

共同事業の所得区分

—組合契約推認アプローチによる事業所得該当性—

村井 圭介

論文要旨

共同事業の所得区分

—組合契約推認アプローチによる事業所得該当性—

村井 圭介

1 当事者間の合意による共同事業の所得区分

本論文は、当事者間の合意による共同事業の所得区分について論じるものである。特に、事業所得の該当性が問題となるケースを対象として、その判断基準について考察した。

本論文において考察の対象となる「共同事業」の事業内容は、これが仮に単独事業であったとすれば、所得税法 27 条 1 項の事業所得に分類されるものを想定した。また、その者に帰属する所得の分類が問題となる納税者とは、共同事業の代表者としての地位を有しない者とし、協力的、補佐的、後援的または出資者の地位にあるものとした。その納税者が共同事業の代表的地位を明確に有する場合には、かかる所得区分の問題はそもそも生じないと思われるからである。

2 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第 1 章では、当事者間の合意による共同事業から生じた利益の所得区分が争われた事案として、東京地裁平成 30 年判決を参照した。ここでは、同事案について裁判所が示した判断の分析を行い、その問題点を指摘した。そのうえで、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ統一的な判断基準が示されていない現状を踏まえ、本論文において解決すべき法的問題を提示した。

第 2 章では、共同事業による事業収入の帰属が問題となった裁判例として、広島地裁平成 19 年 5 月 9 日判決（以下「広島地裁平成 19 年判決」という。）を参照した。田中晶国は、同判決において示された判断基準を、「組合契約アプローチ」と定義している。ここでは、この「組合契約アプローチ」の考え方から、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得た。

第 3 章では、任意組合等の共同事業体による事業に対する課税方式である、パス・スルー課税の考え方について概観した。また、代表的な共同事業体である任意組合及び匿名組合について、民法・商法上の諸規定を参照し、その法的性質の違いについて整理した。

第 4 章では、任意組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース任意組合事件」を参照した。ここでは、任意組合の法的性質と所得区分の判断との関係について検討し、所得区分を判断する上で重要な要素となる「共同事業性」の意義を明確にした。また、同事案を契機として創設された「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法 41 条の 4 の 2 の 1 項）」の規定の意義を確認し、当該規定が所得区分の判断

に与える影響について考察した。

第 5 章では、匿名組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース匿名組合事件」を参照した。ここでは、匿名組合員の所得区分が、匿名組合の事業内容により判断される場合の要件と、その判断基準について検討した。

第 6 章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体により営まれる事業について、その所得区分が議論された学説を参照した。これら学説の見解を、当事者間の合意による共同事業の場合にあてはめた場合には、いかなる判断基準が導けるかについて検討し、その問題点を指摘した。

第 7 章では、前章までの検討をもとに、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、解決すべき課題を抽出した。また、国税通則法 9 条の規定を参照し、同条における「共同事業」が民法上の組合契約を指し、「納税者」がその構成員を意味するものであることを確認した。これらの検討を踏まえて、共同事業の所得区分にかかる新たな判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行った。

3 本研究の成果

本論文では、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、妥当な判断基準を提示すべく、共同事業体の課税にかかる裁判例や学説等の検討を踏まえて、「組合契約推認アプローチ」の提言を行った。

組合契約推認アプローチでは、事業に対する支配の権限とリスクの負担が、共同事業の運営者と構成員の間で共有されているか否かを検討し、事業当事者間における「共同事業性」の有無を峻別する。そのうえで、事業当事者間に「共同事業性を備えた組合契約」の成立を推認し、当該組合をパス・スルー課税の適用対象とする。したがって、当該組合の構成員に分割的に帰属した所得の種類は、その組合事業の内容により判断され、事業所得に該当することとなる。

以上

目次

はじめに	2
第1章 裁判例－当事者間合意による共同事業からの分配利益と所得区分－	5
第1節 東京地裁平成30年判決	5
第2節 判決の分析	7
第3節 法的問題点	10
第4節 小括	11
第2章 共同事業による所得の帰属と組合契約アプローチ	12
第1節 事業主基準と直接認定アプローチ	12
第2節 組合契約アプローチと所得の帰属	14
第3節 小括	17
第3章 共同事業体の法的性質とパス・スルー課税	18
第1節 パス・スルー課税の概要	18
第2節 共同事業体の法的性質	19
第3節 小括	25
第4章 任意組合による共同事業と所得区分	27
第1節 航空機リース任意組合事件	27
第2節 所得区分の判断と共同事業性	32
第3節 特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例	33
第4節 小括	35
第5章 匿名組合による共同事業と所得区分	37
第1節 航空機リース匿名組合事件	37
第2節 匿名組合と共同事業性	43
第3節 小括	44
第6章 共同事業体課税と所得区分に関する学説	45
第1節 統一的所得分類説	45
第2節 個別的所得分類説	47
第3節 当事者間の合意による共同事業について－学説からの示唆－	49
第4節 当事者間の合意による共同事業について－学説の問題点－	50
第5節 小括	53
第7章 組合契約推認アプローチの提言	55
第1節 学説からの課題抽出	55
第2節 国税通則法と共同事業	56
第3節 組合契約推認アプローチの提言	57
第4節 事例検証	65
第5節 小括	71
おわりに	74
参考文献等	76

はじめに

1 当事者間の合意による共同事業の所得区分

本論文は、当事者間の合意による共同事業の所得区分について論じるものである。特に、事業所得の該当性が問題となるケースを対象として、その判断基準について考察する。

東京地裁平成 30 年 1 月 23 日判決（以下「東京地裁平成 30 年判決」という。）は、外形的には他者の営む事業につき当事者間の合意により利益（損失）の分配を受けた場合における、その分配利益の所得区分が争われた事案である。

この東京地裁平成 30 年判決以前にも、共同事業の所得区分が争われた裁判例は存在する。しかし、それらの先行裁判例は、任意組合契約等の共同事業体により営まれる事業が前提となっている。そのため、当事者間の合意による共同事業の所得区分が問題となった事案については、同判決以前には先例が見当たらない。

本論文は、まず、東京地裁平成 30 年判決の判旨を分析し、先行事例としての意義と適用範囲について検討を行う。また、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ明確な判断基準が示されていない現状を指摘し、法的問題点を明らかにする。そのうえで、任意組合等による共同事業の所得区分が争われた裁判例との比較を行う。さらに、学説の検討を経て、当事者間の合意による共同事業の所得区分について妥当な判断基準を提示する。

なお、本論文において考察の対象となる「共同事業」の事業内容は、これが仮に単独事業であったとすれば、所得税法 27 条 1 項の事業所得に分類されるものを想定する。また、その者に帰属する所得の分類が問題となる納税者とは、共同事業の代表者としての地位を有しない者とし、協力的、補佐的、後援的または出資者の地位にあるものとする。その納税者が共同事業の代表的地位を明確に有する場合には、かかる所得区分の問題はそもそも生じないと思われるからである。

2 本論文における用語の定義

当事者間の合意による共同事業に係る当事者の法的地位については、民法上の組合（民法 667 条）における組合員や、匿名組合（商法 535 条）における匿名組合員のような、民法または商法に規定する地位や名称が存在しない。そのため、共同事業の主たる運営者ないし代表的地位を有する者を、便宜的に「共同事業運営者」または「運営者」とし、他方、代表的地位を有しない者を「共同事業構成員」または「構成員」と呼称することにする。

「運営者」と「構成員」の法的地位については、前者は概ね任意組合における業務執行組合員または匿名組合における営業者に相当し、後者は業務執行組合員以外の任意組合員または匿名組合員に相当するものと位置づける。

なお、本文中、参照事例や文献等との兼ね合いで、民法上の組合について、「任意組合」の語句を使用することがある。任意組合とは、民法上の契約によって任意に設置される組合を指すものであり、民法上の組合と同義であるものとする。

3 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、当事者間の合意による共同事業から生じた利益の所得区分が争われた事案として、東京地裁平成30年判決を参照する。同事案は、任意組合等の共同事業体を介さずに、当事者の合意により共同事業が企図され、その利益の分配が定められた点に特徴がある。ここでは、同事案について裁判所が示した判断の分析を行い、その問題点を指摘する。そのうえで、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ統一的な判断基準が示されていない現状を踏まえ、本論文において解決すべき法的問題を提示する。

第2章では、共同事業による事業収入の帰属が問題となった裁判例として、広島地裁平成19年5月9日判決（以下「広島地裁平成19年判決」という。）を参照する。同判決では、事業当事者の関係を民法上の組合契約の規定に照らして、当事者間に組合契約の成立を認めたとうえで、事業収入の帰属の判断が行われている。田中晶国は、同判決において示された判断基準を、「組合契約アプローチ」と定義している。ここでは、この「組合契約アプローチ」の考え方から、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。

第3章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体による事業に対する課税方式である、パス・スルー課税の考え方について概観する。また、代表的な共同事業体である任意組合及び匿名組合について、民法・商法上の諸規定を参照し、その法的性質の違いについて整理する。

第4章では、任意組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース任意組合事件」を参照する。ここでは、任意組合の法的性質と所得区分の判断との関係について検討し、所得区分を判断する上で重要な要素となる「共同事業性」の意義を明確にする。また、同事案を契機として創設された「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」の規定の意義を確認し、当該規定が所得区分の判断に与える影響について考察する。

第5章では、匿名組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案として「航空機リース匿名組合事件」を参照する。ここでは、匿名組合員の所得区分が、匿名組合の事業内容により判断される場合の要件と、その判断基準について検討する。そのうえで、当事者間の合意による共同事業を想定した場合、当該事例からいかなる示唆が得られるかについて考察する。

第6章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体により営まれる事業について、その所得区分が議論された学説を参照する。これら学説の見解を、当事者間の合意による共同事業の場合にあてはめた場合には、いかなる判断基準が導けるかについて検討し、その問題点を指摘する。

第7章では、前章までの検討をもとに、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、解決すべき課題を抽出する。また、国税通則法9条の規定を参照し、同条における「共同事業」が民法上の組合契約を指し、「納税者」がその構成員を意味するものであるこ

とを確認する。これらの検討を踏まえて、共同事業の所得区分にかかる新たな判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。

第1章 裁判例－当事者間合意による共同事業からの分配利益と所得区分－

本章では、外形的には他者の営む事業につき当事者間の合意により利益（損失）の分配を受けた場合における、その分配利益の所得区分が争われた裁判例（東京地裁平成30年判決）を参照する¹。同判決の分析を通じて、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、いまだ統一的な判断基準が示されていない現状を指摘し、その法的問題点を明らかにする。

第1節 東京地裁平成30年判決

1 事案の概要

遊技業を営むX（原告）は、不動産業を営む訴外A社と共に実施した宅地等分譲事業（以下「本件宅地等分譲」という。）について、Aが同事業による損失の負担をXに求めた訴訟の結果に従って、Aに損失負担金（以下「本件損失負担金」という。）を支払った。Xは、本件損失負担金及び同訴訟の弁護士費用等の費用（以下「本件各費用」という。）を、Xの事業所得に係る必要経費に算入して、平成21年分の所得税の申告を行った。

これに対し、所轄税務署長は、本件宅地等分譲はAの単独事業であり、Xの事業所得を生ずべき事業にあたらぬとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分等を行った。Xはかかる処分等の取消しを求めて、国Y（被告）に対して出訴した。

2 事実関係

Aは、平成5年10月頃に、Xから本件宅地等の開発の話を持ち掛けられたことを契機として、本件宅地等分譲を行うこととなった。

同年11月、XとAは、本件宅地等分譲に関する購入資金、開発費用、工事資金および利益をすべて折半すること、Aが本件宅地等の所有権登記名義人となり、Xは本件宅地等に抵当権を設定することを内容とする覚書（本件覚書1）を締結した。

さらに平成7年4月、本件宅地等分譲はAにおいて事業展開すること、本件宅地等分譲の立案者はX及びAであり、Xは土地売買の立会人及び本件宅地等分譲にかかる借入金の保証人であること、本件宅地等分譲において損失が発生した場合には、損失負担はAとXで折半することを内容とする覚書（本件覚書2）が締結された。実際に、Xは本件宅地等分譲について、土地の権利調整や分譲地の区割りへの意見を行っている。

¹ 東京地判平成30年1月23日税資268号順号13115。評釈として、市野瀬畜子「判批」税理62巻14号（2019年）117頁、木山泰嗣「判批」税理63巻3号（2020年）152頁、同「判批」税理63巻4号（2020年）152頁、佐藤孝一「判批」月刊税務事例52巻2号（2020年）18頁、佐藤英明「判批」TKC税研情報29巻1号（2020年）1頁、橋本浩史「判批」税経通信74巻7号（2019年）184頁、濱田洋「判批」税研208号（2019年）115頁等がある。

しかし、平成 8 年 2 月頃に本件宅地等の売却が開始された後は、X が本件宅地等分譲に関与する機会は少なくなり、平成 13 年以降は A と接触する機会はほとんどなくなっていた。なお、X は宅地建物取引業の資格を有しておらず、所有権登記のほか開発許可申請及び土地の分譲は A が行っている。A は平成 20 年 6 月に本件宅地等の売却を完了した。

3 争点

本件の主な争点は、本件宅地等分譲が X にとって所得税法上の事業所得を生ずべき事業に当たるか（争点 1）、本件宅地等分譲が所得税法上の事業所得を生ずべき事業に当たるとした場合、本件各費用はその必要経費に当たるか（争点 2）であった²。

ここでは争点 1 を中心に検討を行い、これに関連する範囲で、争点 2 についての裁判所の判断を参照する。

4 判旨

(1) 争点 1 について

裁判所は、まず、「所得税法は、公平負担の観点から、納税者の所得を、その源泉又は性質によって 10 種類に区分し、担税力に応じた計算方法等を定めているところ、かかる所得区分の判断に当たっては、当該利益が生み出される具体的態様を考慮して実質的に判断されるべきものと解され」とし、所得税法上の所得区分の判断について一般論を述べている。

そのうえで、共同事業から生じる利益の分配を受ける者の所得区分の判断基準について、「他者の営む事業から生じた利益の分配を受ける旨の合意がされている場合において、当該合意に基づいて当該他者から受領した利益の所得区分については、当該利益の分配を受ける者が実質的に当該他者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、当該他者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され、他方で、当該利益の分配を受ける者がこのような地位を有するものと認められない場合には、当該他者の営む事業の内容にかかわらず、当該利益の分配を受ける者にとってその所得が有する性質に従って判断されるべきものと解される。」と判示している。

また、当該利益の分配を受ける者が、当該他者と実質的な共同事業者としての地位を有するか否かについては、「当該事業に至る経緯、当該事業に係る合意内容、当該事業に対する関与の程度等を総合して実質的に判断するのが相当である。」と判示した。

なお、本件において X が A の共同事業者としての地位を有するか否かについては、「X と A との合意の内容あるいは X の実際の行動内容等に照らせば、X が本件宅地等分譲において果たした役割は、単なる信用供与にとどまらず、その業務遂行の重要な場面にも及んでいたものであって、X が本件宅地等分譲に相当程度関与していたものということができ……X

² 本件においては、この他に、本件損失負担金を平成 21 年分の X の事業所得の必要経費として控除できるか否かについても争われている。

が、本件宅地等分譲において果たした役割あるいは関与の程度に加え、X が本件宅地等分譲の意思決定に関わり得る地位にあったことに鑑みれば、X は、本件宅地等分譲に関して、実質的に A と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認めるのが相当である。」と判示し、X の所得区分は事業所得に該当すると判断した。

(2) 争点 2 について

裁判所は、まず、「本件各費用は、本件宅地等の販売等そのものに係る業務の遂行等に必要なものとして生じた費用ではなく……本件宅地等分譲そのものの遂行上必要となったものとはいえない。」とし、本件各費用が本件宅地等分譲の直接的な費用に当たらないことを確認している。

しかしながら、裁判所は、本件宅地等分譲に係る X の所得について、「本件宅地等の販売等によって生じた利益そのものではなく、飽くまで A から分配を受けることになる利益であり、その利益が X にとっての事業所得となるものであることからすれば、本件宅地等分譲により生じた利益を A から分配を受けることまでが X にとっての事業所得を生ずべき業務である」と判示し、「X にとっての事業所得を生ずべき業務には、A から受ける利益及び損失の分配に係るものも含まれるというべきであり、A との損失の負担に係る別件訴訟に要した本件各費用は、X の事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な費用に当たるといえるべきである。」と判断した。

第2節 判決の分析

1 本判決の意義

本判決は、本件宅地等分譲にかかる X と A との合意を「他者の営む事業から生じた利益の分配を受ける旨の合意」と評価し、この合意の内容から、X が「実質的に……他者と共同してその事業を営む者としての地位」を有するとして、その所得区分を事業所得と判断している。

前節で述べた通り、本判決では、匿名組員が匿名組合契約に基づいて受けた利益の所得区分が問題となった「航空機リース匿名組合事件」の判旨を参照したうえで判断が行われている。しかし、本判決では、X と A との合意が、任意組合契約又は匿名組合契約のいずれの類型に該当するかなどの判断が行われていない。そして、事業収入の帰属についての検討を経ることなく、利益分配の合意があることを根拠に、統合的に共同事業性を判断している³。

諸評釈によるところ、当事者間の合意による共同事業から分配された利益の所得区分が争われた先例はない⁴。本判決の意義は、このような共同事業の所得区分の判断基準が具体的に示された点にある。

³ 濱田洋・前掲注 1) 117 頁参照。

⁴ 佐藤（英）・前掲注 1) 5 頁、橋本・前掲注 1) 184 頁参照。

2 判決の検討

(1) 航空機リース匿名組合事件の判断基準との整合性

裁判所は、本件の争点1について、AとXとの合意を「他者の営む事業から生じた利益の分配を受ける旨の合意」と評価し、このような利益分配の合意がされている場合の所得区分を二段階に分けて検討している。

すなわち、①利益の分配を受ける者が実質的に当該他者と共同してその事業を営む者としての地位を有すると認められる場合と、②そうした地位が認められない場合に分け、①では当該他者の営む事業内容に従い（他者基準）、②では利益の分配を受ける者の所得の性質に従って（自己基準）判断することとしている⁵。このような判断を行うにあたっては、航空機リース事業に係る匿名組合契約に基づき匿名組合員が受ける利益の所得区分が争われた判例（最高裁平成27年6月12日第二小法廷判決、以下「航空機リース匿名組合事件」という。）⁶が参照されている⁷。

しかしながら、本判決の判断には、先行裁判例との整合性の点において問題がある。航空機リース匿名組合事件の判旨は、「匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、営業者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され」としており、営業者にとっての所得区分により判断されるべきものと述べているわけではない。

ところが、本判決は、本件宅地分譲事業のもう一方の共同事業者たるA社がそもそも不動産を営む者であり（仮にAが個人であれば事業所得に該当するものと思われる）、そのAの共同事業者たる地位をXが有することをもって、直ちにその所得区分を事業所得と判断している。この点において、本判決の示した判断基準は、航空機リース匿名組合事件における解釈と必ずしも整合しない⁸。

(2) 必要経費の範囲

裁判所は、本件においてXが受ける利益について「本件宅地等分譲に係るXに生じる所得は、本件宅地等の販売等によって生じた利益そのものではなく、飽くまでAから分配を

⁵ 東京地裁平成30年判決の論旨を「他者基準」と「自己基準」に整理して分析するものとして、木山・前掲注1) 152頁。

⁶ 最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁。匿名組合契約により航空機リース事業に出資した匿名組合員が、当該契約に基づき分配を受けた損失の所得区分が争われた事案。第5章において詳述する。

⁷ 本判決の判旨が「航空機リース匿名組合事件」の判旨と同趣旨に立つものであるとする評釈に、木山・前掲注1) 152頁、佐藤（英）・前掲注1) 1頁、橋本・前掲注1) 184頁、濱田・前掲注1) 115頁等がある。

⁸ 本判決のこのような問題点を指摘するものとして、佐藤（孝）・前掲注1) 18頁。

受けることになる利益」であると理解し、「本件宅地等分譲により生じた利益を A から分配を受けることまでが X にとっての事業所得を生ずべき業務である」と判示している。

すなわち、本件事業は①A の行う本件宅地等分譲と、②X の行う「A から分配を受ける業務」の二つあるとの理解に立つものであると考えられる。そして、この理解の下でこそ、本件各費用が X の事業所得の必要経費に該当することになる⁹。

裁判所の判旨は、X の所得区分については、①A の行う本件宅地等分譲により事業所得と判定しながら、必要経費の範囲については、②X が A から利益の分配を受ける業務を基準に範囲を定めているように読み取れる。本判決のこのような判断は、上で述べた「本件事業が二つある」との理解の下でこそ成立するものと思われるが、所得区分の判断の対象となる「事業」と、必要経費の範囲を特定するための「事業」の範囲を別異のものと認識しているため、その論理に矛盾が生じている。

本判決のこのような問題点は、その判断の検討過程において、本件事業をめぐる当事者間の私法上の法律関係の検討が不足しており、X と A との合意により営まれる「共同事業」の範囲を明確に特定できていないことに起因すると思われる。

(3) 「共同してその事業を営む者」の理解

本判決は「利益を A から分配を受けることまでが X にとっての事業所得を生ずべき業務である」と述べている。つまり、X の所得の基因を、「A と X の共同事業」ではなく、X の「A から利益の分配を受ける事業」と理解しているものといえる。その一方で、本判決は、X の所得の性質の決定については「A と X の共同事業」を基準に行い、事業所得と判断している。

通常、複数の者が「共同してその事業を営む」場合には、事業は一つであってそれに複数の事業主がいる、という事態が想定されている。そのため、当該共同事業から生じる収益と費用は、直接各事業主に帰属すると解される。この収益と費用の直接的帰属を前提に、共同事業から生じた利益の所得区分を当該事業の内容により判断するという理解の素地が生まれるものと考えられる¹⁰。

これに対し、本判決では、本件事業が、①A の行う本件宅地等分譲と、②X の行う「A から分配を受ける業務」の二つあることを前提に判断が行われている。このような考え方は、通常の共同事業の理解とは異なるものといえる¹¹。

(4) 判決の適用範囲

本件は、X と A の合意により本件宅地等分譲事業が企図されたのち、約 14 年半もの期間

⁹ 佐藤（英）・前掲注 1）7 頁参照。

¹⁰ 佐藤（英）・前掲注 1）7 頁参照。

¹¹ 佐藤（英）・前掲注 1）7 頁参照。

に及びながら遂行されており、その間に X が共同事業に関わった期間は 2 年半程度に限られていることなど、特殊性のある事案であるといえる。また、「共同してその事業を営む者」の理解とその所得区分の判断のあり方について、先行裁判例の理解とは整合しない点も見受けられるため、その適用範囲は本件に限定されることになろう。

第3節 法的問題点

東京地裁平成 30 年判決は、当事者間の合意による共同事業から分配された利益（損失）について、その所得区分が争われた事案である。本判決では、かかる分配合意により得られた利益の所得区分の判断基準が具体的に示されているが、その判旨にはいくつか問題がある。

問題の一つは、一方の事業当事者 A がそもそも不動産業を営む法人であり、他方当事者 X がその共同事業者たる地位を有することをもって、直ちにその所得区分を事業所得と判断した点にある。本判決は、事業当事者間の契約関係が任意組合契約又は匿名組合契約のいずれの類型に該当するかなどの検討を行っておらず、共同事業から生じた利益の帰属関係についても言及していない。このような検討を行うことなく、共同事業者としての地位を根拠に、他者基準による所得区分の判断を行うと、所得区分の判断について不合理が生じる懸念がある。共同で営む事業について、その納税者自身についてみれば、（既往の取引回数や規模、継続性や営業状況等から）事業所得とするには社会的客観性が乏しいとみられる場合においても、もう一方の共同事業者の属性次第では事業所得に該当する可能性が出てくるからである。

