明らかでない場合には課税時の執行コストを考慮し、事業体に対し「法人」として課税を行うべきではないか²²⁴。この点について、法人課税と構成員課税の線引きは、効率性の観点から行われるべきとの見解²²⁵がある。上場会社のように持分を市場で自由に取引できるパートナーシップや、一定数を超える構成員数を有する大規模なパートナーシップの場合、構成員の特定が容易ではなく、多額のコストと時間を要することになる。構成員への正確な課税とその執行コストがトレードオフの関係にあり、異なる課税方式の併存が認められているという法人課税の現状²²⁶を考慮すると、このような状況の場合、パートナーシップ段階での課税を行うことが最も効率の良い方法であると考えられる。

6. 3 外国事業体の法人該当性の判断枠組みについての提言

本章での検討の結果、外国事業体についての実質的な判断は、人格のない社

²²¹ 森信茂樹「新たな事業体と組合税制構築の論点」中里実編『ビジネス・タックス』（有斐閣，2005年）225頁，230頁。なお、この他にも構成員数、譲渡性の制限の有無、株式上場の有無等が重要であるとしている。

²²² 増井・前掲注（23）22頁

²²³ 松田二郎『株式会社の理論—株式本質論を中心にして』（岩波書店，1962年）138頁

²²⁴ 大杉謙一「有限責任事業組合（日本版LLP）制度の論点」税弘52巻15号（2004年）6頁，8頁では、この考え方が、最高裁判決で権利能力なき社団の財産関係が総有であるとしたことや、法人税基本通達1-1-1の内容とも整合するとしている。

²²⁵ David A. Weisbach, *Line Drawing, Doctrine, and Efficiency in the Tax Law*, 84 CORNELL L. REV. 1627,1675 (1999).

²²⁶ 吉村政穂「出資者課税—『法人税』という課税方式（4・完）」法協120巻7号（2003年）1340頁，1347頁

団等該当性を検討する際に行われるべきであるとの結論に至った。法人法定主義のもつ明確性や、人格のない社団等への課税が始まった経緯を考慮すると、法人該当性の判断及び人格のない社団等該当性の判断の双方で実質的な検討を行う必要はない。そして、わが国では、法人の範囲が法人法定主義により一義的に決定され、実質的な判断を認める余地はない。このため、わが国の租税法において法人税を納める義務があると考えられる外国事業体に対しては、人格のない社団等として法人税を課すべきである。

また、租税法からみた法人税を納める義務がある事業体の性質は、稼得した所得が現実の分配と関係なく、契約に従い直ちに構成員に帰属するかどうかによると考えられる。そして、所得は、事業から生じる収益と費用から構成されている。つまり、事業体を損益の帰属すべき主体として設立したか、又は損益を構成員に直接帰属させることを意図して事業体を設立したかという当事者の意思が尊重されるべきである。また、課税に当たり国家は、執行コストを考慮に入れるべきである。具体的には、構成員数が一定数を超える場合や、持分の市場での流通等により構成員の特定が困難である場合は、事業体段階での課税を行うことが効率的であると考えられる。

なお、課税要件法定主義及び課税要件明確主義の観点から、納税者の予測可能性の確保、法的安定性の維持のため、租税法からみた法人税を課すべき事業体の性質については、解釈によらず、立法等により要件を明確化すべきである。

まとめ

本稿では、わが国の租税法における外国事業体の法人該当性の判断枠組みを示すことを目的として、わが国での先行事例や諸外国で採用される法人該当性の判断基準について整理を行い、租税法における外国私法からの借用概念の可否、法人税法の変遷等を踏まえた日米双方の事業体に対する課税方法の整理を経た後、アメリカ合衆国デラウェア州 LPS に関する裁判例を素材とした検討を行った。

まず、第 1 章で先行研究として、わが国では、過去にどのような判断基準が示されてきたのか、諸外国ではどのような判断基準が用いられているのかという点について整理を行った。この結果、わが国では、租税法上の法人概念を借用概念の統一説に従い、私法上の規定により判断してきたことが判明した。また、諸外国で採用される判断基準は、多岐にわたっている。特に、アメリカ合衆国における事業体に対する課税方法の変遷を踏まえると、事業体の法人該当性を一義的に判断することは、容易ではない。

