

## 外国事業体をめぐる法人該当性の判断基準

— 2015年 Anson 事件英国最高裁判決を素材として —

北野富士和

(国家公務員・広島大学大学院人間社会科学研究所博士課程後期3年)

## 目 次

- I はじめに
- II 米国事業体LPS及びLLCの概要
  - 1 LPSの概要
  - 2 LLCの概要
- III わが国における米国LLCに係る課税庁の見解
  - 1 国税不服審判所平成13年2月26日裁決
  - 2 国税庁質疑応答事例
- IV わが国における外国事業体の法人該当性をめぐる主な争訟事例
  - 1 東京高等裁判所平成19年10月10日判決
  - 2 最高裁判所平成27年7月17日判決
- V Anson 事件英国最高裁判決
  - 1 事実の概要
  - 2 判旨
- VI おわりに

## I はじめに

わが国の所得課税の体系は、伝統的に、納税義務者（納税義務の主体）については、法人格の有無を基準とする、個人と法人との二本立てあるいは二分法を前提として、構築されてきた<sup>(1)</sup>。この中で近年においては、経済活動の国際化の進展に伴い、諸外国の法律に基づき設立された事業体（外国事業体）<sup>(2)</sup>が、事業や投資の主体ないし媒体として存在し、活用されている現状にある<sup>(3)</sup>。

外国事業体は、必ずしも法人の形態を採るものではない上に、設立地国の課税上の取扱いにおいては、事業体課税、構成員課税（パス・スルー課税）の採用など様々である。外

国事業体にわが国の税法を適用する際における法人該当性の判断は、当該事業体が設立された準拠法<sup>(4)</sup>の内容及び事業体の実質等によりなされることとなるが、近年、その判断をめぐる多くの紛争が生じており、これらの多様な事業体をめぐる課税の問題は、最近、租税法の重要課題となりつつある<sup>(5)</sup>。

しかしながら、外国事業体のわが国の課税上の取扱いについては、国税庁において米国各州法を準拠法とするリミテッド・ライアビ

(1) 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018年）237頁 [219]。

(2) 本稿において「事業体」とは、法人格の有無にかかわらず、一定の事業目的を達成するために組成された組織体をいう。

リティー・カンパニー (Limited Liability Company, 以下「LLC」という) に係る取扱いが提示されているにとどまっている<sup>6)</sup>。つまり、外国事業体は、諸外国に多数存在するものの、わが国の課税上の統一的な取扱いが明示されているとは言い難い状況であることから、納税者にとっては、外国事業体の課税上の取扱いが設立地国と同一であるか否かが不明瞭であり、課税リスクが解消されないままとなっている場合も考えられよう。この課税リスクは、国際取引の促進の足かせとなっている可能性もあることから<sup>7)</sup>、外国事業体の課税上の取扱いを明確化することは重要であると考えられる。

そこで本稿では、まず、わが国における外国事業体に係る税務上の取扱いについて、現状の判断基準及びその判断に至った経緯を争

訟事例に基づき考察する。次に、2015年英国 Anson 事件最高裁判決<sup>8)</sup>を基に、英国における外国事業体に係る税務上の取扱いについて検討する。そして、日英両国の取扱いに基づき、課税関係に係る予測可能性の確保及び法的安定性の維持並びに、わが国の外国事業体税制の構築について一定の示唆を求めたいと考える。

なお、本稿中意見に渡る部分は、筆者の属する組織の見解ではなく、個人的な見解であることをあらかじめお断りする。

## II 米国事業体LPS及びLLCの概要

### 1 LPSの概要

米国統一パートナーシップ法 (1914年、以下「PS法」という) では、「パートナーシッ

(3) 例えば、米国においては、同国の法律に基づき設立された事業体は多様であり、主なものとして、パートナーシップ、LLC、S法人等がみられ、事業者が米国において事業を行う際における様々な事業体の選択肢に加え、法人課税選択制 (いわゆるチェック・ザ・ボックス規則 (check-the-box regulation)) が導入されるなど、課税上の取扱いについても幅広い選択の自由が設けられている。チェック・ザ・ボックス規則とは、米国において1997年に導入された、各州法に基づき設立されたコーポレーション等の自動的に法人課税される一定の事業体を除き、パートナーシップ課税とするか法人課税とするかについて、納税者が選択できることとする制度をいう (Reg. § 301.7701-3)。チェック・ザ・ボックス規則については、渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」碓井光明ほか編『公法学の法と政策：金子宏先生古稀祝賀 (上巻)』(有斐閣、2000年) 583頁等参照。なお、米国における各事業体の活用状況については、see, I.R.S., SOI Tax Stats-IRS Data Book (<https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-irs-data-book> [最終確認日：2020年3月15日])。各事業体の概要については、拙稿「米国連邦税法上の『S法人』を

めぐる法的諸問題」税法学577号 (2017年) 58, 60-67頁等参照。

(4) 国際私法によって法律関係を規律すべきものとして決定された法で、この決定は単位法律関係ごとに連結点を媒介としてなされる (金子宏ほか編集代表『法律学小辞典 (第4版補訂版)』(有斐閣、2011年) 592頁参照)。

(5) 金子宏『租税法 (第23版)』(弘文堂、2019年) 160頁参照。わが国の多様な事業体については、民法上の組合、商法上の匿名組合、信託等が法的規律の対象とされているが、各事業体の詳細については、紙幅の都合上、別稿に譲ることとする。なお、各事業体課税について解説されたものとして、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頁参照。

(6) なお、近時の裁判例により、外国事業体に係る法人該当性の判断基準について、明確化の方向に進みつつある (本稿第IV章参照)。

(7) TMI総合法律事務所「外国事業体課税に関する調査」(2012年)「はじめに」参照 ([http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11241027/www.meti.go.jp/meti\\_lib/report/2012fy/E002324.pdf](http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11241027/www.meti.go.jp/meti_lib/report/2012fy/E002324.pdf) [最終確認日：2020年3月15日])。

プとは、2名以上の者が共同所有者となり、営利を目的として事業を営む団体である。」と定義している。全てのパートナーが無限責任を負うゼネラル・パートナーで構成されているゼネラル・パートナーシップ（General Partnership, 以下「GPS」という）と、業務を執行し無限責任を負う1名以上のゼネラル・パートナーと、業務執行に携わらない1名以上の有限責任を負うリミテッド・パートナーで構成されるリミテッド・パートナーシップ（Limited Partnership, 本稿において「LPS」という）に区分される。更に、全てのパートナーの責任が有限化され、弁護士や会計士等の職業的専門家が事業を行うのに適した形態とされるリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ（Limited Liability Partnership）がある。

なお、米国の組織法は、各州により規制され、各州でその内容が異なるが、州法統一を目指す統一州法委員全国会議（the National Conference of Commissioners on Uniform State Laws）が作成した統一法が存在し、多くの州が統一法を全面的に、あるいは若干の

