

適格現物出資と国内事業所の判定

【文 献 種 別】 判決／東京地方裁判所
【裁判年月日】 令和 2 年 3 月 11 日
【事 件 番 号】 平成 28 年（行ウ）第 395 号
【事 件 名】 法人税更正処分等取消請求事件（塩野義製薬事件）
【裁 判 結 果】 一部認容、一部棄却
【参 照 法 令】 法人税法 2 条・62 条の 4・4 条の 3
【掲 載 誌】 裁判所ウェブサイト
◆ LEX/DB 文献番号 25570858

立命館大学教授 宮本十至子

事実の概要

X（原告）は、医薬品の製造、販売等を業とする内国法人である。平成 13 年 9 月、X は、ケイマンの特例有限責任パートナーシップ法（以下、「ELPS 法」という）により、特例有限責任パートナーシップである CILP を設立し、CILP の全額出資によって米国デラウェア州法に基づく有限責任会社 USOpCo を設立し、CILP を基盤として、製薬会社 GSK 親会社（英国）の完全子会社 GSK（米国）とジョイントベンチャー契約（以下、「本件 JV 契約」という）を締結した。同年 10 月 19 日、X は、X の完全子会社である SGH（米国）、GSK 及び GSK の完全子会社である GSK 子会社（米国）との間でパートナーシップ契約を締結し、これらの契約に基づく、CILP パートナーシップ持分は、リミテッドパートナー（LP）である X と GSK が 49.99% ずつ、ジェネラルパートナー（GP）である SGH と GSK 子会社が 0.01% ずつ保有することになった。

平成 21 年 10 月、GSK 親会社は米国の Pfizer 社と共に英国に製薬会社 ViiV 親会社を設立し、同年 11 月 3 日、GSK 及び GSK 子会社は、CILP の全パートナーシップ持分、本件 JV 契約における契約上の地位を ViiV 親会社とその米国完全子会社である ViiV 子会社にそれぞれ譲渡した。

平成 24 年 10 月 31 日、X は、本件 JV の枠組みを変更するために、X が設立した英国完全子会社 SL と現物出資契約を締結し、CILP パートナーシップ持分（49.99%、LP）を SL に現物出資（以下、「本件現物出資」という）した。さらに、SGH も CILP パートナーシップ持分（0.01%、GP）を SL に有償譲渡した。続いて、SL は、取得した全ての CILP

パートナーシップ持分を ViiV 親会社に現物出資し、ViiV 親会社株式の 10% を取得した。

X は、平成 25 年 3 月期の法人税の計算上、SL への本件現物出資が法人税法 2 条 12 号の 4（平成 28 年法律第 15 号による改正前のもの）に定める適格現物出資に該当し、その譲渡益が繰り延べられるとして確定申告を行った。それに対して、所轄税務署長は、X に対し、本件現物出資が外国法人に「国内にある事業所に属する資産」の移転を行うものであり、適格現物出資に該当しないなどとして、平成 26 年 9 月 11 日付で、各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分等を行った。X は当該処分を不服として、所定の手続を経て、出訴した。本稿は、本件現物出資が適格現物出資に該当するか否かについての争点のみ扱う。

判決の要旨**1 本件現物出資の対象資産について**

「ELPS 法上、パートナーシップ持分とは、特例有限責任パートナーシップのパートナーが、パートナーシップ契約又は同法に基づき保有し又は服する、利益、資本及び議決その他の権利、恩恵又は義務に関する持分をいうとされ、同法……本件パートナーシップ契約……の定めを通じて、CILP のパートナーシップ持分は譲渡可能な資産として位置付けられている。

……本件現物出資契約においては、本件 CILP 持分が『本件リミテッドパートナーシップ持分』と定義され（条項 1.1）、当該『本件リミテッドパートナーシップ持分』が現物出資の対象資産とされていた（条項 2.1）のであるから、本件現物出資

の対象資産は本件 CILP 持分であったと解するのが相当である。

……CILP は、我が国の組合に類似した事業体であり、ELPS 法及び本件パートナーシップ契約においても、CILP の事業用財産の共有持分（準共有持分を含む。）と切り離されたパートナーとしての契約上の地位のみが他に移転することは想定されていないものと解される。この点が、法人における株式の移転とは根本的に異なる点である。

そうすると、本件現物出資の対象資産となった本件 CILP 持分についても、その内実は、CILP の事業用財産の共有持分と LP としての契約上の地位とが不可分に結合されたものと捉えられなければならない。」