次に、わが国では、租税法上の法人概念を私法上の規定に依拠しているため、第 2 章で借用概念についての整理を行い、特に、外国事業体の法人該当性の判断に当たり、外国私法からの借用が認められるかどうかについての検討を行った。この点につき、国際私法上は外国私法からの借用を認める見解が一般的であること、法人の本質が法技術的手段であるため法人格の付与は設立地の法によるべきであること、わが国の私法が設立準拠法を前提としていること、法人の従属法は固定的であることが望ましいこと等から、外国私法からの借用が認められるべきと考える。

加えて、第 3 章では、法人税法の変遷等を踏まえた事業体への課税方法や、課税の考え方についての整理も行った。わが国では、二重課税の回避を目的とした新たな事業体の創設に加え、外国事業体を利用した事業活動の増加により、法人法定主義による形式的な判断は今後困難になることが予想される。一方、アメリカ合衆国では、各事業体の性質に応じた課税方法が採用されてきたという経緯があるため、法人でない事業体であっても法人税を納める義務を有する場合がある。このように、わが国でも、従来のような形式的判断だけではなく、事業体の実態を重視した課税方法が採用されていくことが予想される。

このような前提を踏まえ、第 4 章及び第 5 章では、アメリカ合衆国デラウェア州 LPS の法人該当性についての 3 事件について検討を行った。この結果、外国事業体の法人該当性について検討を行う場合、事業体の設立準拠法である外国私法からの形式的な判断によるべきであるとの結論を得た。租税法は、課税要件法定主義及び課税要件明確主義に基づき、納税者の予測可能性を確保し、法的安定性を維持する必要があるため、本方法が妥当である。ただし、各国における法制度の相違により、法人概念が世界共通ではなく、実質的に同様の性質をもつ事業体に対して異なる課税方法が適用される可能性があり、課税の公平が損なわれるおそれがある。このため、法人該当性の判断に当たり、外国事業体の実態についても、何らかの考慮が必要であると考えられる。この点につき、素材とした裁判例において当事者から二次的に主張された、人格のない社団等該当性の検討が重要であると考えられる。法人税法における人格のない社団等は、事業体間の課税上の不均衡を是正するために創設されたという経緯があり、法人でない事業体のうち、実質的に法人と同様の性質を有するものに法人課税を行うことを目的とする。また、法人概念は、法人法定主義により一義的に決定されるため、別途実質的な判断を行う余地はない。このため、外国事業体の実質的な判断は、法人該当性判断の局面で行うのではなく、人格のない社団等該当性判断の局面で行うことが適切であると考えられる。この点につき、素材とした裁判例では、人格のない社団等を具体的にどのような判断基準により

決定するかという点については、私法上の権利能力なき社団の有する特徴として最高裁で示された 4 要件を用いて判断することとされている。つまり、わが国の租税法における法人と同様に、人格のない社団等も私法からの借用概念によることとされている。しかし、最高裁で示された 4 要件は、具体的な内容が明らかではないと批判されている。このような曖昧な要件を租税法律主義に従い租税法で借用することは、逆に納税者の予測可能性や法的安定性を損なう結果となる。このため、4 要件はあくまで類型または理念型であるとして、人格のない社団等該当性の判断に当たっては、租税法の観点から独自に要件を付加し、租税法上重要でない要件については考慮しないこととすべきである。

そこで、法人税を課すべき事業体としての重要な要素は、設立準拠法上、所得が事業体に帰属するか、構成員に帰属するかである。法人税は、事業体の稼得した所得に対して課されることから、所得が事業体に帰属していれば事業体に課税され、構成員に帰属していれば構成員に課税される。すなわち、事業体が、設立準拠法の規定及び規定に従った取り決めにより導管性を有していれば、構成員に課税され、導管性を有していなければ、事業体に課税される。わが国では、所得に対して法人税が課されるが、この所得は事業活動により生じる収益と費用から構成されている。このため、事業体が損益の帰属すべき主体として設立されたものであるかどうか、法人税を課すメルクマールとなり、租税法の観点からみた人格のない社団等の判断要素になるとの結論を得た。

