

4. 明文の匿名組合契約を任意組合契約であるとした国の主張が斥けられたケース
～日本ガイドント事件（東高判平 19.6.28 判タ 1275 号 127 頁）～

(1) 事案の概要（少し簡略化してあります。）

本件は、国際的な製薬企業である米国Eグループから医療機器の販売を業とする米国Gグループを分離独立するという企業再編に伴い、日本国内においても、日本E社から日本法人G社が日本E社の日本国内における医療機器事業を譲り受けることとなりましたが、この買収には、約10億円の資金（以下、「本件資金」といいます。）が必要とされました。

日本法人G社は、オランダ法人G社との間で、平成6年11月11日付契約（以下、「本件契約」といいます。）を締結したところ、「匿名組合契約書」と題する本件契約において、日本国商法に基づく匿名組合を設立する、日本法人X社は「営業者」、オランダ法人G社は「匿名組合員」等とされていました。同年同月16日、オランダ法人G社は、日本法人G社に対し、本件契約に基づく匿名組合出資という名目で、9億7336万円余を送金しました。

オランダ法人G社の本件契約上の地位を承継したオランダ法人X社は、日本法人G社から、本件契約に基づく匿名組合分配金として、平成7年12月期に11億5113万円余、平成8年12月期に12億2196万円余、平成9年12月期に9億1140万円余、平成10年12月期に12億3101万円余（以下、これらを総称して「本件金員」といいます。）を受け取りました。

処分行政庁は、本件契約は任意組合契約である等とし、本件金員は、オランダ法人X社が日本国内に有する恒久的施設を通じて行う事業から生じた所得であり、法人税法138条1号（平成14年法律第15号による改正前）に規定する「国内源泉所得」及び所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とオランダ王国政府との間の条約（昭和45年10月23日号外条約第21号。以下「日蘭租税条約」といいます。（※））8条1項に規定する「企業の利得」にあたるとして、オランダ法人X社に対し、平成7年12月期分から平成10年12月期分までの各法人税について、平成13年2月8日付決定及び無申告加算税賦課決定（以下、「本件各決定」といいます。）をしました。

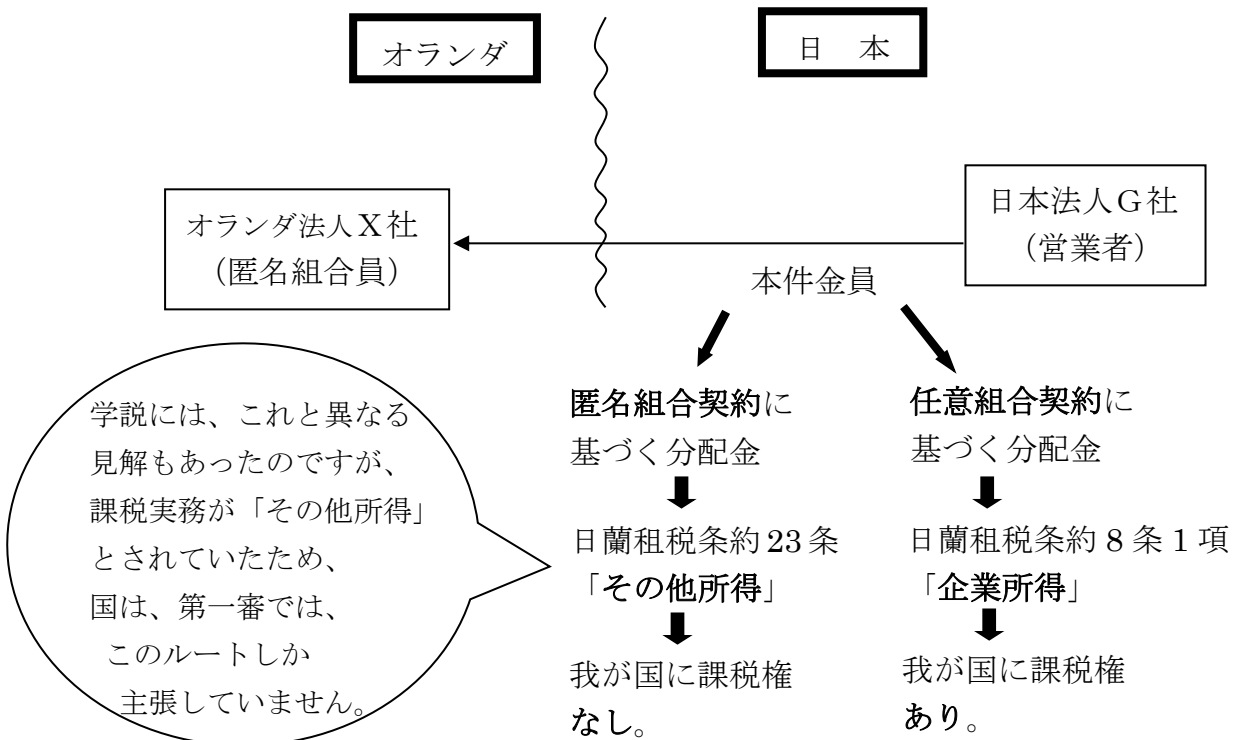
X社は、本件契約は匿名組合契約であり、本件金員は匿名組合契約に基づく利益分配金であり、日蘭租税条約23条に規定する「一方の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」（いわゆる「その他所得」）にあたるから、我が国には課税権がないとして、本件各決定の取消しを求めました。