2 本件現物出資の対象資産の経常的な管理が行われていた事業所について

「本件 CILP 持分は、……CILP の事業用財産の共有持分と LP としての契約上の地位とが不可分に結合された資産であるから、これを経常的な管理の対象として捉える場合においても、これを個々の事業用財産の持分やパートナーシップ契約上の個々の権利等に分解してそれぞれを管理する事業所を個別に検討するのは相当ではなく、これらが全て結合された 1 個の資産とみてその管理が行われていた事業所を特定するのが相当である。

そして、パートナーが CILP の事業に参加する目的は、その出資に由来する事業用財産の運用により利益を得ることであり、パートナーとしての契約上の地位は、その運用のための手段と位置付けられるものであるから、CILP のパートナーシップ持分の価値の源泉は CILP の事業用財産の共有持分にあるということができ、また、CILP の事業用財産の共有持分とパートナーとしての契約上の地位との関係は、前者を主とする主物と従たる権利義務との関係に類似する関係にあるものと捉えることが可能である。したがって、本件 CILP 持分を 1 個の資産とみた場合のその経常的な管理が行われていた事業所は、CILP の事業用財産、中でもその主要なものの経常的な管理が行われていた事業所とみるのが相当である。」

「CILP の事業用財産は、〔1〕現金、〔2〕知的財産のライセンス、〔3〕治験データ等の無形資産、〔4〕USOpCo への出資等で構成され……主要なものの経常的な管理は、いずれにしても GSK /

ViiV 側が米国その他の我が国以外の地域に有する事業所において行われていたということができ

3 当該事業所が国内にある事業所に当たるか否かについて

「CILP の事業用財産の経常的な管理は、CILP の事業活動の一部であり、それを行う事業所が CILP の事業所に当たることは明らかであるから、CILP のパートナーであった X にとっても、当該事業所は CILP の事業活動を行う X の事業所であったということが出来る。

しかし、CILP の事業用財産のうち主要なものの経常的な管理が行われていた事業所は、……米国その他の我が国以外の地域に所在していたから、当該事業所が X の国内にある事業所に当たるとはいえない。」

「以上のとおり、本件現物出資の対象財産であった本件 CILP 持分は、その主たる構成要素である CILP の事業用財産（の共有持分）のうち主要なものの経常的な管理が国内にある事業所ではない事業所において行われていたということができるから、『国内にある事業所に属する資産』には該当しないというべきである。」

判例の解説

一 適格現物出資制度とその沿革

法人による現物出資による譲渡損益は、原則、時価による譲渡として課税されるが、法人税の負担が企業再編の阻害要因となることを防止し、企業再編を容易にするために、平成 13 年度税制改正により導入された組織再編税制の一形態である適格現物出資では、取得価額引継によって課税が繰り延べられる（法人税法 62 条の 4 第 1 項）。この扱いは、法人がその有する資産を現物出資して別法人を設立し、全株式を取得する場合に、圧縮記帳による課税繰延を実務上容認していたことに由来するものであるが（昭和 25 年法人税基本通達 254）、昭和 40 年度税制改正によって法制化され（旧法人税法 51 条）、その後、土地等の現物出資資産についての特例などが制定されたこともあった（平成 3 年措置法 66 条）。

内国法人が資産を現物出資して海外子会社を設立する場合に旧法人税法 51 条による課税繰延を認めれば、現物出資資産の含み益に後に我が国で

課税ができなくなる恐れがある（最判平 18・1・24 訟月 53 卷 10 号 2946 頁）。国内にある含み益のある資産を外国法人に移転することでその含み益に対する課税が行われなくなることを規制し、我が国の課税権を確保しようとする趣旨で（税制調査会「法人課税小委員会報告」（平成 8 年 11 月）第 2 章 12(1) 参照）、内国法人が国内にある事業所に属する資産を現物出資し、外国法人を設立する場合には、一定の制限をしてきた。そのため、適格現物出資についても、外国法人に「国内にある資産又は負債として政令で定める資産又は負債の移転を行うもの」を除外し（法人税法 2 条 12 号の 14）、「国内にある資産又は負債」として、国内にある事業所に属する資産又は負債を定めてきた（法人税法施行令 4 条の 3 第 9 項、平成 28 年政令第 146 号による改正前のもの）。裁判所は、国内にある事業所に属する資産の該当性について、経常的な管理が行われていた場所を重視し、事業所の帳簿への記帳による客観基準と実質基準で判定される課税実務（法人税基本通達 1-4-12）による判断基準を合理性ありとして是認した。

