

# 論 説

## 匿名組合契約に基づく分配金に係る所得区分

- いわゆる航空機リース事件の検討を契機として -

税務大学校研究部教育官

酒 井 克 彦

目 次

はじめに	97
匿名組合の性質	99
1 匿名組合の意義	99
2 匿名組合の共同事業性	99
3 匿名組合に要請される共同事業性	99
(1) 判例概観	99
(2) 検討	100
(3) 任意組合の共同事業性との比較	101
匿名組合についての課税上の取扱い	101
1 営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方	101
2 営業者の業務内容に応じた所得区分判断上のメルクマール	102
(1) 匿名組合の要件と所得区分判断上のメルクマール	102
(2) 監視権	102
(3) 定率分配	103
3 匿名組合通達	103
(1) 匿名組合通達本文の意義	103
(2) 匿名組合通達における匿名組合の意義	103
(3) 営業者の業務内容と匿名組合員の所得区分	104
(4) 匿名組合通達「ただし書」の例示列举性	105
(5) 本件航空機リース事件	106
匿名組合通達の適用と平等原則	106
1 問題点の所在	106
2 通達の射程と平等原則	107
(1) 通達に内在する射程（一般論）	107
(2) 通達射程論の可否	107
(3) 通達課税と平等原則	107
匿名組合員の所得区分—通達改正に向けて	108
1 匿名組合通達における所得区分の考え方	108
(1) 事業所得若しくは雑所得該当性	108
(2) 平成 17 年税制改正との関係	109
(3) 不動産所得該当性	109
2 匿名組合通達改正に向けて	111
結びに代えて	112

はじめに

組合が締結したリース契約に基づき、組合が所有する減価償却資産を第三者に貸し付けることによって組合員の節税若しくは租税回避を図るというスキームは、いわゆる日本版タックス・

シェルターと呼ばれることがある。しばしば課税庁は、納税者側が主張する節税効果を租税回避によるものとして、税務上否認することがある。最近では、課税庁の更正に対して、これを不服として納税者が提訴する事例が散見されて

おり、従来にも増して租税回避事案に対する課税の在り方が議論されてきている。

本稿において取り上げるいわゆる航空機リース事件の第一審名古屋地裁平成16年10月28日判決<sup>1</sup>(判例集未掲載。以下「本件名古屋地裁判決」といふ、本件を「本件航空機リース事件」という。)もそのような事例の一つとして数えることができよう。原告らが、自らが組合員である民法上の組合(以下「任意組合」という。)の航空機リース事業に係る所得を不動産所得として確定申告を行ったところ、課税庁は、原告らの締結した組合契約は任意組合契約ではなく利益配当契約に過ぎず、同所得は雑所得であって損益通算は認められないとして更正処分等を行った。本件航空機リース事件は、かかる更正処分等を不服として、原告が処分の一部取消しを求めるものである<sup>2</sup>。

組合契約を利用したスキームについての評価は様々であるが、本件航空機リース事件は、一般的な租税回避否認規定のない租税法の下、私法上の法律関係に踏み込まずに(私法上の契約関係を否定せずに)課税当局が経済的效果に着目して課税をすることが可能かとか、私法上の法律構成により組合契約を無効なものとした上で行う課税処分が肯認されるかといった問題を包摂する重要な事案であるといえよう。

これらの議論の重要性については改めて述べるまでもないが、本稿においては、敢えてこの議論に直接触れることはせず、それとは別に、これら私法上の法律構成論などの議論に隠れてしまった問題点に目を向けることとしたい。ここでの中心的な関心事項は、税法上、何らの規定も存在していない組合契約における課税ルールをもう一度、再検討することが必要なのではないかという点にある。

かねてより、任意組合は権利義務の主体となり得ず、組合と第三者との間の法律関係が直接組合員に帰属するとされることから、任意組合は課税客体とされず民法上の権利義務関係が直接的に組合員に導管されるとする説明が一般的になされている。また、所得税基本通達も同様の考え方から整理されていると理解されているようである。このように一見するとパススルー課税は任意組合課税における当然の前提として理解されているようにも思えるが、果たしてこ

こに疑問を差し挟む余地は本当はないのであろうか。また、更にその前提として、任意組合に係る所得税の計算ルールは民法上の権利義務関係によっているとする理解は厳然としたもので揺るぎないものであろうか。筆者は、かような組合に係る所得税の計算に関する素朴な疑問を基礎として、任意組合において、必ずしも導管理論に基づく所得区分の考え方が妥当しない場合もあるということを指摘してきた<sup>3</sup>。

本件航空機リース事件では任意組合の組合員が分配を受ける利益又は損失の所得区分の問題が論点の一つとなっているのであるが、この問題に取り組むに当たっては、他の事業体課税に係る課税上の取扱いを無視することはできない。その中でも、特に同じ組合契約である匿名組合に係る課税上の取扱いとの関係も考えておかなければならないであろう。

本件航空機リース事件では、被告は「本件各組合契約においては、原告ら一般組合員の関心は、専ら本件各事業から得られる利益の分配にあり、同事業に参加する意思などなかったから、本件各組合契約は、匿名組合契約とは認められない」としながらも、次のように仮定的主張を展開している。すなわち、「仮に、本件各契約が匿名組合契約と認められたとしても、…原告ら が得る分配金は雑所得である。また、損失については配賦されないが、配賦されるとしてもその所得区分は雑所得である。」と主張しているのである。

そこで、本稿では、かかる事件でのいくつかの争点のうち、被告の仮主張にある、本件組合が匿名組合と認定された場合の課税上の取扱いについて検討を加えることとしたい。かかる検討に当たっては、特に匿名組合についての課税上の取扱いを示している所得税基本通達36・37共21(以下「匿名組合通達」という。)を無視することはできないため、かかる通達の意味するところを考慮に入れつつ検討を加えることが肝要であると考えらる。

その際、匿名組合から分配される利益の所得区分はどのように解すべきなのであろうかという点に問題関心の中心を据え、匿名組合通達の改正に向けた若干の提案を試みることにしたい。

## 匿名組合の性質

### 1 匿名組合の意義

匿名組合は、当事者の一方が相手方の営業のために出資をなし、相手方はその営業から生ずる利益を分配すべきことを約束する契約である(商法 535)。匿名組合は、対外的には、商人である営業者だけが権利義務の主体として現われ、匿名組合員は営業者の背後に隠れている(商法 536)。この点については、後述するが、匿名組合員を「隠れている営業者」であるとか、「隠れた事業者」などと呼ぶ理由はこの辺りにある。匿名組合員は、営業者に対して出資をする義務を負い(商法 535、542、150)、利益の分配を受ける権利を有する反面、通常は出資額を限度として損失分担義務を負っている。出資が損失により減少したときは、これを填補した後でなければ利益の分配は請求できない(商法 538)<sup>4</sup>。また、匿名組合では組合自体の財産というものはなく、出資はすべて営業者の財産となる(商法 536)。したがって、組合員の持分という概念も認められない<sup>5</sup>。匿名組合員には、業務執行、代表権はなく、営業監視権(以下「監視権」という。)のみがあるとされている(商法 542、156、153)。

そもそも、匿名組合契約は消費貸借契約や組合契約などの典型契約のいずれにも属しない独特の契約類型である。それ自体は営利を目的とする絶対的あるいは営業的商行為ではなく、営業者にとってはその営業のためにする付随的商行為である<sup>6</sup>。

### 2 匿名組合の共同事業性

任意組合と匿名組合との相違点について議論されることが多いが、そこではしばしば、任意組合が組合員の共同事業であるのに対して、匿名組合は営業者の単独事業であると説明されている<sup>7</sup>。例えば、「匿名組合も民法上の組合も契約関係であるが、前者は営業者の単独営業であって共同事業ではな[い]とする見解<sup>8</sup>など<sup>9</sup>がある。

しかしながら、匿名組合は、合資会社と同様にコンメンダ契約に起源を有する特殊の共同企業形態であると説明されており、「経済的には会社と同じく一つの共同企業経営のための組織にほかならない」とされている<sup>10</sup>。また、匿名組

合員が監視権を有することからも<sup>11</sup>、営業者と匿名組合員とが二当事者間で締結した契約を基礎とする共同事業であるという見方を排除することができるのであろうか<sup>12</sup>。

後に示すとおり、匿名組合の法的性質論の議論において、かかる共同事業性があるとみるべきかどうかという点が論点整理に有用性を有することから、ここでは、匿名組合における共同事業性について、一応の確認をしておくこととしたい。

### 3 匿名組合に要請される共同事業性

#### (1) 判例概観

本件航空機リース事件において、原告は、「そもそも匿名組合と民法上の組合の相違点は共同事業性の有無にあるのであるから、匿名組合員が営業者の業務に参加し、営業者と共同の意思で業務をする場合には、むしろ民法上の組合であって匿名組合ではない。」と主張している。

そこで、以下、匿名組合には、共同事業性がないと一概にいえるのかどうかについて、若干の検討を加えることとしたい。

投資者が事業に参加していなかったとして、匿名組合を否認し、消費寄託であると認定した事件として、東京地裁昭和 32 年 7 月 26 日判決(金法 150 号 13 頁)がある。これは、組合員の拠出が匿名組合契約による出資金として受け入れたものではなくて、消費寄託によるものであると認定された民事訴訟である。そこでは、「匿名組合が成立するためには営業者の商人としての業務のために匿名組合員が出資をなすことが要件であり、営業者につき商人の観念を認めるためには、営業者において自己の名を以ていわゆる基本的商行為をなすことを要するものと解すべき」と説示した上で、「匿名組合とは、当事者の一方の相手方の営業のために出資をなし、相手方がその営業から生ずる利益の分配を約することによって効力を生ずる契約であるから、営業者が利益の分配につき当該営業による損益を度外視して、一定時期に一定率の利益分配をすることを約するなどということは、一般的にいうと極めて変則的な場合である。又匿名組合の以上のような本質からして、匿名組合員としては、他の、例えば銀行預金者などと異り、営業者の営業自体にかなりの関心を有するのが通常

