

マンション管理組合が行う収益事業における納税主体の検討

—東京高裁平成30年10月31日判決を手掛かりとして—

原島 雄大

概 要

マンション管理組合とは、マンションの所有者が2名以上いる場合、区分所有法により設立が定められているマンション共用部を管理維持するための団体である。管理組合は、国税庁の質疑応答では法人税法上の人格のない社団等に該当する前提で考えられている。そのため、区分所有者から徴収している金銭に対しては課税対象とはならないが、管理組合で行っている収益事業があれば申告が必要と考えられている。本論文では、マンション共用部から生じる金銭収入について、資産の管理支配と資産の帰属に着目し、その納税主体を示すことを目的としている。

まず第1章では、前提条件として区分所有者と管理組合の関係を中心としてマンション管理組合の特徴を検討した。管理組合は区分所有法3条の規定により、区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体として構成される。また、管理規約で区分所有者が従うべきルールが定められており、管理組合総会及び理事会が開催されているなど、極めて高い団体性を有している。そして、管理組合は区分所有者から管理費・修繕積立金を徴収することで維持管理がされているが、修繕積立金の資金不足が資産価値を低下させるという特徴を有していることが明らかとなった。

第2章では、マンション管理組合の収益事業に対する判例である東京地裁平成30年3月13日判決と、その控訴審である東京高裁平成30年10月31日判決の確認を行った。この判決では地裁と高裁のともに権利能力なき社団の該当要件のメルクマールとされている、最高裁昭和39年10月15日判決での4要件に当てはまることから人格のない社団等に該当し、法人税課税であると結論付けている。マンションの共用部分又は敷地という資産から生ずる収益を実質的に享受する区分所有者に対して課税すべきという主張について、所得税法12条の条文の「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人」である場合に適用される規定であるとして「法律上帰属」のない管理組合には適用できない旨判示しているが、これに対する批判意見があることが確認できた。

第3章では上記判決で争点となった、人格のない社団等の該当要件について検討を行った。税法上の人格のない社団等は民法上の権利能力なき社団の借用概念である。借用概念の用いられ方の通説は統一説であるが、現状において、民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無であるのに対して、所得課税においては、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかという相違があることが明らかとなった。

第4章では、税法上重要とされている損益の帰属、すなわち法人課税とするか個人所得課税とするかを判断するため、実質所得課税の原則を確認した。実質所得課税の原則を規定する所得税法12条と法人税法11条は、学説において法律的帰属説が通説であるとされる。資産から生じる収益については資産の法律上の所有者に帰属すると解すべきであり、法律的帰属説に従い、登記者にその収益が帰属すべきであるという判断が必要になると考えられる。また、所得税法12

条等は、収益を生み出す源泉となる資産が誰に帰属しているかがまず重要となり、法律上所有権を有している所有者がこれにあたる。そして単なる名義人であるかどうか、この収入源泉である資産を管理支配している団体が実質的に収益を享受しているかどうかの問題となる。単なる名義人かどうかを判定するためには、課税物件の資産の帰属につきその形式と実質が相違しているかどうかを判定することとなると結論付けた。

第5章においては、団体債務の責任の違いと複数の実質的権利者がいる場合の資産の帰属により、税法上の納税主体の決定はどのように変化するか検討した。責任の違いは財産の独立性の有無により決定され、無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになる。そして、財産の独立性の有無は資産の共有形態により判断される。複数の実質的権利者がいる場合には民法上の共有状態であるとされるが、共有の形態には共有の他に合有と総有が存在する。これらを管理組合にあてはめた場合、資産の帰属形態について、管理費等と共用部から生じた金銭では性質が異なることが確認できた。管理費等は総有財産であり、共用部から生じた金銭債権は、組合の目的とは外れた合有財産であり、区分所有者の財産として帰属することが明らかになった。

最後に以上の内容を管理組合にあてはめて整理した。管理組合は、債務の責任について、無限責任であることから昭和48年最判の特徴にはあてはまらないが、権利能力なき社団の要件とされてきた昭和39年最判の4要件を満たしており、民法上は権利能力なき社団に該当するとされている。そして、マンション共用部の所有者は区分所有者であるが、共用部は管理組合により管理支配されており、共用部を維持管理する組合の目的のために徴収している管理費と修繕積立金は、区分所有者の全員に総有財産として帰属し、管理組合独自の財産として帰属している。これらから総合的に検討すると、管理組合は借用概念の統一説と目的論的解釈のどちらの立場からも人格のない社団等に該当すると考えられる。すなわち、団体性と組合独自の財産を有しており、法人として課税されるべき団体であるといえる。

ただし、これはあくまでも団体としての器の話であり、管理組合の授受する収入は、目的と目的外で異なる性質を有することを考慮しなければならない。管理費と修繕積立金は区分所有者の全員に総有として帰属することから管理組合の収入として帰属すると考えられるが、共用部から生じた金銭収入については、共用部の所有者である区分所有者に合有的に帰属し、組合独自の財産ではない。共用部から生じた金銭が合有財産であり、さらに債務の責任について無限責任を負うことからすると、共用部から生じた金銭及び債務は全て区分所有者に帰属するのである。

以上のことから、管理組合は税務上の人格なき社団等に該当するが、団体としての収入は管理費・修繕積立金のみであり、共用部から生じた金銭は区分所有者に帰属し、この納税主体は区分所有者である個人、すなわち所得税が課税されるべきであると結論付けた。

目 次

はじめに	1
1. マンション管理組合の性質	4
1. 1 マンション管理組合とは	4
1. 2 管理組合の管理者	5
1. 2. 1 区分所有法上の取扱い	5
1. 2. 2 株式会社との相違	6
1. 3 管理組合の管理規約	6
1. 4 管理組合の運営	7
1. 4. 1 管理組合の設立	7
1. 4. 2 管理組合総会の運営	8
1. 4. 3 理事会の運営	9
1. 5 管理組合が徴収する管理費等	10
1. 5. 1 管理費等の性質	10
1. 5. 2 修繕積立金の算定・徴収	11
小括	12
2. マンション管理組合の租税判例	12
2. 1 租税判例の整理	12
2. 2 東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決	13
2. 2. 1 事案の概要	13
2. 2. 2 前提事実（管理規約）	13
2. 2. 3 前提事実（契約の概要）	14
2. 2. 4 裁判所の判断（人格のない社団等に当たるか）	14
2. 2. 5 裁判所の判断（収益事業から生じた所得が存在するか）	16
2. 3 東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決	18
2. 4 大阪地判平成 24 年 9 月 26 日、大阪高判平成 25 年 4 月 11 日	19
小括	19
3. 人格のない社団等と民法上の組合	20
3. 1 税法上の人格のない社団等の取り扱い	20
3. 1. 1 所得税法上の規定	20
3. 1. 2 沿革	21
3. 1. 3 借用概念論	23
3. 1. 4 所得税法の定義と権利能力なき社団の成立要件	24
3. 1. 5 税法上の人格なき社団等の問題点	24
3. 2 民法の権利能力なき社団	26
3. 2. 1 権利能力なき社団とは何か	26

3. 2. 2	権利能力なき社団と組合	28
3. 3	民法上の組合	28
3. 3. 1	概要	28
3. 3. 2	税務上の任意組合の取り扱い	29
3. 4	権利能力なき社団と民法上の組合の比較	30
3. 4. 1	団体性の要件	30
3. 4. 2	民法上における団体の債務の責任性の違い	31
3. 4. 3	税務上における団体の債務の責任性の違い	32
3. 5	人格のない社団等の該当要件の再検討	33
3. 5. 1	民法4要件の目的論的解釈	33
3. 5. 2	マンション管理組合へのあてはめ	35
3. 6	人格のない社団等と実質所得者課税の原則	35
	小括	36
4.	実質所得課税の原則	37
4. 1	沿革及び立法趣旨	37
4. 1. 1	沿革	37
4. 1. 2	立法趣旨	38
4. 2	所得税法12条・法人税法11条	39
4. 3	法律的帰属説・経済的帰属説	40
4. 4	資産から生ずる収益・事業から生ずる収益（通達12-1、12-2）	42
4. 4. 1	事業から生ずる収益（通達12-2）	42
4. 4. 2	資産から生ずる収益（通達12-1）	44
4. 4. 3	資産の人的帰属	44
4. 5	資産の管理支配	47
	小括	49
5.	資産（財産）の帰属	49
5. 1	資産帰属原則の例	49
5. 1. 1	資産（財産）の概念	49
5. 1. 2	資産帰属本則の例	50
5. 1. 3	資産帰属特則の例	51
5. 2	債務の責任性から見る帰属	51
5. 2. 1	区分所有者の義務及び債務の責任	51
5. 2. 2	管理組合法人が解散した場合の残余財産	52
5. 2. 3	団体の債務責任から見る資産の帰属	52
5. 3	民法上の財産の共同所有	53
5. 3. 1	財産の共有	53
5. 3. 2	民法上の組合の財産の共有（合有）	55

5. 3. 3 権利能力なき社団の財産の共有（総有）	5 6
5. 3. 4 区分所有建物の共有	5 7
5. 4 マンション管理組合の財産の帰属	5 8
5. 4. 1 マンション管理組合財産の帰属主体	5 8
5. 4. 2 管理費・修繕積立金等の帰属	5 8
5. 4. 3 マンション共用部から生じた金銭債権の帰属	6 0
小括	6 1
結びに代えて—あるべき課税方法の見解	6 2
参考文献	6 5

はじめに

管理組合とは、マンションの所有者が2名以上いる場合、区分所有法により設立が定められているマンション共用部を管理維持するための団体である。管理組合は、現在の判例において、法人税法上の人格のない社団等にあたる前提で考えられており、区分所有者から徴収している金銭に対しては課税対象とはならないが、管理組合で行っている収益事業があれば申告が必要と考えられている。これまでは収益事業を行っている管理組合等が少なかった、または行っていたとしても少額であり、納税義務があることを知らない管理組合が大半であった¹。これらの理由から、これまでその税務関係についてあまり討論されなかったという背景がある²。

これまで管理組合には収入が多額になる収益事業はなかったが、携帯電話の普及と2010年12月にLTEサービス(4G回線)が開始されたことに伴い、マンションの屋上に携帯会社各社による基地局設置がされるようになった³。これにより、一部の管理組合で税務調査が行われるようになったとされている。このような税務署の指摘が増えたのは2015年頃からであり、それまでは管理組合等の納税義務について明示されたものはなかった。

国土交通省によると分譲マンションのストック数は2017年時点で約644万戸⁴あり、毎年10万戸増加している。管理組合等の数は公的には明示されていないが、約10万組合以上あると推定される。国税庁が発表している2016年の申告法人数が約280万⁵であり、その割合からも管理組合の取り扱いを明示すること

¹ 管理組合等における収益事業としてさまざまなものがあるが、金額が大きくなるものとして①携帯会社から受領する携帯基地局設置による敷地賃料、②マンション外居住者に対する駐車場敷地賃料がある。この2つについては、金額が多いことから近年は税務申告が積極的に行われている。他の収益事業として金額が小さいものとして、③自動販売機業者から收受する手数料収入、④外部業者等から收受する来客用駐車場収入、⑤外部業者等から收受する集会室の使用料⑥電柱を設置するための敷地料など、課税対象となる収入を得ている管理組合等は多いと考えられる。

² 兼平裕子「多様な事業体課税と事実認定—航空機リース事件を手掛かりとして—」『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』愛媛大学法文学部総合政策学科(2012)165頁にて「法人税法3条や4条の規定にもかかわらず、例えばPTAやフリーマーケットのように、小規模でありながらも収益事業を行っている任意団体に対する課税はほとんど行われていない。すなわち、人格のない社団等のうち、どの範囲の任意団体の、どの規模の収益事業を課税対象とするかについては、課税庁の裁量が働く面は否めないのが現状である。」と現実に存在する多くの人格のない社団等の現状の問題点について述べられている。

³ 総務省「令和元年度 携帯電話及び全国BWAに係る 電波の利用状況調査の評価結果の概要(案)」によると、2010年4G回線開設から2019年までで1億7千万台の4G携帯電話が契約され、急速な普及に伴い電波アンテナも急速に普及することとなった。

⁴ 国土交通省 分譲マンションストック数 <http://www.mlit.go.jp/common/001235972.pdf> (最終閲覧2020年1月27日)

⁵ e-Stat 国税庁 税務統計 法人税課税状況 (3) 法人数等の状況 https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00351010&kikan=00351&tstat=000001043366&cycle=8&year=20161&month=0&tclass1=000001043367&tclass2=000001043372&result_back=1&result_page=1&second2=1 (最終閲覧2020年1月27日) 2017年度以降は最終閲覧時点で未発表である

について、世の中に与えるその影響は大きいといえるのではないかと考えている⁶。

ただし、上記で約 10 万組合あると述べたが、現在申告をしている組合数はごく一部である。2016 年度で国税庁の発表している人格のない社団等の申告数が約 19,000 件⁷であり。管理組合等に対する税務調査が活発になったその 6 年前の 2010 年度同データを見ると約 13,000 件⁸であることから、増加した約 5,000～6,000 件のうち一定数の申告数がマンション管理組合の申告数であると推測する。これは、平成 25 年 10 月 15 日裁決にてマンションの屋上携帯基地局の賃貸敷地料が管理組合の収益事業であり、法人税の申告が必要であると明示されたことにより、一定数の税務調査が入り申告をする事となったと考えている。

また、分譲マンションの社会的な問題として、管理費の滞納など、全体的に管理費用が不足している傾向にあるといった社会的な問題がある⁹。特にリゾートマンションや投資型マンションの一部は高額な管理費・積立金が災いし売りにたくても売れない状況が生まれている¹⁰。

マンション管理組合は管理費と修繕積立金を徴収し、共用部の維持管理を行うことが定められているが、一般的なマンションでは修繕積立金についてはマ

る。

⁶ 事業体として近いと思われる公益法人等の申告数でも 5 万社である。

⁷ 国税庁 前掲注 5

⁸ 国税庁 前掲注 5（それ以前の年度での人格のない社団等の申告数はほぼ同数である。）

⁹ 具体的には齊藤広子「日本の集合住宅管理の現状と課題 集合住宅の所有・管理の法制度の国際比較の必要性」日本不動産学会誌 22(4) (2009) 15-16 頁にて、「築年数の経ったマンションでは高齢化、賃貸化そして、空き家化が進行している。築年数の経ったマンションでは、建物の老朽化、特に陳腐化の問題がある。例えば、昭和 45 年以前のマンションでは住戸面積 50 m² 未満が 36%、中層（4～5 階建て）マンションの 6%にしかエレベーターがない。そこで、高齢者が多いため、エレベーターをつけたい。ついでに耐震工事を実施したい。しかし、改修工事に多額の費用がかかり、意見がまとまらず実施できない。建替えしたくても合意形成ができない。建替えでも大規模な改修でも費用負担できない、したくない所有者がいる。さらには、相続によるマンション住戸の放棄があり、所有者の不在、管理費等の回収ができない状態となる。高齢化により、居住者の車の利用率が低下し、マンション内の駐車場利用者が減る。結果、駐車場利用料としての管理組合収入が大幅に低下し、経営が厳しくなる。こうして、費用不足が生じている。」との指摘がある

¹⁰ 横浜弁護士会『マンション・団地の法律実務』（ぎょうせい、2014）72 頁において、「リゾートマンションや投資型マンションにおいては、区分所有者がほとんど住んでおらず、マンションの管理が管理会社に任せきりになりがちである。そのため、経年とともに管理費の滞納問題が深刻化したり、プールや温泉等の共同施設の維持管理が出来なくなったりする等の問題が発生している。これらのリゾートマンション、投資型マンションの一部は高額な管理費・積立金が災いして売りにたくても売れない状況が生まれている。このため所有者が死亡した際に親族が相続放棄をすることが増えてきている。相続放棄をされることにより、管理組合は滞納債権について相続財産管理人を選定し高額の報酬を支払わなければならない。」と指摘されている。

そうすると結局のところ、預金の残高不足から将来の他の区分所有者への管理費・積立金として転嫁されてしまうこととなり、譲渡が成立しにくくなることからマンションの資産価値が下がる。また、余剰金が潤沢にあり適切に維持管理が行われているマンションは資産価値が向上し、売却する際の市場価格も高くなる。管理組合の収入によって、将来の区分所有者の所有資産が増減すると考えられる。

マンションの寿命が近づくほど徴収額が増加する傾向がある¹¹。そして今、築年数が経過しているマンションが増えて来ている。築年数が増えると建替えを検討する事になるが、全国で建替えされたマンション数は今までの累計総数で約 250 棟¹²である。今後、築年数が経過しているマンションが増え続ける傾向にあり、¹³外部からの収入を取り入れるマンションは増えると考えられる。

外部からの収入を検討する具体例として、マンション管理センター主催のシンポジウムにて建設が増えているタワーマンションについて、将来的に空き駐車場が増えてきた場合には駐車場の外部貸しが検討されることとなる、と述べられている¹⁴。このような背景から、今後、マンションの管理組合を対象としたビジネスも出てくる可能性は高いと考えられる¹⁵。

以上の社会的な問題を背景として、管理組合が行う収益事業について検討をする。国税庁のホームページには質疑応答事例として団地管理組合等が行う駐車場の収益事業判定と、マンション管理組合が携帯電話基地局の設置場所を貸し付けた場合の収益事業判定の記載がある¹⁶。どちらについても管理組合は人格のない社団等に該当するため、その収入を管理組合が一括して申告、納税すべきと結論をつけている。判例では東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決とその控訴審である東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決が一応のメルクマールとなっている。この判例において、争点となった人格なき社団等の該当性の判断基準は、ねずみ講事件を例として様々な判例において異なり、要件が曖昧であるのが現状である。

マンション管理組合は、租税法において活発に研究されているような新たな

¹¹ 国交省「マンションの修繕積立金に関するガイドライン」において、新築マンションの場合は、段階増額積立方式を採用している場合がほとんどである。このような方式は、購入者の当初の月額負担を軽減できるため、広く採用されていると言われている。との記載がある。新築引渡し時には数千円だった修繕積立金が 10～20 年後には数万円になる事が大半である。これはマンション自体の劣化によるものであり、その時々により修繕計画を立て直さなければいけない為である。

¹² 国土交通省 マンション建替えの実施状況 <http://www.mlit.go.jp/common/001203024.pdf> (最終閲覧 2020 年 1 月 27 日)

¹³ マンションの建替は、区分所有者の 5 分の 4 の賛成が必要である。現状は多額の建替費用などの問題から建替が決議されることは少ない。

¹⁴ 公益財団法人マンション管理センター「マンション管理シンポジウム マンション管理を新しい潮流へ」(2019) 19 頁にて、タワーマンションには共用施設がついていることが多いがこの共用施設は住民専用としていることが大半のため収入がなく出費ばかりがかさむことになり、その運営に経営センスが必要である。特に都市部では高額に設定されている駐車場料金収入がちゃんと入ってこない、管理組合の運営の問題になる。そのままにしておくと管理不全が起る可能性がある。などとも記載されている。

¹⁵ 具体的には広告(看板設置)、不動産(駐車場サブリース)、太陽光発電の売電などが考えられるが、将来的に民泊事業、カーシェア事業、電気自動車の充電スポットなどが取り入れられる可能性がある。

¹⁶ 国税庁「団地管理組合等が行う駐車場の収益事業判定」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/21/11.htm> (最終閲覧 2020 年 1 月 27 日)
国税庁「マンション管理組合が携帯電話基地局の設置場所を貸し付けた場合の収益事業判定」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/21/11-2.htm> (最終閲覧 2020 年 1 月 27 日)

事業体ではなく、古くから存在する団体である。しかし、多数の団体数を有し独自の法律である区分所有法で定められた特殊な団体であるにもかかわらず、これまで活発に研究が行われていなかった。区分所有法で定められている所有者と管理組合との帰属の形は複雑であり、納税主体が変化することに対する影響は大きい。この団体の資産の帰属の形を手掛かりに、今後増加すると予想される収益事業に対する収入の帰属を明らかにすることに大きな意義があると考えられる。

以上の問題提起により、この論文ではマンションの管理組合が行う収益事業により生じる収入に対する納税主体が区分所有者（個人）と管理組合（団体）のどちらに帰属し、所得税で課税されるのか、法人税で課税されるのかを判断し明らかにすることを目的とする。また、収益事業に限定をしているが、判例にて人格のない社団等に該当すると示されていることを前提にした場合、管理組合等として課税されるのは法人税法 7 条の規定により収益事業から生じた収入に限定されるためであり、34 業種の課税所得の範囲の問題は取り扱わない。

まず 1 章で前提条件としてマンション管理組合の特徴を研究する。この前提をもとに 2 章では、マンション管理組合の収益事業に対する判例である東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決と、その控訴審である東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決の確認を行う。3 章では上記判決での争点である所得税法 2 条 1 項 8 号及び法人税法 2 条 1 項 8 号に規定する、税務上の人格のない社団等について、沿革や背景など判例を含め確認を行う。また、人格のない社団等は、民法の権利能力なき社団の借用概念とされており、民法の学説についても確認を行う。4 章では、構成員に損益が直接帰属するかどうか重要であることが明らかとなったため、所得税法 12 条・法人税法 11 条に規定する実質所得課税の原則を条文と通達の解釈を中心に検討を行う。5 章では、実質所得課税の原則において、資産の帰属が重要であることが明らかになったため、収益を生み出す源泉である資産について、団体債務の責任の違いと複数の実質的権利者がいる場合の資産の帰属に注目し検討を行う。また、管理組合の収入として、組合の目的である管理費等と、目的から外れた共用部から生じた金銭の性質について分別して確認を行う。

最後に以上の内容を管理組合にあてはめて整理し、管理組合が行う収益事業の納税主体の結論を導くことを試みる。

1. マンション管理組合の性質

1. 1 マンション管理組合とは

マンション管理組合とは、マンションの所有者が 2 名以上いる場合、区分所有法により設立が定められているマンション共用部を管理維持するための団体である。マンションは、その所有権について、1 棟全ての所有者が同一の場合と区分所有建物として区分所有されている場合がある。前者について、1 棟全ての所有者が同一の場合は、そのマンションの所有権が全て所有者にあるため課税上の問題は発生しない。後者について、区分所有建物とは、一棟の建物につき、建物内の区分された独立の部分を、複数の者がそれぞれ所有するような形態の建物を区分所有建物といい、区分所有法が適用されることになる。この場合、区分所有建物は「専有部分」と「共用部分」のみにより構成され、それら以外の部分は存しない。そして、区分所有者は①専有部分に対する区分所有権、②共用部

分に対する共有持分権、③敷地に対する敷地利用権を合わせ有していることになる¹⁷。

1. 2 管理組合の管理者

1. 2. 1 区分所有法上の取扱い

所得税法 2 条 1 項 8 号及び法人税法 2 条 1 項 8 号は人格のない社団等の定義について「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。」と規定する。ここで区分所有法上の管理者について確認する。区分所有建物について、原則としては、区分所有者が全員で、直接的に共用部分の管理を行わなければならない。しかし、實際上、共用部分等の管理行為を区分所有者全員で共同して行うことは困難であり、特に、区分所有者が多数である場合には、現実的には不可能である。そのため、管理を円滑に行うためには、一定の範囲の管理行為については、特定の者に権限を与えて管理を行わせるのが望ましい。そこで、区分所有法 3 条前段は、「この法律の定めるところにより、…管理者を置くことができる。」と定めている。これが管理者の制度である。管理者は、規約に別段の定めがない限り、集会の普通決議によって選任され¹⁸、選任された社の承諾によりその地位に就任する。管理者となる者には、特に制限はなく、区分所有者でない者であっても、法人であっても構わない。しかしながら、現実には、ほとんどのマンションにおいて規約が作成され¹⁹、規約によって管理組合に理事及び理事会の機関を創設し、理事長が法的な意味での管理者となった上で、理事と理事会がマンション管理の実務にあたるという体制を採用している。

管理者の基本的な職務は、①共用部分等の保存²⁰、②集会決議の実行、③規約で定めた行為の実行であるが、これらの職務を行うことは管理者の権限であり、また義務でもある²¹。管理者は、その職務に関して、区分所有者を代理する²²。したがって、管理者が、その職務事項について、組合の名前を示して行った法律行為は、区分所有者を代理したものとして、その全員に効果が帰属する。また、管理者は、共用部等に関して生じた、損害保険金、損害賠償金及び不当利得による返還金の請求及び受領についても区分所有者を代理する²³。これらの金員は、その法的性質上、各区分所有者に帰属するが、その請求及び受領を管理者において一括して行い、共用部分等の修復に円滑に充てることを可能とするため、特に管理者へ代理権限を与えたものである。

¹⁷ 横浜弁護士会、前掲注 10、73 頁

¹⁸ 区分所有法 25 条 1 項

¹⁹ 管理規約について、作成にあたるその基礎材料として国土交通省が標準管理規約を公表しており、大半の管理組合がこの標準管理規約に沿った管理規約を作成している。

²⁰ その範囲は、通常予想される保存行為に限られ、区分所有者相互間の利害の程度に差がある場合等、これを超えるものについては、区分所有法 57 条に従い、集会決議による個別の授権がなければならないとした事例（東京地判平成 6 年 2 月 14 日判タ 856・219）がある

²¹ 区分所有法 26 条 1 項

²² 区分所有法 26 条 2 項

²³ 区分所有法 26 条 2 項後段

1. 2. 2 株式会社との相違

株式会社では、株主の利益を最大化することを目的として取締役や代表取締役が株主により選任され、代表取締役や取締役は、株主の信任に応じて企業価値（株価）の向上のために会社経営の責任を担っている。例えば、事業に必要な一定の品質を持つ資材等をできるだけ低コストで調達し、財やサービスをできるだけ高く消費者に評価、購入してもらうことにより、株主に還元される利潤の最大化を図ることが責務となっている。このとき代表取締役や取締役は、必ずしも株主とは限らず、当会社の経営手腕に着目して選任されており、利益相反取引についても防止する仕組みが通常は整備され、これに違反すれば、解任される等し、また、背任行為として刑事罰の対象にもなる。

つまり、会社法及び各種の協同組合法においては、取締役（理事）が、利益相反取引を行おうとする場合には、取締役会（理事会）において、当該取引につき重要な事実を開示し、承認を受けなければならないとされるとともに、取締役会（理事会）の決議に特別の利害関係を有する取締役（理事）は、その議決に加わることができないとする規定が設けられている。

一方、区分所有法においては、上記のような規定はなく（そもそも理事会の規定がない）、また、従来標準管理規約及び平成 23 年のパブリック・コメント案においても、特段の規定は設けられていなかったが、パブリック・コメントでの意見として、特定の組合員が役員となって、自分の利益誘導等を行う事例を排除することの必要性が指摘されたところである。また、法人が区分所有者となっている場合に、業務命令を受けた当該法人の従業員が役員となる場合の手続等を明確化するに当たっても、当該法人との利益相反取引等を規制する仕組みを設けておくことが必要である²⁴。

