

## 論 説

# 国際税法における外国会社の類型比較

— その有用性 —

木村弘之亮

(前慶應義塾大学法学研究科教授・弁護士)

### 目 次

- I 序言：類型比較の方法論
  - 1 問題の所在
  - 2 テキスト類型比較（一般的抽象的比較）
  - 3 実質的類型比較（個別具体的比較）
  - 4 企業形態の規律について、私法と税法が直結する直結型グループと、私法と税法が離反する離反型グループ
  - 5 小括
- II 国際税法における外国会社を性格決定するための類型比較
  - 1 非ローマ法圏の人的会社と非ローマ法圏のそれとの比較
  - 2 非ローマ法圏の人的会社とローマ法圏のそれとの比較
  - 3 ローマ法圏の人的会社と非ローマ法圏のそれとの比較
  - 4 ローマ法圏の人的会社とローマ法圏のそれとの比較
- III 社団に関する法律要件
  - 1 比較対象は、私法上のテキストメルクマール説
  - 2 比較対象は、税法上のテキストメルクマール説
  - 3 比較対象は、私法及び税法上のテキストメルクマール説
- IV 結言：外国会社の性格決定
  - 1 基準点として非ローマ法圏に属する人的会社にとって、類型比較は有用？
  - 2 類型比較に代わる、外国会社アプローチ

### I 序言：類型比較の方法論

問題の核心は、外国の企業形態<sup>1)</sup>（これを以下、「外国会社」ともいう）が自国法人税法若しくは所得税法上の納税者であるか否か、または、外国会社の社員が分配を受けた利益について自国所得税法上の納税者であるか、あるいは、外国会社の社員がその外国会社を介して稼得した収益を直接に稼得しかつその必要経費等もまた直接にその社員に帰属するか否かである。そして、次の問題は、いずれの

原則と判定規準に基づいてこれが確定されるかである。

地球上に組成されているあらゆる企業形態にかかる権利能力の有無や収益の帰属などについて、法廷地の法律家が正確に法的情報を収集しそれを理解し分析しそして法的性格決定を裁断しうるかどうか、実務上の深刻な問題である。このような実務上の問題を法的に解決するために、ドイツの判例と学説は「類

(1) ein ausländisches Rechtsgebilde.

型比較」というアプローチを構築している。このアプローチは、地球上の企業形態に係る法的情報を読解する言語能力を有する優秀な人材又は人工知能（AI・Deep Learning）の活用可能性を前提とする。

## 1 問題の所在

### (1) 企業形態に関する税法規定と私法規定の相互関係

外国企業形態に関して、税法上の納税者たりうる能力（これを以下、納税者当事者能力という）が、私法規定という基盤法の上に直結している直結型の法制度（例、日本、ドイツ）と、納税者当事者能力が私法規定とは別に租税法政策の観点から独自の税法規定に委ねられている離反型の法制度（例、フランス、USA）が世界中で展開されている。

直結型の法制度にあつては<sup>(2)</sup>、実定税法が納税者の概念をほとんど独自に定義せず、もっぱら私法規定の基盤の上に構築されている法制度（これを以下、真性直結型グループという。）と実定税法の規定が納税者の概念をあらためて私法規定に準じて定義している法制度（これを以下、不真性直結型グループという）とが識別される。真性直結型グループの場合には、自国税法上の企業形態の形式（例、法人や外国法人）の概念は、直接に、私法上の企業形態の形式（例、会社、法人、外国会社、外国法人）と比較し、その経済的実質を考慮して、自国税法を国境を越える要件事実（例、外国会社）に適用する（法廷地税法の越境適用）。他方、不真性直結型グループの場合には、まず、準備作業として、国内私法上の企業形態の形式（例、法人、会社、物的会社、人的会社、外国会社、外国法人）の概念が、設立国の外国会社や外国法人のテキスト・メ

ルクマールや構造メルクマールの点について類型比較を施し、引き続いて、その成果を考慮して、自国税法を国境を越える要件事実（例、外国法人）に適用する（法廷地税法の越境適用）。

ドイツ不真性直結型グループの背後には、法人（物的会社）として把握される企業形態が自国税法（例、ドイツ税法）により法人格を有する者として、固有の納税者当事者能力を有し、他方、人的会社として組織される企業形態は、自国税法により法人格を有しない者として固有の納税者当事者能力を有しない（透視される transparent）。自国税法により法人格を有しない企業形態が、外国法により設立・組成された企業形態と類型比較する場合、その外国企業が法人格を有するか否か、その判定規準を何にするかなどについて、難問が続出する<sup>(3)</sup>。

ところが、日本真性直結型グループの背後では、会社は法人とされ、法人格を有する（会社法3条）ほか、外国会社（会社法2条2号）もまた外国法人に含まれる（民法35条1項1文）。真性直結型グループの場合、実定税法自体は、企業形態の概念について、定義を置いていないから、税法（法人税法2条4号、所得税法2条1項7号、相続税法10条1項8号）

(2) 離反型の法制度については、本稿では考察の対象外とする。

(3) Herzfeld, Edgar, Probleme des internationalen Steuerrechts: unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems, Heidelberg, Univ., Diss.,1931. (Derselbe in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht (6) 1932, 422-495 (423 Fn.2に掲げる Dornの文献とこれに対応する本文：国際税法は国際公法に属し、国際私法に對置している)。

上の企業形態（例，外国法人）は，私法（民法35条1項1文，会社法2条2号）の基盤制度の上に解釈する方法が，法的安定性に資する。居住者（内国法人を含む。）が資本参加している外国会社又は居住者が国外に設立・組成した外国会社（アウトバーン），及び，国内源泉所得を稼得しようとする外国会社（インバーン）について，日本の民法も会社法も，別段の定め（例，租税特別措置法9条の6（特別目的会社），相続税法施行令34条，相続税法施行規則32条（特別目的会社の範囲））のない限り，「外国会社」として同一に扱っており（例，民法35条1項1文，会社法2条2号），さらに外国会社は原則として外国法人に含まれているから（民法35条1項），税法もまた，アウトバーン取引グループについてもインバーン取引グループについても，外国法人概念を統一的に解することができる。外国会社の設立国法が，それに法人格を付与しているか

否かを問わず，会社法3条により外国会社は法人格を有する者として取り扱われるから，あらゆる法形式の外国会社は同規定に基づき法人格を有するものとして扱われる（相続税法施行規則32条<sup>4)</sup>1項1本文本文，括弧書き）。仮に外国会社が本国法のもとで法人格を付与されておらず，かつ，会社法3条によってもその外国会社に法人格を有する者と擬制されないとは解する場合であっても，日本税法は法人格なき社団が収益事業を営んでいる範囲においては，納税者当事者能力を肯定して課税に服させている。その結果，外国法に基づく外国会社は，日本の私法適用上も（又は場合によっては税法適用上も），外国法人とみなされる。日本の実定税法は，真性直結型グループゆえ（前述），日本の税法適用上，あらゆる形態の外国会社を原則として外国法人として解釈すべきであろう。さらに，外国法により形成される非典型的な企業形態（GmbH &

(4) 相続税法施行規則32条 [平成30年3月31日財務省令15号制定：平成30年4月1日施行] (特定目的会社等の範囲等)