本判決のもう一つの争点である必要経費の範囲の問題は、本論文において直接的に論証することはない。しかし、本判決は、本件宅地等分譲という「A と営む共同事業」に照準を合わせて X の所得区分を事業所得と判断しながら、一方でその事業所得の必要経費の範囲については、「X が A から利益の分配を受ける事業」の遂行に必要な費用として本件各費用の必要経費算入を認めている。つまり、所得区分の判断対象とした事業の範囲と、必要経費算入の判断対象とした事業の範囲とを別異に捉えているように見受けられ、判断の論理に矛盾が生じているといえる。これは、本判決が、X と A との合意により営まれる「共同事業」の範囲を明確に特定する判断過程を経ていないことがもたらした問題であるといえる。

本判決のこのような問題は、当事者間の合意による共同事業の課税関係について、いまだ明確な基準が示されていないことに起因する。特に、共同事業から生じる利益の分配を受ける者（共同事業構成員）の所得区分が、その共同事業の内容により判断されるか否かの基準があいまいであり、租税負担に対する納税者の予測可能性を阻害している。

そこで、本論文では、当事者間の合意による共同事業の所得区分について、特に事業所得の該当性を判断すべき場面について検討を行い、妥当な判断基準を提示する。

第4節 小括

本章では、当事者間の合意による共同事業から生じた利益（損失）の所得区分が争われた事案として、東京地裁平成30年判決の検討を行った。当事者間の合意による共同事業の所得区分が争われた先行事例はなく、その判断基準が具体的に示された点に、本判決の意義がある。

しかし、本判決は、その契約関係が任意組合契約又は匿名組合契約のいずれの類型に該当するかなどの検討を行っておらず、共同事業から生じた利益の帰属関係についても言及していない。このような検討を行うことなく、共同事業者としての地位を根拠に、他者基準による所得区分の判断を行うと、所得区分の判断について不合理が生じる懸念がある。共同事業の内容について、その納税者自身についてみれば、事業所得とするには社会的客観性が乏しいとみられる場合であっても、もう一方の共同事業者の属性次第では事業所得に該当する可能性が出てくるからである。

現状では、当事者間の合意による共同事業の所得区分、特に、共同事業から生じる利益の分配を受ける者（共同事業構成員）の所得区分の判断基準は、明確に示されていない。

次章では、当事者間の合意による共同事業について、その事業収入の帰属が問題となった事案を参照する。同事案について裁判所が示した判断の分析を行い、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。

第2章 共同事業による所得の帰属と組合契約アプローチ

本章では、まず、複数当事者により営まれた事業による収入の帰属先について、先行裁判例において示された判断基準について概観する。そのうえで、事業所得の帰属について、伝統的な判断基準とは異なる基準が示された事案として、広島地裁平成 19 年 5 月 9 日判決（以下「広島地裁平成 19 年判決」という。）を参照する¹²。

当該事案では、事業当事者間に組合契約の存在を認識したうえで、当該組合の存在を前提に事業所得の帰属が判断されている。田中晶国は、広島地裁平成 19 年判決の示したこのような判断基準を、「組合契約アプローチ」と位置づけて整理している。

本章では、この組合契約アプローチの判断基準から、共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得るものとする。

第1節 事業主基準と直接認定アプローチ

1 課税物件の帰属と事業主基準

(1) 事業主基準と事業所得の帰属

一般に、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、課税物件の帰属という¹³。

所得税の課税物件とは、言うまでもなくその者の所得である（所法 7 条）。所得の帰属については、同法 12 条において、「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、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」と規定されている（実質所得者課税の原則）。

このうち、事業に係る収益については、その経営主体である者（事業の事業主）に帰すものと解されている。事業所得の帰属について、事業の事業主はその事業からの所得を帰属させるという判断基準（以下「事業主基準」という。）¹⁴について定めた明文規定はない。しかし、判例及び課税実務（所得税基本通達 12-2）は、事業所得の帰属についての判断基準として、この事業主基準を採用している¹⁵。

¹² 広島地判平成 19 年 5 月 9 日税資 257 号順号 10707。

¹³ 金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019 年）179 頁参照。

¹⁴ 田中晶国は、事業の事業主にその事業からの所得を帰属させるという考え方を「事業主基準」として整理しており、本邦税法上の伝統的な考え方であると述べている。田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019 年）115 頁参照。

¹⁵ 最判昭和 32 年 4 月 30 日民集 11 卷 4 号 666 頁。評釈として、荒秀「判批」租税判例百選（1968 年）234 頁、岩崎政明「判批」租税判例百選〔第 2 版〕（1983 年）56 頁、清永敬

(2) 事業主基準による裁判例

事業主基準による裁判例のひとつとして、「歯科医師親子共同経営事件」¹⁶が挙げられる。

当該事案の概要は次のとおりである。X(原告)の子Aは、歯科医師の国家試験に合格後、X原告が営んできた歯科医院においてXとともに診療に従事していた。XとAは、確定申告に当たって、同医院の総収入および総費用を折半して申告した。

裁判所は、同医院はXの信用により営まれていたとする理解の下、「その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断されるべき問題であって、ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべき」であるとして、同医院の経営による事業所得は、すべてXに帰属するものと判示している。

2 直接認定アプローチによる事業主の特定

前項で述べた通り、裁判例と課税実務は、事業からの所得を一人の事業主に帰属させる事業主基準を採用している。しかし、いかなる者が事業主に該当するかについては一般的な規範は定立されていない。事業主の認定の方法については、個々の事案にかかる様々な事情を考慮して、直接的に事業主を特定するアプローチ（以下「直接認定アプローチ」という。）を採る裁判例が大半である¹⁷。

例えば、名古屋高裁平成18年12月6日判決¹⁸は、「事業所得の帰属者は、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う事業者であると考えられるところ、ある者がこのような事業者に当たるか否かについては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義に着目するのはもとより、当該事業への出資の状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督状況などを総合し、経営主体としての実体を有するかを社会通念に従って判断すべきである」と判示している。

しかし、田中晶国は、直接認定アプローチについて、「関係者の法律関係を論じることなく、裁判所が考える考慮要素を総合考慮して事業主を決定しているだけのように見え、当事

次「判批」租税判例百選（1968年）132頁。判例解説として、白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和32年度（1964年）91頁等がある。

¹⁶ 東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁。評釈として、高野幸大「判批」租税法研究21号（1993年）240頁、高橋祐介「判批」租税判例百選〔第6版〕（2016年）54頁等がある。

¹⁷ 田中晶国は、このような事業主の認定にかかる伝統的な判断方法を「直接認定アプローチ」として分類している。田中・前掲注14）115頁参照。

¹⁸ 名古屋高判平成18年12月6日税資256号順号10596。ピンクサロンから生じた事業所得の帰属が争われた事案。裁判所は、当該事業の事業形態、信用力の有無、事業に関する法律行為の名義、経営方針の決定などの事実を総合して、X(原告)が事業主であると認定した。結論として、Xが当該事業所得の帰属者であるとされた。

者の法律関係に配慮されているようにはみえない」として、その判断基準について疑問を呈している¹⁹。

また、北野弘久は、「わが国では、共同事業的な実態の事業でありながら、法律関係を明確にしようという関係者の努力が稀薄であるため、現実には、単独事業として処理されているケースが少なくないのではないか」と指摘している²⁰。このような見解からも、共同事業的な実態の事業については、直接認定アプローチによる判断基準が、必ずしも妥当な結論を導けるとは限らないといえよう。

第2節 組合契約アプローチと所得の帰属

1 広島地裁平成19年判決

他方で、事業収益の帰属先の認定について、直接認定アプローチとは異なる判断基準が示された裁判例として、広島地裁平成19年判決が挙げられる²¹。当該事案において、裁判所は、事業当事者間に組合契約の存在を認識し、当該組合の存在を前提に事業所得の帰属を判断している。

田中晶国は、広島地裁平成19年判決の示したこのような判断基準を、「組合契約アプローチ」と位置づけて整理している。組合契約アプローチとは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである。組合契約の成立が認められる場合には、当該組合により稼得された所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属する。

(1) 事案の概要

X(原告)は、牡蠣養殖販売業(以下「本件事業」という。)を営む白色申告事業主である。Xは、本件事業をXの兄Aとの共同事業であるという認識の下、平成5年から同7年まで所得税の確定申告を行った。これに対し、所轄税務署長Y(被告)は、本件事業はXによる単独事業であるとして、平成5年分ないし同7年分の所得税の更正処分等を行った。Xは、本件事業はXの単独事業ではなくAとの共同事業であると主張して、本件更正処分等の取消しを求め、所轄税務署長Yに対し出訴した。

なお、本件事業に対するXおよびAの関与の状況は、概ね次のとおりである。

本件事業は、もともとXとAの父である訴外Bにより営まれていた事業であった。Bの死亡後、相続により、XとAは本件事業に必要な動産・不動産をそれぞれ2分の1の割合で取得した。両者はこれらの動産・不動産をすべて本件事業の継続のため無償で出資することを約し、また現実に出資したことが認められる。

¹⁹ 田中・前掲注14)116頁参照。

²⁰ 北野弘久『税法学の基本問題』(成文堂、1972年)211頁。

²¹ 広島地判平成19年5月9日・前掲注12)。

本件事業にかかる営業活動をはじめとする対外業務は、Xのみが行っていた。Aは対外業務にはほとんど関与しておらず、もっぱら牡蠣生産現場の業務に従事していた。本件事業のための船の購入や多額の借入れについては、Xが独断でこれを行うことはなく、事前にAの了解を得ていた。Xには、Aの意向に反して本件事業を行うことはできないとの認識があった。また、Aは本件事業にかかる帳簿をいつでも見ることができ、経営の概況についてXと時折話し合っていた。

本件事業に関連する事業資金の借入れに当たっては、Xが主債務者となっていた。これらX名義の事業資金の借入れについて、Aは物上保証や連帯保証をなし、ともに担保権や責任を負担していた。AはXの借入れについて、自らもXとともに責任を負うものと認識していた。

(2) 争点

本件の主たる争点は、本件事業はXの単独事業に当たるか、あるいはXとAとの共同事業に当たるかであった。

(3) 判旨

ア 組合契約の成立要件

裁判所は、まず、事業当事者間における組合契約成立の要件として、「組合契約とは、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって効力を生ずる契約であって（民法667条1項）、その成立には、二人以上の当事者の間で、各当事者において出資をして、共同の事業を営むことについて意思の合致があることが必要である」と判示した。

また、「共同の事業を営む」というためには、「各当事者が自ら利害関係をもって一定の事業を営むこと、及び、各当事者が当該組合の事業の遂行に関与しうる権利を持つことが、合意の内容とされることを要する」との要件を示している。

そのうえで、「事業の遂行に関与しうる権利」の検討に当たって民法上の組合契約の規律を列挙し（民法670条1項、672条2項、673条、683条、668条、674条1項）、「これらの定めにかんがみれば、組合契約が成立するために必要な『事業の遂行に関与しうる権利』とは、少なくとも、業務の執行を監督する権限を含んでいなければならない」と判示した。

イ あてはめ

裁判所は、上のおり民法上の組合契約の成立要件を示したうえで、本件の前提事実について検討し、当事者間に組合契約が成立するか否かについて判断を行っている。

まず、裁判所は、XとAが、相続により取得した本件事業用の資産について、本件事業を継続するためにこれを無償で出資したことに触れ、組合契約の成立要件としての出資の有無を確認している。そのうえで、「XとAは、……それぞれの権限に関して、Xは営業等の対外的業務を、Aは牡蠣生産現場の業務を担当するが……（本件）事業の基本的な経営方針

を定めるに当たっては、XとA双方の合意の下になされなければならないし、またXとAは、それぞれ、いつでも（本件事業の）業務及び組合財産の状況を検査することができるとの合意を、黙示になしていたと認めることができる。」とし、XとAがともに本件事業の遂行に参与しうる権利を持つものであると認めている。

以上の検討を経て、裁判所は、「（本件事業を営むに当たっては、）XとAとの間で、組合もしくはそれに類似した契約関係の規律に従って、XとAとの共同経営の形態でこれを営むとの合意があり、実際に……（本件事業は）XとAとの共同経営により営まれていたと認めることができる。」と判示し、XとAとの間において民法上の組合契約の成立を認めている。

結論として、裁判所は、本件事業から生じる事業所得は（民法上の組合契約を介して）XとAとに分割して帰属するものと判断し、本件更正処分等を取り消した。

2 組合契約アプローチと所得の分割

(1) 広島地裁平成19年判決と組合契約アプローチ

広島地裁平成19年判決は、本件事業が民法上の組合契約により営まれる共同事業であることを認め、事業所得が当該組合の組合員に分割して帰属すると判断した。

田中晶国は、同判決の示したこのような判断基準を、「組合契約アプローチ」と位置づけ整理している。組合契約アプローチとは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである。組合契約アプローチによれば、共同事業関係者間に組合契約の成立が認められる場合、当該組合により稼得された事業所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属することとなる。

裁判所がこのようなアプローチを採用した前提には、組合契約に該当すれば同一事業にかかる所得が分割され、その所得が直接組合員に帰属するとする考え方がある（いわゆるパス・スルー課税）²²。この考え方は、任意組合等により営まれる事業に対する課税が問題となった裁判例においても、その判断の前提として扱われており²³、現状の課税実務もこの考

²² 民法上の組合契約と認められるものについては、同一事業にかかる所得であっても、当事者の定めた分配割合又は出資の価額に応じて按分されるとする見解として、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巻14号（1971年）62頁。この見解は、任意組合契約による共同事業に対する課税についての通説的見解とあって差し支えないであろう。

²³ 任意組合等による共同事業につきパス・スルー課税が適用されることを前提として争われた事案として、最判平成13年7月13日集民202号673頁、名古屋地判平成16年10月28日税資254号順号9800、東京地判平成23年2月4日税資261号順号11608、東京高判平成23年6月29日税資261号順号11705などがある。

え方に沿って構成されている。

(2) 組合契約アプローチからの示唆

広島地裁平成 19 年判決の判断基準として採用された「組合契約アプローチ」は、民法の典型契約の一つである組合契約該当性に、所得の帰属の判定を依存させている²⁴。

組合契約アプローチは、共同事業者間に組合契約の存在を認識し、当該組合の存在を前提に課税判断を行おうとするものといえる。このような判断の枠組みは、本論文の命題に重要な示唆をもたらすものといえる。

第3節 小括

1 直接認定アプローチと組合契約アプローチ

共同事業から生じる事業所得の帰属先が争われた事案では、当該所得は事業の経営主体である者（事業主）に帰属するものとする「事業主基準」が採用されてきた。この事業主基準は、事業所得の帰属についての伝統的な判断基準と位置づけられている。また、その事業主を特定するための判断基準は「直接認定アプローチ」と定義することができる。

一方で、事業主基準とは異なる判断基準が採用された裁判例として、広島地裁平成 19 年判決を参照した。田中晶国は、当該事案において示された判断基準を「組合契約アプローチ」と定義し、事業所得の帰属についての新たな判断基準と位置づけている。

組合契約アプローチとは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである。組合契約アプローチによれば、共同事業当事者間に組合契約の成立が認められる場合、当該組合により稼得された事業所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属する。

2 組合契約アプローチによる帰属判断とパス・スルー課税

組合契約アプローチの判断基準が採用されるのは、その前提として、任意組合等により営まれる事業に対する課税方式、いわゆるパス・スルー課税の考え方がある。

組合契約アプローチは、共同事業者間に組合契約の存在を認識し、当該組合の存在を前提に課税判断が行おうとするものといえる。このような判断の枠組みは、本論文の命題に重要な示唆をもたらすものといえる。

次章では、任意組合等による共同事業について、パス・スルー課税による課税方式と現状の課税実務について確認する。また、パス・スルー課税の適用の前提となる共同事業体の法的性質について検討する。

²⁴ 田中・前掲注 14) 117 頁参照。

第3章 共同事業体の法的性質とパス・スルー課税

本章では、まず、我が国の代表的な共同事業体の営む事業から生じる所得について、パス・スルー課税による課税方式について確認する。また、このパス・スルー課税の適用対象となる共同事業体（任意組合及び匿名組合）について、民法・商法上の規定を参照し、それぞれの共同事業体の法的性質と、共同事業性との関係について考察する。

第1節 パス・スルー課税の概要

1 導管理論とパス・スルー課税

任意組合等の組合契約により組成される共同事業体は、法人格を持たず、またこれらを法人とみなす規定もない。そのため、「納税義務の主体とはならず、したがって組合の活動によって生み出された利益と損失は、組合を通り抜けて……損益分配割合に応じて直接組合員に帰属し、組合員のレベルでのみ課税される」と解されている²⁵。これを、パス・スルー課税とか組合員課税、または構成員課税という。

なお、所得税法上、パス・スルー課税について定めた規定は存在しない。この点について、増井良啓は、「(パス・スルー課税による方式は、) 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と考えるべき」と述べている²⁶。

任意組合は共同の事業の組織として予定されているが、一方で権利義務の主体となり得ないため、第三者との間の法律関係が直接組合員に帰属する。このことから、任意組合は課税客体とされず、民法上の権利義務関係が直截的に組合員に導管されるという考え方がある²⁷。このような考え方は、組合契約の法的性質を踏まえた課税ルールのあり方に対する一般の見解といえる²⁸。

²⁵ 金子宏「任意組合の課税関係」税研 21 巻 4 号 (2006 年) 16 頁。

²⁶ 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号 (1999 年) 53 頁。

²⁷ このような考え方を「導管理論」とし、導管理論に基づいてなされる課税を「パス・スルー課税」と整理して説明するものとして、酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察(上)」月刊税務事例 37 巻 5 号 (2005 年) 2 頁。

²⁸ 植松守雄は、「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、煎じ詰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共有であるところにその根拠がある」と述べている。植松守雄「所得税法の諸問題—納税義務者・源泉徴収義務者(続 5)—」税経通信 42 巻 3 号 (1987 年) 29 頁。

2 現状の課税実務

任意組合をはじめとする共同事業組織による事業の所得計算や、組合員（構成員）に分配される所得の性質について、所得税法は何らの規定も設けていない。その課税上の取扱いは、任意組合については所得税基本通達 36・37 共-19 及び 20（以下「任意組合通達」という。）において、匿名組合については同通達 36・37 共-21（以下「匿名組合通達」という。）において示す解釈指針があるにすぎない。これら通達の解釈は、前項で述べた見解と基本的に一致しており、パス・スルー課税の適用を受けることを前提としている²⁹。

所得区分の判断が争われた事例についてみると、パス・スルー課税により所得が直接的に構成員に帰属し、（任意組合の場合には）その所得の性質も組合の事業の内容により判断することを前提として扱っている³⁰。所得区分の判断そのものが争われた事例ではないが、前章において取り上げた広島地裁平成 19 年判決も、パス・スルー課税による課税方式を前提としていることは、すでに述べたとおりである³¹。

第2節 共同事業体の法的性質

1 任意組合

(1) 民法上の諸規定

所得税基本通達において定めるパス・スルー課税の取扱いについては、所得税法上には何ら規定がない。しかし、この課税方式が民法上の組合規定から解釈上自然に導かれる帰結と考えられていることは、前節において述べた。そのため、任意組合にかかる所得区分の取扱

²⁹ 匿名組合による営業上の損益は、私法上はまず営業者に帰属するものであり、匿名組合員に直接帰属するものではないと解される。しかし、課税実務では匿名組合もパス・スルー課税の対象とされている。このような取扱いについて、水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011年）343頁は、いったん営業者に帰属し課税の対象となる所得のうち、匿名組合員に分配する部分を課税の対象から除外する、ペイ・スルー型の構成がなされていると説明している。

³⁰ 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日・前掲注 23)。航空機リース事業を営む任意組合から、組合員が分配を受けた損失の所得区分が問題となった事案（以下「航空機リース任意組合事件」という。）。第 4 章において詳述する。

³¹ 広島地判平成 19 年 5 月 9 日・前掲注 12)。なお、当該事例において、所轄税務署長 Y は、本件事業に係る事業所得は全て X に帰属するものとし、X から共同事業者である兄 A への支払いは、X と A との雇用契約に基づくものであるとの認識の下で更正処分等を行っている。そうすると、Y には、（裁判上の争点とはなっていないものの、）A の所得は給与所得に該当するという認識があったはずである。判決では、本件事業による収入が、組合を介して A に直接帰属するものと認められた。そのため、組合契約の成否を通してされた本件の事業所得の帰属の判断は、結果的に所得区分の判断にも影響を与えている。

いを検討する前段階として、任意組合の民法上の権利義務関係を確認する。

任意組合にかかる民法上の諸規定を概観すると次のようになる。組合契約は、2人以上の者が各自出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる（民法667条1項）。この場合の出資は労務でもよい（同法667条2項）。組合員は他の組合員に対して、同時履行の抗弁権を有しない（同法667条の2の1項）。各組合員の出資その他の財産は、総組合員の共有に属する（同法668条）。組合の業務は組合員の過半数をもって決定し、外部的には全組合員の名で業務執行されることが原則であるが（同法670条1項）、特定の組合員又は第三者に業務の執行を委任することもできる（同法670条2項）。業務執行組合員は正当な事由がなければ辞任することができず、正当な事由がある場合に限り、一般組合員はその一致により業務執行組合員を解任することができる（同法672条）。業務執行権を有しない組合員であっても、その業務及び組合財産の状況を検査することができる（同法673条）。組合の当事者が損益分配の割合を定めなかったときは、その割合は出資の割合による（同法674条）。組合の債権者は、組合財産または各組合員に対してその権利を行使することができる（同法675条）。組合契約で組合の存続期間を定めなかったときは、各組合員はいつでも脱退することができるが、原則として組合に不利な時期に脱退することができない（同法678条1項）。組合は、その目的となる事業の成功又は成功の不能などのほか、総組合員の同意によって解散することができる（同法682条）。

民法の概説書によれば、典型的な組合とその組合員（構成員）の権利義務関係については、概ね次のような整理がされている³²。①組合は、各組合員自身または全員から代理権を与えられた者によって行動し、その法律成果は各組合員に帰属する。②組合では、組合員が各自運営に参画する権限を有し、業務を執行する者を選任するのは各自の委任による。③業務執行を委任した組合員も、組合業務の執行や財産状況に対する監視権を有する。④組合の資産は組合員の共同所有に属するが、団体的拘束を受ける合有であると解される。⑤組合の負債は各組合員の負債であり、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に任じなければならない。⑥組合員は、他の組合員に対して協力請求権を有する。

また、上の事項に加え、組合員が組合にとって不利な時期に脱退することを制限されていることや、組合の解散は総組合員の同意により決定することができることなどが、任意組合契約の特徴の一つとして挙げられる。

(2) 法的性質

ここで、任意組合の法的性質について、その成立の要件と共同事業性に焦点を当てて整理する。

まず、組合契約が有効に成立したと認められるためには、最小限、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意（以下、「共同事業の合意」と

