



## 外国法準拠取引等への日本の租税法令の適用の在り方に関する考察

北村 導人  
黒松 昂蔵

北村 導人  
PwC 弁護士法人パートナー  
弁護士・公認会計士  
栃木県出身  
慶應義塾大学/ニューヨーク大学・ロースクール  
(LLM. in International Tax Program)



黒松 昂蔵  
PwC 弁護士法人 アソシエイト弁護士  
東京都出身  
東京大学

### キーワード

外国法準拠取引, LPS 事件最高裁判決, 私法, スピンオフ (カナダ) 事件東京高裁判決, 鈴や金融事件最高裁判決, スピンオフ (米国) 事件東京地裁判決, 借用概念, 私法上の概念に「相当する」

近年、国境を越えた企業の活動がより一層活発化していることは周知のとおりであるが、それに伴い、外国法に準拠する取引等（以下「外

国法準拠取引等」という）へ日本の租税法令を適用しなければならない場面が飛躍的に増大している。このような状況を背景に、外国法準拠取引等への日本の租税法令の適用の在り方は課税実務の最大の関心事の一つとなっているにも拘らず、この問題について課税当局が見解を公表した例は依然として少なく、また、裁判例及び裁決例においても、外国法に基づいて設立された組織体（以下「外国事業体」という）が日本の租税法令上の「法人」に該当するか否かとの問題を取り扱った最高裁判例（最二小判平成27年7月17日民集69巻5号1253頁であり、以下「LPS 事件最高裁判決」という）は存するものの、それ以外に関連する裁判例及び裁決例の集積は乏しいのが現状である。そのため、多種多様な外国法準拠取引等に日々直面する課税実務においては、理論的に精緻に検討する余裕もなく、いわば場当たりの判断をせざるを得ない場面も少なくない。

そこで、本稿では、かかる課税実務における検討に資するべく、外国法準拠取引等への日本の租税法令の適用の在り方の大枠について、LPS 事件最高裁判決の内容も踏まえて論じることとしたい。

なお、日本の租税法令が課税要件を定めるに当たっては、特段租税法令において定義規定を置かず、従来から存在している租税法令以外の日本法（以下「日本の私法」という）上の概念あるいは枠組みを利用していることが多いと

思われる<sup>(1)</sup>。そこで、紙幅が限られている本稿では、かかる日本の私法上の概念あるいは枠組みを利用している日本の租税法令を念頭に、それを外国法準拠取引等へ適用する場合について論じることとする。

## 1. 租税法解釈における外国法準拠取引等と私法上の概念との関係

### (1) 租税法令において特定の日本の私法が摘示されているか否か

まず、外国法準拠取引等への日本の租税法令の適用の在り方は、日本の租税法令による課税要件の定めにおいて、特定の日本の私法が摘示されているか否かにより大きく異なると考えられる。

即ち、課税要件の定めにおいて特定の日本の私法が摘示されている場合には、外国法準拠取引等へ日本の租税法令が適用されるか否かは、専ら、当該外国法準拠取引等に当該日本の私法が適用されるか否かによって決せられることになる<sup>(2)</sup>。例えば、ある外国法準拠取引等に租税特別措置法29条の2第1項（いわゆる適格ストック・オプションに係る規定）が適用されるか否かは、問題となる外国法準拠取引等に日本の会社法等が適用されるか否か（同条項が摘示する会社法238条2項等の決議により付与された新株予約権等に該当するか否か）により決せられることになる。従って、このような場合には、特定の日本の私法の観点から検討すれば足り、租税法独自の観点からの検討は基本的に不要ということになる。

これに対して、日本の租税法令上の定めにおいてかかる特定の日本の私法の摘示が存しない場合には、当該租税法令上の定めが用いる日本の私法上の概念あるいは枠組みの意義について、当該租税法令が用いる文言等を踏まえて更に検討を要することとなる。

### (2) 租税法令において特定の日本の私法が摘示されていない場合

租税法令の定めにおいて用いられる文言等について、特定の日本の私法の摘示が存せず、かつ租税法令に独自の意義を定める定義規定が存しない場合には、日本の私法で用いられている概念又は枠組みを利用していると解するのが合理的であると考えられる。蓋し、租税法令が、日本の私法で用いられている文言等を、その意義と全く異なる意義にて用いる場合には、租税法主義（課税要件明確主義）の観点からすれば、租税法令上明確な定義が定められるはずであり、かかる定義規定がない以上は、かかる文言等について、立法当時、租税法令上独自の意義にて用いることは想定されておらず、故に、日本の私法上の概念又は枠組みを租税法令の定めにも組み込んだ（利用した）と考えるのが合理的であると考えられるからである。

