

英国領バミューダ諸島のリミテッド・パートナーシップが日本の租税法上の「法人」に該当しないと判断した東京高裁判決について**第1 はじめに**

英国領バミューダ諸島の法律に基づき組成されたリミテッド・パートナーシップ(以下「本件LPS」といいます。))が、日本の租税法上の「法人」に該当するかが争われた事案について、東京高裁は、本年2月5日、本件LPSの法人該当性を否定して納税者を勝訴させました¹。

本件は、本件LPSが国内源泉所得である匿名組合契約(生命保険会社が保有する資産の取得、債権の回収等を事業目的とするもの)に基づく利益分配金を受け取ったにもかかわらず法人税の申告を行わなかったとして、課税当局が行った法人税(納付すべき法人税額8億254万7700円)の決定処分及び無申告加算税1億2038万1000円の賦課決定処分に対して、本件LPSが、自らは法人に該当せず法人税法上の納税義務者に当たらないこと等²を理由に、上記各処分の適法性を争っていたものです。

第2 本判決に先行する裁判例 - 原判決及びデラウェア州LPS事件判決**1. 原判決**

原審東京地裁は、外国の法令に準拠して組成された事業体が日本の租税法上の法人に該当するか否かの判断基準について、後述する本判決と同様の基準(法人格付与基準及び損益帰属主体性基準)を示して、納税者を勝訴させました³。

2. デラウェア州LPS事件判決

本件と同種の事件としては、デラウェア州LPSの法人該当性が問題となった事件(以下「デラウェア州LPS事件」と

いいます。))があり、一連の判決(後掲表参照。))が出ています。本件の原判決後に出されたデラウェア州LPS事件の東京高裁判決及び大阪高裁判決は、法人格付与基準によるとしつつ、法人格が付与されているか否かについては実質的に判断するとし、また、損益帰属主体性基準を用いず、本件の原判決とは異なる判断を示したため、本件で東京高裁がどのような判断を示すかが注目されていました。

3. 本判決

本判決は、原判決が示した基準を全面的に支持し、改めて本件LPSの法人該当性を否定しました(詳細は後記第3の3で述べます。))。

第3 本判決の争点と具体的な理論構成**1. なぜ外国事業体の法人該当性が問題になるのか**

外国事業体については、これが日本の租税法上の法人に該当するか否かによって課税関係が変わるため、その判断基準が問題になります。本件では、平成14年改正前の法人税法施行令177条1項4号が国内事業者に対する匿名組合出資に基づき利益の分配を受ける権利を「国内にある資産」としていたため、本件LPSが外国法人に該当すれば、かかる権利から得た所得は、国内にある資産の運用・保有により生ずる国内源泉所得として日本で法人税課税を受けることになっていました⁴。そのため、外国事業体の日本の「法人」該当性が問題になったのです⁵。

2. 法人税法の規定と借用概念論

日本の租税法上、「外国法人」は「内国法人以外の法人」と定義されていますが(法人税法2条4号)、「法人」そのものを独自に定義していません。そこで、これを他の法分野で用いられている概念を借用したものと捉え、当該他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきとすれば(借用概念論の統一説)、「法人」該当性は私法上の「法人」

本ニューズレターの執筆者みやづか ひさし
宮塚 久パートナー
弁護士うねき としのり
采木 俊憲アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(Tel: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

