

米国デラウェア州のリミテッド・パートナーシップ(LPS)が日本の租税法上の「法人」に該当しないと判断された判決について

I. 事案の概要 (解説のため簡略化)

日本の複数の納税者(いずれも個人)が、2000年12月に米国デラウェア州においてLPS(リミテッド・パートナーシップ)を組成し(以下、納税者が組成したLPSを「本件LPS」といいます。)、米国所在の中古不動産を取得して賃貸事業(以下「本件不動産賃貸事業」といいます。)を行いました。納税者は「本件不動産賃貸事業に係る損益は、納税者の不動産所得に該当する。したがって、中古不動産の減価償却費の計上によって生じた不動産所得の損失は、他の所得(例えば給与所得)と損益通算できる。」として、日本で所得税の申告等を行いました。

税務署長は、上記損益通算は認められないとして、納税者の2001~2005年分の所得税の更正処分等を行いました。その理由は「本件LPSは日本の租税法上の『法人』に該当する。そのため本件不動産賃貸事業で発生した損失は『法人』である本件LPSの損失であり、構成員たる納税者には帰属しない。また本件LPSからの収益が構成員に分配された場合は配当所得に該当する。したがって損益通算できない」というものでした。

納税者は更正処分等を不服とし、国を被告として東京地方裁判所に取消訴訟を提起し、当事務所は納税者を代理しました。平成23年7月19日、東京地方裁判所は、本件LPSは租税法上の「法人」に該当しないと判決(以下「本判決」といいます。)を下し、納税者の主張をほぼ全面的に認めました。

本ニューズレターでは本訴訟で中心的な争点となった本件LPSの「法人」該当性についてご報告致します。

II. 被告の主張の概要

1 「法人」該当性の判断基準

被告は外国の事業体が「法人」に該当するか否かの判断基準については以下のように解すべきと主張しました。

- (1) 租税法上「法人」の定義はない。したがって、租税法上の「法人」とは私法分野からの借用概念であり、私法上の「法人」と同じ意味に解すべきである。
- (2) 我妻論文¹によれば、私法上の「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」である。また星野論文²によれば、私法上の「法人」とは「(イ)構成員の個人財産から区別され、個人に対する債権者の責任財産ではなくなって、法人自体の債権者に対する排他的責任財産を作る法技術である。なお、法人は、(ロ)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、義務を負い、(ハ)その権利義務のためにその名において訴訟当事者となる」とされている。

したがって、私法上の「法人」に該当するか否かは、日本の法人に認められる権利能力と同等の能力を有するか否か、即ち、①構成員の個別財産と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、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帰属主体となり得るか、③その権利義務のためにその名において訴訟当事者となり得るかの3要件を全て満たすか否かで判断すべきである。

- (3) ①~③の要件に該当するか否かは、設立準拠法や設立契約の内容、実際の活動実態、財産や権利義務の帰属状況を考慮して個別具体的に判断すべきである。

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



まつなが ひろあき
松永 博彬
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
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

2 本件LPSは法人に該当するか

- (1) 本件 LPS は、①独立して債務を負担し、②自分の名義で不動産を取得し、賃貸借契約を締結して不動産を貸し、事業のために資金を借り入れ、管理契約を締結して不動産の管理を委託している。③またデラウェア州法上 LPS は訴訟当事者となる。したがって、本件 LPS は①②③の要件のいずれも満たしている。
- (2) デラウェア州法上のLPSは「separate legal entity」であると定められている³。これは「独立した法的主体」と訳すべきであり、「法人」該当性を支える根拠となる。
- (3) 米国ニューヨーク州のLLC(リミテッド・ライアビリティ・カンパニー)が法人に該当するとした裁判例(以下「NY_LLCC判決」といいます。)の定立した判断基準等を参考にすべきである⁴。

Ⅲ. 納税者が指摘した被告の主張の問題点

原告たる納税者は、上記Ⅱ.の被告の主張には以下の問題点があつて認められないと反論しました。

- (1) 被告が主張する実質判断基準には、法的根拠がない。民法は内国法人につき法人法定主義を採用しており、外国法人も同様に考えるならば、当該国の準拠法上「法人格がある」とされているかで判断するほかない。「法人」とは法律により形式的に「法人」と定められていること以外の共通点はない。
- (2) 被告の主張する①～③の要件は日本における「法人」に該当した場合の「効果」であり、要件ではない。我妻論文も星野論文も、被告引用部分は法人とされたことの「効果」を述べているにすぎない。
- (3) 被告の主張する①～③の要件では、租税法上「法人」と「人格のない社団等」を区別できない。また要件①は日本でも「法人」以外の事業体が財産を保有する法技術はあること(例えば任意組合における共有等)から、要件③は日本でも民事訴訟法 29 条により任意組合が訴訟当事者になり得ることから、いずれも「法人」と任意組合その他の事業体を区別できる要件になり得ない。納税義務者を区別できない要件など租税法上認められるべきではない。

