

# 涉外租税訴訟にみる借用概念・準拠外国法の 解釈適用に関する序論的考察

——東京地裁平成28年7月19日判決を入口として——

古 賀 敬 作

〔目次〕

- I 序論
- II 私法分野
  - (1) 鳥瞰
  - (2) 準拠外国法と契約
- III 租税法分野
  - (1) 関連事案（東京高判平成19年10月10日）
  - (2) 法人該当性（外国私法基準説と内国私法基準説）
- III 結語

## I 序 論

本稿は、製造の用に供するため、減価償却資産以外の固定資産であるプラチナを海外の関連会社から調達した場合におけるその取得時期、取得価額の判断が争われた、東京地裁平成28年7月19日判決（裁判所ウェブサイト掲載判例<sup>1)</sup>）を議論の入口として、涉外租税訴訟にみる準拠外国法の解釈・適用のあり方をいま一度、借用概念との関係ないし国際私法<sup>2)</sup>の視座も踏まえ、考察することをその目的とする。

- 1) 裁判所ホームページ<[http://www.courts.go.jp/app/hanrei\\_jp/detail5?id=86333](http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=86333), 2017年8月1日訪問>。当該事案の要約については、「今旬の事件」旬刊速報税理第36巻第5号8頁（2017年）もまた、参照されたい。
- 2) 借用概念については、金子宏『租税法〔第22版〕』117頁-118頁（弘文堂、2017年）は、「租税法が用いている概念の中には、2種類のものがある。1つは、他の法分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。……借用概念について問題となるのは、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかの問題である。……借用概念は他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらの課税要件の中にとりくむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地から好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の

## (1) 東京地裁平成28年7月19日判決

＜事実の概要＞米国所在の親会社を中心として世界各国で特殊ガラス製品の製造及び販売の事業を行うグループ各社の中の日本法人である原告Xは、その製造に用いるプラチナ（減価償却資産以外の固定資産に該当するもの）を調達するため、訴外P1社及びP2社との間で、平成17年6月から平成18年9月にかけて、ニューヨーク州法を各契約の準拠法とする旨の合意のもと、プラチナ等のリース契約について定めた各基本契約に基づいてその調達に関する各個別契約を締結してその引渡しを受けた。Xは、本件各個別契約開始時（本件各個別契約の締結ないし本件各プラチナの引渡しが行われた時をいう。）に、P1社及びP2社から本件各プラチナの所有権が移転し、本件各プラチナを取得したとし、本件各プラチナの取得価額は本件各個別契約開始時の価額であるとして、平成19年5月ないし8月に上記各基本契約に基づく買取選択権を行使により当該P1社・P2社に合計121億0832万0554円を支払い、平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下、「本件事業年度」）の法人税の確定申告において、上記支払額から上記各個別契約開始時の時価及び両時点間の為替差益等を控除した金額19億8005万5928円を特別損失として計上し（以下、この計上額を「本件特別損失計上額」）、これを損金の額に算入した<sup>3)</sup>。これに対し、被告・処分行政庁Yは、本件各個別契約の終了時又は解約時に、本件各買取選択権の行使による費用を支払うことにより、本件各プラチナの所有権がXに移転し、Xがこれを取得したと認められるから、本件特別損失計上額は、本件各プラチナの取得価額となり、損金の額に算入できないとして、法人税の更正処分等を受けたため、その取消しを求めた事案である。争点の一つは<sup>4)</sup>、かかるニューヨーク州法を準拠法とする当事者間の契約における法人税法施行令54条1項6号にいう「取得」<sup>5)</sup>の文言の解釈・適用のあり方である。

## ＜判旨＞（請求棄却）

「法人税法及び同法施行令が、各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度に当該法人が「取得」した固定資産の「取得価額」を当該事業年度の損金の額に算入すべき金額（損失等）と区別しているのは、法人がその事業活動によって獲得する収益を事業年度単位で課税の対象とする（法人税法22条1項）一方で、固定資産の取得価額は、減価償却資

法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう。』とする。

- 3) Xは、かかる損失の取扱いについて、特段の定めが存しないことから、法人税法22条3項3号「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」の規定に基づき損算に計上した。
- 4) なお、本件におけるいま一つの争点は、本件特別損失計上額は本件各プラチナの取得価額又は特別損失のいずれに当たるかである。
- 5) 減価償却資産の取得価額を定める法人税法施行令54条は、その1項6号で、「前各号に規定する方法以外の方法により取得をした減価償却資産 次に掲げる金額の合計額 イ その取得の時における当該資産の取得のために通常要する価額 ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額」と定める。なお、ここでいう「前各号に規定する方法」については、同項1号は購入した減価償却資産、2号は自己の建設、製作又は製造に係る減価償却資産、3号は自己が成育させた牛馬等生物に掲げる生物、4号は自己が成熟させた果樹等、5号は適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配により移転を受けた減価償却資産、である。

産においては減価償却の計算の基礎となってその一部が費用として計上される（法人税法31条1項……）など、期間損益の計算の基礎となることによるものと考えられる。そして、上記のような法人税に係る法的規律の枠組み及び関係法令上の「取得価額」の位置付けに照らすと、法人税法及び同法施行令における法人による固定資産の「取得」の意義については、法人がその事業活動を行うに当たって準拠される私法法規及びこれに基づく私法上の法律関係を前提とした上で、租税法規における固定資産の取得の根拠となる経済事象としての実体を備えた行為として、所有権移転の原因となる私法上の法律行為がこれに当たるものと解するのが相当であり、上記「取得」の時期はその原因行為による所有権移転の時期がこれに当たるものと解される。」

