

# 匿名組合の分配金が日蘭租税条約の『その他条項』に該当する事例

裁判例 東京地方裁判所平成 15 年（行ヒ）第 529 号 法人税決定処分取消請求事件

裁決事例 東裁（法）平成 14 第 291 号

専修大学大学院法学研究科修士 2 年

五十嵐 一徳

## はじめに

本事例は、オランダ法人である A 社（以下、「A 社」、「原告」、「請求人」という。）が受領した、日本法人との間で税負担を回避する目的で締結した匿名組合契約に基づく分配金の取扱について本件匿名組合契約が（ ）商法 535 条に規定する匿名組合契約に該当するか、若しくは民法 667 条の適用のある組合（以下、「任意組合」という。）に該当するか、（ ）「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」（以下、「日蘭租税条約」という。）の規定上どの所得に該当するか争われたものである。原告（請求人）は日蘭租税条約 23 条（その他所得）に規定する「明文規定のないもの」に該当するため日本国において課税権はないとしていたが、被告（課税庁）は、A 社は匿名組合契約とはいえ任意組合に該当し、日本国内において恒久的施設を有すると認められ、同条約 8 条（事業所得）の「企業の利得」に該当するとして法人税の決定処分及び無申告加算税の決定処分を行った。今回は匿名組合を利用した租税回避の否認の限界について事例を研究する。

## 1. 事実

### (1) 事実の概要

#### I. 事実の骨子

日本 B 株式会社（以下、「日本 B 社」と）とオランダ王国（以下、「オランダ」）の法人である C 社（以下、「C 社」）は、平成 6 年 11 月 1 日付けで契約を締結した。原告は、C 社の同契約上の地位を承継したオランダ法人である。本件は、被告が、原告が同契約に基づき日本 B 社から受領した金員は、原告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、平成 14 年法律第 15 号による改正前の法人税法 138 条 1 号に規定する「国内源泉所得」及び日蘭租税条約 8 条 1 項に規定する「企業の利得」にあたるとして、原告に対し、原告の平成 7 年 12 月 5 日から同月 31 日までの事業年度（以下、「平成 7 年 12 月期」）分、平成 8 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日まで事業年度（以下、「平成 8 年 12 月期」）分、平成 9 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日まで事業年度（以下、「平成 9 年 12 月期」）分及び平成 10 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日まで事業年度（以下、「平成 10 年 12 月期」といい、以上の各事業年度を総称して「本件各事業年度」という。）分の各法人税について平成 13 年 2 月 8 日付けの決定及び無申告加算税賦課決定をしたため、原告が 1) 原告が日本 B 社から受領した上記金員は上記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、日蘭租税条約 23 条に規定する「一方の居住者の所得で前各条に明文規定がないもの」にあたるから、わが国には課税権がない、2) 仮に原告が日本 B 社から受領した上記金員が日蘭租税条約 8 条 1 項に規定する「企業の利得」にあたるとしても、原告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く、したがって、上記決定及び無申告加算税賦課決定は違法であるなどと主張して、上記決定及び無申告加算税賦課決定の取消しを求める事案である。

### 前提となる事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。なお、証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることのできる事実並びに当裁判所に顕著な事実は、その旨付記しており、それ以外の事実は、当事者間に争いがない事実である。

#### ( ) 当事者

- (a) 原告のほか、B・コーポレーション、E社、C社、日本B社等を含む企業グループであるBグループは、アメリカ合衆国(以下、「米国」)のDグループから心臓ペースメーカー、血管カテーテル等の医療機器の販売を業とする事業グループを別法人として分離独立して作られた企業グループである。
- (b) B・コーポレーションは、平成6年、D・アンド・コーポレーション(以下、「D社」という。)の医療機器部門の九つの事業会社のうち、ペースメーカー、血管カテーテル等の医療機器の販売に係る五つの事業を分割譲渡することによって、アメリカにおいて設立された会社である。
- (c) 日本B社は、平成6年7月15日、日本において医療器具を販売することを目的として、E社が1000万円の資本金全額を出資して、日本において設立された会社である。
- (d) C社は、平成6年10月21日、オランダにおいて医療器具の販売及びマーケティングを行うとともに、米国以外の地域で同様の事業を営む多数のB・コーポレーションの子会社及び関連会社の持株会社としての機能を果たすことを目的として、B・グループ内の会社であるE社が100%出資して、オランダにおいて設立された会社である。
- (e) E社は、C社に対し、平成6年10月27日、日本B社の株式のすべてを譲渡した。これにより日本B社は、C社の100%出資の子会社となった。
- (f) C社は、日本B社に9000万円の追加出資をして、同社の新株を引き受けた。これにより日本B社の資本金は、平成6年11月17日、1億円となった。
- (g) B・インターナショナル・ビーヴィ(以下、「F社」)は、平成7年12月5日、C社がその保有する日本B社の全株式を現物出資して、オランダにおいて設立された会社である。これにより日本B社は、F社の100%出資の子会社となった。

