

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 納税告知取消請求控訴事件  
国側当事者・国(渋谷税務署長)

平成29年1月19日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年7月19日判決、本資料266号-105・順号12883)

判 決

控訴人	破産者合同会社A破産管財人 甲
同訴訟代理人弁護士	佐藤 歳二
同	江藤 真理子
同	飯塚 陽
同	吉井 久美子
同	中島 恵
被控訴人	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	金田 勝年 渋谷税務署長 三塚 一彦
同指定代理人	前田 佳行
同	酒井 武
同	早川 治
同	寺本 大介
同	森 文人
同	山田 和哉
同	吉田 智晶
同	小森 結

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 (1) 渋谷税務署長が合同会社Aに対し平成26年10月1日付けでした納税の告知(渋谷特第●●号)を取り消す。  
(2) 被控訴人は、控訴人に対し、1億1241万円及びこれに対する平成26年10月4日から支払済みまで年7.3%の割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割

合のいずれか低い割合を乗じて計算した金員（ただし、所得の種類かつ年月分ごとに計算し、その金額に100円未満の端数があるときはその端数金額を切り捨てたもの）を支払え。

- 3 (1) 渋谷税務署長が合同会社Aに対し平成26年10月1日付けでした納税の告知（渋谷特第●●号）のうち、匿名組合利益の分配金に対する源泉所得税合計2327万円及びこれに対する不納付加算税合計232万7000円を取り消す。
- (2) 控訴人と被控訴人との間において、渋谷税務署長が合同会社Aに対し平成26年10月1日付けでした納税の告知（渋谷特第●●号）記載の租税債務のうち、匿名組合利益の分配金に対する源泉所得税支払債務金2327万円及びこれに対する不納付加算税支払債務金232万7000円について、それぞれ支払義務が存在しないことを確認する。

## 第2 事案の概要（略称は、新たに定義するものを除き、原審のものを用いる。）

- 1 本件は、破産者合同会社A（破産会社）が、B匿名組合（本件匿名組合）を組織し、破産会社を営業者として匿名組員との間で締結した匿名組合契約（本件匿名組合契約）において、これを締結した匿名組員（本件匿名組員）に対して利益の分配として支払った金員につき、所轄の渋谷税務署長から源泉徴収に係る所得税（源泉所得税）の納税の告知及び不納付加算税の賦課決定を受けたことに関し、破産会社の破産管財人である控訴人が、被控訴人に対し、本件匿名組員に対する上記各支払は出資の払戻しであって「匿名組合契約に基づく利益の分配」（所得税法（平成26年法律第10号による改正前のもの）210条、161条12号及び174条9号参照）に該当せず、源泉所得税の納付義務を負わないと主張して、
  - (1) ア 平成26年10月1日付け納税の告知（渋谷特第●●号）の取消し、  
イ 上記アの告知処分に係る納付済みの源泉所得税1億1241万円につき、国税通則法56条1項に基づく還付及びこれに対する同法58条に基づく還付加算金の支払、
  - (2) ア 平成26年10月1日付け納税の告知（渋谷特第●●号）のうち、匿名組合利益の分配金に対する源泉所得税合計2327万円及びこれに対する不納付加算税合計232万7000円の取消し、  
イ 上記アの納税の告知記載の租税債務のうち、匿名組合利益の分配金に対する源泉所得税合計2327万円及び不納付加算税合計232万7000円につき、それぞれ支払義務が存在しないことの確認を求める事案である。
- 2 原審は、次のとおり判示して、控訴人の請求を棄却した。これに対し控訴人が控訴した。
  - (1) 匿名組合契約に基づく利益の分配としてされた支払行為が、客観的評価においては、営業者における損益計算等に誤りがあるため当事者間で成立した契約上の権利義務と一致しないものであったとしても、営業者が匿名組員に対して出資の払戻しではなく利益の分配として金銭を交付し、匿名組員においても利益の分配として当該金銭を受領したものと取り扱われているのであれば、後に上記の損益計算等の誤りの存在が確認され、匿名組合契約の当事者間において当該支払行為は利益の分配ではなく出資の払戻しとして取り扱うべきである旨の性質決定が改めて行われ（以下「性質改定」という。）、それに沿った清算処理等が行われるなどして、課税要件事実の不充足が明らかになったなどの特段の事情がない限り、当該匿名組合契約に基づく利益の分配という課税要件事実の充足があったものとして課税することができる。
  - (2) 本件各支払は、営業者である破産会社が本件匿名組員に対して出資の払戻しではなく利