さらに、租税法令の定めで用いる文言等について日本の私法上の概念又は枠組みが利用されている場合においても、私法上、①当該概念を外国法準拠取引等へ適用することが明示ないし黙示に想定されている場合（例えば、会社法2条2号所定の「外国の法令に準拠して設立された法人」の概念が問題となる場合）と、②外国法準拠取引等に適用されることがそもそも想定されていない場合（例えば、会社法748条所定の「合併」〔日本の会社同士の合併が想定されている〕の概念が問題となる場合）とでは、租税法令の定めで利用されている私法上の概念又は枠組みに係る解釈の在り方が異なるように思われるため、以下では、これらを分けて検討することとする。

なお、検討の難易に鑑み、まず後記(3)において後者の場合（＝外国法準拠取引等への適用が想定されていない私法上の概念等を租税法令が利用する場合）について検討した上で、その結果を踏まえて、後記(4)において前者の場合（＝外国法準拠取引等への適用が想定されてい

る私法上の概念等を租税法令が利用する場合)について検討する。

(3) 外国法準拠取引等への適用が想定されていない私法上の概念を租税法令が利用する場合

まず、日本の租税法令を外国法準拠取引等に適用する際に、当該租税法令の定めにおいて用いられる文言等が、私法上は外国法準拠取引等への適用が想定されていない概念であるとした場合、当該租税法令で用いられる当該文言等を如何に解釈すべきかが問題となる。

この場合、結論的には、当該外国法準拠取引等が、当該租税法令で用いられる文言、即ち当該租税法令が利用していると考えられる私法上の概念に「相当する」、「準ずる」又は「類する」ものである（この表現については様々なものが存すると思われるが、いずれの表現の意味も大差ないと考えられるため、以下、本稿では「相当する」の語を用いる）と評価される場合には、当該外国法準拠取引等に当該租税法令が適用されることになると思われる。

蓋し、諸外国は日本とは異なる独自の法制度を備えており、そもそも、日本の私法上の概念と同一の概念が諸外国の法制度上存在しないこと<sup>(3)</sup>や一見すると同じような概念が存する場合であってもその意味するところが日本の私法上の概念と同一とは限らないこと（例えば、ブラジルの資本利子<sup>(4)</sup>等）、は十分にあり得ることは周知の事実であるところ、①かかる法制度の多様性にも拘らず、（外国法準拠取引等への適用があり得る）日本の租税法令が、（外国法準拠取引等への適用が想定されていない）日本の私法上の概念を利用するという建付けを敢えて採用していることに鑑みれば、かかる私法上の概念との比較検討を行うことなく、単に外国法準拠取引等が外国法上の特定の概念（例えばブラジルの資本利子における「利子 (interest)」）に該当するか否かをもって、当該外国法準拠取

引等を当該租税法令へ当てはめること（例えば、ブラジルの資本利子について、租税法令上の「利子」に該当するものとして課税関係の処理を行うこと）が想定されているとは解し難く、また、②仮に日本の私法上の概念との比較検討を行うことなく、外国法準拠取引等が外国法上の特定の概念に該当するか否かをもって、当該外国法準拠取引等への日本の租税法令の適否を判断すること（例えば、ブラジルの資本利子を「利子」として取扱う等）になれば、我が国の主権である課税権の及ぶ範囲を諸外国の立法政策に委ねることとなり、我が国の租税法令の解釈として不合理である、と考えられるからである。

従って、この場合には、専ら、日本の租税法令の解釈として、日本の私法上の概念に「相当する」ものをどのように捉えるべきかが問題となると考えられる。どのような観点でこの相当性を判断すべきかについては、LPS 事件最高裁判決の内容も踏まえて纏めて後述することとし（後記2参照）、以下では、このような判断枠組みの大枠に親和的な考え方を採用していると見受けられる裁判例、課税実務上の取扱い及び学説を紹介する。

(a) 裁判例<sup>(5)</sup>

(i) カナダのスピンオフ事件

会社法（平成17年法律第86号。以下、会社法制定前の商法（明治32年法律第48号）を「旧商法」という）の制定に対応する平成18年度税制改正前の所得税法（以下「旧所得税法」という）24条1項は、配当所得について「法人……から受ける利益の配当……に係る所得をいう」と定めていたところ、そこで用いられていた「利益の配当」の意義は、日本の租税法令上何ら定義されておらず、日本の旧商法（私法）上の利益の配当概念（同法上は外国法準拠取引等へ適用することが特段想定されていないと思われる概念）をいわば典

