

デラウェアLPSに係る最高裁判決について

Issue 113, August 2015

In brief

信託契約を介した米国デラウェア州のリミテッドパートナーシップ(以下「本件 LPS」)からの投資損益が、原告の不動産所得に該当するか否かについて、当該 LPS の租税法上の法人該当性が争われた事案(以下「本件 LPS 事案」)で、平成 27 年 7 月 17 日、最高裁判所は下級審(名古屋高等裁判所)の判断を覆して、所得税法上の外国法人に該当するとの判示を行いました。本件 LPS の所得税法上の取扱いをめぐっては、東京、名古屋、大阪の下級審で判断が分かれていたため、最高裁の判決動向に大きな関心が寄せられていました。本件 LPS の事案で争われた、特定組合員における組合事業から生じた不動産投資損失の所得通算については、平成 17 年度税制改正により、当該損失はないものとする措置が講じられ、法人税法上も出資金額等を超える組合損失額の損金算入を認めないこととされたため、本件最高裁判決が特定組合員の不動産投資損失について実務的に大きな影響を与えるものではないと思われます。しかしながら、デラウェア LPS は米国投資に際しての一般的なビークルであるため、今後の実務上の取り扱いには注意が必要です。

In detail

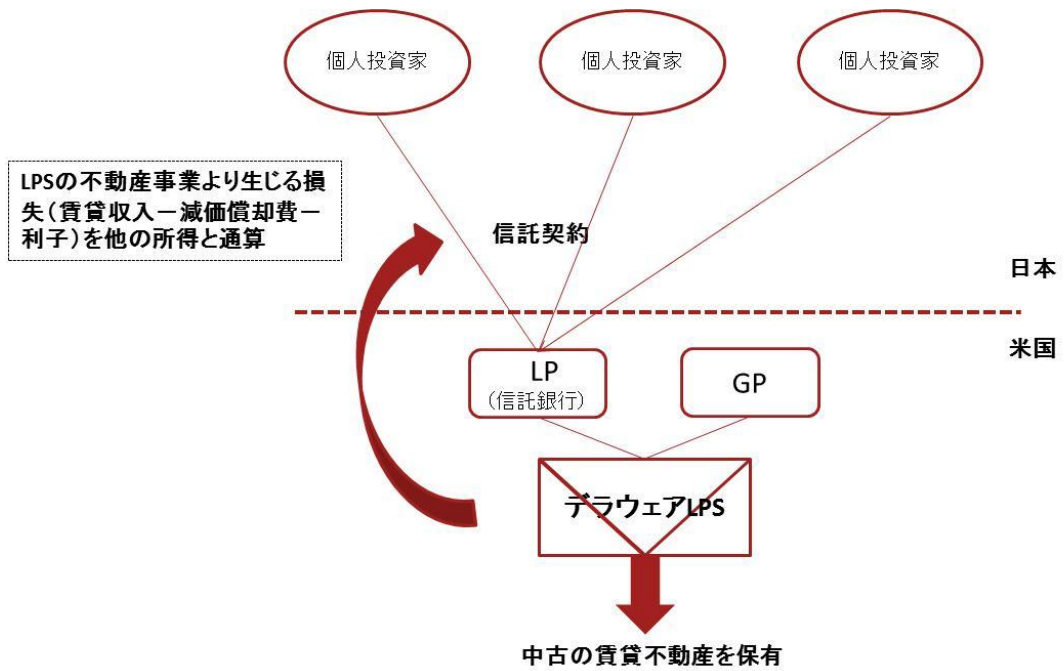
1. 事案の概要

本件LPSの事案では、個人である納税者が、受託銀行との信託契約を介して投資した米国所在の各建物の貸付に関する所得を不動産所得(所得税法26条1項)として、その減価償却費等による損益通算をして所得税の申告(平成13年分、14年分、15年分)の所得の申告又は更正の請求(平成16年分)を行ったところ、当該所得は不動産所得に該当せず減価償却費等の損益通算は許されないとして、更正処分及び各賦課決定処分を行いました。

課税庁の処分に対して納税者は不服申し立てを行いました。名古屋不服審判所は本件 LPS から請求人に配分された損益は不動産所得に該当せず、雑所得であるとの裁決を行い(注)、当該裁決を不服として原処分の取消訴訟に及んだものです。

