

実質的な共同事業において

個人が分配を受けた損益に対する所得課税

—匿名組合契約等の私法上の典型契約が締結されていない事業形態を対象として—

諏訪 晴美

1 研究の目的—共同の事業における損益の分配への所得課税

複数の者が共同で事業を行う場合、その事業を通じて稼得した所得に対する税負担については、その所得の帰属する者が納税義務者となる。しかし、共同の事業は当事者の様々な意図や動機の下に多様な形態で行われるため、その課税関係は一義的に決まらない。

また、課税の対象となる種々の経済活動は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、その経済活動に対する課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。すなわち、当事者間で行われた経済活動に関する私法上の法律関係が明確でない場合には、課税関係の解釈には慎重な検討を要するといえる。

(1) 東京地裁平成 30 年判決

複数の者が関わる事業からの所得は、その事業の経営主体（事業主）に帰属すると考えられてきた。裁判例や課税実務は、事業主を 1 人と限定して直接に判定する傾向にあるが、民法上の組合契約（民法 667 条）の成立を認めて間接的に複数の事業主を判定する事例も見られる。なお、田中晶国教授は、これらを「直接認定アプローチ」と「組合契約アプローチ」に定義付けて分類する¹。

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。）²は、他者から事業の損益の分配を受けた個人に「共同してその事業を営む者としての地位」を認定して所得及び損失の扱いを判断した裁判例である。その判旨は、最高裁平成 27 年 6 月 12 日判決（いわゆる「航空機リース匿名組合事件」。以下「最高裁平成 27 年判決」という。）³を黙示的に引用した。

最高裁平成 27 年判決は、匿名組合契約（商法 535 条）に基づき匿名組合員に分配された利益の所得区分について、初めて最高裁が判断を示した判例である。同判決は、当該所得区分の判断においては、匿名組合員であるか否かではなく、「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」が決定的であるとした。これに対し、東京地裁平成 30 年判決は、民法上の組合契約や匿名組合契約などの私法上の典型契約（以下「組合契約等」という。）が締結されていない事業形態においても、当事者に上記地位を認める判断をした。共同の事業としての実態に即した課税を行うための新たな考え方を提示した点で、有益な事例といえる。

(2) 組合契約等が締結されていない共同の事業の課税関係

しかし、組合契約等が締結されていない場合の課税関係について、その当事者の地位から共同の事業としての実態を観念する判断は、他の裁判例や学説には見当たらない。その

¹ 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。

² 東京地判平成 30 年 1 月 23 日税資 268 号順号 13115。

³ 最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 巻 4 号 1121 頁。

ため、このように観念された共同の事業において当事者が損益の分配を受けた所得に対する課税の考え方は、議論されることがなく明らかにされてこなかった。この点、東京地裁平成 30 年判決は、上記の事業を行う事業形態には、組合契約等が締結されている場合の共同の事業形態に一般に採用されるパス・スルー課税の解釈が適合しない可能性を示唆する。そこで、上記所得に対する課税をいかに考えるべきかが問題となる。

ここから考えられる具体的な課題は、第 1 に、組合契約等が締結されている場合の共同の事業形態に一般に採用されるパス・スルー課税を、組合契約等が締結されていない共同の事業形態に適用した場合に生じる問題点を明確に抽出することである。そのためには、両事業形態の構造の差異を捉えなければならない。第 2 に、その問題点を踏まえ、両事業形態の構造の差異を整合的に解し得る課税の考え方を明らかにすることである。

ところで、いわゆる「内的組合」が所得税法上いかに取り扱われるかという問題がある。議論の方向は、内的組合から生じた損益は直接各当事者に損益分配割合に応じて帰属すると考える確井光明名誉教授の見解⁴と、その事業から生じた損益が一次的に営業者に帰属した後に構成員へ分配される取扱いもあり得ると考える金子宏名誉教授の見解⁵に分けられる。佐藤英明教授は、後者の立場を採ったうえで、「複数の者が共同して事業を行っているが、その財産と対外取引の名義が構成員の 1 人（例、長兄や夫）であるという、所得の帰属が問題となりうる共同事業的な事業」に内的組合の性質がよく合致し得るとする。そのうえで、このような場合の課税問題に、内的組合の構成による解釈で対処する方法を提示している⁶。

以上を踏まえ、本論文は、東京地裁平成 30 年判決を題材として、組合契約等が締結されていない共同の事業に焦点を当てた。当該事業において「共同してその事業を営む者としての地位」を有する個人が事業の損益の分配を受けた所得への課税方法について、妥当な解釈を提示することを目的とした。論証にあたっては、上記の先行研究から示唆を受け、当該事業を行う事業形態の構造を明らかにすることで、このような事業形態に適合する課税方式の解釈を検討した。

なお、東京地裁平成 30 年判決は、上記地位を根拠に、損益の分配に係る所得を直ちに事業所得と判断している。この点を問題として、当事者間の合意による共同事業の所得区分についての判断基準を詳細に検討した先行研究⁷がある。本論文は、所得区分の問題を

⁴ 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 巻 6 号（1982 年）13 頁。

⁵ 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－」同編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）150 頁。

⁶ 佐藤英明「共同事業から生じる所得の課税関係」税務事例研究 155 号（2017 年）47 頁参照。

⁷ 村井圭介「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－」租税資料館 HP（https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/030/z_pdf/ronbun_2021_15.pdf, 2022 年 1 月 11 日最終閲覧）1 頁。

検討するものではないが、同判決を題材とし、明示的な組合契約等が締結されていない場合の共同の事業における課税に問題意識を持つ点で共通する部分があり、同研究に続くものといえる。

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、東京地裁平成30年判決を参照し、組合契約等が締結されていない共同事業体（共同の事業形態）には共同事業者課税（パス・スルー課税）が妥当しない可能性があることを指摘した。そのうえで、「実質的な共同事業」（組合契約等が締結されていないが、事業の損益の分配を受けた当事者に共同事業者としての地位が認められる事業）及び「実質的な共同事業体」（実質的な共同事業を行う事業形態）を定義して、本論文で検討すべき事項を明らかにした。

第2章では、民法上の組合の性質と課税関係を確認したうえで、民法上の組合契約の法的性質が課税上問題とされた裁判例として、名古屋地裁平成16年10月28日判決（いわゆる「航空機リース任意組合事件」）⁸を確認した。これにより、事業体（事業形態）を成立させる私法上の契約関係と、当該事業体において行われる事業の課税上の実態との関係について示唆を得た。

第3章では、匿名組合契約の性質と課税関係を整理し、最高裁平成27年判決を分析した。これに伴い、匿名組合員が損益の分配を受けた所得の所得区分に関する学説の議論も参照した。そのうえで、ある事業が共同事業（共同の事業）であるといえるための要件が判例上いかに解されているかを検討し、共同事業者課税が適用されるべき事業体の要件を導出した。

第4章では、前章の検討を踏まえ、事業からの所得の帰属の観点から、実質的な共同事業体に生じ得る課税問題を検討した。これにより、当該事業体の下で個人の構成員が損益の分配を受けた所得に対する課税の解釈にあたり、考慮すべき点を抽出した。ここでは、事業主の判定方法について、直接認定アプローチと組合契約アプローチに分類して論じた。

第5章では、実質的な共同事業体に共同事業者課税を適用すると、この事業体の下で個人の構成員が損益の分配を受けた所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する可能性があることを指摘した。そのうえで、前述の先行研究を参照し、当該所得に対する課税方法の解釈について新たな方向性を検討した。

第6章では、前章までの検討から、実質的な共同事業体の構造及び成立過程、並びに実質的な共同事業の構成を明らかにした。そのうえで、実質的な共同事業において個人が分

⁸ 名古屋地判平成16年10月28日税資254号順号9800。

配を受けた損益に対する所得課税の妥当な解釈として、当該事業を行う事業体に「ペイ・スルー型共同事業者課税」を適用する考え方を提示した。

3 研究の成果

本論文は、実質的な共同事業において個人が分配を受けた損益に対する所得課税について考察するにあたり、具体的な問題として主に2点を指摘した。1つは、ある事業体が行う事業の実態を税法の観点に照らしたとき、共同事業者課税が適用されるべき事業体は、組合契約等の成立が認められる事業体と同義ではないことである。もう1つは、実質的な共同事業体に共同事業者課税を適用すると、その事業体としての構造上、損益の分配に係る所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する可能性があることである。

しかし、実質的な共同事業体も、権利義務の主体とならない共同事業体である以上、通常は、共同事業者課税の適用の対象であると解さざるを得ない。そのため、当該事業体の下で個人の構成員が分配を受けた損益に対する所得課税については、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ当該損益に係る所得の認識時点が所得税法の基本的な解釈と整合する、新たな解釈が必要であると考えられる。

そこで、前述の先行研究を糸口に、内的組合の概念と課税上の取扱いに関する学説を整理した。ここから、実質的な共同事業体に対する課税方式として、内的組合の構成による2段階の課税の考え方が採用されるべき可能性を導出した。

以上の検討から、本論文では、実質的な共同事業において個人が分配を受けた損益に対する所得課税については、当該事業を行う事業体に「ペイ・スルー型共同事業者課税」を適用する考え方が妥当であるとする結論を提示した。実質的な共同事業体は、匿名組合契約類似の契約関係を実質的に形成した共同事業体であるといえる。また、当該事業体の事業は、2つの業務から構成される一つの共同事業と考えることができる。

この考え方を採用することで、実質的な共同事業において個人が損益の分配を受けた所得について、共同事業の実態と当該事業を行う事業体の構造を整合的に課税に反映する解釈が得られたと考える。

以上

目次

はじめに.....	2
第1章 裁判例―「共同してその事業を営む者としての地位」に基づく課税.....	8
第1節 東京地裁平成30年判決.....	8
第2節 提起された問題.....	14
第3節 小括.....	15
第2章 私法上の契約関係と課税における実態論の分離.....	17
第1節 民法上の組合の性質と課税関係.....	17
第2節 航空機リース任意組合事件.....	18
第3節 組合に対する共同事業者課税の射程の存否.....	23
第4節 小括.....	23
第3章 共同事業者課税が適用されるべき事業体.....	25
第1節 匿名組合契約の性質と課税関係.....	25
第2節 航空機リース匿名組合事件.....	28
第3節 共同事業者としての地位.....	33
第4節 小括.....	36
第4章 事業所得の帰属の判断から生じる問題.....	37
第1節 事業所得の帰属の判断における事業主基準.....	37
第2節 直接認定アプローチと組合契約アプローチ.....	40
第3節 事業体の認定による合意の確度の捨象.....	43
第4節 小括.....	43
第5章 事業体の構造と所得税法.....	45
第1節 損益の分配に係る所得の認識時点の問題.....	45
第2節 内的組合の概念と事業の範囲による解決の方向性.....	49
第3節 小括.....	57
第6章 実質的な共同事業における損益の分配への課税.....	60
第1節 ペイ・スルー型共同事業者課税の提唱.....	60
第2節 事例検証.....	63
第3節 小括.....	68
おわりに.....	71
参考文献等.....	72

はじめに

1 共同の事業における損益の分配への所得課税

複数の者が共同で事業を行う場合、その事業を通じて稼得した所得に対する税負担については、その所得の帰属する者が納税義務者となる。しかし、共同の事業は当事者の様々な意図や動機の下に多様な形態で行われるため、その課税関係は一義的に決まらない。

また、課税の対象となる種々の経済活動は、第一次的には私法によって規律されている¹。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、その経済活動に対する課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである²。すなわち、当事者間で行われた経済活動に関する私法上の法律関係が明確でない場合には、課税関係の解釈には慎重な検討を要するといえる。

(1) 東京地裁平成 30 年判決

複数の者が関わる事業からの所得は、その事業の経営主体（事業主）に帰属すると考えられてきた³。後述するように、裁判例や課税実務は、事業主を 1 人と限定して直接に判定する傾向にあるが、民法上の組合契約（民法 667 条）の成立を認めて間接的に複数の事業主を判定する事例も見られる。なお、田中晶国教授は、これらを「直接認定アプローチ」と「組合契約アプローチ」に定義付けて分類する⁴。

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。）⁵は、他者から事業の損益の分配を受けた個人に「共同してその事業を営む者としての地位」を認定して所得及び損失の扱いを判断した裁判例である。その判旨は、最高裁平成 27 年 6 月 12 日判決（いわゆる「航空機リース匿名組合事件」。以下「最高裁平成 27 年判決」という。）⁶を黙示的に引用した。

¹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）129 頁参照。

² 金子・前掲注 1) 129 頁参照。

³ 名古屋高判昭和 35 年 4 月 15 日税資 33 号 548 頁，東京高判昭和 35 年 9 月 28 日訟月 6 卷 11 号 2191 頁，最判昭和 37 年 3 月 16 日税資 36 号 220 頁，東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁等。

⁴ 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。

⁵ 東京地判平成 30 年 1 月 23 日税資 268 号順号 13115。評釈として、木山泰嗣「判批（上）」税理 63 卷 3 号（2020 年）152 頁，同「判批（下）」税理 63 卷 4 号（2020 年）152 頁，佐藤孝一「判批」税務事例 52 卷 2 号（2020 年）18 頁，佐藤英明「判批」TKC 税研情報 29 卷 1 号（2020 年）1 頁，田中啓之「判批」ジュリ 1558 号（2021 年）131 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 35 卷 4 号（2019 年）115 頁等がある。

⁶ 最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 卷 4 号 1121 頁。判例解説として、清水知恵子「判解」ジュリ 1496 号（2016 年）68 頁，同「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 卷 6 号（2015 年）91 頁，池本征男「判批」国税速報 6373 号（2015 年）14 頁，漆さき「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝淵圭吾編『租税判例百選〔第 7 版〕』（有斐閣，2021

最高裁平成 27 年判決は、匿名組合契約（商法 535 条）に基づき匿名組合員に分配された利益の所得区分について、初めて最高裁が判断を示した判例である。当該所得区分については、匿名組合の法的性質をめぐる学説に議論がある⁷なか、匿名組合員の法的地位に基づいて判断するべきとする見解⁸も見られた。同判決は、後者の立場を採るものであり、当該所得区分の判断においては、匿名組合員であるか否かではなく、「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」が決定的であるとした。これに対し、東京地裁平成 30 年判決は、民法上の組合契約や匿名組合契約などの私法上の典型契約（以下「組合契約等」という。）が締結されていない事業形態においても、当事者に上記地位を認める判断をした。共同の事業としての実態に即した課税を行うための新たな考え方を提示した点で、有益な事例といえる。

② 組合契約等が締結されていない共同の事業の課税関係

しかし、組合契約等が締結されていない場合の課税関係について、その当事者の地位から共同の事業としての実態を観念する判断は、他の裁判例や学説には見当たらない。そのため、このように観念された共同の事業において当事者が損益の分配を受けた所得に対する課税の考え方は、議論されることがなく明らかにされてこなかった。この点、東京地裁平成 30 年判決は、上記の事業を行う事業形態には、組合契約等が締結されている場合の共同の事業形態に一般に採用されるパス・スルー課税（用語法については後述する。）の解釈が適合しない可能性を示唆する。そこで、上記所得に対する課税をいかに考えるべきかが問題となる。

ここから考えられる具体的な課題は、第 1 に、組合契約等が締結されている場合の共同の事業形態に一般に採用されるパス・スルー課税を、組合契約等が締結されていない共同の事業形態に適用した場合に生じる問題点を明確に抽出することである。そのためには、両事業形態の構造の差異を捉えなければならない。第 2 に、その問題点を踏まえ、両事業形態の構造の差異を整合的に解し得る課税の考え方を明らかにすることである。

年) 46 頁, 同「判批」税研 35 卷 4 号 (2019 年) 249 頁, 大淵博義「判批」税務事例 48 卷 7 号 (2016 年) 1 頁, 酒井克彦「判批」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, 同「判批」ジュリ臨増 1492 号 (2016 年) 197 頁, 田中啓之「判批」ジュリ 1493 号 (2016 年) 110 頁, 玉田康治「判批」平成 27 年行政関係判例解説 (2017 年) 89 頁, 橋本浩史「判批」税経通信 70 卷 11 号 (2015 年) 192 頁, 水野信次「判批」銀行法務 21 59 卷 12 号 (2015 年) 64 頁, 同「判批」銀行法務 21 60 卷 4 号 (2016 年) 80 頁等がある。

⁷ 金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討ービジネス・プランニングの観点を含めてー」同編『租税法の基本問題』(有斐閣, 2007 年) 150 頁, 瀧圭吾「匿名組合契約と所得課税ーなぜ日本の匿名組合契約は節税目的で用いられるのか?ー」ジュリ 1251 号 (2003 年) 177 頁参照。

⁸ 酒井克彦「匿名組合契約に基づく分配金に係る所得区分ーいわゆる航空機リース事件の検討を契機としてー」税大ジャーナル 2 号 (2005 年) 96 頁。

ところで、いわゆる「内的組合」が所得税法上いかに取り扱われるかという問題がある。議論の方向は、内的組合から生じた損益は直接各当事者に損益分配割合に応じて帰属すると考える碓井光明名誉教授の見解⁹と、その事業から生じた損益が一次的に営業者に帰属した後に構成員へ分配される取扱いもあり得ると考える金子宏名誉教授の見解¹⁰に分けられる。佐藤英明教授は、後者の立場を採ったうえで、「複数の者が共同して事業を行っているが、その財産と対外取引の名義が構成員の1人（例、長兄や夫）であるという、所得の帰属が問題となりうる共同事業的な事業」に内的組合の性質がよく合致し得るとする。そのうえで、このような場合の課税問題に、内的組合の構成による解釈で対処する方法を提示している¹¹。

以上を踏まえ、本論文は、東京地裁平成30年判決を題材として、組合契約等が締結されていない共同の事業に焦点を当てる。当該事業において「共同してその事業を営む者としての地位」を有する個人が事業の損益の分配を受けた所得への課税方法について、妥当な解釈を提示することを目的とする。論証にあたっては、上記の先行研究から示唆を受け、当該事業を行う事業形態の構造を明らかにすることで、このような事業形態に適合する課税方式の解釈を検討する。

なお、東京地裁平成30年判決は、上記地位を根拠に、損益の分配に係る所得を直ちに事業所得と判断している。この点を問題として、当事者間の合意による共同事業の所得区分についての判断基準を詳細に検討した先行研究¹²がある。本論文は、所得区分の問題を検討するものではないが、同判決を題材とし、明示的な組合契約等が締結されていない場合の共同の事業における課税に問題意識を持つ点で共通する部分があり、同研究に続くものといえる。

2 用語と概念の整理

まず、本論文における主要な用語と概念について整理する。

本論文において、「事業体」とは事業形態（事業活動を行う法形態）をいい、「構成員」とは事業体を構成する各当事者をいう。ただし、ある事業体において、対外的に事業を代表して営む者がいる場合には、その者を「営業者」とし、他の構成員と区別する。

⁹ 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）13 頁。

¹⁰ 金子・前掲注 7) 150 頁。

¹¹ 佐藤英明「共同事業から生じる所得の課税関係」税務事例研究 155 号（2017 年）47 頁参照。

¹² 村井圭介「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—」租税資料館 HP (https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/030/z_pdf/ronbun_2021_15.pdf, 2022 年 1 月 11 日最終閲覧) 1 頁。

また、複数の構成員ないし営業者がそれぞれ自らの事業として営む共同の事業を「共同事業」とし、共同事業を行う事業体（共同して事業活動を行う法形態）を「共同事業体」、共同事業体の各構成員を「共同事業者」とする。

一般に、事業体に対する課税方式は、大きく2つの基本型に分けられる。1つは「実体課税」の方式である。この方式の下では、事業体を実体としてとらえ、その稼得する損益について事業体の段階で課税する。もう1つは「導管課税」の方式である。この方式の下では、事業体をあたかも導管のようにとらえ、その稼得する損益について事業体の段階では課税せず、その事業体の構成員の段階でのみ課税する¹³。もっとも、導管課税ないし導管性という概念は元々多義的であり¹⁴、これらの基本型について統一された定義は確立されていないように思われる¹⁵。

ただし、実体課税の方式は、その典型として法人に対する課税を指して、「法人課税」と呼ばれることがある¹⁶。他方、導管課税の方式は、その典型として民法上の組合に対する課税を指して、「組合課税」とか「構成員課税」あるいは「パス・スルー課税」と呼ばれることがある¹⁷。後述するように、民法上の組合は権利義務の主体となり得ず、組合と第三者との間の法律関係が直接全組合員に帰属する。そのため、現実の支払の有無を問わず、課税上、損益が構成員に通り抜け（パス・スルー）、組合は課税客体とされず民法上の権利義務関係が直接的に組合員に及ぶとされる。このような考え方は「導管理論」といわれる¹⁸。

そこで、本論文においては、民法上の組合のように法人格を持たず権利義務の主体とならない事業体を念頭に置き、実体課税と導管課税を区別するための基準を、導管理論に基づく課税がなされるか否かという点にのみ求めるものとする。

¹³ 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）10頁、田中啓之「共同事業の形態と所得課税（1）」法学協会雑誌135巻7号（2018年）2頁参照。

¹⁴ 日本において導管性という概念の定義や対義語が明確に認識されていないことを指摘するものとして、高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣、2007年）64頁。また、導管性には、その有無のみならず程度ないし種類が存在するとの認識を示すものとして、佐藤英明『信託と課税』（弘文堂、2000年）108頁。

¹⁵ たとえば、増井・前掲注13）1頁、田中（啓）・前掲注13）1頁は、事業体を通じて稼得された利益の分配又は配当を損金に算入する、いわゆるペイ・スルー型の課税方式について、これを導管課税ではなく実体課税と位置付ける。本論文の定義も、これに従う。

他方、金子・前掲注1）339頁、342頁は、利益の大部分を社員に配当することが予定されている特定目的会社や投資法人を「導管型法人」と呼ぶ。これは、支払配当について結果的に課税の対象から除かれているものを導管型と解するものであり、本論文の定義とは異なる。

¹⁶ 増井・前掲注13）11頁、田中（啓）・前掲注13）2頁参照。

¹⁷ 金子・前掲注1）550頁、増井・前掲注13）10頁、田中（啓）・前掲注13）2頁参照。

¹⁸ 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法－判例学習の道しるべー』（財経詳報社、2011年）118頁参照。

また、共同事業体を通じて稼得された利益について、導管課税により各共同事業者の所得として課税する方式を、「共同事業者課税」¹⁹という概念に置き換えて用いる。

3 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、東京地裁平成30年判決を参照し、組合契約等が締結されていない共同事業体には共同事業者課税が妥当しない可能性があることを指摘する。そのうえで、「実質的な共同事業」及び「実質的な共同事業体」を定義して、本論文で検討すべき事項を明らかにする。

第2章では、民法上の組合の性質と課税関係を確認したうえで、民法上の組合契約の法的性質が課税上問題とされた裁判例として、名古屋地裁平成16年10月28日判決（いわゆる「航空機リース任意組合事件」。以下「名古屋地裁平成16年判決」という。）²⁰を確認する。これにより、事業体を成立させる私法上の契約関係と、当該事業体において行われる事業の課税上の実態との関係について示唆を得る。

第3章では、匿名組合契約の性質と課税関係を整理し、最高裁平成27年判決を分析する。これに伴い、匿名組合員が損益の分配を受けた所得の所得区分に関する学説の議論も参照する。そのうえで、ある事業が共同事業であるといい得るための要件が判例上いかに解されているかを検討し、共同事業者課税が適用されるべき事業体の要件を導出する。

第4章では、前章の検討を踏まえ、事業からの所得の帰属の観点から、実質的な共同事業体に生じ得る課税問題を検討する。これにより、当該事業体の下で個人の構成員が損益の分配を受けた所得に対する課税の解釈にあたり、考慮すべき点を抽出する。ここでは、事業主の判定方法について、直接認定アプローチと組合契約アプローチに分類して論じる。

第5章では、実質的な共同事業体に共同事業者課税を適用すると、この事業体の下で個人の構成員が損益の分配を受けた所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する可能性があることを指摘する。そのうえで、前述の先行研究を参照し、当該所得に対する課税方法の解釈について新たな方向性を検討する。

¹⁹ 田中（啓）・前掲注13）2頁。

²⁰ 名古屋地判平成16年10月28日税資254号順号9800。評釈等として、大淵博義「判批（上）」税務事例37巻7号（2005年）1頁，同「判批（下）」税務事例37巻8号（2005年）10頁，梶島文子「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，宰田高志「判批」税研20巻4号（2005年）96頁，酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（上）」税務事例37巻5号（2005年）1頁，同「組合課税と導管理論に関する一考察（下）」税務事例37巻6号（2005年）8頁，品川芳宣「判批」TKC税研情報14巻2号（2005年）76頁，藤本哲也「判批」中央ロー・ジャーナル2巻1号（2005年）151頁，細川健「判批」税務弘報53巻2号（2005年）146頁等がある。

