

ケーススタディ

税務リスク管理としてのタックスプランニング —日本ガイダント事件に見る 訴訟を前提とした税務対策の重要性—

1. まだまだ厳しい納税者の勝訴率

ここ数年、わが国法人の国際取引を対象として行われた課税処分に対し、最高裁判所の判決ないし決定が相次いで出されている。しかしながら、国内課税・国際課税を問わず、税務訴訟における納税者の勝訴率は、以前よりは上がったとはいえ、まだまだ厳しい。

課税庁が処分を行うときは、納税者の行為の実質面と形式面を見る。つまり、課税庁において事実関係を調査し、納税者の主張する事実関係と実態とが異なるとして実態に合わせて課税処分を行う場合と、納税者の主張する法律の適用（ないし不適用）が誤っているとして法律解釈により別の法律を適用して課税処分を行う場合と、その両方を根拠として課税処分を行う場合があるということである。

いずれの場合であっても、納税者が、十分に主張立証できないような、いわば納税者の弱い部分について処分がなされているケースが多く、そのような課税処分に対しては、納税者としては、「まさか課税されるとは思わなかった」という不服を持つことになる。

つまり、課税庁は、納税者の、

いわば「うっかりして生じたミス」をついてくるのである。

まさか課税されるとは思わなかったという事態が生じるのは、納税者が、これまで、税理士や弁護士などの専門家を入れた税務リスク管理への関心が低かったことに一因があると思われる。

すなわち、わが国において、税務リスク管理に対する関心は、これまで決して高いとはいえず、企業の内部統制においても税務リスク管理はあまり注目されて来なかった。

そのため、ある取引行為を行うにあたり、租税法をはじめとする関係法令の検討が不十分であったり、実態を裏付ける証拠の整備という観点が抜けてしまったりといったことから、納税者の予想もしない課税処分が行われてきたのである。

これは、企業側から見れば、本

鳥飼総合法律事務所 佐藤香織



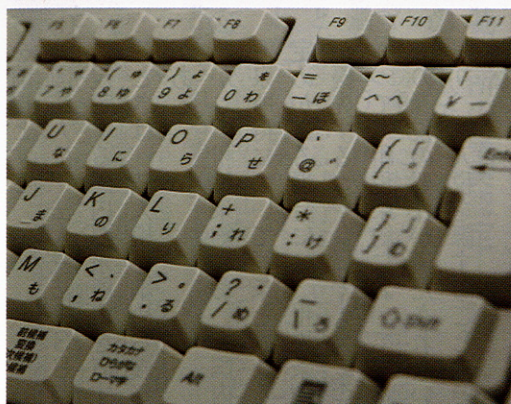
さとう・かおり

鳥飼総合法律事務所（東京）アソシエイト。弁護士。学習院大学法学部卒業。得意分野は税務訴訟・企業法務全般。

来納めるべき税額より多く納税をすることになるというリスクや、タックスプランニングを行っていてもそれが不十分なために支払う必要のなかった税金を支払うリスク、といった税務リスクとなつて現れることになる。

このような納税者が何ら構えをしていないことによる税務リスクは、どのように管理すればよいであろうか。これについては、前述のような課税庁の処分のポイントを念頭において対策を立てること、あるいは実際の税務訴訟の事案を検討することが有効なのではないかと思われる。

この点、国際法である租税条約、



国内法であるわが国の租税法、外国の租税法を精緻に調査し、法律にしたがった綿密なタックスプランニングのもとで行われた租税回避目的の法律行為について、裁判所が、税負担を回避するという目的があっても当事者の真の合意により行われた法律行為が否定される法的根拠はないと判断した事案がある（「日本ガイダント事件」。東京地裁平成17年9月30日判決（判例タイムズ1266号185頁）、東京高裁平成19年6月28日判決（判例時報1985号23頁）、最高裁平成20年6月5日上告受理申立ての不受理決定、納税者勝訴で確定）。

これは、多くの専門家が関わった綿密なタックスプランニングが成功した事例であるといえる。そこで、ここでは、日本ガイダ

ント事件を参考に、税務リスク管理の一手法としてのタックスプランニングの重要性と、それを税務リスク管理にどのように生かせるかについてのポイントを述べることにしたい。

2. 日本ガイダント事件の概要

(1) 事案

ここでは事案の概要の紹介のみにとどめる。

平成6年11月1日付けで日本法人G社とオランダ法人B社との間で締結された契約（「匿名組合契約」と称する契約。以下、当該契約書を「本件契約書」、当該契約を「本件契約」という）に基づき、オランダ法人B社の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、平成7年12月期から平成10年12月期の4期にわたり、総額約45億円の金員を、匿名組合分配金名目で受領した。