- (h) 原告は、平成7年12月5日、C社がその100%出資して、オランダにおいて設立された会社であり、その本店はオランダ国内にある。
- ( ) 原告が日本B社から金員を受領するにいたった経緯
- (a) 日本B社は、Dグループ内の会社である日本D株式会社(以下「日本D社」という。)との間で、平成6年7月18日、1)日本B社は、日本D社の日本国内における医療機器事業を同社から譲受け、2)上記1)は同年11月1日から効力を生ずる旨の契約を締結した。
- (b) 日本B社とC社は、平成6年11月1日付けの「匿名組合契約書」と題する契約書(以下、「本件契約書」)を取り交わした(以下、日本B社とC社との間においてこれにより成立した契約及びその後同契約が修正・承継された契約をいづれも「本件契約」といい、本件契約書上の表記において「匿名組合」とされている組合を「本件組合」という。)。本件契約書上の表記では、日本B社が「営業者」、C社が「匿名組合員」であった。C社は、同月16日、本件契約に基づく匿名組合出資という名目で9億7336万0512円を日本B社に送金した。
- (c) 日本B社とC社は、平成7年12月5日、本件契約書10条1項を「営業者及び匿名組合員は、他の全組合員の全員の一致の合意なく本契約に基づく権利、義務を譲渡、移転、売却、交換をおこない、第三者を組合員として交代させてはならない。」と改正すること、本件契約書の条項のうち上記以外のその他の条項は有効とすることを合意した。
- (d) C社は、平成7年12月5日、C社が保有する本件契約にかかる出資持分を現物出資する方法により、オランダ法人である原告を設立した。日本B社は、同日、C社及び原告に対し、出資条件は本件契約書に定められているところと同様とするものとして、C社が保有する本件契約に係る出資持分を原告に移転することに同意した。以上により、本件契約書上の表記では匿名組合員とされていたC社に代わって、原告が本件契約における匿名組合員ないし組合員の地位を承継した。
- (e) 日本B社が本件契約に基づいて原告に支払った「匿名組合分配金」は、平成7年12月期の分が11億5113万7451円(以下、「平成7年12月期の利益」)、平成8年12月期の分が12億2196万7773円(以下、「平成8年12月期の利益」)、平成9年12月期の分が9億1140万1783円(以下、「平成9年12月期の利益」)、平成10年12月期の分が12億3101万3120円(以下、「平成10年12月期の利益」といい、これらの「匿名組合分配金」を総称して「本件各利益」という。)であった。