(2) 争点

本件契約は、**商法上の匿名組合契約**であるか、それとも**民法上の任意組合契約**であるのか。

X社が本件契約に基づき日本法人G社から匿名組合分配金という名目で受領した**本件金員**は、**日蘭租税条約**に規定する**いずれの所得**に該当するか。

① 本件金員にかかる日本における課税関係



法人税法（平成14年法律第15号による改正前）

第4条

2 外国法人は、**第一三八条（国内源泉所得）**に規定する**国内源泉所得**を有するときは、この法律により、法人税を納める義務がある。

第138条

この編において「**国内源泉所得**」とは、次に掲げるものをいう。
(以下、略)

第139条

日本国が締結した**所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約**において**国内源泉所得**につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける法人については、同条の規定にかかわらず、**国内源泉所得**は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによる。(以下、略)

日蘭租税条約 (※)

第 8 条

- 1 一方の国の企業の利得に対しては、その企業が他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行なわない限り、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。一方の国の企業が他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行なう場合には、その企業の利得に対し、当該恒久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。

(以下、略)

第 23 条

一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。

② 本件金員にかかるオランダにおける課税関係

Gグループが本件資金を日本法人G社に提供するにあたって、オランダ法人G社による匿名組合契約に基づく出資を選択したのは、以下のような検討を行ったからです。

▶ 本件資金を**資本金**として**出資**する方法により提供する場合

→ 日本法人G社から生ずる利益の全額が日本法人G社の課税所得となってしまう上、出資により日本法人G社の資本金が5億円を超えるときは、会計監査人及び常勤監査役の設置が強制される等の規制を受け、**会社の運営コストが増加することが見込まれました。**

▶ オランダ法人G社が**匿名組合契約**に基づき**出資**する方法により提供する場合

→ 日本法人G社が行った医療機器事業から生ずる利益のうち、**匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分は、日本法人G社の課税所得金額の計算上、損金の額に算入されるから、日本法人G社には課税されないことになる上、匿名組合が、オランダから見ると日本にある恒久的施設となり、日本から見るとオランダにある恒久的施設となる組織を持ったものとして組成することができれば、匿名組合員（オランダ法人X社）についても、上記利益分配金が、オランダにおいても、日本においても、課税されない可能性があることが見込まれました。**