[第1項] 施行令第三十四条第四項第三号に規定する特定目的会社又はこれに類する会社であつて財務省令で定めるものは，資産の流動化に関する法律（平成十年法律第百五号）第二条第三項（定義）に規定する特定目的会社（次項において「特定目的会社」という。）又は専ら資産流動化（一連の行為として，有価証券の発行又は資金の借入れにより得られる金銭をもつて資産を取得し，当該資産の管理及び処分により得られる金銭をもつて，当該有価証券又は資金の借入れに係る債務の履行を行う行為をいう。以下この項及び第三項において同じ。）を行うことを目的とする会社（会社法第二条第二号（定義）に規定する外国会社を含む。）であつて，次に掲げる要件を満たすものとする。

- 一 資産流動化に係る業務及びその附帯業務を現に行つていること。
- 二 資産流動化に係る業務として取得した資産以

外の資産（当該資産流動化に係る業務及びその附帯業務を行うために必要と認められる資産並びにこれらの業務に係る業務上の余裕金を除く。）を保有していないこと。

- 三 当該有価証券の発行に際して金融商品取引法第二条第三項（定義）に規定する取得勧誘を行つていること。
- 2 施行令第三十四条第四項第三号に規定する一般社団法人又は一般財団法人で財務省令で定めるものは，特定目的会社又は前項に規定する会社の発行済株式又は出資（剰余金の配当若しくは利益の配当又は残余財産の分配について優先的内容を有するものを除く。）の全部を保有し，かつ，当該発行済株式又は出資以外の資産を保有していないものとする。
- 3 施行令第三十四条第四項第四号に規定する財務省令で定める一般社団法人又は一般財団法人は，専ら資産流動化を行うことを目的とする一般社団法人又は一般財団法人であつて，第一項各号に掲げる要件を満たすものとする。

CoKG<sup>(5)</sup>。ただし、GmbH<sup>(6)</sup>やLLC<sup>(7)</sup>は法人格のある典型的な物的会社である)は、権利能力を有さなくとも、法人格を有しないと法定されている場合であっても、係争の企業形態の定款を個別具体的に審査するまでもなく、社団である限り、日本の会社法2条2号に定義する外国会社の要件に該当する。したがって、法廷地(日本)の税法を、国境を跨ぐ事実関係(例、外国法人)に適用する(自国税法の越境適用規範<sup>(8)</sup>、全世界所得課税の原則)。

(2) 外国会社の日本国内における納税義務は、ドイツ税法にいう管理本店に関する規定の存否に左右されない

法人が、独租税通則法11条(本店)にいう定款本店(本拠地・住所)をドイツ国内に有する場合には、ドイツ法人税法によれば無制

限納税義務を負う。同様に、ドイツ国外で設立され登記された法人は、それが独租税通則法10条(管理支配地<sup>(9)</sup>)にいう管理本店<sup>(10)</sup>をドイツ国内に有する場合には、ドイツ法人税法によれば無制限納税義務を負う<sup>(11)</sup>。

ところが、日本法によれば、法人の場合、管理本店の概念を用いないので、法人税に関して、「内国法人」「外国法人」の判別は、定款本店のみを判定規準とする。その結果、内国法人は全世界所得につき無制限納税義務を、外国法人は国内源泉所得につき制限納税義務を負うこととなる<sup>(12)</sup>。

その結果、日本法人税法の下においては、外国法人の納税義務は、国内における管理本店の存否に左右されない。その限りにおいて、管理本店に関するドイツ法規定やドイツ判例・理論は本稿では度外視することができる。

(5) 法律により規定されていない企業形態である。

(6) GmbHは、ドイツ商法(§§238-342a HGB)及び有限責任会社法上の有限会社(今日では、合同会社ともいう)であり、法人格を有する物的会社である。

(7) Limited Liability Company: LLC(合同会社)について、NY州LLC法で『LLCは(構成員とは別個の)独立した法的主体』と規定されている。増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心として—」日税研論集55号(2004年)75-142頁(87頁)。

(8) Grenznormen.

(9) 管理本店について、木村弘之亮「ドイツ租税法における法人の住所」法学研究(慶應義塾大学)68巻1号(1995年)97-114頁。独租税通則法10条は、独租税調整法15条1項に相当する。同概念規定はRFHE 29,78に遡る(Drüen in Tipke/Kruse, §10 AO, Tz.1, S.1, TK Lfg.143 Januar 2016)。

(10) Tatsächlicher Verwaltungssitz.

(11) 定款本店と管理本店との関係は相互に同格gleichrangig nebeneinanderである(Drüen in Tipke/Kruse, §11 AO, Tz.2, S.2, TK Lfg.143 Januar 2016)。

(12) 国内に「本店または主たる事務所」がある法人が内国法人と定義され、外国法人は、「内国法人」以外の法人をいうと定義されている。その結果、本店・支店とも海外にある外国会社及び本店が海外にある外国会社で日本国内に支店を有する者が外国会社に該当し、民法35条1項1文の規定により外国会社は特段の認許を要するまでもなく外国法人として扱われる。ドイツ税法と異なり、外国会社が国内に管理支配地を有する場合であっても、会社法は同社を外国会社・外国法人として性格決定する。ただし、外国会社が日本国内に事務所を設けようとするときには、認許と登記を要する(民法37条1項)。そして、会社は法人とする(会社法3条(法人格))と規定されているから、或る外国会社が国内に事務所を有せず、国外で事業を遂行している場合、同外国会社が外国で法人格を有するか否かを問わず、日本会社法は同社を外国会社として取り扱う。企業形態について私法によって整備されている基盤法の上に直結して、実定税法の関係規定が構築されている限りにおいて、実定税法もまた、外国法人について、外国会社が法人格を有するか否か、その他の構造メルクマールを問わない。

これと類似して、日本所得税法の下において、外国会社の社員である居住者又は内国法人がその外国会社から利益の分配を受けるときには、その社員は稼得所得について日本国内で所得課税（又は内国法人である場合には法人課税）に服する。

## 2 テキスト類型比較（一般的抽象的比較）

企業形態の規律について、私法と税法が直結する直結型の場合、（非ローマ法圏に属する）ドイツ税法と判例学説並びに（ローマ法圏に属する）日本税法と判例学説は、テキス

ト類型比較（一般的抽象的比較）を用いる。直結型の場合、基準点としての企業形態と比較される外国会社が、同種の法圏（非ローマ法圏又はローマ法圏）に属するときには、私法（民法や会社法など）に基づき設立される物的会社（例、株式会社）はもとより人的会社（パートナーシップを含む）もまた、私法レベルにおいて、法人格を有し、権利能力を有するか否か、その構造メルクマールを考慮するに際し、その外国の私法規定（テキスト）と法廷地の私法規定（テキスト）を比較する<sup>1314</sup>。

13) US州法上の人的会社法や合資会社法が、フランス法の影響のもとで立法されている沿革について、Curtis J. Berger / Peter J. Wiedenbeck, Partnership Taxation. West Publishing Co.1989, pp.18, 26.によれば、コモン・ローに由来しない合資会社（the limited partnership）は、フランス法にならって、1822年、制定法として米国に継受された。ニューヨーク州が合資会社を認可したのがはじまりであり、このニューヨークの法制が他の州のモデルとなった。1916年に統一合資会社法が、その後、1976年及び1986年に修正統一合資会社法が制定された。この法律の規定は、ほとんどの重要な点では、フランス商法典の諸規定から採用された。ニューヨークの立法の歴史を見れば、大英帝国とドイツ以外の国の制定法が酷似しておりかつ採用されている。今日 [1989年現在] では、1916年に統一合資会社法（the Uniform Limited Partnership Act of 1916, 6 U.L.A. 561 (1916)）が、その後、1976年及び1986年に修正統一合資会社法（Revised Uniform Limited Partnership Act, 6 U.L.A. (1985), amended in 1985）が制定された。さらに、ハロルド・J・パーマン（編）・石川吉右衛門・伊藤正己・平野龍一・矢沢博（訳）『アメリカ法のはなし』（文化新書 有信堂 1963年）145頁（フランスのsociété en nom collectifとドイツのoffene HandelsgesellschaftをGeneral partnershipの例として挙げる。いずれも合名会社に相当する。）；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—」税務大学論叢23号（1993年）1-264頁（16頁）（デラウェア州法上のLPSと日本法上の合資会社の類似性を分析し指摘する。）；木村弘之亮「Limited Partnershipの性格決定とその税法上の取り扱い（平成22.12.17大阪地判）〈最新判例批評17〉」判例評論638号14頁＝判例時報2139号（2012年）160頁；落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税務大学校論叢73号（2012年）87-146頁（136-143頁）。

