

インターナショナル・リーガル・ パートナーシップの区分概念

新村 中

(中央大学大学院商学研究科博士課程後期課程・税理士)

目 次

I はじめに

1. 問題意識の表明とその背景
2. 前提となる法的問題
3. 叙述の順序とその理由

II 課税の基本的枠組

1. 定義
2. 納税義務者の区分
3. 恒久的施設の区分

III 所得区分の考え方

1. パートナーシップを組成していない場合
2. パートナーシップを組成している場合
3. 事例研究

IV おわりに

I はじめに

1 問題意識の表明とその背景

税理士法人制度が創設されて久しいが、納税者の利便性を考慮した場合、本当にこの税理士法人制度が有効に機能しているかどうか疑わしいという理由から、包括的な業務範囲を限定しないパートナーシップ制を採用することがより有効であるとする主張がある¹⁾。進展する社会経済に対応していくには、「税理士の使命」を基本とし、業務執行方法も多様化しながら社会の要請に応じていくことが社会的責務を果たすことになるというのが、その主張の根底にあると思われる²⁾。税理士制度の先駆的なドイツにおいては、税理士業務の共同化として税理士法人のほかパートナーシップが税理士法に規定されており、我が国の士業のうち弁護士業界では、法律事件の複雑さや大規模化・国際化に対応するため、複数の弁護士による法律事務所が数多く存在し、パートナーシップによる業務形態も常態化している³⁾。

現在、我が国には、外国法事務弁護士という制度が存在する。この制度の趣旨は、ひとことでは、日本における活動の機会を外国の弁護士にも付与することにある⁴⁾。外国法事務弁護士は日本で認められた資格ゆえ、活動の様子は通常2通りしか考えられない。すなわち、どこかの事務所に所属し給与を得るか、自分で独立して事務所を構えるかである。これを税務的に表現するならば、給与所得か事業所得かという選択になる。以上が外国法事務弁護士の所得を考える際の一般的な理解である。

ところが、外国法事務弁護士制度は、もともと外国法で認められた弁護士資格を基礎に登録の可否を決めようとする制度であるため、外国法事務弁護士が非居住者たる外国弁護士といかなる関係を持つかによって問題が生じることもある。その一例として、外国法事務弁護士が自己で事務所を

有している場合（以下、「外国法事務弁護士事務所」という）、すなわち事業所得者の場合を想定してみる。

外国法事務弁護士事務所には、海外法律事務所の日本支店（以下、「支店事務所」という）のような位置付けで活動している事務所もあれば、海外法律事務所（以下、「本店事務所」という）とは何の接点も持たずに単独で活動を行っている事務所もある。また、前者の場合、本店事務所と財布を一緒にしている事務所もあれば、それぞれ独立採算で運営している事務所もある。このような本店事務所は、一般的にパートナーシップで事務所運営がなされることが多く、最終的な利益はパートナー同士で分配される。そのため、どのような形態を採って事務所運営するかによって所得区分が異なり、場合によっては課税上の問題をも惹起する。

例えば、原資格国が外国である弁護士（以下、「外弁」という）が日本で非居住者となる場合を想定してみる。この非居住者たる外弁が外国法事務弁護士とパートナーシップを組んだ場合、所得区分をどのように考えれば良いか。外国法事務弁護士が国内のクライアントに対して役務提供を行った場合の収益は、パートナーシップに基づく所得なのか、それとも個人事業に基づく所得なのか。また、非居住者パートナーたる外弁の稼得についてはどのように考えるべきか。このような問題は、クライアントへ報酬を請求する際、現実化する。

我が国には、パートナーシップ課税に関する研究の蓄積が豊富にある⁵⁾。しかし、そこで議論される多くは投資に関わるもの（以下、「投資組合」という）が多く、パートナーシップ本来の利用目的とされる純粋な事業（以下、「事業組合」という）としての側面から課税を論じたものは、あまり見られない。事業組合の課税については、議論に値する問題がないということなのだろうか。投資組合の課税論議に拘泥するあまりに事業組合の課税が歪曲されては本末転倒で、租税回避をたくらむ投資組合が1つ存在する可能性があるからといって、99ある実直な事業組合までもが

窮屈な制度をこうむる事態は早急に改善されなければならない⁶⁾。パートナーシップを利用した投資については、所得区分の転換による租税回避が問題だと既に指摘されているが⁷⁾、租税回避とは言わないまでも所得区分に関する類似の問題がインターナショナル・リーガル・パートナーシップにおいても起きている。

以上に述べた問題意識とその背景により、本稿では、インターナショナル・パートナーシップ、とりわけパートナーシップ形態が採られやすい法律事務所に焦点を当て、その課税上の問題点を検討することとする。本論における指摘をひとつの奇貨として、パートナーシップ課税に関する研究の蓄積に資すれば幸いである。

2 前提となる法的問題

本稿が税務論文であるという性格に鑑みれば、主題に関して必要と思われる周辺知識は可能な限り議論の前提として言及しておくべきであろう。そこで、以下では、インターナショナル・リーガル・パートナーシップの法的問題について外国法事務弁護士との関わりを中心に簡単に触れる。

まず、外国法事務弁護士は、我が国においてどのような業務に従事できるか。その職務範囲いかん。この点、外弁法によれば、外国法事務弁護士は、当事者その他関係人の依頼または官公署の委嘱によって原資格国法に関する法律事務を行うことを職務としているが（3条1項）、規定された職務の範囲を超えて法律事務を行ってはならないとされている（4条）。さらに、外国法事務弁護士は、日本の資格を有した弁護士（以下、「日弁」という）を雇用することは許されるものの（49条の3）、自己の職務範囲を超える法律事務（以下、「権限外法律事務」という）をその弁護士に対して、雇用関係に基づく業務上の命令をすることが出来ない（49条1項）。したがって、被雇用弁護士は使用者が行う権限外法律事務を処理するのはもちろん、関与することも禁じられている（外国法事務弁護士による弁護

士又は外国法事務弁護士の雇用に関する規程6条4項、以下、「雇用規程」という)。これらに反する行為があった場合は、外国法事務弁護士および弁護士ともに懲戒の対象となる(外弁法51条1項および弁護士法56条)。では、外国法事務弁護士の報酬についてどのような定めがあるか。この点、日本弁護士連合会(以下、「日弁連」という)は、報酬に関し外国特別会員基本規程を定め、報酬を外国法事務弁護士でない者と分配することを禁止している(30条の2)。

以上のことを参考に、外国法事務弁護士が非居住者たる外弁とパートナーシップを組むことの可否について検討する。法律は、外国法事務弁護士が日本の資格を有した弁護士を雇用することを認めているが、これは外国法事務弁護士が原資格国法以外の法律事務、すなわち日本法に関する事務について自由に取り扱えることを意味しない。外国法事務弁護士の職務範囲は、あくまでも原資格国法の法律事務に限定されている。また、外国法事務弁護士は、報酬の分配についても、厳しい制約を受けており、現在の法規制の枠組の中で、外国法事務弁護士が非居住者たる外弁とパートナーシップを組むことは不可能に近い。事実、外国法事務弁護士でない者(外弁など)が日本法や外国法に関する法律事務について報酬を得る目的で業として行うことは違法であり(弁護士法72条)⁸⁾、外国法事務弁護士がこのような者と提携することも禁止されている(外弁法50条1項)⁹⁾。したがって、外国法事務弁護士は、個人事業主として事業を行うことが大前提であり、外国法共同事業が付随的に認められているに過ぎない¹⁰⁾。

インターナショナル・リーガル・パートナーシップは、このような我が国固有の弁護士観およびそれを規律する各法律によって争点となっている事項であり、混合法人の問題という派生的争点をも惹起している¹¹⁾。多くの争点を含んだインターナショナル・リーガル・パートナーシップについて、特に本稿で留意しなければならない点は、①法律事務所の所有と経営が分離することにならないかという点、および②弁護士でない者(以下、

「非弁」という) に対する収益分配を制度的に保証することにならないかという点である¹²⁾。その理由は次の通りである。まず①についてであるが、本店事務所の代表者が外国法事務弁護士登録をしていない外弁である場合、すなわち、非弁である場合、日弁をあたかも道具のように利用することによって、禁じられている法律事務を行い得るばかりか、非弁による事務所経営でさえも可能にしてしまう危険性を含んでいるからである¹³⁾。次に、②についてであるが、インターナショナル・リーガル・パートナーシップでは所属する全てのパートナーが全世界で得た報酬を全てパートナーシップの収入に計上するのが一般的であり、そこから経費を控除して、パートナー間のルールに従って利益分配される。これは、日弁パートナーの側からみれば、自ら提供した職務に関する報酬を非弁と分配したことになり、業法抵触と評価される虞がある¹⁴⁾。さらに、近い将来、本支店間取引でも移転価格税制の適用があるとされるならば¹⁵⁾、業法の規制を超えて租税法の規範をも抵触する可能性を含んでいるため、本稿では特に重視しなければならない。

3 叙述の順序とその理由

インターナショナル・リーガル・パートナーシップについて検討するためには、以下の4つの争点への論及が必要となろう。すなわち、第1に、①インターナショナル・リーガル・パートナーシップとは何かという点である。ここでは「インターナショナル」の意味、「リーガル」の意味、そして「パートナーシップ」の意味に分けて検討し、本稿で扱う内容の明確化を図る。第2に、②納税義務者の区分をどのように確定させるかという点である。ここでは、インターナショナル・リーガル・パートナーシップの納税主体該当性の有無を問うべく居住者および非居住者など納税義務者の定義を最初に確認し、その上で、当該パートナーシップの組合性について検討する。第3に、③恒久的施設の区分をどのように行うかという点で

ある。ここでは、恒久的施設における機能的概念および物理的概念に着目し、その優劣およびインターナショナル・リーガル・パートナーシップへの適用の可否を検討することにより、次章以下で検討する所得区分に関する課税の基本的枠組を構築する。そして、最後に、④所得区分についてどのように考えるかという点である。ここでは、パートナーシップを組成する場合としない場合とに分け、法律事務所における非居住者の所得区分について検討し、インターナショナル・リーガル・パートナーシップの課税問題について、一定の回答を示す。

このような叙述の順序を採用するのは、次の理由からである¹⁶⁾。すなわち、争点①が最初に言及されるのは、それが争点②から争点④への論及の前提として、論じられる対象が定まっていなければならないからである。次に、争点②について論じられるのは、インターナショナル・リーガル・パートナーシップの中心が非居住者であることに鑑みると、そもそも非居住者とは何か、居住者と何が違うのかといった納税義務者の区分が確認されなければならない、その作業なしでは恒久的施設についての検討ができないからである。次に、争点③について論じられるのは、非居住者の恒久的施設区分が確定しなければ、次章以下で展開される所得区分の考え方を論じることができないからである。これらの争点のうち、本稿の構成上および主題の性格上、争点④が最も注力される。