オランダ法人X社の本件金員に係る日本における課税関係については、既述のとおりです。

オランダ法人X社の本件金員に係るオランダにおける課税関係については、オランダ法人X社は、オランダの税務当局に対し、本件契約がオランダにおけるプライベート・リミテッド・パートナーシップに相当するという前提にたち、オランダ最高裁判所の判決を引き合いに出す等して、日蘭租税条約8条により、本件金員については、日本で課税されると主張し、オランダの税務当局も、日本に課税権があると判断した模様です。

つまり、本件において、X社が勝訴して本件各決定が取り消されれば、日本法人G社が行った医療機器事業から生ずる利益の9割（本件契約上、純利益の配分は出資割合に応じるとされ、X社の出資割合は、90.68%でした。）にも相当する金額が無税でオランダへ移転し、しかも、オランダにおいても免税となっているため、課税の空白が発生することになります。

③ 私法上の法律構成による否認

本件は、いわゆる「私法上の法律構成による否認」であるといわれています。

私法上の法律構成による否認とは、租税回避の意図をもって当事者が採用した私法上有効な取引を、課税上は無視して、通常取引形式に引き直し、課税がなされることをいいます。

本件において、国は、「匿名組合契約書」と題された明文の本件契約があり、本件契約には、日本商法に基づいて匿名組合契約を設立する等の条項があったにもかかわらず、本件契約は任意組合契約であると主張し、本件金員について、日蘭租税条約上、我が国に課税権があると主張しました。

裁判所は、日本法人G社及びオランダ法人G社は、日本法人G社が行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分についての課税を免れる目的で、匿名組合契約を成立させる意思の下に、本件契約書を作成した等と認定しています。

つまり、本件では、X社が、日本における課税を免れる意図（しかも、オランダにおいても、免税となっている）の下に、匿名組合契約として締結した本件契約について、国が主張するように任意組合契約と解し得るのか、すなわち、私法上の法律構成による否認が認められるのかが問題となりました。

(3) 判決

① 第一審判決（東地判平 17.9.30 判タ 1266 号 185 頁）

納税者勝訴

第一審判決は、まず、法人税法等に定義規定のない「匿名組合契約」の税法上の意義について、「商法上の匿名組合契約を指す」とした上で、商法上の匿名組合契約の意義について検討し、これについて、本件契約書の各条項に照らして丁寧に検討し、本件契約書は、「日本の商法に基づいて設立される匿名組合について、…日本法人G社及びオランダ法人G社が合意した内容を取りまとめた書面であると認めるのが相当である」と判示しています。

本件契約を任意組合契約であるとする国の主張については、その根拠としてあげた本件契約条項の訳に関する国の主張を全て斥けた上、「一般に、世界の販売市場を一定地域に区分し、各販売地域を各子会社に担当させるという方針を採っている企業群においては、投資のリスクをできる限り回避するという観点から、…有限責任の原則が適用される株式会社を子会社として設立していることが多いのは公知の事実である。Gグループから日本法人G社に多額な本件資金を提供しようとする場合、投資のリスクをできる限り回避するという観点から、有限責任の原則が適用される方法を選択して、本件資金を日本法人G社に提供するものとするのが自然かつ合理的である。…任意組合契約は、組合員が無限責任を負うものであるから、特段の事情がない限り、本件資金を日本法人G社に提供する方法として任意組合契約が選択されることはないと考えることができる。そして、本件契約の締結経過は、前記認定の通りであり、本件資金を日本法人G社に提供する方法として任意組合契約という方法を採用することは、全く検討されていないのである。…以上によると、オランダ法人G社と日本法人G社が任意組合契約を締結する意思を有していたと認めることはできない。」等と判示しました。

さらに、「当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、それにもかかわらず、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により当該匿名組合契約の成立を否定するには、その旨の明文の規定が必要であるところ、法人税を課するに当たってそのような措置を認めた規定は存しない。」等として、「本件契約の締結の大きな目的が税負担の回避にあるとしても、本件契約は、匿名組合契約であると認めざるを得ない。」と判示しました。

