

最高裁判所（第二小法廷） 平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正処分取消等請求上告事件
国側当事者・国（豊田税務署長）

平成27年6月12日原判決一部取消・棄却・確定

（控訴審・東京高等裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成24年7月19日判決、本資料262号－154・順号12004）

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成22年11月18日判決、本資料260号－204・順号11560）

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号所得税更正処分取消等請求事件について、同裁判所が平成24年7月19日に言い渡した判決に対し、上告人らから上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

- 1 原判決のうち別紙処分目録記載の各処分の取消請求に関する部分を破棄し、同部分につき第1審判決を取り消す。
- 2 別紙処分目録記載の各処分をいずれも取り消す。
- 3 上告人らのその余の上告を棄却する。
- 4 訴訟の総費用はこれを10分し、その9を上告人らの負担とし、その余を被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人S、同T、同Uの上告受理申立て理由（ただし、排除されたものを除く。）について

- 1 本件は、匿名組合契約に基づき営業者の営む航空機のリース事業に出資をした匿名組合員である亡甲が、当該事業につき生じた損失のうち当該契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額を所得税法26条1項に定める不動産所得に係る損失に該当するものとして平成15年分から同17年分までの所得税の各確定申告をしたところ、所轄税務署長から、上記の金額は不動産所得に係る損失に該当せず同法69条に定める損益通算の対象とならないとして、上記各年分の所得税につき更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、甲の訴訟承継人である上告人らが、被上告人を相手に、上記の各更正の一部、平成15年分及び同16年分に係る各賦課決定の一部並びに同17年分に係る賦課決定の全部の取消しを求める事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
 - （1）A有限会社は、平成12年11月30日、外国法人であるBとの間で、自らを匿名組合員、同法人を営業者として（以下、同法人を「本件営業者」という。）、本件営業者が外国の航空会社に航空機をリースする事業（以下「本件リース事業」という。）を営むために自らが出資をする旨の匿名組合契約（以下「本件匿名組合契約」という。）を締結した。そして、上記有限会社、本件営業者及び甲は、平成13年3月1日、上記有限会社において、その有する本件匿名組合契約上の匿名組合員の地位のうち甲の拠出額が上記有限会社の出資額中に占める割合

(以下「甲の出資割合」という。)に相当する部分を甲に譲渡し、本件営業者において、これを承諾する旨の契約(以下「本件地位譲渡契約」という。)をした。甲は、同年7月13日、本件地位譲渡契約に基づく譲渡の対価として上記の拠出額を支払い、これにより、平成12年11月30日に遡って本件匿名組合契約上の匿名組合員の地位を取得した。

本件匿名組合契約及び本件地位譲渡契約に係る各契約書には、①本件リース事業につき各計算期間(毎年10月1日から翌年9月30日まで)に本件営業者に生ずる利益又は損失は匿名組合員の出資割合に応じて分配される旨が記載されている一方、②本件リース事業は本件営業者がその単独の裁量に基づいて遂行するものであり、匿名組合員は本件リース事業の遂行及び運営に対していかなる形においても関与したり影響を及ぼすことができず、③本件営業者は自らが適当と判断する条件で本件リース事業の目的を達成するために必要又は有益と思われる契約を締結するなどの行為を行うことができる旨が記載されている。そして、上記の各契約書には、匿名組合員に本件営業者の営む本件リース事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されていることをうかがわせる記載はなく、また、本件営業者と甲との間で、甲にそのような権限を付与する旨の合意がされたこともない。

- (2) 本件リース事業については、平成14年10月1日から同17年9月30日までの各計算期間に本件営業者に損失が生じ、各計算期間の末日である同15年9月30日、同16年9月30日及び同17年9月30日の各時点において、甲の出資割合に応じた金額が同人への損失の分配としてそれぞれ計上された。

甲は、上記のとおり本件匿名組合契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額につき、これを所得税法26条1項に定める不動産所得に係る損失に該当するものとして他の所得の金額から控除して税額を算定した上で、平成16年3月15日、同17年3月15日及び同18年3月10日、平成15年分から同17年分までの所得税の各確定申告をした(以下「本件各申告」という。)。所轄税務署長は、後記(3)の通達改正の後である平成19年2月22日、上記の計上された金額は不動産所得に係る損失に該当せず、上記のような損益通算をすることはできないなどとして、上記各年分の所得税につき更正及び過少申告加算税の賦課決定をした(以下、これらの更正及び賦課決定の各処分中、本件において取消請求の対象とされているもののうち、原審においてその取消しを求める訴えが却下すべきものとされた部分を除いた部分を「本件各更正処分」又は「本件各賦課決定処分」という。))。

- (3) 匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分について、①平成17年12月26日付け課個2-39ほかによる改正(以下「平成17年通達改正」という。)前の所得税基本通達36・37共-21(以下「旧通達」という。)においては、原則として、営業者の営む事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされ、例外として、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、貸金の利子と同視し得るものとして、その出資が匿名組合員自身の事業として行われているか否かによって事業所得又は雑所得に該当するものとされていたが、②平成17年通達改正後の所得税基本通達36・37共-21(以下「新通達」という。)においては、原則として、雑所得に該当するものとされ、例外として、匿名組合員が当該契約に基づいて営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど当該事業を営業者と共に営んでいると認められる場合には、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされている。

(4) なお、甲の平成15年分から同17年分までの総所得金額、納付すべき税額、過少申告加算税の額等については、前記(2)の損益通算の可否を除き、計算の基礎となる金額等につき当事者間に争いが無い。

3 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分はいずれも適法であるとしてこれらの処分に係る取消請求を棄却すべきものとした。

(1) 本件リース事業につき生じた損失のうち本件匿名組合契約に基づく甲への損失の分配として計上された金額は、同人の所得の金額の計算において、所得税法26条1項に定める不動産所得に係る損失に該当せず、同法69条に定める損益通算の対象とならない。

(2) 新通達をもって、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分の判断につき従前の行政解釈が変更されたものと評価することはできず、旧通達の下においても、本件匿名組合契約に基づく利益の分配は雑所得として取り扱われることになることと解されるのであるから、甲の本件各申告に国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるということとはできない。

4 しかしながら、原審の上記3(1)の判断は是認することができるが、同(2)の判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) ア 商法は、平成17年法律第87号による改正の前後を通じて(以下、同改正前の商法を「旧法」、同改正後の商法を「新法」という。)、匿名組合契約を営業者とその相手方との間の契約として定め、その相手方である匿名組合員については、営業者が行う営業のために出資をしてその営業から生ずる利益の分配を受けるものとする(旧法535条、新法535条)一方、その出資は営業者の財産に属し、また、営業者の業務を執行し又は営業者を代表することができず、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しないものとし(旧法536条、542条、156条、新法536条)、所定の条件の下で営業者の貸借対照表の閲覧又は謄写の請求をし、営業者の業務及び財産の状況を検査することができる(旧法542条、153条、新法539条)にとどまるものとしている。このように、匿名組合員は、これらの商法の規定の定める法律関係を前提とすれば、営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものといえるから、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、基本的に、営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質を有するものと解される。

イ もっとも、匿名組合契約の法律関係については、契約当事者間の合意により匿名組合員の地位等につき一定の範囲で別段の定めをすることも可能であるところ、当該契約において、匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである。

ウ そうすると、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分は、上記イのように匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、営業者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され、他方、匿名組合員がこのような地位を有するものと認められない場合には、営業者の営む事業の内容にかかわらず、匿名組合員にとってその所得が有する性質に

従って判断されるべきものと解される。そして、後者の場合における所得は、前記アのような営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質に鑑みると、その出資が匿名組合員自身の事業として行われているため事業所得となる場合を除き、所得税法23条から34条までに定める各所得のいずれにも該当しないものとして、同法35条1項に定める雑所得に該当するものというべきである。

したがって、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得は、当該契約において、匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、当該事業の内容に従って事業所得又はその他の各種所得に該当し、それ以外の場合には、当該事業の内容にかかわらず、その出資が匿名組合員自身の事業として行われているため事業所得となる場合を除き、雑所得に該当するものと解するのが相当である。前記2(3)②の取扱いを定める新通達は、その内容に照らし、これと同旨をいうものと解される。

エ これを本件についてみるに、前記2(1)のとおり、本件匿名組合契約において甲に本件リース事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限を付与する旨の合意があったということはできず、甲が実質的に本件営業者と共同して本件リース事業を営む者としての地位を有するものと認めるべき事情はうかがわれない。そして、本件匿名組合契約においてその出資が甲自身の事業として行われていると認めるべき事情もうかがわれないから、その所得は雑所得に該当するものというべきである。したがって、甲の本件各申告において本件匿名組合契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額が損益通算の対象とならないことを理由としてされた本件各更正処分は適法である。

(2) 当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し適正な申告納税の実現を図るという過少申告加算税の趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法65条4項の定める「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同18年10月24日第三小法廷判決・民集60巻8号3128頁参照）。

匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分について、旧通達においては、前記2(3)①の取扱いの内容に照らすと、その利益の分配が貸金の利子と同視し得るものでない限り、個別の契約において匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されているか否かを問うことなく、匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものといえるという理解に基づいて、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされていたものと解される。これに対し、新通達においては、上記(1)のとおり、当該契約において匿名組合員に上記のような権限が付与されており、匿名組合員が上記の地位を有するものと認められる場合に限り、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当し、それ以外の場合には、匿名組合員にとってその所得が有する性質に従い雑所得に該当するものと解する見解に

立って、前記2（3）②の取扱いが示されるに至ったものと解される。このように、旧通達においては原則として当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされているのに対し、新通達においては原則として雑所得に該当するものとされている点で、両者は取扱いの原則を異にするものということができ、また、当該契約において匿名組合員に上記のような意思決定への関与等の権限が付与されていない場合（当該利益の分配が貸金の利子と同視し得るものである場合を除く。）について、旧通達においては当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当することとなるのに対し、新通達においては雑所得に該当することとなる点で、両者は本件を含む具体的な適用場面における帰結も異にするものといえることができることに鑑みると、平成17年通達改正によって上記の所得区分に関する課税庁の公的見解は変更されたものというべきである。

そうすると、少なくとも平成17年通達改正により課税庁の公的見解が変更されるまでの間は、納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるといえることができ、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものといえることはできない。そして、本件匿名組合契約に基づき甲が本件営業者から受ける利益の分配につき、前記2（3）①のような貸金の利子と同視し得るものと認めるべき事情はうかがわれず、本件リース事業につき生じた損失のうち本件匿名組合契約に基づく甲への損失の分配として計上された金額は、旧通達によれば、本件リース事業の内容に従い不動産所得に係る損失に該当するとされるものであったといえる。

以上のような事情の下においては、本件各申告のうち平成17年通達改正の前に旧通達に従ってされた平成15年分及び同16年分の各申告において、甲が、本件リース事業につき生じた損失のうち本件匿名組合契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額を不動産所得に係る損失に該当するものとして申告し、他の各種所得との損益通算により上記の金額を税額の計算の基礎としていなかったことについて、真に甲の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお同人に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になるといえるのが相当であるから、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるものというべきである。

このように、本件各申告のうち、平成15年分及び同16年分の各申告については、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるものといえるから、本件各賦課決定処分のうち上記各年分に係る別紙処分目録記載の各処分は違法である（同目録記載（2）の過少申告加算税の額は、同条1項、4項及び国税通則法施行令27条の規定に基づき計算して得られる金額43万6000円に、同法65条2項、4項及び同施行令27条の規定に基づき計算して得られる金額3万4500円を加算した金額である。）。これに対し、平成17年通達改正後にされた平成17年分の申告については、真に甲の責めに帰することのできない客観的な事情があるとはいえず、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお同人に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとはいえないので、同項にいう「正当な理由」があるものとはいえないから、本件各賦課決定処分のうち同年分に係る処分は適法である。

- 5 以上によれば、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分のうち別紙処分目録記載の各処分を除

く部分に係る取消請求を棄却すべきものとした原審の判断は、是認することができる。この点に関する論旨は採用することができない。

他方、本件各賦課決定処分のうち別紙処分目録記載の各処分に係る取消請求を棄却すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。この点に関する論旨は理由があり、原判決のうち上記の取消請求に関する部分は破棄を免れず、同部分につき第1審判決を取り消し、上記の取消請求をいずれも認容すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第二小法廷

裁判長裁判官 千葉 勝美

裁判官 小貫 芳信

裁判官 鬼丸 かおる

裁判官 山本 庸幸

(別紙)

処分目録

- (1) 甲の平成15年分の所得税について所轄税務署長がした平成19年2月22日付け過少申告加算税の賦課決定（ただし、同20年5月30日付け賦課決定及び同21年4月30日付け賦課決定により減額された後のもの）
- (2) 甲の平成16年分の所得税について所轄税務署長がした平成19年2月22日付け過少申告加算税の賦課決定（ただし、同21年4月30日付け賦課決定により減額された後のもの）のうち過少申告加算税の額47万0500円を超える部分

当事者目録

上告人	K
上告人	L
上告人	M
上告人	N
上記 4 名訴訟代理人弁護士	橋本 浩史 島村 謙 西中間 浩
同補佐人税理士	背戸柳 良辰
被上告人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	豊田税務署長 山田 鉦治
同指定代理人	定塚 誠 乙部 竜夫 小西 俊輔 小柳 誠 藤山 秀樹 大西 篤史 松本 明敏 玉田 康治 長谷川 武久 増永 寛仁 吉永 浩介 杉本 正弘 土田 徹

平成●●年（〇〇）第●●号

平成●●年（〇〇）第●●号

所得税更正処分取消等請求上告受理申立て事件

申立人 K

L

M

N

相手方 国（処分行政庁 豊田税務署長）

上告受理申立て理由書

平成24年9月21日

最高裁判所 御中

申立人ら代理人弁護士

橋本 浩史

同

島村 謙

同

西中間 浩

補佐人税理士

背戸柳 良辰

目次 省略

第1 理由要旨

原判決には、最判昭和62年10月30日判決、最判平成18年4月20日判決などと相反する判断があり、また、本件の争点はいずれも「法令の解釈に関する重要な事項」に当たるから、本件は上告審として受理されるべきである（民訴法318条1項）。

そして、原判決には、以下のような「憲法解釈の誤り」、「憲法の違反」（民訴法325条1項、312条1項）、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）が存するから、破棄されるべきである。

- ① 原判決は、本件損益は所得税法26条所定の不動産所得（損失）に該当せず、同法35条の雑所得に該当すると判示するが（第一審判決31頁）、匿名組合が経済的・実質的には共同企業であり、法的性質は民法上の組合の一種である内的組合であること、本件匿名組合においては、亡甲が本件事業に共同事業者として積極的に関与する旨の合意がなされ、実際にも関与していたこと、不動産所得の資産所得としての性質（所得が不動産等を利用に供することにより生ずる）、匿名組合の営業より生じた損益は営業者をパススルーし、匿名組合員に帰属することなどからすれば、本件損益は不動産所得（損失）に該当し、原判決の判断には、「判決に影響を及ぼすべきことが明らかな法令の違反」が存する。（第3. 1）
- ② 原判決は、匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分によるとの公的見解の表示はないとして、課税上の信義則の適用を否定したが（控訴審判決14頁）、通達が「公的見解の表示」に当たることは明かであり、旧通達は、「営業者の営業の内容に従う」という「公的見解」を表示していたのであり、しかも、課税実務における通達の重要性、通達上「営業者の営業の内容に従う」という定めは、昭和26年から平成17年まで実に約55年の長きにわたり定められていたこと、国税庁の職員等の執筆に係る書籍（甲18、19）にも旧通達の定めと同じ取扱いの記載が長年されていたこと、麹町税務署の審理専門官も旧通達の定めに沿った回答をしていたこと（甲17）などに鑑みれば、「営業者の営業の内容に従う」という課税実務が長年にわたり行われてきたことは明かであるから、原判決の判断には、「判決に影響を及ぼすべきことが明らかな法令の違反」が存する。（第3. 2）
- ③ 原判決は、本件各更正処分は平等原則に違反するとは言えないと判示したが（控訴審判決15頁）、租税平等原則は租税法の執行段階においても妥当するところ、租税法の執行の場面では平等原則の適用は特に強く要請されること、平等原則に違反した課税処分を違法とした裁判例などに鑑みても、亡甲のみに対して、旧通達下における課税実務を否定して、課税した本件各更正処分が平等原則（憲法14条）に違反することは明かであり、原判決の判断は、憲法14条に違反し、「憲法解釈の誤り」、「憲法の違反」が存する。（第3. 3）
- ④ 匿名組合員が分配を受けた損益については、昭和26年通達以来約55年間の長きにわたり、「営業者の営業の内容に従う」という取扱い（課税実務）が継続的・反復的に行われてきたのであり、かかる取扱いは本件各係争年においては、既に納税者の間で法的確信にまで高められ、行政先例法が成立していたのであるから、かかる行政先例法に反する本件各更正処分は違法であり、原判決の判断には、「判決に影響を及ぼすべきことが明らかな法令の違反」が存する。（第3. 4）
- ⑤ 匿名組合員の損益については、「営業者の営業の内容に従う」という内容の行政先例法が成立していたのであるから、かかる取扱いを法律によらず通達で行うことは「通達課税」と

して違法となる。したがって、本件各更正処分は憲法30条、84条に反し、違法である。仮に百歩譲って、かかる行政先例法が成立していたとまでは言えなくても、旧通達が適用されるべき亡甲の平成15年分及び16年分の所得税について、新通達を遡って適用した平成15年分更正処分及び16年分更正処分は違法である。原判決の判断には、「判決に影響を及ぼすべきことが明らかな法令の違反」が存する。(第3. 5)

- ⑥ 原判決は、亡甲の本件各係争年分の所得税の確定申告には国税通則法65条4項所定の「正当な理由」はないと判示するが(控訴審判決16頁)、「正当な理由」の有無に関する最高裁平成18年4月判決、同18年10月判決、同平成16年判決の事案及び判示に照らしても、本件各確定申告には当然、「正当な理由」が認められるのであり、原判決の判断には、「判決に影響を及ぼすべきことが明らかな法令の違反」が存する。(第3. 6)