したがって、以下では、争点①をⅡ-1（第2章・第1節）、争点②をⅡ-2（第2章・第2節）、争点③をⅡ-3（第2章・第3節）、そして争点④をⅢ（第3章）の順で考察することとしたい。このような叙述の順序は、非居住者が我が国において所得を稼得した場合、所得の種類に基づいて源泉徴収の有無が決定され、非居住者等の区分に基づき課税関係が精算・確定されるという租税法の基準にも合致するものとなっており、論理構成として適切なものだと考える。なお、本稿では、法人による法律事務所の運営は想定していないため、法人に関する議論を省略することを予め

お断りしておく。

II 課税の基本的枠組

I 定義¹⁷⁾

(1) はじめに

インターナショナル・リーガル・パートナーシップという言葉によって表される内容は何かという問いに答えようとすれば、あらゆる方法を用いてその内容について説明することが必要となる。その場合、インターナショナル・リーガル・パートナーシップという言葉の全体像の把握という点で経験上有用なのは、最初に簡単なイメージを形成することである。そのためには語義からの解明が参考になる。もっとも、簡潔なイメージは抽象度が高いためになお他の方法による補充を必要とする。というのは、理解を深めようとすれば、経験に基づく具体的説明をも追加することが必要となるからである。その意味では、先行する文献中で展開されている多様な説明の借用が有益であろう。このような取り上げられるべき対象項目の具体的確定を通じて、いかなる項目についての検討が本論で行われることになるのかという点の概括的な知識を容易に入手することが可能となろう。したがって、以下では、語義から出発する方法（以下、「辞書的意味」という）および個別具体的事例を抽出し定義を導き出す方法（以下、「実用的意味」という）の2つの手法を用いて検討することとする。

(2) 辞書的意味

「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」という言葉は、「インターナショナル」「リーガル」「パートナーシップ」という3つの部分から構成されている。これらの中で最も重要な表現は、むしろ、「パートナーシップ」である。というのも、「パートナーシップ」という言葉に

よって「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」という表現の中核的内容が明らかにされるのに対して、「インターナショナル」および「リーガル」の2語は、いずれも「パートナーシップ」が機能する場面を限定した表現となっているからである。

それならば、「パートナーシップ」とは何か。この点、辞書的な定義によれば、「パートナーシップ」とは、「協力関係、提携」を意味する¹⁸⁾。けれども、このようなごく一般的な意味を知るだけでは、検討の範囲が余りに広すぎることから、まだ「パートナーシップ」という言葉の内容を十分に明らかにしたことはない。「リーガル」という言葉の内容を考慮した限定が必要となるのはこのためである。その限定にあたって留意されるのが、「リーガル」が持つ特性である。

「パートナーシップ」を法的概念として捉えた場合、それはどのような意味で用いられているのか。法的概念における「パートナーシップ」は、通常、罰則規定も含めた「協力関係、提携」の形成に関する我が国の法規範であるといえよう。すなわち、法律上、「各当事者が出資をして共同の事業を営む旨を約することによって成立する契約」を指し、組合という用語で表される¹⁹⁾。これに「リーガル」という言葉を加えて1つの用語として表現したものが「リーガル・パートナーシップ」という表現であり、我が国で「(法律) 共同事務所」と呼ばれているものである(弁護士職務基本規程55条)。そして、このような理解をさらに補充するのが地理的な特性を説明する「インターナショナル」という修飾語である。

これら3つの言葉の内容を合成すると、辞書的意味での「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」とは、「組合形式で作られた、国境を越えて、法的助言業務を行っている法律事務所」と表現することができよう。

(3) 実用的意味

「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」の辞書的な意味は上述の通りである。しかし、語義から出発する定義のみでは、抽象論に陥ってしまい、具体論としての対象を定めることは出来ない。そこで、「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」の実務における用語の使い方を参考に具体的内容を検討する必要がある。まず、「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」について、「パートナーシップとは、我が国の組合契約に類似したものであり、インターナショナル・リーガル・パートナーシップとは、国内の弁護士と国外の弁護士が締結するパートナーシップ契約である」と定義付ける論者がいる²⁰⁾。ここで、気を付けなければいけない点は、パートナーシップを構成するパートナーについて、何ら言及されていない点である。なぜ構成員たるパートナーについてまでも考慮の対象にしなければならないのかと言えば、出資及び損益の分配方法においてパートナーの性格が問題となるからである。すなわち、パートナーシップの報酬の分配において、報酬を受けることができるエクイティ・パートナーと報酬を受けることができないノンエクイティ・パートナーが存在するからである²¹⁾。また、別の論者は、「各国の弁護士が国境を越えてパートナーシップを組成し、パートナーたる弁護士は、各自が原資格国で法律事務を行いつつも、依頼者には当該パートナーシップが組織体としてリーガル・サービスを提供する形態と便宜である。日弁が、本店事務所のパートナーになる場合だけではなく、外弁が日本に本店のある法律事務所のパートナーになる場合も含まれる」と説明する²²⁾。ここでの着目点は、ある国の弁護士が他国にある法律事務所のパートナーになる事例を視野に入れて言及しているところである。国境を越えた取り引きが日常的に行われている現在、法律事務所の国際化も時代の要請であることに鑑みれば、現実的な説明だと言える。

以上から、「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」につ

いて、対価の種類および資格を有している国などの違いはあるものの、「各国の弁護士が国境を越えて締結する契約の1類型である」ということができよう。

(4) 小括

以上「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」の定義を辞書的意味、実用的意味から考察を加えた。その結果、「インターナショナル・リーガル・パートナーシップ」とは、「弁護士の組合契約によって組成された、国境を越えて法的助言業務を行っている法律事務所」と要約されるのではないだろうか。しかし、このような定義も一応のものでしかなく、論理必然的に決定される性格のものではない。最終的には、どのような問題現象をインターナショナル・リーガル・パートナーシップとして把握したいかという各論者に委ねられた政策的問題だからである。

2 納税義務者の区分

(1) はじめに

納税義務者をどのように区分させるか。この点、所得税法の規定とOECDモデル租税条約（以下、「OECD条約」という）の規定と分けて考える必要がある。所得税法では、居住者と非居住者とに大別し、その上で居住者を永住者と非永住者に分けている（2条1項3～5号）。居住者と非居住者との特徴的な違いは、住所の有無または1年以上の居所の有無にあり、国籍基準は問わない。そこで、住所とは何かの問題となるが²³⁾、住所とは「各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定する」とされている（所得税基本通達2-1）。しかし、客観的事実とは何かについては不明であるため²⁴⁾、住所の概念をめぐっては今なお争いがある²⁵⁾。他方、OECD条約では²⁶⁾、居住者を「当該一方の国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これ

らに類する基準により当該一方の国において課税を受けるべき者」として
いる（4条1項）。その上で、双方の国で居住者となる場合は、条約で定
められた一定の基準により二重課税防止を図っている（4条2項）。

（2）納税主体の該当性

そこで、パートナーシップが納税主体となるのか問題となる。この点、
OECD条約では、「パートナーシップの所在地国がパートナーシップを導
管体として扱い、構成員課税（以下、「パススルー課税」という）を採用
している場合は、居住者とならない」と考えられているため²⁷⁾、結局のと
ころ、所得税法でどのような取り扱いになっているのかが重要となる。所
得税法上、パートナーが外国居住者であれば、当然、そのパートナーは日
本では非居住者になる（所得税法2条5号）。しかしながら、パートナ
ーシップの課税上の取り扱いについては、任意組合等と匿名組合とを区分し
ており、その判断基準については、①組合の財産が各パートナーの共有と
なるか否かという点、②事業の法的主体者は誰かという点にあるという見
解がある²⁸⁾。そこで、以下では、任意組合等と匿名組合との法的性格の違
いを確認しながら、この見解の妥当性について検証する。

任意組合等とは、①民法組合、②投資事業有限責任組合、および③有限
責任事業組合、ならびに④外国におけるこれらに類するものを指す（所得
税基本通達36・37共-19）。④については、①が2人以上の当事者の存在、
各当事者による出資の合意、そして各当事者による共同事業の合意が必要
とされていることから²⁹⁾、外国法におけるジェネラル・パートナーシップ
（以下、「GP」という）を想定し、②が組合事業を執行する無限責任組
員と有限責任組員からなる組合契約であることから³⁰⁾、外国法における
リミテッド・パートナーシップ（以下、「LP」という）を想定し、そして
③がいわゆる日本版LLPを指し、民法組合の特例として、出資者全員の
有限責任、私的自治徹底、パススルー課税を特徴とすることから³¹⁾、外国

法におけるリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ（以下、「LLP」という）を想定しているのではないかと考えられる。

他方、匿名組合とは、商法535条に規定する組合契約を指す（所得税基本通達36・37共-21）。任意組合との違いは、出資した財産が営業者に帰属する点、出資者は営業に関与できない点およびパススルー課税である点などが挙げられる³²⁾。

このように、任意組合等および匿名組合の税務については、それらの本質をいかに捉えるかによって判断が分かれるものの、いずれもパススルー課税であることから、どのような組合を選ぼうとも所得税法上はパススルー課税になる。したがって、パートナーシップは納税主体となるかという冒頭の質問に対しては、否定的な回答になる。もっとも、パススルー課税では徴税漏れが懸念されるとして、これら組合のパススルー課税を一切認めずに法人課税の対象とすることが有用であるとし、「法人でないものに法人税を課税するという事は画期的なことであり、相当な前進である」とする論者がいるが³³⁾、租税法律主義を無視した乱暴な議論であり、受け入れ難い主張である。

以上、任意組合等と匿名組合の法的性格について概観した。そこで、次に検討しなければならないのは、インターナショナル・リーガル・パートナーシップは、どの組合に属すると考えれば良いかという点である。この点、外国法、特に英米法諸国における弁護士は必ずしも無限責任を求められているわけではないことを考慮すれば、一見③に該当するものと考えられるが、弁護士等のいわゆる士業は無限責任を前提としている日本法にあっては、①に近いものと考えられる³⁴⁾。結局、外国法の概念でたとえLLPが採られたとしても、それが日本法でGPとなるのであれば、「外国におけるこれらに類するもの」の範疇を超えるものではないため³⁵⁾、LLPで組成された本店は、日本法の下では原則として課税客体とはならず、各パートナーに直接課税が及ぶと結論づけることができる（所得税基本通達2-5）。

(3) 組合概念の再構成

このように、外国法に基づいて設立された外国パートナーシップについては、我が国でいう民法組合に相当すると一般的に解されるものの³⁶⁾、その事実認定は容易ではない。というのも、民法組合には、実は、外的組合と内的組合の2種類があり、内的組合については匿名組合との峻別が困難だからである。そこで、組合概念について改めて検討する必要がある。そこで、以下では、内的組合と匿名組合との違いを中心的な争点として取り上げ、インターナショナル・リーガル・パートナーシップはどの組合形態に該当するのかという前述の争点について再検討を試みる。

