

外国事業体の法人該当性に関する一考察

—平成27年7月17日最高裁判決を題材にして—

A study in juridical personality on foreign business entity
—Based on the judgment of the Supreme Court, 7/17/2015—

中西 良之
Yoshiyuki Nakanishi

〈概要〉

近年、国際課税の分野では、我が国でも多様な事業体を使用しての租税回避行為が数多く発生するようになった。外資などは、民法上の任意組合や商法上の匿名組合契約など通常の経済取引にはほとんど使われることのない事業体の税制上の特典に着目した租税回避スキームを構築し、課税庁との間で幾多もの訴訟が行われ、一応の決着が付いたところである。

しかし、その後、上記の国内事業体から海外のLLC、LLP、LPSなどの外国事業体を使用した国際的租税回避行為に進展することになった。我が国の租税法には、法人の規定がないため、民法、商法など他の法分野から借用しているため、外国事業体が法人格を有しているか組合形態なのかは判然としないところであった。

本稿では、平成27年7月17日最高裁判決（米国デラウェア州のリミテッド・パートナーズ事件）を我が国の租税法上の外国事業体法人該当性に関するメルクマール（Merkmal）と捉え、外国事業体の法人該当性について考察する。

目次

1. はじめに
2. 法人の定義
3. 事業体の課税制度
4. 組合損益分配と構成員課税
5. バミューダLPS事件の争点
6. デラウェア州LPS事件の争点
7. おわりに

1. はじめに

経済の急速なグローバル化に伴い、税負担額を軽減するために外国の多様な事業体（business entity）を使用する国際的租税回避行為が行われるようになった。外国法人、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー（Limited Liability Company: 以下、「LLC」という。）などの法人格を有する事業体や民法上の任意組合、リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ（Limited Liability Partnership: 以下、「LLP」という。）など組合契約に基づ

く組合形式の事業体では、課税方法は異なる。

事業体が法人格を有する場合には、法人実在説、実体アプローチに基づき法人自体が課税主体となり、法人所得税が課される。他方、組合方式による場合は、法人擬制説、集合アプローチに基づき、組合本体が課税されるのではなく、組合損益は出資者に分配され、出資者の時点で課税される仕組みとなっている。課税上の問題点となるのは、組合形態であれば構成員課税（Pass-through taxation）が適用される組合員課税の取扱いである。出資者が受け取った損益分配が、組合の事業内容により受け取った組合員の所

得が不動産所得、事業所得などの所得区分に属すると他の所得との損益通算が可能となる。その結果、個人組合員の損益通算制度を利用することによって、税負担額の軽減が可能となる。

我が国に進出する外国企業に関わる課税制度については、中西（2014）により、全世界所得方式と国外所得免除方式との税負担額の相違、法人形態と組合形態との税負担額の相違を我が国の法人税率を基に検証を行った。近年の動向を見ると、外国事業体の中には、法人格を有するのかわり組合形態なのか外形的に判断することが困難なものも多く見受けられる。我が国と外国との法制度の違いを利用し、外国事業体を租税回避行為¹のtool（道具）として使う傾向がある。このように、自国と外国との税制の違い（法人か組合か）を利用したハイブリッド・ミスマッチ取引を使用した国際的租税回避行為は、BEPS（税源浸食と利益移転）²行動計画2に盛り込まれたように世界的な流れとなっている。本稿では、外国事業体の我が国での課税制度を総覧し、問題点を提起したうえで2件の判例解釈を中心に我が国の法人概念とLPSなどの外国事業体との法的概念の考察を行うものである。今回、題材とした最高裁判例は外国事業体の法人格該当性判断基準に関するメルクマール（Merkmal）として挙げられるものである。

本稿では、2章で法人の定義、借用概念について確認する。3章で事業体の課税制度を概観し、4章で事業体の組合損益分配と構成員課税との関係を検証する。次に、5章、6章で2つの判例解釈を通じてLPSの法人格該当性を検討する。具体的には、5章で、平成26年2月5日東京高裁判決、タックス・ヘイブン（以下「TH」という。）のバミューダLPSにおける我が国の税法上の法人該当性を判例解釈する。6章で、平成27年7月17日最高裁判決、米国デラウェア州のリミテッド・パートナーズ（以下、「LPS」という。）の我が国の租税法上の法人該当性に係る判決を通じて法人該当性とは何かを検討する。「おわりに」では、これらの2件の判例が外国事業体課税に与える影響を模索し、前章までの考察に基づく外国事業体上の課税問題を論じ、今後の課題を総括する。