第6章では、前章までの検討から、実質的な共同事業体の構造及び成立過程、並びに実質的な共同事業の構成を明らかにする。そのうえで、実質的な共同事業において個人が分配を受けた損益に対する所得課税の妥当な解釈として、当該事業を行う事業体に「ペイ・スルー型共同事業者課税」を適用する考え方を提示する。

第1章 裁判例―「共同してその事業を営む者としての地位」に基づく課税

東京地裁平成30年判決²¹は、他者から事業の損益の分配を受けた個人に「共同してその事業を営む者としての地位」を認定して所得及び損失の扱いを判断した裁判例である。本章では、この裁判例を参照し、組合契約等が締結されていない共同事業体には共同事業者課税が妥当しない可能性があることを指摘する。そのうえで、「実質的な共同事業」及び「実質的な共同事業体」を定義して、本論文で検討すべき事項を明らかにする。

第1節 東京地裁平成30年判決

1 事案の概要

東京地裁平成30年判決の事案（以下、本節において「本件」という。）は、遊技業を営む個人事業主X（原告）が、不動産会社A社と共に宅地等分譲事業（以下「本件宅地等分譲」という。）を実施し、A社から提起された訴訟の結果に従い、A社に対して本件宅地等分譲に係る損失負担金を支払ったものである。Xは、当該損失負担金並びに当該訴訟の弁護士費用及び訴訟費用を事業所得（所得税法27条1項）に係る必要経費に算入して所得税の確定申告及び修正申告をしたところ、処分行政庁から、本件宅地等分譲はA社の単独の事業であるとして、所得税に係る更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けた。Xはこれを不服とし、国Y（被告）を相手として、当該更正処分等の取消しを求めた。

2 事実関係

認定事実の詳細は、以下の通りである。

A社は、平成5年10月頃、Xから本件宅地等分譲における分譲の対象地（以下「本件宅地等」という。）の開発の話を持ちか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した。本件宅地等分譲に関してXとA社との間で作成された覚書には、本件宅地等分譲に関する購入資金、開発費用、工事資金等、借入金の金利の負担、並びに利益及び損失の負担を折半すること、本件宅地等分譲はA社において事業を展開することなどが記載されていた。

Xは、宅地建物取引業の資格を有していないが、平成5年11月から平成7年5月までの間、A社への開発資金の融資における連帯保証契約を行い、土地の取得にも立ち会い、権利調整や分譲地の区割りへの意見等を行っていた。他方、本件宅地等の所有権登記、開発許可申請及び分譲はA社が担っている。Xは、平成8年に分譲が開始された後は事業に関与する機会が少なくなり、平成13年頃から体調を崩すなどして、それ以降はA社と接触することはほとんどなくなっていた。

²¹ 東京地判平成30年1月23日・前掲注5）。

XとA社は、最初の覚書を作成した平成5年11月の時点において、本件宅地等は1年程度で完売すると想定しており、損失が出ることはほとんど想定していなかった。しかし、本件宅地等分譲により損失が発生したことから、平成15年11月26日、A社がXを被告として、損失負担金の支払を求める旨の訴え（以下「別件訴訟」という。）を提起した。別件訴訟において、第一審判決ではAの請求は棄却されたが、控訴審判決では、XからA社に対し損失負担金1億8097万4019円（以下「本件損失負担金」という。）及びこれに対する遅延損害金を支払うことが命じられ、平成21年2月10日、この判決が確定した（最高裁判所による上告棄却及び上告不受理決定）。

Xは、別件訴訟の確定後、平成21年中に、別件訴訟に係る弁護士費用1500万円を弁護士に、訴訟費用170万3400円をA社に対してそれぞれ支払った（以下、この弁護士費用と訴訟費用を併せて「本件各費用」という。）。

なお、本件宅地等分譲は、本件宅地等の所有者であった者とA社が売却に係る基本協定を締結した平成5年11月4日から、売却が完了した平成20年6月16日までの期間（以下「本件事業継続期間」という。）を要した。本件事業継続期間において、Xは本件宅地等分譲からの損益を所得として申告していない。A社は本件宅地等分譲の損益を含めて法人税の申告を行っていた。

3 争点

本件の主な争点は、以下の3点である。

- (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か。
- (争点2) 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、本件各費用が必要経費に当たるか。
- (争点3) 本件損失負担金を平成21年分の事業所得の必要経費として控除できるか。

4 判旨

裁判所は、以下のように判示し、Xが本件宅地等分譲に関して「実質的にA社と共同してその事業を営む者としての地位」を有していたと認めた上で（争点1）、本件各費用はXの平成21年分の事業所得の必要経費に該当し（争点2）、本件損失負担金はXの平成21年分の必要経費に該当しないと判断した（以下、この判決を「本判決」という。）²²。

(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か（争点1）

「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

²² 本判決は、第一審で確定している。

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、……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。そして、当該利益の分配を受ける者が上記地位を有するものといえるかどうかは、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。〔下線は筆者〕」

認定事実によれば、「X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社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。」

「以上を前提にすると、XがA社から本件宅地等分譲により生じた利益の分配を受けることに係る所得区分は、A社の営む事業の内容に従って判断されるべきことになるところ、A社は不動産売買に関する事業等を目的とする株式会社であり、本件宅地等分譲はA社が目的とする事業そのものであることに照らせば、Xが本件宅地等分譲により生じた利益の分配を受けることに係る所得区分は事業所得に当たり、本件損失負担金は、Xの事業所得の必要経費になるというべきである。」

(2) 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、本件各費用が必要経費に当たるか（争点2）

「所得税法 37 条 1 項……にいう必要経費に当たるというためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な費用であることを要すると解される。」

「本件各費用は、別件訴訟に要した弁護士費用及び訴訟費用であるところ、別件訴訟は、XとA社との間の本件宅地等分譲により生じた損失の負担をめぐる訴訟であり、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。

しかしながら、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社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社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解するのが相当である。そうすると、Xにとっての事業所得を生ずべき業務には、A社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社との損失

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ふべきである。〔下線は筆者〕」

③ 本件損失負担金を平成21年分の事業所得の必要経費として控除できるか（争点3）

「所得税法37条1項は、必要経費に関して、……いわゆる債務確定主義を採用しているものと解される所、債務が確定したというためには、①当該費用に係る債務が成立していること、②当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、③その金額を合理的に算定することができるものであることを要するものと解される（所基通37-2参照）。

ところで、所得税法36条1項は、……いわゆる権利確定主義を採用しているものと解される所、……上記債務確定主義もこれと同様の趣旨に基づくものと解され、債務が確定する時期はそれぞれの債務の特質を考慮し決定されるべきものと解される。」

「XのA社に対する本件損失負担金に係る債務は、XとA社との間でされた損失負担の合意に基づくものである上、A社が、本件事業継続期間において、本件宅地等分譲に係る収支をA社のものとして計算するなどして法人税の確定申告書を提出していたことからもうかがわれるように、本件宅地等分譲に係る各種費用の算定が困難であるともいえないのであり、かかる本件損失負担金に係る債務の性質に照らせば、本件損失負担金に係るXのA社に対する債務は、別件訴訟の控訴審の判決の確定を待つまでもなく、その金額を合理的に算定できるものであったといえ、別件訴訟において本件宅地等分譲に係る損失負担の合意等に争いがあつたとしても、それは単に本件損失負担金に係る債務の存否等につき、主観的に判断ができなかつたというにとどまるものといふべきである。」

「本件宅地等分譲は、平成20年6月16日に本件宅地等の全ての売却が完了しており、本件宅地等分譲に係る損益については、本件宅地等が完売した際に精算するものであったというXの供述等を前提にしても、遅くとも同日時点では、XのA社に対する本件損失負担金に係る債務が成立し、Xが、当該債務に基づき、A社に対して、本件損失負担金に係る金銭の給付をすべき原因となる事実が発生していたといふべきである。」

そうすると、本件損失負担金に係る必要経費については、少なくともXの平成21年分の事業所得の計算において控除することはできないといふべきである。〔下線は筆者〕」

5 検討

(1) 本判決の意義

匿名組合契約に基づき匿名組合員に分配された利益の所得区分について初めて最高裁の判断が示された判例として、後述する最高裁平成27年判決²³がある。本判決は、最高裁

²³ 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

平成 27 年判決を黙示的に引用することで、その枠組みを、匿名組合契約に限定せず、共同事業から利益の分配を行う契約類型を対象に拡張しているものと考えられる²⁴。

組合契約等が締結されていない事案において、損益の分配の「合意」に基づく所得への課税（又は損失の扱い）について判断が示され、そのうえで、他者と共同して行われた事業による利益の所得区分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²⁵。

(2) 「共同してその事業を営む者」の理解

本件のように 2 者が関わる事業体の場合、理論的には、①事業が 2 つであって、それぞれが単独の事業主である場合、②事業は 1 つであって、共同事業であり、2 者ともが事業主である場合、③事業は 1 つであって、単独の事業であり、一方が他の事業主の事業に従事している場合、の 3 パターンが考えられる²⁶。「共同してその事業を営む」というときは、文言上、②の事態が想定されていると考えるのが自然であるから、事業から生じる収益と費用は、直接的に共同事業者である各事業主に帰属すると考えられる²⁷。

ところが、本判決は、X を A 社の実質的な共同事業者と認めながらも、「利益を A 社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、本件における事業を、A 社の行う本件宅地等分譲と、X の行う「A 社から分配を受ける業務」の 2 つと認識していることになる²⁸。これは、上記のどの場合にもあてはまらず、「事業が 2 つであるが、実質的に共同事業であり、しかし、それぞれが単独の事業主である」という認識である。このような、事業の数と共同事業に関する独特の理解が、本判決の問題点として指摘される²⁹。

(3) 損失の年度帰属

ア 共同事業における損益の認識時点

本件では、本件損失負担金について、事業継続中の各年において債務が確定しているか、すなわち、いかなる状況をもって債務が確定したものと判断されるのかという点が問題となっているが、本判決による X と A 社の事業に関する上記の理解は、課税時期の判断にも影響を及ぼしているといえる。

²⁴ 濱田・前掲注 5) 117 頁参照。

²⁵ 木山・前掲注 5) (上) 153 頁、佐藤 (英)・前掲注 5) 5 頁参照。

²⁶ 佐藤 (英)・前掲注 11) 33 頁参照。同 33 頁は、「複数の者が関わる事業についての課税を考える場合、論理的には、そこで『事業の数』が確定される必要がある」としたうえで、2 人の人間が関与している場合を例に挙げ、事業が 1 つであって共同事業であるときは 2 人ともが事業主であるものとする。

²⁷ 佐藤 (英)・前掲注 5) 7 頁参照。

²⁸ 佐藤 (英)・前掲注 5) 7 頁参照。

²⁹ 佐藤 (英)・前掲注 5) 6 頁参照。

複数の者が「共同してその事業を営む」場合に、事業は1つであって、共同事業であり、2者ともが事業主である、という(2)に述べた自然な解釈による事態を想定すると、本件で言えば、損益を折半するとの合意であるから、通常、A社からの現実の支払や請求がないとしても、事業継続中の各年に損益全体の2分の1が、Xの事業所得に係る総収入金額及び必要経費に算入されるべきだとされよう³⁰。

しかし、4(3)の下線部の判示は、XとA社の間に2つの事業が生じているとの理解を前提として、本件宅地等分譲に係る損益は、事業継続中の各年ではなく、事業終了日の属する年に一括して課税される可能性を示唆する趣旨とも読むことができる。もしこのような課税を認めれば、1つの事業として行われる通常の共同事業のときと比較して、課税繰延が生じる場合があり、納税者による課税の時期の恣意的な操作を許すものとなることから、本判決には問題があるとの批判がある³¹。要するに、通常、共同事業であれば、その事業を行う事業体に共同事業者課税が適用されることにより、本件損失負担金は当然に暦年ごとに帰属するため、元々このような一括精算課税の可能性を考慮する余地はないと考えられることが指摘されている。

イ 債務確定主義の趣旨

また、本件では、本件宅地等分譲による損失の負担につき別件訴訟が生じているところ、本判決における本件損失負担金の年度帰属の具体的な判断は、Xの事業に関する前記の理解の下、債務確定主義の解釈によって行われている。

必要経費の年度帰属について所得税法が定める債務確定主義（所得税法37条1項後段かつこ書）に関しては、これまでに明確な考え方を示した最高裁の判断はなく、あまり活発な議論がなかったとされる³²。この点、本判決は、債務確定主義も権利確定主義と同様の趣旨によるものであると解したうえで、「権利の特質」を考慮すべきとされる権利確定主義の判例理論³³を応用し、「債務の特質」を考慮して債務確定の3要件（①債務の成立、②具体的給付原因事実の発生、③金額の合理的算定可能性）を判断するとの規範を定立した³⁴。

ただし、通説では、債務確定主義が採用される理由は、債務として確定していない費用を必要経費に含めると所得計算が不正確になり、また、所得の金額が不当に減少するおそれがあることにあるとされている³⁵。さらに、権利確定主義を定める所得税法36条1項

³⁰ 佐藤（英）・前掲注5）7頁参照。

³¹ 佐藤（英）・前掲注5）7頁参照。

³² 木山・前掲注5）（下）153頁参照。

³³ 最判昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁、最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁、最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。

³⁴ 木山・前掲注5）（下）153頁参照。

³⁵ 金子・前掲注1）351頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）340頁、359頁、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

と異なり、債務確定主義を定める同法 37 条 1 項では、条文の構造上、必要経費は、年度帰属に債務確定が求められるものとそうでないものとに分けられている。

本判決は、収入すべき権利と債務についてのこのような違いを検討しないまま、特に理由も示さずに権利確定主義と債務確定主義を同趣旨としている。この点については短絡的との批判があり³⁶、議論の余地があると指摘される³⁷。

第 2 節 提起された問題

複数の当事者が関わる事業の課税関係に関しては、私法上の法形式が問題とされる場合と、税法上の判断のみが問題とされる場合とがある。前者は、たとえば、その事業の基礎となる契約関係が民法上の組合契約や匿名組合契約に該当するか³⁸、あるいは、これらの組合契約を捉えたうえで、事業から生じた損益の帰属や計算をいかに解するか³⁹といった点を中心的な争点とする方向である。後者は、所得の人的帰属に関する課税上の判断として、端的に単独の事業又は共同事業があるか否かを問題とする方向である⁴⁰。ただし、両者の関係や具体的な判断の構造及び基準については、不明な点が多く残されている⁴¹。

これに対し、東京地裁平成 30 年判決は、損益の分配の「合意」を前提に、他者から個人が分配を受けた損益を「共同してその事業を営む者としての地位」に基づくものと認定した。これにより、組合契約等が締結されていない事案において他者から事業の損益の分配を受けた所得に対し、共同事業からの所得としての実態に即した課税を行うためのひとつの考え方を示したものといえる。

ところで、民法上の組合は、組合契約（民法 667 条）により共同事業体として構成される事業体である。前述の通り、民法上の組合に対する課税は共同事業者課税の典型であ

年) 273 頁参照。

³⁶ 佐藤（英）・前掲注 5) 8 頁参照。

³⁷ 木山・前掲注 5) (下) 153 頁参照。

³⁸ 大判大正 6 年 5 月 23 日民録 23 輯 917 頁，東京地判昭和 32 年 7 月 26 日金法 150 号 13 頁，東京地判昭和 33 年 7 月 3 日民集 15 卷 9 号 2377 頁，東京地判昭和 33 年 7 月 3 日行裁例集 9 卷 7 号 1350 頁，東京高判昭和 36 年 7 月 12 日訟月 7 卷 9 号 1868 頁，最判昭和 36 年 10 月 27 日民集 15 卷 9 号 2357 頁，最判昭和 37 年 10 月 2 日訟月 8 卷 11 号 1682 頁，東京高判昭和 51 年 5 月 27 日判時 827 号 58 頁，東京地判昭和 54 年 10 月 9 日下級民集 30 卷 9～12 号 513 頁，東京高判昭和 60 年 2 月 28 日判時 1149 号 107 頁，名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日・前掲注 20)，広島地判平成 19 年 5 月 9 日税資 257 号順号 10707 等。

³⁹ 大判大正 14 年 5 月 23 日新聞 2466 号 11 頁，東京地判平成 23 年 2 月 4 日税資 261 号順号 11608 等。

⁴⁰ 東京地判昭和 48 年 2 月 27 日税資 99 号 601 頁，津地判昭和 49 年 7 月 2 日税資 86 号 1227 頁，広島高判昭和 50 年 6 月 27 日税資 92 号 646 頁，神戸地判昭和 56 年 10 月 12 日刑集 38 卷 5 号 2050 頁，東京地判昭和 63 年 5 月 30 日税資 164 号 586 頁，千葉地判平成元年 10 月 18 日税資 174 号 131 頁，横浜地判平成 3 年 3 月 20 日税資 182 号 661 頁，大阪高判平成 3 年 9 月 26 日税資 186 号 621 頁等。

⁴¹ 田中（啓）・前掲注 5) 132 頁参照。

り、民法上の組合を通じて稼得された利益は、組合を通り抜けて（パス・スルー）、その背後の共同事業者である各組合員の所得として課税される。このように、権利義務の主体とならない共同事業者に対しては、理論上、共同事業者課税が適用されることになる。

この点、東京地裁平成 30 年判決のように組合契約等が締結されていない事業体の下で個人構成員（個人の構成員をいう。）が営業者から損益の分配を受けた所得に、共同事業者課税の射程が及ぶか否か、という問題がある。

もっとも、東京地裁平成 30 年判決の下敷きとされた最高裁平成 27 年判決は、後述するように、匿名組合員が損益の分配を受けた所得につき、実質的にみて共同事業者からの所得であるといい得る場合があること、また、これを考慮して当該所得の所得区分を判断すべきことを示している。したがって、最高裁平成 27 年判決の判断枠組みに依拠する限り、組合契約等が締結されていない事業体に対しても、共同事業者としての実態を考慮して、共同事業者課税が適用され得ると考える余地がある。

しかし、最高裁平成 27 年判決は、所得の認識時点については論点としていない。所得区分の判断枠組みに黙示的に最高裁平成 27 年判決を引用した東京地裁平成 30 年判決も、XがA社に支払った損失負担金について、事業目的である宅地等の売却が完了するまでには当該損失負担金に係るXのA社に対する債務が確定していたと判示するに止め、それが具体的にどの時点を目指すのかについての判断は行わなかった。共同事業者課税が適用されるのであれば、理論的には、その事業体を通じて稼得された損益は、その時点で直接的に共同事業者の所得又は損失として認識されるべきである。それにもかかわらず、東京地裁平成 30 年判決が認識時点の判断をしていないということは、その事業体に妥当する課税方式が、共同事業者課税ではないという可能性を示唆している。

そこで、本論文は、組合契約等が締結されていないが、構成員に共同事業者としての地位が認められる、という実質的な共同事業を対象に、個人が事業の損益の分配を受けた所得への課税をいかに考えるべきかについて検討し、妥当な解釈を提示する。

以下、本論文においては、上記事業を「実質的な共同事業」とし、当該事業を行う事業体を「実質的な共同事業者」と呼称する。

なお、東京地裁平成 30 年判決に対して指摘されるもう 1つの論点である債務確定主義の趣旨については、本論文において直接に論証しない。ただし、上記の命題を論じるうえでは、第 1 節 5 (3)イに述べた通説的理解を前提とする。

第 3 節 小括

本章では、まず、東京地裁平成 30 年判決の検討を行った。遊技業を営む個人事業主 X が不動産会社 A 社と共に実施した宅地等分譲事業による損益の所得区分並びに必要な経費の範囲及び帰属年度が争われた裁判例である。

東京地裁平成 30 年判決は、損益の分配の「合意」を前提に、他者から個人が分配を受けた損益を「共同してその事業を営む者としての地位」に基づくものと認定した。これに

より、組合契約等が締結されていない事案において他者から事業の損益の分配を受けた所得に対し、共同事業からの所得としての実態に即した課税を行うためのひとつの考え方を示したものといえる。

他方、東京地裁平成 30 年判決のように組合契約等が締結されていない事業体の下で個人構成員が営業者から損益の分配を受けた所得に、共同事業者課税の射程が及ぶか否か、という問題がある。

もっとも、東京地裁平成 30 年判決の下敷きとされた最高裁平成 27 年判決は、後述するように、匿名組合員が損益の分配を受けた所得につき、実質的にみて共同事業からの所得であるといい得る場合があること、また、これを考慮して当該所得の所得区分を判断すべきことを示している。したがって、最高裁平成 27 年判決の判断枠組みに依拠する限り、組合契約等が締結されていない事業体に対しても、共同事業体としての実態を考慮して、共同事業者課税が適用され得ると考える余地がある。

しかし、共同事業者課税が適用されるのであれば、理論的には、その事業体を通じて稼得された損益は、その時点で直接的に共同事業者の所得又は損失として認識されるべきである。それにもかかわらず、東京地裁平成 30 年判決が認識時点の判断をしていないということは、その事業体に妥当する課税方式が、共同事業者課税ではないという可能性を示唆している。

そこで、組合契約等が締結されていないが、構成員に共同事業者としての地位が認められる、という実質的な共同事業を「実質的な共同事業」とし、当該事業を行う事業体を「実質的な共同事業体」と定義した。これを踏まえ、実質的な共同事業において個人が事業の損益の分配を受けた所得への課税をいかに考えるべきかについて検討する。

次章では、民法上の組合の性質と課税関係を確認したうえで、民法上の組合契約の法的性質が課税上問題とされた裁判例を参照する。これにより、事業体を成立させる私法上の契約関係と、当該事業体において行われる事業の課税上の実態との関係について示唆を得る。

第2章 民法上の契約関係と課税における実態論の分離

民法上の典型契約のひとつである組合契約（民法667条）は、当該契約により成立する組合の事業を組合員の共同事業として規律する。そこで、本章では、民法上の組合における共同事業の構成を確認することで、事業体を成立させる民法上の契約関係と、当該事業体において行われる事業の課税上の実態との関係について示唆を得る。

第1節 民法上の組合の性質と課税関係

1 民法上の組合の意義と性質

民法上の組合は、2人以上の者が各自出資して共同事業を営むことを約することによって成立する（民法667条1項）。成立について行政庁の処分は必要としない。組合員は、個人でも法人でもよい。また、特別の法律によって設置される組合に対置する意味で、任意組合とも呼ばれる。民法上の組合は法人格を持たず権利義務の主体となり得ないから、法的には全組合員の共同事業であり、組合と第三者との間の法律関係は、直接全組合員に帰属する。内部的には全組合員が参画して業務執行の意思決定をし（多数決原理）、外部的にも全組合員の名で業務執行がなされることを原則とする（同法670条1項）。ただし、1人又は数人の組合員又は第三者を業務執行者（同法670条2項、3項）とし、業務の決定及び執行を業務執行者に委任して行うこともできる（同条2項～672条）。

組合員の出資は金銭のほか労務でもよく（同法667条2項）、信用、無体財産権、賃借権又は有価証券など、財産的価値を有するものは、すべて出資の対象となる⁴²。組合財産は総組合員の共有（組合の団体的拘束を受ける合有）である（同法668条）。組合の第三者に対する債務は、総組合員に合有的に帰属し、組合財産を引当てとする。これと並んで、各組合員は、各自の個人財産を引当てとする分割責任を負担する（同法675条）。

組合の事業活動から生じた利益や損失もまた、組合財産を構成するものとして、総組合員に帰属する。組合の事業を通じて損益が生じたときは、一定の割合に従って損益分配を行う（同法674条）。ここにいう損益分配とは、各組合員に利益を分配し又は各組合員が損失を分担することをいう。

損益分配の割合につき、民法は、当事者が定めるところに委ねている。その定め方については広範な自由が認められており（契約の自由）、損益分配割合を出資割合に比例させる必要はない。また、利益分配割合と損失負担割合とを別々に定めても構わない。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、各組合員の出資の価額に応じて定めるものとされる（同法674条1項）。利益又は損失についてのみ分配の割合を定めたときは、その割合は利益及び損失に共通なものと推定される（同条2項）。

また、損益分配の時期や方法についても、民法には規定がない。これらについても、契約で定めるところに委ねられている。

⁴² 石田穰『民法V（契約法）』（青林書院新社、1982年）385頁参照。

2 民法上の組合の課税関係

「共同事業」の文言に触れる税法の明文規定として、国税通則法9条は、「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」とする。同条は、1つの課税物件が2人以上に帰属しているような場合には、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ことを定めたものである⁴³。ここにいう「共同事業」とは、「事業に伴う権利義務が直ちに共同事業者に帰属する建前の事業がこれに当たる。すなわち、各参加者を超越した存在である法人その他の団体の営む事業でなく、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損金の法律上の帰属者となる事業をいう」⁴⁴と説明される。すなわち、国税通則法の規定における「共同事業」には、民法上の組合契約による共同事業が含まれている⁴⁵。

