



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	租税法における外国の法形態
Author(s)	田中, 啓之
Citation	北大法学論集, 65(5), 61-86
Issue Date	2015-01-30
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/57826
Type	departmental bulletin paper
File Information	lawreview_vol65no5_2.pdf



租税法における外国の法形態

田 中 啓 之

一 はじめに

外国の法形態に対する租税法の適用のあり方が問題となる事例は大別してふたつある（以下、所得課税について考え

る）。そのひとつは、居住者または内国法人が参加する外国の法形態が当該国または第三国において所得を獲得するという、いわゆるアウトバウンドの事例である。もうひとつは、居住者または内国法人が参加する外国の法形態が国内において所得を獲得するという、いわゆるインバウンドの事例である。いずれの事例においても、租税法の適用において、外国の法形態が独立した存在とみなされるかどうかに応じて、課税の具体的なあり方が左右される⁽¹⁾。

こうした問題について、日本では二〇〇〇年代に至り、いくつかの裁判例および裁判例を契機として、多少の議論が重ねられてきた⁽²⁾。また、その過程において、日本と諸外国の解釈状況が乖離しているという指摘もされてきた⁽³⁾。しかし、そうした乖離の解明に向けられた、外国法の本格的な紹介は、いまだ必ずしも尽くされていないように思われる⁽⁴⁾。

そこで、本稿は、まずドイツにおける法状況を紹介することで、こうした比較法研究の不足を埋めることとしたい⁽⁵⁾。ドイツでは、すでにワイマール時代から、判例および学説による議論の蓄積があり、また日本と同じく、「租税法と私法論」および「大陸型の組織法」という議論の前提があるからである。

なお、本稿は、外国の法形態に対する租税条約の適用のあり方は、議論の対象としない。

二 類型比較の歴史的展開

1 前史

ドイツにおいて、所得課税の権限がラントからライヒに移転したのは、漸く一九二〇年のことである⁽⁶⁾。しかし、ドイツにおける所得課税の状況が、その時点ですでに、国際的な様相を呈していたことはよく知られている。事実、租税法

における外国の法形態という問題についても、ライヒ財政裁判所は、ハンブルクの合資会社に有限責任社員として参加していたフィラデルフィアの会社 (corporation) について「アメリカ法の法人 (juristische Person) は、それだけで (as solche) 法人税の納税義務を負う」という判断をしていた。⁽⁷⁾ ここでは、黙示的にせよ、ドイツの租税法のあり方は、外国の私法のあり方に依拠するという判断がされていたこととなる。また、国際私法の問題は、考慮されていなかった。⁽⁸⁾

2 類型比較の原則的あり方

(1) ライヒ財政裁判所一九三〇年二月一二日判決⁽⁹⁾

こうした状況において、その後の議論のあり方を決定づけることとなった判断が、ベネズエラ裁判 (Venezuelar Entscheidung) である。これは、ベネズエラ法に準拠して設立された合資会社の利益持分が、その有限責任社員であるドイツ居住者の課税所得に含まれるかどうかが争われた事案である。同争点について、原審は、おおむね以下のとおり判示して、これを肯定した。ベネズエラ法において法人格をもつ本件合資会社は、ドイツ租税法においても法人として扱われるため、本件利益持分は、事業所得に含まれることがない。しかし、同じくベネズエラ法において、合資会社の利益持分は、事業年度の終了とともに、ただちに社員に帰属する (zukommen) ため、本件利益持分は、本件有限合資会社社員の資本財産所得に含まれることとなる。これに対し、本判決は、資本財産所得とみなされるためには、現実の配当がされ、配当財産に対する処分権が取得されなければならないとして、原判決の理由付けを否定しつつ、以下のとおり判示して、原判決の結論を肯定した。

「ドイツの民法法人を法人税法の対象に含める際、立法者はその射程について完全に認識していた。立法者には、ドイツ法の法人の法的小規模な構造が正確に知られていたからである。これに対し、立法者には、外国の法人の扱いについて特別の規定を設けたり、外国の法人をたとえば、ただちにドイツの法人と同じく扱うと明定したりするつもりは、全くなかった。そうした規定は、外国の法人の多様性を考えれば、その影響を見通せない以上、はじめから疑わしいものであろう。とくに、そうした規定からは、経済的に等しい関係をできる限り租税法上も等しく扱う、という原則の実現に反する法状態が生じてしまうであらう。こうした状況において、外国の法人またはその構成員の所得税法における扱いは、原則として、事実ごとに、所得税法および法人税法の基本的な考えに照らして、判断されるべきである。その際、まず検討されるべきは、外国の会社がドイツ法の会社と比較 (vergleichen) できるかどうかである……。その比較の際、とくに考慮されるべきは、外国の会社が人的会社の類型 (Typ) または資本会社の類型のいずれに類似しているかどうかである……。……ベネズエラの合名会社または合資会社の社員が、所得税法において、ドイツの合名会社または合資会社の社員と比較できることについては、疑いがない。」(傍線は原文 Gesperrt)

ドイツの法人税法において納税義務を負う形態の類型 (Typ) と比較 (vergleichen) できる外国の形態は、ドイツの租税法の適用において法人税の納税義務を負う形態と扱われる、という本件において示された判断枠組みは、類型比較 (Typenvergleich) と呼ばれている。また、その原則的なあり方は、外国の法形態とドイツの法形態の定型的な比較であると理解されている。つまり、外国の法形態とドイツの法形態の対応関係が明らかである多くの場合、それ以上、個別の吟味がされることはない。タイの合資会社について、連邦財政裁判所一九八八年二月三日判決¹¹⁾。リヒテンシュタイ