修正を加えて採択することで、州法間の差異は縮小している。米国のパートナーシップについてこれを見ると、PS法が、ほぼ全州で採択されている<sup>9)</sup>。

LPSとは、2名以上のパートナーによって組成され、1名以上のゼネラル・パートナーと1名以上のリミテッド・パートナーを有する団体である。ゼネラル・パートナーは、経営に関し無限責任を負い、リミテッド・パートナーは、経営に関与せず出資額を限度とする有限責任を負うものである。

統一リミテッド・パートナーシップ法（1916年、以下「LPS法」という）は、1976年に改訂され1985年の修正を経て現在に至っている。現在、多くの州が1985年修正LPS法に準拠した法律を制定している。LPS法では、特段の規定がない限りはGPSの規定が適用されるが、リミテッド・パートナーを有することから、債権者保護やパートナー間の差別化を担保するための固有の規定がある。

## 2 LLCの概要

LLCとは、1名以上のメンバーによって組

(8) Anson v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, [2015] UKSC 44, Tax Treaty Case Law IBFD.

本件判決は、2015年IFA（International Fiscal Association：国際租税法協会）第69回年次総会（バーゼル大会）において、外国パートナーシップ等をめぐる主要な判決がテーマとして議論されたものである。本大会における議論の内容については、小川廣明ほか「2015年IFA年次総会（バーゼル大会）報告会」租税研究796号（2016年）290頁、小川廣明ほか「IFA第69回年次総会（バーゼル大会）の模様」税大ジャーナル26号（2016年）127頁を参照。

なお、わが国における本件判決に係る評釈としては、川田剛「米国LLCに生じた所得が出資者で

ある英国居住者に帰属する所得であるとされた事例 Anson v. HMRC (2015) UKSC 44 (1 July, 2015)」税務事例48巻1号（2016年）65頁、本田光宏「英国 Anson 事件最高裁判決—外国事業体を巡る課税上の論点への示唆—」租税研究802号（2016年）378頁、同「英国 Anson 事件最高裁判決について」税大ジャーナル26号（2016年）43頁、吉村政穂「英国における法人該当性判断をめぐる動揺—Anson 事件最高裁判決」中里実他編著『信託課税研究の道標』（有斐閣、2019年）277頁等。

(9) 井上能孝「米国改訂統一リミテッド・ライアビリティ・カンパニー法の概要と分析」中村学園大学・中村学園大学短期大学部研究紀要43号（2011年）165頁参照。

成される、法人とパートナーシップの両者の特徴を兼ね備えた事業体である<sup>10)</sup>。LLCの最大の特徴は、全てのメンバーが有限責任ということであり、メンバーが経営に参加した場合であっても、有限責任制は維持されることになる。

1977年、ワイオミング州で最初に法制化されたが、その目的は、リスクの高い石油や天然ガス事業を活性化させることであった。LPSでは、無限責任を負うゼネラル・パートナーの存在がネックとなり、法人では二重課税を甘受しなければならないので、それぞれの難点をクリアするため、LLCが考案された。

当初、LLCは、フロリダ州が導入したのみで広く採用されなかったが、1988年に米国内国歳入庁が一定の要件を満たしたLLCについては、パス・スルー課税を認めるという取扱い<sup>11)</sup>としたことから、その後急速に拡大し全ての州でLLC法が制定されている。なお、統一LLC法は1994年に作成されているが、少数の州が採用するにとどまっている<sup>12)</sup>。

このようにLLCは、各州のLLC法を準拠法として組成される事業体であり、その構成員はメンバー（members. corporationでは株主

(shareholders))、経営者はマネージャー（managers. corporationの取締役（directors）に相当する）と呼ばれる。構成員が有限責任しか負わない点では、通常のcorporationと同じであるが、LLCは、corporationと概ね同様に事業を営む主体となり得る一方、corporationよりも組織運営等の自由度が高いこと<sup>13)</sup>から、ビジネスにおいても幅広く利用されている<sup>14)</sup>。

### III わが国における米国LLCに係る課税庁の見解

#### 1 国税不服審判所平成13年2月26日裁決<sup>15)</sup>

本件は、米国ニューヨーク州リミテッド・ライアビリティー・カンパニー法（以下「NYLLC法」という）<sup>16)</sup>に基づき組成されたLLC（以下「本件LLC」という）は、法人に該当し、本件LLCの事業から生じた損失は、本件LLCの構成員である請求人に帰属するものではなく、外国法人たる本件LLC自体に帰属するとされた事例である。

本件LLCの構成員である審査請求人Xは、平成8年分及び平成9年分の所得税確定申告

(10) LLCは、その構成員が自己の出資額を限度とした有限責任となっている点で株式会社に類似する一方、その稼得した所得はパス・スルー課税を受けることができる点でパートナーシップに類似していることから、パートナーシップが有する所得面や経営面の柔軟性及び税務上の利点（例えば、パス・スルー課税による二重課税の排除等）並びに株式会社の株主が有する有限責任という、パートナーシップと株式会社のそれぞれの特徴を兼ね備えた企業形態であるとされる（酒井克彦「米国 Limited Liability Companyからの分配金に対する課税(1)―租税法上の法人概念と米国における法人該当性―」比較法制研究29号(2006年)45頁参照）。

(11) Rev. Rul. 88-76 (1988-2 C.B. 360)。

(12) 井上・前掲注(9)163頁参照。

(13) 例えば、メンバーの有限責任制、パス・スルー課税の選択による二重課税の回避に加えて、LLCの運用に関するメンバー間の合意であるオペレーティング契約の自由度、持分譲渡の自由度等が考えられる。

(14) TMI総合法律事務所・前掲注(7)225頁参照。

(15) 裁決事例集61集102頁（棄却）。本件の評釈等については、赤松晃「米国LLCの『外国法人』該当性」租税判例百選第4版（別冊ジュリスト178号）（2005年）44-45頁等を参照。

(16) See, LLC-Limited Liability Company Law (<http://public.leginfo.state.ny.us/lawssrch.cgi?NVLWO>: [最終確認日：2020年3月15日])。

において、本件LLCの行う不動産賃貸業に係る不動産運用損失のうちXの構成員持分に見合う損失をXの他の不動産所得の金額と合算し、更に給与所得の金額と損益通算して確定申告を行った。これに対して課税庁は、本件LLCの不動産運用損失は外国法人と認められる本件LLC自体に帰属するものであるとして、Xの構成員持分に見合う不動産運用損失を各年分の所得金額に加算する更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。これらの処分を不服としてXが審査請求した。

