

外国法取引等への日本の租税法の適用の在り方について

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人 / 弁護士 黒松 昂蔵

December 2018

In brief

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に伴い、外国法に準拠する取引等（以下「**外国法取引等**」）へ日本の租税法を適用しなければならない場面が増大しています。しかしながら、外国法取引等への日本の租税法の適用の在り方について課税当局が見解を公表した例は少なく、また、裁判例及び裁決例においても、先例の集積は乏しいのが現状です。そのため、多種多様な外国法取引等に日々直面する企業においては、実務上、十分な理論的な整理を行うことなく、課税上の取扱いを判断しているという場面も少なからず見受けられます。

そこで、本ニュースレターでは、企業における税務実務上の判断に資するべく、外国法取引等への日本の租税法の適用の在り方の大枠について考察します。

In detail

本ニュースレターでは、外国法取引等への日本の租税法の適用の在り方の大枠について考察します。以下で検討するとおり、外国法取引等へ日本の租税法が適用されるか否か（適用される場合には、いずれの規定が適用されるか）という問題に係る解釈の在り方については、（租税法において独自の定義が定められている場合は、外国法取引等がその定義に該当するか否かを検討することになりますが、このような場合を除き、）大要、以下の2つの方法が考えられます。

- (a) 租税法の規定にて参照される日本の私法上の規定又は私法上の概念に係る解釈に依拠する方法（この場合、外国法取引等が日本の私法上の規定の適用対象になるか、又は私法上の概念に該当するかという点を、私法上の解釈に基づき検討することとなります）（後記 **1.(1)**及び**(2)②前段**ご参照）
- (b) 関連する日本の私法上の概念に「相当する」ものであるか否かを租税法独自に検討する方法（この場合、外国法取引等が日本の私法上の概念に「相当する」ものであるか否かを検討することとなりますが、「相当する」ものであるか否かの判断を、租税法の解釈上、どのような観点から行うべきかが問題となります）（後記 **1.(2)①**及び**②後段**並びに後記 **2.**ご参照）

以下、これらの内容について、順を追って検討します。

1. 租税法解釈における外国法取引等と私法上の概念との関係

(1) 租税法において特定の日本の私法が明示的に参照されている場合

まず、租税法において特定の日本の私法（例えば、会社法等）が明示的に参照されている場合（例えば、いわゆる適格ストック・オプションについて規定する租税特別措置法 29 条の 2 第 1 項等の場合）には、外国法取引等へ日本の租税法が適用されるか否かは、租税法独自の観点からの検討は基本的に不要であり、当該外国法取引等に当該日本の私法（例えば、会社法等）が適用されるか否かによって決まります。

(2) 特定の日本の私法を明示的には参照していない租税法の解釈

上記(1)とは異なり、租税法において、特定の日本の私法が明示的には参照されていない場合(即ち、租税法の規定において「会社法」等の言葉が用いられていない場合)、外国法取引等へ日本の租税法が適用されるか否かは、対象となる外国法取引等が租税法の規定で用いられる文言(用語)に該当すると解されるか否かにより決定されます。そして、かかる租税法の規定で用いられる文言(用語)に係る解釈については、租税法において独自の定義が定められている場合には、その定義に該当するか否かを検討することになりますが、租税法に独自の定義規定を設けることなく、日本の私法上の概念あるいは枠組みが利用されている場合には、以下の2つの場合に分けて検討する必要があると考えられます。

- 租税法において利用されている日本の私法上の概念について、当該私法上、当該概念を外国法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)(下記①)
- 租税法において利用されている日本の私法上の概念について、当該私法上、当該概念を外国法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)(下記②)

① 外国法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が利用する場合

まず、租税法において利用されている日本の私法上の概念について、私法上、当該概念を外国法取引等へ適用することがそもそも想定されていない場合には、当該外国法取引等が、当該私法上の概念に「相当する」と評価されるときに、当該租税法が適用されることになると考えられます¹。

この場合には、専ら、日本の租税法の解釈として、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りますが、この点については、外国法に基づいて設立された組織体(以下「**外国事業体**」)が日本の租税法上の「法人」に該当するか否かとの争点に係る判断を示した最高裁判例(最二小判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 卷 5 号 1253 頁であり、以下「**LPS 事件最高裁判決**」)の内容も踏まえてまとめて後述します(後記 2. 参照)。

② 外国法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が利用する場合

次に、日本の租税法が外国法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について検討します。

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までは言えないまでも)問題となっている外国法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、法的安定性の見地から、基本的に、当該私法への当てはめに倣って当該外国法取引等を当該租税法へ当てはめることが合理的であると思われ²。