ンの株式会社について、連邦財政裁判所一九九二年六月二三日判決⁽¹²⁾。スイスの株式会社について、連邦財政裁判所一九九二年二月一六日判決⁽¹³⁾。チェコの合資会社について、連邦財政裁判所二〇〇七年四月四日決定⁽¹⁴⁾。ハンガリーの betéti társaság および korlátolt felelősségű társaság について、連邦財政裁判所二〇一一年五月二五日判決⁽¹⁵⁾。

(2) 事業所通達別表⁽⁶⁾

ベネズエラ裁判において確立された類型比較の原則的なあり方は、その後の課税実務に踏襲され⁽¹⁷⁾、一九九九年一二月二四日に発遣されたいわゆる事業所通達の別表一および二に至っては、外国の法形態のうち典型的なものについて、比較できるドイツの法形態が列挙されることとなった。そのうち、ドイツの企業法体系との差異から、しばしば類型比較の具体的なあり方が争われた英米の法形態については、たとえば以下の見解が示されている。

英国。Private company limited by shares – GmbH(有会社)°。Public company limited by shares – AG(株式会社)°。Limited Partnership – KG (合資会社)°。Partnership – OHG (合名会社)°。(Private) Unlimited company – KapGes (資会社)°。Cooperative society – Genossenschaft (協同組合)°。

米国。Business Corporation (Public Corporation, Close Corporation) - AG(株式会社)°。Limited Partnership - KG(合資会社)°。General Partnership - OHG (合名会社)°。

このように、ドイツの法形態との対応関係が明らかである典型的な法形態については、定型的な判断がされることで、課税実務の安定が図られている。このような課税実践は、類型比較の執行可能性に対する疑義を大きく払拭するものである。これに対し、ドイツの法形態との対応関係が明らかでない非典型的な法形態については、次に確認するとおり、個別的な判断がされている⁽¹⁸⁾。つまり、ドイツの租税法において、独立した主体とみなされる法形態から抽出される諸要

素が、外国の法形態に認められるかどうか、外国の法規定（および当事者の約定）を参照して、詳細な吟味がされる。したがって、もし類型比較の執行可能性に対する疑義があるとすれば、それは後者に限られることとなる。

3 類型比較の例外的あり方

（1）連邦財政裁判所一九六八年七月一七日判決⁽¹⁹⁾

本件は、ドイツの有限会社に対して、その社員であるとともに、サイロ（Silo）その他の事業財産を貸し付けていたリヒテンシュタインの信託事業（Treuumehmen）⁽²⁰⁾がドイツにおいて法人税の制限納税義務を負うかどうかが争われた事案である。なお、本件には、連邦財務大臣が訴訟参加している。同争点について、本判決は、以下のとおり判示して、原判決を取り消し、事案を原審に差し戻した。

「1 本件信託事業が法人税の納税義務を負う形態であるかどうかは、ドイツの租税法を基準として判断される。

(a) ドイツの法人税法において——国内源泉所得について無制限または制限——納税義務を負うのは、法人税法一条ないし三条にいう法人「等」に該当するものである。同規定が民法および商法の法形式に依拠している限りにおいて、法人税法一条ないし三条に挙げられた種類の権利能力ある形態または権利能力なき形態が存在するかどうかは、民法および商法を基準として定められる（……）。外国の会社の権利能力の判断については、国際私法の諸原理が基準となる。しかし、外国の権利能力ある会社または権利能力なき会社がドイツの法人税法またはたとえばドイツの所得税法に服するかどうかは、もっぱらドイツの租税法を基準として判断される（「ベネズエラ裁判」）。ベネズエラ裁判に

よれば、租税法の扱いは、外国の会社がその外国において規律された法的構造および経済的地位を考慮したときドイツの会社に対応しているといえるかどうかに依存する。そのとき、法人税の納税義務という問題について、外国の会社は対応するドイツの会社と同じく扱われることとなる。その際、留意されるべきは、権利能力の有無は決定的でないということである。なぜなら、ドイツの法人税法によれば、権利能力なき「社団等」も……法人税の納税義務を負うからである。したがって、権利能力が欠けている場合においても、法人税法三条にいう「権利能力なき社団等」に分類(einordnen)すべきかどうか……が吟味されなければならない。⁽²¹⁾ その際、次のことが考慮されなければならない。

本件においては……リヒテンシュタイン民法典九三二条aに準拠した信託事業が問題とされている。また、リヒテンシュタインの信託事業は、設立時、法人格の有無を選択することができる。しかし、法人格なき信託事業にも、人的団体についての一般規定が補充的に準用されるため、法人格の差異は法的に重要なものではない(……)。したがって、本件信託事業は、権利能力があるうとなかろうと、事実上(tatsächlich)、権利能力ある形態と類似しているといえる。つまり、本件信託事業は、いずれにせよ、法人税法一条一項五号、二条および三条により法人税の納税義務を負う形態と比較できる。また、本件信託事業が主観的納税義務を負うことは、当事者により争われていない。⁽²²⁾

(2) 米国 LLC⁽²³⁾ 通達

以上の判例に示唆されていた、類型比較の例外的なあり方は、その原則的なあり方から、必ずしも明確に区別されてきたわけではなかった。しかし、二〇〇四年三月一九日に発遣されたいわゆる米国 LLC 通達において、こうした例外的な判断枠組みそのものに加えて、その適用における具体的な考慮要素が明示されたことで、課税実務においても、ふたつの異なる判断枠組みの存在が意識されることとなった。

米国 LLC 通達は、「序論」、「米国の会社・組合法 (Gesellschaftsrecht) における LLC」、「米国の租税法における LLC」と題された各部分に続き、「ドイツの課税目的のための LLC の分類 (Einordnung)」と題された部分において、まず、以下の判断枠組みを示している。

