

<判例研究>

民法組合を利用した航空機リース事業で生じた損失が損益通算の対象になるかで争われた事例

—航空機リース訴訟—

名古屋高裁平成17年10月27日判決、平成15年(行ウ)第26号ないし31号申告所得税更正処分取消等各請求訴訟事件⁽¹⁾⁽²⁾

長岡大学専任講師 田邊 正

〔事実〕

本件は、航空機リース事業を目的とする民法上の組合の組合員 X(原告・被控訴人)らが、S社の100%子会社のもとで各組合契約を締結し、本件事業による所得を不動産所得(所得税法26条1項)として取扱った事例である。その際、本件事業から計上される減価償却等を必要経費として算入したうえで損益通算をして確定申告を行ったところ、税務署長 Y(被告・控訴人)が、上記の各組合契約は利益配当契約であり、これによって生じる所得は雑所得(所得税法35条1項)として取扱うことから損益通算は容認されないとした。そして、Yは、Xらに対して更正処分及び過少申告課税賦課決定処分を行い、さらに、別の組合員 A に対して、青色申告承認取消処分を行った。そこで、Xらが本件各更正処分等及び本件承認取消処分各取消しを請求したところ、これを Y が争った抗告訴訟である。

第一審では、第一に、本件事業は、投資としての経済的合理性を否定することはできないが、民法上の組合契約の法形式が通常用いられないものと到底いえないとして、本件各組合は民法上の組合にあたり本件各組合契約に進裡留保及び虚偽表示は認められないとした。したがって、本件事業による収益が不動産所得に区分されることは明確であることから、当該所得の実質上の帰属主体(組合員)である X らの本件事業による所得も不動産所得に区分されるべきである。このことから、X らの本件各更正処分等の取消請求は認容された。

第二に、A に対する本件青色申告承認取消処分は適法であるとして、その取消し請求を棄却した。第三に、別の組合員 C の平成12年分所得税更正処分

等及び組合員 A の平成9年及び10年分の上記処分等のうち所得税による減額更正処分及び変更決定処分(過少申告加算税賦課決定処分)によって減額された部分の各取消しは、いずれも訴えの利益がないとして却下された。

これに対して、Y がこれを不服として控訴した。なお、A 及び C は、控訴(附帯控訴含む)をせず、Y の第一審判決における不服の対象は本件各更正処分等取消請求の認容部分のみである。また、別の組合員 C は請求を減縮している。

〔判旨〕

控訴棄却。

課税要件における事実認定のあり方について、控訴人 Y は、第一審の判決方法をとることは、被控訴人 X らが、民法上の組合契約の契約類型を選択したことを前提として、その締結した契約がいかなるものであったかという通常の課税要件事実における実体ないし実質による判断を放棄するもので当事者の締結した契約の認定の在り方は誤ったものであると主張している。法律行為の解釈は、当事者による意思を探求しなければならないが、被控訴人 X らが締結した契約がいかなるものであったかを判断するにあたって、民法上の契約類型を選択したことを前提として表示行為の解釈を行うことは当然のことである。契約類型の選択によって経済的目的の著しい不合理を招くならば、同契約は不成立となりうる余地も残されている。したがって、表示行為の解釈をするにしても外形的資料のみに拘泥するのではなく、実体ないし実質による判断を放棄すべきではない。また、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減され

ることを目的として、控訴人Yは民法上の組合契約を締結している。形式的判断をとった場合、当然、実体ないし実質に従って課税されるべきであり、法律行為を解釈する際、税負担の有無を全く考慮すべきでないという趣旨は誤りであると主張する。しかし、いかなる法律効果を発生させるかという効果意思と契約締結の動機及び意図等の主観的要素とは理論的には区分されるべきである。