であり、その結果、何らかの形において営業者の営業に対し、監視権その他の関与権を保有することが、その一つの特徴である。(下線筆者)」とする。

判決は、「原告等が被告に金員を交付したのは、何れも高利の利殖を図るためであって、中には既に他の銀行に預けた金まで引き出して被告に交付した者もあったくらいで、被告の事業に参加しようなどという意図は毛頭なく、被告側においても、単に利殖の最上の方法として金員の提供方を勧誘しただけで、金員提供者に事業参加ないし監視の機会を与えるというような宣伝はしていない(下線筆者)」と認定した上で、匿名組合性を否定して消費寄託と認定している。

匿名組合の性質については、税法上も議論されてきた。例えば、いわゆる勤業経済株式会社事件として有名な最高裁昭和36年10月27日第二小法廷判決(民集15巻9号2357頁。以下「最高裁昭和36年判決」という。)<sup>18</sup>では、「法律(筆者注：旧所法1三、旧所規1)が、匿名組合に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解するのが相当である。(下線筆者)」とする。判決は、更に実態に即した判断を下す。すなわち、「本件の場合、かかる事実は認められず、かえって、出資者は金銭を会社に利用させ、その対価として利息を享受する意思を持っていたに過ぎず、しかも、かかる事実は、単に出資者の内心の意図のみならず、原判決の引用する一審判決の認定するところによれば、会社は、出資金と引換に元本に利息を加えた金額の約束手形を交付し、契約期間は3箇月以上1年の短期間であり、会社の破産直前の営業内容でも投資配当という文言を用いず、元金、利息と表示しており、会社は出資金に営業決算書等を提示したこともなく、会社の帳簿にも、出資金は短期借入金、または借入金と配当金は支払利息と記入されていたというのであって、その他原判決の認定するところによっては、客観的にも匿名組合に類似する点はないのである。(下線筆者)」と判示している。

また、日本勤業保全株式会社事件として有名

な最高裁昭和37年10月2日第三小法廷判決(訟月8巻11号1682頁。以下「最高裁昭和37年判決」という。)<sup>14</sup>では、上告人が、所得税法にいう匿名組合契約等に当たるかどうかは、出資、利益の分配、10人以上の出資者という三要件を備えているかどうかのみにより決せられるべき旨を主張しているのに対して、「法律(筆者注：旧所法1三、42、旧所規1)に匿名組合契約及びこれに準ずる契約と規定している以上、施行規則で所論の三要件を規定しているからといって、右三要件のみで直ちに匿名組合契約等にあたると解すべきではなく、このことは、当裁判所第二小法廷...昭和36年10月27日の判決で判示するとおりである。右先例によれば、所得税法上の匿名組合契約等というためには、右の三つの要件のほかに、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とする」として、勤業経済株式会社事件を前提とした説示をする。そして、「被上告会社は、いわゆる出資者からその事業資金を組織的に借り入れる意思しかもあっておらず、一方いわゆる出資者も、殆んどが高率のいわゆる配当に専ら着目し、銀行に預けておくよりは有利であると考えて申込をし、その事業内容には関心を持たず、その事業に参加する意思もなかった(下線筆者)」として、匿名組合契約等に当たらないとした原審の判断を支持している<sup>15</sup>。

## (2) 検討

このように民事訴訟においても、租税訴訟においても最高裁判所は、匿名組合について、出資者が営業者の業務に重大な関心を持つとともに何らかの形で営業者の業務に参加(関与)し、その利益の配当を受ける意思を有することを必要とするという判断を下してきた<sup>16</sup>。すなわち、少なくとも、これら判例の傾向は、単なる利殖のための投資に過ぎず、「事業内容に関心を持たず、事業に参加する意思もなかった」というような場合には、匿名組合に該当しないと判示されてきているのである。

更に、「隠れた事業者として事業に参加」することが匿名組合の要件であると示した最高裁昭和36年判決は、第一審である東京地裁昭和33年7月3日判決(民集15巻9号2377頁)の

考えを維持したものと理解することができる。東京地裁は、「いわゆる出資契約の当事者間において出資者が事業者の経営する事業にいわゆる隠れている営業者として参加する意思があるか(下線筆者)」という点から、匿名組合契約を解釈しなければならないと判示している。同日付の日本勧業保全株式会社事件第一審東京地裁判決でも、同旨の判断が下されている。すなわち、本人が営業者として直接匿名組合の業務に携わることを意味するのではなく、営業者の陰で実質的には「隠れている営業者」として営業者の業務に参加するということが含意されていると理解し得るのである。このことはまさに「共同事業性」と言い換えることもできるし、そのような言い換えは他の判決の傾向に反するものではなからう。

さすれば、営業者と組合員との共同事業としての性質が匿名組合にはないという断定的な理解は必ずしも妥当性を有するとはいえないと思われるのである。

### (3) 任意組合の共同事業性との比較

任意組合に係る共同事業性については、匿名組合のそれとは異なる理解が妥当しそうである。任意組合に係る事案に、名古屋地裁平成7年12月19日判決(税資226号2781頁)<sup>17</sup>がある。名古屋地裁は、「共同事業性及び財産の共有性が認められる場合には、民法上の組合契約に該当すると解されるし、共同事業というためには、当該経済活動を行うことについて相互に意思の連絡があり、その意思決定に各人が主体的に関与するとともに、これを各人が主体的に実現するためにそれぞれの分担又は役割を遂行すること、その活動の結果生じた所得に対する各人の持分割合が合理的に算出できることが必要であると解される。」として<sup>18</sup>、任意組合においては事業活動についての意思の連絡、意思決定への主体的関与、分担割合の遂行が必要であることなどが示されている。かかる判示は任意組合契約についてのものであることから、組合員の主体的関与が要求されている。組合員が「隠れている営業者」の地位に止まる匿名組合の場合に任意組合の共同事業性がそのまま当て嵌まるわけではなからう。

むしろ、匿名組合における共同事業性につい

ては、西原寛一教授の論旨が参考とならう。すなわち、同教授は単なる出資、利益の分配のみにとどまらず、ある程度の企業参加の実のあるもの、特に出資者に監視権を認めるものは、匿名組合と解すべきであるとされ、企業参加の実がある組合こそが匿名組合であると論じておられる<sup>19</sup>。しかして、同教授は、匿名組合員の業務参加を意味する共同事業性の意味を監視権を有することで足りると理解する立場にあるといえよう。このような考え方はこれまでの判例の態度と合致するところである。

## 匿名組合についての課税上の取扱い

### 1 営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方

仮に、匿名組合員の所得区分を営業者の業務内容に応じて判断するという考え方(以下「営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方」という。)を採用することができるのであれば、その理由としては、営業者の業務内容が、組合員の組合活動におけるそれと同視し得るか、又は同視することまではできないとしても、営業者の業務内容と所得区分上同様に扱うべきといえる状況にあるということが必要であろう。

営業者の業務内容が、組合員の組合活動におけるそれと同視し得るというためには、組合員が組合活動に参画して、営業者と同様の活動を行っているという必要があるのではないだろうか。これはまさに任意組合において、導管理論に基づく所得区分の考え方を採用し得る根拠と同じである。しかしながら、匿名組合の場合、営業者の業務は営業者自身の業務活動であり、組合員が営業者の業務に積極的に参画するところまでは匿名組合契約の要件ではない。このように考えると、組合員が分配を受けた利益の所得区分を営業者の業務内容に応じて判断することは難しいのではないかとも思われる。

もっとも、営業者の業務内容が、匿名組合員の組合活動におけるそれと同視することまではできないとしても、営業者の業務内容と所得区分上同様に扱うべきといえる状況にあるのであれば、いまだ営業者の業務内容に応じて組合員が分配を受けた利益の所得区分を判断することが妥当する局面もあり得る場合があるのではないだろうか。ただ、それがいえなければ、

そもそも営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方を匿名組合契約に採用することは難しいであろう。

最高裁昭和36年判決や最高裁昭和37年判決は匿名組合員を「隠れた事業者」として捉えているが、先にも述べたとおり、これは東京地裁が「隠れている営業者」としているところと同義であると思われる。匿名組合員を営業者の背後に隠れている業務への関与者として捉えれば、営業者の業務内容に応じて「隠れている営業者」である組合員の所得区分を考える根拠となり得よう。営業者の業務内容は、「隠れている営業者」である組合員の分配を受けた利益にかかる所得区分の判断に当たって、もっとも重視されるべきであるからである。

## 2 営業者の業務内容に応じた所得区分判断上のメルクマール

### (1) 匿名組合の要件と所得区分判断上のメルクマール

これまでみてきたとおり、判例上、匿名組合の要件としては、業務参加の意思を有し又は業務に重大な関心を有していること(以下「の要件」という。)、組合員が、監視権など組合の業務の遂行に関与する権利などを有すること(以下「の要件」という。)、その利益の配当を受ける意思を有すること(以下「の要件」という。)が求められている。このような要件を前提として、組合員を「隠れている営業者」と認め得る場合には、かかる組合員が受ける利益については、実際に直接業務に携わっている営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方が妥当しよう。

ここで、原告らが、その出資する金員授受の関係は、消費貸借ないし消費寄託に当たると主張するのに対して、被告は金融業を営むための匿名組合契約による出資金として受け入れたものとしてこれを争った前述の民事訴訟、東京地裁昭和32年7月26日判決をもう一度みておきたい<sup>20</sup>。

判決は、「もともと匿名組合とは、当事者の一方が相手方の営業のために出資をなし、相手方がその営業から生ずる利益の分配を約することによって効力を生ずる契約であるから、営業者が利益の分配につき当該営業による損益を度外

視して、一定時期に一定率の利益分配をすることを約するなどということは、一般的にいつて極めて変則的な場合である。」と説示した。更に判決は、「匿名組合の以上のような本質からして、匿名組合員としては、他の、例えば銀行預金者などと異り、営業者の営業自体にかなりの関心を有するのが通常であり、その結果、何らかの形において営業者の営業に対し、監視権その他の関与権を保有することが、その一つの特徴である。かような点に鑑みると、前記認定事実の下においては、当事者間の金員授受関係を匿名組合と見ることは到底不可能である。結局本件契約は、不特定多数者である原告等が被告に金員の運用を託してこれを交付し、被告がその委託に応じて一定の時期に右金額の金員の返還並びに一定時期における一定利率の金員の支払をすることを約して右金員を受け入れたことが認められる以上、交付金員を元本、満期又は契約日から起算した投資期間の満了日を弁済期日、配当金を利息、その率を利率とした消費寄託であると認定するのが相当である。」と判断を下し、匿名組合性を否定している<sup>21</sup>。