益の分配として金銭を交付し、本件匿名組合員においても利益の分配として当該金銭を受領したものと取り扱われていたことが明らかである。

(3) 現時点に至るまで、本件匿名組合契約の当事者間において原判決別表1及び2の「支払金額」欄記載の金額の支払（本件各支払）につき、性質改定が行われ、それに沿った清算処理等が行われたなどの事情は認められないから、本件各支払は、「匿名組合契約に基づく利益の分配」に該当する。

3 関係法令等の定め、前提事実、被控訴人が主張する本件各処分 of 適法性及び納税義務の根拠、主な争点及び争点についての当事者の主張は、当審における控訴人の主張を後記4のとおり付加するほか、原判決の「事実及び理由」欄の第2の2ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

#### 4 当審における控訴人の主張

(1) 原審は、最高裁判所昭和38年10月29日第三小法廷判決（集民68号529頁。以下「昭和38年判決」という。）の、税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から客観的評価において不適法・無効とされるかどうかは問題ではなく、課税の原因となった行為が関係当事者間において有効なものとして取り扱われ、これにより、現実に課税の要件事実が満たされていると認められる場合である限り、当該行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは妨げられないものと解される旨の判示を引用するが、「現実に課税の要件事実が満たされていると認められる場合である限り」との点をあえて無視しており、不当である。

原審は、本件匿名組合の損益の状況は、おおむね原判決別表3のとおりであることがうかがわれるとして、本件匿名組合には分配可能な利益が生じていなかったことを認めながら、仮装経理に基づいて行われた利益の分配と称する支払が「匿名組合契約に基づく利益の分配」として行われた以上、原則として課税が可能であると判示しており、昭和38年判決の趣旨に違反している。

(2) 原審は、租税法律主義及び明確性の原則に違反し、違憲・違法である。

国が誤納付源泉所得税の課税を維持できるか否かという問題が、本件各支払の性質改定が行われたかどうか、これに沿った清算処理等がされたかどうかの手の有無に左右されるのであれば、これを定めた条文が必要であるのに、その旨の規定はない。原審は、公正な会計慣行により損益を算定すれば、利益は生じていないのに、仮装経理に基づいて行われた利益の分配と称する支払を受けた本件匿名組合員になお課税可能な所得がある旨判示するが、特段の法的根拠なく、公正なる会計慣行により算定された「所得」とは異なる「所得」概念を定立しており、納税者の予測可能性を著しく害している。

また、原審の判示する性質改定やそれに沿った清算処理等の手のというものは、極めて漠然として多義的であり、破産管財人の予測可能性を害するのみならず、紛争を助長し、終局的な解決を妨げるものである。

さらに、破産管財人は、財団増殖に資するものでなければ行うことはできず、法律関係が不明確な事象については、法律関係が定まらないうちに一定の仮定に基づく行動を起こすことは差し控えざるを得ない。原審は、控訴人が性質改定や清算処理等をしていないことを本件各支払が利益の分配と認める根拠とするが、破産管財人の行為により源泉所得税の還付の可否が決まるというのであれば、これをしなかった破産管財人が任務懈怠の責任を負うおそ

れがあるところ、原審は、破産法上の制約下で業務を行う破産管財人の責任の範囲を限定せず、不明確かつ重い責任を課しており、不当である。

(3) 本件匿名組合員には利益は生じておらず、原審は、租税法律主義に違反している。

原審は、分配される金額の上限は、当該計算期間の分配損益に相当する額であるとして、それがマイナスの場合には、利益の分配であろうと出資の払戻しであろうと現金の分配はできないから、利益の分配と称する支払を受けた本件匿名組合員は経済的利益を受けている旨判示するが、誤りである。匿名組合契約は、二当事者間の契約であるから、出資に欠損が生じている場合でも、新たな合意により、出資の払戻しをすることは何ら禁止されていない。このような支払を利益の分配として行うのは合理的ではないから、有効に出資の払戻しを行うことができる。

本件の破産手続において、利益の分配と称する支払を出資の払戻しとする性質改定手続は、既に行われた。控訴人は、平成25年6月12日開催の第2回債権者集会において、利益の分配として行われた本件各支払は出資の払戻しとして清算手続を進めることを説明し、債権者らからは、何らの異議も出なかった。したがって、性質改定手続は終了しており、本件匿名組合員は、利益の分配と称する支払により担税力のある経済的利益を得る余地はなく、その外観が維持される余地もない。

(4) 原審は、租税公平主義に違反している。

原審は、本件匿名組合員の多くは、破産会社が粉飾決算をしなければ負担しなかったはずの所得税を負担している可能性があるとしながら、控訴人が本件各支払についての性質改定や清算処理等をしない以上、不公平が生じても不当ではない旨判示するが、誤りである。