- (4) 日米の多数の文献(日本の課税当局に在職した者が執筆した文献を含む。)によれば、米国では「corporation」、「body corporate」、「juristic person」等に該当するものが法人であり、LPS はこれらに該当しない。また米国法の専門家によれば、「separate legal entity」とは、LPS はジェネラル・パートナーが 1 人でも欠けると解散するという、従来のコモン・ロー上の理解を改めるための用語にすぎず、法人該当性を支える根拠とはならない。
- (5) 米国では LPS の損益は構成員にパススルーする。しかし日本の「法人」は、構成員に損益を直接帰属させることは不可能である。これは LPS が「法人」でないことを示している。
- (6) NY_LLCC 判決はその根拠となった意見書の内容に根拠がない等の多数問題がある。また LLC と LPS は異なる事業体であるし、ニューヨーク州とデラウェア州の法律も異なる。

Ⅳ. 本判決の概要

本判決は、納税者側の主張を広く受け入れ、被告の主張を完全に退けました。以下本判決の概要を紹介します。

1 「法人」該当性の判断基準

基準 A 準拠法である当該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ているか否かによるべきであるが、それに加えて

基準 B 当該事業体を当該外国法の法令が規定するその設立、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、明らかに我が国の法人と同様に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)として設立が認められたものといえるかどうかを検討し、

AB の関係 基準 B が肯定される場合に限り、我が国の租税法上の法人に該当する。その結果、基準 A を限定する場合もあり得るが、基準 A によつた場合に我が国の法人に相当するか否かの判定が微妙なときに、基準 B が満たされることによりこれが肯定されることもあり得よう。

2 上記判断基準を導く根拠

(1) 基準 A に関して

民法 36 条 1 項の「外国法人」とは、外国の法令に準拠して法人として成立した(すなわち、外国の法令に準拠して法人格を付与された)団体をいうと解されるから、我が国の私法上の「外国法人」であるというためには、外国の法令の規定内容に照らして、外国の法令に準拠して法人として成立した(外国の法令に準拠して法人格を付与された)と認められることを要するというべきである。

また、租税法律主義(憲法 84 条)の下では、課税要件の定めは明確でなければならないこと、租税法が私法上の概念を特段の定義なく用いている場合には、租税法律主義や法的安定性の確保の観点から、原則として私法上の概念と同じ意義に解することが相当である。

(2) 基準 B に関して

我が国の租税法上、法人の意義自体の定義はないが、(a)法人には、当該法人の所得(事業の損益により構成される所得)が帰属することを前提に法人税が課され、(b)その構成員には、法人から受ける利益の配当や剰余金の分配による所得に所得税が課せられており、(c)人格のない社団等でも(a)は同様である。(d)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、例えば任意組合のように実質的に所得が帰属するとみられるものであっても法人税が課せられず、所得が構成員に帰属することを前提として、その構成員に所得税が課せられている。(e)法人と任意組合はいずれも実質的にはその構成員の財産とは別個独立の財産を有するが、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かが異なるため、法人税の納税義務者になるか否かの結論を異にすると解される。(f)これは実質所得者課税の原則からも裏付けられる。

これらの点を総合すれば、我が国の租税法は、原則として、事業から生じた収益により構成される所得の帰属主体となり得る実態を有するものとみて、法人を法人税の納税義務者とし、構成員課税を行わないこととしたものと解される。

(3) 基準 A と基準 B との関係

我が国の「法人」概念に相当する概念が諸外国において形成されるに至った沿革、歴史的経緯、背景事情等の多様性にかんがみると、基準 A に加えて、基準 B を検討するべきである。

3 被告の主張に対する判断

- (ア) 被告の主張する①～③の要件は、いずれも法人の最小限度の属性であることを意味することに過ぎない(必要十分条件ではない。)
- (イ) 被告の基準①は、任意組合及び権利能力なき社団は、構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有すると言えるから、法人と他の事業体を区分する基準にならない。
- (ウ) 被告の基準②は、任意組合は、業務執行組合員が定められている場合は組合を代理でき、また法律行為の名義として任意組合の名義を用いることができ(例えば手形行為等)、権利能力なき社団も実質的にはその名において権利を取得し義務を負うから、法人と他の事業体を区分する基準にならない。
- (エ) 被告の基準③は、任意組合及び権利能力なき社団にも当事者能力が認められているから(民事訴訟法 29 条、最判昭和 37 年 12 月 18 日参照)、法人と他の事業体を区分する基準にならない。