内的組合とは、対外的な法律行為が1人の名において行われ、その効果がその者に帰属する組合のことを指す³⁷⁾。もちろん、他の組合員は組合利益の分配権を有するが、一次的な所得はすべて対外的法律行為を行う者に帰属することとなるため、その債権債務関係は内部的なものに止まるとされる³⁸⁾。これに対して、外的組合とは民法上の典型的な組合であり、対外的な関係に組合が現われるものである³⁹⁾。また、内的組合とは組合が対外的な関係に現われないもので、外的組合と匿名組合との中間に位置するものとして講学上認められるものであり、非典型的な共同企業組織の中で広くみられる形態といわれる⁴⁰⁾。内的組合と匿名組合の差はどこにあるのかという争点に対して、判例は、もっぱら、①共同事業性の有無、および②財産共有の存否を挙げている⁴¹⁾。これが本項の冒頭で論者が主張した判断基準になっているものと思われる。つまり、共同事業性があり、かつ財産も共有となっていれば、内的組合と判断される可能性が高いということである⁴²⁾。したがって、この論者の主張については、一定の合理性および妥当性が見出せよう。対外的行為が1人の名で行われ、組合関係が外に現れない内的組合は、概念的には事業の態様等から匿名組合とは区分できるとしても⁴³⁾、実際にはその際は微妙でほとんど用語の問題だとされる⁴⁴⁾。

他方、任意組合か匿名組合かの判断基準をめぐっては、形式を優先させ

るか実態を優先させるかについても議論が分かれているため⁴⁵⁾、この点の検討も必要となろう。確かに、外観上、匿名組合が存在する場合であっても、実際の当事者間の法律関係や経営実態などがその外観と異なるのであれば、それは匿名組合ではないと認定をする余地はあるかもしれない。通達の根拠も、まさにこのような実質課税の原則に由来しているものと考えられる。しかし、匿名組合も内的組合の性格を持つがゆえに共同事業性を有するという考え方に立てば、実質的な判断はさらに困難となる。したがって、匿名組合契約を締結する主な目的が税負担を回避することにあるという理由でその組合の成立を否定するのであれば、明文化された規定が必要である⁴⁶⁾。租税法が格別の規定もなく、その組合性を否定して課税関係を律することはできないからである⁴⁷⁾。仮にパートナーが得た利益の性質が実態に合わないとしても、それは以下で論ずる所得区分を吟味すれば済む話であり、組合契約まで否定するものではない。事実認定においては、あくまでも契約当事者間の真意を探求すべきであって、あるべき法律関係を探求するのではないからである。これは、納税者にとって予測可能性を確保するばかりでなく、租税法律主義から要請される当然の帰結といえる。

したがって、任意組合が成立しているかどうか、換言すれば、各パートナーが組合としての共同事業を遂行する真の意図の存否は、業務執行を管理するパートナー（以下、「業務執行パートナー」という）を選任して業務を遂行するという法形式の下で、業務執行パートナー以外の各パートナーには、民法上の検査権と解任権の権利が事実上剥奪されていると認定できる客観的事実が存在しているかどうかということがポイントとなる⁴⁸⁾。

(4) 小括

以上、任意組合等および匿名組合の法的性質ならびに両者の差異について考察した。その結果、民法組合については、外的組合と内的組合とがあ

り、内的組合は匿名組合と類似しているため、両者の判断は容易ではない。また、組合性の判断については、まず形式で判断し、その上で実質を判断することになるが、その際、当事者間の真意を探求するというレベルにとどまった判断でなければならない、明文化された規定も望まれる。

インターナショナル・リーガル・パートナーシップについては、内的組合の側面が強いことから、基本的には任意組合と解して支障はないものの、匿名組合と判断した方が適切な場合も考えられるため、当事者間の真意いかんでは匿名組合と判断される可能性がある点に留意すべきである。

3 恒久的施設の区分

(1) はじめに

恒久的施設（以下、「PE」という）とは何か。この点、所得税法の規定とOECD条約の規定を分けて考える必要がある。所得税法の規定によれば、非居住者は国内源泉所得のみが課税対象とされている（5条2項）。そして、国内源泉所得についてどのように課税するかといった課税方法を決定する際に、PEの有無が重要になってくる。インターナショナル・リーガル・パートナーシップについても非居住者が含まれることから、同様の作業が必要となる。PEとは、所得税法上、支店、事務所、建設現場およびその他一定の場所を指すものと解されている（164条）。

他方、OECD条約では、非居住者が日本国内に従属的な地位にある代理人（以下、「従属代理人」という）を有している場合は、その非居住者は支店等何らかの物理的拠点を有していることと同様に扱われる（5条5項）。これは、非居住者が物理的施設を有さない場合であっても、代理人を通じて事業活動を行えば、非居住者にとっては、あたかも自身で物理的施設を設置するのと同様の効果が得られると解されているためである⁴⁹⁾。ここで重要な点は、代理人の存在が直ちにPEの存在を意味するものではないことである⁵⁰⁾。代理人であっても、従属代理人と独立の地位を有する

代理人（以下、「独立代理人」という）とは区別され、独立代理人の場合は、通常、PEとはならない⁵¹⁾。したがって、特定の代理人がPEに該当するか否かについては、その者が従属代理人であるか独立代理人であるかの判断、すなわち機能的概念が課税範囲を決定する上で重要なポイントとなる。

導管性が認められた外国パートナーシップに租税条約の適用を受ける非居住者パートナー（外国居住者）が出資した場合、「ある者をPEとみなすためには、その者が非居住者パートナーの名で『契約を締結する権限』を有している必要があり、我が国の租税法よりその権限の範囲を狭義に解さなければならない」とした事例も存する⁵²⁾。つまり、インターナショナル・リーガル・パートナーシップで言えば、外国パートナーシップたる本店事務所の業務に従事するため、代表パートナーと業務提携した外国法事務弁護士について、この外国法事務弁護士が「契約を締結する権限」を有しているものと認定されない限り、代理人PEにはならないことを示すものといえよう⁵³⁾。もっとも、平成20年度の税制改正により、独立代理人が所得税法の規定から削除されたため、OECD条約と大きな差異はみられなくなったが、OECD条約は条約である性格上、どうしても抽象的になり易く、PEの範囲についても所得税法のそれと比べて狭くなりやすい。この点、理解する必要がある。

以上、PEとは何かといった争点を出発点に、代理人としての地位に基づくPE判定という機能的概念について考察した。しかし、PEについては、機能的概念のみの検討ではなお不十分である。所得税法にもOECD条約にも施設に着目した判定基準があるため、物理的概念からの考察も不可欠と考えるからである。

(2) 物理的概念の解釈

OECD条約の各所得条項の中には、PEという用語が散見される。例え

ば、事業所得条項では「他方の国内にあるPEを通じて当該他方の国内で事業を行う場合」とあり（7条1項）、その他所得条項では「他方の国内にあるPEを通じて事業を行う場合」とある（21条2項）。そのため、次章で述べる所得区分の判断において、PEの有無が重要になる。ある論者の主張を基にすれば⁵⁴⁾、PEとは非居住者パートナーたる外弁自らが有するという意味ではなく、外国法事務弁護士事務所または支店事務所そのものを指すことになる。PEの定義からは、文理上、必ずしも自ら保有する施設でなければならないと明記されていないことをその理由に挙げる。しかし、OECD条約における両規定の主語は、「一方の締約国の企業」であり（7条1項）、「一方の締約国の居住者である所得の受領者」である（21条2項）。仮に、この論者が言うように、「PEは非居住者パートナーたる外弁自らが有する意味ではない」とすれば、文理解釈上、「事業を行う」その事業についても、この外弁自らが行うものではないと解さなければならなくなる。これでは何のことを言っているのか解らず、この論者の主張には疑問を抱かざるを得ない。

そもそもPEの定義で重要な要素となる「事業の場所」とは（OECD条約5条1項）、「自由になる一定の量の場所を有する」ことを意味するのであって、「事業の場所」に該当するか否かは、「自由になる」か否かである⁵⁵⁾。その結果、非居住者パートナーたる外弁が仕事のため来日し、外国法事務弁護士またはクライアントを一時的に訪れる場合、非居住者パートナーたる外弁にとって外国法事務弁護士事務所またはクライアントのオフィスは自己の自由にならないので、「事業を行う一定の場所」にはならない。これに対して、非居住者パートナーたる外弁が外国法事務弁護士またはクライアントから作業場所を与えられ、そこである程度長期間滞在し、準備的または補助的活動の範囲を超える場合は、その作業場所は「自由になる」と考えられるため、PEが認定される。

(3) 物理的概念の優越性

非居住者パートナーたる外弁が、パートナーシップを組成した場合、国内にPEがあると判断すべきか否か。ここでは、「業務執行パートナーたる外国法事務弁護士がいるから」という理由でPEを判定するのか、それとも「外国法事務弁護士事務所はパートナー全員の共有物であるから」という理由でPEを判定するのが争点になる。すなわち、PEを考えるに当たって、これを機能的な概念とみるか、物理的な概念とみるかが問題となる⁵⁶⁾。前者はそこで事業を行っているという機能的な面に着目する見方であり、後者は徴税の便宜等を考慮した実際的な見方である⁵⁷⁾。

この点、非居住者パートナーたる外弁といえども、共有財産として外国法事務弁護士事務所を使用する便益を受けていたという理由でその事務所をPEとみなす考え方もあれば⁵⁸⁾、「事業を共同で営む」ためには事業を実際に従事するパートナーに業務執行を委ねるのが一般的だからという理由でそのパートナーをPEとみなす見解も存する⁵⁹⁾。

この点、「パートナーシップで行う事業はパートナー全員による共同事業であるとして、PEの判定にあたっては各パートナーがそれぞれ国内におけるパートナーシップ契約を直接行っているものとして判定する」という所得税基本通達164-7から判断すれば、課税当局の見解は前者である⁶⁰⁾。この通達では、組合契約事業というのは所得税法161条1号の2に規定する組合契約に基づいて国内で事業を行うことを前提としているので、これに該当しないとPEがないことになる⁶¹⁾。その結果、非居住者パートナーたる外弁が日本で組成したパートナーシップを経由して事業を行う場合は、仮に、非居住者パートナーたる外弁の関与が希薄でも、常に、日本国内に支店PE（1号PE）を有すると擬制される⁶²⁾。つまり、外国法事務弁護士事務所がPEとして認定される可能性が高いということである。

これに対して学説は後者の見解が多い。PEの認定に当たっては、それなりの「実態」が要求されてしかるべきで⁶³⁾、そもそもPEの存否という

のは日本の税務当局が事業所得を課税するための要件であって、そうである以上、「事業を行う一定の場所」でなければならないとする⁶⁴⁾。それでは、どちらの見解が妥当か。

