

組合関連の最新の判決

平成 17 年度税制改正において、組合損失の取込制限について新たな規定が設けられましたが、新法の適用前の取扱いが争点となった所得税の事例及び組合事業所得の「所得区分」が争点となった法人税の事例を以下ご紹介します。

1. 匿名組合からの分配金が「その他所得」に該当するか否かが争われた事例

(事案の概要)

原告であるオランダ法人はグループの日本法人との間の匿名組合契約に基づき、営業者たる日本法人が国内事業で得た利益の約 9 割にあたる 10 億円前後を毎年、匿名組合分配金として得ていましたが、日蘭租税条約の「その他所得条項」に基づき日本で所得の申告を行っていませんでした。これに対して東京国税局は、オランダ法人が匿名組合を利用して、1998 年までの 4 年間で約 44 億円の申告漏れがあったと指摘、無申告加算税を含め約 19 億円の追徴課税を行なったものです。これを受けて、オランダ法人が審査請、提訴に及んだ事案です。

(争点)

本件組合契約が匿名組合か任意組合か。匿名組合利益分配金名目で受領した分配金が、請求人の日本における恒久的施設を通じて事業を行って得た企業の利得に該当するか。

(審判所の判断(平成 15 年 6 月 30 日東京不服審判所判決、請求棄却))

東京不服審判所では、下記の通り本件組合が法的にも任意組合に該当し、当該任意組合の性質から営業者たる日本法人の事務所等がオランダ法人の日本における恒久的施設に該当すると判断し、当該組合利益に対する日本での課税権を認めて(日蘭租税条約上は「事業所得」に該当)、課税庁の更正処分を適法と判断しました。

(1) 本件組合契約の法的性格については以下の事実より、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。本件組合契約の契約当事者である請求人と営業者が、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。

- (i) 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。
- (ii) 出資者である請求人の名称の一部に営業者の名称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、匿名組合の特徴の一つである組合員の匿名性に反している。

(iii) 区分經理の定めがあるにもかかわらず、営業者は、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。

(2) 恒久的施設の存否については、請求人が直接所有する物的施設は日本国内に存しないが、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、営業者の日本国内にある本店、支店等の事務所を、請求人は営業者と共同して、共有財産として使用していたと認められる。よって営業者の日本国内にある本店 A 支店等の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。

(1 審判決(平成 17 年 9 月 30 日東京地方裁判所判決、全部取消し))

上記の審判所の判決に対し、東京地方裁判所では本件組合が法的にも匿名組合に該当し、税務上もそれを任意組合であると扱う規定を欠くとして課税庁の更正処分を違法として処分取消の判断をしました。

(判示)

(1) 匿名組合該当性

契約書の内容等から、日本の企業が営業者であり、原告(オランダ法人)を匿名組合員とする日本の商法に基づいて設立された匿名組合と認めるのが相当である。

一般に世界の販売市場を一定地域に区分し、各販売地域を各子会社に担当させるという方針を採っている企業群においては、無限責任を負う子会社を設立することなく有限責任の原則が適用される株式会社を子会社として設立していることが多いこと、投資のリスクをできる限り回避するという観点からすると、有限責任の原則が適用される方法を選択して、資金を日本の会社に提供するものとするのが自然かつ合理的である。原告が、日本の会社と組合員が無限責任を負う任意組合契約を採用することはないと考えられることや実際に検討がされていないことから、原告が任意組合契約を締結する意思を有していたとは認められない。

(2) 租税回避目的と契約の否認

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、その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り、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には、税負担を回避するという目的が併存することから、直ちにその匿名組合契約の成立を否定することはできない。

2. 任意組合を利用した航空機リース組合事業損失の損金算入の可否

(事案の概要)

本件は任意組合の組合員たる個人(原告)が、「任意組合契約」を締結して参加した航空機リース事業より生じた所得(損失)を不動産所得として他の所得と損益通算して確定申告を行ったのに対し、課税庁が原告らの

締結した「組合契約」は民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎず、同所得は雑所得である(損益通算不可)として課税処分を行ったものです。

課税庁は、本件各事業(航空機リース)の経済的合理性と「任意組合」という法形式の異常性を認めた上で本件組合契約が組合員の「検査権」、「解任権」等の要件を欠くものであり、組合員の責任の制限等から「利益配当契約」である旨の主張を行いました。

個人が任意組合から分配を受ける不動産所得(航空機リース事業からの所得も含む)は平成 17 年の税制改正により「ないものとみなされる(従って損失を取り込むことはできない)」扱いになりましたが、本件事案は改正税法適用前の事案です。

(1審判決(平成 16 年 10 月 28 日名古屋地方裁判所判決(全部取消し、青色取消処分取消請求等・棄却ないし却下))

名古屋地裁では、上記課税庁の主張をいずれも退け、国民が一定の経済的目的を達成しようとする場合、どのような法的手段、法的形式を用いるかについて、選択の自由を有するというべきである、もっとも、特段の合理的理由がないのに、通常は用いられないことのない法的手段、形式を選択することによって、所期の経済的效果を達成しつつ、通常用いられる法律行為に対応する課税要件の充足を免れ、税負担を減少させあるいは排除する場合には、租税回避行為としてその有効性が問題となり得るが、前記の租税法律主義の観点からは、このような場合であっても、課税要件が充足したものと扱うためには、これを許容する法律上の根拠を要すると解すべきである、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されることを根拠に、直ちに通常は用いられないことのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを許すものでもない、として厳格な租税法律主義による判決を下しました。

(2審判決(平成 17 年 10 月 27 日名古屋高等裁判所判決(控訴棄却、確定))

1審の判決に対して課税庁は控訴しましたが、名古屋高裁は控訴理由を認めず1審の判断を支持する判決を出しました。この結果に対して課税庁は最高裁への上告を断念、国税側の敗訴が確定しました。

同庁によると、航空機リース課税をめぐる、裁判所への提訴または国税不服審判所への審査請求は、国が上告を断念した 6 人を含め全国で 123 人に上るといわれています(。これを含め、追徴課税処分を受けた人は約 140 人)。返還される金額は 50 億円程度、利子に当たる還付加算金 3~4 億円も支払われると推定されます。

(課税庁の控訴理由)

原判決は実態・実質判断を放棄、本件各事業の合理性への疑問、本件各組合契約において、検査権・解任権を有しない、共同の事業として営む意思を欠く。

(判示)(上記控訴理由を斥け、名古屋地裁の判断を認容)

いかなる法律効果を発生させるかとの効果意思と、契約締結当の動機、意図などの主観的要素は理論的には別であり、控訴人の主張はこれらを混同するものである。合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないか軽減することを動機ないしは目的として契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことはごく自然なことであり、合理的である。

当事者が作出した契約等の形式について、これと異なる効果意思の存在を推認することは当事者の意思(私法上選択された契約類型)を離れてその動機等の主観的要素のみに着目して課税する事になり当事者が行った法律行為を法的根拠なく否定する結果になる。

© 2006 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村