4 本件 LPS は法人に該当するか

- (1) 準拠法である当該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ているか否か(基準 A へのあてはめ)
- (ア) デラウェア州の LPS は「separate legal entity」と規定されていることから、この規定が我が国の租税法(私法)上の「法人」を意味する概念であるかが問題となる。
- (イ) (i)日米租税条約において、我が国の租税法(私法)上の法人に相当する概念は「company」、法人格を有するに相当する概念は「corporate」であるのに対し、「entity」は我が国における「団体」に相当するとされている、(ii)米国の他の法令においても、法人を

「corporation」、「incorporated」、「body corporate」とし、法人格のない団体の典型として「partnership」を挙げている、(iii)我が国の英米法の文献(英米法辞典等)でも、LPS が法人でない旨の記述が多い、(iv)政府税制調査会の課税小委員会の討議や政府税調中期答申でも LPS は法人でないと明記されている、(v)審査請求に係る国税不服審判所の裁決も本件 LPS が法人には該当しない旨を判断していた、(vi)投資事業有限責任組合は米国の LPS をモデルにしている。

(ウ) 以上のことからすれば「separate legal entity」が法人を意味する概念であるということとはできない。

(2) 経済的、実質的に見れば、明らかに我が国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といえるかどうか(基準 B へのあてはめ)

(ア) デラウェア州法上、LPS のパートナーは、LPS の損益を帰属させる方法について完全な契約上の自由を有する。また、本件 LPS 契約上、本件 LPS の損益は所定の割合で各パートナーに割り当てられるものとされている。

(イ) 米国専門家の意見書によれば、米国の LPS の損益は、LPS 契約書により自動的に配分され、また資金の移動を伴うものではない。チェック・ザ・ボックス制度が導入される以前から、私法上、LPS は納税主体とされていなかった。

(ウ) したがって、本件 LPS 契約上、本件不動産賃貸事業に係る損益は総額(グロス)でパートナーに直接帰属することが予定されていると言わざるを得ない。

(3) 結論

本件 LPS は基準 A、基準 B のいずれの基準にも該当しないため、我が国の租税法上の「法人」に該当しない。

V. 本判決の検討

本判決は、租税法上の「法人」を解釈するに当たり、借用概念論の統一説を採用することを明らかにし、その原則に従って私法上の「法人」とは何かを民法の条文解釈から丁寧に説き起こして基準 A を導出しており、極めて妥当な判断をしているといえます。他方、本判決は、租税法の多数の条文を考察して租税法上「法人」とは損益の帰属主体であることを明らかにし、もう一つの基準(基準 B)を導出していることから、その意味を検討する必要があります。この点本判決は、諸外国の法制・法体系の多様性等に鑑みれば、基準 A のみによった場合には我が国の「法人」に相当するか否かの判定が微妙なことも想定され得ることから、課税主体(納税義務者)として課税されることが予定されている租税法上の「法人」として正しく位置付けられているかを慎重に検証するため、基準 B も用いることとしたと解せられ、借用概念論の統一説を維持しながら、我が国の私法上の「法人」概念を借用した租税法上の「法人」の意義をより正確に判断するための手当てを施したということが可能であるように思われます。

本判決に対しては国が控訴し、現在東京高等裁判所で審理中です。本件LPSを組成していた別の納税者が大阪地方裁判所に提起した同種の取消訴訟では、国の主張が認められ⁵、その控訴審が現在大阪高等裁判所で審理中であるなど、本判決が維持されるか予断は許されない状況です。今後の動向にご注目ください。

¹ 我妻栄『新訂民法総則(民法講義 I)』45 頁

² 星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」民法論集 1 巻 270 頁～271 頁

³ デラウェア州 LPS 法 201 条(b)

⁴ さいたま地方裁判所平成 19 年 5 月 16 日判決
(<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20070801145614.pdf>)
及びこれを支持した東京高裁平成 19 年 10 月 10 日判決
(<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20080623171653.pdf>)

⁵ 大阪地方裁判所平成 22 年 12 月 17 日判決・裁判所HP
(<http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?hanreiid=81480&hanreiKbn=05>)

当事務所は、デラウェア州 LPS 税務訴訟、ファイナイト再保険税務訴訟、海外レボ取引税務訴訟、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟その他の税務争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。本ニュースレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・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ております。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か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、本ニュース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) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)

電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714

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

© Nishimura & Asahi 2011