

租税条約の濫用等が争点とされた 東京高裁平成 26 年 10 月 29 日判決の検討

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人/ 弁護士 柴田 英典

December 2016

In brief

今回のニュースレターでは、租税条約の濫用等を理由として租税条約の適用を否定することの可否が争点とされた事案であり、結論として、租税条約の適用を否定することはできない(租税条約を適用し、その特典を受けることができる)旨の判示をした、東京高判平成 26 年 10 月 29 日税資 264 号順号 12555(日愛租税条約事件東京高裁判決。以下「**本件高裁判決**」といいます)[上告不受理決定(最決平成 28 年 6 月 10 日判例集未登載)により確定]を紹介します。

In detail

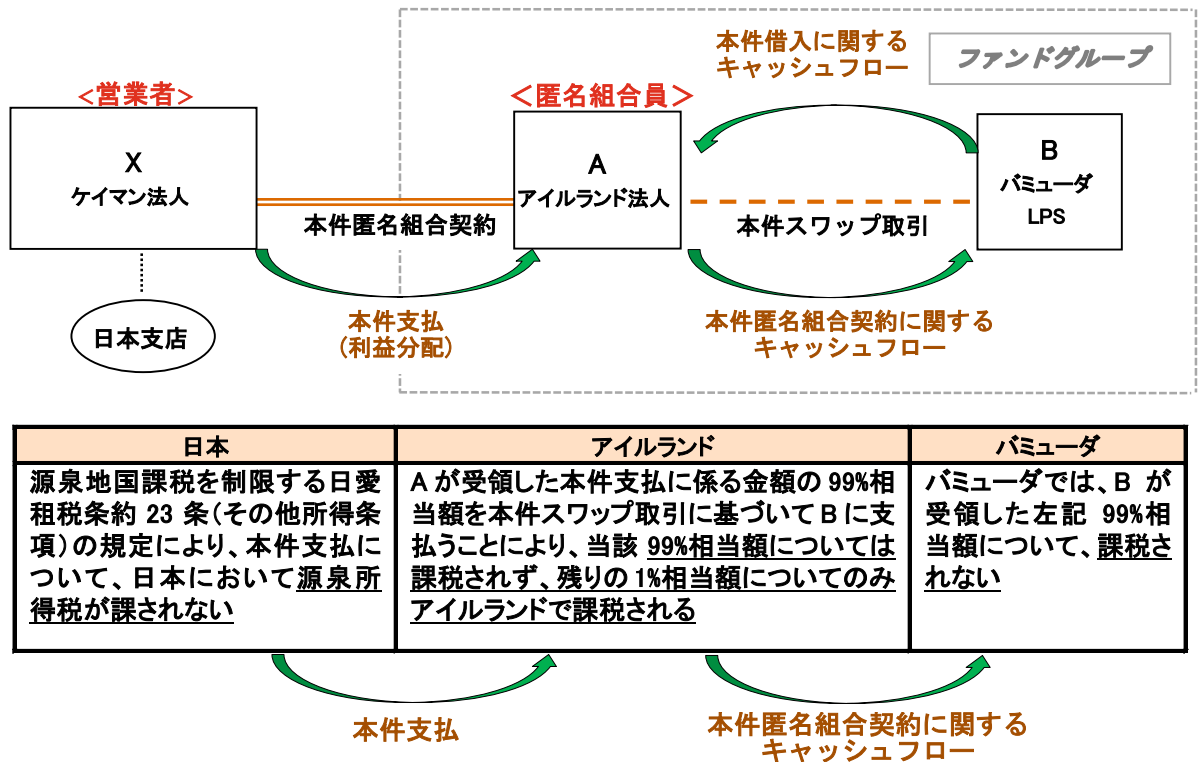
1. 事案の概要と争点

本件は、X1 及び X2(いずれも日本支店を有するケイマン法人。以下、併せて「X」といいます)を営業者とし、A(アイルランド法人)を匿名組合員とする匿名組合契約(以下「**本件匿名組合契約**」といいます)に基づき、X が、A に対して利益の分配として支払(以下「**本件支払**」といいます)をした際に、源泉地国課税を制限する日愛租税条約¹ 23 条(その他所得条項)の適用があるとして、所得税法(以下「**所法**」といいます) 212 条に基づく源泉所得税の徴収及び国への納付をしなかったところ、課税当局が、本件支払に係る金額の 99%相当分(以下「**本件分配金**」といいます)について日愛租税条約 23 条の適用がないことを前提とする処分(以下「**本件課税処分**」といいます)をしたため、X が、その取消し等を求めて争った事案です。