他方、所得税法及び法人税法には、組合契約による共同事業の税法上の取扱いに関する原則的な規定が全く置かれていない。しかし、人格のない社団等について法人とみなす旨規定されていること（所得税法4条、法人税法3条）に鑑みれば、その反対解釈として、組合契約による事業体は、独立の納税義務の主体として扱われないとみるのが素直な解釈である⁴⁶。そのため、組合契約に基づく事業の収益に対しては、組合という事業体に対する課税は行われず、直接的に組合員の所得に分解して課税されている（所得税基本通達36・37共-19、法人税基本通達14-1-1）⁴⁷。要するに、現行の課税実務は、組合自体が権利義務の主体とはならず、また、組合の事業が全組合員の共同事業であることを前提に、民法上の組合は、共同事業者課税が適用されるべき事業体であるものとしている。

第2節 航空機リース任意組合事件

以上の通り、民法上の組合は、組合の事業が全組合員の共同事業であることを前提として、共同事業者課税の適用を受ける。しかし、民法上の組合として締結された契約であつ

⁴³ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解〔平成31年改訂〕』（大蔵財務協会、2019年）201頁参照。

⁴⁴ 志場＝荒井＝山下＝茂串・前掲注43）202頁。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頁も同旨。なお、杉村章三郎＝須貝脩一＝中川一郎＝清永敬次編『コンメンタール国税通則法』（三晃社、1963年〔加除式〕）D403頁〔北野弘久執筆部分〕は、同条にいう「共同事業」とは、いわゆる民法上の組合事業をいうと断定している。

⁴⁵ 碓井・前掲注9）10頁参照。

⁴⁶ 碓井・前掲注9）10頁参照。

⁴⁷ 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頁は、民法上の組合を通じて稼得された利益が共同事業者の所得とされる根拠について、「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」であるとし、これを敷衍して、「組合の事業から生ずる収益は、法律上、組合員個人に帰属する」と論じる。

ても、当事者間の特約によりその内容を自由に決定することは制限されない（民法 521 条 2 項（契約内容の自由））。この点に言及し、民法上の組合契約の法的性質が課税上問題とされた裁判例として、名古屋地裁平成 16 年判決⁴⁸を確認する。

1 事案の概要

名古屋地裁平成 16 年判決の事案（以下、本節において「本件」という。）の概要は、以下の通りである。

複数の個人 X ら（原告）は、航空機リース事業（以下「本件各事業」という。）を目的とする各組合契約（以下「本件各組合契約」といい、本件各組合契約による事業体を「本件各組合」、その構成員を「本件各組合員」という。）を締結し、同事業から得た所得を不動産所得（所得税法 26 条 1 項）として、航空機の減価償却費等を損金計上した。そのうえで、これによる損失を他の所得と損益通算（所得税法 69 条）して所得税の確定申告を行ったところ、所轄税務署長 Y ら（被告）から、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分等を受けた。本件各組合契約は民法上の組合契約ではなく利益配当契約にすぎないこと等を理由に、当該所得は雑所得（所得税法 35 条 1 項）であって、その損失を他の所得と損益通算することはできないとするものである。X らはこれを不服とし、Y らを相手として、当該更正処分等の取消しを求めた。

2 争点

本件の主たる争点は、本件各事業における減価償却費等の損益通算の可否である。このなかで、以下の各点が問題とされた⁴⁹。

（論点 1） 本件各組合契約の法的性質—民法上の組合契約か（X らの主張）、利益配当契約か（Y らの主位的主張）

（論点 2） 本件各組合契約が民法上の組合契約と認められたとしても、本件各事業に係る所得は雑所得に当たるか（Y らの仮定的主張その 3）

⁴⁸ 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日・前掲注 20)。同判決は、いわゆる「航空機リース事件」の初めての判決である。租税回避とされるスキームに対する否認に基づく更正処分が取り消され、原審に続く控訴審（名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 255 号順号 10180）でも、控訴理由に対する判断のほかは原判決が全面的に引用されて X が勝訴した。津地判平成 17 年 4 月 19 日税資 255 号順号 10002 でも、同判決とほぼ同旨の理由により更正処分が違法として取り消されたほか、本件の確定に伴い、同一の事実関係で更正処分を受けた納税者に対しては、国税不服審査請求に至っていない案件を含め、全国で約 140 件について税務署長による減額更正が行われた（梶島・前掲注 20）207 頁参照）。

⁴⁹ 同争点について他に問題とされた、①課税要件についての事実認定のあり方、②本件事業の内容と経済的合理性、③本件組合契約が民法上の組合契約と認められたとしても、民法 93 条ただし書ないし同法 94 条 1 項に基づいて無効か（Y らの仮定的主張その 1）、④本件組合契約が匿名組合契約と認められたとしても、本件事業に係る所得は雑所得に当たるか（Y らの仮定的主張その 2）、の各点は、本論文では取り上げない。

3 判旨

裁判所は、以下のように判示した。

(1) 本件各組合契約の法的性質（論点1）

ア 民法上の組合契約の成立要件

「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。このうち、本件各組合が①と②の要件を満たしていることは、前記認定事実……のとおり、X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。」

「ところで、③の合意が認められるためには、(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、……本件各組合契約……によって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、まず、(a) 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を有している必要があると解されるし、次に、(b) 各当事者が事業の成功に何らかの利害関係を有することが必要であるから、例えば、営利事業を目的とする団体が、これによる利益を特定の者だけで配分し、他の者が全くこれに関与しない場合（いわゆる獅子組合）は、共同事業性が否定されるから、民法上の組合としての性格を有しないといわざるを得ない（これに反し、内部的に出資額以上の損失を負担しない当事者がいたとしても、共同事業性に反するものとはいえない。）。」

「したがって、本件各組合契約が民法上の組合契約の性質を有するかは、Xらを含む一般組合員らが上記の検査権及び解任権を有するか否か並びに事業の成功に利害関係を有するか否かにかかるというべき」である。

イ 検査権

まず、検査権について判断するに、「本件各組合契約においては、その標題及び前文において、『任意組合契約書』、『民法上の組合を成立』とか『本任意組合契約を締結する。』との用語が使用されており、少なくとも外形上は民法上の組合契約であることをうかがわせるところ、全文を精査しても、業務執行に携わらない一般組合員の検査権を排除した条項は見当たらない。そうすると、契約において特段の合意がなされていない以上、その部

分は民法の規定によって規律されることは当然であるから、同法 673 条によって本件各組合の一般組合員が前記の検査権を有することは明らかというべきである。」

ウ 解任権

また、解任権についても、本件各組合契約は、業務執行組合員（業務執行者とされた組合員）である本件各業務執行会社に業務執行を委ねているところ、「全文を精査しても、一般組合員が本件各業務執行会社を解任する権利を排除する旨を定めた条項は見当たらない。そうすると、検査権と同様、本件各組合の一般組合員が、民法 672 条 2 項に定める業務執行組合員の解任権を有していることは明らかというべきである。」

エ 本件事業の成功についての利害関係

「本件各組合においては、本件各事業から生ずる利益及び運用収入は、本件各組合員の出資割合に応じて分配されることになっているから、Xらを含む組合員全員が、本件各組合の事業の成功について利害関係を有していることが明らかである。」

オ 小括

「以上の検討結果によれば、本件各組合契約は、民法上の組合契約の成立要件を充足しており、……本件各組合は、民法上の組合に当たると判断するのが相当である。」

(2) 本件各組合契約が民法上の組合契約と認められたとしても、本件各事業に係る所得は雑所得に当たるか（論点 2）

「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、組合存続中はその利益が組合員に分配されたか組合内部に留保されたかを問わず、組合員の個人所得として課税の対象となると解される。そうすると、組合員の上記個人所得の所得区分は、組合の事業内容によって定まることになる。」

Yらは、Xらが本件各事業によって得た所得は雑所得であると主張する。しかしながら、「Yらの上記主張によれば、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が明確でなく……、ひいては租税法律関係の不安定をもたらしかねない……。そもそも、上記組合に関する規定は民法にしかなく、その民法には、業務執行組合員を選任する組合とそうでない組合の区別はあっても、それ以外の区別を定めた規定はない。そうすると、法令上の根拠がないにもかかわらず、課税効果を異にするような解

積を行うことは、租税法律主義に反するおそれがあるといわざるを得ない。〔下線は筆者〕

「したがって、民法上の組合である本件各組合が行う本件各事業による収益が不動産所得に区分されることは明らかである（所得税法 26 条 1 項）から、Xらの本件各事業による所得も、不動産所得に区分されるべきものであり、これが雑所得に当たると解することはできない。」

4 検討

(1) 民法上の組合の成立要件

民法上の組合において、共同の事業を営むといい得るためには、各当事者が組合の目的たる事業の遂行に關与する権利を持つ場合でなければならないとされる⁵⁰。もっとも、この権利は、最大の場合には、自ら業務を執行し組合を代理する権限となるが、最小の場合には、単に業務の遂行を監督する権限（監視権）だけになる⁵¹。すなわち、組合事業における組合員の關与の程度は一様ではない⁵²。民法 670 条が、組合業務を執行する組合員（業務執行組合員）を選任して組合業務を遂行することができることと規定していることから明らかなように、組合員には様々な關与の程度の態様があることを民法は予定しているということである⁵³。その關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、私法上は組合としての性格を喪失することはない⁵⁴。このことが、上記判示においても、組合員に対する課税を判断する前提とされている。

(2) 民法上の組合の意義と税法上の共同事業の範囲との関係

3(2)の下線部の判示によれば、民法上の組合であることが私法上の事実として否定されない以上、課税上も、これを排除する格別の規定がない現行法の下では、組合であることは否定されない。もっとも、各組合員が共同で組合業務を執行している組合形態と、各組合員が業務執行組合員を選任して業務執行組合員により組合業務が執行されている組合形態とを比較すると、後者における業務執行組合員以外の組合員の組合事業との関わりは希薄である。しかし、前記の通り、民法において、組合員は、組合事業の遂行に共通の権限をもって關与しているものとされる。本件の判旨は、この「共通の権限をもって關与している」か否かを決するものとして、検査権（民法 673 条）及び解任権（民法 672 条 1 項、2 項）の存在を認定し、本件組合が民法上の組合であると判断している。

⁵⁰ 我妻榮『債権各論 中巻二』（岩波書店、1962 年）772 頁、加藤一郎＝鈴木禄弥編『注釈民法（17）債権（8）〔復刊版〕』（有斐閣、2013 年）39 頁〔福地俊雄執筆部分〕参照。

⁵¹ 我妻・前掲注 50）772 頁参照。

⁵² 加藤＝鈴木（禄）・前掲注 50）39 頁〔福地〕参照。

⁵³ 大淵・前掲注 20）（上）6 頁参照。

⁵⁴ 大淵・前掲注 20）（上）6 頁参照。

第3節 組合に対する共同事業者課税の射程の存否

名古屋地裁平成16年判決によれば、組合員とされる当事者が民法の規定によって付与され保護されている権利が剥奪されていない以上、これを排除する格別の規定がない現行税法の下では、当該組合が民法上の組合であること、ひいてはその事業が共同事業性を有することが課税においても肯定されることになる。他方で、同判決では、Yらの主張を受けて次のように判示された部分がある。

「民法上の組合といえども、組合員全員が自ら業務執行に当たるものから、特定の者に業務執行を任せてその在り方に関心を持たない組合員が圧倒的に多い組合まで、その具体的態様はさまざまなものがあるから、実態に照らしてその所得区分を検討すべきであるとの主張も、一つの見識を示すものとして傾聴に値しよう。」

この点、酒井克彦教授は、民法上の「組合における導管理論に基づく所得区分の考え方は常に妥当するとはいえず、妥当性を有する適用範囲としては一定の射程があるといわざるを得ないのではないだろうか」と指摘する⁵⁵。すなわち、組合の事業の内容に応じて組合員の所得区分が決定されるとする根拠は、組合の事業活動が組合員の事業活動と同視し得るからであり、各組合員の事業への参加がどの程度であればそのように同視し得るかという問題は、組合契約の効力や法律効果の問題とは別に、所得区分の判定にあたっての実態レベルの問題として検討される必要があると論じている。

たしかに、名古屋地裁平成16年判決は、民法上の組合契約に基づく事業体であるか否かを検討する一方で、税法上の共同事業性を有する事業体であるか否かについては直接検討していない。翻って、これらが別々の論点であることを示唆していると考えられる⁵⁶。すなわち、税法の観点から組合事業の実態を精査するなら、民法上の組合が営む事業が私法上の契約関係として共同事業であることと、事業への関与の態様からみて、税法上、各組合員が自らの事業として営む共同事業であることは、その意味を異にすると解される。言い換えれば、民法上の組合であることが、直ちに、共同事業者課税が適用されるべき事業体であることを意味するという解釈は困難といえる。

第4節 小括

本章では、まず、民法上の組合の性質と課税関係について確認した。民法上の組合は、数人が共同して一つの事業を営み、事業遂行の手段として財産を共有（合有）し、対外的法律行為を全員の名義で行うものである。また、組合は納税義務の主体ではない。そのため、民法上の組合には共同事業者課税が適用されている。

⁵⁵ 酒井（克）・前掲注20）（上）5頁参照。

⁵⁶ 同判決について、「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」と指摘するものとして、村井・前掲注12）32頁。

民法上の組合において、共同の事業を営むといい得るためには、各当事者が組合の目的たる事業の遂行に関与する権利を持つ場合でなければならないとされる⁵⁷。もともと、組合事業における組合員の関与の程度は一様ではない⁵⁸。しかし、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、私法上は組合としての性格を喪失することはない⁵⁹。

また、名古屋地裁平成16年判決によれば、組合員とされる当事者が民法の規定によって付与され保護されている権利が剥奪されていない以上、当該組合が民法上の組合であること、ひいてはその事業が共同事業性を有することが課税においても肯定されることになる。しかし、同判決は、民法上の組合が営む事業が私法上の契約関係として共同事業であることと、事業への関与の態様からみて、税法上、各組合員が自らの事業として営む共同事業であることは、その意味を異にすることを示唆している。すなわち、民法上の組合契約が成立していることのみをもって、その事業体が、共同事業者課税が適用されるべき事業体であると解することは困難といえる。

そこで、次章では、ある事業の実態を税法の観点に照らしたとき、その事業を行う事業体が、共同事業者課税が適用されるべき事業体である、といい得るための要件を明らかにする。

⁵⁷ 我妻・前掲注50) 772頁，加藤＝鈴木（禄）・前掲注50) 39頁〔福地〕参照。

⁵⁸ 加藤＝鈴木（禄）・前掲注50) 39頁〔福地〕参照。

⁵⁹ 大淵・前掲注20)（上）6頁参照。

第3章 共同事業者課税が適用されるべき事業体

東京地裁平成30年判決が黙示的に引用した最高裁平成27年判決は、匿名組合員が損益の分配を受けた所得の所得区分について、匿名組合員であるか否かではなく、「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」が決定的であると判断した。

これに示唆を受け、本章では、最高裁平成27年判決を分析する。そのうえで、ある事業が共同事業であるといえるための要件が判例上いかに解されているかを検討し、共同事業者課税が適用されるべき事業体の要件を導出する。

その前提として、まずは匿名組合契約の性質と課税関係を整理する。

第1節 匿名組合契約の性質と課税関係

1 匿名組合の意義と性質

(1) 商法の規定

匿名組合契約は、当事者の一方（匿名組合員）が相手方（営業者）の営業のために出資し、相手方がその営業から生ずる利益を分配することを約する契約（商法535条）である。商人がその営業のためにする附属的商行為（同法503条）の一つとされる⁶⁰。匿名組合の営業の主体は営業者であって、対外的には、商人である営業者のみが権利義務の主体として現れ、匿名組合員は営業者の背後に隠れている（同法536条）。すなわち、匿名組合契約により営まれる事業は、法的には営業者の単独の事業であり、匿名組合員の出資は営業者の財産に属する（同法536条1項）。匿名組合員は、特約のない限り自らが業務を執行する権利や営業を代表する権利を有しないが、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監視権（検査権）を有している（同法539条）。

匿名組合員は、その出資義務に対応して営業利益分配請求権を有し（同法538条）、営業者は営業利益分配義務を負う（同法535条）。匿名組合員は、通常は出資額を限度として損失分担義務を負い⁶¹、出資が損失により減少したときは、これを填補した後でなければ利益の分配は請求できない（同法538条）。

また、営業者は、自己の全財産をもって自己の単独の営業として活動するものであるから、営業者には本来的な意味での出資や利益の分配の観念はない。利益の分配の割合につき特約がない場合には、民法674条1項の類推適用により、営業者が営業に用いる財産や労務を評価してこれを出資額に準じて扱い、利益の分配の割合が決せられる⁶²。

⁶⁰ 鈴木竹雄『新版商行為法・保険法・海商法〔全訂第2版〕』（弘文堂、1993年）25頁、平出慶道『商行為法〔第2版〕』（青林書院、1989年）331頁参照。

⁶¹ 石井照久＝鴻常夫『商行為法 上巻（商法V-1）』（勁草書房、1974年）98頁、鈴木（竹）・前掲注60）27頁、西原寛一『商行為法〔第3版〕』（有斐閣、1973年）177頁、平出・前掲注60）337頁参照。

⁶² 石井＝鴻・前掲注61）99頁、平出・前掲注60）333頁参照。

(2) 民法上の組合と匿名組合の異同

民法上の組合と匿名組合は、私法上、事業を目的として締結される組織契約である点で類似している一方、主に以下の点に相違点がある。

- ① 民法上の組合契約は、2人以上の複数の組合員相互間の契約であるが（民法 667 条 1 項）、匿名組合契約は常に営業者と匿名組合員の二者間の契約である（商法 535 条）。もっとも、複数の者が共同して匿名組合の営業者又は匿名組合員になることは可能であり、また、複数の相手方と匿名組合契約を締結することもあり得る。
- ② 民法上の組合の財産は総組合員の共有（合有）であるが（民法 668 条）、匿名組合の財産は、出資財産を含めすべて営業者の単独所有である（商法 536 条 1 項）。匿名組合員は営業者の営業に対して内部的に資本的参加を行うものである⁶³から、出資が営業者に帰属し得るよう、匿名組合員の出資の目的は金銭その他の財産に限られ（商法 536 条 2 項）、民法上の組合の組合員のように労務や信用の出資は認められない。
- ③ 民法上の組合においては、業務執行組合員を選任した組合形態の場合でも、業務執行組合員以外の組合員は検査権（民法 673 条）及び解任権（同法 672 条 1 項、2 項）を共通の権限として有するが、匿名組合においては、匿名組合員は営業者に対して監視権（検査権）を有するにとどまる（商法 539 条）。
- ④ 民法上の組合においては、全組合員が権利義務を有するが、匿名組合においては、匿名組合員は営業者の行為につき第三者に対して権利義務を有しない（商法 536 条 4 項）。
- ⑤ 匿名組合において、匿名組合員は、営業者に対し、契約の定めるところに従い営業を継続執行すべきことを請求する権利を有し、営業者は、匿名組合員に対し、この義務を負う（商法 535 条）。

2 匿名組合の課税関係

匿名組合による事業の税法上の取扱いについては、損失控除制限（租税特別措置法 67 条の 12）や源泉徴収（所得税法 210 条、211 条、212 条 1 項、213 条 1 項）などの外縁的部分を除き、民法上の組合と同様、法令に定めがない。ただし、上記の通り、匿名組合の事業は対外的には営業者の単独の事業であるため、その事業から生じた損益は課税上も営業者に一旦帰属する⁶⁴。そのうえで、営業者から匿名組合員に分配された利益が、営業者

⁶³ 石井＝鴻・前掲注 61) 98 頁，平出・前掲注 60) 332 頁参照。

⁶⁴ 宮武敏夫「匿名組合契約と税務」ジュリ 1255 号（2003 年）108 頁は、「匿名組合は納税主体の問題と混同されるが、納税主体の問題ではない。匿名組合は契約関係であって、納税主体を創造するのではない。納税主体である営業者が契約関係にある匿名組合員に対してなす利益配分が納税主体にとって費用として控除できる点に特色がある。」と説示する。

の段階で必要経費（営業者が個人の場合）又は損金（営業者が法人の場合）に算入されるものとされている（所得税基本通達 36・37 共-21 の 2，法人税基本通達 14-1-3）。これにより，営業者から匿名組合員に分配された利益については，結果として営業者の段階では課税されず，匿名組合員の段階で課税されるのみとなる（二重課税の排除）⁶⁵。

なお，ある事業体が稼得した所得について，一旦事業体に課税されるが，その事業体が所得を構成員に分配した限りで，分配された所得をその事業体の所得計算上の減算項目に算入する課税方式（支払配当損金算入方式ないし分配利益損金算入方式）は，一般に，

「ペイ・スルー」あるいは「ペイ・スルー課税」と呼ばれる⁶⁶。匿名組合は契約関係であるから，その納税義務の主体は事業体の実体ではなく営業者であるが，営業者の段階で一旦課税の対象とし，匿名組合契約上の利益分配請求権に基づき払い出した部分を営業者の下での課税の対象から除外する点で，ペイ・スルー型であると解されている⁶⁷。

もっとも，匿名組合員が法人の場合，益金又は損金に算入すべき金額は，現実の利益の分配又は損失の負担の有無を問わず，匿名組合契約により分配を受けるべき利益の額，又は分担すべき費用（損失）の額とされる（法人税基本通達 14-1-3）。匿名組合員が個人の場合についても，匿名組合による事業の損益計算上利益が生じた場合には，収益の現実の支払の有無にかかわらず，利益分配請求権に基づき確定した「収入すべき金額」が組合員の所得として課税される（所得税法 36 条 1 項，所得税基本通達 36・37 共-21）⁶⁸。この点，課税庁の解釈を示す「所得税基本通達は，利益分配の課税時期を明らかにしていない」との指摘⁶⁹があるが，匿名組合契約においては，匿名組合員が法人であるか個人であ

⁶⁵ 金子・前掲注 7) 153 頁，谷口勢津夫「匿名組合の課税問題－TKスキームに関する租税条約の解釈適用－」日税研論集 55 号（2004 年）150 頁参照。

⁶⁶ 金子・前掲注 1) 339 頁，高橋・前掲注 14) 71 頁，増井・前掲注 13) 13 頁，水野忠恒『大系租税法〔第 3 版〕』（中央経済社，2021 年）435 頁，渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂，2019 年）298 頁参照。

⁶⁷ 水野（忠）・前掲注 66) 435 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）119 頁参照。

⁶⁸ 「平成 17 年度税制改正及び有限責任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて（情報）」（個人課税課情報第 2 号平成 18 年 1 月 27 日国税庁個人課税課）「問 22」参照。

⁶⁹ 高橋・前掲注 14) 96 頁。たしかに，匿名組合の所得計算に関する課税庁の解釈を定めた所得税基本通達 36・37 共-21，36・37 共-21 の 2 は，「営業者から受ける」利益の分配という表現を用いるにとどまり，法人税基本通達 14-1-3 のような「現実に受ける」利益の分配と「受けるべき」利益の分配との区別を前提とした定めになっていないことから，この両者を含むものと解することも可能であるとする見解がある（谷口・前掲注 65) 180 頁参照）。この点について，淵・前掲注 7) 180 頁は，同通達の「利益の分配」という文言に着目し，現実の分配時課税と解する。他方，植松守雄「講座・所得税法の諸問題第 9 回－第 1 納税義務者・源泉徴収義務者（続 9）－」税経通信 42 巻 6 号（1987 年）39 頁は，同通達の取扱いにつき，匿名組合の営業について生じた利益，損失がその計算期末において当然に営業者と匿名組合員との間で配分されるとしているものと解する。また，金子・前掲注 7) 160 頁も，同通達は，匿名組合契約の定めるところにしたがって分配すべき利

るかにかかわらず、現実に利益の分配を受けなくても匿名組合員の利益分配請求権は成立し、費用も、現実に負担しなくても債務となると解される⁷⁰。そのため、匿名組合員が個人の場合に総収入金額又は必要経費に算入すべき金額も、実際の分配・負担の有無を問わず、匿名組合契約により分配を受けるべき利益又は負担すべき損失の額であると考えられている⁷¹。

第2節 航空機リース匿名組合事件

以上を踏まえ、匿名組合員が損益の分配を受けた所得の所得区分が争われた最高裁平成27年判決⁷²を確認する。

1 事案の概要

最高裁平成27年判決の事案（以下、本節において「本件」という。）の概要は、以下の通りである。

匿名組合契約（以下「本件匿名組合契約」という。）に基づき、匿名組合員A（原告）は、営業者（以下「本件営業者」という。）の航空機リース事業（以下「本件リース事業」という。）に出資をした。Aは、当該事業につき生じた損失のうち本件匿名組合契約に基づくAへの損失の分配として計上された金額（以下「本件計上金額」という。）を不動産所得に係る損失に該当するものとして所得税の確定申告（3年分）を行ったところ、所轄税務署長から、本件計上金額は不動産所得に係る損失に該当せず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処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けた。Aの訴訟承継人Xら（控訴人・上告人）⁷³はこれを不服とし、国Y（被告・被控訴人・被上告人）を相手に、当該各更正処分等の取消しを求めた。

