

ONLINE ISSN 2433-877X  
2020年3月31日発行

# 総合法政策研究会誌

## 第3号

---

---

### 【招待論文】

タイにおける法学教育の発展と平準化

関西大学 教授 西澤 希久男 (1)

### 【研究論文】

国際的組織再編税制における人的対象範囲

—EU 合併租税指令とその修正案を参考にして—

関西大学 教授 中村 繁隆 (18)

### 【特集】

2019年度パブリック・アチーブメントシンポジウム

法とシティズンシップ

—地域づくり・都市づくりのリテラシー—

総合法政策研究会 (51)

本誌の無断複製・転載等は、法律で認められた場合を除き禁じられています。

【招待論文】

タイにおける法学教育の発展と平準化<sup>1</sup>

Development and Standardization of Legal Education in Thailand

関西大学 教授

西澤 希久男

Kansai University Professor

Kikuo Nishizawa

要旨

本稿は、タイの法学教育の発展と近年の動きである平準化について検討することを目的としている。

タイは、開国後における法制度構築、運営において西洋法の影響を受けてきたため、西洋法の知識を有する人材を育成することが必須となり、そのため体系的な法学教育が開始された。法学教育は高等教育機関において実施されているため、法学教育の拡大は、高等教育機関設置の拡大に依存していた。

近年の法学教育の拡大とグローバル化の影響により、法学教育の質の保証が求められることとなったが、教授内容の質を求めるあまり、教員の資格要件の設定、平準化された、裁量の少ないカリキュラムを導入したため、担い手の確保の困難が予想され、地方の法学教育の縮小が懸念される。

---

<sup>1</sup> 本稿は、「法整備支援重点対象国における法学教育」（2015年度～2018年度科学研究費補助金 基盤研究(B) (海外学術調査) (課題番号：15H05176) 研究代表者：四本健二) 研究成果報告書 (2019年3月) に補論として掲載された「タイの法学教育」(89-97頁) に加筆・修正したものである。

## Abstract

The purpose of this article is to analyze development and standardization of legal education in Thailand.

As Thailand had influence of occidental law in establishing legal system and operating it, it was essential to foster legal expert with knowledge of occidental law. Therefore, systematic legal education was started in Thailand. Expansion of legal education in Thailand depends on expansion of higher education institutions in rural area.

Expansion of legal education in rural area and influence of globalization in recent years request quality assurance of legal education. To respond this, Thai government provides qualification requirements for lectures and qualification framework for legal education. As a result, there is over the reduction of legal education in rural area due to the difficulty of securing lecturers who work higher educational institutions in rural area.

### I はじめに

タイは、アジアにおいて植民地化を免れた数少ない国である。独立を保つことができた要因は様々であるが、中央集権化を図る中で、行政、司法の面で近代化を推進していったことは重要である。独立を維持することはできたタイであったが、日本と同様に欧米列強との間に不平等条約を締結しており、不平等条約改正のためには、司法制度の西洋化＝近代化が求められていた。欧米列強からの干渉を防ぐためにも、国家制度の近代化は必須であった。

欧米列強からの干渉や圧力はありながらも、植民地化を免れたことにより、タイは制度構築で主体性を持つことができた。それゆえ、外国の事例を参考にし、外国人顧問の力を借りながらも、タイは独自に近代化を推進することができた。

また、第二次世界大戦後において、東南アジア大陸部の数多くの国が社会主義を経験する中で、タイは社会主義国となることもなかった。それゆえ、法律に関する根本的な思想変更を受けることなく、開国以後の法制度構築の流れで進んでいる。しかしながら、アメリカの影響は様々な面で大きく、法制度も例外ではない。また、近年のグローバリゼーションは、様々な分野で干渉し合い、その影響から完全に離脱することは非常に困難となっている。

タイは、開国後、国家の建設・運営の過程で、外部からの影響を絶え間なく受け、それは現在まで続いている。国家建設、運営において重要なものの1つは法律に対する知識である。法律に対する知識がなければ、制度設計、運営、改善はできないため、法律について知識を有する人材を育成することは、国家にとって欠かすことのできない作業である。それゆえ、法学教育がどのように進展していったかを検討することは、国家の成り立ち、変遷を考える上で非常に重要な視点を提供するものと考えられる。

そこで、本稿では、タイにおける法学教育について、その歴史の変遷を概説するとともに、法学士養成に大きな影響を与えることとなる、標準カリキュラムについて、その内容を検討していく。

## II 開国後における近代化と法学教育

タイは、1855年にイギリスとの間に、通称「バウリング条約」と呼ばれる友好通商条約を締結した。本条約の内容は、王室独占貿易の廃止、領事裁判権の承認、関税自主権の放棄が主なものであった。その後、タイは、フランスやアメリカ等の欧米列強との間に、同様の内容の条約を締結した。領事裁判権の承認、関税自主権の放棄を含む条約は、通常、不平等条約と認識され、日本では、「外圧」により締結したと考えられているが、タイでは、イギリスの開国圧力の結果ではなく、むしろイギリスとの貿易を通じて経済的利益を享受しようとする意図があったとされる<sup>2</sup>。また、前近代のタイが、原理的には人的結合に基づく支配を基礎としていることから考えれば、属人的裁判管轄である領事裁判権を導入することは自然なことであり<sup>3</sup>、領事裁判権に対する認識が異なることもあり得ることも示している。

欧米列強との間の条約締結を契機に開国をしたタイは、その後近代的＝西欧的な制度を導入して国家建設を進めていくこととなる。これは、押し寄せてくる植民地化の波をくぐり抜けるためには必須であった。近代的な制度構築は多方面に及んだが、その1つとして

---

<sup>2</sup> 永井史男「外圧なき開国（二）――一九世紀シヤムにおける近代化の開始に関する一考察」法学論叢 136 巻 1 号 58 頁（1995 年）。

<sup>3</sup> 飯島明子「タイにおける領事裁判権をめぐる保護民問題の所在」東南アジア研究 14 巻 1 号 75 頁（1976 年）。

教育制度を挙げることができる。これは、国家運営の担い手を養成するためには必要であり、どの国も当然着手するものである。

欧米列強との間の条約締結に関連して、当初は条約の不平等性が問題とならなかったが、問題を認識させる直接的な契機となったのは、フランスによる保護民政政策の拡大である。これにより、条約改正の必要性をタイに認識させるようになった。保護民問題を解決するためには条約改正が必要となるが、それは西欧法に基づく法制度の構築を意味する。そのため、制度構築にも、構築後の運用においても、西欧法の知識が必須となる。そのため、法学教育の需要は高まることとなった。

以下では、先ず、開国後の近代化について概観するとともに、近代化過程における司法制度及び法学教育の発展について検討する。

#### 1 開国後における近代化と司法制度

欧米列強との間に条約を締結したラーマ4世（モンクット王、在位1851-1868年）の治世では、国家制度改革はあまり進展しなかった。改革が進展するのは、「近代化の父」と呼ばれ、現在のタイにおいても人民から尊敬を集めているラーマ5世（チュラーロンコーン王、在位1868-1910）の治世である。しかし、彼が国王となってすぐに改革を実行したわけではない。彼が王位についたのは15歳の時であり、即位当初は摂政が置かれていたし、摂政がいなくなったあとも、摂政と結びついた保守派の力は依然として強かった。それが表れたのは、「国政評議会」と「枢密院」の創設の場面である。両機関の創設は、改革を推進する目的を有していたが、逆に国王側の若手改革派と前摂政側の保守派の間の争いを惹起し、1874年12月の「前宮事件」を招くこととなった。「前宮事件」とは、国王派に激しく攻撃されたウィチャイチャン副王が前宮に私兵を集合させたことによって始まった事件である。彼は、イギリスを頼ったのであるが、イギリスは内政問題として援助しなかったため、副王は自己の身分制限を受け入れ、自己の宮殿に戻ることで事件は終結した<sup>4</sup>。国王側は、保守派の蜂起を食い止めることはできたが、支払った代償も大きかった。事件前の18ヶ月間に発表され、断行された改革の多くは廃止され、また国政評議会及び枢

<sup>4</sup> DAVID K. WYATT, THAILAND A SHORT HISTORY (2<sup>nd</sup> Edition) (Silkworm book, 2004) at 178.

密院の活動は停止され、司法制度もほぼラーマ 5 世就任時の 1868 年の状態に戻ってしまった<sup>5</sup>。

1882 年以降、保守派の有力者の死亡・引退によってラーマ 5 世らの改革派の力が増大して改革が進めやすくなったが、同時に改革を進めざるを得ない外的要因もこの時期に発生した。それは、隣の強国ビルマのアウンパヤー朝が、イギリスとの戦いにより滅亡したことである。タイにとって、アユタヤ王朝滅亡の直接的な原因となったのは、アウンパヤー朝との戦争での敗北であった。そのアウンパヤー朝が、イギリスとの戦争で呆気なく敗北してしまったのである。

ラーマ 5 世は、アウンパヤー朝の滅亡を深刻に受け止め、当時、フランスに駐在していたヨーロッパ特命全権公使プリッサダーン親王に、ヨーロッパ勢力に対してどのように対処すればよいか率直に意見を述べるように訓令した。プリッサダーン親王は、それに応えて、1885 年に「国家体制改革に関する王族及び官僚による建白書」を上奏した。そこでは、世界に通用する法体制を持つことが、国の安全を守ることであり、ヨーロッパの近代的な制度にならって、立憲君主制と議会制度の樹立を建白した。同年 3 月、バンコクにおいても、陸軍の近代化に尽力したチャムーン・ワイウォーラナートによって建白書が出され、そこでは日本の「富国強兵」を見習うことを上奏していた。これら 2 つの建白書に対して、ラーマ 5 世は、統一と指導が必要なこの時期に議会制度を導入することは、国家を弱体化させるものであるとし、政治改革は必要としながらも、喫緊の問題として、将来の立法者となるべく適切な人材の必要性を挙げた<sup>6</sup>。1885 年の建白書に影響されたのか、同年ラーマ 5 世は、テーワウォン親王に、ヨーロッパ諸国政府の統治機構を研究、報告することを命じた。同親王は、帰国後、内閣制度の創設を進言したが、すぐには実施されなかった。実際に行政機構の改革が開始したのは、1892 年のことであった。

この 1892 年というのは、タイにおいて総合的な改革が開始された年である。行政機構の大改革が行われ、旧来の 6 局を省に移行させ、かつ新たに 6 省を加えて、12 省体制がとられた。その際に司法省も設置された。そして、同じ布告により、いままで中断していた

---

<sup>5</sup> ID. at 179.

<sup>6</sup> ID. at 185.

裁判所諸改革が7つの新しい裁判所の開設によって開始された<sup>7</sup>。この年以降、裁判所の新設・統合が頻繁に行われた。再度始まった裁判所制度改革では、1908年の裁判所構成法の制定により、控訴裁判所、刑事裁判所、民事裁判所、国際裁判所、マジストレート裁判所がバンコクに設置され、地方には、モンthon裁判所、ムアン裁判所、クエーン裁判所が設置され、それらは司法省の下に置かれた。1912年には、最高裁判所も司法省の下に配置された。

## 2 開国後における法学教育の発展

タイにおける体系的な法学教育の始まりは、法律学校の設立を待たなければならない。法律学校の設立までは、法に関する役職に就く者からの個人的伝達によって行われていたようである<sup>8</sup>。

法律学校創設の契機は、不平等条約に基づく領事裁判権の廃止の考えに由来する<sup>9</sup>。1855年の通称「バウリング条約」締結後、タイは欧米列強との間に不平等条約を締結していた。その結果、欧米列強は領事裁判権を有し、その恩恵は、自国民のみならず、植民地化された国及び保護国化された国の国民にまで及んでいた。つまり、イギリスならば、イギリス領内の中国人、インド人、ビルマ人、ラオ人であり、フランスの場合は、フランス領内のアンナン人、ラオ人、カンボジア人などであった。保護の原則からいえば、当然、自国、植民地、保護国から来た者だけに限られるこの保護が、政策により拡大されて適用されることとなった。それは、フランスが採用したものであった。イギリスのタイに対する影響力がある状況下で、1896年の英仏宣言により、武力行使が不可能となり、武力行使以外の方法で影響力を行使する必要があった。そこで考案されたのが、保護民登録の拡大であった。つまり、バンコクに多数居住し、かつ犯罪の多くに関与している中国人を保護

<sup>7</sup> DAVID E. ENGEL, LAW AND KINGSHIP IN THAILAND DURING THE REIGN OF KING CHULALONGKORN (Vols. 9, Michigan Papers on South and Southeast Asia) (Centre for South and South East Asian Studies, 1975) at 67.

<sup>8</sup> Dutsadi Lilamian, *Kansueksakotmainaiprathetthaikonkanphthruprabopkotmailaesan*, NETIBANDITSAPA 100Pi RONGRIANKOTMAI (NETIBANDITSAPA, 1997)

<sup>9</sup> PANOM IAMPRAYUN, THITHUNGPHRARACHATANPLENGSOP (WINYUCHON, 2002) at158.

民として登録し、タイの司法権が及ばないようにすることにより、タイにおけるフランスの影響力を増大させようとしたのである。

このような考えの下で採用された保護民拡大政策の中で、フランス領事は裁判において公正な判決を下さなかったために、タイ警察も犯罪者がフランス保護民の場合は、逮捕してもそのまま放免するといった事態が生じた<sup>10</sup>。さらに、問題は治安上だけではすまなかった。裁判を有利にするため、タイ人自身がフランスの保護民として登録するようになった<sup>11</sup>。また、タイ人の保護民登録は、徴兵などの義務を逃れるためにも利用された<sup>12</sup>。この事態は、国民国家建設を進めるタイ政府に大きな憂慮を与えた。保護民登録政策は、ドゥフランスが考えたようにタイに対するフランスの圧力の主要な手段となった。上記のような問題に直面して、タイ政府は領事裁判権の問題性を強く認識し、領事裁判権改正のために、法典編纂と法律家の養成の必要性を認識した。

法律家の養成については、ベルギー人であり、初代総務顧問のギュスターヴ・ローラン＝ジャックマンがラーマ 5 世に対して、法律の制定及び司法裁判所の管理をよりよくするために必要であることを奏上していた。ギュスターヴ・ローラン＝ジャックマンは、ブリュッセル大学教授、内務大臣を務めたこともある国際法学者である。ラーマ 5 世に、国際法と外交の顧問を探すように命じられたヨーロッパ旅行中のダムロン親王が、帰途エジプトに立ち寄ったときに、エジプト法務長官を務めていたローラン＝ジャックマンに会い、総務顧問として招聘したために、タイで総務顧問として働いていた<sup>13</sup>。彼が、ラーマ 5 世に法律家の養成を奏上した時、タイには法律学校は存在せず、また、法律学校を設立するための人材を探すことができなかった。そのため、ラートブリー親王がオックスフォード大学法学部を卒業するまで待たなければならなかった<sup>14</sup>。

---

<sup>10</sup> Orathip Thetsiri, *Kanthukhrongthidinnaipratethai Po So 2444-2475: Sueksachapo Karanimonthonkrungthep*. Withayaniphon Banthitwitthayarai Chulalongkorn Mahawitthayarai 1981 at 58.

<sup>11</sup> *Id.*

<sup>12</sup> 村嶋英治『現代アジアの肖像 9 ピブーンー独立タイ王国の立憲革命』（岩波書店、1996年）42頁。

<sup>13</sup> 石井米雄・吉川利治『日タイ交流六〇〇年史』（講談社、1987年）153-154頁。

<sup>14</sup> IAMPAYUN, *supra* 8 at 158-159.

タイ人で初めて法学士を取得したラートブリー親王は、若干 22 歳にして、司法大臣となり、1897 年に法律学校を創設した。Iamprayun は、法律学校を三期に分けて議論している。

第一期は、半公式な性格を有する時期である。教員は、ラートブリー親王の他、4 人の補助教員がいた<sup>15</sup>。授業科目は、刑法、訴訟審理方法、契約、民事侵害、国際法、その他タイ（シャム）法であった。刑法については、インド刑法典、民事侵害については、イギリス法の教科書、国際法については、独自に作成した教科書、その他タイ法については、ラートブリー本といわれる法令集が使用された<sup>16</sup>。

法律学校における第 1 回目の試験については、試験科目、試験時間、問題数などが官報で公示されている（ラッタナコーシン暦 116（西暦 1897）年 14 巻 530 頁）。試験科目は、①刑法、②契約、③相続及び民事侵害、④夫婦、奴隷及びその他布告、⑤訴訟審理方法、⑥国際法である。試験委員は、タイ人及びベルギー人で構成されていた<sup>17</sup>。受験者 9 人全てが合格し、バリスターの資格が付与された<sup>18</sup>。

第二期は、法律学校が公式な性格を有する時期である。

ラーマ 6 世（ワチラウット王。在位 1910～1925）が王位に就いた後、同王は法律学校の地位を向上させ、同学校の活性化を目論んだ。そこで、ラッタナコーシン暦 130（西暦 1911）年 6 月 7 日に公布（官報掲載日は 6 月 11 日）された、「法律学校を司法省法律学校とする布告」により、半公式的であった法律学校が司法省に付属する法律学校となった。そして、司法大臣が同校の責任者となり、直接法律学校の業務を指揮することができるようになった。さらに、国際法の教科書の権利を法律学校に付与した<sup>19</sup>。

その後、法律学校の管理は別の機関が担うこととなった。それを担ったのが、法曹協会である。法曹協会は、仏暦 2457（西暦 1915）年 1 月 1 日に設立された。法曹協会の設立の目的は、法学教育の普及と法学を学ぶ学生に訴訟進行におけるスキルを提供することで

---

<sup>15</sup> ID. at 160

<sup>16</sup> ID.

<sup>17</sup> ID. at 161.

<sup>18</sup> ID.

<sup>19</sup> ID. at 162.

あった<sup>20</sup>。そして、司法大臣から法律学校の管理権限が委譲され、法曹協会が法律学校の運営、志願者の管理といった事項を取り扱うこととなった<sup>21</sup>。

また、教育内容についても、この時期に大きな変化が訪れた。第一期においては、コモンローの講義が行われていたが、ラッタナコーシン暦 127（西暦 1908）年に刑法典が公布され、タイでは、法典化が進行していた。それゆえ、法原則、運用、解釈面において、成文法体系を無視することができない状況であった。そこで、1916年6月15日に当時の最高裁長官は、フランス人法律家のジョルジュ・パドューの意見に従い、ラーマ6世に対して、法典化された成文法を用いた新しい教育方法を進言した<sup>22</sup>。しかし、その教育方法の変更が真に結実するのは、民商法典第1編及び第2編が1923年11月に公布されるまで待たなければならなかった<sup>23</sup>。同法典はその後、延期、廃止されて、新たな民商法典が公布されることとなった。旧民商法典は、1925年に公布された新しい民商法典を起草する際に参照されるとともに、法律学校における教育方法の変更においても、大きな役割を果たしており、旧民商法典の意義は非常に大きいと考えられる。今後、旧民商法典が新しい民商法典及び法学教育にどの程度影響を与えたのかを検証する必要がある。

最後は第三期である。これは1932年の人民革命以後の時期である。

1932年の人民革命により、タイは絶対君主制から立憲君主制に移行することとなった。その後、政府は、司法省が責任を有する法律学校での教育は、文明国における大学において行われているものに到達していると確信し、タイにおいても同様に大学で行うべきであると考えた。そこで、1933年4月15日の勅命により、チュラーロンコーン大学に法学部を設置するとともに、その法学部に法律学校を移管することとなった<sup>24</sup>。この勅命を受けて、チュラーロンコーン大学は法政学部を設置し、その下で法律学校は法律学科として再編された。チュラーロンコーン大学に学部が設置されたことにより、法学教育が高等教育機関の1つである大学で実施されることとなった。これ以降、タイにおける法学教育の中心は、大学が担うこととなった。

---

<sup>20</sup> ID.

<sup>21</sup> ID.

<sup>22</sup> ID.

<sup>23</sup> ID.

<sup>24</sup> ID. at 164.