本件LPS事案で争点となった特定組合員における組合事業から生じた不動産投資損失については、平成17年度税制改正により、平成18年以後の個人の所得申告上、生じなかったものとみなし、平成17年4月1日以後に締結される組合契約及び同日以後に組合員たる地位の承継を受ける法人のその承継に係る組合契約については、調整出資金額を超える分の損金算入を認めない措置が講じられ、組合事業による中古不動産等投資の節税スキームは実質的に封ぜられることとなりました。本件LPS事案は平成17年度税制改正前の不動産所得の申告に係るものです。

(注) 本件不動産投資事業に係る損益の所得区分について、個人が得た所得が不動産所得に該当するには、その個人がほとんど又は専ら不動産等を利用に供したことにより生じた所得であると解されるところ、本件不動産投資事業における当該外国の不動産を賃貸しているのは本件LPSであって、請求人が自ら又は本件LPSを代理人として賃貸しているものではないから、本件LPSから請求人に配分された損益は、請求人が不動産等を利用に供したことにより生じた所得とは言えず、不動産所得には該当しない。また、請求人の出資行為は、継続的かつ反復した行為とはいえず、役務の提供を内容とするものではないから、事業とはいえず、その所得は雑所得に該当する。



2. 下級審及び最高裁判決の概要

本件LPS事案の裁判においては、LPSの不動産所得の損益通算をめぐって、主に3点(①本件各LPSの租税法上の法人該当性、②本件各LPSの租税法上の人格のない社団該当性、③本件各建物の貸付けから生じた損益の不動産所得該当性)が争点とされました。

	東京	名古屋	大阪
地方裁判所	<p>平成 23 年 7 月 19 日判決、納税者勝訴</p> <p>外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かは、外国の法令において当該事業体を法人とする旨を規定されているかどうかという点に加えて、当該事業体を外国法の法令が規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見れば、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体(その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体)として設立が認められたものといえるかどうかを検討すべきである。</p>	<p>平成 23 年 12 月 14 日判決、納税者勝訴</p> <p>我が国の租税法上の法人に該当するか否かについては、基本的には、外国の法令の規定内容から、その準拠法である外国の法令によって法人とする旨を規定されていると認められるか否かという観点からこれを検討し、さらに、より実質的な観点から、当該事業体が我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものといえるかどうかを検証するのが相当である。</p>	<p>平成 22 年 12 月 17 日判決、納税者敗訴</p> <p>外国の事業体が我が国の租税法上の「法人に該当するか否かの判断に当たっては、当該事業体はその準拠法においてどのような概念として定義付けられているかのみによって結論を導くことはできず、実質的な観点から、当該事業体に認められている能力及び属性の内容を検討し、その上で、我が国の私法上「法人」とされることによって当然に認められる能力及び属性(法人格から当然に派生する能力及び属性、即ち、①事業体の財産について構成員が直接的な持分を有しないこと、②事業体名義で契約締結等の法律行為を行い、権利・義務関係を生じさせること、③訴訟上の当事者能力)を全て具備していると評価できるか否かにより決する。</p>
高等裁判所	<p>平成 25 年 3 月 13 日判決、納税者敗訴</p> <p>外国の法令に準拠して設立された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かは、準拠法である外国の法令によって法人格を付与する旨が規定されていると認められるか否かにより判断し、その判断に当たっては、外国の法令が事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけではなく、外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべきである。</p> <p>事業体が損益の帰属すべき主体として設立が認められたものであるかどうかを判断基準にすることは、不要である。</p>	<p>平成 25 年 1 月 24 日判決、納税者勝訴</p> <p>我が国の租税法上の法人に該当するか否かについては、基本的には、外国の法令の規定内容から、その準拠法である外国の法令によって法人とする旨を規定されていると認められるか否かという観点からこれを検討し、さらに、より実質的な観点から、当該事業体が我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものといえるかどうかを検証するのが相当。</p>	<p>平成 25 年 4 月 25 日判決、納税者敗訴</p> <p>外国の法令に準拠して設立された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かは、準拠法である外国の法令によって法人格を付与する旨が規定されていると認められるか否かにより判断し、その判断に当たっては、外国の法令が事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけではなく、外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべきである。</p> <p>原判決基準①ないし③は、いずれも法人格が付与されることによって認められる法人の属性にすぎず、これらを満たせば法人に該当するというその立論に法的な根拠はない。</p>
最高裁判所	<p>上告不受理</p>	<p>平成 27 年 7 月 17 日判決、納税者敗訴</p> <p>所得税法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か否かを検討することとなり、これができない場合には、次に、②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べき。</p>	<p>上告不受理</p>