2. 法人の定義

我が国の法人税法上の納税義務者は、内国法人、外国法

人、人格のない社団等、公益法人等であると規定している（法人税法4条）。外国法人とは、内国法人以外の法人と規定しているに過ぎない（法人税法2条4号）。金子宏先生によると、租税法の概念には、①借用概念と②固有概念の2種類がある。①借用概念とは、他の法分野で用いられている概念であり、他の法分野から借用するという意味で借用概念と呼んでいる。借用概念には、他の法分野で用いられているのと同じ意義に解釈すべきか、徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解釈すべきかの問題点がある。我が国では、いくつかの見解（統一説・独立説・目的適合説）が対立しているが、借用概念は他の法分野と同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。②固定概念とは、他の法分野で用いられておらず、租税法が独自に用いている概念である³。

従って、法人の定義は法人税法に規定されたものではなく、民法33条に規定された借用概念であるため、租税法上の法人の概念も民法の規定と同意義と考えられる。我が国で事業活動を行う外国事業体自体が、法人格を有するか法人格を有しない組合形態かは課税上、構成員課税を認識する重要な指標である。それは、外国事業体が法人格を有するか組合形態かによって、事業体損益を受け取った出資者の所得区分が変わり、税額が大きく変わることにつながる。

3. 事業体の課税制度

外国資本などが出資する事業体には、外国子会社などの法人形態と民法上の任意組合、商法上の匿名組合などの組合形態との大きく2つの組織形態がある。さらに、事業体には、①任意組合を始めとする国内法で設立された国内事業体と②米国のLLC、LLPなど外国で設立された外国事業体がある。

事業体が外国法人である場合の税負担額は、本店所在地の課税計算方法及び恒久的施設（以下、「PE」と言う。）の有無によって異なる。また、事業体我が国に不動産投資を行う場合、組合や信託は我が国では不動産の登記をすることができないため、不動産の所有権名義を個人又は法人としている。例えば、豪州で多く使用されている信託（trust）や不動産信託のような受益者課税信託に該当する場合には、毎期の損益分配の段階で受益者等に課税さ

¹ Sholes et al. (2009)によると、「租税回避行為とは、税制の不確定性、曖昧さを利用することによって税負担を極端に軽減すること」を意味する。

² OECDが多国間の国際的租税回避防止のために設けたプロジェクトであり、BEPSはBase Erosion and Profit Shiftingの略称である。

³ 金子宏『租税法（第20版）』117頁（弘文堂 2015年4月）。

れる。

外国事業体が我が国へ進出する形態として、外国法人という法人形態と組合形態による出資者に利益配分される場合では、出資者の税負担額が異なるため、外国事業体の経済行動に大きな影響力を及ぼしている。

外国事業体の税制上の取扱いを区分すると、①外国事業体が自ら事業活動を行う場合と②国内の納税者（法人、個人）が外国事業体に出資している場合がある。最高裁判決のLPSの事例は後者②に該当するが、前者①の租税の仕組みを概観し、その上で後者の課税制度の仕組みを述べることにする。

(1) 事業体の税制上の取扱い

外国法人が我が国で商品販売業などの事業活動を行う場合には、支店などのPEを設けると我が国の内国法人と同様に国内源泉所得には法人税が課される。すなわち、国内のPEの有無によって、国内源泉所得の課税が判断され、たとえ外国法人が国内での経済活動により国内源泉所得を得たとしても我が国での法人税は課されない。その結果、外国法人の我が国での課税上の判断基準はPEの有無によると言える。例えば、外国インターネット取引業者である米国法人Amazonは我が国を含め多くの国でPEを設置していないため、国内源泉所得に係る法人税が課されない仕組みとなっている。