思うに、ここで主張される「実態」や「事業を行う一定の場所」が非居住者自身のことを指しているとするならば、非居住者パートナーたる外弁は、日本における活動実態が乏しいため、たとえ「実態」や「事業を行う一定の場所」があると物理的施設からPEの存在を主張したとしても、国内にPEがあるとは認め難い。つまり、外国法事務弁護士事務所について実態判断するならば、それは、まさしく、日本で登録している外国法事務弁護士にとっての事務所になるのであって、外国法事務弁護士事務所は支店扱いされないという業法の規制からも、非居住者パートナーたる外弁のPEには該当しないであろう。PEに該当しなければ、外弁の稼得を事業所得（以下、「1号所得」という）と判断している以上、「PEなければ課税なし」の原則により日本では課税されない結果となる。もちろん、組合事業利益の分配（1号の2）の所得区分であっても、PEがなければ課税は生じない。通達にみる課税当局の見解には、国際的な租税回避へ対処する意図が窺えるが、「PEなければ課税なし」となってしまうえば、本末転倒な結果になってしまうであろう。そうではなく、むしろ、インターナショナル・リーガル・パートナーシップのPE認定にあたっては、機能的概念からその有無を判定すべきであって、物的側面から判定する場合であっても実質ではなく法形式を先ず斟酌すべきではないかと考える⁶⁵⁾。というのも、具体的な課否判断においては、その取引に関する私法上の法律構成のあり方が重要になってくるわけであって⁶⁶⁾、その上で、実質と法形式とが乖離している場合に初めて、その実質に即した法律行為が真の合理的な意思であると認定すべきだからである⁶⁷⁾。

(4) 小括

以上、PEとは何かを出発点に、PEの機能的概念および物理的概念について考察し、インターナショナル・リーガル・パートナーシップにおけるPEの存否を検討した。その結果、物理的概念よりも機能的概念の方が重要だという結論に達した。物理的概念でPEを判断する際は、その施設の自由度がポイントとなるため、外国法事務弁護士またはクライアントが非居住者たる外弁のために作業場所を提供するか、または自身で作業場所を確保しない限り、PEとはならない。

また、機能的概念でPEを判断する際は、業務執行パートナーたる外国法事務弁護士がいかなる地位にあって、いかなる活動を行っているかがメルクマールとなる。インターナショナル・リーガル・パートナーシップとはいえ、業法の規制上は外国法事務弁護士も個人事業者であることから独立代理人と解されるため、機能的概念からもPEとはならない。しかし、将来的に、インターナショナル・リーガル・パートナーシップが日本でも広く普及するようになれば、従属代理人という選択肢もあり得るため、その者の活動実態に応じた適切な課税関係を考慮することが可能になろう。

Ⅲ 所得区分の考え方

1 パートナーシップを組成していない場合

(1) はじめに

機能的概念よりも物理的概念を優先させてPE判定を行う考え方は、法律事務所といった事業内容の場合、所得区分の判断においても問題が生じる。すなわち、外弁が日本で法律事務を行うためには外国法事務弁護士登録が必要で（外弁法24条）、かつ、少なくとも180日以上は本邦に滞在することが必要とされているところ（同法48条）、「日本に事業拠点がある」としてPEの有無が判断されてしまえば、非居住者パートナーたる外弁が受

ける利益は事業所得と判断される可能性が高くなり、非弁活動を禁じている業法の規制と矛盾した結果を招来してしまうばかりか、非弁に利益をもたらす結果となってしまう。今後、本支店取引にも移転価格税制の適用があれば、法律事務所についてもこの問題は避けて通れないだろう。逆に言えば、外弁が日本で行う法律事務について「事業所得」と言えるためには、外国法事務弁護士登録が不可欠であり、パートナーシップとは関係なく、独立して法律事務を行う必要があって、そうでない場合は「事業所得」とは言えないのではないかと、というのが本章の出発点である。

また、外国法事務弁護士登録は完了しているがパートナーではない外弁（日本居住者）、外国法事務弁護士登録は未了だがパートナーである外弁（日本居住者）が存在することも可能性としてありうることから⁶⁸⁾、単純に「日本に拠点となる物理的施設があるから」という理由でPEを判定してしまっただけでは、所得区分の判断において説明がつかない場合もある。もちろん、このような考え方に否定的な意見もある。機能的概念を優先させてしまっただけでは、その者が日本国内で新たな事業を行うたびにPEの存否を確認しなければならず、課税の一貫性を欠くばかりでなく納税者の予測可能性が確保されないのがその論拠である⁶⁹⁾。しかし、「新たな事業を行うたびに」とはどのような事象を想定しているのか、また、それによって非居住者に対してどのような影響を及ぼすのかが不明であり、少なくともインターナショナル・リーガル・パートナーシップにおいては該当する可能性が低いだろう。というのも、日弁および外国法事務弁護士とも法律事務を行うことが彼らの本業なのであって、法律事務とは全く異なる事業を営むことは、通常、考えられないからである。

そこで、所得区分をいかに確定させるが次に検討すべき争点となる。最も問題となる点が非居住者の税務であるという理由から、以下では非居住者パートナーたる外弁の所得区分に焦点を当て、外国法事務弁護士の関与も交えながら、検討を試みる。

(2) 所得区分の転換問題

パートナーシップという形態を採らない法律事務所の所得区分を考えるにあたっては、これまでと同様、所得税法とOECD条約とを分けて考える必要がある。所得税法上、検討を要すると思われる区分は、さしあたり、1号所得、人的役務提供事業の対価（以下、「2号所得」という）、給与等の人的役務提供の報酬（以下、「8号所得」という）であろう⁷⁰⁾。そこで、まず、事業所得とは何かについてその定義を確認する必要がある。

この点、1号所得は、居住者の事業所得に準じた取り扱いとなっている。すなわち、各種の事業から生ずる所得を指し、事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動であるとされている⁷¹⁾。事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確ではなく、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかないとしつつ、法令によって禁止されている事業も⁷²⁾、ここにいう事業に含まれるとしている⁷³⁾。

次に、2号所得とは、国内において、非居住者が人的役務の提供を主たる内容とする事業を行った場合、当該人的役務提供事業の対価については国内源泉所得とされ、源泉徴収が必要となる所得区分である。「人的役務の提供を主たる内容とする事業」とは何かという点については、一応の規定があり、弁護士や公認会計士などの自由職業者の役務提供を主たる内容とする事業も含まれている（所得税法施行令282条）。このことから、「人的役務の提供を主たる内容とする事業」とは、専ら、非居住者が弁護士等を通じて事業を行う場合を想定しており、非居住者が自ら役務提供を行うことで支払われる対価については、給与または報酬として非居住者本人に対する8号所得になると説明される⁷⁴⁾。

それでは、OECD条約ではどのような所得区分として考えれば良いのだろうか。まず、所得税法の1号所得は、OECD条約においても事業所得条

項（以下、「7条所得」という）を適用して異論はないだろう。7条所得は、他の条項で掲げられている所得についてはそちらの条項を優先適用することを規定しているものの⁷⁵⁾、事業に関する一切の所得を含む広範な範囲となっているからである（7条7項）。そして、7条所得および個別規定がある所得以外の所得が「前各条に規定がないもの」として、その他所得条項（以下、「21条所得」という）の適用対象となる。問題は、2号所得と8号所得である。この問題は次項で検討するため、以下では、自由職業者の所得について考えてみたい。

OECD条約では、従前、自由職業から生ずる所得については、自由職業所得条項（以下、「14条所得」という）があり、事業所得に準じた取り扱いがなされていた。すなわち、7条所得は「PEなければ課税せず」の考え方に従うが、14条所得については「固定的施設なければ課税せず」の原則が規定されていたのである⁷⁶⁾。しかし、14条所得の解釈および適用をめぐる多くの問題が生じたため、規定そのものの存在意義が問われ、その存否が検討された⁷⁷⁾。最終的にPEと固定的施設には差異はないという結論に達し、削除が決まった。なお、14条所得の規定は、以下の通りであった。

第14条 自由職業所得

1. 一方の締約国の居住者が自由職業その他の独立の性格を有する活動について取得する所得に対しては、その者が自己の活動を行うために通常使用することのできる固定的施設を他方の締約国内に有しない限り、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。その者がそのような固定的施設を有する場合には、当該所得に対しては、当該固定的施設に帰せられる部分についてのみ、当該他方の国において租税を課することができる。
2. 「自由職業」には、特に、学術上、文学上、美術上および教育上

の独立の活動ならびに医師、弁護士、技術士、建築士、歯科医師および公認会計士の独立の活動を含む。

(出典：川田他・前掲注(27)245頁)

(3) 自由職業所得の存在意義

所得区分を考えるに際して、所得税法上、居住者と非居住者とは、若干の温度差があることに留意すべきであろう。というのも、「報酬」の概念をめぐって居住者と非居住者とはその取り扱いが異なるからである。居住者が行う人的役務の提供による所得には、事業所得および給与所得があるが(27条および28条)、事業所得が「自己の計算と危険とにおいて行われる経済活動」をメルクマールとしているのに対して、給与所得は「非独立的、従属的労働の対価」をメルクマールとしている。

この判断基準に従えば、例えば、外国法事務弁護士に雇用されている日弁の場合、雇用契約に基づく給与であれば給与所得と考えて支障はなく、また、日弁が個人で引き受けた案件については、「自己の計算と危険において行われる経済活動」であると判断できることから、日弁個人の事業所得になると考えられる。

これに対して、非居住者に対して適用される8号所得では、「非独立的、従属的労働の対価」は必ずしも求められておらず(161条)、弁護士やコンサルタントなどの自由職業者に支払われる報酬も含まれるとされているため(所得税法施行令285条)、非居住者パートナーたる外弁が日本で行った役務提供は、自由職業者が得る報酬として、この8号所得が適用される。逆に、パートナーたる外弁が居住者であれば、自由職業者が得る報酬は事業所得として扱われる。

OECD条約における自由職業者所得について、PEではなく固定的施設とした明確な理由は見当たらないが、その趣旨として「国際間の人的交流

の円滑化という要請を満たすと同時に、自国の自由職業者に対する課税とのバランスを考慮したもの」と説明される⁷⁸⁾。我が国では、外国法事務弁護士でない外弁が法律事務を行うことは非弁活動に該当するため法律で禁止されているが、クライアントへ提出する書類の作成または推敲もしくはコンサルティングといった弁護士業務とは直接の関わりがない事務を行うために来日する場合がある⁷⁹⁾。その場合、自由職業所得条項が存在しない状況下、弁護士業務もそれ以外の業務も1つに集約され同じ7条所得が適用されることになる。

日本では非弁扱いとなる外弁であっても原資格国では弁護士である。社会正義の実現が弁護士にとっての営利と解釈すれば、法律事務の実践こそ事業所得を形成せしめるのであって、それ以外の業務は、たとえ事業所得の範囲は広範だとはいえ、その範囲に含めるべきではなかろう。その意味で、削除された14条所得の存在意義は大きかったと考える。

なお、弁護士業務は7条所得、それ以外の業務は14条所得を適用すべきという主張は、所得税法の所得区分において矛盾を生むのではないかという懸念がある。すなわち、「非居住者パートナーたる外弁が来日して、弁護士業以外の業務に従事した場合の所得区分はどうするのか」という矛盾である。なぜ矛盾かと言えば、弁護士業務（本業）は、通常、8号所得になると考えられるところ、それ以外の業務を行っても8号所得となってしまうと、それぞれ異なる業務による所得が同じ所得区分に集約されてしまうからである。しかし、この点、矛盾はないと考える。なぜなら、非弁による活動は法律で禁じられているため、日本で弁護士業を行うことは、通常、考えられないからである。