「LLC は、ドイツの課税目的のため、独立した租税主体 (法人税の納税義務を負う形態) として分類されることもあるが、人的会社すなわち本件では LLC の各社員から独立していない導管 (事業所) として分類されることもある。こうした分類は、国内において無制限納税義務を負う社員の利益持分、利益分配および先取報酬に対する課税のほか、所得税法四九条にいう国内源泉所得を獲得した LLC の条約適格という問題についても、きわめて重要である。

ドイツの課税および独米租税条約の適用という目的のための LLC の分類は、もっぱらドイツの国内租税法を基準として判断される。独米租税条約は、法形態の分類について本店所在地国の法が基準をなすとは定めていない。むしろ、各締約国は、独米租税条約の適用におけるその分類について、自国の法を基準として行うこととされている。したがって、米国およびその各州の租税法を基準とした LLC の分類は、考慮されない。また、その帰結として、どのような趣旨で LLC の社員が LLC の米国における租税上の扱いについて選択権を行使したかも、重要でない。

LLC の分類については、ライヒ財政裁判所および連邦財政裁判所の判例において形成された、いわゆる二段階の法形態比較という原理が適用される。こうした原理によれば、外国法に準拠して設立された形態が、法人税法一条一項一号にいう内国法人または同条四号にいうその他の法人に類似しているかどうかを検討される(……)。

これによれば、外国の形態は、関連する外国の規定ならびに関連する組織 (Organisation und Struktur) 条項を総合考慮 (Gesamtbeurteilung) したとき、法的および経済的に内国法人またはその他の法人に類似すると認められる場合、法人 (Körperschaft) として分類される。こうした比較には、ドイツ法によれば法人の本質的な構成要素 (Strukturmerkmal) をなす、あらゆる要素 (Element) が考慮される。……。」

その上で、類型比較という判断枠組みの具体的な適用のため、以下の考慮要素を掲げて、それぞれ簡単な解説を付している。①集中化された業務執行および代表、②有限責任、③持分の自由譲渡性、④利益の配賦 (Gewinnzuteilung)、⑤出資、⑥会社の無限の存続期間、⑦利益の分配 (Gewinnverteilung)、⑧形式的な設立要件、⑨その他の基準。このうち、⑨の解説において、外国の形態の外国における権利能力の有無は、類型比較において意味をもたないことが強調されている。

このように、米国 LLC 通達において示された例外的な判断枠組みは、その後まもなく、フロリダ州の LLC について争われた連邦財政裁判所二〇〇八年八月二〇日判決において、明示的に踏襲されることとなった。⁽²⁴⁾ とくに、その際、組織条項 (Articles of Organisation) における具体的な規定が考慮されるべきことも、強調された。また、二〇一〇年四月一六日に発遣された通達において、こうした判断枠組みの対象は、米国の LLC に限定されないことが示唆されることとなった。⁽²⁵⁾

4 類型比較と国際私法の関係

(1) 実務における混乱

これまでの検討からすでに明らかとなり、ドイツの租税法の適用における外国の法形態の扱いについては、もっぱらドイツの租税法が基準とされている。つまり、ドイツの国際私法は基準とされていない。しかし、こうした理解が確立される過程では、課税実務において、若干の混乱が見られた。ドイツ国内に所在地（または本拠地）⁽²⁶⁾がある、英国の private company limited by shares についで、国際私法上は、設立地説（Gründungstheorie）でなく、所在地説（Sitztheorie）による限り、⁽²⁷⁾ 法人格が認められない以上、租税法上も、法人税の納税義務を負わない、という見解を示した、⁽²⁸⁾ Hamburg 税務署通達および Baden-Württemberg 財務省通達は、⁽²⁹⁾ その例である。⁽³⁰⁾ しかし、こうした見解が誤りであることは、その後まもなく、多くの学説において指摘されたばかりか、⁽³¹⁾ 次に検討するリヒテンシュタイン判決（Lichtenstein-Urteil）においても明示的に判断されることとなった。

(2) 連邦財政裁判所一九九二年六月二三日判決⁽³²⁾

本件は、リヒテンシュタインの商業登記簿に登記があり、ドイツに管理支配地がある、リヒテンシュタインの株式会社の損失が、その社員であるドイツ居住者の所得から控除できるかどうかが争われ、その先決問題として、リヒテンシュタインの株式会社が、ドイツの租税法において法人税の納税義務を負う独立した主体であるかどうかが争われた事案である。なお、本件には、連邦財務大臣が訴訟参加している。同争点について、本判決は、以下のとおり判示して、原判決を取り消した。

「外国の会社の権利能力は、その所在地および管理支配地がある外国の法を基準として判断される（……）。これと

異なるのは、定款上の所在地（一九七七年租税通則法一一條）が外国にあり、事実上の所在地が設立時からドイツにあるか、その後ドイツに移転してきた資本金会社である。こうした会社の権利能力は、国際私法上、連邦最高裁判所の判例および学説の支配的な見解によれば、事実上の所在地において妥当する法秩序を基準として判断される（所在地説）。したがって、外国で設立され、事実上の所在地が設立時から国内にあるか、その後国内に移転してきた株式会社は、いずれにせよ、ドイツの商業登記簿に登録されるまで、権利能力をもたない（……）。……。したがって、本件株式会社は、リヒテンシュタイン法によれば、権利能力をもつとしても、ドイツ法によれば、ドイツの商業登記簿に登録されていないため、権利能力をもたない（……）。」

「国内において権利能力をもたない外国の法人が、ドイツの資本金会社その他の法人に類似しているとき、法人税の納税義務を負うかどうかは争われている。

(a) 外国に所在地および管理支配地があり、権利能力をもつ外国の会社については、判例によれば、法人税法一条一項一号または四号という資本金会社またはその他の法人の類型（Typ）と比較できるかどうかを基準として判断される（……）。外国の会社は、会社の組織（Organisation und Struktur）について関連する外国の諸規定を総合評価（Gesamtwürdigung）したとき、法的および経済的に、国内の資本金会社その他の私法上の法人に類似すると認められる場合、法人税の（制限）納税義務を負う。……。