二 外国事業体の性質決定とパートナーシップ持分の譲渡

本件は、ケイマン特例有限責任パートナーシップ持分の適格現物出資該当性が争点であるが、我が国の税法上、外国事業体をどのように解釈すべきかについては、これまでも議論があり、裁判でも争われてきた¹⁾。学説上は、外国法に準拠して、その法効果や経済的効果に即して我が国の税法を適用する考え方と外国法で組織された団体を我が国の私法に準拠させて税法を適用する考え方に大別される²⁾。裁判所は、その判断枠組みを明示していないものの、ケイマン ELPS 法により組織された特例有限責任パートナーシップを我が国の民法上の組合類似制度と位置付け、第一段階として、現物出資対象資産について検討した³⁾。なお、ケイマン特例有限責任パートナーシップ⁴⁾は法人ではなく、我が国の任意組合類似制度と認定した先例がある⁵⁾。

我が国では組合に対する税法は、ほとんど整備されておらず、法人格がなく、人格のない社団等でなければ、組合の事業活動による所得は、課税実務上、構成員課税（パス・スルー課税）が適用されてきたが（法人税基本通達 1-1-1、14-1

-1、14-1-2）、組合の組合員の持分の譲渡が行われた場合の課税上の取扱いはずしも明確でなかった。我が国の任意組合における組合員の権利義務は、8 つに細分化され⁶⁾、そのうち①から⑥の権利義務の全部または一部が組合員の持分に係るもので、その実質は「組合員たる地位」そのものであるとされる。財産的な側面から、組合員の持分は、⑦個々の組合財産上の共有持分、④⑦の集合としての持分、⑨包括的な組合財産についての抽象的持分とする見解もある⁷⁾。

米国税法上、パートナーシップを課税上独立した実体とみなさず、単なるパートナーの集合とみる集合アプローチ（aggregate approach）とパートナーシップを課税上独立した実体とみる実体アプローチ（entity approach）の 2 つの考え方があり、前者によれば、パートナーシップ持分の譲渡は、パートナーシップ資産に対する共有持分の譲渡、後者によれば、法人の株式と同様、個々のパートナーシップ資産に対する直接の持分の譲渡ではなく、パートナーシップ持分という資産の譲渡になるとされる⁸⁾。我が国の任意組合の組合員たる地位の譲渡は、法的根拠がなく必ずしも明確ではないが、一般的に、集合アプローチに基づく個々の組合資産に対する持分の譲渡であると解されてきた⁹⁾。

本件では、現物出資資産につき、個々の組合財産である持分権である「CILP の事業用財産」とする X の主張に対し、Y（被告）は、CILP の LP たる地位（上記「組合員たる地位」と理解できる）に基づく各種権利義務の総体（個々の事業用財産の持分を含む）である「パートナーシップ持分」とであると主張した。裁判所は、資産の譲渡性と現物出資契約を前提に現物出資資産は、「パートナーシップ持分」である CILP 持分としたが、CILP 持分の移転は契約上の地位のみの移転ではなく、株式のように法人の資産と株主の持分を切り離すことはできず、事業用財産の共有持分と契約上の地位とが不可分に結合されたものと解しており、その点が注目される。それに対して、有限責任事業組合の持分の業務執行組合員への譲渡について争われた事件（国税不服審判所裁決平 28・3・7 裁決事例集 102 集 107 頁）では、組合の出資持分と組合員たる地位である持分とを不可分一体のものとするものの、持分の譲渡は持分が表象する組合財産に対する持分の譲渡として、組合財産の共有持

分の移転ととらえる¹⁰⁾。

三 現物出資対象資産の管理の場所

適格現物出資の該当性を判断する第二段階として、現物出資対象資産が国内事業所で管理されていたか否かが問題となる。Xは組合財産がXの国内事業所で管理されていないとしたのに対して、Yは、現物出資対象資産がパートナーシップ持分であり、それがXの国内事業所に記帳されていたことから、国内事業所で管理されていたと主張した。裁判所は、現物出資資産がパートナーシップ持分としながらも、それが経常的に管理されている事業所は、「個々の事業用財産の持分やパートナーシップ契約上の個々の権利等に分解してそれぞれを管理する事業所を個別に検討する」のではなく、それらを1つの資産ととらえ、事業用財産の共有持分とパートナーとしての契約上の地位とを主従の関係と構成し、主要な事業用財産の経常的管理が行われた事業所をもって判断した。