これに対して、我が国で不動産投資、金融投資などの資本所得を得る場合には、法人形態を取らないで外国の組合形態を取る場合が多い。国内事業体では、民法上の任意組合、有限責任事業組合などの組合には構成員課税（Pass-through taxation）が適用され、特定目的会社、投資法人はペイスルー課税（Pay-through taxation）⁴が適用される。また、外国人投資家が租税回避行為に利用する事業体には、上記の他商法上の匿名組合がある。これらの事業体は数度の税制改正を経て租税回避防止の対策がなされ、近年は国内事業体よりも外国の事業体を使う傾向にある。

次に、組合形態に課税される構成員課税について、匿名

組合の具体例を使用して課税の仕組みを確認する（図1）。

匿名組合本体は法律行為の当事者とはならず組合財産を有しないため、法人税は課されないが、実際の事業活動を行う営業者が法人である場合には、組合損益を除いた部分は法人税の課税対象となる。従って、組合の配分割合に応じて出資者に配分された利益に対して源泉所得税率20.42%が出資者の納税地で課税される。

世界的な法人税率下げの傾向からみると、源泉所得税率20.42%は法人税率に比べ決して低い税率ではないため、外国企業など外国人投資家の視点からはこの源泉所得税率以上の投資収益が見込まれなければ、他の事業体へ変更することや我が国への投資を止めることになる。また、消費税についても、事業体営業者は、内国法人同様に2年間課税事業者とならないため、我が国から2年以内に事業撤退すれば、消費税は課されないことになる。

中西（2014）によると、現在の我が国の高い法人税率を前提にすれば、所在地国が全世界所得方式と国外所得免除方式のいずれを採用していても、構成員課税を採用する方が法人課税に比べて、納税者の税負担額の軽減を図れることが検証されている。それは我が国の法人税率が源泉所得税率よりも高いことに起因している。さらに、オランダの租税条約は匿名組合員に対する特典条項を定めており、源泉所得税も免除対象であった。このように、構成員課税や租税条約の特典条項を活用することによって、外国事業体の税負担額を意図的に軽減することが可能となる。

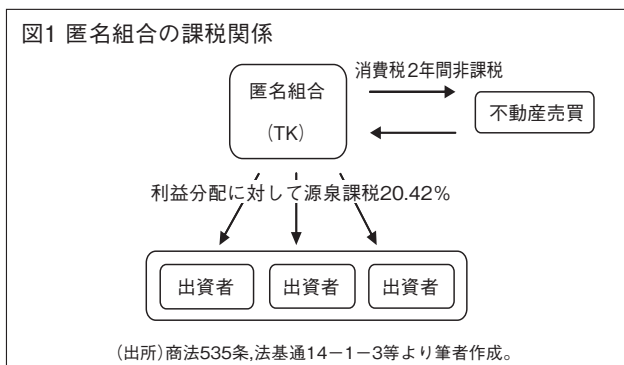
(2) 出資者の税制上の取扱い

事業体が法人格を有するか組合形態かによって、損益分配金を受け取る出資者の税務処理は異なる。

① 出資者が法人の場合、事業体が法人格を有していても組合形態であっても損益分配金は益金として算入される。利益分配時の源泉所得税額は税額控除の対象となる。ただし、法人が外国子会社に該当する場合には外国子会社配当益金不算入制度が適用され、源泉所得税額は税額控除の対象とはならない。

② 出資者が個人の場合、事業体からの損益分配を受け取った時は次の取り扱いとなる。

- i) 事業体が法人格を有する場合は、事業体の損益分配は配当所得として認識される。国内事業体からの配当に係る源泉所得税は税額控除され、外国事業体からの配当に係る源泉所得税額は外国税額控除の対象となる。
- ii) 事業体が組合形態である場合は、事業体の事業内容によって所得区分が決定される。着目すべき点は、損



⁴ 一定の要件を条件に、支払配当の損金算入を認める課税方法である。

益分配が事業所得、不動産所得などに区分される場合は他の所得との損益通算が認められる点である。国際的租税回避行為のtoolとして、外国事業体を使用するのは構成員課税を通して損益通算することが目的である。従って、外国事業体は法人格を有するのではなく、組合形態であることが出資者にとって課税上望ましい。このような税環境の下、平成27年7月17日最高裁判決が課税上重要な意味を持つことになる。