「しかるところ、本件において、XとP1社及びP2社とは、本件各契約の準拠法としてE州法を指定する旨の合意をしてお（……）、同州法が本件各契約の準拠法とされている（法適用通則法7条—引用者補注<sup>6)</sup>）ので、本件各契約におけるXによる固定資産（本件各プラチナ）の「取得」の時期、すなわち私法上の法律行為としての本件各契約による所有権移転の時期については、本件各契約の準拠法である同州法に基づく法律関係の規律を前提とした上で、我が国の租税法規における固定資産の取得の根拠となる経済事象としての実体を備えた行為として、我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われたと認められる時期がこれに当たるものと解するのが相当である。（傍点—引用者強調）」

「E州は、米国の商取引に関する統一法典であるUCCを採用しているから、本件各契約に関しては、E州UCCが適用されることになるところ、同州UCCの諸規定の中に本件各プラチナの取引に関連する強行規定の存在は認められないため、契約自由の原則により、本件各契約の効力は、その契約内容により決せられることになる」「本件各基本契約において、……、両基本契約とも、Xは、リース資産のプラチナについて、……第三者に対し担保権等の設定をしたり、転貸したり、製造過程用の原告所有の金属との合金化を除いて重要な加工・改良を行うことはできず……各リース契約の終了時又は解約時に、Xは本件各買取選択権を行使してP1社及びP2社から当該各プラチナをpurchaseするか、又は本件各返還選択権を行使して当該各プラチナ若しくはこれらと同種同等同量以上のプラチナを貸主に返還するものとされ……、また、両基本契約とも、……貸主（P1社及びP2社）は、リース資産のプラチナの「title」を留保するものとされ……、……借主（X）は、貸主にリース資産のプラチナを返還する際、貸主が当該プラチナに対する正当で譲渡可能な「title」を有し、かつ、この「title」には担保権等が設定されておらず、当該プラチナの利用又は譲渡を制限する合意も付されていないことを保証するものとされている（……）。」

「上の本件各基本契約の内容を前提とした上で、本件各プラチナにつき我が国の民法上

6) 法適用通則法7条は、「法律行為ノ成立及ヒ効力ニ付テハ当事者ノ意思ニ從ヒ其何レノ国ノ法律ニ依ルヘキカラ定ム」と定める。

所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われたと認められる時期について検討すると、Xは、本件各買取選択権又は本件各返還選択権を行使して初めて、本件各プラチナを自由に使用、収益及び処分をする権利を取得するものとみるのが相当であり、本件各個別契約の終了時又は解約時に本件各買取選択権を行使した時に初めて本件各プラチナにつき我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われ、その時にXが本件各プラチナを「取得」したものと解するのが相当である（したがって、Xの主張に係る本件各個別契約開始時においては、いまだXが本件各プラチナを「所得」するには至っていないものというべきである。）。（引用者補注<sup>7)</sup>）

## (2) 準拠外国法の解釈・適用

当該事案にみられるように、何らかの法律行為が外国においておこなわれる場合には、そこにおいては何らかの渉外的要素を有する私法律関が存する<sup>8)</sup>。国際私法の本質ないし機能<sup>9), 10)</sup>の文脈においては、こうした涉外法律に対してその法律関係と最も密接な関係を

7) リースの定義については、New York Consolidated Laws, Uniform Commercial Code - UCC § 2-A-103

(1) (a): “Buyer in ordinary course of business” means a person who in good faith and without knowledge that the sale to him is in violation of the ownership rights or security interest or leasehold interest of a third party in the goods, buys in ordinary course from a person in the business of selling goods of that kind but does not include a pawnbroker. “Buying” may be for cash or by exchange of other property or on secured or unsecured credit and includes acquiring goods or documents of title under a preexisting contract for sale but does not include a transfer in bulk or as security for or in total or partial satisfaction of a money debt.” なお、邦訳については、田島裕（訳）『UCC2001—アメリカ統一商法典の全訳—』90頁（商事法務、2002年）もまた、参照されたい。

8) 笠原俊宏『国際私法原論』1頁（文真堂、2015年）参照

9) 山田録一『国際私法〔第3版〕』25頁（有斐閣、2004）によれば、国際私法の本質は「間接規範であり適用規範である性質を有する。国際私法は、法律関係を直接に規律するいずれかの国の私法を指定することによって間接にこれを規律する規律する法であり、その意味において諸国の私法の場所的適用範囲を定める法である。」とされ（同12頁）、その機能については、「普遍的人類交通の安全保障を任務とする法である。国際私法をもって、実質的にはその内容において相互に異なる各国の国内法にそれぞれその所を得せしめる共通の分母であって、統一法が未だ十分に発展していない現状において、各国の国内法をしてその世界的効力を発揮せしめる不可欠の運河であるとされるのは（略）このためである。国際私法存立の基盤たる社会は、国内社会とは異なり、それよりも高次の、いわばひとつの普遍人類社会であり世界社会である。したがって、国際私法は、このような社会の立法機関によって定立され、このような社会の司法機関によって運用されてこそ、はじめて十分にその実質的機能を営むことができるものということが出来る」、とされる（同15頁）