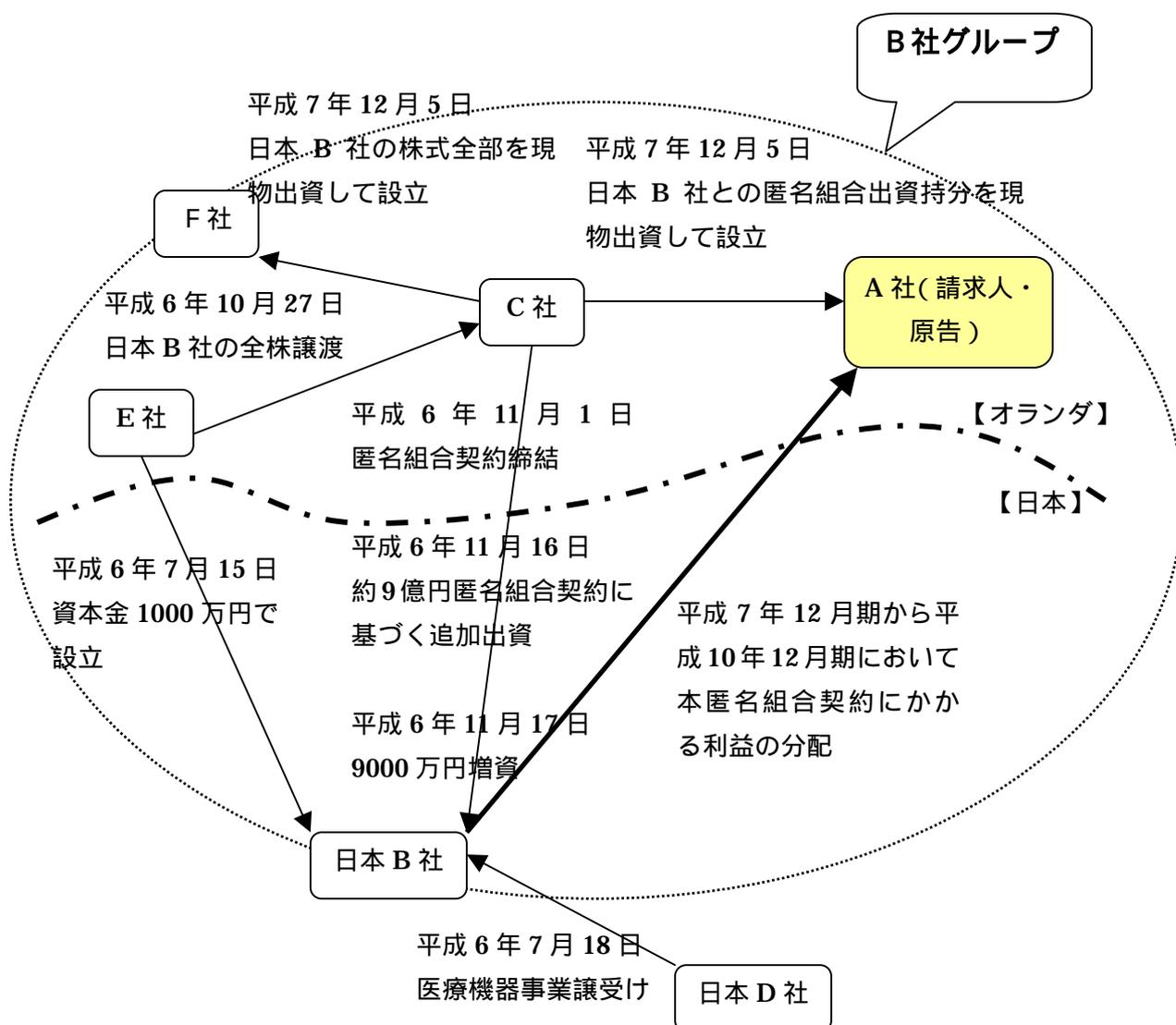
## 争点

( ) 本契約は、商法 535 条に規定する匿名組合契約（以下、「匿名組合契約」又は「商法上の匿名組合契約」という。）であるか、それとも任意組合であるか。

( ) 原告が本件契約に基づき日本 B 社から匿名組合分配金という名目で受領した金員は、日蘭租税条約に規定するいずれの所得に該当するか。

( ) 平成 7 年 12 月期の組合持分譲渡に関する税額の計算、平成 10 年 12 月期の交際費等に関する税額の計算、並びに平成 9 年 12 月期及び平成 10 年 12 月期の寄付金の損金不算入額に関する税額の計算に、それぞれ誤りがあるか。

以上 3 つの争点のうち、今回は ( ) ( ) について検討するが、そもそも ( ) において匿名組合もしくは任意組合いずれに該当するかにより ( ) の取り扱いが左右されることとなると思われる。



## (2) 当事者の主張

### 原告の主張

#### 1) 争点( )について

本件契約からすると、本件では、営業者と匿名組合員との間で匿名組合契約を締結する意思は認められるが、任意組合契約を締結する意思は認められない。日本において事業を行ったことがない企業グループが日本において事業を開始し、かつ、特に開業時のリスクが無視できない場合には、子会社を設立する。これは、株式会社の有限責任の原則により、子会社に出資した企業グループの損害額が出資額の限度にとどまるので、投資リスクを軽減することができることを考えてのことである。近年、匿名組合出資は、借入、増資とならんで出資者のリスクを限定する資金調達方法のひとつとして匿名組合出資を選択したのである。

本件契約書6条1項では、日本B社が営業者として本件事業を単独で営むことが定められていること、日本B社の資産は日本B社が単独で利用しており、原告が上記資産を利用したことはなかったこと、原告は、日本B社の営業行為に関与したことはなかったこと、原告が使用している日本B社の設備はひとつもなかったこと、日本B社に駐在する原告の社員も存在しなかったこと、原告は、本件契約の契約期間中、日本B社の事業活動を監督したことはなかったことなどからすると積極的な関与をしていなかったのは明らかである。また、取引に際してどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、当該取引に係る当事者の自由な選択に任されており、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引きなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているわけではない。したがって、当事者が明確な意思をもってある契約方式を選択した場合、その契約の法形式は、原則として尊重されるべきであり、その契約方式が通常のものであるか否か、選択することに合理性があるか否かを理由として、契約の法的性質を論じることは失当である。

#### 2) 争点( )について

本件各利益は、原告が匿名組合契約である本件契約に基づき日本B社から受領した匿名組合分配金であるところ、日蘭租税条約には匿名組合分配金に関する明文の規定がないから、匿名組合分配金は日蘭租税条約23条に規定する「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」に当たる。したがって、わが国には、本件各利益に対する課税権はない。