4. 組合損益分配と構成員課税

国内事業体の中には、民法667条に基づく任意組合や商法に基づく匿名組合のように法人格を有しない組合形態がある。組合は組合財産を共有しており、組合事業は共同で行うものである。組合が組合貸借対照表や損益計算書を作成しても、組合財産は組合員共有であるため、組合の財産や損益にはならない。組合財産が共有のため、組合事業によって発生した組合損益は組合で定められた方法により組合員に分配される（民法674条）。

（1）組合の損益分配方法

組合の計算期間において、計算した損益を組合員に分配することを損益分配という。組合員への損益分配の割合は、必ずしも出資割合に応じて行われるわけではなく、組合独自で決められた分配割合によるものである。組合損益は各組合員に帰属することによって、組合員の所得として課税される。この場合、組合本体に課税されるのではなく、その組合を構成する組合員が損益に帰属主体となり、所得税（法人税）が課されることを構成員課税という。組合員への損益分配割合は、組合の任意の方法により組合の利益額または損失額をベースに決められる。ただし、分配割合には各組合員の出資状況、組合事業への寄与の状況などから経済的合理性が認められる（所基通36・37-共19）。

組合が決定した分配損益を組合員へ配分する際に、組合員の認識方法には①総額法、②中間法、③純額法の3つの方法がある。

① 純額法（グロス計算）

組合事業の収入金額、支出金額、資産、負債等の金額を分配割合に応じて各組合員に配分する計算方法である。

② 中間方式（グロス計算とネット計算の中間）

組合事業の収入金額、収入に係る原価の額、費用の額及び損失の額を分配割合に応じて各組合員に配分する計算方法である。この方法による場合、引当金の組入れ、準備金の積立ての規定の適用はない。

③ 純額方式（ネット計算）

組合事業の利益金額又は損失金額をその分配割合に応じて各組合員に配分又は負担させる計算方法である。この方法による場合、受取配当等の益金不参入、所得税額控除、引当金の繰り入れ、準備金の積立て等の規定の適用はない。

法人税法、所得税法とも、上記の3つの計算方法を認めているが、若干規定が異なる。法人税法では、原則、総額法とするが、多額の減価償却費の前倒し計上などの弊害がない限り、中間法、純額法を継続して適用することを認めている（法人税基本通達14-1-2）。これは、航空機、映画フィルムなどの巨額の固定資産に対して多額の減価償却費用を前倒し計上する租税回避行為を封じたものである。さらに、法人税法では損失の損金算入規定があり、法人組合員が特定組合員に該当し、かつ、組合事業に係る債務弁済限度額が組合財産の価額とされている場合には、出資価額を基礎とした計算金額を超える部分は損金の額に算入されない規定が盛り込まれている。赤字の組合からの多額の損失金を損益分配されないようにとの防止規定である。

一方、所得税法も原則、総額法としているが総額法の計算が困難であり、かつ継続して中間法、純額法を適用する場合のみ適用可能としている（所得税基本通達36・37共-20）。所得税法においては総額法を原則として、技術的に総額法による計算方法が困難である場合は、中間法、純額法のいずれの方法も認めている。

法人組合員、個人組合員とも損益分配の認識方法として、総額法、中間法、純額法の3つの計算方法を規定しているが、租税回避を防止するために原則、総額法を適用し、総額法を適用することに技術的困難性がある場合など例外的な措置として中間法、純額法の継続適用を前提に認めていると考えられる。

（2）構成員課税の仕組み

組合形態が租税回避行為のtoolとして、使われるようになったのは、組合本体が課税されるのではなく、組合損益が組合員の所得として帰属される構成員課税が適用されるためである。当初は国内の事業体である民法上の任意組合、商法上の匿名組合に外資が着目し、それらの組合を利用した映画フィルム事件や航空機リース事件などの節税商品が開発された。その後、裁判を契機に税制改正が行われ、これらの組合を使った節税商品の防止策が規定された。その結果、租税回避行為に使われる事業体は国内から外国の事業体に移行した。