10) 廣江健司『国際私法〔初版〕』45頁（成文堂、2000年）は、国際私法の機能・性質について、ドイツ法学者サヴィニー（Friedrich Carl von Savigny）の著『現代ローマ法体系 第8巻（System des heutigen römischen Rechts, 8 Bände., 1840-1849）』の記述を拠り所に、「……現代の国際私法の理念は、最も密接な関係の原則（Prinzip der engsten Beziehung）にある。この原則は、法律関係に最も密接な関係を有する法域の法をその準拠法として選定するものである。こうした原則に基づく理念をもつ国際私法の機能は、涉外法律関係の準拠法として、その法律関係に最も密接な関係を有する法域の法を選定することにある。つまり、国際私法の機能は、涉外法律関係を直接に規律する実質法である準拠法として、その法律関係に最も密接な関係を有する法域の法を選定することによって、その法律関係を間接的に規律することにある。」とする。

有する外国国家内の州といった法域のそれぞれの私法をその法律関係が直接に準拠すべき法であるところの準拠外国法の適用にあたっては、当該外国法の解釈はどのようになされるべきか等の問題が生ずる<sup>11)・12)</sup>。これについては、「外国法の解釈は当該外国で解釈適用されるのと同じようにされなければならない<sup>13)</sup>。訴訟において、準拠法として決定された(裁判所により適用され得る法として指定された)外国法の適用については、そこにおけるその法的性質として、外国法事実説(「内国における法は内国法に限られ、外国法は単なる事実すぎないとする見解」<sup>14)</sup>と外国法法律説(「外国法は内国においても法としての性質を有するとする見解」<sup>15)</sup>とがある」とされるのだが、わが国裁判所における職権探知主義の支配のもと<sup>16)</sup>、あるいは内外法平等等の観点<sup>17)</sup>から内外わが国の学説・裁判実務では、外国法法律説が通説となっている<sup>18)</sup>。もっとも、「現代においては、外国法の適用根拠を内国国際私法に求める以上、外国法編入説によるほかないとする立場もあり<sup>19)</sup>とし、かかる外国法法律説を狭義の外国法法律説と位置付ける論者も存する<sup>20)</sup>。

それでは、こうした準拠外国法の解釈のあり方については内国法との関係において、どのように考えるべきであろうか。笠原俊宏によれば、「外国実質法の解釈については、裁判所が職権をもって行ない得ることであるが、その場合、日本法上の観念に捉われることなく、実際に、当該外国法秩序の中で行なわれている通りに行なうことが要求される。わが国際私法が外国法を準拠法として指定するのは、外国法を内国法へ組み入れようとするものではなく、外国法として適用しようとするものであるから、外国法の解釈・適用も、その法秩序の中で、忠実に、その外国の裁判所が行なうようになされるべきであるとする立場は、外国法の解釈の基準として、わが国際私法に明文規定は置かれていないが、見解の一致の下に確立されている。」<sup>21)</sup>より具体的に敷衍する見解として、川又良也は、「……裁判所が外国法を解釋するには、我國裁判所としての立場に拘束されずに、いわば当該外國裁判所としての立場において、その解釋するが如き解釋をなさねばならない。問題なった事案に適用すべき個々の規定の解釋は、その屬する法秩序の構成部分として、そ

11) 同上, 43頁参照

12) 中西康「準拠法の適用(国際私法を鳥瞰する)」法教424号33頁(2016年)参照

13) 同上, 34頁

14) 櫻田嘉章『国際私法〔第6版〕』124頁-125頁(有斐閣, 2012年)。

15) 同上

16) 笠原・前掲注8), 25頁

17) 櫻田・前掲注14), 125頁は、「外国法が事実すぎないものとする」と、訴訟においては当事者による主張・立証をまたねばそれを取り上げることができず、準拠外国法の適用が結局当事者に委ねられてしまうことになる。しかし、立法者は、外国法に対しても内国における法源としての性格を与えることはできるのであり、そうでないと、国際私法の前提をなす内外法平等等は損なわれることになる。」とする。

18) 同上

19) 同上

20) 同上, 参照

21) 中西・前掲注12), 103頁-104頁

の法秩序全體との關聯においてなされるべきであり、單に個々の規定のみを切離して、これを訴訟地法（内國法）を解釋すべき場所に用いられる概念や推理過程に従い解釋してはならないことは當然である。また當該外國において、確立せる判例やひろく認められている學説があればそれに従うことを要する。それ故我國裁判所が英米法を適用するには、英米において一般に認められている文理解釋（wortlich und gramatikalisch Ausegung）の方法によるべきであり、目的解釋（Zweck-Auslegung）を行うべきでない。……」<sup>22)</sup>、とする。さらには、石黒一憲は「もとより、外国法をいわば自國法の眼鏡で見ることによる歪みは、全面的に排除しなければならないが、その大前提のもとで考えても、當該外國で判例も學説も分かれていたする。まず、そのいずれを選ぶかについて、法廷地裁判官の主体的な判断がなされるべきことは當然である。」<sup>23)</sup>、ともいう。また、山田鎌一は、「外国法の規定の解釋は、必ずしも當該外國の国内事件についてなされるのと同じ解釋ではなく、當該外國において涉外事件に対して適用される場合における當該規定の解釋でなければならない（……）。」<sup>24)</sup>、とする。凡そ、準拠外国法の解釋のし方については、その程度・嚴密さに差異はあれ、上の笠原所論にみるように、見解の一致の下に確立されている、といつてよい。

