

Tax Controversy Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2017年11月

パートナー 山川 博樹（税理士）

マネジャー 梅本 淳久（公認会計士・米国公認会計士）

最近の税務判例の傾向と対策 ～リミテッド・パートナーシップ(LPS)に係る税務上の取扱い～

1. はじめに

外国事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かに係る判断方法を最高裁が示したのは、平成27年7月17日のことである。その後2年以上が経過したが、この判断方法によって法人該当性について判断を示した下級審判決が複数登場している。また、国税庁は、平成29年2月9日、構成員たる居住者が米国LPSを通じて得る所得の税務上の取扱いをホームページ(英文)上で公表した。本ニュースレターでは、平成27年7月17日最高裁判決と、その後の動向について解説する。

2. 平成27年7月17日最高裁判決

(1) 事案の概要

居住者であるAらが、米国デラウェア州のリミテッド・パートナーシップ(以下「LPS」)が行う米国所在の不動産の賃貸事業に出資し、当該賃貸事業により生じた所得が同人らの不動産所得に該当するとして、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等をしたところ、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、上記のような損益通算をすることはできないとして、所得税の更正処分等を受けたことから、その取消しを求めた事案である。

(2) 外国事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かに係る判断方法

本判決は、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号等に定める外国法人に該当するか否かを判断するに当たっては、まず、〈判断方法1〉を適用し、これができない場合には、次に、〈判断方法2〉を適用するとした。

〈判断方法1〉

当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制的仕組みから、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を検討する。

〈判断方法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を検討する。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という点を検討する。

本判決は、〈判断方法1〉について「疑義のない程度に明白であるか否か」を検討することとしていること、〈判断方法2〉を「日本法上の法人との対比において我が国の租税法上の納税義務者としての適格性を基礎付ける属性を備えているか否か」との観点から導いていることなどから、我が国の私法上の観点に基づくものといえる(法曹時報68巻6号166～167頁)、この点では、平成22年12月17日大阪地裁判決と同様の立場に立つものといえるが、同判決の示した法人該当性の判断基準のうち、「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

るか否か」及び「その権利義務のためにその名において訴訟当事者となり得るか」を検討すべきものとはしていない。前者については、民法の解釈上、権利能力のない社団における財産の共有の性質は「総有」であり(最判昭 39・10・15)、任意組合における財産の共有の性質は「合有」であるから(民 676、677)、いずれも組織体は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と評価し得ることを、後者については、法人でない社団等や任意組合も訴訟当事者になり得るとされていること(民訴 29、最判昭 37・12・18)をそれぞれ考慮したものと考えられる。

なお、本判決は、租税法における「法人」の概念について、私法上の概念と同じ意義に解するとの立場(借用概念論)をとっているものではなく、また、本判決の示した法人該当性の判断方法は、「租税法上の」法人に該当するか否かを判断するものであるとされ、「私法上の」法人に該当するか否かを判断するものとはされていないことに注意を要する。

(3) 当てはめ

本判決は、次のとおり、まず、<判断方法 1>を適用し、Aらが銀行との信託契約を介して設立した各 LPS(以下「本件各 LPS」)がデラウェア州法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とはいい難いとした上で、次に、<判断方法 2>を適用し、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。<判断方法 2>は、「設立根拠法令の規定の内容や趣旨等」から検討することとされているが、本判決及び後記の平成 28 年 12 月 22 日東京地裁判決の当てはめなどから、この検討に当たっては、個別のパートナーシップ契約まで参照すべきことが伺える。

<判断方法 1>

デラウェア州改正統一リミテッド パートナーシップ法(以下、(3)において「州 LPS 法」)は、同法に基づいて設立される LPS がその設立により「separate legal entity」となるものと定めるところ、デラウェア州法を含む米国の法令において「legal entity」が日本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なく、また、「separate legal entity」であるとされる組織体が日本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。そして、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ていないことなども併せ考慮すると、州 LPS 法において LPS が「separate legal entity」となるものと定められていることをもって、本件各 LPS に日本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を疑義のない程度に明白であるとするのは困難である。

<判断方法 2>

① 州 LPS 法の規律

次のイ及びロの州 LPS 法の定めにも照らせば、同法は、LPS にその名義で法律行為をする権利又は権限を付与するとともに、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、このことは、次のハ及びニの定めとも整合するものと解される。