第2 上告受理申立て理由があること

本件は、以下のとおり、原判決に最高裁判所の判例と相反する判断がある事件その他の法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件(民訴法318条1項)であるから、上告審として受理されるべきである。

1 原判決には最高裁判所の判例と相反する判断があること

(1) 最高裁昭和62年10月30日判決と相反する判断があること

原判決は、本件各更正処分は課税上の信義則に反するとの控訴人らの主張に対し、「旧通達下において、匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分によるとの画一的な運用がされていたものとは認めることができない。したがって、旧通達が、控訴人らの信義則の主張の前提となる内容の税務官庁の公的見解を表示しているとはいえないのであり、この点において、控訴人らの主張は、その前提を欠くものであって、採用することができない。」と判示する(控訴審判決14頁)。

しかし、そもそも、旧通達下において、かかる「画一的な運用がされていたものとは認めることができない」との事実認定が誤っているし、旧通達は控訴人らの主張の前提となる「公的見解の表示」に当たる。

そして、それをさておいても、最判昭和62年10月30日訟月34巻4号853頁(以下「最高裁昭和62年判決」という。)は、信義則の法理の適用の要件の一つとして、「税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと」と判示しているのであり、当該「公的見解」に基づいた「画一的な運用」がされていたことは要件としていない。

当該「公的見解」に基づいた「画一的な運用」をされていたか否かは、同見解が「信頼の対象となる」か否かとは無関係であり、仮に同見解に基づく「画一的な運用」がされていなかったとすれば、それは課税庁によるかかる運用に問題があるのであって、納税者には何の非もない。

従って、旧通達について「画一的な運用がされていたものとは認めることができない」ことを理由として、「公的見解を表示しているとはいえない」と判示する原判決の判断は、最高裁昭和62年判決と相反する。

(2) 最高裁平成18年4月20日判決などと相反する判断があること

原判決は、亡甲の所得税の確定申告には、国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があったから、本件各賦課決定処分は不当であるとの控訴人らの主張に対し、①「新通達をもって、匿名組合員が営業者から分配を受ける利益の所得の種類区分について従前の行政解釈を変

更したものと評価することができない」、②「所得税法による正しい法規範の解釈適用を行えば、本件匿名組合契約における所得及び損失は雑所得として取り扱うことになる」から、「亡甲の本件各係争年分の所得税の確定申告に国税通則法６５条４項所定の『正当な理由がある』とはいうことができない」と判示する（控訴審判決１６頁）。

しかし、最判平成１８年４月２０日民集６０巻４号１６１１頁（以下「最高裁平成１８年４月判決」という。）は、同項の「正当な理由があると認められる」場合とは、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」と判示しており、上記の原判決の判断は同最高裁判決と相反する。

そもそも、新通達が従前の行政解釈を変更したものであることは誰の目から見ても明らかであり、また、本件匿名組合契約に基づき亡甲が分配を受ける損益（以下「本件損益」という。）は「所得税法による正しい法規範の解釈適用」を行えば、雑所得ではなく不動産所得であるから、原判決の上記①及び②の判断は誤っている。

それをさておいても、かかる①及び②の判断はせいぜい本件損益が雑所得であることの根拠となるにすぎず、仮に本件損益が雑所得であったとしても、本件所得を「誤って」不動産所得（損失）と判断した亡甲の「責めに帰することのできない客観的な事情」がなかったこと、あるいは、同人に「過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」ではない根拠にはなりえないからである。

従って、上記原判決の判断は、最高裁平成１８年４月判決に相反する。

また、第２．６で後述するように、原判決の判断は、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションに係る課税上の取扱いが問題となった事案における最判平成１８年１０月２４日民集６０巻８号３１２８頁（以下「最高裁平成１８年１０月判決」という。）、及び、同族会社の出資者の同会社に対する無利息貸付けについて所得税法１５７条の適用が問題となった最判平成１６年７月２０日訟月５１巻８号２１２６頁（以下「最高裁平成１６年判決」という。）にも相反する。

２ 原判決には「法令の解釈に関する重要な事項」が含まれること

原判決における争点は、①本件損益が所得税法２６条の不動産所得に該当するのがあるいは同法３５条の雑所得に該当するか、②本件各更正処分は、旧通達に従った課税がされるとの亡甲の信頼を裏切るなどの点において信義則（民法１条２項）に違反するか、③本件各更正処分は平等原則（憲法１４条）に違反するか、④亡甲の各確定申告には、国税通則法６５条４項の「正当な理由」があり、本件各賦課決定処分は違法であるかであり、また、原審では争点とされていなかったが、本件では、⑤本件各更正処分が行政先例法に違反するか、⑥本件各更正処分は租税法律主義（憲法３０条、８４条）に反する「通達課税」であり、違法であるかも問題になり、以上の①ないし⑥はいずれも「法令の解釈」に関するものである。

そして、匿名組合員が分配を受けた損益の所得分類についての最高裁判例は存在せず、本件以外にも匿名組合契約は多数存在するものと思われるから、かかる所得分類については、最高裁判所が統一的な解釈を示す必要がある。

また、旧通達を信頼して匿名組合契約に基づき分配された損益を、「当該営業者の営業の内容に従い」、確定申告をしたケースは本件以外にも多数存するものと思われるから、上記の争点②ないし④についても、最高裁判所が統一的な解釈を示す必要がある。

さらに、本件は、納税者の課税標準等及び税額等の直接の影響を与える所得区分について、過去数十年にわたり行われてきた取扱いを法令によらず、通達により変更し、一人の納税者に対してのみ、通達改正前の年度の所得税についても、納税者の申告を否認し、課税処分を行ったという事案であり、このような課税処分が課税上の信義則に違反するか否か、平等原則（憲法14条）に違反するか否か、行政先例法に違反するか否か、租税法律主義（憲法30条、84条）に反する「通達課税」であり違法であるか否か、国税通則法65条4項の「正当な理由」は存するか否かななどの問題は、単に本件の解決のみならず、法の番人であり法の最終的な解釈権者である最高裁判所が一定の見識を示し、今後の類似案件についての指針を与えるべきであると思料する。

したがって、原判決には「法令の解釈に関する重要な事項」が含まれるといえる。

第3 原判決を破棄すべき事由があること

原判決には、次に述べるような「憲法の解釈の誤りがあることその他憲法の違反」（民訴法325条1項、312条1項）、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）が存する。

- ① 本件損益は所得税法26条所定の不動産所得（損失）に該当せず、同法35条所定の雑所得に該当するという判断は、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）に当たる（第2.1）。
- ② 本件各更正処分は信義則に違反しないという判断は、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）に当たる（第2.2）。
- ③ 本件各更正処分は平等原則（憲法14条）に違反しないという判断は、「憲法解釈の誤り」、「憲法の違反」及び「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条1項・2項）に当たる（第2.3）。
- ④ 本件各更正処分は、匿名組合の営業から生じた損益の所得分類は「営業者の営業の内容に従う」という内容で成立した行政先例法に反し違法である（民訴法325条2項）（第2.4）。
- ⑤ 本件各更正処分は租税法律主義（憲法30条、84条）に反する「通達課税」であり違法である（民訴法325条1項・2項）（第2.5）。
- ⑥ 亡甲の所得税の各確定申告に国税通則法65条4項所定の「正当な理由」がないとする判断は、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）（第2.6）に当たる。

以下、詳述する。

- 1 本件匿名組合契約に基づき亡甲が分配を受ける損益は所得税法26条所定の不動産所得又はその損失に該当すること

（1）原判決の判断及び申立人らの主張の要旨

ア 原判決の判断

原判決は、匿名組合契約における匿名組合員の法的性質について、「法的には、原則として、匿名組合契約において営業の主体となるのは営業者のみであって、匿名組合員は、出資者として上記営業から生ずる利益の分配を受ける地位を有するにとどまるものというべきであ」り（第一審判決25頁）、また、仮に原告らの主張する本件合意の存在が認められたとしても、その趣旨は、「いわゆる大口の出資者である原告及びHに対して意見を述べる機会を与え、営業者においては、原告らから述べられた意見は尊重しつつも、最終的には営業

者自身の判断に基づいて本件事業を遂行する旨を確認したにとどまるものと解するのが素直であって、原告に本件事業の共同事業者としての権限等を与える趣旨を含むものとまではいい難い」（第一審判決30頁）と述べた上で、「本件匿名組合契約に基づきB社から原告に分配される損益は、営業者であるB社の営業のために原告が出資をしたことに対する対価としての性質を有するものというべきであって、『航空機…の貸付け…による所得』又はその損失とはいいい難いから、所得税法26条所定の不動産所得又はその損失には該当しない」、同損益は、「同法35条所定の雑所得又はその損失に該当するというべきである」と判示する（第一審判決30頁ないし31頁）。

イ 申立人らの主張の要旨

（2）以下で後述するように、匿名組合の法的性質、不動産所得の資産所得としての性質、本件合意の内容などからすれば、亡甲は本件匿名組合の共同事業者であり、また、本件匿名組合契約により営業者であったB社が得た所得は匿名組合員であった亡甲に帰属すると解すべきであるから、本件損益は不動産所得に該当する。

（2）不動産所得の意義・性質

本件では、本件損益が所得税法26条が規定する不動産所得に該当するか否かが問題となる。そこで、まず、同条が規定する不動産所得（損失）の意義を把握する必要があるので、これを検討する。

ア 不動産所得は資産性所得であること

不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機（以下「不動産等」という。）の貸付けによる所得をいい、事業所得又は譲渡所得に該当するものは不動産所得から除かれる（所得税法26条1項）。

ところで、他方、所得税法27条1項を受けた所得税法施行令63条は、不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業は、事業として行われている場合でも、その所得は事業所得とはならないこととされている。

そこで、不動産所得と事業所得の関係が問題となるところ、この点については、一般に、不動産所得が資産所得であり、事業所得はいわば資産、勤労共同の所得であるところから、その所得の内容を吟味し、所得がほとんど又は専ら不動産等を利用に供することにより生ずるものである場合には不動産所得、不動産等の使用のほかには役務の提供が加わり、これらが一体となった給付の対価という性格を持つ場合には事業所得（又は場合により雑所得）と解するのが適当である、と解されている（『DHC コンメンタル所得税法』第2巻 1553頁ないし1554頁）。

つまり、本件では、原判決も述べるように、匿名組合員たる亡甲の「共同事業者」性が問題となるところ、その判断においては、不動産所得が資産所得であり、所得がほとんど又は専ら不動産等を利用に供することにより生ずるものであることを重視すべきである。

イ 不動産所得は不動産等の所有権を有することを要件としていないこと

不動産所得については、貸主が不動産等の所有権を有することが要件とされているか否かについて争いがあり、否定説（所有権非要件説）と肯定説（所有権要件説）があるが、否定説（所有権非要件説）が妥当であると解すべきである。

なぜなら、①通常は、自己の所有不動産等を貸し付ける場合が大宗ではあろうが、文理に忠実に従えば、貸し付けている不動産等が誰の所有物であるかは特段要件とされていないこ

と、②そもそも民法上の賃貸借は、消費貸借のように目的物の所有権を相手方に移転するものではないから、賃貸人が物の所有権を有することは必要ではないとされていること（大判明治39年5月17日民録12輯773頁）、③賃貸人が所有権を有すると当事者が誤信した場合でも、判例上は、目的物が賃貸人の所有に属することを特に賃貸借契約の前提又は内容として定めない限り、所有権の誤信は直ちに契約の効力を左右するほど当然に重大なものではないとされていること（大判昭和3年7月11日民集7巻559頁、大判昭和13年11月7日判決全集5輯22号4頁）、などからすれば、必ずしも不動産所得の基因となる不動産等の貸付けは、自己の所有する不動産等の貸付けに限定して理解する必要はないからである。

そして、否定説（所有権非要件説）を採ることにより、転貸人が受ける賃料収入が、不動産所得に該当することを矛盾なく説明できるのである（以上につき、酒井克彦『所得税法の論点研究―裁判例・学説・実務の総合的検討―』財経詳報社（資料1）110頁ないし111頁）。

ウ 小括

以上のように、所得税法26条所定の不動産所得は、資産所得であり、所得がほとんど又は専ら不動産等を利用に供することにより生ずることは、亡甲の「共同事業者」性の判断に当たっても重視されるべきである。すなわち、「不動産等の貸付け」業における主な業務は賃貸不動産等の選定、管理、売却等であり、通常、一旦ある不動産等を貸付けてしまえば、賃貸人としての義務は、基本的に、同不動産等を賃借人に「使用及び収益させる」（民法601条）といういわば「消極的な」義務を負うにすぎず、賃貸不動産等の選定、管理等について意見等を述べるなどの関与をしていれば、十分、「不動産等の貸付け」事業に関与していたと言い得るのである。

また、不動産所得は不動産等の所有権を有することを要件としていないので、匿名組合員であった亡甲が本件航空機を所有していなかったことは、本件損益を不動産所得（損失）と認めることについて、何らの妨げにもならない。

（3）匿名組合員は共同事業者であること

匿名組合員は経済的・実質的に共同事業者であるのみならず、少なくとも対内関係（営業者と匿名組合員の間の債権債務関係）では、法的にも「共同事業者」であると言える。このことを論証するため、まず、匿名組合契約の法的性質等を検討する。

ア 匿名組合の沿革・経済的機能

匿名組合は、合資会社とその起源を同じくし、10世紀頃から地中海沿岸で広く行われたコンメンダ（commenda）契約にさかのぼる。この契約は、主として本国に留まる資本家（commendator）が企業家（tractator）（その多くは、同時に船長である）に商品・金銭・船舶などを委託し、企業家は海外に渡航して貿易を行い、その利益を分配することを内容としていた。後には資本家のみではなく企業家もまた資本の一部を出すようになり、これを一般にコレガンチア（collegantia）と呼んでいた。コレガンチアは15世紀頃からさらに二つに分化した。一つは、資本家も名前を出し、出資額を限度として会社債権者に対し責任を負うもので、他は、従来どおり資本家は対外的には姿を現さないものであった。前者から合資会社が、後者から匿名組合が生まれた（西原寛一『商行為法』有斐閣175頁ないし176頁など）。

そして、匿名組合が利用されるのは、出資者及び営業者の双方にメリットがあるからである。すなわち、出資者からすると、その社会的地位や法的制限のため、みずから営業者となることを好まず、又はなることができない場合、投資の有利性と秘密性を享受できる。また、営業者からすると、自己の営業としての資本関係を秘密にし、消費貸借によれば負担すべき確定利息を免れ、自由な経営をすることができるのである（『別冊法学セミナー 基本法コンメンタール（第4版）』日本評論社125頁）。

かかる匿名組合の沿革及びその経済的機能などからも明らかなように、匿名組合は、出資者の匿名性を保護するという要請のために対外的には営業者の単独企業という法形式が採られているにすぎず、経済的・実質的には共同企業であると解されている（甲6・164頁の注26）の文献、平成21年7月3日付け原告第1準備書面・7頁ないし9頁に引用の学説参照）。

イ 匿名組合の法的性質

次に、旧商法における匿名組合の法的性質を検討する（以下は主に、『別冊法学セミナー 基本法コンメンタール 商法総則・商行為法（第4版）』日本評論社125頁以下、和座一清「匿名組合」鴻常夫ほか編『演習 商法（総則・商行為）』青林書院新社223頁以下による）。

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、その営業より生ずる利益を分配すべきことを約する契約である（旧商法535条）。

匿名組合は、営業者と匿名組合員との債権債務関係にすぎず、固有の意味における対外関係は存しない。しかし、民法上の組合ないし会社との対照上、これを対外・対内両関係に分けて考察することが、匿名組合の共同企業としての特殊性を理解するために有益である。

（ア）対外関係

匿名組合員の出資は営業者の財産となり（商法536条1項）、営業者は自己の名により営業を行う。すなわち、営業は営業者の営業であり営業者のみが第三者に権利義務を有し、匿名組合員は第三者に対し何らの法律関係もない。

ただ、匿名組合員が、その氏若しくは氏名を営業者の商号中に用い、又はその商号を営業者の商号として用いることを許諾したときは、その使用以後に生じた債務について、営業者と連帯して責めに任じなければならない（旧商法537条）。

（イ）対内関係

次に匿名組合の対内関係について検討する。前述のように、これは営業者と匿名組合員の間の債権債務関係であり、両者が匿名組合事業の「共同事業者」であるか否かは、この「対内関係」の内容によって決せられるべきである。なお、以下の下線は、民法上の組合契約（民法667条以下）における法律関係と類似性を有する点である。

i 匿名組合員の出資義務

匿名組合員の出資の目的は金銭その他の財産に限られ、労務や信用の出資は認められない（旧商法542条・150条）。

匿名組合員に営業者の財産につき持分が認められるか否かについては争いがあるが、匿名組合員にも計算上の標準としての持分はあると解すべきである（田中誠二『新版 商行為法（再全訂版）』（資料2）千倉書房163頁）。

ii 匿名組合員の利益分配請求権

匿名組合員は、営業者に対して利益分配請求権を持つ（旧商法535条）。利益分配の割合は契約の定めるところによるが、別段の定めのないときは民法上の組合に関する規定（民法674条）を類推し、各当事者の出資額の割合に応じて定めるものと解される。この場合、営業者には出資の概念はないが、営業者が自己の固有財産を営業に拠出して使用している場合には、その財産額を財産出資に相当するものとし、また、営業者がその営業に従事すること自体を労務出資に相当するものとして、これらの相当な評価額を匿名組合員の出資額と対比して営業者に対する利益分配の割合を定めることとなる。また、利益あるいは損失についてのみ分配の割合を定めたときは、その割合は損益双方に共通と推定すべきものと解される。

iii 匿名組合員の損失分担義務

匿名組合は、当事者の間では共同の事業であるから、匿名組合員は利益の分配を受けるとともに、損失の分担もするのが通常であり、損失の分担は、匿名組合の常素と呼ばれる。

旧商法も、匿名組合員が損失を分担する通常の場合を予想した規定（旧商法538条・541条但書）を設けている。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。

損失の分担があるときは、その額だけ出資を減少するにとどまり、出資の減少以外に、現実の支払いによってこれをてん補する必要はない。すなわち、損失の分担は、利益の配当と異なり、現実的の分配ではなく計算上の分担である。

