

1. 税法上の事実認定と解釈における基本原則

～税法上、私法上の法形式を否定して課税要件の当て嵌めを行う理論的構造～

(1) 「課税要件事実の認定における実質課税の原則」(「事実認定の実質主義」)の適用

その法形式を採用した当事者の真の合理的意思を探求して、表面上の法形式を否定して、真の合理的意思に基づいて課税関係を律する。

選択した外形上の法形式とその経済的意義とが乖離している場合であり、したがって、その経済的意義に則した法形式に置換えて税法上の課税要件規定に当て嵌めて課税関係を形成するということである。

岩瀬事件...相互売買による代金相殺決済を補足金付交換契約と認定した事例
判決 一審・東京地裁平成10年5月13日判決・判例時報1656号72頁(更正適法) 控訴審・東京高裁平成11年6月21日判決・判例時報1685号33頁(更正違法・取消) 上告不受理決定(平成15年6月13日納税者勝訴確定)

興銀事件...採用した解除条件付債権放棄を税務上否認に当たり、停止条件付債権放棄と認定して、貸倒損失を否認して貸付金を資産計上

申告 貸倒損失 3,760 貸付金 3,760

更正・裁決 貸付金 3,760 貸倒損失(否認) 3,760

一審・東京地裁平成13年3月2日判決(納税者勝訴)

貸倒損失容認、解除条件付債権放棄を税務上、停止条件付債権放棄と認定するという被告主張は「採るに足らない主張」と一蹴。

控訴審・平成14年3月14日判決(納税者敗訴)

債務額の40%の財産がある。回収可能と認定。解除条件付債権放棄の私法上の効力が生じているが(つまり、貸付金は消滅しているが)税法上の損失の計上時期は、解除条件の成就が不確定である以上、損失は不確定であるから、平成8/3月期に貸倒損失を計上することはできない。翌期に貸倒損失は確定と認定。

・否認の税務修正仕訳

貸付金 3,760 貸倒損失（否認）3,760

- ・ 私法上の貸付金は消滅していると判示しながら、税務上は、消滅した貸付金を資産に計上するという矛盾を露呈している判示。

12/6 最高裁弁論開始 逆転の可能性？

航空機リース事件（名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決）…任意組合の成立を否定し利益分配契約と認定した事例

- ・ 別紙・判決要旨・コメント参照

映画フィルムリース事件（大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決、一審・大阪地裁平成 10 年 10 月 16 日判決ほか）

任意組合の映画フィルム所有者としての権能を有しない実態の契約であるとして、フィルムの減価償却費の計上を否定した事例

(2) 真実意図した法律行為が仮装されて、真意に基づかない法形式を採用した場合の否認（仮装行為の否認）

採用した法形式による法律的、経済的効果が当該行為により発生する成果とは異なるということを当事者が認識し意図して行った場合であるから、真実の法形式に置き換えて、税法上の課税要件の当て嵌めを行うことになる。

アルゼ事件

- ・ 事実認定の不備による課税庁敗訴

東京海上損害保険会社の課税事件の新聞報道（別紙参照）

企業と企業地震保険の契約 東京海上 (再保険契約・再保険料支払い)

海外子会社 (ファイナイト保険契約・保険料支払い) 第三者の海外保
険会社

課税庁の認定(報道)

ファイナイト保険は、地震が発生しない場合には、支払保険料の相当部分が返還されること、保険契約に従事したのは東京海上の従業員であること、したがって、上記の取引で海外子会社を介在したのは見せかけの仮装行為であると認定し、

東京海上が海外子会社に支払った再保険料のうち、ファイナイト保険の保険料が海外子会社に返還される部分は、東京海上の第三者の海外保険会社に対する預託金であると認定して、東京海上の支払った保険料の一部を否認した。 重加算税対象

- ・海外子会社利用を仮装と認定した根拠が薄弱・親会社社員の関与は当然 問題というのであれば、出向契約により完全防備可能。 課税庁の信頼低下へ

(3)租税回避行為の否認の法理の適用（同族会社の行為計算の否認規定の適用）

法形式（事実）に基づく私法上の法的成果自体を事実として否定するものではなく、租税負担の実質的公平を図るという税法固有の要請から、私法上採用された不自然・不合理な法形式を通常の法形式に置き換えて（擬制して）、税法上の課税要件の当て嵌めを行うというものである。

旺文社事件...有利発行による第三者割り当てによる既存株主の持分割合の減少による株式の経済的価値の喪失を法法 132 条により否認して、譲渡収益を認識して寄附金とした事例。

司法書士事件(最高裁平成 16.11.26 判決)...司法書士の同族会社に対する外注費の支払が過大として所法 157 条により否認した事例・一審敗訴。控訴審勝訴・**最高裁・上告棄却（平成 16.1126 判決・納税者勝訴確定）**

地上権設定を否定した事件...相法 64 条により、駐車場の構築物の敷地として設定した地上権を賃借権と認定した事例

及び 、私法上の外形上の法形式を否定するという点で共通

私法上の事実を否定するのではなく、税法上、通常の行為に置き換える

2 . 契約の解釈と実質課税の原則

～実質課税の原則による法形式の置き換えとその限界～

(1)私的自治の原則と法形式の選択可能性の尊重

ある法律行為を経済的成果が同一の他の法律行為に置き代えて納税者に不利となる税法規定を適用することができるか。

租税法律主義と実質主義の適用の限界

ある法律行為を経済的成果が同一の他の法律行為に置き代えて納税者に有利となる税法規定を適用することができるか。

実質主義の適用のあり方

* 双方売買を交換として特例を適用する。 ———▶ 納税者有利

(2) 航空機リース事件の問題点と判決の検討(別添資料参照)