むしろ、万が一、非弁活動を行った場合に、そこで得られた利益をどの所得区分で判断するかを問題としなければならない。たとえ違法行為であっても⁸⁰⁾、所得が発生している以上は、所得税を納付する義務があるからである⁸¹⁾。この点、居住者にとっては、事業所得になるとする説がある

が⁸²⁾、私は、以上で述べた理由から、このような所得こそ雑所得として観念すべきだと考える⁸³⁾。もっとも、非居住者の国内源泉所得の分類には、雑所得という区分はない。そのため、非居住者については、1号所得を除く1～12号所得のどれにも該当しない場合は1号所得にするとしている。しかし、だからと言って、全てを1号所得と観念してしまうのは、いかなるものであろうか。仮に、現状ある非居住者の所得区分で観念することが困難であれば、新しく規定を創設することも可能であろう。絶対に1号から12号までの所得区分で考える必然性はどこにもない。事実、投資信託の収益分配においては、これにかかる雑所得という区分を新しく創設することもあり得るとする主張がある⁸⁴⁾。この発想だと、業法の規制がある有資格者のパートナーシップについても別枠で所得区分を創設することも可能となろう。いずれにせよ、1号所得という重要な規定であるにもかかわらず、「該当しない場合は1号所得とする」という雑所得的バスケット条項であること自体が問題だと考える。

ここで、前項から未解決になっている問題について検討する。まず、8号所得は、OECD条約でも給与所得条項（以下、「15条所得」という）を適用してよいかどうか。この点、適用できないと考える。なぜなら、ここでいう8号所得は、本店事務所で事業所得者であることを前提とした弁護士報酬を指しているからである。もちろん、15条所得には、報酬が含まれているが、そこでいう報酬と弁護士報酬とは本質的に異なる種類の「報酬」と解すべきである。それは、14条所得が削除された理由が7条所得との同質性にあるとするならば、14条所得に該当すると考えられる所得は、7条所得を適用すべきだと考えるからである。むろん、このように解するとOECD条約においても、別々の性質を持つ所得が同じ条項で処理されるという問題が生じる。しかし、そのことが逆に、14条所得を削除すべきでなかったことを物語っているともいえよう。したがって、所得税法で区分された8号所得は、OECD条約では7条所得として考えることとなる。

そして、2号所得については、非居住者アソシエイトたる外弁が日本で役務提供をしており、この外弁は本店事務所では事業所得ではなく給与所得を得ていることから、OECD条約では15条所得に該当すると考えられる。

(4) 小括

以上、パートナーシップを組成していない場合の所得区分に関して考察した。その結果、所得税法とOECD条約では同じ呼称でも概念に差があり、また所得税法においても居住者と非居住者について用いられている言葉の意味に温度差があることから、非居住者たる外弁の所得区分を考えるにあたって障碍となることが判った。さらに、このような問題点の解決を図る意味でも削除された14条所得の意義は大きかったことも判った。

非居住者の所得区分として考えられるのは、1号所得は7条所得、2号所得は15条所得、そして8号所得は7条所得に該当するということである。

2 パートナーシップを組成している場合

(1) はじめに

前項では、1号所得、2号所得そして8号所得について触れた。しかし、パートナーシップで法律事務所を運営する場合は、組合契約事業利益の分配（以下、「1号の2所得」という）についても考慮する必要がある。特に、インターナショナル・リーガル・パートナーシップは、①本店事務所が日本に支店事務所を設ける場合、および②既に日本に設置されている外国法事務弁護士事務所の代表（すなわち外国法事務弁護士）と協力して法律事務を行う場合があり、得られた収益をどのように配分するかという観点から両者は必ずしも軌を一にしないと思われるため、この検討は重要である。

(2) 組合事業利益の配分所得の事業所得性

1号の2所得は、平成17年度の税制改正で創設された⁸⁵⁾。この規定をインターナショナル・リーガル・パートナーシップにあてはめると、本店事務所の非居住者パートナーたる外弁は、通常、日本にPEを持っていないことが多いため、その外弁に利益を分配するとき源泉徴収（20%）を義務付けることとなる。この規定が創設された趣旨については、いわゆる確認規定だとする説明がある。この論者によれば、「任意組合等には、事業所や拠点が必ずある。日本の国内に1つでも拠点があれば、その拠点は組合員全員の拠点。そうすると、この日本にある拠点は、非居住者組合員がいれば非居住者全員の拠点にもなるし、日本の組合員の拠点にもなる。また、非居住者組合員から見れば、日本の国内にある支店にもなる。だから、今回の新たな規定で源泉徴収するまでもなく、過去においても任意組合の非居住者組合員は、恒久的施設を有する者として、事業所得を確定申告することになっていた。これが前提としてあったはず。したがって、今回の改正は課税強化ではなく、今までも課税だったものを、把握しやすいような形にただけだ」とする⁸⁶⁾。要するに、インターナショナル・リーガル・パートナーシップの非居住者パートナーたる外弁は、もともと確定申告対象であったが、無申告で所得だけを持っていく非居住者が後を絶たないため、まずは源泉徴収をして徴税漏れを防ごうとしたのである。その背景には、日本の支店事務所が本店事務所にとってのPEとなる以上、支店事務所に確定申告をさせることで、本店事務所は源泉徴収分を精算されるから支障はないだろうという政策的判断があったものと推測される。

それならば、所得税法の1号の2所得は、OECD条約ではいずれの所得区分に属すると考えるべきか。OECD条約には1号の2所得の取り扱いについて明文化した規定がないことから、どの所得に該当するのかをめぐって問題となる。また、所得源泉地国、パートナーシップ設立国、およびパートナーの居住地国がそれぞれ異なる国である場合、租税条約の適用は、

所得源泉地国とパートナーの居住地国の租税条約が適用されることになり、所得源泉地国ではパートナーの居住地国が実際には多くの国に分かれている場合、条約相手国の居住者としての判定が難しいことから問題となる⁸⁷⁾。

インターナショナル・リーガル・パートナーシップでは、本店事務所で全世界所得を把握し、各パートナーの出資割合に応じて収益を分配するケースが多い。そのため、居住者たる外国法事務弁護士が行ったクライアントに対する役務提供は、1号所得に変わりないと考えられるものの、それを非居住者パートナーたる外弁へ分配する場合は、1号の2所得として観念すべきだと思われるため、所得区分に関する検討が重要となる。その際の判断材料として有用なのは、匿名組合契約に基づく利益の分配（以下、「12号所得」という）のOECD条約における所得区分の考え方であろう⁸⁸⁾。そこで、以下では、12号所得のOECD条約における取り扱いを参考に、1号の2所得について検討を試みる。

(3) 組合事業利益の配分所得の非同一所得性

本項における議論の出発点として、まず問われなければならないのは、インターナショナル・リーガル・パートナーシップから分配された収益は、どのパートナーについても同じ所得区分とすべきか否かという点であろう。ただし、1号の2所得の説明として国内にある支店事務所がPE認定されれば、そのPEは非居住者パートナー全員のPEとされている以上、まずはその是非が問われなければならないからである。この争点については、所得税法が個々の納税者の担税力に応じた課税を実現しようとする趣旨に立脚して制定されたものであることに鑑みれば、同じパートナーシップを組成するパートナーであったとしても、各パートナーの担税力に応じて所得区分を決すべきであり⁸⁹⁾、全パートナーの所得が同じ区分とされる必然性はどこにもないと考える。なぜなら、「ある経済活動の結果が事業

所得に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべき」とされている以上⁹⁰⁾、そこで参考とされる者は各納税者それぞれの活動に他ならないからである⁹¹⁾。したがって、パートナーによって所得区分が異なることも当然の結果といえる。パートナーシップ課税においては所得税法に明文化された規定がないことを根拠に所得税基本通達36・37共-20を適用しようとする見解があるが⁹²⁾、所得税法に規定がないからという理由で直ちに通達を適用しようとする法的根拠が明確ではなく、論理が飛躍している。所得税法という法律から導出された基本的考え方を排斥し、通達を優先させるとするならば、それは通達の取り扱いを曲解しているに他ならず、租税法律主義に反することになるといえよう⁹³⁾。

各パートナーの所得区分は違って当然だとするならば、パートナーの1人を業務執行パートナーに選んだ場合、パートナーシップはこの者に分配益とは異なる報酬を支払うことができるか⁹⁴⁾。この派生的争点が想起された理由は、パートナーシップとパートナーとの間において雇用関係が成立しうるかという点が争われ⁹⁵⁾、課税実務において問題となったからである⁹⁶⁾。この点については、業務執行パートナーの報酬請求権に関する規定が民法にあることを根拠に、パートナーシップとの間で特約を結べば、このパートナーが報酬を受けることは可能とする⁹⁷⁾。この見解に従えば、組合の分配益とは別に報酬を支払い得ることになる。

そもそもパートナーがパートナーシップの事業に労務を提供し、そこから対価の支払いを受けている場合、それが労務出資とそれに対する損益分配か、または単純な雇用契約類似の労務の提供と報酬の支払いかという問題は、当事者の意思等を探索しなければ決定できないものと考えべきであり、パートナーが行う労務の提供はすべて労務出資であると考えるのは速断の誹りを免れえない⁹⁸⁾。当事者間で「報酬」として授受された金銭が租税法においてどのように性質決定されるか、ということは、その基礎と

なる私法関係のみによって決定されるわけではなく、むしろ重要なのは、「当該業務ないし労務および所得」の「具体的態様」であると考えるのが、通説・判例の立場である⁹⁹⁾。したがって、当事者が当該「報酬」の性質をどのように考えていたかということは、その「具体的態様」を判断する1つの重要な要素として位置づけられるべきであろう¹⁰⁰⁾。

このことから、パートナーが受ける所得については、全パートナーが常に同一の所得区分として考える必要はなく、また、パートナーが提供する役務も常に労務出資であるとは限らず、当事者の意思を探索しなければ決定できない性格のものであると言える。

それでは、12号所得はOECD条約ではどのように取り扱われているか。この点、12号所得をOECD条約で21条所得とした判決を批判し¹⁰¹⁾、7条所得を適用すべきだとする説や¹⁰²⁾、利子所得条項（以下、「11条所得」という）を適用すべきとする説がある¹⁰³⁾。7条所得とする説の論拠は、12号所得は、営業者の支店事務所がPEとなって、そこを通じて事業を行っているという点にある。これをインターナショナル・リーガル・パートナーシップに置き換えてみるならば、営業者たる外国法事務弁護士の事務所、すなわち外国法事務弁護士が非居住者パートナー全員のPEにあたることになる。また、この論者は、みだりに解釈適用することは租税法律主義や法的安定性の観点から批判も想定されることを根拠に、匿名組合の営業者が持つ施設をPEとみなして営業者も組合員もすべて同一の所得とすべく規定を明文化すべきと主張する。しかし、この論理を採りえないことは、既に述べたとおりである。さらに、この論者の主張は続く。「租税条約においては、利子条項、配当条項などよりも事業所得条項が優先することも若干の参考になると考えられる」と¹⁰⁴⁾。果たして本当にそう言えるのだろうか。この点も、既に解決済みである。つまり、OECD条約における7条所得は、それ自体、広範囲な所得概念ではあるものの、特掲所得があれば、それを優先適用することになっているからであ