だが、控訴人Yは、これらを混同して主張している。現代社会における合理的経済人の通常の行動として、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることを動機ないしは目的として何らかの契約を締結する場合、その目的等が達成可能な私法上の契約類型を選択することは当然かつ合理的なことであるといえる。よって、当事者の契約締結の形式から異なる効果意思の存在を推認できず、仮に推認するとすれば、当事者の意思を離れて動機等の主観的要素のみに着目して課税することになり、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。したがって、控訴人Yの上記主張は採用できない。

本件事業の経済的合理性について、S社の国際業務開発部長Hの作成した報告書等の内容は、法人投資家向けのものが相当混在していると考えられる。法人投資家向けの案件の場合、航空機の売却益を長期譲渡所得として税額圧縮ができず、個人投資家向けの場合と事情が異なることになる。したがって、投資家にとって魅力ある投資商品とするために、課税額減少効果だけでの内容ではなく、キャッシュ・フロー・ベースでの利益をある程度確認できる内容でなければならない。このような理由から、上記報告書の個人投資家向け案件の内容をキャッシュ・フロー・ベースでの利益が確認された例として取扱うことはできない。これをもって、個人投資家が、キャッシュ・フロー・ベースでも利益をあげられると推認することはできないと控訴人Yは主張する。

しかしながら、報告書の内容に法人向け投資家の案件が混在するとしても、法人向けと個人向けとでリース事業の仕組み自体が異なると認識される証拠はないし、リース料の設定が異なるとも通常考えられない。また、第一審判決のとおり、「航空機賃貸事業のご案内」と題するパンフレットの最終頁に記載されていた投資効果に関する試算表の資産結果が、条件次第でキャッシュ・フロー・ベースで高額の利益を獲得することが可能であることを示していた。したがって、控訴人Yの指摘をもって、個人投資家においてキャッシュ・フロー・ベースで利益をあげられると推認できないとはいえない。

また、上記のとおり控訴人Yは、本件事業の当事者

がキャッシュ・フロー・ベースで利益を上げられないことを前提にして、課税減少効果がなければ成り立ち得ないし、課税額の減少それ自体を取引の手段として本件事業の当事者の利益を図るものである。課税減少効果を投資による経済的利益獲得の主目的とし、これに付随する法形式の選択による税法上のメリットを検討する場合とは異なるにもかかわらず、第一審判決では、これらを混同するものであると主張する。しかし、第一審判決のとおり、本件事業の当事者は、キャッシュ・フロー・ベースで利益を獲得する可能性があることから、課税減少効果がなければ成り立ち得ないとまではいえない。そして、課税額の減少それ自体を取引の手段として本件事業の当事者の利益を図るものであるということについては、契約締結の動機及び意図などの主観的要素と効果意思とを混同するものである。このことについて言葉を変えて述べているにすぎないので、第一審判決に対する反論とはなり得ないというべきである。

さらに、控訴人Yは、わが国の租税歳入それ自体を取引対象として、本件事業の当事者の利益を図る事業であり、本件組合契約は、契約当事者の認識や実体と法形式とが大きく齟齬する異常な法形式であると主張する。

しかし、動機等の主観的要素と効果意思とを混同し、本件組合契約は課税減少効果を目的とする契約であるとして、当事者の認識等をその動機等や経済的側面のみに着目して理解すると、動機等とは別の効果意思の検討を放棄するものである。したがって、控訴人Yの上記主張も採用できない。

被控訴人Xらは本件組合契約において検査権及び解任権を有しないと解すべきであり、それらを有するのは契約解釈の手法や経済的合理性の有無について誤った認識を前提にすると控訴人Yは主張する。そして、組合契約書等の形式的な文書を過度に重視するあまり、本件ローン契約の条項からうかがわれる当事者の意思や一般組合員の実体等を軽視しており不当であると主張する。すなわち、本件組合契約は、検査権より弱い権限にすぎない報告請求権を規定するにとどまっているのである。民法673条では、業務執行と業務及び組合財産に対する検査を明確に区別しているのに、本件組合契約では、業務執行者以外の組合員は本契約に定めるもののほか何ら業務についての権限を有しないと規定している。このことから、一般組合員は検査権も含めた業務に関する一切の権限を有していないと解すべきである。また、不動産特定共同事業における標準約款案2条2(2)が、解任権の行使に伴い業務執行者が存在しなくなり、不合理な事態が生じないようにすることを規定してい