課税庁は、この金員につき、法人税法（平成14年法律第15号による改正前）138条1号に規定する「国内源泉所得」、及び、日本とオランダとの間の租税法約（以下「日蘭租税法約」という）8条1項の「企業の利得」に当たり、わが国に課税権があるとして、オランダ法人X社に対し、法人税の

決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を行った。

すなわち、課税庁の主張は、本件契約は匿名組合契約ではなく任意組合契約であり、日本法人G社の事業拠点はオランダ法人X社の恒久的施設であるから、「恒久的施設なければ課税なし」を定めた日蘭租税法約8条1項により、わが国が課税権を有することになるというものであった。

これに対し、オランダ法人X社は、①日本法人G社から受領した金員は、本件契約が匿名組合契約であることに基づく利益分配金であり、日蘭租税法約23条に規定する「その他所得」に該当するから、わが国には課税権はない、②仮に、オランダ法人X社が日本法人G社から受領した金員が日蘭租税法約8条1項に規定する「企業の利得」に当たるとしても、オランダ法人X社は日本国内に恒久的施設を有しないから、わが国には課税権がない、などと主張した。

(2) 争点

本件の争点は、主として次の2点であった。

①本件契約は、商法535条に規定する「匿名組合契約」であるか、民法667条1項の適用のある組合契約（任意組合契約）であるか。

②オランダ法人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、日蘭租税法約に規定するいずれの所得に該当するか。

3. 日本ガイダント事件の判決から見るタックスプランニングのポイント

(1) 国際法の重要性

わが国の憲法は、国際法である条約が、国内法に優先して適用されることを定める（日本国憲法98条2項）。したがって、租税法約は国内法の適用に優先する。

そして、租税法約の解釈は、条約に関する国際法上のルールを法典化した「条約法に関するウィーン条約」に基づき行われる。このような、国際法に関する基本的な理解が、国際的な課税問題を考える場合の前提となる。

したがって、国際的な取引を前提としたタックスプランニングを行う場合には、対象国とわが国との租税法約の有無、及び、その内容の調査が必須である。

日本ガイダント事件において、東京地裁及び東京高裁は、外国法人のわが国での納税義務の判断について、次のような基本的な考え

方を前提とする。

① 外国法人は、法人税法138条に規定する国内源泉所得を有するときは、法人税を納める義務がある。

② しかし、租税条約において国内源泉所得について同条と異なる定めがある場合には、租税条約が優先する(法人税法139条)に従って、租税条約において日本の課税の要件が満たされない限り、法人税を課することはできない。

④ そして、当該外国法人がオランダ国内に本店を有する場合には、日蘭租税条約が適用されるので、その定めを検討しなければならない。

⑤ 日蘭租税条約は、所得の種類を7条から22条までにおいて定め、居住地国と所得源泉地国に課税権を配分し、そのいずれにも該当しない所得については居住地国のみ課税権を認めている(23条)

つまり、裁判所は、当該外国と日本との租税条約が存在する場合、まずは、租税条約においてわが国に課税権があるかの判断を行うことを、明確にしている(なお、本件は、前記②の国内法の明文規定(法人税法139条)を根拠としているが、このような明文規定がない場合でも、日本国憲法の定

めから租税条約に基づく判断がまず行われると考える)。

このように、日本ガイダント事件においては、国際法たる租税条約の内容及びその適用が、国内法としてタックスプランニングが行われている。

これまでは、納税者はもとより、法律・税務の専門家であっても国際法への関心や認識が十分ではない部分もあったと思われる。国際法のパロリーは、今後ますます重要となってくるものと考えられる。

(2) 証拠の充実化—税務リスク管理の手法としての形式面の具備

日本ガイダント事件で、課税庁は、オランダのリミテッド・パートナーシップに関する裁判例の結論などを基に本件の争点に関する主張を行った。

これに対し、東京高裁は、「本件契約書の前文に、日本国商法に基づき匿名組合を設立したこと、11条6項(b)に、本件契約は日本法に準拠することがそれぞれ規定されているから、本件契約は我が国の商法を準拠法として締結されたものと認められる。従って、本件において、被控訴人が我が国に恒久的施設を有していたかを判

断する際に基準とすべきものは、我が国の商法及び日蘭租税条約である」と判断した。

つまり、裁判所は、本件契約書においては、日本国の商法に基づく匿名組合を設立したこと、及び本件契約は日本法に準拠することが明確であることから、外国の裁判例・学説などは、単なる参考以上の意味を有しないと考えていると思われる。