## II 私法分野

國際私法分野の事案にみる準拠外国法に係る實際的・具体的な解釋のし方の様相を確認・鳥瞰する<sup>25)</sup>。

### (1) 鳥瞰

アメリカ合衆国と日本会社との間に日本で締結された物品制作供給契約において、その遅延損害金の適正な利率が争われた、東京地判37年10月31日（下民（集）13巻10号2169頁）は、アメリカ軍事物資調達法施行規則所定の軍需品供給契約条項に関する一般規定（ゼネラル・プロビジョンズ29項）により準拠法をアメリカ合衆国法としたうえで、「……米合衆国において連邦を通じて適用のある法定利率の定めは、およそ本件に適用されるべき場合に関する限りでは立法上の措置がなく、判例理論に委ねられているところ、一部の異論はあるけれども、その適正な利率を定めるに当つては、地域的法律牴触の法原則により、あたかも本件のごとく契約締結地と義務履行地が同一なる場合には該地の法律によりその法定利率を定めるのが相当であるとされている。ところで右地域的法律牴触に関する法原則は右のごとく補充的に採用されていること及び……本件契約の準拠法たる米合衆国の法律に対し右地域的法律牴触に関する法原則が副次的法規範に属することを考えると、本件

22) 川又良也「我國裁判所における外國法の適用」法学論叢第62巻第5号39頁（1956年）

23) 石黒一憲『國際私法〔第2版〕』271頁（新生社、2007年）

24) 山田・前掲注9）、25頁

25) ここで、取り上げる國際私法分野の事案については、何らかの規準をもって、ないし類型化の視点をもって、當該事案を取り上げるべきであるが、本稿は序論的考察であるため、今後、この点より精査し検討したいと考える。

遅延損害金の額の決定に当つては直ちにこれに拠ることを得ないと考えられるし、また当事者が本件において右地域的法律抵触に関する法原則適用の結果を実質的に援用したものであるとも直ちに認めがたい。』と判示した。また、ドイツの保険会社がドイツで登録されイタリアで盗難に遭った顧客の付保自動車につき保険約款に基づき保険代位により所有権を取得したと主張して、当該自動車が日本に輸入され転々譲渡された後で占有使用している者に対しその引渡等を請求した事案において、自動車の当初の登録国法であるドイツ法を適用して<sup>26)</sup> 善意取得を否定した、東京高判12年2月3日（民集56巻8号2056頁）では、「……ドイツ法における即時取得の成否について検討すると、ドイツ民法に関する《証拠省略》と弁論の全趣旨によれば、ドイツ民法においては動産につき即時取得の制度を設けており、登録車両といえどもその目的となり得るものであるが、車両譲渡の即時取得については、「車両証書」の提示を受けなければ原則として重過失があると解釈されており、外国車の購入をドイツ国内で行う場合は、購入者は原則として「車両証書」の原本の記載内容を確認して譲渡者の所有権を確認する義務があるとするのが連邦最高裁判所の判例であって、ヨーロッパ連合での中古車売買でも同趣旨の取扱いをすることが取引慣行となっており、右確認義務を怠れば、即時取得の成立が否定されることになるものと解される。さらに、ドイツ民法九三五条は、窃取された動産など所有者の意思によらずに占有が所有者等から離脱した場合は、即時取得の適用を排除していることが認められる。そうすると、ドイツ民法九三五条に規定する窃取された自動車と認められる限り、本件自動車には、即時取得による所有権の取得を認める余地はないこととなる。』と判示し、最高裁（平成14年10月29日民集56巻8号1964頁）もまた、「…ドイツ民法では登録自動車でも即時取得の対象となるが、購入者は、車両証書原本の記載内容を確認して譲渡人の所有権を確認する義務があり、この義務を怠れば原則として重過失があると解されており、即時取得の成立が否定される。さらに、ドイツ民法935条によれば、窃取された動産など所有者の意思によらずに占有が所有者から離脱した場合は、即時取得の適用が排除されているので、盗難車である本件自動車には即時取得による所有権取得を認める余地がない。』と原審と

26) 本件における準拠法に決定について、最高裁は、「自動車はもともと広範囲に移動することを予定した動産であって、移動する時々の所在地の法を適用するものと解するのは相当でなく、登録地での長期間の不使用、不在や権原のある者による新たな登録等により登録地への復帰可能性が事実上消滅したとみるべき事由があるなどの特段の事情がない限り、原則としてその自動車が本来の使用の本拠として予定している一定の中心的場所すなわち復帰地（登録地）の法をもって法例10条2項にいう所在地法と解するのが相当である。本件自動車は、物理的には現在我が国に存在するが、ドイツの正当な所有者のもとに復帰すべき可能性が消失してしまったとみるべき事由が明白であるとはいえず、ドイツで登録され、ドイツ居住者がその生活に使用していたから、ドイツを中心とし、そこを復帰地として利用されていたと認められる。したがって、本件自動車の復帰地は、盗難によって物理的な所在がドイツから離脱していても、なおドイツにあると認めるのが相当であり、その物権変動の準拠法はドイツ法であると解すべきである。』と判示している。なお、法例10条〔登記すべき権利及びその得喪の準拠法〕は、その1項で「動産及ヒ不動産ニ関スル物権其他登記スヘキ権利ハ其目的物ノ所在地法ニ依ル」と定め、同条2項で「前項ニ掲ケタル権利ノ得喪ハ其原因タル事実ノ完成シタル当時ニ於ケル目的物ノ所在地法ニ依ル」と定めている。

同旨の判断を下している。

ここでは、ごく一部の事案を取り上げたに過ぎないが、サーベイしたところ、我が国の裁判所においては、当該準拠外国法が公序に反する場合<sup>27)</sup>や反致成立の場合<sup>28)</sup>による自国法（我が国の法律）の適用を除いて、前述の通説らかい離した解釈のし方をした事案はほとんど見受けられないと見て取れる。