Xは、米国LLCが法人格を有しないことは、NYLLC法には、LLCは非法人組織(unincorporated organization)であると明確に記載されており<sup>17)</sup>、ニューヨーク州弁護士が書いた雑誌においても、LLCには法人格がないと記述されているとおり、LLCに法人格がないということは、法律に携わっている者なら周知の事実(ないし常識)であることなどから、本件LLCは米国租税法上のパス・スルー事業体であり、本件LLCにおいて生じた損失は、民法上の組合又は匿名組合に準じて構成員らに直接帰属する旨主張した。

裁判では、本件LLCは、①商行為を業とす

る目的でNYLLC法に従った設立手続を経て設立されていること、②NYLLC法により、契約、財産の所有、裁判、登記等の当事者となる資格が与えられていること<sup>18)</sup>、③NYLLC法で「LLCは(構成員とは別個の)独立した法的主体である」と規定されていること<sup>19)</sup>、④本件LLCの事業活動の実態面でも、本件LLCは構成員とは異なる権利義務の主体として活動していることなどからして、本件LLCは、設立準拠法であるNYLLC法の下で法人格を付与された事業体であり、わが国の租税法上の外国法人に該当し、本件LLCが行う事業から生じる損益は、本件LLCに帰属すると認めるのが相当であるとして、請求を棄却した。

次に、本件裁判の後、平成13年6月に公表された、国税庁質疑応答事例を紹介する。

## 2 国税庁質疑応答事例<sup>20)</sup>

### (1) 照会要旨

「米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニー(LLC: Limited Liability Company)は、米国各州が制定するLLC法(Limited Liability Company Act)に基づいて設立される事業体です。LLC法は、1977年に米国ワイ

して、個別に判断する必要がある」として、外国事業体の法人該当性については、ケース・バイ・ケースで判断する方針を明らかにするなど、外国事業体の課税上の取扱いに係る困難性が示唆されている(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/31/03.htm> [最終確認日: 2020年3月15日])。また、川端教授は、本応答事例について、「必ずしもLLCという独特の企業形態だけに成り立つ説明ではなく、外国の事業体の我が国法での観察の仕方についての一般論を述べたものであると理解することが自然であるように思われる」と述べている(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)14頁)。

(17) NYLLC法 § 102(m).

(18) NYLLC法 § 202.

(19) NYLLC法 § 203.

(20) この応答事例は、平成13年6月に「米国LLCに係る税務上の取扱い」として国税庁から公表されたものであるが、「LLCが米国の税務上、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、『外国法人(内国法人以外の法人)』として取り扱うのが相当」としつつも、「米国のLLC法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異なることから、個々のLLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC法の規定等に照ら

オミシング州で制定されたのを皮切りに、現在では全米の各州（50州）及びコロンビア特別区において制定されています。

LLCは法人（Corporation）に似かよった性質を有していますが、米国の税務上は、事業体（LLC）ごとに、法人課税を受けるか又はその出資者（メンバー）を納税主体とするいわゆるパス・スルー課税を受けるかの選択が認められています。

米国の税務上、法人課税を選択したLLC又はパス・スルー課税を選択したLLCは、我が国の税務上、外国法人に該当するものとして課税関係を考えることになるのでしょうか。」

## (2) 回答要旨

「LLC法に準拠して設立された米国LLCについては、以下のことを踏まえると、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと取り扱われます。

- ・ LLCは、商行為をなす目的で米国の各州のLLC法に準拠して設立された事業体であること。
- ・ 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。
- ・ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。
- ・ 統一LLC法においては、『LLCは構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。』、『LLCは事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。』と規定されていること。

したがって、LLCが米国の税務上、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行

ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、『外国法人（内国法人以外の法人）』<sup>②</sup>として取り扱うのが相当です。

ただし、米国のLLC法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異なることから、個々のLLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC法の規定等に照らして、個別に判断する必要があります。」

## (3) 参考

「ニューヨーク州のLLCの法人該当性に関するさいたま地判平成19年5月16日及びその控訴審判決東京高判平成19年10月10日では、『本件LLCは、ニューヨーク州のLLC法上、法人格を有する団体として規定されており、自然人とは異なる人格を認められた上で、実際、自己の名において契約をするなど、パートナーからは独立した法的実在として存在しているから、本件LLCは、米国ニューヨーク州法上法人格を有する団体であり、我が国の私法上（租税法上）の法人に該当すると解するのが相当である』とされています。」

## IV わが国における外国事業体の法人該当性をめぐる主な争訟事例

### 1 東京高等裁判所平成19年10月10日判決<sup>②</sup>

本件は、米国ニューヨーク州リミテッド・ライアビリティ・カンパニー法（以下「NYLLC法」という）に基づき組成されたLLC（以下「本件LLC」という）は、法人に該当するとされた事例である。

本件LLCの構成員であるX（原告、控訴人）は、本件LLCの行った不動産賃貸業に係る収

②) 法人税法2条4号。

支及び本件LLC名義の預金利息収入のうちXの本件LLCに係る持分相当額について、Xの不動産所得及び雑所得として所得税の確定申告をした。課税庁（被告、被控訴人）は、本件LLCはわが国の「法人」に該当するため、その事業により生じた損益は本件LLCに帰属するものであって、Xの課税所得には含まれないとし、Xに対し該当各年分に係る更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

Xは、NYLLC法がLLCを非法人組織（unincorporated organization）と位置付け<sup>23</sup>、構成員間の損益分配や持分の譲渡等、LLCの内部関係を構成員間の自由な合意によって決める組合（パートナーシップ）的規律を採用し、本件LLCが米国連邦税法上のいわゆるチェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップ課税を選択していることなどから、本件LLCは有限責任制、内部自治原則、構成員課税（パス・スルー課税）を採用している点で、わが国の有限責任事業組合に相当し、わが国租税法上の法人に該当しないとして、原処分の取消しを請求したが、第一審<sup>24</sup>は当該請求を棄却した。

諸外国の法令に準拠して設立した事業体が、租税法上、法人に該当するか否かについて、

「法人」が借用概念<sup>25</sup>であることから考えると、わが国の私法上法人に該当するものが租税法上の外国法人に該当することとなる。本件判決においては、その判断基準として、①団体の名において訴訟当事者になること、②団体の名において財産を取得し、処分すること、③団体の名において契約を締結する機能を有すること、④法人印（corporate seal）を使用すること、⑤実際にその名において、財産を所有・管理し、締結していること、⑥本件LLCが構成員から独立した法的主体（separate legal entity）を持つこと<sup>26</sup>、⑦LLCの個別財産についてLLCの構成員は一切の利益ないし持分（interest）を有しないこと<sup>27</sup>を挙げており、本件LLCは、わが国私法上（租税法上）の法人に該当すると解するのが相当であるなどとして、同旨の原判決を相当とし、本件控訴を棄却した。

