

【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。

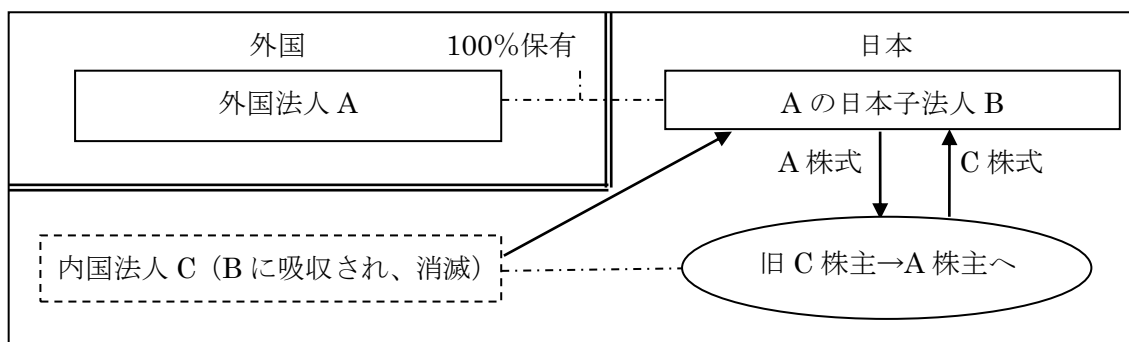
認する。そして、IVでは、IIIで得られた内容を分析した後、わが国の国際的組織再編税制における人的対象範囲の規定のあり方について私見を述べる。

## 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れ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 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 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

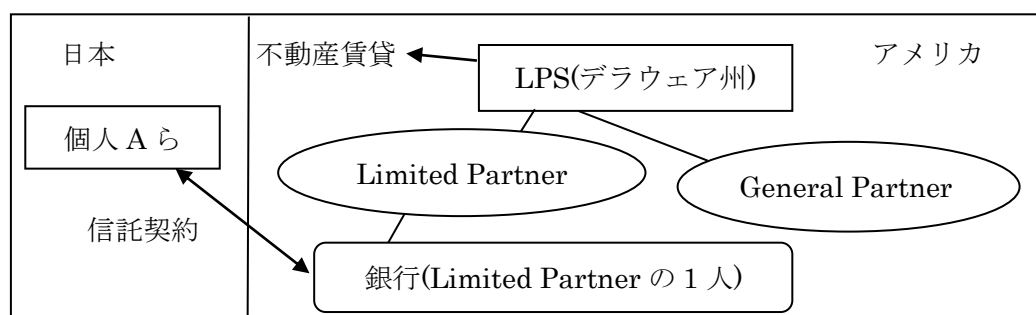
<sup>46</sup> 同上。

<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。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 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 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）

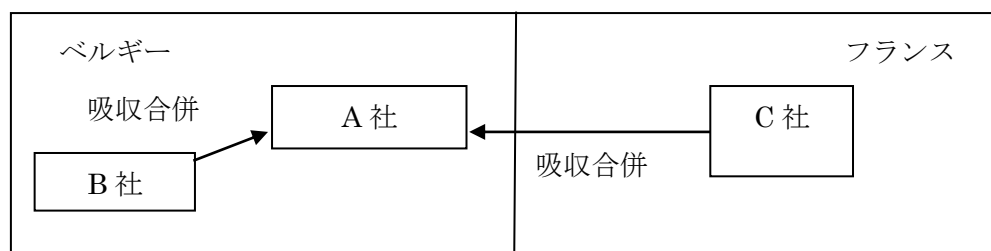


図3は、ベルギーの会社であるA社が、同じくベルギーの会社であるB社とフランスの会社であるC社を吸収合併する国際的組織再編成を示している。このとき、MTD1条の解釈は、2通りに分かれる。なぜなら、MTD1条は、組織再編成に関与する(involving)会社がすべて異なる加盟国出身のCompanyであることを要求しているか否か、明確でないからである。

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ての背景には、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.

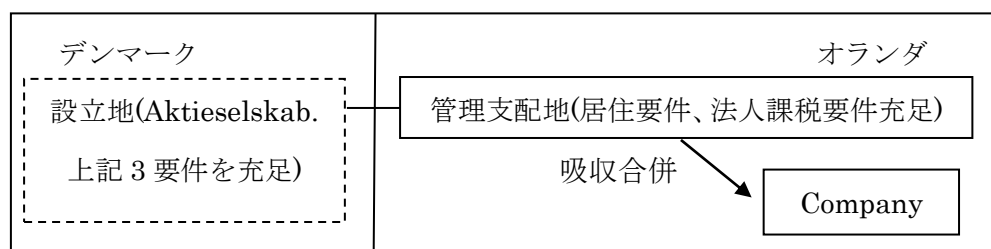
<sup>97</sup> Frederik Boulogne, *supra* 91 at 300.

(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.*

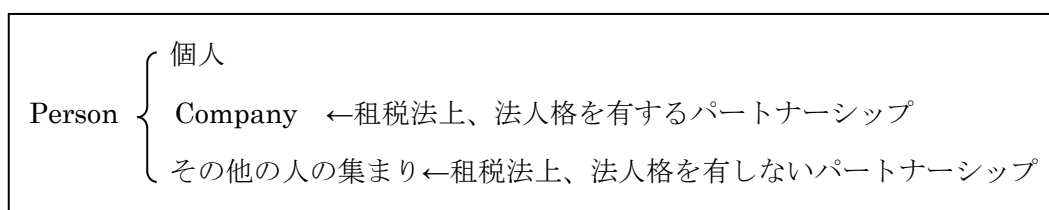
<sup>129</sup> 2017 年 OECD モデル租税条約 3 条のコメントリーのパラ 3 は、Company という用語について次のように述べている。「Company という用語は、第 1 に法人格を有するものをいう。次に、当該用語は、居住者である締約国の租税法上、法人格を有するものとして取り扱われるその他の課税単位を含む。当該定義は、配当条項に関しては特別に規定されている。Company という用語は、当該条項、5 条パラ 7 及び 8、16 条、29 条においてのみ関係がある(The term "company" means in the first place any body 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 要件	居住 要件	法人課 税要件	備考
現行 MTD	○	○	○	Company の定義なし
Frederik Boulogne 氏 の第 1 オプション	×	×	○	Company を OECD モデル租税条 約 3 条 1 項(b)の company へ変更。 Involving 要件は廃止又は緩和。
Frederik Boulogne 氏 の第 2 オプション	×	×	×	Company を Entity へ変更。 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。