ここでは、業務の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合による利益の分配(以下「定率分配」という。)を行うような契約は匿名組合としての性質に反するということであろうが、そのこと の要件とはどのように繋がるのであろうか。

業務に重大な関心を有していないこと、組合員が営業者の業務に関与する権利などを有しないこと、組合員が利益配当を受ける意思を有していないことが、一定の利率の金員の支払を約する契約と直截に結び付くわけではない。定率の金員の分配を確実に受けるために営業者を監視するということが十分にあり得るし、定率の金員の支払が実効されるかどうか、業務に重大な関心を払うということも考えられるからである。

そうであるとすれば、 の要件が充足されていることと、定率分配であることのいずれが匿名組合員の所得区分を考えるに当たっての重要なメルクマールとなるのであろうか。

### (2) 監視権

所得区分を考える上で問題となるのは、組合

員が分配を受けた利益が、業務に関与することによって業務の成果として受けた利益であると考えべきか、それとも出資に対するリターンとして考えるべきなのかという点である。単に、

の要件を満たすとしても、投資に対するリターンであるとするれば、何らかの形で事業者の業務に関与したことの結果とはいえないことになろう。仮に監視権を有し、利益に重大な関心を寄せていたとしてもである。監視権を有し(若しくは積極的に活用し)、会社の事業や利益に重大な関心を寄せていたとしても、投資に対するリターンには変りがないのと同じである。

単に、監視権を有しているとか、事業に重大な関心を寄せているということだけでは未だ事業者の業務内容に応じた所得区分の考え方を採用するに十分な根拠とはなり得ないと考える。

なお、この点については、後述することとしたい。

### (3) 定率分配

他方、定率分配であるということのみをもって投資に対するリターンであるということもいえないのではないだろうか。そうであるとする、匿名組合に事業者の業務内容に応じた所得区分の考え方が妥当するかどうかの判断に当たって、定率分配かどうかが直接のメルクマールとなるわけではないはずである。

最高裁昭和36年判決や最高裁昭和37年判決が利率等にこだわった判示をしているのは、いずれも大衆資金を集めて行う利鞘獲得の事業に係る事案であったからではなかろうか<sup>22</sup>。事業者の業務に重大な関心を寄せ、業務への関与と多大な影響力を有している場合であっても、定率分配とすることは可能であって、分配額の取極め方次第で匿名組合員が業務にどの程度関与しているかという判断が変わるわけではないと考えるからである。

事業者の業務内容に応じた所得区分の考え方が妥当するのは、あくまでも「隠れている事業者」として事業者の業務に関与することによって当該業務に多大な影響を及ぼしているというようなことが前提となるはずである。

もっとも、の要件や定率分配かどうかという点が、総合的判断の中で無視されるべきでないのは当然のことである。

## 3 匿名組合通達

### (1) 匿名組合通達本文の意義

匿名組合通達は、「匿名組合の組合員が当該組合の事業者から受ける利益の分配は、当該事業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。」と原則を示した上で(以下、この部分を「本文」という。),「ただし、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受けるものは、貸金の利子として事業所得又は雑所得とする。」としている(以下、この部分を「ただし書」という。)

そもそも、匿名組合員に対する源泉徴収制度<sup>23</sup>が導入された昭和28年以前から基本通達164により、利益を受ける者については事業者の業務内容に従って事業所得又はその他の所得に分類することとされており、ただ定率分配によるものは貸金の利子として課税することとされていたのである<sup>24</sup>。

匿名組合員が匿名組合から分配を受ける利益に係る所得区分については、匿名組合通達が用意されているのみである。したがって、匿名組合の課税ルールを検討するに当たって、匿名組合通達が法律ではないことの一事をもってこれを無視した検討を行うことはあまり現実的ではない。

そこで、匿名組合通達を管見することとする。

### (2) 匿名組合通達における匿名組合の意義

まず、匿名組合通達にいう「匿名組合」の意義が明かにされなければならない。なるほど、原告が主張するように、法的安定性を前提として理解すれば、匿名組合通達に示されている匿名組合は商法535条にいう匿名組合であると理解すべきなのかもしれない。しかし、例えば所得税基本通達36・37共19がその本文に「任意組合(民法第667条《組合契約》の規定による組合をいう。),」(以下36・37共20において同じ。))とし、所得税基本通達36・37共19及び同20(以下これらを併せて「任意組合通達」という。)では、共通して民法の規定する組合を前提としていることが明確に示されている。これに対して、匿名組合通達においては、単に「匿名組合」としているだけであって、「商法535条の規定による匿名組合」としているわけではない。



所得税法上という匿名組合とは、果たして商法535条にいう匿名組合をいうのかという点についての疑義は、過去において多くの論議を巻き起こし、既に最高裁判決によって解決されているところであるが、一応確認しておくこととしよう。

所得税法第4編第4章第4節《匿名組合契約等の利益の分配に係る源泉徴収》に規定する「匿名組合契約(これに準ずる契約を含む。)」(所法210、所令298、327)とは、いわゆる借用概念であるかどうか問題となるが、最高裁昭和36年判決や、最高裁昭和37年判決との整合的理解を考えれば、所得税法にいう匿名組合等とは商法535条にいう匿名組合を前提としている<sup>25</sup>ということになる<sup>26</sup>。そして、所得税基本通達が所得税法との整合性を保っているとするれば、ここでは商法上の匿名組合と理解することとして問題がないのではないと思われる。

任意組合通達が民法にない「任意組合」という用語を使用していることから、これが民法上の組合であることを確認的に示しているに過ぎないと理解すれば、匿名組合通達が商法535条の匿名組合と明記していないとしても問題なく商法上の匿名組合と理解すべきということになる。通達の記載振りが異なっているのは、匿名組合が一般に商法に規定するそれを指すのに対して、任意組合通達が課税実務で使用されている「任意組合」という俗称を使用するために民法644条を示す必要があったのではないかと推察される。

もっとも、金融業に対して一定の出資をなし、その利益の分配を受ける契約は、匿名組合契約とはいえないが、類似の契約として商法の匿名組合に関する規定を準用すべきであると判示した岡山地裁昭和41年12月7日判決(下民集17巻11・12号1200頁)<sup>27</sup>のようなケースもある。商法535条の匿名組合といわなければ、かような契約も通達の射程にあるといえるのではなからうか。

### (3) 営業者の業務内容と匿名組合員の所得区分 イ 監視権

ところで、ここにいう「関与」について、どのように考えるべきであるかについて、ここで

検討しておくこととしよう。

これまで述べてきたように匿名組合員は業務に重大な利害関係を有し、営業者の業務からどれだけの利益が上がるかについて、多大な関心を払うはずである。そこで、商法は、匿名組合員に対し合名会社の有限責任社員と同一の監視権を認めた(商法542、153)。これによって組合員は、営業年度の終了時に、営業時間内に限り営業者の貸借対照表の閲覧を求め、かつ営業者の業務及び財産の状況を検査することができることとされている(商法542、153)。

重要な事由があるときは、組合員は何時でも裁判所の許可を得て営業者の業務及び財産の状況を検査することができる(商法542、153)。

これまで述べてきた監視権とはこのようなものであり、商法上は有限会社法を準用する形で規定されている。果たして、組合員がかような監視権を持ち、重大な関心を有するということのみをもって、かかる組合員を「隠れている営業者」として、営業者と同様の所得区分を適用するということが所得税法上の解釈論として妥当であろうか。

もっとも、かかる監視権の有無こそが匿名組合と消費貸借、とりわけ共算的消費貸借との中心的識別基準となっていることを忘れてはならないが<sup>28</sup>、単に監視権を有するということのみをもって、営業者と同様の所得区分が妥当するとみることにはその根拠として希薄であるといわざるを得ないのである。この程度の監視権であれば、程度の差こそあれ、例えば、株主にも与えられているのである(例えば、帳簿閲覧権・商法293ノ6、293ノ8、430)<sup>29</sup>。また、これらの監視権は合資会社の有限責任社員の有するそれと同じものである。かかる監視権を有するということのみをもって株主等を会社の「隠れている営業者」と断じるには余りに議論が飛躍しすぎているといわざるを得ないことを考えれば、監視権の有無のみで組合員の所得区分を判断するのは適当ではないと思われる。

### ロ 営業者の業務への重大な関心、利益配当の意思

営業者の業務に重大な関心を有しているということは、「隠れている営業者」として業務に関与していることを判断するための中心的な

ルクマールとなり得ないのではないだろうか。ただし、業務に関心を有していても単なる投資家に過ぎないということは十分にあり得るのであって、かかる関心の有無が投資か業務への関与かということのみを判断する際の根拠となり得ると思えないからである。

また、これらの要件と監視権を有することを併せ考えても、同様であろう。

#### 八 「隠れている営業者」としての関与

かように考えると、の要件のみで、かかる匿名組合員を「隠れている営業者」と理解し、営業者の業務内容に応じた所得区分が適用されると解するのは、やや乱暴に過ぎるといわざるを得ない。

「隠れている営業者」といえるには、営業者と匿名組合員との間に特別の人的、経済的繋がりがあつた場合とか、そもそも営業者が組合員の事実上の影響力下にある場合などが考えられる。具体的には、神戸地裁昭和62年3月31日判決(判タ651号199頁。以下「ステーキ店事件」という。)が参考とならう。