### 被告の主張

#### 1) 争点( )について

商法上の匿名組合は、一般に、出資者にとっては投資の有利性と秘密を享受することがで

き、営業者にとっては経営の自由度が確保できる制度として利用されている。ところが、本件において、原告は、オランダにおいて「B」の名称を使用して営業を行っているから、本件契約において原告が出資者の名称を秘匿することができる匿名組合契約方式を採用しなければならない理由はない。また、本件契約の出資者は、本件契約の締結時には日本B社の親会社であったC社であり、平成7年12月5日以降は、日本B社の株式の全部を間接的に保有するC社の100%子会社である原告であるから、やはり営業者とされる日本B社が経営の自由度を確保するために本件契約において匿名組合契約方式を採用しなければならない理由はない。さらに、仮に本件契約が匿名組合契約であるとすると、本件各利益（本件事業から生じる利益の約90%相当額）は、匿名組合契約に基づく利益分配金ということになるから、C社の匿名組合員という地位を承継したとされる原告の課税所得としてわが国では課税されないのみならず、本件各利益は、日本B社の課税所得の計算上、損金の額に算入されるから、日本B社においても課税されないことになる。しかも、原告は、オランダ課税当局に対し、原告が本件事業に出資するとともに、本件事業の営業者である日本B社の業績に対して直接かかわっているから、本件事業を原告の事業とみなすことができるので、日本B社は原告の固定的な機関となり、課税権は日本にある旨主張し、オランダ課税当局は、最終的には原告の上記主張を認めて、原告が日本国内に恒久的施設を有していることを理由に、本件各利益に課税しないこととした。したがって、原告は、本件契約が、租税負担の軽減効果に着目したものにほかならず、C社の匿名組合員としての地位を承継したとされる原告の租税回避の意図は明らかである。また、原告は、匿名組合員という名目ではあるが、単なる投資家ではなく、Bコーポレーションの統括の下に仕組みられた本件事業のスキームの重要な構成員とみるほかない。原告は、自らが単なる出資者ではなく、匿名組合員として本件事業に隠れた事業者として参加している旨主張しているが、原告が単に隠れた事業者として本件事業に参加しているということではできず、Bグループの構成員として、同グループの意思決定を通じて、日本B社と共同して本件事業をおこなっていると見ることができる。

以上のことから、本件契約の内容及び本件事業の実体を総合すると、本件契約は、匿名組合契約ないしこれに準ずる契約ではなく、原告と日本B社を構成員とし、日本B社を業務執行組合員とする任意組合契約に当たると解すべきである。

## 2) 争点( )について

本件契約は、原告と日本B社を構成員、日本B社を業務執行組合員として原告と日本B社が共同して本件事業を行うという内容の任意組合契約であるから、本件事業は、本件契約に従い、対外的には日本B社の名義を使用して日本B社の単独事業として行われていたが、原告にとっては、原告が保有する本件恒久的施設を通じて日本国内において行う事業であるということができる。本件事業は、日蘭租税条約8条1項に規定する「事業」に当たるといふべきであり、また、本件事業は前述のとおり、本件事業は原告と日本B社との共同事業であり、原告の企業活動そのものであるから、本件事業から生じた所得である本件各

利益は、日蘭租税条約 8 条 1 項にいう「企業の利得」に該当するというべきである。そして、原告が日本国内に有する本件恒久的施設を通じて日本国内で行った本件事業から生じた所得であり、そのすべてが本件恒久的施設に帰属する。

以上によれば、本件各利益については、日蘭租税条約 8 条 1 項に規定する「企業の利得」として、わが国に課税権があるというべきである。

## 2. 判断及び判旨

### (1) 審判所の判断

【請求棄却・・・平成 15 年 6 月 30 日判決 東裁（法）平 14 第 291 号】

#### 1) 争点( )について

本件組合契約は同一企業グループ内の内部的契約であること。請求人及びC社は同じ場所で同じ役員が兼任し、いずれの法人も、日本B社の設立及び本件営業譲渡契約後に設立されており、ことさら請求人及びC社をオランダに設立しなければならない理由がみとめられないこと。つまり、C社及び請求人が組合員になる必要性は認められず、グループ間の通信記録によれば、匿名組合員に適用される特別な課税ルール及び日本とオランダ両国での課税を回避するために、オランダに請求人及びC社を設立したことが認められる。