## 2 最高裁判所平成27年7月17日判決<sup>28</sup>

本件は、米国デラウェア州リミテッド・パートナーシップ（以下「DLPS法」という）の法律に基づき組成されたりミテッド・パートナーシップ（以下「本件各LPS」という）は、法人に該当するとされた事例である。

<sup>22</sup> 税資257号順号10798（棄却、確定）。本件の評釈等については、次のような先行研究により詳細に示されている。例えば、品川芳直「我が国の租税法におけるアメリカLLCの法的性格」税研23巻5号（2008年）86-90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』」ジュリスト1361号（2008年）196-199頁、宮崎裕子「NY州のLLCは租税法上の外国法人か」最新租税判例60（税研25巻3号）（2009年）87-90頁、大澤麻里子「米国LLCの『法人』該当性」租税判例百選第5版（別冊ジュリスト207号）（2011年）44頁等参照。

<sup>23</sup> 本判決ではNYLLC法の規定がニューヨーク州法上の法人格の根拠となる理由が明確に判示されていないため、本判決は、「ニューヨーク州法及び米国における『entity』と『separate legal entity』あるいは『separate legal entity』とXが主張する『unincorporated organization』との関係及び異同についての疑問」等々、ハイブリッド・エンティティの法人該当性判断に際して頻繁に生じる基本的な疑問に答えるものでもない」と述べたものとして、宮崎・前掲注<sup>22</sup> 89頁参照。

<sup>24</sup> さいたま地判平成19年5月16日（税資257号順号10712）。

本件各LPSが行う米国所在の中古集合住宅の賃貸事業に係る投資事業に出資した亡A、亡B及び被上告人X1ら（原告、被控訴人）が、当該賃貸事業により生じた所得が同人らの不動産所得（所得税法26条1項）に該当するとして、その所得の金額の計算上生じた損失の金額を同人らの他の所得の金額から控除して所得税の申告又は更正の請求をしたところ、所轄税務署長から、当該賃貸事業により生じた所得は同人らの不動産所得に該当せず、損益通算（同法69条1項）をすることはでき

ないとして、それぞれ所得税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、X1らが国（被告、控訴人、上告人）に対して各処分の取消しを求めた事件である。

控訴審は、本件各LPSがわが国の租税法上の法人には該当せず、また、人格のない社団等にも該当しないとした上で、本件出資者らの本件各不動産賃貸事業による所得の金額の計算上生じた損失の金額は各自の所得の金額から控除することができると判示した。

（参考）下級審における判断

裁判所	大阪	東京	名古屋
地裁	法人該当（H22.12.7）	法人非該当（H23.7.19）	法人非該当（H23.12.14）
高裁	法人該当（H25.4.25）	法人該当（H25.3.13）	法人非該当（H25.1.24）

②5 借用概念について、清永教授は、「税法は私的経済取引を対象として課税関係若しくは徴収関係を形成するものであるから、特に私的経済取引に関する民事法上の用語なり概念を用いて税法上規定することが多くみられる。このように他の法領域殊に民事法における用語なり概念が税法のなかに用いられる場合、これを借用概念という。」と定義しており（清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2014年）39頁）、租税法令に多くの借用概念が存在することについて、増井教授は、「租税法令の適用対象となる経済事象は広範であり、租税法令が自足的に定義しつくすことは不可能である。しかも、経済取引を第一義的に律するのは私法であるから、司法の規律を前提とし、私法上の概念を取り込む形で租税法令上の規定を置くやり方が、理にかなっている。」と述べている（中里実ほか編『租税法概説（第3版）』（有斐閣、2018年）56頁（増井良啓担当））。

また、谷口教授は、借用概念の解釈に係る見解（統一説、独立説、目的適合説）のうち学説上広く支持されている統一説を「外国の私法上の概念」に適用するに当たり、最判平成27年7月17日にお

いて「最高裁は、税法上の納税義務者としての『法人』の意義を、日本の民法上の『法人』概念（『権利義務の帰属主体』とされることを『最も本質的な属性』とする組織体）に従って解釈する判断枠組み・基準を示したものと解される。このような判例の立場は、外国の私法上の概念に対して、日本の私法を基準とする統一説の適用を認めるものとみることができよう。」と述べている（谷口・前掲注(1) 48-49頁〔52〕）。

なお、わが国の税法の規定を解釈する場合において、規定に使用されている法概念の解釈に外国法の概念が含まれるかどうかについて考察したもののとして、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—」税法学536号（1996年）3頁、わが国における借用概念の解釈論に強い影響を与えたとされるドイツ法の動向について考察したもののとして、谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号（1998年）105頁参照。

②6 NYLLC法 § 203(d).

②7 NYLLC法 § 601.



これに対し、上告審は、本件出資者らは本件各不動産賃貸事業による所得の金額の計算上生じた損失の金額を各自の所得の金額から控除することはできないとし、これと異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反があり、原判決中、上告人敗訴部分を破棄し、被上告人らの請求のうち、本件各更正処分及び本件各通知処分の取消請求は理由がないから、第一審判決のうちこれらの請求を認容した部分をいずれも取り消し、これらの請求をいずれも棄却すべきであるとした<sup>28</sup>。最高裁の判示した法人該当性の判断基準及び本件各LPSへの適用は、次のとおりである。

### (1) 法人該当性の判断基準

外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号及び法人税法2条4号に定める外国法人に該当するか否かは、まず、①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令においてわが国私法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否か（形式基準）を検討して判断し、これができない場合には、②当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かについて、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行

<sup>28</sup> 民集69巻5号1253頁（一部破棄自判、一部破棄差戻）。本件判決は、外国法に基づいて設立された組織体がわが国の租税法上の外国法人に該当するか否かについての判断基準を示した初めての最高裁判決である。渡辺教授は、平成17年度改正で個別的租税回避否認規定（租税特別措置法41条の4の2）が導入されたことから、「現在では、上記の規定があるので、同種の案件について判決が現行実務に与える影響は少ないと思われるが、それでも最高裁が外国法に基づいて設立された組織体に対する法人該当性の基準を示した意義は大きい」と述べている（渡辺徹也『スタンダード法人税法（第2版）』（弘文堂、2019年）310頁）。

なお、本件LPSの各出資者は、東京、大阪においても課税処分取消訴訟を提起し、大阪地判（平成22年12月17日税資260号順号11575）では本件LPSを法人に該当、東京地判（平成23年7月19日税資261号順号11714）では非該当と判決が分かれたところ、本件の第一審（名古屋地判（平成23年12月14日税資261号順号11833））及び控訴審（名古屋高判（平成25年1月24日税資263号順号12136））が法人非該当とし、その後の東京高判（平成25年3月13日税資263号順号12163）及び大阪高判（平成25年4月25日税資263号順号12208）はともに法人に該当と再度判決が分かれたことから、本判決が注目されていた。