更に、事業体に導管性があるものとして構成員課税が行われる場合の執行コストも考慮し、構成員数が一定数を超える場合や、持分が市場で流通している場合等、課税を行うべき構成員の特定が困難である場合は、事業体に課税を行うことも要件として検討されるべきである。

なお、上記であげた各要件については租税法律主義の観点から、解釈によらず、立法により明文化すべきである²²⁷と考える。

²²⁷ 例えば、法人税法施行令第 3 条の非営利型法人の範囲に関する規定を参考に、各要件に該当する事業体は人格のない社団等に該当する旨を明記する方法が考えられる。

参考文献等

書籍

- ・ 石黒一憲『国際私法』（新世社，第2版，2007年）
- ・ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』（中央経済社，第5版，2013年）
- ・ 上田徹一郎『民事訴訟法』（法学書院，第7版，2011年）
- ・ 上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編『新版注釈会社法（13）』（有斐閣，1990年）
- ・ 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社，2002年）
- ・ 江頭憲治郎編『会社法コンメンタール1』（商事法務，2008年）
- ・ 江頭憲治郎『会社法の基本問題』（有斐閣，2011年）
- ・ 江頭憲治郎＝中村直人『論点体系 会社法6』（第一法規，2012年）
- ・ 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2010年）
- ・ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣，2010年）
- ・ 金子宏『租税法』（弘文堂，第19版，2014年）
- ・ 櫻田嘉章＝道垣内正人編『注釈国際私法第1巻』（有斐閣，2011年）
- ・ 澤木敬郎＝道垣内正人『国際私法入門』（有斐閣，第7版，2012年）
- ・ 鈴木祿弥編『新版注釈民法（17）』（有斐閣，1993年）
- ・ 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年）
- ・ 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法1』（第一法規，1974年）
- ・ 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会，1965年）
- ・ 田中二郎『租税法』（有斐閣，第3版，1990年）
- ・ 溜池良夫『国際私法講義』（有斐閣，第3版，2005年）
- ・ 道垣内正人『ポイント国際私法 総論』（有斐閣，第2版，2007年）
- ・ 道垣内正人『ポイント国際私法 各論』（有斐閣，第2版，2014年）
- ・ 中里実『金融取引と課税』（有斐閣，1998年）
- ・ 中里実『タックスシェルター』（有斐閣，2002年）
- ・ 林良平＝前田達明編『新版注釈民法（2）』（有斐閣，1991年）
- ・ 星野英一『民法論集第1巻』（有斐閣，1970年）
- ・ 本庄資『国際的租税回避—基礎研究』（税務経理協会，2002年）
- ・ 松田二郎『株式会社の理論—株式本質論を中心にして』（岩波書店，1962年）
- ・ 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年）
- ・ 水野忠恒『租税法』（有斐閣，第5版，2011年）
- ・ 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター，2003年）
- ・ 山田瞭一『国際私法』（有斐閣，第3版，2004年）

- ・ 我妻榮『新訂 民法總則（民法講義Ⅰ）』（岩波書店，1965年）
- ・ 渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣，第2版，2012年）
- ・ 経済協力開発機構『税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画』（日本租税研究協会，2013年）
- ・ J. DENNIS HYNES, AGENCY, PARTNERSHIP, AND THE LLC (2nd ed. 2001).
- ・ KAREN C. BURKE, FEDERAL INCOME TAXATION OF CORPORATIONS AND STOCKHOLDERS (7th ed. 2014).
- ・ KAREN C. BURKE, FEDERAL INCOME TAXATION OF PARTNERS AND PARTNERSHIPS (2nd ed. 1999).
- ・ OECD, ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (2013).