本件組合の出資資金及び増資資金等はすべてグループ内の企業から調達されていること及び、請求人は、本件組合事業開始後に、本件組合契約に係る出資持分を譲受けていることから、匿名組合員である請求人と営業者である日本B社との共同事業性の有無を判断するには、各当事者だけでなく、Bグループ全体で行うべきである。そうすると、D社の医療事業部を分離独立し、全世界の当該事業をグループ全体で統一的に展開する中で、本件組合契約が締結され、本件組合契約も当該グループの究極の親会社の意思決定の下に、事業がグループ全体で、共同で行われていたことは明らかであり、本件組合契約の契約当事者である請求人と日本B社が当該グループの一員として設立されている以上、結果的に、請求人は、本件組合事業に関与していることとなる。また、本件の匿名組合員である請求人は、その名称の一部に『B』という名称を付した上で、オランダにおいて日本B社と同様の事業を営んでおり、自らの名称を秘密にしなければならない理由はなく、請求人に商法上の匿名組合契約を採用しなければならない特段の理由はみとめられない。出資者である請求人の名称の一部に『B』が使用されている以上営業者と取引する第三者に対し、匿名組合員が共同事業者であるか、又は、営業者であるかのごとき外観を与えていることは事実であり、匿名組合の特徴のひとつである組合員の匿名性に反している。通常、匿名組合における営業者は、組合員からの出資を自らの財産とした上で、自己の全財産をもって自ら営業をするものであることから、出資及び利益の分配という観念はないにもかかわらず、本件の営業者である日本B社は本件組合に対し出資持分を有している。また、日本B社の事業がすべて本件組合事業であることから、本件組合契約書に営業者の財産と組合財産の区分及び区分經理の定めがあるにもかかわらず、日本B社は、本件組合に対する出資

持分を自らの財産と区分することなく、自らの出資持分の出資割合に基づき利益の分配を受けている。本件組合契約は、「匿名組合」、「匿名組合契約」などの文言が使用されていたとしても、契約条項全体や本件組合事業の実体に照らしてみると、本件組合契約が、商法上の匿名組合とその性格を異にしていることは明らかであり、しかも、請求人は本件組合事業を行っていたものと認められるから、その限りにおいて、請求人は単なる匿名組合員ではないと認められる。

したがって、本件組合は法的にみても、商法上の匿名組合には該当せず、任意組合に該当すると認められる。

## ２) 争点( )について

本件の場合、請求人が直接所有する物的施設は日本国内に存在しないが、争点( )のとおりに、本件組合は、任意組合として、共同事業組織と認められる以上、請求人は日本B社と共同して、共有財産として日本国内にある事務所を使用していたと認められる。したがって、日本国内にある事務所が請求人にとっての日本国内における恒久的施設に該当する。以上のように、請求人は、日本国内において営業者である日本B社と共同して本件組合事業を行っており、かつ、日本国内における請求人の恒久的施設と認められる営業所を通じて事業活動を行っていたものと認められることから、本件分配金は、請求人が日本において事業を行ったことによる国内源泉所得、すなわち、請求人の日本における企業の利得と認められる。

## ( 2 ) 東京地裁の判決

【全部取消( 被告控訴 )・・・平成 17 年 9 月 30 日判決 TAINS コード Z888-1041】

### 争点( )について

本件契約書の作成者が租税回避を目的として本件契約書及び修正後の本件契約書を作成した点について、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在しない。したがって、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は、税負担を回避するという目的が併存することから、直ちに当該匿名組合契約の成立を否定することはできない。もっとも、契約書上匿名組合契約を締結するとの記載があり、あるいは外観上匿名組合が存在する場合でも、実際の当事者間の法律関係、事業状況、経営実態等が契約書の記載の外観と異なるのであれば、匿名組合ではないという認定をする余地があることは当然である。しかしながら、本件の全証拠を精査しても、C社と日本B社との間における真の合意が、C社と日本B社との間において匿名組合を組成するという方法以外の方法によって本件資金を日本B社に提供することであるとか、C社又は原告と日本B社との法律関係や事業状況等が本件契約書に定められたものとは異なるものであるという事実を認めるに足り

る証拠はない。なお、本件資金を日本 B 社に提供するに当たって、C 社と日本 B 社との間においてどのような方法を採用するかは、両当事者の自由な選択に任されている。税負担を回避するという目的から、本件資金を日本 B 社に提供する方法として C 社と日本 B 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べき法的根拠はないといわざるを得ない。そうすると、本件契約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。

### 争点 ( ) について

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。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）。したがって、租税条約において日本で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。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。日蘭租税条約は、所得の種類を 7 条から 22 条まで定め、居住地国と所得源泉地国とに課税権を配分し、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（日蘭租税条約 23 条）ところ、本件契約が任意組合を成立させる契約であれば、原告も日本国内において事業を行っていることになり、日蘭租税条約 8 条 1 項に規定する「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う場合」に当たるから、日本国に課税権が認められる。しかし、匿名組合契約に基づき内国法人である営業者から外国法人である匿名組合員に支払われる分配金については、匿名組合では、匿名組合員が恒久的施設を通じて事業を行っているわけではないので、同項に該当せず、そのほか、日蘭租税条 7 条から 22 条に掲げる所得のいずれにも該当しない。したがって、上記分配金は、日蘭租税条約 23 条に規定する「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」に該当するというべきである。そうすると、原告が本件契約に基づき日本 B 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、わが国には課税権がない。