る¹⁰⁵⁾。したがって、OECD条約の趣旨に鑑みれば、この論者の主張は受け容れられず、むしろ正反対の考え方になる。

これに対して、12号所得は11条所得に該当するのではないかとする主張がある¹⁰⁶⁾。この主張の論拠は、①匿名組合契約は、利益の分配が固定であるか利益に応じて変動するかにかかわらず、出資契約の一類型であり、少なくとも我が国では、他人への出資に基づいて事業所得が発生することはなく、事業からの所得であるか資本からの所得であるかの基準は、あくまで法形式であり、実質的なリスクや利益の参加度合いが大きいからといって事業所得として認定することは解釈論として無理があること、②実質的に見ると、匿名組合分配所得は、法人からの配当や消費貸借契約に基づく利子と類似しているが、租税条約の配当所得の定義が法人からの分配とされていることから、配当所得ということも困難であること、③租税条約上の利子所得は、貸付金の利子をも含む広い概念であり、利子所得という言葉を用いられているものに対応しないというような狭く形式的に解釈する必要はないこと、④匿名組合契約に基づく出資は、営業者から見れば負債に他ならないことなどからすれば、匿名組合分配所得が租税条約上の利子所得に含まれると考えることは十分に可能という点にある¹⁰⁷⁾。要するに、租税条約上、配当を除くすべての信用にかかる債権から生ずる所得は、利子所得に該当することから、12号所得も11条所得が適用されて然るべきということである。日本では外国法事務弁護士登録された外弁しか法律事務ができない業法の規制に加え、このような非居住者パートナーたる外弁は、支店事務所がクライアントに対して提供する法律事務に深く関わりたいというよりもむしろ、支店事務所がいかに売上を伸ばして自分たちの分配額を増やすのかに強い関心がある。売上という結果だけに関心があるといっても過言ではない。このような条件のもとでは、11条所得として考えることに妥当性を見出すことができる。なお、11条所得には適用除外規定があるが（OECD条

約11条4項)、ここに規定されているPEは「利子の受領者が源泉地国にPEを持っている場合」である。これをインターナショナル・リーガル・パートナーシップでいえば、非居住者パートナーたる外弁は、日本にPEを持たないため、適用除外規定の適用はないことになる。

そもそも条約の解釈については、①原文を厳格に解釈する方法（ウィーン条約法条約31条1項および2項）、②原文を忠実に解釈しつつ、当事者意思を探求する方法（同条約31条3項）、そして③当事者意思の延長線上にある、条約が実現しようとする目的を探求する方法（同条約32条）がある¹⁰⁸⁾、租税条約の規定は簡潔であるために、可能な限り国内税法によって補完する必要がある¹⁰⁹⁾。しかし、国内税法によって補完するといっても、自国と相手国とで国内税法の定め異なる場合には相互性が破られることとなり、国際二重課税も完全には排除されないという事態も生じよう¹¹⁰⁾。このような場合、どうすべきか。このような条約の根本原理とも言えるべき問いに答えるためには、なぜ条約の解釈が行われるのかを確認しなければならない。条約解釈の目的が判明すれば、条約の根本原理についても論理必然的に導かれるものと考えられるからである。

条約を解釈するのは、①条約の具体的内容を正確に理解し適用するためという見解、および②実現されようとする条約の目的を発見しそれを達成するためという見解を根拠に、条約解釈の根本原理についても、①当事者意思の発見にあるとする態度、および②条約の目的達成に置かるべきであるとする態度に分かれる¹¹¹⁾。そこで、当事者意思の発見に限定されるべきか、それとも条約の目的達成に限定されるべきかが次なる争点として問われることになるが、立法的条約の多くを見ても、それが時代の変遷に適合して機能するためには、その解釈も同様に、当事者意思の発見よりも条約目的達成に重点が置かれるべきではないかと思われる¹¹²⁾。したがって、条約解釈は、本質的に「過去の当事者意思（条約原文も含め）」という固定的内容の実現のみに仕えるものではなく、「現在の当事者の共通意思」

という流動的内容の具現に仕えることを目標にすべきである¹¹³⁾。

(4) 小括

以上、パートナーシップを組成している場合の所得区分について考察した。その結果、インターナショナル・リーガル・パートナーシップの法的性格が任意組合であれば1号の2所得、匿名組合なら12号所得、そしてOECD条約上では、共に11条所得と判断すべき結論に至った。しかし、全パートナーが常に同一の所得区分である必要はない。業務執行パートナーが事業所得であったとしても、他のパートナーは11条所得や21条所得であっても支障はない。例えば、本店事務所において、支店事務所の代表者ほど密接とは言えないが、他のパートナーと比べて支店事務所との関わりが深いパートナーは、その他のパートナーと所得区分を明確に分けることも現実的な対応であると考ええる。そして、パートナーが提供する役務についても常に同一の労務出資である必然性はなく、個別具体的に判断すべきことになる。

また、12号所得の考察では、利子、配当、および事業所得などの性格を有しているため、21条所得で簡単に片付けられることにはならないことが判った。その結果、1号の2所得についても即座にこれを決めることはできないものの、OECD条約においては、11条所得として判断するのが妥当で、それは条約解釈の根本原理からも要請されることであるという結論に至った¹¹⁴⁾。

3 事例研究

(1) はじめに

これまで行ってきた種々の考察から、インターナショナル・リーガル・パートナーシップが抱える税務上の諸問題が浮き彫りになり、それらの問題点に対してどのような解決が可能かという一定の判断基準が提供できた

と考える。そこで、以下では、これらの判断材料をもとに、法律事務所をパートナーシップ形態の有無に分けて、事例検討を行う。その意図は、事例検討によってこれまでの分析結果が要約できると共に、法律事務所の課税に関する具体的、かつ現実的な対応を知ることができるところにある。

■例

F国所在のC事務所は、パートナーシップで運営されている国際法律事務所である（パススルー課税）。同事務所には、F国で事業所得者とされるパートナーが4名（P1～P4）、給与所得者とされるアシエイトが8名（A1～A8）所属している。かねてから、日本進出を目論んでいたC事務所は、親交があったL外国法事務弁護士事務所の代表者である外国法事務弁護士（D）と業務提携をした。この業務提携が、パートナーシップを組成していない場合(2)と組成している場合(3)とに分け、以下の各事例における所得区分の考え方について答えよ。なお、L事務所には、原資格国が日本である弁護士（K）が雇用されている。

■問

- ①Dが日本のクライアントへ役務を提供した場合
- ②P1が出張のため自ら来日し、クライアントへ役務を提供した場合
- ③C事務所から派遣されたA1が、出張のため来日し、クライアントへ役務を提供した場合

(2) パートナーシップを組成していない場合

①については、Dが居住者であることから、PEの問題は生じない。そのため、所得区分の検討に入るが、Dは個人事業者であるため、稼得した所得は、原則として、事業所得となる。そして、事業所得者たる弁護士の

報酬については、クライアント側で10%または20%の源泉徴収を行う（所得税法205条1号）。基本的には、以上で課税関係は終了するが、業務提携の詳細が書面で立証できない場合のC事務所への送金は、贈与とみなされる可能性が高いため、別途、検討を要する。

②については、所得税法の取り扱いとOECD条約の取り扱いを分けて考える必要がある。まず、所得税法では、P1は非居住者であるため、国内源泉所得のみが課税の対象となる。そこで、所得区分の検討に入るが、P1はF国では弁護士業を営む事業所得者であるため、自ら来日しクライアントへ提供する役務も基本的には弁護士という資格に基づく自由職業者の報酬と考えられる。したがって、8号所得の適用が妥当である。8号所得はPEがありその所得が国内事業に帰せられる場合には源泉徴収された上で総合課税となり、PEがない場合またはその所得が国内事業に帰せられない場合は源泉徴収だけで課税関係が終了する。そのため、8号所得においては、PEの有無が重要なポイントとなる。この点、物的側面よりも人的側面を重視すべきという判断基準によれば、L事務所ではなくDに着目すべきこととなるが、Dは国内において外国法事務弁護士業を営む個人事業者であり、C事務所とは独立した地位にあると考えられるため、代理人PEとしての要件を満たしていない。したがって、P1の8号所得はクライアント側で20%の源泉徴収を行うことにより課税関係は終了する（213条1項1号）。次に、OECD条約の取り扱いであるが、事業所得者による役務提供であるため、7条所得に該当すると考えられる。したがって、日本にPEを持たないP1は日本では非課税となる。ただ、二国間租税条約では、自由職業者条項を規定しているものも多く、その場合、弁護士やコンサルタントなどの自由職業者は、その条項を優先適用する。この場合も、日本にPE（またはFB）がない限り課税されることはないため、P1は源泉地国たる日本では課税されることはない。

最後に、③についてだが、この場合も②と同様に、所得税法の取り扱い

とOECD条約の取り扱いを分けて考える必要がある。A1は非居住者であるため、国内源泉所得についてのみ課税の対象となる。そこで、所得区分の検討に入るが、A1はF国では弁護士であるものの、C事務所においては給与所得者であり、来日もC事務所から派遣されたわけであるから、所得税法上はC事務所による2号所得に該当する。次にPEの判定に入るが、2号所得はPEの有無に関わらず源泉徴収をした上で総合課税となる課税方法を採用しているため、報酬を支払うクライアントは20%の源泉徴収を要する(213条1項1号)。これで課税関係は終了し、A1は改めて源泉徴収をされる必要はない(215条)。次に、OECD条約の取り扱いであるが、給与所得者による役務提供であるため、15条所得に該当すると考えられる。ただ、二国間租税条約では、2号所得に対する源泉地国課税の免除が規定されているため、「租税条約に関する届出(様式6)」を支払日の前日までに提出すれば、日本で課税されることはない。

(3) パートナーシップを組成している場合

①について、Dが稼得した課税については、基本的に、前項①に準ずる。すなわち、Dの稼得は事業所得として、10%または20%の源泉徴収が必要となる。問題は、この所得をC事務所のパートナー(P1～P4)へ送金するときである。この場合、P1～P4は、非居住者が得る国内源泉所得として1号の2所得が適用されるが、同所得はPEの有無により課否が分かれる。そして、PEがないことは既に論じてきた通りである。PEがない1号の2所得になるため、日本では課税が及ばないという結論になる。もっとも、本件パートナーシップの法的性格を実質的に判断したとき、任意組合ではなく匿名組合と判断する方が相応しい場合もある。その場合にP1～P4が受ける所得は12号所得となり、これはPEの有無にかかわらず、営業者たるDが20%の源泉徴収をして課税関係を終えることになる(210条および213条1項1号)。次に、OECD条約の取り扱いである