これらの歴史的事実及びその研究成果を看過するものとして、水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー方式—アメリカ法を中心として—」日税研論集44号（2000年）3-32頁（6-7頁注(1)）；水野忠恒「あらたな事業体に対する課税の検討（上）（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20巻6号（2005年）12-47頁（22頁）、21巻1号（2005年）39-47頁（39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」太田知行＝荒川重勝＝生熊長幸（編）『民事法学への挑戦と新たな構築—鈴木禄弥先生追悼論集』（創文社 2008年）1084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場合—」早稲田法学83巻4（2008年）1-34頁（3頁：「パートナーシップは、合名会社と同種またはそれに類似するものか、類似しない（「民法上の組合」には類似するにしても）ものか」、[コメント：この問題設定には、General partnership法（合名会社法）を無視する。同法を

この関連において、非ローマ法圏に属するドイツ国際税法の学説は次のように解説する。

国内課税の目的のため或る外国企業形態が独立の納税者であるかどうかの問題にとって、独法人税法1条ないし3条<sup>14)</sup>は核心的意義を有する。けだし、これらの条文は、いずれの企

業形態が独立の納税者として法人税に服するかを規定しているからである。これらの条文は、税法上権利主体でない社団で、その背後にいる者のもとで課税基礎事実が捕捉されるそうした「非独立の納税者でない企業形態」と「独立の納税者たる企業形態」の間に境界

文理解釈すれば、このような問題提起は無用である[、7頁（「統一パートナーシップ法」に基づく米国のパートナーシップは、法人格を有しない）[コメント：所論は同法規定の文理に反している。]；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）4-34頁（18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」日税研論集44号（2000年）33-83頁（51頁）。

14) 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）序言9頁（「[USA] 税法上の」パートナーシップ概念は税法固有の概念であって必ずしも州法上のパートナーシップ概念に縛られず、むしろ州法上のパートナーシップであることは税法上考慮されるべき要素と考えられている。）、第8章（組合課税—「簡素・柔軟・公平」な組合課税の立法提案）。[コメント：州法上のパートナーシップ概念とUSA税法上のそれとの相違は、指摘のとおりである。しかし、その相違は、USA連邦独自の租税政策によるのだから、日本の法適用者が、日本税法の適用に際し、他国の税法上の概念や租税政策に左右されるべきではない。したがって、USA国内国歳入法典上の法概念が、類型比較の対象とされるわけではない。]

15) 独法人税法1条（無制限納税義務）

第1項 次に掲げる法人、法人格のある社団及び財団で、その管理支配地又はその本店（住所）を国内に有するものは、法人税の無制限納税義務を負う。

- 一 物的会社（とくに欧州会社、株式会社、株式合資会社、有限責任会社）
- 二 欧州協同組合を含め、協同組合
- 三 相互保険組合及び相互年金基金組合
- 四 私法上のその他の法人格

五 私法上の社団、営造物、信託財団及びその他の目的財産

六 公法上の法人格のうち、営利事業を営むもの  
第2項 法人税の無制限納税義務は、すべての所得（sämtliche Einkünfte）に及ぶ。

第3項 本法にいう国内は、ドイツ連邦共和国に属する次に掲げる領域に対する持分をも含む。

- 一 次の要件a, b, cのいずれかを満たす（略）  
他の経済地域
- 二 次の要件a, bのいずれかを満たす（略）  
大陸棚

独法人税法2条（制限納税義務）

次に掲げる者は、法人税の制限納税義務を負う。

- 一 国内にその管理支配地も本店（住所）も有しない、法人、人格のある社団及び財団で、国内源泉所得を取得するもの
- 二 無制限納税義務を負う、法人、人格のある社団及び財団で、（外国税額控除を全部又は一部受ける）国内源泉所得を取得するもの。ただし、ここで国内源泉所得とは、次のaないしcに掲げる対価等をも含むものとする。

以下、略

独法人税法3条（権利能力なき人格のある社団、財団並びに村落共同体の場合の納税義務の限定）

第1項 権利能力なき人格のある社団、営造物、信託財団及びその他の目的財産は、その所得が本法に従っても所得税法に従っても直接に或る別な納税者のもとで課税に服さない場合には、法人税の納税義務を負う。

第2項 [第1文] 森林共同体及び類似の村落共同体で、第1条の意味における納税義務者に属する者は、それが副業の範囲を超えて収益事業を営むか又は賃貸する限りにおいてのみ、法人税の納税義務を負う。[第2文] その他の場合には、その者の所得はその者の資本参加者又はその他の関与者のもとで（bei den Beteiligten）直接に課税する。

線を引いている。このような法人格なき社團は、法律上の課税基礎事実を通常、独所得税法15条1項1文2号（合名会社・合資会社等の社員の利益持分を事業所得とする）、13条7項（農林業所得への準用）、18条4項（独立労働所得への準用）等で定められている。このような緻密な境界線は、所得税の無限納税義務と制限納税義務にとって意義を有するところ、これと同様に、独法人税法1条1項1号ないし6号に基づく法人税の無限納税義務と制限納税義務にとっても意義を有する。独法人税法1条1項1号ないし6号に定める法人税の納税義務を負う権利主体の列挙は、単に例示ではなく、限定列挙である。したがって、法人税の納税者が列挙事項に掲げられている場合に限り、或る法人は法人税の納税者でありうる。このことは、通説によれば、外国法に基づき設立された法人にも当てはまる。外国法人もまた、第1項の列挙事項に当てはまる。確立した判例、課税当局、並びに一致した多数説は、外国法人が独法人税法1条1項1号ないし6号に列挙されたドイツ企業の組織形式と比較し類似している場合には、外国法人を視野に入れた独法人税法1条及び2条の課税法律要件を充足するものとして見ている。その際、このような比較の可能性は、原則として、国内法人又は人的会社との法的類型比較を手掛かりとして確認される<sup>16)</sup>。

### 3 実質的類型比較（個別具体的比較）

直結型の場合であっても、基準点としての企業形態と比較される外国会社が、相異なる法圏（ローマ法圏又は非ローマ法圏）に属するときには、その外国の私法規定（テキスト）と法廷地の私法規定（テキスト）を比較するだけでは足りない。

自国の私法（民法や会社法など）に基づき設立される物的会社（例、株式会社）が法人格を有し、権利能力を有するが、他方、人的会社（パートナーシップを含む。）は原則として法人格を有さず権利能力を欠き、そしてその社員が権利能力を有する場合（例、非ローマ法圏に属するドイツ私法）、人的会社の事業により稼得される利益は、出資割合などにより、直接に社員に帰属する（独所得税法15条1項1文2号。非ローマ法圏に属するパートナーシップ）。

非ローマ法圏に属する国（例、ドイツ、イギリス<sup>18)</sup>）が、国境を跨ぐ要件事実（例、ローマ法圏に属する・法人格を有する外国会社）に適用する場合、法人格の存否や権利能力の有無をローマ法圏の私法規定を基準として類型比較しても、法廷地にとって（例、独英）有意義でありえないから、基準点としての自国法に基づく人的会社（パートナーシップを含む）と比較対象の外国会社とを比較して、外国会社の実質的な構造メルクマール及びその社員の経済的地位を考慮するほかない（経

16) Schnittker in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2015, Rz. 35, S. 160f.