株式会社は、収益を増大させ、企業価値（株価等）を上昇させるために様々な行動を取ることができるのに対して、管理組合が、区分所有法の枠内で区分所有権の共同利益に違反せず資産価値を上昇させるために取り得る行動には一定の限りがあることから、管理組合による管理費からの支出については、株式会社の支出よりも限定的なものとなる。

1. 3 管理組合の管理規約

所得税法 2 条 1 項 8 号の解釈において、課税実務では、所得税基本通達 2-7 《法人でない社団又は財団の代表者又は管理人》を用意している。同通達は、「法人でない社団又は財団について代表者又は管理人の定めがあるとは、その社団又は財団の定款、寄附行為、規則、規約等によって代表者又は管理人が定められている場合のほか、その社団又は財団の業務に係る契約を締結し、その金銭、物品等を管理するなどの業務を主宰する者が事実上あることをいうものとする。（下線筆者）」としている。

区分所有建物における管理規約は、各区分所有者による独立の所有権の対象となる専有部分、区分所有者全員で管理使用する共用部分、その敷地及び付属建物を適切に維持管理していくための区分所有者が従うべきルールである。規約

²⁴ 国土交通省『マンションの新たな管理ルールに関する検討会 報告書』（2015）20 頁

の設定、変更、廃止は原則として区分所有者及び議決権の各 4 分の 3 以上の多数による集会の決議によってしなければならない²⁵。規約は、区分所有者の団体の私的自治の見地から、原則として当該規約を定めた区分所有者のみに対して効力が及ぶが、区分所有法では区分所有者からの特定承継人、占有者、区分所有者でない管理者にも規約の効力が及ぶとしている²⁶。管理規約について、ゼロから規約を作り上げるのは困難であるため各マンションで使用される規約のひな型及び指針として国土交通省により「マンション標準管理規約」が作成されている。現在はほとんどのマンションにおいて標準管理規約を参考に規約が作成されており平成 25 年度の国土交通省による総合調査によると 83.8%の管理組合が標準管理規約に対して「概ね準拠している」と回答している。

規約は、原則として、各マンションの区分所有者によって自由に定めることができる。しかしながら、その内容にはいくつかの限界がある。まず、そもそも規約で定めることができる事項の範囲には一定の制約があると考えられている²⁷。そして、各区分所有者間の利害の衡平が図られるように定める必要があり²⁸、また、一部の区分所有者の権利に特別の影響を及ぼすような場合は、その承諾が必要とされている²⁹。さらに、その規約の内容が公序良俗に反しているような場合は、無効とされることがある。

区分所有法は、管理組合の法的性格について特に規定しておらず、その法的性格については、個々の管理組合の実態に応じて個別に決定するほかない。法人格を取得していないが、実質的に法人と同様の組織を有し、行動している団体について、できるだけ法人に近い効果を与えようとするものとして、民法上の「権利能力のない社団」理論が採用されている。判例も³⁰、①団体としての組織を備え（組織性要件）、②多数決の原理が行われ（多数決原則）、③構成員の変動にかかわらず団体が存続し（存続性要件）、④その組織において代表の方法、総会の運営、財産の管理等、団体としての主要な点が確定している（団体内容確定性要件）ものは権利能力のない社団といえるとしている。管理組合のこれらの該当性について区分所有法の規定を交えつつ確認を行う。

1. 4 管理組合の運営

1. 4. 1 管理組合の設立

マンションの管理について、専有部は区分所有者が管理すべきものであるが、共用部については区分所有者が全員で管理しなければならない。区分所有法で

²⁵ 区分所有法 31 条 1 項前段

²⁶ 区分所有法 46 条、26 条 1 項

²⁷ 区分所有法 30 条 1 項 共用部分の管理とは直接関係がなく、専ら専有部分に関する事項については、特段の事情がない限り、規約で定めうる事項ではないとの事例（大阪高判平成 20 年 4 月 16 日判タ 1267・289 など）がある。

²⁸ 区分所有法 30 条 3 項 法人組合員と個人組合員の管理費負担額に差異を設けた事例（東京地裁平成 2 年 7 月 24 日判タ 754・217）などがある

²⁹ 区分所有法 31 条 1 項後段 自ら専有部分に居住しない組合員に対する協力金支払規定を設置したが認められなかった事例（最一小判平成 22 年 1 月 26 日集民 233・9 など）がある

³⁰ 最一小判昭和 39 年 10 月 15 日（民集 18・8・1671）

は3条前段において「区分所有者は、全員で、建物並びにその敷地及び附属設備の管理を行うための団体を構成」と規定している。したがって、区分所有者は任意に団体を構成することができるのではなく、区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体が構成されることになる。このことから複数の所有者から単一の団体として管理組合は成立し、所有者が変更した場合も団体は存続し、組織性要件と存続性要件を満たす。

この団体は呼び名の規定はないが通常は「管理組合」と呼ばれる。また、管理組合は、区分所有者及び議決権の各4分の3以上の多数による集会の決議を経て、登記することにより管理組合法人となることができる³¹。管理組合法人になった場合、明確に法人格が認められることとなり、法人として不動産登記等が可能になるが、主たる目的はマンションの管理であり、管理規約もそのまま適用されるため法人格を持つ前後で大きく性質が変わることはない。

区分所有法3条前段は「区分所有者は、...この法律の定めるところにより、集会を開き、規約を定め、及び管理者を置くことができる。」と規定しており、集会の開催、規約の設定、管理者の選定は、いずれも任意であり義務ではない。そうすると、集会が1回も開催されていなかったり、管理規約が定められていなかったり、あるいは管理者がいなかったりするマンションが理論上は存在する。実際の国土交通省のデータでは集会をほとんど開催していない管理組合は0.3%³²、管理規約が定められていない管理組合は0.2%³³、管理者を選任していない管理組合は1%³⁴と存在するが、一般的ではないため、今回の研究ではこれらの管理組合は除外して検討するものとする。

1. 4. 2 管理組合総会の運営

マンション管理組合における管理組合総会は、総組合員（区分所有者）で組織する管理組合の最高意思決定機関であり、通常総会及び臨時総会の2種類がある³⁵。

通常総会は、毎年1回新会計年度開始後2か月以内に招集しなければならない³⁶。管理組合の理事長、管理組合法人の理事は総会において、毎年1回組合事務について報告する義務がある³⁷。臨時総会は、通常総会以外の必要に応じて開催される総会である。通常は、理事長が理事会の決議を経て招集するが³⁸、組合

³¹ 国土交通省が実施した平成25年度マンション総合調査では法人化率は12%である。

³² 国土交通省 マンションに関する統計・データ等
<http://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/torikumi/tenpu/so-15.pdf>（最終閲覧2020年1月27日）
62頁

³³ 国土交通省 マンションに関する統計・データ等
<http://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/torikumi/tenpu/so-16.pdf>（最終閲覧2020年1月27日）
141頁

³⁴ 国土交通省、前掲注32、52頁

³⁵ 標準管理規約42条1項・2項

³⁶ 区分所有法34条2項、標準管理規約42条3項

³⁷ 区分所有法43条、標準管理規約38条3項

³⁸ 標準管理規約42条4項

員にも一定の要件のもとに総会招集権が認められる³⁹。議長は、規約に別段の定めがある場合及び別段の決議をした場合を除いて、管理者又は総会を招集した区分所有者の一人が務める⁴⁰。

マンションの区分所有者である各組合員は、総会において決議に参加する権利である議決権を有する⁴¹。専有部分が共有である場合、その共有者全員で一組合員とみなされ、そのうち 1 名を、議決権を行使する者として理事長に届けなければならない⁴²。議決権は、代理人によって行使することができ⁴³、その場合に、組合員又は代理人は、代理権を証する書面すなわち委任状を理事長に提出しなければならない⁴⁴。組合員は総会に出席して議決権を行使して、管理組合の意思決定を行うのが本則である。しかし、出席できない場合には、代理人又は議決権行使書面や電磁的方法によって議決権を行使できる⁴⁵。そして、代理人又は議決権行使書面による議決権行使の方法は組合員の権利であるから、規約でこれを否定することはできない。

総会の決議要件には、普通決議と特別決議の 2 種類があり、対象となる決議事項はそれぞれ法定されている。普通決議では、区分所有法 39 条 1 項において「...この法律又は規約に別段の定めがない限り、区分所有者及び議決権の各過半数で決する」と定めている。特別決議事項では、組合員全員の利害あるいは特定の組合員の財産権に特別な影響を及ぼす案件であるため、決議要件が法律により加重されている。一定のものが法定されており、組合員及び議決権の各 4 分の 3 以上の賛成を要するとされている。これらのことから、多数決の原則が実施されており多数決原則の要件を満たす。

1. 4. 3 理事会の運営

理事会は区分所有法に定められた組織ではないが、規約によって理事会を創設することが一般的であり、理事長が具体的な業務執行をする上での意思決定機関と位置づけられる。理事長は、管理組合を代表し、その業務を統括する⁴⁶理事会の運営は規約に基づいて行われることになる。理事会は文字どおり理事をもって構成される機関として位置づけられ⁴⁷、理事会の議長は理事長が務める⁴⁸。

理事会は、理事長が招集する⁴⁹。理事会の招集手続きについては総会の招集手続きを定めた標準管理規約 43 条を準用しているが⁵⁰、総会と比べて少数で構成

³⁹ 区分所有法 34 条 3 項・4 項、標準管理規約 44 条

⁴⁰ 区分所有法 41 条

⁴¹ 区分所有法 38 条、標準管理規約 46 条

⁴² 区分所有法 40 条、標準管理規約 46 条 2 項・3 項

⁴³ 区分所有法 39 条 2 項、標準管理規約 46 条 4 項

⁴⁴ 標準管理規約 46 条 5 項

⁴⁵ 区分所有法 39 条 2 項・3 項、標準管理規約 46 条 4 項

⁴⁶ 標準管理規約 38 条 1 項

⁴⁷ 標準管理規約 51 条 1 項

⁴⁸ 標準管理規約 51 条 2 項

⁴⁹ 標準管理規約 52 条 1 項

⁵⁰ 標準管理規約 52 条 3 項

される理事会は、その招集手続きを簡略化している管理組合も少なくない。理事会には理事が出席し、監事は出席して意見を述べることができる⁵¹。理事会の具体的な議決事項としては、総会提出議案である収支決算案、事業報告案、収支予算案及び事業計画案⁵²、規約及び使用細則等の制定、変更又は廃止に関する案⁵³等が規定されている。このように代表者の定めがあり、総会、理事会を通して財産の管理その他団体として主要な点が確定していることから、団体内容確定性要件を満たしている。これまでのことから判例で示されている 4 要件はすべて満たしているといえる。

1. 5 管理組合が徴収する管理費等

1. 5. 1 管理費等の性質

マンションが収受する金銭として主なものとして管理費と修繕積立金⁵⁴があげられる。マンションの管理費とは、マンションの敷地及び共用部分等の維持管理のために恒常的に支出される費用をいう。すなわち、区分所有者が負担するマンション管理業務に対応して発生する費用である。区分所有法上は、管理費の意義及び範囲について直接的に定めた規定はない。なお、マンション標準管理規約 25 条 1 項では、「管理費」（日常の維持管理に必要となる費用）及び「修繕積立金」（計画修繕等で必要となる費用）をあわせて「管理費等」と呼んでいる。なお、管理費と積立金はそれぞれ目的が異なることから別の会計に分けて処理することが求められている。

裁判例では、管理費等の債権について、①管理規約の規定に基づいて、区分所有者に対して発生するものであり、②その具体的な額は総会の決議によって確定し、月ごとに所定の方法で支払われるものであると判示し⁵⁴、民法 169 条にいう「定期給付債権」⁵⁵にあたるとしている。

また、区分所有者が死亡し、相続人が複数いるような場合に、管理費等の支払義務がどうなるか問題となることがあるが、前区分所有者の死亡時までの滞納分は相続分に応じた分割債権となり、死亡時に発生した管理費等は不可分債務であると考えられている。

後述する、大阪地裁平成 24 年 9 月 26 日判決でも「管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引であって、管理業務委託の対価ということではない」と述べられていたとおり、管理組合は区分所有者との内部取引での金銭を使用して建物を維持しているにすぎず、この性質は管理組合の総有財産であると考えられており、総構成員の同意を以て総有の廃止をしない限り、その管理費等の分割はできない。

⁵¹ 標準管理規約 41 条 3 項

⁵² 標準管理規約 54 条 1 項

⁵³ 標準管理規約 54 条 2 項

⁵⁴ 最二小判平成 16 年 4 月 23 日民集 58・4・959

⁵⁵ 基本権である定期金債権から毎期に生じる支分権としての債権であって、その毎期の間隔が 1 年以内のもの。

1. 5. 2 修繕積立金の算定・徴収

マンションを維持するためには外壁補修、防水工事、鉄部塗装を中心とした原状回復の工事や共用部の設備の工事を行わなければならない多額の費用がかかる。これを修繕工事等の実施時に一括で徴収することは、区分所有者に大きな負担を強いることとなる。場合によっては、費用不足のため必要な修繕工事等が行えず、建物等の劣化を進行させることとなり、あとで大きな負担が発生するおそれもある。このようなことがないように、将来予想される修繕工事等を計画し、必要な費用を算出した、長期修繕計画を作成する必要がある。この長期修繕計画は国交省によりガイドラインが作成されており⁵⁶、作成した計画をもとに管理組合から区分所有者に毎月請求する修繕積立金の金額を設定している。

修繕積立金の金額の算定にあたって、新築マンションの場合は、段階増額積立方式を採用している場合が大半である⁵⁷。段階増額積立方式とは当初の積立額を抑え段階的に積立額を値上げする方式である。これが原因で修繕積立金不足マンションが多数発生している。

修繕積立金の不足による値上げに伴い、修繕積立金に滞納が生じ始める可能性が増え、建物の維持管理や将来の大規模修繕の際に必要な資金が不足する危険性がある。修繕積立金の滞納により必要な大規模修繕の資金が不足する場合は、各戸から臨時徴収することになるが、滞納者が、追加で何百万円というまとまった金額の支払いに応じることは考えにくい。そのため、大半の場合は大規模修繕工事の不足費用を管理組合が金融機関から借り入れることになる。そして返済のため、工事後に修繕積立金は大きく値上げされる。そうすると、資産価値の減少が現実になり、富裕層など移転可能な人たちは資産価値が減ることを嫌って、そのマンションを譲渡する。このとおり、結果的に各区分所有者の資産価

⁵⁶ 国土交通省『長期修繕計画作成ガイドライン』<http://www.mlit.go.jp/common/001172730.pdf>

(最終閲覧 2019 年 12 月 25 日) 25 頁では「長期修繕計画の作成者（分譲事業者及び管理組合）は、本ガイドラインを参考として、長期修繕計画を作成し、これに基づいて修繕積立金の額の設定を行います。新築マンションにおいて、分譲事業者は、本ガイドラインを参考として、長期修繕計画（案）を作成し、これに基づいて修繕積立金（修繕積立基金を含む。）の額の設定を行います。これらに関しては、購入予定者に説明を行うことが必要です。また、作成した長期修繕計画（案）は、『推定修繕工事費内訳書』を含めて管理組合に引き渡すこと、及び総会（設立総会）において議決を行う場合に協力することが望まれます。

購入予定者は、提示された長期修繕計画（案）の内容について、本ガイドラインを参考としてチェックすることができます。既存マンションにおいて、管理組合は、長期修繕計画の見直し及びこれに基づく修繕積立金の額の設定に関する業務を専門家に委託（管理委託契約に含める場合を含む。）する際に、本ガイドラインを参考として依頼します。また、作成された長期修繕計画の内容を、本ガイドラインを参考としてチェックすることができます。長期修繕計画の見直し等の業務を受託した専門家は、その成果物に関して管理組合に説明を行うことが必要です。また、総会における議決に協力することが望まれます。」と記載されており、長期修繕計画の作成は管理組合の運営には必要不可欠なものである。

⁵⁷ 国土交通省『マンションの修繕積立金に関するガイドライン』9 頁において、「新築マンションの場合は、段階増額積立方式を採用している場合がほとんどで、あわせて、分譲時に修繕積立基金を徴収している場合も多くなっています。このような方式は、購入者の当初の月額負担を軽減できるため、広く採用されていると言われています。」との記載がある。

値が低下することとなる⁵⁸。

小括

管理組合は、区分所有法 3 条の規定により区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体として構成される。管理組合には管理者の定めがあり、管理規約で区分所有者が従うべきルールが定められており、管理組合総会及び理事会が開催されている。理事長は管理組合の代表として、総会及び理事会などの業務を統括する。総会の決議では多数決の原則が行われており、理事会及び総会にて財産の管理のための決議が行われている。以上のことから管理組合は、昭和 39 年最判で示されている 4 要件を満たしており、極めて高い団体性を有しているといえる。

管理組合は株式会社に近い運営がされているが、相違点として①債務の責任②営利か非営利かの違いが挙げられる。債務の責任について、株式会社は法人で抱えきれない債務を背負った場合、株主は出資額を限度とした責任のみを負い、株主はその債務について有限責任であるとされる。これに対し管理組合は、抱えきれない債務を背負った場合、区分所有者は区分割合に応じた債務を負う必要があり、区分所有者はその債務について無限責任であるとされる。

営利か非営利かの違いについて、普通法人は収益を増大させ企業価値を上昇させることによって株主が利益を得ることを目的とする営利団体であるのに対し、管理組合はマンション共用部の維持管理のみを目的とした非営利団体であり、非営利の団体であるから区分所有者から受けた金銭の使用目的について一定の制限を受ける。

また、管理組合はマンションを維持するために管理費と修繕積立金を徴収している。管理費と積立金はそれぞれ目的が異なることから別の会計に分けて処理することが求められている。修繕積立金に関して、段階増額積立方式が原因で修繕積立金不足マンションが多数発生している。この修繕積立金の資金不足が資産価値を下げるという特徴を有しており、組合財産の貯蓄状況は区分所有者の資産価値にも影響するということが確認できた。

2. マンション管理組合の租税判例

2. 1 租税判例の整理

マンション管理組合の租税判例として 2 つ検討する。1 つは、携帯基地局の敷地賃料について、管理組合が人格のない社団等として行った収益事業であると判断され管理組合に対し法人課税がされるべきであると示された、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日、東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決である。この判決を主軸として管理組合を主体とした収益事業の課税方法について検討する。もう 1 つ

⁵⁸ 一般社団法人リスクマネジメント協会「マンション購入におけるリスクマネジメント」
<https://www.arm.or.jp/pdf/resource/ronbun/2004/2004-3-26.pdf> (最終閲覧日 2019 年 1 月 27 日) 162 頁にて管理組合運営の財源(管理費、修繕積立金、駐車場使用料、共有部分使用料など)の確保。修繕積立金の有無、積立額の多寡こそ、マンションの快適性と流動性(資産価値)を維持するための基本要素。積立金不足は、そのマンションの将来にとって致命傷と述べられている。

は、区分所有者であるビルの管理運営会社が、管理組合に支払っていた管理費が課税仕入れに認められなかった大阪地裁平成 24 年 9 月 26 日、大阪高裁平成 25 年 4 月 11 日判決である。この判決ではマンション管理組合の性質及び管理費の性質について触れられており、判決でどのような考え方をしているか検討する。

2. 2 東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決

2. 2. 1 事案の概要

この判決は、管理組合である原告が、マンションの共用部分及び敷地の各一部を賃貸した収益に係る法人税等について、その収益は各区分所有者に即時かつ最終的に帰属し、原告にはその収益に係る所得が生じていないとして平成 24 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の各事業年度の法人税並びに平成 25 年 6 月期及び平成 26 年 6 月期の各課税事業年度の復興特別法人税についてそれぞれ更正の請求をし、平成 22 年 6 月期及び平成 23 年 6 月期の各事業年度の法人税についてそれぞれ更正の申出をしたところ、処分行政庁から、本件各更正の請求についてはそれぞれ更正をすべき理由がない旨の通知処分等をうけたことから、これらの取消しを求める事案である。

2. 2. 2 前提事実（管理規約）

本件区分所有者は、区分所有法 3 条に規定する規約として「管理組合規約」（以下「本件規約」という）を定めているところ、本件規約には要旨次のとおりの定めがある。

- ①本件規約 2 条に定める目的⁵⁹を達成するため本件区分所有者全員をもって団体を構成し、これを「A」管理組合と称し、事務所を「A」内に置き、別途いかなる形においても他の管理組合を形成しない。(1 条 1 項)
- ②本件規約は区分所有法 30 条に定める「規約」とする。(3 条)
- ③区分所有法 25 条に定める管理者は原告の理事長とする。(4 条)
- ④本件マンションの敷地、共用部分及び付属施設（以下、共用部分及び付属施設を併せて「共用部分等」という。）は、本件区分所有者全員の共有とする。(8 条)
- ⑤本件区分所有者は、区分所有者となったとき当然に原告の組合員となり、区分所有者でなくなったときその資格を喪失する。(31 条)
- ⑥原告は、〔1〕本件マンションの敷地及び共用部分等の維持管理に関する業務、〔2〕その敷地及び共用部分等の変更、処分等に関する業務、〔3〕その敷地及び共用部分等の管理に関する会計業務、〔4〕原告の総会及び理事会において決議された事項に関する業務等を行うものとされ、上記〔2〕の業務には、(a)敷地及び共用部分等の変更、処分及び大規模修繕に関する業務並びに(b)敷地及び共用部分等の売却、担保提供その他の権利の変動に関する業務が含まれる。(32 条)
- ⑦原告の役員は 4 名の理事及び 1 名の監事とし総会で選任する。(36 条 1 項) 理事の互選により理事長 1 名等を選任する。(同条 2 項)
- ⑧理事長は、原告を代表し、原告の業務を執行する。(41 条 1 項)
- ⑨原告の会計年度は、毎年 7 月 1 日から翌年 6 月 30 日までの 1 年間とする。(62

⁵⁹ マンション並びにその敷地及び付属施設の管理等を行うこと。

条)

⑩原告の収入は共益費その他とし、原告の支出は本件マンションの敷地及び共用部分等の管理、修繕等に要する費用とする。(63条)

2. 2. 3 前提事実(契約の概要)

原告は、平成22年にドコモと屋上部分のアンテナ一式、配線スペース等一式に要するスペースを賃貸する契約を結んだ。この際の契約書には「A管理組合 理事長G」と記名され、理事長印が押捺されている。その後、平成25年のドコモとの契約に伴い平成22年の契約は失効する。平成25年にはドコモと同等の条件で契約を結んでおり、その契約書には「A管理組合 理事長H」と記名され、理事長印が押捺されている。

また、北陸電力株式会社は、平成3年4月以降、本件マンションの敷地に電柱を設置するためにその敷地を使用することの承認を受け、有償でこれを使用している。平成13年電柱等設置承認書では、「A管理組合 理事長J」と記名され、理事長印が押捺されている。

本件ドコモと北陸電力との契約に基づく設置料等、賃料または土地の使用料の収入については、「A管理組合 理事長○○○○」名義の普通預金口座に振り込まれ、原告の管理費会計における「雑収入」として経理処理がされており、各会計年度の予算案及び決算の収入に含まれ、いずれも定期総会の決議に付され承認を受けている。

本判決における争点は3つ挙げられているが、本論文としては①原告が法人税法2条8号に規定する人格のない社団等に当たるか、②本件各ドコモと北陸電力との契約に基づく共用部分等の賃貸が原告の行う収益事業に当たり、原告について収益事業から生じた所得が存在するといえるかの2点を取り上げる。

2. 2. 4 裁判所の判断(人格のない社団等に当たるか)

本判決では、人格のない社団等が民事実体法における権利能力のない社団と同義に解されるとして、昭和39年10月15日最判⁶⁰の4つの判断基準に従って検討している。すなわち、①団体としての組織を備え、②多数決の原則が行われ、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、④その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものが人格のない社団等に該当すると解されるとしている。

この4要件に本件管理組合を当てはめた場合、「しかるところ、(1)前提事実及び証拠によれば、原告は、本件マンション並びにその敷地及び付属施設の管理等を行うことを目的として、本件区分所有者全員によって構成される団体であり、本件マンション内に事務所が置かれているほか、本件規約所定の議決事項について議事を行うために総会が開催され(本件規約46条～56条)、役員として4名の理事及び1名の監事が総会により選任され(本件規約36条1項)、理事の互選で選任される理事長は原告を代表し、原告の業務を執行するものとされ(本件規約36条2項、41条)、また、理事をもって理事会が構成されて所定の業務

⁶⁰ 最一小判昭和39年10月15日(民集18・8・1671)

を行うものとされている（本件規約 57 条～61 条）ことが認められ、これによれば、原告は団体としての組織を備えていると認められる。また、(2)組合員は住戸 1 戸につき 1 議決権を有し、総会の議事は出席組合員の議決権の過半数で決するなどとされており（本件規約 50 条、53 条）、原告においては多数決の原則が行われているものと認められる。さらに、(3)本件マンションの区分所有権の譲渡等によって本件区分所有者につき変更があった場合でも、新たに区分所有者となった者は当然に組合員となるものとされており（本件規約 31 条）、構成員の変更にもかかわらず原告という団体そのものが存続するものと認められる。加えて、(4)上記のとおり、原告の理事長が原告を代表し、原告の業務を執行するものとされている上、本件規約において、総会の開催時期、招集手続や議決に関する事項が定められ（本件規約 46 条～56 条）、共益費（本件マンションの敷地及び共用部分等の管理に要する費用）の負担や会計に関する定めも置かれている（本件規約 25 条～30 条、62 条～68 条）ことなどから、代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものと認められる。」としており、4 要件を満たすことから法人税法上の人格のない社団等に当たるものというべきであるとしている。

また、原告が権利能力のない社団の成立要件として、上記の 4 要件以外にも、⑤その財産は各構成員に直接帰属するのではなく、団体事態に帰属し、⑥債務について、会費のほか規約によって負担した以上の責任を負わないことを要件とすべきである旨、昭和 48 年 10 月 9 日最判⁶¹を根拠として主張している。