外国事業体のうち、租税回避によく使用される米国のLLC、LLP、LPSを取り上げ、その制度を確認する。

① LLCとは、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ある。LLCは税務上、法人と類似の性格であり、法人課税と構成員課税の何れかを選択可能である。我が国で法人格を有するかどうかについて、国税庁の見解は、平成19年5月16日さいたま地判及び平成19年10月10日東京高判を受けて、LLCは米国で法人課税か構成員課税の何れの選択を行っていても、原則、我が国の租税法上法人格を有すると示した。その際の判断基準として、i) 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。ii) 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。iii) 事業体自らが訴訟の当事者等になるなど法的主体として認められること。iv) 統一LLC法において、「LLCは構成員と別個の法的主体（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を挙げている⁵。

- ② LLPとは、米国各州が制定するLLP法（Limited Liability Partnership Act）に基づいて設立される事業体である。所有者の責任は原則、有限であり、訴訟の当事者になる場合は無限責任となる。税制上、構成員課税が適用され、我が国でも任意組合契約と同様に取り扱われている。

なお、我が国では、2005年に海外のLLPを模した有限責任事業組合（日本版LLP）が有限責任組合契約に関する法律により創設された。個人や法人が共同で行うことや構成員課税が適用されるなど経済活性化のために特典が盛り込まれたが、あまり普及されていない。

- ③ LPSとは、米国各州法に基づいて設立される事業体である。無限責任を負うジェネラル・パートナーと有限責任のリミテッド・パートナーから構成される。判例の関係上、デラウェア州法により設立したLPSについて確認すると、LPS契約のみでは成立せず、LPS証書を州政府に提出することが必要である。パートナーシップ存在証明書及びパートナーシップ契約に別段の定めがない限り、パートナーシップ（組合）はパートナー（組合員）とは区別される法律主体（separate legal entity）である。また、パートナーシップの名で訴訟の当事者となることから、LPSはLLCとLLPの中間的な組織体としての意味合いが強いため、法人と組合の判断が困難である。

5. バミューダLPS事件の争点

最高裁デラウェアLPS事件以前に判示された外国LPSの法人格該当性についての訴訟事件（平成26年2月5日東京高裁、平成24『行コ』第345号）を紹介し、外国LPSの法人格に対する司法の見解を考察する。

平成24年8月30日東京地裁でバミューダLPSは法人ではないと判決がなされ、二審の東京高裁においても一審の判断が維持され、納税者勝訴となった。その後、国側は上告を申し立てたが、最高裁で不受理決定がなされた。

（1）事件の概要

バミューダLPSについて、法人格を有すると判断し、国内源泉所得に対して課税庁側が課税処分を行った事案である。当該事案はアイルランド匿名組合が日本国内の営業者との間で匿名組合契約を締結し、国内の匿名組合営業者が日本の不動産等の投資を行い、その利益分配の99%がアイルランド匿名組合を通じてバミューダLPSが受け取り、当該利益分配を国内源泉所得として法人税の課税処分が行われた。納税者は同課税処分を不服として処分の取消しを提訴した事件である。

（2）平成26年2月5日東京高裁判決

一審の東京地裁に引き続き、バミューダLPSが我が国租税法上の法人格を有するか（法人税法2条4号の「外国法人」に該当し、同法4条3項により法人税の納税義務を負う）否かが争点となった。

判旨は、英国領バミューダ諸島の法律（バミューダ法）に基づき、無限責任を負うジェネラル・パートナー及び出資金を限度とする有限責任を負うリミテッド・パートナーから組成された事業形態であるリミテッド・パートナーシップ（LPS）につき、外国の法令に準拠し組成された事業体が我が国租税法上の法人に該当するか否かについて、次の根拠に基づき判断を行っている。

外国事業体が法人格を有するか否かは、諸外国の法制、法体系の多様性を考慮し、①諸外国の法令の規定内容を形式的に見た場合、法人とする旨の規定が置かれているかどうかという点に加えて、②当該事業体を外国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して損益の帰属主体として設立が認められたかを検討すべきである。その結果、当該事業体は我が国租税法上の法人とは成りえないとの判断を行っている。