## (2) 準拠外国法と契約

ここでは、準拠外国法との関連について、当事者間の契約をどのように我が国裁判所が解釈しているのかを、以下の事案を通じてみることにする。

### (2)－I 東京地判平成21年4月30日 [判例時報2061号83頁]

＜事実の概要＞本件は、原告X（中国において放送事業を営むことを目的とする中国法人）が、電気通信役務利用放送事業者である日本法人被告Yらが、Xが著作権を有する別紙目録記載のテレビドラマ（以下「本件ドラマ」）のCSデジタル放送（通信衛星（CS）を利用したデジタル多チャンネル放送）を行い、本件ドラマの著作権（公衆送信権）を侵害した旨主張して、Yらに対し、著作権侵害の不法行為に基づく損害賠償を、Yに対し、著作権法112条1項<sup>29)</sup>に基づき、本件ドラマの放送の差止めを求めた事案である。本件ドラマは、中国法人である北京華録百納影視有限公司（以下「北京華録」という。）及び世紀英雄電影投資有限公司によって共同で撮影制作された映画の著作物であり、北京華録が単独で本件ドラマの著作権を有していた。そこで、本件においては、当該北京華録のXに対する本件著作権の譲渡の有無が争点の一つとなった。

＜判旨＞（当該争点につき請求棄却）

「Xと北京華録間の本件譲渡契約は、中国法人である両当事者が中国で締結した契約であり、Xと北京華録間には、本件譲渡契約の成立及び効力についての準拠法は中国の法律とする旨の合意が存在するものと認められるから（……）、法例7条1項（引用者補注<sup>30)</sup>）により、その準拠法は、中国の法律である。」

「……中国著作権法25条は、「権利譲渡契約」には、主要条項として、「（1）著作物の名称、（2）譲渡される権利の種類、地域範囲、（3）譲渡金の金額、（4）譲渡金支払の期日及び方法、（5）違約責任、（6）双方が定める必要があると認めるその他の内容」を含む旨規定しているところ（……）、本件譲渡契約書には、……著作物の名称、譲渡され

27) 例えば、日本在住の大韓民国人夫婦の離婚に伴う子の親権者に指定につき、自動的に父を親権者とする大韓民国法の適用はわが国の公序に反するとして、日本民法を適用して母を親権者と定めた、最判昭和53年3月31日（民集31巻2号365頁）があげられる。

28) 例えば、中華人民共和国で死亡した同国人の日本所在の不動産の相続につき、法例25条・29条（平成元年改正前）により、被相続人の本国法たる中華人民共和国法からの反致の成立を認めて、日本法を適用した、最判平成6年3月8日（民事172号1頁）があげられる。

29) 著作権法112条1項は、「著作者、著作権者、出版権者、実演家又は著作隣接権者は、その著作者人格権、著作権、出版権、実演家人格権又は著作隣接権を侵害する者又は侵害するおそれがある者に対し、その侵害の停止又は予防を請求することができる。」と規定する。

30) 法例7条1項については、前掲注6)を参照されたい。



る権利の種類、地域範囲、譲渡金の金額、譲渡金支払の期日、違約責任についての条項が存在する。

Yが主張するように、中国法における「譲渡」の用語は、権利移転を意味する狭義の「譲渡」と、使用許諾その他ライセンス方式による許諾を含めた広義の「譲渡」と二つの意味があるとしても、……認定事実には照らせば、本件譲渡契約書は、著作権の譲渡（権利移転）に関する契約書であることは明らかであり、使用許諾その他ライセンス方式による許諾に関する契約書と解すべき余地はない。」

(2)－Ⅱ大阪高判平成11年2月26日〔金融・商事判例1068号45頁〕

＜事実の概要＞本件は、パナマ共和国法に基づいて設立され同国に本店を有するX（原告、控訴人）が、日本法に基づいて設立され日本に本店を有する銀行であるY（被告、被控訴人）に対し、保証債務の履行を求めている事案である（原審・神戸地判平成9年11月10日〔判タ984号191頁〕請求棄却）。本件保証は、債務者の前払金返還義務の有無など原因関係とは無関係にかつ原因関係に拘束されることなく、YがXに対して支払いを行うことについてのYによる保証であり、英国法上「ダイヤモンド・ギャランティー」（Demand Guarantee）」（以下「無因保証」）と称されるものである。

＜判旨＞（原判決取消、請求容認）

「保証債務の履行請求は、保証契約の効力の問題であるから、当事者の意思により準拠法が定められるところ（法例七条）、本件保証については、X・Y間に英国法を準拠法とする合意があったことが認められるから（……）、本件保証債務履行請求については英国法が準拠法となる。」

「英国では、一八世紀以来、債務者の債務の支払い及び契約の履行を第三者が保証状により保証することが商取引の分野で行われるようになったが、当初の頃は、保証債務は原因となる契約に従属するものとされてきた。ところが、近年、商取引、とりわけ国際取引の実務において、銀行の保証状によって行われるこの種の保証を、原因関係とは切り離された独立の保証とし、原因契約とは独立の形式的で簡単な要件を定め、その要件が満たされれば銀行の支払義務が生じる無因保証（demand guarantee）が広く行われるようになり、判例法上も、実務の要請に対応して、「請求払無因保証」の効力を積極的に認めるようになった（ハウ・リチャードソン判決（一九七八年）、イーサル判決（一九八五年）、シポレックス判決（一九八六年））。」