A は、本件匿名組合契約上の地位を他社から譲り受けていましたが、そのための資金の 99%を、同一のファンドグループに属するエンティティである B(バミューダ LPS)から、同グループに属する他のエンティティを経由して借り受けており(以下「**本件借入**」といいます)、また、B との間のトータル・リターン・スワップ契約(以下「**本件スワップ契約**」といいます)に基づくスワップ取引(以下「**本件スワップ取引**」といいます)により、本件匿名組合契約に関するキャッシュフロー(本件匿名組合契約の出資持分から生じた利益総額の 99%から事業費を差し引いた金額)と本件借入に関するキャッシュフロー(本件借入の利息及び費用相当額)を交換していました。その結果、X の主張を前提とすると、税務上、下表のとおり、アイルランドにおける本件支払に係る金額の 1%相当額に対する課税を除き、いずれの国においても課税されないものとなっていました。

¹ 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アイルランドとの間の条約。

関係図



2. 争点及び判旨

本件において、国(課税当局)は、本件スワップ取引により本件匿名組合契約に係るリスク及びリターンが A から B に移転していると考え、さらに、本件匿名組合契約に基づく利益の大半がいずれの国においても課税されない状況となっている点に着目し、主に以下の 2 点から本件課税処分の適法性を主張しました。

国(課税当局)の主張

- ① 事実認定の問題: 本件で行われた取引は租税回避を図るために実行されたものであり、当事者の真の目的は本件分配金を B に帰属させることにあるから、A から B に対して本件匿名組合契約上の地位又は債権の一部(本件分配金の請求権)の譲渡がなされたものである
 - その結果、本件分配金は、X からバミューダ LPS である B に対して支払われたものと考えべきところ、日本とバミューダとの間に(二重課税回避等のための)「租税条約」が締結されていないことから、国内法の原則どおり日本の源泉所得税の課税が認められる
- ② 法律解釈の問題: OECD モデル租税条約のコメントリー(以下、単に「コメントリー」といいます)の内容からすると、形式的には租税条約が適用され得る取引であっても、租税条約の特典を利用した租税回避をその目的とするようなものについては、租税条約の趣旨・目的に反する態様で条約を濫用して税負担を不当に免れるものとして、租税条約の適用が否定される
 - その結果、日本の源泉地国課税の制限を定める日愛租税条約 23 条の適用が否定され、国内法の原則どおり日本の源泉所得税の課税が認められる

このような国の主張に対応して、本件高裁判決は、以下の点を主たる争点としています。

- ① A から B に対する本件匿名組合契約上の地位又は債権の一部の譲渡があった否か(争点①)
- ② 租税条約の濫用を理由に租税条約の適用を否定することができるか否か(争点②)

(1) 争点①に対する判示

本件高裁判決(第一審判決²の判示を引用)は、争点①について、所法 161 条 1 項 16 号(当時は、12 号)に定める「匿名組合契約…に基づいて受ける利益の分配」〔下線は筆者ら。以下同じ〕について、「その文理に照らし、…同号の匿名組合契約に定められた債務の履行として支払がされるものをいうものと解するのが相当である」とした上で、主に以下の点を指摘して、A から B に対する本件匿名組合契約上の地位又は債権の一部の譲渡があったとは認められない旨判示し、国の主張を排斥しました。

- (a) 本件スワップ取引の内容を定める確認書(以下「**本件取引確認書**」といいます)において、A が B に対して本件匿名組合契約における匿名組合員としての地位又はそれを根拠として生ずる債権の全部又は一部を譲渡するものとする定めが見当たらないこと
- (b) 本件匿名組合契約の規定に基づき営業者である X による確認書(Acknowledgment)の交付等の手続(以下「**本件手続**」といいます)を経るべきことについては、そのような手続が、本件「匿名組合契約の準拠するものと定められている我が国の民法の規定の下における契約上の地位の譲渡の有効要件又は債権の譲渡の対抗要件に関する一般的な理解を踏まえるものと解され、かつ、営業者である原告らにおいては、本件…匿名組合契約に基づく利益の分配に係る債務の不履行やその支払に係る源泉所得税の徴収の義務の懈怠等に伴う不利益を回避することに強い関心を当然に有していたであろうと推認されることに照らすと、本件手続を経る義務が免除されるものとは通常は考え難いにもかかわらず、本件手続を経たことや上記譲渡等についての X に対する通知その他の準備等がされたという事実は全くうかがわれないこと