雑誌論文

- ・ 赤松晃「アメリカ合衆国 LLC の『外国法人』該当性」租税判例百選（第4版，2005年）44-45頁
- ・ 秋元秀仁「国際税務訴訟における論点を踏まえた実務の次なる課題」税大ジャーナル22号（2013年）27-61頁
- ・ 石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団論—熊本ねずみ講についての2つの対立する判決に関連して」山田古稀『税法の課題と超克』（信山社，2000年）1-29頁
- ・ 石黒一憲「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座 第171回『国際課税と抵触法（国際私法）[上]』」貿易と関税53巻9号（2005年）53-69頁
- ・ 石綿学「外国籍プライベート・エクイティ・ファンドの課税問題」中里実編『ビジネス・タックス』（有斐閣，2005年）482-498頁
- ・ 伊藤進「税法上の『人格のない社団』—民法理論との交錯」法論41巻2-3号（1968年）53-97頁
- ・ 伊藤剛志「英国領バミューダ諸島法に基づくリミテッド・パートナーシップの租税法上の法人該当性」ジュリ1469号（2014年）8-9頁
- ・ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理42巻14号（1999年）206-218頁
- ・ 今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル16号（2011年）25-53頁
- ・ 今村隆「アメリカ合衆国リミテッド・パートナーシップと日本租税法上の『法人該当性』」ジュリ1458号（2013年）107-110頁
- ・ 今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル24号（2014年）1-29頁
- ・ 岩品信明＝和藤誠治「外国事業体課税の羅針盤（第2回）判例分析—さいた

- ま地判平成 19 年 5 月 16 日等の検討」税弘 60 卷 11 号 (2012 年) 120-130 頁
- ・ 岩品信明＝萩田多恵「外国事業体課税の羅針盤 (第 3 回) 判例分析—大阪地判平成 22 年 12 月 17 日等の検討」税弘 60 卷 12 号 (2012 年) 86-93 頁
- ・ 岩品信明＝田中健太郎「外国事業体課税の羅針盤 (第 4 回) 判例分析—東京地判平成 23 年 7 月 19 日等の検討」税弘 61 卷 1 号 (2013 年) 163-171 頁
- ・ 岩品信明＝萩田多恵「外国事業体課税の羅針盤 (第 6 回) デラウェア州の外国事業体の法人該当性の検討」税弘 61 卷 4 号 (2013 年) 174-181 頁
- ・ 岩品信明「外国事業体課税の羅針盤 (第 7 回) ケイマン特例 LPS の法人該当性の検討」税弘 61 卷 5 号 (2013 年) 154-158 頁
- ・ 岩品信明「外国事業体課税について」租研 763 号 (2013 年) 288-310 頁
- ・ 岩品信明「外国事業体課税について 名古屋高裁判決・各国の事業体の法人該当性の検討」租研 764 号 (2013 年) 350-372 頁
- ・ 碓井光明「人格なき社団と租税」ジュリ 777 号 (1982 年) 73-77 頁
- ・ 浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか」税法 536 号 (1996 年) 3-15 頁
- ・ 占部裕典「企業課税における法人概念 (一) —アメリカにおける企業形態と租税要因」民商 95 卷 2 号 (1986 年) 231-263 頁
- ・ 占部裕典「企業課税における法人概念 (二・完) —アメリカにおける企業形態と租税要因」民商 95 卷 4 号 (1987 年) 501-537 頁
- ・ 江頭憲治郎「企業の法人格」竹内昭夫＝龍田節編『現代企業法講座 第 2 巻 企業組織』(東京大学出版会, 1985 年) 55-95 頁
- ・ 江頭憲治郎「租税法と会社法」租税 20 号 (1992 年) 46-59 頁
- ・ 江頭憲治郎「『外国会社』とは何か—持分会社に相当するものの場合」早法 83 卷 4 号 (2006 年) 1-34 頁
- ・ 大澤麻里子「米国 LLC の『法人』該当性」租税判例百選 (第 5 版, 2011 年) 44 頁
- ・ 大澤麻里子「デラウェア州 LPS が我が国の租税法上『法人』に該当しないとした例」ジュリ 1431 号 (2011 年) 86-87 頁
- ・ 大杉謙一「有限責任事業組合 (日本版 LLP) 制度の論点」税弘 52 卷 15 号 (2004 年) 6-12 頁
- ・ 太田洋＝佐藤修二「我が国の租税法規と外国私法との交錯」経理研究 53 号 (2010 年) 223-237 頁
- ・ 太田洋「BEPS とは何か—その現状の素描」ジュリ 1468 号 (2014 年) 36-43 頁
- ・ 岡正晶「日本版 LLC と組合課税について」税事 81 号 (2004 年) 27-53 頁