これに対し裁判所は「権利能力のない社団が法人格を有するものでない以上、当該社団の財産が団体自体に法的に帰属することを要件とすることは背理であり、仮に原告の主張がそのようなことをいうものであるとすれば明らかに理由がない。また、原告は、上記の主張の根拠として、権利能力のない社団の代表者が社団の名においてした取引上の債務は、その社団の構成員全員に一個の義務として総有的に帰属するとともに社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は、取引の相手方に対し、直接には個人的債務ないし責任を負わないと解することが相当である旨判示した最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決・民集 27 卷 9 号 1129 頁を指摘する。しかし、昭和 48 年最判の上記の判示は、権利能力のない社団の成立要件について述べるものではなく、社団の組織上の複数の要素のみを挙げて権利能力のない社団の成立要件を判示した昭和 39 年最判の内容を変更するものではないことが明らかである。また、昭和 39 年最判の定める成立要件に従うと権利能力のない社団として認められる団体のうち、一定の類型に属するものについて、法令の規定を設けることにより、当該団体の活動により形成された財産の構成員への帰属の在り方についていわゆる総有的な所有の形態とは別異の形とする旨を定めたり、当該社団の活動により生じた取引上の債務に関する構成員の責任についていわゆる有限責任にとどまらない旨を定めることができないとすべき理由も見出し難いから、昭和 48 年最判の判示の射程は、そのような法令の規定の適用対象とされる権利能力のない社団については及ば

⁶¹ 最一小判昭和 39 年 10 月 15 日判決（民集 18・8・1671 頁）

ないことが明らかであり、結局、昭和 48 年最判は、権利能力のない社団における取引上の権利義務関係についての原則的な規律について判示をしたものか、あるいは、当該事案で問題となった特定の権利能力のない社団について判示したものにすぎないと解することができる。」と述べている。

また、原告は、理事長が管理者であり、管理者は区分所有者を代理し、管理者の行為によって負担する団体の債務について区分所有者は無限責任を負うところ、このように管理者による管理によって生じる関係は、民法上の組合と一致し、権利能力のない社団ではこのような法律関係を説明することができないことを根拠に原告が民法上の組合であり、民法上の組合であれば、本件区分所有者の関係も合有であるという旨を主張している。

これに対して裁判所は、「民法上の組合は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約するという組合契約（民法 667 条）によって存立するものであるところ、本件全証拠によっても、原告の設立に当たり、設立当時の本件区分所有者が出資をして共同の事業を営むことを互いに合意した事実は認められず、原告の存立の根拠が組合契約にあるということとはできない。…区分所有法上の管理者は、その職務に関し区分所有者を代理するものとされているところ（区分所有法 26 条 2 項）、区分所有者が全員で建物等の管理を行うための団体を構成し、管理者がその団体の行う管理業務の執行者であることを前提とすれば、ここでいう代理は、個々の区分所有者との関係に着目した個別的代理ではなく、団体（区分所有者全体）のための代理を意味すると解されるものであるから、区分所有法上の管理者が区分所有者の団体を権利能力のない社団と捉えることの妨げになるものということとはできない。また、区分所有者が区分所有法 29 条 1 項に基づく無限責任を負うとされていることが、区分所有者の団体が権利能力のない社団であることと矛盾するものでないことも上記ア⁶²で判示したとおりであって、原告の指摘するその余の点も、原告が民法上の組合であることを基礎付ける事情には当たらない。」と述べている。

2. 2. 5 裁判所の判断（収益事業から生じた所得が存在するか）

本件の各賃貸の事業主体について、①各契約について、本件区分所有者全員のために管理組合を当事者として締結されたものである②管理規約に本件マンションの敷地及び共用部分等の変更、処分等に関する業務が原告の業務の一つとして掲げられており、本件各賃貸は原告の業務に含まれる③各締結に先立ち、それぞれ原告の総会の決議によりその締結が承認されている④賃貸収入が原告の理事長名義の預金口座に振り込まれ、原告の「管理費」会計における「雑収入」として経理処理がされている⑤各期間の総会において、各賃貸収入を含めたもので予算案及び決算の承認決議がされている⑥各賃貸収入に相当する金額は各期間で各区分所有者に対して直ちに個別的に分配がされるように処分されたことを認めるに足りる証拠はないことを理由として、「各賃貸は、権利能力のない

⁶² 昭和 48 年最判は、権利能力のない社団における取引上の権利義務関係についての原則的な規律について判示をしたものか、あるいは、当該事案で問題となった特定の権利能力のない社団について判示したものにすぎないと解することができる。

社団である原告が団体として行う活動としての実質を有するものといえるから、法人税法上、原告が不動産貸付業という収益事業を行っていることを認めるのが相当であり、このように原告が主体となって行われた収益事業から生じた収益である本件各賃貸収入は、それが原告の団体としての活動目的に沿うよう管理・保管されていることも勘案すれば、原告の所得（法人税法5条、7条参照）を構成するといふべきである。したがって、原告は、本件各事業年度における本件各賃貸収入による所得について、法人税を納付する義務を負うこととなる」と結論付けた。

原告は、本件各賃貸は本件区分所有者が管理者としての理事長を代理人として行っている本件区分所有者の収益事業であって、原告の収益事業ではない旨主張しているが、「原告の理事長は区分所有法25条に規定する管理者としての地位を有するものとされ...、区分所有法26条2項に基づき、その職務に関して本件区分所有者を代理する権限を有するところ、...ここでいう代理は、個々の区分所有者との関係に着目した個別的代理ではなく、団体（区分所有者全体）のための代理を意味すると解されるものである。そうすると、原告の理事長が区分所有法上の管理者として本件区分所有者を代理する権限を有するからといって、原告という団体を捨象し、本件区分所有者である個々の区分所有者が直接的に収益事業を行っているとは解さなければならないというものではない。そして、本件各賃貸が、原告が団体として行う活動としての実質を有し、法人税法上、原告が収益事業を行っていることを認められることは、...判示したとおりである。したがって、この点に関する原告の主張は採用することができない。」と判断をしている。

また、各賃貸借契約に係る賃料は対象不動産の所有者である区分所有者が取得すべきものであるという原告の主張に対して、「区分所有法19条は、共用部分から生ずる利益については規約に別段の定めがない限り各共有者がその持分に応じて収取すると定めるにとどまり、その『収取』が即時かつ最終的であることまでを定めるものではない。また、原告における規約（本件規約）上、総会において、決算の承認を議決することとされており、本件各賃貸収入を『管理費』に組み入れる決議が行われれば、それは、以後、共用部分等の管理に係る管理費を構成する特定の費用（本件規約27条）に充当されることとなり、原告の構成員は直ちにその払戻しを求めることはできず、本件各賃貸収入はいわば団体的な拘束を受けることになるのであり、このような取扱いは、区分所有法19条の規定に反するものとは考えられない。これらの点は、建物の敷地から生ずる利益についても同様である（区分所有法21条）。また、そもそも、法人税法が、人格のない社団等を法人とみなし、収益事業を行う場合等に法人税を課税することとした趣旨は、人格のない社団等であっても、一つの意思の下に統一体として活動を営み、その活動を通じて収益を上げているのであれば、その活動の実質は法人と異なるものといえ、そのような場合には、法人が法人税を負担することとの権衡上、人格のない社団等も法人と同様に法人税課税に服すべきものとし、租税負担の公平を図る点にあると解される。すなわち、法人税法は、人格のない社団等が民事実体法上は権利義務の帰属主体たり得ないにもかかわらず、その活動の実質に鑑み、これを法人とみなし、納税主体として捕捉するという立

法技術を採用したものである。したがって、人格のない社団等の行う活動が団体の活動としての根拠と実質を有し、その活動を通じて収益を上げているといえる場合には、法人税法上は、当該人格のない社団等が収益事業を行っているものと認め、当該収益事業によって生じた収益は当該人格のない社団等の所得を構成するものとして法人税を課することができるものであって、その収益が民事実体法上の評価としては最終的に構成員に帰属することになるとしても、そのことは、人格のない社団等に対する法人税課税の妨げとなるものではないというべきである」として反証している。

さらに、原告による、実質所得者課税の原則を根拠に、各賃貸料収入については、マンションの共用部分又は敷地という資産から生ずる収益を実質的に享受する区分所有者に対して課税すべきという主張については、「実質所得者課税の原則を定める所得税法 12 条、法人税法 11 条は、『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人』である場合に適用される規定であるところ、法人格のない原告には収益が法律上（民事実体法上）帰属することもないのであるから、上記各条文は本件に適用されるべき基礎を欠くものといわざるを得ないし、少なくとも、法人格を有する者と有しない者との間の収益の帰属の判定を、上記各条文及びそれに関連する通達の規定に従って直接的に規律することは相当ではない。この点を措くとしても、本件各賃貸収入は、区分所有法上、区分所有者全員によって当然に構成されることになっている団体である原告が、団体において定められた手続による意思形成を経て、団体名義の契約を締結して、不動産貸付業という収益事業を行ったことによって生じたものであり、原告の構成員から分離されて、原告において管理・保管され、共用部分の管理等を行うことを目的とする団体である原告の活動のために費消されることが予定されるものとなっていることは…判示したとおりであるから、本件各賃貸収入に係る収益を享受する主体は、原告を構成する個々の区分所有者ではなく、団体である原告であると評価することは十分に可能である」と判断をし、原告の主張を斥けた。

2. 3 東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決

この判決では、第一審の判決を相当とすると判断したうえで、控訴人の主張に対する判断を付加している。まず、控訴人の管理組合が共用部分、敷地等の所有権は個々の区分所有者に帰属しており、発生する収益は区分所有者が持分に応じて収受すべきものであり、管理組合には帰属していないとの主張に対して、地裁で認定された事実を前提として、「本件各賃貸借契約は、権利能力なき社団の代表者である理事長が、社団の名で締結したものであり、その効果は、社団の構成員全員に総有的に帰属し、その収益も、社団の規約にしたがって、構成員の総会における団体的承認を受けながら管理、運営されているものと認められる。したがって、個々の区分所有者の個人財産とは異なり、管理組合の団体的規律にしたがう性質のものであって、法人税法 3 条が、人格のない社団等を法人とみなして、法人税法の規定を適用すると規定しているところに照らせば、『法人とみなされる人格のない社団等』に帰属する収益と評価しうるものといえる。」と判断している。

また、控訴人は、本件各賃貸借契約の契約当事者について、控訴人ではなく本件区分所有者である旨主張しているが、「管理組合の決議は各区分所有者の全員が委任の内容を区分所有法上の集会で合意しているだけであって、個々の区分所有者の合意であり、団体の決議ではないと主張する。しかしながら、前記の事実関係に加え、控訴人の総会の決議は、共有持分の多寡にかかわらず住戸1戸につき1議決権（住戸1戸に2名以上の組合員が存在する場合でも同様）とされ、共有持分に応じた議決権の行使が制約されているから、これを各区分所有者個人の集合体の意思決定とみなし得るかは疑問がある」と判断している。

2. 4 大阪地判平成24年9月26日、大阪高判平成25年4月11日

この判決では、原告がビルの管理運営会社であり区分所有者として賃貸していた。管理組合に対して支払う管理費については、原告が借入人から徴収したうえで一部を負担し支払っており、この管理費について、役務の提供に対する反対給付として支払われたものではないとして、課税仕入れに係る対価であるとは認められなかった。大阪地裁平成24年9月26日判決では管理費について「本件各管理費は、本件各管理組合が行う本件各ビルの共用部分の管理等に要する費用であるところ、原告の負担額は、本件各ビルの共用部分の使用収益の態様や管理業務による利益の享受の程度と直接関係なく、団体内部において定めた分担割合に従い定まるのである。そして、原告は、本件各管理組合に対して共用部分の管理を現実に委託したか否かに関係なく、また本件各管理組合が行った具体的な管理行為の内容如何にかかわらず、本件各管理費の支払義務を負うものであり、本件各管理組合の管理行為と引換えに本件管理費を支払っているものでもない。そうすると、原告は、本件各管理組合に対して本件各ビルの管理業務を委託したことを根拠に本件各管理費を支払っているのではなく、本件各管理組合の構成員の義務として、本件各管理費を支払っているものというべきである」「...上記のとおり、管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引であって、管理業務委託の対価ということはできない。」と、管理組合が人格のない社団等であるとしても、区分所有者との関係では内部的関係として、区分所有者の費用の支払先としての独立性を否定している。この点において、東京地裁平成30年3月13日判決、東京高裁平成30年10月31日判決と大阪地裁平成24年9月26日判決、大阪高裁平成25年4月11日判決とでは整合的によむことができず、国側の姿勢に一貫性がないものと写らざるを得ないであろうという主張も存在する⁶³。

小括

東京地裁平成30年3月13日判決と東京高裁平成30年10月31日判決では、所得税法2条1項8号及び法人税法2条1項8号に規定する人格のない社団等の該当性と所得税法12条・法人税法11条に規定する実質所得課税の原則につ

⁶³ 長島弘「マンション共用部分等を賃貸した場合の収益の帰属」税務事例51(6)(2019)44頁にて批判がなされている。

いて争点となった。この判旨からは、賃貸借契約を理事長の名前で締結せず、区分所有者の収入であるとして契約を締結すれば違う結果になったのかという疑問が残る。

また、総会で個人の収入である旨を決議することも同様である。この判決では管理組合に法人税課税するか、区分所有者に所得税課税するかについて人格のない社団等の該当性でしか判断をしていない。人格のない社団等に該当することから法人税課税であると結論付けている。実質所得課税の原則の観点から、マンションの共用部分又は敷地という資産から生ずる収益を実質的に享受する区分所有者に対して課税すべきという主張について、所得税法 12 条の条文の「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人」である場合に適用される規定であるとして「法律上帰属」のない管理組合には適用できない旨判示している。

これに対して、法律上帰属がある者さえ、実質的に判断すべきというのであるから、法律上帰属がないならばなおさら、そのようにみるべきではないと考えるべきものと思われるとの意見がある⁶⁴。次章より、争点となった人格のない社団等の該当性と実質所得課税の原則について検討を行う。

3. 人格のない社団等と民法上の組合

3. 1 税法上の人格のない社団等の取り扱い

3. 1. 1 所得税法上の規定

所得税法 2 条 1 項 8 号及び法人税法 2 条 1 項 8 号は人格のない社団等の定義について「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。」と規定する。さらに、法人税法 3 条及び所得税法 4 条は「人格のない社団等は、法人とみなして、この法律（別表第二を除く。）の規定を適用する。」として、税法上は法人とみなされ、法人税が課税されると規定されている。

所得税法 2 条 1 項 8 号の解釈において、課税実務では、所得税基本通達 2-7《法人でない社団又は財団の代表者又は管理人》を用意している。同通達は、「法人でない社団又は財団について代表者又は管理人の定めがあるとは、その社団又は財団の定款、寄附行為、規則、規約等によって代表者又は管理人が定められている場合のほか、その社団又は財団の業務に係る契約を締結し、その金銭、物品等を管理するなどの業務を主宰する者が事実上あることをいうものとする。」とした上で、「したがって、法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのないものは通常あり得ないことに留意する。」と通達している⁶⁵。

また、所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》は、「法第 2 条第 1 項第 8 号に規定する法人でない社団とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有し統一された意思の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいい、次に掲げるようなものは、これに含まれない。」として、①民法 667 条《組合契約》の規定による組合及び②商法第 535 条《匿名組合契約》の規

⁶⁴ 長島弘、前掲注 63、43 頁

⁶⁵ 法人税基本通達 1-1-3《人格のない社団等についての代表者又は管理人の定め》も参照

定による匿名組合を通達する。組合と社団の二分論は崩壊したにもかかわらず、税法上は組合と社団が峻別されている⁶⁶。

3. 1. 2 沿革

租税法において、人格のない社団等に関する取扱いが初めて設けられたのは、昭和 23 年施行の取引高税を別とすると、昭和 25 年改正の相続税法 66 条 1 項、昭和 32 年改正の法人税法・所得税法においてである。

人格のない社団等は、租税法上の明文規定が設けられる以前から、一個の社会的組織として存在していたが、所得税法及び法人税法の課税を免れていた⁶⁷。規定が設けられる前の課税実務としての課税の方法として、次の諸説が説かれていた。①人格のない社団それ自体を、法人税法上の納税義務の主体とみて、課税する方法②理事その他代表者個人を所得税法上の納税義務の主体として課税する方法③個々の構成員を所得税法上の納税義務の主体とみて課税する方法である⁶⁸。このような中であって、当時の課税実務においては、まず、人格のない社団のうちの組合的なものについては、その所得は構成員に分属しているとの理解から、匿名組合におけると同様、いわゆるパススルー課税である各構成員の所得(③)として課税を行っていた⁶⁹。それ以外の人格のない社団に対しては所得税法上の解釈は必ずしも明確とはいえなかったが、一応代表者又は管理人の定めがあるものについては、当該社団又は財団を一個人として、その代表者又は管理人の名義で課税する(②)という方策がとられていた⁷⁰。①の方式が取られていなかった理由として法人税法上の納税義務者の主体は法人格を有するものと規定されており、法人格のない人格のない社団は納税義務者から除外される、と

⁶⁶ 兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』愛媛大学法文学部総合政策学科(2012)131頁にて、「権利能力なき社団のうち特定非営利活動を行う団体に対しては、NPO法によって法人格を認めた。非営利・非公益目的の団体は、中間法人法(2001年成立)によって法人格を取得できるようになった(中間法人は、公益法人制度改革の中で一般社団法人・財団法人の類型に取り込まれ、廃止された)。したがって、権利能力なき社団を広く認める必要性は減少してきたと言えよう。民法成立後一世紀を経て、公益法人制度が改正されたことに伴い、民法34条がネックとなって主務官庁から公益法人の許可を受けることができない非営利団体という類型もなくなった。一般法人法の要件を満たす一般社団法人・財団法人は、全て認可を受けることができる仕組みに変わった。中間目的ではあるが、あえて営利(剰余金分配)にこだわる任意団体は、会社法施行(2006年5月)によって法人設立の壁が低くなった株式会社に組織変更することも容易になった。

このように民事法上の法人区分の概念が流動化したにもかかわらず、税法における所得課税と法人課税とのメルクマールを私法に依存しすぎている状態が続いている。組合と社団の二分論は崩壊したにもかかわらず、税法上は組合と社団が峻別されている。」と述べられており、民事法上と税法上との解釈の乖離を指摘している。

⁶⁷ 後に社団を利用し課税逃れをしたいわゆる「ねずみ講事件」がある

⁶⁸ 佐藤孝一「人格のない社団の成立要件についての一考察—類型論による租税法解釈の一展開として—」税務大学校論叢(18)(1987)171-172頁

⁶⁹ 第26回国会参議院大蔵委員会会議録(17)3頁

⁷⁰ 中川善之助・他(座談会)「人格のない社団・財団の課税をめぐる」税経通信12(7)(1962)199頁

解せざるを得ず、法律の規定からは①の方式によることが困難であった⁷¹

このような事情のもと、以前は民法上の組合の規定を適用すべきであるとされたが、それが組合のように個個人のたんなる集合ではなく、それをこえた独立の存在であることが社会的にも認められるようになり、法人格のない点を除いては、できるだけ社団法人又は財団法人と同様に扱うべきであるとされるようになってきた⁷²。これに昭和 30 年代初頭の「労音訴訟」もあって、社会的実体を有する権利能力なき社団に対し、課税上の主体化をする必要性が増してきた。

昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会を受け、この臨時税制調査会答申では人格のない社団等に対する課税として、「人格のない社団又は財団の所得、及びこれら社団、財団から分配される所得に対する課税関係は、現行法では明らかでない。…これら人格のない社団、財団の中には、貸切自動車業、物品販売業、興行業等を営む者があり、一般の企業との間に課税上の不均衡が生じているばかりでなく、その他の所得に対する課税についても、全般的に現行税制の抜け穴となっている。人格のない社団、財団の所得をめぐる課税関係は、賦課徴収両面を通じ、法的にはなほ複雑であり、一概に解決できないであろう。西ドイツの税制のように、人格のない社団、財団を法人税の納税義務者とし、これに一般法人と同様の課税を行うことも一つの解決策ではあるが、社会に無数に存在する数多の人格なき社団、財団に、一律に法人税課税を行うことが適当であるか、また可能であるかという点についての疑問なしとしない。

当調査会は、政府が法律的、技術的にし細に検討を加え、この問題に適切な解決を与えて現行税制の欠陥を除去することを期待する。」⁷³と答申をしている⁷⁴。

その後、昭和 32 年第 26 回国会において人格のない社団等に対する課税関係の明確化を目的とする法律案が提出され、可否成立し、所得税法及び法人税法において明文の規定が設けられた。

その後、昭和 38 年 12 月の所得税法及び法人税法の整備に関する答申では、「人格のない社団等については、非収益事業から生ずる所得を非課税とする理由は、課税するとした場合の執行上の問題とその実益が考慮されているものと考え、その団体の性格等からみて収益事業の範囲を必ずしも公益法人の場合の範囲と同一にする必要はないと認められるので、現在非収益事業とされて

⁷¹ 佐藤孝一、前掲注 68、173 頁

⁷² 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（1961）66-67 頁及びその説明で当時の改正の経緯について説明されている

⁷³ 税制調査会「昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申」（1961）224 頁

⁷⁴ 同答申は、「これら人格のない社団、財団は法人税の納税義務者とされていながら、その所得について法人税を課されず、またその代表者に対して個人所得税を課すこともほとんど行われていない。徴収に関する規定も不備であり、これら社団、財団に関する課税は、事実上ほとんど行われていない状況である。…また、これら社団、財団からその構成員等が受ける所得は、その所得種類が必ずしも明らかでない。たとえば、社団の有する株式の配当がその組合員に分配されたときは、配当所得とすべきであり、社団の事業収益が構成員に分配されたときは、社団に法人税が課税されていないから事業所得とすべきであろうが、解釈も明らかでなく、また実際上も、分配された所得が社団、財団のどの所得から分配されたかを明らかにすることは困難な場合が多い。」と指摘している。

いるものであっても、資産の譲渡所得等発生事例の多いものについては、これを課税所得に含める方向で検討することとする。」⁷⁵と答申している。これを受けて昭和40年の所得税法及び法人税法の全文改正において、収益事業を営むか否かにかかわらず、人格のない社団等が、所得税法及び法人税法の全編を通じて「法人とみな」されることになり、その納税義務者としての主体性が拡充され、現在に至っている⁷⁶。

3. 1. 3 借用概念論

租税法上の人格のない社団等という定義を、私法に言う「権利能力なき社団」の定義と同義に解するというのが通説的な立場である⁷⁷。しかし、私法とはいっても、民法にも商法にも権利能力なき社団についての実定法上の定義があるわけではなく、実定法上の定義としては民事訴訟法に規定があるのみとされている⁷⁸。

ねずみ講事件控訴審福岡高裁平成11年4月27日判決は「被控訴人らは、民事実体法上の人格のない社団と税法上の『人格のない社団等』（法人税法4条ただし書）とは異なる概念である旨主張する。しかしながら、税法上の人格のない社団等の概念も、当該社団が社会的に実在することに着眼し、権利能力のない社団として認知された民事実体法上の概念を借用した上、納税主体をこのような社会概念に準拠して補足しようとするものであるから、民事実体法上の人格のない社団の概念と同義に解するのが相当である。」と判示している⁷⁹。

この借用概念について、統一説、目的適合説、独立説の3つに分類できるといふ見解がある⁸⁰。これに対し村井正教授は、学説の状況について、統一説と目的適合説に大別できると述べている⁸¹。その中でも学説では統一説が通説とされてきた。

しかし、ヤフー事件判決において不当性の基準につき、「経済的合理性基準」のほか、「趣旨・目的基準」を採用して、それに違背する組織再編成の行為は、

⁷⁵ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963）66頁

⁷⁶ 佐藤孝一、前掲注68、177頁

⁷⁷ 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、2002）198頁、新井益太郎監修『現代税法の基礎知識〔七訂版〕』（ぎょうせい、2007）45頁などを参考

⁷⁸ 酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(上)」税経通信64(1)（2009）60頁

⁷⁹ 酒井克彦、前掲注78、60頁にて、この判示に対し、「概念を借用するというからには、多くの場合は、同様の文言であることが出発点となるが、ここでは、借用概念論を展開する前にその用語が異なる点に関心を寄せるべきではなかろうか。この点、判示は税法上の『人格のない社団等』は、『権利能力のない社団として認知された民事実体法上の概念』を借用していると判示しており、その用語の違いを乗り越え、かようなケースについても借用概念論に包摂しているのである。」と述べられている。

⁸⁰ 金子宏『租税法 第二十一版』（弘文堂、2016）119頁

⁸¹ 村井正『現代租税法の課題』（東洋経済新報社、1973）49-50頁にて「おおまかにいって、同一概念の法域間での意味内容のちがいを認めない、概念の絶対性をとる立場と、右のちがいを認める結果、同一概念の相対性を支持する立場とに大別することができるであろう。特に右のうち、後者の考え方の背景には、租税法の固有の目的なり、解釈原則の存在が観念され、そうした目的、原則の果たす機能を積極的に評価する観点（目的論的解釈）が認められる。」と述べている

租税回避行為に該当するとしたものであるが、それは、組織再編成における「租税回避行為」の概念は、従前の租税回避行為の概念とは異質なものであるということ宣言したものに他ならない。この判決において税法の規定の趣旨・目的を重視するという点で税務訴訟に大きな影響を与えた。

3. 1. 4 所得税法の定義と権利能力なき社団の成立要件

法人税法 3 条は人格のない社団等は法人とみなして、法人税の規定を適用するとしている。その理由は、その財産が構成員の総有に属し、意思決定が多数決の原則でなされ、構成員は全員が有限責任である等、組合に比して団体性が強いという点にあるとされている⁸²。

所得税法 2 条 1 項 8 号は法人格のないことのほか、代表者又は管理者の定めがあると規定しているところ、このような規定は、民事訴訟法 29 条、実用新案法 2 条の 4、行政不服審査法 10 条、特許法 6 条などの規定と同様である。

かかる規定の仕方は、民法上の権利能力なき社団に対する考え方と同様の理解と考えられる。例えば、最高裁昭和 39 年 10 月 15 日第一小法廷判決（民集 18 卷 8 号 1671 頁）は、「法人格を有しない社団すなわち権利能力のない社団については、民訴 46 条がこれについて規定するほか実定法上何ら明文がないけれども、権利能力のない社団といいうるためには、団体としての組織を備え、そこには多数決の原則が行われ、構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、しかしてその組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものでなければならないのである。」と説示する。

すなわち、権利能力なき社団の要件として、①団体として組織を有すること、②多数決の原則が採用されていること、③団体そのものの継続性があること、④代表の方法、総会の運営や財産の管理等が定められていることなどを挙げている。

なお、この最高裁判決が示した判断はその後の判決でもしばしば採用される基準であり、いわゆる熊本ねずみ講事件控訴審福岡高裁平成 2 年 7 月 18 日判決（訟月 37 卷 6 号 1092 頁）においても引用されている⁸³。