17) ただし、ドイツ人的会社が外国会社と法的に類型比較をなしうるのは、双方が非ローマ法圏であ

る場合で、しかも、人的会社について類似の私法規定がある場合に限られる。非ローマ法圏の人的会社とローマ法圏の人的会社との類型比較は、いわゆるバネズエラ判決に見るように、外国会社の主要な構造メルクマールや位置を経済的に観察して、類似性を比較される必要がある。

済的観察法)<sup>18)</sup>。外国会社の会社契約をも手掛かりとして外国会社が性格決定され分類される。

この関連において、非ローマ法圏にあっては基準点としての社団と外国法に基づく外国会社との間における実質的類型比較がここで問題となる。ベネズエラ判決（後述）は、非ローマ法圏に属する社団について型類型比較の手法を明解に示した先例である。

私的自治の原則及び契約自由の原則に基づ

き、ハイブリッドな企業形態を当事者間で自由に形成し組成することを許容している私法制度のもとでは、企業形態の性格決定のために、法律テキストを比較規準とする前記のアプローチのみならず、もう一つのアプローチが必要となる。

ドイツにおける国際税法の支配的見解<sup>19)</sup>及び判例・実務家<sup>20)</sup>の見解によれば、類型比較は、外国会社が母国法によれば法人格を有し又は法人である社団である場合（例、ローマ

(18) UKの Unlimited Partnerships について、詳細は、Whiscombe, David, Partnership Taxation 2018/19, London/Dublin/Edinburgh/New York/New Delhi/Sydney: Bloomsbury Professional, 2018, para. 19.1-19.55, pp.230-252.

UKの LLPs は、Limited Liability Partnerships Act 2000 (LLPA 2000) とその関係省令 (Limited Liability Partnership Regulation 2001, SI 2001/1090) により規律されており、私法上 (in law)、社団 (bodies corporate) であり、会社法及び破産法の規定を受ける。LLP は、独立の法人格を有し、社員は、同社の負債につき個人的にも又は連帯債務を負わず、そして、すべての契約は、当該 LLP とその顧客又は第三者との間で成立するという要件はなく、そして、業務遂行 (management) に就く社員についての制限もなく、そして、社員の最大人数も無制限である。LLPA 2000法は、UK-登録 LLP 1s にのみ適用される。海外 LLP の UK 支店は、法人又は人的会社 (a company or a partnership) のいずれかとして課税を受け、LLP として課税されるのではない。

LLP が倒産すれば、社員の個人的責任は、通常、資本拠出額プラス個人的保証の価額に限定される (para.19.6-19.9, p.233)。比較参照、宍戸善一「持分会社」ジュリスト 1295号 (2005年) 110-118頁 (2005年有限責任組合は UK の LLP に準拠して立法された。[コメント：LLPs は私法上、独立の法人格を有する点で、日本の有限責任組合と大きく異なる。])。

LLP は、専門職に限らず、「利益獲得を目的とする適法な事業を遂行するため一人または二人以上から成る社団によっても利用されうる。利益獲得の動機は、慈善事業又は非収益団体には利用できないことを意味する (Whiscombe・前掲注(18), para. 19.5, p.232f.)。

但し、所得税法 (ITTOIA 2005, s.863(1)) の規定により、LLPs が、利益獲得を目的として事業、専門職その他の職業を遂行する場合には、社員が個人事業者であるかのようにその持分に応じて各社員に対し所得税を課す (Whiscombe・前掲注(18), para.19.2, p.231)。

(19) 多種多様な外国企業形態を独法人税法上性格決定するため作成したリスト、ドイツ連邦財務省通達を公表している。Schnittker・前掲注(16) Rz. 3.6, S. 161 FN.4に掲げられた文献。

(20) Bühler, Ottmar, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts IStR: ein systematischer Versuch, München [u.a.]: Beck 1964, S.2; Vogel, Klaus, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm - Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts, Frankfurt/Berlin 1965 (zugleich Habilitationsschrift der Universität Hamburg, 1963), S. 416-429; Mössner, Jörg Manfred, Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur, ÖZöfFR 1974, 255 ff. (277); Schöne, Wolf-Dieter, Internationales Steuerrecht und Außensteuerrecht - Betrachtungen zum System des Internationalen Steuerrechts, FR 1976, 32 ff.



法圏に属するフランス私法をはじめとする、USA州私法、日本私法上の人的会社)であっても、外国会社の実質的構造メルクマール<sup>22)</sup>を考慮して、国内税法(法廷地の税法<sup>23)</sup>)の適用によって判断されるべきである。外国会社の実質的構造メルクマールは外国の会社法というよりむしろ当該外国会社の定款や及び会社契約を具体的に審査すれば明らかになる<sup>24)</sup>。明らかになった実質的構造メルクマールを考慮して、法廷地の税法が国境を跨ぐ要件事実(例、外国会社)に直接に適用されるべきである。課税権は国家主権の重要な要素であり、国際公法の原則が国境をまたぐ税法に係わる事実関係に適用されるべきである。

#### 4 企業形態の規律について、私法と税法が直結する直結型グループと、私法と税法が離反する離反型グループ

法廷地における基準点としての企業形態がローマ法圏で設立され、他方、比較対象される企業形態がローマ法圏で設立・組成されている場合であっても、その外国の租税政策が私法と税法とを分断し、もって、その外国法についての税法が私法の基盤法<sup>25)</sup>から離反する

例もみられる。フランスとUSAが好例である。

この場合、法廷地は、私法レベルでテキスト類型比較を施し、それを考慮して、法廷地税法の越境適用が考えられる。企業形態の規律について、私法と税法が直結する直結型を採用するかまたは離反型を採用するかについては、各国がその租税政策上自由に選択して裁断しうるからである。さらに、課税権は国家主権の主たる一つであるから、各国は独立して独自に実定税法を規律しうる。そのため、一方当事国における基準点としての企業形態を規律する私法と、相手当事国における係争企業形態を規律する私法とが比較対象とされるべきである。

#### 5 小括

以下においては、直結型類型比較を主に考察する。テキスト類型比較をする場合であっても、離反型グループはここでは度外視し、さらに直結型グループについても真性直結型グループ(例、日本)を度外視することとし、不真性直結型グループ(例、ドイツ)のうちアウトバーン取引・グループについてのみ考

(21) Schaumburg, Harald, Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 1. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 1993, S.1 FN.3 mit weiteren Literatur; Schaumburg, H. in Schaumburg etc., Internationales Steuerrecht<sup>4</sup>, SS.1-3, Rz. 1.1-1.6, S.835, Rz.19.02, FN.2 (国際税法は国際私法の意味における牴触法概念を必要としない。); Lampert in Mössner etc., Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>5</sup>, S. 117 Rz. 1.248; Lehner in Vogel/Lehner DBA<sup>6</sup>, Grundlagen Rz.3; Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik I, RdNr. 2; Wassermeyer /Schwenke in Wassermeyer MA

Vor Art.1 Rz.7 (Oktober 2016 EL 135).

(22) Strukturmerkmale der ausländischen Gesellschaft.

(23) lex fori.