そして、出資が損失の分担によって減少した場合には、後の営業年度に利益を生じても、この利益で出資の欠損額をてん補し、なお余りがあるのでなければ、匿名組合員は、利益の配当を請求することができない（旧商法538条）。

匿名組合員の損失分担の結果、その出資が零となった後において、さらにマイナスになるか、あるいは零となった後は、もはや損失分担はなく分担を出資額にとどめるかは契約の定めるところによるが、この点に関する別段の定めがないときに、いずれに解するかが問題となる。

この点、損失の分担が出資額のマイナスに及ぶことを否定する見解もあるが、匿名組合員の負担する損失は、出資がマイナスとなる場合にも、あくまで出資の減少という計算上の分担にとどまり、別に財産を拠出しててん補する必要はないから、その数額がマイナスとなることを肯定すべきであり、このように解する見解が増加している（大隅健一郎『商行為法（上）』85頁など（前掲『基本法コンメンタール』128頁））。

iv 匿名組合員の営業執行請求権

匿名組合員は営業者に対し、契約の定めるところに従って営業を継続執行すべきことを請求する権利を有する。これに対応して営業者が負うべき義務は、民法上の組合の規定（民法671条・644条）の類推適用による善管注意義務と解される。当事者間では共同の事業であることをふまえて営業者に善管注意義務を認める結果、反対の特約のない限り、営業者は競業避止義務を負うと解すべきである。

そして、営業者が約定の時期に営業を開始せず、また任意に営業の廃止変更をなし、

あるいは契約に定める目的以外に匿名組合員の出資を使用する等の場合には、匿名組合員は営業者の義務違反として、その損害賠償の請求及び匿名組合契約の解除（旧商法539条2項）をすることができる。

v 営業者・匿名組合員の地位の譲渡

営業者の地位は、匿名組合員の同意なく他に譲渡することができないと解される。
これは、匿名組合は、当事者相互間の人的信頼関係に基づくものであり、営業者の能力と、これに対する匿名組合員の信頼は、大きいからである。また、匿名組合員の地位についても、それが監視権の行使によって、営業の内容を知りうる立場にあることを考えれば、出資義務を履行した後であっても、営業者の同意なしには他に譲渡できないと解されている。

vi 匿名組合員の営業監視権

匿名組合員は、出資をするとともに利益の分配を受け、また通常、その損失をも分担するから、営業者の営業について強い利害関係を持つ。したがって、営業者にその業務及び財産の状況を開示する義務を負わせることが必要であり、匿名組合員は営業者の業務及び財産の状況を検査することができる（旧商法542条・153条）。

vii 匿名組合契約の終了による匿名組合員の出資価額返還請求権

匿名組合契約が終了した場合には、営業者は必要な計算をして出資の払戻しをしなければならない（旧商法541条）。

匿名組合は、対内関係としては、実質上、共同の事業であるから、その計算には民法上の組合の規定（民法681条）を類推適用すべきである。

(ウ) 匿名組合の法的性質は内的組合であると解すべきであること

匿名組合が有償・双務の諾成契約であることは明らかであるところ、これがいかなる種類の契約に属するかについては諸説ある。

しかし、(ア) 及び (イ) で前述した旧商法の匿名組合に関する規定、特に対内関係における民法上の組合との類似性、実質的・経済的には共同企業であることに鑑みれば、匿名組合は、「当事者の対内関係では共同の事業であり組合関係があるが、対外的行為は当事者の固有の名で行われ、組合関係が対外的に現われない」内的組合と解すべきである（前掲和座229頁、篠田四郎『商法総則・商行為法』山村忠平ほか編258頁）。この点、金子宏・東京大学名誉教授も、「特に注目されることは、有力な商法学者の多くが、匿名組合を内的組合…とみていることである。匿名組合内的組合説については、特に異論は見当たらないようであるから、それはおそらく商法の通説に近い有力説であると理解してよいと思われる。」と述べている（甲6・164頁）。

そして、我妻榮・東京大学名誉教授は、かかる内的組合も、内部的には、全員の事業とされ、全員が事業の経営に参画し、少なくとも監視権を有し、損失の分担を定め、利益の配当にあずかるのであるから、民法上の組合の一種と見るべきとする（我妻榮『債権各論 中巻二（民法講義V8）』岩波書店793頁）。この点、確かに、内的組合と匿名組合を峻別する立場もあるが、仮にかかる立場に立ったとしても、その差はほとんど用語の問題に帰するのであって（福地俊雄『新版 注釈民法（17） 債権（8）』有斐閣20頁）、(ア) 及び (イ) で前述したとおり、その内部関係における両者の法的性質の類似性は明かである。

また、そもそも匿名組合契約をもって商法の認める一種特別な契約であるとする見解も有力である。しかし、かかる説は、その「特別な契約」の内容を一向に明らかにしておらず、無内容であると言わざるを得ない。

申立人らは、上記のとおり、匿名組合の法的性質は民法上の組合の一種である内的組合であると解するが、仮に他の説によるとしても、匿名組合と民法上の組合がその内部関係においては極めて類似していることは明かである。

具体的には、①匿名組合員にも営業者の財産につき、計算上の標準としての持分はあると解すべきであること、②匿名組合員は営業者に対して利益分配請求権を持ち（旧商法535条）、利益分配の割合につき別段の定めがないときは民法上の組合に関する規定（民法674条）を類推適用すべきと解されていること、③匿名組合員は利益の分配を受けるだけでなく、損失の分担もするのが通常であり、旧商法も匿名組合員が損失を分担する場合を予想した規定（旧商法538条・541条但書）を設けており、損失の分担が出資額のマイナスに及ぶことも肯定すべきと解すべきこと、④匿名組合員は営業者に対して営業執行請求権を有し、営業者は民法上の組合の規定（民法671条・644条）の類推適用による善管注意義務を負い、その義務違反は匿名組合契約の解除事由となること（旧商法539条2項）、⑤匿名組合は、当事者相互間の人的信頼関係に基づくものであり、営業者、匿名組合員の地位は、それぞれ匿名組合員、営業者の同意なしには他に譲渡することができないと解されていること、⑥匿名組合員は営業者の業務及び財産の状況を検査する権利を有すること（旧商法542条・153条）、⑦匿名組合契約の終了による計算には民法上の組合の規定（民法681条）を類推適用すべきであることなどである。

なお、匿名組合員が民法上の組合の成立要件たる「共同の事業を営む」（共同事業者性）（民法667条1項）という性質を有していることは（4）で後述する。

したがって、少なくとも対内関係においては、匿名組合員は営業者の行う事業については共同事業者であると解すべきであり、「匿名組合に対する課税については、立法論上・解釈論上、できるだけ、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきである」（甲6・165頁）。

（4）匿名組合員は民法上の組合の成立要件たる「共同事業」者性を有していること

ア 民法上の組合における「共同事業」の意義

（ア）民法上の組合の成立要件

民法上の組合の成立要件としては、各当事者が出資をして共同の事業を営むことについての意思の合致を必要とする（民法667条1項参照）とされる（前掲我妻771頁）ところ、この点につき、我妻教授は、「共同の事業を営むといい得るためには、各当事者が組合の目的たる事業の遂行に関与する権利をもつ場合でなければならない。この権利は、最大の場合には、みずから業務を執行し組合を代理する権限となるが、最小の場合には、単に業務の執行を監督する権限（監視権）だけになる。しかし、当事者が、この最小の権限をも持たないときは、その契約関係は、組合ではない。例えば、甲が乙に企業設備一切を貸与し、乙をして企業を経営させ、対価として企業収益の一定の割合額を給付させるような契約でも、甲が当該企業の経営について右の最小限度の権限さえ持たない場合には、組合ではなく、企業の賃貸借である。そして、この点に、いわゆる内的組合もこれを組合

の一種とみる根拠があ」ると述べる（前掲我妻 772 頁ないし 773 頁、下線は申立人代理人による）。

つまり、民法上の組合においては、業務の執行を監督する権限（監視権）を有すれば、事業の遂行に関与する権利を持ち、「共同の事業を営む」と認められるのである。

（イ）民法上の組合の成立要件が問題となった裁判例

また、「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該当するかが問題となった事件において、名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号 224 頁（以下「名古屋地裁平成 16 年判決」という。）は、「民法 667 条 1 項は、・・・

（民法上の）組合契約が有効に成立するためには、① 2 人以上の当事者の存在、② 各当事者が出資をすることを合意したこと、③ 各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの各要件が必要であることを明らかにしている」、「③の合意が認められるためには、④ 共同で営む事業の内容（組合の目的）についての合意と、⑤ その事業を共同で営むことについての合意とを要する」、「⑥『事業を共同で営む』というためには、まず（i）各当事者が当該組合の事業の遂行に関与し得る権利をもつことが必要というべきあるから、同法 673 条に基づいて組合の業務や財産状況を検査する権利と、業務執行を 1 人又は数人の組合員に委任したときに、正当の事由ある場合には同法 672 条 1 項に基づいて業務執行組合員を解任する権利を有している必要があると解されるし、次に、（ii）各当事者が事業の成功に何らかの利害関係を有することが必要であるから、例えば、営利事業を目的とする団体が、これによる利益を特定の者だけで配分し、他の者が全くこれに関与しない場合（いわゆる獅子組合）は、共同事業性が否定されるから、民法上の組合としての性格を有しないといわざるを得ない（これに反し、内部的に出資額以上の損失を負担しない当事者がいたとしても、共同事業性に反するものとはいえない。）」と判示した（控訴審、名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 225 号順号 10180 は同判決を維持した）。

同判決は、民法上の組合の成立要件たる「事業を共同で営む」というためには、各当事者が民法 673 条に基づく組合の業務・財産状況の検査権と同法 672 条 1 項に基づく業務執行組合員の解任権を有していることを要すると判示している。

イ 匿名組合員は「共同の事業を営む」と言えること

第 3. 1（3）イで前述したとおり、① 匿名組合員は営業者の業務及び財産の状況を検査する権利を有し（旧商法 542 条・153 条）、また、② 匿名組合員は営業者に対する営業執行権を有し、営業者が善管注意義務に違反した場合には匿名組合契約を一方的に解除することができる（旧商法 539 条 2 項）。つまり、匿名組合員は、「業務等検査権」と「契約解除権（実質的には「営業者の解任権」である。）」を有している。

とすれば、上記アで前述したところに照らし、匿名組合員は民法上の組合の成立要件たる「共同の事業を営む」といい得る。

【「共同事業」性の要件】

民法上の組合の組合員	匿名組合員
組合の業務・財産状況検査権（民法 673 条）	営業者の業務・財産状況検査権（旧商法 542 条・153 条）
業務執行組合員の解任権（民法 672 条 1 項）	匿名組合契約の解除権（旧商法 539 条） （実質的には、営業者の解任権）

⇒匿名組合員は「共同の事業を営む」と言える。

そして、名古屋地裁平成16年判決は、当該航空機リース事業による所得が組合員に帰属し、不動産所得に当たることを認めたのである。とすれば、同じく「共同の事業を営む」といい得る匿名組合員にも匿名組合事業による所得が帰属し、当該所得は不動産所得に当たるというべきである。

(5) 本件匿名組合契約の内容

ア 本件匿名組合の実質は、亡甲とB社の共同事業であったこと

第3. 1 (3) において前述したとおり、匿名組合は経済的・実質的に匿名組合員と営業者の共同企業であり、匿名組合員は共同事業者である。

さらに、本件では、亡甲とB社との間において、本件匿名組合契約につき、本件匿名組合契約書の記載とは異なり、亡甲が本件事業に対して共同事業者として積極的に関与する旨の合意（本件合意）があらかじめされ、実際にも、亡甲は同合意に基づいて、本件事業そのものに積極的に関与し、B社と共同して本件事業を行ってきたものである。

この点については、既に、平成21年10月16日付け原告第2準備書面、平成22年2月12日付け原告第4準備書面、同年9月9日付け原告第6準備書面などにおいて詳細に主張してきたところである。

その主張の要旨は以下のとおりである。

(ア) 乙氏と丙氏の合意内容

乙氏と丙氏は、本件航空機リース案件が組成される前から、亡甲が個人として本件航空機リース案件に出資する場合のための面談を行ってきた（甲7）。亡甲としては、Hとともに、本件航空機リース事業に対して積極的に干与することができることが、本件匿名組合に出資するための前提条件としていた（乙2頁）。そのため、乙氏が丙氏に対してその旨を申し入れたところ、丙氏からは、基本的には、出資者の意向に従って事業を遂行する、出資者が複数になる場合は、過半数以上の出資者の意向に従う（丙2頁）との回答がされ、乙氏からの申し入れはすんなりと了承された（乙2頁）。これにより、亡甲と営業者（丙氏）との間においては、亡甲が本件匿名組合契約を締結する以前の時点において、本件匿名組合契約書の条項の定め（例えば、甲第1号証の6条3項など）とは逆に、本件航空機リース事業の遂行に当たっては、出資者の意向を取りまとめながら進めていく、本件匿名組合においては、亡甲とHの出資割合が約40%であり、最大の出資割合を持つことになるから、基本的には、亡甲とHの意向に従って事業を遂行していくとの合意が成立したのである（甲14・4頁、甲15・5頁）。

(イ) 乙メモ（甲10）の作成

乙氏は、平成13年1月までの丙氏及び丁氏との面談内容をまとめた議事録を作成していた（甲10、乙5頁）。

この乙メモ（甲10）には、丙氏の発言として、「契約書では営業者の判断となっているが、收拾がつかない場合を想定してのこと」との内容の記載がされている。これは、本件匿名組合契約書（甲1）においては、出資者には営業に関与する権利がなく、すべて営業者の権限とされているが、これは出資者間で事業遂行の方針につき見解の相違が生じ、意見の取りまとめができず收拾がつかなくなった場合を想定したものである、との意味である。そして、丙氏自身、乙氏との面談において、以上の趣旨の発言をしたことを明確に

認めている（丙4頁）。

（ウ）面談の経緯

本件匿名組合地位譲渡契約（甲2）の後も、乙氏と丙氏及び丁氏は、引き続き、本件航空機リース事業に関する面談を継続している（その詳細は、甲第7号証及び第8号証）。

このような面談が継続されていること自体、亡甲やHが、営業者とともに、本件航空機リース事業を共同して遂行していたことを指し示すものにほかならない。

（エ）本件航空機リース事業に関する業務

本件の航空機リース事業は、まさに航空機を対象としたリース事業であり、リース案件組成の段階においては、リース物件の選定、価格交渉、購入に至るまでの契約締結作業、レシーとの契約交渉などの業務が発生するが、一旦リース案件が組成されると、その後はリース料を確実に受領することが主な業務となり、目に見える形での業務や作業は少なくなる。他方、本件航空機リース事業はいわゆるオペレーティング・リースであることから、契約の解除等によって航空機が返却されることに備えて、中古飛行機市場の動向を確認しておくことも重要な業務の一つである。

亡甲は、本件航空機リース事業の立ち上げの段階において、丙氏に対して、リース物件の航空会社や機体について種々の意見を述べるなどして航空機の選定に関与していた。また、本件航空機リース事業においてはリース料が滞納されることはなく、リース料の受領に関して何らかの作業を行う必要はなかったが、亡甲は、リース期間中、有事に備えて中古飛行機市場の動向の確認を怠っていなかったのである。

このように、亡甲は、本件航空機リース事業の全過程において、積極的にその事業に関与しているのである（丙7頁ないし10頁、甲15（10頁））。

（オ）小括

以上のとおり、乙氏は、亡甲とHの意向の下で事業を遂行していくとの丙氏との合意に基づき、丙氏や丁氏との間で面談を重ね、リース物件の航空会社や機体について様々な意見を述べ、また、中古飛行機市場の動向を常に確認しておくなど、本件航空機リース事業における重要な業務を行ってきた。このような経緯に鑑みると、本件匿名組合契約の実質は、明らかに、亡甲ら匿名組合員と営業者との共同事業であった。

イ 仮に原判決の判断を前提としても、亡甲は本件匿名組合の共同事業者であること

原判決は、「仮に原告の上記主張のような本件合意の存在が認められたとしても、その趣旨については、営業者（B社）が行う本件事業につき、いわゆる大口の出資者である原告及びHに対して意見を述べる機会をあたえ、営業者においては、原告らから述べられた意見は尊重しつつも、最終的には営業者自身の判断に基づいて本件事業を遂行する旨を確認したにとどまるものと解するのが素直であ」と判示する（第一審判決30頁）。

しかし、仮にかかる原判決の判断を前提としても、第3. 1（2）で前述したとおり、不動産所得は資産所得であり、所得がほとんど又は専ら不動産等を利用に供することにより生ずるものであり、本件航空機リース事業においても、基本的には、一旦リース案件が組成されると、その後はリース料を確実に受領することが主な業務となるのであるから、原判決の上記判断は、いささかも亡甲が本件匿名組合（本件航空機リース事業）の共同事業者であると認めることの支障となるものではない。

ウ 小括

以上のとおり、本件匿名組合契約では、亡甲が本件事業に対して共同事業者として積極的に関与する旨の合意（本件合意）を締結し、実際にも同事業に積極的に関与していた。

また、仮に原判決の判示を前提としても、亡甲は、「いわゆる大口の出資者」として本件事業について「意見を述べる機会」を与えられ、営業者たるB社は、亡甲の「意見は尊重しつつ」本件事業を遂行していたのであるから、本件事業の内容及び不動産所得の資産所得としての性質からすれば、亡甲は本件事業の共同事業者であったと認められる。

（6）本件損益は亡甲に帰属すること

匿名組合においては、営業者のみが第三者に対して、権利を有し義務を負う（旧商法536条2項）。しかし、このことは直ちに匿名組合契約に基づき営業者が得た損益（所得）が営業者に帰属することを意味しない。むしろ、以下に述べるように、本件事業により生じた損益（所得）は匿名組合員たる亡甲に帰属すると解すべきである。

ア 匿名組合員に分配される利益は営業者の段階では課税されないこと

営業者は、営業により生ずる利益を匿名組合員に分配する義務を負う（旧商法535条）。そして、この分配すべき利益の額は、営業者の所得の金額の計算上、必要経費ないし損金として控除される。つまり、かかる利益は、営業者の段階では課税されず、匿名組合員の段階で課税されるのみである。換言すれば、匿名組合の事業から生ずる損益は営業者をパススルーするのである。