³² 我妻栄『債権各論 中巻二』（岩波書店、1962年）754頁参照。

いう。)が成立していなければならないとされる³³。共同事業の合意については別段の方式は必要とされず、明示だけでなく黙示でなされることもありうる³⁴。

なお、組合契約の成立要件については、民法667条の文言では「出資」の点が前面に出されている。しかし、上の二点の合意（共同事業の合意）さえ定まれば、すべての当事者が出資義務を負うことは当然であり、その内容や時期などは解釈によって補充される³⁵。

組合の目的たる事業は、すべての当事者にとって共通のものでなくてはならないとされ、共同で事業を営むというためには、すべての当事者が組合の事業の遂行に関する権利をもつことが必要である。しかし、この関与の程度は一様ではなく、最大の場合には、自分が業務執行や代表の権限を行使することもあるし、最小の場合には、業務執行に対する監督の権限だけを有することもある。もし、当事者にこの最小の権利もないことが明らかな契約であれば、それは、いわゆる利益配当契約ではありえても、組合契約たりえないとされる³⁶。

また、組合員は組合債務について、人的責任ないし無限責任を負う³⁷。民法が、組合債務の責任財産としての組合財産を維持するための規制をほとんどしていないことは、組合における各組合員の人的責任と表裏をなしているとされる。したがって、組合財産に対する民法の規制のもとでは、各組合員に無限の人的責任を負わせる民法の原則は、極めて妥当であるとされている³⁸。

共同事業性の観点から任意組合契約の位置づけを確認すると、その契約締結の目的は、共同事業を営むことにあるといえる。任意組合員は組合の事業の遂行に関する権利を有し、その一方で組合事業について無限的に責任を負う。つまり、任意組合員は、事業に対する支配の権限を有し、これと対応して事業から生じるリスクを負担することになる。その意味で、

³³ 我妻・前掲注32) 771頁参照。なお、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点を要素とする組合契約が真実と認められるならば、所得税法の適用のうえでも組合形態による共同事業として認めてよいであろうとする見解として、碓井光明「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巻6号(1982年)12頁。

³⁴ 鈴木禄弥編『新版注解民法(17)債権(8)』(有斐閣、1993年)51頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

³⁵ 鈴木・前掲注34) 51頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

³⁶ 鈴木・前掲注34) 48頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。後述する「航空機リース任意組合事件」(名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23))におけるYらの主張は、任意組合契約についての、このような私法上の見解を論拠にしたものと考えられる。

³⁷ 鈴木・前掲注34) 130頁参照〔品川孝次執筆部分〕。同書では、「組合の運営の主体である組合員が、組合の活動に伴う債務につき人的責任ないし無限責任を負うのは…自己の財産を運用して利益をうける者は損失をも負担すべしとの原理からいって、当然の理である」と説明されている。

³⁸ 鈴木・前掲注34) 130頁参照〔品川孝次執筆部分〕。

任意組合契約は本質的に共同事業性を有するものといえる。

2 匿名組合

(1) 商法上の諸規定

任意組合と並ぶ代表的な共同事業体として、匿名組合がある。この匿名組合にかかる商法上の規定を概観すると、次のようになる。

匿名組合契約は、当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することで効力を生ずる（商法 535 条）。匿名組合員の出資は営業者の財産に属し、出資は金銭の出資のみが認められる（同法 536 条 1 項、同条 2 項）。匿名組合員は、営業者の業務を執行することができないが、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しない（同法 536 条 3 項、同条 4 項）。匿名組合員は、営業年度の終了時において、または重要な事由があるときは裁判所の許可を得て、営業者の業務及び財産の状況を検査することができる（同法 539 条 1 項、同条 2 項）。匿名組合契約の各当事者は、営業年度の終了時において契約を解除することができるが、その 6 か月前に予告をしなければならない（同法 540 条 1 項）

匿名組合契約と営業者の権利義務の関係について、任意組合契約との異なる点に着眼しながら整理すると、次のようになる³⁹。①任意組合契約と異なり、匿名組合契約の締結は匿名組合員と営業者の二者間に限られる。②営業者が多数の匿名組合員と同契約を締結する場合でも、その契約は営業者と各匿名組合員との間に并存し、出資者相互の間に法律関係は何ら存しない。③任意組合においては労務の出資が認められるが、匿名組合契約においては金銭の出資に限られる⁴⁰。④出資された財産は、任意組合においては組合員の共有に属するが、匿名組合では営業者の単独所有に帰する。⑤匿名組合においては、営業者が権利義務の主体となり、その営業による法律成果は営業者に帰属する。⑥匿名組合員は自ら業務執行することができない一方で、第三者に対して有限責任しか負わない。⑦任意組合の組合員と同様に、匿名組合員は営業者の事業に対して検査権を有するが、その行使については時限的・手続的制約が設けられている。

(2) 法的性質

民法上の組合（任意組合）と匿名組合は、両者とも広い意味で共同事業組織ということが

³⁹ 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』（大蔵財務協会、2019年）75頁、服部栄三『商法総則〔第3版〕現代法律学全集16』（青林書院新社、1983年）237頁参照。

⁴⁰ 匿名組合員の出資の目的が「金銭その他の財産」に限定され、任意組合に認められる労務出資や信用出資が不適格なものとされるのは、出資した財産が営業者に帰属し得るようになるためであるとされる。北居功＝高田晴仁編『民法とつながる商法総則・商行為法〔第2版〕』（商事法務、2018年）〔高田晴仁執筆部分〕292頁参照。

できる。これらの組合は、法人格がなく人格のない社団等にも当たらないため、組合そのものが所得の帰属主体となることはない。したがって、これらの組合が稼得した所得はその構成員に分配され、構成員がそれぞれ納税義務を負うと解されている。

ところが、匿名組合は、共同事業組織といっても、事業遂行の主体である営業者と、営業から生ずる利益の分配を目的として営業に出資する匿名組員との結合体である。両者の機能が截然と分化している点で、組員が各自出資し、共同事業を行う任意組合とは、その法的性質において違いがある⁴¹。

組合の債権者に対する責任の点では、任意組合の組員が組合の債権者及び第三者に対して無限的に責任を負うのに対して、匿名組員は第三者に対して権利義務を有しない（商法 536 条 4 項）。つまり、匿名組員は、法律的には、営業者の債権者・債務者とは無関係なのであって、事業に対する責任を負わない。出資の範囲内で損失を分担するという形で、営業者の失敗のリスクを負担するのみである⁴²。

他方、匿名組員の許諾の下にその氏又はその氏名が営業者の商号中に用いられているときは、その使用以後に生じた債務については、匿名組員は営業者と連帯してこれを弁済する義務を負うと定められている（商法 537 条）。つまり、匿名組員は、商号の使用許諾を行うことで、表面的ないし法律的にも営業者の共同事業者となる。したがって、第三者に対して直接権利義務を有することとなり、債務について無限責任が生ずるとの構成がなされているものと考えられる。

匿名組員は、営業者の業務執行について検査権を有する。しかし、その行使は営業年度の終了後に限定されている。また、随時的な検査を行う場合には、重要な事由と裁判所の許可を要するなど、営業者単独での経済活動を妨げないものとなっている⁴³。

こうしてみると、少なくとも典型的な匿名組合契約は、本質的には共同事業性を有するものにはなっていない。商法条文の規定とその通説的理解からも、匿名組合による事業が、法的に営業者の単独事業であることは明らかである。匿名組員の有する検査権も、行使に時間的・手続的制約を伴う点で、任意組員が有する業務執行に対する監督の権限と同等とは認められない。また、それゆえに（このことと対応して）、匿名組員は営業者の行為につ

⁴¹ 注解所得税法研究会・前掲注 39) 82 頁参照。同書では、典型的な匿名組合では、営業の主体は営業者で、匿名組員は単なる出資者とみるのが妥当であると説明されている。

⁴² 北居＝高田・前掲注 40) [高田晴仁執筆部分] 293 頁参照。同書では、例示的に「レストランの客が食中毒になり、あるいは、食材の納入業者への支払いが滞っても、出資者である匿名組員はなんらの責任も負わない」と説明されている。

⁴³ 碓井光明は、典型的な匿名組合と任意組合との区別について、「匿名組合の出資者は事業遂行に参与する権利（経営への参画・業務監視）を有していないことに求められる」と述べており、匿名組員に認められる検査権は、任意組合におけるそれとは異なるものであると評価している。碓井・前掲注 33) 14 頁。

き第三者に対し権利義務を有しないと解されている。

3 比較検討

ここまでで確認した、典型的な任意組合及び匿名組合の法的性質について対照すると、概ね以下の表のようになる。

	任意組合	匿名組合
根拠法	民法 667 条以下	商法 535 条以下
契約の成立	共同事業を営む合意	出資と利益分配の合意
契約の構成	組合員相互	営業者と組合員の二者間
出資	組合員全員 労務や信用の出資も認められる	匿名組合員 金銭のみ
組合の財産	総組合員の共有（合有）	営業者に帰属
法人格	なし	なし
権利義務の主体	各組合員	営業者
組合員の責任	無限責任	有限責任
業務執行者（原則）	各組合員	営業者
業務執行者（委任）	業務執行組合員または第三者	—
業務執行の検査権	あり（行使に制限はない）	あり（行使に時限的・手続的制限がある）

（筆者作成）

典型的な任意組合と匿名組合の法的性質について、これらを比較的に整理すると次のようになる。

任意組合契約は、共同事業の合意があることをもって成立する。組合は権利義務の主体たりえないから、組合と第三者との法律関係は直接全組合員に帰属し、組合財産は全組合員の共有（団体的拘束を受ける「合有」と解されている）に属する。各組合員は業務執行組合員または第三者に業務を委任することができるが、組合の業務執行についての監督権を有する。その一方で、組合の債務は総組合員に合有的に帰属し、各組合員は当該債務について無限責任を負う。

このように整理すると、任意組合は、組合員による共同の事業の組織として予定されているといえる。各組合員は、共同事業者として事業に対する支配を有するとともに、事業から生じるリスクを負担するという構成がなされている。その意味で、任意組合契約は本質的に共同事業性を有する。

これに対し、匿名組合は、経済的・実質的には出資者（匿名組合員）と営業者との共同事

業とみることにもできる。しかし、対外的・法律的には営業者だけが権利義務の主体として現れ、営業者が（匿名組合員の干渉を受けずに）単独で経済活動を行うことを前提として構成されている。このことは、匿名組合員の出資が金銭の出資に限定されていること、匿名組合の債務または損失につき有限責任しか負わないこと、業務執行に対する検査権につき一定の制約が設けられていることにより裏付けられる。

つまり、匿名組合における匿名組合員は、事業に対する支配の権限を有しない。また、これと対応して、事業から生じるリスクについては（限られた範囲でしか）負担しない、ということがいえる。任意組合が総組合員の合意により共同事業を営むことを前提としたものであることに対して、匿名組合は営業者による単独事業を前提にしていることが改めて確認できる。

しかし、その根拠法たる民法・商法は、ともにその規定の多くは任意規定である。したがって、実際には個別の契約条項や特約を設けることで、典型的な契約とは異なる契約として成立させることが可能である。つまり、本来的には営業者の単独事業である匿名組合契約も、特約等を付すことにより、法的に共同事業性を備えた契約として成立させることができる⁴⁴。

第3節 小括

任意組合や匿名組合などの共同事業体による事業に対する課税方式として、パス・スルー課税の考え方がある。パス・スルー課税の考え方は、先行裁判例においても、その課税判断の前提として扱われている。その一方で、共同事業体による事業から生じる利益に対する所得区分の判断基準について、所得税法上は何らの定めもされておらず、課税実務の判断の指標は所得税基本通達に委ねられている。

民法上の組合（任意組合）と商法上の匿名組合は、共同で事業を営むことを目的に組成される事業体という点で共通している。しかし、前者が総組合員の合意により営まれる共同事業組織として予定されているのに対して、後者は営業者による単独事業を前提にすることなどから、その法的性質は異なる。すなわち、任意組合の組合員は共同で営む事業に対する支配とリスク（具体的には業務執行検査権と組合債務についての無限責任）を有し、匿名組合員はこれを限定的にしか有しないところに違いがある。

⁴⁴ 匿名組合契約の意義が争点となった事例（大判大正6年5月23日民録23輯917頁）では、当事者間で交わされた組合契約が、民法に規定する組合員の権利義務を定めていたり、営業上の財産が組合員の共有に属することを前提としていることなどから、対外的な法律行為が特定の一人の組合員の名義でなされている場合であっても、当該共同事業は匿名組合でなく民法上の組合であるとされた。評釈として、遠藤美光「判批」商法（総則・商行為）判例百選〔第3版〕（1994年）132頁、菅原菊志「判批」商法（総則・商行為）判例百選〔第2版〕（1985年）132頁等がある。

しかし、任意組合契約と匿名組合契約のこれらの相違点は、あくまで民法・商法の定めに沿った典型的な契約を前提としている。したがって、実際には特約等を設けることで、これとは異なる契約として成立させることが可能である。そのため、各々に異なる組合契約等の内容のうち、裁判所がどのような点を重視して所得区分を判断しているかを確認する必要がある。

そこで、次章では、パス・スルー課税の対象となる共同事業体のうち、任意組合により営まれる事業の所得区分が争われた事例を参照する。

第4章 任意組合による共同事業と所得区分

本章では、共同事業の所得区分が争われた事案のうち、「航空機リース任意組合事件」⁴⁵を取り上げる。ここでは、裁判所が、様々な特約等が付された任意組合契約の内容のうち、どのような点を重視して所得区分の判断を行ったかを確認する。

また、当該事例を契機として創設された損益通算の制限規定を参照し、当該規定の構成と、所得区分判断における当該規定の位置づけについて検討する。

第1節 航空機リース任意組合事件

1 事案の概要

(1) 訴訟の経緯

個人であるXら（原告）は、Xらがそれぞれ組合員となっている「民法上の組合」（以下「本件組合」という。）が行った航空機リース事業（以下「本件事業」という。）による所得が不動産所得に当たると主張して、その減価償却費等を損金計上し他の所得と損益通算して所得税の確定申告を行った。

これに対し所轄税務署長Yら（被告）は、当該組合における事業者は業務執行者である訴外A社であるとした。そうすると、Xら組合員は単に利益配当を目的としたものであるから、Xらの締結した組合契約は任意組合契約ではなく、単に利益配当契約にすぎないとした。以上の理由から、Yらは、同所得は雑所得であって損益通算は許されないとして、Xらに対し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分等を行った。Xらは、これらの処分の取消しを求めて、Yらに対し本件訴訟を提起した。

(2) 本件航空機リース事業

本件事業はA社を業務執行者として、概ね次のような契約の下に営まれたものである。
①複数の者が「任意組合契約」を締結し、本件組合を組成して資金を出資する。
②本件組合は、その資金と銀行等から借り入れたノンリコースローン（その事業における財産以外には責任を追及しないローン）による資金によって航空機を購入する。
③本件組合が賃借人の航空会社等に対し、航空機を一定のリース期間にわたって、オペレーティング・リース契約により賃貸してリース料を受領する。
④本件組合は、受領したリース料を基に銀行等にローンの元利金の返済を行い、剰余金があれば組合員に現金分配を行うとともに、決算時に損益分

⁴⁵ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。評釈として、大淵博義「判批」月刊税務事例37巻7号（2005年）1頁、同「判批」月刊税務事例37巻8号（2005年）10頁、椛島文子「判批」税法学559号（2008年）207頁、川田剛「判批」税経通信60巻3号（2005年）35頁、幸田高志「判批」税研119号（2005年）96頁、酒井克彦「判批」月刊税務事例37巻5号（2005年）1頁、同「判批」月刊税務事例37巻6号（2005年）8頁等がある。

配を行う。⑤航空機の法定耐用年数は、経済的な意味でのそれに比して短期間に定められており、その期間中は償却額がリース料収入額を上回る。これにより、不動産所得の損失を生じることが見込まれるため、他の所得と損益通算できる余地が生まれる。⑥リース終了時において、本件組合は、賃借人から航空機の返還を受けて航空機を売却する。⑦売却代金を基にローンの元利金を返済し、組合員への損益分配を確定させる。

2 争点

本件の主たる争点は、本件組合契約は民法上の組合契約（任意組合契約）に当たるか（争点1）と、任意組合契約と認められる場合には、本件事業にかかる所得は不動産所得と雑所得のいずれに当たるか（争点2）であった⁴⁶。

3 判旨

(1) 争点1について

ア 民法上の組合契約（任意組合契約）の成立要件

任意組合契約の成立要件について、裁判所は、「民法 667 条 1 項は、『組合契約ハ各当事者カ出資ヲ為シテ共同ノ事業ヲ営ムコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス』と定め、組合契約が有効に成立するためには、①2人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの各要件が必要であることを明らかにしている。」とし、任意組合契約の成立要件について、民法の規定を参照している。そのうえで、「本件各組合が①と②の要件を満たしていることは……原告らを含む本件各組合員らが、共同で出資することを約し、現にその出資をしていることから明らかである」と判示している。

また、③の共同事業を営むことの合意が認められるか否かについては「〈a〉共同で営む事業の内容（組合の目的）についての合意と、〈b〉その事業を共同で営むことについての合意とを要するところ、〈a〉の事業内容の合意については……その存在を認めることができるが、〈b〉『事業を共同で営む』というためには……各当事者が当該組合の事業の遂行に関与し得る権利をもつことが必要というべきであるから、同法 673 条に基づいて組合の業務や財産状況を検査する権利（検査権）と、業務執行を1人又は数人の組合員に委任したときに、正当の事由がある場合には同法 672 条 1 項に基づいて業務執行組合員を解任する権利（解任権）を有している必要があると解される」との基準を示している。

⁴⁶ Yらは、仮に本件契約が任意組合契約に該当したとしても、本件事業にかかる所得は雑所得に当たるとの主張を行っている。争点2はYらのこのような仮定的主張に基づくものである。

(i) 検査権について

裁判所は、「組合契約によって業務執行組合員を定めたときは、各組合員は具体的な業務執行に参与することができないものの、組合の事業は各組合員全体の事業であるとの性質を失うものではなく……その事業の成否は各組合員の利害に影響するところが大きいことから、業務執行組合員による業務執行を監督するために、少なくとも、検査権を有する必要があると考えられたことによる」として、組合員の検査権について定める民法 673 条の規定の趣旨を確認している。そのうえで、「民法上の組合である以上は、この権利は特約をもって剥奪することはできないというべき」であるとした。

さらに、裁判所は、組合にかかる民法上の規定が任意法規であるから、特約そのものの効力は否定できないとしながらも、「かかる特約によって共同事業を営むという本質が失われるから、もはやその契約は民法上の組合契約としての性格を喪失すると解することになる」と判示している。なお、本件組合契約において、一般組合員の検査権を排除した条項は見当たらないことから、一般組合員が検査権を有することは明らかであるとしている。

(ii) 解任権について

裁判所は、「組合の共同事業遂行のために業務執行が任せられた以上、みだりにその辞任や解任を認めると、その地位が不安定となってかえって事業の達成の支障となることが予想」されると判示し、民法 672 条 1 項及び 2 項が業務執行組合員の辞任と解任について一定の制限を設けている理由について言及している。

他方、「どのような事由が生じても一般組合員が業務執行組合員を解任することができないとすれば、業務執行組合員の専横を抑止することができず、業務執行に対する監督権が無に帰する事態も想定されることから……正当な事由の存在と他の組合員の一致という厳格な制限を設けた上で、一般組合員に解任権を保障することにしたものと解される」と判示し、任意組合の組合員が原則的に解任権を有することを確認している。

そして、本件組合契約において一般組合員の解任権を排除した条項は見当たらないことから、一般組合員が解任権を有することは明らかであるとしている。

イ 主体的事業参加の要否

裁判所は、Y らの主張は、「民法上の組合契約が成立するために、一般組合員が当該事業を『積極的』ないし『主体的』に『営む』あるいは『参加する』意思を有すること、すなわち『自ら』事業に携わる意思を要求するものである」と整理している。そのうえで、「共同事業性を組合契約の成立要件とする民法においても、組合契約をもって業務の執行を特定の者に委任することを認めており……そのような場合には、委任した一般組合員は業務執行権を有しないとされていることに照らすと、(Y らの主張は) 法に規定されていない成立要件を付加するものであるとの批判を免れ難いというべきである」と判示し、民法上の組合の成立要件として、組合員の主体的な事業参加意思は必ずしも求められていないとの見解

を示した。したがって、本件各組合の共同事業性を否定することはできず、本件各組合契約は民法上の組合契約の成立要件を充足するとした。

(2) 争点2について

裁判所は、「民法上の組合においては共同事業性が認められ、組合財産は実質的に組合員の共有に属し、各組合員が業務執行に関与する権限を有し、さらに、利益と損失は原則として各組合員の出資に応じて分配がなされることに照らすと、組合の事業によって得られた所得については、組合員が実質上の帰属主体と考えることができるので……（組合員の）個人所得の所得区分は、組合の事業内容によって定まる」と判示し、組合員の所得区分は組合の事業内容により判断され、不動産所得に当たると判断した。

また、裁判所は、Yらによる「各組合員が共同して組合事業に参加し、当該事業に使用される組合財産を他の組合員とともに共有し、当該事業に対して無限責任を負う典型的な組合の場合には妥当するが、こうした趣旨の妥当しない組合については、当該組合員の活動内容に着目して判断すべきものであるとの前提に立って、……当該所得の性質そのものに着目して所得区分を判断すべき場合に当たり……（Xら一般組合員が得る本件事業による所得は）雑所得である」とする主張に対しては、「組合員が組合事業に関与する程度、責任の実質的負担状況、その組合員の具体的関心などによって、組合を区別した上、その所得区分を判断することになるが、業務執行に対してどの程度の関与、関心等があった場合に、典型的な民法上の組合に当たるのかが明確でなく……租税法律関係の不安定をもたらしかねない。」と判示した。

裁判所は以上のように述べて、組合事業への主体的参加が認められない組合員については、その所得区分を雑所得とするべきであるとする、Yらの主張を退けた。

結論として、Xら組合員の所得区分は、本件各組合が行う本件各事業の内容により判断されるため、不動産所得に該当するものと判示した。

4 検討

(1) 任意組合契約の成立要件

前章第2節において確認したところによると、民法上、組合契約が有効に成立したと認められるためには、最小限、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意が成立していなければならない。任意組合の目的とする事業は、すべての組合員がその事業の遂行に「共通の権限をもって関与」することが必要とされる。

しかし、その関与の程度は一様ではない。最大の場合には、自分が業務遂行や代表の権限を行使することもあるが、最小の場合には、業務遂行に対する監督の権限（民法673条の検査）だけを有することもある⁴⁷。

⁴⁷ 鈴木・前掲注34) 48頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。同書では、もし当事者にこの最小の

このように、組合事業における組合員の関与の程度は一様ではなく、組合員には様々な関与の態様があることを民法は予定しているということがいえる。したがって、その関与の程度が希薄であるとしても、民法が予定する組合の要件を充足している以上、組合としての性格を喪失することはない⁴⁸。

本件について、裁判所は、一般組合員が組合事業の遂行に「共通の権限をもって関与している」ことについて、「検査権」と「解任権」の存在の有無により判断しており、それが認められれば組合の共同事業性を否定することはできないとした。そして、民法上の組合であることが私法上で否定されない以上、税法においてその組合契約の成立を否定することは現行法上許されないと判示している⁴⁹。