3. 1. 5 税法上の人格なき社団等の問題点

人格のない社団等の借用概念の用いられ方について、水野忠恒教授は「民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財

⁸² 兼平裕子、前掲注 66、120 頁

⁸³ 酒井克彦、前掲注 78、61 頁において「かかる基準を要件として権利能力なき社団が認められるとするのであれば、同様の規定が租税法上の『人格のない社団等』にあってもよさそうである。にもかかわらず、所得税法は上記のとおり、法人格がないことと代表者や管理者の定めがあることをもって、人格のない社団等と規定しているのである。…私法の借用概念であるとするれば、私法上の学説も承認した上で借用される必要があると考える。」とした上で、民法上の学説を承認しなければならないが、民法の学説は既に社団・組合二分説に対して批判論を展開しており、所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》は依然として、社団・組合二分説を採用していることから、現代的には通達は民法の借用概念統一説に立ってはいないことになるとはなかろうかと述べており、この判示を用いて現在の規定の問題点を指摘している。

産の団体への帰属の有無であるのに対して、所得課税においては、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかという相違があると考えられる。」⁸⁴と述べている。すなわち、民法での社団の目的と、税法における社団の目的は異なり、必ずしもその該当要件が一致しないと考えられる。また、権利能力なき社団に該当するか否かの事実認定が難しいにもかかわらず、法人税法が私法上の解釈に依存しすぎている点も問題があるとの指摘もある⁸⁵。

ねずみ講事件高裁判決（平成2年7月18日第一次訴訟）では、法人格の意義を①取引の主体や、②訴訟当事者能力とともに、③破産等の場合の責任財産の独自性に求めている。責任財産を分離するのは、法人格の持つ重要な法技術の一つである。そして、権利能力なき社団の財産は、社団を構成する総社員の総有に属する以上、法人税の課税対象に取り込まれることになる。

最判昭和39年10月15日に示された4要件による権利能力なき社団の成立基準では、ともに法人格を持たない人的集合である「権利能力なき社団」と「組合」との区別が曖昧であるとの批判がある。その点につき、両者を分ける基準は「財産の独立性の有無」にあると考えられている⁸⁶。

権利能力なき社団の財産は、構成員に総有的に帰属し、団体資産の所有権の帰属を否定される。債務についても、社団の総有財産だけが責任財産となり、構成員の責任は有限責任である。

一方組合では、各組合員は脱退に際し、持分の払戻しを受けることができる（民法681条）が、組合員は組合の債権者に対し、無限責任を負う。すなわち、各組合員の財産とは区別された独立の組合財産というものを観念することができない。組合財産が総組合員の合有となる組合に対し、法人として課税できない以上、各組合員に対し個人として所得課税を行うしかない⁸⁷。

「ねずみ講事件」一次訴訟・二次訴訟においては、権利能力なき社団を類型としてとらえ、租税法的観点から修正を加えることによって、人格のない社団に該当するか否かに関する結論が、各審によって、全く異なる判決となった。それは、民事法上の権利能力なき社団が多義的になってきている状況も一因となっている。端的に言えば、普通法としての柔軟性を有する民商法において、すなわち、基本的出発点において、その意義が明確でない概念が租税法に借用されている

⁸⁴ 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）398頁

⁸⁵ 兼平裕子、前掲注2、164-165頁にて、「ねずみ講事件の第一次訴訟・第二次訴訟とも、『人格のない社団は民事実体法上の権利能力なき社団の概念を借用したものであり、同義に解するのが相当である。』と借用概念につき統一説をとり、上記・昭和39年10月最判で示された四つの判断基準に従って検討している。としたうえで、同じ最判の示した要件に従って検討しながら、第一次訴訟（昭和59年2月27日熊本地裁、平成2年7月18日福岡高裁）ではともに社団性なし、その第二次訴訟の熊本地裁判決（平成8年3月29日）では社団性あり、福岡高裁控訴審（平成11年4月27日）は社団性なし、最判（平成16年7月13日）では外形的には団体としての組織を備えていると判断した。各裁判所における判断が異なるのは、民事法上の権利能力なき社団の要件に該当するか否かに関する4要件の軽重の判断（事実認定）が難しいためである。」と述べられている。

⁸⁶ 兼平裕子、前掲注66、130頁

⁸⁷ 兼平裕子、前掲注66、131頁

のである。したがって、統一説に基づき、民事実体法との一義性を強調しても、その解釈・適用には限界がある⁸⁸。

また、4要件の基準だけでは、十分に説明することが出来ない多くの判例が存在し⁸⁹、人格のない社団等の成立要件の判定の問題について、納税義務者確定の問題、すなわち、個人所得課税として扱うか、法人課税として扱うかの問題に帰着するとの意見もある⁹⁰。これら借用概念の扱いを整理するにあたり民法学説を確認しておく必要がある。

3. 2 民法の権利能力なき社団

3. 2. 1 権利能力なき社団とは何か

民法典のどこを見ても権利能力なき社団という言葉はないが、判例も学説も「権利能力なき社団」という団体を認めている。権利能力のない団体には、もともと、民法の組合の規定が適用されるはずであった⁹¹。「社団の実体」を有するが法人格を持たない団体を一般的に権利能力なき社団という。「社会の実体」を有するとは、判例によれば「団体としての組織をそなえ」、「多数決の原則」によって団体の意思決定が行われ、「構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し」、「その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定している」ものをいうとされる。

⁸⁸ 兼平裕子「権利能力なき社団と人格のない社団等：民事法における実体論・手続論と租税法における借用概念」愛媛大学法文学部論集. 総合政策学科編(33) (2012) 93頁

⁸⁹ 例えば、大阪地裁昭和43年4月25日判決では、武智鉄二後援会について人格のない社団等の成立を認めたが、この後援会については会員総会が存在していなかったし、東京地裁昭和44年10月6日判決では、小笠原島硫黄島帰郷促進連盟についても人格のない社団等の成立を認めたが、この連盟について総会はないに等しく会員の入会手続を定めた規定はなく入会手続もなかったし、東京地裁昭和56年5月29日判決では、中町環境を守る会なる住民団体にも人格のない社団等の成立を認めている。更に、人格のない社団等の成立要件について、多くの識者が昭和39年の最高裁判決を緩和したと指摘する最高裁昭和55年2月8日第二小判決は、沖縄の血縁団体である葵氏門中について、明文の定款がなく、不文の規約と認められるものがあるにすぎない団体について、構成員の範囲が現実に確定できず、多数決原則が行われていないと窺われるとしながらも、権利能力なき社団の成立を認めている。すべての判決が4要件を緩和しているとはまでは言えないが、4要件を厳格に適用する判決は少数であり、判例の流れは4要件の適用を具体的団体に応じて、一般的には緩和していると考えられている。

⁹⁰ 石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団論—熊本ねずみ講についての二つの対立する判決に関連して—」『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』(2000) 21-22頁にて、「具体的団体について、人格なき社団の成立を認めれば、法人税の対象となるし、人格なき社団の成立を否定すれば、個人所得税の対象となるのである。そして、ここでの最大の問題は、どのような基準で人格なき社団の成立を判定するかである。千差万別の具体的団体、殊に、社団でもあるようだし個人でもあるような団体に対し、どのような基準で人格なき社団の成否を判定するかである。どのような一般基準(法律要件)により、人格なき社団の成否を判断し、どのような課税、即ち、個人課税か法人課税(法律効果)を行うかが最大の問題である。個人課税か法人課税の二者択一であり、それ以外の道はないし、その選択を誤ることは、致命的な打撃を受けるといふ関係に立つのである。」と述べられている。

⁹¹ 河内宏『権利能力なき社団・財団の判例総合解説』(信山社、2004) 3頁にて、権利能力のない団体の中には、組合とは異なる効果を認めないとうまく処理できない団体がある。これが「権利能力なき社団」と呼ばれているものであると述べられている。

四宮和夫教授は、かつてはいろいろな理由で権利能力なき社団が生じていたが、今では一般法人法の制定によって法人格取得が容易になっている⁹²ことから新しい状況下でなお、権利能力なき社団という理論が必要なのか、あるいは理論自体は必要だとしてその適用範囲は従来と同じでよいのかが問題となる⁹³と述べたうえで、結論としては、なお権利能力なき社団の理論は必要であり、かつ、その適用を厳格に限定するべきではないと考えているとしている。非営利目的の団体に限って言えば、一般法人法との関係が問題となるが、現実に活動している団体の中には一般法人法が用意している法人の仕組みが自分たちの団体にはふさわしくないために一般法人法で法人格を取得しないものも考えられる⁹⁴。こうした団体は、最高裁が示した基準のもとで「権利能力なき社団」として扱われるのが適当である⁹⁵と述べている。

星野英一教授の説は、従来の学説における「権利能力なき社団」の要件、そして昭和39年最判に示された個々の要件も曖昧であると批判する。それは、結局は、要件を解釈上構成する方法が適当でない（わが国の学説は、まず要件を抽象的に論じ、ついで効果を論じてきた）からで、「要件は、効果の方から溯って考察されるべき」とする。「種々の団体につき、法人のある種の規定だけを類推適用するに止めるべきものから、これを最大限に類推適用してよいものまで、幾つかの段階を考えるのがよい」との見方である。「組合と社団の区別の基準はかなり曖昧なものであり、世の中にある種々の団体につき幾つかの段階を考えるのがよく、権利能力なき社団においては、これの法律効果を生ずると論じればよい」とする。団体の法人格、団体構成員の責任、持分の払戻、団体の業務執行、構成員の除名、団体の解散といった問題ごとに、組合の規定で処理した方がよい団体を組合とし、社団法人の規定で処理した方がよい団体を権利能力なき社団として、権利能力なき社団と組合との区別の基準を考えていくことになる⁹⁶。

星野英一教授の説は、できるだけ法人と同様な扱いをすべきとの考えに基づくので、逆に、法人格取得による特有の効果は何かを問題とする。それは、①団体名義による財産の取得、②団体債権者のための固有の責任財産の創出、③団体構成員の有限責任、という対外的関係の問題となる。①については、不動産登記能力以外は事実上可能である。②については、法人特有の効果ではなく、むしろ団体債権者固有の引当財産を作り出す点にこそ法人の意味があるとされる。法人格は財産を分離する法技術であり、法人に準じた扱いがされる権利能力なき

⁹² 現行の法人法制においては、認可主義による「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」や、認証主義によるNPO法の制定によって、法人格取得が格段に容易になっている。会社法の施行（2006年5月）によって、株式会社をはじめとする営利法人の設立も容易になってきている。

⁹³ 四宮和夫他『民法総則〔第9版〕』（弘文堂、2018）170頁

⁹⁴ 内田貴『民法I〔第4版〕』（東京大学出版会、2011）220頁では、この点について「社団法人が人の団体に法人格を与えたようなものだとすると、その前提として、法人格を与えられるにふさわしい団体が社団であり、これに対して民法上の組合は、団体でありながら法人ではないということは、法人になるにふさわしくない団体ということになる。」と述べられている

⁹⁵ 四宮和夫他、前掲注93、171頁

⁹⁶ 星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」『民法論集 第1巻』有斐閣（1970）247頁以下

社団の当事者能力が認められる民訴法の局面においても、財産の管理機能が重視される。③については、責任財産は、団体に提供された財産のみであり、非営利を目的とする権利能力なき社団にあっては、構成員に有限責任を認めてよいとする。権利能力なき社団は、民法が法人法定主義（33条）を採用する結果、公益も営利も目的としない中間的目的をもった団体は、特別法によらない限り、法人格を取得することができない結果の産物であるにすぎない。それは、①自己の名で契約し、権利を取得し義務を負い、②訴訟法的にはその権利義務のためその名において訴え又は訴えられ、③団体に対する債権者の排他的・優先的責任財産となるものが作られ、④その義務の履行のためにその名で有する財産につき強制執行を受ける地位を持つ（構成員の個別財産を差し押さえることができない＝有限責任）ことである⁹⁷とされている。

3. 2. 2 権利能力なき社団と組合

権利能力なき社団とは、組合の規定では適切な処理ができない団体、つまり典型的には構成員の多数いる営利を目的とはしない構成員の個性が重視されない団体である。これに対して、組合とは、組合の規定で適切な処理ができる団体、典型的には構成員の数の少ない営利を目的とする構成員の個性が重視される団体だと言える。

しかし、この区別の基準は曖昧なものである。両者の中間にたとえば構成員の多数いる営利を目的とする団体や構成員の数の少ない営利を目的としない団体が存在し、これらの団体を権利能力なき社団と呼ぶべきか組合と呼ぶべきかの疑問が生ずるからである。

このような事情を考えると、権利能力なき社団と組合とを区別する一般的基準を考えるよりも、効果から権利能力なき社団と組合とを区別すべきであるとする見解が主張されているのも十分に根拠があることだということが分かる。

この見解によれば、団体の法人格・団体構成員の責任・持分の払戻・団体の業務執行・構成員の除名・団体の解散といった問題ごとに、組合の規定で処理した方がよい団体を組合とし、社団法人の規定で処理した方がよい団体を権利能力なき社団として、権利能力なき社団と組合との区別の基準を考えていくことになる⁹⁸。

これらのことから、所得税法上の人格のない社団等の概念を検討するにあたり組合課税の規定を確認する必要がある。

3. 3 民法上の組合

3. 3. 1 概要

民法上の組合は、構成員相互の契約（組合契約）に基づいて成立する団体であるが、法人ではない。また、組合は、組合契約によって成立するとされるだけで、どのような団体でなければならないという規定はない⁹⁹。具体的には、①各当事

⁹⁷ 星野英一、前掲注 96、275-282 頁

⁹⁸ 河内宏、前掲注 91、4-5 頁

⁹⁹ 内田貴『民法I 第4版 総則・物権総論』（東京大学出版会、2008）223 頁

者が出資をして共同の事業を営むことを約する合意によって設立する団体である。団体といっても、ある種の団体性を有するにすぎず、団体としての権利義務の認識はなく、法的にも、組合員の権利義務としての構成であり、社団ではない。ただ、社団かどうかの区分について現実には区分が難しいところがある。そして、②設立に当たっては、2名以上の当事者が必要で組合員の数に制限はない。③組合員には自然人のほか、法人、人格のない社団、任意組合も当事者（組合員）となることができる。この任意組合が当事者になるというのがより複雑なスキームを生じさせているという現実である。

そのほか、④組合員全員が出資することを要し、金銭、その他の財産のほか、労務で出資することもできる。⑤組合契約によって、損益分配の割合を定めたときは、その割合で分配される、利益分配割合と損失負担割合を別々に定めることも可能で、一部の組合員だけが損失を負担しないこともできる、出資割合とは別の自由な損益分配が認められている。⑥組合の債務は各組合員の債務であって、組合員は組合員として有する財産のほかに個人財産によってもその責任を負わなければならない。つまり、民法上の任意組合の組合員は無限責任を負う。⑦組合財産は組合員の共有となる。このあたりがパススルー課税の原点になっているとされており、合有とも言われる¹⁰⁰。

3. 3. 2 税務上の任意組合の取り扱い

組合は、法人税の納税義務者ではない¹⁰¹。組合の事業活動の成果は、組合段階において法人税の対象となることなく、組合員に帰属するものとして課税される。組合の損益が組合組織を「通り抜ける」という意味で、これを「パススルー課税」とよぶ¹⁰²。「組合財産が総組合員の共有に属すること（民法 668 条）から、解釈上自然に導かれる帰結」¹⁰³、あるいは、「組合資産と組合員との直接的帰属関係は、団体の存在にもかかわらず遮断されないため、組合資産は合有とされるという点」¹⁰⁴によって、組合の利益・損失のパススルーの性格をみることができるという解釈の基に、実務がなされているのが現状である

実務の基礎となっている通達においては、組合事業から生ずる損益は各組合員に直接帰属するものとされ、組合員の利益の額又は損失の額は、分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額として、現実に利

¹⁰⁰ 平野嘉秋「特殊事業体における多様な損益分配--構成員課税と会計問題」租税研究(725)(2010) 178 頁

¹⁰¹ 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究(49)(1999) 53 頁にて「法人税法 4 条 1 項は、法人税の納税義務者として、①内国法人、②公益法人、および、③人格のない社団等をあげている。組合は、法人ではないから、①②に当たらないのは当然である。また、③人格のない社団等とは、「法人でない社団または財団で代表者または管理人の定めがあるもの」をいうものと定義されているところ（法人税法 2 条 8 号）、組合はここにいう「法人でない社団」にもあたらない。通達も、この旨を確認している（法人税基本通達 1-1-1）。以上、①から③のどれにも該当しないから、組合は法人税の納税義務を負わないことになる。」と述べられている。

¹⁰² 増井良啓、前掲注 101、53 頁

¹⁰³ 増井良啓、前掲注 101、53 頁

¹⁰⁴ 水野忠恒、前掲注 84、335 頁

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、当該事業年度の損益に算入するものとされている¹⁰⁵。

所得税法上においては、組合の利益は、直接に、組合構成員に分割的に帰属するという理解が暗黙のうちに通用していると思われる。その理由は、組合契約等による組合員は利益分配権を有し、また利益が組合財産として留保されている場合にも、共有持分権により、組合員の財産の増加として認識しうるということに求められる¹⁰⁶。組合がそれ自身納税義務者ではなく、その所得は個々の組合員の所得とされるのは、煎じつめると組合の事業や資産、負債とされるものが法律的には組合自身はその帰属主体ではなく、組合の事業用財産や事業上の成果として取得される財産は組合員の共有であり、組合の債務は組合員各自の債務であるとされているところにその根拠がある¹⁰⁷。

組合の管理・運営は、実際には組合契約を通じて全組合員の委託を受けた業務執行者によって行われるのが普通であり、法人格がないとはいっても、貸借対照表や損益計算書の作成をはじめ、組合の活動に関する管理と経理は、組合レベルで行われるから、組合は会計主体であるといってもよい。このような、事業主体性および会計主体性に着目して、立法論としては、組合を納税義務の主体とすべきだという見解もありうる。しかし、組合レベルで課税すると、二重課税の調整について複雑な問題が生ずる。法人税を個人所得税の前取りとみる考え方からすれば、二重課税の調整の必要のない、組合員レベルの1回かぎりの課税のほうが好ましい¹⁰⁸という意見もある。

3. 4 権利能力なき社団と民法上の組合の比較

3. 4. 1 団体性の要件

権利能力なき社団の4要件は①団体としての組織の存在（組織性要件）②多数決の原則の実施（多数決原則要件）③構成員の変更と団体の存続との遮断性（存続性要件）④代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点の確定（団体内容確定性要件）に分けられる。

①の組織性要件は、たまたま同じ方向へ進む個々人の意思の束としての意味のみを有するのではなく、そこには社団としての組織性が求められる必要がある。各個人を離れた独自の存在としての社会学的意味の単一性として社団を捉えるのであれば、共通意思としての方向性が組織立っている必要があると考えられている¹⁰⁹。酒井克彦教授は、この要件については必ずしも明確ではないかも知れないとしつつも、組合を単なる契約関係としてみれば、団体的結合を示す組織性要件によって組合との峻別の判断基準を示すことが可能となると考えるべ

¹⁰⁵ 所得税基本通達 36・37 共 19,19 の 2、法人税基本通達 14-1-1,14-1-1 の 2

¹⁰⁶ 確井光明「共同事業と所得税の課税～任意組合課税方式の検討～」税理 25(6) (1982) 10-11 頁

¹⁰⁷ 植松守雄「講座 所得税法の諸問題第 6 回 第一 納税義務者・源泉徴収義務者（続 5）」税経通信 42(3) (1987) 29-30 頁

¹⁰⁸ 金子宏「論壇 任意組合の課税関係」税研 21(4) (2006) 16-17 頁

¹⁰⁹ 酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(中)」税経通信 64(3) (2009) 150 頁

きであろうかと述べている¹¹⁰。

②の多数決原則要件は、多数決が原則的に採用されているかどうかというよりも、多数決が貫徹されているかどうかを組合と権利能力なき社団との違いを明確にする一つの判断要素となると考えられている。酒井教授は、多数決原則は、組合の業務執行に関しても採用されている（民 670①）。したがって多数決原則をもって、組合と権利能力なき社団との峻別の基準とするには問題があると述べている¹¹¹。

③の存続性要件については、民法上の組合においても構成員の変更にかかわらず組合が存続することが予定されており（民 679）、組合との峻別の基準とすることに疑問がありそうである。しかし、組合の場合、やむを得ない事由がある場合には、各組合員は組合の解散を請求することができることとされていることに鑑みると、必ずしも存続性要件が充足されているわけではないといえる。すなわち、個々の構成員の意思によって団体が解散することもあり得るのである。この点からは、最高裁が権利能力なき社団がそうあってはならないという趣旨として理解しているのであれば、要件として相応しいと考えられる。

④の団体内容確定要件について、河内宏教授は、「権利能力なき社団では執行機関（代表）と決議機関（総会）とが区別され団体の運営がされている、ということではないか」と論じており、このような立場からすれば、組合においては、各組合員は組合の常務を執行することができることとされているので（民 670③）、かかる要件は組合と権利能力なき社団とを画する基準になり得ると考えられる。

上記において、最高裁 39 年判決が示した 4 つの要件のうち多数決要件、存続性要件、団体内容確定性要件が組合との峻別を図るように機能していることが明らかとなった。組織性要件については必ずしも明確ではないが一応可能であると考えられている。

このように 4 つの要件により、民法上の組合と権利能力なき社団との峻別を図っているにもかかわらず、4 要件を満たしている場合にも権利能力なき社団と認定されない事例もある¹¹²。これについて酒井克彦教授は「権利能力なき社団という概念は、ある団体に組合とは異なる効果を認めるためのものであるとの立場からは、問題ごとに権利能力なき社団と組合との判別を考えることになる。そこで、この方法論を採用すれば、構成員の責任に関しては構成員が組合の規定に従って無限責任を負う団体が組合であり、構成員が有限責任を負う団体が権利能力なき社団ということになる」¹¹³と述べている。

3. 4. 2 民法上における団体の債務の責任性の違い

最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決では「社団の名においてした取引上の債務は、全員に一個の義務として総有的に帰属するとともに、社団の総有財産だけがそ

¹¹⁰ 酒井克彦、前掲注 109、152 頁

¹¹¹ 酒井克彦、前掲注 109、150 頁

¹¹² 仙台地裁気仙沼支部昭和 34 年 1 月 29 日民集 17・4・606 及び控訴審仙台高裁昭和 35 年 9 月 28 日民集 17・4・613 など

¹¹³ 酒井克彦、前掲注 109、154 頁

の責任財産となり、構成員各自は、取引の相手方に対し、直接には個人的債務ないし責任を負わない」として有限責任であるという特質を導き出している。

この判決について、河内宏教授は、「実質的にみれば、裁判所は、構成員に有限責任を認めてよいと考えた団体を権利能力なき社団と認定し、構成員に有限責任を認め得ないと考えた団体は組合と認定して構成員に無限責任を課している、というべきであろう。」と評されている¹¹⁴。星野英一教授は、団体に対する債権者が構成員個人の財産を差し押さえることが認められない、有限責任の団体について権利能力なき社団と呼ぶ意味がある、と述べている¹¹⁵。

このとおり、民法上の学説は、権利能力なき社団・財団の概念において構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無が重要であると考えられている。

マンション管理組合は区分所有法により、管理組合の債務について敷地権の割合に基づく組合員各自の無限責任となる。この点については民法上の組合と同じ特徴を持っており、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決においてはこの特徴が考慮されなかったことに対する批判もある¹¹⁶。民法の考え方に対して税務上はどうであるか、次項にて検討を行う。

3. 4. 3 税務上における団体の債務の責任性の違い

所得課税において、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかであると考えられており、団体債務の責任については重要視されていないと考えられている。そこで米国の税制ではあるが、法人課税をするにあたり有限責任を重

¹¹⁴ 河内宏、前掲注 91、17 頁

¹¹⁵ 星野英一『民法概論I（序論・総則）』（良書普及会、1984、153 頁）にて「法人格のない団体にも、構成員個人に対する債権者が実質上団体に属する財産を差し押さえることができないとするのが妥当であるが、団体に対する債権者が構成員個人の財産を差し押さえることはできるもの（いわゆる「無限責任」）と、さらに進んで、後者さえ認められないもの（いわゆる「有限責任」）がありうる。これらを、特に『権利能力なき社団』と呼ぶ意味がある。」と述べられている。

¹¹⁶ 長島弘、前掲注 63、43 頁にて、「本件判決は、昭和 39 年最判を重視し、ここで示された 4 要件が、人格のない社団の成立要件であり、この昭和 48 年最判で示された特質は、『原則的な規律について判示をしたものか、あるいは、当該事案で問題となった特定の権利能力のない社団について判事したものにはすぎない』とする。しかし、社団である所似が、個々の構成員とは別個の独立した単位としての存続性にあるとするならば、昭和 39 年最判で示された 4 要件よりも、昭和 48 年最判で示された特質の方が重視されるべきともいえよう。例えばこの中の、意思決定における多数決の原則であるが、組合についても業務の執行は、組合員の過半数で決するとされており（民法 670 条 1 項）、構成員の加入や交代についても、多数決で決せられたことを重視してその結果に従うことを全員が合意しているとみるならば、多数決であることと全員の合意であることとの相違はほとんどないことになるのである。したがって、多数決の原則を過大に重視すべきではないのであろう。それよりも、団体の存続性の観点からは、社団に帰属する財産が、個々の構成員に帰属するのではなく、社団そのものに帰属し、その結果債務も団体に帰属するという点の方が遥かに重視されるべきものといえ、昭和 48 年最判で示された特質は、重視されるべきものとして、判断基準とされるべきといえよう。

本件判決は、昭和 39 年最判で示された 4 要件のみから、判断すべきという枠組みを堅持し、昭和 48 年最判で示された特質につき、判断基準とはならないと切り捨てている。しかしこの特質が、人格なき社団であることからの必然的な要素である以上、この点からも判断すべきであったと思われる。」と述べられている。

要な該当要件としていたものとしてアメリカのキントナー規則があげられる¹¹⁷ことからこれを手掛かりとして検討を行う。

米国でパートナーシップでの事業形態における税のパススルー性が広く認められてきた理由としては、「個人が株式での資金調達ができず、事業の債務に個人としての責任を有していたという単純な社会の時代に、それにふさわしい税制優遇を与えたもの」と説明されている¹¹⁸。その後、税務上の損失を前倒しして実現させ個人に配るというタックスシェルターが数多く生み出されたことから、課税当局は、「有限責任で、事業規模の大きいものは法人として課税すべし」という伝統的な考え方のもと、法人課税体系への取り込みを計ろうと、法人の類似性基準（キントナー規則）を設け、それにしたがって法人とパススルー課税をする事業体との区別を行なおうとした¹¹⁹。キントナー規則では有限責任性については、個々の構成員が通常の事業法人の株主・従業員よりも重い責任を有していない場合に限り、有限責任性が認められることとしている¹²⁰。ただし、わが国においても、構成員の責任が有限責任でない法人が存在することを考慮に入れると、構成員の有限責任が法人の法人格の効果であるとまではいえず、それは法人の法人格の属性であるにすぎないということもできる¹²¹。