これは、匿名組合の性質に由来する論理上の帰結であり、所得税基本通達（36・37共―21の2）及び法人税基本通達（14―1―3）も、分配すべき利益の額は営業者の所得計算上必要経費ないし損金に算入する旨を定めている。この「1回限りの課税」（二重課税の排除）は、匿名組合を利用した場合に一般的に認められる最も重要な税制上の利益であると言われている（甲6・154頁、160頁）。

かかる取扱い（パススルー）は、民法上の組合の規定と本質的には同旨であり、これは、対外関係においては営業者の単独事業であるが、対内関係においては共同事業であるという匿名組合の実体に即した取扱いになっている。

イ 匿名組合契約に係る損益の帰属時期

法人税基本通達14―1―3は、「法人が匿名組合員である場合におけるその匿名組合営業について生じた利益の額又は損失の額については、現実に利益の配分を受け、又は損失の負担をしていない場合であっても、匿名組合契約によりその分配を受け又は負担すべき部分の金額をその計算期間の末日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入」すると定める（下線及び傍点は申立人ら代理人による）。

そして、匿名組合員が個人の場合であっても、利益及び損失額の帰属時期をこれと異なる取扱いとすべき理由はないから、個人である匿名組合員についても、「現実に利益の配分を受け、又は損失の負担をしていない場合であっても」、分配を受け又は負担すべき年度分の所得に帰属すると解すべきである。

このように、現実の利益の配分又は損失の負担をしなくても、当該損益が匿名組合員の損益、所得に算入するとされているのは、まさに、匿名組合においては、その損益が営業者をパススルーし、匿名組合員に帰属するからである。

この点、本件匿名組合契約においても、B社から亡甲に対し、本件匿名組合の計算期間の末日の数日後に、同組合の損益計算書も記載された会計報告書（乙4の1ないし4の3）を

送付され、各報告書の表紙には、「1. 貴社に帰属する本匿名組合事業の当期損益」として、当該金額が記載されているのである。

本件でも、仮に本件航空機リース事業により利益が生じた場合、当該利益は本件匿名組合の計算期間の末日に計算上確定し、同利益が現実に亡甲ら匿名組合員に現実に分配されなくても、亡甲らの収入となり、課税の対象となるのであって、実際に当該利益が金銭として亡甲らに支払われる時点では、同人らに課税はない。

ウ 匿名組合員は損益の「分配」を受けているのではなく、「配賦」されていること

増井良啓・東京大学教授は、所得税法上、民法上の組合の組合員は組合からの現実の分配の有無を問うことなく（キャッシュが入ってくるかどうかとは無関係に）課税されることについて、「分配（distribution）」と「配賦（allocation）」を厳密に区別すべきと述べ、両者を次のとおり定義する（増井良啓「組合損益の出資者への帰属」（資料3）税務事例研究49号59頁）。

分配（distribution）－組合から組合員に対して現実にキャッシュが移動すること
配賦（allocation）－組合員の所得税の計算上組合所得が割り当てられること

その上で、民法上の組合において、組合事業が利益を上げ、組合員の所得計算上一定の所得が「配賦」されたが（組合員において所得として計上され、課税される）、現実のキャッシュ・フロー面からみると、組合の利益はすべて内部留保され、組合員への「分配」はなされなかったという具体例を示し、「分配」と「配賦」の概念を使い分けることの有用性を説明される（詳細は、前掲増井60頁）。

そして、ア、イで前述したところから明かなとおり、匿名組合員に「分配」（旧商法535条）される損益は、上記の区別で言うと、現実にキャッシュが移動する「分配（distribution）」ではなく、匿名組合員の所得税の計算上割り当てられる「配賦（allocation）」なのである。

これは、匿名組合における損益が、民法上の組合におけるそれと同様にパススルーし、匿名組合員に帰属することを意味している。

エ 匿名組合の財産の特殊性

（ア）受任者において分別管理されている利益の帰属

いわゆる誠備グループ事件について、東京高判平成2年4月20日判時1352号3頁（以下「東京高裁平成2年判決」という。）は、証券売買一任勘定取引契約は、「証券取引をしようとする個々の投資者が、証券会社やその役職員、証券外務員に対し、一定の資金を託し、その者に銘柄、売買の別、時期、数量、価格等の決定を一任して売買することを委ね、それから生ずる利益ないし損失を投資者自らが享受ないしは負担しようとする委任契約である」とした上で、「委任者は、売買一任勘定を委任された際の顧客の意思内容等に従い、善管注意をもって委任者である顧客の利益になるように行動すべきであり、受任者が、委任者から託された資産を分別して管理運用すべきことは、契約の内容となっているのであり、その委任者のために行った取引から生じた利益を委任者に全部引渡し、あるいは引き渡すべく受任者が分別管理を行っていれば、売買一任勘定取引契約に基づく売買取引の利益は、顧客に直接帰属し、所得税法の納税義務者は委任者である顧客であって、受任者ではない」、「しかし、前記のような売買一任勘定取引契約や信託契約を締結しておきながら、受任者・受託者が契約の趣旨に従って、顧客ごとの分別管理をせず、あるいは

自己の借入金と同視して自己の取引に使用し、顧客にはその取引から生じた利益の中から適宜見繕って利益と称して支払っていたに過ぎないような場合には、その取引及びそれによって生じた損益が資金提供者である顧客に直接帰属する処置がなんらとられていないことになるので、この場合は、前記出資契約の場合と同様の関係となり、その取引、損益は受任者・受託者に帰属」する、と判示する（下線は申立人ら代理人による）。

（イ）匿名組合の財産は計算上・経理上、独立性を有し分別管理されていること

匿名組合員は営業のために出資をする義務を負い（旧商法535条）、その出資は営業者の財産に帰属する（旧商法536条1項）。

しかし、営業者は匿名組合員に対する対内関係においては、これをその営業のために使用する義務を負うので、この関係においては、信託法上の信託行為（信託法1条）と解されている（前掲田中163頁）。

また、匿名組合の財産については次のような特殊性が指摘されている。

「すなわち、法律上は、匿名組合は、固有の財産を有しないのであり、営業者の財産があるのみであって、この点が、民法上の組合においては、各組合員の出資が総組合員の共有に帰する（民法668条）のと異なる点である。しかし、計算上、経理上の関係においては、匿名組合の財産は、営業者の財産とは別個に独立して計算されるのである。すなわち、出資が損失によって減じたときは、そのてん補の後でなければ、匿名組合員は利益の配当を要求することはできないと定めている第538条および匿名組合が終了したときは、出資が損失によって減少した場合は、営業者は、出資の価額の残額のみを返還すれば足りると定めている第541条により、匿名組合の財産が、常に営業者の財産とは別個に計算上処理されるべきものであることが法律上要求されていることは明かである。そして、この関係は商人の家事財産に対する営業財産の關係に似ているが、しかし、匿名組合の財産の計算上の分離の方が法律上の義務として要求されることが一層明白であるという点でその独立性は強いものといえる。すなわち、匿名組合の特質に伴って、その財産も一種独特の法律上の取扱いを受けていることを注目すべきである。」（前掲田中168頁、下線は申立人ら代理人による）。

「匿名組合の事業については、収支損益の区別ができる（独立性をもつ）限り、営業者の事業の全部または一部でもよいとされている（国税不服審判所・平成4年9月16日裁決）。これにより、事業の収支損益の区分の独立性の確保が匿名組合としての存立基盤を支えるものである以上、収支損益計算を行うためには財産の独立性は当然に確保されるべきものであると考える。」（さくら総合事務所編『SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価－投資スキームの実際例と実務上の問題点（第4版）』清文社（資料4）272頁）。

（ウ）小括

以上のとおり、匿名組合契約においては、いわば信託行為の受託者である営業者は、匿名組合員から出資された財産を計算上、経理上、営業者の財産とは別個独立に計算する、つまり分別管理することが法律上義務付けられている。

とすれば、営業者がかかる「分別管理」を行っている以上、その活動によって得た所得は、匿名組合契約の内容にしたがって、匿名組合員に帰属すると解すべきである。

本件でも、本件航空機リース事業に基づく損益は営業者たるB社の財産とは別個独立に管理されている（乙4の1ないし4の3）から、本件損益を生ぜしめる財産は「分別管理」

されている。

したがって、東京高裁平成2年判決によれば、本件損益は匿名組合員たる亡甲らに帰属していると言える。

なお、金子教授も、「匿名組合契約（商法535条以下）に基づく活動によって営業者が得た利益は、匿名組合契約の内容にしたがって、組合員に帰属すると解すべきであろう」と述べる（金子宏『租税法（第17版）』161頁）。

オ 小括

以上のとおり、匿名組合の事業から生ずる利益は営業者をパススルーし、営業者の段階では課税されないこと、営業者の営業から生じた損益は、現実に利益の分配を受け、又は損失の負担をしていない場合であっても、その分配を受け、損失を負担すべき（事業）年度の所得に帰属すべきこと（法人税基本通達14-1-3参照）、匿名組合の財産は、計算上、経理上、営業者の財産とは別個独立して計算され、分別管理されるべきものであることなどからすると、本件損益は匿名組合員たる亡甲に帰属する。

（7）結論

以上のとおり、匿名組合が経済的・実質的には共同企業であること、匿名組合の法的性質は民法上の組合の一種である内的組合と解すべきであり、仮にそうでないとしても少なくとも対内関係においては民法上の組合と極めて類似した性格を有すること、匿名組合員は民法上の組合の成立要件たる「共同事業」性を有していること、本件匿名組合契約においては、亡甲が本件事業に共同事業者として積極的に関与する旨の合意（本件合意）がなされ、実際にも、亡甲は本件事業そのものに積極的に関与していたこと、仮にかかる本件合意の趣旨が原判決が判示するような「大口の出資者である原告及びHに対して意見を述べる機会をあたえ、営業者においては原告らから述べられた意見は尊重」さえすればよいものであったとしても、不動産所得の資産所得としての性質、不動産等の所有権を有していることは不動産所得の要件ではないこと、本件事業の内容からすれば、やはり亡甲は本件事業の共同事業者であると認められること、匿名組合の営業により生じた損益は営業者をパススルーし、匿名組合員に帰属すべきことなどを考慮すれば、本件損益は、亡甲の「航空機…の貸付け…による所得」又は損失であり、所得税法26条所定の不動産所得に該当する。

したがって、本件損益は所得税法26条所定の不動産所得（損失）には該当せず、同法35条所定の雑所得に該当するとする原判決には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）が存する。

（8）原判決の誤り

以上で主張してきたところから、原判決の判断が失当であることは既に明らかである。以下では、必要な範囲で、原判決の判断が失当であることを述べる。

ア 匿名組合員の法的地位について

原判決は、匿名組合員の法的地位について、「匿名組合員の出資は、営業者の財産に帰するものであり（同法536条1項）、また、匿名組合員は、営業者の行為につき第三者に対して権利義務を有せず（同条2項）、営業者の業務等に対する一定の監督権は与えられているものの（同法542条、153条）、営業者の業務を執行することはできないとされている（同法542条、156条）。このような旧商法の規定に照らすと、法的には、原則として、匿名組合契約において営業の主体となるのは営業者のみであって、匿名組合員は、出資

者として上記営業から生ずる利益の分配を受ける地位を有するにとどまるものというべきである」と判示する（第一審判決24頁ないし25頁）。

しかし、かかる原判決の判断は、第3. 1（3）（特にイ）において申立人らが検討した匿名組合員に関する規定のうちのほんの一部を根拠に、「匿名組合員は、出資者として営業から生ずる利益の分配を受ける地位を有するにとどまる」と結論付けており、失当である。

前述したように、匿名組合員は、利益分配請求権（旧商法535条）以外にも、計算上の標準としての持分を有すると解すべきであり、損失分担義務を負い（旧商法538条・541条但書参照）、営業者に対する営業執行請求権を持ち、営業者の善管注意義務違反行為があった場合にはそれに対する損害賠償請求権及び匿名組合契約の解除権を持ち（旧商法539条2項）、営業者の業務・財産状況の検査権を持ち（旧商法542条・153条）、匿名組合の終了による出資価額返還請求権を持ち（旧商法541条）、決して、「営業から生ずる利益の分配を受ける地位を有するにとどまるもの」ではない。

また、原判決は、匿名組合員が第三者に対して権利義務を有しないことなどをもって、匿名組合で「営業の主体」となるのは営業者のみであるなどと述べる。しかし、かかる意味で匿名組合員が「営業の主体」になりえないことと、匿名組合員が匿名組合の「共同事業者」ではないことは同義ではない。匿名組合は、まさにその「匿名性」に最大の特徴が存するのであって、匿名組合員が対外関係において「営業の主体」とならないことはいわば「当たり前」のことを述べているにすぎず、このことから直ちに、匿名組合員が「共同事業者」でないとの結論を導くことはできない。

┌「営業の主体」性 ⇒ 匿名組合の対外関係の問題
└「共同事業者」性 ⇒ 匿名組合の対内関係の問題
⇒ 両者を峻別して論じるべきである。

イ 匿名組合の法的性質について

原判決は、匿名組合の法的性質等に、「民法上の組合と類似する側面がないわけではなく、そのような面に着目してこれを内的組合との概念で論ずることが全く否定されるものではない」としながら（控訴審判決9頁）、「匿名組合契約は消費貸借契約の特殊な形態であるともいい得る」、「匿名組合は合資会社に類似する側面があるともいい得る」などと述べた上、「民法上の組合とは重要な部分において異なっており、我が国の法制上、匿名組合と民法上の組合とは、その法的性質ないし内容を異にするものと位置付けられているのであり、匿名組合であるからといって、民法上の組合と同様に取り扱うべきであるとの控訴人らの主張も採用することはできない」と判示する（控訴審判決10頁）。

しかし、第3. 1（3）で前述したとおり、匿名組合は民法上の組合の一種である内的組合と解すべきであり、匿名組合内的組合説が「有力な商法学者の多く」が採る「商法の通説に近い有力説」であるし（甲6・164頁）、また、仮に内的組合説に立たないとしても匿名組合と民法上の組合が特に対内関係において多くの類似点を有することは既に述べたとおりであり、これを否定する原判決の判断は失当である。

ウ 本件損益の性質について

原判決は、本件損益は、「営業者であるB社の営業のために原告が出資をしたことに対する対価としての性質を有するものというべきであって、『航空機…の貸付け…による所得』又はその損失とはいいいがたいから、所得税法26条所定の不動産所得又はその損失には該当

しないものというべきである」と判示する（第一審判決30頁ないし31頁）。

しかし、本件損益が不動産所得（損失）に該当することは既に詳論したとおりであるところ、本件損益を「営業者であるB社の営業のために原告が出資をしたことに対する対価としての性質を有する」とする原判決の判断は、本件損益の匿名組合員への帰属時期と明らかに矛盾する。

すなわち、第3. 1（6）イで前述したとおり、個人である匿名組合員がその匿名組合の営業について生じた損益については、現実に利益の配分を受け、又は損失の負担をしていない場合であっても、匿名組合契約により分担を受け又は負担すべき部分の金額がその収入又は経費として計上されるのである。これは、換言すれば、匿名組合員に「分配」（旧商法535条）される損益は、現実にキャッシュが移動する「分配（distribution）」ではなく、計算上割り当てられる「配賦（allocation）」であることの現われである。

原判決の判示するように、本件損益が「原告が出資をしたことに対する対価としての性質を有する」のであれば、本来、同損益は、匿名組合員に現実のキャッシュの移動として「分配（distribution）」された時にその収入又は経費に計上されるはずであるが、そうではなく、仮に未だ「分配（distribution）」されていなくても、損益が計算上確定すれば、当該匿名組合員の収入又は経費として計上されるのである。仮に、ある匿名組合の営業に係る利益が、X年に計算上確定したが、実際に当該利益が匿名組合員にキャッシュとして現実に分配されたのが（X+1）年であった場合、本件損益が「出資に対する対価」であれば、（X+1）年に匿名組合員に課税されるはずだが、実際には、X年に課税される。このような課税の時期からも、本件損益を「原告が出資したことに対する対価としての性質を有する」とした原判決の判断が誤っていることは明かである。

2 本件各更正処分は課税上の信義則（民法1条2項）に違反すること

（1）原判決の判断・申立人らの主張の要旨

ア 原判決の判断

原判決は、（ア）ないし（エ）のとおり述べた上、旧通達は税務官庁の公的見解を表示しているとはいえないから、控訴人の主張は、その前提を欠くと判示した（（オ））。

（ア）旧通達の内容について

原判決は、旧通達について「匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分については、匿名組合契約に基づく匿名組合員の営業への関与の有無等による二面性が存する」とした上、「旧通達は、新通達に比較して明確性を欠く嫌いはあるものの、匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分についての上記の二面性を踏まえたものと解されるのであり、匿名組合員が受ける損益の所得区分を営業者の営業の内容に応じて定められるものと画一的に規定しているわけではないから、控訴人らの主張するような公的見解が税務官庁から表示されていたとはいえない」と判示する（控訴審判決12頁）。

（イ）本件事績票の事例について

原判決は、本件匿名組合契約と全く同一のスキームで、法的な相違点もない事例について、審理専門官が、同事例について、通達改正前である平成15年分及び平成16年分の申告については、旧通達を適用して、匿名組合から受ける営業収支を不動産所得（損失）とし、新通達が適用される平成17年分は、所得区分を雑所得とするように納税者を「指導」するにとどめたことが明かである本件事績票の事例については、「これを審理専門

官が是認したものであるところ、このような取扱い、前述した所得税法の正しい解釈適用とは齟齬するのみならず、年度によって取扱いの統一性を欠くものといわざるを得ない」、「本件事績票の事例があるからといって直ちに匿名組合契約に関して、このような統一性を欠く取扱いが一般的に行われていたものと証明されていることにはならないし、むしろ、本件事績票の記載内容に照らしても、このような統一性を欠いた取扱いが、匿名組合契約に係る課税実務上、一般的に行われていたとは考え難いというべきである」と判示する（控訴審判決 13 頁）。