(2) 共同事業への具体的関与と所得区分

共同事業にかかる所得区分の判断において問題となりうるのは、民法上の組合契約の成否の論点だけではない。本件において、Yらは、組合員の所得区分は組合事業の内容により決定されるのではなく、その組合員の組合業務との関わりにより決定されるという主張を展開している。このような主張は、所得税法上の所得区分の固有の解釈から導かれるものである。このような考え方の下、Yらは、本件事業による所得は雑所得であり、損益通算することは許されないと主張している。

なお、組合事業から生じる不動産損失の損益通算の問題については、平成17年度税制改正により、組合業務に直接的に従事していない受動的立場にある一般組合員についての不動産所得に係る損失の損益通算を認めないこととした改正がなされている（「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」、次節において詳述する。）。このことを踏まえると、当該規定の適用時期前（当該規定は平成18年以後に適用される）において、その組合が行う不動産貸付業からの利益配分につき、これを雑所得と認定する解釈を論ずることは、租税法律主義からは許されないと指摘もある⁵⁰。

権利もないことが明らかな契約であれば、それは利益配当契約ではありえても、組合契約たりえないと説明されている。

⁴⁸ 大淵・前掲注45) (7号) 6頁参照。

⁴⁹ 松尾弘＝益子良一編著『民法と税法の接点―基本法から見直す租税実務―』（ぎょうせい、2005年）58頁〔松本重明執筆部分〕は、本判決のように、私法上の法律構成である「組合契約」を重視し、業務執行権を有しない一般組合員にもリスク性があるとした判断は、妥当であると評価している。

⁵⁰ 大淵・前掲注45) (7号) 7頁参照。なお、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」は、組合事業について受動的立場にある組合員に帰属する不動産所得について、損益通算を制限する規定である。つまり、組合事業において生じる不動産所得を、当該組合員において雑所得とみなす規定ではない。したがって、当該特例規定の適用開始と雑所得の該当

第2節 所得区分の判断と共同事業性

1 「共同事業性」の定義

前節では、任意組合契約により営まれる事業の所得区分が争われた裁判例として、「航空機リース任意組合事件」を取り上げた⁵¹。同判決では、組合の事業による利益（損失）は、パス・スルー課税により所得が直接的に構成員に帰属するものとされ、その所得区分も組合の事業内容により判断されている。

所得区分の判断に当たっては、任意組合契約が本質的に共同事業性を有することと、特約等によりその共同事業性が失われていないことが重視されている。つまり、同判決の判断は、共同事業の合意により成立した組合契約であっても、所得分類にあたって重視すべき「共同事業性」を有しているとは限らないということを示唆している。

所得区分の判断について重要な要素となる「共同事業性」についていえば、同判決の判断は、次の二点について示している。すなわち、①組合契約が、共同事業性を有するか否かは、その構成員の所得区分が共同事業体の事業内容により判断されるか否かを決定する上で、重要な要素となること。②共同事業の合意により成立した組合契約であっても、当該契約が所得区分の判断要素としての「共同事業性」を有するか否かは、別の基準により判断されなければならないこと。

なお、本論文では、第3章第2節において、代表的な共同事業体の法的性質について整理し、任意組合契約が、本質的に共同事業性を有するものであることを確認した。そして、その任意組合契約では、各組員が事業に対する支配を有するとともに、事業から生じるリスクを負担するという構成がなされていることについて述べた。

以上の検討を踏まえて、本論文は、共同事業の所得区分を行う上で重要な要素となる「共同事業性」とは、事業当事者の間で「事業に対する支配とリスク」が共有されていることと定義する。

2 共同事業の合意と共同事業性の峻別

本論文では、第3章第2節において、任意組合契約が有効に成立するためには、少なくとも、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意（共同事業の合意）が必要であることを確認した。

しかし、任意組合契約は「共同事業の合意」があることを要素として成立するものの、特約を設けるなどの契約の構成によっては、前項において定義した「共同事業性」を有しない可能性があるといえる。このことは、前項において述べた通りである。

このような語句の用法上の混乱を避けるため、本論文では、「共同事業性」とは、所得税

性の議論は、直接的には関係しないと考えられる。

⁵¹ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。

法上の所得分類を行うための判断基準と位置づけることとし、事業当事者の私法上の契約関係における「共同事業の合意」とは区別する。

第3節 特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例

1 制度創設の背景

所得税は、納税者の各暦年において生じた所得をその発生の態様に依りて 10 種類に区分し、それぞれの所得についてその金額を計算したうえ、最終的にはこれらの所得を総合して課税することを基本としている。

これら各種の所得金額を計算する場合に、ある種の所得についてマイナスが出ることもある。その場合には、総合所得税の建前から、他の所得のプラスとの相殺を認める必要がある。そこで、所得税法では、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額または譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、それをその他の各種所得の金額から控除できる旨が定められている（所法 69 条 1 項）。これを「損益通算」という⁵²。なお、雑所得（同法 35 条 2 項 2 号）については、マイナスが出ても他の所得との通算は認められない。

民法上の組合の事業から生じる所得の課税関係と損益通算の是非については、「航空機リース任意組合事件」の判決以前から議論の対象となっていた。平成 16 年 11 月の政府税制調査会の答申においては「今日……組合の事業から生ずる損失を利用して節税を図る動きが顕在化してきており、このような租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講じる必要がある」との指摘がなされていた⁵³。

上記指摘を踏まえて、一定の要件を満たす個人組合員が、組合の事業から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の組合事業による不動産所得の損失の金額があるときは、当該損失をないものとみなす措置が講じられることとなった。

2 制度の内容

(1) 損益通算の制限

前項で述べた経緯から、平成 17 年度税制改正では、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法 41 条の 4 の 2 の 1 項）」が創設された⁵⁴。

当該特例規定は、特定組合員に該当する個人が、平成 18 年以後の各年において、組合事業から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の不動産所得の金額の計算上当該組合事業による不動産損失の金額に相当する金額は、その年中の不動産所得に係る総収

⁵² 金子・前掲注 13) 204 頁参照。

⁵³ 政府税制調査会「平成 17 年度の税制改正に関する答申」（内閣府 HP、2004 年）参照。

⁵⁴ 制度の内容については、田名後正範「所得税法・租税特別措置法等（所得税関係）の改正について」税経通信 60 巻 8 号（2005 年）121 頁参照。

入金額から必要経費を控除した金額を不動産所得の金額とする規定（所法 27 条 1 項）、及び損益通算の規定（同法 69 条 1 項）その他の所得税に関する法令の規定については、生じなかったものとみなす、と定めている。

すなわち、平成 18 年以後、特定組合員が組合事業による不動産所得の損失を有する場合、当該不動産損失の金額については、その者の他の所得との損益通算は制限される。

(2) 特定組合員

当該特例規定の対象となる「特定組合員」とは、組合契約を締結している組合員である個人のうち、組合事業にかかる重要な財産の処分若しくは譲り受け又は組合事業にかかる多額の借財に関する業務（以下「重要業務」という。）の執行の決定に関与し、かつ、当該重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行する組合員（以下「業務執行組合員」という。）以外のものをいうこととされている。

なお、当該規定の委任を受けて制定された政令においても、任意組合の重要業務の執行を業務執行組合員や第三者に委任した組合員については、特定組合員に該当することが定められている（措令 26 条の 6 の 2 の 3 項）。

3 損益通算の制限と「他者基準」による所得区分の決定

(1) 特定組合員に係る損益通算制限規定の位置づけ

前章第 1 節において、任意組合をはじめとする共同事業組織の構成員に対する課税の仕組みについて確認した。また、先行裁判例と現状の課税実務（所得税基本通達 36・37 共-19 及び 20）も、パス・スルー課税により所得が直接的に構成員に帰属し、その所得の性質も組合の事業内容により判断することを前提としていると説明した。

これに対し、佐藤英明は、通達の考え方とは異なると前置きしながらも、組合の営む事業内容と組合員の所得区分の関係について、「個々の組合員の活動内容に応じ、得られる収入・支出項目の所得分類を考えるべきである」と述べている。そのうえで、「具体的には組合の活動が客観的に『事業』とというるものであったとしても、当該組合員が出資を他人に任せっぱなしにしている、というような場合には、その所得は雑所得に分類されるべきである」との見解を示している⁵⁵。前節で取り上げた航空機リース任意組合事件における Y らの主張は、このような考え方を基礎とするものであると考えられる⁵⁶。

確かに、任意組合による事業から損失が生じたとき、その組合の営む事業の内容により組

⁵⁵ 佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究 50 号（1999 年）40 頁。

⁵⁶ 佐藤・前掲注 55) 40 頁が、事業所得と雑所得の区分について論じているのに対し、本件での Y らの主張は不動産所得と雑所得の区分についての主張を展開している点に相違がある。しかし、各組合員が組合の経済活動の遂行上どのような役割を果たしているか、という観点から所得の性質決定が行われるべきであるとする見解は一致している。

組合員の所得区分を判定することとした場合には、その損失が組合員個人の所得計算上も損失として考慮される。そうすると、組合の営む事業について受動的立場にある組合員も、その損失を他の所得と通算し課税所得を圧縮することができる。その結果、課税ベースが侵食されることにもなりかねない。特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例は、このような問題について立法による解決を図ったものといえる。

(2) 組合事業の内容による所得区分の是認

特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例は、組合による共同事業について受動的立場にある組合員（特定組合員）の不動産損失について、新たに損益通算制限を設けたものである。その一方で、個々の組合員の関与態様によっては、組合の営む事業の内容によってではなくその組合員の活動内容によって所得区分が決定される（具体的には不動産所得でなく雑所得になる）、という考え方は採用していない、ということが指摘できる。

つまり、当該特例規定では、所得区分の判断基準について、①任意組合等の共同事業体の組合員（構成員）の所得区分は、あくまで組合の営む事業の内容によって決定される。しかしながら、②その組合事業への関与の態様によっては、組合事業による損失と他の所得との通算を制限する、という構成がなされている。

本章の第1節において取り上げた「航空機リース任意組合事件」の判決において、Yらは、組合の事業に対し受動的地位にある組合員の所得区分は、組合事業の内容により決定されるのではなくその組合員の組合業務との関わりにより決定すべきであるとして、(Xら一般組合員が得る本件不動産賃貸業による所得は)不動産所得でなく雑所得である旨を主張している。

これに対し、当該特例の規定ぶりは、特定組合員の所得区分も（業務執行組合員と同じく）組合の営む事業の内容により決定されることを前提にしている。そうである以上、少なくとも当該特例規定の制定以後は、個々の組合員の関与態様により所得区分を決定すべきであるとの主張をすることは困難になると考えられる。

第4節 小括

本章では、共同事業の所得区分が問題となった事例のうち、「航空機リース任意組合事件」を参照した。同判決の判旨では、一般組合員が有する業務執行に対する検査権について、この検査権が特約等によって失われる場合は、「共同事業を営むという本質が失われるから、もはやその契約は民法上の組合契約としての性格を喪失する」との見解が示されている。このことから、裁判所が、共同事業性を任意組合契約の本質と位置づけて理解していることが指摘できる。

なお、同判決では、任意組合契約が本質的に共同事業性を有することと、その共同事業性が特約等により失われていないことを根拠として、その組合員の所得区分を組合の事業内容により判断している。つまり、同判決の判断は、当事者間における共同事業の合意により

成立した契約であっても、所得分類にあたって重視すべき「共同事業性」を有するとは限らないということを示唆している。

ここで、所得区分の判断に当たって重要な要素とされた「共同事業性」とは何を意味するかが問題となる。この点については、第3章第2節において整理した、共同事業体の法的性質も踏まえて検討を行った。そして、「共同事業性」とは、事業当事者間において「事業に対する支配とリスク」が共有されていることと定義した。

また、本件がその制定の契機となった「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」の意義について確認した。当該特例規定は、任意組合等の共同事業体の組合員（構成員）の所得区分は、あくまで組合の営む事業の内容によって決定されるが、その事業遂行への関与の態様によっては損益通算を制限する、との見解に立つものである。

つまり、当該特例規定によれば、任意組合等の構成員の所得区分は、あくまで組合の事業内容による所得の性質により判断される。たとえ構成員の組合業務への関与態様が消極的なものであったとしても、それがために雑所得に区分されるものではない。

したがって、当該特例の規定ぶりに沿って任意組合等の構成員の所得区分について考察すると、個々の組合員の組合事業への関与態様によっては、その所得が雑所得に該当する、という主張を行うことは困難であるといえよう。

次章では、パス・スルー課税の対象となる共同事業体のうち、匿名組合により営まれる事業の所得区分が争われた事案を参照する。匿名組合員の所得区分が、匿名組合の営む事業の内容により判断されるにあたって、裁判所が示した判断基準を分析する。

第5章 匿名組合による共同事業と所得区分

本章では、匿名組合により営まれる事業の所得区分が問題となった事案（最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決、以下「航空機リース匿名組合事件」という。）⁵⁷を取り上げる。ここでは、匿名組合員が、匿名組合契約に基づく事業から利益または損失の分配を受けた場合における、その利益等の所得区分について検討する。

また、匿名組合員の所得区分が、匿名組合の営む事業の内容により判断されるにあたって、裁判所がどのような基準を示しているかについて分析する。

第1節 航空機リース匿名組合事件

1 事案の概要

(1) 訴訟の経緯

匿名組合契約に基づき航空機リース事業に出資をした匿名組合員である A は、当該事業につき生じた損失のうち自身への損失の分配として計上された金額を、所得税法 26 条 1 項に定める不動産所得に係る損失に該当するものとして所得税の各確定申告（3 年分）を行った。これに対し、所轄税務署長は、上記の金額は不動産所得に係る損失に該当せず、同法 69 条に定める損益通算の対象とならないとして、各年分の所得税につき更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。A の訴訟承継人である X（原告）らは、国である Y（被告）を相手に、上記更正処分等の取消しを求めて出訴した。

なお、第一審⁵⁸及び控訴審⁵⁹は、商法における匿名組合契約において営業の主体となるのは営業者のみであり、匿名組合員は出資者として利益の分配を受ける地位を有するにとどまるものであるとした。そのうえで、商法上の匿名組合の法的性質から、本件の匿名組合員の所得区分は雑所得に該当すると判示している。

また、本件の匿名組合契約等では、匿名組合員に共同事業者としての権限等を与える趣旨

⁵⁷ 最判平成 27 年 6 月 12 日・前掲注 6)。判例解説として、清水知恵子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度（2018 年）314 頁。判例評釈として、浅妻章如「判批」民商法雑誌 151 巻 6 号（2015 年）543 頁、漆さき「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）44 頁、大淵博義「判批」月刊税務事例 48 巻 7 号（2016 年）1 頁、酒井克彦「判批」月刊税務事例 47 巻 10 号（2015 年）1 頁、酒井貴子「判批」ジュリ 1488 号（2016 年）10 頁、田中啓之「判批」ジュリ 1493 号（2016 年）110 頁、橋本浩史「判批」税経通信 70 巻 11 号（2015 年）192 頁等がある。

⁵⁸ 東京地判平成 22 年 11 月 18 日税資 260 号順号 11560。評釈として、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 63 巻 12 号（2015 年）122 頁。

⁵⁹ 東京高判平成 24 年 7 月 19 日税資 262 号順号 12004。評釈として、漆さき「判批」ジュリ 1473 号（2014 年）111 頁。

を明確に記載した書面は作成されていないとして、匿名組合員が営業者と共同事業者の関係にあるなどとする X の主張を退けている。

(2) 事実関係

本件の訴外 B 社は、外国法人 C（以下「本件営業者」という。）との間で、本件営業者が営む航空機リース事業（以下「本件リース事業」という。）に出資をする旨の匿名組合契約（以下「本件匿名組合契約」という。）を締結し、その契約上の匿名組合員の地位を A に譲渡した。本件匿名組合契約及び上記の地位譲渡契約に係る各契約書には、本件リース事業は本件営業者がその単独の裁量に基づいて遂行するものであって、匿名組合員は本件リース事業の遂行及び運営に対して、いかなる形においても関与したり影響を及ぼすことができないなどと記載されていた。

なお、本件リース事業については、平成 14 年 10 月から同 17 年 9 月までの各計算期間（10 月 1 日から翌年 9 月 30 日まで）に本件営業者に損失が生じた。そのため、各計算期間の末日において、A の出資割合に応じた金額が同人への損失の分配として計上された。

A は、これを所得税法 26 条 1 項に定める不動産所得に係る損失に該当するものとして、他の所得の金額から控除（損益通算）して税額を算定し、平成 15 年分から同 17 年分までの所得税の各確定申告を行っていた。

(3) 平成 17 年通達改正

匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分については、所得税基本通達 36・37 共-21 が発出されているところ、同通達は平成 17 年 12 月 26 日付けで改正されている（以下「平成 17 年通達改正」といい、この改正前のものを「旧通達」、改正後のものを「新通達」という。）。

①旧通達では、原則として、営業者の営む事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされ、例外として、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は一定割合により分配を受けるものは、貸金の利子と同視し得るものとして事業所得又は雑所得に該当するものとされていた。これに対し、②新通達では、原則として、雑所得に該当するものとされ、例外として、匿名組合員が当該契約に基づいて営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど、当該事業を営業者と共に営んでいると認められる場合には、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされている。

匿名組合契約は、昭和 20 年代に不正金融の規制を回避して資金を集めるための手段として利用されたことがある。昭和 26 年に発出された所得税基本通達では、匿名組合員が受ける利益の分配が貸金の利子と同視し得る場合には、所得区分も貸金の場合と同様に解されるものとされた。旧通達は、これを引き継いだものである。その後、昭和 50 年代後半から、航空機リース事業における資金調達的手段として民法上の組合契約や匿名組合契約が利用されるようになったが、これが租税回避の手段として用いられていることが問題となって

いた。

このような状況の下、平成 17 年税制改正により、民法上の組合契約について損益通算に関する特例規定（措法 41 条の 4 の 2、第 4 章第 2 節参照）が設けられた。これに併せて、匿名組合契約についても、平成 17 年通達改正という形で所得区分に関する解釈の見直しが行われ、新通達が発出されるに至ったものである。

(4) 航空機リース事業による節税スキーム

航空機リース事業の基本的な仕組みは、リースをする者（レッサー）が自己資金と多額の借入金により航空機を購入して所有者となり、エアライン（リースを受ける者＝レシー）に対し航空機をリースするものである。航空機は、法定耐用年数が 10 年程度であることに對して、実質的な耐用年数は 25～30 年であり、リース契約において定めるリース期間は法定耐用年数よりも長い期間となることが通例である。そのため、リース期間の初期においては、減価償却費がリース料を上回って損失が計上されることになる。レッサーは当該損失をもって（個人の場合は）損益通算を行うことにより、課税の軽減を図ることができる⁶⁰。

この、レッサーに生じた損失を投資家に帰属させるための仕組みとして、任意組合契約や匿名組合契約が用いられることになる。このとき、任意組合の場合には、組合財産や組合活動によって生ずる権利義務は組合員全員に帰属するので、航空機リース事業による損失も各組合員に帰属し、不動産所得として各組合員の所得税額の計算において損益通算することができる⁶¹。

これに対し、匿名組合の場合には、航空機リース事業による損失は、まず営業者に帰属し、その後、匿名組合契約に基づいて匿名組合員に分配される。旧通達の見解によれば、その損失の所得区分は、営業者の営む事業の内容に従って不動産所得となるため、匿名組合員は当該損失を他の所得と通算することができることとなっていた。

なお、本件のように、任意組合契約でなく匿名組合契約が用いられるメリットとして、①匿名組合員にとっては、社会的制約等により自ら営業者となれない場合に、自らの名前を秘匿して投資することができ、②営業者にとっては、信用維持のため資本関係を秘密にでき、営業に対する出資者からの干渉を避けられることがあるとされる⁶²。

⁶⁰ 新日本監査法人編『リースの会計処理と税務〔第 5 版〕』（中央経済社、2003 年）260 頁参照。

⁶¹ なお、平成 17 年度税制改正において、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法 41 条の 4 の 2 の 1 項）」が創設され、業務執行組合員以外の特定組合員については損益通算が制限されることになった（第 4 章第 3 節参照）。

⁶² 西原寛一『商行為法〔第 3 版〕』（有斐閣、1974 年）175 頁参照。

2 争点

本件の主たる争点は、航空機リース事業にかかる匿名組合契約に基づき A が分配を受けた損失の所得区分が、不動産所得と雑所得のいずれに該当するかであった⁶³。

3 判旨

(1) 判断基準

裁判所は、まず、匿名組合についての商法上の規定を参照し、「商法は……匿名組合契約を営業者とその相手方との間の契約として定め、その相手方である匿名組合員については、営業者が行う営業のために出資をしてその営業から生ずる利益の分配を受けるものとする一方、その出資は営業者の財産に属し、また、営業者の業務を執行し又は営業者を代表することができず、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しないものとし、所定の条件の下で営業者の貸借対照表の閲覧又は謄写の請求をし、営業者の業務及び財産の状況を検査することができるにとどまるものとしている。」として、商法規定における典型的な匿名組合員の法的地位について確認している。

そのうえで、「匿名組合員は、これらの商法の規定の定める法律関係を前提とすれば、営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものといえるから、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、基本的に、営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質を有するものと解される。」として、匿名組合員が営業者から分配を受ける利益は、原則として雑所得に該当すると判示した。

その一方で、裁判所は、「当該契約において、匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべき」であるとして、匿名組合契約に特約等を付すことにより、匿名組合員が営業者の共同事業者としての地位を有する可能性について言及している。

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

⁶³ 本件においては、他に、本件各更正処分が信義則に反し許されないものであるか否か、A の行った各確定申告につき国税通則法 65 条 4 項所定の「正当な理由」があったか否かについても争われている。

事業者としての地位を有するか否かによって、その所得の性質が異なるものとする基準を示した。

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

(2) あてはめ

裁判所は、上で示した基準の下、本件の事実関係について検討を行い、「本件匿名組合契約において A に本件リース事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限を付与する旨の合意があったということはできず、A が実質的に本件営業者と共同して本件リース事業を営む者としての地位を有するものと認めるべき事情はうかがわれない」とし、その所得は雑所得に該当すると判示した。

4 検討

(1) 本判決の意義

本判決は、個人の匿名組合員が匿名組合契約に基づく事業から分配を受けた利益または損失の所得区分について、最高裁として初めて当該利益等が原則として雑所得に該当することを示したものである⁶⁴。

その一方で、本判決は、匿名組合契約に別段の定めを設けることで、匿名組合員に一定の権限を付与することが可能であることに言及している。この一定の権限を付与することにより、匿名組合員が実質的に営業者の共同事業者としての地位を有するものと認められる場合には、その匿名組合員が分配を受ける利益は、営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである、と判示している。

最高裁の示したこのような判断基準は、匿名組合の法的性質論から結論を導いた下級審判決とは一線を画するものである。その意味で、本判決には先例としての価値がある。

(2) 判旨の分析

本件の背景には、共同事業体の営む事業とその所得区分についての判断基準の不明確さがある。本論文の第 3 章第 1 節で述べた通り、民法上の組合（任意組合）や商法上の匿名組合の取扱いについて、所得税法は何らの規定も設けていない。そのため、現状の課税実務は、

⁶⁴ 橋本・前掲注 57) 194 頁参照。なお、浅妻・前掲注 57) 548 頁は、本判決の意義は「原則として営業者にとっての所得の性質は匿名組合員に伝達しないとする新通達の扱いが正しい法解釈であると明らかにしたこと」にあるとしている。

通達の示す法解釈に依存している。

匿名組合契約に基づき分配された利益等の所得区分について所得税基本通達の示す解釈基準には、①原則として営業者の営業の内容に従うとする立場（旧通達）と、②原則として雑所得と解する立場（新通達）とがあることはすでに述べた。本件について最高裁が示した判断は、このうち新通達の扱いに沿うものであったといえる。