(2) 争点②に対する判示

本件高裁判決は、争点②について、憲法 84 条が租税法律主義を定めていることから「条約により課税が行われる場合にも、条約又はその委任に基づいて、納税義務が成立するための要件等が定められていなければならないものと解される」とした上で、以下のとおり判示し、日愛租税条約の適用を認め、国の主張を排斥しました。

- (a) 「「モデル租税条約 2010 年版…によれば、法的に拘束力を有するのは、OECD 加盟国が締結した租税条約であり、モデル条約はそれ自体に法的な拘束力はなく、コメントリーは、法的に拘束力を有する租税条約の具体的な条文の解釈に当たって参照する余地があるとしても、租税条約の具体的な条文を離れて、そのみで、条約と同等の効力を有する独立の法源となると解することはできない。そのため、『租税回避を目的とするような取引については、源泉課税を制限する租税条約の適用を否定する』旨定めた租税条約の規定がないにもかかわらず、コメントリーのパラグラフの記載がそのような一般的法理を定めているとの主張を前提として、コメントリーのみに基づいて源泉課税を制限する租税条約の適用を否定し、課税することはできないというべきである。」
- (b) 「モデル租税条約の第 1 条(人的範囲)に関するコメントリーの内容を参照しても、租税条約に租税回避行為であることを理由に同条約の適用を否定する旨の具体的規定がないにもかかわらずコメントリーの記載を根拠として租税条約の適用を否定できるとは認められない。」
- (c) 「日愛租税条約には、…源泉課税を制限する日愛租税条約 23 条の適用を否定する具体的な条項は定められていないから、同条の適用を否定することはできない。」
- (d) A が本件「匿名組合契約に基づいて支払を受けた利益分配金の 99%に課税されないとの結果が生じており、それが、税負担の公正性等の観点から問題視される余地があるとしても、そのことは、明文の条約等の規定なく、現に有効な条約である日愛租税条約 23 条の適用を排除する根拠と取り得るものとはいえず、その他、同条の適用を排除する根拠があるとは認められない。」

² 東京地判平成 25 年 11 月 1 日税資 263 号順号 12327。

3. 検討

本件高裁判決は、A が本件「匿名組合契約に基づいて支払を受けた利益分配金の 99%に課税されない」との結果が生じており、それが、税負担の公正性等の観点から問題視される余地がある」としつつも、争点①については、A から B に対する本件匿名組合契約上の地位又は債権の一部の譲渡(以下「**本件地位等譲渡**」といいます)があった旨の国の主張を排斥し(後記(1))、また、争点②については、コメントリーの法的位置付けに触れながら、本件において租税条約の濫用を理由として日愛租税条約の適用を否定することはできないとして、同様に国の主張を排斥しました(後記(2))。

(1) 本件高裁判決における事実認定の検討

まず、課税の対象は私法によって規律される経済活動であるから、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するため、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われる必要があります³。本件では、かかる私法上の法律関係を確定するための事実認定の問題として、国の主張(本件スワップ契約は、スワップ契約という形式は有するが、当事者の真の合意内容は、A から B に対して本件匿名組合契約に基づく本件分配金の請求権を譲渡し、それと引換えに、A が負っていた本件借入に係る利息及び費用の支払義務を B に負担させることを内容とするものである旨の主張)に対応して、A から B に対して本件地位等譲渡が行われたか否かが主要な争点の一つとされました。

この点について、本件高裁判決は、主に(a)A と B との間で作成された合意書面である本件取引確認書の内容及び(b)必要な手続の履践の有無に着目し、(a)本件地位等譲渡を行うことは本件取引確認書における合意内容には含まれていないこと、及び(b)本件地位等譲渡を法的に実行するために必要とされている手続(Xによる確認書の交付等の手続)が履践されていないことを根拠に、A から B に対する本件地位等譲渡が行われたとする国の主張を排斥しました。なお、本件高裁判決(第一審判決の判示を引用)は、(b)の点に関連して、Xにおいて本件分配金がBに帰属するとの「事実の存在を少なくとも認識していたと認められる場合には、別異に解する余地がないわけではない」として、本件匿名組合契約における営業者及び本件分配金の支払者であるXの認識の有無についても検討し、そのような認識は認められないとしています。

