

高まる対・課税庁の戦略法務の重要性 企業の利益を守る「税法務」

日本ガイダント事件

鳥飼総合法律事務所
弁護士 鳥飼重和

1 事件の概要

本件は、オランダの法人（契約上の地位の承継がからむが、総括して、「GB」社という）が、日本ガイダントから受ける利益の分配に関して、主として租税回避の目的を実現するために、日本とオランダ王国との間で締結されていた日蘭租税条約を活用した事案に対して、課税庁が挑戦的課税処分をした案件である。

すなわち、GB社は、主として、租税回避をするために、日蘭租税条約23条のいわゆる「その他の所得」条項について日本に課税権がないことに目をつけ、かつ、匿名組合契約による利益分配金が前記23条の「その他の所得」に該当すると考えられたことから、GB社による日本ガイダントへの出資は、匿名組合契約によることにした。

それに対し、課税庁は、当該契約は任意組合契約であり、その契約に基づく利益分配は、日蘭租税条約8条1項の「企業の利得」にあたり、日本に課税権があるとして、決定処分をした。

2 判決の内容

本件の裁判における経過は次の通りである。

東京地裁・平成17年9月30日判決
→ 請求認容（納税者勝訴）

東京高裁・平成19年6月28日判決
→ 控訴棄却（納税者勝訴）

最高裁・平成20年6月5日決定
→ 上告不受理（納税者勝訴の確定）

ここでは、控訴を棄却した東京高裁判決の紹介をすることにする。

(1) 匿名組合契約か、任意組合契約か

東京高裁は、タックスプランニングを中核とする契約に至る経緯を詳細に検討し、さらに契約内容である条項等に関する控訴人の主張を検討し、日本ガイダントによる利益の分配金は、匿名組合契約によるものであり、日蘭租税条約8条1項の「企業の利得」ではなく、23条の「その他の所得」に該当するとして更正処分を違法とした。

(2) 租税回避の容認

租税回避目的がある場合について、違法の余地を残しながらも、本件では次のように判示する。

「税負担を回避するという目的から、…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」

3 「重要ビジネス判例」となる理由

(1) 日本ガイダント事件を重要判例とした理由

なぜ、日本ガイダント事件の判決を重要なビジネス判例として取り上げたか。その理由は、主に2つある。

① 企業経営における時代認識に深く係る

1つは、この判例の背景には、新しい法秩序に関する司法の時代認識が示されており、時代の流れに適応することが、企業経営において極めて重要だからである。

② 税務実務は法務の問題でもある

2つは、この判例は、日本企業における税務実務の従来の考え方を見直すべき必要性を示唆するものがあるからである。

以下において、①と②について、それぞれ説明することにする。

(2) 正しい時代認識を教える判例

本件は、日蘭租税条約を活用した典型的な租税回避の事案である。すなわち、日本ガイダントから利益分配を受けるオランダのGB社が日本から課税されないようにするために、日本ガイダントから分配を受ける利益を日本に課税権のない租税条約23条の「その他の所得」とするために、その利益分配を匿名組合契約に基づくものとしたのである。

従来、租税回避案件について、課税庁は事実認定・契約解釈によって私法上の構成を無視する形で否認をしてきた。この考え方は、課税権の確保を重視して、私法領域に対し税法の独自性を強調する立場でもあった。同時に、それは、私法的構成が重視されるべき経済市場を無視する官僚統制型秩序である裁量行政の重視を前提とするものであった。

ところが、経済のグローバル化によって、日本でも、法の支配によるルールに基づく自由競争を尊重することが要請されてきた。それは、同時に、自由競争の場である経済市場における私法的構成を重視する考え方に繋がるものである。そのため、法律（本件では条約）の規定もなく、官僚の裁量によって私法的構成を無視して税法の独自性に基づく課税処分が行われるのを容易に認めるわけにはいかない。

本判決は、この時代背景の影響を受け、経済市場を重視し、私法的構成である匿名組合契約を私法的面から重視し、納税者を勝訴させたのである。

(3) 税務実務の企業経営における正しい位置付けを示す判例

本件における判例は、企業経営から見た場合には、外国の企業における税務戦略の事案だともいえる。すなわち、キャッシュフロー経営におけるフリーキャッシュフローの最大化を図るための税務戦略を立て、企業の内外の専門家を活用している事案でもある。