さらに、裁判所は、「我が国の商法、その他我が国の法律に予定されていない制度を当事者が想定して本件契約を締結したということとはありえない」とも述べる。

つまり、契約書が存在する場合には、その内容が当事者の意思や実態と異なるということが証明できない限り、裁判所は、契約書の内容を前提として判断するのが原則である、ということである。

これは、「書面」という形式的な証拠が最も重視される「訴訟」という場面で述べられたものではないが、訴訟には至らないとしても、契約書が存在すれば、それは重視されざるを得ない。

なぜなら、契約書は、通常、契約当時の当事者の意思を反映させて作成したものであり、そしてそれが客観的に明らかになっていると考えられるためである。したがって、契約書は、単に作

成しさえすればよいというものではなく、後に問題が生じたときのリスクを想定して、その内容に細心の注意を払って作成することが、税務リスク管理においては欠かすことができないといえよう。

(3) 実態を伴った形式面の整備—税務リスク管理の手法としての実質面の具備

形式面の重要性は前述のとおりであるが、その形式面も、実態を反映したものでなければ、仮に訴訟となった場合、その証拠価値を十分に生かすことはできない。

それどころか、単に辻褃合わせの契約書を作成しただけでは、「形式面を整えるためだけに作成した契約書」との印象を持たれてしまい、仮装・隠べいの証拠となってしまうおそれもある。

日本ガイダント事件の地裁判決及び高裁判決においては、本件契約の締結に至る経緯について、事実関係を詳細に認定した。そして、その判示において、「日本の税務当局の細部にわたる精査を受けたとしても、万が一にも匿名組合契約が否定されることがないようにするために、匿名組合契約の内容について慎重に検討を重ね、平成7年1月ころに契約書の最終案を完成した」(高裁判決)とし、課税庁の主張(当事者の意図に反す

るような契約書の文言解釈の主張)は、到底採用できないと判断した。

つまり、この判断から、「契約書」という形式面が重要であることはいままでもないが、契約書がありさえすればいいというものではないということがわかる。

契約書には、当事者の真の意思が現れていなければならず、当事者が真に意図した法律行為を実現させる内容であつてはじめて、契約書及びその文言が、証拠価値を持つといえる。実態を伴うものであつてこそ、形式に価値があるのである。

税務リスク管理を行う場合には、単に形式のみを整えるのでは不十分であるという例として、大変参考になると思われる。

(4) 租税回避事案における裁判所の事実認定—仮装か真の意思か

税務争訟においては、「租税回避の目的の有無」が問題となることが多くある。特に目立つのは、わが国の企業が海外取引を利用して国際的租税回避を行っている指摘される事例である。

本来、法律の範囲内での税負担の軽減は、違法な租税回避(脱税)とは異なる。ところが、課税庁は、「税負担の軽減=違法な租税回避」

と主張してくることがある。

そして、法律に従ったタックスプランニングが十分に行われていないような事案においては、「租税回避目的がある」と判断されたことによつて納税者勝訴の可能性は限りなく低くなつてしまう傾向があるように思われる。

ところが、日本ガイドント事件においては、「本件契約が租税回避目的で行われた」ということは、納税者も否定していない。それどころか、納税者は、綿密なタックスプランニングのもとに本件契約を締結したことを、訴訟において主張立証し、それが、納税者に有利な事実認定に結びついているのである。

すなわち、東京地裁及び東京高裁は、本件において租税回避の目的があつたことは認めたと上で、二一般論として、租税回避という目的が認定された場合には、その選択された手段・態様によつては、違法という認定がされることはありうるが、そのような目的自体、自由主義経済体制の下、企業又は個人の合理的な要求・欲求として認められる場合もある。そして、税負担を回避するという目的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、本件資金を日本ガイドントに提供する方法として匿名組合を

ILS出版の刊行物

発売中!

米国特許法研究

B5版 302頁
定価3,500円
(税・送料別)