また、本件高裁判決は、控訴審において、国が、本件スワップ取引により本件匿名組合契約に係るリスク及びリターンがAからBに移転していること等を理由に、本件で行われた一連の取引は不自然かつ不合理な取引である等と主張したことに対応して、本件スワップ取引においては、匿名組合損失が出た場合においても本件匿名組合契約に関するキャッシュフローはゼロとされることから、Aが匿名組合損失に関するリスクを負担しているとして、その主張を排斥しており、リスク及びリターンの帰属又は移転の状況も、結果的に、本件高裁判決が事実認定に係る結論を維持するための一要素とされたものと理解することができます。

このように、本件高裁判決が事実認定に係る判断過程において示すとおり、課税関係の基礎となる私法上の法律関係の前提として行われる事実認定は、契約書等の書面における合意内容や必要な法的手続の履践の有無、さらには、当事者の認識やリスク・リターンの帰属又は移転の状況等に基づき検討されることとなりますので、翻って、様々な取引やストラクチャー等を検討する際には、これらの点に留意しながら、契約書をはじめとする関係書類(当事者の認識を示す書面等)の作成や法的手続の履践等を進めることが肝要です。

(2) 租税条約の濫用に対する対応

① 租税条約の濫用と裁判例

本件では、租税条約の濫用を理由に租税条約の適用を否定することができるか否かが争点の一つとなりました。租税条約の濫用はこれまで納税者と課税当局との間で議論になることがありましたが、いかなる法的根拠で租税条約の適用を否定し得るのかという点について理論的に十分な整理がなされていないまま議論

³ 金子宏『租税法〔第21版〕』(弘文堂、2016)121頁、東京高判平成22年5月27日判時2115号35頁〔確定〕参照。

が進められていたように思われます。特に課税当局は、租税条約の趣旨・目的やコメントリーの記載に依拠して、租税条約の適用を否定することを試みてきましたが、ガイドント事件高裁判決（東京高判平成 19 年 6 月 28 日判タ 1275 号 127 頁〔上告不受理決定（最決平成 20 年 6 月 5 日税資 258 号順号 10965）により確定〕）及び本件高裁判決において、いずれもその試みは失敗に終わったということができません。

まず、ガイドント事件高裁判決では、国は、租税条約の目的には租税回避の防止が含まれており、このような租税条約の趣旨に反する場合、租税条約の適用が否定される旨の主張をしましたが、「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」として、租税条約上、明文の規定がない限り、租税条約の濫用を理由に租税条約の適用を否定できないと判示しました。

そして、本件高裁判決においても、国は、コメントリーの記載を根拠に、租税条約の濫用である場合には租税条約の適用は否定される旨の主張をしましたが、（コメントリーは、「解釈の補足的な手段」⁴となり得るとしても、）「租税条約の具体的な条文を離れて、それのみで、条約と同等の効力を有する独立の法源となる」ものではないとの法的位置付けを明確にした上、コメントリーの記載自体は租税条約の適用を否定する根拠とはならず、租税条約の濫用を理由にその適用を否定する旨の具体的な定めが租税条約に存在しない場合には当該租税条約の適用は否定されない旨⁵を判示しました。

両判決が示すとおり、租税条約の濫用として租税条約の適用を否定するためには、裁判所は租税条約上の明文の規定による解決を求めているものと考えられます⁶。即ち、租税条約の趣旨・目的や（租税条約の規定に係る解釈の補足的な手段である）コメントリーのみでは、租税条約の濫用を理由として租税条約の適用を否定することの法的根拠とはなり得ず、租税条約の濫用に対応するためには、租税条約にその対応のための具体的な規定が必要であるということ、両判決を通じて、裁判所が明らかにしたものと考えられます。

このような裁判所の立場は、後記②記載の BEPS プロジェクトの流れを受け、既存の租税条約の改正や新たに締結される租税条約において具体的な租税条約の濫用防止規定（主要目的テストや特典制限条項等の規定）を定める動きに拍車をかけるものと考えられます。

② 租税条約の濫用と BEPS プロジェクト

OECD が 2015 年 10 月に公表した BEPS プロジェクトに関する最終報告書の Action 6 「Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances（不適切な状況における条約特典の供与の防止）」（以下「**BEPS Action 6**」）⁷においては、条約漁りに対する最低限の対抗措置（いわゆるミニマムスタンダード）として、OECD 加盟国に以下の 3 つの対応策のうちいずれかを導入することが勧告されています⁷。