本判決に係る評釈等については、例えば、伊藤公哉「デラウェア州リミテッド・パートナーシップは我が国の租税法上の法人に該当し、当該パートナーシップを通じて不動産賃貸事業に出資した者につきその事業に係る損失の金額を同人の所得の金額から控除することができないとされた事例」大阪経大論集66巻6号（2016年）227頁等参照。また、上記東京高判に基づき、リミテッド・パートナーシップの法人性について、その設立と事業を行うことに向けられた〈人の意思〉の観点から考察された先行研究として、岡村忠生「Limited Partnershipの法人性(1)」税研29巻4号（2013年）73-81頁、同「Limited Partnershipの法人性(2)」税研29巻5号（2014年）69-74頁、同「Limited Partnershipの法人性(3)」税研29巻6号（2014年）71-78頁。

その他、米国ワシントン州の法律に基づき設立されたリミテッド・パートナーシップが所得税法及び法人税法上の「外国法人」に該当し、当該LPSが営む不動産賃貸事業に係る減価償却資産の償却費を所得税法上の必要経費又は法人税法上の損金に算入することはできないとした事例として、東京地判平成28年4月27日（税資266号順号12850）、東京地判平成28年12月22日（税資266号順号12949）参照。

為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点（実質基準）を検討して判断すべきであるとした<sup>29)</sup>。すなわち、最高裁判決は、当該組織体がわが国私法上の法人<sup>30)</sup>に該当するか否かについては、まず形式的に検討し、次に実質的に検討するという法人該当性の判断の順序を示したものであり、外国事業体の法人該当性は、わが国私法に当てはまるかどうか、当然に国内法で判断すべきであることを示したものと考えられる。

## (2) 形式基準

DLPS法は、同法により設立されるLPSがその設立により「separate legal entity」となる旨を定めているが、「legal entity」がわが国私法上の法人に相当する法的地位を指すものであるか否かは明確ではなく、「separate legal entity」であるとされる組織体がわが国私法上の法人に相当する法的地位を有すると評価することができるか否かについても明確ではない。また、デラウェア州一般会社法における株式会社（corporation）については、「a body corporate」という文言が用いられ、「separate legal entity」との文言は用いられ

29) 米国デラウェア州の法律に基づいて設立されたリミテッド・パートナーシップが行う不動産賃貸事業に係る投資事業に出資した者につき、当該賃貸事業に係る損失の金額を同人の所得の金額から控除することができるか否かについては、米国デラウェア州改正統一リミテッド・パートナーシップ法に基づいて設立されたリミテッド・パートナーシップが所得税法2条1項7号及び法人税法2条4号に定める外国法人に該当し、上記リミテッド・パートナーシップが行う不動産賃貸事業に係る所得が上記リミテッド・パートナーシップに帰属するものと認められるという判示の事情の下においては、当該賃貸事業に係る投資事業に出資した者は、同人の総所得金額を計算するに当たり、当該賃貸事業に係る所得の金額の計算上生じた損失の金額を同人の所得の金額から控除することはできないとした。また、被上告人らの請求のうち、本件各賦課決定処分取消請求については、本件が例外的に過少申告加算税の課されない場合として国税通則法65条4項に定める「正当な理由があると認められる」場合に当たるか否かが問題になるところ、この関係の諸事情につき更に審理を尽くさせるため、上記破棄部分のうち上記請求に係る部分につき、本件を原審に差し戻した。差戻控訴審（名古屋高判平成28年3月8日（税資266号順号12818））は、被控訴人らの申告当時、税務当局が米国のリミテッド・パートナーシップについて、一律に、わが国の租税法上「法人」として扱うこ

とができないという見解を採っていたとは認められず、また、そのような見解を公的に表明していたとも認められない上、被控訴人らは、上記不動産賃貸事業による損益通算制度の利用を前提とした過少申告は、真に納税者の責に帰することができる客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合には当たらないから、上記申告は同法65条4項にいう「正当な理由があると認められる」場合には当たらないと判示した。

30) 金子教授は、「外国のパートナーシップや人的会社のような事業主体が、法人税法上の外国法人に当たるか否かについては、それがわが国の法制上の法人に相当する組織体であるかどうかによって判断すべきであり、その判断において最も重要な要素は、それが権利義務主体といえるかどうか、およびその活動のための支出およびその活動から得られる収益、すなわちその利益または損失がその事業体に帰属するか、それとも出資者にパススルーするかであると解すべきであろう。アメリカの有限責任会社（LLC）は法人にあたりと解すべきである。」と述べている（金子・前掲注(5) 542頁）。

31) 法人とは、「自然人以外のもので法律上の権利義務の主体とされているもの」として定義される（金子・前掲注(4) 1121頁参照）。

ていない。

最高裁は、本件各LPSが「separate legal entity」となることが定められていることのみをもって、本件各LPSにわが国私法上の法人に相当する法的地位が付与されているか否か、また、DLPS法や関連法令等の他の規定の文言等を参照しても本件各LPSがデラウェア州法においてわが国私法上の法人に相当する法的地位が付与されているか否かは明白であるとはいえないとした。

### (3) 実質基準

DLPS法は、LPSは、営利目的か否かを問わず、一定の例外を除き、いかなる合法的な事業、目的または活動をも実施することができる旨を定めている。また、DLPS法は、LPSは、同法若しくはその他の法律又は当該DLPSのパートナーシップ契約により付与された全ての権限及び特権並びにこれらに付随するあらゆる権限を保有し、それを行使することができる旨を定めている。

最高裁は、LPSは、自らの名義で法律行為をする権限又は権限を付与されており、LPS名義でされた法律行為の効果がLPS自身に帰属することを前提とするものと解されるとし、このようなDLPS法の定め等に鑑みると、本件各LPSは、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件各LPSに帰属するものということができるから、権利義務の帰属主体であると認められるとした。

## V Anson事件英国最高裁判決<sup>32)</sup>

### 1 事実の概要

英国居住者であるGeorge Anson（以下「X」という）は、米国デラウェア州LLC法

に基づき設立されたHarvour Vest Partners LLC（以下「本件LLC」という）の設立以来の構成員であった。本件LLCは、米国マサチューセッツ州ボストン市においてベンチャー・キャピタル・ファンドの管理運営を業としており、Xの持分割合は11.5%であった。

本件LLCは、米国連邦税法上のパートナーシップ課税を選択していたため<sup>33)</sup>、Xは、米国における非居住者として、持分に係る利益について米国連邦所得税及び州所得税の納税義務を負うが、一方で、英国税法上の居住者（resident）でノン・ドミサイルであり、英国に送金した金額が課税対象として取り扱われた<sup>34)</sup>。

1997年4月から2004年4月までの期間において、Xが本件LLCの持分利益に係る米国での納税後の金額を英国に送金したところ、英国において課税対象とされたことから、Xは米国における納税額について外国税額控除を適用して申告を行った。

これに対して英国歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs、以下「HMRC」という）は、米国において課税対象となった所得については、本件LLCに係るものであるため、Xの所得ではないとして外国税額控除の適用を認めないとする課税処分を行った。

これを不服とするXは、当該課税処分の取消しを求めて、第一段階審判所（First-tier Tribunal）<sup>35)</sup>に提訴した。

<sup>32)</sup> Anson v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, [2015] UKSC 44.