外国事業体の法人該当性判断基準について各裁判例の比較

デラウェア州 LPS 事件		バミューダ LPS 事件	
<p>大阪地裁判決 (平成 22 年 12 月 17 日) 納税者敗訴</p> <p>「法人」たる能力及び属性の具備が必要として、3 要素基準⁶ ※ 損益帰属主体性基準は用いず</p>	<p>東京地裁判決 (平成 23 年 7 月 19 日) 納税者勝訴</p> <p>(i) 法人格付与基準 (ii) 損益帰属主体性基準 ※ (i) による判定が微妙な場合に (ii) で判定する ※ (ii) が肯定される場合に法人該当性が認められる</p>	<p>名古屋地裁判決 (平成 23 年 12 月 14 日) 納税者勝訴</p> <p>(i) 法人格付与基準 (ii) 損益帰属主体性基準 ※ (ii) が肯定される場合に法人該当性が認められる</p>	<p>東京地裁判決 (平成 24 年 8 月 30 日) 納税者勝訴</p> <p>(i) 法人格付与基準 (ii) 損益帰属主体性基準 ※ (i) による判定が微妙な場合に (ii) で判定する ※ (ii) が肯定される場合に法人該当性が認められる</p>
<p>大阪高裁判決 (平成 25 年 4 月 25 日) 納税者敗訴</p> <p>外国法で法人格付与されているかを実質的に判断する ※ 損益帰属主体性基準は用いず</p>	<p>東京高裁判決 (平成 25 年 3 月 13 日) 納税者敗訴</p> <p>外国法で法人格付与されているかを実質的に判断する ※ 損益帰属主体性基準は不要</p>	<p>名古屋高裁判決 (平成 25 年 1 月 24 日) 納税者勝訴</p> <p>(i) 法人格付与基準 (ii) 損益帰属主体性基準 ※ (ii) は的確に法人の意義を認識するためのもの</p>	<p>東京高裁判決 (平成 26 年 2 月 5 日) 納税者勝訴</p> <p>(i) 法人格付与基準 (ii) 損益帰属主体性基準 ※ (ii) が肯定される場合に法人該当性が認められる</p>

→ いずれも上告受理申立て済み⁷

(青矢印 → は、判決の出た時系列を示します。)

概念により決まることとなります。しかし、私法(民法)上も「法人」の定義は見当たらないため、私法上の法人該当性をどのような基準に基づき判断するかが問題となります。

3. 本判決が示した判断基準

本判決は、外国の事業体の法人該当性判断基準について、原判決を全面的に支持し、

- (i) 準拠法である外国の法令によって法人とする(法人格を付与する)旨を規定されていると認められること(法人格付与基準)、
- (ii) 外国の法令の規定内容に着目して経済的、実質的に見て、当該事業体が、日本の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものであること(損益帰属主体性基準)、

の 2 つの基準を示し、原則として(i)で判断するが、諸外国の法制・法体系の多様性等に鑑み、(i)に加えて(ii)を検討し、(ii)が肯定される場合に日本の租税法上の法人に該当するとの基準を示しました。

本判決は、法人格付与基準を用いる理由について、日本の租税法は「法人」概念について民法上の「法人」と同義に解し、外国の準拠法上の法人格を付与する規定の有無により、外国の事業体が法人格を有するか否かを形式的に判断する建前をとるものとの理解を示した上で、かかる理解は、租税法律主義、法令の統一的解釈の観点からも根拠づけられるものであり(内国法人について法人格の有無

で形式的に判断しながら、外国法人について個別具体的に実質判断を行うことは法的安定性を欠くとしています。)、私法上の法人概念を前提として、民法及び租税法上の法人概念と整合的に解釈しようとするものであり、かつ適用時の実際上の不都合もないと説示しています。

また、損益帰属主体性基準を用いる理由については、法人の事業の損益により構成される所得の実質的な帰属主体が法人の構成員であることはないから、法人とそうでない事業体を区別する上で有用かつ相当な基準であると説示しています。

4. 評価

本判決が示した法人格付与基準及び損益帰属主体性基準は、デラウェア州 LPS 事件の東京地裁判決、名古屋地裁判決及び名古屋高裁判決が示した判断基準とほぼ同じものです。これら各判決が示した法人格付与基準は、原則論としての基準の明確性、及び内国法人と同様の基準で統一的に判断できる点で適切と評価できますし、損益帰属主体性基準も、諸外国の法制の多様性に配慮し、損益が帰属しない事業体を日本の納税義務者から除くための合理的な基準と評価できます。

なお、本判決は、損益帰属主体性基準を用いる理由の中で、日本の租税法上の法人が損益の帰属主体であることは租税法の規定上明らかであり、租税法上の「法人」の意義は私法上の「法人」と同義であるから、私法上の「法

人」の要件として損益の帰属主体であることを挙げることは相当であると明示しています。いわゆる借用概念論は、私法上の意義を租税法に取り込むものですが、租税法が必要とする固有の意味内容を私法上の概念の要件として取り込めるかのように説示した点は特徴的といえ、かかる考え方が従来の借用概念論の統一説と整合するのか、吟味する必要があります。