組合の組成と任意組合の成立要件

- ・ 典型的な組合事業のパターン
- ・ 業務執行者を選任した場合の匿名組合事業に類似した組合事業のパターン

税法上の組合課税の現状

本件事案の更正処分の根拠とその問題点

- ・ 「事実認定の実質主義」の適用場面。
- ・ 業務執行者を選任した場合の一般組合員の地位の特性

任意組合の成立の有無と否認の論拠

- ・ 検査権と解任権の不存在の証明責任 ?
- ・

本件への当てはめ

筆者：中央大学商学部教授 大淵 博義

航空機リース課税訴訟で初めての司法判断

～ 組合による航空機リース事業の損失と他の所得との通算を合法と認定～

はじめに

民法上の組合の組合員(個人)が航空機リース事業の損失を他の所得と通算して行った所得税の確定申告に対して、税務署長は組合員の出資は単なる利益分配のための業務執行組合員の単独事業に対する出資と認められると認定して、その損失を組合員個人に帰属するものとして行った損益通算を否認した更正処分が訴訟で争われていたが、去る 10 月 28 日、名古屋地裁において、その更正処分は違法であるとして、当該更正処分を取り消す判決が言い渡された。航空機リース訴訟としては初めての判決であり、他の裁判所に係属する事件及び今後、訴訟提起が予定されている事件に対して大きな影響を与えることになると思われる。また、それに止まらずに、租税の軽減のための行為という要素がことさらに取り上げられ、実質課税の大儀の下で安易な事実認定によって納税者の採用した法形式を否定する課税処分に警鐘を鳴らす判決という意味でも、極めて意義のある判決といえることができる。

そこで、その判決の概要を紹介し、若干の解説を行うこととする。

1. 事案の概要

原告らは、N社を業務執行者とする民法上の任意組合契約を締結し、航空機リース事業を行っている。

本組合が行う航空機リース事業は、先ず、複数の投資家が任意組合契約を締結して本組合を組成して資金を出資、本組合は、その資金と銀行等から借り入れたノンリコースローン(その事業における財産以外には責任を追及しないローン)による資金によって航空機を購入、本組合が賃借人の航空会社等に対し航空機を一定のリース期間(例えば 6 年間)、通常の賃貸借契約(オペレーティング・リース)により賃貸してリース料を受領する、本組合は、受領したリース料を基に銀行等にローンの元利金の返済、剰余金があれば現金分配を行うとともに、決算時に損益分配を行う、リース終了時において、本組合は、賃借人から航空機の返還を受けて航空機を売却し、売却代金を基にローンの元利金を返済し、剰余金が発生すれば組合員に現金分配するとともに、損益分配を確定させる、というものである。

本件リースは、税法上、規定されているファイナンス・リースの「リース取引」とは異なり、いわゆる通常の賃貸借であるオペレーティング・リースであるが、課税当局は、原告らの行った組合契約自体を否定して、当該組合の事業者は業務執行者である N 社であり、原告ら各組合員は、単に利益配当を目的としたものであるから任意組合による共同事業者には当たらないから、そのリース事業における所得は原告ら組合員の不動産所得ではなく雑所得に該当すると認定し、した

がって、その事業上の損失は雑所得に係る損失として損益通算はできないとして、損益通算を行った原告らの申告を否認する更正処分を行ったものである。

2. 判決要旨

(1) 課税要件の事実認定のあり方

イ 憲法 84 条の租税法律主義の重要な機能は、国民に対して経済活動における法的安定性と予測可能性を与えることにあるから、その観点からすれば、租税法に用いられる概念は、基本的には他の国法のそれと整合する意味内容が与えられるべきであり、租税法における目的論的解釈の名の下に、一般法の概念と矛盾・抵触するものであってはならない。そうすると、租税法は国民の私的経済活動ないし経済現象を課税対象とするものであるが、これらについては、第一次的に私法によって規律されているから、その意味内容も、まず私法によって解釈されなければならない。

ロ 国民が一定の経済目的を達成しようとする場合、私法上は複数の手段、形式が存在する以上、当該国民は、どのような法的手段、法的形式を用いるかについて、選択自由を有するといふべきである。もともと、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、課税要件を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いふべきである。

ハ 本件においては、「組合契約」の解釈が問題となるところ、一般論としては、法律行為の解釈とは当事者の合理的意思の所在を探求するものであるから、契約全体としての意味を正確に理解するために、明示的な文言にもかかわらず、これを制限的に解釈し、あるいは逆に条項と条項の「行間」に明示されていない合意内容を読み込む必要が生ずることもあり得る。また、契約書等の外形的資料は、それらが唯一絶対的な判断材料というわけではないから、隠された当事者の合意内容がどのようなものであるか、あるいは表示行為から推測される効果意思と真の内心的効果意思との異同を明らかにする必要を生ずる場合もあり得る。以上のような作業は、当事者の真意の所在を明らかにするという事実認定の問題であり、これに即して課税要件の充足を検討するものであるから、租税法律主義に反するものでない。

しかしながら、このことは、動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、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。なぜなら、現代社会における合理的経済人にとって、何らかの意味で税負担を考慮するのがむしろ通常であると考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異ならないとの非難を免れ難いといふべきである。