特許法の歴史、原理、そして実務を考える

著者 米国弁護士 ヘンリー幸田

米国特許法の歴史、現行の原理と実務、さらにはその未来像までを課題とする総合的研究書

— 主な内容 —

第1章 ◆ 序論：特許制度を考える

<パテントとは何か><特許の哲学的原理について><特許批判論を考える>

第2章 ◆ 特許制度の歴史を辿る

<イントロダクション><ベネチア特許法><英国専売条例><日本専売特許条例><米国特許法>

第3章 ◆ 特許出願

<バックグラウンド><登録要件><出願手続><審判・控訴>

第4章 ◆ 登録後の手続

<イントロダクション><訂正証書><再発行><再審査>

第5章 ◆ 特許侵害

<バックグラウンド><特許侵害><特許侵害判定方法><均等論を考える><逆均等論><特許侵害重要判例を考える>

第6章 ◆ 損害賠償

<イントロダクション><損害賠償額算定方式><故意侵害に対する3倍賠償>

第7章 ◆ 特許訴訟

<バックグラウンド><提訴・訴答手続><証拠開示手続><略式判決><トライアル><判決><控訴><代替的紛争解決手続>

第8章 ◆ 防御方法

<イントロダクション><不正行為><特許権の乱用><エストップ><ラッチェス><時効>

第9章 ◆ 知的財産の活用・未来の知財戦略

<知財をめぐる国際環境><パテント・ポートフォリオ(PP)戦略><理想の知財戦略>

お問い合わせおよびご予約は・・・

(有)ILS出版 〒152-0001 東京都目黒区中央町2-40-8-201 TEL03-5721-6080/FAX03-5721-6104
e-mail: order@ilslaw.co.jp ホームページ: <http://www.ilslaw.co.jp>

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ころである」とした（高裁判決、傍線は筆者）。

つまり、税負担の軽減を目的とする行為であっても、その私法行為自体が仮装行為ではなく、真の意思による法律に基づいた行為である以上、その私法行為自体の有効性を否定することは、法的根拠がない限りできないということであり、それゆえ、本件契約は匿名組合契約と認められないと判断したのである。

納税者としては、「そもそも租税回避は存在しない」という主張をすることが多い中、裁判所が、納税者の租税回避目的を正面から認めただで納税者勝訴の判断を行ったことは、非常に画期的なことであるともいえる。

しかし、法律に基づくタックスプランニングが、裁判所において認められるのは、極めて当然のことであるとも考えられる。

裁判所が法令を重視して判断を行うという当然のことを改めて認識し、これを税務リスク管理に取り入れるという意識を持つことが必要である。

なお、東京高裁は、これに加え「控訴人（＝課税庁）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」と判示した（傍線は筆者）。これは、いわば法の不備を裁判所が指摘したということであり、かなり踏み込んだものともいえる。

ただ、わが国では、条約が法律に優位することは日本国憲法98条2項において定められていることであり、租税条約を重視した判断がなされるのも当然のことであろう。

4. 税務リスク管理としてのタックスプランニングにおけるその他の注意点

税務実務は、実際は通達に基づいて運用されているところが大きい。したがって、納税者は、通達に基づいて行動している限り課税庁によって処分されることはない。と予測するであろうし、それは基本的には間違いではない。

ただし、通達は法令ではないことを忘れてはならない。税務訴訟においては、裁判所は、法令ではない通達のみを、その判断の根拠とすることはできない。裁判所の判断

は、前述のとおり、法令に基づいて行われるものである。

したがって、税務リスク管理としてのタックスプランニングにおいては、当然のことながら法令の十分な理解とそれを利用したスキーム作りが必要となる。

5. 税務リスク管理に向けての体制作り

（1）企業における体制作り
— 法務・経理などの各部署の連携

税務リスク管理を行うには、税務、会計、その他の法律の知識はもちろん、現場におけるニーズ、訴訟までを見越したリスクヘッジなど、あらゆる方面からの検討が行われることが望ましい。

そのためには、法務、経理、その他関連部署が連携をして、自社のニーズは何か、それによってどのような税務リスクが生じる可能性があるのか、税務リスク管理のためのベストのスキームは何かなどを、検討できる体制を作っていくことが、今後はますます重要となってくると思われる。

（2）専門家の活用

前述のとおり、税務リスク管理には多方面からの検討が必要であり、それは専門家によって行われ

るのが本来であろう。ここでいう専門家とは、租税を理解した弁護士と、税務実務に精通した税理士であり、それぞれの専門性を、税務リスク管理に生かすことができれば、より実効性のある税務リスク管理を行うことができる。

わが国においては、このようなスキルを持った専門家は、まだ多くは存在しないのが実情であるが、税務争訟案件を多く扱う専門家や法律事務所へ依頼をすることにより、より効果の高い税務リスク管理の実現へとつながるであろう。

6. 訴訟を見据えた税務リスク管理は事前の予防にもつながる

本稿は、日本ガイダント事件の判決内容の当否などについて述べたものではなく、あくまで税務リスク管理としてのタックスプランニングの観点から、同事件を見たものである。

税務リスク管理は、究極的に訴訟となった場合を見据えて行われることが望ましい。そして、そこまでを見据えた税務リスク管理を行うことができれば、それによって、そもそも課税庁の処分を踏みとどまらせる可能性も、高くなるものと思われる。