キントナー規則は米国の制度であるが、わが国において外国事業体について判断をする場合、その考慮が州法の範疇にある場合にはキントナー規則の要素を検討することで、アメリカの事業体の場合、その団体が法人に類似する性質を有するかどうか判断をすることが可能であるとの意見がある¹²²。すなわち、わが国における税制においても、一定の条件下であるが、債務の責任性について団体の法人格の有無を判断する要素は存在すると言える¹²³。

3. 5 人格のない社団等の該当要件の再検討

3. 5. 1 民法4要件の目的論的解釈

税法上の「人格のない社団等」は、民事法上の「権利能力なき社団」の借用概念であることに争いはない。借用概念の解釈について、法的安定性、予測可能性

¹¹⁷ キントナー規則は、1970年代以降に作られるようになったリミテッドパートナーシップを用いたタックスシェルターの格好的となってしまうことから、1996年に制定された、納税者が自身で実体課税か導管課税かを選択することができるチェック・ザ・ボックス規則へと変更された。

¹¹⁸ レーガン大統領に対する財務省報告書「公平・簡素・経済成長のための税制改革」（1984）

¹¹⁹ 具体的には、組織の継続性、経営の集中、構成員の有限責任性、持分の自由譲渡性の4つの性格のうち3つ以上の性格を持つものを法人としたのである。

¹²⁰ 佐藤英明「アメリカ連邦所得税における『パートナーシップ』の範囲に関する問題点（パートナーシップの課税問題）」日税研論集(44)（2000）59頁

¹²¹ 後藤元伸「法人における有限責任と組合型団体における無限責任—ドイツにおける民法上の組合の組合員責任論—」政策創造研究(6)（2013）190頁

¹²² 高浜智輝「租税法における外国事業体の取り扱い:アメリカ・パートナーシップを中心として」経営学研究論集/明治大学大学院[編](44)（2015）133頁

¹²³ 水野忠恒、前掲注84、398頁において、「事業体の損益が構成員に直接帰属するかということについて、何が判定基準となりうるかという観点から見れば、わが国の租税法においては、アメリカ財務省のキントナー規則...はなおも、有益ではないかと考えられる。」とわが国においても有用である旨を述べられている。

を重視する統一説が通説となっているが、統一説では説明できない判例が数多く存在する。一般的に言えば、借用概念の解釈については、統一説を基本としながらも、個別具体的事件についての判断においては弾力的に考えることが必要であると考えられる¹²⁴。

これまで検討してきた通り、民法上の権利能力なき社団の学説は既に社団・組合二分説に対して批判論を展開しているのに対し、所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》は依然として、社団・組合二分説を採用していることから、現代的には通達は民法の借用概念統一説に立ってはいないことになると考えられる。また、民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無であるのに対して、所得課税においては、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかという相違があると考えられる。

これらの相違点を整理するには、星野英一教授の論じられる法律効果の観点からのアプローチで解決の手掛かりになると考えられる。すなわち、権利能力なき社団という概念は、ある団体に組合とは異なる効果を認めるためのものであるとの立場からは、問題ごとに権利能力なき社団と組合との判別を考えるという方法論である。星野英一教授は、結局は、権利能力なき「社団」というが、実は、財産の独立性が重要なのであると述べられており¹²⁵、税務上もこの点が重要な要素になると考えられる。

この点、石倉文雄教授は、「税法上、ぬえ的団体を人格なき社団とするか否かは、法人課税として処理するか、個人所得課税とするかについての問題であって、...この点にこそ最大の実益がある。どのような基準で、人格なき社団の成立を認定するかということが、法人課税の納税義務者となるか、個人所得税の納税義務者となるかという、法律効果の完全な違いとなって現れるのである。法律効果の差という点から見れば、局面は全く異なるが、星野教授説と同じ脈路で判断しているとも言えよう。法人課税とするか個人所得課税とするかという法律効果の面からも、人格なき社団の成立要件を考えるという手法が、4要件という法律要件の側から人格なき社団の成立要件を考えるという手法とともに、とられなければならない。税法上ではこの点が特に重要である。」と論じられている¹²⁶。

また、水野忠恒教授は組合の課税を考えるにあたっては、まず、法人税の納税義務者である「人格なき社団等」との区別の基準を考えることが有益である¹²⁷と述べられたうえで、「借用概念の用いられ方にもバラエティがあることを考慮しなければならないし、組合契約においても、団体の組合的性質の大小によって、適用する規定や理論が異なるとされるので、組合を借用概念であるとするこ

¹²⁴ 石倉文雄、前掲注 90、25 頁

¹²⁵ 星野英一、前掲注 115、153 頁

¹²⁶ 石倉文雄、前掲注 90、16 頁

¹²⁷ 水野忠恒、前掲注 84、395 頁にて、その理由について「法人でない団体であることにおいて共通するからであり、また、一定の組合を人格のない社団とみなすことができれば、組合を法人税の納税義務者とすることにより、簡素に課税問題を解決できるからである。」と述べられている。

により、当然の結論が導かれるものではない。そもそも、民法においては、団体が組合に該当する判断基準は示されていない...法人税における、社団と組合との区別の重要性は、事業の収益の帰属と損失の配分の問題である。」¹²⁸と述べられている。

3. 5. 2 マンション管理組合へのあてはめ

以上の検討から、マンション管理組合が権利能力なき社団に該当するかどうかを確認する。管理組合について、昭和39年最判の4要件に当てはめると東京地裁平成30年3月13日判決と東京高裁平成30年10月31日判決で示されたとおり要件は満たすと考えられる。①団体としての組織という要件は、管理組合の名称を有し、共用部分等の管理をし、総会を組織し、理事長以下の役員をおくなどしていることで満たしている。②多数決の原則は、住戸1戸につき1個の議決権を有し、総会において議決権過半数で議事を決定していることで満たしている。③構成員の変更にかかわらず団体そのものが存続という要件は、区分所有権の譲渡で構成員は変更されるが組合は存続することから満たしている。④団体としての主要な点が確定という要件は、組合の役員は総会で選出され、理事長が業務を総括、総会が定期的開催され、独立した会計をもち、会計年度があるなどから満たしていると考えられる。これらを理由として学説においても権利能力なき社団に該当するのが通説である。

昭和39年最判の4要件を満たしているが、マンション管理組合の組合員は、管理組合の債務について敷地権の割合に基づく無限責任を負う特徴をもつ。これまで検討してきたとおり、民法上の学説は、権利能力なき社団・財団の概念において構成員の責任と、責任財産の団体への帰属の有無が重要であると考えられている。借用概念で統一説の立場をとるのであれば、この2つの点には重要な要素であり、5章において改めて検討をする。

税法上の人格なき社団等は管理者の存在を要件とするが、管理組合は管理者が存在する。この点に関しては問題ないが、目的論的解釈の立場をとるのであれば、所得課税において重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかと考えられ、実質所得課税の原則を確認する必要がある。

3. 6 人格のない社団等と実質所得者課税の原則

法人格があるにもかかわらず個人と認定して課税が行われることがある。その場合に法人格否認の法理が適用されるケースであれば個人に対する所得課税が行われることで理解できるが、法人格否認の法理が適用されずに個人に対する課税が行われる根拠を法人税法11条（実質所得者課税の原則）に求めることができるとする事例もある¹²⁹。法人税法は、法人格のない場合に法人税課税があ

¹²⁸ 水野忠恒、前掲注84、395-396頁

¹²⁹ 例えば、京都地裁昭和30年7月19日行裁例集6・7・1708は「すなわち、(1)組合とXを含めたすべての組合員との間の加入時及び脱退時における商品、原材料等の譲渡契約は、いずれも真実譲渡する意思がないことを相互に認識してなされた通謀虚偽表示であり、その間には全然代金の授受が行われていないこと、(2)事業所の売上金等の収入金は、組合費、帳簿代等を除き、すべて所長である組合員が自由に処分することができ、組合はこれに対して何らの権限も

り得ることを、「人格のない社団等」という概念を用いて肯定している。あるいは、「人格のない社団等」とは、法人という実体を有するものの法人格を有しない団体に対して、法人税が課税されないのは妥当ではないという点に概念指定上の論拠があるとみることができるようにも思われる。かように、法人課税すべきであるにもかかわらず法人格がないことにより法人税が課税されない団体がある場合には、その団体を「人格のない社団等」と認定した上で法人税を課すことが妥当であるとの考えの下で制度設計したと解することができるのであれば、これこそが法律効果の観点からのアプローチといえよう。

さらに進んで考えるに、「人格のない社団等」概念の設定にかような機能が認められるとするならば、法人税法 11 条と同様の機能が同概念に包蔵されていると理解することができるようにも思われる¹³⁰。

小括

上記で検討してきたとおり、税法上の人格のない社団等は民法上の権利能力なき社団の借用概念である。借用概念の用いられ方の通説は統一説であるが、現状において、民法で重要とされている要素と税法で重要であるとされている要素に相違がある。具体的には、課税実務である所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》の規定が、通説である統一説に立っていないことになる。

借用先である民法上の学説において、昭和 39 年最判で示された 4 要件も曖昧であり、法人にふさわしい団体を権利能力なき社団として判別するという方法論が検討されている。最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決で示された有限責任であるという特徴も、構成員に有限責任を認めてよいと考えた団体を権利能力なき社団と認定し、構成員に有限責任を認め得ないと考えた団体は組合と認定して構成員に無限責任を課している、と批評されており、借用概念統一説から考えるのであれば、重要な要素のひとつとして無視をすることはできない。

これに対し、税務上の人格のない社団等は、法人課税とするか個人所得課税とするかを判断することが重要であり、民法上で重要と考えられている要件と相違がある。これを解決するためには借用概念を目的論的解釈により解釈する必要があると思われるし、ねずみ講事件をなどの判例もそのような判断を下している。法人課税とするか個人所得課税とするかを判断するには実質所得課税の原則にて確認する必要がある。

また、この章で民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無であると考えられていることが明らかとなった。この点については、5 章において団体債務の責任の違いとその所得を生み出す源泉となる資産が誰にどのように帰属しているかを詳しく検討をする。

持っていないこと等の事実を総合すると、Xは組合の組合員としてその事業に従事していたような形式を採ってはいたが、実質的には専ら自己個人のためにする意思をもつ事業活動を行い、その成果を直接自己に帰属させていたとみるべきであるから、個人を所得の帰属者として行った課税処分は妥当である。」と判断した。

¹³⁰ 酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(下)」税経通信 64(5) (2009) 71 頁

4. 実質所得課税の原則

4. 1 沿革及び立法趣旨

4. 1. 1 沿革

納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件と納税義務者との結びつきを、課税物件の帰属 (attribution, Zurechnung) という。いずれの租税についても、具体的な場合に課税物件が誰に帰属するかに関して問題が生ずることが少なくない¹³¹。課税物件の帰属について特に問題になるのは、名義と実体、形式と実質とが一致しない場合である。

資産又は事業から生ずる収益が法律上一見して帰属するとみられる者が単なる名義人であって、実際には収益を享受しない場合がある。この場合に、その名義人以外の者が収益を実際に享受するときにはその収益はその者に帰属するものとして実質所得者に対して課税する、これが実質所得課税の原則の要旨であり、昭和 28 年改正において創設され、昭和 40 年改正において現行法のように改正されている¹³²。

「実質所得課税の原則」は、一般に、税法上のよりいっそう広義の原則である「実質主義」の一側面すなわち「所得の帰属に関する実質主義」を定めたものであるとされている、税法上の実質主義とは、租税法の解釈適用等に当たっては、その形式的、表面的事実だけでなく、その実質 (経済的実質) に従うべきであるという原則である。すなわち、租税負担の公平を図るためには、税法の解釈適用あるいは事実認定にあたって、法文の文理解釈や行為の形式よりもその経済的実質に基づき判断を行うべきであるとするものである¹³³。

国税通則法の制定に関する答申 (税制調査会第 2 次答申、1961 年 7 月) 及びその説明は、実質主義を次のように認識している¹³⁴

「一 実質的帰属の原則

税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質的帰属の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものとする。

税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。」

また、「国税通則法の制定に関する答申の説明 (答申別冊)」が上記「税制調査会第二次答申」に含まれている¹³⁵。この答申別冊は次のように記述する。法 12 条等は、「収益の帰属」に関する問題を規定する、と認識されている。

「第 2 節 実質課税の原則に関する諸問題

¹³¹ 金子宏、前掲注 80、169 頁

¹³² 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』(第一法規、加除式) 1101 頁

¹³³ 武田昌輔、前掲注 132、1102 頁

¹³⁴ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申 (税制調査会第 2 次答申及びその説明)」(1961) 4 頁

¹³⁵ 税制調査会、前掲注 134、表紙に続く頁 (「本書の内容」)

この節においては、実質課税の原則に関する問題を、実質課税の原則の宣明、租税回避行為、行為計算の否認及び帰属の問題の4つに分けて検討する。

2-1 実質課税の原則の宣明

(2)...上記の規定〔所得税法第3条の2及び法人税法第7条の2〕は、収益の帰属に関する問題を中心とするもので、実質課税の原則の一側面を明らかにしたにとどまるものであるから、その他の部面につき、たとえば用語の使い方や定義等について、各税法においてできるだけ配慮を加え、所要の整備を行って、解釈上の余地を少なくすることがまず必要であると考えられる。¹³⁶

「2・4 帰属の問題

ここで取り扱う帰属の問題は法律的な権利の帰属や名義のいかんにかかわらず、実質的に経済的効果が帰属する主体に課税すべきであるという原則に関する問題である。したがってこれは、実質課税の原則に関する問題の一環をなすものである。¹³⁷

「(1)...帰属の問題において税法上対象となる法律関係又は名義は、通常、関係人が作為したものではなく、特殊な法律制度その他の事情に由来し必然的にそのようにならざるを得ないような性格のものとして認められる。...

(2)...この帰属の問題においては、そのような租税回避の意図の存在が予想されないのが通常である。

われわれは、このような帰属の問題のうち主要なものたる信託及び譲渡担保の問題について、次のように検討した。¹³⁸

答申別冊説明の2-1は、昭和28年所得税法3条の2・法人税法7条の3の規定する「収益」の機能を検討しておらず、「収益の帰属」と把握する。「収益の帰属」説は、後日さらに、昭和40年所得税法12条・法人税法11条に付された条文見出し「実質所得者課税の原則」へと連なっていく。しかし、旧法3条の2等はもとより法12条等もまた、その条文テキストにおいて、所得や収入に全く言及していない¹³⁹。

4. 1. 2 立法趣旨

実質所得者課税の規定は、法律上の規定がないため、所得が企業組合に帰属するのか、組合員個人に帰属するのかについて、訴訟が提起されることも多くなったことから、企業組合という形式を隠れ蓑にして、事業所得課税を免れるのを防ぐことを目的として、創設されたのであるが、最高裁昭和37年6月29日第二小法廷判決（裁判集刑143号247頁）が、原判決¹⁴⁰を引用して「従来所得税法に内在する条理として是認された右原則をそのまま成文化した確認的規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設的規定ではないと解するのが相当である」と述べているように、当然のことを確認的に定めたものであると解されている。その理由としては、同時に設けられた旧所得税法46条の3の

¹³⁶ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（1961）11頁

¹³⁷ 税制調査会、前掲注136、19頁

¹³⁸ 税制調査会、前掲注136、19-20頁

¹³⁹ 木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018）302頁

¹⁴⁰ 福岡高判昭34年3月31日高刑12・4・337

趣旨・目的を明らかにするため、その基礎となる考え方を明定しておくことが訴訟対策上好都合であるということにあったのではないかということが指摘されている¹⁴¹。

ところで、当時の実務担当者の解説によると、「所得の帰属を確認するには名義主義と実質主義があるが、負担の公平からは所得をその名義の如何にかかわらず、経済上の実質から実際に所得が帰属した者を所得者とするのが正しいということはいうまでもない。このため、従来から、明文は無くとも、実質主義によって実質的な所得者に対して課税するよう取り扱ってきたのであるが、最近の著しい経済社会の複雑化に伴い、一層この趣旨を徹底させる必要があるので、昭和 28 年 8 月法律第 173 号の改正により本条にその趣旨を明文化したのである。」とされており、少なくとも、課税当局としては、経済的実質により課税することを意図していたと考えられる¹⁴²。

しかしながら、このような課税当局側の意図に反して、本規定の文言が不明確であるがゆえに、解釈の対立が起こることとなる。以上のような経緯から、実質所得者課税の原則の規定が立法されたのであるが、その解釈は統一されていない。

4. 2 所得税法 12 条・法人税法 11 条

所得税法 12 条は、1 に、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者〔権利者〕が、その収益を享受する場合」、及び、2 に、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者〔実質的権利者〕がその収益を享受する場合」とに区分して、二元主義をもって一つの条項を規律する¹⁴³。

法人税法 11 条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定している。この規定は「者」と「法人」を使い分けており、前段である「者」は個人に限定をしているかのように見える。所得税法 12 条を同様に前段の「者」を個人に限定した場合、収益が法人に帰属するか、あるいはその代表者である個人に帰属するかという場面では同条を適用することができないということになる。しかし、この点について文理上も名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的な収益の享受者である法人を収益の帰属者とみる規定であると解されている¹⁴⁴。また、名義上の

¹⁴¹ 金子宏「所得の人的帰属について－実質所得者課税の原則－」自由と正義 58(1) (2007) 29 頁

¹⁴² 福田善行「実質所得者課税に関する一考察－所得税における所得の帰属判定を中心に－」(税務大学校論叢(84) (2016) 359 頁

¹⁴³ 木村弘之亮、前掲注 139、320 頁、注記において「名義人は典型的には、「対外的に権利を有し義務を負う者」を指す。ただし、登記簿に単なる記載がなされている場合、その名義人は真実の権利者ではない。このように、所得税法 12 条の規定する『法律上帰属するとみられる者が単なる名義人』とは、真実の法的権利者でないものを指す」と補足している

¹⁴⁴ 酒井克彦「所得課税共通ルールとしての実質所得者課税の原則」(中央ロー・ジャーナル 14(2) (2017) 84 頁にて「所得税法 12 条は、その沿革からして形式的な法人成りに対処するため、

法人に収益を帰属させるのではなく、実質的な収益享受者である個人に収益を帰属させる根拠規定は、所得税法 12 条ということになると考えられている¹⁴⁵。

したがって、所得税法 12 条と法人税法 11 条は、実質的に、個人に収益が帰属する場合には所得税法 12 条が適用され、法人に帰属する場合には法人税法 11 条が適用されるのであって、いずれかの条文が優先するというような関係ではないと整理すべきである。すなわち、所得税法及び法人税法は、法実質主義に基づいた実質所得者課税という共通の考え方を採用し、実質収益享受者が個人か法人であるかによって、前者の場合は所得税法 12 条を、後者の場合は法人税法 11 条が適用される関係にある¹⁴⁶。

4. 3 法律的帰属説・経済的帰属説

実質所得者課税の原則は所得税法 12 条、法人税法 11 条にそれぞれ「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律を適用する」と規定している。

この規定は所得の人的帰属の認定において、形式と実質が相違する場合には形式よりも実質に着目して判断する趣旨と解されているが、この「実質」の解釈適用を巡っては、学説上大別して「法律的帰属説」と「経済的帰属説」という 2 つの見解が対立している。法律的帰属説は、課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるという趣旨にこれらの規定を理解する考え方である。経済的帰属説は、課税物件の私法上の帰属と経済上の帰属が相違している場合は経済上の帰属に即して帰属認定すべきとする規定とする見解である。

金子宏教授は文理的には、どちらの解釈も可能であるとしつつも法律的帰属説が妥当であるとしている¹⁴⁷。通説的見解は、課税は原則として私法上の法律関

法人格を否定せずその背後にいる支配的な法人代表者に対して所得税を課すために設けられた規定であることを踏まえれば、かような解釈が同条の本来の趣旨に反することになる。…法人税法 11 条の前段に示されている「収益の法律上帰属するとみられる者」には個人のみならず法人も包摂されているとみるべきであろう。そもそも、法律用語としての「者」の意味が個人に限定されると理解することは一般的とはいえず、法人も含まれるとすることが多いと解される。」と述べられている。

¹⁴⁵ 酒井克彦、前掲注 144、84 頁にて「法人税法 11 条は、名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的な享受者である法人を収益の帰属者とみる規定であると解されるのである。これと同様に、所得税法 12 条は名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的に利益の享受者である個人を収益の帰属者とみる規定であると解すべきである。このように解すると、名義上の法人に収益を帰属させるのではなく、実質的な収益享受者である個人に収益を帰属させる根拠規定は、所得税法 12 条ということになる。」と述べられている。

¹⁴⁶ 酒井克彦、前掲注 144、85 頁

¹⁴⁷ 金子宏、前掲注 80、171 頁にて、「経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、実際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。」と述べられている。

係に即して行われるべきであるとして法律的帰属説の立場をとっているが、実質所得者課税規定の文理上はどちらの解釈も可能という有力な見解もあり、またそれぞれの学説の中でもその見解には温度差が見られる¹⁴⁸。

法律的帰属説と経済的帰属説は、例えば民法上の通謀虚偽表示（民法 94 条 2 項）のような事例では同じ結論に達することが多いと思われるが、租税回避事例によく見られるように純経済的にみて利得の実質的な帰属者が法形式上の帰属者以外に存在する場合であっても私法上の法律関係が当事者間の効果意思に基づき整えられている場合には、法律的帰属説の立場では原則として利得の実質的な帰属者への課税は行えないのではないかとの疑問を生ずることになる¹⁴⁹。

租税法主義の目的である法的安定性・予測可能性等を確保するという考え方の関係からすると法律的帰属説の方が整合的であると思われるが、経済的帰属説を完全に否定する学説¹⁵⁰は少なく、法律的帰属説の立場に立ちながらも、担税力や所得に対する管理支配力の欠如といった一定の合理的理由がある場合には、例外として経済的帰属説による判断の余地があるとする見解¹⁵¹が有力である¹⁵²。

また、経済的帰属説においても、単に私法上の法律関係よりも経済的な実質判断を優先するというのではなく、法的実質だけでは判断できない要素を補完するものとして経済的実質をとらえる立場であるといえる。この点について水野忠恒教授は「いずれの説が妥当であるかということは、所得の種類によって異なるのではないかと考えられる。たとえば、給与所得や利子所得のように、労働契約や預金契約という法律関係が明確に存在するものについては、法律上の帰属が明確であり、収益を享受した者を認定できれば、法律的帰属説で十分である…事業所得については、そもそも、法律上の帰属者を、明確に認定できないと思われる。そこで、このような事業所得については、経済活動の実態をみることにより、収益の帰属者を認定する必要があるので、経済的帰属説を採用するしかない」と述べている¹⁵³。このようにみると法律的帰属説と経済的帰属説は必ずしも二律背反的な存在ではなく、原則と例外という関係にあるとする理解¹⁵⁴が学説の一般的な傾向であると思われる。

¹⁴⁸ 法律的帰属説に立つとみられる見解として、北野弘久教授、谷口勢津夫教授、清永敬次教授、碓井光明教授などがあげられる。いずれも両説による解釈を認め、一定の場合には経済的帰属説による解釈がされる余地があるとしつつ、法律的帰属説が妥当であるとする意見が大半である。経済的帰属説に立つとみられる見解として、山田二郎氏、田中二郎博士があげられる。ただ、こちらも例外の規定であると解していることからすると、帰属判定の原則としては、法的実質によるべきであるが、例外的に経済的実質による場合があると考えておられるように思われる。

¹⁴⁹ 森下幹夫『実質所得者課税の原則』に関する一考察—所得の人的帰属認定における経済的アプローチの意義— 岡山大学経済学会雑誌 49(1) (2017) 23 頁

¹⁵⁰ 中川一郎編「税法体系（全訂増補版）」（ぎょうせい、1977）130 頁

¹⁵¹ 清水敬次「税法（新装版）」（ミネルヴァ書房、2013）72 頁、碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（II）」税経通信 27(2) (1972) 50 頁

¹⁵² 森下幹夫、前掲注 149、24 頁

¹⁵³ 水野忠恒、前掲注 84、347 頁

¹⁵⁴ 佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究(149) (2016) 54 頁

以上をみる限り、あくまでも法律的帰属説を原則としつつ、事例の性質に応じて経済的アプローチの手法を限られた特殊な事例に「例外」として適用するという立場をその程度や内容は異なるものの、学説等の多くが採用している。ただしこのような「原則と例外との使い分け」という理解に立つと、原則である法律的帰属説に対する「例外」としての経済的アプローチの発動要件を別途検討する必要が生じると考えられる。その際には個別具体的な事例の性格に応じた確な対応を行う必要があるが、個別事例は多種多様であり、それらを網羅するために発動要件を例えば「法律的帰属説を採用すると不合理な結果をもたらす場合」といった漠然としたものとして定義した場合には、不確定概念として発動要件が恣意的ないし予測不可能となり、かえって租税法律主義に反する結果にもなりかねないと考えられる。

法律的帰属説と経済的帰属説の見解の対立は、両説の本質的な性格や機能が異なることを前提に生じていると考えられる。すなわち前者が納税者の予測可能性や法的安定性、課税庁による恣意的課税の防止という観点に立脚しているのに対し、後者は包括的所得概念や課税の公平確保、担税力測定といった観点における優位性を有していると考えられる。しかしこれらの課税上の要請は決して二者択一のものではなく、双方が実現されて初めて適正課税の実現という租税法の目的が達成されるものと考えられる。その意味では法律的帰属説と経済的帰属説を全く異質なものとして理論上厳格に峻別しなければならない実益は実務上少ないのではないかと考えられる¹⁵⁵。

4. 4 資産から生ずる収益・事業から生ずる収益（通達 12-1、12-2）

4. 4. 1 事業から生ずる収益（通達 12-2）

酒井克彦教授は、法律的帰属説か経済的帰属説かが主に中心的に論じられてきたが「事業から生ずる収益」か「資産から生ずる収益」かという点にこそ関心を置くべき原則であると述べる¹⁵⁶。

所得税法基本通達 12-2《事業から生ずる収益を享受する者の判定》では、「事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その事業を営んでいると認められる者がだれであるかにより判定するものとする。」と規定されている。