(b) 学説のほぼ一致した見解によれば、外国の会社が権利能力をもたないことは同じく決定的でないとされてきた。むしろ学説によれば、判例と同じく、外国の会社において、ドイツの法人税法によれば法人税の納税義務について必要な諸要素が見られるかどうかを基準とされてきた。決定的であるのは、外国の会社が、類型比較において、法人税

の納税義務を負う国内の会社に対応しているかどうかである（……）。

(c) これに対し、かつて税務行政は、国内に管理支配地がある外国の資本会社は、権利能力をもたないため、法人税の納税義務を負わないという見解を主張していた。……。しかし、連邦財務大臣の代理人が口頭弁論手続に参加してきたように、税務行政は、こうした見解をやはり支持していない。」

「したがって、本法廷は、連邦財務大臣および学説の支配的な見解を採用する。外国で設立され、ドイツの資本会社のように組織された外国の会社は、その管理支配地が国内にあり、したがってドイツの国際私法によれば権利能力をもたないとしても、……法人税の無制限納税義務を負うことがある。」

そこで、本判決は、以上の判断枠組みの具体的な適用において、リヒテンシュタイン法の諸規定を評価して、本件株式会社は、ドイツの株式会社に類似しているため、法人税の無制限納税義務を負うと判断するに至った。⁽³³⁾つまり、国際私法上、権利能力があるかどうかと、租税法上、独立した主体であるかどうかは、相互に独立した問題であると判断したことになる。

三 類型比較の理論的検討

これまで見てきたように、ベネズエラ裁判後、判例および実務においては、類型比較という判断枠組みが大まかに維持されてきた。また、その実質的な理由は、「課税の公平」というベネズエラ裁判の説明に尽きっていると理解されて

きた。⁽³⁴⁾ そのため、類型比較に対する（散発的な）批判も、支配的な見解を揺るがすことは決してなかった。

しかし、そうした批判を分析することで、それらが支配的な見解に動揺を与えることができなかった理由を探ることは、類型比較の意義と限界を定めるため、必ずしも無意味な作業でないかもしれない。そこで、以下では、①租税法と国際私法の関係、②国際的企業の競争中立性、③類型比較の例外的あり方という異なる見地からされた批判に的を絞り、以上の課題に取り組みたい。

1 租税法と国際私法の関係

類型比較に対する最初の（潜在的な）批判は、「租税法と国際私法秩序の統一性」という見地から提起されたと理解できるものである。これは、ベネズエラ裁判の直後、ある国際私法の博士論文において提起されたものであり、当時、さほど注目を集めたわけではなかったが、戦後、国際租税法の体系が構築される過程において、Otmar Bühler および Klaus Vogel⁽³⁶⁾ とうとう二人の碩学から否定的に言及されて退けられたものである。⁽³⁹⁾

批判の論旨は、一見したところ、明快である。まず、国際租税法には、租税法上の概念と私法上の概念があると論じられる。⁽⁴⁰⁾ たとえば、外国税額控除における「租税」の概念は、前者の例であり、外国の租税法のあり方が考慮されると⁽⁴¹⁾いう。これに対し、それ以外の大部分は、後者に属するものであり、国際私法という抵触法規範を通じて選択される実質法のあり方が考慮されるという。⁽⁴²⁾ 不動産取得税における「共有」または「契約」の概念が、その例とされる。⁽⁴³⁾

ところが、同批判は、議論のはじめにおいて、国際租税法を国際公法と位置づけた上で、「国内実質法の国際的適用にかかわる国際租税法」と「実質法の選択にかかわる国際私法」の論理的な差異を承認していた。⁽⁴⁴⁾ そのため、国際租税

法が、「私法上の概念」について、国際私法を基準としているという理解は、必ずしも自明でないはずであった。

こうした論証の不足を補うためか、同批判は、議論のわりにおいて、「すべての租税法秩序はひとつの体系である」という規範的な認識を援用している。⁽⁴⁵⁾ そうした認識によれば、各国の租税法は、同一の事実関係について、同一の性質決定をすべきだという。つまり、結局、租税法上の概念についても、私法上の概念についても、各国の租税法と整合的な解釈をすべきだという。

もちろん、こうしたふたつの異なる議論の関係は、さほど明晰でない。そればかりか、そもそも各国の租税法が同一の性質決定をすべき基準も、さほど明白でない。なるほど、いずれにせよ、多くの場合、国際私法を基準としても、各国の租税法を基準としても、結論は重なり合うのかもしれない。また、外国の法形態についても、基準とすべき国際私法または各国の租税法の理解しだいで、結論は重なり合うのかもしれない。⁽⁴⁶⁾ しかし、少なくとも、常にそうした符合が成立するためには、それじたい論証を要する、いくつもの前提が必要なはずである。このような疑問があるためか、Bühler は、同論文の存在について、わずかに言及しているにすぎない。⁽⁴⁷⁾

これに対し、Vogel は、より広範な視野において、国際租税法ひいては国際行政法と国際私法を統一的に理解しようという構想そのものに異論を向ける。⁽⁴⁸⁾ そのため、同批判は、「国内実質法の国際的適用にかかわる国際租税法の論理」を「実質法の選択にかかわる国際私法または抵触法の論理」と不当に混同しているのではないかという疑いを向けられることとなる。⁽⁴⁹⁾

Vogel は、『行政法規範の領域的適用範囲』と題された教授資格申請論文において、国際行政法と国際私法の構造的な差異を明証する具体例として、国際行政法と位置づけられた国際租税法について、大要、以下のとおり論じる。⁽⁵⁰⁾