第一審⁷⁴及び原審⁷⁵は、本件計上金額は不動産所得に係る所得に該当しない（本件計上金額をもって損益通算することはできない）として、Xらの請求を棄却すべきものとした。

2 争点

益の額を、営業者の各事業年度の所得計算上、必要経費ないし損金に算入する旨を定めたものであるとする。

⁷⁰ 金子・前掲注1) 555頁参照。

⁷¹ 金子・前掲注1) 555頁参照。

⁷² 最判平成27年6月12日・前掲注6)。

⁷³ 第一審における原告はAであったが、Aは控訴提起後に死亡したため、その相続人であるXらが訴訟を承継した。

⁷⁴ 東京地判平成22年11月18日税資260号順号11560。

⁷⁵ 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、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報63巻12号（2015年）122頁、増井良啓「判批」税研30巻4号（2014年）46頁等がある。

本件では、本件匿名組合契約に基づきAが分配を受けた利益又は損失の所得区分⁷⁶が争われた⁷⁷。

3 判旨

最高裁は、以下のように判示し、原審の判断を是認した。

「匿名組合員は、……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。」

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

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

「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。そして、本件匿名組合契約においてその出資がA自身の事業として行われていると認めるべき事情も
うかがわれな
いから、その所得は雑所得に該当するものというべきである。」

⁷⁶ ただし、本件で分配され所得区分が争われたのは損失であるところ、この点について最高裁は何も判示していない。酒井（貴）・前掲注6）（ジュリ臨増）198頁は、この点を指摘したうえで、民法674条から類推して、匿名組合の損失についても組合員に利益同様に分配されると解されるものとする。

⁷⁷ 上告審で受理された争点には、このほかに、国税通則法65条4項に定める「正当な理由」の有無があるが、この点については本論文では取り上げない。

4 検討—匿名組合員が分配を受ける利益の所得区分の考え方

匿名組合契約に基づく利益の分配（以下「利益分配」ということがある。）に係る所得区分については、学説上、大別して2つの議論のあり方が示されてきた。匿名組合の法的性質に基づく見解と、匿名組合員の法的地位に基づく見解である。

(1) 匿名組合の法的性質を基礎とする見解

匿名組合の法的性質に基づく議論としては、以下の見解がある。

金子宏名誉教授は、匿名組合における「利益の分配の所得分類の問題に統一的で首尾一貫した妥当な解決を与えるためには、基本に立ち返って、匿名組合の性質ないし法律関係に即した検討を行う必要がある」として、匿名組合員が分配を受ける利益の所得区分は、「原理的には事業所得に当たると解すべきである」と述べる⁷⁸。その理由としては、第1に、匿名組合と民法上の組合との法的類似性から、匿名組合員が受ける利益の分配の性質は「民法上の組合の場合に準じて解すべきである」こと、第2に、『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と考え、分配された利益は、分配前の性質をそのまま維持する应考虑すべきである⁷⁹。

これに対し、淵圭吾教授は、匿名組合員の出資が営業者に帰属すること（商法536条1項）、及び匿名組合員の負うリスクが原則として出資額を限度とする有限責任であること（同法536条4項、538条）から、匿名組合契約に基づき匿名組合員が得る所得は、「activeな所得（事業からの所得）」ではなく、あくまで「passiveな所得（資本からの所得）」であるとする。前者は「自ら事業活動を行なって得られる所得のこと」であり、後者は「他人の事業活動に財産を提供して得られる所得のこと」である。それゆえ、「匿名組合員は、営業者が行う事業の共同事業者ではなく、単なる出資者である」から、上記金子名誉教授の見解とは異なり、「営業者段階での事業の種類に基づく所得分類を匿名組合員が引き継ぐべきではない」と述べる⁸⁰。

これらの見解の結論の相違は、匿名組合契約による事業と、民法上の組合契約による共同事業との法的性質の異同をいかに捉えるかという点に因っているといえる。すなわち、前節1に述べた通り、匿名組合は、対外的には複数の組合員の共同事業ではなく、営業者の単独の事業である。その財産は営業者に帰属し、組合員は監視権（検査権）を有するのみで業務執行権を有さず、またその責任は原則として出資の範囲に限られるから、その組織・構造は、民法上の組合とは大いに異なる⁸¹。他方、匿名組合は、組合員が出資の義務を負い、利益分配請求権を有し、また特約がない限り損失分担義務を負い、さらに監視権

⁷⁸ 金子・前掲注7) 164頁参照。

⁷⁹ 金子・前掲注7) 165頁参照。

⁸⁰ 淵・前掲注7) 181頁参照。

⁸¹ 金子・前掲注7) 165頁参照。

を有する点で、民法上の組合と共通性を有する⁸²。上記各学説のうち、その趣旨として、前者に着目するのが瀧教授の見解であり、後者に着目するのが金子名誉教授の見解であると整理することができる。

(2) 匿名組合員の法的地位を基礎とする見解

他方、匿名組合と民法上の組合に制度上の相違があることを前提として、「匿名組合員が匿名組合から受ける所得は、共同事業組織の一員として受ける当該組合の所得の一部ともみられるし、一方では、匿名組合に対する出資に対するリターン、すなわち一種の資産所得としての性格を有するとも考えられ、その考え方いかんによって、匿名組合員が個人の場合には、その所得区分の判断、したがって、課税所得の計算に影響を及ぼすことになる」⁸³とする見解がある。匿名組合の法的性質を基礎とすると、匿名組合員が分配を受ける利益の所得区分の判断については、その解釈に前記のような議論があり得ることを示唆するものと解することができる。

ところで、匿名組合は、個別の契約によってその内容をかなり自由に構築できる。株式会社のようにフォーマット（制度設計）が厳格に法定されている組織形態とは異なる。増井良啓教授は、立法論的な立場からこの点を指摘し、匿名組合については、「契約に先んじて税制上、利害関係者の権利義務を想定し、それに応じた課税ルールを設ける必要がある」⁸⁴とする。

学説には、「典型的な匿名組合では匿名組合員は共同事業者というより単なる出資者・投資家とみる方が妥当であり、そうである限りその所得区分も、……匿名組合営業の内容とは遮断して、出資・投資の対価という側面から判断する方が合理的と考えられる〔傍点は筆者〕」⁸⁵とするものがある。上記の指摘に鑑みると、これは、個別の契約により非典型的な匿名組合契約が成立し得ることを想定し、典型的な契約関係についてのみ所得区分の判断に関する見解を示すものと考えられる。翻って、非典型的な匿名組合契約による契約関係の下では、匿名組合員が分配を受ける利益の所得区分は、匿名組合の事業体としての法的性質からのみでは判断し得ないと理解されているように思われる。

そこで、当該所得区分は、匿名組合員の法的地位に考慮して判断すべきであるとする見解が着目される。

酒井克彦教授は、匿名組合の該当性が問題となった判例・裁判例⁸⁶を概観し、次の2点を指摘する。第1に、判例の傾向として、営業者の業務に対する構成員の出資が単なる利

⁸² 金子・前掲注7) 165頁参照。

⁸³ 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）74頁。

⁸⁴ 増井・前掲注67) 120頁。

⁸⁵ 注解所得税法研究会・前掲注83) 82頁。

⁸⁶ 東京地判昭和32年7月26日・前掲注38)、東京地判昭和33年7月3日(民集)・前掲注38)、東京地判昭和33年7月3日(行裁例集)・前掲注38)、東京高判昭和36年7月12日・前掲注38)、最判昭和36年10月27日・前掲注38)、最判昭和37年10月2日・

殖のための投資に過ぎず、「事業内容に関心を持たず、事業に参加する意思もなかった」というような場合には、匿名組合に該当しないと判示されてきたこと、第2に、これらの判例・裁判例は、本人が営業者として直接匿名組合の業務に携わるのではなく、営業者の陰で実質的に「隠れている営業者」として営業者の業務に参加することを含意して匿名組合契約を解釈していると理解し得る点である⁸⁷。そのうえで、「匿名組合契約のうち、組合員が『隠れている営業者』として、営業者の業務内容について多大な関心を有し、かかる業務に実質的に関与し、関与に係る法的な権利を経由して業務に多大な影響を及ぼすような場合」とそれ以外の場合とで、匿名組合員が利益の分配を受ける所得の所得区分の考え方が異なると論じている⁸⁸。このように「隠れている営業者」が実質的に業務参加する態様は、「共同事業性」と言い換えることもできるとされる⁸⁹。要するに、匿名組合員が「隠れている営業者」としての地位を有する場合には、当該匿名組合の事業は税法上の共同事業性を有すると解し得ることがわかる。

(3) 最高裁の判断

本件の判旨は、匿名組合員が実質的な共同事業者としての地位を有するという例外的な事情のない限り、匿名組合員に分配された利益に係る所得は雑所得（ただし、その出資が匿名組合員自身の事業として行われている場合には、事業所得）に該当するとしている。所得税基本通達36・37共-21⁹⁰における課税庁の解釈と同趣旨の判断である。前記の議論に即していえば、匿名組合員が分配を受ける利益の所得区分は、匿名組合の法的性質では

前掲注38)。

⁸⁷ 酒井(克)・前掲注8)99頁参照。なお、「隠れている営業者」の文言は、東京地判昭和33年7月3日(民集)・前掲注38)が「いわゆる出資契約の当事者間において出資者が事業者の経営する事業にいわゆる隠れている営業者として参加する意思があるか〔傍点は筆者〕」という点から匿名組合契約を解釈しなければならないとして用いたものである。第一審の考えを維持したと考えられる同事件の上告審(最判昭和36年10月27日・前掲注38))は「隠れた事業者として事業に参加〔傍点は筆者〕」することが匿名組合の要件であるとする。東京地判昭和33年7月3日(行裁例集)・前掲注38),最判昭和37年10月2日・前掲注38)も同旨。

⁸⁸ 酒井(克)・前掲注8)111頁参照。

⁸⁹ 酒井(克)・前掲注8)101頁参照。

⁹⁰ 所得税基本通達36・37共-21は、平成17年12月26日付け課個2-39ほかにより改正された後のものである。改正前の旧通達では、当該所得は、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、営業者の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受ける場合は、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。平成17年の税制改正により民法上の組合契約について損益通算の特例規定(租税特別措置法41条の4の2)が設けられたのと併せて、匿名組合契約についても所得区分に関する解釈の見直しが行われ、平成17年通達改正により新通達が発出されたという経緯がある。なお、平成17年税制改正について、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頁参照。

なく、匿名組合員の法的地位を基礎として判断すべきであるとする最高裁の見解が示されたといえる。

前章に述べた通り、民法上の組合が営む事業が私法上の契約関係として共同事業であることと、事業への関与の態様からみて、税法上、各組合員が自らの事業として営む共同事業であることは、その意味を異にすると考えられる。そうであれば、民法上の組合契約が成立していることのみをもって、組合員が受けた利益の分配に係る所得が共同事業からの所得とは言い得ないことと同様、匿名組合の法構造から導かれる事業体としての性質のみをもって、匿名組合員が受けた利益の分配に係る所得の性質を判断することは困難と思われる。当該所得の所得区分を、匿名組合員の地位により判断するものとした最高裁の判示は、匿名組合の事業が税法上の共同事業性を有するか否かを考慮する点で、当該所得の性質に即した所得区分の判断を可能にしたものといえることができる。

第3節 共同事業者としての地位

もともと、匿名組合の事業が税法上の共同事業性を有するか否かを匿名組合員の地位により決ずるとして、「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」（以下「共同事業者としての地位」という。）の判断には問題が残される。最高裁平成27年判決は、匿名組合員が当該地位を有するものと認められる場合として、「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〔下線は筆者〕」を挙げる。商法上、匿名組合員には監視権（検査権）（商法539条）や契約解除権（同法540条）が付与されているところ、少なくとも、これらの商法上の権利のみでは、匿名組合員が共同事業者としての地位にあるというには足りないという黙示的な判断を示したものと解される⁹¹。しかし、この判示からは、いかなる事実があればそのような権限が付与されたことになるのか、また、何をもってその権限の行使とみるのかなど、当該地位に関する具体的な判断基準は明らかにされない⁹²。

他方、匿名組合員が共同事業者としての地位を有する場合があること、また、その場合には、当該匿名組合の事業は、税法上匿名組合員が自らの事業として営む共同事業であ

⁹¹ 同旨、田中（啓）・前掲注6）・112頁参照。

⁹² これに対し、本論文の題材とする東京地裁平成30年判決（東京地判平成30年1月23日・前掲注5）は、第1章1節4(1)に挙げた通り、事業から生じる利益の分配を受ける者が実質的に共同事業者としての地位を有すると認められるか否かは、「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」と判示した。佐藤（英）・前掲注5）6頁は、これらの具体的な考慮要素と判断方法を適切なものと評価する。ただし、木山・前掲注5）（上）153頁は、最高裁平成27年判決でされた議論が、匿名組合員ではない個人の所得にそのまま妥当するか十分な検証が必要であると指摘する。

る、と解されることが最高裁平成 27 年判決によって明示されたといえる。この点に着目すると、ある事業が税法上の共同事業性を有し、その事業を行う事業体が、共同事業者課税が適用されるべき事業体である、といい得るための要件を、当該地位の要件に求めることができると考えられる。

そこで、以下では、匿名組合員が共同事業者としての地位を有するというための要件から、共同事業者課税が適用されるべき事業体の要件を導出する。

1 出資と利益分配

商法 535 条は、匿名組合契約の成立要件として、匿名組合員による出資と営業者による利益分配の合意を定めている。まずは、これが税法上の共同事業性を有する事業においていかに位置付けられているかを確認する。

商法の学説によれば、出資に対して利益が配当されるとき、契約の全趣旨からみて、その関係が単なる元本の利用返還にとどまらず、ある程度の企業⁹³参加の実質がある場合、特に出資者に監視権を認めるものが匿名組合と解すべきとされる⁹⁴。翻って、出資とこれに対する利益分配が行われるという関係は、出資者が監視権を有し、事業に参加し得る地位にあるというために必要な最小限の条件であることがわかる。つまり、出資と利益分配の合意があることは、税法上の共同事業性の判断の対象となる事業の要件であるといえる。

この理解は、以下の通り、民法における共同事業の概念とも整合する。

学説では、民法上の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ことの 2 点についての合意が必要であるとされる⁹⁵。言い換えれば、共同に営む事業を決定することが組合の規約によって定めら

⁹³ 企業は本来経済学上の概念である。大隅健一郎『商法総則〔新版〕』（有斐閣、1978 年）36 頁は、実質的意義において「商法とは企業関係に特有な法規の総体である」と定義付けたうえで、企業について、「経済学においてもきわめて議論の多い概念であるが、それは一定の計画に従い継続的意図をもって営利行為を実現する独立の経済単位をいうものとなすことができる」と説示している。

⁹⁴ 西原・前掲注 61) 178 頁、鈴木（竹）・前掲注 60) 26 頁参照。ここで匿名組合との区別が問題とされているのは、消費貸借の特異な形態と見られる「共算的消費貸借」である。共算的消費貸借には、確定利息とともに、あるいは確定利息の代わりに、利益を配当するものもある。そのため、特にこの後者の場合には、匿名組合との区別が困難になると解され、このような区別の基準が論じられている（西原・前掲注 61) 178 頁、鈴木（竹）・前掲注 60) 26 頁参照）。

なお、最判昭和 36 年 10 月 27 日・前掲注 38) は、匿名組合契約においては「出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とするもの」として、こうした出資者の内心の意図が欠け、また、客観的にも借入金・利息の支払いを約したにすぎない場合には匿名組合とはいえないものと判示している。最判昭和 37 年 10 月 2 日・前掲注 38) も同旨。

⁹⁵ 我妻・前掲注 50) 774 頁参照。また、碓井・前掲注 9) 12 頁は、「所得税法において

れなければならない最小限の要素である⁹⁶。民法 667 条の文言では「出資」の点が前面に出されているが、この点が定まれば、すべての当事者は出資をなすべきことになり、その内容・時期などは、解釈によって補充される⁹⁷。また、すべての当事者が利益の分配を受けるべきことも推定される⁹⁸。要するに、民法上の組合が本来予定している共同事業の実態がある場合に、各当事者による出資と、これに対する利益の分配が行われることは自明のことと考えられている。

2 事業への関与の態様

次に、構成員による事業への関与の態様について検討する。

前章 2 節 4 (1) で触れた通り、民法上の組合において、共同の事業を営むといい得るためには、各当事者が組合の目的たる「事業の遂行に関与する」権利を持つ場合でなければならないとされる⁹⁹。しかし、組合員がこのような権利を有し、民法上の組合が営む事業が私法上の契約関係として共同事業であるといえる場合であっても、そのことのみをもって、税法上、当該事業が共同事業であるとはいいい得ないことは前章に述べた¹⁰⁰。したがって、匿名組合員が共同事業者としての地位を有する場合に付与されている「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」は、少なくとも、「事業の遂行に関与する」という程度を超えた、より強い権限であることがわかる。

これを踏まえたうえで、以下、本論文においては、最高裁平成 27 年判決にいう「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、そのような権限を行使し得る地位」を「事業の重要な意思決定に関与するなどの地位」と言い換える。

3 共同事業者としての地位と共同事業の要件

以上より、匿名組合員に認められ得る共同事業者としての地位とは、①匿名組合契約による出資と利益分配の合意を前提として、②組合事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有していることを指すものと理解できる。敷衍すれば、判例上、ある事業の構成員が共同事業者としての地位を有し、その事業が共同事業であるといいい得るための要件は、

も、この 2 点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認めてよいであろう」とする。

⁹⁶ 我妻・前掲注 50) 774 頁参照。

⁹⁷ 我妻・前掲注 50) 774 頁，加藤＝鈴木（禄）・前掲注 50) 41 頁〔福地〕参照。

⁹⁸ 我妻・前掲注 50) 774 頁参照。

⁹⁹ 我妻・前掲注 50) 772 頁，加藤＝鈴木（禄）・前掲注 50) 39 頁〔福地〕参照。

¹⁰⁰ なお、田中（啓）・前掲注 13) 9 頁は、最高裁平成 27 年判決が匿名組合契約に基づく利益の分配に係る所得区分につき匿名組合員であるかどうかではなく共同事業者としての地位が決定的であると判断したことを受け、民法上の組合の組合員であっても、当該地位が認められない限り共同事業者課税が行われないという解釈が示唆されることとなったと指摘する。

①当事者間に出資と利益分配の合意があり、かつ②構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有することであると解されていることがわかる。すなわち、共同事業者課税が適用されるべき事業体とは、権利義務の主体とならず、かつ全構成員がこれらの要件を充足して事業を行う事業体であるといえる。また、これらの要件は、組合契約等が締結されていない場合に、ある事業が実質的な共同事業であるというための要件とも言い換えることができる。

第4節 小括

本章では、匿名組合契約の性質と課税関係を整理したうえで、最高裁平成27年判決を分析し、共同事業者課税が適用されるべき事業体の要件を導出した。

最高裁平成27年判決は、匿名組員が受けた利益の分配に係る所得の所得区分について、匿名組合の法的性質ではなく、匿名組員の法的地位を基礎として判断するべきであるとする最高裁の見解を明らかにした。この判示は、匿名組合の事業が税法上の共同事業性を有するか否かを考慮する点で、当該所得の性質に即した所得区分の判断を可能にしたものといえる。

もっとも、匿名組合の事業が税法上の共同事業性を有するか否かを決する匿名組員の共同事業者としての地位に関しては、具体的な判断基準が明らかにされていないという問題が残る。しかし、匿名組員が共同事業者としての地位を有する場合があること、また、その場合には、当該匿名組合の事業は、税法上匿名組員が自らの事業として営む共同事業である、と解されることが最高裁平成27年判決によって明示された。これにより、ある事業が税法上の共同事業性を有し、その事業を行う事業体が、共同事業者課税が適用されるべき事業体である、といい得るための要件を、当該地位の要件に求めることができると考えられる。

そこで、匿名組員が共同事業者としての地位を有するというための要件を考察すると、匿名組員に認められ得る共同事業者としての地位とは、①匿名組合契約による出資と利益分配の合意を前提として、②組合事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有していることを指すものと理解できる。敷衍すれば、判例上、ある事業の構成員が共同事業者としての地位を有し、その事業が共同事業であるといえるための要件は、①当事者間に出資と利益分配の合意があり、かつ②構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有することであると解されていることがわかる。すなわち、共同事業者課税が適用されるべき事業体とは、権利義務の主体とならず、かつ全構成員がこれらの要件を充足して事業を行う事業体であるといえる。また、これらの要件は、組合契約等が締結されていない場合において、ある事業が実質的な共同事業であるというための要件とも言い換えることができる。

次章では、これを踏まえ、事業からの所得の帰属の観点から、実質的な共同事業体に生じ得る課税問題を検討する。

第4章 事業所得の帰属の判断から生じる問題

法人格を持たず権利義務の主体とならない事業体の下では、共同事業から生じた損益は、直接的に構成員に分配され、その時点で当該構成員に帰属することになる。前章では、このような共同事業者課税が適用されるべき事業体の要件を明らかにした。

これを踏まえ、本章では、事業からの所得の帰属の観点から、実質的な共同事業体に生じ得る課税問題を検討する。これにより、当該事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得に対する課税の解釈にあたり、考慮すべき点を抽出する。

第1節 事業所得の帰属の判断における事業主基準

1 実質所得者課税の原則

一般に、課税要件としての納税義務者と課税物件との結びつきのことを帰属という¹⁰¹。所得税及び法人税においては、納税義務者が所得を取得することにより帰属の関係が形成される¹⁰²。特に所得税においては、この帰属の問題が多く生じてきた¹⁰³。

所得税法12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」と規定している¹⁰⁴。これは、いわゆる実質所得者課税の原則を定めたものである¹⁰⁵が、その意義については、大別して2つの見解がある。

1つは、法律的帰属説といわれるものであり、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する考え方である¹⁰⁶。もう1つは、経済的帰属説といわれるものであり、課税物件の法

¹⁰¹ 金子・前掲注1) 180頁、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）70頁、谷口・前掲注35) 259頁参照。

¹⁰² 清永・前掲注101) 70頁参照。

¹⁰³ 広島高松江支判昭和34年3月20日行裁例集10巻3号427頁、東京高判平成2年4月20日判時1352号3頁、名古屋地判平成2年5月18日訟月37巻1号160頁、東京地判平成14年11月29日訟月49巻7号2017頁、名古屋地判平成17年9月29日判タ1256号81頁等。

¹⁰⁴ 法人税法11条、消費税法13条、地方税法24条の2の2、72条の2の3、294条の2の2にも同旨の規定がある。

¹⁰⁵ 金子・前掲注1) 182頁、清永・前掲注101) 70頁、水野（忠）・前掲注66) 367頁、谷口・前掲注35) 260頁参照。

¹⁰⁶ 金子・前掲注1) 182頁参照。たとえば、同族会社である不動産管理会社が収受した賃料がその役員に帰属するかどうか争われた名古屋高判平成9年10月23日税資229号140頁では、法律上課税物件が帰属する者にその経済的収益が帰属するのが当然であるとして、所得税法12条の規定は、課税物件の法律上の帰属について、その形式と実質が相違している場合について、実質に即して帰属を決定すべきであると解するのが相当であるとされた。その上告審である最判平成10年5月26日税資229号140頁も、これを支持している。

律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきであるとする考え方である¹⁰⁷。

経済的帰属説を支持する立場¹⁰⁸や、これを採用したものと解し得る裁判例¹⁰⁹も存在するが、判例・裁判例には、法律的帰属説を前提とする判断が多い¹¹⁰。学説では、主に法的安定性や予測可能性を保障するという見地から、法律的帰属説が通説とされる¹¹¹。

2 事業所得の帰属

(1) 法律的帰属説と経済的帰属説

事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他「対価を得て継続的に行なう事業」（所得税法施行令 63 条 12 号）から生ずる所得をいう（同法 27 条 1 項）。ここにいう事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことであると解される¹¹²。法令で禁止されている事業もこれに含まれる（同法 51 条 2 項、同法施行令 141 条 3 号）。事業所得は、一般に、資産勤労結合所得として性格付けられる¹¹³。

実質所得者課税の原則を定める所得税法 12 条は、「資産又は事業から生ずる収益」の帰属の判定について規定している。同条の解釈は、前記の通り法律的帰属説が通説とされるものの、このうち「事業から生ずる収益」は資産勤労結合所得の性格を有し、具体的な事業における資産と勤労との比重に様々な場合があり得るゆえ、収益の法律的帰属が明確とはいえない場合がある¹¹⁴。そこで、事業所得の帰属については、法律的帰属説と経済的