そして、①の法人該当性判断の基準について、納税者勝訴となった判決（東京地裁、名古屋地裁、名古屋高裁）では、設立準拠法における法人格付与の有無に加えて、損益帰属主体としての設立目的をも判断基準とすべきであるとの原告の主張を認めました。これに対して、最高裁の判決では、①設立根拠法令の規定における法人格付与の有無と、②設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から当該組織体が権利義務の帰属主体とされているか否かを基準として判断するべきある、として本件 LPS の法人該当性を認めています。

納税者敗訴となった、東京高裁及び大阪高裁の判決では、LPSに付与される権利（州LPS法106条(b)）、パートナーシップ持分の性格（州LPS法701条）、州LPS法及び本件各LPS契約による本件各LPSの管理・運営の規定等から、州LPS法に基づいて設立された本件各LPSは、構成員から独立した法的主体として存在し、権利義務の帰属主体となるというべきであり、州LPS法に基づき設立されたLPSが「separate legal entity」となると規定する州LPS法201条(b)の規定は、州LPS法に基づいて設立されるLPSを法人とする旨を規定しているものと解すべきであるとの判示を行っています。

一方、今般の最高裁判決では、上記の高裁判決と異なり、州LPS法201条(b)の規定その他関連法令の文言等を参照しても本件各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か否かの判断は困難であるから、州LPS法の規定の内容や趣旨等から、本件LPSが権利義務の帰属主体であると認められ、従って外国法人に該当するとの結論に到っています。

・我が国の租税法における外国法人の位置づけ

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、納税義務者の一類型としているものと解される。

・外国法人の法人該当性判断の基準

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か否かを検討し、これができない場合には、次に、②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べき。

・本件LPSについての外国法人該当性判断

①について、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えない
②について、LPSに付与される権利（州LPS法106条(b)）、パートナーシップ持分の性格（州LPS法701条）、州LPS法及び本件各LPS契約による本件各LPSの管理・運営の規定等から、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各LPSに帰属するものといえることから、権利義務の帰属主体であると認められる。

3. LLCの法人該当性判断との比較

米国のLLCの税務上の取扱いについては、国税庁のホームページ(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm>)で、以下の理由等から、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものとの見解が公表されています。最高裁判決ではデラウェアLPSの法人該当性判断のアプローチを示すにとどまり、明確な基準を提示しているものではありませんので、その他のLPSや類似のパートナーシップの法人判断については、個別に規定の内容を検討することが必要と思われます。

①LLCは、商行為をなす目的で米国の各州のLLC法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。

②事業体の設立に伴いその商号等の登録(登記)等が行われること。

③事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。

④統一LLC法においては、「LLCは構成員(member)と別個の法的主体(a legal entity)である。」「LLCは事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること。

4. 本件LPS最高裁判決の実務上の影響

本件 LPS の事案で争われた、特定組合員における組合事業から生じた不動産投資損失の所得通算については、平成 17 年度税制改正により、損失の所得通算や法人所得における損金算入が認められなくなりましたので、本件最高裁判決が特定組合員の不動産投資損失について実務的に大きな影響を与えるものではないと思われます。しかしながら、デラウェア LPS は米国投資に際しての一般的なビークルであるため、今後の実務上の取り扱いには注意が必要です。

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、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒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：03-5251-2400 (代表)

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

川崎 陽子

03-5251-2450

yoko.kawasaki@jp.pwc.com

パートナー

鬼頭 朱実

03-5251-2461

akemi.kitou@jp.pwc.com

ディレクター

荒井 優美子

03-5251-2475

yumiko.arai@jp.pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 520 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、世界 157 カ国 におよぶグローバルネットワークに 195,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、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。

© 2015 PwC 税理士法人 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 税理士法人、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。