- ・ 岡村忠生「法人課税の意味」岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣，2007年）1-59頁
- ・ 岡村忠生「Limited Partnership の法人性（1）」税研 172号（2013年）73-81頁
- ・ 岡村忠生「Limited Partnership の法人性（2）」税研 173号（2014年）69-74頁
- ・ 岡村忠生「Limited Partnership の法人性（3）」税研 174号（2014年）71-78頁
- ・ 小川正雄「アメリカにおける S 法人の構造と課税関係」税法 535号（1996年）25-36頁
- ・ 落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税大論叢 73号（2012年）88-146頁
- ・ 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一日米比較分析」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』（有斐閣，1997年）346-388頁
- ・ 海江田光＝岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第1回）問題の所在」税弘 60巻10号（2012年）132-139頁
- ・ 海江田光＝岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第5回）ドイツ・インドの外国事業体の法人該当性の検討」税弘 61巻2号（2013年）152-159頁
- ・ 海江田光＝岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第8回・完）法人該当性判断の課題と実務対策」税弘 61巻7号（2013年）74-80頁
- ・ 景山智全「集団投資スキームにおける課税上の問題点」税大論叢 40号（2002年）218-315頁
- ・ 鍛冶良堅「いわゆる権利能力なき社団（非法人社団）について—法律の指導性とその限界」法論 32巻5号（1959年）69-91頁
- ・ 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」租税 6号（1978年）1-32頁
- ・ 金子宏「任意組合の課税関係」税研 125号（2006年）16-21頁
- ・ 兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」税法 555号（2006年）3-19頁
- ・ 兼平裕子「国際課税と国内法—匿名組合と LPS をめぐって」税法 568号（2012年）19-39頁
- ・ 兼平裕子「権利能力なき社団と人格のない社団等—民事法における実体論・手続論と租税法における借用概念」愛媛 33号（2012年）57-123頁
- ・ 川田剛「多様な組織体に対する課税—現状とその対応策」租研 627号（2002

- 年) 136-149 頁
- ・ 川田剛「合同会社（日本版 LLC）と有限責任事業組合（日本版 LLP）—新会社法の射程と税務」租研 681 号（2006 年）123-145 頁
 - ・ 川端康之「SPV をめぐる課税のあり方—所得課税を中心に」租税 30 号（2002 年）51-71 頁
 - ・ 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（2002 年）12-26 頁
 - ・ 北村導人＝松永博彬「アメリカ合衆国デラウェア州 LPS の法人該当性に関する 3 つの裁判例の検討」税弘 60 巻 4 号（2012 年）86-95 頁
 - ・ 木村弘之亮「Limited Partnership の性格決定とその税法上の取り扱い」判時 2 139 号（2012 年）160-164 頁
 - ・ 窪田悟嗣「資産の証券化・流動化をめぐる法人課税等の諸問題—わが国の課税権の確保と国際的租税回避への対応を中心として」税大論叢 37 号（2001 年）191-320 頁
 - ・ 河野俊行「会社の従属法の決定基準—本拠地法主義・設立準拠法主義」ジュリ 1175 号（2000 年）2-8 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」租研 674 号（2005 年）5-19 頁
 - ・ 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」税大論叢 39 号（2002 年）75-177 頁
 - ・ 齋木敏文「租税回避行為の否認」寶金敏明編『現代裁判法大系 29 租税訴訟』（新日本法規，1999 年）197-210 頁
 - ・ 三枝一雄「判例上の法人格なき社団」法論 41 巻 2-3 号（1968 年）99-135 頁
 - ・ 酒井克彦「アメリカ合衆国 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アメリカ合衆国における法人該当性」比較法制研究 29 号（2006 年）31-62 頁
 - ・ 酒井克彦「アメリカ合衆国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税（2）—租税法上の法人概念とアメリカ合衆国における法人該当性」比較法制研究 31 号（2008 年）1-21 頁
 - ・ 酒井克彦「アメリカ合衆国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税（3）—租税法上の法人概念とアメリカ合衆国における法人該当性」比較法制研究 34 号（2011 年）1-22 頁
 - ・ 佐藤孝一「人格のない社団の成立要件についての一考察—類型論による租税法解釈の一展開として」税大論叢 18 号（1987 年）137-273 頁
 - ・ 佐藤英明「組合による投資と課税」税事 50 号（1999 年）33-70 頁