<sup>33)</sup> 前掲注(3)（チェック・ザ・ボックス規則）参照。

## 2 判旨

### (1) 第一段階審判所裁決<sup>34)</sup>

X勝訴。

本件LLCを透明体とした裁決である。本件事案の主たる争点は、①米国でパス・スルーとして取り扱われる本件LLCに生じた所得のうち、出資者持分に対応する部分が構成員Xの所得になるか、本件LLC自体に帰属する所得になるか、②英国居住者であるXの所得に

なった場合、当該所得は米国において課税された所得と「同様の所得」か否かという点である。すなわち、Xが英国に送金した所得に課された租税が、外国税額控除の根拠規定である旧英米租税条約23条(2)(a)（二重課税の排除）<sup>35)</sup>に規定される、「米国の租税の算定の基礎となった同様の利益又は所得（same profits or income）について算定されたもの」かどうかということである。

HMRCは、本件LLCを課税上において透明

34) 英国では、英国内に住所を有しない居住者（‘Non-domiciled’ residents、本稿において「ノン・ドミサイル」という）に係る課税について、発生基準と送金基準の2つの選択基準が規定されている。発生基準は全世界課税とされ、送金基準は、英国内源泉所得と英国に送金された国外源泉所得に課税される。なお、2017年4月以降、英国で出生した者、または英国の長期居住者（過去20年の税務年度のうち少なくとも15年の居住者）については、送金基準の選択は不可とされている（<https://www.gov.uk/tax-foreign-income/non-domiciled-residents> [最終確認日：2020年3月15日]）。英国における居住者判定基準については、高野幸大「英国における居住者判定制定法基準（Statutory Residence Test）に関する覚書」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考：木村弘之亮先生古希記念』（信山社、2017年）311頁参照。

国外源泉の投資所得課税については、英国において、投資した個人が非居住者の場合は、英国源泉の投資所得のみが課税対象となる。居住者である場合は、通常、全世界の投資所得が課税対象となるが、英国のノン・ドミサイルであり、かつ、送金ベース課税を申請している場合には、英国外の源泉は英国に送金された場合にのみ課税対象となる。一方、わが国において、居住者とは、日本国内に住所があるか又は現在まで引き続いて1年以上居所がある個人をいい（所得税法2条1項3号）、居住者は、「非永住者以外の居住者」と「非永住者」に区分され、非永住者以外の居住者は、所得が生じた場所が日本国の内外を問わず、その

全ての所得に対して課税される（同法7条1項1号）。また、居住者のうち日本国籍がなく、かつ、過去10年以内の間に日本国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人を非永住者という（同法2条1項4号）。非永住者は、所得税法に規定する国外で生じた所得（国外源泉所得）以外の所得と、国外源泉所得で日本国内において支払われ、又は日本国内に送金されたものに対して課税される（同法7条1項2号）。

35) 第一段階審判所及び上級審判所（Upper Tribunal）は、英国法務省（Ministry of Justice）の所管する行政審判所として2009年4月に設置され、HMRCの行政処分に対する不服申立てに対応している（<https://www.gov.uk/courts-tribunals/first-tier-tribunal-tax> [最終確認日：2020年3月15日]）。第一段階審判所は比較的簡素な事案、上級審判所は複雑な事案及び第一段階審判所からの上訴（課税庁も可）事案を取り扱う。上級審判所において決着がみられない場合には、訴訟手続に移行し、高等裁判所（Court of Appeal）、更に、最高裁判所（Supreme Court of the United Kingdom）へと審議が進むこととなる（二審制）。なお、英国の行政審判所制度については、石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学16巻1号（2009年）204頁以下、友岡史仁「イギリスにおける行政救済法等に関する調査研究」総務省HP（[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000537363.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000537363.pdf) [最終確認日：2020年3月15日]）参照。

36) Swift v. HMRC, [2010] UKFTT88 (TC).

体 (transparent)<sup>37)</sup>と取り扱うか、あるいは、非透明体 (opaque)<sup>38)</sup>として取り扱うかという点について審判所に判断を求めたが、裁決では、Memec事件<sup>39)</sup>における判断基準に基づいて判断した<sup>40)</sup>。すなわち、本件LLCは、LLC自身が事業を行い、債務及び義務を負い、事業そのものを所有していることが認められる

一方で、株式資本 (share capital) に相当するものを持たず、構成員は、利益が生じた際にそれを受ける資格を有しているとし、更に、本件LLCは、パートナーシップと法人との中間に位置しているものの、パートナーシップに近いと位置付け<sup>41)</sup>、結論として、次のように判示し、Xの請求を認容した。

37) 旧条約における「二重課税排除規定」は、2003年に発効した現行の英米租税条約24条4(a)に引き継がれている (UK/USA DOUBLE TAXATION CONVENTION ([https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/507431/usa-consolidated\\_-\\_in\\_force.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507431/usa-consolidated_-_in_force.pdf) [最終確認日：2020年3月15日]))。

38) 中里・前掲注(25) 112頁 (浅妻章如担当)において、「組合員が組合事業を通じて所得を得る場合、組合自体は独立の被課税主体でないため (透明扱い、パス・スルーという)、構成員である組合員自身が事業所得を得ているものとして扱われるのが原則である」とされていることから、「透明体」とは、いわゆるパス・スルー事業体の英国式表現と考えられる。これに対して事業体課税を受ける事業体は、「非透明体 (opaque)」とされる。

なお、HMRCは諸外国の事業体の透明性の有無を公開しており、例えば、米国LLCは非透明体、米国パートナーシップは透明体として分類されている。詳細については、*see*, HMRC International Manual, INTM180030 “Foreign entity classification for UK tax purposes: List of Classifications of Foreign Entities for UK tax purposes” (<https://www.gov.uk/hmrc-international-manuals/international-manual/intm180030> [最終確認日：2020年3月15日])。

39) 英国において法人格を有する会社の総称として company が用いられる。英国の会社には、company limited by shares (株式会社)、company limited by guarantee (保証有限会社)、unlimited company (無限責任会社) からなる一般会社法上の registered company (登記会社) と、joint stock company, chartered company (特許会社) のようなそれ以外の古い形態の会社がある。また、株

式会社と保証有限会社の中には、public company (公開会社) があり、それ以外の会社は全て private company (私会社) とされる (Companies Act 1985, s. 1) (金子・前掲注(4) 171頁参照)。