型的な例として参照していたものと解される<sup>(6)</sup>。然るところ、カナダ所在の外国法人からの株式の分配（以下「スピノフ（カナダ）」という）が日本の旧所得税法上の「利益の配当」に該当するか否かが争点とされた東京高判平成17年1月26日税務訴訟資料255号順号9911（以下「スピノフ（カナダ）事件東京高裁判決」という<sup>(7)</sup>は、「法人が、その株主等の出資者に対し、出資者としての地位に基づいて分配した利益は、その名目のいかんや決算手続の有無にかかわらず、所得税法上の配当所得に該当すると解するのが相当である」と判示した。かかる判示は、（外国法人ではなく）内国法人の支払った株主優待金が当時の所得税法9条1項2号の「利益……の配当」に該当するか否かが問題とされた最二小判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁（以下「鈴や金融事件最高裁判決」という）が示した、「所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念〔注：取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額）〕と同一観念を採用しているものと解するのが相当である」との考え方（以下「鈴や金融最判基準」という）をそのまま踏襲したものと考えられ<sup>(8)</sup>、言い換えれば、取引の主体が外国法人であるか内国法人であるかに拘らず、日本の私法上の概念（厳密には、旧商法の前提とする利益の配当概念）との対比によって、旧所得税法上の「利益の配当」に該当するか否かが判断されている。

(ii) 米国のスピノフ事件

前記(i)においては、平成18年度税制改正前の事案を紹介したが、同改正後の所得税法についても同様の問題が生じている。即ち、同法24条1項は、配当所得について「法人……から受ける剰余金の配当（……資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。）……に係

る所得をいう」と定め、同法25条3号はいわゆるみなし配当事由の一つを「資本の払戻し（株式に係る剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）……をいう。）」と定めるところ、そこで用いられている「剰余金の配当」及び「資本剰余金」の意義については、日本の租税法令上何ら定義されておらず、これらの条文は、日本の会社法（私法）上の剰余金の配当又は資本剰余金との概念（同法上は外国法準拠取引等へ適用することが特段想定されていないと思われる概念）をいわば典型的な例として参照しているものと解される。然るところ、米国所在の外国法人からの株式の分配（以下「スピノフ（米国）」という）が日本の所得税法上の「剰余金の配当」に該当するか否かが争点とされた東京地判平成21年11月12日判例タイムズ1324号134頁（以下「スピノフ（米国）事件東京地裁判決」という<sup>(9)(10)</sup>は、「法人が、その株主等の出資者に対し、出資者としての地位に基づいて分配した利益は、その名目のいかんにかかわらず、所得税法上の配当所得に該当すると解するのが相当である」と判示する。かかる判示もまた、鈴や金融最判基準をそのまま踏襲したものと考えられ<sup>(11)</sup>、言い換えれば、取引の主体が外国法人であるか内国法人であるかに拘らず、日本の私法上の概念（厳密には、会社法の前提とする剰余金の配当概念）との対比によって、所得税法上の「剰余金の配当」に該当するか否かが判断されている。

(b) 課税実務上の取扱い

課税実務上の取扱いとしては、例えば、日本の課税当局が公式にその見解を公表したものであるもの、その内容が、日本の課税当局のいわば「お墨付きを得た」ものとされている公益社団法人日本租税研究協会・国際的組織再編等課税問題検討会作成の2012年4月9日付け

「外国における組織再編成に係る我が国租税法上の取扱いについて」と題する報告書（以下「租研報告書」という）<sup>12)</sup>において、「基本的な考え方としては、外国における組織再編成が、我が国における組織再編成の本質的要素と同じ要素を備えるものであれば、我が国における組織再編成の場合と同様の取り扱いとすべき」（租研報告書2頁）と報告されている。租研報告書及び補足講演録によれば、「我が国における組織再編成の本質的要素」の内容は日本の会社法から導出されており、言い換えれば、上記の「基本的な考え方」は、外国法に準拠する組織再編成のうち、日本の会社法（私法）上の組織再編成（同法上は外国法準拠取引等へ適用することが特段想定されていないと思われる概念）に相当すると評価されるものに日本の租税法令が適用されるとする考え方であると思われる。

#### (c) 学 説

学説としては、例えば、「海外取引……の内容を判断し、日本私法上の概念と同義の内容であるものは、外国法の概念であっても〔注：日本の私法からの〕借用概念として規定した課税要件に該当する」として、外国法上の概念を日本の私法上の概念と比較すべき旨を一般的に述べるもの<sup>13)</sup>が存する他、個別事案について、外国法人について所得税法24条1項及び25条1項3号所定の「資本剰余金」の有無を判定する際にはこれらの条文が参照する日本の会社法（ひいては会社計算規則及び企業会計基準）によるべき旨を述べるもの<sup>14)</sup>や、旧所得税法24条の配当所得の定義を念頭に「外国法人……が日本の商法（会社法）に基づく配当を行わないとしても、日本の商法（会社法）にいう配当に対応するような利益分配を外国の私法に基づいて行った場合、それは『法人から受ける利益の配当』と考えるべきであろう」と述べるもの<sup>15)</sup>も存する。