- (a) 主要目的テスト
- (b) 主要目的テスト及び簡易的特典制限条項
- (c) 特典制限条項及び導管取引防止規定

⁴ グラクソ事件最高裁判決（最判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁）、条約法に関するウィーン条約 32 条参照。

⁵ 本件高裁判決は、租税法律主義を理由に「条約により課税が行われる場合にも、条約又はその委任に基づいて、納税義務が成立するための要件等が定められていなければならない」とも判示しています。

⁶ なお、租税条約上、受益者（beneficiary ownership）概念で対処できる場合には、受益者には該当しないとして、租税条約の適用を否定することが考えられます。

⁷ BEPS Action 6 の X 条注釈案パラ 1 乃至 3 参照。

- ※ 主要目的テスト(PPT:Principal Purpose Test)は、租税条約の濫用を主たる目的の一つとする取引から生ずる所得に関して、租税条約の特典を否認する規定です。
- ※ 特典制限条項(LOB:Limitation on Benefit)は、租税条約による特典を享受することができる居住者を「適格者」に制限するための規定です。

現在、日本が締結している租税条約には、主要目的テストや特典制限条項は定められていないものが多く存しており⁸、今後は、BEPS Action 6 による上記勧告を受け、租税条約の濫用を防止するための具体的な規定を導入する租税条約が増加し、議論の中心は、これらの具体的な租税条約の濫用防止規定の解釈及び適用関係に移っていくものと思われます。

例えば、特典制限条項については、能動的事業活動基準等を含めて、各基準の解釈や適用に関して問題となり得る点が存在します。また、主要目的テストは、(i)主要目的の一つ⁹が租税条約上の特典を得ることであること、(ii)特典を与えることが租税条約の趣旨目的に沿わないことの 2 つの要件を満たす場合に租税条約上の特典の付与を否定するものであるところ、主要目的の認定における「主要」の意義や租税条約の趣旨目的に係る解釈が問題となり得ます。なお、BEPS Action 6 では、主要目的テストの適用の有無を示した具体的事例¹⁰が、新しいコメントリー案の一部として記載されており、実際に主要目的テストの適用関係を検討するに際しては、かかる具体的事例は参考になるものと考えられます。

4. さいごに

本件高裁判決は、事実認定の在り方の一例を示すものとして意義を有するとともに、租税条約の濫用に対する対応に関して、コメントリーの法的位置付けを明示した上で、結論として、租税条約の濫用を理由にその適用を否定する旨の具体的な定めが租税条約に存在しない場合には、当該租税条約の適用は否定されないことを明らかにした点に意義があり、同様の租税条約の適用関係を検討するに際しては、参考になると考えられます。

⁸ もっとも、近時改正された租税条約や新たに締結された租税条約においては、具体的な租税条約濫用防止規定が定められる傾向にあります。例えば、日米、日仏、日豪、日蘭、日英の各租税条約等には、特典制限条項が規定されており、主要目的テストについても、日英、日本・香港、日本・ニュージーランドの各租税条約等や近年署名された新日独租税条約において規定されています。なお、新日独租税条約は、平成 29 年 1 月 1 日以後に開始する課税年度から適用されるものとされています。

⁹ BEPS Action 6 では、「主要目的の一つ(one of the principal purposes)」という用語から、租税条約上の特典を得ることが、ある仕組み又は取引の唯一又は支配的な目的(the solo or dominant purpose)である必要はなく、主要目的の少なくとも一つが特典を得ることであれば足りるとされています(BEPS Action 6 の X 条 7 項注釈案パラ 12 参照)。

¹⁰ 例えば、BEPS Action 6 の 59 頁に記載されている Example A において、子会社の所在する国との間で租税条約を締結していない国に所在する親会社が、子会社の所在する国との間で配当に対する源泉地国課税を制限する租税条約を締結している国に所在する第三者に対して、子会社から配当を受領する権利を譲渡したという事例について、①反対の事実や状況がない場合、主要目的は特典を得ることであるとするのが合理的であり、②この事例に特典を与えることは租税条約の趣旨目的に反するとされています。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 17 階(受付 15 階)

電話：03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 80 カ国に約 2,400 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

柴田 英典

03-5251-2707

hidemori.shibata@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2016 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。