

そこが知りたい！

## 太陽 ASG 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 税務訴訟における「法律形式」について ～日本ガイダント判決～

税務調査では、当事者が選択した法律形式が単なる形式に過ぎない場合、真実の合意内容が何であったかが問題とされます。特に、選択された法律形式が、租税負担を著しく軽減する場合、租税回避目的の有無が、調査の過程で検証されるのが通例です。投資ファンドのスキームとして利用されることが多い「匿名組合契約」について、私法上の法律関係の存否が問われた判決が近頃出ました。今回は、その判決の意味合いを検証します。

### 匿名組合契約とは

その判決を紹介する前にまず匿名組合とは何かを、同じく投資スキームとして用いられる任意組合との比較によりおさえてみましょう。

匿名組合契約は、当事者の一方（匿名組合員）が相手（営業者）の営業のために出資をし、営業者がその営業から生ずる利益を匿名組合員に分配することを約束した 2 者間の契約です（商法 535 条）。

一方、「任意組合契約」は、数人が出資をして共同の事業を営むために協力することを約束した契約です（民法 667 条 1 項）。

### 匿名組合契約と任意組合契約との私法上の相違点

- ① 匿名組合契約の営業は営業者の単独営業ですが、任意組合契約の事業は原則として組合員が共同で営まなければなりません。
- ② 匿名組合契約の財産や第三者に対する権利義務のすべては営業者単独のものですが、任意組合契約の場合、すべてが組合員の共有です。

### 匿名組合契約と任意組合契約との税法上の相違点

- ① 匿名組合契約における営業は、営業者の単独営業のため、その営業から生ずる損益はすべて営業者に帰属した上、匿名組合員が分配を受けまたは負担すべき金額が、営業者の課税所得計算上損金に算入されます（法人税基本通達 14-1-3 参照）。一方、当該金額は、匿名組合員の益金または損金に算入されます。
- ② 任意組合契約における組合事業に関連する損益は、原則として各組合員の持分割合に応じて各組合員に帰属し、各組合員が申告納税義務を負います。

### 匿名組合に関する租税判決（平 20.6.5 平成 19 年（行ヒ）第 300 号上告不受理）

課税庁は、日本国内で医療機器販売事業を営む日本法人（日本ガイダント社）を営業者、出資者（匿名組合員）をオランダ法人とする匿名組合契約を任意組合契約と事実認定したうえで、その日本法人をオランダ法人の恒久的施設として、オランダ法人に対して法人税を課税しました。

日蘭租税条約上、匿名組合契約に基づき、日本の営業者からオランダの匿名組合員に支払われる分配金は、日本で課税されません（日蘭租税条約 23 条）。ところが任意組合契約から生ずる損益は、組合契約事業が行われる恒久的施設が日本国内に存在していれば、日蘭租税条約上も法人税の課税対象とされます。課税庁は両契約における日蘭租税条約上の取扱の相違点に着目し、匿名組合契約上営業者とされていた日本法人を、オランダ法人の恒久的施設と認定したうえで、法人税の決定処分を行いました。

二審東京高裁（平 19.6.28 平成 17（行コ）第 278 号）は、契約当事者間で匿名組合契約が現実に履行されている以上、税負担の回避が匿名組合契約の組成目的であったとしても、税務上これを否認できるとする法的根拠はないと判示しました。すなわち、医療機器販売事業が、オランダ法人と日本法人の共同事業（任意組合契約）であるとする課税庁の主張は退けられたのです、課税庁はこれを不服として上告の受理を申し立てましたが、受理されず納税者の勝訴が確定しました。

契約書が真実の法律関係を反映しないとする課税処分の多くは、印刷された契約書は存在するものの、当事者の意思の合致が存在しないとする事実認定によるものであり、私法上の「処分証書の法理」と「事実認定による税務上の否認」の対立は、訴訟になるケースも多く、前者を重視した判決と後者による課税処分を認めた判決の両方があります。本文の判決が、匿名組合契約の存在を認めた主要因は、匿名組合契約の要件を具備した契約書の存在のみならず、当事者間の法律行為も契約書の記載どおりであった点が多分に影響したものと考えられます。

### **お見逃しなく！**

最近の租税条約の改定では、匿名組合の損益分配について源泉地国課税を認める規定を新設する場合（日米、日英、日豪条約等）が多く、本件のような争いが生ずる余地が少なくなっています。日蘭条約も改定することで、両国政府が合意しています。