40) Memec plc v Inland Revenue Commissioners [1998] STC 754. 控訴審判決において、透明体として取り扱われるイングランド・パートナーシップの特徴として以下の5項目を挙げている。①パートナーシップは法人格を有しない (not a legal entity)、②パートナーがパートナーシップの事業を共同で営む、③各パートナーは、権原の範囲内で本人及び相互代理人として事業を遂行する、④全てのパートナーは、事業に係る全ての債務及び義務について、共同で責任を負う、⑤パートナーは、パートナーシップ財産に対して共有持分 (an undivided share) の形態で受益権 (a beneficial interest) を有し、事業 (事業利益を含む) を所有する (本田・前掲注(8) (税大ジャーナル26号) 58頁参照)。

なお、HMRCは当該控訴審判決に基づき、外国事業体の性質決定に関する判断要件として、①外国事業体の法的存在 (a legal existence)、②株式資本 (share capital) の有無、③事業主体性、④持分利益 (an interest in the entity) の有無、⑤債務主体性、⑥資産的権利を挙げている。詳細については、*see*, HMRC International Manual, INTM180010 “Foreign entity classification for UK tax purposes: Factors to consider in classifying a foreign entity for UK tax purposes” (<https://www.gov.uk/hmrc-international-manuals/international-manual/intm180010> [最終確認日：2020年3月15日])。

41) Swift v. HMRC [2010] UKFTT88 (TC), at para. 19.

42) *Id.* at para. 20.

「我々が条約について関心を持つ主な事項は、生じた利益が構成員に帰属するか否かである。我々はこれがLLC契約及びLLC法に基づくものと結論付けた。従って、原告は、両国で同じ所得について課税されており、英国連邦税は租税条約によって二重課税の排除ができる。同様に、マサチューセッツ州税についても排除できることとなる。」<sup>(43)</sup>

これを不服とするHMRCは、当該裁決の取消しを求めて、上級審判所に提訴した。

## (2) 上級審判所裁決<sup>(44)</sup>

X敗訴。

本件LLCを非透明体とした裁決である。上級審判所は、第一段階審判所の判断は、本件LLCの構成員の利益を受ける権利は、単なる契約上のものではなく、資産的権利

(proprietary entitlement)と解した上で<sup>(45)</sup>、しかしながら、証拠上このような結論を導くことはできないとして、第一段階審判所の判断を法律上の誤りとし、米国で課税対象となった所得の性質について、次のように判示した。

「……米国で課税対象となったものは、課税上は構成員に帰せられるにしても、法律上、實際上及び実質上も、本件LLCの利益である。構成員は法人の利益と同等な利益について、金銭を得る権利を有するとしても、それは彼らの資本勘定に関して計算され、配賦された結果であるため、収受したものは別のものである。……本事件においては、個々の資産に対する資産的権利が重要な要素であるが、Anson氏はこの権利を有していない。このような場合には、本件LLCを透明体と位置付けることは難し

(43) *Id.* at para. 21.

わが国における外国税額控除の適用においては、わが国の内国法人がパス・スルー課税を選択した米国LLCに出資した場合には、米国LLCの所得に対する持分相当額について、当該内国法人が米国で課税されることとなる。この場合において、米国で納税した租税がわが国の外国税額控除の適用対象となるか否かが問題となろう。この点に関して、LLCの構成員である内国法人には、通常、自己の所得に係る外国法人税の納付に対して当該内国法人名のタックスレシート（外国源泉税等の額がある場合のその外国源泉税等の額が課された申告書の写し等又は納付がされている場合の納付書等の第三者作成書類）が交付されている。直接外国税額控除を規定する法人税法69条1項においても、「内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、……その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する」とされていることから、同項の規定による外国税額控除が認められると考えられる。なお、平成21年税制改正において、従来の間接外

国税額控除制度に代えて、外国子会社配当益金不算入制度が導入された。これにより、内国法人が米国LLC等に一定割合（25%）以上出資している場合には、当該LLC等から受ける配当について、原則として益金不算入とされ（同法23条の2第1項）、当該配当に係る外国源泉税等は損金不算入とされた（同法39条の2）ことから、このような場合（同法施行令142条の3第7項3号）には、配当に対する日米の二重課税を排除する必要がなくなったため、出資者に対して課された外国源泉税等である外国法人税（同令78条の2第1項及び2項）については、外国税額控除の適用対象から除かれることとされている（Grant Thornton「平成21年税制改正における米国LLCの取扱い」参照（[https://www.grantthornton.jp/globalassets/pdf/newsletter/international/international\\_200910.pdf](https://www.grantthornton.jp/globalassets/pdf/newsletter/international/international_200910.pdf) [最終確認日：2020年3月15日]））。

(44) HMRC v. Anson [2011] UKUT318 (TCC).

(45) *Id.* at para. 36.

い。』<sup>(46)</sup>

すなわち、本件LLCに生じた利益が自動的に構成員の財産となるわけではなく、あくまでも、利益の分配を受ける権利を有するに過ぎないとして、第一段階審判所の裁決を退けたのである。

これを不服とするXは、当該裁決の取消しを求めて、控訴した。

### (3) 高等裁判所判決<sup>(47)</sup>

X敗訴。

本件LLCを非透明体とした判決である。控訴審は、上級審判所の裁決には法律上の誤りはなく、本件LLCの利益が生じた際には、本件LLC自体に帰属し、構成員の所得はその利益の分配であると位置付ける。その判断枠組みとして、以下のように述べた<sup>(48)</sup>。

① 両国において同じ所得又は利益に課税されたか否かを判断する適切なテストは、各国における所得又は利益の源泉(source)が、同一か否かである。

② 納税者が、当事者となっている契約によって事業体の利益を受ける権利が生じた場合には、他の源泉に生じた利益を確保する仕組みではなく、契約が現実の利益の源泉であることを証明する必要がある。これは、一般的には、利益に関する資産的権利である。

③ 第一段階審判所が本件LLCの利益が構成員に帰属すると判断した点について、上級審判所が法律上の誤りと結論付けたことは正当である。

④ 上級審判所が、本件LLCの利益は、構成員に帰属しないと認定したことは正当である。特に、上記②については、「事業体の構成員が、利益が生じた時点でその

利益を得る資格があることを証明するためには、利益の額について資産に係る持分を有していることを示す必要がある。

これは、必然的に資産的持分(proprietary interest)である。』<sup>(49)</sup>と判示した。

すなわち、構成員たるXは資産的持分を有しておらず、本件LLCの利益が生じた時点では、その利益は構成員に帰属しないと結論付けることにより、Xの米国での課税所得と英国での課税所得とは異なるものであり、租税条約上の二重課税の排除の適用を受けることはできないとした上級審判所の判決を支持したのである。

これを不服とするXは、当該判決の取消しを求めて、上告した。

### (4) 最高裁判所判決<sup>(50)</sup>

X勝訴。

本件LLCを透明体とした判決である。最高裁は、Xは、本件LLCに生じた所得については、現実に送金等の事実がされなかったとしても構成員たるXの持ち分に応じ配賦を受ける権利を有する<sup>(51)</sup>。その理由は、Xの米国で生じた所得は本件LLCの出資持分相当額であるためである。よって、当該所得について、米国及び英国それぞれの税法に基づき課税されることになったため、Xには二重課税の救済を求める権利があると解すべきである<sup>(52)</sup>、つま

(46) *Id.* at para. 53.