### Ⅲ 高等教育機関における法学教育

#### 1 法学教育を実施している大学

タイの高等教育機関における法学教育を語る上で、外すことができない大学がある。それは、チュラーロンコーン大学法学部とタムマサート大学法学部である。

チュラーロンコーン大学は、1917年、タイで最初の大学となった伝統と格式ある大学である。設立当初には法学教育を実施していなかったが、1933年に司法省傘下の法律学校を吸収し、それを基に法政学部を設置した。これまで、法学教育については、後述するタムマサート大学が有名であるが、タイの大学において初めて法学教育が開始されたのは、実はチュラーロンコーン大学においてである。

法学教育のイメージがチュラーロンコーン大学に付かなかった理由は、設置の翌年に法政学部が、新設された法政大学、後のタムマサート大学に移管され、チュラーロンコーン大学における法学教育は一時中止となり、しばらく行われなかったからと考えられる。その後、1951年、政治学部の中に法律学科が創設され、チュラーロンコーン大学での法学教育が再開された。独立の学部として法学部が設立されたのは、1972年である。近年、教育場面での国際化という要請に基づき様々な講義が英語で行われるようになってきている。その流れの中で、チュラーロンコーン大学法学部は、1999年に、英語による国際プログラムを修士課程において開始した。これは、英語のみで行われる授業で法学の修士号が取得できるコースとして、タイ初である。現在は、後述するタムマサート大学法学部とともに、タイにおける法学教育、研究において非常に重要な地位を占めている。

次に、タムマサート大学法学部であるが、上述のように、法律学校を基礎とした法政学部をチュラーロンコーン大学から引き継いでいるため、タイにおいてもっとも長い法学教育の伝統を有している。その後、1949年に学部分割をする際、独立の学部として法学部が設置された。独立学部として法学部が設置されたのは、タイではこの時が初めてである。その後1952年に現在の名称であるタムマサート大学に改められた。法律学校の伝統を引き継ぎ、かつ独立した学部として法学部を初めて設置したため、タムマサート大学内部における法学部の地位は高く、かつ世間一般に対しても知れ渡っている。国際化に関しては、タイで初めての、英語による国際プログラムを学士レベルで提供している。

上記の二つがタイにおける法学教育、研究の中心であるといえるが、他の特徴を有する法学部としてラームカムヘーン大学法学部をあげることができる。ラームカムヘーン大学

は、1971年に高等教育機関の不足を解消するために作られた大学であり、高校卒業資格を有していれば入学できる、オープン・ユニバーシティと呼ばれるものである。学生は講義に出席することも可能であるが、出席できない学生を考慮して、インターネット等による遠隔、通信形式での講義も行われている。大学に向いて講義に出席できない学生を考慮しているため、講義で使用する教科書の作成に力を入れており、非常に充実している。オープン・ユニバーシティの性格上、入学は簡単であるが、卒業することは非常に難しい。そのため、ラームカムヘーン大学を卒業したことに対するタイ社会の評価は非常に高い。

現在は、上記3大学に加えて、多数の大学において法学士を認定する法学教育が実施されている。2016年11月に実施した高等教育水準質管理局への訪問調査で提供された資料によると、2016年11月15日において、103の大学で法学士を授与するカリキュラムが提供されている<sup>25</sup>。内訳を見ると以下表1のとおりとなる。

表 1

|      |                  |     |
|------|------------------|-----|
| 国立大学 | 国家監督大学           | 12  |
|      | 国家直属大学           | 9   |
|      | 国家直属大学（ラーチャパット系） | 37  |
| 私立大学 |                  | 45  |
|      |                  | 103 |

出典：Samnakmatonthanlaekhunnapapudomsueksa に基づき、筆者作成。

上記表において、国家監督大学というのは、日本における独立行政法人大学に相当するものである。予算は国家から配分されるが、予算執行等において自由度が大きい。国家直属大学に分類されるものの中で、ラーチャパット系が多数の学士号取得カリキュラムを提供している。このラーチャパット系政府直属大学とは、教員養成のためのカレッジが、仏暦 2538（西暦 1995）年ラーチャパット・インスティテュート法により、地方の発展のための高等教育機関としての位置づけを付与された（第 7 条）後、仏暦 2547（西暦 2004）年ラーチャパット大学法により、地方の発展のための高等教育機関という性質を有したまま、大学に昇格された（第 7 条）ことによって誕生した。

<sup>25</sup> Samnakmatonthanlaekhunnapapudomsueksa,

Sarupcamnuanlaksutthandannitissatthisamnangkankhanakammakanudomsueksarapsapkanheng khwamhengchop/anumatlaksutkhongsathabanlae (Riangtamsangkatlaesathamanudomsueksa)2016.

第1次社会経済開発計画（1961-1966）の中で高等教育の地方への拡大が謳われ、1964年以降相次いでチェンマイ県、コーンケーン県、ソクラー県といった地方にも総合大学が設置された<sup>26</sup>。これらに続いて地方にも大学が設立されるが、それは地方においても多数の人口を有する都市に限定されたものであった。ところが、このラーチャパット大学は、バンコクにも存在するが、人口規模が小さい県にも設置されており、地方における高等教育を担っている機関といえる。そこで、法学教育が実施されているので、法学教育の全国化、大衆化にとって、ラーチャパット大学が果たした役割は大きいといえる。

また、上記表からは、法学教育が行われている私立大学が45校あることがわかる。1969年以前の高等教育は国家管理の下にあり国立大学のみが存在していたが、1969年に民間単科大学法（Private College Act）が公布され、民間による高等教育機関の設立が可能となった<sup>27</sup>。しかしながら、同法に基づいた場合、単科大学のみが認可されるだけで、（総合）大学の設置は認められない。その後、1979年に民間高等教育機関法が制定され、民間による（総合）大学開設の道が開かれた。しかしながら、民間の（総合）大学はバンコク首都圏に集中している現状がある。法学教育課程を設置している高等教育機関の状況も同様で、私立大学の内、21校がバンコク首都圏に集中している。この点から見ても、ラーチャパット大学の地方での役割が大きいことが窺える。

## 2 法学教育における質の保障と共通カリキュラム

近年、教育における質の保証についての議論が日本でも活発になっているが、タイでも同様に同論点が議論されている。タイの教育基本法といえる、仏暦2542（西暦1999）年国家教育法においても、独立した章として、第6章「教育水準及び質の保証」を規定して、この論点について取り扱っている。

この第6章に基づき、「仏暦2552（西暦2009）年国家高等教育における資格枠組に関する教育省布告」（2009年教育省布告）が發布され、高等教育における資格枠組を設定する際における必要な要素を定めている。例えば、資格（学位）、学習成果を測る諸基準、カリ

---

<sup>26</sup> RATTANA LAO, A CRITICAL STUDY OF THAILAND'S HIGHER EDUCATION REFORMS: THE CULTURE OF BORROWING (Routledge, 2515) (Kindle Edition) at 31.

<sup>27</sup> ID. at 33.

キュラム、卒業単位、学習時間等である。カリキュラムについては、5年ごとに検討することが求められている（第7条）。

また、質の保証と関連して、教員資格についても詳細が規定されている。高等教育機関における教員は、大きく常勤教員と非常勤教員に分けることができる。常勤教員とは、教育課程が開設されている高等教育機関において、高等教育義務に基づく責務を有し、常時担うところの、専任講師、助教授、准教授及び教授を意味する（「仏暦 2558（西暦 2015）年学士教育課程水準に関する教育省布告第4条1号」。以降同布告は、2015年教育省布告と表記）。同布告施行後における常勤教員の採用においては、高等教育委員会が定める英語能力を有している必要がある（同項2号）。他方、非常勤教員は、常勤教員以外の教員を指す（同条5号）。教員（常勤及び非常勤教員）は、原則として、修士号を有しなければならないが（第10条1項3号）、常勤と非常勤では異なる例外が設けられている。2015年教育省布告は、常勤教員の資格として、修士号と一定の英語能力を求めている。グローバル化下における大学ランキングや世界的な学生確保の視点はタイの大学で重要な視点であることが窺える。

2009年教育省布告は各分野における資格枠組を策定する際に含まれるべき項目を定めている。それゆえ、法学教育に関するものを策定する場合にも同布告に従って策定する必要がある。近年、法学教育の質を保証するとともに、各大学で提供される教育内容を平準化させることを目的に、「仏暦 2561（西暦 2018）年法学士教育の資格枠組に関する教育省布告」（以下2018年教育省布告と表記。）が、2018年11月7日に公布された。各教育分野における資格枠組に関する布告は、2009年のコンピューター・サイエンスに関する布告を嚆矢として、32の資格枠組に関する布告が制定されている。2018年教育省布告に添付されているカリキュラムの詳細な基準の作成においては、タムマサート大学法学部が大きく関与している。

2018年教育省布告は、法学士を付与するカリキュラムを制定する際における最低「水準」を定めていることを宣言し（第1条）、高等教育機関は、この水準に従って、2020教育年度までに、新しいカリキュラムの制定を義務づけている（第3条）。

布告に添付されている詳細な基準の中では、法学の現状、法学教育のあり方などの一般的な記述がされる一方、他方では具体的なカリキュラム構成についても言及されている。各大学にとっては、このカリキュラム構成に従うことが求められる訳であるので、以下でその内容について検討していきたい。

学士号取得のための総単位数は120単位以上となっている。講義形式の授業の場合、15時間以上の履修により、1単位が付与される（2015年教育省布告第7条1号）。タイでは、通常、1コマの授業は3時間行われ、15週で1セメスターを構成するので、この場合では3単位が認められる。

単位取得しなければならない科目群は大きく分けると、一般科目群、専門科目群及び自由選択科目群に分けられる。それぞれ、30単位、84単位及び12単位以上の習得が求められている。これら3つの科目群の中で、法学教育の特徴及び詳細な基準が示されるのは、専門科目群であるので、以下においては専門科目群の詳細について取り扱う。

#### （1）必修科目群

法学士として認定されるために最も数多くの単位を取得しなければならないのが、この専門科目群であるが、この科目群は、さらに必修科目群と特別科目群に分類される。

必修科目群とは、必須かつ重要な法律に関する知識を取り扱う科目である。分野毎にさらに細分化されており、その下で求められる最低取得単位数は以下の通りである。

|                          |      |
|--------------------------|------|
| ①法の一般原則に関する科目            | 9単位  |
| ②民法科目                    | 15単位 |
| ③刑法科目                    | 6単位  |
| ④公法科目                    | 8単位  |
| ⑤商事法及びビジネス法科目            | 6単位  |
| ⑥手続法科目                   | 8単位  |
| ⑦国際法科目                   | 5単位  |
| ⑧社会変革、共同体開発または科学技術に関する科目 | 9単位  |

#### （2）特別科目群

次に、特別科目群であるが、同科目群は、より高度な知識に関する科目や様々な分野の法律に関する問題を検討する演習など、特定の法律における知識に関する選択科目で構成される。最低取得単位数は12単位である。

上記に見るように、120 単位以上の取得が求められている中で、専門科目群は 84 単位以上と 70%を占めている。さらに、そのうち必修科目群から最低でも 66 単位を取得しなければならない。その結果、必修科目群は全体の 55%を占めるとともに、専門科目群の中でも、78%強を占めている。本布告が発布される以前から、タイでは必修科目が非常に多く、選択科目が少ない状況が存在していたが、それが教育省布告により法定化されてしまった。法学教育の質を保証するとともに、各大学で提供される内容を平準化させることを目的にしているとはいえ、各大学の個性や裁量が許されない状況となっている。

さらに、必須科目群を細分化し、それぞれに最低必要単位数を設けているので、当該科目群の細分化した類型に沿った科目を提供する必要がある。これが全国的に行われてしまうため、開講科目の均質化を招き、当該科目を担当できる教員の争奪が予想される。その場合、地方大学がどのように教員を確保していくのかが、問題となるであろう。質を追求するあまり、求める水準が高くなっており、その結果として、水準を満たさない大学が増加し、せつかく全国に広まった法学教育が縮小する事態が訪れるのではないかと危惧される。

実際、法学には限定されていないが、高等教育局は基準を満たしていない課程について、その大学名等の情報を公表し、改善を求めている。2018 年 1 月 19 日づけの Bangkok Post の報道では、高等教育局が発表したリストからすると、2015、2016 教育年度で審査対象となる 9099 の課程の中で、基準を満たさなかったものが 182 存在した<sup>28</sup>。そのうち、59 の課程が廃止され、68 の課程が募集停止を行った<sup>29</sup>。基準に満たない課程があることの原因について、高等教育局は退職等による教員不足を挙げている<sup>30</sup>。この問題に対して、直ちに補充することは困難であるから、他の大学の教員の一時的な移動を認めて、基準を充足させるのも有効な方策であると、高等教育局長は提言している<sup>31</sup>。

いずれにせよ、基準不充足による廃止等の措置は、後継人材の不足と余裕のない課程運営を表している。このことから、教育内容の平準化を急ぐばかりに、自由裁量の少ないカ

---

<sup>28</sup> Bangkok Post, *Bid to address substandard uni courses: Teachers can move between campuses*, 19 Jan 2018 (<https://www.bangkokpost.com/thailand/general/1398150>) 2018 年 2 月 23 日訪問

<sup>29</sup> *Id.*

<sup>30</sup> *Id.*

<sup>31</sup> *Id.*

リキュラムを求めることは、多様な専門性を有した教員による課程設置、運営が困難になるとともに、課程維持に必要な教員を確保するための競争が激化し、条件の悪い大学は教員確保ができず、課程を維持できなくなる可能性が考えられる。

#### IV おわりに

日本と同時期に開国を果たしたタイは、不平等条約改正のために西洋法に基づく法制度の構築をする事となるが、日本の進展と比較するとその歩みは遅かった。様々な要因が考えられるが、そもそもタイは、隣国のビルマによってアユタヤ朝が攻め滅ぼされたからこそ、現王朝ができたわけであるから、鎖国政策の下、幕藩体制が約300年間続き、国内統治に集中できた日本と単純に比較することはできない。タイが開国後に推進していたことを、日本ではすでに実現していたからである。同じ開国でもスタートラインが違っていたから、時間差が生じるのは仕方のないことである。

欧米列強との間に締結した不平等条約がもたらした保護民問題が、法制度の近代化＝西洋化を推し進めていった。旧来の法制度とは異なる法律を西洋から導入するためには、その法律が理解できる人材を確保することは必須である。それまで王室の子弟に限定されていた西洋法の知識がその他のタイ人も獲得できるようになった。近代化は、教育の大衆化をもたらすものである。

しかし、タイ全土における法学教育の大衆化は、高等教育機関設置地域の拡大を待つ必要があった。タイでは、当初バンコクを中心に大学が設置され、地方に拡大するのは、1960年代以降であった。その後、1971年のラームカムヘーン大学は、多数の学生を受け入れるとともに、通信教育課程を要しているため、法学教育の大衆化は加速した。ただ、通学形式で行う教育の観点からは、ラーチャパット大学の設立を待たなければならなかった。教員養成学校からの転換のため、ラーチャパット大学に対する低い評価が散見されるが、高等教育の拡大、特に法学教育の拡大においては、果たしている役割は非常に大きい。

現在、グローバリゼーションは、様々な揺り戻しがありながらも、世界を席卷している。その影響は、様々な分野に及んでおり、教育分野もその例外ではない。各大学は大学ランキングを気にし、一喜一憂している。英語教育、英語による講義の充足が求められており、タイもその例外ではない。その要請に応じて、英語による授業が提供されることが飛躍的に増加している。また、教育の質の保証といった考えも国際的なトレンドの影響を

受けて進められている。その結果が、教員の資格要件と平準化されたカリキュラムの設定である。この改革の結果はまだ不透明であるが、一抹の不安も存在する。

タイは植民地化のあら波の中で独立を奇跡的に維持することができたが、様々な場面において、外国からの要請、影響を避けて通ることができないのは今も変わらない。それは日本と同様である。しかし、高等教育におけるグローバリゼーションへの対応は、日本と比較して大胆なものである。すでに述べたように不安も感じられるが、高等教育普及の歴史が浅く、海外の大学で学位を取ることが普通であるタイにとっては、グローバリゼーションへの対応で求められる措置を進めていくことは、日本よりも容易なのかも知れない。また、少子高齢化に伴う18歳人口の減少は、日本とタイも同様に深刻な問題となっている。人口減少に対応するため、日本ではリカレント教育の充実による学生確保が叫ばれているが、終身雇用制と年功序列制が未だ残る労働環境の中では、困難さを伴う。しかし、タイでは労働力の流動性が高く、キャリアアップのために大学院で学ぶことが現在でも普通に行われており、この点ではタイの方が先に進んでいる。法学教育を含めた、高等教育の将来は、英語対応とリカレント教育の点で見れば、タイの方が期待できるのではないかと思われる。

〔公開日：2020年3月10日〕

〔補正日：2020年3月31日〕

【研究論文】

国際的組織再編税制における人的対象範囲

—EU 合併租税指令とその修正案を参考にして—

The Scope of Persons Covered in the Tax System for Cross-border  
Corporate Reorganizations in Japan

—In the Light of EU Merger Tax Directive and its Amendment—

関西大学 教授

中村 繁隆

Kansai University Professor

Shigetaka Nakamura

要旨

本論説は、わが国の組織再編税制の国際的側面をさらに拡張した場合における人的対象範囲に関して、EU 域内における国際的組織再編税制に関する合併租税指令(Merger Tax Directive. 以下、MTD)及びその修正案を参考に検討を行ったものである。

わが国の組織再編税制における適格組織再編成の対象は、「法人」である。しかし、その定義が法人税法及び所得税法に置かれていないため、その概念について学説が分かれている。デラウェア州法上の Limited Partnership の法人該当性に関する 2015 年 7 月 17 日の最高裁判決は 1 つの判断基準を示したが、その射程が国際的組織再編税制に及ぶか否か明らかではない。

MTD の対象は Company from a Member State であるが、Company の定義規定は MTD にはない。先行研究者による修正案も対象に加えて分析した結果、租税法上の「法人」概念が必要であるとの示唆を得、人的対象範囲に関する次の 2 つの提言に至った。第 1 は、法人税法 2 条及び所得税法 2 条にある内国法人及び外国法人の定義規定を修正すること、第 2 は、「国際的組織再編成」という用語の定義を法人税法 2 条及び所得税法 2 条へ新設することである。

## Abstract

This article examines the scope of persons covered in the tax system for cross-border corporate reorganizations (TSCCR) in Japan in the light of the EU Merger Tax Directive (MTD) and its amendment, assuming that the TSCCR will be more internationally expanded in the future.

The scope of persons covered is limited to ‘Corporation’ for enjoying tax benefits under the TSCCR (for example, deferral of tax liability at the time of cross-border corporate reorganizations to the later moment of realization, by way of a carry-over of the tax value of the assets and liabilities transferred, and the shares exchanged). Since, however, there is no definition of ‘Corporation’ in the *Corporation Tax Act* (CTA) and the *Income Tax Act* (ITA) in Japan, there are a lot of arguments about the concept of ‘Corporation’. Although the supreme court of Japan on July 17, 2015 held a two-step approach for suitability of a limited partnership under Delaware law to a corporation for tax purposes, it is not clear whether this decision of the supreme court extends to the TSCCR or not.

On the other hand, the scope of persons covered in the MTD is limited to ‘Company from a Member State’. The MTD has its definition in the article 3 of the MTD. However, the MTD doesn’t have the definition of ‘Company’ itself. From this research of the MTD and the revised proposals by previous researchers, it followed the TSCCR needed the concept of ‘Corporation’ for tax purposes.

Based on the implication, this article recommends the following two proposals for the TSCCR. The first is to revise the current definition of ‘domestic corporation’ and ‘foreign corporation’ in the article 2 of the CTA (and the ITA) in accordance with one of above-mentioned revised proposals. The second is to legislate the new term ‘cross-border corporate reorganization’ into the article 2 of the CTA (and ITA) as the criterion for applying the TSCCR.