また、破産手続が終了し、返還されない出資額が確定すれば、法人の匿名組合員は、法人所得の計算上、これを損金に計上でき、個人である匿名組合員は、その所得の計算上、雑所得の必要経費に算入することができることになる。仮に、破産手続終了時以降に法人所得上の損金や雑所得の経費に見合う所得が獲得できる場合であれば、過去において過大な課税を受けていたとしても、これに見合う損金ないし経費が新たな所得から減額できるから、結果的に救済される可能性はある。しかし、雑所得は、その範囲が極めて限定されることから、通常、多額にはならず、他の所得との通算もできないから、雑所得が多額のマイナスになっても、既に納付した源泉所得税について、課税の是正効果はほとんど得られない。さらに、所得税は累進税であるから、個人である匿名組合員は、本件各支払に対する課税において、雑所得がなかった場合に適用される税率よりも高い税率の課税を受けている可能性が高い。原審が、源泉所得税の還付のために破産管財人に求める支払の性質改定とそれに基づく清算処理等の必要性は、納税者の憲法上の権利（租税公平主義）の保護の必要性に到底及ばないから、原審の判断は違憲・違法である。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないものと判断する。その理由は、当審における控訴人の主張に対する判断を後記2のとおり付加するほか、原判決の「事実及び理由」欄の第3の1及び2に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、42頁21行目の「基づく」の次に「利益の」を加える。

2 当審における控訴人の主張について

(1) 当審における控訴人の主張(1)について

控訴人は、原審は、本件匿名組合の損益の状況は、おおむね原判決別表3のとおりであることがうかがわれるとして、本件匿名組合には分配可能な利益が生じていなかったことを認めながら、仮装経理に基づいて行われた利益の分配と称する支払が「匿名組合契約に基づく利益の分配」として行われた以上、原則として課税が可能であると判示しているが、現実に課税の要件事実が満たされていることを前提とする昭和38年判決の趣旨に反しているなどと主張する。

しかし、原審は、本件匿名組合の営業全体のおおむねの損益の状況につき、原判決別表3を引用して判示したにすぎず、個々の本件匿名組合契約全てにおいて分配可能な利益が生じていなかったと判示したものではない。そして、①破産会社が、本件匿名組合員に対し、本件各支払に際し、「配当分配のお知らせ」などの題名のメールを送り、「利益分配の支払調書」を交付していたこと、②破産会社は、本件各支払は利益の分配に当たるとして源泉所得税を算定して納付していたこと、③本件匿名組合員は、本件各支払に係る金額を所得に含め、源泉所得税額を控除して納税額を算出していたこと、④本件匿名組合員の中には、本件各支払により受けた金員の総額が出資した金額を超えている者がおり、また、本件匿名組合契約を解除した際に、本件各支払に係る金員を控除することなく出資金の返還を受けた者がいること、⑤本件匿名組合員は、破産会社の破産手続において、出資金全額の返還請求権を破産債権として届け出たことを根拠に、営業者と本件匿名組合員との間では、本件各支払は出資の払戻しではなく利益の分配と扱われていたことが明らかであり、性質改定が行われ、それに沿った清算処理等が行われるなどしていないことは、引用した原判決の説示のとおりであり、これらの事情によれば、本件匿名組合員は、依然として匿名組合契約に基づく利益の分配としての経済的効果を得ていると認められるから、現実に課税の要件事実が満たされているといえることができる。原判決もこの趣旨をいうものであり、控訴人の上記主張は、採用することができない。

## (2) 当審における控訴人の主張(2)について

ア 控訴人は、国が誤納付源泉所得税の課税を維持できるか否かという問題が、性質改定が行われたかどうか、これに沿った清算処理等がされたかどうかの手續の有無に左右されるのであれば、これを定めた条文が必要であるのにそのような規定はないから、租税法律主義違反である旨主張する。

しかし、営業者である破産会社においても本件匿名組合員においても本件匿名組合契約に基づく利益の分配として本件各支払がされ、これにより本件匿名組合員に本件各支払に係る経済的利益が帰属し、課税要件が充足された以上、これを覆すためには本件匿名組合員に帰属した経済的利益の解消が必要であることは明文の規定をよるまでもなく当然である。

イ 控訴人は、原審は、公正な会計慣行により損益を算定すれば、利益は生じていないのに、仮装経理に基づいて行われた利益の分配と称する支払を受けた本件匿名組合員になお課税可能な所得がある旨判示するが、特段の法的根拠なく、公正なる会計慣行により算定された「所得」とは異なる「所得」概念を定立しており、納税者の予測可能性を著しく害していると主張する。