- | | |
|---|--|
| イ | 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、目的又は活動をも実施することができる |
| ロ | LPS は、州 LPS 法若しくはその他の法律又は当該 LPS のパートナーシップ契約により付与されたすべ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 |
| ハ | パートナーシップ持分(partnership interest)は、人的財産(personal property)である |
| ニ | 構成員であるパートナーは、特定のリミテッド パートナーシップ財産(以下「LPS 財産」)について持分を有しない |

② パートナーシップ契約の内容

本件各 LPS に係るパートナーシップ契約において、次のイのとおり定められていることは、上記①の州 LPS 法の規律に沿うものということができ、次のロのとおり定められていることについても、LPS 財産の全体に係る抽象的な権利を有する旨をいうものにとどまり、パートナーが特定の LPS 財産について持分を有しないとす州 LPS 法の定めと齟齬するものではない。

- | | |
|---|---|
| イ | LPS は、建物及びその敷地の購入、取得、開発、保有、賃貸、管理、売却その他の処分の目的のみのために設立され、当該目的を実施するために必要又は有益な範囲で上記の処分の権限を有する |
| ロ | 構成員である各パートナーは、LPS 財産につき各自の出資割合に相当する不可分の持分を有する |

③ 小括

上記のような州 LPS 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。

(4) 結論

本判決は、本件各 LPS は、権利義務の帰属主体であると認められるから、所得税法 2 条 1 項 7 号等に定める外国法人に該当し、実質所得者課税の原則の適用が問題となるような特段の事情の存在も伺われないことなどからすると(法曹時報 68 巻 6 号 177 頁)、本件の不動産賃貸事業により生じた所得は、本件各 LPS に帰属するものと認められ、その所得の金額の計算上生じた損失の金額を A らの所得の金額から控除することはできないと判断した。

3. 平成 28 年 12 月 22 日東京地裁判決

(1) 事案の概要

米国ワシントン州の LPS が行う不動産事業により生じた所得が LPS 又はその持分を取得した内国法人 X のいずれに帰属するかなどが争われた事案である。

なお、本件では、X の当時の代表者であって LPS の持分を取得した個人についても、LPS が行う不動産事業により生じた所得が LPS 又は当該個人のいずれに帰属するかなどが争われたが、以下、X に係る事件のみを取り上げて解説する。

(2) 外国事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かに係る判断方法

本判決は、平成 27 年 7 月 17 日最高裁判決の判断の枠組みを採用した。すなわち、まず、〈判断方法 1〉を適用し、これができない場合には、次に、〈判断方法 2〉を適用するとした。

(3) 当てはめ

本判決は、次のとおり、まず、〈判断方法 1〉を適用し、X がその持分を取得した LPS (以下「本件 LPS」) がワシントン州法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とはいいい難いとした上で、次に、〈判断方法 2〉を適用し、本件 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 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。

なお、以下、ワシントン州統一リミテッド パートナーシップ法を「州 LPS 法」、その 2009 年(平成 21 年)改正後の法律である統一リミテッド パートナーシップ法を「改正州 LPS 法」、ワシントン州改正統一パートナーシップ法を「州 PS 法」、本件 LPS に係るパートナーシップ契約を「本件 LPS 契約」、ジェネラル パートナーシップを「GPS」、ジェネラル パートナーを「GP」、リミテッド パートナーを「LP」とそれぞれいう。

〈判断方法 1〉

① 本件 LPS が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が疑義のない程度に明白であるか

ワシントン州の LPS 法においては、LPS は「パートナーとは別個の主体」(an entity distinct from its partners)である旨定められているところ、ワシントン州法を含む米国の法令において「entity」が日本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なく、また、パートナーとは別個の主体とされていることをもって直ちに日本法上の法人に相当するということとはできないから、「an entity distinct from its partners」であるとされる組織体が日本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。

そして、ワシントン州事業法人法において、LPS は「corporation」であるとはされておらず、同法の「corporation」の定義規定においても「an entity distinct from」等の文言は用いられていないことなども併せ考慮すると、州 LPS 法等において LPS が「an entity distinct from its partners」となるものと定められていることをもって、本件 LPS に日本法上の法人に相当する法的地位が付与されていることが疑義のない程度に明白であるとするのは困難である。