## I はじめに

わが国の私法上の一般的な見解では、内国法人と外国法人との直接的な組織再編成はできないとされている<sup>1</sup>。このため、わが国の組織再編税制(法人税法 62 条の 2 等)における国際的な側面の適用範囲は限定的である<sup>2</sup>。しかし、わが国の組織再編税制は、平成 13 年度税制改正で導入されて以降、徐々にその適用範囲が拡張されている<sup>3</sup>。従って、同税制の今後の方向性を検討しようとするならば、限定された現在の状況ではなく、その限定のない場合を想定して検討することは、思考実験として有益であると考えられる。

さて、わが国の組織再編税制における適格組織再編成<sup>4</sup>の対象は、法人である。しかし、その定義は法人税法及び所得税法に置かれていないため、法人概念について学説が分かれている。この状況下、もしわが国の組織再編税制を国際的な組織再編成にまで広く拡張した場合、同税制における人的対象範囲をどのように規定すべきであろうか。

本論説は、わが国の組織再編税制の国際的側面をさらに拡張した場合における人的対象範囲に関して、EU 域内における国際的組織再編税制に関する EU 合併租税指令(Merger Tax Directive. 以下、「MTD」という)<sup>5</sup>及びその修正案を参考に検討することを目的とする。なお、MTD 及びその修正案を検討する理由は、II 3. で後述する。

本論説の構成は、II において外国事業体の法人該当性に関するわが国の学説や判例上の見解(以下、学説等)を確認し、わが国の国際的組織再編税制における人的対象範囲に関する問題を提起する。III では、MTD の人的対象範囲に関する規定の内容、及び、その修正案を確

<sup>1</sup> 「外国会社と内国会社との合併や株式交換の可否については、内国会社に関する会社法の規定を相手方外国会社の従属法が外国会社とのこれらの行為を認めている場合に相互主義的解釈により類推適用することや見直すことも検討されてよい」として、会社法における今後の課題が示されている。奥島孝康・落合誠一・浜田道代編『新基本法コンメンタール会社法 3【第 2 版】』別冊法学セミナーno.239(2015)344 頁〔上田純子〕参照。

<sup>2</sup> 拙稿「国際的組織再編税制の展開」租税法研究 40 号 95 頁(2012)参照。

<sup>3</sup> 同上。

<sup>4</sup> 適格組織再編成には、「企業グループ内組織再編成」あるいは「共同事業組織再編成」があり、法人間の組織再編成が前提となっている。前者のうち、100%組織再編成の場合は、100%持分要件のみであるが、50%超組織再編成の場合は、資産・負債引継要件、従業員引継要件、事業引継要件の 3 要件が課される。後者の場合は、50%超組織再編成の要件に加えて、事業関連性要件、事業規模要件又は役員引継要件、株式継続保有要件が追加される。なお、各要件の用語は、渡辺徹也『企業組織再編成と課税』弘文堂 33 頁～34 頁(2006)に拠っている。

<sup>5</sup> 現在、効力を有する MTD は、Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of registered office of an SE or SCE between Member States, OJ L 310, 25.11.2009, at 34-46 である。

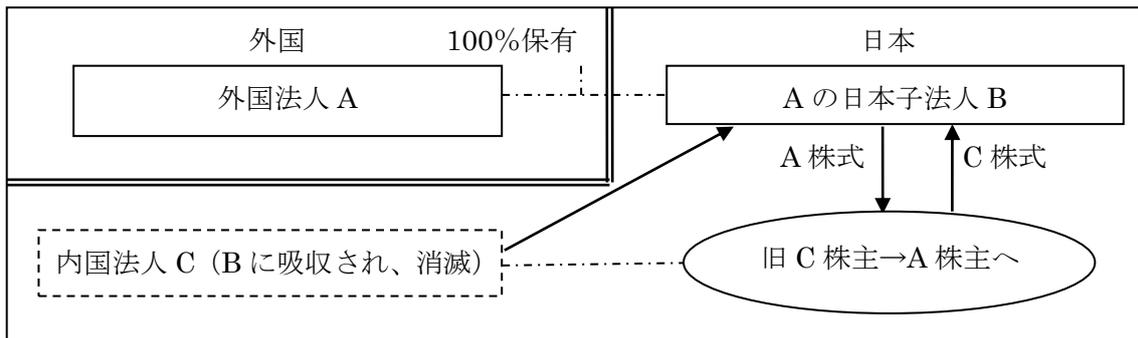
認する。そして、IVでは、IIIで得られた内容を分析した後、わが国の国際的組織再編税制における人的対象範囲の規定のあり方について私見を述べる。

## II わが国の国際的組織再編税制

### 1. 外国事業体の法人該当性に関する学説等

図1は国際的な三角合併の取引図であり、わが国の組織再編税制における国際的な側面を示す一例である。国際的な三角合併とは、外国法人Aが日本子法人Bを設立し、日本子法人Bが外国法人Aの株式を合併対価として内国法人Cと合併する組織再編行為をいう(なお、税制適格となる三角合併は、法人税法2条12号の8に適格合併として定義規定が置かれている)。法人税法上、外国法人Aは合併親法人と呼ばれ、外国の法人であることが適格合併の前提とされている。

(図1—国際的な三角合併)



外国法人は法人税法2条4号で「内国法人以外の法人をいう」と定義されているが、同規定は積極的に外国法人を定義しているわけではない。また、内国法人は法人税法2条3号で「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう」と定義されているが、内国法人と外国法人に共通する法人それ自体の定義は、法人税法に置かれていない。法人税法と同様に所得課税を規定する所得税法においても、内国法人及び外国法人の定義を法人税法と同様に置くだけであり(所得税法2条1項6号・7号)、所得税法においても法人それ自体の定義は置かれていない。

租税法上、特段の修正なく用いている法人という用語の解釈は、通常、他の法分野で用いられている概念を借用していると考えられる(借用概念)。借用概念については、統一説、独立説、目的適合説の3つの見解があるが、借用概念は原則として、本来の法分野におけ

と同じ意義に解釈するのが、租税法律主義における法的安定性の見地から望ましい<sup>6</sup>(従って、統一説が通説とされる)。ただ、租税法による概念の借用は、借用元でその意味内容がはっきりしているから可能である<sup>7</sup>。従って、借用概念による解釈が成立するためには、借用元の法人概念がはっきりとしたものであることが前提となる。

しかし、外国事業体の法人該当性に関する学説等は、現在においても多種多様の状況にあると思われる。ちなみに、外国事業体の法人該当性に関する判例の出発点は、東京高判平成19年10月10日<sup>8</sup>における、ニューヨーク州法に基づき設立された LLC(Limited Liability Company. 以下、同じ)の法人該当性の事件であった<sup>9</sup>。その後、デラウェア州法上の LPS(Limited Partnership. 以下、同じ)の法人該当性が問題となり、下級審<sup>10</sup>では見解が分かれていたが、平成27年7月17日の最高裁判決<sup>11</sup>(以下、「本最高裁判決」という)において、法人該当性に関する1つの判断基準が示された<sup>12</sup>。

<sup>6</sup> 金子宏『租税法〔第23版〕』弘文堂127頁(2019)参照。

<sup>7</sup> 岡村忠生「米国デラウェア州法に基づいて組織されたリミテッド・パートナーシップの法人該当性」ジュリスト1486号11頁(2015)、谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』弘文堂47頁～48頁(2018)参照。

<sup>8</sup> 月報54巻10号2516頁。

<sup>9</sup> LLCの法人該当性に関しては、国税不服審判所平成13年2月26日裁決があり、それを受けて平成13年6月に国税庁は「米国LLCに係る税務上の取扱い」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/31/03.htm> (2019年11月7日訪問)という質疑応答事例を国税庁のウェブサイトで公表した。そして、さいたま地判平成19年5月16日月報54巻10号2537頁、その控訴審である東京高判平成19年10月10日月報54巻10号2516頁へとつながっていく。東京高判に関する評釈としては、例えば、横溝大「NY州法に基づき設立されたLLCと我が国租税法上の「法人」」ジュリスト1361号196頁～199頁(2008)、宮崎裕子「NY州のLLCは租税法上の外国法人か」最新租税判例60(税研148号)87頁～90頁(2009)、大澤麻里子「米国LLCの「法人」該当性」租税判例百選〔第5版〕(別冊ジュリスト207号)44頁(2011)などがある。

<sup>10</sup> 下級審の判決を時系列で紹介すると、大阪地判平成22年12月17日税資260号順号11575(法人と判断)、東京地判平成23年7月19日税資261号順号11714(法人ではないと判断)、名古屋地判平成23年12月14日税資261号順号11833(法人ではないと判断)、名古屋高判平成25年1月24日税資263号順号12136(法人ではないと判断)、東京高判平成25年3月13日税資263号順号12163(法人と判断)、大阪高判平成25年4月25日税資263号順号12208(法人と判断)。

<sup>11</sup> 民集69巻5号1253頁、Westlaw Japan 文献番号2015WLJPCA07179001。

<sup>12</sup> 同日に英国領バミューダ諸島の法律に基づいて組成されたLPSの法人該当性に関して上告不受理の決定があった(最判平成27年7月17日税資265号順号12703。東京地判平成24年8月30日税資262号順号12027、東京高判平成26年2月5日税資264号順号12403は、いずれも法人ではないと判断)。上告不受理により法人該当性の判断基準は明確ではないが、本最高裁判決と同日の同一小法廷の判断であるため、本最高裁判決の判断基準を用いて判断したと考えられるのでないかと述べるものとして、川田剛・須藤一郎・岩品信明「最高裁平成27.7.17 デラウェア州LPS判決の意義 座談会 最判平成27.7.17 デラウェア州LPS判決を受けて」税務弘報63巻12号84頁(2015)〔岩品信明発言〕参照。また、時系列としては前となるが、英国領ケイマン諸島の法律に基づいて組成されたLPSに関する裁判として、名古屋高判平成19年3月8日税資257号順号10647(平成20年3月27日上告不受理。税資258号順号10933)がある。ただ、本事件はケイマンLPSの法人該当性ではなく、ケイマンLPSとそのリミテッド・パートナーとの契約が組合契約か利益配当契約かが争点となっており、当該LPSは組合と判断された。以上、3つのLPSに関する最高裁判決の考察については、例えば、鬼頭朱実「デラウェアLPS最高裁判決が実務に与える影響～アウトバウンド投資の観点から～」税務弘報63巻12号96頁～97頁(2015)がある。なお、本最高裁判決で示された法人該当性の判断基準は、その後、ワシントン州法上のLPSに関しても採用された(東京地判平成28年4月27日税資266号順号12850、東京地判平成28年12月22日税資266号順号12949)。

さて、本論説では、先行研究の1つである長戸貴之准教授の評釈<sup>13</sup>(以下、「長戸評釈」という)にある名称等を用いて<sup>14</sup>、学説等の整理を行う。長戸評釈は、上記のLLCの判例から本最高裁判決まで網羅的に整理しており、有用と考えるためである。また、学説等を示したものではないが、国際租税法の基本書である増井良啓教授と宮崎裕子弁護士の共著<sup>15</sup>(以下、「増井宮崎共著」という)に示された外国法人該当性の判断方法も、大切な視点を提供していると考えられる。なお、長戸評釈では、増井宮崎共著を取り上げず、学説等の整理がなされている<sup>16</sup>。そこで、本稿では、これら2つを用いて学説等の整理を試みたい。

まず、増井宮崎共著は、外国法人該当性の判断方法には、2つの方向性があると述べる<sup>17</sup>。1つの方向性は、外国法上の概念を事実の領域に属すると考え、当該事業体がわが国の租税法上の法人に当たるかを直接に判断する方法である<sup>18</sup>。これは、他の論者の論文では、租税法規趣旨探求説と呼ばれている<sup>19</sup>。具体的には、外国私法上の概念を、それを構成する諸要素に分解し、それらをわが国の租税法上の概念に引き直して考えた場合にはどのような概念に相当するかという観点から検討する説である<sup>20</sup>。また、もう1つの方向性は、まずわが国の私法上、法人にあたるかを検討し、次に私法上の法人概念の借用概念としてわが国の租税法上の法人への該当性を判断する方法である<sup>21</sup>。

このように、外国事業体の法人該当性の判断方法における大切な視点としては、わが国の租税法で直接判断を行う方法と、いったん私法で判断した後にさらに租税法で判断を行う方法という2通りの方法が存在することである<sup>22</sup>。

<sup>13</sup> 長戸貴之「米国デラウェア州法に基づき設立されたりミテッド・パートナーシップの租税法上の「外国法人」該当性(最高裁判所民事判例研究17)」法学協会雑誌133巻10号179頁～211頁(2016)参照。

<sup>14</sup> 調査官解説の整理では、外国私法基準説と内国私法基準説を有力な見解とする。衣斐瑞穂「最高裁判所判例解説」法曹時報68巻6号1615頁～1618頁(2016)参照。しかし、長戸評釈は、後掲の表1の名称を用いて、前者はB説、C説、D説の3つ(A説はその他の説と考えられるという)から構成される説であり、後者は内国私法基準説(強調は筆者による。以下、同じ)であると述べた上で、同185頁において「調査官解説は、学説と関連裁判例の動態を十分に汲み取っておらず、BないしD説を外国私法基準説として一括りにして整理することには疑問がある」と指摘する。

<sup>15</sup> 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』東京大学出版会11頁(2008)参照。

<sup>16</sup> 長戸評釈は、増井宮崎共著を学説等の整理では使用せず、本最高裁判決による他の諸制度への影響(本最高裁判決が外国法人について一般的判示をしたことから、外国事業体が関係する諸制度への影響)でのみ使用している。

<sup>17</sup> 増井・宮崎・前掲注15、11頁参照。

<sup>18</sup> 同上。

<sup>19</sup> 太田洋・佐藤修二「我が国の租税法規と外国私法との交錯」中里実・太田洋・弘中聡浩編『国際租税訴訟の最前線』有斐閣359頁(2010)参照。

<sup>20</sup> 太田・佐藤・前掲注19、360頁参照。

<sup>21</sup> 増井・宮崎・前掲注15、11頁参照。

<sup>22</sup> 本論説と異なり、4通りの考え方があると整理するものとして、手塚崇史「3つのデラウェア州判決との違いは？パミュダLPS判決にみる税務上の「法人該当性」の検討」経理情報1332号51頁(2012)がある。これによると、第1は設立地私法説である。これは、設立準拠法がその事業体に法人格を認めている

次に、長戸評釈を用いて学説等の状況を整理する。まず、長戸評釈は、法人という用語が私法からの借用概念とした上で、統一説をとるか、目的適合説をとるかで学説を区分する<sup>23</sup>。統一説の考え方からの学説としては、外国私法準拠説と内国私法準拠説がある<sup>24</sup>。

外国私法準拠説とは、外国私法たる当該事業体の設立準拠法上、法人として取り扱われているか否かを法人該当性の判断基準とする学説をいう<sup>25</sup>。また、外国私法準拠説は、さらにA説とB説に区分される<sup>26</sup>。A説は、法人概念が強行法規的な制度にかかわる概念であるから、わが国の私法上の意義と同じに解すべきであるとの前提を置いた上で、設立準拠法上法人格が付与されている場合にも、民法35条1項の定める外国法人の認許<sup>27</sup>(特に外国会社該当性)が必要と解すべきとする<sup>28</sup>。一方、B説は、民法35条1項自体が認許されない

か否かに従う説である。第2は設立地税法説である。これは、設立地の租税法がその事業体を法人として課税しているか否かに従う説である。第3説は国内私法説である。これは、わが国の私法からみて、その事業体が法人と判断されるか否かにより判断する説である。第4説は国内税法説である。これは、わが国の租税法からみて、その事業体が法人として課税されるか否かにより判断する説である。しかし、兼平裕子「バミューダLPS訴訟における法人該当性—外国法を準拠法とする事業体に関する借用概念—」月刊税務事例46巻8号38頁(2014)によれば、第2の設立地税法説は、わが国の租税法が現地の租税法の選択に従う結果となり不合理であること、また、第4の国内税法説は、借用概念がとられるためあり得ないことを理由に、第1の設立地私法説と第3の国内私法説しかあり得ないと指摘する。この兼平教授の指摘は、本論説でいえば、2通りの方法のうち後者の方法のみを有効とする見解と思われる。なお、今村隆「米国リミテッド・パートナーシップと日本租税法上の「法人」法人該当性」ジュリスト1458号108頁～109頁(2013)は、第1の設立地私法説については、以下の2つの理由から問題があり、第3の国内私法説を採用すべきであると主張する。第1は、わが国の租税法上の法人概念が、わが国の国内法の問題であるためとする。第2は、会社法2条2号や同823条の規定ぶりから、わが国の会社との比較において法人か否かを決定しているためとする。

また、本論説と異なり、3通りの考え方があると整理するものとして、太田・佐藤・前掲注19、359頁がある。これによると、租税法規探求説と内国私法基準説に加えて、外国私法基準説があるという。この外国私法基準説とは、借用概念の解釈についての統一説を前提に、わが国の租税法が用いている外国の私法上の概念を外国私法の規律内容に従って判断するやり方であるという。ただ、同論文において、租税法規探求説と外国私法基準説の解釈手法とが異なるものか明確でないと述べられていることから、同論文の見解は、本論説の見解に近いと思われる。

なお、抵触法的観点から、一般的にある法概念を解釈する際の選択肢としては以下の4通りがあり、対象となる概念ごとに、わが国租税法上の重要性を判断して、4通りのうちいずれの方法により解釈すべきかを個別に決定すべきであると述べるものとして、横溝大「デラウェア州法上のLPSの我が国租税法上の法人該当性」ジュリスト1478号126頁(2015)がある。選択肢の第1は租税法独自の概念解釈、第2は国内法の参照、第3は準拠法を参照した上での一定の留保、第4は準拠法の参照である。抵触法的観点からのこの見解は、本論説の見解と同様と考えられるが、特徴として、対象となる概念ごとにわが国租税法上の重要性を判断する点にあることから、その判断をどのような基準で行うべきかが問題になるとと思われる。<sup>23</sup> 独立説をとらない理由は長戸評釈では説明されていないが、法人という用語が租税法独自の意味内容をもっていないことは明らかである、と考えているためと思われる。

<sup>24</sup> 長戸評釈184頁～185頁参照。

<sup>25</sup> 長戸評釈184頁参照。

<sup>26</sup> 同上。

<sup>27</sup> 認許とは、設立準拠法に基づけば法人格を認められる外国法人に対し、内国で取引等をする権利能力を認めることをいう。江頭憲治郎『株式会社法 第7版』有斐閣982頁(2017)参照。

<sup>28</sup> 長戸評釈184頁参照。なお、会社法2条2項に規定されている外国会社という用語の租税法への借用に当たっては、議論が分かれている。例えば、中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー94号16頁(2009)によると、法人概念の借用元は、民法35条1項の外国法人と会社法2条2項の外国会社であるから、租税法上の外国法人とは、外国法を準拠法として組成された事業体の

外国法人の存在を前提としているとして、認許の有無にかかわらず、設立準拠法上の法人格の有無により判断すべきとする<sup>29</sup>。

次に、内国私法準拠説とは、わが国の私法において法人が有する本質的属性を抽出し、それらの属性を要件として設立準拠法上の取扱いに照らし、その充足の有無を検討して判断する学説をいう<sup>30</sup>。このように考える実質的な理由には、租税法という公法の解釈が外国私法に委ねられることへの警戒があると見受けられるためである<sup>31</sup>。なお、法人の属性という形で団体としての実態を判断基準に取り込む点では、実質的な判断基準は次の目的適合説をとった場合に近接するという<sup>32</sup>。

他方、目的適合説をとる学説には、わが国の租税法の法人概念が、その重要さに鑑みて統一説では妥当しないとするものや、設立準拠法において法人格の有無がはっきりしない場合という条件付きで目的適合的に解釈すべきとするものがある<sup>33</sup>。目的適合説をとる場合には、わが国の租税法上の法人の構成要素を抽出できることが、外国事業体を判断するための前提となる<sup>34</sup>。

さて、長戸評釈では、上記の通り学説を整理した後、さらに外国事業体の法人該当性に関する裁判例(なお、次節で紹介する本最高裁判決までのもの)を通じて、先に区分した学説のいずれにもきれいに当てはまらない折衷的な基準(但し、形式的には統一説を一応の共通前提)があると指摘する<sup>35</sup>。その上で、前述の内国私法準拠説とは異なる内国私法基準説、外国私法準拠説とは異なる外国私法基準説(C 説と D 説。強調は筆者による。以下、同じ)

---

うち、外国法上法人格を付与された事業体(民法 35 条 1 項にいう外国法人)であり、かつ、外国会社に該当するものに限られると主張する(強調は筆者による)。しかし、木村弘之亮「国際税法における外国会社の類型比較—歴史的解釈の重要性—」税法学 578 号 50 頁(2017)の脚注 98 及び同 53 頁～54 頁によると、法人概念は会社概念に比し上位概念であるとして、外国会社が(商事)会社に該当すれば、現行民法 35 条 1 項により当然に日本国内で外国法人であると主張する。中里教授との違いは、木村教授が租税法上の外国法人を民法上の外国法人、又は、会社法上の外国会社と解釈しているために生じていると考えられる(強調は筆者による)。この場合には、会社法 2 条 2 項の「法人格のない外国の団体で、会社と同種のもの又は会社に類似するもの」が会社法上の外国会社に該当すると、当該団体は租税法上の外国法人となる可能性がある。木村教授は、当該理由から同 53 頁において、本最高裁判決は外国法人ではなく、外国会社を類型比較すべきであったと主張する。