## 3 . 研究【裁決に反対・判決に賛成】

### ( 1 ) 本判決 ( 裁決 ) の意義及び位置づけ

本件東京地裁の判決については、事実認定について、後述する匿名組合の成立要件の裁判例にもあるように、任意組合に該当するか匿名組合に該当するか否かは、共同事業性の有無及び組合財産が共有か否かによるとされているが、本件契約書の契約内容を精査することによって、結果的に踏襲したものであり、この部分に関してこれまでの判決をより強固にしていると思われる。

さらに、審判所と地裁との判断基準には以下のような相違がみられる。

審判所の判断：

『契約条項全体や本件組合事業の実態に照らしてみると・・・本件組合は法的にみても、商法上の匿名組合には該当せず、任意組合に該当すると認められる。』

裁判所の判断：

『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の成立を否定するには、その旨の明文規定が必要である』

審判所の判断については、『匿名組合員である請求人と営業者である日本B社との共同事業性の有無を判断するには、各当事者だけでなく、Bグループ全体で行うべきであり、『本件組合事業の実体に照らして』判断しており、法形式よりも取引の実体を重視している。この判断は平成12年1月18日判決のいわゆる『フィルム・リース事件』にかかる大阪高裁の判決と同様に、「私法上の法律構成による否認」の手法をみとめる判断となっている。それに対して本件地裁の判断は、『明文の個別否認規定なしに、当事者間の真の合意があるにもかかわらず否認することはできない』ことを判旨しており、さらに、『外観上匿名組合が存在する場合でも、実際の当事者間の法律関係、事業状況、経営実態等が契約書の記載の外観と異なるのであれば、匿名組合ではないという認定をする余地があることは当然である。』としながらも、『しかしながら、本件の全証拠を精査しても、C社と日本B社との間における真の合意が、C社と日本B社との間において匿名組合を組成するという方法以外の方法によって本件資金を日本B社に提供することであるとか、C社又は原告と日本B社との法律関係や事業状況等が本件契約書に定められたものとは異なるものであるという事実を認めるに足る証拠はない。』として、契約当事者の真の法形式を尊重し、『個別否認規定による否認』の手法を重視している。これは、『航空機リース事件』(平成16年10月28日判決 平15(行ウ)第26号)<sup>1</sup>の裁判例とともに、今後の裁判所の判断基準として確認できたのではないであろうか。

## (2) 匿名組合と任意組合

匿名組合とは

匿名組合の概念

「匿名組合は、当事者の一方が相手方のために出資をし、相手方はその営業から生ずる利益を分配することを約する契約である(商法535条)。第1に両当事者があることを要する。この出資をする者を匿名組合員といい、相手方を営業者という。営業者は商人であることを要する。当事者はこの両当事者に限るので、民法の組合のように三人以上の当事者があるのとは異なる。第2に営業から生ずる利益を分配することを要し、営業の成績に従

<sup>1</sup> 平成17年税制改正では、組合を利用した航空機リースによる損失の利用に対して、その帰属に制限をかけることとなった(租税特別措置法41条の4の2 同法67条の12)。一方、本件の事例のあと、平成14年税制改正により、外国法人に対して匿名組合契約にかかる分配金は人数に関わらず源泉徴収されることとなり、さらに、現在は日蘭租税条約の改定作業中である(先立って日米租税条約(議定書13(b))、日英租税条約20条が匿名組合の具体的個別規定を設けている)。

い浮動する利益を分配することが匿名組合の中心的な性質である(同法同条)。この点で各定率の利息の支払いを約する消費貸借とは区別される。第3に匿名組合は特殊な独自の契約であり、有償、双務、諾成契約に属する。したがって定款または契約書の作成などはその要件ではない。」<sup>2</sup>

#### 匿名組合員の責任及び財産の帰属について

「匿名組合員は営業に関して監視権を有するに過ぎず、自ら業務執行にあたることはできない。(商法542条、153条、156条)。このこととおそらく対応して、匿名組合員は、有限責任しか負わない。」<sup>3</sup>また匿名組合員は契約に定めた出資義務を負い(商法535条)、その出資財産はすべて営業者の財産に帰属する(商法536条)。つまり、「匿名組合員はその組合財産上に何らかの権利を持たず、組合財産は民法上の組合のように当事者の共有財産とはならない。したがって、匿名組合員には共有持分の観念はなく、営業者の財産のみがあることとなる。」<sup>4</sup>

### 任意組合とは

#### 任意組合の概念

「組合というのは、二人以上の人が1つの共同事業を営もうという場合に結ばれる契約である。つまり、組合員がみな出資して共同事業を約することである(民法667条1項)。出資とういのは、金を拠出するというだけではなくて、場合によっては現物出資・・・という場合もある。また・・・労務を提供することでもよい(民法667条2項)。」<sup>5</sup>