しかし、最高裁は必ずしも匿名組合契約の成否とその法的性質のみに重点を置いて判断を行ったわけではない。

確かに、その判旨においては「匿名組合員は、これらの商法の規定の定める法律関係を前提とすれば、営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものといえるから、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、基本的に、営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質を有するものと解される」と述べており、匿名組合員が分配を受ける利益等の所得区分が、原則的には雑所得に区分されるという考えが示されている⁶⁵。

その一方で、最高裁は、「匿名組合契約の法律関係については、契約当事者間の合意により匿名組合員の地位等につき一定の範囲で別段の定めをすることも可能である」とし、匿名組合契約の成立とその法的性質から、直ちに（当該利益等が雑所得に該当するという）所得区分の判断が導かれるものではないことを示している。

そのうえで、「当該契約において、匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」と判示している。

つまり、匿名組合契約の性質論には踏み込まず、匿名組合員が共同事業者として評価できるか否かに焦点を当てて判断を行っている⁶⁶。最高裁は、匿名組合員としての法的な地位以上に、実質的な共同事業者としての地位を有するか否かを重視し、匿名組合の事業内容によ

⁶⁵ 本判決は、匿名組合の出資が営業者の財産に属すること、匿名組合員が営業者の業務を執行することができないこと、匿名組合員は第三者に対し権利義務を有しないこと、匿名組合員は所定の条件の下で営業者の貸借対照表等の閲覧を請求する権利を有するにとどまることなどから、（当事者間において特約を設けない限り）典型的な匿名組合契約には共同事業性が存しないと判断している。翻って、ここに列挙された匿名組合契約の法的性質とは、およそ対象的な性質を持つ任意組合契約については、本質的に共同事業性が認められるとの理解が根底にあると思われる。本判決のこのような理解は、任意組合契約の共同事業性について、本論文の第3章第2節において示した見解に沿う。

⁶⁶ 浅妻・前掲注57) 550頁参照。

り所得区分を判断するか否かの基準としているといえる。

第2節 匿名組合と共同事業性

1 共同事業者としての地位

本判決の判旨では、「匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には……営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」との基準が示されているが、実質的な共同事業者としての地位の具体的な判断基準は、明確には示されていない⁶⁷。

また、事業への監督権を有する一方で無限責任を負うという、任意組合における組合員の地位との均衡を考えた場合、匿名組合員が「重要な意思決定に関与するなどの権限」を有するということのみで、果たして共同事業者としての地位を有するものと認められるのかという疑問が起きる。

判旨では、匿名組合員が第三者に対して権利義務を有しないことをもって、匿名組合員が出資者としての地位にとどまることの一要素とされている。これを踏まえると、匿名組合の債務その他のリスクについて無限的責任を負うことが、匿名組合員が実質的な共同事業者と認められるための要件と考えるのが、自然な解釈ではないだろうか。

すなわち、匿名組合契約に特約等を設けることにより、匿名組合員が事業に対する支配の権限を有し、事業から生じるリスクを負担することになるのであれば、当該匿名組合契約による事業は、共同事業性を備えたものとなる。

2 当事者間の合意による共同事業について一本件からの示唆

本件における最高裁の判旨から、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準についての示唆が得られるとすれば、以下の二点に整理することができる。

①共同事業構成員の所得区分を、共同事業運営者（共同事業関係者のうち代表的地位にある者）の営む事業の内容により判断するためには、当事者の合意の内容ないし契約関係に、共同事業性が存在する必要がある。

②外形的には共同事業運営者による単独事業（匿名組合契約に類似する契約関係による事業）とみえる契約関係であっても、当事者間の合意により、共同事業構成員が事業の意思決定に関与するなどの権限を有し、事業上のリスクについて無限責任を負う場合には、当該契約は共同事業性を備えたものとなる。

⁶⁷ 清水・前掲注 57) 328 頁では、本件の判旨における「実質的に営業者と共同してその事業を営む者」について、「実質的な共同事業者」と言い換えて説明されており、本論文においてもこのように表現して差し支えないと思われる。

第3節 小括

匿名組合契約に基づき分配された利益等の所得区分について、所得税基本通達の示す解釈基準には、①原則として雑所得と解する立場（新通達）と、②原則として営業者の営業の内容に従うとする立場（旧通達）とがある。本件の最高裁が示した判断は、このうち新通達の扱いに沿うものであり、匿名組合員は営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものであるとして、その所得区分は雑所得に該当するものと判示された。

しかし、本判決は、匿名組合契約の成立とその法的性質から、直ちに（当該分配利益が雑所得に該当するという）所得区分の判断を導いたわけではない。匿名組合には一定の範囲で別段の定めをすることが可能である点を挙げ、「匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には……実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」として、共同事業性を有する匿名組合契約の匿名組合員については、営業者の営む事業の内容により所得区分を判断すべきとする基準を示している。

本判決の判旨を分析すると、匿名組合契約と共同事業性の関係について、次のことがいえる。すなわち、匿名組合契約に特約等を設けることにより、匿名組合員が事業に対する支配の権限を有し、事業から生じるリスクを負担することになるのであれば、当該匿名組合契約による事業は、共同事業性を備えたものとなる。

本件における最高裁の判旨から、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準についての示唆が得られるとすれば、以下の二点に整理することができる。①共同事業構成員の所得区分を、共同事業運営者（共同事業関係者のうち代表的地位にある者）の営む事業の内容により判断するためには、当事者の合意の内容ないし契約関係に、共同事業性が存在する必要がある。②外形的には共同事業運営者による単独事業（匿名組合契約に類似する契約関係による事業）とみえる契約関係であっても、当事者間の合意により、共同事業構成員が事業の意思決定に関与するなどの権限を有し、事業上のリスクについて無限責任を負う場合には、当該契約は共同事業性を備えたものとなる。

前章及び本章では、代表的な共同事業体により営まれる事業について、その所得区分が争われた裁判例の検討を行った。次章では、これら共同事業体により営まれる事業の所得区分についての学説を参照する。そして、これら学説の考え方を、当事者間の合意による共同事業について検討した場合、いかなる判断基準が得られるかについて考察する。

第6章 共同事業体課税と所得区分に関する学説

当事者間の合意により共同で営まれる事業から生じる利益または損失の所得区分について、これをどのように分類すべきかを正面から検討した学説は見当たらない。しかし、任意組合や匿名組合の組成により営まれる共同事業については、その所得区分の判断基準が立法上明確に行われていないこともあり、学説による議論が活発に行われている。

本章では、まず、それらの学説を参照し、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。そのうえで、これら学説の見解により所得区分を判断する場合、どのような問題を生じるかについて考察する。

第1節 統一的所得分類説

1 商法学説としての匿名組合内の組合説

匿名組合契約の法的性質については、本論文の第3章第2節において確認した通りであるため、ここではその概略のみ述べることにする。商法の概説書によれば、匿名組合は「組合」という文字が使われているが、法律的には営業者の単独企業であって、団体的法律関係は存在しないとされている。この点が、民法上の組合との相違であるとの説明がなされている⁶⁸。

民法上の組合契約（任意組合契約）についていえば、組合事業として行われる法律行為の効力が、個々の組合員につき問題になるほか、取引の目的となる商品等の複雑な共有関係を認めなければならないなど、その事業の遂行には煩雑さを伴う。このような民法上の組合の法律関係につき、商法的な修正を施したものが匿名組合契約であると解されている⁶⁹。

ここで、法律関係につき商法上の修正が行われたとされるが、その修正目標が共同関係を対外的に表さないことにある点が、匿名組合が内的組合であると呼ばれる所以であるとされている⁷⁰。内的組合とは、数人の者が共同して事業を行うに当たって、事業活動に必要な法律行為をそのうち一人の名で行うものであり、組合関係が外部に現れないものをいう⁷¹。内的組合では、対内的には組合関係があるが、対外的行為は特定の組合員固有の名義で行わ

⁶⁸ 平出慶道『商行為法〔第2版〕現代法律学全集17』（青林書院、1989年）330頁参照。

⁶⁹ 西原・前掲注62）175頁参照。

⁷⁰ 西原寛一は、匿名組合を民法上の組合を修正したものとみる見解を述べているが、一方で、匿名組合には共同事業とか共有財産の観念がないため、これを民法上の組合の一種とみる説については否定的である。さらに「匿名組合は、民法の組合が企業生活の要請に適しないために生まれた特異な形態である。したがって、これを民法の契約型に還元する必要はなく、商法独自の契約と解すれば十分である」と述べている。西原・前掲注62）178頁。

⁷¹ 植松守雄「所得税法の諸問題—納税義務者・源泉徴収義務者（続9）—」税経通信42巻6号（1987年）43頁参照。

れる。また、内的組合の財産も、その者の単独所有であるとされる⁷²。

確かに、営業者と匿名組合員との間の内部関係として、内的組合の法律関係を認めることは可能であるとされている。また、営業者の匿名組合員に対する権利義務や損益分配の割合等の定めについては、民法上の組合に関する規定が類推適用される⁷³。

匿名組合についてのこのような私法上の理解を基礎として、匿名組合が内的組合の性格を持つ共同事業であり、その課税関係については、できるだけ、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきであるという見解が生まれる。

2 匿名組合内的組合説による統一的所得分類説

匿名組合における匿名組合員の所得区分の判断基準として、「匿名組合が共同事業であり、内的組合の性質を持つという考え方（匿名組合内的組合説）から出発すると、匿名組合に対する課税については、立法論上・解釈論上、できるだけ、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきである」とする考え方がある⁷⁴。（以下、この見解を「匿名組合内的組合説による統一的所得分類説」または「統一的所得分類説」という。）

金子宏は、匿名組合の法律上の組織・構造は、民法上の組合のそれとは大きく異なると前置きしながらも、匿名組合員が出資の義務を負い、利益分配請求権をもち、また特約がない限り損失分担義務を負い、さらに監視権を有する点で、民法上の組合と共通性を有している。また、匿名組合は民法上の組合を企業生活の要請に適するよう修正したものであるとする商法上の有力説について、「言い換えれば、匿名組合は、民法上の組合制度が今日の企業取引に必ずしも適合的でないため、その使い勝手をよくするために考案された特殊な共同企業の形態である」と述べ、匿名組合は共同事業であるとの見解を示している⁷⁵。

3 統一的所得分類説と所得の性質

統一的所得分類説の理解によれば、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、内的組合の利益の分配として、その所得の種類は民法上の組合の場合に準じて分類されることになる。つまり、当該利益の所得区分は、営業者の営む事業の内容により判断されることになる。

この点について、金子宏は、この場合の「利益の分配」とは、単に利益の金額の分配では

⁷² 石田穰『民法V（契約法）現代法律学講座』（青林書院、1982年）382頁参照。なお、同書では、「内的組合と匿名組合はかなり類似しているが、前者は出資者の共同事業であることに對し後者はそうでない点で區別される」と説明されている。

⁷³ 平出・前掲注68) 330頁参照。

⁷⁴ 金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討—ビジネス・プランニングの観点を含めて」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）165頁。

⁷⁵ 金子・前掲注74) 165頁。

なく、利益そのものの分配であるから、分配された利益は、分配前の利益の性質をそのまま維持されるとの見解を示している。そして、「匿名組合内の組合説に従うと、分配された所得は、営業者段階の所得の性質を維持する（パス・スルー）から、組合員の段階でも分配された利益をこれらの所得として分類する必要がある」と結論付けている⁷⁶。

第2節 個別的所得分類説

1 共同事業への関与態様による個別的所得分類説

前節において、匿名組合内の組合説による統一的所得分類説が、匿名組合の課税関係については、できるだけ、民法上の組合（任意組合）に対する課税に準じた取扱いをすべきであるという見解に立つものであることを述べた。

これに対し、佐藤英明は、任意組合における組合員の所得計算の場面を念頭に、各組合員が組合の事業遂行上どのような役割を果たしているか、という観点から、各組合員の所得の性質決定が行われるべきであると述べている⁷⁷。特に事業所得と雑所得の区分については、「組合の事業が客観的に『事業』と叫ぶものであるとしても、当該組合員が出資を他人に任せっぱなしにしているというような場合には、その所得は雑所得に分類されるべきである」との見解を示している⁷⁸。

このような、組合員個々の組合活動への参加の態様からその所得区分を判断すべきであるとする見解（以下、本論文においては、この見解を「共同事業への関与態様による個別的所得分類説」または「個別的所得分類説」という。）は、人工的な損失を切り分ける仕組み

⁷⁶ 金子・前掲注74) 167頁。

⁷⁷ 佐藤・前掲注55) 39頁参照。なお、同論文では、所得税基本通達36・37共-20（任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等）に規定された任意組合員の所得の計算方法について、その計算パターンを3種類に分類し（グロスグロス方式・グロスネット方式・ネットネット方式）、それぞれのパターンにおける所得分類の方法について検討している。しかし、いずれの方法についても、事業所得と雑所得をいかに区分するかという点に関しては、各組合員が組合の事業遂行上果たした役割によりその所得区分を決定すべきであるとする考え方は共通している。そのため、本論文においては、これらの通達における計算方法の分類についての説明は割愛する。

⁷⁸ この見解について、高橋祐介は、組合がどのような活動を行っているかについても、個々の組合員の活動内容と同様に基準としているように読めるとし、「①組合の活動規模・内容と、②個々の組合員の組合活動への関与、というダブルスタンダードで事業所得と雑所得とを区別することを指摘しているようである」と分析している。そのうえで、納税義務者たる組合員を基準として所得種類が決定されるとすれば、この見解は妥当であろうと述べている。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号（2000年）76頁参照。

がなければ、所得税の課税ベースが人工的な損失により浸食されてしまうという懸念の下で示されたものである⁷⁹。

また、佐藤英明は、雑所得に関する損益通算の制度について、「個人が行ういわゆる受動的活動の……多くが我が国の所得税法上は雑所得にあたるであろうと推測されることから、……受動的損失の控除制限の役割を果たしていると認めることができるように思われる」として、同制度の趣旨について説明している。そのうえで、組合の損失が出資者レベルの所得計算に反映されうる、という仕組みの下では、組合所得の所得分類を考える際にも、この機能（受動的損失を雑所得に区分することによる控除制限の役割）を重視することが必要であるとの見解を示している⁸⁰。

2 個別的所得分類説と裁判所の判断

個別的所得分類説の論理、すなわち、組合員個々の組合活動への参加態様を基準として、その所得区分を判断すべきとする考え方は、第4章第1節において取り上げた「航空機リース任意組合事件」においても、所轄税務署長Yらの主張として用いられている（なお、本件において争われたのは不動産所得と雑所得の区分である。）。

同判決は、この論理に基づくYらの主張について、「一つの見識を示すものとして傾聴に値」するとの表現で理解を示している。しかし、「組合員が組合事業に関与する程度、責任の実質的負担状況、その組合員の具体的関心などによって、組合を区別した上、その所得区分を判断することになるが、業務執行に対してどの程度の関与、関心等があった場合に、典型的な民法上の組合に当たるのかが明確でなく……租税法律関係の不安定をもたらしかねない」として、その主張を退けている⁸¹。

⁷⁹ 佐藤英明は、人工的な損失を切り分ける仕組みを構築することは、むしろ、総合累進課税における投資損失の控除可能性を広く認めるためにも必要であると述べている。佐藤・前掲注55) 40頁参照。

⁸⁰ 佐藤・前掲注55) 40頁参照。

⁸¹ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。当該事例において、Yらは、(民法上の組合の私法上の法的性質から、組合の事業によって得られた所得については、組合員が実質上の帰属主体と考えることができるので、組合員個人にかかる所得区分は、組合の事業内容によって定まることになる、とする課税実務の考え方は)各組合員が共同して組合事業に参加し、当該事業に使用される組合財産を他の組合員とともに共有し、当該事業に対して無限責任を負う典型的な組合の場合には妥当なものであるとしている。しかし、こうした趣旨の妥当しない組合については、当該組合員の活動内容に着目して判断すべきものである、との主張を展開している。

第3節 当事者間の合意による共同事業について—学説からの示唆—

1 統一的所得分類説からの示唆

匿名組合内的組合説による統一的所得分類説は、匿名組合により営まれる事業を前提とした見解である。同説は、匿名組合が内的組合の性質を持ち、任意組合との共通性を有することから、その所得区分の判断に当たっては、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきであるという見解に立つものであった。

ここでは、この統一的所得分類説を、当事者間の合意による共同事業についてみた場合には、その所得区分の判断基準の構築について、いかなる示唆が得られるかについて考察する。

統一的所得分類説は、まず、①匿名組合員が出資の義務と損失分担義務を負い、利益分配請求権と監視権を有することから、商法上の匿名組合と民法上の組合との共通性を指摘している。さらに、②匿名組合契約が企業生活上の便宜のために民法上の組合を修正したものと位置づけ、匿名組合も民法上の組合も共通して内的組合の性質をもつことから、税法上も民法上の組合に準じた取扱いを行うべきことを述べている。したがって、③匿名組合員に分配される利益の所得区分は、匿名組合の営む事業の内容によって判断されるという見解を示している。

つまり、当事者間の合意による共同事業を前提とした場合、任意組合に類する共同事業も、匿名組合に類する共同事業も、いずれも内的組合という共通した法的性質を持つことになり、同様の判断基準により所得区分が決定されることになる。つまり、共同事業構成員の所得区分は、運営者が営む事業の内容により判断される。

このような（統一的所得分類説による）所得分類の考え方は、構成員の損失分担の範囲が有限責任となるような特約が付されていたり、構成員による監視権の行使が制限されるような特約が設けられていたりしても変わらない。あるいは、外部の債権者に対し構成員が自らの存在を秘匿し、債務についての無限責任を免れるような場合であっても同様である。なぜならば、統一的所得分類説は、共同事業構成員が第三者に対して直接権利義務を有するか否かによって所得区分の判断を異にするような構成を行っていないうえ、（商法上その行使に制約が設けられている）匿名組合員の監視権と、任意組合員のそれとを同等のものと評価しているからである。

2 個別的所得分類説からの示唆

個別的所得分類説は、先に述べた通り、任意組合契約による共同事業を前提として述べられた見解である。それでは、これを当事者間の合意による共同事業の所得区分についてみた場合、その所得区分の判断基準の構築について、どのような示唆が得られるだろうか。

個別的所得分類説は、組合がどのような経済活動を行っているかについても、個々の組合員の活動内容と同様に所得区分判断の基準とする見解に立つものである。そのため、まず、①共同事業当事者間に任意組合契約の成立を認識する必要がある。個別的所得分類説は、組合がどのような規模・内容により活動を行っているかについても、個々の組合員の活動内容

と同様に基準としているからである。さらに、②共同事業構成員の所得区分を共同事業の内容により判断する場合と、そうでない場合（構成員個々の活動内容により判断する場合）の判断基準は何か、という点についても検討しなければならないことになる。

このうち、①については、事業関係者間に共同の事業目的とそれを営むことという二点の合意があれば、民法上の組合契約の成立が認められることになる⁸²。当該組合の存在を介して、共同で営む事業の内容と範囲を特定し、その事業内容による所得区分を判断する。

②の判断基準の検討はさらに困難である。個別的所得分類説においては、まず、①において組合の事業内容による所得区分を決定する。そのうえで、構成員の所得区分を組合の事業内容により判断するか否かは、構成員個々の組合事業への参加態様により決定される。

第4節 当事者間の合意による共同事業について一学説の問題点一

1 統一的所得分類説の問題点

統一的所得分類説は、共同事業からの分配利益の所得分類の問題に統一的な解釈基準をもたらすべく検討されたものと評価できる。しかし、この見解は、匿名組合の原理的な意味での共同事業性を重視するあまり、現行の商法規定が所得区分判断にもたらす影響についての検証が不足しているように思われる。

同説によれば、匿名組合員が利益分配請求権のほかに検査権（商法 539 条 1 項、同条 2 項）を有する点において、その共同事業者としての地位は、任意組合の組合員と共通するとしている。しかし、任意組合員に与えられる検査権が、時限的・手続的制限を受けないことに対して、匿名組合員が有する検査権は、その行使の時期が原則的に営業年度終了時に限定されている。また、それ以外の時期に検査権を行使する場合には、重要な事由とともに裁判所の許可が必要であるとされている。このような制約が設けられた検査権をして、営業者が現に遂行する業務に対する監督の権限と評価するのは困難であろう。この検査権についての規定ぶりの違いは、任意組合員と匿名組合員のそれぞれの共同事業体における地位の違いを端的に表している。

当事者間の合意による共同事業の所得分類の問題に即していえば、これはそのまま、任意組合員に準ずる地位にある共同事業構成員（営業上の損益の帰属先となり、無限責任を負い、検査権を有する）と、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員（いったん共同事業運営者に帰属した利益について、当事者間の合意の下でその分配を受け、有限責任であり、一定の制限の下で検査権を有する）との法的地位の違いを明らかにするものである。

⁸² 任意組合契約の成立要件については、第 3 章第 2 節において示した見解に沿う。我妻・前掲注 32) 771 頁は、共同の事業目的とこれを営むことの合意の二点を要素として、民法上の組合契約の成立が認められるとする見解を示している。碓井・前掲注 33) 12 頁は、その私法上の組合契約が真実と認められるならば、所得税法上も組合形態による共同事業と認めてよいとする。

しかし、統一的所得分類説は、共同事業体の組合員が第三者に対して直接権利義務を有するか否かによって所得区分の判断を異にするような構成を行っていない。加えて、匿名組合員の検査権を任意組合員の検査権と同等のものと評価している。そのため、共同事業構成員が共同事業の債務について有限責任であったり、検査権の行使を制限されるような特約が設けられていたりしても、共同で営む事業の内容により構成員の所得区分が判断されるという結論は変わらないことになる。

また、統一的所得分類説によれば、「利益の分配」とは、単に利益の金額の分配ではなく、利益そのものの分配であるから、分配された利益は、分配前の利益の性質をそのまま維持されるものとする。しかし、その利益の分配を受ける者が、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員であれば、その利益をもたらす第三者との法的関係は何ら存在しないことになる。そのため、営業上の損益の一次的な帰属先は共同事業運営者になる⁸³。そうすると、その利益が利益分配請求権に基づき共同事業構成員に帰属したとしても、共同事業運営者に帰属する所得の性質と、構成員に帰属する所得の性質は、異なるものになるはずである⁸⁴。

このようにみると、当事者間の合意による共同事業に即していえば、統一的所得分類説の見解を基礎として、共同事業運営者の事業内容により共同事業構成員の所得区分を判断することは困難であるといえる。特に、共同事業当事者間の合意の法的性質が、匿名組合契約に類する契約である場合には、その問題はより顕著になるといえよう。

2 個別的所得分類説の問題点

個別的所得分類説、すなわち共同事業に対する構成員個々の関与態様により所得区分が決定されるべきであるとする見解は、所得分類判断における具体的妥当性という観点から

⁸³ 匿名組合による営業上の損益は、私法上はまず営業者に帰属するものであり、匿名組合員に直接帰属するものではないと解されるが、課税実務では匿名組合もパス・スルー課税の対象とされている。このような取扱いについて、いったん営業者に帰属し課税の対象となる所得のうち、匿名組合員に分配する部分を課税の対象から除外する、ペイ・スルー型の構成がなされていると説明するものとして、水野・前掲注 29) 343 頁。