るのに対して、本件組合契約では、そのような規定が置かれていないこと、本件各組合が金融機関との間で締結したローン契約には、組合の義務の履行が終了するまで、本件業務執行会社が業務執行者であり続ける旨の誓約がなされていることから、一般組合員の解任権は排除されていると解すべきである。

しかし、契約解釈の手法及び経済的合理性の有無について控訴人Yの主張が採用できないことは、第一審判決のとおりである。そして、本件事業において民法上の組合契約の法形式が用いられないわけではないから、契約の文言解釈を中心として当事者の意思を探求する必要がある。控訴人Yの主張を検討しても被控訴人Xらの検査権及び解任権が排除されていないと解すべきことは、第一審判決のとおりであり、契約書の形式的な文理を過度に重視するものでもない。したがって、控訴人Yの上記主張も採用できない。

本件組合契約において共同の事業として、被控訴人Xらが営む意思がないことなどについて、本件事業の経営に参加する意思がないと解されると控訴人Yは主張した。しかし、民法上の組合の成立要件である共同の事業を営む合意の具体的内容によって、控訴人Yの主張が採用できないことは、第一審判決のとおりである。

なお、控訴人Yは、本件組合契約が民法上の組合契約であるとしても、共同で事業を営む意思がないことをもって心裡留保又は虚偽表示が認められるべきであり、第一審判決では、何ら明確な根拠も示さずに効果意思を認めたのは失当であるとも主張するが、明確な根拠を示していることは明らかである。したがって、控訴人Yの上記主張も採用できない。

その他、控訴人Yが主張するところは、第一審判決を左右するものではない。よって、被控訴人Xらの本件請求は、いずれも理由があり、第一審判決と結論を同じくする。したがって、第一審判決は相当であ

ると判示して、これを棄却した。

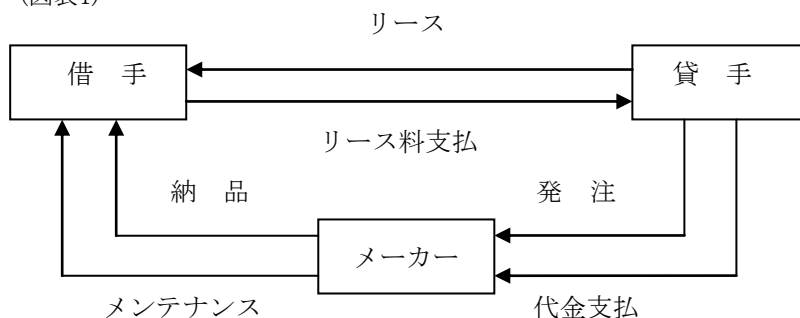
〔検討〕

本件はレバレッジド・リース(leveraged lease)を利用した航空機リース事業で生じた損失が損益通算の対象になるか否かの事例である。レバレッジド・リースとは、出資者から調達した少額の自己資本を元手に貸手が金融機関等から多額の借入をしてリース物件を購入してリース事業を行うレバレッジ効果を利用したリース取引である。通常のリース取引の仕組みを図示すれば(図表1)ようになる。(図表1)から解るように、通常のリース取引は、貸手であるリース会社が借手にリース物件をリースして、その対価として月々のリース料を借手から受取るという単純な仕組みである。取引内容によって、通常のリース取引は、賃貸借取引とされるオペレーティング・リース(operating lease)と売買取引とされるファイナンス・リース(finance lease)とに分類される。法人税法上、下記の二つの要件を満たしたリース取引はファイナンス・リースとして取扱うことになる(法人税法施行令136条の3③)。

- ① 当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること。
- ② 当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