しかし、本件各支払は、破産会社が本件匿名組合員に対して出資の払戻しではなく利益の分配として金銭を交付し、本件匿名組合員においても利益の分配として当該金銭を受領

したものと取り扱われていたことが明らかであり、これを担税力の表現として課税標準として捉えることができるのであるから、控訴人の上記主張も採用することができない。

ウ 控訴人は、原審の判示する性質決定や、それに沿った清算処理等というのは、極めて漠然とし多義的であり、破産管財人の予測可能性を害するなど主張する。

しかし、控訴人と本件匿名組合員との間での本件各支払の性質改定やこれに沿った清算処理等は、本件匿名組合員に帰属した経済的利益を解消することを意味するのであり、その内容が漠然としているなどとはいえない。

エ 控訴人は、破産管財人の行動には破産法上の制約があるのに、破産管財人の行為により源泉所得税の還付の可否が決まるというのであれば、これをしなかった破産管財人が任務懈怠の責任を負うおそれがあり、不当であると主張する。

しかし、本件匿名組合員に帰属した経済的利益が解消されない限り、本件各支払が匿名組合契約に基づく利益の分配に当たることを否定することができないことは、以上に説示したとおりである。なお、原審は、破産管財人の何らかの責任について判示しているものではない。

オ したがって、以上の点に関する控訴人の主張は、違憲をいう点を含めて、いずれも採用することができない。

### (3) 当審における控訴人の主張 (3) について

ア 控訴人は、原審は、分配される金額の上限は、当該計算期間の分配損益に相当する額であるとして、それがマイナスの場合には、利益の分配であろうと出資の払戻しであろうと現金の分配はできないから、利益の分配と称する支払を受けた本件匿名組合員は経済的利益を受けている旨判示するが、誤りであり、匿名組合契約は、二当事者間の契約であるから、出資に欠損が生じている場合でも、新たな合意により、出資の払戻しをすることは何ら禁止されておらず、このような支払を利益の分配として行うのは合理的ではないから、有効に出資の払戻しを行うことができると主張する。

しかし、本件匿名組合契約においては、出資の払戻しがされるのは、同契約が終了し、しかも終了日において時価で評価された出資金が残存する場合と定められており（甲2。商法542条も同旨）、破産会社と本件匿名組合員との間でこれに反して本件匿名組合契約が存続中にも損失があっても出資の払戻しをすることができる旨の合意があったと認めるに足りる証拠はない。したがって、本件各支払が出資の払戻しとしてされたものでないことは明らかである。

イ 控訴人は、平成25年6月12日開催の第2回債権者集会において、利益の分配として行われた本件各支払は出資の払戻しとして清算手続を進めることを説明し、債権者らからは、何らの異議も出なかったから、性質改定手続は終了していると主張する。

しかし、性質改定や、それに沿った清算処理等は、控訴人と個々の本件匿名組合員との間ですべきものであるところ、控訴人が第2回債権者集会でそのような説明をしたとしても、本件匿名組合員全員が出席していたのかは不明であるし、そもそも、本件匿名組合員に帰属した経済的利益の解消に必要な清算処理等がされたことを認めるに足りる証拠はない。

ウ したがって、この点に関する控訴人の主張も採用することができない。

### (4) 当審における控訴人の主張 (4) について

ア 控訴人は、原審は、本件匿名組合員の多くは、破産会社が粉飾決算をしなければ負担しなかつたはずの所得税を負担している可能性があるとしながら、利益の分配と称してされた本件各支払について、控訴人が出資の払戻への性質改定や清算処理をしない以上、不公平が生じても不当ではないと判示するが、誤りであると主張する。

しかし、本件各支払につき、現時点に至るまで、課税要件事実の不充足が明らかになった、すなわち本件匿名組合員に帰属した経済的利益が解消されたと認めることはできないから、本件各支払が「匿名組合契約に基づく利益の分配」に該当することを否定することはできず、この点において本件の課税処分が不公平な点があるということはない。

イ 控訴人は、個人の匿名組合員の場合、利益の分配は雑所得となり、破産手続が終了し、返還されない出資額が確定すれば雑所得の計算上必要経費に算入することができることになるが、雑所得は、通常、多額にはならず、また、他の所得との通算ができない上、所得税法は累進課税を採用しているから、法人の匿名組合員と比べて、不利益が大きいと主張する。

しかし、本件匿名組合員が出資の全額の払戻しを受けることができないのは、営業者（破産会社）が破産したからであり、また、破産財団からの配当が確定した年分における個人の匿名組合員の雑所得に係る収入金額が僅少であるのに対し、法人の匿名組合員の益金が多額であることが常態であるとの事実を認めるに足りる証拠はない。したがって、所得税法等の定めによる本件の課税処分が租税公平主義に反するものとはいえない。

3 よって、原判決は相当であつて本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第7民事部

裁判長裁判官 菊池 洋一

裁判官 佐久間 政和

裁判官鈴木正紀は、転補のため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 菊池 洋一