⁸⁴ 東京地裁平成 30 年判決に即していえば、共同事業運営者の地位を不動産会社 A に、その損益の分配を受ける共同事業構成員の地位を X に置き換えることができる。この事案において裁判所が示した判断基準の問題点は、第 1 章第 2 節において説明した通りである。裁判所は「利益を A から分配を受けることまでが X にとっての事業所得を生ずべき業務である」とし、X の所得の基因を「A から利益の分配を受ける事業」と理解している。それにもかかわらず、その所得の性質の決定は「A と X の共同事業」を基準に行い、事業所得と判断している。裁判所のこのような考え方は、共同事業の運営者と構成員それぞれに帰属する利益の発生原因を別異のものと認識しながらも、その利益の性質を同一のものとして判断する点で、統一的所得分類説の考え方に近いものと考えられる。

は、一見して問題がないように思われる。しかし、各構成員の事業遂行上の役割や活動内容は千差万別である。その所得の性質決定の場面において、共同事業の事業内容を踏まえつつ、さらに構成員個々の関与態様を踏まえて判断するとすれば、納税者たる組合員はどのような基準によりその判断を行えばよいのであろうか。かかる見解に立つ場合には、その所得区分の判断にあたって形式的な判断要件を立法し解決を図るのでなければ、事実認定の混乱をきたすことになるといえよう⁸⁵。

また、この見解については、分配利益が事業所得に該当するための要素として、事業への具体的関与や勤労は必ずしも求められていないのではないかという疑問がある。例えば、最高裁昭和33年7月29日第三小法廷判決⁸⁶は、農業から生じた所得の帰属が争われた事案であるが、「何人の所得に帰するかは、何人が主としてそのために勤労したかの問題ではなく、何人の収支計算の下に行われたかの問題である。」と判示している。この判断基準によれば、共同事業の構成員に帰属する所得が事業所得と認定されるにあたって、必ずしも積極的な事業活動への関与が求められていないといえる⁸⁷。

さらに、個別的所得分類説の問題点として挙げられるのは、本論文の第4章第3節において参照した、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」との整合性の問題である。当該特例では、特定組合員⁸⁸の所得の性質が（業務執行組合員と同じく）組合の営む事業の内容により決定されることを当然の前提にしており、そのうえで、特定組合員については当該所得の損益通算を制限するという構成がなされている。つまり、任意組合員の所得区分はあくまで組合の営む事業の内容によって決定されるのであって、その関与の態様によって所得の性質が変更されるという考え方は採用されていないことになる⁸⁹。

前節で述べた通り、個別的所得分類説により当事者間の合意による共同事業の所得区分を判断する場合は、任意組合契約が成立しているか否かの検討を経ることになる。そうする

⁸⁵ 大淵・前掲注45) (7号) 1頁は、(任意組合により営まれる共同事業を念頭に) 組合員の具体的事業参加の態様により所得区分を判断する場合には、区分認定の客観的なメルクマールを法令により示すべきであるとする。

⁸⁶ 最判昭和33年7月29日集民32号1001頁。

⁸⁷ 高橋・前掲注78) 55頁参照。

⁸⁸ 特定組合員とは、組合契約を締結している組合員である個人のうち、業務執行組合員以外のものをいう(第4章第3節参照)。

⁸⁹ 「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措法41条の4の2の1項）」は、組合事業から生ずる不動産所得を対象とした損益通算の制限規定である。したがって、組合事業への関与が稀薄な組合員に対しても組合事業の所得の性質そのものは引き継がれるとする考え方は、組合事業が事業所得に該当するものであったとしても変わらないと考えられる。

と、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」の規定について、上で述べた見解は、共同事業構成員の所得の性質決定の場面においてもあてはまると考えて問題ないであろう。

このようにみると、個別的所得分類説により共同事業構成員が分配を受ける利益の事業所得該当性を判断することは、少なくとも現行法上では、事実認定の混乱を招く恐れがある。また、先行裁判例における事業所得の捉え方と必ずしも整合しないうえ、損益通算の制限規定の構成とも矛盾を生じるものといえる。

第5節 小括

本章では、任意組合や匿名組合などの共同事業体により営まれる事業の所得区分が議論された学説のうち、対象的な位置づけにあるものを取り上げて概略を述べた。そのうえで、これら学説の考え方を、当事者間の合意による共同事業にあてはめた場合、いかなる判断基準が導けるかについて検討した。

「統一的所得分類説」によれば、共同事業構成員が、事業から生じた損失の分担義務を負い、業務執行についての監視権を有するならば、共同事業運営者との間で営まれる事業は、内的組合としての性質を備えているとされる。したがって、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員の所得区分も、運営者が営む事業の内容によって決定されることとなる。

また、統一的所得分類説によれば、「利益の分配」とは、単に利益の金額の分配ではなく、利益そのものの分配であるから、分配された利益は、分配前の利益の性質をそのまま維持するものとする。しかし、その利益の分配を受ける者が、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員であれば、第三者との法的関係は何ら存在しない。そのため、営業上の損益の一次的な帰属先は共同事業運営者になる。そうすると、その利益が利益分配請求権に基づき共同事業構成員に帰属したとしても、共同事業運営者と構成員それぞれに帰属する利益の性質は異なるものとなるはずである。統一的所得分類説には、このような事業当事者の法的地位の違いを、所得区分の判断に反映させていないという問題がある。

これに対し、「個別的所得分類説」では、任意組合の経済活動の内容と、その組合活動に個々の組合員がどのように関与しているかということ、いずれも判断の対象にする構成がなされている。このことから、まず、事業当事者間に組合契約の成立を認識し、そのうえで所得の性質を検討する必要がある。なお、ここで組合契約の成立が認められたとしても、それにより、直ちに組合の事業内容により構成員の所得区分が決定されることはない。個別的所得分類説では、組合の事業内容による所得区分を決定したうえで、さらに構成員個々の活動内容をも考慮して、はじめて所得区分が判断されるからである。

しかし、共同事業の構成員が分配を受ける利益の所得区分について、その構成員の事業活動への個別の参加態様を考慮して判断することは、現行法上では事実認定の混乱を招く恐れがある。また、事業所得の帰属が争われた事案では、必ずしも事業そのものに対する積極的な関与が求められていない。個別的所得分類説は、そのような先行裁判例との整合性の観

点からも問題がないとはいえない。

さらに、平成 17 年度税制改正により定められた「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例」は、組合の構成員の所得区分が、組合の事業内容により判断されることを当然の前提として構成されている。つまり、構成員の関与態様によっては所得区分が変更される、というような考え方を採用していないということがいえる。したがって、個別的所得分類説の見解は、当該規定の構成とも矛盾を生じることになる。

次章では、学説の検討から得た課題を踏まえ、共同事業の所得区分の判断について妥当な判断基準を提示する。

第7章 組合契約推認アプローチの提言

前章では、組合課税について論じられた学説として「統一的所得分類説」及び「個別的所得分類説」を挙げ、それらの見解の相違について整理した。そのうえで、これらの論理を当事者間の合意による共同事業の所得区分についてあてはめた場合、その判断基準としてどのような示唆が得られるかについて検討を行った。

本章では、これらの検討を踏まえ、共同事業の所得区分にかかる新たな判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。

第1節 学説からの課題抽出

前章における議論によれば、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断にあたって解決すべき課題は、概ね次のように整理できる。

統一的所得分類説では、任意組合員に準ずる地位にある共同事業構成員と、匿名組合員に準ずる地位にある共同事業構成員それぞれに帰属する利益の性質が同じであると判断している。統一的所得分類説のこのような見解は、両者の法的地位の違いを所得区分の判断に反映していないという問題があることを指摘した。

しかしながら、契約の内容によっては、両者の法的性質が限りなく近いものになることは確かである。したがって、共同事業の利益の性質を引き継ぐ共同事業構成員と、そうでない共同事業構成員とを区別する判断の基準は、別に検討する必要がある。

個別的所得分類説では、共同事業の構成員が分配を受ける利益の所得区分について、その構成員の事業活動への個別の参加態様を考慮して判断することは、立法により所得区分上の判断基準が明示されない限り、少なくとも現行法上では事実認定の混乱を招く恐れがある。また、事業所得の帰属が争われた事案では、必ずしも共同事業そのものに対する積極的な関与が求められていないという問題がある。さらには、平成17年度税制改正により設けられた損益通算の制限規定の構成とも矛盾を生じる。

そもそも当事者間の合意による共同事業については、当事者間の契約が黙示的になされていたり、明示があってもあいまいであったりすることから、その権利義務関係が複雑になることが考えられる。また、契約の構成によっては、事業に対する支配の権限とリスクの負担を共同事業運営者に残して、その他の構成員は事業資金を拠出しリターンを待つのみ、という権利義務関係を構築することも可能である。実際の業務遂行についても、それぞれの果たした貢献の程度を客観的に評価するのは困難である。

これらの問題点からは、次の二点の課題が挙げられる。すなわち、①共同事業構成員の法的地位を明確にし、その地位に相当する所得区分の判断を行わなければならないということと、②共同事業への個々の構成員の参加態様により所得区分の判断を行うこととすると、その判断基準が明確でなく事実認定にも困難が伴うことから、より簡明な解釈基準が構築されなければならないということである。

第2節 国税通則法と共同事業

1 国税通則法9条

本論文では、ここまで、民法・商法上の共同事業体の法的性質を確認し、それら共同事業体への課税が問題となった裁判例と学説を参照した。そのうえで、当事者間の合意による共同事業に対する課税、特に、当該共同事業から生じる利益の所得区分の判断基準について課題を抽出した。

ここでは、税法の条文上で「共同事業」という文言を用いている規定として、国税通則法9条を参照する。当該規定における共同事業の意義について確認し、当事者間の合意による共同事業の所得区分の判断基準について示唆を得る。

国税通則法9条では、「共有物、共同事業又は当該事業に属する財産に係る国税は、その納税者が連帯して納付する義務を負う。」と規定されている。つまり、同一の課税物件が二人以上の納税者に帰属しているような場合においては、これらの者は、その物件に係る国税を連帯して納付しなければならない。また、連帯納付義務のある共同事業者等は、債務の負担に関する特約等があることを理由として国税の納付を免れるべく国に対抗し得ない⁹⁰。

2 国税通則法上の「共同事業」の意義

重要なのは、国税通則法9条における「共同事業」が何を指すかである。学説によれば、同条における「共同事業」とは、事業に伴う権利義務が直ちに共同事業者である各人に帰属する建前の事業がこれに当たり、民法上の組合その他法人格を持たず、その各構成員が直ちに事業に係る益金の法律上の帰属者となる事業をいう、とされている⁹¹。北野弘久は「ここにいる『共同事業』とは、いわゆる民法上の組合事業をいう。」と述べており、国税通則法上の「共同事業」は、民法上の組合契約を指すものと断定している⁹²。

なお、商法上の匿名組合は、出資を受けて事業を営む者だけが営業主体となり、納税者となるのであって、匿名組合員は、第三者に対してはなんら権利義務をも有しない。したがって、匿名組合は、ここにいる共同事業には該当しない⁹³。

⁹⁰ 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解〔平成31年改訂〕』（大蔵財務協会、2019年）202頁〔志場喜徳郎執筆部分〕。なお、「共同事業に係る国税」とは、共同事業自体を課税物件とする国税及び共同事業に関し課される国税の二つをいうが、前者については国税として現行法上該当するものがなく、後者については源泉徴収による所得税等がある。

⁹¹ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規、1982年〔加除式〕）844頁参照。

⁹² 杉村章三郎ほか共編『コンメンタール国税通則法』（三晃社、1963年〔加除式〕）403頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

⁹³ 武田・前掲注91）844頁参照。

このことから、国税通則法 9 条の規定により連帯納付義務を負う納税者とは、民法上の組合の法的性質を持つ共同事業の構成員であるということがいえる。そうすると、この国税通則法 9 条に規定する「共同事業」の意義を踏まえて、当該規定との平仄を保ちつつ、共同事業の所得区分の判断基準を構築する必要があるといえる。

そこで、本論文は、一定の条件の下で共同事業当事者間において民法上の組合契約の成立を推認し、かかる組合の存在を前提として所得分類を行う方法を検討する。

第3節 組合契約推認アプローチの提言

1 組合契約成立の推認と所得区分

(1) 組合契約推認アプローチへの展開

当事者間の合意による共同事業の所得区分について、本章の第 1 節においては、その判断に当たって解決すべき課題を挙げた。第 2 節においては、その課題解決の判断基準は国税通則法の規定と平仄が合う形で構成されなければならない、そのためには、当事者間に民法上の組合契約の成立を推認する方法が考えられると述べた。

民法上の通説的見解では、一定の目的とそれを当事者全員の共同の事業として営むという二点についての合意が成立している場合には、当事者間において組合契約が成立するものとされている⁹⁴。所得税法の適用のうえでも、この二点の合意（以下「共同事業の合意」という。）を要素とする組合契約が真実と認められるならば、組合形態による共同事業として認められる⁹⁵。

組合契約の成立要件については、民法 667 条の文言では、「出資」の点前面に出されている。しかし、上の二点の合意さえ定まれば、すべての当事者が出資義務を負うことは当然であり、その内容や時期などは解釈によって補充される⁹⁶。東京高裁昭和 51 年 5 月 27 日判決では、共同事業の合意がある事業当事者が当該事業に従事していることから、各当事者により労務の出資がなされたものとして、組合契約の成立が認められている⁹⁷。

その一方で、当事者間の合意の内容によっては、典型的な民法上の組合契約とは異なる権利義務関係を構築することも可能である。例えば、事業に対する支配の権限とリスクの負担を共同事業運営者に残して、その他の構成員は事業資金を拠出しリターンを待つのみ、という契約として成立させることもできる。したがって、共同事業の合意のみを根拠として、構成員の所得区分を共同事業の事業内容により判断することはできない。本来的には投資に対する配当としての性格を持つ所得までもが、事業所得に該当することになるからである。

⁹⁴ 我妻・前掲注 32) 771 頁参照。

⁹⁵ 碓井・前掲注 33) 12 頁参照。

⁹⁶ 鈴木・前掲注 34) 51 頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

⁹⁷ 東京高判昭和 51 年 5 月 27 日判時 827 号 58 頁。評釈として、伊東すみ子「判批」ケース研究 164 号 (1978 年) 52 頁。

この問題を解決するため、共同事業構成員の所得区分の判断基準を構築しなければならない。そこで、本論文では、当事者間の合意による共同事業から生じる利益の所得区分についての判断基準として、「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。

(2) 組合契約推認アプローチの概要

「組合契約推認アプローチ」では、一定の要件の下で、事業当事者間に共同事業性を備えた組合契約の成立を推認する。そのうえで、当該組合についてパス・スルー課税を適用し、その構成員の所得区分は、組合の営む事業内容により判断する。同アプローチによる判断基準の適用について、段階的に整理すると以下ようになる。

組合契約推認アプローチでは、第一段階として、事業当事者間に「広義の組合契約」の成立を認識する。広義の組合契約とは、当事者間に共同事業の合意があることのみをもって成立する組合契約である。広義の組合契約の段階では、当該組合が共同事業性を有するか否かは問題としない。つまり、特約により構成員のリスク負担の可能性が回避されたり、組合事業への監督権に制限が設けられたりするような契約をも広く含む。したがって、匿名組合契約に類する法的性質を持つ共同事業であっても、この場合の広義の組合契約には含まれる。

第二段階として、広義の組合契約における共同事業構成員が、共同事業運営者とともに当該事業に対する「支配とリスク」を共有しているか否かを検討する。これにより、当該組合が共同事業性を有するか否かを峻別する⁹⁸。この検討を経て、「共同事業性を備えた組合契約」（典型的な民法上の組合契約）の成立を推認する。

第三段階では、共同事業性を備えた組合契約について、パス・スルー課税を適用する。そのうえで、共同事業構成員の所得区分を、当該組合の事業内容（共同事業運営者の営む事業内容）により判断する。

(3) アプローチの特長

組合契約推認アプローチには次のような特長がある。

①組合契約推認アプローチは、その検討過程において共同事業性を備えた組合契約の成立を推認する。そのため、当該組合により営まれる事業の範囲が明確になる。共同事業の範囲が明確に定まれば、営業者にとっての事業規模・内容と、構成員にとってのそれが異なるという問題は生じない⁹⁹。

⁹⁸ 増井良啓は、「組合員の権利義務が複雑化する場合に、組合の稼得した所得をどの範囲でパス・スルーさせるべきか」という問題が生ずる」と指摘し、この点について「パス・スルー先とすべき組合員の範囲を共同事業に対する支配とリスクによって区切ることが考えられる」と述べている。増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号（2003年）119頁。

⁹⁹ 共同事業構成員の所得区分の判断に直接的には関係しないが、東京地裁平成30年判決に

②共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立が推認できる場合には、構成員の所得区分を組合の事業内容により判断する。この考え方は、任意組合による共同事業の所得区分が争われた裁判例と整合する¹⁰⁰。

③組合契約推認アプローチは、その検討の第一段階において、共同事業の合意があることのみを根拠として、広義の組合契約の成立を認識する。そのため、仮に、当事者間の合意による共同事業が、匿名組合契約に類する外形を持つものであっても、共同事業性を有するか否かについて検討を行うことができる。

④当事者間の合意による共同事業が、匿名組合に類する外形を持つものであっても、組合契約推認アプローチの適用要件を満たすならば、その構成員の所得区分は、当該組合の事業内容により判断する。この考え方は、匿名組合による共同事業の所得区分が争われた判例の示した基準とも矛盾しない¹⁰¹。

⑤国税通則法9条（共有物等に係る国税の連帯納付義務）の規定における「共同事業」とは、民法上の組合契約による事業を示すとされる¹⁰²。民法上の組合の成立を推認するアプローチは、この国税通則法9条の適用の場面にも適合する。

2 共同事業に対する支配とリスクの共有

(1) 支配の共有

組合契約推認アプローチにおいては、事業当事者間において、事業に対する支配とリスクの負担が共有されていることが、その契約関係について共同事業性を認めるための要件となる（「共同事業性」の定義と「支配とリスク」の関係については、第4章第2節参照）。そのため、「支配とリスクの共有」の意義と具体的内容について検討が必要になる。

まず、事業に対する「支配の共有」について検討を行う。共同事業性を備えた組合契約が成立するためには、当事者が組合の事業の遂行に関与する権利をもつことが必要である。この関与の程度について、最大の場合には、自分が業務執行や代表の権限を行使することもあるし、最小の場合には、業務執行に対する監督の権限だけを有することもある¹⁰³。この場合、必要となるのは、業務執行に関与する権限のうち最小の権限についての検討である。すなわち、業務執行に対する監督の権限とは具体的に何を示すかである。

において、Xの所得区分の判定の際に対象とした「事業」の範囲と、Xの必要経費算入の際に対象とした「事業」の範囲とが異なり、判決の論旨に矛盾が生じている。これは、判断の過程において、共同で営まれる事業の範囲を明確にするアプローチが採られていないことが原因であると考えられる（第1章第2節参照）。

¹⁰⁰ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。

¹⁰¹ 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

¹⁰² 杉村・前掲注92) 403頁参照〔北野弘久執筆部分〕。

¹⁰³ 鈴木・前掲注34) 48頁参照〔福地俊雄執筆部分〕。

第4章第1節において参照した「航空機リース任意組合事件」¹⁰⁴の判旨によれば、業務執行に対する監督の権限は、民法673条に規定する「検査権」に相当するものとされる。同条における検査権には、その行使について制限が設けられていない。そのため、共同事業運営者が事業の遂行の途上にあっても、その事業の遂行を監督することができる権限として位置づけられる。

一方で、匿名組合員の有する「検査権」（商法539条1項、同条2項）については、その行使が原則的に営業年度の終了時に限られる。それ以外の場合には裁判所の許可を要するなど、時限的・手続的制限が設けられている。

第5章第1節において参照した「航空機リース匿名組合事件」¹⁰⁵の判旨も、匿名組合員の有する検査権をして、「所定の条件の下で営業者の貸借対照表の閲覧又は謄写の請求をし、営業者の業務及び財産の状況を検査することができるにとどまるもの」と評価している。同判決は、匿名組合員の検査権にこのような制約が設けられていることをもって、匿名組合員が出資者の地位を有するにとどまるものとする論拠の一つとしている。確かに、営業年度の終了後に検査権の行使が可能になるのだとしても、その検査権は（営業者が現に遂行している）事業を監督する権限と位置づけることはできない。

以上の検討を踏まえると、共同事業構成員が「事業に対する支配」の権限を有するものといえるか否かの判断については、次の基準を示すことができる。すなわち、随時的な行使が可能な検査権に相当する権限以上の権限を有する場合には、その共同事業構成員は、共同事業運営者の業務執行に対する監督権を有するといえる。つまり、事業の遂行に関与する権利をもつものといえ、その事業に対する支配の権限を、共同事業運営者と共有するものといえる。

(2) リスク負担の共有

ア 支配とリスクの対応関係

次に、共同事業に対する「リスクの共有」の内容について検討する。

本論文の第3章第2節において、典型的な任意組合契約と匿名組合契約にかかる民法・商法上の規定を参照した。同章では、任意組合員と匿名組合員とでは、事業上の債務その他のリスクの負担に対する法的地位が異なることを確認した。

すなわち、①任意組合契約は、共同事業を営むことを前提として締結され、各組合員が共同事業者として事業に対する支配を共有するとともに、事業上の債務その他のリスクについて無限的に責任を負うという構成がなされている。これに対し、②典型的な匿名組合契約では、匿名組合員の有する検査権に制限が設けられるなど、営業者の業務執行への関与を制限する一方で、匿名組合員の損失負担は出資の範囲に限られ、有限責任を負うにとどまると

¹⁰⁴ 名古屋地判平成16年10月28日・前掲注23)。

¹⁰⁵ 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

いう構成がなされている。

これら民法・商法の規定ぶりは、共同事業がもたらすリスクの負担に対する責任の程度が、事業の遂行に関与する権限、すなわち事業に対する支配の権限と対応関係にあることを示している。

「航空機リース匿名組合事件」(第5章参照)では、「匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」¹⁰⁶と判示されている。このことからすると、匿名組合員が営業者の実質的な共同事業者としての地位を有するか否かの判定基準として、契約により「営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与」されているかを重視しているようにみえる。

しかし、同判決は、匿名組合員が本来的には営業者の共同事業者としての地位を有しない理由の一つとして、匿名組合員が第三者に対して権利及び義務を有しないことを挙げている。つまり、事業上の債務に対しての責任が有限であるゆえに、匿名組合員は営業者の共同事業者としての地位を有しないと判断している。そうすると、同判決の判旨においては直接言及されていないものの、これら第三者に対する権利義務を有するか否かも、実質的な共同事業者としての地位を有するか否かの判断要素の一部を構成するものと考えられる。

イ リスク負担の程度

当事者間の合意による共同事業の場合は、経済的な事業主体としての組合組織を持たない。そのため、事業遂行のために要する債務の名義は共同事業運営者の名義になるのが通常であると思われる。そうすると、共同事業構成員が、当該債務について具体的にどの程度の負担を負う場合に、事業がもたらすリスクを共有的に負担しているといえるかが問題となる。

この点は、共同事業組織の典型と位置づけられる任意組合の組合債務について、当該債務に対して組合員が負うべき責任の範囲が参考になる。民法の概説書によれば、「組合員の責任は、もともと組合債務について生じたものであり、実質的に担保的な意味のものである」¹⁰⁷と説明されている。このような組合債務に対する組合員の実質的地位を、当事者間の合意による共同事業における構成員の地位に反映させると、次のような基準を示すことができる。