確かに、租税法が、国際的關係において、明示的に、国際私法を基準とすることもある。相続税法における相続財産

の帰属 (Erbanfall) が、その典型である。⁽⁵¹⁾しかし、そうした明示的な決定がない限り、租税法は、国際私法を基準としていないと理解すべきである。租税法が、私法から概念を借用しているとき、自国の私法を参照しているにすぎないからであり、また、そもそも、公平な課税という租税法の目的と（ヨーロッパ市民社会の共通性という仮定の上に成立する）私的自治の保障および判決の調和という国際私法の目的は、異なるからである。⁽⁵²⁾これを、一般的に、主要問題が行政法に属すれば、先決問題は行政法を基準として判断される、と定式化することもできる。

こうしたVogelの主張の前提および射程についての本格的な考察は、本稿の課題を大きく超えるものである。しかし、その実質的な背景と考えられる、現実には必ずしも共通性がない外国の私法のあり方が国内の租税法のあり方に決定的な影響を与えてしまうことへの危惧は、その後の議論にも受け継がれることとなる。⁽⁵³⁾

2 国際的企業の競争中立性

類型比較に対する異なる本格的な批判は、一九七〇年代に至り、当時EEDに勤務していた実務家により提起されたものである。⁽⁵⁴⁾そこでの問題関心は、類型比較によれば、ドイツの合名会社または合資会社に類似し、外国で法人税の納税義務を負う会社の留保利益は、ドイツでの共同事業者課税（組合課税）と外国での法人課税という二重課税に服することとなるというものである。⁽⁵⁵⁾

批判の論拠は多岐に亘る。しかし、そのうち、「租税法と国際私法秩序の統一性」という見地からされたものは、⁽⁵⁶⁾せいぜい繰り返すにすぎないと考えられる。また、EEDの域内における企業と法人の相互承認という見地からされたものは、⁽⁵⁷⁾もともと私法に限られていた条約の議論を租税法に拡張するものであり、そもそも根拠に欠ける。⁽⁵⁸⁾そこで、以下では、

国際的企業の競争中立性という見地からされた批判を取り上げる。⁽⁴⁹⁾

いわく、外国において法人税の納税義務を負う人的会社をドイツにおいて資本会社として承認するため決定的であるべきは、競争正義 (Wettbewerbserichtigkeit) という考えである。また、この考えによれば、考慮されるべき競争状態 (Wettbewerbslage) は、会社が利益を獲得した国のものであり、その社員が居住していて、利益が分配される国のものではないという。つまり、国内の居住者を社員とする外国の会社について、外国における競争状態が不利にならないよう、国内の租税法は配慮すべきであるという。

しかし、国内の租税法が、外国の法形態が所得を分配する国内の競争状態でなく、所得を獲得する外国の競争状態に対する中立性を確保しなければならない理由は不明である。また、たとえば外国の法形態が設立準拠法として選択した国とは異なる国において所得を獲得する場合、この議論は前提を欠くこととなる。さらに、そもそも、留保利益に対する二重課税という問題は、国内の居住者である社員における外国税額控除により解決されているとも考えられるはずのものである。

このように、同批判には、さまざまな疑問があり、ドイツでは、以上を含め、その直後にされた包括的な反論により退けられたものと考えられている。⁽⁶⁰⁾

3 類型比較の例外的あり方

以上の二つの批判はいずれも、類型比較に外在的な批判として理解できる。これに対し、近年、米国のLTCをめぐる議論においては、類型比較に内在的な問題も指摘されている。⁽⁶¹⁾そこで、最後に、ある標準的な体系書の叙述を参照し

て、そうした問題を概観したい。⁽⁶²⁾

ただし、問題の所在は、容易に予想できるものでもある。つまり、類型比較の例外的なあり方において、外国の法形態の個別具体的な諸要素が総合的に評価されることとなれば、その適用は法的安定性に欠けることとなる、というものである。⁽⁶³⁾ 事実、米国 LLC 通達は、すでに引用した部分に続き、「個別事例における LLC の分類」と題された部分において、以下のことを繰り返し強調していた。

「米国法における LLC という形態の広範な選択可能性を考慮すれば、ドイツの課税目的のためのその分類について、一般的な命題を立てることは不可能である。したがって、個別事例において法律の規定および定款上の規定により形成された具体的なあり方が、判断の基礎となるほかない。

分類の基準は、問題の LLC に認められる諸要素がその全体像 (Gesamtbild) において法人 (Körperschaft) と人的会社のいずれに典型的であるかどうかである。そのため、その判断に際して、各諸要素は比較考量されなければならない。その際、そのいかなる要素にも決定的な意義は与えられない。したがって、たとえば問題の LLC に法人の要素として有限責任または無限の存続期間が認められれば、その LLC がただちに法人として分類される、ということとはならない。……」

このように、分類の基準は、あくまで諸要素から描き出される全体像であり、ひとつの要素に決定的な意義が与えられることはない。したがって、通達の解釈として、ひとつの要素を根拠として、たとえば法人として分類することはで

きない。しかし、通達からは、全体像の判断について、それ以上、いかなる解釈基準も読み取ることができない。これは、従来の連邦財政裁判所の判断にも付随していた問題である。

そのため、従来、こうした全体像の判断について安定した解釈をもたらすため、外国の私法ひいては租税法における独立した主体としての扱いを考慮しようとしたり、当事者の意思を重視しようとしたりする議論も散見されていた。⁶⁴また、そればかりか、米国のチェック・ザ・ボックス規則を参照して、課税方式について、当事者の選択権を認めようとする議論も散見されていた。⁶⁵