上記の要件は、会計上の分類の要件であるノンキャンセラブル(non cancelable)とフルペイアウト(full pay out)と同様である(リース会計基準二)。一方、レバレッジド・リースは、ファイナンス・リースに該当する集団投資スキームの一つである。レバレッジ

(図表1)



ド・リースの仕組みを図示すれば(図表2)のようになる。(図表2)から解るように、リース会社が業務執行者として投資家から出資を受けて貸手となり、その自己資金を元手として、さらに金融機関から融資を受けてリース物件を購入して、このリース物件を借手にリースして、その対価として月々のリース料を借手から受取るというスキームである。したがって、リース会社がスキームを組成して投資家から出資を募るため、出資家側からは金融商品を購入してリース取引に係わることになる。

リース会社はスキームを組成するが、そのスキームにおいて業務執行を行うためのビークルが必要となる。レバレッジド・リースでは、貸手のビークルとして商法上の組合である匿名組合又は民法上の組合である任意組合が利用されることが多い。匿名組合を利用した場合、業務執行者はリース会社が行うことになり、リース物件の所有者もリース会社ということになる⁽³⁾。そして、匿名組合は契約関係であるため業務執行者である営業者が納税義務者となり、課税後の所得を組合員に分配されることになる。一方、任意組合を利用した場合、投資家である組合員が共同で業務を執行することになり、リース物件は投資額に応じて共同所有することになる。そして、任意組合は法人格を有しないため、納税義務者は各組合員になる。したがって、任意組合で生じた所得は課税されず、各組合員に分配されてから課税されることになる。すなわち、課税の導管性を有しているのである。レバレッジド・リースの特徴として下記のものが考えられる。

- ① リース物件の金額が多額である。
- ② リース物件の一部を出資者から調達する。
- ③ 出資者は富裕層が中心である。
- ④ 銀行、保険会社、年金基金等の金融機関から借

入れて資金調達をする。

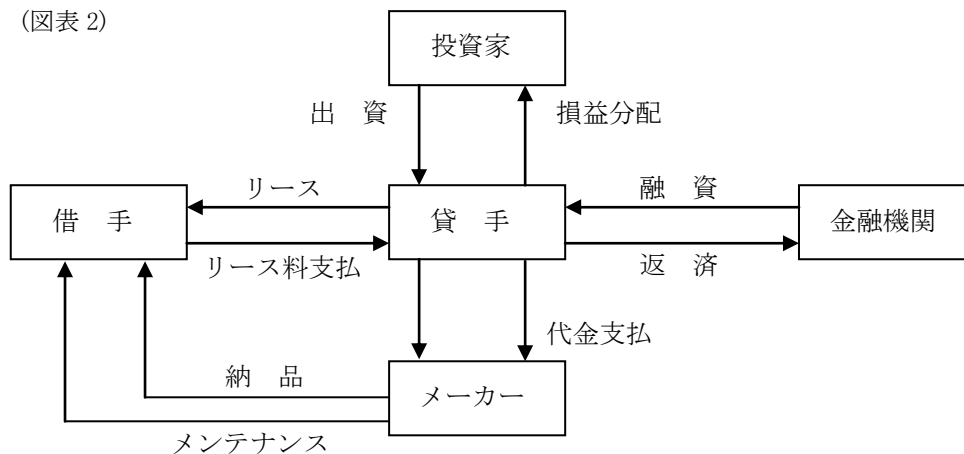
- ⑤ 借入金の利子はリース料に含むことによってリスク回避が可能である。
- ⑥ 設備投資税額控除及び加速償却によって節税が可能である。

レバレッジド・リースの対象となるリース物件は航空機等の高額な資産であり、借手は航空機会社等の一部の限定された会社のみであってレバレッジド・リースはどのような会社にも適用されるリース取引ではない。しかし、このスキームに参画する投資家は、法人投資家だけでなく個人投資家も投資することになる。よって、幅広い層から金融商品として投資を募ることになる。また、レバレッジとは「てこ」のことであり、投資家から調達した少額の資金を元手に金融機関から多額の資金を借入れてリース取引をおこなうことから「てこ」の原理であるレバレッジ効果を利用したスキームであるといえる。そして、借入金の利子は投資家が負担するのではなくリース料に含むことによって回収し、リスク回避が可能となる。