すなわち、運営者がその名義により負担する債務について、構成員が実質的な保証人また

¹⁰⁶ 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

¹⁰⁷ 鈴木・前掲注34) 135頁〔品川孝次執筆部分〕。

は担保提供者に相当する地位を有するのであれば、当該構成員は共同事業がもたらすリスクを、運営者とともに負担しているものといえよう¹⁰⁸。

3 組合契約推認アプローチの構成

前項までの検討を踏まえ、「組合契約推認アプローチ」による判断基準を整理する。当該アプローチの判断基準は、第一段階の「推認プロセス」と、第二段階の「適用プロセス」により構成される。

まず、当事者間の合意による共同事業が、推認プロセスにおいて基準を満たす場合、事業当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立を推認する。続いて、当該組合の存在を前提に、適用プロセスにおいてパス・スルー課税を適用し、共同事業構成員の所得区分が決定される。

組合契約推認アプローチの構成を、段階ごとに整理すると、次のようになる。

(1) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ1

事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意（共同事業の合意）が存在する場合には、広義の組合契約の成立を認める。

② 推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者と構成員が、事業に対する支配とリスクを共有しているかを検討する。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、事業に対する支配とリスクの共有が認められる場合には、①において成立した組合契約が、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であることを推認する。

(2) 適用プロセス

① 適用プロセスのステップ1

(1)③において推認的に成立した組合契約をもって、パス・スルー課税の適用対象とする。したがって、当該組合による事業収入は、共同事業の運営者と構成員に分割的に帰属する。

② 適用プロセスのステップ2

①において、共同事業構成員に帰属した所得の性質は、当該組合の営む事業の内容により判断する。

¹⁰⁸ 広島地判平成19年5月9日・前掲注12)では、本件事業が共同事業であると判断するに当たって、当事者に共同事業の合意があることのほか、共同事業者が債務に対する連帯保証や物上保証をなし、担保権や責任をともに負担していることを挙げている。

このような検討過程を経て、共同事業構成員の所得区分を判断する。したがって、当該組合の営む事業の内容が事業所得に分類されるべきものである場合には、共同事業構成員の所得区分は、事業所得に該当する。

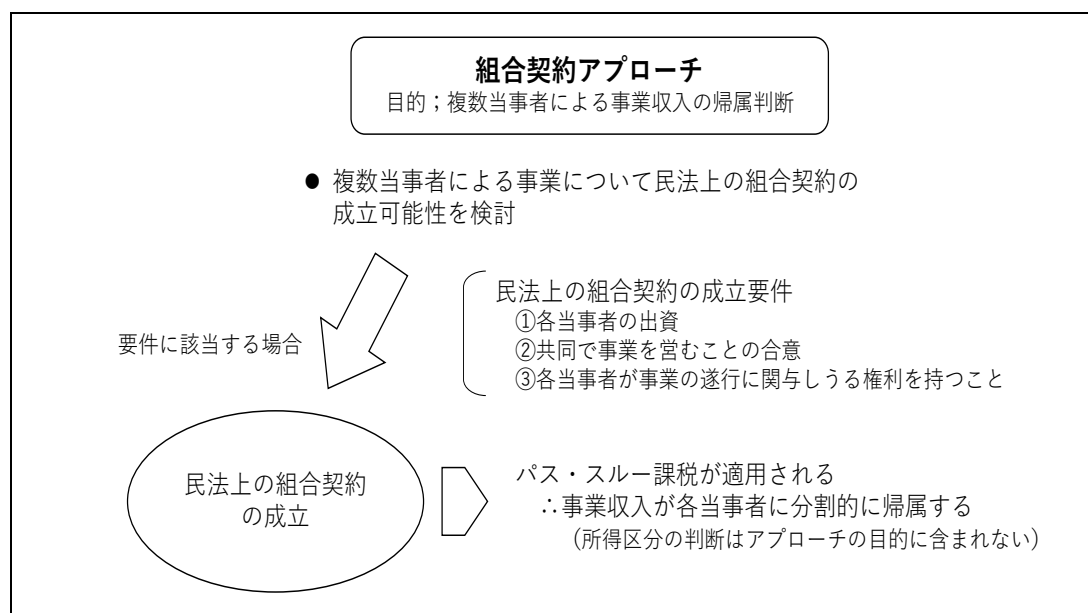
4 組合契約アプローチとの異同

本論文の提言は、第2章第2節において参照した「組合契約アプローチ」による判断枠組みから示唆を得たものである。本論文は、同アプローチによる判断枠組みを基礎として、共同事業の所得区分の判断が争われた裁判例と学説の検討を経て、「組合契約推認アプローチ」を提言するに至ったものである。ここでは、本論文で提言する「組合契約推認アプローチ」と、「組合契約アプローチ」との異同を整理する。

(1) 組合契約アプローチによる所得の帰属判断

「組合契約アプローチ」とは、事業当事者間において明示的・黙示的になされた契約関係を、民法上の組合契約の規定に照らして検討し、当事者間に組合契約の成立を認定するものである（第2章第2節参照）。組合契約アプローチによれば、事業当事者間に組合契約の成立が認められる場合、当該組合により稼得された事業所得は、一定の基準により構成員に分割して帰属することとなる。

組合契約アプローチの構成について図示すると、概ね以下のようになる。



(筆者作成)

なお、組合契約アプローチは、複数当事者による共同事業から生じる事業収入の帰属が争われた事案（広島地裁平成19年判決）について示された判断基準である。同判決では、事

業当事者に帰属する所得の種類については争われていない。

(2) 組合契約アプローチの課題（所得区分を判断する場合）

上で述べた通り、組合契約アプローチは所得の帰属判断に際して採用された判断基準であるため、所得区分の判断は目的に含まれていない。しかし、仮に、構成員に帰属する所得の性質について、組合契約アプローチの基準により判断を行う場合には、次のような問題を生じる。

当事者間の合意による共同事業は、黙示的な合意により営まれる共同事業も含むため、各当事者による出資が明確に確認できないことが少なくないと思われる。また、運営者の単独事業のような外形を有する共同事業（匿名組合契約に類する共同事業）については、出資するのが構成員のみであることも考えられる。

この点について、組合契約アプローチでは、各当事者による明確な出資を組合契約成立の要件として構成している。そうすると、当事者間の合意による共同事業のうち、組合契約アプローチの要件を満たさないものが存在することが想定される¹⁰⁹。結果として、当事者間の合意による共同事業が、実質的な共同事業性を有するか否かの検討に至らない。

「航空機リース匿名組合事件」（第5章参照）では、匿名組合契約のように、当事者の一方のみが出資の義務を負う契約であっても、契約の構成次第では共同事業性を有するものと判示されている。そうすると、契約構成による共同事業性の付与について言及した同判決の判断基準と、組合契約アプローチによる判断基準は整合しないことになる。

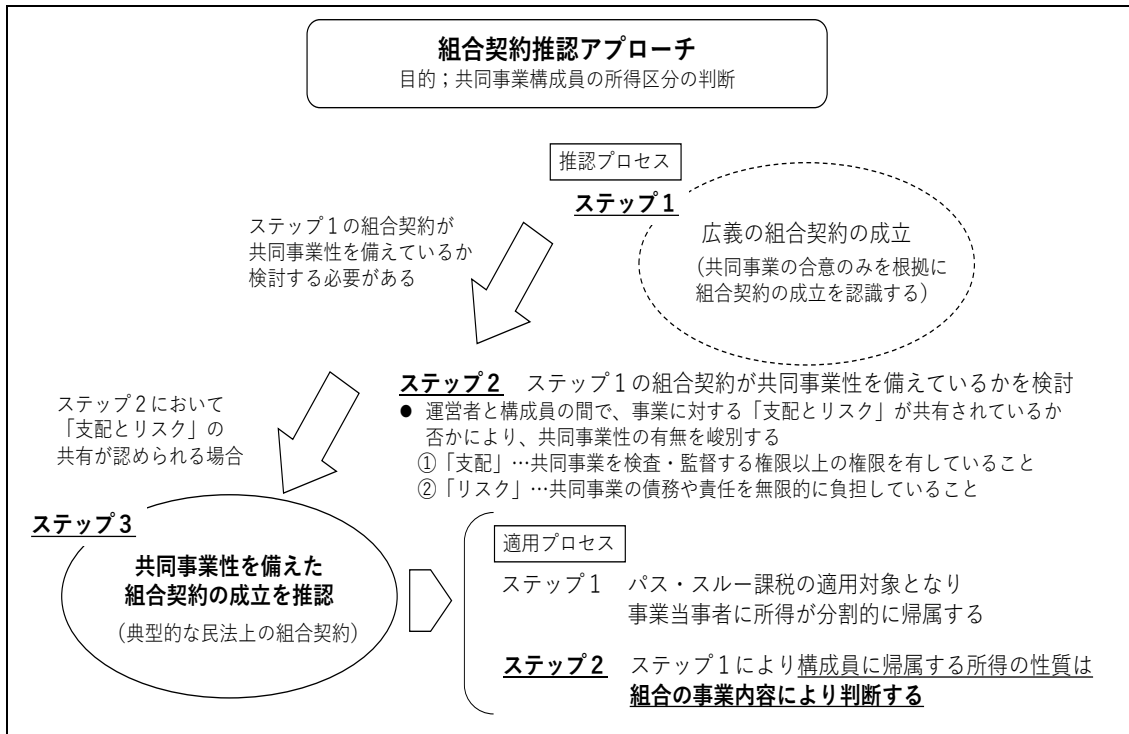
(3) 課題の解決と組合契約推認アプローチ

本論文の提言する「組合契約推認アプローチ」は、当事者間の合意による共同事業について、まず、広義の組合契約の成立を認める。この場合の広義の組合契約の成立要件は、事業当事者間における共同事業の合意のみである。

組合契約推認アプローチは、当事者間の合意による共同事業について、広く組合契約の成立を認識する。そうすることで、運営者の単独事業のような外形を有する共同事業（匿名組合契約に類する共同事業）についても、実質的な共同事業性の検討の段階に取込むことができる。

なお、組合契約推認アプローチの構成（アプローチの内容については前項参照）を図示すると、概ね以下のようなになる。

¹⁰⁹ なお、当事者間の合意や活動の内容から、各当事者による労務や信用の出資があることを認め、これをもって組合契約アプローチの要件を満たすとする主張もありうる。



(筆者作成)

第4節 事例検証

1 東京地裁平成30年判決による検証

東京地裁平成30年判決(第1章第1節参照)は、遊技業を営むXが不動産業を営む訴外会社Aと共に実施した宅地等分譲事業について、XがAに支払った損失負担金の所得区分が争われた事案である。ここでは、組合契約推認アプローチの判断基準により、当該事例の検討を試みる。

(1) 組合契約推認アプローチによる検証

ア 推認プロセス

①推認プロセスのステップ1

事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が存在するか否かについて検討する。Aは、平成5年10月頃に、Xから本件宅地等の開発の話を持ち掛けられたことを契機として、本件宅地等分譲を行うこととなった。したがって、AとXの間には共同の事業目的とこれを営む合意があったことが認められ、当事者間に広義の組合契約の成立が認められる。

②推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者と構成員が、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかについて検討する。AとXは、本件宅地等分譲はAにおいて事業展開する

が、Xが本件宅地等分譲にかかる借入金の保証人であることを約している。また、XはAに対して、土地の権利調整や分譲地の区割りへの意見を行っている。このことから、本件宅地等分譲事業の開始時点においては、AとXの間には共同事業に対する支配とリスクの共有が認められる。

ところが、Aが平成8年2月頃に本件分譲を開始した後は、Xが本件分譲に関与する機会は少なくなり、平成13年以降はAと接触する機会はほとんどなくなっていた。平成20年6月にAが本件宅地等の売却を完了した時点では、Xによる本件宅地等分譲への関与はなく、売却の判断はもっぱらAによって行われた。

本件は、宅地の取得・開発・売却等一連の経済的行為が、Aによって約15年間にわたり実施された事案である。ところが、本件宅地等分譲にかかる共同事業の合意から3年足らずの間に、Xは事業の遂行に関与する権利を自ら放棄したといえる状況にある。特に、分譲開始から売却までの12年間に、本件宅地等分譲事業について重要な判断が行われている。この期間においても、XがAによる本件事業の遂行について検査・監督をしたという事実はない。

したがって、本件宅地等分譲事業について、XがAとの間で事業に対する支配の権限を共有していたとは認められない。

③推認プロセスのステップ3

②において、Xが事業に対する支配の権限を有しているとはいえないと判断した。したがって、XとAによる本件宅地等分譲事業の合意は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であるとはいえない。

イ 適用プロセス

本件については、組合契約推認アプローチの検討過程（推認プロセス）において、共同事業性を備えた組合契約の成立が認められなかった。そのため、適用プロセスによる検討には至らない。したがって、Xが本件宅地等分譲から分配を受ける利益（損失）の性質は、Aの営む事業の内容により判断されることはない。

(2) Xの所得の事業所得該当性

組合契約推認アプローチによる検討の結果、東京地裁平成30年判決のケースについては、事業の運営者Aと構成員Xの間には、共同事業性を備えた組合契約の成立は認められなかった。そのため、Xの所得区分は、Aの営む事業の内容により判断されることはなく、Xにとってその所得が有する性質に従って判断されるべきものと解される。

また、他者の事業に投資し分配を受けるといった経済的行為を、Xが自らの事業として営んでいたという事実はない。

結論として、Xの所得は事業所得ではなく、雑所得に該当する。

2 想定事例による検証

ここでは、当事者間の合意による共同事業が営まれる事例を想定し、それぞれの事例の検討を通して、組合契約推認アプローチの妥当性を検証する。

なお、各事例には、それぞれ事業の主たる運営者が存在する。この事例検証において対象となるのは、当該運営者から事業損益の分配を受ける者（共同事業構成員）の所得区分である。

(1) ケース1（構成員が自らの存在を秘匿しているケース）

ア 事実関係

クラブのホステスであるAは、独立して高級クラブCを開きたいと考えていた。そこで、Aは、自らの指名客Bに、Cを共同経営する話を持ち掛けた。Aの提案は、Cの経営から生じる利益または損失を1年ごとに計算し、当該損益をAとBの間で折半するというものであり、Bもこれに同意した。AはBから1000万円の出資を受けたほか、A自らの名義で金融機関から借入れを行った。Bは、このA名義の借入れにつき連帯保証人となった。

Cの開店後は、Aはママとして店舗に常在し、業務の全般を取り仕切っている。Bは、Aの借入先の金融機関を除いては、Cの関係者や取引先に対し自らの存在を秘匿している。BはAにときどき電話をし、Cの営業状況について尋ねている。Aには、Cの経営について重要な判断を行う際には、事前にBの承諾を得なければならないとの認識がある。

なお、開業1年目のCの業績は赤字であった。Aは、Bとの合意に従い、当該損失を計算上Bに分配した。

Bに分配された損失の所得区分は、事業所得に該当するか。

イ 事業所得該当性

(i) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ1

まず、事業の当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が成立するか否かについて検討する。

前提事実によれば、AとBの間には、高級クラブCを共同で営む合意がある。

したがって、AとBの間には広義の組合契約の成立が認められる。

② 推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者たるAとその構成員たるBが、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかを検討する。

このケースでは、Cの事業遂行のための借入金の債務者はAであるが、Bも連帯保証人として事業上のリスクを負担している。また、Bは、Aを介して、いつでもCの営業状況を検査・監督できる立場にあった。

したがって、Bは、Aとともに、Cの事業に対する支配とリスクを共有していることが認められる。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、AとBの間には、Cの事業に対する支配とリスクの共有が認められる。

したがって、①においてAとB間に成立した組合契約は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であることが推認できる。

(ii) 適用プロセス

① 適用プロセスのステップ1

(i)③により、AとBの間の組合契約は、共同事業性を備えた組合契約であることが認められる。

したがって、当該組合により営まれるCの利益または損失は、AとBに分割的に帰属する。

② 適用プロセスのステップ2

①において、Bに帰属した所得の性質は、当該組合の営む事業の内容により判断する。当該組合の営む事業は、高級クラブCの経営である。

したがって、Bの所得は事業所得に該当する。

(2) ケース2（構成員が運営者に自己の氏名等の使用を許諾したケース）

ア 事実関係

ラーメン店に勤務するDは、独立してラーメン店Fを開きたいと考えていた。そこで、Dは、有名な元プロ野球選手であり、高校時代の先輩でもあるEに、Fを共同経営する話を持ち掛けた。

Dの提案は概ね次のとおりである。Fの開店のために必要な資金500万円は、全額Eが出資すること。Eの現役時代のニックネームをFの屋号とし、Eの等身大パネルを店舗の入口に配置すること。Fの経営から生じる利益または損失を1年ごとに計算したのち、当該損益をDとEの間で折半すること。万が一、Fの経営が失敗した場合には、Eの出資額を超える損失はDが負担すること。EもDのこの提案に同意した。

Fの開店後は、Dはラーメン店の業務全般を取り仕切っており、仕入先との取引や店舗の賃貸契約はDの名義で行っている。EはFの経営にはほとんど携わっていない。

一方、近隣住民や来店客は、FはEの経営するラーメン店であると認識している。また、EはFの事務所や調理場に、いつでも出入りできる立場にある。Dとしても、EからFの営業状況について尋ねがあれば、これに応じなければならないとの認識がある。

なお、開業1年目のFの業績は赤字であった。Dは、Eとの合意に従い、当該損失を計算上Eに分配した。Eに分配された損失の所得区分は、事業所得に該当するか。

イ 事業所得該当性

(i) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ1

まず、事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が成立するかを検討する。前提事実によれば、DとEの間には、ラーメン店Fを共同で営む合意がある。

したがって、DとEの間には広義の組合契約の成立が認められる。

② 推認プロセスのステップ2

①の組合契約において、共同事業の運営者たるDとその構成員たるEが、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかを検討する。

このケースでは、Fの事業の失敗による損失のうち、Eの出資額を超える部分の損失についてはDが負担することになっている。そうすると、一見してEの負担するリスクは出資額に限られ、その範囲は有限的であるように見える。しかし、EはFの営業について自己の氏名等の使用を許諾しており、Fに営業上のトラブル（食中毒など）が生じた場合には、Dとともに責任が問われる立場にある。そのため、Eは実際には、Fの事業上の責任を無限的に負担するものと考えられる。

また、Eは、ほとんどFの経営に携わっていなかったものの、いつでもFの営業状況を検査・監督できる地位にあった。

したがって、Eは、Dとともに、Fの事業に対する支配とリスクを共有していることが認められる。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、DとEの間には、Fの事業に対する支配とリスクの共有が認められる。

したがって、①においてDとEの間に成立した組合契約は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であることが推認できる。

(ii) 適用プロセス

① 適用プロセスのステップ1

(i)③により、DとEの間の組合契約は、共同事業性を備えた組合契約であることが認められる。したがって、当該組合により営まれるFの利益または損失は、DとEに分割的に帰属する。

② 適用プロセスのステップ2

①において、Eに帰属した所得の性質は、当該組合の営む事業の内容により判断する。当該組合の事業は、ラーメン店Fの経営である。

したがって、Eの所得は事業所得に該当する。

(3) ケース 3 (構成員が事業に従事しているケース)

ア 事実関係

飲食店の調理師である G は、独立して喫茶店 I を開きたいと考えていた。そこで、資産家である知人の H に、I を共同運営することを提案した。

G の提案は概ね次のとおりである。I の開店のために必要な資金 300 万円は、全額 H が出資すること。I の経営から生じる利益または損失を 1 年ごとに計算したのち、当該損益を G と H の間で折半すること。万が一、I の経営が失敗した場合には、H の出資額を超える損失は G が負担すること。H も G のこの提案に同意した。

I の開店後は、G が喫茶店業務の全般を取り仕切っており、仕入先との取引や店舗の賃貸契約なども、すべて G の名義により行っている。H も皿を洗ったり店の掃除をするなど、簡単な業務に参加している。

また、G は、自身の名義によって、金融機関から I の運転資金を借入れた。H は、この G の借入れについて関知しておらず、保証人等にもなっていない。H は G に対して I の経営状況について尋ねたことはない。G としても、I の経営上の重要な判断について、事前に H に相談しなければならないという認識はない。I の財産や収支の状況についても、年ごとの決算の結果を H に報告すれば足りるものと考えている。

開業 1 年目の I の業績は赤字であった。G は、H との合意に従い、当該損失を計算上 H に分配した。なお、他者の事業に投資し分配を受けるという経済的行為を、H が自らの事業として営んでいたという事実はない。

H に分配された損失の所得区分は、事業所得に該当するか。

イ 事業所得該当性

(i) 推認プロセス

① 推認プロセスのステップ 1

事業当事者間に、共同の事業目的とこれを営む合意が成立するかを検討する。前提事実によれば、G と H の間には、喫茶店 I を共同で営む合意がある。

したがって、G と H の間には広義の組合契約の成立が認められる。

② 推認プロセスのステップ 2

①の組合契約において、共同事業の運営者たる G とその構成員 H が、ともに事業に対する支配とリスクを有しているかを検討する。

このケースでは、G が中心となって営む I の事業について、H も一定の範囲で業務参加している。

しかし、I の事業の失敗による損失のうち、H の出資額を超える部分の損失については G が負担することになっている。G が借入れた運転資金について、H は保証人等にはなっていない。そうすると、I の事業について H が負担するリスクは、その出資額の範囲に限定さ

れる。

また、Iの事業上の判断は、すべてGがHに相談することなく行っており、HがGの業務遂行について検査・監督する権限を有するという認識は、両者の間にはない。

そうすると、Iの事業に対する支配の権限とリスクの負担は、いずれもGに属するものと認められる。

③ 推認プロセスのステップ3

②において、GとHの間には、Iの事業に対する支配とリスクの共有が認められない。

したがって、①においてGH間に成立した組合契約は、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）であるとはいえない。

(ii) 適用プロセス

このケースでは、組合契約推認アプローチの検討過程（推認プロセス）において、共同事業性を備えた組合契約の成立が認められなかった。そのため、適用プロセスによる検討には至らない。

したがって、HがGによる喫茶店Iの経営から分配を受ける利益（損失）の性質が、Gの営む事業の内容により判断されることはない。当該利益（損失）の所得区分は、Hにとってその所得が有する性質（投資に対する配当としての性質）に従って判断される。

したがって、Xの所得は事業所得には該当せず、雑所得に該当する。

第5節 小括

1 学説からの課題抽出

本章では、まず、前章において参照した学説の問題点から、当事者間の合意による共同事業の所得分類について、解決すべき課題を提示した。すなわち、①共同事業構成員の法的地位を明確にし、その地位に相応する所得区分の判断を行わなければならないということと、②共同事業への個々の構成員の参加態様により所得区分の判断を行うこととすると、その判断基準が明確でなく事実認定にも困難が伴うことから、より簡明な解釈基準が構築されなければならない、という二点である。

2 国税通則法と共同事業

この課題を解決するため、本論文は、税法の条文上で「共同事業」という文言を規定に用いている、国税通則法9条の規定を参照した。学説によるところ、同条における「共同事業」とは、民法上の組合ないしこれに準ずる共同事業組織を意味するものである。したがって、同条の規定により連帯納付義務を負う納税者とは、民法上の組合の法的性質を持つ共同事業の構成員であるということがいえる。