「銀行による無因保証は、保証人たる銀行にとって、……原因関係に煩わされずに保証債務を履行して免責を得られるメリットがある反面において、原因関係上の抗弁を放棄し、その危険負担において受益者の権利行使を簡便容易にするものであって、銀行にとって危険性の大きいものであることは否定できない。したがって、保証状中に「無条件で」など無因保証であることを明確に示す文言が使用されることが望ましいことはいうまでもない。

しかしながら、銀行による保証状を無因保証であると判断した英国の前記各判例（ハウ・リチャードソン判決、イーサル判決、シポレックス判決……）は、いずれも、当該保証状中に、オン・ダイヤモンド性を示す文言の記載はあるものの、「無条件で」などの無因保証

であることを明確に示す文言の記載はなく、かえって、原因関係に言及した記載や、さらに進んで保証状に基づく銀行の支払義務が原因関係上の事由に条件づけられているとも読めるような文言を使用した記載があるにもかかわらず、当該保証状は無因保証であると認めている判例であって（すなわち、これらの判例は、当該保証状中に「無条件で」などの無因保証であることを明確に示す文言の記載があることが認定されたうえで、その文言どおりの無因保証の効力を認めるのが相当か否かが争われた事案ではない。）、当該保証状中に「無条件で」など無因保証であることを明確に示す文言が使用されていないことや原因関係への言及があることは、必ずしも当該保証状を無因保証であるとするものの妨げとなるものではない。』

### Ⅲ 租税法分野

#### (1) 関連裁判例（東京高判平成19年10月10日〔税資（250号～）257号10797順号〕）

ここでは、本稿が検討素材とあげる東京地判平成28年7月19日に関連する有すると見て取れる、東京高判平成19年10月10日をみでみることにする。本件は、米国カリフォルニア州のジョイント・テナンシーに係る「財産の取得」の時期がいつ何か（旧租税特別措置法69条2項<平成12年度税制改正で設けられた特例で、平成15年法律第8号により廃止<sup>31)</sup>>の適用の可否）が争点の一つとなった事案である<sup>32)</sup>。なお、当該措置法は、平成12年4月1日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税について適用され、平成12年3月31日以前に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税については従来どおりとされた。

<事実の概要>被相続人A（平成13年3月6日死亡）は、その妻であるX（原告、控訴人）原告Xともに（XとAは、日本国内に住所を有する夫婦、以下「亡AX夫婦」）、平成12年3月に米国カリフォルニア州に所在する土地建物（以下「本件不動産」）を購入し（Aは、本件不動産の購入代金全額負担）、平成12年4月11日に、同州に居住する息子夫婦X1・X2（原告、控訴人。いずれも日本国籍を有する者であるが、平成2年3月以降現在に至るまで日本国内に住所を有していない）に対し、ジョイント・テナンシー<sup>33)</sup>として、

31) 旧租税特別措置法69条2項は、贈与税の納税義務者について、贈与により日本国外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者又は当該贈与に係る贈与者が当該贈与前5年以内に日本国内に住所を有したことがある場合に限る。）は、贈与税を納める義務があると規定していた。

32) ジョイント・テナンシーの課税上取扱いについて検討するものとして、浦上章夫「海外財産の相続と相続税法適用上の問題点—ハワイ州におけるジョイント・テナンシーを中心として」税大論叢22号497頁以下（1992年）、水野恒常「アメリカ合衆国におけるジョイント・テナンシーの相続・贈与にかかる我が国における課税関係」税務事例研究117号48頁以下（2010年）、山本英樹「海外財産を合有（ジョイント・テナンシー）により取得した場合の課税関係」税大論叢65号335頁（2010年）、藤谷武史「家族内財産承継の租税法的把握をめぐる問題：非典型財産承継の局面を中心に」社会科学研究第68巻第2号65頁以下（2017年）があげられる。

33) 米国カリフォルニア州のジョイント・テナンシー制度の概要については、原審で次のとおり詳細さ

本件不動産を無償譲渡する旨の契約書（以下「本件譲渡証書」）を作成した。亡A X夫婦は、平成12年4月28日、本件譲渡証書について、日本の公証役場において宣誓認証を受け、同日から同年5月5日までの間に同証書が息子夫婦X1・X2に到達し、平成12年5月5日、アメリカ合衆国カリフォルニア州において、本件不動産について、亡A X夫婦亡戊夫妻から息子夫婦X1・X2に対する所有権移転登記手続がなされた。

処分行政庁Y（被告、被控訴人）は、平成12年4月1日以降に亡A及びXからX1及びX2に対して上記土地建物の贈与がされたとして、X1及びX2に対しそれぞれ贈与税決定処分（納付すべき贈与税額各2458万3700円）及び無申告加算税賦課決定処分（無申告加算税各368万7000円）をそれぞれした。原判決（静岡地判平成19年3月23日〔税資（250号～）257号10665順号〕）は、上記各処分は適法であると判断し、Xらの「意思主義（民法176条）に基づき、贈与契約の成立時期である贈与の申込みと受諾の意思表示がなされた時期（亡A X夫婦及びX1・X2夫婦は、国際電話において、本件不動産の贈与の申込みと受諾の意思表示をした、平成12年3月24日）を贈与による所有権の移転時期と解すべきであり……本件贈与に租税特別措置法69条2項は適用されない。」との請求をいずれも棄却したので<sup>34)</sup>、Xらが控訴をした。

