

■ Article ■

パートナーシップ持分と適格現物出資—塩野義製薬事件

東京高裁令和3年4月14日判決

(令和2年(行コ)第89号 法人税更正処分等取消請求控訴事件)

(TAINSコード: Z888-2369)

南山大学法学部准教授 本部勝大

.....
【事実の概要】

(1) 事実関係

X(原告、被控訴人)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、英国の製薬会社の米国完全子会社であるAとの間で、新薬の共同開発等を行うジョイントベンチャー(以下「本件JV」という。)を形成する契約を締結した。この契約に基づきケイマンの特例有限責任パートナーシップ法(ELPS法)によるパートナーシップ契約(以下「本件パートナーシップ契約」という。)が締結され、特例有限責任パートナーシップであるBが組織された。Bは、全額出資により米国デラウェア州法上のLLCであるCを設立した。Cは、Bより業務執行全般の委任を受け、英国の製薬会社側が有する米国事業所で新薬開発に関する業務を行っており、Bの事業用財産は上記米国事業所でB及びCの帳簿に記帳されていた。

本件JV形成当初のBのパートナーシップ持分は、XとAが有限責任パートナー(以下「LP」という。)としてそれぞれ49.99%を保有していた(以下、Xが保有する分の持分を「本件B持分」という。)。本件B持分は、X本社の帳簿に「投資有価証券」として記帳されていた。

その後、Xは、経営上の理由から本件JVの枠組みの変更を決定し、平成24年10月31日、本件B持分の全部を、Xの英国完全子会社であるDに対し現物出資(以下「本件現物出資」という。)により移転した。

Xは、本件現物出資が法人税法(平成28年法律第15号による改正前のもの)2条12号の14に規定する「適格現物出資」に該当し、同法62条の4第1項の規定によりその譲渡益の計上が繰り延べられることを前提に、法人税等につき確定申告をした。

これに対し、所轄税務署長は、本件現物出資は、法人税法施行令(平成28年政令第146号による改正前のもの)4条の3第9項に規定する「国内にある事業所に属する資産」を外国法人に移転するものであるから、適格現物出資に該当しないことなどを理由に、法人税等につき更正処分等を行った。

Xは、異議申立て及び審査請求を経た上で、更正処分等の取消しを求めて出訴した。

(2) 原判決(東京地判令和2年3月11日判タ1482号154頁)

原判決は、以下の通り述べ、Xの請求を認容した。

(Ⅰ) 法人税法が「国内にある事業所に属する資産」の外国法人への現物出資を適格現物出資の対象から除外しているのは、「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」である。

(Ⅱ) 「法人税基本通達1-4-12は…前記法令の趣旨に鑑みて、合理性を有する」ものである。

(Ⅲ) ①「現物出資契約においては、本件B持分…現物出資の対象資産とされていた…のであるから、本件現物出資の対象資産は本件B持分であったと解するのが相当である。」

②「B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、Bの事業用財産の共有持分…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。」

③「本件現物出資の対象資産となった本件B持分についても、その内実は、B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。」

(Ⅳ) ①不可分であるB持分を「経常的な管理の対象として捉える場合においても…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。」

②「パートナーがB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…したがって…経常的な管理が行われていた事業所は、B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。」

③「Bの事業用財産のうち主要なものの経常的な管理は…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することができる。」

(Ⅴ) ①「Bの事業用財産の経常的な管理は、Bの事業活動の一部であり、それを行う事業所がBの事業所に当たることは明らかであるから、BのパートナーであったXにとっても、当該事業所はBの事業活動を行うXの事業所であったとすることができる。」

②「B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、前記のとおり、米国その他の我が国以外の地域に所在していたから、当該事業所が原告の国内にある事業所に当たるとはいえない。」

(Ⅵ) 「以上のとおり、本件現物出資の対象財産であった本件B持分は…『国内にある事業所に属する資産』には該当しない…したがって、本件現物出資は、適格現物出資に該当する…。」

原判決に対し、国（被告・控訴人）が控訴を提起した。

【判旨】

控訴棄却（確定）

本判決は、原判決を支持し、上記（I）～（VI）の判示を引用した。その上で、当事者が控訴審において敷衍した主張について次のように判示した。

（VII）Xが本社の帳簿にB持分を記帳していることは、「XによるBへの出資があったことや本件B持分を現物出資した結果を経理的に記録したに過ぎないものであって、事業用財産の経常的な管理を行っていたということとはでき」ない。