- ・ 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」『パートナーシップの課税問題』日税研論集 44 号 (2002 年) 33-84 頁
- ・ 佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況—研究ノート」国際税制研究 6 号 (2001 年) 108-118 頁
- ・ 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 (2002 年) 93-107 頁
- ・ 宍戸善一「持分会社」ジュリ 1295 号 (2005 年) 110-118 頁
- ・ 品川芳宣「法人税性格論の史的考察—配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡」税大ジャーナル 7 号 (2008 年) 28-38 頁
- ・ 品川芳宣「アメリカ合衆国 LPS の『法人』該当性と分配金 (損失) の所得区分」税研 164 号 (2012 年) 82-85 頁
- ・ 篠田四郎「権利能力なき社団—その類型論的・法的構成」矢野還暦『現代における法と行政』(法律文化社, 1981 年) 151-234 頁
- ・ 篠原倫太郎＝坂本慎吾「投資事業有限責任組合の特徴と税務」租研 663 号 (2005 年) 33-63 頁
- ・ 渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010 年) 39-54 頁
- ・ 白木康晴「外国事業体をめぐる課税上の問題について—アメリカのリミテッド・パートナーシップを中心に」税大ジャーナル 15 号 (2010 年) 51-70 頁
- ・ 高橋祐介「組合課税—『簡素・柔軟・公平』な組合課税の立法提案」租税 30 号 (2002 年) 28-50 頁。
- ・ 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 (2006 年) 84-100 頁
- ・ 高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』(有斐閣, 2007 年) 61-113 頁
- ・ 高橋祐介「事業体課税—アメリカ法を題材にして」税法 559 号 (2008 年) 1 51-193 頁
- ・ 竹内茂樹「フレキシブルな事業体を媒介した損益の水平的配分—わが国組合税制とアメリカ合衆国パートナーシップ税制を中心に」税大論叢 41 号 (2003 年) 72-189 頁
- ・ 谷口勢津夫「ドイツにおける人的会社 (共同事業者) 課税」『パートナーシップの課税問題』日税研論集 44 号 (2000 年) 85-128 頁
- ・ 種五誠二「組合契約における構成員課税の在り方—組合員に係る帰属損益額の計算方法の検討を中心に」税大論叢 62 号 (2009 年) 244-307 頁

- ・ 蔦永竜一「多様な事業体における課税の相違」ファイナンシャル・レビュー69号（2003年）139-151頁
- ・ 朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租研673号（2005年）75-131頁
- ・ 朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税大論叢51号（2006年）299-384頁
- ・ 豊田孝二「アメリカのLPSが我が国の租税法上の法人に該当するとされた事例」新・判例解説Watch11号（2012年）185-187頁
- ・ 鳥飼貴司「アメリカ合衆国デラウェア州法におけるLPSの『法人』該当性」税務QA2012年3月号（2012年）70-74頁
- ・ 中里実「パートナーシップ課税の国際的側面」『パートナーシップの課税問題』日税研論集44号（2000年）159-228頁
- ・ 中里実「『租税法と私法』論再々考」税研115号（2004年）79-86頁
- ・ 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」ファイナンシャル・レビュー94号（2009年）4-34頁
- ・ 仲谷栄一郎＝藤田耕司「海外事業体の課税上の取扱い」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010年）639-656頁
- ・ 仲谷栄一郎＝赤山圭＝磯山海「デラウェア州リミテッド・パートナーシップが我が国租税法上の法人に該当しないと判断した判決（東京地判平成23年7月19日）」国際税務32巻1号（2012年）76-90頁
- ・ 長谷部啓「パス・スルー課税のあり方—組合事業における組合員の課税関係とその諸問題」税大論叢56号（2007年）68-177頁
- ・ 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」税大論叢59号（2008年）140-243頁
- ・ 八田陽子「事業体課税に関して」租研684号（2006年）144-171頁
- ・ 林仲宣＝谷口智紀「外国LPSを利用した海外不動産投資事業から生ずる損益の不動産所得該当性」税弘60巻3号（2012年）104-105頁
- ・ 平野嘉秋「パートナーシップ税制の法的構造に関する一考察—日米比較を中心として」税大論叢23号（1993年）1-264頁
- ・ 平野嘉秋「国家間の租税法における企業概念の相違により生ずる諸問題—企業の多国籍展開についての租税法からの一考察」税大論叢24号（1994年）79-222頁
- ・ 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察（一）—タックス・シェルターを素材としての日米比較」税大論叢25号（1995年）55-184頁
- ・ 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察（二完）—タックス・シェルターを素材としての日米比較」税大論叢26号（1996年）157-377頁