《判旨》（控訴棄却、確定）

「租税特別措置法69条の規定は、平成12年法律第13号の附則19条により「平成12年法律第13号の施行日（平成12年4月1日）以降に贈与により取得した財産」に係る贈与税につ

---

れている。「アメリカ合衆国カリフォルニア州では、2名以上の者による不動産の共同所有の一形態としてジョイント・テナンシーを認めており、この所有形態による不動産所有者のことをジョイント・テナンツという。ジョイント・テナンシーは、一般的に合有不動産権と翻訳されているものの、ここにいう「合有」は、必ずしも日本における「合有」とは概念が一致せず、各ジョイント・テナンツが、他のジョイント・テナンツの同意を得ずに自分の権益を他人に転売することができる権利（持分処分の自由）や訴訟を提起し不動産の分割を請求できる権利（分割請求権）を有している反面、ジョイント・テナンツの1人が死亡すると、その持分が生存している他のジョイント・テナンツに移転するという点に特色がある（……）。ジョイント・テナンシーが成立するためには、特定の不動産について、〈1〉2名以上の者が同時に所有権を取得すること、〈2〉全員が同一の証書によって所有権を取得すること、〈3〉各自の持分が均等であること、〈4〉全員が財産全体を占有していることの4つの要件が充足されていなければならない（……）。2人以上の者がジョイント・テナンシーとして不動産の譲渡を受けた場合、上記の成立要件を満たしていないためジョイント・テナンシーが創設されないときでも、当該譲渡自体が無効になることはなく、テナンシー・イン・コモンによる譲渡としての効果が発生する（……）。テナンシー・イン・コモンは、不動産所有者が各自独立した持分を有し、各自の持分が均等である必要はない（……）。」

- 34) 静岡地方裁は、「本件で問題となっているのは本件贈与を原因とする亡A夫婦から原告X1・X2夫妻への本件不動産の所有権の移転時期であるところ、これは不動産の物権変動に関する問題であるから、その準拠法は法例10条により本件不動産の所在地であるカリフォルニア州法である。したがって、法例10条が物権変動の対抗問題のみに適用されるかのごとき原告らの主張は同条の解釈を誤ったものであり、これを前提とするXらの主張はいずれも採用できない。そして、カリフォルニア州民法1091条によれば、不動産権は原則として当事者又は書面で授権されたその代理人の署名入り証書によってのみ移転できる……」と判示している。

いて適用されるどころ、この「財産の取得」がいつの時点でなされたかは、国税通則法15条2項5号にいう「贈与による財産の取得の時」の解釈と同様、贈与による財産権の移転が当事者間において確定的に生じたものと客観的に認められるか否かにより判断していくのが相当である。そして、本件では、贈与の対象となる本件不動産が米国カリフォルニア州に所在するので、本件不動産の物権変動については、本件贈与税決定処分がされた当時施行されていた法例10条1項に基づき、同州法を準拠法として判断していくことになるのである。

そして、同州民法（1091条）によれば、不動産権は原則として当事者又は書面で授権されたその代理人の署名入り証書によってのみ移転できることになっており、同州において不動産の譲渡が有効であるためには、不動産譲渡証書が、〈1〉書面で作成されていること、〈2〉譲与人を指定していること、〈3〉被譲与人を指定していること、〈4〉譲与人若しくは同人の代理人により署名されていること、〈5〉被譲与人に交付されていること、〈6〉被譲与人によって受諾されていることが要件として必要であり、将来所有権を移転させる内容に留まる合意は同証書としての効力を有しないとされているのである。

そうすると、……上記証書の要件を満たす本件（譲渡証書）によって本件贈与の効力が生じたものというべきであり、控訴人X1及び同X2が本件不動産の所有権を取得した時期は、本件譲渡証書が成立した平成12年4月1日以降となるので、本件贈与には租税特別措置法69条2項が適用されることになるというべきである。』

以上、控訴判決を素直に読む限り、不動産の物件変動に係る準拠法の決定（法例10条1項<sup>35)</sup>）をおこなったうえで、準拠外国法（カリフォルニア州民法）の法律要件に則り本件当事者間の譲渡契約書の内容を確認し、「資産の取得」の意味内容を判断している。

## (2) 法人該当性（外国私法基準説と内国私法基準説）

米国デラウェア州改正統一リミテッド・パートナーシップ法に準拠して組成されたリミテッド・パートナーシップ（LPS）が、所得税法2条1項7号等に定める「外国法人」に該当する否かが争われた最判平成27年7月17日（民集69巻5号1253頁）は、「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（傍点—引用者強調）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

35) 法例10条1項については、前掲注10)を参照されたい。

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（LPS）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。

その一方で、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。

以上に鑑みると、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を判断するに当たっては、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し、と判示した。

本判決は、外国事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かに係る判断方法を最高裁として初めて示した点で意義がある<sup>36)</sup>。

36) 当該最判平成27年判決にみる判断方法ないし判断基準は、その後の米国J州の法律に基づき設立されたLPSの法人該当性が争われた、東京地判平成28年12月22日（D1-Law.com判例体系）においても踏襲されている。