同一世帯内における経営者が誰であるかは、経営方針の決定についての支配的影響力を持っている者が誰であるかにより、これが明らかでない場合には、一定の場合を除き、原則的には生計主宰者がこれに当たるものと推定される¹⁵⁷。

この通達の「事業」とは他の所得税法上の「事業」概念とは異なり、「業務」

¹⁵⁵ 森下幹夫、前掲注 149、35-36 頁

¹⁵⁶ 酒井克彦、前掲注 144、98 頁にて、「これまで、実質所得課税の原則については、法律的帰属説か経済的帰属説かが主に中心的に論じられてきたところであるが、本稿では、所得税法と法人税法との共通ルールであるということ強く意識した上で、所得税法上の実質所得課税の原則は所得区分という枠を超えて、「事業から生ずる収益」か「資産から生ずる収益」かという点にこそ関心を置くべき原則である」と述べている。

¹⁵⁷ 武田昌輔、前掲注 132、1104 頁

概念も含むと考えられている¹⁵⁸。ただし、法人税法においては、「事業」と「業務」の概念上の使い分けはないにもかかわらず、法人税法 11 条は、「事業」概念が使用されている。ここにいう「資産から生ずる収益」や「事業から生ずる収益」とは所得区分を念頭に置いたものではなく、両者の差は、「資産の管理・保有・処分から生ずる収益」か、別の何らかの「事業活動から生ずる収益」かという違いであると考えられる¹⁵⁹。この点について、酒井克彦教授は、キプロス船籍事件横浜地裁平成 13 年判決¹⁶⁰を参考として、「別言すれば、「資産から生ずる収益」とは「物から生ずる収益」、「事業から生ずる収益」とは「行為から生ずる収益」と言い換えてもよいと」述べられている¹⁶¹。

また、不動産所得については、その規模の大小にかかわらず、資産から生ずる収益として理解すればいいと考えられている¹⁶²。

¹⁵⁸ 酒井克彦、前掲注 144、89 頁にて、同通達は「いわゆる「経営者判断の原則」を示している。

このように、通達は、同条にいう「事業」とは、ただ「経営されるもの」として理解しているようである。上記通達の解釈が妥当であるとすれば、所得税法 12 条にいう「事業」とは、自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動、すなわち一般的に事業所得を生ずべき事業に限定すべきではなかろう。所得税法 12 条にいう「事業」とは、他の所得税法上の「事業」概念とは異なるものであって、「業務」のような広範囲の所得稼得活動まで念頭に置いていると解釈する必要がある。このように解すれば、雑所得などが実質所得課税の原則の適用対象から外れるという理解に拠るべきではないということになるのである。」と述べられている。

¹⁵⁹ 酒井克彦、前掲注 144、92 頁

¹⁶⁰ この判決においては「実質所得者課税の原則の趣旨を検討するに、租税は、担税力を推定させる物又は行為等を課税物件として課されるものであるから、その担税力を推定させる物又は行為等が実質的に帰属する者に対して課されるとの考え方にに基づき法律で定められている。すなわち、物を課税物件として課される租税であれば法律上の所有権、行為を課税物件とする租税であれば法律行為の効果が、それぞれ帰属していることをもって、担税力が推定され、課税される。課税物件が単に形式的に帰属するのみでは担税力があるとはいえず、実質的に権利又は法律効果が帰属して初めて担税力が推定されるので、この者を納税義務者として課税されるべきことになる。

したがって、『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。』と定める法人税法 11 条は、法律上の収益の帰属者の形式と実質が異なる場合には実質に従って租税関係が定められるべきであるという、担税力の観点に立ち帰って考察した場合には当然の事理を、法人税に関して確認的に定めた規定であるということが出来る。[下線筆者]と判示している。

¹⁶¹ 酒井克彦、前掲注 144、93 頁

¹⁶² 酒井克彦、前掲注 144、91 頁にて「所得税法 12 条にいう『事業』の意味が、所得税法が事業所得などにおいて一般的に用いている『事業』の意義とは異なるものであると解すると、不動産所得のうち『事業』的規模による収入であっても、所得税法 12 条にいう『事業から生ずる収益』と理解する必要はないことが判然とする。すなわち、規模の大小にかかわらず、不動産所得として得た収入が、『資産から生ずる収益』であることは明白であるから、これを『事業から生ずる収益』と解すべきではなかろう。したがって、不動産所得について所得税法 12 条を適用する場面においては、その規模の大小如何にかかわらず、『資産から生ずる収益』として理解すれば足りるのである。」と述べられている。

4. 4. 2 資産から生ずる収益（通達 12-1）

所得税法基本通達 12-1《資産から生ずる収益を享受する者の判定》では、「法第 12 条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者がだれであるかにより判定すべきであるが、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する。」と規定されている。

この通達は、少なくとも資産から生ずる所得については、法律上の真実の権利者が経済的実質的にも収益の帰属者であるという考え方に立ち、法律上の形式がその法的実質と異なる場合にはその実質によるものであることを示しているものである。また、「収益を享受する」という意味は、例えば、貸家の所有者が毎月の家賃の全部を親族に自由に消費させているような場合であっても、第一次的には、その所有者が収益を享受しているとみるべきものであって、その親族は単に二次的にその分配にあずかっているに過ぎないものと解すべきものである¹⁶³。

通説を前提に考えれば、不動産の譲渡や不動産の貸付けによる収益は、「資産から生ずる収益」であると考えられているのであるから、それについては、「物が実質的に帰属する者に対して課税されるとの考え方」によることになる。そして、「資産から生ずる収益」については資産の法律上の所有者に帰属すると解すべきであり、そこでは、法的実質主義（法律的帰属説）に従い、契約や登記によって所有者が推認されることになるのが通常であるということになる¹⁶⁴と考えられる。

このように考えると、不動産の売買や不動産の貸付けが行われている本件事案における実質所得者を検討するに当たっては、まず第一に、法的実質主義（法律的帰属説）に従い、法律上の所有者が誰であるかという点について、契約書や登記簿を確認することによって確定させるべきである¹⁶⁵と考えられる。

4. 4. 3 資産の人的帰属

ここまで、「事業から生ずる収益」か「資産から生ずる収益」かが重要である点を述べたが、この「資産から生ずる収益」の源泉である資産の帰属を確認する。

実質所得課税の原則は、所得の人的帰属に関する課税要件事実の認定についてのルールであり、帰属という課税要件を前提にして、その充足の有無を判定するための事実認定の基準を定めるものである¹⁶⁶。帰属によって、課税物件がいずれの納税者に帰属するかが定まるが、この課税物件と納税者との結びつきを、人的帰属という¹⁶⁷。木村弘之亮教授は、所得税法 12 条の立法趣旨について、人的帰属は所得の人的帰属ではなく、資産の人的帰属であると、解釈すべきと述べる

¹⁶³ 武田昌輔、前掲注 132、1104 頁

¹⁶⁴ 酒井克彦、前掲注 144、96 頁

¹⁶⁵ 酒井克彦、前掲注 144、96 頁

¹⁶⁶ 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013）256 頁

¹⁶⁷ 木村弘之亮、前掲注 139、325 頁

木村弘之亮教授は資産の帰属と所得の帰属は別問題であると述べる。「所得の人的帰属は、各種所得を得た（取得した）者に原則として帰属する。所得の人的帰属は、課税法律要件に基づいて判定される。所得の課税にとって決定的なことは、課税法律要件の実現である。課税物件（Steuerobjekt）の帰属は、資産（Wirtschaftsgut, Asset）の帰属とまったく異なる。所得は、資産ではない。このような理由から、1965（昭和40）年法人税法11条及び所得税法12条は、条文見出しを除いて、所得にも総収入金額・収入金額にも全く言及していないのである」¹⁶⁹と金子宏教授らが述べている通説に対し、資産の帰属原則に関する重要性の見落としを主張している。

所得税法12条等の人的帰属規定の趣旨は、収益を生みだすもとになる資産が、いずれの者に又はいかなる社団・団体に帰属するかが確認されると、次の段階に移行する。資産の帰属は、所得の帰属にとって先決問題である。まずは、資産の帰属が先決である¹⁷⁰と考えられる。

資産の帰属の判定にあたっては、収益を生みだす元となる資産が誰に帰属するかが、第1段階の基本問題である。税法の領域における資産の帰属は、当該資産がいかなる者または社団・団体に帰属するかに資する。第2段階の基本問題は、その資産の権利者の特定である。その結果、特定された権利者に資産は帰属する¹⁷¹。

「誰に或る所得について課税すべきか」という判定は、課税物件と納税者を結びつける要素に依存し、それは「資産又は事業¹⁷²」であると説かれることがある

¹⁶⁸ 木村弘之亮、前掲注139、271-272頁にて、「実質的権利者と単なる名義人（単なる権利者）とを識別する決定的な判定規準メルクマールは何であろうか。法12条等はその決定的な判定規準メルクマールを『収益』に求めている。法12条等に定める『収益』とは、例えば、所有権の三大機能、使用・収益・処分のうちの収益を指す。実質的権利者が資産に対する権利を形式法学上は有しないとしても、何等かの事情により、法的権利者に属する資産に対する権利について、その権利の使用処分権限、更には収益権限を相当の期間のあいだ断続的に法的権利者から剝離し、みずから事実上の支配権を行使することがある。法12条等は、『名義人』と『単なる名義人以外の者』との識別規準を権利の収益権限に見いだしている。これが法律用語の『収益』である。

単なる名義人以外の者（実質的権利者）が資産に対する権利のうち『収益』権限を享受する場合、その資産は実質的権利者に帰属する。

法12条等の立法趣旨は、上述のとおり、資産の帰属である、と解釈すべきであろう。原則として、民法上の権利者は経済的な権利者でもある。これに対応して、法12条等に定める本則は、資産の税法上の帰属が通例、私法上の帰属に従うことを規律している。しかし、私法上の権利者以外の者が経済的に所有者のポジションを占めている場合、法12条等に定める特則によれば、その資産はこの者に帰属しなければならない。実質的権利者とは、この特則によれば、その者が私法上の権利者を相当の期間のあいだ継続して当該資産の使用について排斥できる態様で、資産に対する事実上の支配権を行使する者をいう。」と述べている。

¹⁶⁹ 木村弘之亮、前掲注139、315頁

¹⁷⁰ 木村弘之亮、前掲注139、317頁

¹⁷¹ 木村弘之亮、前掲注139、318頁

¹⁷² 1947（昭和22）年所得税法（昭和22年法律第27号）1条2項1号は「この法律の施行地にある資産又は事業の所得を有するとき」と定める。「資産又は事業」の意義及び「所得」用語

(これは所得の帰属である)。人的帰属にとって、課税物件と納税者の関係を説明するに先だち、或る者の資産に対する法的関係が確認されるべきである(これが資産の帰属である)。「収益を生み出す元となる資産」、その資産に対する「法的権利」と「実質的権利」並びにその資産に対する「権利者」と「実質的権利者」の概念が必要である。「単なる名義人以外の者(実質的権利者)」は「単なる名義人(単なる権利者)」を排除するが、法適用の順位では「名義人(権利者)」に劣後する¹⁷³。

税法における人的帰属と資産との基因関係については、「収益の源泉である資産」の「権利」とその対概念「実質的権利」は基礎概念である。名義人は「権利者、法的権利者」を指し、単なる名義人は、法形式的には権利者であっても経済的実質的にはその権利を行使できない者である。単なる名義人以外の者とは、経済的実質的にその資産に対し事実上の支配権を行使しうる者であり、これを「実質的権利者」という¹⁷⁴。

所得税法 12 条は、課税物件と納税者を結びつける要素は『資産又は事業』であると説かれるが、その条文テキストにおいて、「課税物件」、「所得」や「収入金額」といった用語を全く用いていない。法 12 条等には、「名義人、すなわち法的権利者」、「単なる名義人、すなわち、単なる法的権利者」と「単なる名義人以外の者、すなわち実質的権利者」の術語・講学上の概念を用いる外、その他に解釈に必要な媒介項を欠いている。その媒介項は「収益を生み出す源泉となる資産」、「法的権利」、「実質的権利」である¹⁷⁵。

法 12 条等の下では、資産とは、収益の源泉である権利の客体で管理支配しうるものを指す。資産は、民法上の「物」と異なり、物件をはじめ、金銭債権、無体財産、公法の規準により設権される法的地位、行政法に基づき取得される一身専属性の営業許可など許認可を内包することを含意する概念である。有体物(民法 85 条)のみならず無体物もまた「資産」のもとで理解されうる。さらに、民法の条文上において権利の客体が物以外にも拡張されている¹⁷⁶。これらも又、税法上の「資産」に含まれる¹⁷⁷。

法 12 条等は、名義人(法的権利者)、単なる名義人(単なる法的権利者)、単なる名義人以外の者(実質的権利者)を識別する。その識別判定規準のうち決定的メルクマールとして、資産に対する所有権など権利の諸機能のうち、法 12 条は使用(権限)、収益(権限)、及び、処分(権限)の中でとくに収益(権限)を選択する。収益概念は、量的データを指すのではなく、質的データを指している。実質的権利者が少なくとも収益「権限」を享受しているかどうか、実質的権利者を単なる名義人から判別する最重要な決定因子である。さらに、民法上の果実

は、現行所得税法 12 条との関連で注目される。

¹⁷³ 木村弘之亮、前掲注 139、321 頁

¹⁷⁴ 木村弘之亮、前掲注 139、318 頁

¹⁷⁵ 木村弘之亮、前掲注 139、326 頁

¹⁷⁶ 準占有につき民法 205 条、転抵当につき民法 376 条、転質権につき民法 348 条、権利質につき民法 362 条、地上権や永小作権上に設定される抵当権につき民法 369 条 2 項

¹⁷⁷ 木村弘之亮、前掲注 139、330 頁

概念を類比推論すれば、税法上の収益とは資産から生まれ得る果実をいう¹⁷⁸

4. 5 資産の管理支配

木村弘之亮教授は所得税法 12 条の、単なる名義人以外の者（実質的権利者）とは、名義人からその権利を実質的に剥ぎ取り、経済的実質的にその資産に対し事実上の支配権を行使しうる者と述べる¹⁷⁹。その上で実質的権利者とは、その者が私法上の権利者を相当の期間のあいだ継続して当該資産の使用について排斥できる態様で、資産に対する事実上の支配権を行使する者をいうとしている¹⁸⁰。

資産の譲渡では「資産に対する支配」を他者に移転することによって所得の認識がおこなわれる。その資産を使用し収入を得る場合には、所有者は「資産に対する支配」を行使することで所得の認識が行われる。資産に対する支配は、「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力」と定義される。このとおり、資産の帰属を重要視した場合、資産又は権利を管理支配するということは重要な要素であると考えられる。

支配に関する所得の認識として、利得が利得者のコントロール下に入った時点を収入金額の計上時期とする管理支配基準が適用されるべきであるとされた判例として利息制限法違反利息事件¹⁸¹がある。この判決において通説的見解は違法利得を一律に課税対象とするのではなく、①利得者がそれを私法上有効に保有し得る場合、②私法上無効であっても現実に利得者の管理支配下にある場合に課税対象となると説明している。前者の場合には「課税は原則として私法上の法律関係に即して行われるべき」との基本的な考え方と整合的に説明し得る（例えば民法 708 条に規定する不法原因給付¹⁸²などが該当するように思われる。）が、後者の場合にはなぜ「管理支配」という要件を付すことになるのかという検討を要することになる。

違法利得課税について利得者の「現実の管理支配」要件を必要とする理由については、主として収入金額の計上時期について定めている所得税法 36 条 1 項の「収入すべき金額」を「収入すべき権利の確定した金額」と解する権利確定主義の考え方から説明されてきた。すなわち違法利得については「権利の確定」ということが考えにくいため、利得が利得者のコントロール下に入った時点を収入金額の計上時期とする管理支配基準が適用されるべきであると説明されている¹⁸³。前掲の最判昭和 46 年 11 月 9 日（民集 25 卷 8 号 1120 頁）の判示では「収入実現の蓋然性」という表現が用いられているが、これも所得税法 36 条に規定する「収入すべき金額」の法解釈から導き出されるものであり、違法利得課税の場面においてはこの「収入実現の蓋然性」を「現実の管理支配」という経済的事実の有無を基準として判断していると考えられる。

¹⁷⁸ 木村弘之亮、前掲注 139、340-341 頁

¹⁷⁹ 木村弘之亮、前掲注 139、318 頁

¹⁸⁰ 木村弘之亮、前掲注 139、272 頁

¹⁸¹ 最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25・8・1120

¹⁸² 不法原因給付とは、例えば賭博に負けて支払った金銭のように不法な原因に基づいて行われた給付のことをいう（民法 708 条）

¹⁸³ 渋谷雅弘「判批」『別冊ジュリスト租税判例百選（第 6 版）』有斐閣（2016）62 頁

これらの取扱いは現実的妥当性を有すると思われるが、違法利得課税が所与のものとして専ら収入計上時期の観点だけが議論されているような印象を受ける。そこでこの違法利得に係る「現実の管理支配」の意義について、所得税法上の収入計上時期の認定基準としての「収入すべき金額」の法的解釈の観点からいったん離れ、純粹に私法（民法）上の観点から検討してみる。

現実に収受した違法利得は、私法上の原因に基づかない事実行為としての管理支配に置かれた状態、つまり私法上の無権利者が他者（真実の権利者）に帰属する経済的利得を違法に占有・処分しているという「私法上の法的評価」になると思われる。私法上の基本的な考え方では、法律上の原因がないにもかかわらず、何らかの理由で他人から利益を受け他人に損失を及ぼした場合には、衡平の観点から当該利得を不当利得として損失を受けた者に返還しなければならない（民法 703 条）とされている。そしてこのような私法上の返還義務を負っている経済的利得を現実に管理支配していたとしても、私法上は経済的利得をもたらす権利関係を構成しないと解される。

このような私法上の法的評価（効果）にもかかわらず所得税法が違法利得を課税対象としていることを整合的に説明するためには、通常私法原理とは別の租税法固有の法的評価が存在するという理論構成を必要とすると考えられる。そしてその際には所得税法は私法上の法律行為の発生それ自体を課税対象としているのではなく、当該法律行為によって生じた経済的成果を課税対象としているという基本的な制度設計思想に立ち戻って検討する必要があると考えられる。つまり、私法上の法律行為に何らかの瑕疵があってもそれによって生じた経済的成果が実質的に存在していればその実質に従った租税法関係を構築することを所得税法は法制度上予定していると考えられる。

前述したように前掲の福岡地裁判決は「税法上所得概念を把握するについて法律的観点を全く離れて純経済的にのみ把握することは相当でない」と判示しているが、この「法律的観点」を純粹な私法上の法律関係の意と解すると違法利得課税の根拠が説明困難になる。このため違法利得課税を法令解釈上適法化するためには、私法上は法的意味を持たないような「事実上の管理支配」という純粹な経済的事実に対して租税法が固有の法的評価を加えることにより「租税法上の法的概念」としての位置づけを与えるという法的テクニックが使われているのではないかと考えられる。

さらに、このことは違法利得課税という極端な場面以外においても妥当すると思われる。例えば所得税法上の収益計上基準である権利確定主義の例外として管理支配基準が存在するが、この管理支配基準を私法上の「100%の権利確定」という法的状態にない状況における課税判断のために、「管理支配」という現実の経済的事実の存在を考慮するという経済的アプローチであると理解することも可能と思われる。このように課税適格性の判断において経済的アプローチの考え方は無視することができない存在であると考えられる¹⁸⁴。

¹⁸⁴ 森下幹夫、前掲注 149、32-33 頁

小括

実質所得課税の原則を規定する所得税法 12 条と法人税法 11 条は、学説において法律的帰属説が通説であるとされる。

管理組合の収益事業は、大半がマンション共用部という資産から生じる収益であるが、所得税法基本通達 12-1 の解釈としては、酒井克彦教授が「資産から生ずる収益」については資産の法律上の所有者に帰属すると解すべきであり、ここでは、法実質主義（法律的帰属説）に従い、契約や登記によって所有者が推認されることになるのが通常であると述べている通り、登記者にその収益が帰属すべきであるという判断が必要になると考えられる。そして、マンション共用部の登記者は区分所有者であるため、収益の帰属も区分所有者になると考えられる。

また、マンション管理組合を所得税法 12 条等に当てはめると、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつてその収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、」の部分はこれまで検討してきた通り、収益を生みだす源泉となるマンション共用部（資産）が誰に帰属しているかがまず重要となる。ここでは法律上所有権を有している区分所有者がこれにあたる。そして単なる名義人であるかどうか、この収入源泉である資産を管理支配している管理組合が実質的に収益を享受しているかが問題となる。そのため後段の「これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」の部分は、この場合が適用されるかどうかは当然前段部分次第となる。

まず、単なる名義人かどうかを判定するためには、課税物件の「私法上の帰属」につきその形式と実質が相違しているかどうかを判定することとなる。ここでいう私法上の帰属とは収益を生みだす源泉となる資産の帰属とも考えられる。また、管理組合のように複数の実質的権利者がいる場合の収益の帰属が区分所有者（個人）と管理組合（人格のない社団）のどちらに帰属するか、すなわち納税主体の決定について、次章において団体債務の責任の違いとその所得を生みだす源泉となる資産が誰にどのように帰属しているかを詳しく検討をする。

5. 資産（財産）の帰属

5, 1 資産帰属原則の例

5. 1. 1 資産（財産）の概念

民法では「資産」ではなく、「財産」の用語を使用している¹⁸⁵。民法が定める財産権は、「物権」と「債権」であり、民法以外の法律で規定されている財産権は、「社員権（株式）」「著作権」「工業所有権（特許権・実用新案権・意匠権・商標権）」である¹⁸⁶。

これに対して、租税税法上の「資産」とは、譲渡性のある財産権をすべて含む

¹⁸⁵ 民法で「資産」概念を用いているのは、婚姻費用の分担に関して「夫婦は、その資産、収入その他一切の事情を考慮して、婚姻から生ずる費用を分担する。」とした民法 760 条のみである。

¹⁸⁶ 著作権は登録を要しないが、工業所有権は登録を要する。両者を総称して「知的財産権」と呼ぶ。

観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広く含まれるとされ、一種の固有概念であると解すべきとされている¹⁸⁷¹⁸⁸。

租税法において、企業会計との整合をとるための規定が法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるが、商法（会社法）において同様の機能を果たす包括規定が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」規定である。株式会社の計算書類の中心を成すのが損益計算書と貸借対照表であり、とくに会社法における資産概念を検討するにあたっては、貸借対照表の資産の部に計上される資産項目が重要となる¹⁸⁹。

会社計算規定と企業会計原則をあわせ読むと、貸借対照表で「資産」とされるものは、動産、不動産および権利に加え、その他の財産的価値のあるものとなるが、とくに「のれん」（企業会計原則では「営業権」）については、有償取得したのれんは貸借対照表に資産計上できるが、自己創設したのれんは資産計上ができない。

なお、租税法における「資産」については、商法が資産概念を用い、かつ、法人税法 22 条 4 項と会社法 431 条によって租税法と商法が企業会計との整合性を重視していることから、基本的には「租税法の資産概念は、私法および企業会計の資産概念に準じている」という説もある¹⁹⁰。

5. 1. 2 資産帰属本則の例

資本収益を生みだす源泉である資本性資産は、通例、その資産に対する権利者に帰属する。資産の人的帰属に関する本則から次のルールが派生する。

資本を有償により用益のために貸与するという意味における資本貸与からの果実¹⁹¹を生みだす元の「資産」は、基本的には、その法的権利者に帰属する（本則）次いで、その者が資本収益（資本貸与所得）を取得する。

資本収益を生みだす元の資産には、例えば次がある¹⁹²。

- 第 1 利益持分（配当）その他の経済的利益を生みだしうる株式及び有限会社などに対する持分
- 第 2 利子その他収益を生みだすあらゆる種類の資本債権。例えば、消費貸借（ローン）、社債、不動産担保付き貸付、出資、金融機関への預貯金及

¹⁸⁷ 金子宏、前掲注 80、240-241 頁

¹⁸⁸ 太田洋「組合に係る課税関係についての若干の考察」『租税法と民法』有斐閣（2018）402 頁にて、「例えば、金銭及び金銭債権は、私法上は「資産」に含まれることが明らかであるが、所得税法 33 条にいう、その譲渡が譲渡所得を生じさせる「資産」には含まれない。即ち、ある個人が、保有する金銭債権を会社に現物出資した場合には、かかる現物出資により、その金銭債権の譲渡により実現した譲渡損失が、譲渡所得の計算に際して損失として認識されることはない。即ち、金銭債権は、私法上「現物出資」の対象となり得る財産ではあるが、所得税法上、譲渡所得を生じさせる「資産」には該当しないものとされている。」と述べている。

¹⁸⁹ 西山由美『「資産」の意義』『租税法と民法』有斐閣（2018）58 頁

¹⁹⁰ 西山由美、前掲注 189、70 頁

¹⁹¹ これを資本貸与所得、資本収益という。配当所得、利子所得、2 号雑所得がその典型例

¹⁹² 木村弘之亮、前掲注 139、349-350 頁

び銀行法または保険監督法に定める補充的資本、経過利子を生みだす金銭債権。

第3 手形及び小切手の割引額

第4 匿名組合としての企業に対する資本参加持分並びに匿名組合員の種類に応じた資本参加持分

5. 1. 3 資産帰属特則の例

資産の帰属は、信託、譲渡担保、自主占有、使用貸借、用益権、リースをめぐる取引においてしばしば税法上問題となる。そして、税務会計処理における減価償却の計上可能性は、その資産が事業の供される固定資産に該当しなければならないから、資産の人的帰属をその先決問題とする。したがって、減価償却の人的帰属は、当該資産の人的帰属に依存する¹⁹³

資本収益を生みだす源泉である資本性資産は、例外的に、その資産に対する実質的権利者に帰属する（特則）。資本性資産が、単なる名義人以外の者に帰属することがある。資本性資産は、経済的に見ればその資産に対する権利の諸機能のうち「収益」権限を有する実質的権利者（受益者）に帰属する¹⁹⁴。

複数の実質的権利者がいる場合には民法上の共有状態であるとされるが共有の形態には共有の他に合有と総有が存在する。ある資本性資産が合有の形で複数の実質的権利者に帰属する場合には、その合有資産に対する持分割合に応じて、その資産はそれぞれの実質的権利者に帰属する¹⁹⁵。次項よりこの共有形態の違いを検討していく。

5. 2 債務の責任性から見る帰属

5. 2. 1 区分所有者の義務及び債務の責任

マンション管理組合の代表者たる管理者(理事長等)が、その職務の範囲内において第三者との間にした行為は、区分所有者の団体を構成する区分所有者全員がその責任を負う。区分所有者がその責めに任ずべき割合は、共用部分の負担割合に定める割合と同一の割合とする(区分所有法 29 条 1 項)。ただし、規約で別に負担割合が定められているときは、その割合による(同 29 条 1 項但書)とされている。