神戸地裁は、「本件ステーキ店は、その営業許可名義人であり、かつ現実に同店の経営に従事しているA子が表面上の経営者というべきである。しかしながら、Y被告は、Aが昭和54年2月『R』や同59年11月『S』をそれぞれ開店するに当り出資しており、その出資額は不明であるけれども、屋号にYの氏を許容させるほどであるからその相当のものというべく、現に本件ステーキ店開業後も、原告会社に対し、同店の酒類売掛代金支払金額中、その約4割に当る45万余円の支払をしている。そしてその一方、Y被告は、本件ステーキ店の賃借名義人をA子から自己の妻B子に切り換えてその保証金の返還を確保したり、本件ステーキ店水漏れ損害金60万円を受領するなどして、同店の収益分配にあずかっているものである。そうすると、Y被告の出資額及び収益分配率は必ずしも明瞭ではないけれども、Y被告は、昭和59年11月ごろA子が本件ステーキ店を開業するに当り右A子との間において、Y被告が同店のため出資をし、同店から生じる利益を分配することの契約(商法535条の匿名組合契約)を締結していたものと推認するのが相当とする。」と判示

した。

匿名組合契約を締結しているからといっても、単に監視権を有するとか、営業者の業務や利益分配に多大な関心を寄せているということのみでは、営業者の業務内容に応じた所得区分とする根拠として適当ではないと考える。かかるステーキ店事件における匿名組合員のように、組合員であるY被告が実質的な意味で経営に参画しているような場合のYが受ける分配に係る所得区分は表面上の経営者であるA子やB子の業務内容に応じた所得区分の考え方によるべきであろう。

#### (4) 匿名組合通達「ただし書」の例示列挙性

ところで、匿名組合通達は、営業者の業務内容に応じた所得区分以外の取扱いとしては、ただし書しか用意していない。

その際、匿名組合員が単なる出資者の立場に止まっているのであれば、かかる組合員が得る利益は投資に対するリターンであるということになる。その際、匿名組合通達のただし書の適用を受けるかどうかについては、分配された利益が「貸金の利子」としての性質を有するかどうかという観点から判断する必要があるであろう。以下、検討を加えることとする。

この点、匿名組合通達には、その実態が消費寄託契約や消費貸借契約に非常に近いことを想定した所得区分の考え方が示されている。しかしながら、ここで私法上の匿名組合というものを前提としているのであれば、私法上匿名組合とはいえないようなものについてまでかかる通達を適用すべきということにはならないはずである。

匿名組合性を厳格に解釈する判決や学説と、通達のただし書の考え方とはどのように接合することができるのであろうか。定率分配によるような契約は匿名組合契約とはもはやいえないとすれば、通達ただし書のいう「利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合によって分配を受けるものは、組合の利益を分配したとみるよりも貸金の利子とみられる」ものなどは、そもそも匿名組合の考え方が妥当しないということにもなる。

しかしながら、匿名組合契約といっても、その実体が消費寄託契約や消費貸借契約に非常に

近いものも考えられる。このことは、勸業経済株式会社事件の東京地裁昭和33年7月3日判決が、「単に予め確定した割合の金員を分配すると定めたということだけでは所得税法上の匿名組合契約等に該らないと解することはできない。」と判示しているとおりである。そもそも匿名組合とはいえないような「貸金の利子」を示している理由については判然としないが、上記東京地裁昭和33年判決にいうように匿名組合性については匿名組合の外延の不明確さゆえにその判断には困難性が伴うのも事実である。

この点、田中誠二教授は、「消費貸借中の共算的消費貸借は、確定利息と共に利益を分配し、または確定利息の代りに利益を分配することを約するもので、匿名組合との区別は困難である」と述べておられるとおりである<sup>30</sup>。

このように考えると、ただし書の趣旨は、本来的には匿名組合契約とはいえないような単なる投資活動のリターンのようなものであっても、匿名組合との区別が困難な場合があることを前提としているということになりそうである。

さすれば、本来的には匿名組合契約といえないような契約が、匿名組合契約形態をとっていたとしても、通常これが匿名組合ではないということは困難であることから、通常の投資に対するリターンと何ら変わるところはないという実態に即して所得区分を考えるという至極当然のことを、通達のただし書が確認的に示しているに過ぎないというべきであろう。

したがって、ただし書部分の記載振りにこだわりこれを限定列举であると理解することは妥当ではない。

そもそも、後述するとおり通達はあくまでも一定の解釈指針を示しているに過ぎず、一般的に通達には限定列举というものが馴染まないという点を併せ考えれば、ただし書部分を限定的に理解することは相当ではないといえよう。

##### (5) 本件航空機リース事件

本件航空機リース事件において被告は、ただし書の規定振りが、「営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受けるものは、貸金の利子として事業所得又は雑所得とする。」としているのは、「本来の匿名組合員は、隠れた事業者として事業に基

づく利益の配当を受けるものであるから、利益の有無にかかわらず利益の配当を受ける場合、その利益はもはや共同事業に基づく利益の配当とはいえないから、その所得分類について、営業者の営業を基準に判断することは相当ではないことによるものである。」とし、「貸金の利子」としているのは、単に例示列举に過ぎないと主張している。

通達の趣旨が、「匿名組合契約といっても、その実体が消費寄託契約や消費貸借契約に非常に近いものもあるので、利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合によって分配を受けるものは、組合の利益を分配したとみるよりも貸金の利子とみられるので、その出資する行為が組合員の事業として行われているかどうかにより、事業所得又は雑所得とするものである」と理解されていることからすれば<sup>31</sup>、被告の主張は妥当であろう。

#### 匿名組合通達の適用と平等原則

##### 1 問題点の所在

被告は、まず匿名組合通達の本文について、「これは、匿名組合員が匿名組合から受ける所得は、当該事業に参加したことに基づいて受ける所得の一部ともみることができるが、他方では、匿名組合への出資に対するリターン、すなわち、一種の資産所得としての性格も有していると考えられることによる。」とする。このような見解から、「したがって、組合員が営業者の事業に参加しているという実体が存在しないような場合には、組合員の得る所得の区分を、営業者の営業内容を基準に判断する必要性も合理性も乏しいため、当該組合員の活動内容に着目して所得区分を判断すべきである。」と主張した。

これに対して、原告は、「通達は、厳密に言えば行政庁の解釈を示したものであり、法的拘束力を有するものではないが、実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、法源と同様の機能を果たしている。したがって、通達の場合にも、これによる画一的な事務処理が確立している場合に、特段の合理的な理由が無く、特定の者に対してのみ通達によらない課税を行うことは平等原則に違反するものであって違法というべき」とする。そして、匿名組合通達の適用対象については、「匿名組合に該当す

るか否かは、商法 535 条の要件を充足するかにかかると主張する。

しかして、所得区分について雑所得に該当するとする被告の主張に対して、原告は「同主張は、当該事業者の業務内容に従って所得の性質が定まる旨明文で規定する所得税基本通達 36・37 共 21 第 1 文本文に反するものであり、通達の意味を没却し、法的安定性及び予測可能性を根底から覆す不当なものである。」と主張する。このように原告は、被告の主張に対し、平等原則に反するとし、法的安定性ないし予測可能性を根底から覆す不当な主張であると反論している。以下、この点について検討を加えることとする。

## 2 通達の射程と平等原則

### (1) 通達に内在する射程 (一般論)

通達の本来的な意義がそうであるように、匿名組合通達も専ら一般的な課税上の取扱いを示しているに過ぎないはずである。いかに通達が国家行政組織法 14 条に基づくものとして、部内職員に服従義務に基づく拘束力を有しているからといっても、後述するように通達には一定の射程範囲があるのである。また、部内職員には通達に記載されていることを形式的に理解して適用することが要求されているわけではない。通達とは課税当局における均一的処理を目指して発遣されているものであるから、一般的な取扱いを示すというその性質は通達自体に当然に内包されているといえることができる。

もっとも、そうであるからといって、通達はその射程範囲を意識することなく適用されていても、一般的には妥当性を有することが多いのもまた事実であるし、また、課税当局内の上位下達的手段に過ぎないからといって、実質的な外部拘束力が付与されているともいえる状況に鑑みれば<sup>32</sup>、通達の適用範囲を課税庁の都合の良ように恣意的に理解することが許されるわけでもないといえよう。

さすれば、通達が用意されている場合の課税ルールを考えるに当たって、通達の射程範囲を理論的に明らかにする作業が要請されることもあり得るのである。

### (2) 通達射程論の可否

東京地裁平成 7 年 7 月 20 日判決(行裁例集 46 巻 6・7 号 701 頁)では、通達が法規範であるということとはできないとした上で、「単に通達があるというだけでは、国民はこれに拘束されないし、裁判所は、通達に示された法令の解釈に拘束されず、通達に定める取扱準則等が法令の趣旨に反していれば、独自にその違法を判断できるものというべきであって、通達による実務的な取扱いの影響が大きいことをもって、通達それ自体に法規としての効力を認めることはできない」と判示されている。当然の判断であり、通説の認めるところであるが、これを前提とすれば、あくまでも争訟において通達に縛られることはないのであって、そもそも当局の実務上、通達が射程としている組合課税というものはこのようなものではないという主張をすることは十分可能であると考え<sup>33</sup>。

東京地裁平成 4 年 3 月 11 日判決(判時 1416 号 73 頁)<sup>34</sup>など、ほかにも同旨の判決がある。

### (3) 通達課税と平等原則

前述の通達の適用に当たっての基本的な考え方は、各種基本通達の前文において示されている。ここでは、法人税法基本通達<sup>35</sup>を取り上げることにしよう。同通達はその前文「法人税法基本通達の制定について」において、「この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいつたりすることのないよう留意されたい。」と記している<sup>36</sup>。

この文章からは、通達の実態に即して判断を行うことを前提とすべきであり、単に形式的な当て嵌めを行うことを慎むべき旨を示していることが理解することができる<sup>37</sup>。このように通達はあくまでも法の趣旨や背景というものから離れて適用すべきものではないから、例えば、ただし書が一定額又は一定割合による分配と規定しているからといって、その趣旨を離れて機械的

に当て嵌めるような適用の仕方は妥当ではない。また、前文の示す通達の運用姿勢からすれば、そもそも通達に厳格な限定列挙が馴染むかどうかも疑問である。

この点について、いわゆるリンゴ生産事業組合事件として有名な最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決(訟月48巻7号1831頁)<sup>38</sup>では、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法28条1項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは、当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。」と判示しており、組合課税においても、実態面の考察から離れた形式的判断に警鐘を鳴らしているところである。

