

疑問 相談

国際課税

外国のリミテッド・パートナーシップの税務上の取扱い

Q

外国のリミテッド・パートナーシップであるAパートナーシップは、今般、適格外国仲介業者から口座の開設を受け、購入した日本国債の振替記載を受けました。Aパートナーシップが、この日本国債の利子の支払を受ける場合、その利子は非課税とされるでしょうか？

A

Aパートナーシップが外国法人に該当する場合、非課税適用申告書の提出等の要件を満たすことにより、この日本国債の利子は非課税とされます。

【解説】

外国のリミテッド・パートナーシップが外国法人に該当するかどうかについては、様々な場面で問題となり得ます。ここでは、日本国債の利子の支払を受ける場面について検討します。

非居住者又は外国法人が、適格外国仲介業者から開設を受けている口座において振替記載を受けている日本国債について利子の支払を受ける場合、非課税適用申告書の提出等の要件を満たすことにより、その利子は非課税とされます(措法5の2①)。Aパートナーシップは、非居住者(個人)ではないので、外国法人に該当するかどうかの問題となります。

外国法人とは、内国法人以外の法人をいいます(所法2①七、法法2四)。この法人の

意義については、我が国の租税法上、明文の規定はありません。この点に関し、最高裁は、外国のリミテッド・パートナーシップなどの組織体が、所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かの判断基準について、次の二つの基準を示しました(最二小判平成27年7月17日)。

- 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日本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。
- 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。具体的には、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。この二つの基準の関係については、まず、より客観的かつ一義的な判定が可能な①を検討し、これができない場合に、②を検討することとしました。そして、デラウェア州のリ

ミテッド・パートナーシップについて、この判断基準をあてはめて、外国法人に該当すると判示しました。

また、英国領バミューダ諸島のリミテッド・パートナーシップは外国法人に該当しない旨判示した控訴審判決についての上告受理申立ては、不受理とされました（最二小決平成 27 年 7 月 17 日）。

その後、ワシントン州のリミテッド・パートナーシップについて、上記と同じ判断基準を当てはめて、外国法人に該当すると判示した下級審判例があります（東京地判平成 28 年 12 月 22 日）。

なお、上記の最高裁判決が下される前には、英国領ケイマン諸島の特例リミテッド・パートナーシップについて、外国法人に該当しないことを前提とする下級審判例がありました（名古屋高判平成 19 年 3 月 8 日）。

以上から、本件の A パートナーシップが外国法人に該当するかどうかについては、上記と同じ判断基準を当てはめて検討すべきと考えられます。したがって、まず、① A パートナーシップが当該外国の法令において日本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を検討します。そして、これができない場合、次に、② A パー

トナーシップが権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討することになります。

外国のリミテッド・パートナーシップには、様々なものがあります。もっとも、上記のデラウェア州、ワシントン州、英国領バミューダ諸島及び英国領ケイマン諸島のリミテッド・パートナーシップについての外国法人該当性の判断を踏まえて検討すると、多くの外国のリミテッド・パートナーシップについて、比較的容易に外国法人に該当するかどうかを判断することが可能と考えられます。

なお、A パートナーシップが外国法人でない場合でも、その構成員の全てが非居住者又は外国法人であれば、非課税適用申告書に加えて、組合等届出書の提出等の要件を満たすことにより、日本国債の利子は非課税とされます（措法 5 の 2 ④、措規 3 の 18 ⑤四）。

また、以上とは別の問題として、アメリカのリミテッド・パートナーシップに関し、構成員たる居住者がこれを通じて得る所得について、構成員課税の取扱いによる場合があります（平成 29 年 2 月 9 日国税庁情報）。その場合、他方で、日本国債の利子の支払を受ける場面では、当該リミテッド・パートナーシップは外国法人に該当すると整理すると、構成員課税の取扱いとの整合性が問題となり得ます。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 税務係争解決チーム ディレクター 北村 豊》