#### (4) 外国法準拠取引等への適用が想定されている私法上の概念を租税法令が利用する場合

前記(3)とは異なり、日本の租税法令が外国法準拠取引等への適用が想定されている私法上の概念を利用している場合はどのように考えるべきであろうか。例えば、日本の私法上、外国事業体へ適用することを想定して民法35条1項（の前提とする）「外国法人」ないしは会社法2条2号所定の「〔外国の法令に準拠して設立された〕法人」との概念が設けられているところ、この点を踏まえて、ある外国事業体が日本の租税法令上の「法人」に該当するか否かはどのように判断すべきであろうか。

この点、問題となっている私法上の概念の内容が一般的に明確であり、それがいかなる外国法準拠取引等へ適用されるかが当該私法上明確である場合、又は（一般的に明確であるとはまでは言えないが）問題となっている外国法準拠取引等との関係においては、それが私法上の概念に該当するか否かが当該私法上明確である場合には、従前から提唱されている借用概念に係る統一説<sup>16)</sup>と同様に、法的安定性の見地から、別異に解すべきことが日本の租税法令の明文又はその趣旨から明らかな場合を除き、当該私法への当てはめに倣って当該外国法準拠取引等を当該租税法令へ当てはめるべき、と考えることも十分に合理的であるように思われる。

これに対して、外国法準拠取引等が日本の私法上の概念に該当するか否かが、そもそも当該私法の解釈上明確でない場合には、問題が複雑化するため、以下、LPS事件最高裁判決の内容を念頭に場合分けして論じることとする。

#### (a) 私法上の概念の内容を明らかにしなければ同法上の法律関係が定まらない場合

まず、外国法準拠取引等が私法上の概念に該当するか否かによって、当該私法上の法律関係が左右されるため、その該当性を判断すること

に当該私法上の意義を見出せるということであれば、まずは、当該私法上の解釈を明らかにした上で、その結果を踏まえて、前述の借用概念に係る統一説と同様の形で、日本の租税法令への当てはめを行うことも十分に合理的であるように思われる。個別事案についての見解ではあるが、この筆者らの見解に親和的なものとして、例えば、(日本の民法上の「相続」は、外国に所在する財産及び外国における当該財産の承継等にも適用され得るところ、) 外国法準拠取引等が民法上の「相続」に該当するか否かをまず明らかにした上で、その解釈に倣って、当該外国法準拠取引等を相続税法1条の3第1項1号所定の「相続」へ当てはめべきとする考え方が見られる<sup>17)</sup>。

(b) 私法上の概念の内容を明らかにせずとも  
同法上の法律関係が定まる場合

これに対して、外国法準拠取引等が私法上の概念に該当するか否かを判断せずとも、当該私法上の法律関係を決定することが可能な場合はあり得るように思われる。例えば、私法上の「法人」との概念については、民法35条1項が「外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その成立を認許しない」と規定しているところ、「外国会社(=外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であつて、会社と同種のもの又は会社に類似するもの)」に該当するためには「法人」であることは要求されないため(会社法2条2号)、私法上は、(国又は国の行政区画に該当し得ない)一般的な外国事業体が「法人」に該当するか否かを論じる実益は乏しいとも考えられる。

このように、私法の解釈によって、外国法準拠取引等が当該私法上の概念に該当するか否かを明らかにすることが困難な場合には、前述の借用概念に係る統一説と同様の形で日本の租税法令への当てはめを行うことはできないであろう<sup>18)</sup>。この場合の問題状況は、外国法準拠取引

等への適用が私法上想定されていない概念について、それを(外国法準拠取引等への適用があり得る)日本の租税法令が借用している場合と同様になるため、基本的には、前記(3)において論じたところと同じく、(諸外国における法制度の多様性を背景として、日本の課税権の確保及び日本の私法上の概念を敢えて利用するという条文構造を考慮すると)外国法準拠取引等のうち、私法上の概念に「相当する」と評価されるものに租税法令を適用することになるか(なお、どのような観点でこの相当性を判断すべきかについては、後記2において纏めて論じる)。

そして、判決文からは明らかではないものの、LPS事件最高裁判決はこの(b)において論じている問題について判示したものであると評価することも可能であるように思われる。