第4 最高裁が統一的基準を示す必要性

本件では、本件 LPS が匿名組合出資に基づき分配を受けた利益について法人税を課税されるかという観点で、外国事業体の法人該当性が問題になりました。他方、デラウェア州 LPS 事件では、日本の居住者が外国事業体(デラウェア州 LPS)に出資した構成員として外国不動産の賃貸業を営む場合に、不動産の減価償却費(費用)を不動産所得の必要経費として取り込めるかという観点で、同じく法人該当性が問題になりました。

このように両事件は事案を異にするものの、両事件の各判決は、いずれも外国事業体の法人該当性判断基準を一般論として示しており、かつその基準がデラウェア州 LPS 事件東京高裁判決型と本判決型の 2 つに分かれているため、納税者にとっても課税当局にとっても、法人該当性判断に困難を来す状況に陥っています。

また、外国事業体が日本の租税法上の「法人」に該当するか否かが問題となる場面は他にも多数あり、例えば、外国子会社配当益金不算入制度が適用される「外国子会社」やタックス・ヘイブン対策税制が適用される「特定外国子会社等」はいずれも外国法人であることが前提です⁸。法人該当性の判断基準が確立しない限り、これらの場面でも課税の予見可能性が失われ、日本の事業者の外国事業体を用いた投資等に萎縮効果が生じることは否めません。

これらの問題ある状況を踏まえると、外国事業体の法人該当性の問題について、最高裁が、統一的な基準を早期に示すことが期待されます。

¹ 東京高等裁判所平成 26 年 2 月 5 日判決・公刊物未登録。
² そのほか、人格のない社団該当性も争点になりましたが、本稿では割愛します。
³ 東京地方裁判所平成 24 年 8 月 30 日判決・裁判所ウェブサイト。

⁴ 「法人」に該当する場合のほか「人格のない社団等」に該当して「法人」とみなされる場合が含まれます。
⁵ 本件 LPS は、国内事業者が直接匿名組合出資をしておらず、匿名組合出資をした別のアイルランド法人との間で匿名組合出資に係る利益の大部分を取得するスワップ契約を締結して利益を得ています。かかるスワップ契約上の権利をもって上記法人税法施行令 177 条 1 項 4 号所定の権利と認定できるかどうか(国内源泉所得該当性)は、外国事業体の法人該当性とは別の問題ですが、法人該当性の争点で決着がついたため、本判決はこの点について判断しておりません。
⁶ 当該事業体が、①その名において契約を締結し、権利を取得し義務を負う等独立した権利義務の帰属主体となり得るか(契約締結能力・権利義務主体性)、②その構成員の個人財産と区別された独自の財産を有するか(独自の財産所有)、③その名において訴訟当事者となり得るか(訴訟当事者能力)を基準として、当該事業体がある準拠法によって日本の法人であれば通常有すべき実質を具備するかという観点で判断すべきとする基準。これは、デラウェア州 LPS 事件、パミュード LPS 事件で国が主張した基準ですが、任意組合や人格のない社団(権利能力のない社団)でも該当し得ることから、法人といえるための十分条件であるとはいえず、この基準をもって現行法上、法人とされる事業体とそうでない事業体を区別することが困難であるという欠点があります。デラウェア州 LPS 事件の各判決においても、大阪地裁判決以外は全て、かかる基準を採用しておりません。
⁷ デラウェア州 LPS 東京高裁判決及び大阪高裁判決では、上告も提起されています。
⁸ 法人税法 23 条の 2 第 1 項、租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項、2 項 1 号等。

書籍のご案内

西村高等法務研究所 理論と実務の架橋シリーズ 「タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア」

中里実・太田洋・伊藤剛志・北村導人 編著
2013 年 10 月 10 日 有斐閣 5,200 円(税別)

西村高等法務研究所 理論と実務の架橋シリーズ 「移転価格税制のフロンティア」

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久 編著
2011 年 7 月 15 日 有斐閣 6,200 円(税別)

「国際租税訴訟の最前線」

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久 編著
2010 年 7 月 14 日 有斐閣 3,800 円(税別)

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスの携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2014