¹⁰⁷ 金子・前掲注 1) 182 頁参照。

¹⁰⁸ 経済的帰属説を支持するとみられる見解として、田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、1990 年）449 頁、吉良実『所得課税法の論点〔第 2 版〕』（中央経済社、1984 年）181 頁、木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998 年）166 頁等がある。

¹⁰⁹ 千葉地判昭和 45 年 12 月 25 日訟月 17 卷 4 号 669 頁、山口地判昭和 46 年 6 月 28 日訟月 17 卷 10 号 1671 頁等。

¹¹⁰ 最判昭和 48 年 4 月 26 日民集 27 卷 3 号 629 頁、熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁、東京高判平成 2 年 12 月 12 日税資 181 号 867 頁、大阪地判令和元年 12 月 5 日税資 269 号順号 13352 等。

¹¹¹ 佐藤（英）・前掲注 35) 299 頁、谷口・前掲注 35) 262 頁、水野（忠）・前掲注 66) 369 頁参照。法律的帰属説を支持する見解として、金子・前掲注 1) 182 頁、清永・前掲注 101) 72 頁、中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』（ぎょうせい、1977 年）130 頁〔中川一郎執筆部分〕、北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社、2009 年）29 頁〔北野弘久執筆部分〕、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 卷 2 号（1972 年）50 頁等がある。

¹¹² 金子・前掲注 1) 243 頁参照。同旨、最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁。

¹¹³ 金子・前掲注 1) 221 頁、佐藤（英）・前掲注 35) 48 頁、谷口・前掲注 35) 285 頁参照。

¹¹⁴ たとえば、農地所有者は親であるが、農業に従事しているのは子供であるという場合や、飲食店で食品衛生法の許可を得ている名義人は夫であるが、同店で働いているのは妻であるという場合である（水野（忠）・前掲注 66) 369 頁参照）。

帰属説のいずれが当てはまるかが問題となる。学説には、たとえば、私法上の真実の取引主体に事業所得が帰属するという見解¹¹⁵や、所得が経済的に把握できることからすれば経済的帰属説が妥当であるが、法律的帰属説と経済的帰属説が異なるのは不法所得の場合に限られ、法律的帰属説は経済的帰属説における法的局面を説明するものであるとする見解¹¹⁶がみられる。

(2) 事業主基準

このような議論を背景として、裁判例では、複数人で共同して事業を行っている場合に、全員が事業主となり所得が分散して帰属するか、1人だけが事業主となり所得が集中して帰属するかが多く争われる。

東京高裁平成3年6月6日判決（いわゆる「歯科医師親子共同経営事件」）¹¹⁷では、父親であるX（原告・控訴人）が単独で経営していた歯科医院にその子Aが加わった事案において、当該医院経営の事業主がXのみか、それともXとAの両者であるかが争われた。裁判所は、「親子が相互に協力して一個の事業を営んでいる場合における所得の帰属者が誰であるかは、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」であるとしたうえで、事実を総合考慮すると、「医院の経営に支配的影響力を有しているのはXであると認定するのが相当である」とする。「したがって、……XとAの診療方法及び患者が別であり、いずれの診療による収入か区別することも可能であるとしても、Xが医院の経営主体である以上、その経営による本件収入は、Xに帰するものというべきである」と判示した。

このような、事業の経営主体（事業主）に事業からの所得が帰属するという、いわゆる事業主基準は、判例・課税実務において伝統的に採用されてきた考え方である¹¹⁸。しかし、いかなる者が事業主（当該事業を業として営んでいる者¹¹⁹）に該当するののかについ

¹¹⁵ 谷口・前掲注35) 263頁。

¹¹⁶ 田中（晶）・前掲注4) 113頁。同122頁は、事業の損益が事業に関する法的権利義務を媒介にして集合・収斂する者が事業所得の帰属者であると論じる。

¹¹⁷ 東京高判平成3年6月6日・前掲注3)。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」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝瀧圭吾編『租税判例百選〔第7版〕』（有斐閣、2021年）58頁等がある。

¹¹⁸ 名古屋高判昭和35年4月15日・前掲注3)、東京高判昭和35年9月28日・前掲注3)、最判昭和37年3月16日・前掲注3)等。杉村章三郎＝村山達雄＝野村次夫『所得税法（税法学大系I）』（大蔵出版、1953年）55頁は、「事業の所得が何人の所得であるかについては、必ずしも、事業の用に供する資産の所有者若しくは賃貸権者、免許可名義者若しくはその他の事業の取引名義者、その事業に従事する形式等にとらわれることなく、その実質的に事業を営んでいるものが何人であるかにより、これを判定する。例えば、妻が酒類販売の名義人であっても実体は夫が経営を行っているときは夫が所得者として課税される。」と説示する。

¹¹⁹ 最判昭和37年3月16日・前掲注3)。

では、一般的な規範は定立されておらず、様々な事情を総合考慮して、直接、事業主を認定するアプローチ（以下「直接認定アプローチ」¹²⁰という。）を採るものが大半である¹²¹。たとえば、風俗店の事業に係る所得の帰属が争われた名古屋高裁平成18年12月6日判決¹²²では、第一審判決¹²³を引用し、「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」と判示されている。

第2節 直接認定アプローチと組合契約アプローチ

1 組合契約アプローチの出現

事業主基準の下で直接認定アプローチが用いられたこれらの裁判例において、取引や資産などにつき、その法律関係は詳細に説明されていない。この理由については、事業所得が様々な取引や要素の結節点に生じた損益であることから、法律関係が多岐に渡るため説明を省いているとする見解がある¹²⁴。この見解からすれば、法律関係が説明されていないことのみをもって、直ちに当事者の法律関係が配慮されていないとはいいい得ない。しかし、当事者の法律関係を精査していないようにみえることに批判的な立場からは、直接認定アプローチの判断の危うさが指摘される¹²⁵。

他方、近年の事例においては、民法上の組合の成立を認定することで所得の帰属を判定する新たなアプローチ（以下「組合契約アプローチ」¹²⁶という。）がみられる。

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。）¹²⁷は、R水産の屋号で牡蠣養殖販売業（以下、本節において「本件事業」という。）を営む個人X（原告）が、本件事業を兄Aとの共同事業として所得税及び消費税の確定申告を行ったところ、所轄税務署長Y（被告）から、本件事業はXの単独の事業であるなどとして更正処

¹²⁰ 田中（晶）・前掲注4）116頁。

¹²¹ 田中（晶）・前掲注4）115頁参照。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・前掲注3）、広島高判昭和50年6月27日・前掲注40）、東京高判昭和57年9月27日税資132号1491頁、東京高判平成3年6月6日・前掲注3）、最判平成4年4月28日税資189号401頁等。

¹²² 名古屋高判平成18年12月6日税資256号順号10596。

¹²³ 名古屋地判平成17年11月24日判タ1204号114頁。評釈等として、出村仁志「裁判例にみる所得の帰属の認定」税大ジャーナル21号（2013年）103頁等がある。

¹²⁴ 高橋・前掲注117）59頁参照。

¹²⁵ 田中（晶）・前掲注4）116頁参照。

¹²⁶ 田中（晶）・前掲注4）116頁。

¹²⁷ 広島地判平成19年5月9日・前掲注38）。

分及び重加算税賦課決定処分を受けた事案である。Xは、本件事業は組合類似の契約による共同事業であるなどと主張した。

これを受けた裁判所は、民法 667 条 1 項にいう組合契約につき、「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。そして、『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。」とした。そのうえで、認定事実から、出資の合意と「事業の遂行に関与しうる権利」の実態をそれぞれ認定し、「R水産の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R水産は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」と判示した。

2 組合契約アプローチの妥当性

(1) 課税判断の基礎としての共同事業体の認定

以上の通り、組合契約アプローチは、民法上の組合の成立を認定することで所得の帰属を判定する。このように民法上の組合が存在するか否かという議論があり得るのは¹²⁸、組合という共同事業体を通じて稼得された損益であれば、共同事業者である組合員の所得としてパス・スルー課税が適用されるためであるといえる¹²⁹。すなわち、権利義務の主体とならない事業体の下では、共同事業からの所得は直接各当事者に分割されて帰属する、という共同事業者課税の理論が議論の根底にあると考えられる。組合契約アプローチは、共同事業者課税の適用の対象となる共同事業体の存在を切り出すために、組合契約の成立を認定する。これにより、その事業における所得の帰属、性質及び認識時点の判定を、共同事業体としての法構造に依存させて体系的に決することを可能にしている。

しかし、第2章に述べた通り、民法上の組合契約が成立していることは、事業への関与の態様からみて、税法上、必ずしも各当事者が自らの事業として営む共同事業であることを意味しないと考えられる。組合契約アプローチは、実際には組合契約が締結されていないにもかかわらず、税法上の共同事業性ではなく、民法上の組合契約の成立をみて、当事者間の経済活動に組合契約の規律をあてはめて共同事業者課税を適用する。すなわち、税

¹²⁸ 東京地判昭和 54 年 10 月 9 日・前掲注 38)、東京高判昭和 60 年 2 月 28 日・前掲注 38)、名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日・前掲注 20)、広島地判平成 19 年 5 月 9 日・前掲注 38) 等。

¹²⁹ 田中(晶)・前掲注 4) 117 頁は、広島地判平成 19 年 5 月 9 日・前掲注 38) において「組合契約の成立の是非が争点となったのは、『組合契約に該当すれば所得は分割される』という考え方が前提となっていたから」とであると考察する。

法の観点から共同事業者課税が適用されるべきと心得る事業体を、正確に切り出せていないことに問題があるといえる。

もつとも、共同事業体を切り出す場合に、①出資と利益分配の合意、及び②構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有していることをそれぞれに認定し、共同事業者課税が適用されるべき事業体の成立を直接に判定するとなれば、前述の直接認定アプローチに指摘される判断の危うさから示唆されるように、事実認定の判断基準が問題となり得る。とりわけ、②の要素は抽象的であり、前章に述べた通り、いかなる事実があればそのような地位を有していたといえるかという具体的な判断基準が定立されていない。そのため、その判断には相当の煩雑さが伴うことが想定されよう。そうすると、課税上、共同事業であることが否定され得ない事業体である組合契約の成立を認定し、これを經由して事業主を判定する組合契約アプローチは、現行の課税実務の下で納税者の法的安定性と予測可能性を保護するという観点に鑑みれば、必ずしも否定されるべき課税方法ではないとも考えられる¹³⁰。

(2) 不明瞭な契約関係の取扱い

ところが、組合契約アプローチは、当事者間に締結された契約が組合契約に該当するか否かを明示的な契約内容から判断するものではなく、当事者間の経済活動の実態を考慮して黙示的な組合契約の成立を認定し、その組合契約に基づく共同事業体としての法構造を課税判断の前提とする。そこには、当事者間の元々の契約関係の不明瞭さが、組合契約の認定により捨象されていることが指摘できる。つまり、元々は損益の分配が明確に予定されず、当事者の一方による単独の収支計算の下において事業が営まれていた可能性が課税上考慮されない。この点は、納税者の予測可能性の保護という観点において、むしろ疑義を生じさせる。

また、私法関係を規律する民法は、実際に行われる当事者間の合意の内容が不明瞭・不完全であることが多いことを認識し¹³¹、それを明確・完全にするために典型契約制度を採用する措置をとっている¹³²。したがって、典型契約が締結されている限り、それが不明瞭・不完全であっても、そこに生じる法律効果は明瞭に認められるものといえる¹³³。翻って、典型契約が締結されておらず、当事者間の契約関係が不明瞭・不完全である場合

¹³⁰ 田中（晶）・前掲注4）118頁は、「組合契約アプローチの出現は、『事業主』とは何かという点について、依るべき規範なく事案の総合考量により所得の帰属を決定してきた伝統的な直接認定アプローチに関する判断の危うさに対して、一定の判断枠組みを与える試みとして評価できるものと考えられる」とする。

¹³¹ 田中（晶）・前掲注4）124頁参照。

¹³² 我妻榮『債権各論 上巻』（岩波書店、1954年）47頁参照。

¹³³ 民法について、「当事者の合意が不明瞭・不完全であることを理由に法律関係も曖昧になるという理解はしていないものと思われる」とするものとして、田中（晶）・前掲注4）124頁。

には、私法上、その契約関係に明瞭な法律効果は認められないということである。組合契約アプローチの出現は、このような場合に、当事者間の経済活動の実態から組合という共同事業体を認定し、当事者間の元々の契約関係の不明瞭さを捨象する課税方法があり得ることを示している。他方、法律効果の前提といえる契約関係に関して、その不明瞭さを捨象することの妥当性については根拠が示されていない。

第3節 事業体の認定による合意の確度の捨象

前述の通り、事業からの所得が帰属する事業主を判定するために、組合契約アプローチのように、当事者間の経済活動の実態から共同事業体を認定する方法があり得る。共同事業であることが認められれば、その事業体としての法構造に基づく共同事業者課税の適用により、事業からの所得は直接各当事者に帰属するといえるためである。この場合に、当事者間の元々の契約関係の不明瞭さが捨象されることを前節で指摘した。

複数の当事者が関わる事業において、損益の分配に係る金額や分配時期について当事者間であらかじめ具体的に合意されている場合には、損益の分配が将来実現する確実性が高いといえる。反対に、これらが明確にされていない場合には、その分配が実現する確実性は乏しくなると考えられる。このような、合意の明確性ないし具体性を「合意の確度」と呼ぶこととすると、課税上、当事者間の元々の契約関係の不明瞭さが捨象されることは、要するに、損益の分配に関する合意の確度が捨象されることである。また、ある事業体の下で損益の分配に関する合意の確度が課税上考慮されるか否かは、個人構成員の立場から見れば、事業から損益が得られたその時点で、直接自らの所得（又は損失）として課税されるべきといえたか否かという、所得の認識時点及び計上時期の問題である¹³⁴。したがって、経済活動の実態から共同事業体を認定することによりこの問題が捨象されると、個人構成員における所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する可能性がある。

そうすると、実質的な共同事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得に対する課税の解釈は、この問題を考慮したものでなければならない。具体的には、当該所得について、所得税法の基本的な解釈から導かれる認識時点を考察し、共同事業体としての法構造に基づく共同事業者課税の考え方との整合性を明らかにする必要がある。

第4節 小括

¹³⁴ 谷口・前掲注35) 260頁は、所得の計上時期の問題を、課税要件としての課税標準の中で扱われる所得の年度帰属の問題であるとしたうえで、「所得が誰に帰属するかの判定は、その者にいつ帰属するかの判定と相俟って初めて、課税要件としての納税義務者と課税物件との結びつき、という意味での帰属の関係について、その存否の判定を完結的に可能にするから、所得の人的帰属と所得の年度帰属は相互に密接に関連している」と説示する。

本章では、事業からの所得の帰属の観点から、実質的な共同事業体に生じ得る課税問題を検討した。

事業主を判定する方法として従来から用いられる直接認定アプローチは、当事者の法律関係を精査していないようにもみえることから、その判断の危うさが指摘されている。これに対し、近年の事例においては、組合契約アプローチがみられる。

組合契約アプローチは、権利義務の主体とならない事業体の下では、共同事業からの所得は直接各当事者に分割されて帰属する、という共同事業者課税の理論を前提とする。このように組合契約の成立を認定することは、その事業における所得の帰属、性質及び認識時点の判定を、組合という共同事業体としての法構造に依存させて体系的に決することを意味している。

しかし、民法上の組合契約が成立していることは、事業への関与の態様からみて、税法上、必ずしも各当事者が自らの事業として営む共同事業であることを意味しないと考えられる。組合契約アプローチは、税法の観点から共同事業者課税が適用されるべきといえる事業体を、正確に切り出せていない点に問題があるといえる。もっとも、納税者の法的安定性と予測可能性を保護するという観点に鑑みれば、組合契約アプローチは、課税上、共同事業であることが否定され得ない事業体である組合契約の成立に依拠する点で、必ずしも否定されるべき課税方法ではないとも考えられる。ところが、組合契約アプローチは、当事者間の経済活動の実態から組合という共同事業体を認定することで、その元々の契約関係の不明瞭さを捨象する。この点は、納税者の予測可能性の保護という観点において、むしろ疑義を生じさせる。

課税上、当事者間の元々の契約関係の不明瞭さが捨象されることは、要するに、損益の分配に関する合意の確度が捨象されることである。また、ある事業体の下で損益の分配に関する合意の確度が課税上考慮されるか否かは、個人構成員の立場から見れば、事業から損益が得られたその時点で、直接自らの所得（又は損失）として課税されるべきといえたか否かという、所得の認識時点及び計上時期の問題である。したがって、経済活動の実態から共同事業体を認定することによりこの問題が捨象されると、個人構成員における所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する可能性がある。

そうすると、実質的な共同事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得に対する課税の解釈は、この問題を考慮したものでなければならない。

そこで、次章では、まず、当該所得について、所得税法の基本的な解釈から導かれる認識時点を考察し、共同事業体としての法構造に基づく共同事業者課税の考え方との整合性を明らかにする。

第5章 事業体の構造と所得税法

本章では、実質的な共同事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得について、所得税法の基本的な解釈から導かれる認識時点を考察し、共同事業体としての法構造に基づく共同事業者課税の考え方との整合性を明らかにする。そのうえで、当該所得に対する課税の解釈について検討する。

第1節 損益の分配に係る所得の認識時点の問題

1 所得税法 36 条

所得の認識時点の問題については、現実の収入の時点を基準とする考え方（現金主義）と、現実の収入がなくても所得が発生した時点を基準とする考え方（発生主義）とがあり、さらに発生主義のなかにも、どの時点で所得が発生したと見るべきかについて種々の考え方がある¹³⁵。この点につき、所得税法 36 条 1 項は、各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする旨定めている。ここにいう「収入すべき金額」とは、実現した収益、すなわちまだ収入がなくても「収入すべき権利の確定した金額」のことであり、この規定は広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用したものである、と一般に解されている¹³⁶。

権利確定主義の内容は非常に多義的であり、一義的明確に定まっているわけではない¹³⁷が、最高裁昭和 53 年 2 月 24 日判決（いわゆる「賃料増額請求事件」。以下「最高裁昭和 53 年判決」という。）¹³⁸の調査官解説が、権利確定主義について、「権利の確定」とは「権利の『発生』と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が

¹³⁵ 金子・前掲注 1) 316 頁参照。

¹³⁶ 金子・前掲注 1) 317 頁、清永・前掲注 101) 100 頁参照。また、権利確定主義の採用が判例理論上確立されていることを推知させる判例として、最決昭和 40 年 9 月 8 日・前掲注 33)、最判昭和 49 年 3 月 8 日・前掲注 33)、最判昭和 53 年 2 月 24 日・前掲注 33)、最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。

¹³⁷ 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信 20 卷 11 号 (1965 年) 88 頁参照。

¹³⁸ 最判昭和 53 年 2 月 24 日・前掲注 33)。判例解説として、越山安久「判解」ジュリ 664 号 (1978 年) 91 頁、同「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 53 年度 (1982 年) 22 頁。判例評釈として、一高龍司「判批」水野忠恒＝中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選 [第 5 版]』(有斐閣, 2011 年) 122 頁、植松守雄「判批」金子宏＝水野忠恒＝中里実編『租税判例百選 [第 3 版]』(有斐閣, 1992 年) 92 頁、碓井光明「判批」判時 896 号 (1978 年) 134 頁、同「判批」金子宏編『租税判例百選 [第 2 版]』(有斐閣, 1983 年) 100 頁、箕康生「判批」法律のひろば 32 卷 1 号 (1979 年) 76 頁、北武雄「判批」税経通信 33 卷 14 号 (1978 年) 134 頁、仲江利政「判批」判タ 29 卷 14 号 (1978 年) 86 頁、中里実「判批」法学協会雑誌 96 卷 11 号 (1979 年) 129 頁、藤浦照生「判批」昭和 53 年行政関係判例解説 (1979 年) 232 頁、宮谷俊胤「判批」民商法雑誌 80 卷 2 号 (1979 年) 55 頁、山本直毅「判批」税 72 卷 12 号 (2017 年) 62 頁、渡辺徹也「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝渕圭吾編『租税判例百選 [第 7 版]』(有斐閣, 2021 年) 132 頁等がある。

増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味する」¹³⁹とまとめている。学説¹⁴⁰からも示唆されていたこのような見方は、「収入実現の蓋然性（権利実現の可能性）を客観的に認識することができるようになった時点において『権利の確定』とみる見方」¹⁴¹として整理されている。

法律関係は観念上のものであり、直接に認識することはできない。しかし、裁判制度が整備されているわが国においては、法的権利義務関係に基づいて財貨の帰属・移転が決定され、国家権力による強制手段を通じた権利義務の具体化が担保されている¹⁴²。したがって、法律関係を認識することは、終局的には当該法律関係を形成する各種の法律要件に該当する具体的事実を認識することである¹⁴³。このように考えると、「権利の確定」という法律関係に直結する事実の問題としての可能性の検証として、上記の「収入実現の蓋然性」に着目する見解を支持することができる。

そこで、以下では、実質的な共同事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得につき、所得税法 36 条の解釈による認識時点の判断として、収入実現の蓋然性の客観的認識の時点を考察する。

2 損益の分配に係る収入実現の蓋然性の客観的認識時点

(1) 裁判例からの示唆

後述する佐藤英明教授の先行研究（以下「佐藤論文」という。）が指摘するように、これまで、ある経済活動の共同事業性が否定されてきた複数の裁判例において、裁判所は、共同事業的な要素を認めたとしても、損益の分配が確定しないケースについては、その所得を 1 人の事業主に帰属するものとして課税すると判示してきた¹⁴⁴。これらの事例を俯瞰すると、いずれも実際に損益の分配としての支払が行われておらず、その分配額が明確に定められてもいないという特徴がある。

¹³⁹ 越山・前掲注 138) (最判解) 26 頁。

¹⁴⁰ 清永・前掲注 137) 88 頁。同 94 頁は、権利発生主義と権利確定主義とを区別して論じることが有効であるとする。すなわち、契約が成立して代金債権等が発生したときを基準とするものを権利発生主義とし、それ以後一定の事情が生じて権利の実現の可能性が増大したときを基準とするものを権利確定主義とする。

¹⁴¹ 田中晶国「所得の年度帰属—収入実現の蓋然性とその客観的認識—」税法学 579 号 (2018 年) 107 頁。なお、「収入実現の蓋然性」に関する判例理論を推知させる判例として、最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁。同判決では、履行期が到来した未収の利息債権が収入金額に該当するのは、「収入実現の可能性が高度であると認められるから」であり、「これに対し、」制限超過利息には「収入実現の蓋然性があるものということとはできない」から収入金額に該当しないと判示された。

¹⁴² 田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属—権利確定主義と管理支配基準の連接—」法政研究 84 卷 2 号 (2017 年) 245 頁参照。

¹⁴³ 田中 (晶)・前掲注 141) 110 頁参照。

¹⁴⁴ 東京地判昭和 48 年 2 月 27 日・前掲注 40)、津地判昭和 49 年 7 月 2 日・前掲注 40) 等。

しかし、これらの事例のなかには、構成員から事業主（営業者）への請求が私法上なされ得ることを念頭に置いたものが見られる¹⁴⁵。たとえば、津地裁昭和49年7月2日判決¹⁴⁶では、将来的に兄弟間で「いわゆる財産分け」について暗黙の了解事項としていた形跡に言及されている。また、広島高裁昭和41年12月9日判決¹⁴⁷でも、本件の事業が兄弟姉妹の共同事業であるが、課税上は対外的にすべての取引等の名義人であった長兄Xに所得が帰属したものと判断するなかで、「他の兄弟はXに対し利益を分配せよとの請求権を有する」と判示されている。同判決の民事第一審判決¹⁴⁸でも、課税上の所得の帰属の問題と、「兄弟姉妹の間での相互に利益の分配を請求できるかどうかの問題は、別個の事柄である」とされている。すなわち、所得が各当事者に直接分割されて帰属しない場合であっても、事業主とされた者（営業者）以外の当事者（構成員）が利益の分配を請求する権利を有する可能性に言及されている。

このように、共同事業性が否認された事例においても、構成員が利益分配請求権を有し、その行使による利益の分配としての支払が後に実際になされ得ることが示唆されている。しかし、この時点で構成員に「収入すべき金額」は認識されていない。

（2）判例理論との整合

裁判所のこのような判断は、以下の通り、前述の最高裁昭和53年判決から推知される判例理論により、正当といえることができる。

最高裁昭和53年判決は、「賃料増額請求にかかる増額賃料債権については、それが賃借人により争われた場合には、原則として、右債権の存在を認める裁判が確定した時にその権利が確定するものと解するのが相当である。けだし、賃料増額の効力は賃料増額請求の意思表示が相手方に到達した時に客観的に相当な額において生ずるものであるが、賃借人がそれを争った場合には、増額賃料債権の存在を認める裁判が確定するまでは増額すべき事情があるかどうか、客観的に相当な賃料額がどれほどであるかを正確に判断することは困難であり、したがって、賃貸人である納税者に増額賃料に関し確定申告及び納税を強いることは相当でなく、課税庁に独自の立場でその認定をさせることも相当ではないからである。」と判示する。賃料増額請求権は形成権であるから、賃料増額の意思表示と賃貸期間の経過によって、「権利の確定」は認められるとも思える¹⁴⁹。しかし、最高裁は、紛争の存在を理由に、その権利の確定時期を裁判の確定時期まで遅らせている。ここでの最高裁には、増額賃料債権のように権利は発生しており観念上権利行使可能であっても、現実