(2) 本件事業内容と経済的合理性

ア 被告らの主張

被告らは、本件各組合が民法上の組合という体裁を採ることにより、関係当事者の全てが大き

な利益を上げているが、これは、本来、一般組合員が国に納めるべき税金を分け合うことによってもたらされたものであること、すなわち、本件各事業は、キャッシュ・フロー、ベースでは利益を上げることができず、民法上の組合の外形を作出することによって、巨額の減価償却費等を創出し、他の所得との損益相殺を行うことによって得られる課税上の利益によって初めて成立するものである旨主張する。そこで、争点を判断する前提として、本件各事業は、キャッシュ・フロー・ベースでは、利益を上げることが困難であり、課税上の利益を考慮することによって初めて成立する経済的合理性を欠くものであるか、本件各事業を行うに当たり、民法上の組合契約という法形式は、通常は用いられない契約類型であるかについて検討を加えることとする。

イ 本件各事業の経済的合理性（ ）について

証拠によって認められる事実によると、本件各事業においては、キャッシュ・フロー・ベースでは、損失が生じる可能性が相当ある一方、高額な利益を得る可能性もあるから、それ自体でも、投資としての経済的合理性が存在することを否定できず、被告らの主張するように他の課税所得との損益通算を考慮して初めて成立するものと断定することはできない。この点に関し、被告らは、事業を行うに当たり、他の所得の存在による課税額の減少効果を織り込むことが当該事業の経済的合理性を損なうかのごとく主張する。

しかしながら、減価償却の点については、そもそも、本件各航空機のような航空機は、航空会社にリース・賃貸され、継続的に使用されることによって、その資産価値が次第に減少していく性質を有しているから、その所有者としては、将来の転売の際に現実化する損失を見込んで、所有する期間に対応した各年度に費用としての減価償却を行う必要があることは会計理論に照らしても疑いを容れず、実際にも、航空機の所有者が減価償却費を経費として計上し、それによる税額の減少を見込むことが許されないのであれば、世界における航空機の主要な供給源の一つであるリース事業を展開することは著しく困難になることが容易に予想される。もっとも、航空機については、我が国における法定耐用年数が経済的なそれと比較してかなり短期間に定められているため、各年度の償却金額が経済的な資産価値の減少を上回ることが常態となっているが、その差額は、所有者に確定的に帰属するものではなく、最終的な処分時において譲渡所得という形で清算され得ることが明らかである。

また、所得税法 69 条は、他の所得との損益通算を認めているところ、これは、所得の性質上不相当と考えられるもの（雑所得）を除き、総合所得税の建前を具体化したものと考えられ、税制の在り方として何ら不当なものとはいえない。

そうすると、合理的経済人が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことと考えられる上、上記のとおり、いったんは課税の対象から外れた経済的利得も、最終的には課税の対象となるものであり、ただ、現実の納税額の総額が減少するのは、前記の所得税法が採っている累進課税制度、長期譲渡所得の優遇措置などを適用した結果にすぎないというべきである。

したがって、本件各事業が経済的合理性を欠く旨の被告らの主張は、採用できない。

ウ 法形式の異常性（ ）について

（ア）原告ら一般組合員が本件各事業に参加した主目的は、リース料や本件各航空機の売却益を持分に依りて取得し、さらに、本件各航空機の減価償却費等の費用を損益通算することによる利

益を得ることにあると推認することができる。課税上の利益の点を除けば、同様の効果は、利益配当契約によって達成することが可能と考えられる。また、法形式だけに着目するのであれば、利益配当契約を採用した場合、契約形式、契約条項は本件の場合と比較して、簡明になることは確実である。そうすると、民法上の組合契約の法形式は、利益配当契約と比較して、やや迂遠ないし複雑であるとの印象を受けることは否定できない。

(イ)しかしながら、一定の経済的目的を達成する上で、複数の法形式が考えられる場合に、税制上のメリットを考慮してその選択を行うこと自体は何ら異常、不当なことではないというべきである。

加えて、民法上の組合契約の形式を採った場合には、単なる利益配当契約よりも出資者の利益に配慮することが可能となり、事業者側としても、出資者を募ることが容易となることが考えられるから、このような効果上の相違点に鑑みれば、多少の迂遠さ、複雑さを考慮したとしても、民法上の組合契約が、通常は用いられることのない法形式であるということはできない。そうすると、本件各事業の目的を達成する上で、民法上の組合契約が異常な法形式であるとはいえない。

(3)本件各組合契約の法的性質について

ア 民法上の組合契約の成立要件について

民法によれば、本件各組合契約が民法上の組合契約の性質を有するかは、原告らを含む一般組合員が検査権及び本件各業務執行会社の解任権を有するか否か並びに事業の成功に利害関係を有するか否かにかかるといべきである。

まず、検査権について判断するに、本件各組合契約においては、その標題及び前文において、「任意組合契約書」、「民法上の組合を成立」との用語が使用され、少なくとも外形上は民法上の組合契約であることをうかがわせるところ、全文を精査しても、業務執行に携わらない一般組合員の検査権を排除した条項は見当たらない。そうすると、契約において特段の合意がなされていない以上、その部分は民法の規定によって規律されることは当然であるから、同法673条によって本件各組合の一般組合員が前記の検査権を有することは明らかというべきである。

この点について、被告らは、本件各組合契約において、検査権よりもいわば程度の弱い権利である報告請求権に関する明文の規定を設けていることなどを理由に、本件各組合にあっては、検査権を一般組合員に対して保障せず、これを排除する趣旨である旨主張するが、報告請求権と検査権は、その法的根拠と性質を異にするものと解されるから、報告請求権をもって検査権よりも「いわば程度の弱い権利」と位置づける被告らの主張は、既にその前提において誤っており、まして「程度の弱い」権利が明文で定められているからといって、直ちに強い権利の存在を否定する理由になるものではない。