#### 任意組合員の責任及び組合財産の帰属について

「民法上は、契約の一種として規定されているが、組合員の共同の事業の組織として予定されていることは、疑問の余地がない。その意味で、経済的には独立の事業主体である。しかし、法人格を与えられていないから、法的には複数の組合員の共同事業であり、組合員は、組合の債務について無限責任を負う」<sup>6</sup>また組合財産とは、「組合が出資した財産であり、・・・その他の果実であるというようなものである。しかし組合は法人でないから、組合財産とはいうものの、・・・結局組合員全体の財産ということになるのであり、したがって、組合の財産は組合員の共有<sup>7</sup>に属するというよりほかない(民法668条)」<sup>8</sup>

<sup>2</sup> 『新版 商法』11全訂版 田中 誠二 堀口 亘 川村 正幸共著 千倉書房

<sup>3</sup> 「匿名組合契約と所得課税」『ジュリスト』No.1251 2003.9.1 淵 圭吾

<sup>4</sup> 「SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価」第3版 さくら総合事務所編著 清文社

<sup>5</sup> 『新版 民法入門』第2版 中川善之助著 青林書院

<sup>6</sup> 「任意組合の課税関係」『税研』2006.1 金子 宏

<sup>7</sup> 「共有者はいつでも、共有物の分割を請求することができるというような原則のうえに立つのであるが、・・・民法は組合財産というものは清算のときまでは分割請求することができないという規定をおいている(民法676条2項)。つまり組合財産というものがひとつの特別財産、目的財産として合有的に取り扱われている。」(前掲 中川善之助)

<sup>8</sup> 前掲 中川善之助 178 ページ

### 匿名組合の成立要件の判例等

【名古屋地裁昭和 56 年（行ウ）第 39 号同 60 年 3 月 25 日判決】

「任意組合と匿名組合との区別は、共同事業性の有無及び組合財産が共有か否かという基準に照らして判断すべきである。」

【最高裁 昭和 36 年 10 月 27 日判決 昭 35（オ）4 号】

「客観的に出資者が隠れた事業者として事業に参加し、その利益の分配を受ける意思を有せず、金銭を会社に利用させ、その対価として利息を享受する意思をもっていたに過ぎない場合、事業者と出資者との契約は、所得税法上の匿名組合契約及びこれに準ずる契約にあたらない。」

【最高裁 昭和 37 年 10 月 2 日判決 昭 36（オ）1254 号】

「所得税法上の匿名組合契約とは、出資をすること、10 人以上の出資者という要件のほか、出資者が隠れた事業者として事業に参加し、その利益の配当を受ける意思を有することを要する」

### （3）日蘭租税条約

OECDモデル租税条約 21 条において、「・・・前各条に規定がないものに対して・・・」  
「その他所得」と定義され、「その他所得」の課税権は居住地国に留保される。日蘭租税条約においても、第 23 条において「その他所得」条項が設けられている。匿名組合契約に基づく利益の分配がこの「その他所得」に該当するという見解が多数を占めている<sup>9</sup>。一方で、「匿名組合には営業監視権を有し」、「匿名組合員が受領する分配について、経済的な実質は、営業者の損益と同様」であるため匿名組合契約に基づく利益の分配は「企業の利得」に該当する<sup>10</sup>という見解もあるが、この見解は「匿名組合契約は、リターン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、少なくともわが国では、実質的なリスクの度合いが大きくても、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、「実質的なリスクや利益参加の度合いが大きいから」といって事業所得と認定するのは、解釈論として無理がある。」<sup>11</sup>

### （4）本件の租税回避行為の該当性とその否認の可否

#### 租税回避行為の概要

#### 定義

A「異常な法形式を選択し（ここで異常という意味は通常用いられる法形式ではないとい

<sup>9</sup> 「外国法人課税の実務と理論」第 2 版 島谷 博 前掲 184 ページ 淵 圭吾

<sup>10</sup> 「資産の流動化・証券化をめぐる法人課税等の諸問題」税務大学校論叢 37 号 2001 窪田悟嗣

<sup>11</sup> 前掲 注 9 淵 圭吾 184 ページ

うことであり、異常で違法な法形式を意味しないところに注意を要する)、B「通常想定される法形式を選択したと同一の経済効果を達成し」、C「その結果として税負担の軽減を図る行為」を租税回避という<sup>12</sup>。また、「租税回避は一方で、脱税と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は課税要件の充足そのものを回避する行為である。他方、それは節税とも異なる。節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担を減少する行為である。」<sup>13</sup>

#### 租税回避行為の否認の手法

租税回避があった場合には、「当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」を租税回避行為の否認と呼ぶ。<sup>14</sup>