（ウ）国税庁の職員等の執筆に係る書籍の記載について

原判決は、国税庁の職員執筆の『[例解問答式] 所得税の実務』（甲 18）及び大阪国税局の職員執筆の『所得税実務問答集』（甲 19）について、「前者は、旧通達をほぼそのまま転記したものにはすぎないし、後者は、共同企業形態に近い匿名組合の実質に着目した場合には、営業者の営業の内容に従った所得区分になると記載されており、まさに前述した匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分の二面性を指摘している記載であって、いずれにしても、旧通達の運用として、匿名組合の出資者の所得区分が画一的に営業者の営業の内容に応じて定められるとする公的見解を表示したものとは到底いうことができない。」と判示する（控訴審判決 13 頁）。

（エ）旧通達下での課税実務について

原判決は、「旧通達下においても、課税実務上、匿名組合員が営業者から分配される利益については雑所得として処理する例も多かった（乙 6、12）上、被控訴人が指摘する裁判例（乙 5）も、旧商法上の匿名組合契約と認められる契約に基づく営業者から分配された利益について、匿名組合員は営業者の事業を共同して営む立場にない単なる出資者であるから雑所得に当たるとして、旧通達下である平成 12 年分の所得税の更正処分をした税務署長の処分を是認したものであることに照らせば、課税実務上も上述した取扱いが少なくなかったものと推認されるところである。」と判示する（控訴審判決 14 頁）。

（オ）結論

原判決は、「以上によれば、旧通達下において、匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分によるとの画一的な運用がされていたものとは認めることができない。」として、旧通達が、税務官庁の公的見解を表示しているとはいえないと判示する（控訴審判決 14 頁）。

イ 申立人らの主張の要旨

旧通達下での課税実務においては、長年（約 55 年間）の間、匿名組合契約に基づき分配された利益に関する所得区分は、営業者の営業の内容に従って定められており、納税者はこれを信頼して申告をしていたのであるから、本件各更正処分は、旧通達に基づく課税実務に対する信頼を裏切り、新通達を遡って適用したことになり、課税上の信義則（民法 1 条 2 項）に反する違法な処分である。

（2）課税上の信義則適用の要件

本件各更正処分は前述のとおり所得税法 26 条等の解釈を誤った違法な課税処分であるが、仮に本件各更正処分が適法であるとしても、法の一般原理である信義則の法理の適用により、本件各更正処分は違法であり、取り消されるべきである。

租税法規に適合する課税処分について信義則の法理の適用があることは最高裁昭和 62 年

判決において既に認めているところである。同判決は、信義則の法理の適用の認められる「租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合」に該当するか否かを判断するにあたっては、以下の点の考慮が不可欠と判示する。

- ② 税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと
- ③ 納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと
- ④ のちに公的見解の表示に反する課税処分が行われたこと
- ⑤ そのために納税者が経済的不利益を受けることになったこと
- ⑥ 納税者が税務官庁の表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと

- (3) 匿名組合契約に基づき分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分によるとの公的見解が表示されていたこと

原判決は上記①のような公的見解の表示は認められないとするのであるが、以下のとおり、旧通達が「匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分による」という公的見解を表示していたことは明かである。

また、第3. 2 (7) エで後述するように、「画一的な運用」がされていたことは「公的見解の表示」があったことの必須の要件とはならないが、それをさておいても、本件事績票(甲17)の記載、国税庁の職員等の執筆に係る書籍(甲18、19)の記載、学者等による文献(甲9、13)、丙氏の陳述書(甲15)、同人の証言、及び、V税理士の陳述書(甲16)などによれば、長年(約55年間)の間、かかる取扱いが課税実務として行われてきたことは明かである。

ア 旧通達の定め

- (ア) 通達の公表は公的見解の表示に当たること

課税上の信義則の適用の要件としての「公的見解の表示」については、法令の解釈に関する見解の表示も含まれると解され(東京地判昭和40年5月26日行裁例集16巻6号1033頁)、通達のように税務官庁が納税者一般に法令解釈を公表したものも含まれる(大阪地判昭和45年5月12日行裁例集21巻5号799頁)。

この点、被控訴人も、控訴審において、「旧通達は、国税庁長官が法令の解釈に関して示したものであり、その内容は、税務官庁の公的見解の表示に当たると認められる」と(平成24年3月1日付け被控訴人第3準備書面・8頁)、旧通達が公的見解の表示に当たること自体は認めている。

- (イ) 旧通達は、本件損益が「営業者の営業の内容に従った所得区分による」との公的見解の表示であること

旧通達は、匿名組合の組合員の所得について、以下のように記載していた(下線は申立人ら代理人による)。

(匿名組合の組合員等の所得)

匿名組合の組合員が当該組合の営業者から受ける利益の分配は、当該営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。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。

匿名組合の営業者が組合員に分配する利益の額は、当該営業者のその営業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入する。

同通達は、「ただし」書きに該当する場合以外は、匿名組合員の当該損益は、「営業者の営業の内容に従い」、その所得区分が定められるべきことを規定されており、日本語の読み方として、それ以外に解釈の余地はない。

また、旧通達は「利益の分配」について言及し、損失については規定していないが、タイトルにおいて「所得」とあり、所得税法26条2項において「不動産所得の金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする」と規定されていることからすれば、総収入金額から必要経費を控除した場合にプラスになれば「利益」として当該営業者の営業の内容に従い、所得区分を考えるのに、一転マイナスになり「損失」となれば、言及がないのであるから全く別のように考えるべきだというのはあまりに不自然な読み方である。利益の分配と損失の分配は、任意組合や本件匿名組合等におけるパススルー課税においては、別段の定めがない限り、同じ所得区分の利益ないし損失として考えるのが自然で、利益の分配を旧通達のように考えるのであれば、損失の分配についてもそれを別途定めた通達がないのであるから同じ所得区分と税務官庁は解釈していると読むのが当然である。

したがって、旧通達は、匿名組合員が分配を受ける損益が「営業者の営業の内容に従った所得区分による」との公的見解を表示していたことは明かである。

(4) 匿名組合員が分配を受ける損益が「営業者の営業の内容に従った所得区分による」との取扱いが課税実務上、長年にわたって行われていたこと

ア 課税実務は通達に依拠して行われていること

通達は租税法の法源ではないが、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、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大部分の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、と言っても過言ではない（前掲金子104頁）。

したがって、匿名組合員が分配を受ける損益の所得区分についても、旧通達は事実上法源としての機能を果たしていた。

この点、大淵博義・中央大学教授も、旧通達下における課税実務について、「上記通達（注：旧通達）の文言によれば、課税実務は、従前から、営業者が不動産貸付業を行っているのであれば、匿名組合員の所得区分は不動産所得として取り扱われてきたことは明かである」と述べている（『私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（5）」『税経通信』2007年11月号（資料5）63頁）。

なお、同教授は、長年、国税局に勤務し、税務大学校教授等も務めた人物である。

イ 「営業者の営業の内容に従った所得区分による」との課税実務は昭和26年の旧所得税法基本通達によって定められていたこと

匿名組合員の所得分類については未だかつて法令で定められたことはなく、初めて通達がこれを規定したのは、昭和26年が初めてであった。

昭和26年の所得税法基本通達（（資料6）、以下「昭和26年通達」という。）164は、匿名組合員の所得について、次のように規定していた（下線は申立人ら代理人による）。

(匿名組合員の所得)

164 匿名組合の組合員が当該組合の営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容にしたがい、事業所得又はその他の所得とする。但し、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なすものは貸金の利子とし、93により出資者の金融業の所得又は雑所得とする。

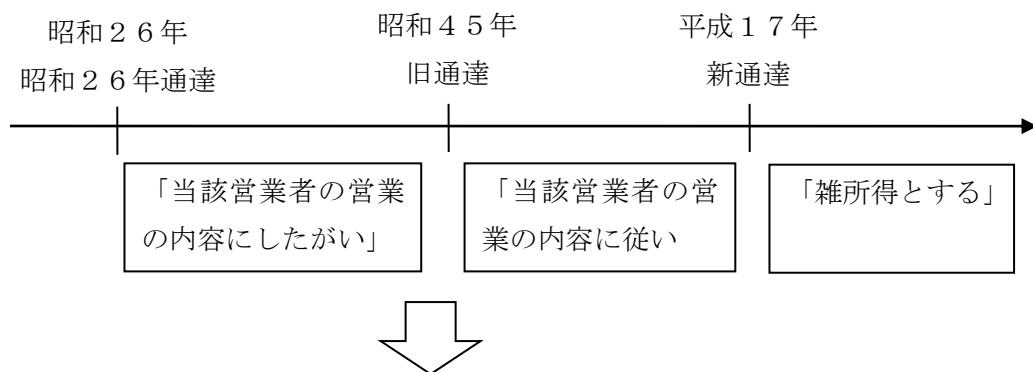
この昭和26年通達は昭和45年の所得税法基本通達の改正によって、旧通達に改正されたのである。

そして、昭和26年通達と旧通達の文言を比べると、わずかな言い回し、表現等の差異を除くほか、その内容は全く同じである。何より、匿名組合員が受ける利益の分配においては、いずれも「当該営業者の営業の内容に従い」定めるべきことを規定している。

つまり、通達上は、当該損益の所得分類を「当該営業者の営業の内容に従い」決すべきことが昭和26年から平成17年まで、実に、約55年間の長きにわたり定められていたのである。

約55年間も通達において一貫して定められてきた定めが課税実務として行われていたのであり、それはもはやかかる内容の行政先例法が成立していたのである。

【通達（本文）の文言の変遷】



実に、約55年間の長きにわたり、匿名組合員が分配を受ける利益の所得分類は、「当該営業者の営業の内容にしたがい（従い）」決せられると定められてきた。

ウ 国税庁の職員等の執筆に係る書籍（甲18、19）の記載

匿名組合の組合員の所得区分については、国税庁の職員等による質疑応答方式による書籍の中でも言及されており（甲18の1ないし18の11、甲19の1ないし19の13）、平成17年12月に通達が改正されるまで、以下のとおり一貫して、旧通達に従って、但書に該当しない限り「営業者の営業内容に従った」所得区分を答として記載している。

「匿名組合の組合員が組合の営業者から受ける利益の分配は、その組合の営業者の営業内容に従って、事業所得又はその他の各種所得として課税されることになっています。しかし、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、事業所得か雑所得として課税されることになっています（基通36・37共―21）。

したがって、本問の場合は、組合の営業者が興行業を営んでいますから、事業所得として課税されることになります。」（甲18の1・328頁ないし329頁、甲18の2ないし18の11も同旨）。

匿名組合契約は、「あたかも営業者個人の企業としての外観を呈していますが、その実質は出資者である匿名組合員と営業者との共同企業形態に近いものといえましょう。

所得税においては、匿名組合の実質に着目し、匿名組合員が営業者から利益の分配を受けたときは、その匿名組合が行っている営業の内容に従って事業所得又はその他の各種所得として課税するものとされています（基通36・37共-21）。

したがって、あなたが組合員となっている匿名組合は金融業を営んでいますから、あなたが受けた利益の分配も、その金融業から生じたものにほかならず、事業所得として課税されることになります。」（甲19の1・199頁、甲19の2ないし19の13も同旨）。

確かに、このような書籍においては、たとえば上記書籍のはしがきにおいて“なお、編者及び執筆者は国税庁所得税課に勤務していますが、文中意見にわたる部分は、私見であることを念のため申し添えます”といった記載がみられるが、そこに書かれた内容を読む納税者としては、その記載が当該通達についての税務当局の見解であると考えてのが当然である。いみじくも上記書籍のはしがき部分には“その複雑といわれる所得税について、関係法令のほか所得税基本通達その他の主要な法令解釈通達を織り込み、これらを平易な問答式に、しかも、体系的にまとめ、”“実務に携わる税理士、会社等の経理担当者などの専門家の方々にも十分活用していただけるように工夫したもの”といった記載がみられ、執筆している国税庁所得税課の職員の側の出版意図は、通達の解釈を示すものであることは明らかである。

そうすると、これらの書籍の記載も、旧通達の記載の意味を明らかにするものとして、税務官庁による納税者に対する公的見解の表示の一部を形成しているものと評価すべきであるし、かかる取扱いが課税実務上、長年（約55年間）にわたり行われてきたことが明らかである。

エ 本件事績票の記載

匿名組合契約における航空機リース事業という本件と同様の事案において、麴町税務署の審理専門官は、東村山税務署からの照会に対し、次のように回答している（甲17）。

「（見解）

所得区分の違い（事業所得→不動産所得）はあるものの、損失の額は認められる。

本契約の内容を確認する限り、一定額の支払いとは謳われておらず、あくまでも損益の分配とされている点から基通36・37共-21から不動産所得となる。」

「（回答要旨）

貴見のとおりで差し支えない。

・・・

なお、通達の改正によって所得区分を変更するよう指導することとなるが、指導に当たっては慎重に対処していただきたい。

（所得区分を変更するよう指導すべきことについては、局審査指導係長に確認済。）

本件事績票の記載事項の意義については、平成23年3月22日付け控訴人第1準備書面などにおいても詳細に主張した。

本件事績票に記載された回答が行われた当時（平成18年10月10日（甲17））、麴町税務署は審理専門官を複数配置しており、広域担当として東京国税局管内の審理専門官を統括する立場にあった。また、この回答については、東京国税「局審査指導係長に確認済」みであったのであり、このことは同回答が、当該審理専門官の個人的な見解といったものでは

なく、東京国税局としての公的な見解であったことを物語っている。

つまり、旧通達下においては、匿名組合による航空機リース事業に基づく損益は不動産所得に当たることを東京国税局も認めていたのである。

また、本件事績票によると、新通達下における取扱いについては、「通達の改正によって所得区分を変更するように指導することとなるが、指導に当たっては慎重に対処していただきたい。」と回答されている。

これは、納税者の平成17年分の申告については、雑所得として修正申告をするよう「指導」はするが、同納税者が「指導」に応じなかったとしても、同年分の申告に対する更正処分はしないという意味であり、これは、まさに、審理専門官自身が、当該損益の所得区分の取扱いについて、旧通達と新通達とで取扱いが変更されたと考えていたからに他ならない。

したがって、本件事績票の記載によれば、旧通達下においては、当該損益の所得分類については、「営業者の営業の内容に従う」という課税実務が行われてきたことが明らかである。

オ その他の書籍等の記載

その他、匿名組合員の損益の所得分類については、以下のような書籍等の記載からも、旧通達下では「営業者の営業の内容に従う」との課税実務が行われてきたことは明かである。

(ア)「INTERNATIONAL TAXATION」(甲9)の記載

渡辺淑夫・青山学院大学教授(当時)は、「INTERNATIONAL TAXATION」(甲9)において、匿名組合契約に基づく航空機リースの損失分担の所得税法上の取扱いについて、「これにより分配された損益は、その航空機リース取引が税法上も賃貸借として認められる適格なリース取引である限り、そのまま匿名組合員である投資家の損益として課税所得に算入されることになるわけです。」「すなわち、所得税法上は、匿名組合営業を通じて匿名組合員が得る所得は、貸金の利子とされるものを除き、あたかも民法上の組合契約や信託財産から生じた所得と同じように、営業者の営業行為を匿名組合員が行っているものとみなして、その所得の性質を認識するということであろうと考えます。」「航空機リース取引にしても、個人が単独でリース物件を所有していたら、これによる不動産所得が赤字になったからといってさして不思議はないわけですし、これが匿名組合を通じて損益の分配を受ける形になったとたんに課税上の取扱いが変わるという理由はどこにも見当たりません。いずれにしても、赤字は認められないのではないかというご懸念は杞憂に過ぎないと思います。」などと述べている(64頁)。

(イ) 公認会計士・税理士の書面(甲13)

平成12年に、公認会計士兼税理士が作成し、B社の担当者に交付した意見書(甲13)も、旧通達を引用したうえで、本件損益は不動産所得に該当する旨が記載されている(3枚目)。

(ウ) 丙氏・陳述書(甲15)、V氏・陳述書(甲16)の記載

昭和49年にWに入社以来(その後、Gに移籍)、長年、航空機リース事業に携わってきた丙氏は、陳述書(甲15)において、亡甲以外の本件匿名組合の匿名組合員で課税処分を受けた者はいない旨を述べ(11頁ないし12頁)、証人尋問では、匿名組合を用いた航空機リース案件を今まで300件以上携わってきたが、個人の匿名組合員が、かかる案件からの損益を不動産所得として申告をして課税処分を受けたことを聞いたことがなく、亡甲以外はすべて不動産所得して認められていたことを証言している(丙12頁ない

し13頁)。

また、平成5年9月に税理士登録をし、現在に至るまで税理士業務を行っているV氏は、陳述書(甲16)において、本件匿名組合の匿名組合員であった札幌在住の個人が、平成14年分及び平成15年分の所得税の確定申告で、本件匿名組合に係る損失を不動産所得の損失に計上していなかったが、更正の請求の期限経過後に「嘆願書」を提出した結果、札幌南税務署がこれを認め、同損失が不動産所得の損失として認められ、税金の還付を受けたことを述べている。

カ 小括

以上のとおり、匿名組合員の分配を受ける損益が「営業者の営業の内容に従った所得区分による」と課税実務が長年(約55年間)にわたって行われてきたことは明かである。

(5) 通達改正の目的

旧通達は、平成17年12月26日付け課個2-39等により改正され(新通達)、新通達では、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は雑所得とする旨が定められた。

ところで、租税特別措置法の平成17年度改正においては、不動産所得を生ずべき事業を行う任意組合等の個人の組合員について、①組合の重要な業務の執行の決定に関与し、契約締結の交渉等自らその執行を行う組合員の損失については、従来どおり損益通算等の対象とされるが、②①以外の組合員(特定組合員)の損失については、ないものにされる、という改正が行われた(租税特別措置法41条の4の2第1項、平成18年分以降の所得税について適用される)。

この改正は、同改正の前において、いわゆる航空機リースに関する任意組合の事業をはじめ、組合の事業から生ずる損失を利用して節税を図る動きが顕在化し、例えば、組合員からの出資と借入金を原資として購入した高額な減価償却資産(航空機、船舶等)を他の者に貸し付ける事業を営み、減価償却費や借入金利子を計上することによって創出した組合損失を組合員に帰属させ、組合員の他の所得を圧縮して税負担の軽減を実現させるケースが見受けられたので、かかる行為を封ずることを目的とするものであった(乙7、154頁)。