そのためには、税務実務を会計的側面からではなく、法律的側面を重視して捉えている。その点に関して、裁判所は事実認定において、弁護士を含む税務の専門家が関与していることを納税者側に有利に用いている。

つまりこの判例は、タックスプランニングが適切に行われていることが税務実務の上で重要であることを示しているものであり、同時

に、日本の企業経営における税務実務のあり方の見直しについて考える契機を与えるものである。

4 判決を受けての実務指針

日本ガイダント事件判決は、タックスプランニングに関するものである。そこで、この判決を受けての実務指針をどう捉えるかを検討したい。その検討に当たって、日本企業におけるタックスプランニングとは何か、その際の注意点は何か、について考える必要がある。以下、順次説明することにする。

(1) 日本企業におけるタックスプランニングとは何か

① 欧米の主要な企業におけるタックスプランニング

欧米の主要な企業におけるタックスプランニングの目的は、税額の軽減である。日本ガイダント事件がその適例である。すなわち、税額を軽減することで、フリーキャッシュフローの最大化を図り、企業の将来への投資・借入金の元本の返済による財務強化・将来の不況恐慌へ備えるための内部留保・株主への利益還元等を実行するのである。

これが真のキャッシュフロー経営である。つまり、企業の利益から納税額を控除した残りが企業の経営者が自由に使えるキャッシュであり、そのため、経営において、フリーキャッシュフローを最大化させるための税額の軽減が重要になっている。

② 日本企業における税務の課題

ところが、日本の主要企業においては、税額の軽減を目的とするタックスプランニングは極めて少ない。少なくとも、経営戦略としてフリーキャッシュフローを最大化する税務

戦略を持っている企業は、極めて稀な存在である。経営者は税務問題を経営の重要な課題とは考えていないということである。

そのため、企業は、税務の専門家を採用し、あるいは、養成することを怠り、同時に、企業に税務に関する需要がないのであるから、外部においても真の意味の税務の専門家は育っていない。

その結果として、日本企業においては、税務の課題は2つあるといえる。1つは、税務問題がリスク管理の問題となっていることである。もう1つは、税務問題を解決するために、専門家の要請が必要になっていることである。後者の問題は、後述の(2)のところでも述べることにし、ここでは、前者のリスク管理との関係でのタックスプランニングについて述べることにする。

③ 日本企業のリスク管理のためのタックスプランニング

日本企業では、税務に関する専門家をほとんどかかえていない。税務の専門家として必要な要素は次の4つの要素であるが、これを備えた専門家は、ほとんどの日本企業にはいないからである。

- i 租税に関する法令等に精通していること
- ii 租税実務に精通していること
- iii 契約法等に関し、私法・国際法に通じていること
- iv 裁判実務における証拠法に通じていること

この4つの要素を備えた真の税務の専門家をタックスロイヤーというべきである。日本ガイダント事件では、オランダおよび日本の

税務の専門家が多数参加してタックスプランニングをしているから、i～ivの要素を備えたものとなっていた。

ところが、日本では、iおよびiiは税理士業務とされ、iiiおよびivは弁護士領域となっている。その結果、税務の専門家に対する企業の需要も少ないことから、タックスロイヤーと呼べる専門家はほとんどいない。

そのため、i～ivを備えたタックスロイヤーによってタックスプランニングが行われていないのが実情であるから、タックスプランニングと称するものはあるが、その多くの例では専門的に見て不完全である。

その結果、日本企業での税務実務では、タックスプランニングがある場合でもない場合でも、常に、リスク管理の観点が必要になってくる。すなわち、タックスプランニングのある場合には、そのプランニングに不完全なところはないかについてのリスク管理が必要である。

しばしば、通達だけでタックスプランニングをする例があるが、十分な注意をしないと租税法主義の立場に立つ近時の裁判所によって痛い目に遭っている事例があることを忘れてはならない。まさに、リスク管理の必要性があるのである。

さらに、通常は、タックスプランニングをしていない場合がほとんどである。いろいろな経営活動する際に、税務のことをほとんど考えた対処をしていないから、課税庁からすれば隙だらけに見え、徹底的な税務調査をされ、結果として容易に無視できない税額の課税処分をされてしまうことが少なくない。これも、税務にリスク管理の必要性を示している。