四 本判決の意義

本判決は、事業用財産とパートナーシップ所得の源泉を結び付け、事業用財産を経常的に管理する事業所がパートナーシップの事業所であり、パートナーの事業所であることを明らかにした点で意義がある。一方、事業用資産の管理が複数の事業所でなされている場合¹¹⁾や不動産が含まれている場合についても本判決の判断枠組みが該当するのか、その射程が問題になろう。経常的な事業所と恒久的施設の関係につき、JVや有限責任組合員の恒久的施設認定について各国の判断がさまざまであることに鑑み、本判旨の普遍性にはさらなる検討が必要である。さらに、課税繰延所得と課税権の確保について一石を投じたものとしても重要な意味をもつ。

なお、本判決は東京高裁に控訴されている。

●——注

- 1) 例えば、米国デラウェア州 LPS の法人該当性については、最判平 27・7・17 民集 69 巻 5 号 1253 頁など。
- 2) 後者は、斎木敏文「租税回避行為の否認」實金敏明編『租税訴訟』(新日本法規出版、1999 年) 202 頁。弘中聡浩「我が国の租税法の国際取引への適用に関する一試論」西村あさひ法律事務所編『グローバル化の中の日本法』(商事法務、2008 年) 363 頁、373 頁、谷口勢津夫「判批」判評 676 号 (2015 年) 116 頁参照、例えば、

パス・スルー課税が適用される外国法に基づく信託の性質決定も、準拠法との関係が問題になる。我が国にない外国法制度の税法上の解釈問題については、浦東久男「税法において使用される法概念について」税法学 536 号 (1996 年) 3 頁。

- 3) 本事件の評釈として、岡村忠生「塩野義製薬事件判決の分析と意義 (東京地判令和 2 年 3 月 11 日裁判所 HP)」国際税務 40 巻 6 号 (2020 年) 38 頁、吉村政穂「判批」ジュリ 1547 号 (2020 年) 10 頁、安井栄二「判批」税務 QA (2020 年) 93 頁、佐藤修二ほか「判批」T&A master 837 号 (2020 年) 19 頁、西中間浩「判批」税経通信 75 巻 10 号 (2020 年) 177 頁。裁決等については、T&A master 593 号 (2015 年) 17 頁、岡村忠生「租税法：複雑系 国際的ジョイントベンチャーと現物出資の適格性 (1)(2)」税研 31 巻 3 号 68 頁、同 4 号 (2015 年) 71 頁、太田洋「組合に係る課税関係についての若干の考察」西村あさひ法律事務所編『グローバル化の中の日本法』(商事法務、2008 年) 358 頁。
- 4) 岩品信明「(第 7 回) ケイマン特例 LPS の法人該当性の検討」税弘 61 巻 5 号 (2013 年) 154 頁、増田晋「租税法と国際私法の交錯——ケイマンのリミテッド・パートナーシップを題材として」山田喜寿『納税者保護と法の支配』(信山社、2007 年) 543 頁。
- 5) 名古屋高判平 19・3・8 税資 257 号順号 10647 は、1991 年改正 ELPS 法に基づき成立されたケイマン LPS による航空機リースにつき、当該 LPS を我が国の民法における組合の要件を満たしていると判断した。岐阜地判平 20・1・24 税資 258 号順号 10870 は、ケイマン諸島において船舶賃貸事業を目的として組成された LPS は、日本法における任意組合に相当するとした。
- 6) 我妻榮『債権各論中巻二 (民法講義 V₃)』(岩波書店、1962 年) 816 頁以下によると、①組合の運営に参画する権利、②個々の組合財産上の共有持分権、③個々の組合財産についての共有財産を引当てとする債務、④②③を含んだ包括的な組合財産上の共有持分権、⑤損失分担の割合に応じて損失を分担する責任及び未履行の出資債務があるときはこれを履行する責任、⑥配当請求、脱退の場合の払戻請求、解散の場合の残余財産の分配請求などについての基本権、⑦⑥の基本権から生じた支分権としての現実の請求権、⑧特定の組合債務についての個人財産による責任に分類される。
- 7) 太田洋・前掲注 3) 391 頁。
- 8) 高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008 年) 149 頁、150 頁。
- 9) 植松守雄「講座所得税法の諸問題 第 18 回 第 1 納税義務者・源泉徴収義務者 (続 17)」税経通信 43 巻 3 号 (1988 年) 65 頁等、高橋祐介・前掲注 8) 151 頁参照。
- 10) 森松樹「任意組合の持分の譲渡による所得」新・判例解説 Watch (法セ増刊) 22 号 (2018 年) 227 頁。
- 11) 西中間浩・前掲注 3) 182 頁。