即ち、まず、同判決に係る担当調査官の解説(以下「LPS最判調査官解説」という)<sup>19)</sup>において「本判決は、…どのような場合に外国事業体が我が国の私法上の法人と取り扱われるか否かについて何らかの見解を示したものではないことに留意する必要がある<sup>20)</sup>と解説されているとおり、同判決は、米国デラウェア州の法律に基づいて設立されたりミテッド・パートナーシップ(以下「米国LPS」という)について、日本の私法上の「法人」に該当するか否かについて何ら判断することなく、日本の租税法令上の「法人」に該当するか否かを判断している。最高裁がこのような判断過程を採用した理由は定かではないが、仮に米国LPSが日本の私法上の「法人」に該当するか否かを明らかにすることが可能であるならば、この点について何ら言及しないことは不自然であるように思われるため、この(b)において想定しているように、かかる私法上の解釈を明らかにすることが困難であること(その理由は、前述のとおり私法上は議論の実益が乏しいためであろうか)を踏まえたやむをえない判示であったと捉えることも

可能であるように思われる。

そして、LPS 事件最高裁判決は「我が国の租税法は、外国法に基づいて設立された組織体のうち内国法人に相当するものとしてその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを外国法人と定め」と判示するが、その後は「内国法人」に代わって「日本法上の法人」との言葉が用いられ、日本の私法上の議論を参照して日本法に基づき設立された法人の属性が検討されていることに鑑みれば、上記の判示における「内国法人〔に該当するための『法人』〕」は日本の私法上の「法人」と同義であることが当然の前提とされていると考えられ、故に、かかる判示は外国事業者が日本の私法上の「法人」に相当するものであるか否かをもって租税法上の「法人」に該当するか否かを判断すべき旨を判示したものである（その判断枠組みの大枠において、この(b)において前述した内容と親和的なものである）と考えられる。

また、かかる判示に至った理由としては、「ある組織体が法人として納税義務者に該当するか否かの問題は我が国の課税権が及ぶ範囲を決する問題であること」及び「所得税法2条1項7号等〔注：所得税法2条1項7号及び法人税法2条4号〕が法人に係る諸外国の立法政策の相違を踏まえた上で外国法人につき『内国法人以外の法人』とのみ定義するにとどめていること」の2点が挙げられているが、かかる理由付けも、この(b)において前述した内容と親和的であるように思われる。

## 2. 外国法準拠取引等が私法上の概念に「相当する」か否かの判断

それでは、前記1(2)及び(3)(b)にて論じた、外国法準拠取引等が私法上の概念に「相当する」か否かの評価はどのような観点から行うべきであろうか。

### (1) 日本の租税法令が着目する日本の私法上の概念が有する属性

まず、相当性の評価は日本の私法上の概念を利用する日本の租税法令の解釈として行われるものであることからすれば、当該租税法令の趣旨から、当該租税法令が課税要件を定めるに当たり当該私法上の概念のいかなる属性に着目したのか（＝いかなる属性を有することを理由として当該私法上の概念が課税要件に組み込まれたのか）を導出した上で、外国法準拠取引等が当該属性を有するか否かをもって「相当する」か否かの判断を行う、という枠組みが理論的には考えられよう。この点、LPS 事件最高裁判決も、その判断の大枠としては、「(外国)法人」を納税義務者と定める日本の租税法令の趣旨について、「組織体のうちその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを納税義務者とし〔たもの〕」ないし「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〔を判断するもの〕」と捉えた上で、その趣旨から、日本の租税法令は「権利義務の帰属主体とされること」という属性に着目して私法上の法人概念を利用したものと解し<sup>21)</sup>、かかる属性の有無に即して、外国事業者が日本の租税法令上の「(外国)法人」に該当するか否かを判断した（＝上述の枠組みと親和的な考え方を採用した）ようにも思われる。

しかしながら、理論的には上記の通りに考え得るものの、実際には、日本の租税法令の趣旨から、当該租税法令が課税要件を定めるに当たり日本の私法上の概念のいかなる属性に着目したのかを導出することは必ずしも容易ではない場合が少なくないように思われる<sup>22)</sup>（租税法令がいわば決めの問題として私法上の概念を利用していることも十分にあり得るし、また、立法資料等においてこの点について何らかの記載がされていることも稀であろう）。現に、LPS 最終調査官解説においても、（前述のとおり、日

本の租税法令の趣旨を踏まえた判示が存するにも拘らず)「本判決が、判断方法2〔注：外国事業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方法〕において『外国事業体が権利義務の帰属主体であると認められるか否か』との属性を判断要素と捉えた理由については特段判示されていない」と解説されており(同解説167頁)、その意味するところは定かではないが、先に引用した「そのような属性〔注：ある組織体が権利義務の帰属主体とされること〕を有することは我が国の租税法において法人が独立した事業を行い得るものとしてその構成員とは別個に納税義務者とされていることの主たる根拠であると考えられる」との判示が積極的な理由付けとまでは言い難いことを暗に示唆しているようにも思われる。