<sup>29</sup> 長戸評釈 184 頁参照。

<sup>30</sup> 長戸評釈 185 頁参照。

<sup>31</sup> 同上。

<sup>32</sup> 同上。

<sup>33</sup> 長戸評釈 185 頁参照。長戸評釈 185 頁に挙げられた目的適合説に位置づけられる論者のうち、木村弘之亮「Limited Partnership の性格決定とその税法上の取り扱い」判例時報 2139 号(2012)は、本論説の論点に関係する。同 14 頁によれば、主権国家として課税権の行使に係わる法律は準拠法ではなく、法廷地法が適用されるべきであると述べられている。これは、国際私法の用いる準拠法主義を国際税法に適用されるべきでないことが、主権国家ではすでに確立した法原則であるからとする。

<sup>34</sup> 長戸評釈 186 頁参照。

<sup>35</sup> 同上。

の存在を指摘する<sup>36</sup>。

まず、内国私法基準説は、統一説を採用し、かつ、我妻栄の著作<sup>37</sup>から民法上、法人とは「自然人以外のもので、権利義務の主体となることができるもの」とした上で、財産の独立性、法律行為・権利義務主体性、訴訟当事者性という法人の3つの属性を抽出する<sup>38</sup>。そして、内国私法基準説は、これら3つの属性の有無を設立準拠法の規定及び解釈を基礎として(但し、それに限られず)判断する<sup>39</sup>。ちなみに、この内国私法基準説は、大阪地判平成22年12月17日<sup>40</sup>で示された判断基準であるが、これ以後の裁判や多くの論者によって批判されている。その代表的な批判として、上記3つの属性は、法人格が付与されることにより認められる法人の属性に過ぎず、その逆ではないという指摘である<sup>41</sup>。上記をまとめると、内国私法基準説は、内国私法準拠説における法人の本質的属性の抽出について独自の基準を置く点で、内国私法準拠説とは異なるものと位置づけられる。

次に、外国私法基準説のC説とは、設立準拠法上の規定による形式的判断を基本としつつもそのみに依拠するのではなく、外国事業体について実質審査として「損益の帰属すべき主体」という、新たな概念を導入することにより行う折衷説をいう<sup>42</sup>。また、外国私法基準説のD説とは、設立準拠法上の規定と併せて当該外国事業体の設立、組織、運営及び管理等の実質面で判断を行う折衷説をいう<sup>43</sup>。C説とD説の類似点は、設立準拠法上の規定による形式的判断に加えて実質審査を導入している点である<sup>44</sup>。また、C説とD説の違いは、設立準拠法上の規定から法人格を付与していないと判断される場合に生じる<sup>45</sup>。この場合、C説は法人該当性が肯定され得ないのに対し、D説はなおも法人該当性が肯定される余地

<sup>36</sup> 長戸評釈 186頁～189頁参照。

<sup>37</sup> 我妻栄『新訂 民法総則(民法講義 1)』岩波書店 45頁(1965)参照。

<sup>38</sup> 長戸評釈 186頁～187頁参照。

<sup>39</sup> 同上。

<sup>40</sup> 税資 260号順号 11575。

<sup>41</sup> 例えば、横溝・前掲注 22、124頁参照。

<sup>42</sup> 長戸評釈 187頁参照。また、外国私法基準説のC説に当たる東京地判平成23年7月19日税資 261号順号 11714(法人ではないと判断)における法人該当性の判断基準について、平川雄士「外国事業体の分類問題再考—LPS訴訟の納税者勝訴判決(東京地判 H23.7.19)を踏まえて—」租税研究 745号 116頁(2011)は、「ドグマティックな問いから脱却したものであるという評価ができるかと思います。つまり、私法上の法人の実体的要件とは何なのかということ、**「法人」という漢字二文字の「法」と「人」という字を左目と右目でずっと見つめて、これは何なのかということ**を延々と考え込むというアプローチとは異なるということがいえるかと思います。ではどのようなアプローチなのかというと、租税法上の事業体に係る規定に広く目配りをしていることが指摘できます。…法人、人格のない社団と組合(に類する事業体)という3つの事業体に係る租税法上の規定に目配りをした上で判断基準を導いています」と述べている。

<sup>43</sup> 長戸評釈 189頁参照。

<sup>44</sup> 長戸評釈 188頁～189頁参照。

<sup>45</sup> 長戸評釈 189頁参照。

が残る点である<sup>46</sup>。上記をまとめると、外国私法基準説(C説とD説)は、外国私法準拠説が外国私法たる当該事業体の設立準拠法上、法人として取り扱われているか否かに着眼して判断することに対して、さらに実質審査まで行う点で、外国私法準拠説とは異なるものと位置づけられる。

以上、長戸評釈による学説等の整理から確認できることは、次の2つと考える。第1は、多種多様な学説等が存在していることである。但し、これは、通説とされる統一説の立場を選択したとしても、統一説も例外の余地を認めている<sup>47</sup>点に相応していると思われる。また、外国事業体は外国法を準拠法とする事業体であるから、租税法規の適用上、どのように認識するかは難問であると指摘<sup>48</sup>されている点にも相応していると思われる。第2は、増井宮崎共著の第1の方向性(租税法規趣旨探求説)は、長戸評釈の学説には含まれていないことである。これは、長戸評釈の学説の整理が、借用概念論を第1の出発点としているためと思われる。

(表1—学説等の整理)

| 概念       | 学説    | 名称             | 特徴                  |
|----------|-------|----------------|---------------------|
| 借用<br>概念 | 統一説   | 内国私法準拠説        | 法人の属性比較             |
|          |       | 内国私法基準説        | 3つの属性で比較            |
|          |       | 外国私法準拠説(A説・B説) | 設立準拠法上の法人格の有無       |
|          |       | 外国私法基準説(C説・D説) | 法人格の有無と損益の帰属主体性の判断  |
|          | 目的適合説 | 特になし           | わが国の租税法上の法人の構成要素を抽出 |
| 固有<br>概念 |       | 租税法規趣旨探求説      | 外国法の概念は事実の領域        |

これらを踏まえて、学説等を整理すると、表1になると考えられる。

## 2. 外国事業体の法人該当性に関する最高裁判決

ここで、本最高裁判決における法人該当性の判断基準とその判断方法を確認する。本件

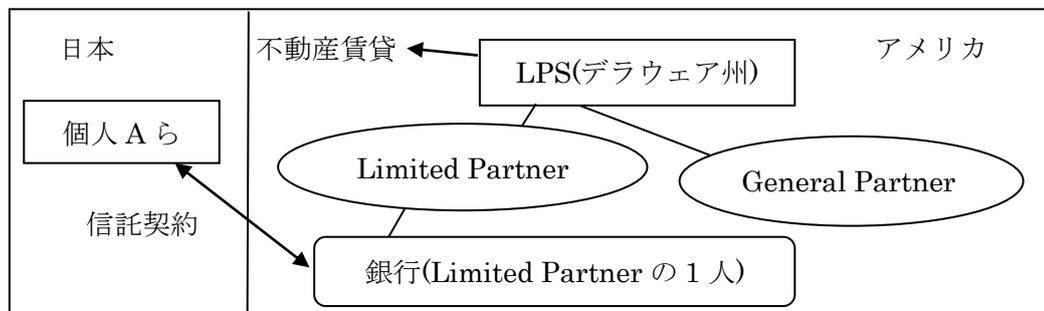
<sup>46</sup> 同上。

<sup>47</sup> 金子・前掲注6、127頁参照。

<sup>48</sup> 吉村政穂「平成24年度重要判例解説」ジュリスト1453号204頁(2013)参照。なお、木村・前掲注33、14頁も参照。

は、アメリカのデラウェア州の法律に基づいて設立された LPS が行うアメリカ所在の中古集合住宅の賃貸事業に係る投資事業に出資した個人 A らが、当該賃貸事業により生じた所得が同人らの不動産所得(所得税法 26 条 1 項)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又は更正の請求をしたところ、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(所得税法 69 条 1 項)をすることはできないとして、それぞれ所得税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、上記各処分の取消しを求めた事案である。

(図 2-取引図)



まず、外国法人該当性の判断基準を確認すべく、以下、判旨を抜粋する。「…我が国の租税法は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てその所得に課税するものとしているところ、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や、所得税法 2 条 1 項 7 号等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などを併せ考慮すると、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、これを内国法人等とともに自然人以外の納税義務者の一類型としているものと解される。このような組織体の納税義務に係る制度の仕組みに照らすと、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は、当該組織体が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判断することが予定されているものといえることができる。そして、我が国においては、ある組織体が権利義務の帰属主体とされることが法人の最も本質的な属性であり、そのような属性を有する

ことは我が国の租税法において法人が独立して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上、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であること等を考慮すると、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については、上記の属性の有無に即して、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ことが相当であると解される…」。

このように、本最高裁判決は、外国法人該当性の判断基準を権利義務の帰属主体性の有無に置く。但し、本最高裁判決は私法上の法人概念の解釈論から演繹することによって権利義務の帰属主体性の要件を導くのではなく、むしろ、納税義務者となることに争いのないわが国私法上の法人の課税上の取扱いを所与に、その属性から組織体課税に係る租税法政策上の考慮を帰納的に導いている<sup>49</sup>。なお、このような本最高裁判決の判断枠組みがなぜ採用されたのかについて、長戸評釈では、権利義務の帰属主体性を私法から導いた場合、それは私法上の法人であることの効果(必要要件)であるにすぎないとの批判に晒されることを避けるためと理解できるという<sup>50</sup>。

次に、外国法人該当性の判断方法を確認すべく、以下、判旨を抜粋する。「…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ことや、国際的な法制の調和の要請等を踏まえると、外国法に基づいて設立された組織体につき、設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、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場合には、そのことをもって当該組織体が所得税法 2 条 1 項 7 号等に定める外国法人に該当する旨又は該当しない旨の判断をすることが相当であると解される…」。

このように、本最高裁判決は外国法人該当性の判断方法において、法的地位の付与及び非付与の場合を述べ、さらに以下のように判示する。「…まず、より客観的かつ一義的な判定が可能である後者の観点(法的地位の付与及び非付与に関する本最高裁判決の見解を指す一筆者注)として、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

<sup>49</sup> 長戸評釈 190 頁参照。

<sup>50</sup> 長戸評釈 190 頁～191 頁参照。

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こととなり、これができない場合には、次に、当該組織体の属性に係る前者の観点(法人の属性に関する本最高裁判決の見解を指す一筆者注)として、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して判断すべきものであり、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こととなるものと解される…」。

以上の通り、本最高裁判決は、法人該当性の判断方法に関して 2 段階の方法を示す。すなわち、第 1 段階は法的地位の付与及び非付与、つまり、法人格の有無による判断であり、第 2 段階は当該外国事業体の権利義務の帰属主体性の有無による判断(具体的には、当該事業体の設立準拠法の規定の内容や趣旨等から、契約の主体、契約の効果が帰属するか否か)である。

最後に、本最高裁判決の学説等における位置づけを確認する。判旨をみると、本最高裁判決は、法人概念に関するわが国の民法や会社法の議論を用いず、権利義務の帰属主体性を導き出していることから、借用概念に該当する余地はないように読める。しかし、判旨に、「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は、当該組織体が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判断することが予定されている」とある。この判旨の中の「日本法上の法人との対比」において、「日本法上の法人」とは民法や会社法など私法上の法人を意味していると思われる。また、「日本法上の法人」であって、「日本の税法上の法人」(強調は筆者による)ではないことや、判旨で租税法上の法人概念を採求しているわけでもなく、法人税法及び所得税法の納税義務者という規定の仕組みに着目して権利義務の帰属主体性の要件を導いていることから、本最高裁判決が租税法規趣旨探求説に該当するとは言い難い<sup>51</sup>。以上から、私見では、目的適合説に位置づけるしかないと考える(表 2 参照)。

<sup>51</sup> 本最高裁判決があくまでも「日本法上の法人との対比において」判断すべきとしていることから、法人概念は租税法上の固有概念ではないと述べるものとして、今村隆「デラウェア LPS 最高裁判決にみる「法人」該当性」税理 58 卷 15 号 73 頁(2015)参照。

(表 2—学説等と最高裁の位置づけ)

| 概念       | 学説    | 名称             | 特徴                 |   |
|----------|-------|----------------|--------------------|---|
| 借用<br>概念 | 統一説   | 内国私法準拠説        | 法人の属性比較            |   |
|          |       | 内国私法基準説        | 3つの属性で比較           |   |
|          |       | 外国私法準拠説(A説・B説) | 設立準拠法上の法人格の有無      |   |
|          |       | 外国私法基準説(C説・D説) | 法人格の有無と損益の帰属主体性の判断 |   |
|          | 目的適合説 | 特になし           |                    | わが国の租税法上の法人の構成要素を抽出                         |
|          |       |                |                    | 法人格の有無と権利義務の帰属主体性の判断(本最高裁判決 <sup>52</sup> ) |
| 固有<br>概念 |       | 租税法規趣旨探求説      | 外国法概念は事実の領域        |   |

### 3. 問題提起

本最高裁判決は、外国法人について一般的例示をしている<sup>53</sup>が、その射程は国際的組織再編税制に及ぶのであろうか<sup>54</sup>。評釈者のコメントからは射程が及ぶと考えられる意見<sup>55</sup>と、

<sup>52</sup> これは、結果として長戸評釈 190 頁の見解と同旨となる。長戸評釈 190 頁では、外国法人概念について、その定義規定における定めを無視し、同概念が納税義務者性を定めたものと理解した上で、目的適合的に(立法者による判断を代置する形での)解釈を施したものと整理できる、と述べる。同旨か、岡村・前掲注 7、11 頁参照。なお、統一説に位置づけるものとして、谷口・前掲注 7、49 頁がある。同書によると、「税法上の納税義務者としての「法人」の意義を、日本の民法上の「法人」概念(「権利義務の帰属主体」とされることを「最も本質的な属性」とする組織体)に従って解釈する判断枠組み・基準を示したものと解され、このような判例の立場は、外国の私法上の概念に対して、日本の私法を基準とする統一説の適用を認めるものとみることができよう」と述べられている。ただ、長戸評釈 133 頁は、本最高裁判決があえて借用概念論には触れず、特に納税義務者に関する租税法の構造に着目して、外国法人概念の解釈をしたと理解するのが自然であろうと述べる。

<sup>53</sup> 長戸評釈 196 頁参照。

<sup>54</sup> 本最高裁判決の射程を測るには、判旨における「組織体」、それが「事業を行う場合」、及び「特段の事情」が具体的にいかなる意味をもつのかを検討する必要があると述べるものとして、仲谷栄一郎・磯山海「我が国租税法上の「法人」とは何か—最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決—」国際税務 36 卷 1 号 117 頁(2016)がある。但し、同論文は、同 117 頁において、本最高裁判決が外国法に基づいて設立された組織体をめぐる射程の解釈の 1 つの軸となっていくことを指摘することとどまる。

<sup>55</sup> 今村・前掲注 51、73 頁は、「本最高裁判決でまず注目すべきは、単なる事例判断ではなく、上記の通り、外国法準拠の組織体についての我が国租税法上の「法人」該当性の一般的判示をしていることである」と述べ、同 76 頁の結びでは「日本版二段階アプローチは、租税法における「法人」概念の意義を深く分析するものであり、また、「法人」該当性の判断基準も明確であることから世界に紹介すべき判例である」と述べる。以上から、今村教授の見解であれば、国際的組織再編税制にも当然に及ぶように思われる。また、長戸評釈 196 頁では、外国法人概念を直接参照する規定(例えば、法人税法 23 条の 2 の外国子会社受取配

射程が及ばないと考えられる意見<sup>56</sup>が散見される(なお、いずれの意見も国際的組織再編税制について直接述べているものではないことに留意)。ただ、射程が及ぶとした場合、国際的組織再編税制は外国における LPS 間の組織再編成を包含する可能性が生じるが、その場合、国内の組織再編成の人的対象範囲との相違という問題が生じる。LPS はわが国の合資会社と同じであるが、法人格を有していない点で、わが国の内国法人には該当しない事業体と通常考えられている<sup>57</sup>。従って、私法上は法人格を有しないが、租税法上、法人として取り扱われる事業体(例えば、法人税法 3 条により法人とみなされる人格のない社団等)は、同税制の人的対象範囲に含まれることになるのか、という問題が生じる。また、射程が及ばないとした場合にも問題がある。なぜなら、従前通り、法人概念は借用概念と理解されることになるが、外国事業体の組織再編成を想定した場合、本最高裁判決のような外国事業体の法人該当性の問題が生じる可能性があるからである<sup>58</sup>。

なお、私見としては、本最高裁判決の射程は国際的組織再編税制には及ばないと考える。第 1 の理由は、本最高裁判決において LPS の法人該当性を導いた背景が損益通算の阻止、すなわち、租税回避の否認にあったと考えるからである(現行では、租税特別措置法 41 条の 4 の 2 が適用され、図 2 における個人 A らの損益通算は認められない)<sup>59</sup>。第 2 の理由は、

---

当益金不算入)は少なくともその文言の解釈に関しては射程が及ぶと解されると述べられていることから、国際的組織再編税制にもその射程が及ぶように思われる。

<sup>56</sup> 岡村・前掲注 7、11 頁は、「本最高裁判決の法人性の判断は、構成員における外国税額控除制度やタックス・ヘイブン対策税制の適用にそのまま用いられると、不都合な結果が生じる恐れがあるが、本最高裁判決がこうした点を考慮していない」と述べる。また、吉村政徳「デラウェア州法に基づくリミテッド・パートナーシップの「法人」該当性<特別企画/最高裁平成 27.7.17 デラウェア州 LPS 判決の意義>」税務弘報 63 巻 12 号 106 頁(2015)は、「本判決が「客観的に明確な基準」を目指したことは一面で評価できるものの、諸外国の法体系・法制度の多様性に対応した適切な振分けが実現できるかどうかは疑わしい」として、「本判決の射程については慎重に検討する必要がある」と述べる。なお、金子・前掲注 6、543 頁では、まず、デラウェア州法上のパートナーシップは、稼得した所得が組合員にパススルーすることをその基本的属性としているのに対し、日本の法人の大部分の会社法上の会社は稼得した所得が法人段階で課税され、その残額が株主に分配されるという基本的属性となっている点で異なるゆえ、当該パートナーシップは日本の法人に相当する存在ではないと述べられており、本最高裁判決自体に疑問を持たれているように思われる。同様に本最高裁判決自体に疑問を持たれていると思われるものとして、中里実「LPS は法人か?—ローマ法に基づく考察」小泉直樹・田村善之編『はばたき—21 世紀の知的財産法:中山信弘先生古稀記念論文集』弘文堂 1018 頁~1020 頁(2015)では、デラウェア州の LPS は社団性を欠如しているため、民法 35 条 1 項にいう外国会社(ママ)に該当せず、従って、日本の所得税法及び法人税法上、法人となることはない、と述べられている。

<sup>57</sup> 金子・前掲注 6、549 頁参照。

<sup>58</sup> 確実に法人とはならないリミテッド・パートナーシップが存在するのかなど、本最高裁判決の射程と実務に対する影響を論じるものとして、川田・須藤・岩品・前掲注 12、74 頁~93 頁参照。また、これと同様に、投資家の観点から、LPS が設立された国の法令解釈の慎重な解釈が自己責任の問題となり、投資リスクが高まることを指摘するものとして、西山由美「「デラウェア州 LPS 事件」最高裁判決—LPS は法人か—最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決」Westlaw Japan 文献番号 2016WLJCC004、川田・須藤・岩品・前掲注 12、91 頁〔(自己リスクで調査してください)との川田剛発言〕参照。

<sup>59</sup> 今村・前掲注 51、71 頁では、本最高裁判決におけるスキームは、いわゆる「タックス・シェルター」であるとの記載がある。また、伊藤公哉「[判例研究] デラウェア州リミテッド・パートナーシップは我が

本最高裁判決の判断が国際的組織再編税制だけでなく、他の国際課税に関する規定を考慮して導いていないと考えられるからである<sup>60</sup>。第3の理由は、第1の理由に関連するが、国際的組織再編税制における外国事業体の法人該当性の問題が租税回避を否認すべき局面の問題ではないと考えるからである。仮に、法人該当性の段階で本最高裁判決の実質基準を適用することは、国際的組織再編成に対する課税の中立性を損なう可能性があり、場合によっては、租税法が国際的組織再編成の障害となる可能性もあり得るからである<sup>61</sup>。

以上から、本最高裁判決後も法人概念の不明確さによって生ずる問題は、解決されていないと考えられる。そこで、本論説では、この問題を解決する具体的な方策を検討する。具体的には、MTDとその修正案を分析する。MTDの比較対象としての有効性は、すでに拙稿<sup>62</sup>で論じているが、本論説の場合では、EU加盟国間でCompany概念が異なるにもかかわらず、MTDの対象であるCompanyの定義をMTDに置かず、MTDの人的対象範囲を決定する手法を採っているところに、その有効性の根拠の1つがあると考えられる。

### III EU 合併租税指令

#### 1. EU 合併租税指令1条(a)

MTDの主たる目的は、Companyが合併等の国際的組織再編成を利用する際、それに関する不利益や歪みを租税法上、取り除くことによって、Companyの生産性を増加させ、国際競争力を改善することにある<sup>63</sup>。具体的には、MTDは、国際的組織再編成に伴って生じる移

国の租税法上の法人に該当し、当該パートナーシップを通じて不動産賃貸事業に出資した者につきその事業に係る損失の金額を同人の所得の金額から控除することができないとされた事例」大阪経大論集66巻6号243頁(2016)には、本最高裁判決について、「本判決は、租税法の法解釈による租税回避の否認を達成しているが、本来、租税回避の否認は立法により対処されるべきであり、租税法律主義の観点から本判決には疑問が残る」との記載がある。なお、本最高裁判決では租税回避という用語は出てこず、争点は外国法人に該当するか否かだけが問題とされていることから、本最高裁判決における取引が租税回避行為に該当するの否かについても触れてほしかったと発言するものとして、川田・須藤・岩品・前掲注12、92頁〔川田剛発言〕がある。

<sup>60</sup> 前掲注56参照。

<sup>61</sup> 秋元秀仁「米国デラウェア州リミテッド・パートナーシップに関する最高裁判決とその後の課税実務～最判平成27年7月17日を踏まえての外国事業体に対する法人該当性への再考～」国際税務36巻3号33頁(2016)は、本最高裁判決の課税実務への影響を論じる中で次のように述べている。「納税者の予測可能性確保の観点から課税庁がより明確な基準(Definite Criteria for Taxation)を示すことも、課税実務においては強く求められているところであり、海外投資活動やクロスボーダー組織再編をはじめとする国際取引において海外の多様な事業体をビークル(vehicle)として利用することが必要不可欠とされる昨今の状況を踏まえると、このような明確な基準の早期な発信が一層期待される場所である」(強調は筆者による)。

<sup>62</sup> MTDを分析対象とすることの有効性については、拙稿「スピンオフ税制の今後の方向性—Partial Divisionへ拡張されたEU合併租税指令による検討—」総合法政策研究会誌1号10頁(2018)参照。

<sup>63</sup> 2nd and 3rd Recital of the Preamble to the MTD.