レバレッジド・リースで最も注目される点が、レバレッジド・リースのスキームに参画する借手と投資家の長所である。借手はリース物件のリース料を損金に算入できるという長所がある。一方、投資家はリース物件の購入にあたって定率法又は特別償却による加速償却を利用することで序盤に多額の損失を計上することになり、この損失が投資家に分配されることになる。したがって、法人投資家であれば分配された損失は損金として算入され、個人投資家であれば分配された損失は損益通算が可能となる。よって、課税の繰延べが可能となるため、出資者は富裕層に通常限定されるのである。

本件のリース取引は、野村バブコックアンドブラ

(図表 2)



ウン株式会社によって組成された民法上の組合である任意組合を利用した航空機リース取引である。野村バブcockアンドブラウン社は、野村ホールディング株式会社による100%出資の子会社であり、航空機及び船舶等のリース取引のスキームの組成を専門にした会社である。野村バブcockアンドブラウン社は、「航空機賃貸事業のご案内」と題したパンフレットによって航空機リース事業へ参画する法人投資家及び個人投資家を勧誘した。この勧誘によって、民法上の組合である六つの事業組合が組成され海外を含む航空機リース事業を行うこととなった。

本件事業によって生じた所得を不動産所得として取扱ったことから、航空機購入によって計上される減価償却等を必要経費として損益通算をし、本件組合の組合員X(原告・被控訴人)らが確定申告を行った。しかし、税務署長Y(被告・控訴人)は、本件組合による各組合契約は利益配当契約であり、これによって生じる所得は雑所得として扱うことから損益通算は容認されないとした。このため、税務署長Yは組合員Xらを起訴した。

本件の争点は、本件各事業における減価償却費の損益通算の可否、本件承認取消処分の適法性、平成12年の所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消しの請求の三点である。

第一審判決では、本件事業は、投資としての経済的合理性を否定することはできないが、民法上の組合契約の法形式が通常用いられないものとも到底いえないとして、本件各組合は民法上の組合にあたって本件各組合契約に進裡留保及び虚偽表示は認められないとした。したがって、本件事業による所得が不動産所得に区分されることは明確であることから、当該所得の実質上の帰属主体(組合員)であるXらの本件事業による所得も不動産所得に区分されるべきである。このことから、Xらの本件各更正処分等の取消請求は認容された。そこで、Yはこれを不服として控訴した。控訴審の判決内容は、ほぼ第一審の判決内容を踏襲したものになっている。

本件事業から生じる所得を組合員が、不動産所得として扱うか、雑所得として扱うかによって、損益通算が可能となるか否かが決まることになる。航空機購入によって計上される減価償却費等を必要経費として扱うため、早期に損失が生じることから課税の繰延べが見受けられる。このことから、当然、被控訴人Xらは本件事業による所得を不動産所得として取扱えば損益通算が可能となり有利なのである。よって、被控訴人Xらは本件事業による所得は不動産所得として扱うべきと主張するのである。一方、控訴人Yは本件事業によって生じた所得は、民法

上の組合による所得分配ではなく利益配当契約から生じた現金分配に該当するので雑所得として扱うべきと主張した。このように損益通算が可能か否かの問題には、出資者である被控訴人Xらが富裕層であるという背景が存在する。前述したように、レバレッジド・リースの特徴の一つとして、富裕層を対象にして出資を募っていることがあげられるように、出資者の所得に損失が生じていたら損益通算の利点はないのである。そこで、本件では、主に、租税法主義、処分証書の法理、動機不純説の否認の三つの論点から判決が下されている。これらの論点は、第一審判決の論点とほぼ同様である。