そして、かかる趣旨からの立論が容易でない場合の次善の策としては、まずは、個別の租税法令の趣旨からは一旦離れた上で、課税要件明確主義<sup>23</sup>が妥当することを踏まえ、私法上の概念の内容として私法上明確である属性(例えば、私法の議論上その概念の内容として争いのない属性が考えられ、また、少なくとも私法上その概念のみが有するような特徴はかかる属性に含まれるのではなからうか)に租税法令は着目していると考えた上で、続けて、そのような属性に着目することが個別の租税法令の趣旨に反しないことを確認する、という手順で判断することもあり得よう。この点、LPS事件最高裁判決が「権利義務の帰属主体とされること」という属性に着目した理由について、判示では「納税義務者とされる者の範囲は客観的に明確な基準により決せられるべきこと」及び「我が国においては、ある組織体が権利義務の帰属主体であるとされることが最も本質的な属性であること」が挙げられ、また、(「最も本質的な属性」に係る解説であると思われる) LPS最判調査官解説では「我が国において権利義務の帰属主体性が法人概念の中核的なものとされてい

ることには異論がないこと」及び「現在の我が国において非法人であるにもかかわらず権利義務の帰属主体であるとされる事業体ないし組織体は見当たらないこと」が挙げられていること(同解説167～168頁)に鑑みれば、同判決も、まずは、課税要件明確主義の観点から私法上の法人概念の内容として私法上明確である属性に着目した上で、その後、(いわば消極的に)かかる属性に着目することが「(外国)法人」を納税義務者と定める日本の租税法令の趣旨(=組織体のうちその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを納税義務者とする趣旨)に反しないことを確認したものである、と捉えることも可能ではなからうか。

なお、LPS事件最高裁判決においては、外国事業体が日本の租税法令上の「外国法人」に該当するか否かの判断方法について、「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して判断す〔方法〕」(以下「判断方法2」という)に先立ち、「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が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〔方法〕」(以下「判断方法1」という)に拠るべき旨判示されている。この点、判断方法1を採用する理由について「諸外国の多くにおいても、その制度の内容の詳細には相違があるにせよ、一定の範囲の組織体にその構成員とは別個の人格を承認し、これを権利義務の帰属主体とするという我が国の法人制度と同様の機能を有する制度が存在する」と判示されていることを踏まえると、判断方法1における「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は、構成員とは別個の人格を承認され、権利義務の帰属主体とされているとの属性の有無に着目して判断されることにならう。従って、判断方法



1と判断方法2のいずれに拠るにせよ、「権利義務の帰属主体とされること」という属性に着目した判断であることに変わりはなく、LPS事件最高裁判決がこのように2段階の判断方法を採用したことはこの(1)において論じた内容に影響しないように思われる。

## (2) 外国法準拠取引等が当該属性を有するか否か

前記(1)の検討の結果、着目すべき日本の私法上の概念の属性が判明した後は、問題となっている外国法準拠取引等が当該属性を有するか否かを判断することとなるが、かかる判断は、専ら、当該外国法準拠取引等の内容を規律する外国法令等を観察することによって行われることになろう<sup>24)</sup>。

この点、当該外国法令等をどの程度観察すれば当該属性の有無を判断できるか否かは、事案毎に大きく異なり、例えば、問題となっている日本の法制度と同様の機能を有する法制度を有する国の法令（典型的には、当該日本の法制度を創設する際に模倣の対象となった国の法令）に基づく外国法準拠取引等について検討する場合には、当該法令の文言や法制的仕組みを確認することで、当該属性の有無を直ちに判断できるような場合もあろう（例えば、実務上は、外国法上の corporation や dividend を当然に日本の租税法令上の法人や配当として取り扱っていることが多いであろうが、かかる実務上の取扱いはこのような判断に基づくものであるとも整理できよう）。

これに対して、LPS事件最高裁判決で問題となった米国LPSがそうであったように、かかる外形的、客観的な検討のみでは当該属性の有無を判断することができず、外国法令の内容や趣旨等に立ち入った検討が必要となる場合も当然にあり得る。

LPS事件最高裁判決が、判断方法1と判断方法2という2段階の判断枠組みを採用した理由

は定かではないが、上記のとおり、事案毎に必要な外国法令等の検討の深度が大きく異なることが想定されるため、かかる検討の過程を規範へ昇華し表現することで、（同判決における当てはめとは異なり）簡単な検討で事足りる場合があることを明らかにし、もって、従来の多くの実務上の取扱いと法理論との整合性を明示しようとしたものであると理解することも不可能ではないであろう。