そうすると、この国税通則法9条に規定する「共同事業」の意義を踏まえて、当該規定と

の平仄を保ちつつ、共同事業の所得区分の判断基準を検討する必要がある。そこで、一定の条件の下で共同事業当事者間において民法上の組合契約の存在を推認し、かかる組合の存在を前提に所得区分を決定する方法が考えられる。

3 組合契約推認アプローチの提言

ここまでの検討を踏まえて、本論文は「組合契約推認アプローチ」の提言を行う。組合契約推認アプローチは、次の二段階の判断プロセスにより構成される。第一段階の「推認プロセス」では、事業をめぐる当事者の合意について、共同事業性を備えた組合契約が成立するかを検討する。推認プロセスにより組合契約が成立する場合には、第二段階の「適用プロセス」において、現状の課税実務の枠組みであるパス・スルー課税の適用が行われ、共同事業構成員の所得区分が判断される。

「組合契約推認アプローチ」は、第一段階の「推認プロセス」による検討が中心となる。特に、事業当事者間における「支配とリスクの共有」の存否が、当事者間に共同事業性を備えた組合契約が成立するか否かについての重要な判断要素となる。

共同事業の運営者と構成員の間における「支配とリスクの共有」の具体的な内容を検討すると、概ね次のように整理できる。すなわち、「支配の共有」とは、構成員が運営者に対し、随時的な行使が可能な検査権に相当する権限以上の権限を有することをいう。また「リスクの共有」とは、運営者がその名義により負担する債務について、構成員が実質的な保証人または担保提供者に相当する地位を有することをいう。

4 組合契約アプローチとの異同

なお、「組合契約推認アプローチ」の提言に当たっては、第2章第2節において取り上げた、「組合契約アプローチ」から示唆を得た。組合契約アプローチは、共同事業から生じる所得の帰属が争われた事例において採用された判断基準である。

この組合契約アプローチの判断基準では、各当事者の出資の有無によって、典型的な民法上の組合契約に該当するか否かが峻別される。結果的に、当事者間の合意による共同事業が、実質的な共同事業性を有するか否かの検討に至らない。

そのため、組合契約推認アプローチにおいては、当事者間に共同事業の合意があることを基礎に、広義の組合契約の成立を認識することとした。そのうえで、運営者と構成員の間において、事業に対する支配とリスクが共有されているか否かを検討し、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）が成立することを推認する。

5 事例検証

最後に、「組合契約推認アプローチ」の枠組みについて、当事者間の合意による共同事業の所得区分が問題になる事例のあてはめを行い、妥当な結論が得られるかについて検証を行う。

まず、第1章第1節において取り上げた「東京地裁平成30年判決」の事例について検証する。当該事例を「組合契約推認アプローチ」の枠組みにより検討すると、共同事業性を備えた組合契約は、本件事業全体を通しては成立しない。したがって、裁判所の判断とは異なり、Xの所得区分は雑所得に該当することになる。

続いて、想定事例による検証を行う。ケース1は、共同事業の構成員が自らの存在を秘匿して共同事業に参加したケースである。当該事例においては、当事者間に共同事業を営むことの合意があることが認められる。これに加えて、構成員による信用の提供や事業上の重要な決定に対する関与が認められるため、事業に対する支配の権限とリスク負担が共有されているといえる。

したがって、当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立が推認できる。結論として、当該事例において構成員が分配を受ける利益（損失）の所得区分は、運営者の営む事業の内容により判断し、事業所得に該当する。

ケース2では、構成員が自らの氏名等の許諾したケースを想定して検証を行った。当該事例においては、当事者間に共同事業の合意があるほか、構成員が氏名等の使用許諾を通じて事業上のリスクを負担し、また経営に関与する権限を有していたことが認められる。

したがって、当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立が推認できる。結論として、当該事例において構成員が分配を受ける利益（損失）の所得区分は、運営者の営む事業の内容により判断し、事業所得に該当する。

ケース3では、構成員が運営者とともに事業に参加したケースを想定して検証を行った。当該事例においては、当事者間に共同事業の合意があるほか、構成員は運営者とともに業務に参加している。その一方で、事業上の債務と責任はすべて運営者が負担し、重要な経営判断も運営者が単独で行っていた。

したがって、当該事例においては、当事者間に共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立は認められない。そのため、構成員が分配を受ける利益の所得区分は、運営者の営む事業の内容にかかわらず、構成員にとってその所得が有する性質に従って判断される。結論として、当該分配利益（損失）の所得区分は、事業所得ではなく、雑所得に該当する。

おわりに

本論文は、当事者間の合意による共同事業の所得区分について論じたものである。特に、民法上の組合その他の共同事業体の組成を前提としない「共同事業」から得られた利益の所得区分が、事業所得に該当するか否かが問題となる場面を中心に論証を展開した。

わが国では、複数の当事者により共同事業を営むに当たって、その法律関係を明確にしなければならないという認識が稀薄であるといえる。そのため、実際には共同事業としての実態を持つ事業であっても、課税実務上は事業の主たる運営者による単独事業として処理されてきたケースも少なくないと思われる。

このような共同事業の所得区分の判断の枠組みとして、本論文では、「組合契約推認アプローチ」を提言した。組合契約推認アプローチでは、まず、当事者間に共同事業の合意があることを基礎として、広義の組合契約の成立を認める。続いて、共同事業の運営者と構成員の間において、事業に対する支配とリスクが共有されているか否かを検討し、共同事業性を備えた組合契約（典型的な民法上の組合契約）の成立を推認する。共同事業性を備えた組合契約の成立を前提として、パス・スルー課税を適用する。したがって、当該共同事業の構成員の所得区分は、当該組合の営む事業の内容により判断される。

本論文は、共同事業をめぐる当事者間の合意について、一個人としては独立した関係にある当事者の間で、何らかの契約関係が存在することを前提に検討を行った。しかし、夫婦や親子で単一の事業を営む場合など、家族関係を前提にした共同事業については、本論文で示した判断基準が、必ずしも妥当な結論をもたらすとはいえない。共同事業組織としての組合の成立以前の段階で、家族という生活共同体を介して、事業に対する支配とリスクが共有されているとも考えられるからである。

例えば、夫婦で共同経営する事業についていえば、夫が事業上の重要な判断を行っているように見える場合であっても、暗黙裡に妻の了解を得るものと考えるのが自然である。また、夫名義による事業上の債務について、妻が保証人等の地位にない場合であっても、実質的には当該債務について無限的に責任を負うのと同様の結果になる。さらには、当該事業が終了したとしても、夫婦としての共同関係が解消されるわけではない。

このような、夫婦間・親子間の共同事業について、本論文で示した「組合契約推認アプローチ」の枠組みを適用するとすると、家族間における所得の分割を容易にすることになる。結果的に、課税ベースの浸食を引き起こすことになりかねない。

その一方で、家族による共同事業については一律して主たる運営者（例えば家父長）の単独事業とみなす考え方は、課税の公平を欠くものといえるし、現代の社会環境に合致しているとはいえない。

このように、夫婦関係や親子関係、または事実婚関係などの生活共同体を基盤とする共同事業である場合、本論文で提示した「組合契約推認アプローチ」の判断基準では、妥当な結論を導けない可能性がある。そのため、夫婦関係などの生活共同体が（離婚や長期間の別居

により) 解消された後であっても、当事者の事業に対する支配とリスクの共有が継続されることなどの要件を付加しなければならないことも考えられる。このような問題の解決が今後の課題である。

また、近年では、ICTの進歩による社会環境の変化により、人の経済活動の形が多様化してきている。シェアリングエコノミーやクラウドファンディングの普及などは、その一例である。それに伴い、共同事業によるビジネスのあり方にも変化が起こることが予想される。例えば、不特定多数の者が、短期的に（あるいは非継続的に）、限定された目的を持ったビジネスに様々な役割（出資・労務・役務提供・情報提供・信用協力など）において参加し、金銭その他の経済的なリターンを得るということも想定できるわけである。

現状では、このような新しい形態による共同事業の所得区分について、活発な議論がなされているとはいえない。本論文の提言が、その端緒となれば幸いである。

参考文献等

1 書籍

- 石井照久＝鴻常夫『商行為法 上巻』（勁草書房、1974年）
- 石田穰『民法Ⅴ（契約法）現代法律学講座』（青林書院、1982年）
- 内田貴『民法Ⅱ（債権各論）〔第3版〕』（東京大学出版会、2011年）
- 近江幸治『契約法〔第3版〕』（成文堂、2006年）
- 岡村忠生『所得税法講義〔第3版〕』（成文堂、2007年）
- 川井健『民法概論3（債権総論）〔第2版補訂版〕』（有斐閣、2009年）
- 川井健『民法概論4（債権各論）〔補訂版〕』（有斐閣、2010年）
- 川井健『民法入門〔第7版〕』（有斐閣、2012年）
- 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）
- 北居功＝高田晴仁『民法とつながる商法総則・商行為法〔第2版〕』（商事法務、2018年）
- 北野弘久『税法の基本原則—その具体的考察—』（中央経済社、1961年）
- 北野弘久『税法学の基本問題』（成文堂、1972年）
- 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、2013年）
- 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法—判例学習の道しるべ—』（財経詳報社、2011年）
- 酒井克彦『ステップアップ租税法と私法—租税法解釈の道しるべ—』（財経詳報社、2019年）
- 佐藤英明編著『租税法演習ノート〔第3版〕』（弘文堂、2013年）
- 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』（弘文堂、2020年）
- 品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017年）
- 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解〔平成31年改訂〕』（大蔵財務協会、2019年）
- 新日本監査法人編『リースの会計処理と税務〔第5版〕』（中央経済社、2003年）
- 末川博『契約法 下（各論）』（岩波書店、1975年）
- 杉村章三郎ほか共編『コンメンタール国税通則法』（三晃社、1963年〔加除式〕）
- 鈴木禄弥編『新版注釈民法（17）債権（8）』（有斐閣、1993年）
- 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』（第一法規、1982年〔加除式〕）
- 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、1983年〔加除式〕）
- 田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣、1990年）
- 田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019年）
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）
- 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』（大蔵財務協会、2019年）
- 中里実ほか共編『租税法概説〔第3版〕』（有斐閣、2018年）
- 中村芳昭＝三木義一監修『典型契約の税法務』（日本加除出版、2018年）

- 西原寛一『商行為法〔第3版〕』（有斐閣、1974年）
- 蓮井良憲＝森淳二郎編『商法総則・商行為法〔第4版〕』（法律文化社、2006年）
- 服部栄三『商法総則〔第3版〕現代法律学全集16』（青林書院、1983年）
- 平出慶道『商行為法〔第2版〕現代法律学全集17』（青林書院、1989年）
- 福家俊朗『現代租税法の原理』（日本評論社、1995年）
- 増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣、2018年）
- 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂、2018年）
- 松尾弘＝益子良一編著『民法と税法の接点―基本法から見直す租税実務―』（ぎょうせい、2005年）
- 三木義一監修『新実務家のための税務相談・民法編』（有斐閣、2017年）
- 水野忠恒『所得税の制度と理論―「租税法と私法」論の再検討―』（有斐閣、2006年）
- 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011年）
- 水野忠恒『テキストブック租税法〔第2版〕』（中央経済社、2018年）
- 三宅正男『契約法（各論）下巻』（青林書院、1988年）
- 我妻栄『債権各論 中巻二』（岩波書店、1962年）
- 我妻栄＝有泉亨著・清水誠補訂『コンメンタール民法V（契約法）〔新版〕』（日本評論社、1998年）

2 論文

- 伊藤剛志「解釈による複数の組合課税ルールの許容性―無限責任組合員の受け取る経済的利益を素材として」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）264頁
- 岩崎政明「雑所得の分類基準と損益通算排除の意義」税務事例研究7号（1990年）31頁
- 植松守雄「所得税法の諸問題―納税義務者・源泉徴収義務者（続5）―」税経通信42巻3号（1987年）27頁
- 植松守雄「所得税法の諸問題―納税義務者・源泉徴収義務者（続9）―」税経通信42巻6号（1987年）38頁
- 植松守雄「所得税法の諸問題―納税義務者・源泉徴収義務者（続10）―」税経通信42巻8号（1987年）36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巻14号（1971年）59頁
- 碓井光明「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巻6号（1982年）9頁
- 太田洋「組合に対する課税関係についての若干の考察」金子宏・中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018年）385頁

- 金子宏「任意組合の課税関係」税研 21 巻 4 号（2006 年）16 頁
- 金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討—ビジネス・プランニングの観点を含めて—」『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）150 頁
- 木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか—」青山法学論集 58 巻 2 号（2016 年）73 頁
- 木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号（2018 年）71 頁
- 酒井克彦「匿名組合契約に基づく分配金に係る所得区分—いわゆる航空機リース事件の検討を契機として—」税大ジャーナル 2 号（2005 年）97 頁
- 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（上）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日）判決に触れて—」税務事例 37 巻 5 号（2005 年）1 頁
- 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（下）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日）判決に触れて—」税務事例 37 巻 6 号（2005 年）8 頁
- 酒井克彦「所得税法における実質所得者課税の原則（上）」税経通信 64 巻 10 号（2009 年）65 頁
- 酒井克彦「所得税法における実質所得者課税の原則（中）」税経通信 64 巻 11 号（2009 年）81 頁
- 酒井克彦「所得税法における実質所得者課税の原則（下）」税経通信 65 巻 1 号（2010 年）90 頁
- 酒井寛志「法人以外の事業形態に対する課税に関する研究—新たな事業体における『損益の帰属』の視点から—」租税資料館賞受賞論文集 21(中)（2012 年）169 頁
- 佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究 50 号（1999 年）33 頁
- 佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー 65 号（2003 年）93 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（一）—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 巻 6 号（1997 年）25 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（二・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 巻 4 号（1998 年）26 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 号（2000 年）55 頁
- 高橋祐介「パートナーシップからの分配と所得課税」岡山大学法学会雑誌 52 巻 1 号（2002 年）19 頁
- 高橋祐介「パートナーシップ課税」税研 18 巻 1 号（2002 年）56 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 号（2002 年）28 号
- 田中治「事業所得の人的帰属」税務事例研究 54 巻（2000 年）27 頁
- 田中啓之「共同事業の形態と所得課税（二）」法学協会雑誌 135 巻 8 号（2018 年）1884

頁

- 田中啓之「共同事業の形態と所得課税（三）」法学協会雑誌 135 巻 9 号（2018 年）2166 頁
- 田中啓之「共同事業の形態と所得課税（四・完）」法学協会雑誌 135 巻 10 号（2018 年）2434 頁
- 田中晶国「事業所得の帰属について」税法学 574 号（2015 年）133 頁
- 田名後正範「所得税法・租税特別措置法等（所得税関係）の改正について」税経通信 60 巻 8 号（2005 年）35 頁
- 蔦永竜一「多様な事業体における課税の相違」フィナンシャル・レビュー69号（20003 年）139 頁
- 長谷部啓「パス・スルー課税のあり方―組合事業における組合員の課税関係とその諸問題―」税大論叢 56 号（2007 年）68 頁
- 淵圭吾「匿名組合契約と所得課税―なぜ日本の匿名組合契約は節税目的で用いられるのか？」ジュリ 1251 号（2003 年）177 頁
- 舟木真由美「家族従業者の私法的地位と組合課税」税理 28 巻 6 号（1985 年）120 頁
- 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号（1999 年）47 頁
- 増井良啓「組合形式の投資媒体と所得課税」日税研論集 44 号（2000 年）147 頁
- 増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究 30 号（2002 年）1 頁
- 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号（2003 年）95 頁
- 安岡克美「租税回避行為の否認のあり方について―任意組合等を利用した租税回避スキームを中心として―」税大論叢 39 号（2002 年）185 頁

3 判例評釈

- 朝倉洋子「判批」税理 59 巻 3 号（2016 年）117 頁
- 浅妻章如「判批」民商法雑誌 151 巻 6 号（2015 年）543 頁
- 荒秀「判批」租税判例百選（1968 年）234 頁
- 磯貝いづみ「判批」税理 61 巻 7 号（2018 年）140 頁
- 市野瀬香子「判批」税理 62 巻 14 号（2019 年）117 頁
- 伊東すみ子「判批」ケース研究 164 号（1978 年）52 頁
- 岩崎政明「判批」租税判例百選〔第 2 版〕（1983 年）56 頁
- 漆さき「判批」ジュリ 1473 号（2014 年）111 頁
- 漆さき「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）44 頁
- 遠藤美光「判批」商法（総則・商行為）判例百選〔第 3 版〕（1994 年）132 頁
- 大石篤史「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）90 頁
- 大淵博義「判批」月刊税務事例 37 巻 7 号（2005 年）1 頁

- 大淵博義「判批」月刊税務事例 37 卷 8 号 (2005 年) 10 頁
- 大淵博義「判批」月刊税務事例 48 卷 7 号 (2016 年) 1 頁
- 岡本勝秀「判批」租税判例百選〔第 4 版〕(2011 年) 88 頁
- 椛島文子「判批」税法学 559 号 (2008 年) 207 頁
- 川田剛「判批」税経通信 60 卷 3 号 (2005 年) 35 頁
- 木山泰嗣「判批」税経通信 72 卷 4 号 (2017 年) 160 頁
- 木山泰嗣「判批」税理 63 卷 3 号 (2020 年) 152 頁
- 木山泰嗣「判批」税理 63 卷 4 号 (2020 年) 152 頁
- 清永敬次「判批」シュトイエル 54 号 (1966 年) 3 頁
- 清永敬次「判批」租税判例百選 (1968 年) 132 頁
- 近藤憲昭「判批」月刊税務事例 46 卷 4 号 (2014 年) 36 頁
- 宰田高志「判批」税研 119 号 (2005 年) 96 頁
- 酒井克彦「判批」月刊税務事例 37 卷 5 号 (2005 年) 1 頁
- 酒井克彦「判批」月刊税務事例 37 卷 6 号 (2005 年) 8 頁
- 酒井克彦「判批」月刊税務事例 47 卷 10 号 (2015 年) 1 頁
- 酒井貴子「判批」ジュリ 1488 号 (2016 年) 10 頁
- 佐藤香織「判批」税経通信 68 卷 12 号 (2013 年) 175 頁
- 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 52 卷 2 号 (2020 年) 18 頁
- 佐藤修二「判批」NBL 1059 号 (2019 年) 43 頁
- 佐藤英明「判批」ジュリ 1496 号 (2016 年) 10 頁
- 佐藤英明＝樋口貴夫「判批」TKC 税研情報 29 卷 1 号 (2020 年) 1 頁
- 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 14 卷 2 号 (2005 年) 76 頁
- 清水知恵子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度 (2018 年) 314 頁
- 白石健三「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 32 年度 (1964 年) 91 頁
- 菅原菊志「判批」商法 (総則・商行為) 判例百選〔第 2 版〕(1985 年) 132 頁
- 鈴木春美「判批」税経通信 59 卷 5 号 (2004 年) 37 頁
- 高野幸大「判批」租税法研究 21 号 (1993 年) 240 頁
- 高橋靖「判批」税研 106 号 (1992 年) 57 頁
- 高橋祐介「判批」租税判例百選〔第 6 版〕(2016 年) 54 頁
- 田中啓之「判批」ジュリ 1493 号 (2016 年) 110 頁
- 仲尾莊一「判批」税経通信 32 卷 11 号 (1977 年) 44 頁
- 橋本浩史「判批」税経通信 70 卷 11 号 (2015 年) 192 頁
- 橋本浩史「判批」税経通信 74 卷 7 号 (2019 年) 184 頁
- 濱田洋「判批」税研 208 号 (2019 年) 115 頁
- 林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 63 卷 12 号 (2015 年) 122 頁
- 藤本哲也「判批」中央ロー・ジャーナル 2 卷 1 号 (2005 年) 151 頁

- 細川健「判批」税務弘報 53 卷 2 号 (2005 年) 146 頁
- 横山茂晴「判批」月刊税務事例 20 卷 6 号 (1988 年) 4 頁
- 吉田徹「判批」税理 34 卷 10 号 (1991 年) 735 頁

4 裁判例

(1) 最高裁・大審院

- 大判大正 6 年 5 月 23 日民録 23 輯 917 頁
- 最判昭和 32 年 4 月 30 日民集 11 卷 4 号 666 頁
- 最判昭和 33 年 7 月 29 日集民 32 号 1001 頁
- 最判昭和 37 年 3 月 16 日集民 59 号 393 頁
- 最判昭和 51 年 4 月 21 日税資 92 号 643 頁
- 最判昭和 53 年 10 月 31 日訟月 25 卷 3 号 889 頁
- 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁
- 最判平成 13 年 7 月 13 日集民 202 号 673 頁
- 最判平成 27 年 6 月 12 日民集 64 卷 4 号 1121 頁

(2) 高裁

- 名古屋高金沢支判昭和 43 年 2 月 28 日訟月 14 卷 5 号 567 頁
- 名古屋高刑 2 判昭和 44 年 5 月 22 日税資 61 号 1316 頁
- 名古屋高判昭和 44 年 6 月 26 日税資 61 号 1336 頁
- 大阪高判昭和 50 年 3 月 26 日行裁例集 26 卷 3 号 439 頁
- 高松高判昭和 50 年 4 月 24 日行裁例集 26 卷 4 号 594 頁
- 広島高判昭和 50 年 6 月 27 日税資 92 号 646 頁
- 東京高判昭和 51 年 5 月 27 日判時 827 号 58 頁
- 大阪高判昭和 51 年 10 月 14 日税資 90 号 164 頁
- 福岡高判昭和 54 年 7 月 17 日税資 106 号 14 頁
- 東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁
- 大阪高判平成 3 年 7 月 12 日税資 185 号 781 頁
- 大阪高判平成 3 年 9 月 26 日税資 186 号 621 頁
- 仙台高判平成 11 年 10 月 27 日税資 245 号 132 頁
- 名古屋高判平成 18 年 12 月 6 日税資 256 号順号 10596
- 東京高判平成 28 年 2 月 26 日東高刑時報 67 卷 7 頁

(3) 地裁

- 東京地判昭和 40 年 4 月 30 日税資 41 号 426 頁
- 東京地判昭和 43 年 4 月 25 日税資 52 号 731 頁

- 山口地判昭和 45 年 2 月 14 日税資 92 号 687 頁
- 東京地判昭和 46 年 3 月 25 日訟月 17 卷 6 号 1035 頁
- 和歌山地判昭和 50 年 6 月 23 日税資 82 号 45 頁
- 東京地判昭和 53 年 11 月 8 日税資 103 号 278 頁
- 名古屋地判昭和 56 年 3 月 9 日税資 116 号 525 頁
- 名古屋地判昭和 60 年 4 月 26 日税資 145 号 230 頁
- 大阪地判平成 2 年 12 月 19 日税資 181 号 970 頁
- 横浜地判平成 3 年 3 月 20 日税資 182 号 661 頁
- 名古屋地判平成 7 年 12 月 19 日税資 226 号 2781 頁
- 盛岡地判平成 11 年 4 月 16 日税資 242 号 145 頁
- 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日税資 254 号順号 9800
- 名古屋地判平成 17 年 11 月 24 日税資 255 号順号 10207
- 広島地判平成 19 年 5 月 9 日税資 257 号順号 10707
- 東京地判平成 19 年 6 月 22 日訟月 54 卷 9 号 2130 頁
- 東京地判平成 24 年 9 月 21 日税資 262 号順号 12043
- 東京地判平成 26 年 5 月 21 日判夕 1412 号 296 頁
- 東京地判平成 30 年 1 月 23 日税資 268 号順号 13115