が、P1～P4が受ける所得を7条所得と解す実務に対し、11条所得の適用が妥当だと考える。なお、11条所得には、利子の受領者が源泉地国にPEを持って、その利子の起因となった債権がそのPEに関連する場合は、11条所得ではなく7条所得として考える規定があるが（11条4項）、P1～P4が自身で持つPEは日本には存在しないとの判断から、この規定はなく、そのまま11条所得として判断することとなる。11条所得は居住地国課税を原則としながらも源泉地国での課税も例外的に認めており、その場合の軽減税率も規定している。したがって、「租税条約に関する届出（様式2）」を支払日の前日までに提出すれば、日本で減免を受けることが可能となる。なお、12号所得についても、11条所得が妥当だと考えるものの、二国間租税条約の中には匿名組合に関する規定を定めた条約もあるため、その場合は11条所得にはならず匿名組合に関する規定が適用される。いずれにしても、7条所得や21条所得の適用は妥当ではない。

②についても、基本的に、前項②の取り扱いに準じる。また、P1～P4への収益分配についても、基本的に、上述した①の取り扱いに準じる。すなわち、P1の稼得については、OECD条約上は、PEがない7条所得に該当するため、日本では課税されない。そして、P1～P4の稼得については、11条所得か匿名組合条項の適用になる。以上から、P1については、複数の所得が発生することになる。

③についても、基本的に、前項③の取り扱いに準じる。また、P1～P4への収益分配についても、基本的に、上述した①の取り扱いに準じる。すなわち、A1の稼得については、OECD条約上は、15条所得に該当し、P1～P4の稼得については、11条所得か匿名組合条項の適用になる。

(4) 小括

以上の結果を表にすると、以下の通りとなる。

表1 (パートナーシップを組成していない場合)

	所得区分			
	所得税法	課否	OECD条約	課否
①	事業所得 (27条)	○	— —	—
②	人的役務の提供に対する報酬 (161条8号)	○	事業所得 (7条)	×
③	人的役務の提供事業の対価 (161条2号)	○	給与所得 (15条)	○

表2 (パートナーシップを組成している場合)

	分配前の 所得区分	分配時の所得区分			
		所得税法	課否	OECD条約	課否
①	表 1 に 準 じ る。	組合契約事業利益の配分 (161条1号の2)(注1)	×	利子所得(注2) (11条)(注3)	○
②		組合契約事業利益の配分 (161条1号の2)(注1)	×	利子所得(注2) (11条)(注3)	○
③		組合契約事業利益の配分 (161条1号の2)(注1)	×	利子所得(注2) (11条)(注3)	○

(注1) 匿名組合の場合は、匿名組合契約等の利益の分配(所得税法161条12号)に該当し、源泉徴収が必要となる。

(注2) ただし、実務は、事業所得(7条)として課否を判断する。

(注3) (注1)に該当する場合で、二国間租税条約で匿名組合に関する所得の規定がある場合は、そちらに従う。

IV おわりに

以上、インターナショナル・リーガル・パートナーシップの区分概念について、その定義(争点①)、納税義務者の区分(争点②)、PEの区分(争

点③)、そして所得の区分(争点④)の観点から考察を行った。

本稿におけるインターナショナル・リーガル・パートナーシップとは、弁護士組合契約によって組成された国境を越えて法的助言業務を行っている法律事務所を意味し、任意組合等のカテゴリーに属され、納税主体性はない。ところが、組合性の判断においては、任意組合と匿名組合との区別が困難な場合もあり、明文化された規定がないことも相まって、納税主体がないものを法人とみなして課税せよという主張さえなされる始末である。この点については、先ず法形式を優先させ、その上で当事者間の真意を探求する作業が重要である。

また、PEの区分については、最終的に課税か否か決定される際の判断要素となることから、その有無は重要である。日本にある外資系法律事務所の性格について、これを支店とみなす外国の本部事務所とそうではないとする日本の関連省庁との間に温度差が見られることから現行の課税状況に疑問を感じ、PEの概念論を検証することで適切な課税ができると論証を進めた。その結果、機能的概念からは外国人がどのように考えようとも、外国法事務弁護士は、税務上、独立代理人となることが導出され、物理的概念からも非居住者のPEとは、非居住者自身が有するPEのことを指すため、自由度がない施設はPEとはならないことが導出された。外国法事務弁護士を独立代理人とする見方には違和感があるかもしれないが、日本でも将来的にインターナショナル・リーガル・パートナーシップが普及するようになれば、支店の代理人という位置付けで従属代理人とする選択肢も可能となることから、不合理ではないだろう。

また、所得区分の考え方においては、パートナーシップを組成する場合としない場合とに分けて論じた。組成しない場合の問題点として、弁護士活動、弁護士活動ではない活動、そして非弁活動と同じ事業所得として判断することに違和感があり、事業所得(1号)に該当することもあれば、人的役務の提供事業の対価(2号)に該当することもあり、人的役務の提

供に対する報酬（8号）に該当することもあることを指摘した。また、非弁活動のような違法行為による収入こそ雑所得として観念すべきであり、1号所得の包括性（バスケット条項）に疑問を呈し、弁護士の活動には種々の形態があることから削除されたOECD条約の自由所業所得（14条）にも存在意義があることを示した。そして、組成した場合の問題点として、外国法事務弁護士と非居住者たる外弁の活動実態が異なるにも関わらずこれを組合事業利益の配分（1号の2）による所得として考えても良いのか、OECD条約においてもこれは事業所得（7条）に当たるとして論理必然的に考えてしまっても良いのか、全てのパートナーが同じ所得区分の適用を受ける必然性があるのかどうかなどを指摘した。その結果、組合性の判断によっては、匿名組合と考えられる場合もあり、その場合は課否の結果が異なること、OECD条約ではその他所得（21条）でも事業所得（7条）でもなく、利子所得（11条）に妥当性があることを論証した。ただし、利子所得（11条）と考えることにより、所得税法では課税にならなかったものが、OECD条約では課税になるという不都合な結果になってしまう。この場合は、プリザベーション・クローズの適用可否を別途検討することとなる¹¹⁵⁾。

以上、主題に対して具体的事例をもとに一定の回答を導き出すことができたものの、紙面の制約から、あらゆる争点を想起して網羅的に論ずることはできていない。例えば、所得区分の考え方における事例研究においては、分配前と分配時とで課税主体が異なっているが、果たしてこのような考え方が妥当なものであるかどうか問われなければならないが、本稿では未解決となっている。むしろ、「主体が違うのであれば、課税主体が異なっても当然」という反論もあろう。しかし、同一人物による同一活動であっても、例えば、分配前は事業所得で、分配時は組合事業利益の配分による所得という判断をして、果たして当事者の理解が得られるかどうか定かではないため、この争点については改めて解明されなければならない。つ

まり、当事者にとってみれば、分配前の所得であろうが分配後の所得であろうが同じ果実（源泉）から得たものという認識が前提にあるため、このような一貫した行為（少なくとも当事者はそう思っているだろう）に対して分配前と分配時とで所得区分を検討するのは二重課税ではないかという疑問が想起されるからである。このような疑問が正当性を持つのであれば、わざわざパートナーシップを組成するインセンティブは働かず、むしろ、巨大ロー・ファームの看板を使うことによる使用料を支払った方が簡単であるうえ、節税にもなる。したがって、この争点の結果いかんによっては、何のためのパートナーシップ制度なのか、組合事業利益の配分の規定そのものの存在意義が改めて問われることになるだろう。

以上で述べた思考過程、論理構成、およびその結論が妥当であるか否かについては、結局のところ、各読者がインターナショナル・リーガル・パートナーシップの区分概念をどのように捉えるかという政策的判断に委ねられることになる。本稿の記述に関する至らない点などについては、諸先輩方のご指導およびご鞭撻を賜ることができれば幸いである。

【脚 注】

- 1) 池田孝司「パートナーシップ制導入についての検討」税理士界1255号（2009）15頁。
- 2) 池田・前掲注(1)15頁。
- 3) 池田・前掲注(1)15頁。
- 4) 従来、弁護士以外の者が法律事務を行うことは、たとえ外国の弁護士であっても禁止されていた（弁護士法72条）。しかし、これが内外差別であるとの批判を受けて「外国弁護士による法律事務の取扱いに関する特別措置法」（以下、「外弁法」という）が1986年に成立し、外国弁護士は、法務大臣の承認を受けた場合に、外国法事務弁護士として原資格国法に関する法律事務を行うことが可能となった（外弁法3条および7条）。
- 5) 例えば、佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究50号（1999）33頁以下、増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究49号（1999）47頁以下、佐藤英明「投資の失敗と所得税」税務事例研究73号（2003）23頁以下、一高龍司「LLPと租税回避の論点」租税研究669号（2005）94頁以下、朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租税研究673

- 号(2005)75頁以下。
- 6) 岩井恒太郎「任意組合・LLP・LLCの税制」税に関する論文入選論文集3巻(2007)65頁。
 - 7) 稲葉陵「組合課税についての一考察」税に関する論文入選論文集4巻(2008)25頁。
 - 8) 日本弁護士連合会調査室『条解弁護士法』(弘文堂、第4版、2007)622頁。
 - 9) しかし、既にパートナーシップが常態化している外弁に対してこのような説明を行うのはやや説得力に欠ける。更なる説明が求められるところであろう。野原一郎「米国におけるインターナショナル・リーガル・パートナーシップについて」司法法制部季報119号(2008)121頁。
 - 10) 外国法事務弁護士事務所は支店事務所という発想ではなく、あくまでも外国法の専門家として日本で活動することを認めたに過ぎない。したがって、海外の拠点とは一線を画した独立した事務所と捉える方がよいであろう。もっとも、日本における外資系法律事務所の中には、日本の事務所を支店のようなものと考えて、外国人弁護士を日本の代表者にすべく派遣するケースもあり得るが、先述の外国法事務弁護士に関するわが国の考え方からすれば、馴染まないやり方である。
 - 11) 混合法人とは、専門職法人の社員に日弁と外弁の双方を認めようとするものであるが、実質的には現在の弁護士法人の社員資格を外弁にも認めることに他ならず、日本における全ての弁護士を巻き込んだ弁護士法改正に関わる問題をはらんでいる。
 - 12) 原資格国では弁護士でも日本で外国法事務弁護士の登録を行っていないければ非弁となる。
 - 13) 何らかの形で外国からの指揮や命令があることは間違いないとされる。伊藤眞「外国弁護士制度研究会」議事録第10回(2009)12頁〔佐瀬発言〕。
 - 14) 増田晋「インターナショナル・パートナーシップと弁護士業務の拡大」外国弁護士及び国際法律業務委員会ニュース14号(2009)8頁。
 - 15) 「海外支店にも厳格に課税―日米欧、来年めどに新ルール」日本経済新聞2009年5月20日朝刊1面。
 - 16) ここでも、「叙述の順序とその理由について明確にする意義はあるのか」という問いが想起される。しかし、論文を構成する上でどのような順序によるべきかという争点について明確にする理由は、説明の順序についても複数の選択肢が存在しうるからに他ならない。したがって、論文においては、問題意識を表明するだけでなく、それをどのような方法で、かつ、どのような順番で論じていくのかを明確にすることが重要だと考える。
 - 17) 本節の叙述に際し、山内惟介編『国際手続法(上)』(中央大学出版部、初版、1997)を参考にした。
 - 18) 新村出『広辞苑』(岩波書店、第6版、2008)2212頁。
 - 19) 新村・前掲注(18)816頁。
 - 20) 野原・前掲注(9)118頁。
 - 21) 野原・前掲注(9)120頁。
 - 22) 増田・前掲注(14)8頁。
 - 23) 住所の概念に関する検討は本論の趣旨から逸脱するため、問題点を指摘するに留める。
 - 24) 住所の概念に関する論文として、例えば、矢内一好「日本国内における滞在日数と居住形態の判定及び恒久的施設の要件」税務事例37巻2号(2005)1頁以下、矢内一好「非居

