

平成 16 年の判例の回顧

平成 16 年は移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制等の国際税務分野での下級審判決や、興銀事件・シルバー精工事件の最高裁判決、ストックオプションの高裁判決等、注目すべき判決が数多く出されました。本号では、平成 16 年中に出された判決の中でも特に関心が高いと思われる法人税・所得税関連の判決をいくつかご紹介いたします(より詳しい解説は、「Tax Case Update Tax Case 2004」にてご覧頂ける予定です)。

< 法人税主要判例 >

1. 旺文社事件 / 第三者割当てによる含み益の移動

東京高裁 平成 16 年 1 月 28 日判決 平成 14 年(行コ)第 1 号法人税更正処分等取消請求控訴事件(原判決取消し、被控訴人の請求棄却)

本件事案は原告(X社)が 100%保有するオランダ法人 A 社が、別のオランダ法人 B 社(原告の関連会社)に対して新株の有利発行を行ったところ、原告の A 社株式価値の毀損部分を B 社への寄附金に当たるとして X 社に対して更正処分が行われたものです。

本件では、新株の有利発行による経済的利益の移転が無償の資産の譲渡等(法人税法第 22 条第 2 項)に該当するか、本件取引について同族会社の行為否認規定(法人税法第 132 条第 1 項 1 号)の適用対象となるか否か 1 審では争点となされましたが、課税庁の主張はいずれも退けられました(経済的価値の移転を生ずる(原告による)資産の供与ないしは行為否認の対象となる原告自らの「行為」が認められないとの理由による)。2 審では、X 社の持分割合の変化は、上記各法人等が意思を相通じた結果にほかならず、B 社からなんらの対価を得ることもなく、A 社持分及び株主としての支配権を喪失し、B 社がこれを取得した事実は、両社間において無償による持分の譲渡がされたと認定することができる、として課税庁の主張を認める判断を下しました。

本件の高裁判決では、判決文中で 1 審判決の不備を指摘する厳しい判断がなされております。本件は上告されており、最高裁での判断が待たれるところです。

2. 独立企業間価格の算定方法(移転価格税制)

松山地裁 平成 16 年 4 月 14 日判決 平成 11 年(行ウ)第 7 号 法人税更正処分等取消請求事件(棄却)

移転価格税制を取り扱った初めての判決として注目すべき事案です。本件事案では独立企業間価格算定の方法が争点とされ、原告は「国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同種の状況の下でされた取引であること」の認定のため、課税庁が本件課税処分をする際に考慮した 5 つの項目のほかに 事業戦略に起因するもの、投下資本に起因するもの、取引数量に起因するものの 3 項目を、船価に影響を及ぼす差異として、調整項

目に加えるべきであるとの主張を行いました。松山地裁は、棚卸資産の売買取引に関して独立企業間価格を算定する方法には、複数の方法が認められているところ、課税庁が独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいずれの方法を採るべきかについては、何らの規定がなく、課税庁の判断に委ねられている、課税庁が行った差異の調整は、移転価格税制に関する諸文献に紹介されている一般的取扱いに適合している、として原告納税者の主張を退けています。

移転価格に関する問題は、租税条約締約国に国外関連者が所在する場合は相互協議による解決方法が選択される事がほとんどであり、国内で争われた事例は審査請求も含めて数件を数えるだけと推定されます。租税訴訟の中でも納税者にとって非常に困難な分野であると考えられていますが、それだけに高裁での展開は興味深いものと思われま

3. シルバー精工事件（国内源泉所得）

最高裁 平成 16 年 6 月 24 日判決 平成 11 年(行ヒ)第 44 号源泉所得税納税告知通知処分取消等請求事件(上告棄却、確定)(納税者勝訴)

本件は地裁判決から一貫して納税者勝訴とされていましたが、一部識者の中には判決内容を疑問視する向きもあり(最高裁でも反対意見が出されました¹) 所得源泉の判定が容易ではないことを示唆する事案とも言えます。

事務用機器の製造販売等を行う納税者たる内国法人 X は、自己の開発した技術を用いて日本国内で製造した製品を、米国子会社 Y を通して米国内等で販売していました。これに対して、米国内の製造会社 A は米国および日本で当該製品に係る特許出願をし、出願公開がされました。Y による米国での製品販売に対し、当該販売は、A の米国特許権を侵害するものとして米国国際貿易委員会に対して当該製品の米国内への輸入差止めの申立てを行いました。これを受け、X が A に金員を支払うこと等を条件として和解が成立しました。