そして、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たが、所得税についてはこの特例の対象から除かれている(措法41条の4の2第1項の適用はない)。この理由について、立法担当者は、「これは、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財産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、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相殺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(乙7、157)。

しかし、大淵博義・中央大学教授は、かかる立法担当者の説明について、「しかし、上記通達(注：旧通達)の文言によれば、課税実務は、従前から、営業者が不動産貸付業を行っているのであれば、匿名組合員の所得区分は不動産所得として取り扱われていたことは明かである」と述べ、かかる説明を批判している(前掲大淵63頁)。

同教授も指摘するように、旧通達の下で、「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して扱われ」ていたとは絶対に考えられない。

さらに、前述したような本件事績票(甲17)の記載、国税庁の職員等の執筆に係る書籍(甲

18、19)によれば、旧通達下においては、日本全国の税務署管内で当該利益（損益）は「営業者の営業の内容に従って」定められていたことは明かである。

それにもかかわらず、上記立法担当者が何の理由を述べることもなく、旧通達の下でも、「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して扱われ」ていたなどと断じる理由はなぜかという、法令の改正ではなく通達改正という形式を採ることによって、平成17年分以前の所得税においても、個人の匿名組合員の申告を否認する余地を残したものと考えざるを得ない。

本件の新通達の結果、リース業界では、匿名組合を利用した個人向けの航空機リース事業を組成することはなくなった。

これは、課税庁がかかる航空リース事業の新規組成を封ずるとともに、通達改正の形式を採ることにより、旧通達下での申告も否認する余地を残したものであり、かかる措置は通達課税との誹りを免れないものである。

(6) 結論

以上のとおり、亡甲が、①前記のような公的見解が旧通達によって表示され、②かかる取扱いが長年（約55年間）にわたり課税実務として行われてきたこと（前述のとおり、②は必ずしも信義則適用の要件ではないが）は明かであり、さらに、亡甲は、かかる「公的見解」を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、かかる信頼に反する課税処分がなされ、課税処分という納税者に経済的不利益をもたらす処分がなされ、それについて納税者の責めに帰すべき事由は特段見当たらないことからすれば、仮に本件各更正処分が租税法規に適合しているとしても、法の一般原理である信義則の法理の適用により、本件課税処分は違法なものとして取り消されるべきである。

したがって、旧通達が生立人らの主張の前提となる内容の税務官庁の公的見解を表示しているとはいえないから、本件各更正処分に課税上の信義則を適用するという主張の前提を欠くとする原判決には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）が存する。

(7) 原判決の誤り

ア 「匿名組合員の営業への関与の有無内容等による二面性」との判断について

原判決は、匿名組合員が営業者から分配される損益は雑所得（損失）に当たるが、匿名組合員も業務を執行することができる地位を有する場合には、当該損益は、営業者の営業の内容に従った所得（損失）に該当すると解した上で、「このように、匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分については、匿名組合契約に基づく匿名組合員の営業への関与の有無内容等による二面性が存する」、「旧通達は、新通達に比較して明確性を欠く嫌いはあるものの、匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分についての上記の二面性を踏まえたものと解されるのであり、匿名組合員が受ける損益の所得区分を営業者の内容に応じて定められると画一的に規定しているわけではないから、控訴人らの主張するような公的見解が税務官庁から表示されていたということができない」と判示する（控訴審判決12頁、傍点は生立人ら代理人による）。

しかし、まず、第3.1(3)で主張したとおり、匿名組合員は匿名組合の共同事業者としての性格を有し、その損益に「匿名組合員の営業への関与の有無内容等による二面性が存する」という判断が誤っている。

それをさておいても、旧通達には、「匿名組合員の営業への関与の有無内容等」などを想起させる文言はただの一言も存せず、どこをどう読んでもこれを前提とした「二面性」を踏まえたものであるなど絶対に読み取ることはできない。旧通達の規定からこの「二面性」を読み取ることができないことは「明確性を欠く嫌いはある」どころの話ではない。「明確性を欠く」という表現は、ある程度の明確性は存することを前提とするものだが、旧通達にかかる「明確性」は全くない。旧通達には、「営業への関与」という文言すら全くないのに、どうして旧通達が「上記の二面性を踏まえたもの」などと解されるのか全く理解できない。

百歩譲って、旧通達から何らかの「二面性」を読み取るとしたら、それは、①原則として、「営業者の営業の内容に従う」場合と（本文）、②貸金の利子として事業所得又は雑所得とする場合（但書）が存するという意味においてだけであり、これは言うまでもなく「匿名組合員の営業への関与の有無内容等」などとは全く関係がない。

そして、さらに言えば、旧通達には以上の①と②の意味における「二面性」もない。旧通達の定めは、匿名組合員の受ける損益は、あくまでも「当該営業者の営業の内容に従って」決せられるが、中には「匿名組合」を称しながら、実質は消費寄託契約や消費貸借契約であるもの、つまり疑似「匿名組合」も存するので、かかる疑似「匿名組合」については、その分配を受ける利益の実質に即して貸金の利子として所得区分を決すべきことを述べているに過ぎない。

つまり、旧通達は、（疑似ではない本来の）匿名組合契約において匿名組合員の受ける損益は、端的に「営業者の営業の内容に従う」と規定しているのであり、この点では「二面性」は一切想定していない。

そして、この「疑似匿名組合」の例が、いわゆる勧業経済株式会社事件で問題となった「匿名組合契約」である。同事件の最判昭和36年10月27日民集15巻9号2357頁は、「法律が、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」と述べ、「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」なかったとして、当該契約は匿名組合契約に準ずる契約と解することはできないと判示した。同事件のような契約が、まさに旧通達但書が想定している場合であって、それは法的には匿名組合契約ではなく、法的には消費寄託契約ないし消費貸借契約であるから、分配を受ける利益も貸金の利子として事業所得又は雑所得とすべきと規定しているのである。つまり、旧通達但書は、（旧商法が規定する）匿名組合契約に関する損益の所得分類を定めたものではないのである。

かかる理解は、旧通達下においては、課税庁も有していたことが認められる。

すなわち、旧通達下において、大阪国税局の職員が執筆した『所得税実務問答集』（甲19の1ないし19の13）には、「匿名組合の組合員の所得」と題して、次のような回答が記載されている（下線は申立人ら代理人による）。

「この場合、・・・あたかも営業者個人の企業としての外観を呈していますが、その実質は出資者である匿名組合員と営業者との共同企業形態に近いものといえましょう。」

「所得税においては、匿名組合の実質に着目し、匿名組合員が営業者から利益の分配を受けたときは、その匿名組合が行っている営業の内容に従って事業所得又はその他の所得として

課税するものとされています（基通 36・37 共 21）。」

「しかし、匿名組合契約を行っていても、その契約のうちには、実質上消費寄託契約や消費貸借契約に近いものがありますから、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貸金の利子とみて、その貸金が出資した組合員の事業として行われているときは事業所得、それ以外のときは雑所得として取り扱うこととされています（同）。」

（甲 19 の 1・199 頁）

このように、旧通達下では、課税庁も、①匿名組合は匿名組合員と営業者との共同企業形態であり、②所得税では、同組合の実質に着目し、その損益は同組合の「営業の内容」に従って決せられ、③ただ、実質上消費寄託・消費貸借契約である者については、貸金の利子とみて、事業所得又は雑所得とすると考えていたのである。

したがって、旧通達が「二面性」を踏まえたものと解され、匿名組合員の受ける損益を営業の内容に応じて定められると「画一的に規定しているわけではない」などとする原判決の判断が事実無根であり、著しい誤りであることは明かである。

イ 本件事績票の記載について

原判決は、本件事績票（甲 17）に記載された取扱いに関し、「このような取扱いは、前述した所得税法の正しい解釈適用とは齟齬するのみならず、年度によって取扱いの統一性を欠くものといわざるを得ない」、「いずれにしても、本件事績票の事例があるからといって直ちに匿名組合契約に関して、このような統一性を欠く取扱いが一般的に行われていたものと証明されていることにはならない」、「むしろ、本件事績票の記載内容に照らしても、このような統一的な取扱いが、匿名組合契約に係る課税実務上、一般的に行われていたとは考え難い」（控訴審判決 13 頁）と判示する。

しかし、まず、第 3. 2（4）エで前述したところから明かなように、本件事績票の取扱いについて、「このような取扱いは、前述した所得税法の正しい解釈適用とは齟齬する」との判断が誤っている。麴町税務署の審理専門官たる者が責任をもって回答した内容を「正しい解釈適用とは齟齬する」とも「年度によって取扱いの統一性を欠くものといわざるを得ない」とはにわかに首肯できないし、仮にそうであるとしたら、納税者としてはたまったものではない。このような課税当局の「落ち度」による不利益を納税者が被るような結果は許されない。

また、原判決は、「むしろ、本件事績票の記載に照らしても、このような統一的な取扱いが、匿名組合契約に係る課税実務上、一般的に行われていたとは考え難い」などと判断する理由を何も示していない。

そもそも、旧通達の定めが「取扱いの統一性を欠く」か否かは「公的見解の表示」の有無とは無関係である。百歩譲って、本件事績票のような取扱いが「一般的に行われていなかった」としても、通達に定められていた以上、「公的見解の表示」があったとの認定は左右されない。通達の定めの不備による不利益を納税者に帰せしめることは許されない。

ウ 国税庁の職員等の執筆に係る書籍の記載について

原判決は、国税庁の職員執筆の『[例解問答式] 所得税の実務』（甲 18）及び大阪国税局の職員執筆の『所得税実務問答集』（甲 19）については、「前者は、旧通達をほぼそのまま転記したものにはすぎないし、後者は、共同企業形態に近い匿名組合の実質に着目した場合に

は、営業者の営業の内容に従った所得区分になると記載されており、まさに前述した匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分の二面性を指摘している記載であって、いずれにしても、旧通達の運用として、匿名組合の出資者の所得区分が画一的に営業者の営業の内容に応じて定められるとする公的見解を表示したものとは到底いうことができない。」と判示する（控訴審13頁）。

しかし、甲第18号証については、国税庁の職員も旧通達の規定が解釈の余地がないほどに明確であり、それが課税当局の見解と合致していると考えたからこそ、「旧通達をほぼそのまま転記した」のであろうから、これはかかる運用がされていたことの根拠になる。

また、甲第19号証については、原判決が述べるような「匿名組合員の営業への関与の有無内容等」による「二面性」などについては全く言及しておらず、原判決の判示は失当である。

国税庁の職員等が執筆した書籍は、納税者及び税務に携わる者は、当然、それが課税当局の見解であると考えるはずであり、甲第18号証及び第19号証の記載は、「営業者の営業の内容に従う」という公的見解の表示になりうるものであり、何ら説得的な理由を示すことなく「公的見解を表示したものと到底いうことができない」とする原判決は誤っている。

エ 旧通達下での課税実務について

原判決は、「旧通達下においても、課税実務上、匿名組合員が営業者から分配される利益については雑所得として処理する例も多かった（乙6、12）上、被控訴人が指摘する裁判例（乙5）も、旧商法上の匿名組合契約と認められる契約に基づく営業者から分配された利益について、匿名組合員は営業者の事業を共同して営む立場にない単なる出資者であるから雑所得に当たるとして、旧通達下である平成12年分の所得税の更正処分をした税務署長の処分を是認したものであることに照らせば、課税実務上も上述した取扱いが少なくなかったものと推認されるところである。」と判示し（控訴審判決14頁）、さらにこれに続いて、「以上によれば、旧通達下において、匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分によるとの画一的な運用がされていたものとは認めることができない。」として、旧通達が、税務官庁の公的見解を表示しているとはいえないと判示する（控訴審判決14頁）。

しかし、まず、原判決が、「旧通達下においても、課税実務上、匿名組合員が営業者から分配される利益については雑所得として処理する例も多かった」根拠として指摘する乙第6号証及び第12号証は、おそらくは「証券化事例」において雑所得処理をした例がある旨を指摘したに過ぎないものであり（乙12には、「最近行われることの多い証券化事例では雑所得として申告する投資家が多いようである」とされている。ここにいう「証券化事例」の具体的な内容は必ずしも明らかではないが、文脈からすると、SPC等に対する匿名組合出資を用いた不動産の証券化スキームを指しているものと思われる。）、本件のような匿名組合契約を用いた航空機リース事業における取扱いとして雑所得処理がされているとの指摘ではない。

また、乙第6号証には、「所得の区分について実務的には・・・、雑所得処理をしている例も多く見られた」（95頁）、第12号証には、「所得区分については・・・、最近行われることの多い証券化事例では雑所得として申告する投資家が多いようである」（81頁）との程度の記載があるだけで、何らの統計的資料もソースも示されておらず、執筆者のせいぜ

い個人的な印象・感想を述べている程度のものであり、このような漠然とした記載から「課税実務上、匿名組合員が営業者から分配される利益については雑所得として処理する例も多かった」などと述べる原判決の判断は失当であると言わざるを得ない。

また、前述のとおり通達が課税実務では事実上、法源として扱われ、大部分のケースで通達に即した課税実務が行われていること（前掲金子１０４頁）、本件事績票（甲１７）の記載内容、国税庁の職員等の執筆に係る書籍（甲１８、１９）の記載等によれば、匿名組合に係る利益については、「営業者の営業の内容に従った」所得区分によるとの「画一的な運用」がされていたことは明かである。

そして、仮にかかる「画一的な運用」がされていなかったとしても、それは当然にかかる「公的見解の表示」がされていなかったことを意味しない。「画一的な運用」がされていたか否かと「公的見解が表示」されていたか否かは無関係である。納税者としては、通達を信頼すればよいのであって、課税実務がその通達どおりに「画一的に運用」されていたかどうかを確認する義務はない。

３ 本件各更正処分は平等原則（憲法１４条）に違反すること

（１）原判決の判示・申立人らの主張の要旨

ア 原判決の判断

原判決は、本件各更正処分は課税上の平等原則に反する違法な処分であるとの控訴人らの主張に対し、「課税の平等とは、『課税の根拠となる法を適用すべき者に対しては等しく適用すべし』とすることであって、仮に法の適用を免れる者があったとしても、そのことを理由に、他の者に対して法を正しく適用することができなくなるわけではなく、また、法を正しく適用することが課税の平等に反することにならないことも明らかというべきである」とし（控訴審判決１４頁ないし１５頁）、本件は営業者の事業を共同して営む立場にある場合とはいえ、分配される利益を雑所得として取り扱うことは所得税法の正しい解釈適用であるから、これを前提とする本件各更正処分は、「まさしく法を正しく適用した結果であり、課税の平等に資するものであると判断するのが相当である」とする（同１５頁）。

また、本件事績票の事例は、法の解釈適用において統一性を欠く結果となっているとし、「同様の事実関係にある事案において、すべて本件事績票の見解と同様に取り扱われたものとは到底考えられないから、本件各更正処分が、本件事績票の事例とは異なる取扱いであることを理由に、平等原則に反する違法な処分であるとは解することができない」とする（同１５頁）。

さらに、なお書きとして「結果的に不統一な取扱いがされた場合において、これを統一するときには、あるべき内容に統一するのが当然」とした上で（同１５頁）、本件各更正処分はあるべき内容の処分であるから平等原則に違反する違法な処分とはいえないとして、申立人らの主張を退けた。

イ 申立人らの主張の要旨

租税平等原則は法の執行段階においても妥当し、ある特定の納税者についてのみ特別の事情がないのに、通達あるいは税務行政上一般的に行われている取扱いに反する基準により行われた課税処分は違法である。

そして、本件各更正処分は、日本全国の税務署管内において、過去数十年間にもわたり一律に行われてきた匿名組合員に分配された損益は「営業者の営業の内容に従う」という旧通

達の取扱いに反するものであり、租税平等原則（憲法 14 条）に反し、違法である。

（２）租税平等原則は租税法の執行段階においても妥当すること

ア 租税平等原則に反する課税処分は違法であること

租税平等原則は憲法 14 条 1 項の平等原則の租税の領域における現われである。

そして、租税平等原則は法の執行段階においても妥当すると解されている（前掲金子 87 頁）。

この点、清永敬次教授は、執行上の原則としての租税平等主義と通達の適用について次のように述べる。

「財産の評価が、ある通達（例、財産評価基本通達）によって一般的に行われているようなときに、ある特定の納税者については特別の事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされるような場合である。その特定の納税者に対する別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許されないというべきであろう。通達という形式のものが存在しない場合でも、一般的にほぼ同一の取扱いが税務行政上行われているような場合、ある特定の納税者に対するこれと異なる取扱いを正当化する特別の事情が存しない限り、租税平等主義により許されないものといわなければならない。租税平等主義に反する課税処分は違法な処分となる。」（清永敬次『税法（第 7 版）』法律学全書 34 頁ないし 35 頁）。

イ 平等原則に違反した課税処分を違法とした裁判例

（ア）大阪高裁昭和 44 年 9 月 30 日判決

スコッチライトとよばれる信号用品を輸入した際、関税に関して、本件納税者には正しい税率（30%）で課税がなされていたが、他の者には一般に誤ってそれより低い税率（20%）で課税がなされていた場合について、大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日高民集 22 巻 5 号 682 頁は、「課税物件に対する課・徴税処分に関与する全国の税務官庁の大多数が法律の誤解その他の理由によって、事実上、特定の期間特定の課税物件について、法定の課税標準ないし税率より軽減された課税標準ないし税率で課・徴税処分をして、しかも、その後、法定の税率による税金とみぎのように軽減された税率による税金の差額を、実際に追徴したことがなく且つ追徴する見込みもない状況にあるときには、租税法律主義ないし課・徴税平等の原則により、みぎ状態の継続した期間中は、法律の規定に反して多数の税務官庁が採用した軽減された課税標準ないし税率の方が、実定法上正当なものとされ、却って法定の課税標準、税率に従った課・徴税処分は、実定法に反する処分として、みぎ軽減された課税標準ないし税率を超過する部分については違法状態と解するのが相当である。」と判示した（下線は申立人ら代理人による）。