（VIII）「事業用財産の管理を行っていた事業所を認定するに当たっては、これを構成する個々の財産の管理に着目することは当然であって、その管理の状況から総体としての事業用財産の管理を行っていた事業所を認定することは、本件B持分を一つの資産と捉えることと何ら矛盾するものではない。」

（IX）「我が国の課税権の確保の主張については、租税法規の解釈の域を超えるものであって、相当でない。」

（X）（V）①の判示は、「Bの事業用財産の経常的な管理をBの事業活動の一部と捉えた上で、Bのパートナーとして事業用財産の共有持分を有するXについても、Bの事業活動としてその経常的な管理を行うものとし、Bの事業所がXにとっても事業所であったということができるとしたものであって…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、X自らが実際にBの事業である特定化合物の開発の活動を行うことを意味するものではない…。」

【解説】

（1）適格現物出資の趣旨と判断基準

内国法人が行う資産の現物出資は、法人税法上は資産の譲渡として扱われ、原則として現物出資の時点で法人税の課税対象となるが、その現物出資が適格現物出資に該当する場合には、それによる譲渡損益への課税繰延べが認められている。

ただし、法人税法2条12号の14括弧書きにおいて「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」は適格現物出資から除外されている。この規定を受けた法人税法施行令4条の3第9項は、「国内にある資産又は負債」とは「国内にある事業所に属する資産又は負債」とであると定めている。このような規定が設けられた趣旨について、原判決及びそれを引用した本判決は、「我が国の課税権を確保しようとする趣旨」と解する（判旨I）。

この「国内にある事業所に属する資産」に該当するか否かの判断基準について、法人税基本通達1-4-12（以下「通達」という。）は、原則として、当該資産が国内外のいずれの事業所の帳簿に記帳されているかにより判定するが、実質的に国内にある事業所において「経常的な管理」が行われていたと認められる資産については、国内にある事業所に属する資産に該当することになる旨を定めている。

原判決及び本判決は、この通達を立法趣旨に照らして合理性があるものとし、判断基準として採用した（判旨II）。

(2) 本件現物出資の対象資産

通達を基準に「国内にある事業所に属する資産」の該当性を判断する前提として、本件現物出資の対象資産が何であるか、つまりBの持分の性質をどう捉えるかが第一の争点とされた。

この点につき、Xは、Bの持分の性質について、「Bの事業用財産に対する共有持分」であると主張したのに対し、国は、BのLPたる地位に基づく権利義務の総体である「Bの持分自体」であると主張した。

原判決及び本判決は、まず、ELPS法及び本件パートナーシップ契約の規定の分析から、本件現物出資の対象資産はBの持分自体であったとする(判旨Ⅲ①)。

しかし、その持分の内実については、Bと我が国の組合との類似性を指摘した上で、契約上の地位のみがBの事業用財産の共有持分と切り離されて他に移転することは想定されていないとし(判旨Ⅲ②)、対象財産であるBの持分とは、「B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」であると認定した(判旨Ⅲ③)。

かねてより指摘のある通り¹、我が国の税制は、組合やパートナーシップなど法人格がなく、人格のない社団等にも該当しない組織体について体系的な課税ルールが整備されていない状況にある。そのため、このような組織体についての課税関係は、一般に、組合(任意組合)の民法上の性質から導かれてきた。

組合の持分については、組合の共同事業としての団体性から、(ア)個々の組合財産やその集合に対する共有持分としての「持分」と、(イ)組合に対する組合員の契約上の地位としての「持分」という2つの概念があり、両者は不可分であるとされる²。本判決は、この不可分性について述べ、それがBのようなELPS法に基づくパートナーシップについても成り立つことを確認したものである³。

(3) 対象資産の属する事業所

次に、通達に沿うと、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持分の「経常的な管理」が、どの事業所において行われていたとみるかが第二の争点となる。

この点について、原判決及び本判決は、持分を、事業用財産の共有持分や契約上の地位などが「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」とする(判旨Ⅳ①)。