これに対し、米国 LLC 通達は、個別事例において、どうしても、一義的な (eindeutig) 全体像が導かれない場合、①集中化された業務執行および代表、②有限責任、③持分の自由譲渡性、④利益の配賦、⑤出資というすでに紹介した諸要素のうち多数を以て、分類の基準に代えるという決断をしている。しかし、こうして示された補充的な基準は、従来の議論からの飛躍であるばかりか、いまだ判例の追認を得ることができていないものでもある。そのため、こうした米国 LLC 通達の決断について正しく評価するためには、さらなる議論の展開を俟つ必要がある。

4 小括

類型比較に対しては、一九三〇年代、一九七〇年代および二〇〇〇年前後というおよそ三つの異なる時期において、それぞれ異なる見地から散発的な批判が見られた。このうち、最初の批判は、ある国際私法の博士論文によるものであり、そもそも理論的な根拠も意義も不確かなものであったが、戦後、国際行政法および国際私法という異なる構想の差異を強調した Vogel の議論により、完全に退けられたと理解されている。

続いての批判は、IBFDの実務家によるものであり、国内租税法の解釈を通じて二重課税を排除しようという実践的な意図を背景とするものであった。しかし、外国の競争状態に対する中立性をはじめ、そこで示されたさまざまな論拠は、いずれも十分に説得的であるとは考えられないものであった。

最後に、近年の批判は、米国のLTCに関する議論を通じて浮き彫りとされた類型比較の例外的なあり方に向けられたものであり、とくに米国へ留学した経験をもつ実務家により提起されたものである。しかし、課税実務は、米国LTCの通達においても、全体像を基準とした総合考慮という判断のあり方を、少なくとも原則として、維持している。

このように、散発的な批判はあったものの、類型比較という判例の立場は、実務および学説において支持されてきた。もちろん、その実質的な根拠として、ベネズエラ裁判後、課税の公平という理念が共有されてきたことは、それじたい重要な認識である。しかし、こうした理念が、たんなる剥き出しの利益考量の域を超えて、国際行政法という国際私法とは異なる世界像を前提とした理論的な構想において、強固な基盤を獲得していることは、さらに重要な認識である。

四 おわりに

本稿は、租税法における外国の法形態という限られた問題について、ドイツ法の実像を素描したものにすぎない。したがって、ドイツ法において重視されていた、課税の公平という理念の意義については、国際行政法および国際私法という異なる構想の差異を批判的に識別しつつ、さらに考察を重ねていかなければならない。また、租税法において、法人課税および組合課税という異なる課税のあり方が並存していることの意義についても、考察を避けることはできないであろう。

他方、ドイツ法の背景には、国際私法における外国の法形態について、ひとつの明確な態度決定があることも見のすることができない。そのため、ドイツ法のあり方から日本法のあり方へ、明確な示唆を引き出すためには、民法三五条および会社法八二三条という外国法人および外国会社にかかる規定の意義についても、基礎的な考察を重ねる必要がある。しかし、これもまた、本稿の課題を大きく超えるものである。

(追記)

本稿は、平成二六年度科学研究費助成事業(学術研究助成基金助成金)(若手研究(B))(課題番号26780007)の成果の一部である。

- (1) また、内国法人として無制限納税義務を負うか否かが、設立地により判断されるのではなく、所在地により判断されるのであれば、問題状況はさらに複雑な様相を呈することとなる。
- (2) ごく簡単な分析として、田中啓之「判批(東京高判平成二五年三月一三日訟月六〇卷一号一六五頁)」「税研一七八号『最新租税基本判例七〇』(二〇一四)九七頁。
- (3) 木村弘之亮「判批(大阪地判平成二二年二月一七日判時二二二六号二八頁)」「判評六三八号一六〇頁(二〇一二)、今村隆「外国事業体の『法人』該当性」税大ジャーナル二四号一頁(二〇一四)。
- (4) ごく簡単な紹介として、吉村政穂「ハイブリッド事業体・取引を利用したスキームをめぐる課税上の問題」租税研究七五五号二四三頁(二〇一二)、今村・前掲註三。
- (5) なお、たとえばIFAにおける、国際的な議論の蓄積も無視できない。Partnerships and joint enterprises in international tax law, CDFI LVIII b (1973); Recognition of foreign enterprises as taxable entities, CDFI LXXIII a (1988); International

- (9) Deutsches Reichseinkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920, RGBl. I 1920, S. 353 und Deutsches Körperschaftsteuergesetz vom 30. 3. 1920, RGBl. I 1920, S. 393.
- (7) RFH vom 17. 4. 1925 I A 92/24, RFHE 16, S. 212.
- (8) ただし、学説においては、国際私法を通じて選択された実質法が基準となるという見解も主張されていたようである。W.

(8) ただし、学説においては、国際私法を通じて選択された実質法が基準となるという見解も主張されていたようである。≡

(5) RFH vom 12. 2. 1930 VI A 899/27, RStB. 1930, S. 444, RFHE 27, S. 73.

(11) BFH vom 3. 2. 1988 I R 134/84, BStBl. II 1988, S. 588

(13) BFH vom 16. 12. 1992, BStBl. II 1993, S. 399. Vgl. auch BFH vom 26. 8. 1993 I R 44/92, BFH/NV 1994, S. 318.

(14) BFH vom 4. 4. 2007 I R 110/05, BStBl. II 2007, S. 521, BFHE 217, S. 535

(15) BFH vom 25. 5. 2011 I R 95/10, BStBl. II 2011, S. 807, BFHE 233, S. 314.

(16) Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, BMF-Schreiben vom 24. 12. 1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, S. 1076.