- ・ 福地俊雄「法人に非ざる社団について」神戸 16 卷 1-2 号（1966 年）132-172 頁
- ・ 藤澤尚江「デラウェア州 LPS の我が国租税法上の法人該当性が争われた事例」ジュリ 1447 号（2012 年）131-134 頁
- ・ 藤谷武史「デラウェア州 LPS の日本租税法上の『法人』該当性」ジュリ 1470 号（2014 年）103-106 頁
- ・ 渕圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007 年）418-436 頁
- ・ 渕圭吾「租税法と私法の関係」学習院 44 卷 2 号（2009 年）13-48 頁
- ・ 渕圭吾「リミテッド・パートナーシップの租税法上の『法人』該当性」ジュリ 1439 号（2012 年）8-9 頁
- ・ 平川雄士「借用概念論に關係する国際的企業租税実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010 年）354-379 頁
- ・ 平川雄士「外国事業体の分類問題再考—LPS 訴訟の納税者勝訴判決（東京地判 H23.7.19）を踏まえて」租研 745 号（2011 年）104-125 頁
- ・ 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」フィナンシャル・レビュー 84 号（2006 年）101-115 頁
- ・ 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税事 49 号（1999 年）47-94 頁
- ・ 増井良啓「組合形式の投資媒体と所得課税」『パートナーシップの課税問題』日税研論集 44 号（2000 年）75-142 頁
- ・ 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（2003 年）95-123 頁
- ・ 増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面」『金融資産収益と所得課税』日税研論集 55 号（2004 年）75-142 頁
- ・ 増田晋「租税法と国際私法の交錯—ケイマンのリミテッド・パートナーシップを題材として」山田喜寿『納税者保護と法の支配』（信山社，2007 年）543-559 頁
- ・ 水野忠恒「パートナーシップとパス・スルー課税—アメリカ法を中心として」『パートナーシップの課税問題』日税研論集 44 号（2000 年）3-32 頁
- ・ 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しつつ」税研 121 号（2005 年）12-24 頁
- ・ 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しつつ」税研 122 号（2005 年）39-47 頁
- ・ 水野忠恒「Limited Partnership（LPS）のわが国における認定と課税関係—租税法と私法の交錯する一事例」鈴木追悼『民事法学への挑戦と新たな構築』