以上のように、タックスプランニングがある場合にも、ない場合にも、日本企業ではリスク管理の観点から、税務問題を考える必要がある。その上で、欧米の主要な企業に税務

戦略に対抗できるようにすることが国際競争上必要であると思われる。

(2) 日本企業でタックスプランニングをする際の注意点

日本企業でタックスプランニングをするには、課税実務の特徴を押さえる必要があるとともに、企業側の要員の問題も考える必要がある。この2つに区別して注意すべき点と取りあげる。

① 課税実務の特徴

i 課税庁側の基本的なスタンス

課税庁は、常に課税するための根拠を探していると考えておく必要がある。つまり、単に調査のための調査ということは稀にあるが、調査は課税するためにするものだと課税庁職員は思っていると想定する必要がある。

ii 課税の場合の根拠

課税庁は、企業側の間を突いてくるが、その隙として注意すべきは、つぎの2点である。

- 1つは、形式面での隙
- 2つは、実質面での隙

形式面の隙とは、法令等の形式面が具備していないと見られる場合に課税処分してくるものである。例えば、課税が軽減される租税特別措置法の要件事実が具備していない場合である。あるいは、課税の要件事実が具備している形式が認められる場合である。例えば、勘定科目で「利子」と書いたときは、その形式を突かれて源泉課税される場合がある。

実質面の隙とは、形式面が整っているように見えても、その実質を捉えられて、課税処分を打たれる場合である。本件のように、契約書の題名ではなく、契約書の各条項の内容、契約に至る経緯、契約外の事情等を総合的に判断されて事実認定され、あるいは、契約を

解釈されて否認される場合である。

iii 課税リスクを回避するためのタックスプランニング

課税庁の課税処分の特徴が分かれば、それに備えてタックスプランニングをする必要がある。そうだとすれば、形式面の隙と実質面の隙とを視野に入れて、この両面について隙をつくらないように、タックスプランニングをすべきである。

② 要員の問題

タックスプランニングをする場合には、タックスロイヤーがほとんどいない日本の現状を考えると、要員の問題に注意が必要である。日本では、十分なタックスプランニングをする場合には、企業内部と企業外部ともに、次の点を注意すべきである。

企業内部についていえば、通常、税務は経理部門が所管するが、税務実務は法律問題でもあるので、法務部門の協力が必要である。とはいえ、法務部門には、税務に精通している人材は通常はいないから、企業内部だけでタックスプランニングするのは無理であり、危険である。リスク管理のつもりが、リスクを拡大しないとも限らないからである。

そこで、企業外部の専門家の協力が必要となる。その場合、次の点を注意すべきである。税理士だけでは法務面で不完全であり、弁護士だけでも税務実務面で不完全であるから、税務に精通した税理士と相当程度税務に詳しい弁護士法律事務所との協力を得る必要がある。

(3) 税務に関する内部統制について

日本ガイダント事件を見るにつけ、日本企業には、税務に関する内部統制がほとんど整備されていない現実がある。

これは、企業の存続・成長に必須の基礎となる経営資源であるカネ（キャッシュ）に関

するリスク管理の観点から見て、内部統制上の不備ないし欠陥というべきである。

例を用いてこの点を明らかにしたい。例えば、A社において、税務リスク管理を怠ったため、本来納税の必要のない10億円の納税を強いられたとする。この10億円の企業経営における重大性を認識するとどうなるのか。

純利益2%の企業であれば、次のような計算式が成り立つ。

$$10\text{億円} \div 2\% = 500\text{億円}$$

つまり、10億円の納税は、500億円の売上と相当する経営上のインパクトを持つものである。この様なインパクトのある税務リスク管理＝キャッシュ管理は、経営上、内部統制の対象となるべき重要な事項ではないのか。

500億円の売上について、金融商品取引法上の内部統制の構築・運用が要請されるが、企業においてはそれ以上の経営情報として重要な税務に関する内部統制は必要がないのだろうか。

税務リスク管理は、本来、法的観点から重大な問題として捉える時代に入っていることを、経営者、監査役、経理部門・財務部門、法務部門は認識すべきである。

* * *

鳥飼重和（とりかい しげかず）
中央大学法学部卒業。税理士事務所勤務後、司法試験に合格。専門分野：経営法務を中心とした会社法。税務訴訟を中心とした税法。主著：『平成20年株主総会徹底対策』（共著、商事法務）、『豊潤なる企業 内部統制の真実』（清文社）