

Japan Tax Newsletter

外国事業体の「法人」該当性に関する2つの裁判例

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（「州LPS法」）に準拠して組成されたリミテッド・パートナーシップ（「LPS」）が、我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かについて判断した判決が相次いでだされています（大阪地方裁判所平成22年12月17日判決（判時2126号28頁）（以下「大阪地裁判決」といいます。）、及び、東京地方裁判所平成23年7月19日判決（TAINS Z888-1616）（以下「東京地裁判決」といいます。）。両判決は、事実関係がほぼ同じであったにもかかわらず、前者の大阪地裁判決はLPSを我が国の租税法上の「法人」に該当するとしたのに対し（納税者敗訴）、後者の東京地裁判決は該当しないとしており（納税者勝訴）、判断がわかれています。両判決の判断の違いは、外国の法令に準拠して組成された事業体（「外国事業体」）の法人該当性の判断基準の違いによりもたらされたものと考えられます。

【執筆担当：岡本 高太郎・磯山 海】

1. 事案の概要

両判決の事案は概ね共通であり、簡略化すると、以下のとおりとなっています。

- (1) Xら（納税者）は、外国のA銀行との間で、A銀行を受託者とする信託契約を締結し、A銀行は、第三者との間で、州LPS法に準拠してリミテッド・パートナーシップ契約を締結し、LPSを組成した。
- (2) そして、A銀行がXらの拠出した現金資産をLPSに拠出し、LPSがその資産を元にして米国所在の中古集合住宅を対象とした不動産賃貸事業（「本件事業」）を行ったところ、本件事業によって損失が生じた。
- (3) Xらは、本件事業による損益がXらの不動産所得に該当することを前提に、本件事業によって生じた損失とXらの他の所得との損益通算を行って所得税の申告等を行った。
- (4) これに対し、所轄税務署長が、LPSが我が国租税法上の「法人」に該当すること等を理由として、本件事業による損益はXらの不動産所得に該当しないと主張して、Xらに対し、所得税の更正等の処分を行った。
- (5) Xらは、それらの処分の取消を求めて出訴した。

2. 争点

本件事業から生じた損益が「不動産所得」（所得税法 26 条 1 項）に該当すれば、X らは、損益通算（所得税法 69 条 1 項）を行って、本件事業によって生じた損失を X らの他の所得の金額から控除することができます。

そして、本件事業から生じた損益自体が「不動産所得」に該当することに争いはありません。

そうすると、LPS が我が国の租税法上の「法人」に該当しなければ、本件事業による損益はその性質を保ったまま X らに直接帰属するため（パス・スルー）、同損益は X らの「不動産所得」に該当することとなります。他方、LPS が「法人」に該当するのであれば、本件事業による損益は X らに直接帰属せず LPS に帰属するため、X らの「不動産所得」に該当しないこととなります。

そこで、LPS が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かが争点となりました¹。

3. 大阪地裁判決の基準

大阪地裁判決は、外国事業体の法人該当性につき以下の判断基準を示したうえで、外国の事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かの判断に当たっては、当該事業体が下記①から③までの能力等を全て有しているか否かを基準として判断するのが相当である旨判示しました。

- ① その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有すること（具体的には、当該事業体の財産につき構成員が直接の具体的な持分を有しておらず、かつ、当該事業体の名義により登記等の公示を行うことができること）
- ② その名において契約等の法律行為を行い、その名において権利を有し義務を負うことができること
- ③ その名において訴訟当事者となり得ること（訴訟上の当事者能力）（手続法的には、実体法上権利義務の帰属主体となることができる者は当然に訴訟上の当事者能力を有するということができるから（民事訴訟法 28 条参照））

そして、大阪地裁判決は、LPS が上記①から③までの能力等を全て有すると認定したうえで、LPS 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』であり、我が国の租税法上（私法上）の『法人』に該当すると認められる」と判示しました。

4. 東京地裁判決の基準

一方、東京地裁判決は、大阪地裁判決とは全く異なる、外国事業体の法人該当性の判断基準を示しました。東京地裁判決が、外国事業体の法人該当性について示した判断基準は以下のと

¹ このほか、LPS が我が国の租税法上「人格のない社団等」に該当するか否か、仮に LPS が「法人」又は「人格のない社団等」に該当しないとしても X らが LPS を通じて得た損益について本件事業における所得本来の性質（不動産所得）が維持されたまま X らに帰属するのか否か、及び、仮に本件事業による損益が X らの不動産所得に該当せず、損益通算が許されないとした場合、X らに過少申告加算税額を課されない「正当な理由」（国税通則法 65 条 4 項）があるか否かという点も争点となっています。なお、両判決の事案においては、X らと A 銀行との間の信託契約が所得税法 13 条 1 項本文に規定する信託に該当し、同項ただし書に規定する投資信託に該当しないことについては争いがない模様です。

おりです。

- (A) 原則は、当該外国の法令の規定内容から、その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るか否か

但し、上記の点に加え、次の点も考慮に入れられるべきである。

- (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

そして、(B)の点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と解すべきである（その結果、前者の基準を限定する場合もあり得るが、前者の基準によっ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、後者の基準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る。）と判示しました。

結論として、東京地裁判決は、(A)の点について、LPS が「法人である（法人格を有する）と認めることができる州 LPS 法その他の法令の規定はな」く、また(B)の点について、LPS が「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うこととはできない」と認定し、LPS が「我が国の租税法上の法人に該当するとは認められない」と判示しました。

5. 両者の相違

大阪地裁判決と東京地裁判決では、採用されている基準も、そこに至るまでのアプローチも異なっています。

大阪地裁判決は、日本法において法人格を有することによって認められる能力及び属性とはいかなるものかを検討し、それを、外国事業体が、日本の租税法において「法人」とされるための要件とするというアプローチを採用しています。そのうえで、①構成員の資産とは区別された独自の財産の保有、②権利・義務の帰属主体であること及び③訴訟上の当事者能力といった点を外国事業体が「法人」とされるための要件として挙げています。

一方、東京地裁判決は、日本法において法人のみに認められる属性を見出すことは困難であること、日本法に準拠して組成された事業体については、法人格が付与される旨が規定されたものが法人であり、法人とされる旨規定された事業体と類似の属性を有するものであっても、法人とする旨が規定されていない事業体については法人と認められる余地はないことを述べています。そこから、外国事業体について、上記4のような基準の定立に至っているものと考えられます。

上記のとおり、両判決の間には大きな違いがみられます。いずれも控訴されており、今後の外国事業体の法人該当性の判断に大きな影響を与えることもあり、控訴審の判断が注目されます。

本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、当事務所の磯山海（kai.isoyama@amt-law.com）までご遠慮なくご連絡下さいますよう、お願いいたします。

アンダーソン・毛利・友常法律事務所

Tax Newsletter 担当

仲谷栄一郎、藤田耕司、岡本高太郎

〒106-6036 東京都港区六本木1丁目6番1号 泉ガーデンタワー

<http://www.amt-law.com/>

本ニュースレターの配信の停止、送付先変更などをご希望の場合には、大変お手数ですが、

tax-newsletter@amt-law.com まで、ご連絡頂けると幸いです。

© Anderson Mori & Tomotsune 2011