本件名古屋地裁判決は、任意組合の課税上の取扱いを判示するところにおいて、「確かに、民法上の組合といえども、組合員全員が自ら業務執行に当たるものから、特定の者に業務執行を任せてその在り方に関心を持たない組合員が圧倒的に多い組合まで、その具体的態様はさまざまなものがあるから、実態に照らしてその所得区分を検討すべきであるとの主張も、一つの見識を示すものとして傾聴に値しよう。」と判示した上で、「しかしながら、…基本通達の内容は、このような主張に沿ったものとなっていないことに照らすと、課税当局は、民法上の組合に当たると判断されれば、組合の事業内容によって組合員個人の所得区分が決定されるとの前提で税務行政を行っていたと推測できるところ、本件において、上記のような主張に基づく課税を行うことは、平等原則に反するおそれを否定できない。」と断じた。

同じ状況にある組合に対して、一方では通達による課税を是認し、他方で通達による課税を否定するということがあるとするれば、なるほど判決が指摘するように平等原則に反しよう。しかしながら、営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方を適用すべき匿名組合契約と、営業

者の業務内容に応じた所得区分の考え方を適用すべきでない匿名組合契約とを比較して、平等に取り扱うべきとする意味合いが平等原則に包摂されているわけではないと考える<sup>39</sup>。

## 匿名組合員の所得区分 通達改正に向けて

### 1 匿名組合通達における所得区分の考え方

#### (1) 事業所得若しくは雑所得該当性

植松守雄氏は、「匿名組合員が匿名組合から受ける所得は、共同事業組織の一員として受ける当該組合の所得の一部ともみられるし、一方では、匿名組合に対する出資に対するリターン、すなわち一種の資産所得としての性格を有するとも考えられ、その考え方いかんによって、匿名組合員が個人の場合には、その所得区分の判断、したがって、課税所得の計算に影響を及ぼすことになる。」と指摘される<sup>40</sup>。

組合員が「隠れている営業者」として営業者の業務に重大な関心を寄せ、その利益の分配を受ける意思を有すると認められ、かかる業務に何らかの形で関与するなどして、多大な影響を及ぼしているような匿名組合を前提とすると、組合員の受ける利益に係る所得区分は、営業者の業務内容に応じて判断されることになると理解することができる。

匿名組合員にそのような性質が認められない場合には、基本的には、営業者の業務内容に応じた所得区分とすることは妥当しないと考えられる。匿名組合のうち、匿名組合員を単なる出資者と同旨し得るような場合、かかる組合員が受ける利益の所得区分は、基本的には雑所得に該当するといえるであろうか<sup>41</sup>。

所得税法35条は、雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得と規定する。特に、投資に対するリターンとしては、利子所得、配当所得、事業所得及び雑所得が考えられるが、利子所得<sup>42</sup>にも配当所得<sup>43</sup>にも該当しないことからすれば、事業所得又は雑所得となろう。

もっとも、投資に対するリターンが事業所得を構成すると理解するには相当の規模の取引が継続的に行われていることを要すると解されるところ<sup>44</sup>、本件航空機リース事件のようなケー

スではそのような継続的な取引は認められない。したがって、雑所得に該当すると解すべきであろう<sup>45</sup>。裁判例においても、例えば、東京地裁昭和46年3月25日判決(訟月17巻6号1035頁)<sup>46</sup>では、営利の目的をもってされた資産の非回帰的な処分によって生じた所得は雑所得であると認定されている。

組合員が「隠れている営業者」として営業者の業務に重大な関心を寄せ、その利益の分配を受ける意思を有すると認められ、かかる業務に何らかの形で関与するなどして、多大な影響を及ぼしているような匿名組合でない場合には、営業者からの利益の分配は事業所得又は雑所得に該当すると理解するのが相当であろうが、これまでの裁判例の傾向を前提とすれば、実務上の取扱いとしては原則的に雑所得に該当すると理解してもよさそうである。

なお、その際、契約の当事者間において、出資者が営業者の業務に「隠れている営業者」として参加する意思があるか、あるいは単に出資者の提供したいいわゆる出資金を利用させ、その対価として利息を受ける意思を持つにすぎないかの判断は、契約全体の趣旨から判断すべきであろう<sup>47</sup>。

## (2) 平成17年税制改正との関係

平成17年税制改正では、組合契約の法人組合員<sup>48</sup>の組合損失について、次のように取り扱うこととされた(措法67の12、13)。すなわち、

組合債務の責任の限度が実質的に組合資産の価額とされている場合等には、その法人組合員に帰属すべき組合損失のうち当該法人組合員の出資の価額として計算される金額を超える部分の金額は、損金の額に算入しないと、また、

組合事業に係る収益を保証する契約が締結されていること等により実質的に組合事業が欠損にならないことが明らかな場合には、その法人組合員に帰属すべき組合損失の全額を損金の額に算入しないとされたのである。なお、ここにおいて、組合契約には、任意組合や匿名組合契約も包摂されている<sup>49</sup>。

これに対して、所得税法上は不動産所得を生ずべき事業を行う組合契約の個人の組合員<sup>50</sup>の当該組合事業に係るその年分の不動産所得の金額の計算上生じた損失はなかったものとみなす

とされている(措法41の4の2)。すなわち、不動産所得の基因となる不動産の貸付けには船舶や航空機の貸付けによる所得も含まれることから(所法26)、改正後は、航空機リース事業から生じた損失について、個人組合員は他の所得と損益通算することができないことになるということである。

ここで注意しなければならないのは、改正租税特別措置法41条の4の2にいう、「組合契約」とは、法人組合員に係る同法の改正とは異なり、民法組合、投資事業有限責任組合及び外国におけるこれらに類するものとされており、匿名組合がこの組合契約に含まれていないことである。

この点、財務省担当者は、「法人税については、匿名組合契約も損失制限の対象とされていますが、所得税についてはこの特例の対象から除かれています。匿名組合の組合員は任意組合の組合員とは異なり組合の財産に対する共有概念がなく、商法上、匿名組合の営業者の単独事業とされ組合の財産や収益は営業者に帰属し、組合員は営業者から利益の配当を受ける権利を有することとされていること等により、従来から個人の組合員が営業者から分配される利益については基本的には雑所得と扱われ、その損失については損益通算が認められていないことからあえて損失制限の対象とする必要性が乏しいことによるものです。」と説明している<sup>51</sup>。

説明内容についてやや気になるところがなくもないが、財務省担当者のレベルでは、基本的には、匿名組合員が営業者から受けた利益に係る所得区分は雑所得に該当すると理解しているようであり、本稿において縷々述べてきた方向性と合致するところと思われる。

## (3) 不動産所得該当性

匿名組合の営業者が不動産の貸付けを行っている場合に、組合員が営業者から分配を受けた利益は不動産所得に該当するかどうかの問題となる。これは、匿名組合型不動産特定共同事業において議論されてきた問題であるが、ここでもこの議論を避けるわけにはいかない<sup>52</sup>。

既に確認したとおり、匿名組合の資産は営業者に帰属することになるから、組合員は不動産等を法的に所有してはいない。すなわち、不動産を有していない限り組合員が受けた分配利益

が不動産所得に該当するというにはならないのかも知れない。しかしながら、不動産所得とは、不動産の貸付けによる所得であり、かかる不動産が誰の所有に帰属する資産であるかについては、所得税法上の要件とはされていないと考えることができる(所法26)<sup>53</sup>。少なくとも、これまでの匿名組合通達においては、営業者の業務の内容に応じて組合員の所得区分を判断するという立場を採ってきており、そのことは、同通達が必ずしも不動産の所有権を意識してきたとはいえないということの意味しよう。

事業所得が「事業...から生ずる所得」と規定されているのと異なり(所法27)、不動産所得は「不動産から生ずる所得」と規定せず「不動産の貸付けによる所得」と規定されている文理からすれば、「貸付けによる所得」であることを軽視することには疑問を感じる<sup>54</sup>。また、その際、不動産の貸付けを行っているのは納税者本人であることは当然であるから、納税者本人が不動産の貸付けによって得た所得を不動産所得という理解するのが素直な解釈であると思われる<sup>55</sup>。

不動産所得は、事業的規模であるか業務的規模であるかによって、課税上の取扱いを異にする場面がある。この場合の事業的規模か又は業務的規模かという問題は、不動産所得が不動産から生ずる所得であるということを前提としつつも、所得税法は、「貸付行為の規模」に応じた区分を設けることによって、課税に異なった取扱いをすることを予定していると理解することができるのではないだろうか。一見すると、所得税基本通達26-9がいわゆる5棟10室基準と呼ばれるように、単に不動産の規模のみでこれらの区分をしているかのようにも思われるが、同通達は、不動産の貸付行為が不動産所得を生ずべき事業的規模で行われているかどうかを、

「社会通念上事業と称するに至る程度の規模で不動産の貸付けを行っているかどうかにより判定すべき(傍点筆者)」<sup>56</sup>ことを原則として考えていると理解すべきではないだろうか。このことは、貸付行為の規模を室数等と言い換えているに過ぎないのであって、そこでは「貸付行為」というものが大いに意識されているのではない

かと思われるのである。

また、「事業」的規模の不動産所得を得ている場合には、一定の要件を前提として事業専従者給与あるいは青色事業専従者給与が認められる(所法57、)。単に貸している家屋の数を前提としてこのような規定が設けられているのではなく、「貸付行為」の規模が大きくなると人的役務提供の程度が増加するという「貸付行為」の規模に着目していることから、家族従業員を雇った場合の給与が必要経費として認められていると理解すべきであろう<sup>57</sup>。

このように考えてくると、理論的には、所有権の存在のみが不動産所得を決定付ける要因となるというのは絶対的な解釈であるとはいえず、また、不動産の貸付けを行っておらず、単に所有する不動産から生ずる所得があるというだけでは不動産所得とはなり得ないということも指摘し得るのではないかとと思われるのである。

報道によると、現在、政府税制調査会の基礎小委員会において、不動産所得を廃止して、事業所得又は雑所得とするという考え方が検討されていると会長発言にあるが<sup>58</sup>、かような考え方は、不動産所得を貸付行為に基づく所得区分として理解していることの証左ではないだろうか。