（イ）宇都宮地裁昭和 30 年 11 月 24 日判決

また、宇都宮地判昭和 30 年 11 月 24 日行集 6 巻 12 号 2805 号は、固定資産税の課税標準は「賦課期日における価格」（地方税法 349 条 1 項）であり、その価格とは「適正な時価」（同法 341 条 5 号）を指すけれども、「固定資産税の賦課にあたり、固定資産の評価が均衡を保たねばならないことは、その適正でなければならぬことと同様に重要なことであって、若しある者の固定資産が同種の固定資産の一般的な評価に比して著しく高く評価されているとすれば、その評価額が時価を下廻るものであったとしても違法となる

ものと解すべきである。」と判示した（下線は申立人ら代理人による）。

（ウ）東京地裁平成24年3月2日判決

さらに、最近でも、相続財産中の相互持ち合い株式の評価について、財産評価基本通達189-3の適用の可否が問題となった事案で、東京地判平成24年3月2日（TAIN S・Z888-1638）は、同通達について、「同通達の定める評価方式が形式的に全ての納税者に係る相続財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、同条の規定もいわゆる租税法の基本原則の1つである租税平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば、特段の事情があるとき（同通達6参照）を除き、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ同通達の定める評価方式以外の評価方式によってその価額を評価することは、たとえその評価方式によって算定された金額がそれ自体では同条の定める時価として許容範囲にあるといい得るものであったとしても、租税平等主義に反するものとして許されないものというべきである」と判示した（下線は申立人ら代理人による）。

ウ 租税法の執行の場面では平等原則の適用は特に強く要請されること

R・O大学法学部教授は、鑑定意見書（甲21）において、税務行政（租税法の執行）の場面では、平等原則の適用は強く要請されることを述べておられる。その意見の要旨は次のとおりである（甲21・2頁ないし3頁など）。

租税法の解釈適用は、例えば交通違反の取締りにおいて交通法規をその違反行為を行ったドライバーに適用する場合とは全く異なる。

まず、第一に、税務行政庁は、税務行政において租税法令の統一的な執行を行うために国税庁長官等の解釈・取扱通達を事前に用意し、それに基づいて個々の納税者に対応することが求められている（国家行政組織法14条2項）。第二に、その際、さらにそのような租税法令の解釈・取扱通達によっても不分明または疑義がある事案の場合には、通例、当該税務署だけでは判断せずに、租税法令の統一的な執行を確保する観点から、審理専門官及び審理部門に報告・相談してそれに対する統一的な回答を待ってから、それに基づいて当該事案に対して税務署長の名前で処分をするかどうかを判断するという極めて慎重な租税法令の執行が行われることになっている。第三に、交通違反の違反者を現行犯的に取り締まる場合と違って、租税行政庁による処分の場合には当該事案について慎重に検討・考慮するための十分な期間（国税通則法70条1項1号等参照）が用意されている。

要するに、国税庁によって出される租税法令の解釈通達は、税務行政において租税法令の統一的な執行を行い、租税法令の解釈適用において特定の納税者に差別的にならないようにするために要請されているのであって、その下においては、個別の税法事案について税務署ごとに、あるいは個々の税務職員によって租税法令（及び解釈通達）を独自に解釈し運用することは、内部手続的には、事実上禁じられているか、それに近い状況にあると言えるのであって、そこではむしろ、租税法律（解釈通達）を統一的に慎重に執行し、もって納税者の税務行政における信頼を確保するために組織的に対応することが求められていると解される。

同教授が鑑定意見書（甲21）によって述べるように、租税法の執行の場面においては、租税平等原則は特に強く要請されるのであって、税務署（税務職員）ごとに、その執行が異

なり、特定の納税者のみが差別的な取扱い（課税）をされることは絶対にあってはならない。

エ 租税平等原則違反により課税処分が違法となるための要件

以上の見解及び裁判例からも明らかなように、ある特定の納税者についてのみ特別の事情がないのに、通達あるいは税務行政上一般的に行われている取扱いに反する基準により行われた課税処分は違法となる場合があると解するべきである。

この点、宇賀克也・東京大学教授は、①適法処分と違法処分の割合、②当該処分が他の処分と比べてどの程度均衡を失しているか、③本来違法な処分を是正することによって平等を実現することが許されないか等を挙げ、さらに、③について、多数の税務行政庁が違法に過小に課税処分をしたケースでは、不足分を追徴することによって違法状態と不平等状態の解消が図られるべきであるが、信義則上それが許されない場合が考えられ、かかるときは①及び②の事情等も考慮したうえ、当該課税処分が平等原則に違反し違法か否かを判断すべきとする（別冊ジュリスト『租税判例百選（第5版）』24頁）。

（3）本件各更正処分は平等原則（憲法14条）に違反して違法であること

旧通達や税務官庁職員の書籍等の存在や、甲第17号証の事績票の存在からすれば、旧通達下では、全国の税務署管内において、匿名組合の営業に基づき匿名組合員が分配を受ける所得は営業者の営業の内容に従って区分されていたことが明らかであるところ、亡甲に対してのみ、本件損益にかかる取扱いに反し雑所得とする特別の事情は何ら認められないから、本件各更正処分は平等原則（憲法14条）に違反して違法である。

また、前述の宇賀教授の基準によったとしても、①以上のとおり、日本全国で、旧通達の但書に規定する場合以外で、匿名組合から分配を受けた損益を雑所得とする課税処分を受けた者は亡甲以外にはほとんどいないと思われること、②本件各更正処分により、亡甲は、本件損益が不動産所得とされた場合と比較して、約7700万円も納税額が多くなっていること、③匿名組合から分配された損益につき「営業者の営業の内容に従って」不動産所得（あるいは事業所得）として申告して、それが是認された亡甲以外の納税者らに対し、今からその不足分を追徴することは事実上（信義則上）不可能であることなどを考慮すれば、やはり本件各更正処分は平等原則（憲法14条）に違反して違法ということになる。

したがって、本件各更正処分が平等原則に反する違法な処分であるとは言えないという原判決の判断は、憲法14条に違反し、「憲法解釈の誤り」、「憲法の違反」が存する（民訴法325条1項、312条1項）。

（4）原判決の誤り

原判決は、「結果的に不統一な取扱いがされた場合において、これを統一するときには、あるべき内容に統一するのが当然であり、前述した匿名組合契約における分配された利益の所得区分に関する正解を前提とする以上、課税当局による本件各更正処分が平等原則に反するとは到底いうことができない」（控訴審判決15頁）とする。

しかし、これはノーマルな状態における原則論を述べているに過ぎない。本件のように、旧通達に従い、過去約55年の長きにわたり「営業者の営業の内容に従って」所得分類が決められてきた本件損益の所得区分が問題となっている場面では、上記の裁判例の事案と同じように、法律に適合した課税処分が、法律に適合しているにもかかわらず、そうでない多数の課税処分との関係で、違法とされることがありうるか、が問題となるのである。

4 行政先例法（慣習法）違反

繰り返しになるが、申立人らとしては、そもそも本件各更正処分がまさしく法を正しく適用した結果であることを認めるものではない。

しかし、仮に正しく適用した結果であるとしても、第3（3）、3（3）で述べたように、本件損益については「営業者の営業の内容に従って」不動産所得として取り扱う、すなわち納税義務を軽減する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われていた（約55年間）のであって、それが法（ないし法の正しい解釈）であるとの確信が納税者の間に一般的に定着していると評価することが可能である。そうすると匿名組合員が分配を受ける損益の所得分類は「営業者の営業の内容に従う」という内容の慣習法としての行政先例法の成立が認められるべきで、租税行政庁もそれによって拘束されると解するべきであり、本件各更正処分は同先例法（慣習法）に反して違法というべきである。かかる先例法を改めるには法律によることが必要で（憲法84条）、通達の改正のみで改めることは許されるべきでない。

5 本件各更正処分は租税法律主義（憲法30条、84条）に反する「通達課税」であり、違法である。

（1）「通達課税」は租税法律主義に反し違法であること

憲法84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定め、租税に関しては法律又は法律の定める条件によりこれを定めることを要求する。また、憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と定める。これらの規定は租税法律主義の原則を明らかにしたものであり、租税法律主義は、要するに、原則として、租税に関する重要な事項については、すべて法律でこれを定めなければならないとするものである。租税に関する重要な事項としては、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件のみならず、租税の申告、納付、課税処分、滞納処分の手続などが含まれる（最判昭和37年2月21日刑集16巻2号107頁）。（前掲清永29頁）。

そこで、ある物・行為又は事実の租税法上の取扱いについて、法律の制定あるいは改正などによらず、通達の制定・改正などにより従前の取扱いを変更することが許されるか否か、許されるとしてその限度はどこかが問題となる（いわゆる「通達課税」の可否の問題）。

ア 「通達課税」は許されないこと

学説は、以下に述べるように、一般に、通達課税の可否については否定的である。

「通達に対する納税者の信頼関係が前提されるような場合には、従前の通達では除外していた課税対象物件を一片の通達の改正によって新しく課税対象物件にとりあげるような措置は許されないと解すべきであろう。」（田中二郎『租税法（新版）』法律学全集77頁）。

「通達の内容の変更、ことに人民に不利益な変更は、それが従来の秩序を破り、法的安定性を害する程度のものである場合には、もはや通達の形式によってこれを変更することは許されず、人民の権利義務の変更に必要な手続、すなわち立法手続によってのみ可能となるものと解すべき余地もあるように思う。」（町田顕「通達と行政事件訴訟」『司法研修所論集』1968-II（資料7）55頁）。

北野弘久・日本大学教授（当時）は、いわゆるパチンコ球遊器事件の最高裁判決（最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁（以下「最高裁昭和33年判決」という。））について、次のように述べる。

「しかし、本件の『通達課税』の問題は、このような形式論理のみによってすべて解決され

るというものではない。つまり、税務当局は事実において多年にわたりパチンコ球遊器にはほとんど課税してこなかったのであって、客観的にいって、ひろい範囲にわたって、税務当局側においても納税者側においても、パチンコ球遊器は課税物件でないとの法的確信があったともいえる状態にあったのである。この状態が事実において、一片の通達によって大きく変更されたわけである。納税者側にしてみれば、従来納税義務がなかったのにこの通達によって納税義務が生じたことになる。つまり通達が事実において人びとの法的権利義務関係の創設に大きな影響を与えたわけである。ここにまさに問題が存在するのである。裁判所は、このような通達が現に果たしている機能に全く考慮をはらわないで議論をすすめている。特定の事実状態が長期にわたって継続的に存続すれば、そのことが一つの法的価値をもつようになるといえる。それを軽々に破ることは法的安定性・法予測可能性の要請に反するといわねばならない。法的安定性・法予測可能性を重視する立場からいえば、取扱いの『変更』（本件のように納税者側にとって実質的には取扱いの変更とみられる場合を含む）は、すべて法の制定・改正によって行うべきであるといえよう（本件場合には「パチンコ球遊器」を物品税の課税対象品目とすることを法において明示的に特掲する改正を行うべきであろう）。

右のように、取扱いの『変更』はすべて、法の制定・改正によるべきであると解せられるのであるが、それは将来に向けての取扱いの『変更』に関してであって、過去に遡っての取扱いの『変更』に関してではない。右の場合において、過去に遡って納税者の不利益に取扱いの『変更』をすること、つまり課税することは信義則に反し、それに基づく処分は違法かつ無効であるといわねばならない」（北野弘久『税法の基本原理 判例研究日本税法体系1』学陽書房（資料8）61頁）。

また、金子教授も、最高裁昭和33年判決の評釈において、「長期間にわたる不課税の結果として、それが課税物件ではないという慣習法ないし不文律（いわゆる行政先例法）が成立していると解される場合には、立法上の手当てが必要であると解すべきである」、「一般的な問題として、ある物・行為または事実が非課税規定に該当するという通達があった場合に、通達の改正かぎりですそれに課税しうるかどうかという問題がある。通達は行政庁の公定解釈として、広く納税者がそれに依拠するから、通常はその内容に応じた行政先例法が成立すると解すべきであり、したがって通達の改正では足りず、立法による手当てが必要であると解すべきであろう。行政先例法が成立していない場合にも、通達の改正は、将来に向かってのみ有効であると解すべきであり、過去にさかのぼってそれを適用することは、信義則に反して許されないと解すべきであろう」と述べる（別冊ジュリスト『憲法判例百選Ⅱ（第四版）』433頁）。

イ 通達の遡及適用は許されないこと

金子教授も述べるように、改正された通達を過去に遡って適用することは許されないと解すべきであろう。

この点、通達の改正に関するものではないが、長期譲渡所得に係る損益通算を認めないこととした平成16年法律第14号による改正後の租税特別措置法31条の規定をその施行日より前に個人が行う土地等又は建物等の譲渡について適用するものとしている同改正法附則27条1項が憲法84条に違反するか否かが問題となった最判平成23年9月30日判タ1359号75頁（以下「最高裁平成23年判決」という。）の判示が参考になる。

すなわち、同判決は、結論としては、上記改正法の適用を認めた課税処分は憲法84条に

違反しないとした原審を維持して納税者の上告を棄却したが、暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの同法規の適用と憲法 8 4 条の関係について次のように判示した（下線は申立人ら代理人による）。

「憲法 8 4 条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である……。そして、法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定性に影響が及び得る場合、当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきものである」。

同判決は、暦年途中に変更された租税法令を当該暦年当初から適用することの可否が問題となった事案であり、このような場合には、同判決も述べるように、諸般の事情を総合的に勘案し、当該変更が財産権に対する合理的な制約として容認される場合もあり得るのであるが、憲法 8 4 条が課税関係における法的安定性の保護という趣旨も含む以上、暦年（あるいは事業年度等）終了後に変更（改正）された租税法規を当該暦年等の納税義務に遡って適用することは許されないと解すべきである（租税法規不遡及の原則）。

そして、通達は、現実には、法源と同様の機能を果たしているから（前掲金子 1 0 4 頁）一特に、当該課税関係について法令の定めがなく、通達が事実上法令に代替する役割を果たしている場合には一通達にも「不遡及の原則」が妥当し、暦年等の終了後に改正された通達を遡って適用することは許されないと解すべきである。

ウ 小括

租税法律主義の重要性及び以上の各見解も鑑みれば、通達により、ある物・行為又は事実の租税法上の取扱いが多年にわたり行われ、かかる取扱いに対する納税者の信頼が行政先例法と言える程度まで高められた場合には、かかる取扱いを変更するには通達の制定又は改正では足りず、法律によることが必要であると解すべきである。

また、かかる行政先例法が成立していない場合にも、通達の改正は、将来に向かってのみ有効であり、過去にさかのぼってかかる新通達を適用することは信義則に反して違法であると解すべきである。

（2）本件各更正処分は許されない「通達課税」であり、違法であること

匿名組合員が分配を受けた損益の所得分類については法令上何らの定めも存しないところ、旧通達は、かかる損益の所得分類については、「営業者の営業の内容に従う」旨を明確に定め、国税庁の職員等の執筆に係る書籍等（甲 1 8、1 9）、本件事績票の記載（甲 1 7）、その他の書籍等（甲 9、1 3、1 5、1 6）などによれば、かかる取扱いは過去数十年にわたり、事実として行われ、納税者の信頼は法的確信にまで至り、行政先例法として成立していると言える。

したがって、かかる取扱いの変更は通達ではなく、法律によって行われるべきであって、これを通達の改正（新通達の制定）という方法で行い、新通達に基づいて行われた本件各更正処分は違法であり、取り消されるべきである。

また、百歩譲って、かかる行政先例法が成立していなかったとしても、旧通達が適用されるべき亡甲の平成 1 5 年分及び平成 1 6 年分の所得税について、新通達を遡って適用した本件平成 1 5 年分更正処分及び本件平成 1 6 年分更正処分は違法であり、取り消されるべきである。

6 亡甲の各確定申告には、国税通則法65条4項の「正当な理由」が存すること

(1) 原判決の判断及び申立人らの主張の概要

ア 原判決の判断

原判決は、亡甲の所得税の確定申告には、国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があったから、本件各賦課決定処分は不当であるとの控訴人らの主張に対し、①「旧通達下において、匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分により定めるとの画一的な運用がなされていたとは認められないのであるから」、「新通達をもって、匿名組合員が営業者から分配を受ける利益の所得の種類区分について従前の行政解釈を変更したものと評価することができない」、②「本件匿名組合契約上、亡甲は、本件事業の共同事業者の地位に立つものではない以上、所得税法による正しい法規範の解釈適用を行えば、本件匿名組合契約における所得及び損失は雑所得として取り扱うことになる」から、「亡甲の本件各係争年分の所得税の確定申告に国税通則法65条4項所定の『正当な理由がある』とはいうことができない」と判示する（控訴審判決16頁）。

イ 申立人らの主張の要旨

最高裁平成18年4月判決は、同項の「正当な理由があると認められる」場合とは、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」と判示しており、上記の原判決の判断は同最高裁判決と相反する。

申立人は、匿名組合員が受ける利益の所得区分は、「営業者の営業の内容に従って」決まる旨を定める旧通達や、これと同内容を述べる甲第18号証等の書籍の記載、有力な学説等の存在を前提に、本件所得を不動産所得と判断したものであり、以下論ずるように申立人が「不動産所得」として申告したことは、「責めに帰することのできない客観的な事情」があり、あるいは、「過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」であることは明らかである。

したがって、申立人には「正当な理由」（国税通則法65条4項）が認められる。

(2) 国税通則法65条4項の「正当な理由」の意義

ア 裁判例国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無が問題となった裁判例

(ア) 最高裁平成18年4月判決

最高裁平成18年4月判決は、まず、過少申告加算税の法的性質につき、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の迫及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである」と述べた上（傍点は申立人ら代理人による。）、「正当な理由」があると認められる場合とは、上記過少申告加算税の制度趣旨を踏まえ、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」と判示する（下線は申立人ら代理人による）。