転資産に対するキャピタルゲイン課税を繰り延べる<sup>64</sup>。

まず、MTDの対象となる人的対象範囲は、MTD1条<sup>65</sup>(a)及び同3条によって決定される。MTD1条(a)は、2以上の「加盟国出身の Company(company from a Member State.以下、同じ)」が国際的組織再編成に関与する(involving)ことを要件する(以下、Involving 要件という)<sup>66</sup>。Involving 要件は、MTDの対象となるクロスボーダーの組織再編成と、MTDの対象外となる国内の組織再編成との間を区別するものである<sup>67</sup>。そして、当該組織再編成がクロスボーダーの要素を有するか否かは、あくまで法人段階であり、株主段階では決定されない<sup>68</sup>。合併、分割、部分分割、資産移転のケースでは、関与する Company は、移転会社と受領会社である<sup>69</sup>。株式交換のケースでは、関与する Company は、取得会社と被取得会社である<sup>70</sup>。また、MTD3条は、「加盟国出身の Company」の定義規定である(詳細は、III 2.で後述する)。

次に、MTD1条の歴史的な変遷を確認する。本論説では、未公表文書を含めた分析を行っている Harm van den Broek 氏の文献<sup>71</sup>を用いて、その変遷を確認する。

MTDの1969年草案では、「ある加盟国の会社法によって規律された Company 又は Firm と、他の加盟国の会社法によって規律された Company 又は Firm との間(between companies or firms governed by its laws and, companies or firms governed by the laws of other Member States)」と記載されていた<sup>72</sup>。しかし、この記載内容は、租税条約に沿ったものではないとの批判があり、ドイツは当該 Company 又は Firm がある加盟国の会社法を参照して判断することをやめて、当該加盟国における租税法上の居住者でなければならないという要件を課することを提案した<sup>73</sup>。そこで、1970年になり、「ある加盟国の Company 又は Firm と他の加盟国の Company 又は Firm との間(between companies or

<sup>64</sup> 7nd Recital of the Preamble to the MTD.

<sup>65</sup> MTD1条

各加盟国は、以下について本指令を適用する。

(a) 2以上の加盟国出身の Company が関与する合併、分割、部分分割、資産移転及び株式交換

(b) 欧州会社法に関する No2157/2001 理事会規則(EC)で設立された欧州会社、及び、欧州協同組合法に関する理事会規則 No1435/2003 で設立された欧州協同組合の、ある加盟国から他の加盟国への登録事務所の移転

<sup>66</sup> なお、MTD1条(b)には、欧州会社と欧州協同組合が、ある加盟国から他の加盟国へ登録事務所を移転する取引も MTD の対象範囲に含まれているが、本論説の論点との関係から取り扱わない。

<sup>67</sup> Frederik Boulogne, “Shortcomings in the EU Merger Directive”, Wolters Kluwer, at 62(2016).

<sup>68</sup> *Id.*

<sup>69</sup> *Id.*

<sup>70</sup> *Id.*

<sup>71</sup> Harm van den Broek, “Cross-Border Mergers within the EU”, Wolters Kluwer, at 172(2012).

<sup>72</sup> *Id.*

<sup>73</sup> *Id.*

firms of one Member State and, companies or firms of other Member States)」という表現に変更された<sup>74</sup>。つまり、会社設立地における会社法は完全に無関係となり、代わりに租税法上の居住性が決定的となった<sup>75</sup>。ただ、逆に、第三国における会社法の下で設立された Company 又は Firm さえも加盟国の Company 又は Firm として MTD の適格となり得ることになった<sup>76</sup>。

1977 年、法人税に服するパートナーシップ<sup>77</sup>の MTD の適用に関する議論で、欧州委員会は妥協として MTD の対象となる Company 又は Firm のリストを提案した<sup>78</sup>。これは、III2.で紹介する現行 MTD3 条(a)のリスト形式要件(Listed Form Requirement.以下、同じ)である。当該リストが導入された効果として、第三国における会社法の下で設立された Company 又は Firm は、MTD の対象とならなくなった<sup>79</sup>。また、欧州理事会の文書からも、会社法の優先を回復させようとする意図は示されなかったという<sup>80</sup>。

以上の変遷から、Harm van den Broek 氏は、MTD の対象となる Company 又は Firm の判断において、会社法を優先する考え方が時代遅れ(outdated)になったと指摘する<sup>81</sup>。

私見としては、上記の内容から、2 つのことが確認できると考える。第 1 は、MTD の対象となる Company 又は Firm を租税条約に沿ったものとするという観点から、当該 Company 又は Firm は会社法ではなく、あくまで各加盟国における租税法上の居住者であると規定した点である。第 2 は、第 1 によって生じる問題である EU 以外の第三国の Company 又は Firm が MTD の対象になってしまう問題に対して、MTD の対象となる Company 又は Firm のリストを導入することで、第三国の Company 又は Firm を MTD の対象から除外した点である。

さて、ここで、2 以上の加盟国出身の Company に対する MTD の具体的な適用を前述の Harm van den Broek 氏の文献の 176 頁を参考に確認したい。図 3 に関する以下の説明は、特に断りがない限り、同書 176 頁の内容に拠っている。

<sup>74</sup> *Id.*

<sup>75</sup> *Id.*

<sup>76</sup> *Id.*

<sup>77</sup> Bryan A. Garner(Editor in Chief), *Black's Law Dictionary Tenth Edition* (Thomson Reuters, 2014) at 1295 によれば、パートナーシップとは、「利益獲得に向けて共同で事業を所有し、かつ、実施する 2 名以上の任意の団体(association)」をいう。

<sup>78</sup> Harm van den Broek, *supra* 71 at 172.

<sup>79</sup> *Id.*

<sup>80</sup> *Id.*

<sup>81</sup> *Id.*

（図3-3社による合併）

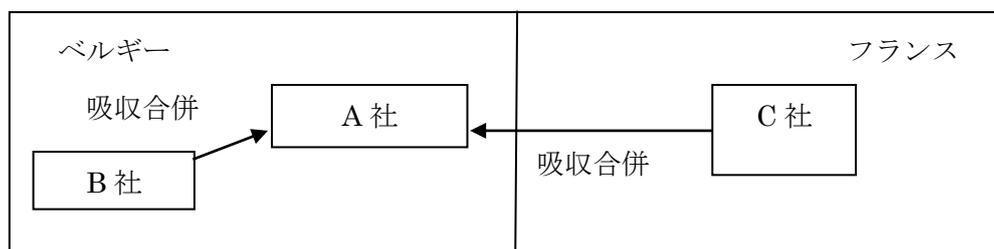


図3は、ベルギーの会社であるA社が、同じくベルギーの会社であるB社とフランスの会社であるC社を吸収合併する国際的組織再編成を示している。このとき、MTD1条の解釈は、2通りに分かれる。なぜなら、MTD1条は、組織再編成に関与する(involving)会社がすべて異なる加盟国出身のCompanyであることを要求しているか否か、明確でないからである。

まず、MTD1条を制限的に解釈する場合について。合併会社は異なる加盟国出身のCompanyでなければならないと解すると、図3の合併に対してMTDの適用はないことになる。なぜなら、A社とB社は、同じベルギーの会社だからである。

次に、MTD1条を広く解釈する場合について。少なくとも2つの会社が異なる加盟国出身のCompanyとして関与する合併であれば、MTDは適用されることになる。つまり、図3の合併に対して、MTDは適用される。なぜなら、A社とC社は、異なる加盟国出身のCompanyだからである。

さらにここで、もう1つ考慮すべき要素がある。それは、MTDの射程である。具体的には、MTDの射程はクロスボーダーの組織再編成に制限されるのか、それとも国内の組織再編成にも及ぶのか、である。これについては、Harm van den Broek氏は、私見として前者の立場をとっている<sup>82</sup>。前者の立場をとると、図3のA社とB社との合併はMTDの対象とならず、A社とC社との合併がMTDの対象となる。

他方、Frederik Boulogne氏は、後者の立場をとった提案を行っている。Frederik Boulogne氏が後者の立場をとる根拠は、EU加盟国が共通の租税制度であるMTDを進んで採用しようとしているという事実である<sup>83</sup>。そして、Involving要件に疑問を呈し、Involving要件の廃止又は緩和を主張する<sup>84</sup>。Frederik Boulogne氏によると、恒久的施設(Permanent Establishment.以下、同じ)や移転会社の株主に着目すると、クロスボーダーの要素をもつ組織再編成でありながら、Involving要件によってMTDの対象にならない場

<sup>82</sup> Harm van den Broek, *supra* 71 at 176.

<sup>83</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 72.

<sup>84</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 70 - 73.

合があると指摘する<sup>85</sup>。ただ、Frederik Boulogne氏においても、Involving要件の廃止は将来的な選択(far-reaching option)であり、より保守的な選択(more conservative option)はInvolving要件の緩和とする<sup>86</sup>。Frederik Boulogne氏の緩和案は、現行の条文の文言修正と欧州会社法規則<sup>87</sup>2条からの借用である<sup>88</sup>が、本論説の論点から前者のみを紹介する。Frederik Boulogne氏は、次のようにInvolving要件の文言を修正することを提案している。

「2以上の加盟国出身のCompany及び、又は株主が関与すること、あるいは、移転される資産負債が、移転会社の存する加盟国以外の加盟国にある移転会社の恒久的施設を含む場合に関わること(involving companies and/or shareholders from two or more Member States or where the assets transferred include a permanent establishment of transferring company which is situated in a Member State other than of the transferring company.)<sup>89</sup>」。

以上を整理すると、第1は、MTDの人的対象範囲がMTD1条(a)及びMTD3条で決定されることである。第2は、2以上の加盟国出身のCompanyの解釈には、広義と狭義の2通りの解釈が存在することである。第3は、MTDの対象がMTD1条(a)のInvolving要件によって判断されるが、Involving要件の廃止又は緩和を求める意見があることである。

## 2. EU合併租税指令3条

MTDはCompanyの定義を置かず、加盟国出身のCompanyの定義をMTD3条に置く。MTD3条<sup>90</sup>の3要件は、親子会社指令2条と同じである<sup>91</sup>。MTD3条は、1974年に作業部会が親子会社指令<sup>92</sup>2条に沿った文章を持ち込むことに同意したものである<sup>93</sup>。

<sup>85</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 70.

<sup>86</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 72 - 73.

<sup>87</sup> Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE), OJ L 294, 10.11.2001, at 1-21.

<sup>88</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 73.

<sup>89</sup> *Id.*

<sup>90</sup> MTD3条の原文は、以下の通り。

For the purposes of this Directive, 'company from a Member State' shall mean any company which:

(a) takes one of the forms listed in Annex I, Part A;

(b) according to the tax laws of a Member State is considered to be resident in that Member State for tax purposes and, under the terms of a double taxation agreement concluded with a third country, is not considered to be resident for tax purposes outside the Community; and

(c) is subject to one of the taxes listed in Annex I, Part B, without the possibility of an option or of being exempt, or to any other tax which may be substituted for any of those taxes.

<sup>91</sup> Frederik Boulogne, *The Tax Merger Directive*, at 298 [Peter J. Wattel/ Otto Marres/Hein Vermeulen eds, "European Tax Law Seventh Edition Volume I General Topics and Direct Taxation", Wolters Kluwer(2019)] .

<sup>92</sup> 親子会社指令の官報は、1990年に発行された。Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the

まず、第1の要件は、MTD3条(a)のリスト形式要件である。条文によれば、加盟国出身の Company とは「Annex, I Part A にリスト化された形式の1つをとっていること」と規定され、対象となる加盟国出身の Company が、Annex I, Part A に例示列挙されている。この例示列挙の方法による効果は、前述の通り第三国における会社法の下で設立された Company 又は Firm を MTD の対象としないことにある。ただ、同方法の採用に当たった背景には、前述の Harm van den Broek 氏の文献によれば、同方法は欧州委員会の妥協によるものであったという<sup>94</sup>。MTD は 1990 年に採用されたが、その検討段階の 1977 年において、ドイツ、ルクセンブルク、オランダは、MTD を資本会社に制限したかったが、フランス、ベルギー、アイルランド、イギリスは、法人税に服するパートナーシップを MTD の適用対象に含めたいという背景があったという<sup>95</sup>。

次に、第2の要件は、MTD3条(b)の居住要件(Residence Requirement.以下、同じ)である。条文によれば、加盟国出身の Company とは「ある加盟国の租税法に従って、当該加盟国の租税法上の居住者とみなされ、かつ、第三国と締結された二重課税協定の条件下で、共同体以外では租税法上の居住者とみなされないこと」と規定されている。居住要件は、III 1. で述べた MTD1 条の歴史的変遷から、租税条約に沿ったものと評価できると思われる。

最後に、第3の要件は、MTD3条(c)の法人課税要件(Subject-To-Tax Requirement.以下、同じ)である。条文によれば、加盟国出身の Company とは「非課税となるオプションの可能性又は非課税となる可能性がなく、Annex, I Part B にリスト化された税の1つに服すること、あるいは、それらの税に代替されるその他の税に服すること」と規定され、対象となる各加盟国の税が、Annex I, Part B に例示列挙されている。つまり、法人課税要件とは、加盟国出身の Company が租税法上の居住地国において法人税(Corporation Tax)に相当する税に服することを求める要件である。言い換えれば、加盟国出身の Company が当該加盟国における法人税の納税義務者であることを求める要件である。

ところで、法人課税要件の解釈については、Wereldhave Belgium 事件<sup>96</sup>が特に関係するという<sup>97</sup>。Wereldhave Belgium 事件は、株式資本を有するリミテッド・パートナーシップ

---

common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225, 20.8.1990, at 6-9.

<sup>93</sup> Harm van den Broek, *supra* 71 at 150, foot note 184.

<sup>94</sup> Harm van den Broek, *supra* 71 at 152.

<sup>95</sup> *Id.*

<sup>96</sup> Case C-448/15, *Belgische Staat v. Wereldhave Begium Comm. VA and Others* [8.Mar.2017] EU:C:2017:180.

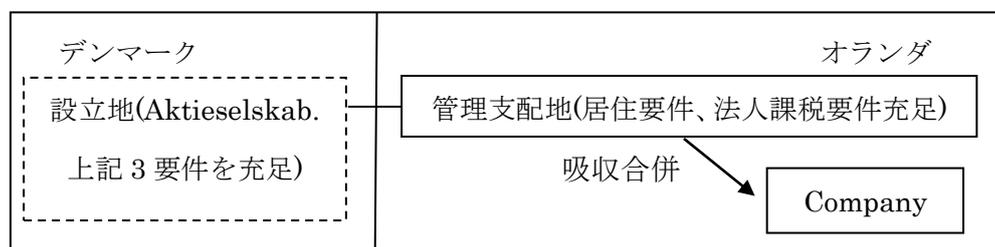
<sup>97</sup> Frederik Boulogne, *supra* 91 at 300.

(Limited Partnership with a Share Capital)であるベルギーの Wereldhave が、その親会社であるオランダの公開有限会社(Public Limited Company. 以下、同じ)である Wereldhave International と Wereldhave へ配当を支払った際、当該配当に対して親子会社指令の適用があるかどうかの問題となった事件である。論点はいくつかあるが、本論説との関係でいえば、親子会社指令 2 条(c)の法人課税要件の適用の有無である。上記のオランダの公開有限会社は Fiscal Investment Institutions に該当し、全ての利益を株主に分配することを条件にオランダ法上、0%の法人税率が適用される Company であった。欧州司法裁判所は、当該オランダの Company が親子会社指令 2 条(c)の法人課税要件を充足しないと判示した<sup>98</sup>。本事件は、親子会社指令に関するものであるが、本判決の理由(0%の法人税率の適用は法人課税要件を充足しないことに相当するとの判断)は、MTD の法人課税要件にも適用されるであろうという<sup>99</sup>。

以上の通り、現行 MTD は、Company の定義規定を置かずに、ある加盟国出身の Company が上記 3 要件を充足する場合には、当該 Company に MTD の適用を認めるという手法を採用している。

ところで、本論説は現行 MTD の手法を参考にわが国の国際的組織再編税制の人的対象範囲のあり方を検討するものである。従って、その観点からすると、上記 3 要件によって、ある Company が 1 つの EU 加盟国出身の会社と特定できる基準となっているか否かが問題となろう。しかし、Frederik Boulogne 氏によれば、上記 3 要件のいずれについてもその基準としては不十分であると指摘する<sup>100</sup>。図 4 は、デンマーク法に準拠して設立された Aktieselskab が、オランダの Company に吸収合併される取引を示すものである。

(図 4—吸収合併<sup>101</sup>)



<sup>98</sup> Wereldhave Begium judgment, para. 41.

<sup>99</sup> Frederik Boulogne, *supra* 91 at 300.同書では、Wereldhave Belgium 事件が MTD3 条(c)の解釈に関係する理由は明示されていないが、前述の通り、MTD3 条は親子会社指令 2 条を持ち込んだものであることを根拠にしていると思われる。

<sup>100</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 65 - 68.