組合員が「隠れている営業者」として営業者の業務に関与し、かつ、その業務に多大な関心を寄せ、利益の分配を受ける意思を有すると認められるかどうかについては、組合員と営業者との実質的な関係など、実態に即した判断がなされるべきであろう。ただし、あくまでも不動産所得の起因となる資産の所有権の所在のみが所得区分判断の根拠となるわけではないといっても、所有権が誰にあるのかということが考慮の外に置かれるべきであるという主張を展開しているわけではない。かかる不動産の法的所有者が誰かという問題も総合的な判断を行うための材料になり得るという理解にあることは付言しておく。

すると、営業者が不動産の貸付けを行っている匿名組合契約の場合、貸付けの行為の判断において組合員がどれだけかかる貸付行為に関与しているかどうかという点から検討がなされな

ければならないと考える。

## 2 匿名組合通達改正に向けて

これまでの検討から、匿名組合契約のうち、組合員が「隠れている営業者」として、営業者の業務内容について多大な関心を有し、かかる業務に実質的に関与し、関与に係る法的な権利を経由して業務に多大な影響を及ぼすような場合には、営業者の業務内容に応じて、組合員の受ける利益の所得区分が画されるべきであると考え(匿名組合通達の本文部分)。そして、それ以外の匿名組合員に係る分配利益の所得区分の検討においては、投資に対するリターンとしての性質が強くなると考えられることから、営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方が合致することにはなるまい。その場合には、組合員の組合への出資の状況に応じて、雑所得(場合によっては事業所得)になると理解すべきであろう(匿名組合通達のただし書部分)。

これまで見てきたように、現行の匿名組合通達の基本的な考え方もこのような考え方によっているものと思われる。しかしながら、このように匿名組合を理論的に整理し得たとしても、個人が匿名組合員として契約を行う匿名組合では、組合員は単なる出資者としての地位にとどまる場合が大半であるのも事実である。匿名組合通達が営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方を原則におき、例外的に投資に対するリターンとしての性質を有する匿名組合契約を明示していることは、理解できるとしても、現状に鑑みれば、必ずしも現行通達の記載振りに問題がないわけではない。

最高裁判所が匿名組合契約に 〇〇の要件を必要とするという判断を下してきたということは、換言すれば、匿名組合においても共同事業性が強調される側面を有しているということである。

現行匿名組合通達が、その本文において営業者の業務内容に応じて所得区分を判断することとしているのは、匿名組合を営業者と匿名組合員との間で形成された一種の共同事業として捉えているということの意味するとの指摘もある。

この点、平野嘉秋教授が、「匿名組合員が匿名組合から分配される所得は、共同事業組織の

一員として受ける当該組合の事業の所得の一部とも考えられるし、一方では匿名組合への出資に対するリターンすなわち一種の資産所得としての性格を有するとも考えられる。そのアプローチ如何によって匿名組合員が個人の場合には、その所得区分の判断、したがって、課税所得の計算に影響を及ぼすことになる。」とした上で、「所得税基本通達 36・37 共 21 は、原則として営業者の営業の内容に従って所得区分としている点で、営業者と匿名組合員との間で形成された一種の共同事業として捉えるアプローチを原則的には用いているといえる」と述べられているところである<sup>59</sup>。

しかしながら、これまでみてきた判例などを基礎にすれば、共同事業性は、〇〇の要件を満たすことをいうと理解し得る。このような判断基準は、ともすると営業者に対する監視権を有し、業務や分配される利益に対して重大な関心を有していれば充足するということにも繋がる。

そうであるとする、匿名組合通達の本文において、共同事業性の有無のみをもって営業者の業務内容に応じて所得区分を判断するという考え方を当て嵌めることは、ある種の誤解に繋がりが得る。また匿名組合とはいっても、その性質は多様性に富み、一概に共同事業性を有するものであるとかなんとかを示すことは形式上の議論でしかないようにも思われる。

もっとも、そもそも匿名組合通達が営業者の業務内容に応じて所得区分を判断するという趣旨を共同事業性に求めているかどうかについては、検証できないが、少なくとも学説上、そのような理解に立つ見解があることは平野教授の論を見れば分かる。

営業者の業務内容に応じて所得区分を判断するという考え方が妥当するのは、あくまでも、匿名組合契約や営業者・組合員間の人的・経済的関係からして、実態的に判断すべきであって、営業者の業務内容に「隠れている営業者」として、営業者に多大な影響を及ぼすような場合がその典型であろうと思われる。

隠れた出資者の営業方針決定の下で、経営者がバーやクラブの経営を任されていることが多いが、このような場合の経営者と出資者との関



係は、匿名組合通達本文が予定している営業者と匿名組合員との関係の典型的なものであると思われる。この点は、前述のステーキ店事件を例示として挙げることができよう。

単に監視権の有無や組合員の関心の程度のみによって営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方を妥当させるかどうかの判断をすべきではなく、また、匿名組合通達もそのような趣旨に出ているわけではない。しかしながら、現行匿名組合通達はその点について、明確な回答を示しているとはいえずにない。匿名組合員が営業者から分配を受ける所得区分についての誤解が生じることを避けるためには、この際、通達を積極的に見直す必要があるのではないだろうか。納税者の経済的取引に係る判断を行うための予測可能性を担保する機能が公表された通達に認められるとするならば、尚更である。

また、「隠れている営業者」として組合員が営業者の業務に関与し多大な影響を及ぼすことが予定されている匿名組合契約が全体的にみて例外的な匿名組合契約にしか合致しないということであれば、その観点からも記載振りを改めることが考慮されるべきであろう。

例えば、匿名組合通達の本文部分を「原則的に、匿名組合契約に基づいて組合員が分配を受ける利益は雑所得」と修正してはどうであろうか。そして、例外的に「ただし、『隠れている営業者』として営業者の業務に参加する意思を明確に有し、営業者の業務に関与する権利等を経由して営業者の業務に対して多大な影響を及ぼしているような匿名組合契約については、営業者の業務内容に応じた所得区分とする」というように通達する方が分かりやすいのではないだろうか<sup>60</sup>。

営業者が不動産を貸し付けている場合の取扱いについても、「原則に、匿名組合契約に基づいて組合員が分配を受ける利益は雑所得」と考えるべきであろう<sup>61</sup>。

なお、「隠れている営業者」といい得るかどうかの判断は、契約全体の趣旨から行われるべきであると考えられる。

## 結びに代えて

組合課税については、通達のみが存在することから通達による課税が行われているという批

判がある。各種所得区分に係る所得税法規定を当て嵌めて判断することは租税法律主義に合致した解釈態度であると思われる。組合課税について特段の条文が明定されていないのは、組合課税を特別視することなく、一般的な所得区分の課税ルールを適用すべきことを意味するのではないだろうか。すなわち、組合員の所得区分を考えるに当たっては、組合員がどのような行動をとっているかという基本的な視点に立って所得区分を判断すべきなのである。

組合の活動に応じた所得区分や営業者の行う業務内容に応じた所得区分により組合員の受ける利益の所得区分を判断するには、組合活動や営業者の業務活動に対する組合員による相当程度の介入が必要となるはずである。任意組合の場合、共同事業参画者としての活動に基づく所得であれば、組合の活動内容に応じた所得区分が妥当するし、匿名組合の場合には、営業者の陰で「隠れている営業者」として実質的に営業者の業務活動に多大な影響を及ぼす形での関与がなされていれば、営業者の業務内容に応じた所得区分の考え方が妥当するということになるはずである。そして、このような認定ができない場合、組合員はいわば投資者としての地位にあるとして、その多くの場合、雑所得に該当するということになる。

もっとも、所得税法上の解釈論として、このような考え方を導出し得るとしても、そのことは明確性を担保するために法律上の規定が設けられることを否定することには繋がらない。納税者に解釈上の混乱や誤解が生じているということであれば、法によって明確にルールを示すことも検討に値すると考えるべきであろう。

なお、本稿では、紙幅の制限上、諸外国の制度との比較法的な研究や他の事業体における構成員の所得に対する課税ルール<sup>62</sup>との比較検討については触れることができなかったが、機会を得て、この点についても考究したいと考えている<sup>63</sup>。

## (脚注)

<sup>1</sup> 平成15年(行ウ)第26～31号、申告所得税更正処分取消請求事件。判決文については、最高裁判所ホームページ(<http://courdomino2.courts.go.jp/kshanrei>).

nsf)参照。

原告らは、それぞれが組員となっている民法上の組合が行った航空機リース事業による所得が不動産所得に当たるとして、その減価償却費等を費用計上して所得税の確定申告を行った。これに対し、課税庁は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、利益配当契約に過ぎないことを理由に、同所得は雑所得であって損益通算は認められないとして、原告らに対し、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分や青色申告承認の取消処分を行った。この事件は、原告らが、課税庁の行ったこれらの処分を不服として、処分の一部取消しを求めた抗告訴訟である。なお、現在、一連の航空機リース事件として、全国で73件の訴訟が提訴されている。

判例評釈として、川田剛「租税回避 節税・脱税との接点(第22回) 任意組合を利用した航空機リース取引による損益通算が租税回避にあたらぬとされた事例」税経通信60巻3号35頁以下、宰田高志「航空機リースを行う任意組合を用いた節税目的の投資に係る事件」税研20巻4号96頁以下参照。

<sup>2</sup> 東京地判平7.3.28(判時1557号104頁)は、原告が匿名組合契約を締結したD社(航空機一機を購入して、これをポルトガル航空にリースする事業及び当該航空機購入のための借入れその他これに関連する事業を行うペーパーカンパニー)の法人格を否認したことを不服として提訴した事件である。裁判所は、「法人格否認の法理を適用することはできない。」と判示した。

<sup>3</sup> 酒井克彦「任意組合における導管理論の一考察(上)・(下) いわゆる航空機リース事件(名古屋地裁平成16年10月28日)判決に触れて」税務事例37巻5号1頁以下、同37巻6号8頁以下参照。

<sup>4</sup> 和田一清「匿名組合」鴻常夫=河本一郎=北沢正啓=佐藤庸=戸田修三『演習商法〔総則・商行為〕』221頁(青林書院1971)は、「損失分担に関する別段の定めがないときは、当事者間では共同事業である匿名組合の性質上、通常、分担の定めがあるものと推定すべきものと解される。」とされる。