(24) Mössner in Mössner etc., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1. Aufl., Köln, 1992, B Rz.40, S.59; Lampert in Mössner etc., Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>5</sup>, S.152 Rz.2.58; Knobbe-Keuk, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1993, S.572.

(25) 実定租税法や行政法にとって基盤法とは、憲法や私法、法の一般原則を指す。

察する。離反型グループ（例、USA各州）のうちアウトバーン取引・グループには、必要な範囲に限って、言及する（最二判平成27年7月17日・デラウェア州LPS事件）<sup>26)</sup>。

必要な限りにおいてのみ、実質的類型比較に言及する。例えば、自国の会社法や特別法上の企業法形式に当てはめ分類しようとする場合（準備作業）、日本私法上想定されていない外国会社又はハイブリッドな外国会社について、その企業形態の性格決定は、法適用者の行政実行可能性及び司法実行可能性を斟酌するとき、至難の業であろうことは見やすいことである。

## II 国際税法における外国会社を性格決定するための類型比較

### 1 非ローマ法圏の人的会社と非ローマ法圏のそれとの比較

ドイツ国際税法の領域における判例と学説は、原則として法人についてはテキスト類型比較によっているが、しかし、人的会社については、一般に、相手国のパートナーシップ（人的会社）が非ローマ法圏に属するか又はローマ法圏に属するかに応じて、ドイツ税法の法適用者は、テキスト類型比較か又は実質的類型比較を行っている。

(1) 基準点としての非ローマ法圏にある人的会社と比較対象としての非ローマ法圏にあるパートナーシップとの類型比較；ドイツ法を基準点とするUK法、リヒテンシュタイン法

ドイツ商法は、フランス商法の場合と異なり、ローマ法圏に属しない。人的会社については、法人でなく、社員から独立した法人格を有しない。このように、ドイツ商法は、人的会社と社員の内部関係についてローマ法圏外にある（本稿では、これを以下、「非ローマ法圏」という）。

ドイツ税法は、日本の税法と同じく、法廷地の税法を、国境を跨ぐ要件事実（外国会社）に適用する（これを「法廷地税法の越境適用」という）<sup>27)</sup>。ドイツ税法上の人的会社の概念は基盤法である民事法のそれに原則として直結している。このような法状態の下では、ドイツ税法の越境適用に際し、基準点<sup>28)</sup>はドイツで組成されている人的会社である。基準点と比較の対象とされるのは、国外で組成される外国会社（例、本稿の考察対象である、人的会社・パートナーシップ）などである。

UKのパートナーシップに関する基本法は、主に、the Partnership Act 1890に定められている。同法1条（定義）1項によれば、パートナーシップは「利益獲得を共通の目的として、事業を遂行する者<sup>29)</sup>のあいだに存続する関係である。」しかし、会社<sup>30)</sup>その他の社団<sup>31)</sup>の

26) 例えば、最二判平成27年7月17日民集69巻5号1253頁・デラウェア州LPS事件。同判決の問題点について、木村弘之亮「デラウェア州法LPS事件と英領バミューダ法LPS事件を超越する外国会社」税務弘報65巻10号（2017年）78-91頁。

27) 木村弘之亮＝クリスチャン ザイドル「国際税法としての抵触規範と外国会社—R. Martini の弾力

性ターゼを巡って—」税法学583号（2020年）87-110頁（103頁）。

28) reference point.

29) Persons.

30) company.

31) association.

構成員間の関係は、この法律にいうパートナーシップではない（同条2項）。ここで、会社その他の社団とは、1862年会社法又は施行されているその他の制定法で株式会社の登録に係わる法に基づいて会社として登録されているもの、及び、その他の制定法・勅許状・王室認許によって若しくは従って設立又は権利能力を付与されたものをいう（同条2項（a）（b））。同法48条により、パートナーシップに適用しうるエクイティやコモンロウのルールは、同法の明文の規定に反する場合を除いて、依然として効力を有する。1890年パートナーシップ法にいうパートナーシップ（「合名会社」<sup>32</sup>）と呼ばれることもある）は、Limited Partnership（LPS 合資会社）<sup>33</sup>及びLimited Liability Partnership（LLP 有限責任会社）とは区別される。さらに、UKのLimited Partnerships Act 1907（1907 Chapter 24 – Royal Assent 28 August 1907）第4条（LPS 合資会社の定義及び構成）は無限責任社員と

有限責任社員からなり、有限社員は社団（a body corporate）をなしうる<sup>34</sup>。しかし、合資会社は法人格を有すると規定されているわけではない。その限りにおいて、UKの合資会社は、ドイツの合資会社と比較可能な類似型（非ローマ法圏）であるといえよう。

イギリス法におけるパートナーシップは、独立の法人格を有しない。しかし、社員は、事業取引に関して他の社員それぞれのための代理人（Agent）であり、そして、各社員は他の社員の[法律]行為によって拘束される。ただし、スコットランド法の下では、独立の法人格である<sup>35</sup>。

そして、a joint venture（合弁企業）からは区別されなければならない（1.18条）。課税目的のためには、GAAP規定を含め、1.37-1.52条が用意されており、Partnership 租税申告書は提出しなければならないが、パートナーシップ自体は納税義務を負わない。利益は、社員（パートナー）間で配賦され、同人に対

<sup>32</sup> ordinary partnership. 通常のパートナーシップは（非ローマ法圏に属する）合名会社に相当する（a partnership within the meaning of Partnership Act 1980）。ただし、Ordinary（General）partnership set up by two or more parties who can be self-employed and/or limited companies and/or limited liability partnerships. An ordinary partnership is not a separate legal entity like a limited company for example（Whiscombe・前掲注⑱, para. 1.2. p.2.）。

PA 1980法上のpartnership propertyの意義については、Whiscombe・前掲注⑱, para.20 Appendix 1, p.351.

<sup>33</sup> UK Limited Partnershipsについて、松嶋隆弘「新しい企業形態における法人格の意義と会社債権者保護」判例タイムズ1206号（2006年）54-72頁（62-65頁：イギリス法におけるLLPについて、）；詳細は、Whiscombe・前掲注⑱, para.18.1-18.13, pp.221-229.

Limited Partnershipsは、Limited Partnerships Act 1907により規制されており、企業登記官に登録する（Whiscombe・前掲注⑱, para.18.1, p.221）。

Limited Partnerships（合資会社）は、1人以上の無限責任社員と有限責任社員からなる。無限責任社員自身が、有限責任会社であってもよく、この場合、実質的には、当該合資会社に関与するすべての社員についての責任に限定される。有限責任社員は、合資会社の事業の管理を遂行することは許されていない。有限責任社員がいかなる期間であれこの禁止を破れば、無限責任社員と同じ範囲で、同社のすべての負債と義務について、責任を負うことになる（Whiscombe・前掲注⑱, para.18.3, p.222f.）。

<sup>34</sup> Whiscombe・前掲注⑱ Appendix, pp.359-370（360）。

<sup>35</sup> UKのpartnershipについて、Whiscombe・前掲注⑱, para.1.1-1.2. p.1 f.