- 住者に対する個人住民税の課税(上)」税61巻12号(2006)17頁以下、矢内一好「居住者・非居住者をめぐる最近の問題」税理50巻11号(2007)76頁以下、矢内一好「非居住者規定改正の方向性」租税研究697号(2007)131頁以下、酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(上)」税経通信63巻1号(2008)57頁以下、大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定(1)」税務事例40巻4号(2008)1頁以下。
- 25) 例えば、大阪高判昭和61年9月25日訟月33巻5号1297頁以下、最判昭和63年7月15日税資165号324頁以下、東京高判平成20年1月23日判タ1283号119頁以下。
- 26) OECD条約および同コメントリーは、勧告であって決定ではなく、また、国際慣習法として成立しているとも言えないから法的拘束力はないという見解がある。谷口勢津夫『租税条約論』(清文社、1999)16頁。
- 27) 川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメントリー逐条解説』(税務研究会出版局、初版、2006)63頁。
- 28) 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題」税務大学校論叢59号(2008)198頁。
- 29) 国際課税事例研究会「外国パートナーシップのパートナーに対する源泉徴収制度の創設」国際税務25巻3号(2005)98頁。
- 30) 丹菊博仁「民法組合等の外国組合員に対する源泉徴収義務の創設」国際税務25巻8号(2005)14頁。
- 31) 丹菊・前掲注(30)14頁。
- 32) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』(大蔵財務協会、四訂版、2005)55頁。
- 33) 窪田悟嗣「資産の流動化・証券化をめぐる法人課税の諸問題」税務大学校論叢37号(2001)278頁。
- 34) ここに、LLPを採用している欧米の法律事務所とGPを採用している日本の法律事務所との弁護士責任範囲に関する大きな違いが見られ、日本で外国弁護士の活動を議論する際の障碍となっている。
- 35) 森谷義光・飯島智宏「任意組合等の組合事業に係る個人組合員の課税の取扱いについて」国際税務26巻5号(2006)16頁。国税不服審判所裁決平成18年2月2日(裁決事例集第71号)118頁以下。
- 36) 例えば、パートナーシップ課税に関するリーディング・ケースともいえる船舶リース事件では、ケイマン諸島のLPは、日本の租税法上、民法組合にあたるとした。最判平成20年3月27日TAINSコードZ888-1342。
- 37) 我妻栄『債権各論(中-2)』(岩波書店、1962)768頁。
- 38) 広島高判昭和41年12月9日判タ204号177頁以下。
- 39) 永沢徹『SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価』(清文社、第3版、2006)293頁。
- 40) 永沢・前掲注(39)293頁。
- 41) 名古屋地判昭和60年3月25日税資144号741頁以下。
- 42) 東京高判昭和60年2月28日金判720号18頁以下。
- 43) 大判大正6年5月23日民録23輯917頁以下。
- 44) 我妻・前掲注(37)749頁。
- 45) 形式を優先させた判決として、東京地判平成17年9月30日判決判タ1266号185頁以下があり、実態を優先させた判決として国税不服審判所裁決平成15年6月30日(裁決事例集未搭載、東裁(法)平14-291)が挙げられる。

- 46) 東京地判・前掲注(45)185頁以下。
- 47) 大淵博義「任意組合による航空機リース事業の損失は利益配当契約による雑所得の損失として損益通算を否認した課税処分の可否(下)」税務事例37巻8号(2005)12頁。
- 48) 大淵博義「任意組合による航空機リース事業の損失は利益配当契約による雑所得の損失として損益通算を否認した課税処分の可否(上)」税務事例37巻7号(2005)6頁。
- 49) 永峰潤『非居住者・非永住者課税』(税務経理協会、初版、2000)25頁。
- 50) 矢内一好『租税条約の論点』(中央経済社、初版、1997)98頁。
- 51) 矢内・前掲注(50)98頁。
- 52) 国際課税事例研究会・前掲注(29)99頁。
- 53) 国際課税事例研究会・前掲注(29)99頁。
- 54) 窪田・前掲注(33)255頁。
- 55) 川田他・前掲注(27)76頁。
- 56) 小松芳明『租税条約の研究』(有斐閣、新版、1982)36頁。
- 57) 小松・前掲注(56)36頁。
- 58) 国税不服審判所裁決・前掲注(45)。
- 59) 国際課税事例研究会・前掲注(29)98頁。
- 60) 平成17年度税制改正による見解だが、改正に至った背景については、稲葉・前掲注(7)12頁以下参照。
- 61) しかし、通達の追加があり、所得税基本通達161-6の3(国内において行う組合契約事業から生ずる利益の範囲)で、国内源泉所得から生じたすべての利益が含まれると述べ、これは、161条1号に規定している「国内において行う事業から生ずる所得」だけで判定しないことを明らかにしたものと見える。
- 62) 東京地判・前掲注(45)185頁以下。
- 63) 中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集33号(1995)237頁。
- 64) 宮武敏夫「国際課税における恒久的施設」国際税務16巻11号(1996)21頁。
- 65) 名古屋高判昭和61年7月16日税資153号119頁。
- 66) 中里実『キャッシュフロー・リスク・課税』(有斐閣、1999)118頁。
- 67) 大淵・前掲注(47)17頁。
- 68) 日本の居住者である外弁パートナーが、外国法事務弁護士登録をしていなければ、当然のことながら、日本で法律事務を行うことはできない。この場合、例えば、書類の翻訳や経営上のアドバイスなどコンサルティング業務に終始することとなろう。もっとも、コンサルティング業務といえども、どこからどこまでが法律事務でどこからどこまでがコンサルティングなのかその境界は判然としない。
- 69) 松下滋春「代理人PEに関する考察」税務大学校論叢45号(2005)413頁。
- 70) むろん、他の各規定についても個別に検討することは意義がある。しかし、本論で取り上げた区分以外の所得に関しては主題を考察するに当たって直接関係のない規定であると考えことから、ここでは各要件の検討は省略する。
- 71) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。
- 72) 法令で禁止されている事業とは、例えば、賭博による所得、売春による所得などの違法所得のほか、詐欺、脅迫、窃盗、横領などにより財物を取得した場合としている(所得税法基本通達36-1)。注解所得税法研究会編・前掲注(32)182頁。

- 73) 金子宏『租税法』（有斐閣、第13版、2008）187頁。
- 74) 永峰・前掲注(49)58頁。
- 75) 川田他・前掲注(27)115頁。
- 76) 小松・前掲注(56)98頁。
- 77) 川田他・前掲注(27)244頁。
- 78) 小松・前掲注(56)98頁。
- 79) 例えば、外国法事務弁護士がアソシエイトである外弁（日本では無資格者）に対して、自己が作成したドラフトをクライアントへ電子メールで送付するよう指示した場合は是非について複雑かつ微妙な問題があると指摘されている。伊藤・前掲注(13)11頁〔下條発言〕。
- 80) 違法所得の課税を論じたものとして、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題（8－完）」判時770号（1975）13頁以下。
- 81) 最判昭和38年10月29日訟月9巻12号1373頁以下。
- 82) 金子・前掲注(73)頁187頁、注解所得税法研究会編・前掲注(32)404頁。
- 83) 違法所得を雑所得とした判断については、国税不服審判所裁決平成2年4月19日裁決事例集39巻41頁以下。
- 84) 佐藤英明「わが国における投資信託税制の立法論的検討」日税研論集41号（1999）159頁。
- 85) 金子・前掲注(73)406頁。
- 86) 牧野好孝「国際源泉課税の実務—新項目！任意組合等の源泉徴収—」国際税務26巻7号（2006）87頁。
- 87) 矢内一好「パートナーシップに対する租税条約の適用」税理43巻1号（2000）21頁。
- 88) 匿名組合契約に基づく利益の分配に対する課税上の取扱には、匿名組合契約の投資的品格と共同事業的品格という2つの側面が混在していることから、匿名組合分配益は12号所得になるが、共同事業の品格が強いと1号の2または1号所得となる。谷口勢津夫「匿名組合の課税問題」日税研論集55号（2004）150頁。
- 89) 酒井克彦「任意組合の構成員課税における所得区分の考え方」税務事例40巻10号（2008）4頁。
- 90) 金子・前掲注(73)187頁。
- 91) 酒井・前掲注(89)6頁。
- 92) 長谷部・前掲注(28)201頁。
- 93) 酒井・前掲注(89)2頁。
- 94) 佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究50号（1999）43頁。
- 95) 仙台高判平成11年10月27日訟月46巻9号3700頁以下、最判平成13年7月13日判時1763号195頁以下。
- 96) 国税不服審判所裁決・前掲注(35)118頁。
- 97) 佐藤・前掲注(94)43頁。
- 98) 佐藤英明「民法上の組合の組合員が受ける『給与』の所得分類」ジュリスト1189号（2000）124頁。
- 99) 佐藤・前掲注(98)124頁。
- 100) 佐藤・前掲注(98)124頁。

- 101) 東京地判・前掲注(45)185頁以下。
- 102) 窪田・前掲注(33)265頁。
- 103) 測圭吾「匿名組合契約と所得課税」ジュリスト1251号(2003)177頁。
- 104) 窪田・前掲注(33)267頁。
- 105) 川田他・前掲注(27)115頁。
- 106) 測・前掲注(103)177頁。
- 107) 測・前掲注(103)177頁。
- 108) 経塚作太郎『続条約法の研究』(中央大学出版部、1977)276頁。
- 109) 小松・前掲注(56)29頁。
- 110) 小松・前掲注(56)30頁。
- 111) 経塚作太郎『条約法の研究』(中央大学出版部、1967)439頁。
- 112) 経塚・前掲注(111)465頁。
- 113) 経塚・前掲注(108)284頁。
- 114) なお、二国間条約の多くは、匿名組合に基づく課税の取り扱いに関する条項が設けており、源泉地国の国内法に従って課否を判断することとなっている。
- 115) プリザベーション・クローズの意義に関する詳細は、矢内・前掲注(50)59頁以下。