⁵ 国税庁HP「米国LLCに係る税務上の取扱い」 <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/31/03.htm>（平成27年12月28日確認）

すなわち、外国事業体が①外国の法令に法人として規定されていること（形式基準）、さらに、②外国の法令に規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見ても、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属する主体として認められるべきかどうか（実質基準）によって、法人該当性の判断を行うこととなった。

6. デラウェアLPS事件の争点

米国において、デラウェア州は企業に税制上の優遇策を施すことで有名な州である。デラウェア州に認可されたLPSが、我が国において、国際的な租税回避行為の事業体として使用されるのは不思議なことではない。本章では、デラウェア州LPS（以下、「本件LPS」という。）を組合形態と認識し、構成員課税を行い、組合損益を不動産所得として損益通算していた税務申告を課税庁側が処分した事例を取り上げる。同様の裁判事例が多数あるが、平成27年7月17日最高裁判例が大きなメルクマールとなるため、同判例におけるデラウェア州LPSの法人格該当性を考察する。

同判例は、平成23年12月14日名古屋地裁（平成19年「行ウ」50）、平成25年1月24日名古屋高裁（平成24年「行コ」8）ともに本件LPSの法人該当性を否定したものであるが、最高裁では本件LPSの法人該当性を肯定し、控訴審である名古屋高裁判決が破棄された。同様の訴訟が、東京高裁及び大阪高裁に地裁より控訴され、それぞれ本件LPSは租税法上の法人該当性が認められた。こうした状況で、最高裁判決は本件LPSの法人該当性の根拠として大きな影響を与えるものとなった。

（1）事件の概要

本件は、我が国の複数の納税者（出資者）が、外国信託銀行との間で信託契約を締結し、同銀行が他の出資者とともに本件LPSを組成し、米国内で不動産を取得し不動産貸付業を行っていたものである。米国不動産貸付業による損益は、出資者へ構成員課税が適用され、不動産所得として認識され、他の所得との損益通算を行い、所得税申告を行っていた。これに対して、課税庁側は本件LPSが外国法人であるため、分配された損益は配当所得であり、不動産所得として損益通算したことは認められないとした。納税者側が課税処分を不服として処分の取消しを提訴した事件である。

（2）平成25年1月24日名古屋高裁判決

名古屋高裁では名古屋地裁判決を維持し、本件LPSの法人該当性を否定した。その根拠として、本件LPSはデラウェア州LPS法に基づき、損益は総額法（グロスパー

ス）で出資者に帰属するため、本件LPS自体が損益の帰属主体とは認められないとした。その結果、本件LPSの損益は構成員課税を通じて出資者に帰属することを判示した。

（3）平成27年7月17日最高裁第2小法廷判決

最高裁判決は、上記の名古屋高裁判決を破棄し、本件LPSは我が国の租税法上の法人に該当すると結論付けた。

その根拠としては、外国法に基づき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、①当該組織体（事業体）が設立根拠法令の規定や法制的仕組みから、我が国の法人に相当する法的地位を付与されていること、また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どうかを検討して判断すること、これができない場合は、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否かについて、その設立根拠法令の規定、趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討して判断すべきである。形式基準においては外国法令で「entity」、「corporation」、「body corporate」などの用語が入っているのみならず、実質基準においては事業体が自ら法律行為を行い、その法律行為の効果が事業体に帰属することが法人該当性の要件となる。

（4）小括

上記の2要件を本件LPSの法人格を我が国租税法上で付与するかどうかの判断材料としている。名古屋高裁と最高裁で判決が分かれたが、外国事業体の設立根拠法令の規定、趣旨等を検討するのは共通している。しかし、外国事業体の外国での会計・税務処理をそのまま我が国でも適用するのでは、我が国の法令上の法人と同一の法的地位を与えられているか、さらに、我が国の法律で定められた法人と同様の法律行為の当事者に成り得るかがその判断の大きな要件になる。