租税回避行為の否認の手法として次の3つが挙げられる。

##### ( ) 税法上の実質主義による否認

「納税義務者の選択した法形式と取引の実体が合致していない場合には、その実体に適合するように法形式を引きなおして事実認定を行い、その認定された事実税法を適用するものであるとする」<sup>15</sup>

##### ( ) 私法上の法律構成による否認

「課税要件事実の認定を、外観や形式に従ってではなく真実の法律関係に即して行い、その結果として当事者が用いた法形式を否定する手法」<sup>16</sup>

##### ( ) 個別的否認規定による否認

国際取引における移転価格税制や過少資本税制、タックス・ヘイブン税制など、税法上、個別否認規定を設け当該個別規定に基づき否認する方法

### 本件の該当性とその否認の可否

#### 本件の該当性

上記にて確認したとおり租税回避とは、上述(4)のAからCの3要件が挙げられる。本件においてそもそも租税回避行為であったか否かを検討するとB、Cについては、B増資、借入にとくらべると同じ経済成果を得られ、C税負担を減少させることがあるので、ポイントとしては、Aオランダに新たに法人を設立し、匿名組合契約によるという法形式が異常であったか否かとなる。そこで、審判所では『請求人及びC社をオランダに設立しなければならない理由がみとめられないこと。つまり、C社及び請求人が組合員になる必要性は認められず、グループ間の通信記録によれば、

<sup>12</sup> 「租税憲法学」第2版 成文堂 増田 英敏 315 ページ

<sup>13</sup> 「租税法」第10版 金子 宏 128 ページ

<sup>14</sup> 前掲 金子 宏 128 ページ

<sup>15</sup> 「新版 租税実体法」(補正等2版)松沢 智 中央経済者 22 ページ

<sup>16</sup> 「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 巻 今村 隆 208 ページ

匿名組合員に適用される特別な課税ルール及び日本とオランダ両国での課税を回避するために、オランダに請求人及びC社を設立したことが認められる』と判断し、地裁においても『本件契約の大きな目的が税負担の回避にある』と判示していることより、当該取引は租税回避行為であると思われる。

なお、「Aの異常な法形式が選ばれたことにつき正当な理由があるときは、異常性は否定され租税回避は成立しない」<sup>17</sup>のであるから、本件が匿名組合契約を選択する合理的な理由がある場合は租税回避行為ではない。そこで、地裁の判旨のなかに『投資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B社に提供するのと考えるのが自然かつ合理的である。・・・資金提供する方法として、わが国の法令上大きく分けて資本金（新株の発行）、社債の発行、ローンの借入、任意組合契約、匿名組合契約等を考えることができる』とあり、今回原告が採用した匿名組合方式による資金提供方法は有限責任の原則が適用されることから考えると合理的であったといえる。しかし、あえて、オランダから匿名組合契約による資金提供をする合理的理由をさらに考える必要があるかと思われる。

#### その否認の可否

本件が租税回避行為であるとするとその否認ができるか否かについてであるが、「公平負担の見地から否認規定の有無にかかわらず否認を認める見解にも、一理ある。しかし、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である」<sup>18</sup>こと、「『私法上の法律構成による否認』の『理論』には、恣意的な認定を導く危険をはらむという問題がある」<sup>19</sup>ため、『個別的な否認規定』がない本件の場合には、否認をすることは困難である。

#### 4. おわりに ～本判決の評価として～

審判所の判断は、租税回避の否認の手法のひとつである、『私法上の法律構成による否認』を採用したものであり、具体的な法律の根拠なくして租税回避行為を否認することができるものである<sup>20</sup>。「この『理論』が実際には私法上の意思・解釈の手法によらず当事者の『真意』を無視した『あるべき法律関係』を策定しようとするものであること」<sup>21</sup>、

<sup>17</sup> 前掲 注12 増田 327ページ

<sup>18</sup> 前掲 注11 130ページ

<sup>19</sup> 「『私法上の法律構成による否認』についての一考察」『税法学』550 末崎 衛 25ページ

<sup>20</sup> ただし、請求人（原告）は『法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし』と主張している。この『法形式にひきなおし』とは、実質主義による否認もしくは個別否認規定による否認の手法に用いられる概念であり、本件の否認の手法とはずれているのではないであろうか。

<sup>21</sup> 前掲 注16 末崎 26ページ

また、その適用にあたっては、課税庁の恣意的な課税を促進しかねない判断であり、納税者の保護という観点から考えると租税法上の基本原則である租税法律主義に抵触することとなる。一方、地裁の判決は匿名組合契約の成立要件を確認したこと、『明文の個別否認規定なしに、当事者間の真の合意があるにもかかわらず否認することはできない』と判示したことによって、納税者の予測可能性を確保し、租税法律主義を尊重したことについて評価できる。