<sup>101</sup> 図 4 は、Frederik Boulogne, *supra* 67 at 64 を参考に筆者にて作成したものである。

まず、リスト形式要件について。Aktieselskab はリスト形式要件を充足している<sup>102</sup>が、デンマークとオランダとの間で締結された租税条約上、Aktieselskab は管理支配地基準 (Place of Effective Management) によって、租税法上の居住地国はオランダであると決定される結果、当該吸収合併によってデンマークには課税が生じず、リスト形式要件では十分な基準にはなり得ないという<sup>103</sup>。次に、居住要件について。デンマークの国内法上、当該 Aktieselskab はデンマークの居住者であるが、オランダの国内法上も居住者とされるため、居住要件では十分な基準にはなり得ないという<sup>104</sup>。最後に、法人課税要件について。当該 Aktieselskab はデンマークの法人税である Selskabsskat<sup>105</sup>に服しているが、オランダの法人税である Vennootschapsbelasting<sup>106</sup>にも服しているため、法人課税要件では十分な基準にはなり得ないという<sup>107</sup>。

なお、Frederik Boulogne 氏は、後述する修正案において、上記 3 要件の廃止を主張<sup>108</sup>しているが、その理由の 1 つが、上記の指摘内容である。

### 3. Frederik Boulogne 氏の 2 つの提案

MTD は Company の定義規定を置いていないため、Company 概念の解釈問題は生じているとし、先行研究者である Frederik Boulogne 氏は、文言解釈 (Literal Interpretation. 以下、同じ)、体系的解釈 (Schematic Interpretation. 以下、同じ)、目的論的解釈 (Teleological Interpretation. 以下、同じ) の 3 通りの方法による分析を示している<sup>109</sup>。以下、各方法の結論を簡潔に示す。

まず、文言解釈について。コモンローの加盟国では Company はパートナーシップを含む概念であるが、大陸法の加盟国では Company はパートナーシップを含まない概念であるため、文言解釈に依拠することは難しいという<sup>110</sup>。

次に、体系的解釈について。分析対象は、他の EU 指令と、第 1 次 EU 法 (primary EU law. 以下、同じ) における開業の自由 (Freedom of Establishment. Article 54 of the TFEU<sup>111</sup>) 以

<sup>102</sup> MTD3 条(a)の Annex, I Part A の(e)。

<sup>103</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 65 - 66.

<sup>104</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 67.

<sup>105</sup> MTD3 条(c)の Annex, I Part B の'selskabsskat in Denmark'。

<sup>106</sup> MTD3 条(c)の Annex, I Part B の'vennootschapsbelasting in the Netherlands'。

<sup>107</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 68.

<sup>108</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 48, 57 - 58, 62.

<sup>109</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 14-20.

<sup>110</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 14 - 15.

<sup>111</sup> TFEU は Treaty on the Functioning of the European Union の略であり、第 1 次 EU 法に位置する。

下、同じ)である。

まず、前者については、親子会社指令と利子使用料指令<sup>112</sup>は **Company** という用語を使っているが、必ずしも **MTD** と同一に解釈されなければならないとは限らないという<sup>113</sup>。また、第 10 会社法指令<sup>114</sup>と資本流通税指令<sup>115</sup>も **Company** という用語を使っているが、それらの指令の射程は **MTD** より狭いため、**MTD** の **Company** 概念の解釈として依拠できないという<sup>116</sup>。

次に、後者については、EU 法の体系からすると、開業の自由の規定に照らして、(第 2 次 EU 法である)**MTD** の **Company** 概念を解釈することは合理的であるとする<sup>117</sup>。**MTD** における **Company** という用語は、TFEU54 条の意味における **Company** と **Firm** の両者を含むものとして解釈される<sup>118</sup>。しかし、TFEU54 条と **MTD** のリスト形式要件で例示列挙された **Company** との間で 2 つの違いがあり、**MTD** の **Company** 概念の解釈論上の問題が生じるという<sup>119</sup>。第 1 の問題は法人格の有無に関連する違いであり、第 2 の問題は非営利事業体に関する違いである<sup>120</sup>。第 1 の問題では、TFEU54 条は法人格を有するものを対象とするが、**MTD** のリスト形式要件の例示列挙には、法人格を有しないものが存在している<sup>121</sup>。一方、第 2 の問題では、TFEU54 条は非営利事業体を除外しているが、**MTD** のリスト形式要件の例示列挙は、それを包含する<sup>122</sup>。

---

また、TFEU54 条は、以下の通りである。

**TFEU54 条**

「**Company** 又は **Firm** は、民法あるいは会社法の下で構成された **Company** 又は **Firm** を意味し、公法あるいは私法によって統制される協同組合その他の法人を含み、非営利法人を除く。(Companies or firms formed in accordance with the law of a Member State and having their registered office, central administration or principal place of business within the Union shall, for the purposes of this Chapter, be treated in the same way as natural persons who are nationals of Member States). "Companies or firms" means companies or firms constituted under civil or commercial law, including cooperative societies, and other legal persons governed by public or private law, save for those which are non-profit-making.)」。

<sup>112</sup> 利子使用料指令の官報は、2003 年に発行された。Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ L 157, 26.6.2003, at 49-54.

<sup>113</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 16.

<sup>114</sup> 第 10 会社法指令の官報は、2005 年に発行された。Directive 2005/56/EC of the European Parliament and of the Council of 26 October 2005 on cross-border mergers of limited liability companies (Text with EEA relevance), OJ L 310, 25.11.2005, at 1-9.

<sup>115</sup> 資本流通税指令の官報は、1969 年に発行された。Council Directive 69/335/EEC of 17 July 1969 concerning indirect taxes on the raising of capital, OJ L 249, 3.10.1969, at 25-29.

<sup>116</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 17.

<sup>117</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 19.

<sup>118</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 17.

<sup>119</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 19.

<sup>120</sup> *Id.*

<sup>121</sup> *Id.*

<sup>122</sup> *Id.*

最後に、目的論的解釈について。まず、MTD の目的に関して *Leur-Bloem* 事件<sup>123</sup>から、クロスボーダーの組織再編成に対する税の障害を取り除くことと、加盟国の課税権確保という 2 つの目的を示している<sup>124</sup>。次に、後者の目的を考慮しつつ、前者の目的から MTD の Company 概念はクロスボーダーの組織再編成を行う全ての事業体(All Entities)を広く含むべきという<sup>125</sup>。

以上の結論から、Frederik Boulogne 氏は、現行 MTD に Company の定義がないことによって生じる混乱(パートナーシップは MTD の適用があるのか否か)や法的な不正確さ(複数の解釈の存在)があり、問題であると指摘する<sup>126</sup>。ちなみに、Frederik Boulogne 氏は、前者の問題としては、図 5 のようなケースを取り上げている<sup>127</sup>。

(図 5-3 社による合併)



以上を踏まえた上で、Frederik Boulogne 氏は、2 つの修正案を示す。Frederik Boulogne 氏が示す第 1 のオプションとは、MTD に OECD モデル租税条約 3 条 1 項(b)の Company を定義規定として設ける方法をいう<sup>128</sup>。OECD モデル租税条約 3 条 1 項(b)の「Company という用語は、法人格を有するもの、又は租税法上法人格を有するものとして取り扱われるものをいう(the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes.）」と規定されている<sup>129</sup>。

<sup>123</sup> Case C-28/95, *Leur-Bloem* [1997] ECR I -4161. Leur-Bloem 事件の概要については、拙稿「国際的組織再編成と一般的租税回避否認規定—EU 合併租税指令 15 条 1 項(a)に着目して—」現代社会と会計 10 号 88 頁～90 頁(2016)参照。

<sup>124</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 20.

<sup>125</sup> *Id.*

<sup>126</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 20.なお、Company 概念に関する複数の解釈が、指令における性質決定の抵触(classification conflicts)を引き起こし得ることは、ずっと指摘されていたことであると述べるものとして、G.K. Fibbe, *The different translations of the term 'company' in the Merger Directive and Parent-Subsidiary Directive: a Babylonian confusion of tongues ?*, EC TAX REVIEW, Volume 15, Issue 2, at 102(2006)参照。

<sup>127</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 20.

<sup>128</sup> *Id.*

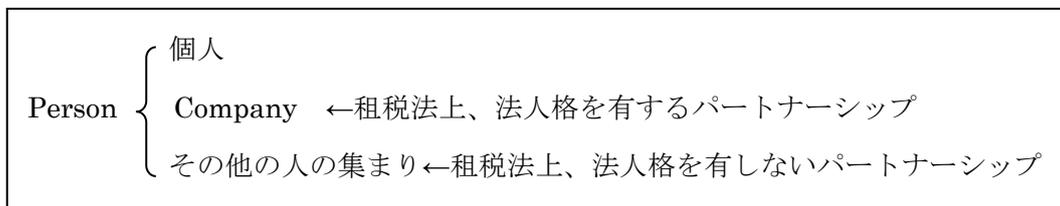
<sup>129</sup> 2017 年 OECD モデル租税条約 3 条のコメントリーのパラ 3 は、Company という用語について次のように述べている。「Company という用語は、第 1 に法人格を有するものをいう。次に、当該用語は、居住者である締約国の租税法上、法人格を有するものとして取り扱われるその他の課税単位を含む。当該定義は、配当条項に関しては特別に規定されている。Company という用語は、当該条項、5 条パラ 7 及び 8、16 条、29 条においてのみ関係がある(The term "company" means in the first place any body corporate. In addition, the term covers any other taxable unit that is treated as a body corporate for the purposes of

ところで、OECD モデル租税条約 3 条 1 項(a)には、Person の定義が置かれ、「Person という用語は、個人、Company、その他の人の集まりを含む(...‘the term "person" includes an individual, a company, and any other body of persons.’)」と規定されている。

このように、Company は Person に含まれているが、その関係については、Person に関する 2017 年 OECD モデル租税条約 3 条のコメントリーのパラ 2 が参考となる<sup>130</sup>。これによると、「サブパラグラフ(b)の定義にある Company という用語に割り与えられた意味からいえることとして、サブパラグラフ(a)の Person という用語は、法人格を有していないけれども租税法上法人格を有するものとして取り扱われる事業体(entity)を含んでいる。従って、例えば、財団(fondation, Stiftung)は、Person という用語の意味に含まれる。パートナーシップもまた、Company という用語の意味に含まれるため、あるいはそうでない場合には、その他の人の集まりを構成するため、Person であるとみなされるであろう(‘...From the meaning assigned to the term “company” by the definition contained in subparagraph b) it follows that, in addition, the term person” includes any entity that, although not incorporated, is treated as a body corporate for tax purposes. Thus, e.g. a foundation (fondation, Stiftung) may fall within the meaning of the term “person”. Partnerships will also be considered to be “persons” either because they fall within the definition of “company” or, where this is not the case, because they constitute other bodies of persons.)」と記載されている。

パートナーシップは私法上、法人格を有していない<sup>131</sup>ため、Person という用語内における位置づけとしては、当該パートナーシップの租税法上の取扱いによって、図 6 のように区分される。

(図 6—Person とパートナーシップの位置づけ)



the tax law of the Contracting State of which it is a resident. The definition is drafted with special regard to the Article on dividends. The term “company” has a bearing only on that Article, paragraphs 7 and 8 of Article 5, and Articles 16 and 29.)」。

<sup>130</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 21.

<sup>131</sup> 田中英夫編『英米法辞典』東京大学出版会 624 頁(2005)、小山貞夫編『英米法律語辞典』研究社 808 頁(2011)参照。

Frederik Boulogne 氏は、OECD モデル租税条約における Company 概念を用いることで、現行の MTD における Company 概念におけるパートナーシップの取扱いの問題を排除できると主張する<sup>132</sup>(図 6 の通り、Company 概念に含まれるパートナーシップを租税法上、法人格を有するものに限定することができ、MTD の適用対象を明確化できるためと思われる)。但し、租税法上、法人格を有するものとして取り扱うパートナーシップであること(つまり、当該パートナーシップが EU 加盟国の法人税の納税義務者であること)を明らかとするために、当該パートナーシップが EU 加盟国の法人税を負担していることを要件に加えている<sup>133</sup>。なお、この要件は、現行の MTD3 条(c)のことである。そして、この第 1 オプションの内容の通り、Frederik Boulogne 氏は MTD3 条の 3 要件のうち、残りの 2 要件を廃止すべきことも併せて主張する<sup>134</sup>。

次に、第 2 のオプションとは、Company よりもっと中立的な(neutral)用語である Entity という用語への変更である<sup>135</sup>。Entity という用語は、事業移転指令<sup>136</sup>に関する欧州司法裁判所による複数の判決<sup>137</sup>によって、「特定の目的を追求する経済活動を行う人々と資産負債の統合されたグループ(an organized grouping of persons and assets facilitating the exercise of an economic activity which pursues a specific objective)<sup>138</sup>」と定義付けられている<sup>139</sup>。そして、この第 2 オプションの内容の通り、Frederik Boulogne 氏は、MTD3 条の 3 要件の全てを廃止す

<sup>132</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 22.

<sup>133</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 22 では、法人課税要件を課す理由を明確にはしていないが、現行 MTD との親和性の観点から他の 2 要件と異なり、要件として残存させているように読める。

<sup>134</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 48, 57 – 58.

<sup>135</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 22. ところで、G.K. Fibbe, *supra* 126 at 102 は、Frederik Boulogne 氏の主張する'Entity'への変更を主張してはいないものの、指令の対象と目的に基づき、かつ、第 1 次 EU 法との抵触を避けるため、EU 加盟国の法に基づき設立され、かつ、その存する加盟国の法人税に服する全ての法的形態(Corporate Form)が指令の便益を平等に与えられるべきであると主張している。G.K. Fibbe 氏のこの主張は、後掲の表 3 における Frederik Boulogne 氏の第 2 オプションに近いものであるが、法人課税要件を想定していると思われる点で同氏の第 1 オプションにも近く、いわば両オプションの折衷的な主張と位置づけられるように思われる。

<sup>136</sup> 事業移転指令の官報は、1977 年に発行された。Council Directive 77/187/EEC of 14 Feb. 1977 on the approximation of the laws of the Member States relating to the safeguarding of employees' rights in the event of transfers of undertakings, businesses or parts of business, OL 061, 5, Mar. 1977.

<sup>137</sup> Case C-13/95, *Ayşe Süzen v. Zehnacker Gebäudereinigung GmbH Krankenhausservice* [11.Mar.1997] ECR I -01259; Joined cases Case C-173/96 and Case C-247/96, *Francisca Sánchez Hidalgo and Others v. Asociación de Servicios Aser and Sociedad Cooperativa Minerva (C-173/96)* and *Horst Ziemann v. Ziemann Sicherheit GmbH and Horst Bohn Sicherheitsdienst (C-247/96)* [10.Dec.1998] ECR I -09237.

<sup>138</sup> *Ayşe Süzen* judgment, para. 13; *Joined cases* judgment, para. 25.

<sup>139</sup> 事業移転指令の目的は、法的な移転や合併による所有者の変更にかかわらず、1 つの経済的な Entity 内の雇用関係の継続を確保することにある(*Ayşe Süzen* judgment, para. 7 and 10; *Joined cases* judgment, para. 20 and 21)。なお、経済的な Entity とは、「特定の目的を追求する経済活動を可能とさせる人々と資産負債の統合されたグループ(an organized grouping of persons and assets enabling an economic activity which pursues a specific objective to be exercised)」(*Joined cases* judgment, para. 34)をいう。

べきことも併せて主張する<sup>140</sup>。

結論として、Frederik Boulogne 氏は、Entity という用語であればパートナーシップを包含していること、そして、EU 法の観点から中立性かつ承認可能性(recognisability)を有する点で、第 1 オプションより第 2 オプションを望ましいと主張する<sup>141</sup>。

#### IV 検討

##### 1. EU 合併租税指令と 2 つの提案の整理

現行 MTD と Frederik Boulogne 氏の 2 つの修正案をまとめると、表 3 の通りとなる。

(表 3—整理表)

|                                   | リスト形式<br>要件 | 居住<br>要件 | 法人課<br>税要件 | 備考  |
|-----------------------------------|-------------|----------|------------|---|
| 現行 MTD                            | ○           | ○        | ○          | Company の定義なし   |
| Frederik Boulogne 氏<br>の第 1 オプション | ×           | ×        | ○          | Company を OECD モデル租税条<br>約 3 条 1 項(b)の company へ変更。<br>Involving 要件は廃止又は緩和。 |
| Frederik Boulogne 氏<br>の第 2 オプション | ×           | ×        | ×          | Company を Entity へ変更。<br>Involving 要件は廃止又は緩和。                               |

まず、現行 MTD は、MTD の人的対象範囲を MTD1 条(a)及び同 3 条によって決定するが、Company 自体の定義を置かない手法である。また、MTD1 条(a)に Involving 要件を課すことで、MTD の適用基準を 2 以上の加盟国出身の Company が組織再編成において法人段階で関わることとする。さらに、MTD3 条は 3 要件を課して加盟国出身の Company を決定するが、リスト形式要件及び法人課税要件には例示列举の方法を採用する。

次に、2 つの修正案に関しては、前述の通り、Frederik Boulogne 氏は、MTD に Company の定義がないことによって生じる混乱(パートナーシップは MTD の適用があるのか否か)や法的な不正確さ(複数の解釈の存在)があり、問題であると指摘<sup>142</sup>した上で、2 つの修正案を示す。

まず、第 1 オプションは、表 3 の通り、リスト形式要件と居住要件を廃止し、かつ、MTD に

<sup>140</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 48, 57 – 58, 62.

<sup>141</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 22.

<sup>142</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 20.

における Company という用語を OECD モデル租税条約 3 条 1 項(b)の Company という用語へ変更する。次に、第 2 オプションは、MTD3 条の 3 要件を全て廃止し、かつ、MTD における Company という用語を Entity という用語へ変更する。

なお、両オプションとも Involving 要件を廃止あるいは緩和すべきとする点は共通している。Involving 要件を廃止あるいは緩和すべき理由は、クロスボーダーの要素をもつ組織再編成でありながら、Involving 要件によって MTD の対象外となってしまう点を Frederik Boulogne 氏が問題視しているからである<sup>143</sup>。

## 2. 本論説の検討から得られる示唆

表 3 による整理に従って、各方法を検討する。

まず、現行 MTD の手法について。現行 MTD の手法をわが国が採用する場合には、特定のある外国の法人に限定する方法になると思われる。例えば、国際的組織再編税制の適用対象となる法人は、別表形式でリスト化され、例示列挙されると思われる(列挙方式の例としては、法人税法別表第 1 に掲げる公共法人などがある)。その場合には、当該別表に掲げる法人が国際的組織再編税制の適用対象となる旨、法人税法及び所得税法の条文に明記されると思われる。ただ、MTD の手法の採用は、法人概念が不明確なままであるため、MTD と同様の問題を包含することになってしまう。

次に、Frederik Boulogne 氏の第 1 オプションについて。第 1 オプションは、私法上、法人格を有しないパートナーシップの取扱いが課題となる。Frederik Boulogne 氏の先行研究から、OECD モデル租税条約 3 条 1 項(b)の Company 概念を採用し、かつ、その事業体が租税法上、法人税の納税義務者となり、その居住地国の法人税を負担しているという法人課税要件を課すことで、私法上、法人格を有しないパートナーシップの取扱いに対処することができる点は、国際的組織再編税制の国際的側面の拡張を前提とすれば、わが国においても共通の問題を有するであろうから有効であると考えられる。

最後に、Frederik Boulogne 氏の第 2 オプションについて。わが国が第 2 オプションを選択することは、EU 加盟国ではないわが国では Entity 概念を使えないため、採用できない。

以上から、わが国が選択し得る方法は、Frederik Boulogne 氏の第 1 オプションに限定される。そして、この場合、わが国の国際的組織再編税制における法人概念は、私法からの借用概念ではなく、租税法上の固有概念へ変更となる。すなわち、法人概念の固有概念へ

<sup>143</sup> Frederik Boulogne, *supra* 67 at 70.