## 3. 最後 に

本稿では、外国法準拠取引等への日本の租税法令の適用の在り方の大枠に関する筆者らの初期的な見解について論じた。近時、我が国の企業は多種多様な外国法準拠取引等を日常的に行っており、租税実務家及び租税専門家が、外国法に基づいて行われた外国法準拠取引等に如何に日本の租税法令を適用すべきかという問題に、実際に直面する場面が非常に増加している。かかる状況の下、本稿で取り上げた論点はその帰結により課税関係に大きく影響を与え得る重要な論点であるにも拘らず、依然として、租税実務家及び租税専門家の間において十分な議論がなされていないように思われる。本稿において筆者らの初期的な見解を示すことにより議論の口火が切られ、これを機に議論が活発化し、最終的には、我が国における外国法準拠取引等への日本の租税法令の適用の在り方に関する理論的かつ精緻な整理に資することを期待するところである。

注(1) 潤圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣、2016）330頁参照。

(2) なお、外国法準拠取引等へ日本の私法が適用されることもあり得るため、課税要件の定めにおいて特定の日本の私法が摘示されていることが、直ちに外国法準拠取引等への日本の租税法令の非適用を意味することにはならない点に留意が必要である。例えば、法人税法2条26号においては、同法上の外国投資信託は、投資信託

- 及び投資法人に関する法律2条24項に規定する外国投資信託（＝外国の法令に基づいて設定された信託で、投資信託に類するもの）と同義である旨規定されている。
- (3) 例えば、米国デラウェア州等では株式交換制度が導入されていないとされている（森本滋編『会社法コンメンタール17—組織変更、合併、会社分割、株式交換等(1)』（商事法務、2010）410頁〔中東正文〕参照）。
- (4) 例えば、ブラジルの法令上、「interest on equity (juros sobre capital próprio)」は、法人から株主に対する、税務上損金算入される支払であるとされているところ、この「interest on equity (juros sobre capital próprio)」をあえて直訳すれば、「資本利子」となるが、日本の租税法令上は、「利子」ではなく、「配当」（いわゆる「損金算入配当」）として取り扱われている（<<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/25/02.htm>>参照）。
- (5) 本文に掲げる裁判例の他、外国法準拠取引等へ日本の租税法令を当てはめた裁判例として、例えば、韓国の会社による株式の有償消却が当然に所得税法（平成13年法第6号による改正前のもの）25条1項1号所定の「法人の株主等が当該法人から『当該法人の資本若しくは出資の減少又は株式の消却により金銭その他の資産』の交付を受けた場合」に該当する旨判示した東京高判平成18年8月31日判例タイムズ1240号221頁が存するが、当該裁判例においては、（当事者が争わなかったためか）日本の租税法令上の「株式の消却」等の用語の意義については特段争点とされていないようである。
- (6) 瀧・前掲（注1）331頁も、「租税法（規）が私法上の概念をいわば典型的な例として参照している場合」の一例として、「所得税法〔注：旧所得税法〕24条の配当所得の定義」を挙げている。
- (7) スピンオフ（カナダ）事件東京高裁判決は、旧所得税法24条1項が「利益の配当……に係る所得」のみならず「剰余金の分配……に係る所得」等も配当所得に含まれる旨定めている点を一つの理由として、旧所得税法上の配当所得の意義を導出している。従って、その判決内容は、一見すると、「利益の配当」との文言の解釈について判示したのではなく、より一般的に配当所得の意義について判示したようにも思える。しかしながら、同項が掲げる配当所得の基因となる取引のうち、株式に係るものが「利益の配当」として捕捉されることは条文の文言上明らかであるところ、当該裁判例において問題とされたスピンオフ（カナダ）が株式に係るものであることは当然の前提とされている以上、上記判決内容も、「利益の配当」の解釈について判示したものと解される。この点、増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税—再論」税務事例研究126号（2012）60頁も、当該裁判例を「日本の所得税法24条1項の『利益の配当』（平成18年度税制改正前）に関する一般的解釈基準に従い、配当所得への該当性の有無を決している」と評している。
- (8) 増井・前掲（注7）60頁も、スピンオフ（カナダ）事件東京高裁判決について、「定式〔注：鈴や事件最高裁判決においてその萌芽が見られた所得税法上の配当所得の意義についての考え方。以下、当該文献の引用部分において同じ〕を外国会社法に基づく取引に適用している。興味深いのは、日本の会社法に基づく配当について論ずる場合と、全く同じ判断基準をとっていることである」と評している。
- (9) スピンオフ（米国）事件東京地裁判決は、所得税法24条1項が「剰余金の配当……に係る所得」のみならず「利益の配当……に係る所得」等も配当所得に含まれる旨定めている点を一つの理由として、同法上の配当所得の意義を導出している他、スピンオフ（米国）により分配された株式のうち利益剰余金を原資とする部分は「法〔注：所得税法〕24条1項に規定する利益の配当として、配当所得に該当するといふべきである」と結論付けている。従って、その判決内容は、一見すると、「剰余金の配当」との文言の解釈について判示したのではなく、より一般的に配当所得の意義について判示したようにも思える。しかしながら、①同項が掲げる配当所得の基因となる取引のうち、株式に係るものが「剰余金の配当」として捕捉されることに異論はないところ（武昌昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法 §§ 1～35』（第一法規）1476～1477頁参照）、当該裁判例において問題とされたスピンオフ（米国）が株式に係るものであることは当然の前提とされていることに加え、②当該裁判例は、所得税法24条1項と同様の判断枠組みにより、同法25条1項3号の適否も判断した上で、利益剰余金を原資とする部分に前者を適用し、資本剰余金を原資とする部分に後者を適用しているところ、同号は「株式に係る剰余金の配当」との用語のみを用いてい