7. おわりに

前述のように、LPSに関する2つの判例（平成26年2月5日東京高裁、平成27年7月17日最高裁）の判旨を解釈すると、外国事業体の法人該当性の可否については、平成26年2月5日東京高裁判決において、判断基準とした①形式基準と②実質基準の2要件が司法の見解の根底にあり、その延長線上に最高裁の判決に到ったと考えられる。

現在、我が国の納税者が出資する外国事業体には多様な形態があり、従来、法人に該当するかどうかの明確な規定

がなく、実務では予測可能性に欠けていた状況であった。例えば、A国のLPSは法人であり、B国のLPSは組合形態とであるとの判断は実質に困難な状況であり、外国の法令により構成員課税が認められていたため、我が国においても実務上出資者が所得区分に応じて税務申告を行っていたと推測される。国税庁の見解及び判決において、外国において事業体が構成員課税の取扱いを受けているかどうかは、当該外国事業体の法人該当性を決定するものではないとの趣旨であった。それは、租税法主義＝法的安定性に基づくものである。「法人」の規定が租税法にない借用概念である限り、妥当な見解であり、外国事業体の法人該当性を判断する際の重要な手掛かりになることは間違いないところである。今回の最高裁判決が今後の税制に与える影響は、本件LPSのみならず諸外国で設立されたLPS, LLC

など外国事業体の法人該当性を判断するうえで大きなメルクマールになったと考えられる。

ただし、国際課税の見地から見ると、米国LPSが米国で構成員課税の取扱いを受ける場合、事業体の内部留保利益は、米国でも組合員の納税地である我が国でも課税されない問題が新たに発生するのである。この問題点はBEPS行動計画2に掲げるハイブリッド・ミスマッチに結びつくものであり、新たな波紋を呼ぶことになる。租税法は租税法主義に基づき、解釈すべきであるが、国際課税の分野において取引の相手国での税務処理を斟酌しなければ、新たな国際的二重課税問題や国際課税の空白部分が作られると考える。国内税制と外国税制との整合性については、今後の検討課題とする。

参考文献

1. 赤松晃 (2015)『国際課税の実務と理論 (第4版)』税務研究会出版局
2. 伊藤剛志 (2014)「プライベート・エクイティ・ファンドと組合課税」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』有斐閣
3. 川田剛＝岩品信明＝須藤一郎 (2015)「デラウェア州LPS 判決を受けて」『税務弘報』2015年11月号
4. 金子宏 (2015)『租税法 (第20版)』弘文堂
5. 木村俊治 (2012)『外国法人の税務 (第2版)』中央経済社
6. 白木康晴 (2010)「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』第15号
7. 高橋祐介 (2008)『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
8. 中西良之 (2014)「我が国の外国企業課税制度に関する一考察」『企業経営研究』第17号
9. 中西良之 (2015)「BEPS (税源浸食と利益移転) と我が国の国際租税制度に関する一考察」『企業経営研究』第18号
10. 平川雄士 (2015)「バミューダ・デラウェア州LPS事件の最高裁判決等と他事案への影響」『租税研究』第793号
11. 葭田英人 (2015)「デラウェア州LPSの法人該当性に係る最高裁判決の検討」『税務事例』Vol.47 No.11
12. 水野忠恒 (2015)「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—」『租税研究』第783号
13. TMI総合法律事務所 (2012)「平成23年度経済産業省委託事業 外国事業体課税に関する調査」http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2012fy/E002324.pdf (平成27年12月28日閲覧)
14. Mirrlees, J. S. Adames, T. Besley, et al. (2011), *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, pp.406-450.
15. OECD, BEPS行動計画, BEPS報告書, 行動計画一部提言 “Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments,” Paris, 2008.
16. OECD (2013a), Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (邦訳『税源浸食と利益移転 (BEPS) 行動計画』(日本租税研究協会))
17. OECD (2013b), Action Plan on Base and Profit Shifting. (邦訳『税源浸食と利益移転 (BEPS) 行動計画』(日本租税研究協会))
18. OECD(2008), “Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments,” Paris, 2008.
19. OECD, “A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries”, Paris, 2014.
20. OECD, “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 1-2015 Final Report”, Paris, 2015.
21. Sholes, M., Wolfson, M. A. et al. (2009), *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (Fourth Edition)*, Upper Saddle River.