この規定は、本来、区分所有者は管理組合に対して管理に要する費用を払っているもので、それ以上の責任を問われるはずはないのであるが、管理組合財産だけでは全額を支払えない場合もある。その場合の債権者は管理組合に対しても、区分所有者に対しても支払いを請求することができるが、各区分所有者は共用部分の持分の割合に応じた額についてのみ責任を負えばよい。

なぜこのように区分所有者個人にまで債権者が請求できるかということ、それは管理者(理事長等)がその職務に関して、区分所有者の「代理人として締結した契約上の効果はすべて本人である区分所有者に帰属する」という代理行為の理

¹⁹³ 木村弘之亮、前掲注 139、350 頁

¹⁹⁴ 木村弘之亮、前掲注 139、350-351 頁

¹⁹⁵ 木村弘之亮、前掲注 139、351 頁

論から出てくるものである。民法理論をそのまま流用せず、責任の範囲を共用部分の負担割合に制限している。

なお、標準管理規約（単棟型）では第 61 条の 2 に「管理費等に不足を生じた場合には、管理組合は組合員に対して第 25 条第 2 項¹⁹⁶に定める管理費等の負担割合により、その都度必要な金額の負担を求めることができる。」と記載されている。すなわち、区分所有者は管理組合の債務に対して、持分に応じた無限責任を負うと考えられる。管理組合は、権利能力なき社団に該当するとされるのが通説であるとされているが、この点においてはその特徴とは異なる¹⁹⁷。

5. 2. 2 管理組合法人が解散した場合の残余財産

区分所有法において管理組合法人にのみ解散の規定が存在する¹⁹⁸。管理組合法人が解散した場合、管理組合に戻ることになる。この解散の規定において、管理組合法人は無限責任を負うことから、管理組合法人の存続中は債務を完済することが出来ない場合でも破産原因とはならず、また、破産を解散事由とはしていない。この点について、法務省立法担当者は、「管理組合法人にあつては、構成員たる区分所有者が無限責任を負うばかりでなく、破産宣告を受けた場合であっても、区分所有建物が存在する限りは、法人の基礎たる 3 条の団体はなお存続し、かつ活動を続けなければならないのであり、仮にいったんは法人格を失わせても、破産手続きが終了すれば再び 47 条の規定により法人格を取得する途を塞ぐわけにはいかない。このような理由で、破産宣告がされ、破産手続きが終了しても、管理組合法人はなお存続することとしたのである」と説明する¹⁹⁹。

管理組合法人が解散した場合の残余財産は、規約に定めがあればそれによるが、定めがないときは、区分所有者に帰属する。その帰属の割合は、規約に定めがあればそれによるが、定めがないときは、原則として専有部分の床面積の割合である。管理組合法人が区分所有者の関係が消滅して、区分所有者の団体自体が存在しなくなったという事由により解散した場合には、残余財産は、区分所有者に分割されて帰属する。一旦法人格を取得した区分所有者の団体が、集会によりその法人格を失わせる旨の決議をしたことにより解散をした場合には、なお区分所有者の団体は存続するから、規約に定めがない限り、区分所有者に合有的に帰属するものとし、各区分所有者の分割請求を許さないと解されている²⁰⁰。

5. 2. 3 団体の債務責任から見る資産の帰属

権利能力なき社団は法人となるに適した団体であるからできるだけ法人と同

¹⁹⁶ 管理費等の額については、各区分所有者の共用部分の共有持分に応じて算出するものとする。

¹⁹⁷ 最判昭和 48 年 10 月 9 日にて「社団の名においてした取引上の債務は、全員に一個の義務として総有的に帰属するとともに、社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は、取引の相手方に対し、直接には個人的債務ないし責任を負わない」として有限責任であるという特質を導き出している。

¹⁹⁸ 区分所有法で区分所有建物が出来上がった時に管理組合は自然発生的に存在するということが定められていると解釈されており、区分所有者と建物が存在する限り管理組合は存在するためである

¹⁹⁹ 稲本洋之助他『コンメンタールマンション区分所有法 [第 3 版]』（日本評論社、2015）309 頁

²⁰⁰ 稲本洋之助他、前掲注 199、318 頁

様の扱いをすべきである、という考え方が有力であり、この考え方に基づけば、法人格取得による特有の効果は何かが問題となる。この点について、四宮和夫教授は①団体名義による取得②団体債権者のための固有責任財産の創出③団体構成員の有限責任が問題となるとして上で、②の団体債権者のための固有の責任財産を作り出す点にこそ法人の意味があるという議論が有力である²⁰¹と述べる。また、②と③は密接な関係にあり、団体債権者のための責任財産が安定している場合には構成員の有限責任が伴い、それが不安定な場合には無限責任で補完するという関係があることに注意すべきである²⁰²、とも述べている。

管理組合はその債務について無限責任を負う団体である。先に述べていたとおり、法人格のない団体においては、団体がその構成員とは別人格ではないから、団体の債務と事実上呼称しうるものであっても、それは構成員自身の債務にはかならない。この債務の責任について、四宮教授は前述のとおり団体固有財産の創出と構成員の責任関係について密接である旨主張するが、責任の違いによる資産の帰属への影響はどうあるのかを検討したい。

星野英一教授は、団体の構成員に対する責任の違いは財産の独立性の有無により決定されると述べられている²⁰³。

具体的には、団体が有限責任であった場合、事業活動により得られた収益は団体に独立して帰属し、債務超過となり債務責任を問われても、団体に独立して帰属している資産についてのみ責任を問われると言い換えることができる。

次に、団体が無限責任であった場合、事業活動により得られた収益は一旦構成員に資産が帰属してから団体に保管しており、債務超過となり債務責任を問われれば、団体の保有する資産を超えた分は、団体の構成員が責任を負うことになる。すなわち無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになり、有限責任である場合に対して資産（債務）の帰属が変化すると考えることができる。

団体の独立した財産の有無については、財産の共有形態により異なることから次項より検討する。

5. 3 民法上の財産の共同所有

5. 3. 1 財産の共有

2人以上の者が1個の物を共同で所有する場合を、「共同所有」広い意味で共有という。管理されている目的物に着目すれば「共有状態」、すなわち共同所有関係におかれていることになるが、管理している主体に着目すれば、共有財産の

²⁰¹ 四宮和夫、前掲注 93、172 頁

²⁰² 四宮和夫、前掲注 93、172 頁

²⁰³ 星野英一、前掲注 115、153 頁にて、無限責任と有限責任の扱いをどのように区別するかについて、「どのような団体について、右の扱いをするのがよいかは、団体に対する債権者と構成員に対する債権者の利害の調整の問題である。従って、その団体自体の財産が構成員の財産から名義はともかく外観上分離されて独立に管理されている場合がこれにあたるといえよう。実際は、構成員の数が多く場合がこれにあたるが、構成員が少なくても財産の独立が完全であれば、このように解してよい。結局は、権利能力なき『社団』というが、実は、財産の独立性が重要なのである。」と述べている。

帰属主体の態様は、「団体」の問題でもある²⁰⁴。共同所有には様々な形態がある²⁰⁵。学説上、広義の共有を共有・合有・総有の三つの形態に区別して論ずることが一般化している。三つの形態を区別する基準は、共有関係にある構成員相互の結合関係の強弱、管理収益権の帰属の仕方、各人の持分の有無、持分の譲渡・処分可否、分割請求の可否などである²⁰⁶。

狭義の共有は、複数買主による一つの物の共同購入など当事者の意思により生ずる場合が多く、このような共有関係においては、各共有者はそれぞれ共有持分を有しており、質的には、各人の持分は完全な所有権である。この共有関係は、きわめて個人主義的な色彩が強い²⁰⁷。

個人主義的発想に立てば、複数の人間が一つのものを持っている状態は、管理や利用の仕方をめぐって各人の意思決定が互いに制約を受け、収益や管理をめぐって衝突やトラブルが起きたり、各人の利用を牽制したりして、効率的利用も期待し難い。そのため、法は、できるだけ単独所有へと移行することを支援する

²⁰⁴ 河上正二『物権法講義』（日本評論社、2012）294-295頁

²⁰⁵ 我妻榮『民法I 総則・物権法〔第4版〕』（一粒社、1992）347頁にて、「多数の人が同一の物の所有を通じて共同の関係に入る場合に、その原因が一様ではない。例えば、①ABが別々に所有していた灯油が、何らかの事由で同一の容器に入れられて混和したような場合(民法 245条)にはABがそのものを共有する、②Aが死亡しその遺産が一旦相続人BCの共有に属し(民法 898条)、やがて分割される(民法 906条)③ABCが共同の事業を営むために、組合契約を締結し、Aが店舗を出資したとすれば、その店舗はABCの共有に属する(民法 668条)④ABCDらが同一の村落に生まれ、そこに居住し村落の所有にかかる山林に立ち入って薪を採る権利を有する場合に、民法はこの権利を共有の性質を有する入会権と称している(民法 263条)。共同所有にはこのような形態の相違があるにもかかわらず、民法はこれを共有という概念でくくっている。

しかし、民法の物件編の第3章第3節共有について規定するところは、おおむね上記①の形態に関するものである。つまり、共有者の間には何らかの団体的統制がなく、各自独自の立場を有し、その立場を処分することも自由であり、またいつでも目的物を分割して共同所有関係を終了させることができる。かりにこれを狭義の共有とするならば③④はそれと異なり、共有以外の共同所有の形態ということになる。学者はこれらを別の名称で呼んでいる。第一に、多数人は各自独立の立場を有するが、共同目的のためにある程度の統制を受け、あるいはその立場を自由に処分することを禁じられ、あるいは目的物の分割を禁じられるものを合有と呼ぶ。上記の③組合財産の共同所有がこれに属するとされている。第二に、多数人が一つの団体を組成し、目的物の管理処分などはもっぱら団体の権限に属し、団体員は一定の範囲で各自収益をする権能を認められるにとどまるものを総有と呼ぶ。上記の④入会権の共同所有がこれに属するとされている。」とまとめられている。

²⁰⁶ 河上正二、前掲注204、295頁

²⁰⁷ 加藤雅信『新民法体系II 物権法〔第2版〕』（有斐閣、2005）283頁にてその理由について、「各共有者はいつでも共有関係を中止し、単独所有に移行する権限、すなわち分割請求権を有しているし、各共有者は、共有持分を自由に処分することができる—これによっても他人との共有関係を終了させることができる—からである。このように、共有関係では、共同所有者間の団体的結合が微弱で基本的には解消可能なものとして構成されている。

この共有の性格については、次のようにいうことができる。現在の「私法は個人意思の領域である。私法関係の中心点は個人意思であり、私法上の人格も個人々格を基調としている」。この現代私法の個人主義的性格を反映した共同所有の形態が「共有」であり、他の「合有」と「総有」の2概念が団体主義的性格をもち、法人論的実質をもつとは対照をなしている。」と説明されている。

仕組みになっている。共有状態はあくまで単独所有に移行するまでの暫定状態と考えられている²⁰⁸

5. 3. 2 民法上の組合の財産の共有（合有）

民法上の組合では、個々の組合財産は、民法上、総組合員の共有に属するとされてはいるものの、組合という団体の財産であるが故の制約が課されているため、ここでいう共有は、民法典物権編にいう共有とは性質が異なっており、それを説明するために、一般的には組合の場合における共有は合有であると称されることが多い²⁰⁹。

一般的に民法上の組合における組合員の「持分」といった場合、①組合の運営に参画する権利、②個々の組合財産上の合有持分権、③個々の組合債務についての合有財産を引当てとする債務、④上記②③を含んだ包括的な組合財産上の合有持分権、⑤損失分担の割合に応じて損失を分担する責任及び未履行の出資債務があるときはこれを履行する責任、⑥配当請求、脱退の場合の払戻請求、解散の場合の残余財産の分配請求などについての基本権、⑦上記⑥に基本権から生じた支分権としての現実の請求権、⑧特定の組合債務についての個人財産による責任という8つの意味があるとされている²¹⁰。

民法が共有と呼んでいるもののうち、組合財産の共有（民法676条）や遺産の共有（民法897条・902条以下）は、その性質上合有とみるべきである²¹¹。一つの目的物に対する合有による権利（合有権）は、一つの目的物（全体）に対する複数の者の共同体的権利である。債権の合有的帰属の場合、各債権者の権利は計算上の割合として観念されるにとどまり、独立の権利としての性質を有せず、そのため、権利者全員が共同してのみこれを処分することができ、弁済として受領したものは合有財産となる。債務の合有的帰属も又これに類似する²¹²

すなわち、各合有者は潜在的に抽象的に有する持分を自由に処分することはできず、目的物の分割請求の自由も否定されている（民法676条2項）当該目的物全体に対する各資本参加者（又は各相続人）の権利は、その他の資本参加者（又は相続人）の対等な権利によって制限を受ける。その結果、当該合有関係の拘束が対立している限り、当該共同体的目的物に対する各資本参加者（又は相続人）の数量的持分割合は、民法上確定され得ない。共同体の目的物に対する持分割合は、当該合有共同体の解散（又は解消）後に初めて明らかになる。そのため、合有共同体は持分割合による共同体（例えば、共有）とは区別される。持分割合による共同体にあっては、今現在、当該共同体の目的物に対する各資本参加者（各共有者）の観念的持分を確定することができる²¹³。

²⁰⁸ 河上正二、前掲注204、298頁

²⁰⁹ 太田洋、前掲注188、390頁

²¹⁰ 太田洋、前掲注188、391頁

²¹¹ 我妻榮、有泉亨他『コンメンタール民法—総則・物権・債権〔第4版〕』（日本評論社、2016）1221-1222頁

²¹² 我妻榮、有泉亨他、前掲注211、804、1229頁

²¹³ 木村弘之亮、前掲注139、379頁

複数の者が合有している資産について、持分割合による帰属が、税法上の目的のため必要である。合有者が合有財産に対し分割せずに権利を有する。何人も物及び権利の上位概念「資産」に対して又は合有の各目的物に対して持分権を有しない。これが伝統的な合有理論である。

しかしながら、課税のため分離帰属が必要である事例について、私法上の制度である合有は、「経済的に解釈される」。合有財産を組合員の特別財産として観る、伝統的な合有理論は民事法上その根拠を失っているとしても、いずれにせよ、経済生活において合有者は持分割合に応じた持分権者としてみられている²¹⁴。

5. 3. 3 権利能力なき社団の財産の共有（総有）

権利能力なき社団について、判例²¹⁵では権利は構成員に総有的に帰属するとしている。これを根拠にして、特段の合意がない限り、構成員の持分権や脱退に際しての財産分割請求権はない。権利能力なき社団の財産は、代表者や構成員の財産ではなく、実質的には社団の財産であるから、代表者や構成員の債権者は権利能力なき社団の財産にかかっていることはできない。ただ、脱退に際して持分の払戻しが認められる組合型団体については、構成員の債権者は、その構成員の持分を差し押さえ、構成員を脱退させてその払戻し請求権によって弁済を受けることができる。取引に関して、代表機関は社団（総構成員）の名において法律行為をすることができ、代表機関が社団のためにその目的の範囲内で行った法律行為の効果は、社団（総構成員）に帰属する。

法人税法上では、人格のない社団等は法人とみなす。その理由は、その財産が構成員の総有に属し、意思決定が多数決の原則でなされ、構成員は全員が有限責任である等、組合に比して団体性が強いという点にあるとされている。

社団の資産・負債が社団構成員の総有に属し、構成員各自は総会を通じてその管理に参画するだけで、個々の財産に対する持分権を持たず、また、債務についても、社団の総有財産のみが引当てとなるとされる²¹⁶。所有権の関係でみると、構成員の全体が独立した団体として所有権を有するが、その中の管理処分権は団体の権利として団体に帰属し、使用収益権は構成員たる資格において各構成員に帰属し、また、その総有形態は所有権の内容が組織上分解的に帰属する形態であると解されている。構成員個人の所有と団体の所有とが重複するというのが、総有概念の本来的な理解である。

もっとも川島武宜博士は、社団構成員が持分権を有する社団も存在することを指摘し、総有説が構成員の持分権がない団体として構成している点に対して疑問を呈している²¹⁷。

加藤雅信教授は、権利能力なき社団を①公益目的の権利能力なき社団②営利目的での権利能力なき社団③中間目的の権利能力なき社団に区分して検討して

²¹⁴ 木村弘之亮、前掲注 139、380 頁

²¹⁵ 最判昭和 32 年 11 月 14 日民集 11・12・1943

²¹⁶ 我妻栄「民法総則」末弘巖太郎代表編『（現代法學全集）〔第二巻〕』日本評論社（1928）200 頁

²¹⁷ 川島武宜『民法(3)』（有斐閣、1951）289 頁

いる。営利目的での権利能力なき社団については、「営利目的での権利能力なき社団が活動を行った場合、法的整備が不十分のまま、商法の会社法の規定を準用して利益分配を行うわけにはいかないであろう。しかし、この種の権利能力なき社団が活動を停止し、解散状況になった場合、組合についての民法六七四条の規定をこの種の権利能力なき社団にも準用し、損益分配を考えた方がよいように思われる。また、この種の権利能力なき社団が活動中には、構成員たる社員からの実質的社団財団に対する権利主張を許してはならないであろう。そうであるとしたら、やはり組合について民法六七六条二項の、清算前の分割請求禁止の規定も、この種の権利能力なき社団に準用されるべき用に思われる。以上のように考えるのであれば、営利目的の権利能力なき社団の所有関係は合有と考えるのが、合目的的であろう。」²¹⁸と述べたうえで中間目的の権利能力なき社団について、「この権利能力なき社団が活動中に、実質的にそれが有する財産に対し、構成員たる社員の権利主張を許すべきではあるまい。しかし、この種の権利能力なき社団が活動を停止し、実質的な解散状況に至った場合に民法七二条の公益法人についての残余財産の帰属に従い、最後の手段としては国庫に帰属すると考えるよりも、民法六七四条と同様、出資割合に応じた損益分配を考える方が合理的なように思われる。そうであるとすれば、中間目的の権利能力なき社団の所有形態についても、合有と考えるべきであろう。」²¹⁹として、一概に権利能力なき社団を一律に総有として考えるべきではないと述べられている。

5. 3. 4 区分所有建物の共有

建物区分所有法は、マンションの住居部分等を「専有部分」、廊下、階段等を「共用部分」としたうえで、専有部分については区分所有権が成立するとされる一方、共用部分は「共有」としている。区分所有権は、共有以上に他の区分所有者との共同性が要求されており、通常の所有権と区別された特殊な所有権である²²⁰。

この点について、加藤雅信教授は、『『共有』とされる共用部分については、持分割合も明定されている。しかし、この共用部分の持分は、それ自体として譲渡することはできず、専有部分の処分に従うものとされ、分割請求もその性質上当然に認められないものと解されている²²¹。したがって、建物区分所有法が規定す

²¹⁸ 加藤雅信「総有論・合有論のミニ法人論的構造」星野英一先生古稀祝賀『日本民法学の形成と課題 上』有斐閣（1996）190頁

²¹⁹ 加藤雅信、前掲注218、190頁

²²⁰ 加藤雅信、前掲注207、284頁、において、「共有物全体の管理については共有持分の個人主義的性格が貫徹されていない部分があるが、本来所有権的性格を有するはずの専有部分にかんする区分所有権は、共有以上に他の区分所有者との共同性が要求されている側面があることは否定できない。この共同性は、区分所有者が『全員で、建物並びにその敷地及び付属施設の管理を行うための団体を構成』することを基礎とするものである。この意味では、区分所有権とは、通常の所有権と区別された特殊な所有権なのである。これが、区分所有権につき、所有権一般とは異なる、『所有権の規律について特殊な内容が必要となる土地所有権、区分所有権、金銭所有権』として本書で位置づけた背景である。」として、その特殊性を主張している。

²²¹ 昭和37年の建物区分所有法の成立以前、民法は208条に区分所有について規定し、共用部分

る共用部分の『共有』の規範内容は、民法 249 条以下の規定の適用を排除するものである。

この意味では、『共有』という建物区分所有法の表現にもかかわらず、共用部分の共同所有形態は共有・合有・総有のいずれにもあてはまらない第 4 のタイプの共同所有である。この共同所有の特殊性は、他の区分所有者との共同性が要求されている側面に由来するものであり、専有部分に成立する区分所有権の特殊性と共通する基盤にたっている。これらを考えると、この共用部分についての第 4 の共同所有形態と、区分所有権の特殊性の双方を含めた、あらたな『集团的建物所有権』概念を構築していくことが今後必要となり、この集团的建物所有権概念は、建物所有の共同性から制約を受けることをその基本的特質とすべきであろう。マンション管理に典型的にみられるような、集团的な管理が必要な分野に、民法が予定している個人主義的な共有概念をそのままもちこむことは、土台無理な話なのである。」²²²として共有・合有・総有から外れた第 4 の形態の可能性を主張している。

5. 4 マンション管理組合の財産の帰属

5. 4. 1 マンション管理組合財産の帰属主体

管理組合は、「建物並びにその敷地及び付属施設の管理を行うための団体（建物区分所有法 3 条）」でしかなく、また管理者は「規約で定めた行為をする権利を有し、義務を負う（同法 26 条 1 項）」とともに「その職務に関し、区分所有者を代理する（同条 2 項）」する者ではあるが、収益を生じせしめている財産である共用部分の所有者は、当該マンションの区分所有者であって、管理組合は管理者にすぎない²²³。

この点、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決は、これらの賃貸収入が、管理組合の雑収入として計上されている点や「原告の構成員に対して直ちに個別的に分配されるように処分されたことを認めるに足る証拠はない」と、構成員に個別に直ちに分配していないことをもって構成員に帰属しないと認定している。しかし直ちに個別に分配されないからといって、構成員に帰属しないと結論もまた根拠が乏しいものといえる²²⁴。

共用部分については、区分所有法 11 条の規定から区分所有者の共有とされている。これを組合の合有財産と理解することは難しいと考えられている。

5. 4. 2 管理費・修繕積立金等の帰属

管理組合は、区分所有関係の発生と共に存在するものとされる団体（区分所有法 3 条参照）であって、当事者による組合成立の契約を必要としないし、各自の

についての共有推定の規定を置いていた。建物区分所有法の制定にともない、この規定は削除されたが、それ以前は、民法 257 条がこの共用部分についての分割請求を認めない旨を規定しており、この部分も削除された。制定された建物区分所有法は、分割禁止の規定をとくに受け継ぐことをしなかったが、立法担当者は分割請求が認められないことを当然と考えていた。

²²² 加藤雅信、前掲注 207、284-285 頁

²²³ 長島弘、前掲注 63、43 頁

²²⁴ 長島弘、前掲注 63、43 頁

区分所有権が成立している一棟という建物の物的連結によって当然に成立し、区分所有権を失えば自動的に構成員たる資格を失う。さらに民法上の組合であれば発足時に要求される出資がなされていない。もっとも、共用部分等の管理を民法 667 条の「共同ノ事業」とし、各区分所有者によって、その後に支払われる管理費・修繕積立金等を出資とみて、それをこの組合の固有の資産ということ是可以する²²⁵。

管理組合は、「建物並びにその敷地及び付属設備」に関しては何らの財産権の有していないが、それらの「管理を行うための団体」であることから²²⁶、規約で定められている事項や集会で決議された事項について、管理行為をすることが許されると解されている²²⁷。

区分所有者が規約の定め等に基づき納入した管理費等は、その全額が直ちに管理組合または区分所有者全員に帰属するのか、また、帰属するとした場合に、区分所有者が区分所有者でなくなった時には、当該区分所有者の支払った管理費等がそれまでの間に管理のための経費として充当されなかった分（余剰金）については当該区分所有者に返還されるのかという問題がある。この点について、鎌野邦樹教授は「各区分所有者が支払った管理費等については、直ちに管理組合または団体的に区分所有者全員に帰属し、たとえ余剰金が生じても、それが各区分所有者の持分に依じて返還されることは予想されていないと解される。このことは、区分所有者が区分所有者でなくなった場合においても異なるものではなく、民法の定める脱退した組合員の持分の払戻しの場合（民法 681 条）とは異なる。すなわち、管理費等は規約によってそれを充当すべき費目が定められており、そのために現在および将来にわたり充当され、消費されるものであり、それについては、いわゆる出資金等とは異なり、各区分所有者の持分を観念する余地はないものと解することができる。」²²⁸とし、また、「余剰金は管理組合または現存の区分所有者全員に団体的に帰属するのであるから、これを繰越金として処理する一般的な選択の場合においては、これを専ら現存の区分所有者の利益のためにのみ使用することができるのであり、このことから、余剰金を現存の区分所有者の爾後の管理費の減額分に充当したり、現存の区分所有者のみに返還する旨の集会決議も認められると解される。」²²⁹として余剰金を支払われるべき管理費等の減額分に充てたり、各区分所有者に返還することは問題ないと述べられている。一般的には管理組合は権利能力なき社団と解され、管理費等は、管理組合に（ないしは区分所有者全員に総有的に）帰属し、各区分所有者の管理費の支払額に応じた持分の存在を観念することはできないと解される。これに対する反対意見は見当たらない。

なお、修繕積立金については、通常管理に要する経費に充当される管理費と

²²⁵ 新田敏「マンションの共用部分から生ずる金銭債権の性質」杏林社会科学 18(2) (2002) 54 頁

²²⁶ 区分所有法 3 条

²²⁷ 大野武「判批」明治学院大学法学研究(97) (2014) 96-97 頁

²²⁸ 鎌野邦樹「区分所有建物における管理費余剰金の法的性質」『民事法学の歴史と未来: 田山輝明先生古稀記念論文集』成文堂 (2014) 252 頁

²²⁹ 鎌野邦樹、前掲注 228、253-254 頁

は異なり、一定年数の経過ごとの計画修繕、不測の事故等により必要となる修繕、および共用部分の変更その他限定された特別の管理に要する経費に充当する場合に限って取り崩すことが予定され、それ以外の場合には取り崩すことは許されないのが一般的である²³⁰。

したがって、上のような特別の管理に要する経費に充当する場合は相当期間存在しなかったり、存在したが集会の決議等により実際には充当しなかったりしたために、修繕積立金が相当な額になったときに、それは、文字通り積み立てられるべきものであり、区分所有者間で配分することは、本来は予定されていない²³¹。