(創文社, 2008年) 1079-1096頁

- ・ 水野忠恒「最近の組合課税をめぐる裁判例について—いわゆる LPS 訴訟」租研 783 号 (2015 年) 66-121 頁
- ・ 宮崎綾望「アメリカ合衆国デラウェア州リミテッド・パートナーシップ (LPS) が租税法上の法人に該当しないとされた事例」新・判例解説 Watch13 号 (2013 年) 183-186 頁
- ・ 宮崎裕子「NY 州の LLC は租税法上の外国法人か」税研 148 号 (2009 年) 87-90 頁
- ・ 宮塚久「外国事業体の法人該当性」税弘 63 巻 1 号 (2015 年) 80-88 頁
- ・ 村井正「租税法における『借用概念』をめぐる若干の問題」自研 48 巻 7 号 (1972 年) 109-126 頁
- ・ 森信茂樹「新たな事業体と組合税制」フィナンシャル・レビュー 69 号 (2003 年) 124-138 頁
- ・ 森信茂樹「新たな事業体と組合税制構築の論点」中里実編『ビジネス・タックス』(有斐閣, 2005 年) 225-236 頁
- ・ 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 1361 号 (2008 年) 196-199 頁
- ・ 吉村政穂「出資者課税—『法人税』という課税方式 (1)」法協 120 巻 1 号 (2003 年) 1-61 頁
- ・ 吉村政穂「出資者課税—『法人税』という課税方式 (2)」法協 120 巻 3 号 (2003 年) 508-562 頁
- ・ 吉村政穂「出資者課税—『法人税』という課税方式 (3)」法協 120 巻 5 号 (2003 年) 878-920 頁
- ・ 吉村政穂「出資者課税—『法人税』という課税方式 (4・完)」法協 120 巻 7 号 (2003 年) 1340-1377 頁
- ・ 吉村政穂「ハイブリッド事業体・取引を利用したスキームをめぐる課税上の問題—LPS の『法人』該当性に関する裁判例を手掛かりに」租研 755 号 (2012 年) 242-258 頁
- ・ 吉村政穂「リミテッド・パートナーシップの法人該当性」ジュリ 1453 号 (2013 年) 204-205 頁
- ・ 渡辺徹也「法人税法のあり方とインセンティブ」宍戸善一編『「企業法」改革の論理』(日本経済新聞出版社, 2011 年) 330-349 頁
- ・ 渡辺裕泰「投資ファンドの課税」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010 年) 481-499 頁
- ・ 渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」金子古稀『公法学の法と

政策 上』 (有斐閣, 2000 年) 583-611 頁

- David A. Weisbach, *Line Drawing, Doctrine, and Efficiency in the Tax Law*, 84 CORNELL L. REV. 1627 (1999).
- John F. Avery Jones et al., *Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax*, 56-7 IBFD 288 (2002).
- Michele Gusmeroli, *The Supreme Court Decision in the Government Pension Investment Fund Case : A Tale of Transparency and Beneficial Ownership(in Pluto's Cave)*, 64-4 IBFD (2010). (今村隆訳) 「年金資金運用基金事件における最高裁判決」租研 738 号 (2011 年) 311-333 頁

報告

- 経済産業省「中小企業等投資事業有限責任組合法 (中小ベンチャーファンド法) の一部を改正する法律」 (2004 年) <http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/sangyokinyu/pdf/e40430bj5.pdf>
- 経済産業省「有限責任事業組合契約に関する法律について—共同事業のための新しい組織、LLP 制度の創設」 (2005 年) <http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/pdf/llp_gaiyou.pdf>
- 国税庁「アメリカ合衆国 LLC に係る税務上の取扱い」 (2001 年) <<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/31/03.htm>>
- シャープ使節団編『日本税制報告書 巻 1』 (総司令部民間情報教育局, 1949 年)
- 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択」 (2000 年)
- TMI 総合法律事務所「外国事業体課税に関する調査」 (2012 年) <http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2012fy/E002324.pdf>
- 日本公認会計士協会「事業体に対する課税形態と実務上の問題点について」租税調査会研究報告 23 号 (2011 年)
- 日本公認会計士協会「外国事業体課税に関する最近の論点と今後の方向性」租税調査会研究報告 26 号 (2012 年)
- 臨時税制調査会「臨時税制調査会答申—最近の諸情勢に即応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申」 (1956 年)
- H.R. REP. No.100-391, 100th Cong., 1st Sess. (1987).
- H.R. REP. No.105-148, 105th Cong., 1st Sess. (1997).
- S. REP. No.105-33, 105th Cong., 1st Sess. (1997).
- STAFF OF THE JOINT COMM. ON TAX'N, REVIEW OF SELECTED ENTITY CLASSIFICATION AND PARTNERSHIP TAX ISSUES (1997).