(イ)また、解任権についても、本件各組合契約は、本件各業務執行会社に業務執行を委ねているところ、全文を精査しても、一般組合員が本件各業務執行会社を解任する権利を排除する旨を定めた条項は見当たらない。そうすると、検査権と同様、本件各組合の一般組合員が、民法672条2項に定める業務執行組合員の解任権を有していることは明らかである。

この点についても、被告らは、本件各組合契約において、業務執行会社が「唯一」の業務執行者であり、本件各業務執行会社以外の業務執行者を選任する手続が規定されていないこと、

辞任については条項が置かれているのに、解任について触れた条項は存在しないこと、本件各ローン契約中に、組合の義務の履行が終了するまで、本件各業務執行会社が業務執行者であり続ける旨定められていることなどを根拠に、解任権が一般組合員に付与されていない旨主張する。

しかしながら、まず については、上記の「唯一」の用語は、一般に、「ただ一人」の業務執行者を選定する場合に用いられるのが通例であり、決して、本件各業務執行会社の業務執行者としての地位が確固不動のものであることを意味するものではない。また、 については、民法672条1項が辞任の要件として、「正当ノ事由」を定めているのに対し、本件各組合契約8条3項は、これに加えて「業務執行者以外の組合員全員の書面による同意」をも要求している点で特約としての意味があり、したがって、辞任についての条項を特に設ける必要があったと考えられるから、解任についての条項がないからといって、解任権を否定する趣旨と解することはできない。さらに、 については、一般組合員によって本件各業務執行会社が解任されたとし、代わって選任された業務執行組合員ないしこれが選任されない場合は組合員全員による業務執行が本件各金融機関の権利等を著しく害しない限りは、期限の利益を喪失する事態に至らないのであるから、上記の条項が本件各組合における業務執行者の解任権を否定する趣旨のものとは解されないこと、そもそも本件各ローン契約は、本件各業務執行会社が本件各組合の業務執行として金融機関との間で締結した契約であって、本件各組合契約とは別個の契約であるから、上記の条項から本件各組合契約の趣旨を解釈することは相当でないことなどを考慮すると、そのような条項があるからといって法的に上記解任権が否定されるという解釈を導くことはできない。

(ウ) 本件各事業の成功についての利害関係については、本件各事業から生ずる利益及び運用収入は、本件各組合員の出資割合に応じて分配されることになっているから、原告らを含む組合員全員が、本件各組合の事業の成功について利害関係を有していることが明らかである。

イ 利益配当契約該当性について

この点について、被告らは、本件各組合においては、原告ら一般組合員の責任が制限されていること、本件各組合が購入する本件各航空機は、本件各業務執行会社の単独所有に属し、原告ら一般組合員は所有者としての権能を有しないことなどを理由として、原告ら一般組合員は、利益配当契約を締結したにすぎない旨主張する。

しかしながら、本件各契約の内容を検討すると、原告ら一般組合員が、本件各ローン契約、本件各ローン保証契約、本件各リース契約に基づいて、出資額以上の責任を追求される事態は、通常は想定し難いが、これはあくまでも事実上のものにすぎない上、例外的な場合ではあるものの、原告らが出資額を超えて責任を負担することがあることは否定できない。また、そもそも、一口に民法上の組合といっても、その実態において、構成員相互間における人的結合の色彩の強い団体から構成員から独立した社团的色彩を帯びる団体に至るまで幅広く存在し、後者の場合には、実際に組合の運営に当たっている業務執行組合員だけに人的・無限責任を負担させるのが妥当な場合もあり得るから、ある組合員はその出資額を超えて損失を負担しない旨の内部的な合意があれば、その効力を否定する理由はないし、当該組合契約が民法上の組合契約の性格を失うものではないと解される。

次に、内容・条件が整ったリース契約を是認し、これに基づくリース料分配金を受け取ることは、まさしく所有権の内容である「収益」権能の現れと考えられるし、本件各航空機を売却する

際には、出資割合の過半数を有する組合員の同意が必要とされており、一般組合員が所有権の権能の重要な一部分である「処分」権能を有していることは明らかであり、本件各航空機が本件各業務執行会社の単独所有に属するとの被告らの主張は採用できない。

ウ 以上の検討結果によれば、本件各組合契約は、民法上の組合契約の成立要件を充足しており、これとは異なる利益配当契約と認めることはできないので、本件各組合は、民法上の組合に当たると判断するのが相当である。

(本件判決要旨は、裁判所がマスコミ配布したものに若干の加筆・修正を加えたものである。)

3. 解 説

(1) 民法上の組合の成立を否定する税法上の論理

民法上の組合による事業は、組合員の共同事業として、それぞれが事業主体として所得計算がなされることとされ(所基通 36・37 共 - 19)、具体的には、任意組合の組合員の当該組合の事業に係る損益計算上の利益の額又は損失の額は、「当該組合の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了する日の属する年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する。」ことが原則とされ、また、当該組合事業における総収入金額及び原価、費用の額並びに損失の額を損益分配割合により、各組合員に帰属する各金額として計算することも認められている(所基通 36・37 共 - 20)。

このように所得税基本通達は、明文をもって民法 667 条に規定する組合の事業に係る利益の額又は損失の額は、その構成員の各組合員にその出資等の持分に依りて個別に帰属させて課税する、いわゆるパス・スルー課税が前提とされているところである。

それが、本件に限って何ゆえに、組合契約が否定されたのであろうか。被告課税庁の更正処分が適法として支持されるためには、本件原告らが参加した組合契約自体の私法上の効力又はその存在自体を否定することが必要である。