② 本件 LPS が日本法上の法人に相当する法的地位を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

ワシントン州の LPS 法において、パートナーシップが「個人」や「corporation」等と並んで「法的又は商業上の主体(entity)」とされていることを前提とした上で、LPS が「パートナーとは別個の主体」(an entity distinct from its partners)とされており、これらの規定は法人の法的地位と抵触しない内容のものであることなどからすれば、本件 LPS に日本法上の法人に相当する法的地位が付与されていないことが疑義のない程度に明白であるとするのも困難である。

〈判断方法 2〉

① LPS の法律行為の権限等及びその効果の帰属に関する州 LPS 法等の規律

州 LPS 法は、次のイからハまでの定めを置いている。このほか、州 LPS 法及び州 PS 法においては、「LPS の義務(the obligations of a limited partnership)」、「すべてのパートナーシップの義務(all obligations of the partnership)」、「LPS の権利(the right of the limited partnership)」といった LPS 自体が権利を有し又は義務を負うことを示す文言が用いられている。

また、改正州 LPS 法は、次の二からトまでの定めを置いているほか、改正州 LPS 法には、州 LPS と同様に、LPS 自体が権利を有し又は義務を負うことを示す文言が用いられている。

一方で、LPS 自体が権利を有さず又は義務を負わず、パートナーのみが権利を有し又は義務を負うことを示したり、法律行為の効果が LPS 自体に帰属しないことを示す規定は、州 LPS 法等において見当たらない。

(州 LPS 法)

イ LPS は、LP のいないパートナーシップが行うことができるあらゆる事業を行うことができる

(注)州 PS 法には、GPS が行うことができる事業について制限を設ける定めは特に置かれていない

ロ パートナーは、LPS に対して金員を貸し付けることができ、LPS と他の取引を行うことができる。この場合において、パートナーは、パートナーでない者(個人、コーポレーション等)が有するのと同様の権利及び義務を有する

ハ LPS の GP は、LP を有しないパートナーシップにおけるパートナーの権利及び権限を有する

(注)州 PS 法は、GPS におけるパートナーはその事業の目的のためのパートナーシップの代理人である旨を定めているので、LPS の GP は、LPS の各パートナーを代理するのではなく、LPS それ自体を代理することになる

(改正州 LPS 法)

ニ LPS は、あらゆる合法的な目的のために改正州 LPS 法に基づき設立されることができる

ホ LPS は、自身が活動する上で必要な又は便宜的なあらゆることを行う権限を有する

ヘ パートナーは、LPS に金銭を貸し付けること及び LPS と他の取引を行うことができ、当該貸付け又は他の取引に関し、パートナーではない者(個人、コーポレーション等)が有するのと同様の権利及び義務を有する

ト 各 GP は、LPS の活動における当該 LPS の代理人である

(注)LPS の GP は、LPS の各パートナーを代理するのではなく、LPS それ自体を代理することになる

これらの州 LPS 法等の定めの内容等に照らせば、2009 年(平成 21 年)の州 LPS 法の改正の前後を通じて、本件 LPS の設立根拠法令である州 LPS 法等は、LPS に自らの名義で法律行為をする権限を付与するとともに、LPS の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しているものと解するのが相当である。

② LPS 持分に関する州 LPS 法等の規律

州 LPS 法、州 PS 法及び改正州 LPS 法は、それぞれ次のイ、ロからニまで及びホからトまでの定めを置いている。

(州 LPS 法)

イ パートナーシップの持分は、人的財産権(personal property)である

(州 PS 法)

ロ パートナーシップにより取得された財産は、当該パートナーシップの財産であって、パートナー個人の財産ではない

ハ パートナーは、パートナーシップの財産の共同所有者ではなく、任意であるか強制であるかを問わず、いかなる移転可能なパートナーシップの財産における持分も保有しない

ニ パートナーは、パートナーシップの代理としてのみ、パートナーシップの財産を使用し又は保有することができる

(改正州 LPS 法)

ホ 「譲渡可能持分(transferable interest)」とは、パートナーの分配を受ける権利をいう

ヘ 譲渡可能持分は、人的財産権(personal property)である

ト パートナーは、現金以外の形で、LPS からの分配を要求し又は受領する権利を有しない

これらの州 LPS 法等の定めの内容等に照らせば、2009 年(平成 21 年)の州 LPS 法の改正の前後を通じて、LPS のパートナーは、LPS に属する個々の財産に対して割合的な権利を具体的に有していないものとみるのが相当であるから、上記①の規律は、これらの州 LPS 法等の規律とも整合するものといえることができる。