¹⁴⁵ 佐藤（英）・前掲注11）45頁参照。

¹⁴⁶ 津地判昭和49年7月2日・前掲注40）。

¹⁴⁷ 広島高判昭和41年12月9日高裁刑集19巻6号810頁。

¹⁴⁸ 広島地判昭和43年12月24日訟月15巻2号209頁。評釈として、北野弘久「判批」シュトイエル99号（1970年）22頁、中川昌泰「判批」税経通信33巻14号（1978年）46頁等がある。

¹⁴⁹ 田中（晶）・前掲注141）115頁参照。

にはその行使に確実性が乏しい場合に、暫定的な納税を納税者に強いることは、「相当」でないとする価値判断がある¹⁵⁰。このことから、少なくとも、判例理論として、権利が既に「発生」している場合であっても、紛争中の増額賃料債権と同程度の不確実性を帯びている場合には、権利の確定はない、という考え方をみてとれる¹⁵¹。

したがって、少なくとも、客観的に相当な収入金額や収益を判断することが困難である場合には、収入実現の蓋然性が認められないことから、収入すべき権利の確定はなく、所得は認識されないといえる。そもそも、客観的に正しい税額を発見する決定的地位を納税者に第一次的に付与している申告納税制度¹⁵²の下では、収入額が確定しておらずその見積りが困難であるにもかかわらず、納税者による申告に基づく納税を強いることは、納税者にとって酷である¹⁵³。またそれ以上に、課税庁にとっても、課税処分的前提となる課税要件事実の認定ができないという点で、課税処分が行えないという決定的な問題がある¹⁵⁴。

3 所得の認識時点の矛盾

以上より、所得税法 36 条を基本とする解釈によれば、実質的な共同事業体の下では、損益の分配に係る所得につき個人構成員が収入すべき権利の確定時点は、損益の分配に係る金額や内容に関する当事者間の具体的な合意に基づいて、その実現が客観的に認められた時点であるといえる。

そのため、当事者間の損益の分配に関する合意が確度の低い不明瞭なものである場合には、個人構成員における当該所得は、実際に損益の分配として金員などの収受が行われた時点（正確には、具体的に合意されたと認められる時点）で、収入実現の蓋然性の客観的認識による権利の確定があったものとして、一時に認識されるべきであると考えられる。これより前の時点においては、構成員が実質的に有する利益分配請求権は行使につき相当の不確実性を帯びており、構成員に分配されるべき金額や内容を、客観的に認識することも合理的に見積ることも困難であることから、収入すべき権利の確定は認められないといえるためである。

しかし、このような解釈には、共同事業体としての法構造との関係において無視し得ない矛盾が生じている。実質的な共同事業体も、権利義務の主体とならない共同事業体であ

¹⁵⁰ 田中（晶）・前掲注 141）115 頁参照。

¹⁵¹ 田中（晶）・前掲注 141）116 頁参照。

¹⁵² 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号（1994 年）17 頁参照。

¹⁵³ 倉見智亮「所得課税における課税適状要件としての収入額確定の要否」西南学院大学法学論集 47 卷 2・3 号（2015 年）281 頁参照。

¹⁵⁴ 田中（晶）・前掲注 141）115 頁参照。また、債権額をめぐる紛争が生じている場合について、納税者が申告すべき所得金額を正確に認識できないなかで見込みによる申告を納税者に強制することを問題視する見解として、田中治「事業所得における収入金額の年度帰属」税務事例研究 29 号（1996 年）47 頁。

る以上、通常は、共同事業者課税の適用の対象であると解さざるを得ない。すなわち、事業からの所得は直接各当事者に帰属することになる。この事業体としての法構造から考えると、個人構成員においては、事業から損益が得られたその時点で、分配を受ける損益について直接自らの所得（又は損失）として課税されなければならない。

このように見ていくと、実質的な共同事業体に対し、通常共同事業体としての法構造に依存した課税判断を行えば、損益の分配に係る所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する可能性があることがわかる。前章で指摘した通り、これは、共同事業者課税の理論によって当事者間の損益の分配に関する合意の確度が捨象されるためである。

したがって、実質的な共同事業体の下で個人構成員が分配を受けた損益に対する所得課税については、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ当事者間の損益の分配に関する合意の確度を課税上考慮することができる、新たな解釈が必要であると考えられる。

第2節 内的組合の概念と事業の範囲による解決の方向性

1 利益分配の解釈における内的組合構成説

そこで、この問題に対処し得る考え方の方向性について、佐藤論文から示唆を得る。佐藤論文は、損益の分配割合が確定しないために共同事業と認められなかった事案を対象として、事業主とされた者以外の者に後に利益の分配がなされた場合の所得税の課税関係を、講学上の内的組合という構成により解決する方向性（以下「内的組合構成説」という。）を提言している¹⁵⁵。

(1) 内的組合の成立と法律関係

まず、内的組合の概念について整理する。

民法上の典型的な組合は、対外的な関係に組合が現れることから「外的組合」と呼ばれる。組合員全員が第三者との契約の当事者となる場合、あるいは、組合員全員の代理人（業務執行組合員）が（代理人として）契約の当事者となる場合がこれに当たる¹⁵⁶。これに対し、第三者からみて組合が当事者として現れない場合を「内的組合」という¹⁵⁷。組合契約に基づいて出資された組合財産（合手財産）が形成されているが、対外的には業務執行組合員が自己の名で（本人として）法律行為を行う場合がこれに当たる¹⁵⁸。

¹⁵⁵ 佐藤（英）・前掲注11）46頁参照。

¹⁵⁶ 北居功＝高田晴仁編著『民法とつながる商法総則・商行為法〔第2版〕』（商事法務、2018年）303頁〔高田晴仁執筆部分〕参照。

¹⁵⁷ 我妻・前掲注50）768頁、加藤＝鈴木（禄）・前掲注50）16頁〔福地〕、北居＝高田・前掲注156）303頁〔高田〕参照。

¹⁵⁸ 我妻・前掲注50）793頁、北居＝高田・前掲注156）303頁〔高田〕参照。

数人の者が共同して1つの事業を営む点は、外的組合と内的組合とで共通であるが、そのための手段として財産を合有し、対外的法律行為を全員の名で行うという外的組合の持つ特色は、内的組合にはない¹⁵⁹。内的組合のように対外的法律行為がすべて1人の名で行われる場合には、組合の財産もその者の単独所有とされなければならない¹⁶⁰。なぜなら、対外的法律行為の法的効果は行為者のみに帰属するから、財産が合有となっていては、債務の引当てとならない不都合な効果となるためである。もっとも、その財産の個人的帰属は、対外的責任の負担に適応する形態であれば足りるのであり、内部関係では、その財産が共有であるか合有であるかを問わない¹⁶¹。

内的組合の内部関係については、上記の外部関係に関する理論によって直接影響されることを除き、組合の規定が全面的に適用される¹⁶²。すなわち、各内的組合員は、共同事業として経営に参画し、組合を管理する権利義務や業務を監視する権利を持つ。また、損失の分担・利益の分配の権利義務を有する。しかし、それらはいずれも債権関係として成立し、第三者に対する直接の権利とも義務ともならない¹⁶³。

(2) 内的組合の課税上の取扱いに関する学説

内的組合を民法上の組合の一種（変種ないし亜種）とみるか、あるいは組合に類似した点を持つ特殊のものとするかについては、用語ないしは概念の問題である¹⁶⁴。ただし、上記のように、内的組合の内部関係を組合の規定に服させる便宜からは、組合の一種とみるのが妥当であるとされている¹⁶⁵。

そして、これを課税上いかに取り扱うべきか、という問題がある。

ア 碓井説

碓井光明名誉教授は、「内部的には、共同事業を営んでいるが（各組合員の経営への参画・組合管理・業務監視・利益分配）、対外的な業務執行を、もっぱら組合員中の特定の者の個人の名において処理することと定める場合」を『『内的組合』等』と表現する¹⁶⁶。そのうえで、この場合の所得税法上の取扱いについて、裁判例¹⁶⁷が結果としてその内部関係よりも対外関係を重視していることを受け、以下のように述べる。

¹⁵⁹ 我妻・前掲注 50) 768 頁参照。

¹⁶⁰ 我妻・前掲注 50) 770 頁参照。

¹⁶¹ 加藤＝鈴木（禄）・前掲注 50) 23 頁参照。

¹⁶² 我妻・前掲注 50) 770 頁参照。

¹⁶³ 我妻・前掲注 50) 770 頁参照。

¹⁶⁴ 我妻・前掲注 50) 768 頁，加藤＝鈴木（禄）・前掲注 50) 21 頁参照。なお、民法学上、内的組合は組合と区別されるべきであるとする見解として、石田・前掲注 42) 381 頁。

¹⁶⁵ 我妻・前掲注 50) 768 頁，加藤＝鈴木（禄）・前掲注 50) 21 頁参照。

¹⁶⁶ 碓井・前掲注 9) 13 頁参照。

¹⁶⁷ 広島高判昭和 41 年 12 月 9 日・前掲注 147)，広島地判昭和 43 年 12 月 24 日・前掲注

「しかし、私は、関係当事者間において共同事業として営まれている以上は、租税面においては、その内部関係に則して課税することが原則となるものと考え。……所得税法12条の一適用場面であるといってもよい。そして、例外的に、租税行政の過程において、ことさらに、個人事業であることを見せかけている場合には、税務署長の信頼保護の観点から、個人事業としての課税も適法視されるのである。」¹⁶⁸

この立場（以下「碓井説」という。）に立てば、内的組合については、課税上も民法上の組合に準じた取扱いをすべきことになる。すなわち、共同事業者課税が適用され、その事業から生じた損益は、直接各当事者に損益分配割合に応じて帰属することになると考えられる。

イ 金子説

他方、金子宏名誉教授は、匿名組合を内的組合と見る考え方（この点については後述する。）を採用する立場から、以下のように述べる。

「匿名組合は共同事業であり、内的組合の性質をもつという考え方（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いうことになる。〔傍点は筆者〕」¹⁶⁹

この立場（以下「金子説」という。）も、内的組合は当然に課税上も民法上の組合に準じて取り扱われるべきことを前提として読む。しかし、金子名誉教授は、匿名組合内的組合説を採りながら、匿名組合において、営業者から匿名組合員に分配される利益が、営業者の段階で必要経費又は損金に算入されることを否定しない¹⁷⁰。また、匿名組合員の利益分配請求権は、営業年度の終了時に具体的債権として成立・確定し、権利確定主義によりその時点の属する事業年度の益金となると解している¹⁷¹。これらの理解に鑑みると、金子説は、内的組合について、必ずしも共同事業者課税が適用されなければならないとはしておらず、その事業から生じた損益が一次的に営業者に帰属した後に構成員へ分配されるという、ペイ・スルー型の課税方式の適用もあり得ると考えるものであるといえる。

(3) 「共同事業的な事業」を内的組合と構成する考え方

次に、以上を踏まえ、佐藤論文が提言する内的組合構成説を分析する。

148) 等。

¹⁶⁸ 碓井・前掲注9) 13頁。

¹⁶⁹ 金子・前掲注7) 165頁。

¹⁷⁰ 金子・前掲注7) 153頁参照。

¹⁷¹ 金子・前掲注7) 170頁参照。

ア 内的組合構成説

佐藤論文は、「複数の者が共同して事業を行なっているが、その財産と対外取引の名義が構成員の1人（例、長兄や夫）であるという、所得の帰属が問題となりうる共同事業的な事業」に内的組合の性質がよく合致し得るとして、このような場合の課税問題への対処の方法として、内的組合構成説を提言する¹⁷²。ここにいう「共同事業的な事業」としては、具体的には、共同事業的な要素が認められ、内部で相互に利益の分配を請求し得ることが念頭に置かれながらも、損益の分配割合が確定しないために、事業からの所得を1人の事業主に帰属するものとして課税されてきた事例が挙げられている¹⁷³。

佐藤論文によれば、「この構成の下では、財産の所有権の所在や対外的取引の名義が構成員の1人に属している場合に、事業主とされた者（X）以外の構成員（A）は、事業主とされたXに対して利益分配請求権を債権的権利として取得する。そして、Aの寄与が『Xの事業』に客観的に必要であったと考えられるならば、それに対するXの支払は、Xの事業所得の計算上、必要経費に算入できると考えるべきである」¹⁷⁴。また、「共同事業的だが共同事業ではない事業」における、利益分配請求権に基づくXからAへの支払は、Xの側では、過去の「過大な」所得課税（Aの事業所得とされるべき金額を含めてXの事業所得として課税されていた点）について救済を受け（必要経費算入）¹⁷⁵、Aの側では、自らの貢献により得た事業所得として、その支払の時（厳密に言えばその支払が合意された時）に課税されることになる¹⁷⁶。

以上の通り、内的組合構成説は、「共同事業的な事業」からの損益が一次的に対外的な事業主1人に帰属することを前提とする。この点で、内的組合の課税上の取扱いについては、金子説を肯定している¹⁷⁷。言い換えれば、確井説にいう『内的組合』等から得た所得について、確井説に反し、対外的な事業主1人の所得として課税することを許容する立場を採る。このように事業主を1人とする判断には、損益の分配割合が未確定であることのほか、事業用資産の所有権の所在や対外的名義が事業主1人に属することが考慮されるものと理解されている¹⁷⁸。

¹⁷² 佐藤（英）・前掲注11）46頁参照。

¹⁷³ 広島地判昭和43年12月24日・前掲注148）、広島高判昭和41年12月9日・前掲注147）、津地判昭和49年7月2日・前掲注40）等。ただし、事業主以外の者が、事業に関わる最小限の権限としての監視権すら有していない場合には、それは単に事業に従事している者であって、ここで考える内的組合の組合員（共同事業的事業の構成員）ではないとされている（佐藤（英）・前掲注11）54頁参照）。

¹⁷⁴ 佐藤（英）・前掲注11）47頁。

¹⁷⁵ 事業所得の場合、過去の過大な課税が後に損失等の必要経費算入により「救済」されるという発想を示すものとして、最判昭和53年3月16日訟月24巻4号840頁（佐藤（英）・前掲注11）55頁参照）。

¹⁷⁶ 佐藤（英）・前掲注11）49頁参照。

¹⁷⁷ 佐藤（英）・前掲注11）47頁参照。

¹⁷⁸ 佐藤（英）・前掲注11）40頁，48頁参照。

なお、佐藤論文は、内的組合の構成により課税関係を考える意義を、二重課税の排除に求める¹⁷⁹。そのため、その構成の対象となる「共同事業的な事業」において利益の分配が行われた場合の、事業体としての法構造、及び構成員の地位、に関する解釈は直接に検討していない。

イ 内的組合構成説の論拠

内的組合構成説に対しては、長年に渡って構成員Aが事業に関与したことに対する支払を、対外的な事業主Xの側において特定の年度の必要経費とすることが、費用収益対応の原則に反するもので妥当ではない、との見解があり得る¹⁸⁰。

この点について、佐藤論文は、以下のように述べる。

「たしかに匿名組合契約の収益の分配は原則として毎年行われることが多いと考えられるのに対して、長期間を経て事業への貢献に対して支払う金銭は『その年における……これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』（〔所得税法〕37条1項）に該当しないとも考えられるが、課税年分よりも前の年の業務上の不法行為について後の年に損害賠償請求が確定し、現実に損害賠償金を支払った場合に、それを支払った課税年分における必要経費に算入できることには異論はないと思われるから、長年継続してきた結果として今年の業務があり、そこから所得が発生していると考えれば、この解釈がまったく成り立たないわけではなからう。」¹⁸¹

また、損益の分配割合が確定していない場合とは、損益の分配に関する合意が確度の低い不明瞭なものである場合と考えるのが自然である。そこで、本論文が前節において検討した所得税法36条を基本とする所得の認識時点の解釈から構成員側の視点を付け加えるなら、「共同事業的な事業」を行う事業体の下では、損益の分配に係る所得につき個人構成員が収入すべき権利の確定は、後に実際に損益の分配として金員などの收受が行われた時点（正確には、具体的に合意されたと認められる時点）にのみ認められると考えることができる。要するに、内的組合構成説に基づき、事業主Xから構成員Aへの支払が行われた時点でその利益の分配に対する課税が行われるという理解は、所得税法の基本的な解釈による判断と平仄が合っていると見える。

2 内的組合と匿名組合

このように、内的組合構成説は、複数の当事者による経済活動に共同事業的な要素が認められながら、共同事業として課税されない場合を内的組合と構成するべきというもので

¹⁷⁹ 佐藤（英）・前掲注11）45頁参照。

¹⁸⁰ 佐藤（英）・前掲注11）48頁参照。

¹⁸¹ 佐藤（英）・前掲注11）48頁。同55頁は、過去の年分における利益分配請求権が、支払（合意）の年分において不当利得返還請求権の形をとると考える余地もあるとする。

ある。前述の通り、ここにいう内的組合への課税方式の考え方については、金子説を肯定する立場を採る。

そこで、金子説が商法の通説に近い有力説として採用する、匿名組合を内的組合と見る考え方（匿名組合内的組合説）¹⁸²についてここで整理する。

匿名組合は、出資者である匿名組合員と営業者の間の契約であって、その事業は法的には営業者の単独の事業である。この点、商法の学説によれば、匿名組合は、経済的には共同事業（共同企業）であるものの、企業活動の必要上法律関係を簡明にするため、共同関係が対外的に現れないように、民法上の組合に商法的加工をなしたものであると考えられている¹⁸³。しかしながら、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から、匿名組合は内的組合と呼ばれることがある（匿名組合内的組合説）¹⁸⁴。

大審院大正6年5月23日判決¹⁸⁵は、匿名組合の成立が否定された判例である。判旨は、当事者間で締結された組合契約が、①民法に規定する組合員の権利義務を定めていること、②その営業が組合事業であること、③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から、対外的法律行為が特定の1人の組合員の名義でなされていても、当該共同事業は匿名組合ではなく民法上の組合であると判示した。学説によれば、同判決は内的組合の概念を承認したものである¹⁸⁶。

しかし、③内的組合において、責任財産が営業の名義人1人に帰属することは、対外的責任の負担に適応する形態であれば足りるのであり、内部関係では、その財産が共有であるか合有であるかを問わないことは前述した¹⁸⁷。また、匿名組合においても、内部関係には種々の構成があり得るため、財産が内部的には共有とされることもあり得る。それゆえ、この点で匿名組合と内的組合とを明確に区別することはできない¹⁸⁸。さらに、①②匿名組合員が監視権（検査権）を認められること（商法539条）は、内部関係ではその管

¹⁸² 金子・前掲注7) 164頁参照。

¹⁸³ 石井＝鴻・前掲注61) 97頁、西原・前掲注61) 178頁、平出・前掲注60) 330頁参照。

¹⁸⁴ 石井＝鴻・前掲注61) 97頁、西原・前掲注61) 178頁、平出・前掲注60) 330頁参照。

¹⁸⁵ 大判大正6年5月23日・前掲注38)。判例評釈として、遠藤美光「判批」鴻常夫＝竹内昭夫＝江頭憲治郎編『商法（総則・商行為）判例百選〔第3版〕』（有斐閣、1994年）132頁、菅原菊志「判批」鴻常夫＝竹内昭夫＝江頭憲治郎編『商法（総則・商行為）判例百選〔第2版〕』（有斐閣、1985年）132頁等がある。

¹⁸⁶ 我妻・前掲注50) 793頁、加藤＝鈴木（禄）・前掲注50) 16頁〔福地〕、菅原・前掲注185) 133頁参照。

¹⁸⁷ 加藤＝鈴木（禄）・前掲注50) 23頁〔福地〕参照。

¹⁸⁸ 加藤＝鈴木（禄）・前掲注50) 16頁〔福地〕、菅原・前掲注185) 133頁参照。

業が（外的組合に予定されるものと同様の）共同事業といい得ることの最小限の発現と考えることもできる¹⁸⁹。

学説には、匿名組合では営業者が商人であり、商法によって特殊化された企業形態であることを除けば、それと内的組合との差は根本的なものではなく、ほとんど用語の問題に帰すようであるとの指摘がある¹⁹⁰が、以上のように考えると、この指摘は妥当であると思われる¹⁹¹。

なお、匿名組合は、全体として一つの組合関係が成立するわけではないことから、内的組合とは異なると解する有力な見解もある¹⁹²。しかし、内的組合と、数人の出資者が共同して一方当事者としての匿名組合員となる場合の匿名組合との区別は、実際上は困難であると解される¹⁹³。

3 内的組合の構成による共同事業体

(1) 事業の範囲から見る匿名組合

以上より、匿名組合内的組合説を前提とすれば、民法上の組合と匿名組合は、内的組合の概念を媒介として接続し、いずれも経済的・実質的には共同事業を営む事業体であるという点において同義と解し得る場合があることがわかる。

匿名組合の事業は、商法上、営業者の単独の事業とされるが、第3章に述べた通り、税法上は、匿名組合においても、事業への関与の態様からみて、匿名組合員が自らの事業所得を生ずべき事業として参画する共同事業が行われているといえる場合がある。このとき、当該事業の財産は、たしかに営業者のものであるが、損益の分配に係る権利義務を通じて、課税上の権利としては営業者と匿名組合員との間で分有されているとも解し得る¹⁹⁴。要するに、匿名組合も、その事業の実態を税法の観点に照らせば、民法上の組合と同様の考え方により、本来は共同事業者課税が適用されるべき事業体といえる場合があると考えられる。

このことを、東京地裁平成30年判決に指摘された「事業の数」あるいは「事業の範囲」という観点から次のように考察すると、前節に示した所得の認識時点の矛盾の解決に資する解釈が得られる。なお、前節では、実質的な共同事業体に対し、通常共同事業体

¹⁸⁹ 加藤＝鈴木（禄）・前掲注50）17頁〔福地〕参照。

¹⁹⁰ 加藤＝鈴木（禄）・前掲注50）17頁〔福地〕参照。

¹⁹¹ 遠藤・前掲注185）133頁も同旨。

¹⁹² 西原・前掲注61）177頁，我妻・前掲注50）750頁参照。

¹⁹³ 菅原・前掲注185）133頁，遠藤・前掲注185）133頁参照。

¹⁹⁴ 増井・前掲注67）119頁は、匿名組合の課税ルールに関する立法のあり方として、匿名組合に共同事業体を観念し、「この事業体は財産の帰属に関しては確かに営業者のものであるが、税務上の損益配賦に関する限りは営業者と匿名組合員との間で権利が分有されている」と考える構成を提示する。すなわち、匿名組合に民法上の組合と同様のパス・スルー課税の構造をあてはめる構成である。

としての法構造に依存した課税判断を行えば、損益の分配に係る所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する場合があることを指摘した。共同事業者課税の理論によって当事者間の損益の分配に関する合意の確度が捨象されるためである。

匿名組合の事業は、①営業者が自らの単独の収支計算の下において損益を稼得した業務¹⁹⁵と、②構成員が損益の分配を受けた業務、の2つの業務で構成されることが出来る。匿名組合員が共同事業者としての地位を有しているというときは、匿名組合員が事業から損益の分配を受けるところまでを匿名組合の事業と解することになるから、①と②を一つの共同事業と観念しているといえる。言い換えれば、匿名組合員の共同事業者としての地位の存否により、その匿名組合の事業の範囲が①のみとなるか、①と②の全体となるか、の観念の相違がある。

(2) 課税方式の集約の可能性

もともと、匿名組合には、民法上の組合に適用される共同事業者課税（パス・スルー課税）ではなく、ペイ・スルー課税が適用されている。要するに、匿名組合の事業は、課税上、常に①の範囲で一旦区切られる。当該事業が、匿名組合員の地位により経済的・実質的には営業者と匿名組合員の共同事業といえる場合であっても、このことは、利益の分配に係る所得の性質及び所得区分の判断に影響し得るのみであり、適用する課税方式を共同事業者課税に変更させるものとは解されていない。匿名組合の事業は、商法上、常に営業者の単独の事業とされ、現行税法は、あくまで、この商法上の法構造を課税の前提としている。

翻って、匿名組合の事業を常に①の範囲で区切る根拠は、商法上の法構造以外には見当たらないともいえる。内的組合としての観点からは、匿名組合員が共同事業者としての地位を有しているという場合は、民法上の組合の事業が税法上の共同事業性を有するといえる場合と同義に解され、当該匿名組合の事業には「①と②を有する一つの共同事業」のみが観念されると考えることができる。