本件組合事業について、原告らが「任意組合契約書」を締結して、民法上の組合を組成し、その契約内容に従って組合業務が実施、運営されているにもかかわらず、本組合は組合ではなく業務執行組合員の単独事業であり、その事業に対して出資した利益配当契約であるという被告の認定が適法というためには、原告らが採用した民法上の任意組合契約は、利益配当契約を仮装したものであると認定するか、本契約の実施、運営の実態から任意組合契約又は匿名組合契約は成立しておらず、その契約の経済的実質(当事者の真の合理的意思)は利益配当契約であると認定するかのいずれかであろう。前者が仮装行為の否認であり、後者が「事実認定に関する実質主義」の適用による否認である。

ところが、本件被告税務署長は、本件更正処分について重加算税を賦課したものであるから、本件組合契約を仮装行為と認定して否認したものでないことは明白であろう。そうとすれば、本件被告税務署長は、本組合の事業運営の法的、経済的実態から、組合契約ではなく利益配当契約であるという「事実認定の実質主義」により、民法上の組合契約を否定して利益配当契約と認定した(置き換えた)と判断するほかはない。

もっとも、本判決は租税回避行為の該当性について説示しているが、仮に、本件組合契約が租税回避行為に該当するとしても、私法上の組合契約を、税法上、利益配当契約であると認定する

ためには明文の法規定が必要であるとして、このような租税回避行為の否認の適用を排斥している。もとより、租税回避行為の否認論の議論の前提は、本件組合契約が異常、不合理な契約形式であり、利益配当契約が通常採用される契約形式であるということであるが、かかる論理が成立することはあり得ないから、本件においては租税回避行為否認論を展開する必要もない。本判決は、同族会社の行為計算の否認規定のような明文の規定がないとしても、租税回避行為の否認が可能であるという解釈について、これを明確に否定した判決と評価することもできる。

(2) 本件組合事業の実態と税法上の事実認定

ア 民法上の組合の成立要件

民法 667 条第 1 項は、「組合契約ハ各当事者力出資ヲ為シテ共同ノ事業ヲ営ムコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ズ」と規定されているところから、かかる民法上の組合の成立要件は、「二人以上の当事者が、出資をして、共同の事業を営むことに合意する」ということである。つまり、当事者が複数であること、出資をすること、共同事業の合意、という三つの要件を満たせば、民法上の任意組合として成立していることになる。

そこで、本組合について、この三つの要件該当性を概観すると、先ず、及び の要件を充足していることは疑問の余地はないから、 の共同事業の合意という要件が、本件契約による組合の成立の可否を認定する重要な要件となる。換言すれば、組合の目的とする事業は、すべての組合員が組合の事業の遂行に共通の権限をもって関与することが必要があるが、「その関与の程度は一様ではなく、最大の場合には、自分が業務遂行や代表の権限を行使することもあるが、最小の場合には、業務遂行に対する監督の権限(673 条の検査)だけを有することもある。」(鈴木祿彌編『新版注釈民法(17)債権(8)』有斐閣(1997 年)48 頁・傍点筆者)といわれている。本判決も、私法上の組合には、このような組合運営の実態のある組合であるとしても、その組合性が否定されることはないことを明示しているところである。

ところで、組合契約では一定の目的とそれを当事者全員の共同事業として営むという 2 点について合意が成立していることが必要であるが(我妻栄『債権各論<民法講義>(中巻)』(1957 年)774 頁)、民法は、このような事項のほかにも、種々の事項を定めている。その 1 つに、業務執行に関する規定がある。本来、その組合の業務執行は、常務を除き、組合員の過半数の意思決定により行われるが(民法 670 条 1 項)、組合契約で業務執行を委任した者が数人であれば、その過半数の決定により行われる(同 2 項)。しかして、委任した業務執行組合員が 1 人であれば、当該業務執行組合員によって業務が執行されるのであって、他の組合員には業務執行の権限はなく、業務及び財産の状況を検査する権限(監視権)及び業務執行者を解任することができる権限を有するにすぎないことになる。

イ 本件組合契約における一般組合員の権限と組合参加の意思

本判決が的確に説示するように、本組合が成立しているかどうか、換言すれば、本組合の構成員の各組合員が組合としての共同事業を遂行する真の意図の存否は、業務執行組合員を選任して業務を遂行するという本件組合契約の法形式の下で、業務執行組合員以外の原告ら各組合員には、民法上の検査権と解任権の権利が事実上剥奪されていると認定できる客観的事実が存在しているかどうかということが、その認定の「鍵」になる。

ちなみに、映画フィルムリース事件においては、関係当事者間の契約内容等から、その任意組

合が映画フィルムの所有者としての権能を有しないという事実認定に立って、その組合の映画フィルムの減価償却費を否認したものであるが、かかる認定が事実認定の実質主義の認定のプロセスである。

しかして、本件において、民法上の組合契約という法形式につき、本組合自体の実体を否定して、業務執行組合員の単独事業と認定した被告税務署長は、かかる検査権と解任権を否定する根拠事実を証明する必要があるが、本訴において、このような事実が証明されていないことは、判決の説示するとおりである。

本判決が鋭く指摘しているように、検査権について、本件各組合契約においては、その全文を精査しても、業務執行に携わらない一般組合員の検査権を排除した条項は見当たらないことを認定し、また、解任権についても、本件各組合契約は、本件各業務執行会社に業務執行を委ねているところ、全文を精査しても、一般組合員が本件各業務執行会社を解任する権利を排除する旨を定めた条項は見当たらないと認定している。かかる判示は、本組合を組成した経緯からの当然の帰結であるといえることができる。