- る（「利益の配当」等の用語は用いていない）ことに鑑みれば、上記判決内容も、「剰余金の配当」の解釈について判示したものと解される。この点、増井・前掲（注7）60-61頁も、当該裁判例を「『剰余金の配当』にあたるかどうかの判断基準については、従来の定式をそのまま踏襲している」と評している。
- (10) なお、スピンオフ（米国）事件東京地裁判決においては、（当事者が争わなかったためか）「資本剰余金」の意義については特段争点とされていないようである。
- (11) 増井・前掲（注7）60頁は、スピンオフ（米国）事件東京地裁判決についても、「定式を外国会社法に基づく取引に適用している。興味深いのは、日本の会社法に基づく配当について論ずる場合と、全く同じ判断基準をとっていることである」と評している。
- (12) 租研報告書の性格については、「その内容については、国税庁との間で随時意見のすり合わせを行い、その内容が国税庁の関係部局に周知されているとお聞きしておりますので、この報告書は、単なる検討会の意見というよりは、むしろ国税当局のお墨付きを得た内容のもののご理解いただいて結構ではないかと思えます。したがって、この報告書で示した基準に沿っている限りにおいては、国税当局から否認されるリスクはほとんどない、という意味において、本報告書の内容は、セーフ・ハーバーとして利用していただけるものと考えております。」とされている（公益社団法人日本租税研究協会・国際的組織再編等課税問題検討会専門部会「外国における組織再編成に係る我が国租税法上の取扱いについて」租税研究2012年7月号41頁〔座長：小田嶋清治発言〕参照。以下、当該講演録を「補足講演録」という）。
- (13) 小柳誠「租税法と準拠法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察—」税務大学校論叢39号（2002）158頁。
- (14) 増井・前掲（注7）63-64頁。
- (15) 瀧・前掲（注1）331頁。
- (16) 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017）120頁参照。
- (17) 例えば、外国私法上の制度であるジョイント・テナンシーに基づく財産の変動が民法上の「相続」に該当するか否か（ひいては、相続税法上の「相続」に該当するか否か）が問題になるとされており、この点については、藤谷武史「家族内財産承継の租税法的把握をめぐる問題—非典型財産承継の局面を中心に」社会科学的研究（2017）92頁以下を参照。
- (18) 谷口勢津夫「判批」判例時報2253号（2015）118頁においても、「借用概念論は、当該概念が私法上意味内容に争いのない概念であることを論理的な前提として成り立つ議論である」と述べられている。
- (19) 衣斐瑞穂「判解」最判解民事篇平成27年度157頁。
- (20) LPS 最判調査官解説169頁。
- (21) LPS 事件最高裁判決は「そのような属性〔注：ある組織体が権利義務の帰属主体とされること〕を有することは我が国の租税法において法人が独立した事業を行い得るものとしてその構成員とは別個に納税義務者とされていることの主たる根拠であると考えられる」と判示する。
- (22) 例えば、次に掲げる小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税務大学校論叢45号（2004）273-274頁の記述を参照されたい。  
「租税法における概念が、他の法令等における概念を対象に創られたため、両者の概念もほぼ同じであると考えられるもの、例えば、『合併』や『分割』などについては、租税法自身が何をもち本質的な要素としているのかを判断することが難しいと想定される。この場合には、租税法が対象としている行為や事実に関して規定を設けている他の法令におけるその行為や事実の意味内容を尊重しつつ、租税法及びその租税法の規定の趣旨を踏まえて、租税法におけるその用語が示す本質的な構成要素を明らかにした上で、国外取引に適用可能な判断基準を創るほかはないと考えられる。」
- (23) 金子・前掲（注16）79頁参照。
- (24) 瀧・前掲（注1）324頁以下の整理によれば、「取引の前提としての私法が問題になっている場面」ということにならうか。