5. 4. 3 マンション共用部から生じた金銭債権の帰属

ここまで一般的な管理組合の特徴について述べたが、それではマンションの共用部から生じた収益の帰属主体について検討を行う。

区分所有法 19 条は、マンションの共用部分から生じた収益について、持分に応じて各共有者に帰属するとしている。では、マンションの共用部分から生じた収益につき、各区分所有者は持分割合に応じて、分配を求めることができるか。この点、管理規約に特段の規定がない場合、共用部分から生じた利益は、いったん区分所有者らの団体に合有的に帰属し、具体的にこれを区分所有者等に分配すべきこと並びにその金額及び時期が決定されることが必要であるとする判例がある²³²。同裁判例は、共用部分から生ずる利益は各区分所有者が負担する管理費に振替充当する旨の規約の定めを有する管理組合が共用部分を駐車場として賃貸するなどして得た収益金は、管理組合（区分所有者団体）に合有的に帰属すると判示したものである。

また、共用部分等についての用法違反や規約違反によって生じた損害の賠償や不当利得の返還の請求は、共用部分の管理に関する事項として団体的にのみ行使されるべきであり、基本的には管理者が区分所有者全員を代理して同請求権を行使する。ただし、管理者が同請求権を行使するためには、その旨の規約の定めまたは集会の決議があることが必要である。これに対して、各区分所有者は、自己の持分に応じた金銭請求権は観念できるものの、同請求権を独立して行使することはできない。もっとも、各区分所有者は、自己の共有持分権に基づいて、管理者に対して、規約に管理者が同請求権の行使ができる旨の定めがある場合には、その執行を請求することができ、規約にその旨の定めがない場合には、集会の招集を請求できると解する見解がある²³³。

この見解は、各区分所有者による本件金銭債権の個別行使が禁止されるのは、本件金銭債権が区分所有者団体に帰属しているからでなく、それが共用部分の管理に関する事項に属するからであるとし、本件金銭債権は各区分所有者に観念的ながら帰属しているとする。

²³⁰ 標準管理規約 28 条

²³¹ 鎌野邦樹、前掲注 228、263 頁

²³² 東京地判平成 3 年 5 月 29 日判時 1406・33、千葉地判平成 8 年 9 月 4 日判時 1601・139

²³³ 大野武「判批」明治学院大学法律科学研究所年報(32) (2016) 189-197 頁

マンションの共用部から生ずる金銭債権について、総有説を取り得ない最大の理由は、共用部分は団体固有の資産を形成していないということである。つまり、権利能力なき社団を含めて総有団体においては、「取引上の債務は、団体の構成員全員に総有的に帰属し、団体の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は取引の相手方に直接個人的債務ないし責任を負わない」とされるにも拘わらず、法的共用部分については、この意味において責任財産とはなり得ないからである。これは仮に団体として債務の履行が不可能となった場合でも、共用部分が責任財産として執行の対象とされ、区分所有権と切り離された形で、共用部分が独立の権利の客体とはなりえない。

区分所有法 27 条は、管理者が規約の定めによって共用部分を所有することを認めるが、これは管理に必要なし有益な場合を考慮して、所有の観念を法技術的に使用しているだけであって、使用・収益・処分の権能は共有者である区分所有者に帰属していることに変わりはない。それだけではなく、団体の財産のみが責任財産となると解することは、管理組合あるいは管理組合法人の債務について、各区分所有者が責任—終局的には無限責任—を負うとする、区分所有法 29 条・53 条の規定に反することになる。したがって仮にマンション管理団体の財産について、総有説を採るとしても、その財産的独立性を有するのは、団体が徴収した管理費・修繕積立金等に限定されるのであって、団体の財産ではあり得ない共用部分から生ずる金銭債権を、当然に一個の不可分債権として管理団体に帰属するとみることはできない²³⁴。

また、本件金銭を区分所有者団体に帰属させる旨の集会の決議または規約の定めをした上で、区分所有者団体が自己の財産権として本件金銭債権を行使するという方法²³⁵を取らなければならないと判断されたとしても、規約の定めがマンション標準管理規約（単棟型）の定めに基づいている限り、分割債権であることから生ずる不都合も実際上ほとんど回避することが可能である。

かかる見解を踏まえれば、総会決議により、区分所有者に対して配分をすること、その金額及び時期を決議すれば、各区分所有者は、管理組合に対して、具体的な分配請求権を取得することになると考えられる。

小括

この章では資産の帰属の形態について確認した。まず、構成員の債務の責任の違いについて、責任の違いは財産の独立性の有無により決定されることを確認した。無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになり、有限責任である場合に対して資産（債務）の帰属が変化すると考えることができる。

そして、財産の独立性の有無は資産の共有形態により判断される。権利者が複

²³⁴ 新田敏、前掲注 225、50 頁

²³⁵ この方法は、各区分所有者の共用部分等に対する使用収益権を区分所有者団体に出资しているものとみて、そこからの収益を一個の金銭債権として区分所有者団体に帰属させるというものである。

数いる場合は民法上の共有状態であるとされるが共有の形態には共有の他に合有と総有が存在しそれぞれに性質が異なる。ある団体に総有的に資産が帰属する場合には、特段の合意がない限り、構成員の持分権や脱退に際しての財産分割請求権はなく、法人格がないとしても団体の固有の資産として帰属しているといえる。

これに対し、団体に合有的に資産が帰属する場合は、分割請求については制限があるものの各構成員が団体から脱退する際などの時には、各構成員は持分の払い戻しを授受が可能といった違いがあり団体の固有の資産として帰属しているとはいえない。

これらを管理組合にあてはめた場合、前提として管理組合の組合員の責任は無限責任であることから全ての債権債務は区分所有者（個人）に帰属する。そして資産の帰属形態について、判例に基づき検討した結果、管理費等と共用部から生じた金銭では性質が異なることがわかった。

管理費等は組合の目的として管理維持のための財産であり総有財産である。区分所有者全員の総有財産として帰属することから、結果的にその金銭を支配している管理組合に団体固有の財産として帰属していると考えられる。

しかし、共用部から生じた金銭債権は、組合の目的とは外れた合有財産であり、管理組合が保有しているが区分所有者に分配請求権があり、区分所有者の財産として帰属する。管理組合は預入しているにすぎず、支配権は区分所有者にあるといえる。この預入している金銭を結果的に管理維持に使用しているが、これは管理費余剰金を現存の区分所有者の管理費の減額分に充当することが認められていることから、その逆で区分所有者から追加で管理費等を徴収する手間を省いているにすぎないと考えられる。

結びに代えて—あるべき課税方法の見解

管理組合は区分所有法 3 条の規定により区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体として構成される。管理組合には管理者の定めがあり、管理規約で区分所有者が従うべきルールが定められており、管理組合総会及び理事会が開催されている。理事長は管理組合の代表として、総会及び理事会などの業務を統括する。総会の決議では多数決の原則が行われており、理事会及び総会にて財産の管理のための決議が行われている。以上のことから管理組合は、権利能力なき社団のメルクマールとされている、民法判例の最高裁昭和 39 年 10 月 15 日判決で示されている 4 要件を満たしており、極めて高い団体性を有しているといえる。これらの性質から民法上は権利能力なき社団に該当するというのが通説である。

管理組合の行った収益事業から生じた収入の納税主体が争点となった東京地裁平成 30 年 3 月 13 日、東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決では民法上の権利能力なき社団の 4 要件を満たすため、人格のない社団等であると判断を下している。この判旨からすると、4 要件のみで判断を下しているかのように思われた。東京地裁平成 30 年 3 月 13 日では、原告が権利能力なき社団の特徴として、債務の責任について有限責任であると導き出した最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決

を指摘していた。これに対し、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決は、この最判 48 年については、権利能力なき社団の成立要件ではなく、特定の権利能力のない社団について判示したものにすぎないと判断している。

税務上の人格のない社団等は、民法上の権利能力なき社団の借用概念とされ、3 章において借用概念の用いられ方と借用先である民法上の学説を検討した。

借用概念の通説は統一説であるが、現状において、民法で重要とされている要素と税法で重要であるとされている要素に相違がある。借用先である民法上の学説においては、昭和 39 年最判で示された 4 要件も曖昧であり、法人にふさわしい団体を権利能力なき社団として判別するという方法論が検討されている。最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決で示された権利能力なき社団は有限責任であるという特徴も、構成員に有限責任を認めてよいと考えた団体を権利能力なき社団と認定し、構成員に有限責任を認め得ないと考えた団体は組合と認定して構成員に無限責任を課している、と批評されている。

また、税務上の規定においても「無限責任」であるという要素は、アメリカにおいて、過去採用されていたキントナー規則で「無限責任」である旨がパススルー課税の重要な要素とされていた。キントナー規則について、わが国の租税法においても、なお有益ではないかと考えられるという学説もある。

管理組合は昭和 39 年最判で示された 4 要件を満たしているが、管理組合の組合員は管理組合の債務について敷地権の割合に基づく無限責任を負う特徴をもつ。民法上において、管理組合は権利能力なき社団に該当するのが通説であるが、特徴だけを当てはめると人格のない社団等に該当せず、組合契約に基づき設立される団体でもないため、任意組合にも該当しない鶴的な団体であると考えられる。これまで検討してきたとおり、民法上の学説は、権利能力なき社団・財団の概念において構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無が重要であると考えられている。借用概念で統一説の立場をとるのであれば、この 2 つの点には重要な要素であり無視はできない。

民法上の規定に対し、税務上の人格のない社団等で最も重要なことは、法人課税とするか個人所得課税とするかを判断することと考えられており、民法上で重要と考えられている要件と相違がある。これを解決するためには借用概念を目的論的解釈により解釈する必要があると思われる。

次に法人課税とするか個人所得課税とするかを判断するために実質所得課税の原則を確認した。

実質所得課税の原則を規定する所得税法 12 条と法人税法 11 条は、学説において法律的帰属説が通説であるとされる。

管理組合の収益事業は、大半がマンション共用部という資産から生じる収益であるが、法律的帰属説に基づく資産から生ずる収益については、契約や登記での所有者に帰属すると考えられる。

また、マンション管理組合を所得税法 12 条等に当てはめると、収益を生みだす源泉となるマンション共用部（資産）が誰に帰属しているかがまず重要となる。ここでは法律上所有権を有している区分所有者がこれにあたる。そして単なる名義人であるかどうか、この収入源泉である資産を管理支配している管理組合が実質的に収益を享受しているかどうかの問題となる。

所得税法 12 条にいう、単なる名義人かどうかを判定するためには、課税物件の「私法上の帰属」につきその形式と実質が相違しているかどうかを判定することとなる。区分所有者は、その所有するマンション共用部の維持管理が適正にされない場合、そのマンションの資産価値が下がる。逆に適正な維持管理がされたうえで、管理組合に十分な管理費・修繕積立金がある場合にはマンションの資産価値が上がる。マンションの共用部は管理組合が維持管理すなわち管理支配している資産であるが、区分所有者が資産価値により影響を受けるという点から考えると、その実質は管理費・修繕積立金を負担している区分所有者へと帰属しているとも考えられ、収入を受けている管理組合との間に形式と実質の相違が生じている。

5 章においては、管理組合のように複数の実質的権利者がいる場合の資産の帰属により、税法上の納税主体の決定においてどのように変化するか、団体債務の責任の違いとその所得を生み出す源泉となる資産が誰に帰属しているかを検討した。

検討の結果、責任の違いは財産の独立性の有無により決定されることが明らかになった。無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになり、有限責任である場合に対して資産（債務）の帰属が変化すると考えることができる。

そして、財産の独立性の有無は資産の共有形態により判断される。複数の実質的権利者がいる場合には民法上の共有状態であるとされるが、共有の形態には共有の他に合有と総有が存在する。また、マンション管理組合のような建物共用部分の共同所有形態は、その特殊性から共有・合有・総有のいずれにもあてはまらない第 4 のタイプの共同所有であると主張する説もある。

これらを管理組合にあてはめた場合、前提として管理組合の組合員の責任は無限責任であることから全ての債権債務は区分所有者（個人）に帰属する。そして、資産の帰属形態について、判例に基づき検討した結果、管理費等と共用部から生じた金銭では性質が異なることが確認できた。

管理費等は組合の目的として管理維持のための財産であり総有財産である。区分所有者全員の総有財産として帰属することから、結果的にその金銭を支配している管理組合に団体固有の財産として帰属していると考えられる。

しかし、共用部から生じた金銭債権は、組合の目的とは外れた合有財産であり、管理組合が保有しているが区分所有者に分配請求権があり、区分所有者の財産として帰属する。管理組合は預入れしているにすぎず、支配権は区分所有者にあるといえる。

以上の内容を整理すると、管理組合は、債務の責任について、無限責任であることから昭和 48 年最判の特徴には当てはまらないものの、権利能力なき社団の要件とされてきた昭和 39 年最判の 4 要件を満たしており、民法上は権利能力なき社団に該当するとされている。

そして、マンション共用部の所有者は区分所有者であるが、共用部は管理組合により管理支配されており、共用部を維持管理する組合の目的のために徴収している管理費と修繕積立金は、区分所有者の全員に総有財産として帰属し、管理

組合独自の財産として帰属している。これらから総合的に検討すると、管理組合は借用概念の統一説と目的論的解釈のどちらの立場からも人格のない社団等に該当すると考えられる。すなわち、団体性と組合独自の財産を有しており、法人として課税されるべき団体であるといえる。

ただし、これはあくまでも団体としての器の話であり、管理組合の授受する収入は、目的と目的外のもので異なる性質を有することを考慮しなければならない。管理費と修繕積立金は区分所有者の全員に総有として帰属することから管理組合の収入として帰属すると考えられるが、共用部から生じた金銭収入については、共用部の所有者である区分所有者に合有的に帰属し、組合独自の財産ではない。民法上も組合独自の財産の有無について、社団か組合かを判別する最も重要な判断材料としている。共用部から生じた金銭が合有財産であり、さらに債務の責任について無限責任を負うことからすると、共用部から生じた金銭及び債務は全て区分所有者に帰属するのである。

このことから、管理組合は税務上の人格なき社団等に該当するが、団体としての収入は管理費・修繕積立金のみであり、共用部から生じた金銭は区分所有者に帰属し、この納税主体は区分所有者である個人、すなわち所得税が課税されるべきであると結論付けた。

マンション管理組合は、建替え要件の難しさや住まいの都心部集中などを背景に、今後、日本の生活スタイルに併せて増加傾向をたどるであろう。マンションの高齢化が進むと管理費と修繕積立金が不足し、収益事業を検討しはじめる管理組合が増える。一つの管理組合あたりの納税額は大規模な営利団体に比べ少ないが、その対象となる管理組合の数は身近でありふれているものであるにもかかわらず、これまで課税のあり方について議論をされることがなかった。管理組合に対する課税のあり方については、一応のメルクマールは東京地裁平成30年3月13日判決と、その控訴審である東京高裁平成30年10月31日判決しがなく、先行研究もあまり見当たらない。その中で資産の管理支配と資産の帰属に着目し検討した本論文は新たな着眼点からの検討であると考えている。

今後、管理組合をはじめとした様々の団体の課税方法について、所得の帰属は収入を生みだす源泉となる資産の帰属に基づき決定され、その決定された帰属に基づき納税主体を検討すべきであるという考え方について、本論文が一石を投じるものになることを期待したい。

参考文献

<著書等>

- ・新井益太郎監修『現代税法の基礎知識 [七訂版]』(ぎょうせい、2007)
- ・市川深『所得税重要判例コンメンタール』(税務経理協会、1991)
- ・稲本洋之助他『コンメンタールマンション区分所有法 [第3版]』(日本評論社、2015)
- ・内田貴『民法Ⅰ 第4版 総則・物権総論』(東京大学出版会、2008)
- ・内田貴『民法Ⅱ (債権各論) 第3版』(東京大学出版会、2011)
- ・岡村忠生『新しい法人税法』(有斐閣、2007)

- ・加藤雅信『新民法体系Ⅱ物権法〔第2版〕』（有斐閣、2005）
- ・金子宏『租税法 第二十一版』（弘文堂、2016）
- ・金子宏他『ケースブック租税法〔第5版〕』（弘文堂、2017）
- ・鎌野邦樹他『マンション法』（有斐閣、2003）
- ・河上正二『物権法講義』（日本評論社、2012）
- ・川島武宜『民法(3)』（有斐閣、1951）
- ・河内宏『権利能力なき社団・財団の判例総合解説』（信山社、2004）
- ・木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、2002）
- ・木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018）
- ・清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013）
- ・国土交通省『長期修繕計画標準様式 長期修繕計画作成ガイドライン 長期修繕計画作成ガイドラインコメント』（2008）
- ・国土交通省『マンションの修繕積立金に関するガイドライン』（2011）
- ・国土交通省『マンションの新たな管理ルールに関する検討会報告書』（2015）
- ・四宮和夫他『民法総則〔第9版〕』（弘文堂、2018）
- ・武田昌輔『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規 加除式）
- ・武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規 加除式）
- ・田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義 第6版』（弘文堂、2018）
- ・手塚貴大『法人・企業課税の理論』（弘文堂、2017）
- ・星野英一『民法概論I(序論・総則)』（良書普及会、1971）
- ・水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）
- ・水本浩他『基本法コンメンタールマンション法〔第三版〕』（日本評論社、2006）
- ・安永正昭『講義物権・担保物権法〔第2版〕』（有斐閣、2014）
- ・山上一夫『新・財務整理と清算の実務全書：株式会社・有限会社・合名会社・合資会社の』（税務研究会出版局、2003）
- ・山野目章夫『新注釈民法(1) 総則(1)』（有斐閣、2018）
- ・山野目章夫『新注釈民法(14) 債権(7)』（有斐閣、2018）
- ・横浜弁護士会『マンション・団地の法律実務』（ぎょうせい、2014）
- ・我妻榮『民法I 総則・物権法〔第4版〕』（一粒社、1992）
- ・我妻榮、有泉亨他『コンメンタール民法—総則・物権・債権〔第4版〕』（日本評論社、2016）

<雑誌・論文等>

- ・青山慶二「判批」ジュリスト租税判例百選第5版（2011）42-43頁
- ・安宅敬祐「判例から読み解く 人格のない社団をめぐる税法と民法その他の法律との関係」税 61(3)（2006）38-64頁
- ・石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団論—熊本ねずみ講についての二つの対立する判決に関連して—」『税法の課題と超克』山田二郎先生古稀記念論文集、信山社（2000）1-29頁
- ・伊藤栄寿「組合財産の共有—物件編の共有との比較検討」名古屋大学法政論集（270）（2017）199-216頁

- ・伊藤剛志「組合課税に係る近年の裁判例の検討」租税研究(762) (2013) 242-255 頁
- ・一般社団法人リスクマネジメント協会「マンション購入におけるリスクマネジメント」<https://www.arm.or.jp/pdf/resource/ronbun/2004/2004-3-26.pdf> (最終閲覧日 2019年1月27日)
- ・植松守雄「講座 所得税法の諸問題第6回 第一 納税義務者・源泉徴収義務者 (続5)」税経通信 42(3) (1987) 29-30 頁
- ・碓井光明「租税法における課税物件の帰属について(I)」税経通信 26(14) (1971) 59-63 頁
- ・碓井光明「租税法における課税物件の帰属について(II)」税経通信 27(2) (1971) 48-52 頁
- ・臼田利之「超高層マンションの修繕積立金に関する研究—大阪市域を事例として—」都市住宅学(103) (2018) 159-164 頁
- ・大野武「判批」明治学院大学法学研究(97) (2014) 87-106 頁
- ・大野武「判批」明治学院大学法律科学研究所年報(32) (2016) 189-197 頁
- ・太田洋「組合に係る課税関係についての若干の考察」『租税法と民法』有斐閣、(2018) 385-407 頁
- ・大淵博義「私法上の行為と実質課税の原則—『事実認定の実質主義』による認定の法理—」商学論纂〔中央大学〕 41(5) (2000) 369-403 頁
- ・岡村忠生「これからの法人課税と税法学の課題」税研 25(1) (2009) 15-24 頁
- ・加藤新太郎「判批」NBL (798) (2004) 69-71 頁
- ・加藤雅信「総論・合論のミニ法人論的構造」星野英一先生古稀祝賀『日本民法学の形成と課題 上』有斐閣 (1996) 153-194 頁
- ・金子宏「論壇 任意組合の課税関係」税研 21(4) (2006) 16-21 頁
- ・兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』愛媛大学法文学部総合政策学科 (2012) 118-152 頁
- ・兼平裕子「多様な事業体課税と事実認定—航空機リース事件を手掛かりとして—」『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』愛媛大学法文学部総合政策学科 (2012) 153-182 頁
- ・兼平裕子「権利能力なき社団と人格のない社団等：民事法における実体論・手続論と租税法における借用概念」愛媛大学法文学部論集. 総合政策学科編 (33) (2016) 57-123 頁
- ・鎌野邦樹「区分所有法改正とマンションの管理 —規約の公正性・衡平性の確保を中心に—」都市住宅学(38) (2002) 29-32 頁
- ・鎌野邦樹「区分所有建物における管理費余剰金の法的性質」『民事法学の歴史と未来』田山輝明先生古稀記念論文集、成文堂 (2014) 245-264 頁
- ・後藤元伸「法人における有限責任と組合理型団体における無限責任—ドイツにおける民法上の組合の組合員責任論—」政策創造研究(6) (2013) 187-237 頁
- ・齊藤広子「日本の集合住宅管理の現状と課題 集合住宅の所有・管理の法制度の国際比較の必要性」日本不動産学会誌 22(4) (2009) 14-25 頁
- ・酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(上)」税経通信 64(1) (2009)

58-64 頁

- ・酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(中)」税経通信 64(3)(2009) 147-157 頁
- ・酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(下)」税経通信 64(5)(2009) 68-76 頁
- ・酒井克彦「所得課税共通ルールとしての実質所得者課税の原則」中央ロー・ジャーナル 14(2) (2017) 69-102 頁
- ・酒井克彦「管理組合に係る組合費の仕入税額控除該当性(上)大阪高裁平成 25 年 4 月 11 日判決を素材として」月刊税務事例 51(3) (2019) 15-21 頁
- ・佐藤孝一「人格のない社団の成立要件についての一考察—類型論による租税法解釈の一展開として—」税務大学校論叢(18) (1987) 137-273 頁
- ・佐藤孝一「判批」『ジュリスト租税判例百選第 4 版』有斐閣 (2005) 42-43 頁
- ・佐藤英明「アメリカ連邦所得税における『パートナーシップ』の範囲に関する問題点 (パートナーシップの課税問題)」日税研論集(44) (2000) 33-83 頁
- ・佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究(149) (2016) 26-67 頁
- ・品川孝次「組合財産『共有』の特殊性」山畠正男・五十嵐清・藪重夫先生古稀記念論文集『民法学と比較法学の諸相Ⅲ』信山社 (1998) 91-112 頁
- ・高橋美津子「事業体法制と事業体課税の交錯に関する一考察」法政論叢 52(2) (2016) 15-29 頁
- ・高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察(1)アメリカ・パートナーシップ課税を素材として」法学論叢 141(6) (1997) 25-46 頁
- ・高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察(2 完)アメリカ・パートナーシップ課税を素材として」法学論叢 143(4) (1998) 26-49 頁
- ・高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察--課税時期、所得種類、帰属を中心に」税法学(543) (2000) 55-109 頁
- ・高橋祐介「組合課税-「簡素・柔軟・公平」な組合課税の立法提案-」租税法研究(30) (2002) 28-50 頁
- ・高橋祐介「事業体課税論」『新しい法人税法』京都大学大学院法学研究科 COE 研究叢書、有斐閣 (2007) 61-113 頁
- ・高橋祐介「事業体課税-アメリカ法を題材にして (第 98 回大会シンポジウム--法人課税をめぐる諸問題)」税法学(559) (2008) 151-193 頁
- ・高浜智輝「租税法における外国事業体の取り扱い：アメリカ・パートナーシップを中心として」(経営学研究論集/明治大学大学院[編](44) (2015) 115-134 頁
- ・太郎良留美「判批」『租税判例百選第 6 版』有斐閣 (2016) 169-170 頁
- ・千年原未央「平成 25 年 10 月 15 日裁決からみる マンション管理組合の「人格のない社団等」への該当性判断」税務弘報 62(13) (2014) 117-125 頁
- ・寺川永「判批」銀行法務 21/経済法令研究会[編]49(6) (2005) 80-83 頁
- ・朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租税研究 (673) (2005) 75-131 頁
- ・中川善之助・他(座該会)「人格のない社団・財団の課税をめぐる」税経通信 12(7) (1962) 188-213 頁

- ・中西真悟「集合共有住宅の大規模修繕計画に関する経済性評価の不確実性」数理解析研究所講究録第(2044) (2017) 101-111 頁
- ・長島弘「マンション共用部分等を賃貸した場合の収益の帰属」税務事例 51(6) (2019) 33-44 頁
- ・西山由美「『資産』の意義」『租税法と民法』有斐閣 (2018) 54-70 頁
- ・新田敏「マンションの共用部分から生ずる金銭債権の性質」杏林社会科学研究 18(2) (2002) 40-69 頁
- ・長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—」税務大学校論叢(59) (2008) 140-243 頁
- ・花房博文「マンション管理組合とその後法人化された管理組合法人間の、実体法・訴訟法の主体としての同一性についての一考察」2014 年度創価大学 LS 教員研究報告会資料 (2015) 193-200 頁
- ・花房博文「マンション管理組合財産の法的性質と不当利得返還請求権の法主体についての一考察：最判平成 27 年 9 月 18 日(不当利得返還請求/平成 25 年(受)第 843 号)民集 69-6-1711 を契機として」創価ロー・ジャーナル (2017) 163-171 頁
- ・原田純孝「批評」判例タイムズ 43(18) (1992) 59-64 頁
- ・平野嘉秋「特殊事業体における多様な損益分配--構成員課税と会計問題」租税研究(725) (2010) 176-190 頁
- ・平野嘉秋「構成員課税における税務会計上の問題--構成員の新規加入と脱退」租税研究(737) (2011) 237-248 頁
- ・平野嘉秋「構成員課税における税務会計上の問題--組成・清算と結合・分割」租税研究(740) (2011) 86-98 頁
- ・福田善行「実質所得者課税に関する一考察—所得税における所得の帰属判定を中心に—」税務大学校論叢(84) (2016) 337-438 頁
- ・星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」『民法論集 第 1 巻』有斐閣 (1970) 227-314 頁
- ・増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究(49) (1999) 47-94 頁
- ・増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究(30) (2002) 1-27 頁
- ・森下幹夫「実質所得者課税の原則」に関する一考察—所得の人的帰属認定における経済的アプローチの意義—」岡山大学経済学会雑誌 49 (1) (2017) 23-39 頁
- ・森信茂樹「新たな事業体と組合税制」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」(2003) 124-138 頁
- ・柳勝司「〔権利能力なき〕社団の財産の帰属といわゆる総有理論について」名城法学 64(4) (2015) 91-110 頁