そして、「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、Bのパートナーシップ持分の価値の源泉はBの事業用財産の共有持分にあ」る以上、「経常的な管理が行われていた事業所は、B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」と判示した(判旨Ⅳ②)。

その上で、Bの事業用財産(治験データなど)の管理方法について検討し、主

要な事業用財産の経常的な管理は、米国など日本国外にある事業所で行われていたと認定した(判旨Ⅳ③)。

控訴審では、国が、B持分がX本社で記帳されていた点から、経常的な管理は国内にある事業所で行われていたと主張したが、本判決は、「経理的に記録したに過ぎない」として主張を斥けた(判旨Ⅶ)。

また、国は、原判決が本件B持分を一つの不可分な資産と捉えながら、事業用財産を管理する個々の事業所をもって同持分を管理する事業所であると判断するのは不当であるとも主張したが、本判決は、「事業用財産の管理を行っていた事業所を認定するに当たっては、これを構成する個々の財産の管理に着目することは当然」であり、「その管理の状況から総体としての事業用財産の管理を行っていた事業所を認定すること」は、本件B持分を一つの資産と捉えることと矛盾しないとした(判旨Ⅷ)。

原判決に対しては、本件現物出資の適格性を認めることで、巨額の含み益に我が国の課税権が及ばなくなることについて、「課税権確保」という立法趣旨から疑問を呈する見解もあった⁴。控訴審では、国が原判決の解釈は立法趣旨に反する旨の主張を行ったが、本判決は、「租税法規の解釈の域を超える」として斥けた(判旨Ⅸ)。

(4) 国内にある事業所の該当性

最後に、事業用財産の経常的な管理を行っていた事業所が国内にあるかどうかを検討される。問題となる事業所はX名義のものではないが、原判決及び本判決は、「Bの事業用財産の経常的な管理は、Bの事業活動の一部であり、それを行う事業所がBの事業所に当たることは明らかであるから、BのパートナーであったXにとっても、当該事業所はBの事業活動を行うXの事業所であったとすることができる」とする(判旨Ⅴ①)。そして、その事業所が国外に所在する以上、当該事業所はXの「国内にある事業所」とはいえないと結論付けた(判旨Ⅴ②)。

控訴審において、国は、Xが自己名義の国外支店・営業所等を有しておらず、Bの事業活動について極めて限られた権限しか有しない等の事実から、この判示に誤りがある旨を主張した。これに対し、本判決は「Bの事業所がXにとっても事業所であったとすることができるとしたものであって…X自らが実際にBの事業である特定化合物の開発の活動を行うことを意味するものではない」として、主張を斥けた(判旨Ⅹ)。

(5) 本判決の意義

上述の通り、我が国は組合等の組織体について体系的な課税ルールを欠いた状況にある。こうした中、原判決については、「外国組織法に基づく組織体の持分をどのように考えるか、その経常的な管理の主体をどう判断するかについて、相当の射程を持つ重要な先例」であるとの評価がなされていたが⁵、本判決も原判決

を是認・引用し、確定した。

ただし、事業用財産の所在が国内外で分かれた場合の扱いや⁶、事業所と恒久的施設の関係性⁷など、本判決の枠組みには検討の余地があると指摘されている。

また、本判決では現物出資に適格性が認められたが、仮に非適格となった場合、持分の譲渡についてどのような課税が行われるべきだったのかについては依然として明らかになっていない⁸。今後も法人格を持たない組織体の課税をめぐって紛争となる可能性は十分にあり、早期の体系的な課税ルールの整備が望まれる。

以上

¹ 代表的な文献として、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）。

² 岡村忠生「原審判批」月刊国際税務 40 巻 6 号 38 頁、47 頁（2020）。

³ 同上。

⁴ 品川芳宣「原審判批」税研 214 号 90 頁、93 頁（2020）。

⁵ 岡村・前掲注（2） 49 頁。

⁶ 林幸一「判批」月刊税理 65 巻 8 号 236 頁、239 頁（2022）。

⁷ 宮本十至子「原審判批」新・判例解説 Watch 28 号 261 頁、264 頁（2021）。

⁸ 小塚真啓「原審判批」令和 2 年度重要判例解説 154 頁、155 頁（2021）。