(17) たうちんく スペインの合名会社おむひ合資会社につうてい Steuerliche Behandlung spanischer Personengesellschaft, BMF-Schreiben vom 19. 3. 1976, IV C 6 – S 1301 – Spanien – 20/75, BB 1976, 540, RIW 1976, S. 305; たうてい sociedad de responsabilidad limitada のうてい Vermeidung der Doppelbelastung im Verhältnis zu Chile: Behandlung einer „sociedad de responsabilidad limitada“ als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft, BMF-Schreiben vom 1. 12. 1980, IV B 7 – S 2741 – 20/80, DB 1981, S. 139, RIW 1980, S. 70.

(18) Vgl. auch *A. Kumpach*, Der Durchgriff im Steuerrecht, Habil., München 1968, S. 141 ff.; *H.-J. Wunster*, Die Qualifikation ausländischer Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht, RfW 1981, S. 679.

(9) BFH vom 17. 7. 1968 I 121/64, BStBl. II 1968, S. 695, BFHE 93, S. 1.

- (20) § 932 a PGR なお「リヒテンシュタイン民法典は、第一巻「物権法」、第二巻「債権法」、第三巻「人および会社法」(Personen- und Gesellschaftsrecht)、第四巻「家族法」および第五巻「相続法」から構成されている。こうした民法典の総合的な体系を維持するため、一九二八年四月一〇日、信託事業(事業信託)について新しく設けられた全部で一七〇条の規定は、形式上、「人および会社法」九三二条 a に位置づけられている。そのため、同条を指して「信託事業法」と呼ぶこともある。オーストリア民法典を継受したリヒテンシュタイン民法典において、信託事業法は、リヒテンシュタインに独自のものとして評価されているようである。Vgl. auch A. Rappach, aa.O., S. 141 ff.
- (21) ただし、現在では、国際私法上、権利能力なき会社について、租税法上、権利能力なき社团等との対応を検討することは、類型比較のあり方として誤りであると理解されている。
- (22) BFHE 93, S. 3 ff.
- (23) Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, BMF-Schreiben vom 19. 3. 2004, IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BSBl. I 2004, S. 411.
- (24) BFH vom 20. 8. 2008 I R 34/08, BSBl. II 2009, S. 263.
- (25) Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BMF-Schreiben vom 16. 4. 2010, IV B 2 - S 1300/09/10003.
- (26) 国際私法上の所在地 (Sitz) は、租税法上の所在地 (Sitz) (§ 11 AO) と全く異なる概念である。租税法上の所在地は、「法律、会社契約、定款、寄付行為その他これに類するものにより定められた地 (Ort)」である。これに対し、国際私法上の所在地は、むしろ租税法上の管理支配地 (Geschäftsleitung) (§ 10 AO) に対応する概念である。
- (27) なお、現在では、欧州連合域内における企業の移転の自由を保障するため、域内の外国会社については、異なる解釈が採用されている。しかし、本稿では、これを詳しく論じる必要がない。
- (28) FinBeh. Hamburg, Erlass vom 15. 1. 1985, 53 - S 2071 - 3/82, DB 1985, S. 258.
- (29) FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 15. 1. 1985, S 2071 A - 1/84, DStR 1985, S. 180.
- (30) また、税務行政の担当者「見解」について V. Sarrazin, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften, FR 1985, S. 466, R. Oppermann, Steuerrechtliche Folgen der Verlegung des Sitzes und des Orts der Geschäftsleitung von

- ausländischen Kapitalgesellschaften in das Inland, DB 1988, S. 1469; zust. C. *Buyer*, Die „Repariturierung“ ausländischer beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften durch Sitzverlegung ins Inland, DB 1990, S. 1682.
- (15) D. J. *Piltz*, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund inländischer Geschäftsleitung, FR 1985, S. 347; J. M. *Mössner*, Selbstständigkeit juristischer Personen und Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht, RIW 1986, S. 208; U. *Hartmann*, Steuerliche Subjektsfähigkeit ausländischer juristischer Personen mit inländischer Geschäftsleitung am Beispiel einer britischen „non-resident-limited“, DB 1987, S. 122; M. *Lehner*, Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, RIW 1988, S. 201; H. *Debatin*, Subjektsfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgesellschaften im deutschen Steuerrecht, BB 1988, S. 1155; E. *Dötsch*, Körperschaftsteuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes bzw. der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft über die Grenze, DB 1989, S. 2296; H. *Debatin*, Zum Steuerstatus ausländischer Kapitalgesellschaften, BB 1990, S. 1457; G. *Epler*, Sitztheorie, unbeschränkte Steuerpflicht und Mißbrauch, DB 1991, S. 1949; U. *Henkel*, Subjektsfähigkeit grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften, RIW 1991, S. 565; a.A. F. *Wassermeyer*, Kann eine ausländische Kapitalgesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sein?, DB 1990, S. 244.
- (16) BFH vom 23. 6. 1992 IX R 182/87, BStGBI. II 1992, S. 972, BFHE 168, S. 285.
- (17) ただし「国際私法上、権利能力をもたない会社に「いつ」その根拠条文が、法人税法一条一項一号でなく、五号である」と判断されたことは、類型比較のあり方として正しいとはいえず批判され、現在では傍論にすぎない理解であろう。B. *Knobbe-Keuk*, Anmerkung, DB 1992, S. 2070.
- (18) Etwa W. *Arendt*, Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steuerrecht, StuW 1969, Sp. 381; ders., Anwendung deutscher Sachnormen auf ausländische Privat institute, StuW 1960, Sp. 349; A. *Raupach*, aaO., S. 137 f.; H. *Debatin*, Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, AWD 1969, S. 477; B. *Grossfeld*, Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Habil., Tübingen 1974, S. 63.
- (19) E. *Herzfeld*, Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems, Diss., VjSchStFR 6 (1932), S. 422.