すなわち、本件組合契約により本組合に参加した原告ら組合員の意思が、世界の航空機市場に精通した組合員N社に、本組合の航空機リース事業の業務運営を委任することが合理的であるとして、原告ら組合員全員の同意により同社を本組合の業務執行者として選任したものであって、したがって、原告ら組合員の真の合理的意思が、当該業務執行組合員N社が通常の業務を行うことを前提とした本組合によるリース事業からのリース業務によって得られる利益を獲得するところにあることは、いかなる事実を持ってしても否定することができないからである。

そして、ここで、もっとも重要な事実、原告らが本航空機リース事業からの事業利益の分配とともに、法定耐用年数と経済耐用年数の差異に起因する航空機のリース料と減価償却費のギャップによる損失の先行計上及び航空機の売却利益を長期譲渡所得とすることによる累進税率の緩和という税法上のメリットを認識して本組合による航空機リース事業に参加して組合員となったことに鑑みれば、かかるメリットを享受することができない利益配当契約の締結が、本件原告ら組合員の「真の合理的意思」であるはずがないという点である。つまり、共同事業としての航空機リースからの利益確保と税法上のメリットを前提としての組合参加であるという事実が重く受け止めなければならない。

このような論理は、納税者の採用した相互売買契約の法形式をその経済的実態が同様である補足金付交換契約に置き換えて譲渡収入金額を認定した更正処分について、東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（平成 15 年 6 月に上告不受理決定で確定）は、高額な収入金額を認定されるリスクのある行為を選択することが、契約当事者の「真の合理的意思」であるということとはできないとし、納税者の真の合理的意思は相互売買契約であるというべきであり、法律上の規定もなく、課税庁が相互売買契約を補足金付交換契約に置き換えることは許されないとして、更正処分を取り消した判決の判示と軌を一にするものである。

ところが、本件の被告税務署長が原告ら組合員は検査権が剥奪されていることの根拠として指摘する本件組合契約における報告請求権の規定の存在、さらには、「一人の業務執行組合員を選任する」という趣旨により使用した「唯一」という文言を捉えて解任権が剥奪されていることの根拠としている被告の主張は詭弁の域を出ない内容というべきものであり、本判決がかかる被告

主張を一蹴して排斥したことはもとより当然の結果である。

以上のような事実に鑑みれば、税務上、本件組合契約による民法上の組合の成立の事実を否定できないことは、いかなる事実を持ってしても明白であったということが明らかになる。しかるに、名古屋国税局による本件原告らの更正処分から 2 年以上経過して、東京国税局を中心として、70 人の納税者に対して、本件と同様の更正処分が行われたことが報道されているが(平成 16.3.16 読売新聞(朝))、租税法の実質課税を研究テーマとしている筆者にとっては極めて遺憾な更正処分であるという以外に言葉もない。このような更正処分が実践されるということは、課税庁が事実認定の実質主義の適用の法理の限界を理解していないか又は誤解をしているということであろう。

ウ 事実認定の実質主義の適用と本件組合への当て嵌めの可否

本判決は、被告税務署長の主張に惑わされることなく正鵠を射た認定判断を行ったものであるが、その説示から明らかなように、本件更正処分が判決により適法として支持されるためには、業務執行組合員を選任した本組合において、業務執行組合員以外の原告ら組合員が、本組合の業務及び組合財産を検査する検査権(民法 673 条)又は当該業務執行組合員を他の組合員の一致により解任することができる解任権(同 672)が、組合契約において剥奪されていることが客観的な事実として証明され、加えて、原告ら組合員が本組合の所有する航空機の処分権能も事実上否定されていることが具体的に証明できた場合以外にはありえない。

そして、この場合、業務執行組合員以外の原告ら組合員が本組合の業務に関わっていないという事実は、本件組合契約において、N社を業務執行組合員として選任した以上、もとより当然の組合業務の運営実態であり、したがって、原告ら組合員が業務に関わっていないという事実が、本組合における原告ら組合員の検査権や解任権が剥奪されているという事実の証明にならないことはいうまでもないし、また、本件組合契約では航空機の売却が組合員により決定されることが明記されており、組合員が航空機の処分権を有していることは明らかであるから、航空機の処分権が存在しないなどという事実が証明されるものでもない。

ちなみに、本組合の運営において、原告ら組合員が業務執行組合員であるN社の業務や組合財産について検査権や解任権を行使している事実がないという事実は、航空機リース事業に関して本組合のために当該業務執行組合員のN社の行う業務執行に格別問題がないというに過ぎないから、かかる事実が原告ら組合員の検査権や解任権が剥奪されているという事実の証明にならないことは多言を要しない。

また、被告が主張するように、本件航空機リース事業に参加した組合員の本件事業に関する意識の相違があるとしても、かかる組合員の主観的意識の相違が、本件組合契約書に署名捺印して適法有効に取得した当該各組合の構成員としての法的地位を喪失することに根拠にならないことは、組合契約という法律上の性質から論ずるまでもないことである。

仮に、組合契約の効力が否定できる場合があるとすれば、それは、当該組合契約を締結した業務執行組合員を含む組合員の全員が、租税負担減少効果という経済的メリットをもたらさない「利益配当契約」を締結したことを自認し、そして、それが当事者の真の合理的意思であって、当該組合契約書はこれを糊塗するための見せかけのものであるという事実を具体的証拠をもって、合