そして、「X社が本件契約に基づき日本法人G社から匿名組合分配金という名目で受領した金員は、日蘭租税条約 23 条に規定する所得に該当するから、我が国には課税権がない。」として、X社の請求を認容し、本件各決定を取消しました。

② 控訴審判決（東高判平 19.6.28 判タ 1275 号 127 頁）

納税者勝訴

第一審で敗訴した国は、大学教授の鑑定意見書を含む膨大な量の控訴趣旨書を提出したため、控訴審の第 1 回口頭弁論の開始が大幅に遅れたとのことです（T&A master 158 号 10 頁）。

しかしながら、控訴審判決も、本件契約は任意組合契約であるとの国の主張を斥けています。

また、国は、ドイツの国際税務の権威であるフォーゲル博士の鑑定書等を提出し、本件契約における匿名組合契約は、非典型的匿名組合契約であって、日本法人G社の事務所は、X社の日本における恒久的施設であると認めることができる等の新たな主張も追加しましたが、控訴審裁判所は、「本件契約において…我が国の商法に基づく匿名組合を設立した…ものであるから、我が国の商法、その他我が国の法律に予定されていない非典型的匿名組合という制度を当事者が想定して本件契約を締結したことはありえない」等として、これを一蹴しました。

そして、X社に租税回避の目的があったことについては、「税負担を回避するという目的それ自体は是認し得ないときもあろうが、税負担を回避するという目的から、本件資金を日本法人G社に提供する方法としてオランダ法人G社と日本法人G社との間において匿名組合を組成するという方法を採用することが許されないとする法的根拠はないといわざるを得ないことは、原判決が判示するとおりである。国が主張するような二重非課税の排除という目的は、匿名組合利益について源泉地国が課税ができることを租税条約の明文において明らかにするなどの措置により解決することが可能であり、それが相当な事柄である。」等と判示し、国の控訴を棄却しました。

③ 上告審決定（最決平 20.6.5）

納税者勝訴

上告不受理決定。

※ なお、新日蘭租税条約（「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」平成 22 年 8 月 25 日署名）が、平成 23 年 12 月 29 日（外交上の公文の交換日後 30 日目）に発効していますが、新日蘭租税条約と不可分の一部を成す議定書には、「条約のいかなる規定も、日本国が、匿名組合契約又はこれに類する契約に基づいて取得される所得及び収益に対して、日本国の法令に従って源泉課税することを妨げるものではない。」との条項（9 条）が盛り込まれています。

(4) 本件のポイント

・明文の契約書の存在の重要性 ～処分証書の法理～

ある法律行為を立証しようという場合、その法律行為を記載した文書（たとえば、契約書）があれば、それは極めて重要な直接証拠となります。

このような文書、すなわち、処分証書が真正に成立していれば、特段の事情がない限り、当該法律行為の存在が認められます。

これを処分証書の法理といいます。

・私法上の法律構成による否認について

金子宏『租税法（第14版）』（青林書院）123、124頁

課税要件の認定に必要な事実関係や法律関係の『外観と実体』ないし『形式と実質』がくいちがっている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならない。…
ただし、このことは、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。

中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」『租税法の基本問題』（有斐閣）・131頁

納税者の表示とは異なる真実の事実関係や法律効果に基づいて課税することが認められるのは、当該法律関係に係る意思表示が民法上の通謀虚偽表示であると認定されるといった極めて例外的な場合に過ぎない。

東京高判平 22.5.27 判時 2115 号 35 頁

課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきことになるが、私的自治の原則からすれば、いかなる法形式（契約類型）を用いるかは当事者の自由であり、…当該契約が税負担の軽い法形式（契約類型）で締結されたとの一事をもってそれを否認して、当事者が選択した法形式（契約類型）をそれと異なる法形式（契約類型）に引き直して課税することは許されない。しかしながら、…租税回避を目的として、当事者の選択した契約が不存と認定される場合または当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効と認定される場合には、当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許されるというべきである。