さて、かかる外国の事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かに係る判断方法については、裁判例・学説上、有利と考えられる見解として、外国私法基準説（「外国事業体の設立準拠法（地域）の法令により、当該外国事業体に法人格を付与する旨が規定されているか否かを検討すべきとする見解」、以下「 $\alpha$ 説」）と内国私法基準説（「我が国の私法において法人がいかなる属性を有するとされているかを探求した上で、当該外国事業体がそのような属性を有するかにより法人該当性を判定すべきとする見解」、以下「 $\beta$ 説」）とに大別される<sup>37)</sup>。前者の外国私法基準説は、外国事業体の設立準拠法（地域）の法令において、当該外国事業体に法人格を付与する旨が規定されているか否かとの観点から検討すべきとするものであり、我が国の私法が、内国法人・外国法人の別を問わず、設立根拠法令により法人格を付与されたものが法人であるとする形式的な法人概念を定めていることとどまるとの理解を前提として、「外国事業体の法人格の有無が抵触法の領域に属する問題であると捉えた上で、外国事業体の法人格の有無については当該外国事業体の設立準拠法により判断すべきであるという理解を踏まえ、我が国の法令に基づいて設立等がされた事業体の法人該当性を判断する場合と同様に、外国事業体の法人該当性につき当該外国事業体の設立根拠法令において法人格を付与する旨が定められているか否かにより判断すべきという考え方を採るものということができる<sup>38)</sup>。 $\alpha$ 説はさらに、専ら設立根拠法令の規定における法人格の付与の有無を検討する見解（以下「 $\alpha-1$ 説」）、当該 $\alpha-1$ 説に加え、その設立根拠法令の規定内容（例えば、設立、組織、運営及び管理等に係る規定内容、形式ではなく実質的意味内容）まで踏み込んで法人格の付与の有無を検討する見解（以下「 $\alpha-2$ 説」）、そして $\alpha-1$ 説による判断が困難な場合に、補助的に当該外国事業体の実質的な属性等（例えば、損益の帰属）に着目した判断基準を併用する見解（以下「 $\alpha-3$ 説」）に分類される、とされる<sup>39)</sup>。もっとも、 $\alpha-1$ 説を除けば、我が国法の視点・観点や判断物差しは存するようになって取れる。一方、上述の $\beta$ 説については、上述のとおりである。

さて、本判決が、外国事業体の法人該当性について、どのような判断方法を採ったかであるが、 $\alpha$ 説と $\beta$ 説とを統合した判断方法を定立したものであることが可能である、と評される<sup>40)</sup>。このことは、上記判旨の入口で「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……当該組織体（LPS）が日

37) 「判批」判タ1418号79頁（2016年）

38) 同上

39) 同上

40) 同上、80頁は、「本判決は、外国事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かの判断方法につき、まず、〈1〉外国事業体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されている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し（以下「判断方法1」という。）、それができない場合に、〈2〉外国事業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（以下「判断方法2」という。）判断すべきものと判示するところ、……外国私法基準説又は内国私法基準説の一方のみを採用するものではなく、両者の見解を踏まえた上でいわばこれを統合した判断方法を定立したものである。」とする。

本法上の法人との対比において」、と判示しているからも見て取れる。

#### IV 結 語

以上、東京地裁平成28年7月18日判決を議論の入口として、渉外租税訴訟にみる準拠外国法の解釈・適用について、序論的考察をおこなってみた。東京地判平成28年7月18日とジョイント・テナンシーに係る「財産の取得」の時期が争われた東京高判平成19年10月10日とでは（租税法規中の「取得」の意味内容という文脈では比較の土俵は同じであろう。）、準拠外国法から租税法規中の文言の解釈プロセスが異なる。前者は、前述のとおり、「……、本件各契約の準拠法である同州法に基づく法律関係の規律を前提とした上で、我が国の租税法規における固定資産の取得の根拠となる経済事象としての実体を備えた行為として、我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われたと認められる時期がこれに当たるものと解するのが相当である。」（Ⅲ（2）における法人該当性で議論した $\alpha$ 説、 $\beta$ 説の統合的解釈プロセスのようにも見て取れる）としたのに対し、後者は準拠外国法の法的効果から直截的に「取得」の意味内容を導きだしているとして見て取れる。このバラツキ、何故か。現時点では、推測の域を超えないが、租税法規の特異性がこれを齎しているのではなかろうか。それは即ち、一国の課税高権を包含する租税法規ということである（この点、最判平成27年7月17日の判旨－「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」－は象徴している）。

国際私法の分野における準拠法の解釈・適用の実際みてみだが、我が国における当該分野における通説からかい離れた事案はそれほど見受けられない。これは、国際的私法秩序の維持・統一に依拠するとおもわれる。租税法規の解釈・適用にける借用概念と準拠外国法との関連は、こうした国際的私法秩序の維持・統一と上述の租税法規の特異性（課税高権）との狭間に存するようにおもわれる。

国際私法の分野を加味し、借用概念と準拠外国法と関係性を論じるものとして、測論文<sup>41)</sup>及び藤谷論文<sup>42)</sup>を出会ったが、今後は、これらの論文を読み解きつつ、さらに検討を深めていくこととする。なお、脱稿後、横溝大「判批」<sup>43)</sup>に出会った。併せて、今後、検討を進めたい。

【付記】本稿は、2017年度大阪経済大学特別研究費（研究課題名「私法と租税法の交錯と乖離の様相に関する研究」）の成果の一部である。

41) 測圭吾『所得課税の国際的側面』309頁以下（「補論 租税法と私法の関係」（有斐閣、2016年）

42) 藤谷・前掲注32)

43) 横溝大「渉外判例研究（Number 655）ニューヨーク州法を準拠法とする国際契約と法人税法上の「取得」[東京地裁平成28.7.19判決]」ジュリ1511号150頁（2017年）