③ パートナーシップ契約の内容

本件 LPS 契約において、次のイのとおり定められ、本件 LPS が、現に行われている事業を営むためのすべての権利及び権限を有していることが前提とされているとみられること(X が本件 LPS の持分を取得する旨の契約において、譲渡人が、このことを表明し保証し約束している)は、上記①の州 LPS 法等の規律と整合するものといえる。また、本件 LPS 契約において、次のロのとおり定められていることも、上記①及び②の州 LPS 法等の規律と整合するものといえる。

- | | |
|---|---|
| イ | 本件 LPS が営む事業の主要な目的及び一般的特徴は、米国ワシントン州シアトル市内に所在するアパートメントを所有し管理し運営することである |
| ロ | 各 LP は、清算その他の場合において、本件 LPS に対し現金以外の形式での分配を要求したり、本件 LPS から現金以外の形式での分配を受領したりするいかなる権利をも有しないものとする |

そして、以上のほか、本件 LPS 契約の各条項の中に、上記①及び②の州 LPS 法等の規律と抵触する内容の定めは見当たらない。

④ 小括

以上のような州 LPS 法等の定め等に鑑みると、本件 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 LPS に帰属するものといえるから、権利義務の帰属主体であると認められる。

(4) 結論

本判決は、本件 LPS は、権利義務の帰属主体であると認められ、<判断方法 2>に照らして、我が国の租税法上の法人に該当し、所得税法 2 条 1 項 7 号等に定める外国法人に該当するものといえるべきであり、本件 LPS の営む不動産事業に供されている不動産の減価償却費を X の所得の金額の計算上損金の額に算入することはできないと判断した。

4. 平成 29 年 2 月 9 日国税庁情報

国税庁は、平成 29 年 2 月 9 日、ホームページ(英文)上に「The tax treatment under Japanese law of items of income derived through a U.S. Limited Partnership by Japanese resident partners」と題する情報(以下「国税庁情報」)を公表した。これによると、構成員たる居住者が米国 LPS を通じて得る所得について構成員課税の取扱いによったとしても、今後、国税庁はこれを否定しない(the NTA will no longer pursue any challenge)としている。

平成 27 年 7 月 17 日最高裁判決がデラウェア州 LPS は「外国法人」に該当するとの判断を示したことを受けて、米国 LPS の税務上の取扱いについて疑義が生じていたことから、平成 17 年度改正において、組合損失の損益通算(損金算入)を制限する措置を講じたことも踏まえ、国税庁の今後の執行方針を明らかにしたものと解される。

もっとも、国税庁情報は、平成 27 年 7 月 17 日最高裁判決の判断をオーバーライドするものではなく、結果として、米国デラウェア州 LPS については、構成員課税か法人課税かを選択できる方式(事実上のチェック・ザ・ボックス方式)が認められることになったということもできるが、国税庁情報は、結びとして、日米租税条約の適用関係にのみ言及しており、他の税制における米国 LPS の取扱いにまで射程が及ぶかは明らかでない。

なお、国税庁情報は、米国 LPS にのみ言及していることから、いわば「米国 LPS 特例」とでもいえるべきもので、他の国又は地域の LPS にまで当然に射程が及ぶと解するのは適当ではない。また、米国 LPS についても、国税庁が「課税上弊害がない限り」との留保を付さずに構成員課税の取扱いを認めたことを奇貨として、租税回避スキームを構築するようなことがあれば、「否定しない」という点は保証されない可能性もあるのではないだろうか。

5. おわりに

平成 27 年 7 月 17 日最高裁判決は、デラウェア州の LPS について、我が国の租税法上の法人に該当するとの判断を示した一つの事例である。米国 LPS は州法に基づいて設立されるものであり、パートナーシップ契約の内容も各 LPS により異なるであろうから、米国各州のあらゆる LPS が我が国の租税法上の法人に該当するということではできず、各州の設立根拠法令及び各 LPS のパートナーシップ契約を参照して、個別具体的に判断する必要があるといえる。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/tax/articles/tc/tax-controversy-newsletter.html?nc=1>

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

所在地 〒100-8305 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル 5 階

Tel 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じて、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含む)がこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001