当該和解契約に基づき、X は A にロイヤルティの名目で金員を支払いましたが、当該支払いにつき X は源泉徴収漏れとして納税の告知を受けました。本件金員がロイヤルティに該当することについて争いはありませんでしたが、その所得源泉が日本国内か米国かが争点となりました。最高裁の判決では、本件契約の目的は、A が X の米国内における販売拡大を防ごうとして米国内への輸入差止めを求める本件申立てを行ったことを受けて、A が X との間の本件米国特許権に関する紛争を解決して引き続き米国に輸出することを可能にすることにあり、その内容は、A が X 及び Y に対し、米国内における販売等について一定の限度で本件米国特許権の実施権を許諾

¹反対意見として、「本件契約に定めるロイヤルティは、我が国において本件装置を製造し、米国子会社に対して販売、輸出をしているにすぎず、本来本件米国特許権を直接侵害する立場にない被上告人に対して、被上告人が我が国で本件装置を米国子会社に販売、輸出をした時点において、その販売価格及び数量を基準として発生し、米国内における販売を待たずに支払わなければならないとするものである。そうすると、上記ロイヤルティは、米国内における本件装置の販売等についての本件米国特許権の実施許諾に対する使用料ではなく、被上告人が我が国において本件装置を製造し、その販売をするについての本件米国特許権の内容を成す技術等の実施許諾に対する使用料であると解するのが相当である。そして、被上告人が上記ロイヤルティを支払うことにより、本件契約 2 条及び 4 条に基づき、米国子会社が米国内において本件装置の販売等をするることについても、本件米国特許権の侵害が問われないことになるのである。」

するほか、本件契約の発効日以前の米国内での販売等についても本件米国特許権の侵害を理由とする請求等をしないことを約し、XがAに対し、X又はYにより本件契約の発効日以前及び同日以降の米国内での販売等に係るロイヤルティを支払うことを骨子とするものであるということができ、として本件各金員は、米国内における販売等に係る本件米国特許権の使用料に当たるものであり、被上告人の日本国内における業務に関して支払われたものということとはできない、との判断を致しました。

4. 任意組合を利用した映画フィルムリース組合事業損失の損金算入の可否

東京地裁 平成16年8月31日判決 平成9年(行ウ)第168号、同10年(行ウ)第95号、同13年(行ウ)第279号法人税更正処分取消請求事件(却下・棄却)

本件事案は任意組合(映画投資事業組合)の組成により映画フィルムのリース事業を行った原告がフィルムの減価償却費及び融資契約による支払利子を損金算入処理したところ、課税庁は、本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類に表示された各契約は、通謀虚偽表示に当たり無効であるから、これらの契約書類に表示された一連の取引についての損金算入等は認められない、として課税処分を行いました。

東京地裁の判決では、平成15年3月6日大阪高裁の判決を踏まえて、本件各組合が各映画フィルムに対して有しているという「所有権」なるものは、実体のない名目的なものであり、他方、本件各融資契約も、現実の資金の移動を伴うものではない、映画購入契約や融資契約に関する契約書は、これらの契約に係る現実の権利義務関係を発生させる目的で作成されたものではなく、租税負担を圧縮するための前提となる各映画フィルムの所有権や、各融資契約に係る利息債務を外観上作出するために作成されたものといわざるを得ず、いずれも真実の効果意思を伴わないものであって、そもそも契約として成立していないか、あるいは虚偽表示に当たるものとしてその効力を認めることができない、として課税庁の主張を支持する判決を出しました。

本件判決では、契約における真実の意思や、租税負担の圧縮との関連で契約の成立の成否が論じられていますが、そのように認定しうる根拠が十分に説明されているか疑問の残るところだと考えられます。平成16年10月28日の名古屋地裁判決とも合わせ、高裁の判決が注目されるところです。

5. 特定外国子会社の欠損を内国法人の損金に算入することの可否(タックス・ヘイブン対策税制)

高松高裁 平成16年12月7日判決 平成16年(行コ)第7号 法人税、消費税及び地方消費税更正処分取消等請求控訴事件(原判決取消し、却下・棄却)

本件事案は、長年にわたりタックス・ヘイブンに所在する外国子会社の資産、負債及び損益をすべて内国法人親会社である原告に帰属するものとして法人税及び消費税等の確定申告を行ってきた内国法人が、税務調査により更正処分を受けたことにより当該処分の取り消しを求めて訴訟に到ったものです。

1審では、「措置法66条の6は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、それを5年間は当該特定外国子