このように見ると、匿名組合に適用されるペイ・スルー課税を、民法上の組合に適用される共同事業者課税（パス・スルー課税）の考え方に取り込むことで、共同事業への課税という観点から、両者の課税方式を一つの概念に集約することができるのではないかと考えられる。

(3) 内的組合の構成による2段階の課税

¹⁹⁵ 最判昭和33年7月29日・前掲注121)は、「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おいて行われたかの問題である」とする。

この点、「共同事業的な事業」を対象とする内的組合構成説は、①営業者が自らの単独の収支計算の下において損益を稼得した時点の一次的な課税と、②構成員が利益の分配を受けた時点の二次的な課税を、結果として一連と捉える。これは、①と②を一つの事業のなかで行われた段階的な課税と位置付けていると言い換えることができる。ペイ・スルー課税に通じる考え方である。

したがって、内的組合構成説により内的組合と構成された「共同事業的な事業」は、実質的な共同事業の発現といえる。すなわち、第3章3節3に挙げた実質的な共同事業の要件に照らすと、組合契約等が締結されていない場合に、②構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有していながら、①当事者間で出資に対する利益分配の合意が確定していないために、実質的な共同事業の要件を未だ充足していない、という時点で切り出した事業が「共同事業的な事業」である。もし利益分配が実現した後の時点で切り出せば、①出資に対する利益分配の合意が分配の実現により確定していることから、同じ事業が実質的な共同事業と認められるものと考えられる。

このように、内的組合の構成をペイ・スルー型の共同事業体としてみれば、「共同事業的な事業」において後に個人構成員が営業者から損益の分配を受けた所得（又は損失）に対する課税は、一つの共同事業から損益が得られたその時点で、直接的に当該構成員の所得（又は損失）として課税されたものと考えることが可能である。また、①営業者が自らの単独の収支計算の下において損益を稼得した時点の一次的な課税と、②構成員が損益の分配を受けた時点の二次的な課税を別々に行うため、損益の分配に関する当事者間の合意が確度の低い不明瞭なものである場合にも、損益の分配に実現の蓋然性が認められた時点で課税するという所得税法の基本的な解釈を反映することができる。

したがって、実質的な共同事業体に対する課税方式として、このような内的組合の構成による2段階の課税の考え方を採用することにより、この事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得に対する課税について、妥当な解釈が得られると考えられる。すなわち、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ当事者間の損益の分配に関する合意の確度を課税上考慮することができる解釈である。

第3節 小括

本章では、まず、実質的な共同事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得について、所得税法の基本的な解釈から導かれる認識時点を考察した。所得税法36条を基本とする解釈によれば、実質的な共同事業体の下では、損益の分配に係る所得につき個人構成員が収入すべき権利の確定時点は、損益の分配に係る金額や内容に関する当事者間の具体的な合意に基づいて、その実現が客観的に認められた時点であると考えられる。そのため、当事者間の損益の分配に関する合意が確度の低い不明瞭なものである場合には、個人構成員における当該所得は、実際に損益の分配として金員などの収受が行われた時点（正

確には、具体的に合意されたと認められる時点)で、収入実現の蓋然性の客観的認識による権利の確定があったものとして、一時に認識されるべきであると考えられる。

しかし、このような解釈には、共同事業体としての法構造との関係において矛盾が生じる。すなわち、実質的な共同事業体も、権利義務の主体とならない共同事業体である以上、通常は、共同事業者課税の適用の対象であると解さざるを得ない。すなわち、事業からの所得は直接各当事者に帰属することになる。この事業体としての法構造から考えると、個人構成員においては、事業から損益が得られたその時点で、分配を受ける損益について直接自らの所得(又は損失)として課税されなければならない。

要するに、実質的な共同事業体に対し、通常共同事業体としての法構造に依存した課税判断を行えば、損益の分配に係る所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する場合があるといえる。共同事業者課税の理論によって当事者間の損益の分配に関する合意の確度が捨象されるためである。

したがって、実質的な共同事業体の下で個人構成員が分配を受けた損益に対する所得課税については、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ当事者間の損益の分配に関する合意の確度を課税上考慮することができる、新たな解釈が必要であると考えられる。

そこで、佐藤論文から示唆を得て、この問題に対処し得る考え方の方向性を次のように検討した。

匿名組合内の組合説を前提とすれば、匿名組合員が共同事業者としての地位を有しているという場合は、民法上の組合の事業が税法上の共同事業性を有するといえる場合と経済的・実質的に同義と解される。このとき、匿名組合の事業は①営業者が自らの単独の収支計算の下において損益を稼得した業務と、②構成員が損益の分配を受けた業務、から成る一つの共同事業と観念されることが考えられる。

これを展開すると、匿名組合に適用されるペイ・スルー課税を、民法上の組合に適用される共同事業者課税(パス・スルー課税)の考え方に取り込むことで、共同事業への課税という観点から、両者の課税方式を一つの概念に集約するという考え方があり得る。すなわち、内的組合の構成をペイ・スルー型の共同事業体とみる考え方である。

内的組合の構成は、①営業者が自らの単独の収支計算の下において損益を稼得した時点の一次的な課税と、②構成員が損益の分配を受けた時点の二次的な課税を別々に行う。そのため、損益の分配に関する当事者間の合意が確度の低い不明瞭なものである場合にも、損益の分配に実現の蓋然性が認められた時点で課税するという所得税法の基本的な解釈を反映することができる。そこで、実質的な共同事業体に対する課税方式として、このような内的組合の構成による2段階の課税の考え方を採用することにより、この事業体の下で個人構成員が損益の分配を受けた所得に対する課税について、妥当な解釈が得られると考えられる。すなわち、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ当事者間の損益

の分配に関する合意の確度を課税上考慮することができる解釈である。次章でこれを提示する。

第6章 実質的な共同事業における損益の分配への課税

本章では、前章までの検討を踏まえたうえで、実質的な共同事業体の下で個人構成員が分配を受けた損益に対する所得課税の妥当な解釈として、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ当事者間の損益の分配に関する合意の確度を課税上考慮することができる解釈を提示する。

第1節 ペイ・スルー型共同事業者課税の提唱

1 前提の整理

(1) 実質的な共同事業体の認定方法

前提として、ある事業体の事業の実態を税法の観点に照らしたとき、共同事業者課税が適用されるべき事業体は、組合契約等の成立が認められる事業体と同義ではない。第2章及び第3章に述べた通り、私法上の典型契約の効力や法律効果の問題とは別に、構成員が共同事業者としての地位を有する事業、すなわち①当事者間に出資と利益分配の合意があり、かつ②構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有している事業が、税法の観点からみた共同事業であると考えられる。現行の課税実務においては、民法上の組合契約の効力や法律効果を前提に、民法上の組合であれば共同事業者課税が適用されることが自明のこととされているが、権利義務の主体とならず、全構成員がこれらの要件を充足して事業を行う事業体は、組合契約等の成立の有無にかかわらず、税法の観点からは、共同事業者課税が適用されるべき事業体といえる。

したがって、第4章2節で指摘した通り、当事者間の経済活動に民法上の組合契約の成立を認定し、その事業体としての法構造に依存して課税判断を行う組合契約アプローチは、税法の観点から共同事業者課税が適用されるべきと心得る事業体を、正確に切り出すことができない点に問題があるといえる。組合契約等が締結されていない場合に実質的な共同事業体を認定するにあたっては、組合契約等が成立するか否かではなく、当該事業体の事業が上記の要件を充足するか否かを判断するべきであると考えられる。

(2) 事業の重要な意思決定に関与するなどの地位

もっとも、第3章3節に述べた通り、上記①②の要件のうち、②構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有している、というための具体的な判断基準は、判然としていない¹⁹⁶。

¹⁹⁶ なお、事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を判断するうえで一つの手掛かりになると考えられるのは、当事者間の経済活動が共同事業であるという場合に、その事業を行う事業体の各個人構成員にとって、当該事業が一般に自らの事業所得を生ずべき事業に当たるといふ点である。事業所得という事業は、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことであるとされる（金子・前掲注1）243頁参照。同旨、最判昭和56年4月24日・前掲注112）。これに鑑みると、当該地位は、事業の遂行に関し、何らかの面で無限的な責任と危険を負担している事実によって認められ

しかし、後述するペイ・スルー型共同事業者課税という解釈は、構成員が共同事業者としての地位に基づき損益の分配を受けたといえる場合を射程としている。そのため、この限りにおいては、当該構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有していることは前提に位置付けることになる。

(3) 合意の確度への配慮

また、留意すべき点として、合意の確度への配慮が挙げられる。

実質的な共同事業体には、結果として損益の分配が行われたが、元々は損益の分配が明確に予定されず、当事者の一方による単独の収支計算の下において事業が営まれていたものも含まれている。この点で、当該事業体は、民法上の組合のように、組合契約の典型契約としての規律により損益分配割合が当初から必ず明確に認識できる事業体とは異なる。

第5章1節に述べた通り、所得税法36条を基本とする解釈によれば、実質的な共同事業体の下では、損益の分配に係る所得につき個人構成員が収入すべき権利の確定時点は、損益の分配に係る金額や内容に関する当事者間の具体的な合意に基づいて、その実現が客観的に認められた時点であるといえる。そのため、当事者間の損益の分配に関する合意が確度の低い不明瞭なものである場合には、個人構成員における当該所得は、実際に損益の分配として金員などの收受が行われた時点（正確には、具体的に合意されたと認められる時点）で、収入実現の蓋然性の客観的認識による権利の確定があったものとして、一時に認識されるべきであると考えられる。

したがって、実質的な共同事業体に、通常的共同事業体としての法構造に依存した共同事業者課税の理論をそのまま適用すべきではないといえる。なぜなら、共同事業者課税を行えば、事業からの所得は直接各当事者に帰属することになるからである。個人構成員においては、損益の分配が実際に行われたか否かにかかわらず、営業者の下で事業から損益が得られたその時点で、分配を受ける損益について直接自らの所得（又は損失）として課税されなければならないことになる。これは、当事者間の損益の分配に関する合意の確度を課税上捨象することを意味する。すなわち、損益の分配が実現する蓋然性に関する判断が考慮されないため、妥当な課税方法とはいえない。

2 事業の範囲からみる損益の分配への課税

そこで、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ損益の分配に関する合意の確度を考慮した課税方式として、内的組合の構成により2段階の課税が行われるという解釈があり得る。すなわち、実質的な共同事業体の下で個人構成員が分配を受けた損益に対する所得課税は、以下のように考えることができる。

るものと推測される。具体的には、対外的取引や事業用資産の名義のほか、借入金の連帯保証などが判断に影響し得ると思われる。

(1) 事業体の構造及び成立過程

実質的な共同事業体は、構成員が共同事業者としての地位を有する事業体であるから、当事者間に①出資と利益分配の合意があり、かつ②構成員が事業の重要な意思決定に関与するなどの地位を有していることが認められた事業体である。よって、当該事業体は、匿名組合契約類似の契約関係を実質的に形成した共同事業体であると言い換えられる。具体的には、当該事業体には①出資と利益分配の合意（商法 535 条）があり、また、②明示的に締結された契約により規律されていないものの、構成員による事業への参加の実態が、少なくとも、匿名組合員に付与される最小限の権利である監視権の基準を超えて存在していたということができる。

もっとも、実質的な共同事業体には、匿名組合契約のような私法上の典型契約による規律がない。そのため、以下の通り、両者の事業体はその成立過程が異なるといえる。

匿名組合では、出資と利益分配が行われることが、構成員の事業への関与に先んじて、匿名組合契約による明確な法的権利義務として確定する。これに対し、実質的な共同事業体では、金銭その他の財産以外に、労務や信用など、出資といい得る何らかの経済的価値を構成員が事業に提供しても、これに対する利益分配が行われることは必ずしも確定しない。それは、事業への関与の態様をもって、事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が構成員に付与されたときに、初めて権利義務として成立すると考えられる。要するに、実質的な共同事業体は、①出資、及び事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が認められることにより、②利益分配に関する各当事者の権利義務が確定し、構成員に共同事業者としての地位が認められる、という過程を経て成立した事業体であると整理できる。

(2) 事業の構成

前述の通り、実質的な共同事業体は、匿名組合契約類似の契約関係を実質的に形成した共同事業体であるといえる。また、匿名組合の事業については、2つの業務から構成されるものと観念し得ることを第5章2節で論じた。これに照らすと、実質的な共同事業体の事業は、損益の分配を予定せず営業者の単独の収支計算の下において行なわれた業務 a と、構成員がその業務に出資し、営業者と共同で当該業務を遂行（事業の重要な意思決定に関与するなど）することで損益の分配による成果を稼得した業務 b、の2つの業務から構成されるものと考えられる。つまり、営業者の単独の収支計算による業務が存在し、対外的な事業主である営業者とともに、構成員もその業務の重要な意思決定に関与するなどの実態が形成されることにより、共同事業が遂行され、その成果たる損益の分配が実現するという解釈である。

このように考えると、当該事業の範囲は、営業者の収支計算に損益が生じたところまでを指すのではなく、損益の分配について実現の蓋然性が客観的に認められ、各当事者において共同事業の成果たる損益が確定したところまでを指すと理解することができる。

(3) 損益の分配への二次的課税

実質的な共同事業体の事業を、前述のように2つの業務からなるものと観念すると、当該事業から得た損益は、一次的には、営業者の単独の収支計算による業務aに生じた損益として、営業者に帰属する。次に、構成員による事業の重要な意思決定への関与などを前提に、営業者と構成員の間で損益の分配に係る金額や内容に関する具体的な合意が成立し、これに基づいてその分配の実現が認められた時点で、その分配された損益が二次的に構成員に帰属すると考えられる。これは、構成員が業務aを営業者と共同で遂行したことにより損益の分配を受けて稼得した業務bの成果である。

よって、損益の分配に関する合意が確度の高い明確なものであれば、一次的課税と二次的課税は同一の時点となる。結果として、分配された損益につき営業者の段階での課税が回避される。他方、当該合意が確度の低い不明瞭・不完全なものであれば、一次的課税が行われた後、実際に損益の分配が行われる局面で、二次的課税が行われることになる。いずれにしても、分配された損益に対する個人構成員の所得課税は、上記の二次的な帰属の時点において、a及びbからなる一つの共同事業から得た損益が直接的に帰属したものととして、一時に行われると解される。

実質的な共同事業体に対し、共同事業者課税の解釈に矛盾を生じることなく、かつ当事者間の損益の分配に関する合意の確度の実態に即した課税を行うためには、このような「ペイ・スルー型共同事業者課税」と呼べる課税方式による解釈が妥当すると考えられる。

第2節 事例検証

以下では、この考え方を事例にあてはめて検証する。

1 事例1

第4章2節で組合契約アプローチが採用された事例として取り上げた、広島地裁平成19年判決の事案を下敷きとして、以下のような事例が想定される¹⁹⁷。

(1) 想定される事案

R水産の屋号で牡蠣養殖販売業（以下、本項において「本件事業」という。）を営んでいた個人Rは、X1年に死亡した。その子であり、それぞれ生計を別にする兄Qと弟Pは、Rの生前からRとともに本件事業を営んでいた。Qは養殖の現場作業の指揮を担当し、Pは主に営業全般を担当している。QとPは、Rから本件事業における事業用資産を

¹⁹⁷ 第4章2節1に述べた通り、実際の裁判例（広島地判平成19年5月9日・前掲注38）では、組合契約アプローチによって各当事者による共同事業の成立が認められた。ただし、ここに挙げる想定事例は、認定事実を一部変更したものである。

各2分の1ずつ相続し、共同で営むことと決めて本件事業を継続した。本件事業から生じた利益について、QとPの間に損益の分配に関する明示的な合意はない。

本件事業の重要事項はQとPの話合いで決定された。借入れや対外的取引は主にPの名義で行われたが、多額の借入れの際にはQが連帯保証人となった。経理・出納の管理はPの妻が行っている。Q及びPの生活費は必要の都度、事業資金から支出されたが、源泉徴収は行われていない。

X1年からX3年の各年（以下「本件各年」という。）を通して、Q及びPには事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が認められる。

(2) 検討

Qが本件事業から分配を受けた損益への所得課税は、次のように考えられる。

ア 営業者と構成員の判定

本件事業において、借入れや対外的取引は主にPの名義で行われている。よって、本件事業に関する対外的な権利義務は、主にPに帰属しているといえる。

したがって、Pが営業者に該当し、Qは構成員に該当すると考えられる。

イ 実質的な共同事業体の判定

QとPの間には組合契約等として締結された契約はない。また、両者の間には共同の事業を営む合意があるが、この合意の内容そのものは、両者が本件事業の遂行に関与する権利を持つことを定めていないことから、組合契約として成立しない。

構成員Qは、本件各年を通して、本件事業に事業用資産のほか労務や信用を提供している。これを出資といい得る。よって、Qには、①出資、及び事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が認められることから、②利益分配請求権を有する共同事業者としての地位が付与される。

以上より、本件各年を通して、本件事業は実質的な共同事業体により行われたものといえる。

ウ 損益の分配への課税

QとPの間には、損益の分配に関する元々の明示的な合意はない。しかし、QとPは、Rの生前から継続して本件事業を営んでおり、Rから事業用資産を各2分の1ずつ相続することに合意してこれを行っている。そのため、遅くともRの相続の時点で、両者間には本件事業の権利義務が均分であると合意されていたことが客観的に明らかである。

したがって、本件各年において、損益の分配に係る金額や内容に関する両者間の具体的な合意は成立していたといえる。これに基づいてその分配の実現が認められたのは、本件各年中に本件事業の損益が稼得された各時点である。

以上より、本件各年に本件事業から得た損益は、営業者Pの単独の収支計算による業務aに生じた損益として、本件各年において一次的にPに帰属する。次に、当該損益の2分の1は、Qが業務aをPと共同で遂行したことにより損益の分配を受けて稼得した業務bの成果として、同じく本件各年においてQに二次的に帰属する。

Q及びPが事業資金から支出した生活費は、所得計算に影響しない。

2 事例2

また、クリニック経営の共同事業該当性が問題となった千葉地裁平成元年10月18日判決¹⁹⁸の事案を下敷きとして、以下のような事例が想定される¹⁹⁹。

(1) 想定される事案

医師（内科）PのR診療所が経営不振であったところ、医師（整形外科）Qとの間で共同経営の話が持ち上がった。この際、Qは、増収分の3割を利益の分配額としてPに要求した。しかし、Pがこれに対し明確な回答をしないまま、Qは、同意が得られたものと考えてX1年にR診療所での診療を開始した。R診療所の事業用資産は、ほぼすべてPに帰属しており、運転資金も従前通りPが負担している。経理・出納の管理はPの妻が行っている。Qは、Pとともに昼夜を問わずR診療所に労務を提供し、Pと協力して（Qの専門である）整形外科をR診療所の前面に出していった。Qは従業員らの採用や給与の決定にも関与している。

X1年中に、QとPは利益の分配を巡って対立し、物別れとなった。この時点で、Qは、増収分の3割を1000万円と見積もって利益の分配額としてPに要求した。両者の話し合いはX3年に終了し、Pは、増収分の3割として計算した800万円を功労金の名目でQに支払った。

X1年中にQがR診療所で診療を行っていた期間（以下「本件期間」という。）において、Q及びPには事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が認められる。

(2) 検討

Qが本件事業から分配を受けた損益への所得課税は、次のように考えられる。

ア 営業者と構成員の判定

¹⁹⁸ 千葉地判平成元年10月18日・前掲注40)。

¹⁹⁹ 実際の裁判例（千葉地判平成元年10月18日・前掲注40）では、医師（整形外科）X（原告）は共同経営の意思を持って事業を営んでいたものとして、Xが得た所得が共同事業からの所得と判断された。ただし、ここに挙げる想定事例は、認定事実を一部変更したものである。

本件期間のR診療所の経営（以下、本項において「本件事業」という。）において、事業用資産や運転資金はほぼすべてPが負担している。よって、本件事業に関する対外的な権利義務は、主にPに帰属しているといえる。したがって、Pが営業者に該当し、Qは構成員に該当すると考えられる。

イ 実質的な共同事業体の判定

QとPの間には組合契約等として締結された契約はない。また、両者の間には共同の事業を営む合意があるが、この合意の内容そのものは、両者が本件事業の遂行に関与する権利を持つことを定めていないことから、組合契約として成立しない。

構成員Qは、本件期間において、本件事業に労務を提供している。これを出資といい得る。よって、Qには、①出資、及び事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が認められることから、②利益分配請求権を有する共同事業者としての地位が付与される。

以上より、本件期間において、本件事業は実質的な共同事業体により行われたものといえる。

ウ 損益の分配への課税

QとPの間には、損益の分配に関する元々の明示的な合意はない。また、X1年の本件事業の開始時点において、Qが要求した分配割合をPは明確に承認していない。

したがって、X1年において、損益の分配に係る金額や内容に関する両者間の具体的な合意は成立していない。成立したのは、損益の分配に関するQとPの間の話し合いが終了したX3年であるといえる。これに基づいてその分配の実現が認められたのは、同年に功労金800万円の支払が行われた時点（支払が合意された時点）である。

以上より、本件期間に本件事業から得た損益は、営業者Pの単独の収支計算による業務aに生じた損益として、X1年において一次的にPに帰属する。次に、損益の分配額としてPからQに支払われた800万円は、Qが業務aをPと共同で遂行したことにより損益の分配を受けて稼得した業務bの成果として、X3年においてQに二次的に帰属する。

3 事例3－東京地裁平成30年判決の事案

最後に、第1章1節に本論文の題材として挙げた東京地裁平成30年判決の事案について検討する。

(1) 検討

ア 営業者と構成員の判定

本件宅地等分譲はA社において事業を展開するものと合意されていた。これに基づき、本件宅地等の所有権登記、開発許可申請及び分譲はA社が行っている。よって、本件宅地

等分譲に関する対外的な権利義務は、主にA社に帰属しているといえる。したがって、A社が営業者に該当し、Xは構成員に該当すると考えられる。

イ Xにおける「事業の重要な意思決定に関与するなどの地位」

Xは、A社との間で最初の覚書を作成した後、本件宅地等分譲において、A社への開発資金の融資における連帯保証を行うなどしていることから、事業の責任と危険を一定程度負担しているといえる。また、土地の取得に立ち会い、権利調整や分譲地の区割りへの意見等を行っていることから、Xは、事業の遂行の重要な場面に相当程度関与しており、裁判所の認定通り、事業の「意思決定に関わり得る地位にあった」といえる。

以上を考慮すると、本件事業継続期間において、Xには事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が認められると思われる。

ウ 実質的な共同事業体の判定

XとA社の間には組合契約等として締結された契約はない。また、両者の間には共同の事業を営む合意があるが、この合意の内容そのものは、A社の展開する本件宅地等分譲の遂行にXが関与する権利を持つことを定めていないことから、組合契約として成立しない。

Xは本件宅地等の購入資金等を出資しており、A社への融資に際し行った連帯保証なども出資といえる。よって、Xには、①出資、及び事業の重要な意思決定に関与するなどの地位が認められることから、②利益分配請求権を有する共同事業者としての地位が付与される。

以上より、本件事業継続期間において、本件宅地等分譲は実質的な共同事業体により行われたものといえる。

エ 損益の分配への課税

XとA社は、本件宅地等分譲に関する利益及び損失の負担を折半するとの覚書を作成して事業を開始している。すなわち、両者の間には損益の分配に関する元々の明示的な合意がある。

したがって、本件事業継続期間において、損益の分配に係る金額や内容に関する両者間の具体的な合意は成立していたといえる。これに基づいてその分配の実現が認められたのは、本件事業継続期間中に本件宅地等分譲の損益が稼得された各時点である。

以上より、本件事業継続期間中に本件宅地等分譲から得た損益は、営業者A社の単独の収支計算による業務aに生じた損益として、本件事業継続期間中のA社の各課税期間において一次的にA社に帰属する。次に、当該損益の2分の1は、Xが業務aをA社と共同で遂行したことにより損益の分配を受けて稼得した業務bの成果として、業務aに上記損益が生じたと同時に実現し、本件事業継続期間中の各年においてXに二次的に帰属する。

(2) 合意の確度による判断の可能性

もつとも、東京地裁平成 30 年判決の事案には、当事者間の損益の分配に関する合意の確度を疑わせる特殊な事情がある。すなわち、X と A 社の間には、損益を折半するとの合意があったにもかかわらず、損失の負担について別件訴訟が生じている。しかも、別件訴訟の第一審では、X による損失の負担が否定された。さらに、最初の覚書を作成した時点では、両者とも本件宅地等は 1 年程度で完売すると想定しており、損失が出ることをほとんど想定していなかったという。これらの事情を考慮すると、実際には分譲に 10 年超を要し、かつ損失が生じたという想定外の本件宅地等分譲について、損益の分配に関する X と A 社の間の当初の合意が、本件事業継続期間のどこかで黙示的に破綻していたと考えても不自然ではない。