理的に証明できた場合であり、かかる場合にのみ書面による組合契約の法的効力を否定することができるということである。

そして、このような理論構成を展開するときに、初めて、課税庁の本件組合契約の効力を否定する論理の不当性が明らかになる。なぜならば、前述したように、組合員である納税者が租税負担の減少効果という合理的経済効果の利益を享受することができる組合の組成に代えて、かかる利益を享受できない「利益配当契約」の行為形式を選択することを選択することはありえず、その選択について合理的説明ができないからである。したがって、本件組合契約の当事者である納税者の「真の合理的意思」は、その「利益配当契約」の締結であるという被告主張の論理矛盾は明白であり、もはや、本件更正処分の課税根拠は論理的破綻を来たしているといわざるを得ない。

本件組合契約を締結して組合員という法的地位を取得した納税者は、むしろ、パス・スルー(構成員)課税により租税負担の減少という経済的效果を合法的に享受することができる組合を組成して、組合事業として航空機リース事業を展開することの経済的合理性を前提として締結したのが当該組合契約であるということであり、そして、その航空機リースに精通している組合員 N 社を業務執行組合員に選任して、その業務執行を一任したというのが、当該組合の構成員である組合員の「真の合理的意思である」と認定することに疑問を挟む余地は全くない。

ところで、本件組合を事実認定の実質主義により否定する課税理論と、従前の実質主義の適用の場合である減価償却資産の高価買入れの高価部分を贈与として寄附金と認定する「法基通 9-3-1」の取り扱いの場面(関係者から上場株式につき市場価格を上回る価額で取得する場合も同様)と比較すると、その矛盾はさらに明白になるであろう。

すなわち、高価買入は、通常の売買がその資産の時価で売買されるのと比較して、齟齬又は矛盾した経済的意義が発生していることから、事実認定の実質主義を適用して、買主の納税者が相手方の売主に対して適正な時価で取得して高価部分相当額を贈与するという真の合理的意思に代えて、高価な売買代金による売買契約という法形式を採用したものと認定した上で、その真の取引意思に基づいて、高価部分を贈与と認定するというものである。このような納税者の選択した法形式は租税負担の減少を企図するために、真の合理的意思(売買代金の支払と贈与)を糊塗して、時価を上回る高価な価額での売買契約の法形式を採用するという場面である。

このように、事実認定の実質主義は、租税負担の軽減のために、真の合理的意思とは異なる法形式を採用した場合に、これを現実に顕現されている経済的意義に即した真の合理的意思と認められる法形式に置き換えるというものであり、しかるに、本件航空機リースの場合を見ると、納税者の採用した組合方式によるリース事業という法形式が租税負担の減少効果を享受することも考慮して法形式として採用されたことが組合員の真の合理的意思であり、その法形式と現実に顕現されている法的効果及び経済的意義とに何らの齟齬は来たしていない。

このような場合に、組合員の真の意思とは異なる「利益配当契約」に置き換えるためには、特別の法の規定を要するというものであり、このことが事実認定の実質主義の適用の限界であることが理解されなければならない。

かかる解釈理論を判示したのが、特別の規定もなく相互売買契約と代金相殺の法形式を補足金付交換契約と認定することは許されないと判示した前掲**東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決**及び**東京高裁平成 14 年 3 月 20 日判決**であり、また、特定資産の買換えの課税の特例の適用に当たり、

貸付金債権の返済を土地の代物弁済に代えて債務者との間で当該土地の売買契約を締結して、その譲渡代金と貸付金と相殺して、当該土地を買換資産とした事例につき、明文の規定もなく売買と相殺という行為をその実質が代物弁済であると認定することはできないと判示した東京高裁昭和 55 年 10 月 9 日判決の解釈である。

さらに付言すると、本訴における被告税務署長の主張は、組合員により選任された業務執行組合員の単独事業に対して利益配当を意図して行った出資であることを根拠として、その組合性と組合財産の共有性を否定しているようであり、また、本件と同様の組合を組成して組合員となった他の納税者の一部に、真偽はともかくとして業務執行組合員及び他の組合員との共同事業という認識がないことを表明する者がいることを重視して、民法上の組合の成立を否定しているようである。しかしながら、被告が組合契約の法形式を否定し、別途認定する「利益配当契約」(非典型契約というのであろうが、その法的性質は不明である。)については、商法上の匿名組合契約との相違点が不明である。

匿名組合契約は、「当事者ノ一方カ相手方ノ営業ノ為メニ出資ヲナシ其営業ヨリ生スル利益ヲ分配スヘキコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス」(商法 535 条)と規定し、匿名組合員の出資は営業者の財産に帰するものであり、しかも、匿名組合員は営業者の行為について、第三者に対して権利義務を負担することはない(同 536 条)から、原告ら一般組合員の責任が制限されていることを利益配当契約と認定する根拠の一つとする被告主張は、正に、匿名組合契約の法的性質と共通するのである。

このように考えた場合、被告の主張する「利益配当契約」の実態は、営業者(業務執行組合員の N 社)の営業のために出資をしてその営業から利益の分配を受けることを約する契約というのに等しいから、法的性質の不明な「利益配当契約」ではなく、商法上の匿名組合契約と解することも考えられる。仮に匿名組合契約であると解された場合、当該匿名組合契約による利益分配は、本件の場合航空機の貸付であるから不動産所得を構成し、また、その損失も各匿名組合員の不動産所得に帰する損失となる(所基通 36・37 共 21、法基通 14-1-3 参照)。そうであれば、結果として、原告らの所得計算は民法上の組合契約による組合事業と異なることになる。(なお、判決は、組合契約が民法上の組合契約であることを認定しているところであり、本件では商法上の匿名組合契約と解する余地はない。)