し課税しうる(1.53-1.58条)。同法は50条からなる。その他に、The Limited Partnerships Act 1907 や the Limited Liability Partnerships Act 2000, Finance (No 2) , Finance Act 2018も、制定されている<sup>66)</sup>。1215年マグナカルタ憲章を有するUKでは、このような基本的な制定法のもとで、判例が形成されている。

しかし、英米法に基づくパートナーシップに関する正確な法律情報が乏しい、日本の現状において、英語以外の言語と文化に基づく外国会社を網羅的に調査しかつ人々に啓蒙する作業は、至難であろう。

ドイツ私法及び税法は、人的会社に法人格を付与せず、法人として性格決定していない。その限りにおいて、ドイツ私法及び税法は、UKの法状態と類似しており、フランス法をはじめとするローマ法圏に属さない。

明治時代以降の先賢の人々は、外国法に基づき設立・組成された社团は法人格を有するか有しないかを問わず、すべて外国会社として許諾(承認)することとし、外国法人として取り扱うことにしている。したがって、法人格なき社团である外国会社は、所得税法や法人税法という人格なき社团に該当するわけではない。

もっとも、その外国会社が日本国内で営利事業を遂行する場合には、登記を必要とする。

世界各国に見る様々な企業形態が統一的に私法上並びに所得税法や法人税法上の外国法人として性格決定する法制度は、きわめて簡明である、と評価しえよう。

(2) テキスト類型比較：基本判例(リヒテンシュタイン判決)

リヒテンシュタイン判決(BFH v.23.6.1992<sup>67)</sup>;

BFH v.17.7.1968 I 121/64, BFHE 93, S.1, BStBl. II 1968, S.695)は、法律上のテキスト類型比較を通常、指向し、実質的類型比較を採っていない。同ドイツ連邦財政裁判所は、原則として、類型比較の枠内において、個別事案における会社(例、物的会社、人的会社)の内部関係の形態(例、社員数、出資者、彼らの実際の行動)を決定的には問題としない<sup>68)</sup>。

## 2 非ローマ法圏の人的会社とローマ法圏のそれとの比較

(1) 基準点としての非ローマ法圏にある人的会社と比較対象としてのローマ法圏にあるパートナーシップとの類型比較：ドイツ法を基準点とするベネゼエラ法、USA州法先例判決として、ライヒ財政裁判所のいわゆるベネズエラ判決(RFH v.12.2.1930<sup>69)</sup>)が著名である。判旨は、「ベネゼエラの合名会社又は合資会社の社員は、これらの会社がベネゼエラ法により法人格を有しかつそれ自体ドイツ法により認許されるにも拘わらず、ドイツ所得税法29条3号[現行独所得税法15条1項2号]にいう共同事業者<sup>68)</sup>としてみなされる。したがって、利益は、直接に当該社員の事業所得として所得税を課せられる。これと並んで、法人税法による当該会社に対する課税の余地はない。」さらに、同判決をO.Bühler<sup>69)</sup>は次のように要約する。

「[ベネズエラ商法223条に基づく]ベネズエ

<sup>66)</sup> Whiscombe・前掲注(18), Preface v, p.1.

<sup>67)</sup> BFH v.23.6.1992-IX R 182-87, BStBl. II 1992,972.

<sup>68)</sup> Schnittker・前掲注(16), Rz.3.17, S.167.

ラ合資会社と合名会社が、[ベネズエラ民法にいう]法人格を完全に有する (*volle juristische Personen*) ということは、それらがドイツ法において法人税に服することを意味しない。ドイツの社員に流入する同社の収益は、むしろ、ドイツ法に依るように、ドイツの社員のもとで捕捉されなければならない。([...] 内加筆は木村)。

ドイツ法上法人格を有さない人的会社(合資会社・合名会社)は、ローマ法圏に属するベネズエラ法に基づくベネズエラ合資会社とテキスト類型比較をなすことを避け、同判決は次のように非ローマ法圏実質的類型比較を説示する。そこでその判定規準は、個別具体的に、人的会社の社員が「社員が通常、業務執行、人的責任(無限責任)を負い、そしてその会社持分を第三者に移転することはできない」か否かに求められている<sup>39)</sup>。非ローマ法圏の実質的類型比較の場合には、本質的な相手国テキスト(法文)に係るメルクマールでは

なく、法廷地の典型的な法律要件メルクマールが判定規準とされている。すなわち、

ベネズエラ商法はローマ法圏<sup>40)</sup>に属し、人的会社(合資会社や合名会社)は私法上法人格を有するが、他方、ドイツ商法は非ローマ法圏に属し、同法に基づく人的会社は法人格を有しない。この前提から出発するとき、法廷地ドイツが国境を越えた要件事実(外国会社ないし外国法人)に自国税法を適用するにあたり、外国法上は法人格のある合資会社について、ドイツ税法(ことに、その基盤にあるドイツ商法)を適用することは、躊躇せざるを得ない。そこで、

「ローマ法圏の合資会社を(経済的に疑いの余地なく対応する会社形式として)ドイツ法の合資会社と比較しようとする場合には、個別事案における両者の相異をまったく異なる意義を付与することができよう。例えば、会社と社員間の所有権関係を調べる目的で、ローマ法圏の商事会社とドイツ法上の商事会社

39) RFH v.12.2.1930-VI A 899/27, RStBl. 1930,444,457: ベネズエラ合資会社に関するライヒ財政裁判所判決(RFH v. 12.2.193 VI A 869/27, RStBl. 1930,S.444)に見るように、外国法の或る制度[同合資会社はローマ法圏の商法により設立され法人格を有し権利能力を有する法人である。]が別な国{ドイツ}の税法にとっては[母国法と]異なっており[法人格のない人的会社として]性格決定されることができる。しかし、同判旨には疑問がある。通例いずれの事案もこのような結論に矛盾するからである。いずれの税法秩序も、相異なる租税法律において(文言の点だけではなく)同一のメルクマールが使われている範囲において、同法のもとにある法律要件メルクマールを統一的に取り扱うことを要する一つの体系である。国際法上の法律要件(internationalrechtliche Tatbestände)の取扱いについて用いられるであろう個別税の体系全体における位置づけがここで

も決定的に重要である。)([……] 括弧内加筆は木村)。[コメント:ベネズエラ判決は、類型比較を税法レベルでなく私法レベルにおいて外国会社の構造メルクマールを抽出し、これにドイツ税法を適用する点に特徴を示す。その際、ドイツ商法が企業形態について、非ローマ法圏に属するため、ローマ法圏の商法に基づき設立された外国会社との法的な類型比較は、構造比較など具体的に検討せざるを得ない。この事情を考慮するとき、Herzfeldの主張は容易に支持し難い]。比較参照、田中啓之「租税法における外国の法形態」北大法学論集65巻5号(2015年)1187-1212頁(1199頁注35及びこれに対応する本文)。

40) Mitunternehmer.

41) Bühler 前掲注(20) S.77.

42) 比較参照、田中啓之・前掲注(39)1190頁, 1191頁。

43) romanisches Recht.