仮にこの指摘が的を射ているとすれば、その当初の合意が破綻した後は、損益の分配に係る金額や内容に関する両者間の具体的な合意は成立していないことになる。当該合意が成立し実現したのは、別件訴訟が終了し、X に本件損失負担金の支払を命じる判決が確定した平成 21 年であると考えられる。

したがって、本件宅地等分譲に係る損益の分配への課税は、以下のように解する余地がある。

本件事業継続期間中に本件宅地等分譲から得た損益は、業務 a に生じた損益として、本件事業継続期間中の A 社の各課税期間において一次的に A 社に帰属する。次に、その損益のうち、損益の分配に関する当初の合意が破綻する前の期間に係る部分の 2 分の 1 は、当該期間中の各年に、また、本件損失負担金 1 億 8097 万 4019 円からこの金額を差し引いた金額は平成 21 年において、それぞれ業務 b の成果として、X に二次的に帰属する。

第 3 節 小括

本章では、前章までの検討から、実質的な共同事業において個人が分配を受けた損益に対する所得課税の妥当な解釈を提示した。すなわち、当該事業を行う事業体に「ペイ・スルー型共同事業者課税」を適用する考え方である。また、想定される事例のほか、東京地裁平成 30 年判決にもこの考え方をあてはめて、その解釈の整合性を検証した。

事業からの所得の帰属を判断するうえで伝統的に採用されてきた事業主基準は、複数の当事者が関わる事業であっても、2 人以上の事業主を認定することに消極的である。これに対し、当事者の有する共同事業者としての地位を前提に共同事業性を認定する方法は、複数の当事者がそれぞれ事業主となる共同事業の実態を課税に反映することを可能にする。その反面、こうした実質的な共同事業を行う事業体には、共同事業者課税の一般的な解釈の射程が及ばない可能性が裁判例から示唆されていた。

本論文は、このような問題意識を出発点とし、具体的な問題として主に 2 点を指摘した。1 つは、現行の課税実務においては、民法上の組合契約の効力や法律効果を前提に、

民法上の組合であれば共同事業者課税が適用されることが自明のこととされているが、その事業体の事業の実態を税法の観点に照らしたとき、共同事業者課税が適用されるべき事業体は、組合契約等の成立が認められる事業体と同義ではないことである。もう1つは、実質的な共同事業体に共同事業者課税を適用すると、当事者間の損益の分配に関する合意の確度が捨象され、損益の分配に係る所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する可能性があることである。

しかし、実質的な共同事業体も、権利義務の主体とならない共同事業体である以上、通常は、共同事業者課税の適用の対象であると解さざるを得ない。すなわち、その事業からの所得は直接各当事者に帰属することとなり、個人構成員においては、事業から損益が得られたその時点で、分配を受ける損益について直接自らの所得（又は損失）として課税されなければならない。そのため、当該事業体の下で個人構成員が分配を受けた損益に対する所得課税については、共同事業者課税の考え方と矛盾することなく、かつ当事者間の損益の分配に関する合意の確度を課税上考慮することができる、新たな解釈が必要であると考えられる。

そこで、「共同事業的な事業」を内的組合と構成する内的組合構成説から示唆を得て、内的組合の概念と課税上の取扱いに関する学説を整理した。ここから、実質的な共同事業体に対する課税方式として、内的組合の構成による2段階の課税の考え方が採用されるべき可能性が導出される。

以上の検討から、本論文では、実質的な共同事業において個人が分配を受けた損益に対する所得課税については、当該事業を行う事業体に「ペイ・スルー型共同事業者課税」を適用する考え方が妥当であるとする結論を提示した。

実質的な共同事業体は、匿名組合契約類似の契約関係を実質的に形成した共同事業体であるといえる。当該事業体の事業は、損益の分配を予定せず営業者の単独の収支計算の下において行なわれた業務aと、構成員がその業務に出資し、営業者と共同で当該業務を遂行（事業の重要な意思決定に関与するなど）することにより損益の分配を受けて稼得した業務b、の2つの業務から構成される一つの共同事業と考えられる。したがって、当該事業から得た損益は、一次的には、営業者の単独の収支計算による業務aに生じた損益として、営業者に帰属する。次に、構成員による事業の重要な意思決定への関与などを前提に、営業者と構成員の間で損益の分配に係る金額や内容に関する具体的な合意が成立し、これに基づいてその分配の実現が認められた時点で、その分配された損益が二次的に構成員に帰属する。これは、構成員が業務aを営業者と共同で遂行したことにより損益の分配を受けて稼得した業務bの成果である。分配された損益に対する個人構成員の所得課税は、この二次的な帰属の時点において、a及びbからなる一つの共同事業から得た損益が直接的に帰属したものとして、一時に行われると解される。

実質的な共同事業体に対し，共同事業者課税の解釈に矛盾を生じることなく，かつ当事者間の損益の分配に関する合意の確度の実態に即した課税を行うためには，このような「ペイ・スルー型共同事業者課税」による解釈が妥当すると考えられる。

おわりに

本論文では、共同事業において個人が分配を受けた損益への所得課税について論じた。考察の対象として、民法上の組合契約や匿名組合契約などの私法上の典型契約が締結されていないが、当事者に共同事業者としての地位が認められる、という「実質的な共同事業」に焦点を当て、事業体に対する課税方式の観点から論理を展開した。

実質的な共同事業体に対する課税方式として、本論文は、内的組合の構成による2段階の課税を行う「ペイ・スルー型共同事業者課税」の考え方を提示した。これにより、実質的な共同事業において個人が損益の分配を受けた所得について、共同事業の実態と当該事業を行う事業体の構造を整合的に課税に反映する解釈が得られたと考える。

なお、各当事者がそれぞれ独立して自らの利益を追求しない場合、特に親族間で行われる事業においては、ペイ・スルー型共同事業者課税により所得の恣意的な分散が可能となる点が指摘され得る。しかし、親族間であっても、構成員が共同事業者としての地位を有する場合には、その実態に即した課税がなされるべきことには変わりがない。所得の分散への対処は、共同事業の存在を踏まえたうえで、当事者間の合意により構成員に分配された損益の額及び認識時点が課税上どこまで認められるのか、という方向から、次に検討されるべき問題であると考えられる。

また、本論文の提言は、実質的な共同事業体に通常の共同事業者課税を適用すると、損益の分配に係る所得の認識時点の判断が、所得税法の基本的な解釈から導かれる結果に背馳する場合があることに対処するものであった。ペイ・スルー型共同事業者課税は、その対処の方法として、当該所得を生ずる事業の範囲に着目する考え方である。これに関し、所得税法における必要経費の一般的定義規定である同法37条は、必要経費の範囲と年度帰属を、ある特定の年分の所得金額との関係において規定している（費用収益対応の原則）²⁰⁰。そのため、実質的な共同事業体にペイ・スルー型共同事業者課税を適用することで、必要経費の範囲と年度帰属の判断も、通常の共同事業者課税を適用した場合と異なり得ると思われる。この点に関する考察は、所得の分散への対処とともに、今後の研究課題としたい。

²⁰⁰ 金子・前掲注1) 323頁、谷口・前掲注35) 353頁、佐藤(英)・前掲注35) 262頁、増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣、2018年）138頁参照。

参考文献等

1 書籍

- ・ 石井照久＝鴻常夫『商行為法 上巻（商法V-1）』（勁草書房，1974年）
- ・ 石田穰『民法V（契約法）』（青林書院新社，1982年）
- ・ 右近健男編『注釈ドイツ契約法』（三省堂，1995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『民法講義V 契約法〔第3版〕』（成文堂，2006年）
- ・ 大垣尚司『金融から学ぶ会社法入門』（勁草書房，2017年）
- ・ 大隅健一郎『商法総則〔新版〕』（有斐閣，1978年）
- ・ 加藤一郎＝鈴木祿弥編『注釈民法（17）債権（8）〔復刊版〕』（有斐閣，2013年）
- ・ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021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）
- ・ 北居功＝高田晴仁編著『民法とつながる商法総則・商行為法〔第2版〕』（商事法務，2018年）
- ・ 北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）
- ・ 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂，1998年）
- ・ 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013年）
- ・ 吉良実『所得課税法の論点〔第2版〕』（中央経済社，1984年）
- ・ 酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的検討－』（財経詳報社，2011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ー』（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ー』（財経詳報社，2019年）
- ・ 佐藤英明『信託と課税』（弘文堂，2000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）
- ・ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『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『新版 リースの会計処理と税務〔第5版〕』（中央経済社，2003年）
- ・ 杉村章三郎＝須貝脩一＝中川一郎＝清永敬次編『コンメンタール国税通則法』（三晃社，1963年〔加除式〕）
- ・ 杉村章三郎＝村山達雄＝野村次夫『所得税法（税法学大系I）』（大蔵出版，1953年）
- ・ 鈴木竹雄『新版商行為法・保険法・海商法〔全訂第2版〕』（弘文堂，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7版〕』（弘文堂，2021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）
- ・ 中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』（ぎょうせい，1977年）
- ・ 中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第3版〕』（有斐閣，2018年）
- ・ 永沢徹監修・さくら総合事務所編『SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価－投資スキームの実際例と実務上の問題点－〔第7版〕』（清文社，2020年）
- ・ 中村芳昭＝三木義一監修『典型契約の税法務－弁護士のための税法×税理士のための民法－』（日本加除出版，2018年）
- ・ 西原寛一『商行為法〔第3版〕』（有斐閣，1973年）
- ・ 服部栄三『商法総則〔第3版〕』（青林書院新社，1983年）
- ・ 平出慶道『商行為法〔第2版〕』（青林書院，1989年）
- ・ 福家俊朗『現代租税法の原理－転換期におけるその歴史的位相－』（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，2019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・本山敦＝伊川正樹編『新 実務家のための税務相談（民法編）〔第2版〕』（有斐閣，2020年）
- ・ 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣，2011年）
- ・ 水野忠恒編『テキストブック租税法〔第2版〕』（中央経済社，2018年）
- ・ 水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社，2021年）
- ・ 三宅正男『契約法（各論）下巻』（青林書院，1988年）
- ・ 我妻榮『債権各論 上巻』（岩波書店，1954年）
- ・ 我妻榮『債権各論 中巻二』（岩波書店，1962年）
- ・ 我妻榮＝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）
- ・ 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』（弘文堂，2019年）

2 論文等

- ・ 伊藤剛志「様々な事業体とその課税」ジュリ 1541号（2020年）60頁
- ・ 岩井恒太郎「多様化する事業体と適用税制－日本版LLCと日本版LLPを取り上げて－」税研 32巻2号（2016年）98頁

- ・ 上西左大信「小規模事業が多様な各種事業体により運営される場合の課税関係」税研 33 卷 6 号 (2018 年) 63 頁
- ・ 植松守雄「収入金額 (収益) の計上時期に関する問題—『権利確定主義』をめぐって—」租税法研究 8 号 (1980 年) 30 頁
- ・ 植松守雄「講座・所得税法の諸問題第 6 回—第 1 納税義務者・源泉徴収義務者 (続 5)—」税経通信 42 卷 3 号 (1987 年) 27 頁
- ・ 植松守雄「講座・所得税法の諸問題第 9 回—第 1 納税義務者・源泉徴収義務者 (続 9)—」税経通信 42 卷 6 号 (1987 年) 38 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 卷 14 号 (1971 年) 59 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 卷 2 号 (1972 年) 48 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 卷 6 号 (1982 年) 9 頁
- ・ 太田洋「組合に係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「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」同『所得概念の研究』(有斐閣, 1995 年) 282 頁
- ・ 金子宏「任意組合の課税関係」税研 21 卷 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—」同編『租税法の基本問題』(有斐閣, 2007 年) 150 頁
- ・ 来住野究「剰余金配当請求権について」信州大学法学論集 6 号 (2006 年) 283 頁
- ・ 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信 20 卷 11 号 (1965 年) 88 頁
- ・ 倉見智亮「所得課税における課税適状要件としての収入額確定の要否」西南学院大学法学論集 47 卷 2・3 号 (2015 年) 243 頁
- ・ 小柳誠「所得発生原因の法的性質と所得区分」税大ジャーナル 27 号 (2017 年) 75 頁
- ・ 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察 (上)」税務事例 37 卷 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)」税務事例 37 卷 6 号 (2005 年) 8 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) 96 頁
- ・ 酒井克彦「導管理論と所得税法 56 条 (上) —同一生計内親族間における対価の支払に係る必要経費性—」税務事例 37 卷 12 号 (2005 年) 6 頁
- ・ 酒井克彦「導管理論と所得税法 56 条 (下) —同一生計内親族間における対価の支払に係る必要経費性—」税務事例 38 卷 1 号 (2006 年) 1 頁

- ・ 酒井克彦「任意組合の構成員課税における所得区分の考え方ー『導管理論に基づく所得区分』と『構成員の担税力に応じた所得区分』ー」税務事例 40 卷 10 号 (2008 年) 1 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 (2002 年) 93 頁
- ・ 佐藤英明「共同事業から生じる所得の課税関係」税務事例研究 155 号 (2017 年) 31 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ー課税時期, 所得種類, 帰属を中心にー」税法学 543 号 (2000 年) 55 頁
- ・ 高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』(有斐閣, 2007 年) 61 頁
- ・ 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号 (1994 年) 12 頁
- ・ 田中治「事業所得における収入金額の年度帰属」税務事例研究 29 号 (1996 年) 33 頁
- ・ 田中治「事業所得の人的帰属」税務事例研究 54 号 (2000 年) 27 頁
- ・ 田中啓之「共同事業の形態と所得課税 (1)」法学協会雑誌 135 卷 7 号 (2018 年) 1 頁
- ・ 田中啓之「共同事業の形態と所得課税 (2)」法学協会雑誌 135 卷 8 号 (2018 年) 64 頁
- ・ 田中啓之「共同事業の形態と所得課税 (3)」法学協会雑誌 135 卷 9 号 (2018 年) 70 頁
- ・ 田中啓之「共同事業の形態と所得課税 (4・完)」法学協会雑誌 135 卷 10 号 (2018 年) 130 頁
- ・ 田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属ー権利確定主義と管理支配基準の連接ー」法政研究 84 卷 2 号 (2017 年) 239 頁
- ・ 田中晶国「所得の年度帰属ー収入実現の蓋然性とその客観的認識ー」税法学 579 号 (2018 年) 107 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 卷 8 号 (2005 年) 35 頁
- ・ 谷口勢津夫「匿名組合の課税問題ーTKスキームに関する租税条約の解釈適用ー」日税研論集 55 号 (2004 年) 143 頁
- ・ 出村仁志「裁判例にみる所得の帰属の認定」税大ジャーナル 21 号 (2013 年) 103 頁
- ・ 西村洋佑「所得の人的帰属ー個人法人間の帰属の判定を中心としてー (上)」青山ビジネスロー・レビュー 9 卷 2 号 (2020 年) 37 頁
- ・ 西村洋佑「所得の人的帰属ー個人法人間の帰属の判定を中心としてー (下)」青山ビジネスロー・レビュー 9 卷 2 号 (2020 年) 71 頁
- ・ 長谷部啓「パス・スルー課税のあり方ー組合事業における組合員の課税関係とその諸問題ー」税務大学校論叢 56 号 (2007 年) 67 頁
- ・ 福田善行「実質所得者課税に関するー考察ー所得税における所得の帰属判定を中心にー」税務大学校論叢 84 号 (2016 年) 337 頁
- ・ 渕圭吾「匿名組合契約と所得課税ーなぜ日本の匿名組合契約は節税目的で用いられるのか?ー」ジュリ 1251 号 (2003 年) 177 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）129 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
- ・ 宮武敏夫「匿名組合契約と税務」ジュリ 1255 号（2003 年）106 頁
- ・ 村井圭介「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－」租税資料館 HP (https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/030/z_pdf/ronbun_2021_15.pdf, 2022 年 1 月 11 日最終閲覧)

3 判例評釈等

- ・ 浅妻章如「判批」民商法雑誌 151 巻 6 号（2015 年）91 頁
- ・ 池本征男「判批」国税速報 6373 号（2015 年）14 頁
- ・ 一高龍司「判批」水野忠恒＝中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選〔第 5 版〕』（有斐閣，2011 年）122 頁
- ・ 植松守雄「判批」金子宏＝水野忠恒＝中里実編『租税判例百選〔第 3 版〕』（有斐閣，1992 年）92 頁
- ・ 碓井光明「判批」判時 896 号（1978 年）134 頁
- ・ 碓井光明「判批」金子宏編『租税判例百選〔第 2 版〕』（有斐閣，1983 年）100 頁
- ・ 漆さき「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝瀧圭吾編『租税判例百選〔第 7 版〕』（有斐閣，2021 年）46 頁
- ・ 遠藤美光「判批」鴻常夫＝竹内昭夫＝江頭憲治郎編『商法（総則・商行為）判例百選〔第 3 版〕』（有斐閣，1994 年）132 頁
- ・ 大淵博義「判批（上）」税務事例 37 巻 7 号（2005 年）1 頁
- ・ 大淵博義「判批（下）」税務事例 37 巻 8 号（2005 年）10 頁
- ・ 大淵博義「判批」税務事例 48 巻 7 号（2016 年）1 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
- ・ 北武雄「判批」税経通信 33 巻 14 号（1978 年）134 頁
- ・ 木山泰嗣「判批（上）」税理 63 巻 3 号（2020 年）152 頁
- ・ 木山泰嗣「判批（下）」税理 63 巻 4 号（2020 年）152 頁
- ・ 越山安久「判解」ジュリ 664 号（1978 年）91 頁
- ・ 越山安久「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 53 年度（1982 年）22 頁
- ・ 宰田高志「判批」税研 20 巻 4 号（2005 年）96 頁
- ・ 酒井克彦「判批」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
- ・ 酒井貴子「判批」ジュリ臨増 1492 号（2016 年）197 頁

- ・ 佐藤孝一「判批」税務事例 52 卷 2 号 (2020 年) 18 頁
- ・ 佐藤英明「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」ジュリ 1496 号 (2016 年) 68 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
- ・ 菅原菊志「判批」鴻常夫＝竹内昭夫＝江頭憲治郎編『商法（総則・商行為）判例百選〔第 2 版〕』（有斐閣，1985 年）132 頁
- ・ 高野幸大「判批」租税法研究 21 号 (1993 年) 240 頁
- ・ 高橋祐介「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝淵圭吾編『租税判例百選〔第 7 版〕』（有斐閣，2021 年）58 頁
- ・ 田中啓之「判批」ジュリ 1493 号 (2016 年) 110 頁
- ・ 田中啓之「判批」ジュリ 1558 号 (2021 年) 131 頁
- ・ 玉田康治「判批」平成 27 年行政関係判例解説 (2017 年) 89 頁
- ・ 仲江利政「判批」判タ 29 卷 14 号 (1978 年) 86 頁
- ・ 中里実「判批」法学協会雑誌 96 卷 11 号 (1979 年) 129 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 35 卷 4 号 (2019 年) 115 頁
- ・ 藤浦照生「判批」昭和 53 年行政関係判例解説 (1979 年) 232 頁
- ・ 宮谷俊胤「判批」民商法雑誌 80 卷 2 号 (1979 年) 55 頁
- ・ 山本直毅「判批」税 72 卷 12 号 (2017 年) 62 頁
- ・ 渡辺徹也「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘＝淵圭吾編『租税判例百選〔第 7 版〕』（有斐閣，2021 年）132 頁

4 判例・裁判例

〔最高裁判所・大審院〕

- ・ 大判大正 6 年 5 月 23 日民録 23 輯 917 頁
- ・ 大判大正 14 年 5 月 23 日新聞 2466 号 11 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 36 年 10 月 27 日民集 15 卷 9 号 2357 頁
- ・ 最判昭和 37 年 3 月 16 日税資 36 号 220 頁
- ・ 最判昭和 37 年 10 月 2 日訟月 8 卷 11 号 1682 頁
- ・ 最決昭和 40 年 9 月 8 日刑集 19 卷 6 号 630 頁
- ・ 最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁
- ・ 最判昭和 48 年 4 月 26 日民集 27 卷 3 号 629 頁

- ・ 最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁
- ・ 最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁
- ・ 最判昭和 53 年 3 月 16 日訟月 24 卷 4 号 840 頁
- ・ 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁
- ・ 最判平成 4 年 4 月 28 日税資 189 号 401 頁
- ・ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁
- ・ 最判平成 10 年 5 月 26 日税資 229 号 140 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 69 卷 4 号 1121 頁

〔高等裁判所〕

- ・ 広島高松江支判昭和 34 年 3 月 20 日行裁例集 10 卷 3 号 427 頁
- ・ 名古屋高判昭和 35 年 4 月 15 日税資 33 号 548 頁
- ・ 東京高判昭和 35 年 9 月 28 日訟月 6 卷 11 号 2191 頁
- ・ 東京高判昭和 36 年 7 月 12 日訟月 7 卷 9 号 1868 頁
- ・ 広島高判昭和 41 年 12 月 9 日高裁刑集 19 卷 6 号 810 頁
- ・ 福岡高判昭和 43 年 9 月 12 日税資 55 号 492 頁
- ・ 広島高判昭和 46 年 1 月 12 日税資 62 号 51 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
- ・ 東京高判昭和 57 年 9 月 27 日税資 132 号 1491 頁
- ・ 東京高判昭和 58 年 11 月 9 日税資 156 号 1240 頁
- ・ 東京高判昭和 60 年 2 月 28 日判時 1149 号 107 頁
- ・ 東京高判平成 2 年 4 月 20 日判時 1352 号 3 頁
- ・ 東京高判平成 2 年 12 月 12 日税資 181 号 867 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 9 月 26 日税資 186 号 621 頁
- ・ 名古屋高判平成 9 年 10 月 23 日税資 229 号 140 頁
- ・ 名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 255 号順号 10180
- ・ 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 19 年 6 月 28 日判時 1985 号 23 頁
- ・ 東京高判平成 24 年 7 月 19 日税資 262 号順号 12004

〔地方裁判所〕

- ・ 東京地判昭和 32 年 7 月 26 日金法 150 号 13 頁
- ・ 東京地判昭和 33 年 7 月 3 日民集 15 卷 9 号 2377 頁

- ・ 東京地判昭和 33 年 7 月 3 日行裁例集 9 卷 7 号 1350 頁
- ・ 広島地判昭和 40 年 11 月 24 日高裁判集 19 卷 6 号 816 頁
- ・ 福岡地判昭和 43 年 3 月 28 日税資 55 号 508 頁
- ・ 広島地判昭和 43 年 12 月 24 日訟月 15 卷 2 号 209 頁
- ・ 福岡地判昭和 44 年 8 月 27 日税資 58 号 917 頁
- ・ 東京地判昭和 45 年 7 月 1 日税資 64 号 1304 頁
- ・ 千葉地判昭和 45 年 12 月 25 日訟月 17 卷 4 号 669 頁
- ・ 山口地判昭和 46 年 6 月 28 日訟月 17 卷 10 号 1671 頁
- ・ 東京地判昭和 48 年 2 月 27 日税資 99 号 601 頁
- ・ 津地判昭和 49 年 7 月 2 日税資 86 号 1227 頁
- ・ 東京地判昭和 54 年 10 月 9 日下級民集 30 卷 9～12 号 513 頁
- ・ 神戸地判昭和 56 年 10 月 12 日刑集 38 卷 5 号 2050 頁
- ・ 高松地判昭和 57 年 3 月 31 日税資 122 号 892 頁
- ・ 熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁
- ・ 横浜地判昭和 61 年 9 月 29 日税資 177 号 305 頁
- ・ 東京地判昭和 63 年 5 月 30 日税資 164 号 586 頁
- ・ 京都地判平成元年 5 月 31 日税資 170 号 580 頁
- ・ 千葉地判平成元年 10 月 18 日税資 174 号 131 頁
- ・ 名古屋地判平成 2 年 5 月 18 日訟月 37 卷 1 号 160 頁
- ・ 神戸地判平成 2 年 6 月 13 日税資 185 号 800 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 3 年 12 月 20 日税資 187 号 479 頁
- ・ 東京地判平成 14 年 11 月 29 日訟月 49 卷 7 号 2017 頁
- ・ 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日税資 254 号順号 9800
- ・ 津地判平成 17 年 4 月 19 日税資 255 号順号 10002
- ・ 名古屋地判平成 17 年 9 月 29 日判夕 1256 号 81 頁
- ・ 名古屋地判平成 17 年 11 月 24 日判夕 1204 号 114 頁
- ・ 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 21 年 4 月 7 日判夕 1311 号 173 頁
- ・ 東京地判平成 22 年 11 月 18 日税資 260 号順号 11560
- ・ 東京地判平成 23 年 2 月 4 日税資 261 号順号 11608
- ・ 東京地判平成 30 年 1 月 23 日税資 268 号順号 13115
- ・ 大阪地判令和元年 12 月 5 日税資 269 号順号 13352

以上