第一に、租税法主義による論点だが、憲法84条に、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠にもとづかなければならず、国民は法律の根拠にもとづいてのみ納税義務を負担すると規定されている。租税法主義の機能は、国民の経済生活に法的安定性及び予測可能性を与えると考えられている⁽⁴⁾。租税法主義の内容として、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則及び手続的保障原則の四つがある⁽⁵⁾。これらのうち課税要件明確主義が本件と深く関係してくる。課税要件明確主義とは、法律又はその委任のもとに政令及び省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続きの定めはなるべく一義的で明確でなければならないというものである。租税法上、自由裁量を認める規定を設けることは原則として許されないと解釈される。また、不確定概念を用いることも十分に慎重でなければならない。そこで、課税要件明確主義の要求として、課税の有無及び金額を決定するために、法律行為の解釈と事実認定が求められる⁽⁶⁾。

本件では、レバレッジド・リースの組成に民法上の組合契約の契約類型を選択している。すなわち、任意組合を利用したスキームである。被控訴人Xら当事者の締結した契約がいかなるものであったかという課税要件事実の実体ないし実質による判断を放棄しているとして契約の認定は誤ったものであると控訴人Yは主張している。さらに、任意組合において共同で事業を営む意思を要するとも述べている。しかし、これらの主張は租税法主義の側面から、第一審判決及び控訴審判決ともに採用できないとしている。

形式的判断をとった場合、実体ないし実質に従って課税されるべきであり、法律行為を解釈する際、税負担の有無を全く考慮すべきでないという趣旨は誤りと考えられ、被控訴人Xらの真意を追求すれば、本件事業から生じた所得は利益配当契約に該当すると控訴人Yは主張する。しかし、いかなる法律効果を

発生させるかという効果意思と契約締結の動機及び意図等の主観的要素とは理論的には区分されるべきである。また、形式的判断において航空機リース事業を行う旨を被控訴人Xら組合員は著名して任意組合を設立していることから、事実認定については何ら反していない。

第二に、処分証書の法理による論点だが、契約の成立には当事者の申込みと承諾の合致によるものが基本的契約の成立形態である。そこで、当事者間の意思表示をいかに明確にするかという問題が生じてくる。当事者間での意思表示が明確であれば、契約書の記載事項のみの内容で足りることになる。一方、契約書に曖昧な点があれば、その点を明確にして当事者間の曖昧な点の意思を確定する必要がある。すなわち、契約解釈である。したがって、当事者間の自らの意思で署名することによって、契約書が成立すれば、特段の事情がない限り、同契約書記載の内容の契約がしたことが認められるという証拠法則である。

被控訴人XらとS社間で締結された民法上の組合契約は、通常の課税要件事実の認定場面において当然行われるべき実体ないし事実による判断を放棄するものであり、当事者間の締結した契約の認定の在り方を誤ったものであると控訴人Yは主張した。このように、課税当局では独自の判断によって租税が不当に軽減されていると認識すれば、真の合理的意思又は内心的効果意思という理由で、更正処分又は決定処分することが契約解釈の任務のように主張してきた経緯がある(7)。

しかし、控訴審判決では、法律行為の解釈は当事者間の意思を探究するものではあるが、被控訴人Xらが民法上の契約類型を選択したことを前提として表示行為の解釈をすべきであると述べている。その結果、被控訴人Xらが達成しようとする法的ないし経済的目的に、契約類型の選択が不合理であるとされれば、真実は民法上の契約を締結する意思ではなく、同契約は不成立であると判断される余地があると考えべきである。したがって、民法上の契約類型を選択したことを前提としても外形資料のみに拘泥して実体ないし実質による判断を放棄したものではないとしている。

訴訟法上、控訴人Yの主張は証拠法則の原則を考慮したものとは考え難い。したがって、本件では、租税法律主義の要請から証拠法則の原理を認めた判決が述べられたことになる。ただし、被控訴人Xらが締結した契約内容から本事業の効果動機及び目的をどのように捉えていたのかを考慮すれば、一概に証拠法則の原理を適用すれば解決するとはいえない。