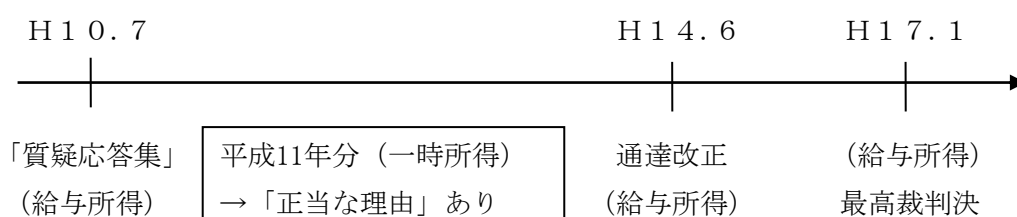
(イ) 最高裁平成18年10月判決

納税者が、勤務先の日本法人の親会社である米国法人から付与されたストックオプションを行使して得た権利行使益について、一時所得に当たるとして申告したところ、税務署長により給与所得に当たるとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けた事案において、最高裁は、以下のように判示して、「正当な理由」を認めた（下線は申立人ら代理人による）。

「外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションに係る課税上の取扱いに関しては、現在に至るまで法令上特別の定めは置かれていないところ、課税庁においては、上記ストックオプションの権利行使益の所得税法上の所得区分に関して、かつてはこれを一時所得として取り扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていたが、平成10年分の所得税の確定申告の時期以降、その取扱いを変更し、給与所得として統一的に取り扱うようになったものである。この所得区分に関する所得税法の解釈問題については、一時所得とする見解にも相当の論拠があり、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁によってこれを給与所得とする当審の判断が示されるまでは、下級審の裁判例においてその判断が分かれていたのである。このような問題について、課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するような必要な措置を講ずべきものである。ところが、前記事実関係等によれば、課税庁は、上記のとおり課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成14年6月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記したというのである。そうであるとすれば、少なくともそれまでの間は、納税者において、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションの権利行使益が一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。

以上のような事情の下においては、・・・国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があるものというべきである。」

以上のとおり、同最高裁判決の事案においては、平成10年分の所得税の確定申告の時期以後、その取扱いを変更し、当該権利行使益を給与所得として統一的に取り扱うようになり、「平成10年7月に発行された『回答事例による所得税質疑応答集』平成10年版においても、・・・権利行使益は給与所得として課税されることになる旨の記述がされた」（同判決から引用）にもかかわらず、かかる取扱いの変更は平成14年6月の所得税基本通達の改正によって初めて通達に明記されたという事実関係の下で、納税者の平成11年分の所得税の確定申告について「正当な理由」を認めた。



(ウ) 最高裁平成16年7月20日判決

同族会社の出資者が同会社に対してした無利息貸付けに所得税法157条の規定を適用されて所得税の増額更正を受けた場合において、利息相当分を更正前の税額の基礎としなかったことについて「正当な理由」の存否が問題となった事案において、最高裁平成16年判決は以下のように判示して、「正当な理由」があるとは認められないと判示した（下線は申立人ら代理人による）。

「本件貸付けは、3455億円を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、被上告人がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認めがたいのであるから、不合理、不自然な経済的活動であるというほかないのであって、税務に携わる者としては、本件規定の適用の有無については、上記の見地を踏まえた十分な検討をすべきであった」とした上で、「本件各解説書は、その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある。」しかしながら、その内容は、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付け一般について別段の定めのあるものを除きという留保を付した上で、又は業績悪化のために資金繰りに窮した会社のために代表者個人が運転資金500万円を無利息で貸し付けたという設例について、いずれも、代表者個人に所得税法36条1項にいう収入すべき金額がない旨を解説するものであって、代表者の経営責任の観点から当該無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということが出来るから、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。・・・そうすると、前記利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項にいう正当な理由があったとは認めることができない。」

同判決中の「本件各解説書」とは、前職及び現職の東京国税局税務相談室が編集した「昭和58年版・税務相談事例集」、並びに、東京国税局直税部長が監修し、同局法人税課長が編集した「回答事例による法人税質疑応答集」（昭和55年3月発行）、及び、「昭和59年版・回答事例による法人税質疑応答集」であるところ、同判決は、これらは、「その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある」ことを認めた上で、これらの解説書の記載が一定の留保等を付していることを考慮して、結論としては、「正当な理由」を認めなかった。この点、同判決の原審である東京高判平成11年5月31日税資243号127頁は、「本件各解説書の各巻頭の『推薦のことば』、『監修のことば』等の記載は、税務当局の業務ないし編者等の税務当局勤務者の職務と本件各解説書の内容との密接な関連性をうかがわせるものであるから、税務に携わる者がその編者等や発行者から判断して、その記載内容が税務当局の見解を反映したものと認識し、税務当局が個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さない見解を採るものと解することは、無理からぬところである。」そして、被上告人の顧問税理士等の税務担当者において、税務当局が上記見解を採るものと解したことをもって、単なる法解釈についての不知又は誤解であるということとはできないから、前記得べかりし利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項にいう正当な理由がある」旨を判示した。

最高裁平成16年判決も、同東京高裁判決が述べるこれらの解説書の記載に関する一般

論についてまで否定するものではない。

したがって、同最高裁判決も、国税庁あるいは国税局の相当の立場の者が編者あるいは執筆者として、「質疑応答集」等の表題のもとに出版された書籍の記載は、通常税務に携わる者は、その記載をもって税務当局の見解と理解するのであり、仮にかかる見解が正しい租税法の解釈に反していたとしても、それは単なる法解釈についての不知又は誤解とみることとはできず、かかる場合には「正当な理由」が認められると解しているのである。

なお、最高裁平成16年判決について、山田二郎弁護士は、「本件各解説書は官民共に税務に携わる者が日常ガイドブックとして利用している解説書であり、設例は運転資金500万円を無利息で貸し付けたというものではあるが、これを読むものとしては、原則として個人から法人への無利息貸付けには所得税が課されないという税務当局の見解が示されていると受け取っても無理でない記述である」、¹「本件判決が本件解説書が出ていても本件規定が適用される可能性のあることを疑ってしかるべきであったと判示しているのは、納税者に余りにも厳しい注文をつけているといえよう」、²「本件各解説書の記述等にもかかわらず、『正当な理由』の判断基準を明確に示さず、また加算税取扱通達にも言及せず、その適用の可能性を疑ってしかるべきであったと判示しているのは、納税者に酷なことを求めているものといえよう」、³「予測可能性が確保された納税環境を構築していくことが必要な課題となっているのに、禍根を残した判決であることを憂慮せざるを得ない」などと述べ、同判決を批判している（ジュリスト・1292号185頁）。

同弁護士も指摘されているように、かかる「解説書」は、「官民共に税務に携わる者が日常的ガイドブック」として利用しているものであり、その記載を信じて申告をした納税者は、仮にかかる申告に誤りがあったとしても、原則として、「正当な理由」が認められるべきである。

また、牛嶋勉弁護士は、同高裁判決及び同最高裁判決について、『正当な理由』の有無については、控訴審判決の方が説得力があると考ええる。法令・通達のみによって申告実務を行うことは不可能であり、法令・通達に書かれていない部分については、課税庁の担当官が書いた書籍を参考にせざるを得ないのが実情である。であるからこそ、課税庁の担当官が書いた書籍が多数出版され、多くの実務家がこれを参考にして申告実務を行っているのである。上記最高裁判決はこのような実情を無視するものであり、相当でないと考える」と述べる（『実務租税法講義』民事法研究会・編集代表 山田二郎 322頁）。

イ 加算税通達

国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合について、課税庁は内部取扱いを定めている。

それが国税庁長官が平成12年7月3日付けで公表した「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日課所4-16外）である（「加算税通達」という）。

この加算税通達には「過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実」として4つの事実を掲載している。そのうちの1つとして以下の規定がある。

「税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること」（加算税通達第1. 1（1））。

したがって、加算税通達によれば、①税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、②その納税者の解釈について相当の理由があると認められる場合には、「正当な理由」（国税通則法65条4項）が認められることになる。

ウ 法解釈に争いがある場合における「正当な理由」の存否

法解釈に争いがあり、正しい法解釈が不明確である場合に、納税者に加算税を課すこと可否について、三木義一・立命館大学教授は以下のとおり述べている。

「仮に課税庁の一応の判断が示されていたとしても、その解釈に合理的な疑いがある場合には、納税者自身が積極的に争って裁判所の判断を仰ぐことは税法における法治主義を担保するために必要なことである。

行政解釈の法的妥当性を真摯に争った納税者に対して、たとえ敗訴したからといって行政上の制裁である加算税まで課す必要は全くない。むしろ、このような納税者に対して加算税を結果として課していくことは行政解釈を争う道を閉ざし、通達行政を法的にも追認することになりかねない」（三木義一「税理士の合理的会計処理と加算税の関係」（資料9）税理39巻16号20頁）。

このような問題の解決を司法に委ねる行為は納税者に保障された権利である（佐藤英明・神戸大学助教授（当時）「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察」（資料10）総合税制研究2号104頁参照）。すなわち、「課税庁の法解釈は最終的に納税者を拘束するものではな」く、「納税者は課税庁による租税法の行政解釈を争って裁判に訴える権利をもってい」るのである（同104頁）。

また、「たとえ課税庁のとの考えと異なっているとしても、実務・判例上明確に定まっていない事項について納税者なりの合理的な判断を明らかにして申告している場合には、申告納税制度下の納税者としては全く模範的な納税者である」といえる（前掲三木19頁）。

エ 小括

以上のとおり、過少申告加算税は、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものであり、「正当な理由」が認められるのは、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」をいう。

そして、最高裁平成18年10月判決が判示するように、課税庁は従来の取扱いを変更する場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するような措置を講ずべきであり、課税庁がかかる措置をとる以前は、それ以前の通達等に従って申告等をした納税者については、原則として「正当な理由」が存すると解すべきである。

また、最高裁平成16年判決によれば、課税庁の職員等が編集・執筆した「質疑応答集」等の書籍の記載内容は、税務に携わる者が税務当局の見解が反映されたものと信ずるのが当然であり、かかる記載を信頼した納税者の申告等には、原則として、「正当な理由」が存すると解すべきである。

かかる解釈は課税庁自らが発表している加算税通達の内容とも合致するものである。

さらに、仮に課税庁の一応の判断が示されていたとしても、その解釈に合理的な疑いがある場合には、納税者が最終的に裁判所で敗訴したとしても、行政上の制裁である加算税を課

する必要はなく、かかる場合には「正当な理由」があると言える。

(3) 亡甲の各確定申告には「正当な理由」があること

ア 平成15年、16年分確定申告には「正当な理由」が認められること

旧通達は、「ただし」書きに該当する場合を除き、匿名組合員の分配を受ける損益が、「営業者の営業の内容に従って」所得分類が決められると定めており、日本語としてそれ以外の読み方は考えられない。

そして、通達は、課税実務上、事実上の法源として機能しており、納税者及び税務に携わる者としては、通達に従った申告等を行っていれば、よもやかかる申告等が否認され、課税処分等を課されるとは思ってもよらないことである。

そして、匿名組合員の受ける利益（損益）については国税庁の職員等の執筆に係る書籍（甲18、19）においても、旧通達の定めに沿った記載がなされていたのであり、最高裁平成16年判決からしても、これらの記載は、税務に携わる者においては、税務当局の見解が反映されたものと受け取るのが当然である。

さらに、本件と最高裁平成18年10月判決の事案を比較すると、本件は、少なくとも亡甲の平成15年分及び16年分の確定申告に係る限り、国税庁の職員等の書籍においても、いまだ旧通達に沿った記載がされていたのに対し、後者の事案では、納税者の平成11年分の申告時点では、「質疑応答集」の記載は、既に、当該権利行使益は給与所得とすると記載されていたにもかかわらず、最高裁は、一時所得で申告した納税者について「正当な理由」を認めたのである。とすれば、本件は同最高裁判決の事案に比較しても、より「正当な理由」が認められてしかるべき事案であると言える。

さらに、課税庁自身が発出している加算税通達に照らしても、本件では、「正当な理由」が認められる。

したがって、亡甲の平成15年分及び16年分の所得税の確定申告には、国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められる。

イ 平成17年分確定申告には「正当な理由」が認められること

また、亡甲の平成17年分の所得税の確定申告には新通達が適用されるとしても、同通達は平成17年12月26日に改正され、国税庁のホームページにおいて公表されたのは平成18年2月2日であり、亡甲の平成17年の納税義務が成立した後であった（所得税の納税義務は暦年の終了時に成立する（国税通則法15条2項1号））。なお、新通達の改正も、暦年としての平成17年の終了の直前である同年12月26日であり、この点、最高裁平成23年判決の事案では、租税特別措置法31条の改正法が平成16年3月26日に成立し、同年4月1日から施行された（同改正の方針については平成15年12月17日に平成16年度税制改正大綱として取りまとめられ、翌日の新聞でその要旨が報道された。）のとはその事情が大いに異なるというべきである。ちなみに、同判決において、須藤正彦裁判官は、補足意見として、「そうすると、暦年末日に近い時期、例えば、11月か12月頃に、それまでの格別の周知が施されていない状況下で、そのような立法をなすことは、通常、納税者の経済活動等における法的安定性や予測可能性を著しく害する上、法に対する国民の信頼を失わせ、個人の尊厳や財産権の保障の趣旨に背馳するともいえるから、憲法84条の趣旨及び憲法13条、29条の視点に照らして重大な疑義がある」と述べる。

このように、新通達が改正されたのは暦年としての平成17年の終了直前であり、それが

公表され、納税者が知りうるようになったのは、亡甲の平成17年の所得税の納税義務が成立した後、その申告期限の直前であったこと、新通達の発出後も匿名組合員の得た利益の所得分類については旧通達の方が正しい法解釈を示したものであるとの見解が存したこと（甲6）、この点については未だ最高裁判所の判断は存せず、極めて控えめに言っても、当該損益の所得分類は「営業者の営業の内容に従って」決せられるという見解に「相当の合理性」が認められることを考えれば、百歩譲って、仮に本件損益が雑所得に該当するとしても、亡甲が平成17年分の確定申告において、本件損益を不動産所得として申告したことには、「正当な理由」が存するというべきである。

（4）結論

以上のとおり、亡甲の所得税の各確定申告にはいずれも国税通則法65条4項所定の「正当な理由」が認められるから、この「正当な理由」が認められないとする原判決には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反」（民訴法325条2項）が存する。

（5）原判決の誤り

原判決は、前述のとおり、①「旧通達下において、匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分により定めるとの画一的な運用がなされていたとは認められないのであるから」、「新通達をもって、匿名組合員が営業者から分配を受ける利益の所得の種類の区分について従前の行政解釈を変更したものとは評価することができない」、②「本件匿名組合契約上、亡甲は、本件事業の共同事業者の地位に立つものではない以上、所得税法による正しい法規範の解釈適用を行えば、本件匿名組合契約における所得及び損失は雑所得として取り扱うことになる」から、「亡甲の本件各係争年分の所得税の確定申告に国税通則法65条4項所定の『正当な理由がある』とはいうことができない」と判示する（控訴審判決16頁、下線は申立人ら代理人による）。

しかし、まず、新通達が、旧通達に基づく「従前の行政解釈を変更したもの」であることは、その文言からも明らかである。

この点、長谷部啓・税務大学校研究部教授（当時）は、「パス・スルー課税のあり方ー組合事業における組合員の課税関係とその諸問題ー」（税大論叢56号）（資料11）において、匿名組合員が個人の場合の課税関係について、「（3）税務上の取扱いにおける基本的な考え方の変更」（傍点は申立人ら代理人による。）との表題の下、次のように述べる（126頁）。

「平成17年の法人税基本通達及び所得税基本通達の改正を契機として、匿名組合事業に係る税務上の取扱いに係る基本的な考え方が変更されたと評価し得る。」

すなわち、従前は、匿名組合員が法人、個人いずれの場合においても、匿名組合事業が任意組合と同様に共同事業であるという経済的な側面を重視し、大枠において任意組合の場合と同様に、共同事業から生じた損益に係る取扱いとなっていた。

・・・

また、所得税基本通達の改正は、・・・（以下略）」

ちなみに、税務大学校は、国税庁の研修機関であり、「国家公務員として採用された税務職員に対して必要な研修を行う機関で」、「高等学校あるいは大学を卒業した新規採用者を国民から信頼される税務職員に育てあげるとともに、現に税務の第一線で働いている職員に対しては、社会の変化に即応しうよう、必要な研修を実施し」、さらに、「税務に関する学術的な研究等を行っている」（国税庁のHPによる。「税大論叢」も同HPから全文閲覧が可能である）。

かかる税務大学校の研究部教授であった長谷部氏が、平成17年の所得税基本通達の改正によって、「匿名組合事業に係る税務上の取扱いに係る基本的な考え方が変更された」と述べている以上、新通達をもって、「従前の行政解釈を変更したものとは評価することができない」とする原判決の判断が誤っていることはもはや多言を要しない。

また、原判決の②の判示も従前主張してきたところから誤りであることは明かであるし、それをさておいても、「所得税法による正しい法規範の解釈適用を行えば、本件匿名組合契約における所得及び損失は雑所得として取り扱うことになる」という判断は、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」や、「過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」であるか否かの判断と次元が異なる問題であり、かかる判断を理由に、「亡甲の本件各係争年分の所得税の確定申告に国税通則法65条4項所定の『正当な理由がある』とはいうことができない」と結論付ける原判決には論理の飛躍があり、失当である。

以上

添付資料

- 1 酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的研究』財経詳報社
- 2 田中誠二『新版 商行為法（再全訂版）』千倉書房
- 3 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究49号
- 4 さくら総合事務所編『SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価－投資スキームの実際例と実務上の問題点（第4版）』清文社
- 5 大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開（5）」『税経通信』2007年11月号
- 6 昭和26年・所得税基本通達・週刊税務通信 1132号
- 7 町田顕「通達と行政事件訴訟」『司法研修所論集』1968-II
- 8 北野弘久『税法の基本原則 判例研究 日本税法体系1』学陽書房
- 9 三木義一「税理士の合理的会計処理と加算税の関係」税理39巻16号20頁
- 10 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察」総合税制研究2号
- 11 長谷部啓「パス・スルー課税のあり方－組合事業における組合員の課税関係とその諸問題－」税大論叢56号
- 12 大淵博義「匿名組合員の受ける利益分配金の所得区分（その1）」同（その2）

「添付資料省略」