- (36) 事実‘ 同批判は’ 當時の他の代表的な文献になつてゐない。『*E. Rabel, Das Problem der Qualifikation, Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht* 5 (1931), S. 241 ff., S. 270, S. 273; *E. Isay, Internationales Finanzrecht: eine Untersuchung über die äußeren Grenzen der staatlichen Finanzgewalt*, Stuttgart/Berlin 1934, S. 6 ff.; *W. Wengler, Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung*, Berlin/Leipzig 1935, S. 102 ff.
- (37) *O. Bühler, Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR). Ein systematischer Versuch*, Amsterdam 1960; *ders.*, Prinzipien des Internationales Steuerrechts, IStR - Ein systematischer Versuch, Amsterdam 1964, S. 75 ff.; 行政法から研究生活を開始した租税法の碩学が、最晩年の研究対象として本問題を選択したという事実は、それごたい興味深いものである。なお、Bühler は、IFA 創設者の一人でもある。
- (38) *K. Vogel*., Die räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, Habil., Frankfurt am Main 1965, 同2ページ 行政法から研究生活を開始した租税法の碩学が、最初期の研究対象として本問題を選択したという事実が、それごたい興味深いものである。
- (39) *D. J. Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Diss., Heidelberg 1981, S. 64 mwN.
- (40) *E. Herzfeld, aaO*, S. 457.
- (41) *E. Herzfeld, aaO*, S. 457, S. 460 ff..
- (42) *E. Herzfeld, aaO*, S. 457, S. 462 ff..
- (43) *E. Herzfeld, aaO*, S. 457, S. 459.
- (44) *E. Herzfeld, aaO*, S. 423 ff..
- (45) *E. Herzfeld, aaO*, S. 467.
- (46) *E. Herzfeld, aaO*, S. 463, S. 464, S. 467.
- (47) *O. Bühler*, IStR und IPR, aaO, S. 13.
- (48) *K. Vogel, aaO*, Verwaltungsrechtsnorm, S. 151 ff..

- (49) なお、Vogel は、同批判において国際私法から国際租税法へ持ち込まれた「性質決定 (Qualifikation)」という用語について「包摂 (Subsumtion)」または「分類 (Einordnung)」という用語に比べて、むしろ「貫つて主張している」。K. Vogel, Ein Qualifikationsproblem im Dreieck zwischen Deutschland, Frankreich und Österreich, in: GS für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 835.
- (50) K. Vogel, aa.O., Verwaltungsrechtsnorm, S. 290 ff., S. 330 ff..
- (51) RFH vom 24. 9. 1935 III e A 37/35, RStB. 1935, S. 1366, RFHE 38, S. 225; RFH vom 16. 1. 1936 III e A 33/35, RStB. 1936, S. 248; BFH vom 20. 12. 1957 III 250/56 U, BFHE 66, S. 204; W. Wengler, aa.O., S. 60 ff.; vgl. auch H. Möller, Erbschaftsteuergesetz und ausländisches Erbrecht, Diss., Göttingen 1970.
- (52) Auch K. Vogel, aa.O., Verwaltungsrechtsnorm, S. 215 ff..
- (53) Elwa B. Grossfeld, aa.O., S. 53.
- (54) L. Hintzen, Die Anerkennung ausländischer Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften nach deutschen Steuerrecht, DStR 1971, S. 327; ders., Zur Qualifikation ausländischer körperschaftsteuerpflichtiger Personengesellschaften, StuW 1974, S. 319. 論文から推測する限り、執筆の動機は、一九六八年、ベルギーの裁判所が、オランダの合名会社 Vanden Akker のドイツ・ベルギー法を適用して法人として課税するという判断をしなかった事例が、IBFD の関心を集めていたことにあるように見える。L. Hintzen, Anerkennung, S. 330. なお、後者の論文は、主として、前者の論文を、独西租税条約との関係で、展開したものである。
- (55) L. Hintzen, aa.O., Anerkennung, S. 328.
- (56) L. Hintzen, aa.O., Anerkennung, S. 331 ff. なお、論者の実践的な意図は、外国の私法ひいては外国の租税法における扱った平仄を合わせるべきだと、ドイツ側のようである。
- (57) L. Hintzen, aa.O., Anerkennung, S. 334.
- (58) 条約の文言および沿革を超えて、ドイツの指摘について、B. Grossfeld, aa.O., S. 61 f..
- (59) L. Hintzen, aa.O., Anerkennung, S. 333 f..
- (60) V. Kluge, Die Anerkennung ausländischer Gesellschaften im deutschen Steuerrecht, DStR 1976, S. 365.

- (19) 最初期の議論として、*E. Schlüter*, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft? – Aktuelle Qualifikationsfragen, DStJG 8 (1985), S. 215, S. 224 ff.; *F. E. F. Hey*, Gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte der Limited Liability Company, RIW 1992, S. 916; *ders.*, Stellung der US (Delware) Limited Liability Company im internationalen Steuerrecht, in: FS für Helmut Debatin, München 1997, S. 121; *J. Lüdiche*, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, StbJb 1997/98, S. 449.
- (20) *H. Schnitker*, in: F. Wassermeyer / S. Richter/ *ders.*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Köln 2010, S. 132 ff.
- (21) *H. Schnitker*, aa.O., S. 161, S. 165.
- (22) *H. Schnitker*, aa.O., S. 164. Etwa *K. Pusill-Wachsmuth*, Der Typenvergleich zur Einordnung ausländischer Gesellschaften in das deutsche System der Einkommensbesteuerung, Diss., Frankfurt am Main 2003, S. 174 ff.; *H. Herrmann*, Die Einordnung ausländischer Gesellschaften im Ertragsteuerrecht am Beispiel der US-Amerikanischen Limited Liability Comapy, RIW 2004, S. 445.
- (23) *H. Schnitker*, aa.O., S. 165 f.