<sup>5</sup> 末永敏和『商法総則・商行為法 基礎と展開』123頁(中央経済社2004)。

<sup>6</sup> 大森・前掲注10、217頁。

<sup>7</sup> 平野嘉秋教授は、典型的な任意組合と匿名組合間の特徴的な相違として、この点に触れられる(平野『不動産証券化の法務と税務』401頁(税務経理協会2000))。

<sup>8</sup> 石井照久『商法総則・商行為法 例解商法』114頁(白桃書房1964)。

<sup>9</sup> 本稿では、匿名組合契約の匿名性と共同事業性との関係については触れていない。匿名組合契約という契約形態を採用するからには、当事者に匿名性を希求する理由の存することが前提となろう。この点に

ついては、今後機会を得て研究することとしたい。

<sup>10</sup> 大森忠夫『商法総則・商行為法〔改訂版〕』214頁(三和書房1975)。

<sup>11</sup> 匿名組員には、営業者に対して約旨の履行を求めることができるものの、自らの業務執行権や営業者に対する代理権を有するわけではない。しかしながら、業務や財産の状況を検査するための営業監視権がある(商542、153)。

<sup>12</sup> 田中誠二『判例体系・商法総則商行為法』404頁(有信堂1959)は、「匿名組合は、その本質は共同的に企業を営むことを目的とし、一つの企業形態と解するのが正当」とであると主張される。

<sup>13</sup> 松島諄吉「判評」民商46巻4号733頁、川口浩『判例からみた租税法の諸問題』69頁(日本税務研究センター1994)、田中真次「判評」曹時13巻12号118頁、白石健三「判評」ジュリ4巻1号32頁、北野弘久「判評」シュト5号24頁参照。控訴審は東京高判昭34.9.12(民集15巻9号2393頁)。

<sup>14</sup> 上告人は、所得税法にいう「匿名組合契約等」の趣旨を沿革から論じたものの、匿名組合に当たるかどうかは「出資者が事業者の経営する事業にいわゆる隠れている営業者として参加する意思があるかどうか」によって判断すべきとして、排斥されている。所得税法にいう「匿名組合契約等」については、上告理由のうち、「一立法当時の背景と立法の経緯」を参照されたい。

<sup>15</sup> 第一審は東京地判昭33.7.3(行裁例集9巻7号1350頁)、控訴審は東京高判昭36.7.12(訟月7巻9号1868頁)である。

<sup>16</sup> これまでの議論をそのまま進めていくと、共同事業性を有しないものは、そもそも匿名組合性自体に疑義があるということにもなりそうであるが、そのような理解はあまり現実的とはいえない。これまでも、下級審においては、例えば、東京地判昭2.4.13(新報113号23頁)では、「民法上ノ組合ニ於ケルカ如ク共同シテ事業ヲ営ムモノニ非サルヲ以テ...」とし、匿名組合は共同して事業を営むものではない旨判示されているところである。

<sup>17</sup> 控訴審名古屋高判平9.10.16(税資226号2665頁)においても判断は維持されている。

<sup>18</sup> 任意組合についても、共同事業性が議論されることが多い。本件航空機リース事件の他にも、例えば、任意組合は目的団体であることから、共同の事業を積極的に営むものでなければならぬとの判例がある。最一判昭26.4.19(民集5巻5号256頁)は、漁民の共同網干場のように、共同土地所有者がその土地の利用方法を定めて利用しているだけでは組合ではないとして民法上の任意組合性を否定している。

このため、一部の組員だけが利益の配分を受けるにすぎない場合は、民法上の組合ではなく、獅子組合といわれている。なお、一部の組員が損失を

分担しない旨を定めても組合契約の性質には反しない(大判明 44.12.26(民録 17 輯 916 頁))。

19 西原寛一『商行為法』178 頁(有斐閣 1960)。

20 東洋拓殖経会の名義を以て営業し、全国にかなりの主要都市に支局、支店、出張所、代理店等の名称を有する下部機関を設け、不特定多数人から出資金名義の下に金員を受け入れ、同時にその受入金額、受入年月日、満期日を記載した出資証書及び受入金額、投資機関、配当金の率、受入の日から起算して契約締結当日の前日の出資金を支払う旨を記載した出資契約書なる書面を金員提供者に交付していたこと、配当金の率は投資期間の長短によって異なり、3 か月は月 3 分 5 厘、6 か月は月 4 分、1 年は月 4 分 5 厘の定めであったことが認定されている。

21 田中誠二博士は、「営業の成績に従い浮動するところの利益を分配することが匿名組合の中心的な特質である。もし分配すべき最低限を保証する場合には、それが利益の有無にかかわらずその額の分配をするという意味とすれば、これは利息の支払いとなり、匿名組合の本質に反し、これは匿名組合ではないことになる。」と論じられる(田中・前掲注 12、401 頁)。

22 いわゆる匿名組合方式による資金の受入方法が銀行法や貸金業法等によって一般大衆から消費寄託等の方法で資金を受け入れることを禁止されていたため、それに代わる資金の獲得方法として考案されたものであるとされている(日本勧業保全株式会社事件東京地判昭 33.7.3 の判旨参照)。

23 10 名以上であれば、匿名組合契約を前提として源泉徴収されることになる(所法 174 九、210、所令 298、327)。

24 杉村章三郎=村山達雄=野村次夫『所得税法』18 頁(大蔵出版 1953)。

25 金子宏「租税法と私法」租税 6 号 1 頁、村井正『租税法と私法』114 頁(大蔵省印刷局 1982)、水野忠恒「租税法と私法論の再検討(一)」法学 45 巻 1 号 1 頁、同「私法上と同一の概念の解釈 匿名組合契約の意義」別冊ジュリ『租税判例百選〔第 3 版〕』24 頁以下、渡部吉隆「私法上と同一の概念の解釈 株主相互金融会社と利益の配当」別冊ジュリ『租税判例百選〔第 2 版〕』30 頁以下。

26 目的論的解釈と借用概念論については、酒井克彦「住宅借入金等特別控除に係る概念と租税特別措置法の解釈態度(上)・(中)・(下)」税務事例 36 巻 10 号 7 頁以下、同 36 巻 8 号 1 頁以下、同 36 巻 9 号 8 頁以下も参照されたい。

27 判決は、「原告は本件契約をもって匿名組合である旨主張するが、商法上の匿名組合が成立するためには商人の営業のために出資をなすことを要し、又商人の観念が成立するためには自己の名を以て商法第 501 条、第 502 条の規定するいわゆる基本的商行為を業としてなすことを要するものと解すべきところ、

被告の事業は単なる金員の貸付、すなわち金融業であることは前に認定したところであるから、基本的商行為とは解しえずしたがってこれにより商人の営業なる観念が生じるものではなく、かかる事業のため出資したとしてもこれにより匿名組合の成立するものでないことが一応考えられる。しかしながら、商法第 502 条第 8 号の銀行取引を金銭または有価証券の転換を媒介する行為と解し、受信および信をともにすることを要し、単に貸付をなすだけでは足りないとし、自己資本のみで貸付をする貸金業者の行為の商事性を否定することは、現代の経済事情のもとで理論上も実際上も格別理由あるものではなく、金銭または有価証券を貸付ける行為を営業的商行為に追加しようとの立法意見もあるくらいである。してみると、すくなくとも被告の事業が営業的商行為といえないにしてもこれに準ずる行為といつてさしつかえなく、とにかく本件契約の内容が、被告が対外的に自らの名において金融業をなし、原告は被告の事業に要する資金の殆んどを出資するがその共同関係は内部的なものにとどめ、被告は原告の監視下に右事業を営み、それより生じる利益は相互に分配する旨の契約であることは前に認定したところであるから、本件契約を以て匿名組合に類似する契約として、商法の匿名組合に関する規定が準用されるものと解するのが相当である。」と判示した。

28 根田正樹『企業取引法〔補正第 2 版〕』189 頁(弘文堂 2002)。

29 株主の各種共益権を想起されたい。例えば、各種書類閲覧権(商法 260 ノ 4、263、244、282、408 ノ 2、414 ノ 2、420、430)や、合併等関係書類閲覧権(商法 354、366、374 ノ 2、374 ノ 18、408 ノ 2)など。

30 田中・前掲注 12、401 頁。

31 高倉明=高橋一郎=加藤裕『所得税基本通達逐条解説〔平成 16 年版〕』354 頁(大蔵財務協会 2004)。

32 金子宏『租税法〔第 10 版〕』114 頁(弘文堂 2005)は、「現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない。」と述べられる。北野弘久「通達行政と行政不服審査法」『現代税法の構造』264 頁(勁草書房 1972)、同「通達課税・通達行政」『税法の基本原典 税法体系』55 頁(学陽書房 1978)、同『税法原論〔第 5 版〕』195 頁(青林書院 2003)、吉良実「税務通達の規範性」税法 248 号 20 頁も参照。

33 東京地判平 7.7.20 では、「このような取引について財産評価通達 169 を適用することは、偶発的な財産移転を前提として、株式の市場価格の需給関係による偶発性を排除し、評価の安全を図ろうとする同通達の趣旨に反することは明らかであり、その結果他の納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法の立法趣旨に反する著しく不相当な結果をもたらすこととなるというべきである。した

がって、このような場合に、財産評価通達 169 に定める評価方法を形式的に適用することなく、本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことには合理性がある」と判示している。

<sup>34</sup> 控訴審東京高判平 5.1.26(税資 194 号 75 頁)、上告審最一判平 5.10.28(税資 199 号 670 頁)においても判断は維持されている。

<sup>35</sup> 昭和 44 年 5 月 1 日付国税庁長官直審(法)25(例規)「法人税法基本通達の制定について」参照。

<sup>36</sup> 所得税基本通達においても同旨の前文が掲げられている。

<sup>37</sup> 武田昌輔「税務通達の理解の仕方とそのあり方」税理 25 巻 5 号 42 頁は、法人税法基本通達前文について、「これは、通達の本質を正しく捉えているところであって、まさに肯綮(事の急所)に当たっているといてよい」と述べられる。