との比較を行なおうとする場合には、ローマ法圏の企業を法人格ありとして認定することは、決定的な意義を有する。しかし、本件においては、比較はまったく別な目的のためになされる。ベネズエラ合資会社が〔ドイツ〕所得税法及び法人税法の適用上、独立の、法人税法に服する権利主体として看做されるか、あるいは、個々の社員が共同事業者として直接に所得税に服するかどうかの問題が裁断されなければならない。理性的な結論に達するには、両者を比較するにあたり、次のような手順がとられる場合に限られるであろう。ベネズエラ会社全体の評価は、同社の経済的地位及びベネズエラ法による同社の法的構造を考慮して、行う。ベネズエラ会社の〔ドイツ〕所得税法ないし法人税法への割り振りに関してドイツ合資会社の構造及び経済的意義との一致が明らかになり、かつ、ドイツ立法が特定の規律を行っている場合には、ドイツ租税法のためには当該ベネズエラ会社をそれに応じて取り扱われなければならない。このような比較をなす場合、とくに、当該ベネズエラ会社が人的会社の類型により近似しているか又は株式会社の類型により近似しているかどうかに関心を合わせて考慮しなければならないであろう。その代表格として一方ではドイツ合資会社を、他方ではドイツ株式会社をじっくりと吟味することができる。これらの相違が本来大きければ大きいほど、ドイツ法上の会社とその社員に対する課税の法律規定についても明確に特定されていることであろう。前者のドイツ人的会社の場合、その社員たる者が前面に立つ。社員が通常、業務執行、人的責任（無限責任）を負い、そしてその会社持分を第三者に移転することはできない。これと対照的に資本会社の場合、社員は会社に

もはや個人的に対峙しない。資本会社の社員は、債権者に対し人的責任（無限責任）を負わず、その持分を譲渡でき、そして、社員としての地位に基づき固有の業務執行に通常、関与しない。ところが、合資会社自体は、有限責任社員が問題である場合には、合名会社と同程度のごとき純粋な人的会社の本質的メルクマールでない、と限定を加えるなら、人的会社の典型的メルクマールすべてがドイツ合資会社の場合と同様にベネゼエラ合資会社に該当する。それ故、本法廷は、ベネゼエラ合名会社ないし合資会社の社員がドイツ所得税法上ドイツ合名会社ないし合資会社の社員と同一の地位にある、ということに疑念を有していない。ベネゼエラ合資会社の社員はドイツ所得税法29条3号〔現行独所得税法15条1項2号〕にいう共同事業者としてみなすこと、したがって、事業所得として利益に対する社員持分につき直接に所得税を課すことに本法廷は疑念を有していない。<sup>44)</sup>（〔…〕内加筆及び下線加筆強調は木村）

以上を要するに、ベネゼエラの合名会社又は合資会社の社員は、これらの会社がベネゼエラ法により法人格を有しかつそれ自体ドイツ法により認許されるにも拘わらず、ドイツ所得税法29条3号〔現行独所得税法15条1項2号〕にいう共同事業者としてみなされる。したがって、利益は、直接に当該社員の事業所得として所得税を課せられる。これと並んで、法人税法による当該会社に対する課税の余地はない。

ドイツライヒ財政裁判所<sup>45)</sup>のいわゆる

<sup>44)</sup> RFH v.12.2.1930, VI A 899/27, RFHE 27, 73ff., SS.78 -80.

Venezuela判決が、法人格のある外国会社がドイツの法人税に服するか所得税に服するかについて、専ら法廷地法（ドイツ税法）を規準として判断して以来、判例は、外国で規律された構造メルクマールとその経済的地位の点について会社<sup>46)</sup>の法的性格を自国税法に従って判断している。ドイツ税法（及びこれと直結型の私法）上のいずれの組織形式が当該外国会社に最も類似しているかが、考慮される。続いて、それに応じて、当該外国会社の国内企業形式への分類が行われる。例えば、社員の責任が限定されておらず、第三者による業務執行<sup>47)</sup>が許されておらず、その持分が社員の同意なくしては譲渡できないとき、これは人的会社の認定に加担する。上述のベネズエラ判決において、外国での性格決定と異なるにもかかわらず、物的会社の傘の効果を受けない。人的会社が認定される<sup>48)</sup>。企業形態の本質的メルクマール（法人格の存否）ではなく企業の構造や経済的地位についての典型的メルクマールが判定規準とされている。このようにして、ドイツ財政裁判所の判例はローマ法圏の法人格について敢えて非ローマ法圏実質的類型比較を行っている。

(2) 非典型的な外国会社の法形式が国内法に存在しない企業形態について

(i) 自国税法や租税条約に当てはめる規定がない外国企業形態

外国会社の性格決定のため、自国税法や租税条約に規定がないような外国企業形態の場合であっても、つねに類型比較は行われる。このような場合、納税者の性格決定の最初の拠り所は、例えば二重条約に属する議定書又はその他の二国間協定書に見出すことができる。非公式なガイドラインとして、多数の主

な新しい法形式についての税法上の性格決定と並んで、一覧表がある<sup>49)</sup>。そこに含まれている性格決定の結論は、外国会社の性格決定原則の適用に当たり、基礎資料として用いることができる。ただし、それは公式のものではない<sup>50)</sup>。

(ii) ハイブリッドな会社形式

外国会社が人的会社のメルクマールと物的会社（資本公司）のメルクマールをともに有している場合、その外国会社の性格決定はことのほか議論に晒されている。このような企業形態は学説ではハイブリッドと称されている。そのようなハイブリッド外国会社のもっとも著名な例はUSAで組成されているLimited Liability Company (LLC)とLimited Liability Partnership (LLP)又はUKでのLimited Liability Partnership (UK-LLP)であろう。その他の、アングロサクソン系の法域もまた、過年度においてこれらと類似した企業形態を導入した。これらのハイブリッドな外国会社の場合、実務では、つねに、それらを統一的に性格決定し分類することができないという問題が生じている。けだし、それらを基礎とする法律は、同社とその社員の間内部関係を形成する仕方について、広い裁量の余地を通常定めているからである。この関連において、会社定款の変更が同会社の税法

<sup>45)</sup> RFH v.12.2.1930, VI A 899/27, RFHE 27, 73ff.;18.12.1930, VI A 899/30, RFHE 27, 303ff.

<sup>46)</sup> Gesellschaft.

<sup>47)</sup> Fremdgeschäftsführung.

<sup>48)</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 22. Aufl., Heidelberg:C.F.Müller.2018, Rz.1459 §7, S.415.

<sup>49)</sup> Schnittker・前掲注(16), Rz.3.52, S.189ff., Rz.3.57f. S.193ff.

<sup>50)</sup> Schnittker・前掲注(16), Rz.3.7, S.162.

上の性格決定に影響を及ぼしうる、という問題もまた生じる<sup>51)</sup>。

USA 法上の Limited Liability Company (LLC 合同会社、文字通りでは有限責任会社) が、ドイツの課税目的にとって、法人として分類されるか又は人的会社として分類されるかの問題について、ドイツ各州財務省長官の同意を得て、ドイツ連邦財務省は、US-LLC 通達を発遣している<sup>52)</sup>。

US LLC 通達によれば、ドイツは、自国の課税目的及び独米租税条約の適用という目的のため LLC の分類について、もっぱら自国の国内租税法を規準として行う。したがって、USA 及びその各州の租税法を規準として LLC の分類は考慮されない。自国の租税法を適用するのであるから、さらに、どのような趣旨により LLC の米国における租税法上の取扱いについて納税者が選択したかも、重要でない<sup>53)</sup>。

ドイツ税法は、その私法を基盤法として直結しているが、ドイツ税法の規定が各種企業の法形式について私法概念と同一又は類似の概念をあらためて定めている（不真性直結型グループ）。そのため、ドイツは LLC の分類について、もっぱら自国の国内租税法を規準として行うことができる。これと異なり、日本税法は、基盤法としての私法に直結しており、かつ、日本税法の規定は各種企業の法形式についてあらためて概念定立をせず私法概念を流用している（真性直結型グループ）。このため、日本の法適用者は国境を跨ぐ事実関係に対し法廷地の国内税法を適用するとき、国内私法を準用した国内税法が適用される。

### 3 ローマ法圏の人的会社と非ローマ法圏のそれとの比較

日本の私法は、ローマ法圏に属する。相手国が非ローマ法圏に属するとしても、いかな

る属性を有する人的会社をはじめとする外国会社についても、外国法人として取り扱う。外国で設立される物的会社（資本金会社）と並んで、外国で設立・組成される人的会社（持分会社）もまた、外国会社の一形態であり、外国法人に該当する。

### 4 ローマ法圏の人的会社とローマ法圏のそれとの比較

同様に、日本の私法は、ローマ法圏に属する。相手国がローマ法圏に属するとしても、いかなる属性を有する人的会社についても、外国法人として取り扱う。外国で設立される物的会社（資本金会社）は、外国会社の一形態であり、外国法人に該当する。

## III 社団に関する法律要件

### 1 比較対象は、私法上のテキストメルクマール説

今日のドイツ法人税法は、日本税法と同様、広い範囲において、民事法を基盤法とする直結型によって刻印されている。ドイツ税法上の社団<sup>54)</sup>については、とりわけ表面的な法形式又は法人格<sup>55)</sup>に結節して（結びついて）いる。

<sup>51)</sup> Schnittker・前掲注(16), Rz.3.8, S.162ff.