これに対して、外国法取引等が日本の私法上の概念に該当するか否かが、当該私法の解釈上明確でない場合には、問題が複雑化します。

¹ 裁判例(例えば、東京高判平成 17 年 1 月 26 日税務訴訟資料 255 号順号 9911 及び東京地判平成 21 年 11 月 12 日判例タイムズ 1324 号 134 頁)、課税実務上の取扱い(例えば、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)及び学説(増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税一再論」税務事例研究 126 号(2012)63～64 頁、瀧圭吾『所得課税の国際的側面』(有斐閣、2016)331 頁、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)の中には、当職らの見解と親和的であると見受けられるものが散見されます。

² 従前から提唱されている借用概念に係る統一説(金子宏『租税法〔第 22 版〕』(弘文堂、2017)120 頁参照)と同様の考え方です。

この点、外国法取引等が私法上の概念に該当するか否かによって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場合、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、租税法への当てはめを行うことも十分に合理的であると思われます³。

これに対して、外国法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ます。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って、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（「団体」であれば足りる）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ます。

このような場合、私法上それを探求する実益が乏しい以上、私法の解釈を明らかにすることは困難であり、ひいては、私法の解釈を明らかにし、その結果を踏まえて租税法への当てはめを行うというアプローチを採ることは困難であると思われます⁴。この場合の問題状況は、外国法取引等への適用が私法上想定されていない概念を日本の租税法が利用している場合と同様になるため、基本的には、前記①において論じたところと同じく、外国法取引等のうち、私法上の概念に「相当する」と評価されるものに租税法を適用することになるように思われます（なお、この相当性の判断については、後記 2.において纏めて論じます）。

そして、判決文からは明らかではないものの、次の点を考慮すると、LPS 事件最高裁判決は上述の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ます。同判決に係る担当調査官の解説（以下「LPS 最判調査官解説」）⁵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」⁶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リミテッド・パートナーシップ（以下「米国 LPS」）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、日本の租税法上の「法人」に該当するか否かを判断しています。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、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ます。

LPS 事件最高裁判決は、「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』とのみ定義することとどめていること」を理由として、外国事業体が日本の私法上の「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と考えられ、その理由及び判断枠組みは、上述の議論と親和的であるように思われます。

2. 外国法取引等が私法上の概念に「相当する」か否かの判断

次に、外国法取引等が私法上の概念に「相当する」か否かの判断をどのように行うべきかを検討します。

³ 個別事案についての見解ですが、当職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」へ当てはめるべきとする考え方が見られます（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」社会科学研究(2017)92 頁以下参照）。

⁴ 谷口勢津夫「判批」判例時報 2253 号(2015)118 頁参照。

⁵ 衣斐瑞穂「判解」最判解民事篇平成 27 年度 157 頁。

⁶ LPS 最判調査官解説 169 頁。

(1) 日本の租税法が着目する日本の私法上の概念が有する属性

① 理論的に考えられる判断枠組み

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、当該租税法の趣旨から、当該租税法が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ます。

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⁷、かかる属性の有無に即して、外国事業体が日本の租税法上の「(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)ようにも思われます。

② 現実的な判断枠組み

しかしながら、理論的には上記のとおりを考え得るものの、実際には、日本の租税法の趣旨から、当該租税法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ます(租税法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ますし、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ると思われます)。現に、LPS 最判調査官解説においても、(前述のとおり、日本の租税法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」と解説されています(同解説 167 頁)。

そこで、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、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と思われます)に租税法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ます。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」が挙げられています(同解説 167～168 頁)。かかる LPS 最判調査官解説を踏まえれば、同判決も、まずは、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、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あると思われます。

⁷ 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」と判示します。

(2) 外国法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取引等が当該属性を有するか否かを判断することとなりますが、それは、専ら、当該外国法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となります。

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の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ります(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上の法人や配当として取り扱っていることが多いですが、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ます)。

これに対して、LPS 事件最高裁判決で問題となった米国 LPS のケースのように、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ます。

この点、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[る方法]」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]」に拠るべき旨判示されておりますが、かかる判示は、上述のとおり、事案毎に必要となる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として表現することで、(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と思われま

3. おわりに

以上のとおり、本ニュースレターでは、外国法取引等への日本の租税法の適用の在り方の大枠について論じましたが、学術上更なる議論が必要である難解な分野である一方で、企業においては、様々な外国法取引等に係る税務上の取扱いを日常的に判断しなければならないという状況に置かれており、かかる問題に如何に対応していくかという点が実務上の課題にならうかと思われま

その対応策の一つとして、経理部や税務部に属する方々が自らこのような問題に対して実務上対応できるように、企業の経理部や税務部の方々と専門家との間で、ここで論じた理論的枠組みや具体的当てはめ(事例)に関して定期的な勉強会や意見交換会等を行い、租税法解釈の在り方や具体的な当てはめ方法に関する理解を深めていくことなども考えられます。このような企業における実務上の対応について、本ニュースレターが一つの議論の契機になれば幸いです。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,500 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

黒松 昂蔵

03-5251-2691

kozo.kuromatsu@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2018 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。