(47) *HMRC v. Anson* [2013] EWCA Civ 63.

(48) *Id.* at para. 9.

(49) *Id.* at para. 59.

(50) *Anson v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, [2015] UKSC 44.

(51) *Id.* at para. 121.

り、米国で課税対象となったXの持分利益と英国で課税対象となった所得とは同じであるとして、原審判決を棄却した。

このように、HMRCにおいて非透明体として分類されている事業体である<sup>53</sup>米国LLCから配賦された米国所得が、英国所得と同じであるとされたことから、結果として、本件LLCを透明体として取り扱うことを認容する結果となったものと考えられる<sup>54</sup>。

## VI おわりに

本稿では、諸外国の法律に基づき設立された事業体（外国事業体）にわが国の税法を適用する際における法人該当性の判断基準について、争訟事例を基に考察した。

近年、経済活動の国際化の進展に伴い、外国事業体が事業や投資の主体ないし媒体として存在し、活用されている現状にあり、その法人該当性について争いが生じている。しかしながら、わが国では、国税庁において米国LLCについての取扱いが提示されているのみ

であり、そこでは、米国LLCを原則として外国法人として取り扱うとしつつも、個々のLLCに係る判断は、個々のLLC法の規定等に照らして、個別に判断する必要があるとしており<sup>55</sup>、今なお、その取扱いには不明確な点が残っているのが現状となっている<sup>56</sup>。

一方、英国においては、HMRCが外国事業体の分類を公表していることから、納税者にとっては、外国事業体の課税上の取扱いが設立地国と同一であるか否かが明確である<sup>57</sup>。それでもなお、非透明体として分類した米国LLCについて、Anson事件判決で透明体として個別判断した上で、HMRCでは、本件最高裁判決を事例判決と位置付け、同様な事例についてはケース・バイ・ケースで判断する方針を明らかにした<sup>58</sup>。この一連の動向は、外国事業体の課税上の取扱いをめぐる問題の難しさを物語るものといえよう<sup>59</sup>。

外国事業体の課税上の取扱いについては、各国とも判例等をベースとして通達等で課税関係を明らかにする努力を重ねてきているよ

<sup>52</sup> *ibid.*

<sup>53</sup> 前掲注(38)参照。

<sup>54</sup> 本田・前掲注(8)（税大ジャーナル26号）44-45頁参照。

<sup>55</sup> 前掲注(20)参照。

<sup>56</sup> なお、国税庁は、2017年2月9日、英文ホームページ上において、「The tax treatment under Japanese law of items of income derived through a U.S. Limited Partnership by Japanese resident partners」を公表した（[https://www.nta.go.jp/english/tax\\_information.pdf](https://www.nta.go.jp/english/tax_information.pdf) [最終確認日：2020年3月15日]）。この中で、国税庁は、米国リミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」という）を構成員課税の団体（パス・スルー事業体）として取り扱うという見解を明らかにしている。LPSがパス・スルー事業体として扱われた場合、日米租税条約の適用に関して、LPSを通じて所得を取得する日本居住者は、条約上のその他の必要とされ

る要件を満たす場合には、日米租税条約上の特典（軽減税率、免税措置等）が受けられる旨を示している。ただし、「米国の税務上、法人として取り扱われる選択をしなかった場合に限り」とされていることから、LPSが法人課税を選択した場合には、日本でもパス・スルー事業体として取り扱われないこととなり、条約上の特典を受けることはできない（日米租税条約4条6項e）。公表された見解は、米国デラウェア州のLPSをわが国の租税法上の外国法人に該当するとした最判平成27年7月17日（前掲注(28)）の見解とは必ずしも一致しているものとはいえず、また、米国LLCをチェック・ザ・ボックス規則（前掲注(3)）の適用の有無にかかわらず法人として取り扱うとした見解（本稿第Ⅲ章2）との整合性にも疑問が生じかねず、納税者の混乱を招く可能性も否定できないであろう。

<sup>57</sup> 前掲注(38)参照。



うであるが、わが国においては、米国LPSの課税上の取扱いについて、最高裁が新たな判断基準を示したことも踏まえても、外国事業体の課税上の取扱いの問題は、依然として各国共通の問題であることを示しているといえる。その意味でも、各国の新たな判断事例等は、わが国における外国事業体をめぐる課税問題やその対応方法を検討する上で、有益な示唆となるものと思われることから、今後も注視していく必要がある。

わが国の所得課税の体系は、伝統的に、納税義務者については、法人格の有無を基準とする、個人と法人との二分法を前提として構築されてきたこともあり、多様な事業体に係る租税上の取扱いについては、その事業体の

法人該当性に大きなウエートが置かれているともいえる。最判平成27年7月17日において、事業体の設立準拠法又は活動実態等に基づく個別判断といった法人該当性の判断基準が示されたものの、依然として、その判断には相当の困難性がみられ、納税者が選択した事業体に対して、どのような課税関係が発生するのかについて、現状不明確であることは否めない。よって、納税者の予測可能性の確保及び法的安定性の維持のためにも、まずは、英国のように外国事業体の分類を公表するなどの議論を深め、外国事業体に係るわが国課税上の統一的な取扱いを明確にするといった検討が望まれよう。

<sup>58</sup> See, Policy paper, Revenue and Customs Brief 15 (2015) : HMRC response to the Supreme Court decision in *George Anson v. HMRC* (2015) UKSC 44, Published 25 September 2015 ([https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-15-2015-hmrc-response-to-the-supreme-court-decision-in-george-anson-v-hmrc-2015-uksc-44](https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-15-2015-hmrc-response-to-the-supreme-court-decision-in-george-anson-v-hmrc-2015-uksc-44/revenue-and-customs-brief-15-2015-hmrc-response-to-the-supreme-court-decision-in-george-anson-v-hmrc-2015-uksc-44)).

[revenue-and-customs-brief-15-2015-hmrc-response-to-the-supreme-court-decision-in-george-anson-v-hmrc-2015-uksc-44](https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-15-2015-hmrc-response-to-the-supreme-court-decision-in-george-anson-v-hmrc-2015-uksc-44) [最終確認日：2020年3月15日]).

<sup>59</sup> 本田・前掲注(8) (税大ジャーナル26号) 45頁参照。