(3) おわりに

被告税務署長は、本件組合契約は組合を組成するためのものではなく、「利益配当契約」であると主張するようであるが、そもそも、利益配当契約なる概念が、法的にいかなる法律行為を指定しているのかが不明である。それはさておくとして、被告税務署長は、本組合の行う航空機リース事業による租税負担減少という効果のみを企図した取引は、税法上は本来許容されないものであるということが、その背景にあるものと考えられる。しかし、本件における民法上の組合による航空機リースという共同事業は、本来、当該リース料収入とそのコスト回収のための航空機の売却による利益獲得が意図されたものであることは明らかであり、それに加えて、税制上の効果が加味されたものであって、「租税負担減少という効果のみを企図した取引」と評価すること自体誤りである。

なぜならば、同一のリース条件及び想定売却価額の下で、本組合(組合員)がリース期間定額法

により航空機の減価償却費を計上した場合には、定額法及び定率法による場合とは異なり、各年分においては利益が発生し、リース期間終了後の航空機売却による売却益が過少に計上されが、この場合には、定額法及び定率法による場合の租税負担減少効果は発生しないものの、本来、予定している本組合の航空機リース業による投資利益(損失の場合もある。)を取得するという経済的效果を享受することができるからである。

ところで、本件のような組合契約による航空機リース事業に伴う税制上の租税負担減少効果は、異常、不合理な行為計算により、永久に租税が減免(回避)される「租税回避行為」とは異なり、航空機の法定耐用年数(新造機の場合、8年又は10年)または残存耐用年数(中古機の場合)と経済耐用年数(実際使用可能年数は25年から30年ともいわれている。)とのギャップによるリース料と減価償却費の顕著な差異からもたらされるものであって、最終的には、そのギャップは航空機の売却益で調整されるものであるということが理解されなければならない。たとえば、リース期間を6年とする場合には、航空機の譲渡所得は長期譲渡所得となり課税が半減することになるが、それは、真の所有者が長期間保有することによる年々発生している未実現キャピタルゲインを一時に課税することに対する累進税率の緩和を図る税制上の措置であり、したがって、その長期譲渡所得による税負担の減少を論難することはお門違いというべきものである。

また、法定耐用年数と経済耐用年数の2倍から3倍の差異がもたらす減価償却費の先行計上による多額な損失の発生という問題点の解消は、法定耐用年数を改定するか、また、航空機をリース資産とする場合にも、国外リース資産で採用されているリース期間定額法により減価償却費を計上するという法改正により対処すべきものである。

本件では、航空機の売却価格は当初から決まっておらず、売却時点の航空機マーケットの動向によって左右されるものである。そのため、本件のような組合による航空機リース事業は利益が発生する可能性もある一方、損失を生ずるリスクのある事業への投資であるが、かかるリース事業による租税負担減少効果は、節税マンションといわれる不動産投資においても見られるところである。かかる節税効果が租税正義に反するというのであれば、上記のような税制上の措置の是非を検討すべきであり、その上での法整備を図ることが、租税法律主義の要請するところであることはいままでもないことである。

本来、私法上の法律行為の認定に当たっては、その採用した私法上の法形式に即した経済的意義が発現しているか否かが重視されるべきであって、採用した法形式と乖離した経済的意義が発現している場合には、その経済的意義に即した法律行為が真の合理的な意思であると認定すべきものである。したがって、租税負担減少のための行為選択という納税者の主観的意思は、真に存在する法律行為の認定に当たっては直接関係しないというべきである。

この点に関して、本判決は、「動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられないことのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、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。」と判示しているが、正に、租税法律主義と事実認定の実質主義を正解した秀逸な説示であると評価できる。

課税庁は、本判決のかかる論理を真摯に受け止めて税務実践に生かすとともに、租税正義の視

座から法律改正を要するというのであれば、早期の税法改正により対処すべきであり、そのような対応こそが、納税者の予測可能性と法的生活の安定という憲法上の租税法律主義の要請に応えることになる。そして、このことが、「調査、広報、相談、指導」という基本コンセプトに基づく税務行政のさらなる信頼が醸成されることになる。

最近の課税処分をみると、節税効果が顕著である事案において、本件のように、実質課税の名の下で課税処分が強行されている事案がみられるし、また、課税処分を行うのであれば、実質課税によるべきであると思われる事案が仮装行為と認定されて重加算税が賦課された東京海上火災保険の課税事案(新聞報道・海外子会社の第三者の保険会社に対する再保険料のうち地震が発生しない場合に当該子会社に返還される部分を親会社の預け金とした事例)も見られる。さらに、法の予定する解釈を拡大して更正処分が行なわれ、それが裁判により支持されている事案も見られる。例えば、米国親会社からのストックオプション行使利益を雇用契約のない子会社従業員等の給与所得とした事案、第三者に対する有利発行による既存株主の持分減少により、当該株主に対して株式の支配移転(譲渡)は皆無であるにもかかわらず株式の譲渡益課税をした旺文社事件、法人税法上の確定決算主義を失念した裁判所が、解除条件付債権放棄により、私法上、債権は消滅していると認定しながら、一方で、税法上の貸倒損失の計上時期は翌期であるとして、「別段の規定」もなく私法上消滅した債権を資産に計上した興銀事件控訴審判決など、従前の税法解釈や事実認定においては考えられない事案が発生している。このような税務行政の対応が納税者の予測可能性を阻害する結果を招来し、そのことが、納税者の税務行政に対する不信感を助長し信頼を喪失させているという現実が銘記されなければならない。