の変更が必要となることが、本論説の検討から得られる示唆と考える。

但し、上記示唆の射程については、わが国と EU との違いを慎重に考慮する必要がある。特に、その射程を内国法人間の組織再編成にまで及ぼすか否かは、重要な問題であるが、私見としては、その射程を内国法人間の組織再編成に及ぼすことは問題であると考え。なぜなら、MTD は EU 加盟国におけるそれぞれの組織再編税制の違いを前提とした上で、各 EU 加盟国をまたぐクロスボーダーの組織再編成における租税法上の調整を目指す趣旨のものだからである<sup>144</sup>。従って、本論説が MTD 及びその修正案を分析対象とする以上、上記示唆の射程を内国法人間の組織再編成にまで及ぼすことはできないと考える。

### 3. 人的対象範囲のあり方に関する提言

上記示唆の射程が内国法人間の組織再編成には及ばないとすると、上記示唆は、現行の法人税法及び所得税法にどのような形で反映させることになるのであろうか。1つの考えられる方法としては、まず、Frederik Boulogne 氏の第1オプションの方法を内国法人と外国法人の定義規定に、以下の但書きを追記することである。「但し、国際的組織再編成に係る場合には、法人とは OECD モデル租税条約 3 条 1 項(b)の Company をいい、当該 Company が租税法上の居住地国における法人税に相当する税に服するものをいう」。次に、この但書きを適用するための条件、すなわち、国際的組織再編成の判断基準を新たに規定することである。このような方法であれば、内国法人間の組織再編成に影響を与えず、かつ、外国事業体の法人該当性問題に対応できるのではなかろうか。

なお、上記の判断基準について、MTD には法人段階で決定するという基準(Involving 要件)がある。従って、わが国の国際的組織再編税制においても Involving 要件を採用することは、選択肢としてはあり得る。しかし、その場合には、Frederik Boulogne 氏が Involving 要件の廃止又は緩和を主張する根拠となった問題が、わが国にも生じることになってしまう。例えば、図1の国際的な三角合併の場合である。日本子法人 B は内国法人 C を吸収合併する際、その合併対価に外国法人 A の株式を使用するが、あくまで当該吸収合併は内国法人間の組織再編成である。従って、MTD の基準では、図1の組織再編成は国際的組織再編成に該当しない。しかし、わが国の国際的組織再編税制では、図1の旧 C 株主のうち、非居住者である個人株主あるいは外国法人である株主(以下、「非居住者等株主」という)に

<sup>144</sup> 脚注 63 参照。

対して、課税漏れに対応した規定が置かれている<sup>145</sup>。つまり、わが国の国際的組織再編税制では、図1は国際的組織再編成に該当する組織再編成と認識されている。MTDとわが国とのこの違いは、MTDの対象取引範囲には三角合併が含まれていないために生じていると考えられる。従って、このような問題を解決するためには、Frederik Boulogne氏が提案した Involving 要件の緩和案<sup>146</sup>の採用が有益であると考えられる。

わが国の国際的組織再編税制における人的対象範囲のあり方に関する結論として、上記の内容を提言としてまとめてみたい。第1の提言は、Frederik Boulogne氏の第1オプションの方法に基づき、法人税法及び所得税法における内国法人及び外国法人の各定義規定(2条)に但書きを追記することである。第2の提言は、国際的組織再編成という用語の定義を法人税法2条及び所得税法2条に新設することである。

## V むすびに

本論説は、わが国の組織再編税制の国際的側面をさらに拡張した場合に生じる人的対象範囲に関して、EU域内における国際的組織再編税制に関するMTD及びその修正案を参考に、そのあり方を検討することを目的としたものである。

わが国の組織再編税制における適格組織再編成の対象は、法人である。しかし、その定義は法人税法及び所得税法に置かれていないため、法人概念について学説が分かれている。この状況下、もしわが国の組織再編税制を国際的に広く拡張した場合、同税制における人的対象範囲をどのように規定すべきであろうか。

IIにおいて、外国事業体の法人該当性に関するわが国の学説や判例を確認した。しかし、国際的組織再編税制における法人概念の不明確さによる問題は、いまだ解決されていないと考えられた。そこで、本論説では、その問題を解決する具体的な方策を検討すべく、MTDとその修正案を参考に検討することにした。MTDの比較対象としての有効性の1つには、EU加盟国間でCompany概念が異なるにもかかわらず、MTDの対象であるCompanyの定義をMTDに置かず、人的対象範囲を決定する手法を採っているところにある。

<sup>145</sup> 法人税法61条の2第2項等によって、非居住者等株主に課税繰延を認めない(法人税法施行令184条1項19号。また、租税特別措置法37条の14の3第1項など)。但し、図1における外国法人Aの株式が恒久的施設管理合併親法人株式(法人税法施行令184条4項、租税特別措置法37条の14の3第1項カッコ書)に該当する場合、非居住者等株主に課税繰延を認める(法人税法施行令184条1項19号カッコ書、租税特別措置法37条の14の3第1項など)。

<sup>146</sup> 脚注89参照。

Ⅲにおいて、まず、現行 MTD の手法を確認した。MTD の人的対象範囲は、MTD1 条 (a) 及び同 3 条によって決定される。MTD1 条(a)は、2 以上の加盟国出身の Company が国際的組織再編成に関与するという Involving 要件を課す。Involving 要件によって、MTD の適用は、法人段階で判断される。また、MTD3 条は、「加盟国出身の Company」の定義規定であり、3 要件を課す。3 要件とは、リスト形式要件 [MTD3 条(a)]、居住要件 [MTD3 条(b)]、法人課税要件 [MTD3 条(c)] をいう。MTD は Company の定義を置かず、この 3 要件を規定することで、人的対象範囲を決定する。しかし、先行研究者である Frederik Boulogne 氏は、現行 MTD に Company の定義がないことによって生じる混乱(パートナーシップは MTD の適用があるのか否か)や法的な不正確さ(複数の解釈の存在)があり、問題であると指摘し、2 つの修正案を示す。Frederik Boulogne 氏が示す第 1 のオプションとは、MTD に OECD モデル租税条約 3 条 1 項(b)の Company を定義規定として設け、かつ、法人課税要件を課す方法をいう。第 2 のオプションとは、Company よりもっと中立的な (neutral)用語である Entity という用語へ変更する方法である。

Ⅳにおいて、現行 MTD の手法及び Frederik Boulogne 氏の 2 つの修正案を分析した結果、わが国が選択し得る方法は Frederik Boulogne 氏の第 1 オプションに限定されることを確認した。そして、この場合、わが国の国際的組織再編税制における法人概念は、私法からの借用概念ではなく、租税法上の固有概念へ変更となると論じた。すなわち、法人概念の固有概念への変更が必要となることが、本論説の検討から得られる示唆である。

但し、上記示唆の射程については、わが国と EU との違いを慎重に考慮する必要がある。特に、その射程を内国法人間の組織再編成にまで及ぼすか否かは、重要な問題であるが、私見として、その射程を内国法人間の組織再編成に及ぼすことは問題であると論じた。なぜなら、MTD は EU 加盟国におけるそれぞれの組織再編税制の違いを前提とした上で、各 EU 加盟国をまたぐクロスボーダーの組織再編成における租税法上の調整を目指す趣旨のものだからである。従って、本論説が MTD 及びその修正案を分析対象とする以上、上記示唆の射程を内国法人間の組織再編成にまで及ぼすことはできないと考える。

最後に、国際的組織再編税制における人的対象範囲に関する結論として、2 つの提言を行った。第 1 は、Frederik Boulogne 氏の第 1 オプションの方法に基づき、法人税法及び所得税法における内国法人及び外国法人の各定義規定(2 条)に以下の但書きを追記することである。「但し、国際的組織再編成に係る場合には、法人とは OECD モデル租税条約 3 条 1 項 (b)の Company をいい、当該 Company が租税法上の居住地国における法人税に相当する

税に服するものをいう」。第2は、国際的組織再編成という用語の定義を法人税法2条及び所得税法2条に新設することである。そして、当該規定の内容は、Frederik Boulogne氏が提案した Involving 要件の緩和案<sup>147</sup>が有益であるとする。

(本論説は、2016年度科学研究費基盤研究(C)国際的組織再編税制の今後の方向性〔課題番号16K03312〕の研究成果の一部である。)

[公開日：2019年12月27日]

\*本稿は査読を経て掲載されたものである。

---

<sup>147</sup> 脚注89参照。

【特集】

2019年度パブリック・アチーブメントシンポジウム  
法とシティズンシップ

—地域づくり・都市づくりのリテラシー—

Symposium on Public Achievement 2019

—Law and Citizenship: Legal and Political Literacy on Community  
Building and Urban Policy—

総合法政策研究会

Comprehensive Law and Policy Research Association

\*注記

本特集は、2019年11月18日に東海大学湘南キャンパスで開催された2019年度パブリック・アチーブメントシンポジウム「法とシティズンシップ—地域づくり・都市づくりのリテラシー—」(主催:東海大学現代教養センター、共催:東海大学地域連携センター・総合法政策研究会・一般社団法人地域デザイン学会)におけるパネリストの報告概要とコメンテーターのコメントをまとめたものである。

要旨

パブリック・アチーブメント (Public Achievement, PA) とは、H・C・ボイト (Harry C. Boyte) 教授が提唱した、公共的な活動やコミュニティ参加プロジェクトに重点を置くシティズンシップ教育である。本シンポジウムでは、PAの視点を踏まえ、地域づくり・都市づくりの担い手である市民に必要とされる法的・政治的リテラシーについて、5名のパネリスト (中村隆志 (政治学)、小林直三 (憲法)、中村繁隆 (租税法)、大江一平 (憲法)、根岸忠 (労働法・社会保障法)) が報告を行った。また、これらの報告に対して、2名のコメンテーター (成川忠之 (経営学)・堀本麻由子 (教育学)) が大学におけるシティズンシップ教育の観点からコメントを行った。

## Abstract

Public Achievement (PA) is the citizenship education, which has been advocated by Prof. Harry C. Boyte. It focuses on public work and community involvement projects. In the symposium, from the perspective of PA, five panelists, T. Nakamura (political science), N. Kobayashi (constitutional law), S. Nakamura (tax law), I. Ooe (constitutional law), and T. Negishi, (labor law and social protection law), reported on the legal and political literacy for citizens who play an important role in community building and urban policy. Two commentators (T. Narukawa (business administration) and M. Horimoto (pedagogy)) made comments on these reports from the viewpoint of citizenship education in higher education.

シティズンシップと政治的教養

Citizenship and Political Literacy

東海大学 講師

中村 隆志

Tokai University Junior Associate Professor

Takashi Nakamura

本報告では、イギリスの中等教育における必修科目「シティズンシップ」の基となった「シティズンシップに関する諮問委員会」による最終報告書『クリック・レポート』と、この諮問委員会で座長を務めたバーナード・クリックの「政治的リテラシー」に関する議論を手がかりに、政治的教養のあり方について検討した。

教育基本法14条1項に規定する「良識ある公民として必要な政治的教養」のための政治教育として、「シティズンシップ教育」が脚光を浴びるようになっている。これは、法や社会制度に関する知識を受動的に学ぶだけではなく、それをもとに能動的に活動するスキルの習得を目指すものだと考えられている(森 2013: 91)。したがって、シティズンシップ教育における政治的リテラシーは、単に政治に関する知識というのではなく、社会において効果的に活動するための知識・技能・価値観を包括的に含むものとされる(The Advisory Group for Citizenship 1998: 13= 2012: 124)。すなわち、多岐にわたる公共的な課題の解決に向けて、価値観の異なる人々の間で意見や利害を調整しながら様々な取り組みをするための知識や技能を意味する。

シティズンシップ教育が扱う公共的活動には、公職に関わる活動(選挙での投票・立候補、裁判員)だけでなく、政府・公的機関への政策提言(アドボカシー活動)、民間団体による地域づくりやボランティア活動も含まれる。このように、政治的リテラシーが発揮されるべき公共的活動を広く捉えることは、「公共の精神に基づき、主体的に社会の形成に参画し、その発展に寄与する態度を養うこと」(教育基本法2条3号)という教育目標に適合的である。また、選挙のような公職に関わる活動に限定しないことは、日本における参政権をもたない学生や、異なる政治体制の国からの留学生などがいる中で、重要な点だと思われる。

クリックは、政治的リテラシーを「知識・技能・態度の複合体」だとしている(Crick

2000: 61-72= 2011: 89-103)。「知識」とは、争点に関する基本的な情報や、それを活用して能動的に参加する方法、最も効果的な問題解決策を判断する方法などを指す。「技能」とは、他者の利害や主張を認識し、自分の信条や行動の理由や正当性を提示する能力を指す。「態度」とは、「自由」、「寛容」、「公正」、「真実の尊重」、「理由を示す議論の尊重」といった手続的価値を指し、刷り込み教育や社会化の強制にならないための必須の前提だと考えられている。これらは、「公的生活において影響力を持つことに意欲的で、影響力を持つことができ、そのために、主張し行動するのに先だって証拠を秤量する批判的能力」（Crick 2000: 3= 2011: 12）を構成するものである。

活動的な市民の育成を目指すシティズンシップ教育においては、「考える市民」を育てることが同時に重要となる。なぜなら、市民活動に対する客観的な反省を欠いてしまうと、活動が半ば強制的な動員に転嫁したり、集団エゴイズムと非難されたりする危険性があるからである（山岡 2015: 29）。活動への参加が自己目的化してしまうと、共同体への奉仕活動を押しついたり、それに参加しない者を貶めたりすることになりかねない。したがって、参加者の中で活動の内容と正当性を批判的に吟味し、活動の公共的な正当化をする能力として、「良識ある公民として必要な政治的教養」のあり方を模索するべきである。

#### 【参考文献】

- ① Crick, Bernard (2000) *Essays on Citizenship*, London: Continuum. = 関口正司監訳 (2011) 『シティズンシップ教育論——政治哲学と市民』法政大学出版社。
- ② The Advisory Group for Citizenship (1998) “Education for citizenship and the teaching of democracy in schools,” <https://dera.ioe.ac.uk/4385/1/crickreport1998.pdf> (最終アクセス 2019年11月29日) = 鈴木崇弘・由井一成訳 (2012) 「シティズンシップのための教育と学校で民主主義を学ぶために」長沼豊・大久保正弘編著『社会を変える教育 Citizenship Education——英国のシティズンシップ教育とクリック・レポートから』キーステージ 21。
- ③ 森照代 (2013) 「学校教育におけるボランティア学習」田中雅文・廣瀬隆人編著『ボランティア活動をデザインする』学文社。
- ④ 山岡龍一 (2015) 「市民自治とは何か」山岡龍一・岡崎晴輝編『市民自治の知識と実践』放送大学教育振興会。

情報法制と市民

—ZTCA デザインモデルの法解釈への応用—

Information Legislation and Citizen: Application of the ZTCA Design Model to Legal Interpretation

名古屋市立大学大学院 教授

小林 直三

Nagoya City University Graduate School Professor

Naozo Kobayashi

本報告は、情報法制と市民との関係の視座からの、都市づくり・地域づくりに関わる市民に求められる法的リテラシーの前提に関する一考察である。なお、この報告では、おもに行政に関する情報法制を考えていきたい。

さて、法解釈とは、法がどのように「デザイン」されているのか、あるいは、法をどのように「デザイン」すべきなのか、に関わるものである。また、そうした法は、しばしば、公権力による強制力を伴う規範であるため、地域デザインにも大きな影響をもつ。そうした視点からみれば、法解釈も、可能な限り地域デザインと共通する理論枠組みをもつことが有用であるとの推論が成り立つだろう。そこで、本報告では、原田保氏が提唱する地域デザインにおける有力な枠組みである ZTCA デザインモデルを法解釈に応用することにしたい。ZTCA とは、地域デザインにあたっての 4 つの分析視角の頭文字であり、それぞれ、Z=ゾーン、T=トポス、C=コンステレーション、A=アクターズネットワークである。

なお、本報告では、以下で ZTCA デザインモデルを法解釈に応用するにあたって、報告者なりにその趣旨を踏まえながらも、大幅にアレンジを加えている。本来の ZTCA デザインモデルについては、参考文献に掲げる原田氏の論文を参照されたい。

では、まず、Z (=ゾーン) についてである。通常、法律はナショナル・スタンダードである。ただし、情報法制の場合、情報流通の国際化などの点からグローバル・スタンダード化へのベクトルが働く。他方で、情報管理能力の地域格差の点からは、ローカル・スタンダード化へのベクトルも働く。しかし、おそらく、地方公共団体の情報管理能力に関しては、民間企業へのアウトソーシングや広域行政の活用によって補うことで解決され、基本的にはグローバル・スタンダード化が進むように推測される。ただ、現状では、米国

と EU との情報法制の考え方の違いがあることから、グローバル・スタンダードが不明確であり、ただちにグローバル化の方向へ進むわけではないだろう。したがって、情報法制の法解釈の視角としてのゾーンとしては、比較法的な観点から米国や EU を意識しつつも、しばらくは「国内」を想定することになるものと思われる。

次に、T (=トポス) である。近年、注目すべきものとして、個人情報保護法の 2015 年改正があげられる。この改正での注目すべき点 (トポス) は、①個人識別符号、②要配慮個人情報、③匿名加工情報の追加である。

そして、星座を創造するように T (=トポス) を繋ぎ合わせる C (=コンステレーション) について考えるなら、近時の情報法制では、個人情報に一定の配慮をしつつも、ビッグ・データの活用を推進することが示唆されているものといえる。このことは、国が推進する Society5.0 のコンテキストからもいえるだろう。

しかしながら、ビッグ・データの活用にあたっては、その信頼性や透明性、そして、ビッグ・データに携わるアクターズネットワークの偏在が問題となるものと考えられる。つまり、ビッグ・データのアルゴリズムは企業秘密であろうから一般に開示される可能性は低い。そのため、ビッグ・データの活用には、本来的に透明性が低いといえる。また、匿名加工情報には復元性がないため、そのビッグ・データの信頼性も保障が弱い。そして、ビッグ・データの複雑性やアルゴリズムの秘匿性によって、ビッグ・データに携わるアクターは限定されてしまうように思われる。

しかも、情報の管理は、それを通じて市民の行動に影響を与えることができる。それらのことを考え合わせたくえで、行政による管理の対象としての市民ではなく、主体的な市民を想定するのであれば、ビッグ・データの活用にあたって、より多くの市民もアクターズネットワークに入るようにデザインすべきだと思われる。

そこで、最後の A (=アクターズネットワーク) である。

ビッグ・データの活用にあたって、より多くの市民もアクターズネットワークに入るようにデザインすべきだとすれば、何が必要であろうか。ここでは、米国の Information Quality Act に可能性を見出したい。

Information Quality Act は、すでに薄井信行氏が詳細な紹介をしており、本報告でも、Information Quality Act について、おもに薄井氏の論考を参照にしている。Information Quality Act は、付加条項として 2000 年に制定され、これは連邦行政機関が普及する情報の質 (Quality) の保障を求めるものである。もし、連邦行政機関が普及する情報の質に利

害関係人の疑義があれば、利害関係人は連邦行政機関が普及する情報の訂正を求めることができるものである。

こうした Information Quality Act のような制度があることで、仮に、行政が何かしらのビッグ・データを活用した施策を実施した場合にも、その前提となるビッグ・データやその活用のあり方について、それらの情報の質を求める形で、（行政と連携する民間企業以外の民間企業などと連携しつつ）市民が政府のビッグ・データの活用に関与する可能性が生まれるのではないだろうか。そして、そうすることで、アクターズネットワークを、より多くの市民を含む形にまで拡張できるのではないだろうか。

もちろん、そのためには、たんに制度づくりだけではなく、市民の法的リテラシーも重要となる。しかし、市民に法的リテラシーを求める前提として、市民がアクターズネットワークに加わることができなければならない。そのための制度として、Information Quality Act に注目すべきだと思われる。

#### 【参考文献】

- ① 新保史生『プライバシーの権利の生成と展開』成文堂（2000年）。
- ② 原田保「地域デザイン理論のコンテキスト転換——ZTCA デザインモデルの提言——」地域デザイン学会誌4号（2014年）11頁。
- ③ 小林直三「地方自治体におけるプライバシー権の保障のあり方に関する一考察」小林直三・根岸忠・薄井信行編『地域に関する法的研究』新日本法規出版（2015年）35頁。
- ④ 薄井信行「Information Quality Act から考察する情報発信者としての自治体——パブリック・コメントの質的向上のために——」小林直三・根岸忠・薄井信行編『地域に関する法的研究』新日本法規出版（2015年）62頁。
- ⑤ 園部逸夫・藤原静雄編『個人情報保護法の開設〈第二次改訂版〉』ぎょうせい（2018年）
- ⑥ Samuel D. Warren & Louis D. Brandeis, The Right of Privacy, 4 HARV. L. REV. 193 (1890).
- ⑦ Daniel J. Solove, Privacy and Power: Computer Databases and Metaphors for Information Privacy, 53 STAN. L. REV. 1393 (2001).
- ⑧ Daniel J. Solove, Conceptualizing Privacy, 90 CAL. L. REV. 1087 (2002).

- ⑨ CASS R. SUNSTEIN, WHY SOCIETIES NEED DISSENT, HARVARD UNIVERSITY PRESS (2003).
- ⑩ Daniel J. Solove, SYMPOSIUM: SURVEILLANCE: Data Mining and the Security-Liberty Debate, 75 U. CHI. L. REV. 343 (2008).
- ⑪ Paul M. Schwartz and Daniel J. Solove, The PII Problem: Privacy and a New Concept of Personally Identifiable Information, 86 N.Y.U. L. REV. 1814 (2011).
- ⑫ Amitai Etzioni, A Liberal Communitarian Conception of Privacy, 29 J. MAR. J. C. I. L. 419 (2012).