そこで、最後に、契約当事者による効果意思及び動機目的による論点だが、この論点については本事業内容を吟味して考えるべきである。S社の国際業務開発部長Hが作成した報告書等の内容は、法人投資家向けのもので相当混在していると考えられる。法人投資家向けの案件の場合、航空機の売却益について長期譲渡所得として税額を圧縮することはできず、キャッシュ・フロー・ベースでの利益をある程度高額にあげる必要性が生じてくる。一方、個人投資家向けの案件の場合、キャッシュ・フロー・ベースで利益をあげられたと推認し難い。しかし、本事業報告書から法人投資家向けと個人投資家向けとでリース事業の仕組みが異なる証拠も存在しない。当然、リース料によってキャッシュ・フロー・ベースの利益は異なることになり、リース料が低額であれば、航空機賃貸事業が成立しないことも考えられる。本件事業における「航空機賃貸事業のご案内」と題するパンフレットの最終頁に投資効果による試算表が記載されているが、条件次第でキャッシュ・フロー・ベースで高額の利益を獲得することが可能であると示してある。控訴人Yは個人投資家向けでは、キャッシュ・フロー・ベースで高額の利益を獲得するとは判断し難いと主張している。

さらに、本件事業は課税減少効果がなければ成立しない仕組みだと控訴人Yは主張している。その理由として、上述したように、個人投資家向けではキャッシュ・フロー・ベースで高額の利益を獲得することはできないという前提で、投資家の利益を図るものとして経済的利益獲得を主目的とすれば、税法上の課税減少効果というメリットも検討することになり、これらは異なる意図があると述べている。

当時、本件事業のようなリース会社は200社から250社存在しているといわれていた。リース料金及び航空機売却代金の分配金によって、これらの組織は利益を獲得するわけだが、航空機売却価額が想定売却価額を上回った事例は、32例のうち6件の18.8%にすぎない。また、リース終了時に元本すら回収できなかった例は40%に達する。このことは、一般投資家が簡単に投資できない極めてハイリスクな商品だということが解る。前述したように、レバレッジド・リースの特徴の一つとして、出資者は富裕層が中心であるということ挙げたが、このことは本件の被控訴人Xらの総所得金額が2,000万円以上であるということから、通常の個人投資家とは異なる富裕層ということが見受けられる。

本件の根拠は節税目的であり、民法上の組合は単なる形式的なものにすぎないとして実体は利益配当契約と控訴人Yは主張している。しかし、これは効果

意思及び動機目的を混同した立証だと裁判所側は述べている。効果意思とは、契約の内容及び効力を決定する一定の法律効果を欲する意思のことである。本件事業のパンフレットに「航空機賃貸事業のご案内」と題されていることから、被控訴人Xらは民法上の組合を組成して航空機賃貸事業を行うことは明確に理解していた。したがって、被控訴人Xらは一組合員として本件事業の共同事業者ということになるが、第一審において、控訴人Yは検査権及び解任権が付与されていないので共同事業者ではないと主張していた。しかし、航空機賃貸事業において収益を獲得することを目的とした契約に被控訴人Xらは同意して投資するわけだから、税負担も含めて最適の事業体を選択することは当然のことである。その最適な事業体が民法上の組合であったというわけである。

税負担を軽減されることを目的として、実体ないし実質と異なる形式をとった場合、当該実体ないし実質にしたがって課税されるべきであるが、税負担の有無による法律解釈を全く考慮すべきともいえない。もし、動機及び目的のみに着目して課税するならば、本件当事者の行った法律行為を法的根拠なく否定することになる。