<sup>52)</sup> BMF v.19.03.2004-IV B 4-S 1301 USA-2204 BS t BL 2004,411: DBA USA; Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company.

<sup>53)</sup> v.26.9.2014, BStBl I 2014, 1258, Tz.1.2., Tz.4.1.4.1.; 田中啓之・前掲注(39)1194頁.

<sup>54)</sup> Personenvereinigungen.

<sup>55)</sup> Rechtspersönlichkeit.



## 2 比較対象は、税法上のテキストメルクマール説

外国法の社团<sup>56)</sup>は、税法の民法法との直結型の社团（例、ドイツ、日本）と、税法の民法法との離反型の社团（例、フランス、USA各州）とに大別される。離反型の社团の場合は、無制限納税義務についても制限納税義務についても租税法律要件はひらかれた状態であり、その要件は、民法法上の法令または定款上の名称や社团の法人格に直接には結節していない。

しかし、税法上のテキストメルクマール説は、法廷地の主権（課税権）を相手国の主権（課税権）に隷属させるという帰結を導く。日本では採りえない見解であり、採用すべきでない見解である。

## 3 比較対象は、私法及び税法上のテキストメルクマール説

確立しているドイツ連邦裁判所判例や日本最高裁判例と異なり、私法上のテキストメルクマールのみならず、外国税法上の構造メルクマールをも併せて類型比較する見解もママ見られる。金子宏<sup>57)</sup>やマルティニ（Martini）<sup>58)</sup>がその例である。

## IV 結言：外国会社の性格決定

### 1 基準点として非ローマ法圏に属する人的会社にとって、類型比較は有用？

ドイツ税法が、自国の商法その他の私法により法定されている人的会社を基盤法としてこれに直結して、（非ローマ法圏に属する）諸外国の私法により設立・組成されている人的会社その他のパートナーシップを比較しその

類似性を考慮するためには、類型比較アプローチは、前叙のとおり、有用であろう。

しかし、ドイツ私法が非ローマ法圏に属するから、外国会社が非ローマ法圏ではなくローマ法圏に属する場合には、ドイツの確立した判例と学説は、前掲ベネゼエラ判決に見られるように、ベネゼエラ私法の規定にあえて反してまでも、法廷地の私法を妥当させている。

独私法は、人的会社が社团でなく法人格を有しないところ、ドイツ税法の判例・学説は、一方的に国境を跨ぐ要件事実（例、外国会社）に法廷地税法を適用しようとするから<sup>59)</sup>、ローマ法圏に属する相手国の人的会社設立根拠法に依れば法人格を有する人的会社をも、法人格なしと強弁せざるを得なくなる。その手法として相手国の人的会社の構造メルクマール等を考慮して自国の租税法の条文を、国境を跨ぐ要件事実適用し（法廷地税法の越境適用の法理）、それを以て、その外国企業形態の性格決定が法人格なしと判断せざるを得なくなる（独税法の通説<sup>60)</sup>・判例<sup>61)</sup>）。外国人的会社の社員（ドイツ居住者）が所得税の課税を受ける。他方、当該外国人的会社は相手国で法人税に服する。法的二重課税なし。

ドイツの国際税法が前叙の類型比較論を採用しうる前提要件は、世界中の外国会社に関

<sup>56)</sup> Vereinigungen.

<sup>57)</sup> 金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2019年）542-543頁。

<sup>58)</sup> 木村＝ザイドル・前掲注②7102頁、103頁。

<sup>59)</sup> 木村＝ザイドル・前掲注②790-92頁、103頁

<sup>60)</sup> Arendt, Stuw 1960, Sp.350.

<sup>61)</sup> BFH v.23.6.1992 B IX R 182-87, BStBl. II 1992,972（リヒテンシュタイン判決）は、テキスト類型比較を、通常の場合に、指向し、実質的類型比較を採っていない。

する法令テキストや会社定款・会社契約を正確に理解しうる人材が豊富に存在することである。この人的前提要件が欠如している諸国は、ドイツモデルを利用し難い。

類型比較アプローチは、その限りで、ローマ法圏に属する人的会社にとってその有用性に限界を蔵する。

## 2 類型比較に代わる、外国会社アプローチ

日本税法が、自国の民法や商法・会社法その他の私法により設立されている人的会社を基準点として、諸外国の私法により設立・組成されている人的会社その他のパートナーシップを比較しその類似性を考慮するためには、日本の法制度は、類型比較アプローチを必要としない。

自国の私法がローマ法圏の影響下にあるか否かに応じて、外国企業形態の社団性が大きく異なる。企業形態に関する私法規定の基盤に直結して法人税法や所得税法が構築されている制度もあれば（日本）、そうでない制度もある（フランス、USA）。非ローマ法圏に属する国内私法もまた存在する（独、UK）。

世界中の外国企業形態についてそれを規律する法的性質を適切に理解し認識しうる行政能力及び司法能力並びに学識が日本において欠けている場合には、類型比較の方法を適用することはできない。そのため、外国会社を外国法人に含める民法35条に依拠して、法人税法2条4号や所得税法2条1項7号にいう外国法人のもとに、あらゆる種類の外国会社を分類するのが、実行可能性に富んだ解釈である<sup>62</sup>。

日本の国際税法の領域においては、USAや

UKにおけるパートナーシップなど（諸外国から観察すれば外国会社）に関する法令テキストは、必ずしも正当に理解されていない。そのため、類型比較アプローチは現今の日本では不適切であると評さざるを得ない。

別段の法律規定がない限り、類型比較アプローチに代え、あらゆる形態の外国会社を外国法人として扱う外国会社アプローチが適切である。（殊に、外国会社や外国法人を規律する）民法や会社法などを基盤法としてその上に直結して構築されている日本税法（真性直結型グループ）は、類型比較を施さなくて済む。比較考慮の対象は本国法により設立された社団等の形態（企業形態）である。

ドイツ税法学と判例について確認された「類型比較」のアプローチは、日本の司法実務・租税行政実務及びタックス・プランニングにとって有用であるより、むしろ無用であり、法的安定性を乱し有害でもある。本稿は、民法35条1項1文に基づき外国会社を一律に外国法人に含める外国会社アプローチをとる<sup>64</sup>。K.Vogelの主唱した法廷地税法の越境適用の法理が、依然として、国際税法の領域において適切である。

<sup>62</sup> 木村・前掲注(13)160頁；今村隆「判批」ジュリスト1458号（2013年）109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）190頁。

<sup>63</sup> 外国の会社、社団及び財団の法人格に関するハーグ条約6条を検討する紙幅の余裕はない。

<sup>64</sup> その論拠は、木村弘之亮「日本国際税法からみれば、すべての外国会社は外国法人」税務弘報68巻12号（2020年）159頁。