【注記】

本研究は、名古屋市立大学大学院特別研究奨励費 1913015 の助成を受けたものである。

シティズンシップ教育としての租税法

Tax Law as Citizenship Education

関西大学 教授

中村 繁隆

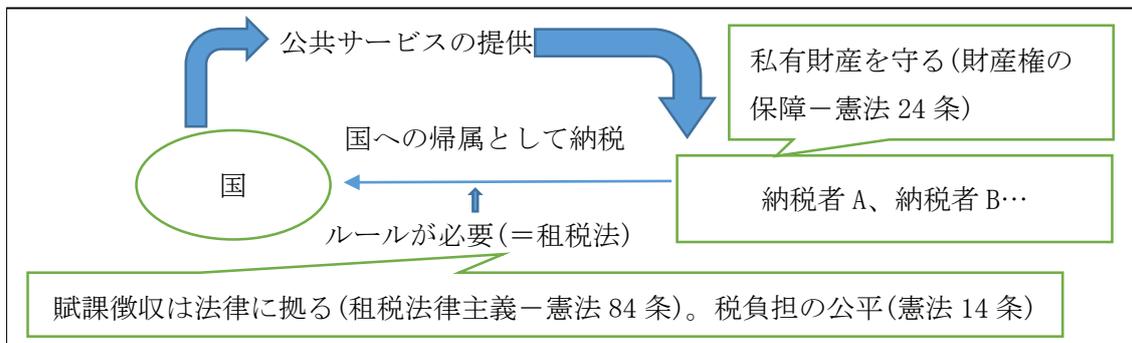
Kansai University Professor

Shigetaka Nakamura

租税法分野におけるシティズンシップ教育の目的は、健全な納税者意識の習得であり、その習得のためには、租税に関する正しい考え方を学ぶことが必要である。

憲法 30 条は、納税の義務を定めている。通常、私たちには租税は支払うものという意識があると思われる。しかし、義務という意識だけでは、健全な納税者意識とはいえない。租税の意義〔大嶋訴訟(最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁)参照〕や憲法 84 条(租税法律主義)、同 14 条(租税公平主義)の考え方を学び、下図の法的枠組み(legal framework)を理解することが大切である。

【図－法的枠組み】



例えば、コンビニで商品を買った際に支払う消費税は、国家による公共サービス提供のための原資であり、その税額は租税法律主義と租税公平主義に基づき算定されていると理解するのである。このような理解こそが、健全な納税者意識の習得につながるであろう。

最後に、健全な納税者意識の習得は、私たちが主権者として社会の中で自立し、他者と連携、協働しながら社会を生き抜く力になると考えられる。ここでいう「生き抜く力」とは、本稿で示した法的枠組みを持続可能(sustainability)とするため、納税者一人一人が粛々と納税義務を履行していくことを指す。

なお、本稿と異なり、他人の行う不正義(例えば、脱税)に関心を払うという市民性獲得の前提にも租税教育が重要な意義を有すると主張するものがある〔酒井克彦「租税教育の課題と展望～「租税リテラシー」の醸成を求めて～」税理 61 卷 4 号 162 頁(2018)参照〕。酒井教授は、公平な課税の実現に関して、納税者である市民が相互チェックを行い得る可能性を主張している。

以上

在日外国人のシティズンシップ  
Legal Status of Foreign Citizens in Japan

東海大学 准教授

大江 一平

Tokai University Associate Professor

Ippei Ooe

民主政治の担い手となる個人を市民（citizen）、市民としての地位、権利・義務の総称をシティズンシップ（citizenship）、多様な価値観を持つ人々が暮らす社会において、他者の意見を尊重しつつ、個人として主体的に行動する能力を市民性（civility）という。本報告でいう「市民」とは、日本国民（日本国籍保持者としての国民）のみならず、日本で生活する在日外国人（特別永住者、一般永住者、留学生等）の人々を含む概念として、さらに、「市民性」とは、多様な価値観を持つ人々が暮らす社会において、他者を尊重しつつ、個人として主体的に行動する能力という意味でそれぞれ用いる。

人・資本が国境を越えて移動するグローバル化の進展、さらには、2018年末の出入国管理法の改正（特定技能1号、同2号の創設）による「事実上の移民社会」の到来に伴い、今後の日本においては、在日外国人のシティズンシップをめぐる問題が、大都市部のみならず、地域社会においても大きくクローズアップされることが予想される。特に、少子高齢化が進行する地域社会においては、異なる言語や文化、生活習慣を持つ在日外国人が従来の住民と相互理解を深め、共に地域社会の政治に参加するにはどうすればよいのかが一層問われる。そこで、本報告では、①地方自治体による各種の在日外国人施策（例：神奈川県川崎市の外国人市民代表者会議）、②参政権（選挙権・被選挙権等）保障の可否、③帰化手続等の国籍制度のあり方を総合的に検討することが不可欠であることを指摘した。

さらに、①地方自治体における首長の諮問機関等の在日外国人施策には積極的な意義があるものの、委員選出の際に国籍や居住地域等への慎重な配慮が必要であり、地方議会との接点が希薄な上に、同じ提言の繰り返しになりがちな点で政治参加の権利の保障としては不十分であるため、将来的には参政権の保障も考慮すべきこと、ただし、②特別永住者であれ一般永住者であれ、在日外国人に日本国民と全く同等の政治参加の権利を承認するのは憲法上困難である以上、在日外国人施策や参政権を補う形で、帰化手続をはじめ、国

籍制度のあり方が検討されるべきこと、さらに、③「個人のアイデンティティの保障」という観点から、帰化手続に伴う心理的な負担に配慮する形での制度の運用が必要となることを明らかにした。

【参考文献】

- ① 安念潤司『「外国人の人権」再考』樋口陽一・高橋和之編『現代立憲主義の展開(上)』(有斐閣、1993年)163頁。
- ② 遠藤比呂通「安心して居住する権利の条件—市民と国民国家に対する考察—」孝忠延夫ほか編著『グローバル市民社会における平和、安全、そして安心』(関西大学出版部、2009年)217頁。
- ③ 大江一平「定住外国人の地域への政治参加はどこまで可能か?—定住外国人施策・参政権・国籍についての憲法学的考察—」小林直三・根岸忠・薄井信行編著『地域に関する法的研究』(新日本法規出版、2015年)145頁。
- ④ 大江一平「持続可能な地域社会と大学—アメリカ合衆国のパブリック・アチーブメントを手がかりとして—」小林直三・根岸忠・菊池直人編著『法と持続可能な社会の構築』(新日本法規出版、2017年)90頁。
- ⑤ 芹澤健介『コンビニ外国人』(新潮新書、2018年)。
- ⑥ HARRY C. BOYTE, AWAKENING DEMOCRACY THROUGH PUBLIC WORK: PEDAGOGIES OF EMPOWERMENT (Vanderbilt University Press, 2018).

【注記】

本報告は、東海大学2018年度学部等研究教育補助金による研究成果の一部である。

外国人労働者とシティズンシップ

Legal Status of Foreign Workers

高知県立大学 准教授

根岸 忠

University of Kochi Associate Professor

Tadashi Negishi

最近、大都市のコンビニエンスストアや居酒屋では外国人店員を目にすることが多くなっているが、なぜこんなにも外国人労働者が増えているのだろうか。彼らはどういった在留資格で我が国に滞在し、働いているのだろうか。彼らに適用される労働法や社会保障法の仕組みについて、当該労働者はもちろんのこと、その使用者に対するリテラシーが重要になるだろう。ここでは、外国人労働者への労働法や社会保障法適用のあり方について、外国人非熟練労働者を中心にしてみることにする。

平成 31 年 1 月に公表された厚生労働省による「外国人雇用状況」の届出状況まとめ（平成 30 年 10 月現在）によれば、外国人労働者を雇用している事業所数は 21 万 6,348 か所、外国人労働者数は 146 万 463 人であり、そのいずれも平成 19 年に届出が義務化されて以来、過去最高の数値を更新した。

このように外国人労働者数は増えているが、日本政府は彼らに対して、これまでどういった政策をとってきたのだろうか。

我が国における外国人をめぐる問題は、かつて日本国籍を保持していた台湾人及び朝鮮・韓国人（彼らを「特別永住者」という）をどう処遇するかであり、高度経済成長期において、非熟練労働者については、東北や北陸の農村部から中学校卒業者を「金の卵」として大量に調達することができたため、わざわざ外国人労働者を受け入れる選択肢はとらなくてもよかった。

こうしたことから、昭和 42 年の閣議決定以来、外国人労働者の受入れは行わないとされてきたが、昭和 63 年の「第 6 次雇用対策基本計画」では専門職・技術職といった熟練労働者は積極的に受け入れる一方、非熟練労働者の受入れは慎重に判断するといった方針が示され、それが今日に至るまで続いている。もっとも、技能実習生や日系人等、実際には人手不足から上記の方針を迂回する形で外国人非熟練労働者の受入れが行われてきた。

経済界から人手不足解消への対応を求められたことから、①技能実習制度の改正、②建設業に従事する技能実習修了者の受入れ、及び③在留資格「特定技能」の創設という形で、実際にはさらなる受入れが行われてきた。

このような形で我が国は外国人労働者を受け入れてきたが、ひとたび受け入れたからには、一定程度彼らを保護すべきであろう。ここでは彼らへの労働法・社会保障法の適用について見ることにしよう。

まず、労働法について、我が国で就労する者は、かりにその者が不法就労者であったとしても、日本人と同一の制度が適用される（「外国人の不法就労等に係る対応について」（昭63・1・26基発第50号・職発第31号））。労働基準法3条は「使用者は、労働者の国籍、信条又は社会的身分を理由として、賃金、労働時間その他の労働条件について、差別的取扱をしてはならない」旨定めている。

ついで、社会保障法については、かつては日本国籍を有する者のみが適用対象となる旨定める国籍条項があったが、我が国が昭和56年に難民の地位に関する条約を批准したおりに、難民のみならず、適法に在留資格を有する外国人にも適用することとした結果、国籍条項が削除された。もっとも、社会保険については、本人も保険料を負担する以上、年金等制度によっては、日本人と同じ制度への加入が、その外国人労働者にとって必ずしもよい結果をもたらさないこともありうる。

基本的には属地主義により我が国に適法に在留資格を有する者には労働法も社会保障法も適用されるが、外国人労働者は我が国の労働法・社会保障法に習熟していないことから、紛争になりかねない。そのため、制度の仕組みを、当該労働者はもちろん、その使用者にも周知すべきであろう。

シンポジウムへのコメント

Comment on Symposium

東海大学現代教養センター 所長

成川 忠之

Executive Director, Tokai University Center for Liberal Arts

Tadayuki Narukawa

2018年度より、東海大学では、現代教養センターが中心となってPA型教育を本格的に導入し、必修科目の「発展教養科目」を開講している。この授業では、市民的価値を創造するための教育に取り組んでいるが、地域の問題について考えるためには、まずは法律、政治、税の知識が不可欠である。そこで、今回は、法政関係をテーマにしたシンポジウムを企画した。本会を通じて活発な議論を展開され、講師、ならびに参加者の方がたに感謝申し上げたい。

なお、PA型教育は、発展教養科目のみにとどまるものではなく、大学で学ぶあらゆるカリキュラム、さらには課外活動をとおして養成されるものであると考える。そこで、以下のような「地域連携型教育による公共連携モデル」を提案したい。

PA型教育は、米国ミネソタ州を中心に1990年から実践されている教育活動(Boyte 2015)で、Dr. Harry Boyteが創始者であるが、若者が社会の課題に目を向け、それを解決すること、つまり問題解決の達成(アチーブメント)を通して、市民性を養うことを目的とした教育である。大学における教育の中心は専門分野の知識の教授であるが、PAでは、自らの専門知識を地域における価値という文脈の中で考え、述べることができる「市民専門家(Citizen Professionals)」の養成が志向されている(Boyte 2018)。

このPA型教育を大規模大学である東海大学型にアレンジした科目(群)が「発展教養科目」である。具体的には、「シティズンシップ」、「ボランティア」、「地域理解」、「国際理解」の4科目により構成され、医学部を除く全学の学生が必ず履修する必修科目となっている。しかし、「発展教養科目」は、1年次生すべての学生に対する必修科目であることから、授業中に実際に地域で活動することが困難なため、授業の中では、学生が地域の課題を提示して、グループでその解決をディスカッションし、結果をプレゼンテーションする、といった方法がとられる。このディスカッションの中でもさまざまな意見を出し合い、

熟考する経験を行うことで市民性を養うことができるが、実際に自治体や住民と連携して活動を行うといった経験を通して学ぶことは困難である。

そこで、その後の授業により、学生に対して実際に地域と連携して活動を行う機会を提供することが有効となる。今日ではさまざまな大学の研究室やゼミナールで、高い知識力を活かし、地域の課題の解決に取り組んだり、地元産業の活性化に寄与したりしている。また、東海大学では、教員の専門性を活かしたテーマで開講する全学開講科目が設けられ、その中で地域と連携しながら進める授業も存在する。たとえば、2018年8月に日本文学を専門とする教員が授業の一環として秦野市立図書館内の「はだの浮世絵ギャラリー」で企画展「くすっと笑える浮世絵展」を開催した（タウンニュース秦野版2019年7月19日号）。この企画展では学生が企画から携わり、テーマを決めて作品選択まで行った。学生がグループごとに企画のプレゼンを行った際に「おもしろい浮世絵」を取り上げたグループが多く、企画展のテーマが決まったという（東京新聞2018年8月5日号）。

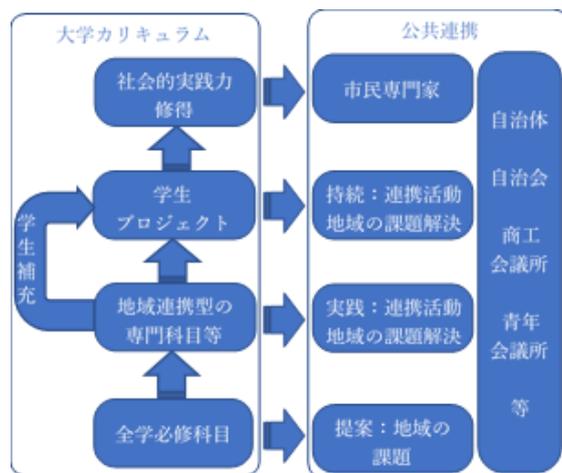
2017年には、「持続可能な地域づくり」を考えることをテーマとしている授業の一環として、学生により、平塚市宮松町のマップ作成の取り組みが行われた。2016年10月に「ららぽーと湘南平塚」が完成し、3,000人もの就労人口が増えた神奈川県平塚市宮松町で現状や課題を調査するフィールドワークを行い、宮松町にとって何が課題なのか、それを解決するためにはどうしたらいいかを話し合い、同町のマップ制作に取り組んだ（東海大学新聞2017年8月1日号）。以上のように、専門科目等の授業の一環としての地域連携を実践することは、学生が自治体や地域の住民、商店街などと実際にコラボレーションすることができるということから、社会的実践力を養う上では大変有効な教育手段ということができる。その一方で、地域にとっては、教員の専門知識に裏打ちされた学生のフレッシュなアイデアを得ることができるため、活性化の参考にすることができる。

しかし、授業による地域連携には持続可能性という点で課題が残されている。一般的に大学の授業は同一授業を複数回履修することはできない。一方、地域の課題は根が深く、1学期間で解決が完結するようなものは少ない。そもそもそのような短期で解決できるような課題であれば、自治体や自治会などで既に解決されているはずである。したがって、継続的に取り組む必要があるような課題に対しては、1学期間の授業で対応することが困難なのである。

そこで、有効になってくるのが学生によるプロジェクト活動である。東海大学では、チャレンジセンターにより学生によるプロジェクトを企画・実践することができる。プロジ

エクトには、メンバーが30人以上必要なチャレンジプロジェクトと10人集まれば申請することができるユニークプロジェクトがあり、それぞれのプロジェクトには、プロジェクトの運営をサポートするコーディネーター職員と、テクニカルにサポートするアドバイザー教員がつく。そこで、地域連携型の専門科目によりスタートした取り組みを、担当教員がアドバイザーとなりプロジェクト化することにより、取り組みを持続的に展開することができるようになるのである。なお、体育会の部活動やサークル活動でも同様であるが、プロジェクト活動にはメンバーの確保が課題となっている。そこで、次の学期以降に科目を履修した学生がプロジェクトに参加するように促すことにより、持続的にメンバーを確保することが可能となるのである。

以上のように、初年次に必修科目により、地域の課題について考えることを学び、その後の専門科目等によりそれらを実践し、さらに学生プロジェクトにより持続するモデル（図表1）は、学生の社会的実践力を養う上で有効なばかりではなく、公共連携として、大学と地域がコラボレーションする上で有効なモデルであるといえることができる。



図表1. 地域連携型教育による公共連携モデル

【参考文献】

- ① Boyte, Harry C. (2018) *Awakening Democracy Through Public Work: Pedagogies of Empowerment*, Nashville, TN: Vanderbilt University Press.
- ② 小玉重夫（2003）『シティズンシップの教育思想』白澤社。
- ③ 堀本麻由子（2016）「報告Ⅲ パブリック・アチーブメント型教育導入への取り組み」社会教育学研究第53巻第1号40-41頁。
- ④ ラウディ・ヒルドレス（大江一平・堀本麻由子・富永貴公・古田雄一訳）（2015）「パブリック・アチーブメント—コーチのためのガイドブック—」。

シンポジウムへのコメント

Comment on Symposium

東海大学 准教授

堀本 麻由子

Tokai University Associate Professor

Mayuko Horimoto

日本の高等教育においては、「教養」の再構築が求められており、特に近年、教養教育におけるシティズンシップ教育のあり方について検討が進められている。たとえば、日本学術会議（2010）「21世紀のリベラル・アーツの創造」は、現代社会における深刻な様々な問題や課題解決に向けての多様な取り組みに参加、協同する知性・智恵・実践的能力の形成を求めている。教養の再構築は、国民主権・市民的自治によって支えられている社会を形成するための最も重要な基盤となり、特に教養と自治のつながりを検討することが必要である。

上記のような社会的要請への対応を鑑みたとき、高等教育、とりわけ教養教育で必要な政治的リテラシーの具体的な能力、スキルは何なのか、また社会参加、参画を主目的とした教育活動に主権者教育の要素を加えたとしたら、どのような働きかけが必要なのかという問いが生じる。2つの問いを検討する上で、本シンポジウムでは各報告者の視点から具体的な示唆をいただき、今後の東海大学におけるシティズンシップ教育の方向性を考えることができた。

[公開日：2020年2月7日]

## 編 集 後 記

名古屋市立大学大学院 教授

小林 直三

Nagoya City University Graduate School Professor

Naozo Kobayashi

今年度も皆様のおかげをもちまして、無事に総合法政策研究会誌 3 号を発行することができました。有難うございます。特に 3 号では、招待論文として、関西大学政策創造学部  
の西澤希久男教授から玉稿を賜り、研究会を代表して、西澤先生には心から感謝申し上げます。

また、総合法政策研究会誌 3 号では、特集として、2019 年 11 月 18 日に東海大学現代  
教養センター主催、東海大学地域連携センター、地域デザイン学会、そして、本研究会が  
共催となって行われたシンポジウム「法とシティズンシップ—地域づくり・都市づくりの  
リテラシー—」（於：東海大学湘南キャンパス）の報告概要とコメンテーターのコメントを  
掲載いたしました。

このシンポジウムの報告者は、本研究会の会員の先生方でもありますので、もし、可能  
であれば、今回のご報告内容を基に研究論文をご執筆いただき、ぜひ、本研究会誌にご投  
稿くださいますと嬉しく思います。

最後に、本研究会誌発行にあたって、多大なるご尽力を賜ったウエストロー・ジャパン  
株式会社の方々に、あらためて感謝申し上げます。

〔公開日：2020年3月31日〕

総合法政策研究会誌 第3号 (ONLINE)

---

2020年3月31日発行

編者 総合法政策研究会

発行者 ウエストロー・ジャパン株式会社

〒105-0003 東京都港区西新橋 3-16-11

<https://www.westlawjapan.com/>

---

© 総合法政策研究会







March. 2020

# The Journal of Comprehensive Law and Policy Research Association

No.3

---

---

**【Invited Article】**

Development and Standardization of Legal Education in Thailand  
Kansai University Professor Kikuo Nishizawa (1)

**【Article】**

The Scope of Persons Covered in the Tax System for Cross-border  
Corporate Reorganizations in Japan  
— In the Light of EU Merger Tax Directive and its Amendment —  
Kansai University Professor Shigetaka Nakamura (18)

**【Feature】**

Symposium on Public Achievement 2019  
— Law and Citizenship: Legal and Political Literacy on Community Building  
and Urban Policy—  
Comprehensive Law and Policy Research Association (51)

Comprehensive Law and Policy Research Association