しかし、レバレッジド・リースによる投資は一つの金融商品として投資家は出資していることも確かである。わが国のレバレッジド・リースは、米国型レバレッジド・リースのパートナーシップの代替として組合を利用したものである。したがって、わが国のレバレッジド・リースもパス・スルー課税の有用性を利用した仕組みということも明確である。このように、レバレッジド・リースの利点として節税対策を考慮した金融商品であるということは一般的に普及していることから、共同事業者の一組合員という認識によってキャッシュ・フローを獲得するという目的よりも節税対策を第一義に考えて出資した投資家が多いであろう。

上述した論点において、本件は棄却されることとなり、控訴人Yは名古屋高裁判決への上告を断念している。しかし、平成17年度の税制改正によって、不動産所得の生ずべき事業を行う民法上の組合等の個人組合員について、不動産所得の計算上、組合事業による不動産所得の損失額はなかったものともなされることになった(租税特別措置法41条4の2)。したがって、課税当局として、従来の法律でレバレッジド・リースを規制することができないことから、立法によって規制するしかないと判断したと考えられる。しかし、この規制が租税特別措置法によるものであることは、課税の導管性に消極である課税当局が、将来的に容認する可能性があることを含意している

と考えられる。だが、立法によって規制するという課税当局の行政行為は、権力関係をあらわにした行為だと見受けられる。このような課税当局の行政行為に対して納税義務者である国民は服従しなければならないことには国家権力に対する服従という懸念がある。

注

- (1) 裁判所ウェブサイトから検索した「名古屋高裁平成17年10月27日判決、平成15年(行ウ)第26号ないし31号申告所得税更正処分取消等各請求訴訟事件」を参考にしている
<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20060526202351.pdf>
- (2) 裁判所ウェブサイトから検索した「名古屋地裁平成16年10月26日判決、平成15年(行ウ)第26号ないし31号申告所得税更正処分取消等各請求訴訟事件」を参考にしている。
<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/9D3F45866144C7B C4925710A0006599D.pdf>
- (3) 匿名組合では業務を執行する者を「営業者」とよぶが、本件では民法上の組合である任意組合が問題視されているため、「営業者」という用語は使用せず、「業務執行者」という用語を使用する。
- (4) 金子宏著『租税法 第11版』弘文堂 平成18年 79頁。
- (5) 租税法主義の内容として、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則及び手続的保障原則が存在する。課税要件法定主義とは、課税の作用は国民の財産権の侵害であるから課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないというものである。課税要件明確主義とは、法律又はその委任のもとに政令及び省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続きの定めはなるべく一義的で明確でなければならないというものである。合法性の原則とは、租税法は強行法であるから課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないというものである。手続的保障原則とは、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続きで行われなければならないと、それに対する争訟は公正な手続きで解決されなければならないというものである。
- (6) 増田晋「節税目的を理由とした税務否認に対する司法の判断—航空機リース事件を素材として—」税理2006年3月号 19頁。

(7) 増田晋 同上稿 20頁。

〈参考文献〉

- ・裁判所ウェブサイト「名古屋高裁平成17年10月27日判決、平成15年(行ウ)第26号ないし31号申告所得税更正処分取消等各請求訴訟事件」
<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20060526202351.pdf>
- ・裁判所ウェブサイト「名古屋地裁平成16年10月26日判決、平成15年(行ウ)第26号ないし31号申告所得税更正処分取消等各請求訴訟事件」
<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/9D3F45866144C7BC4925710A0006599D.pdf>
- ・金子宏著『租税法 第11版』弘文堂 平成18年。
- ・八尾順一著『租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』清文社 平成17年。
- ・増田晋「節税目的を理由とした税務否認に対する司法の判断－航空機リース事件を素材として－」税理 2006年3月号
- ・増田晋「リミテッド・パートナーシップ財産の所有権帰属についての初判断」税理 2007年5月号。
- ・ひかり監査法人・ひかり税理士法人編著『借手のためのリース会計と税務50問50答』清文社 平成20年
- ・福浦幾巳編著『税法ゼミナール[改訂版]』創成社 2005年。
- ・佐藤英明編著『租税法演習ノート21問』弘文堂 平成17年。