会社等の未処分所得算出において控除すべきものとして繰り越すことを強制しており、内国法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入することを禁止するものであると(課税庁は)主張するが、そのように解することは、その文理に照らして疑問であり、「特定外国子会社等に係る欠損を内国法人の損金の額に算入することが措置法66条の6によって禁止されるとすることはできない」として課税庁の課税処分取り消しを命じました。

2審では、「タックス・ヘイブンを対策税制の立法趣旨に鑑みれば、措置法66条の6は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合に、それを当該年度の内国法人の損金の額に算入することはできず、当該特定外国子会社等において控除すべきものとして繰り越すことを強制しているものと解すべきであって、その子会社が特定外国子会社等に当たる場合には、同条3項の適用除外に該当しない以上は、当該特定外国子会社等における適用対象留保金額の有無にかかわらず、実質所得者課税の原則を適用する余地はない」として1審の判決を取り消しています。

特定外国子会社等に係る欠損の取り扱い(内国法人の損金算入の可否)については確かに措置法66条の6には規定がありませんが、法人税法22条の2項、3項に内国法人の所得計算上の益金・損金の規定(別段の定めがあるものを除き、2項・3項に列記された項目)がおかれています。措置法66条の6は22条2項にいう「別段の定め」に該当し、特定外国子会社等の適用対象留保金額は内国法人の益金として所得に算入することが要請されるものと理解されますが、損金については法人税法22条の3項の解釈から、特定外国子会社等の欠損を内国法人の損金に算入することはできないと解すべきものと考えられます。この点については2審の判決においてコメントされていません(1審では法人税法22条の3項について上記のコメントがなされておりますが、争点は措置法66条の6の解釈であったため地裁判決の結論となっております)が、最高裁での判断が待たれるところです。

< 所得税判例 >

1. 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

名古屋地裁平成16年10月28日判決 平成15年(行ウ)第26ないし第31号申告所得税更正処分取消等請求(全部取消し、青色取消処分取消請求等・棄却ないし却下)

本件は原告らが、「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た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。

これに対して名古屋地裁では、上記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、通常は用いられることのない法的手段、形式を選択することによって、所期の経済的効果を達成しつつ、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る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。

同趣旨の判決が平成 17 年 4 月 19 日に津地裁からも出されました。本件判決は過去における映画フィルムリース事件(平成 15 年 3 月 6 日大阪高裁、平成 16 年 8 月 31 日)で租税回避が目的である場合の契約について、課税庁の事実認定を容認する判決内容とは立場が大きく異なるものです。今後の高裁での判断が注目されることです。

2. スtockオプションの権利行使利益と所得区分

最高裁 平成 17 年 1 月 25 日判決 平成 16 年(行ヒ)第 141 号所得税更正処分等取消請求上告事件(棄却)

平成 16 年中にストックオプションの権利行使利益の所得区分について 10 件以上の地裁判決及び高裁判決が出されていますが、平成 17 年 1 月 25 日の最高裁判決をもって所得区分の取扱い(給与所得)は確定されたと考えられます。

本件は米国の 100%子会社たる日本法人の役員が米国親会社より付与されたストックオプションの行使により得た経済的利益が一時所得か給与所得か争われていたものです。東京地裁では一時所得と判断されたのに対し、東京高裁では原判決を取り消して給与所得と判断、最高裁でも高裁の判断を踏襲する判決となりました。

本件ではストックオプションの行使利益の給与所得の意義については、労務の対価性と給付たる要件を満たすべき²ものとの前提で、地裁の判断では 行使利益の対価は行使時期の判断と株式市場によるものであり、被付与者の労務が親会社株式の株価形成の要因とみることが困難であり、親会社からの給付と見ることはできない、

子会社への労務提供を親会社へのそれと同視することは相当ではない、労務の対価性要件と給付性要件をいずれも満たさないと判断しています。これに対し、最高裁の判決では 権利行使益の発生及びその金額が株価の動向と権利行使時期に関する判断に左右されたものであるとしても、付与契約に基づき付与会社が被付与者に株式の取得により得させた利益であるから、米国親会社による給付に当たり、本件ストックオプション制度は、一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、権利行使益が被付与者の職務遂行に対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らか

²雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうものであり、給与所得に該当するか否かの判断に当たっては、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかが重視される

というべきである、として高裁の判断を支持しています。

本件判決は多様化する企業の報酬形態において、「給与所得」についての明確な判断基準を示したものと思われませんが、日本の子会社での取り扱い等、今後の課題を残したものとも言えます。

© 2005 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: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村