<sup>38</sup> 主な判例評釈として、山田二郎「民法上の組合から組合員が受ける所得の所得分類」ジュリ 1250 号 233 頁以下、高橋祐介「民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事したとして労務費の名目で支払を受けた金員が給与所得にあたりとされた事例」税法 548 号 111 頁以下、伊藤義一「りんご生産組合の組合員が組合事業に係る作業に従事して支払を受けた収入は給与所得か事業所得か 最高裁平成 13 年 7 月 13 日判決」TKC税研情報 12 巻 6 号 23 頁以下、藤曲武美「任意組合の組合員が行った労務提供の対価の所得区分」税経通信 58 巻 4 号 175 頁以下参照。控訴審仙台高判平 11.10.27(訟月 46 巻 9 号 3700 頁)の判例評釈として、佐藤英明「民法上の組合の組合員が受ける『給与』の所得区分」ジュリ 1189 号 123 頁以下、同「民法上の組合の組合員が受ける『給与』の所得分類」租税 29 号『地方分権と地方税』155 頁以下参照。第一審は盛岡地判平 11.4.16(訟月 46 巻 9 号 3713 頁)。

<sup>39</sup> 通達前文も当然に通達の一部であるから、国税職員は、通達前文の趣旨を踏まえた上で通達を適用すべき国家公務員法上の服従義務を負っていると理解すべきであろう。なお、国家公務員法 98 条 1 項は、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない」と規定する。

<sup>40</sup> 植松守雄編『注解所得税法〔四訂版〕』54 頁(大蔵財務協会 2005)。

<sup>41</sup> 植松・前掲注 40、62 頁は、「典型的な匿名組合では、営業の主体は営業者で、匿名組合員は単なる出資者とみるのが妥当であるから、匿名組合員が受ける利益の所得区分の問題についても、税法の立法論的な立場からは、そのような考え方に立って対峙するのが合理的と思われる。」と論じられる。

<sup>42</sup> 法人の利益の有無にかかわらず供与される経済的

な利益については、配当所得ではなく雑所得として扱われている(所基通 24 2)。

<sup>43</sup> 法律的性質は利子であっても、利子所得の定義に馴染まない所得については雑所得として扱われている(所基通 35 1(1))。

<sup>44</sup> 株式取引による所得が、株式取引回数、取引株数、取引金額、譲渡時までの株式所有期間等により、雑所得に当たるとされた事例として、最三判昭 47.10.17(税資 66 号 779 頁)、その第一審広島地判昭 42.3.8(行裁例集 18 巻 3 号 198 頁)。有価証券の譲渡の売買回数及び売買株数が旧所得税法施行令 26 条 2 項に定める量を大きく超えてはいるものの、社会通念上いまだ事業とは認められず、当該取引による損失は、雑所得に係る損失であると認定された事例として、最二判昭 51.6.25(税資 89 号 69 頁)、控訴審東京高判昭 49.8.29(金判 434 号 13 頁)、第一審東京地判昭 48.7.18(税資 70 号 637 頁)。新聞販売業により安定した収入を得ている納税者が年間 180 回、22 万株にのぼる株式売買取引を行っている所得が事業所得ではなく、雑所得とされた事例として、大阪高判昭 55.3.21(税資 110 号 662 頁)、第一審大阪地判昭 54.1.18(判夕 386 号 117 頁)。

<sup>45</sup> 会社社長が金銭の貸付けによって得た所得が 1,400 万円であっても、雑所得に当たるとされた事例として、東京高判昭 49.6.27(税資 75 号 956 頁)、第一審東京地判昭 48.2.20(税資 69 号 442 頁)。特殊関係人に対する資金の貸付行為が所得税法上の事業に当たらず、その所得は雑所得に該当すると認定された事例として、最二判昭 49.9.27(税資 76 号 867 頁)、控訴審東京高判昭 47.12.13(税資 66 号 1130 頁)、第一審東京地判昭 46.2.25(行裁例集 22 巻 1・2 号 140 頁)。架空名義を用いた第三者に多額の金銭の貸付けによる利息収入については、雑所得に当たると認定した事例として、大阪地判昭 51.2.5(税資 87 号 279 頁)。金銭の貸付けが事業所得を生ずべき事業に当たらないとされた事例として、最一判昭 53.6.15(税資 101 号 550 頁)、控訴審名古屋高判昭 52.3.28(税資 91 号 519 頁)、第一審名古屋地判昭 51.2.25(税資 87 号 521 頁)。

<sup>46</sup> 控訴審東京高判昭 47.3.30(税資 65 号 606 号)においても地裁判断は維持されている。

<sup>47</sup> 東京地判昭 33.7.3(前掲注 15)参照。

<sup>48</sup> 組合の重要な業務の執行の決定に関与し、契約を締結するための交渉等を自ら行う組合員を除くとされている。

<sup>49</sup> 任意組合、投資事業有限責任組合並びに外国におけるこれらに類する契約並びに匿名組合契約等及び外国におけるこれらに類する契約及び有限責任事業組合契約をいう。

<sup>50</sup> 前掲注 48 と同じ。

<sup>51</sup> 田名後正範「所得税法・租税特別措置法(所得税関

係)の改正について」税経通信 60 巻 8 号 121 頁、峪和生「改正所得税法・租税特別措置法等(所得税関係)」税理 48 巻 9 号 219 頁。

<sup>52</sup> ホテル事業にパートナーとして出資した者の損益通算の問題があるが、主として保養目的で所有するものが多いのではなからうか。その場合は、かかる資産が「生活に通常必要でない資産」に当たるとされ(所令 178 二)、「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」の計算上生じた損失は原則として損益通算の対象から除外される(所法 69 )。

なお、国税不服審判所昭 59.2.13 裁判(裁判事例集 27 巻 115 頁)は、「1 請求人は、本件建物を所有者として優先的に使用する権利を確保した上、自己が利用する日以外の日に限り、これを E 社に対しホテルの客室用として賃貸していること、2 本件建物は保養地に所在し、請求人はこれを自己及び家族の保養のために利用していること、3 E 社に対する本件建物の賃貸は、本件建物を管理してもらうことを兼ねてなされたものであって、基本賃料は、請求人が E 社に支払うべき同額の管理費用と相殺されており、また、請求人が E 社から支払を受ける運用分配金及びボーナス分配金も本件建物に係る租税公課、借入金利子及び減価償却費の額をかなり下回ることなどに照らせば、請求人は、主として保養の用に供する目的で本件建物を所有しているものと認めるのが相当である。もっとも、請求人は、本件建物を利用する場合に料金を支払っているが、本件契約の内容及び宿泊料の金額に照らすと、それは宿泊の際受けるホテルのサービスに対する対価であって、建物使用自体の対価とは認められない。」としている。

<sup>53</sup> 酒井・前掲注 3、(下)14 頁以下参照。

<sup>54</sup> 課税実務上、ビルの壁面に広告を描かせることによって得た所得も不動産の貸付けと理解しており(所基通 26 5)、一般的な貸付けの概念からは距離を置いているのではないかとも思われる。

<sup>55</sup> 大島隆夫氏は、「不動産貸付業を考えると、そこには借入人との条件の交渉とか、借入人をさがすとか、修理その他の管理、経理、場合により人を使うとか、いろいろ事業経営の問題があるわけで、この点は利子、配当所得とは大分趣がちがいます。」とされる(大島=西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第 2 版〕』82 頁(税務経理協会 1988))。

<sup>56</sup> 泉美之松『所得税法の読み方 所得税法の基礎』220 頁(東京教育情報センター 1983)。

<sup>57</sup> 酒井・前掲注 3、(下)14 頁以下参照。

<sup>58</sup> 政府税制調査会ホームページ([http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/kaiken/kiso\\_b35.htm](http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/kaiken/kiso_b35.htm))参照。石会長は、「...そもそも同居親族の資産・所得合算制度という制度があって、...不動産所得はできた。ところが、この合算課税制度は平成元年に廃止になりました。...そうすると、要するに事業所得に入り込む

不動産所得というのは、プロの不動産屋さんの所得は全部不動産所得ですね、だから、これはそっちに入るだろうと。それから、あと雑所得という中で個人がやっているものは十分救済できるんじゃないかという意味で、そもそも資産合算がなくなった以上は、その時作った不動産所得を残しておく理由がないんじゃないかというのが一番大きな理由ですね。と同時に、この中身は事業所得と雑所得の両要素を持っているから、これは分解してもいいんじゃないかということで、これについてはある意味ではっきりした理屈はあるように思います。」とされる(基礎問題小委員会(第 35 回)後の石会長記者会見の様式 平成 17 年 5 月 17 日(火)16:07~16:37)。

<sup>59</sup> 平野・前掲注 7、404 頁。なお、植松守雄氏も同旨(植松・前掲注 41、54 頁)。

<sup>60</sup> したがって、このような通達の考え方を基礎とすれば、営業者からの利益の分配が事業所得に該当する場合は、「隠れている営業者」として営業者の業務に關与し、営業者の業務を自己の業務と認識し得る場合における当該営業者の所得区分が事業所得である場合と、単なる出資者として監視権のみを有するような組合員が自己の計算と危険の下に多数の投資活動を営利継続的に行うような場合の投資活動が事業所得と称するに足る規模によって行われている場合の 2 つのパターンが考えられよう。

<sup>61</sup> ただし、「隠れている営業者」として営業者の業務に關与する意思を明確に有し、組合業務に關与する権利等を經由して営業者の業務に対して多大な影響を及ぼしているような匿名組合契約については、不動産所得に該当すると考えるべきであろう。

<sup>62</sup> 信託課税については、差し当たり、酒井克彦「税務と信託」新井誠編『信託ビジネスのニュートレンド 信託業法の改正と信託ビジネスの発展の可能性について』225 頁以下(経済産業調査会 2005)参照。

<sup>63</sup> 匿名組合とアメリカの limited partnership との混同が解釈論を誤った方向に向かわせているという指摘として、瀧圭吾「匿名組合契約と所得課税 なぜ日本の匿名組合契約は節税目的で用いられるのか？」ジュリ 1251 号 177 頁以下参照。