



## 匿名組合契約による航空機リース事業の損益の所得区分

第 61 回 2015 年（平成 27 年）8 月 7 日  
租税判例研究会座長、中央大学名誉教授、税理士  
大淵 博義

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

## MJS判例研究会(2015.8.7 大淵博義)

## 匿名組合契約による航空機リース事業の損益の所得区分

最高裁判所第二小法廷平成24年(行ヒ)第408号所得税更正処分取消等請求事件(一部破棄自判・その余の上告棄却)平成27年6月12日判決(確定)・【裁判所ホームページ最高裁判所判例集】一審・東京地裁平成22.11.8判決(税資260-204)、控訴審・平成24.7.19判決(税資2652-154)

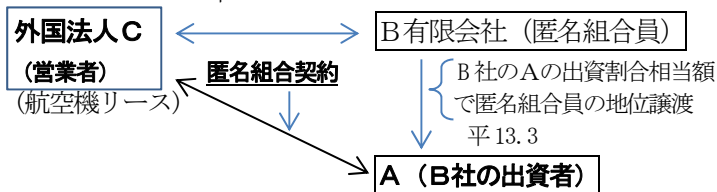
## I 本件訴訟の概要

## 1. 事案の概要

**事案の要旨** 本件は、匿名組合契約に基づき営業者の営む航空機のリース事業に出資をした匿名組合員である亡Aが、当該事業につき生じた損失のうち契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額を所得税法26条1項に定める不動産所得に係る損失に該当するものとして平成15年分から同17年分までの所得税の各確定申告をしたところ、所轄税務署長から、上記の金額は不動産所得に係る損失に該当せず同法69条に定める損益通算の対象とならないとして、更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、Aの訴訟承継人である上告人らが、処分の取消しを求めた事案である。

## 原審の確定した匿名組合事業に係る事実関係等の概要

別紙上告審判決「理由の2」参照  
平12.11



## &lt;本件匿名組合契約の内容&gt;

- ①リース事業の計算期間(毎年10.1~翌年9.30)に営業者に生ずる利益又は損失は匿名組合員の出資割合に応じて分配される。
- ②本件リース事業は営業者の単独で行うものであり、匿名組合員はその事業の遂行・運営に関与することはできないこと。

## &lt;確定申告における不動産所得の損失控除額&gt;

- ①平成15.9.30末計算期間 … △115,287,281円
- ②平成16.9.30末計算期間 … △72,205,577円
- ③平成17.9.30末計算期間 … △38,777,148円

## &lt;本件課税処分&gt;

- 上記不動産所得損失につき、雑所得であるとして否認し更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

### **事案の争点**

(本案前の争点)

- ・確定申告額の減額の部分と増額加算部分との差額の増額更正処分の場合の取消請求のうち、申告額を下回る部分の取り消しを求める部分是不適法か否か。(判決は、申告を下回る額の取り消しを求める部分の金額は、「更正の請求の排他性」により、不適法であるとした。(判決の研究は省略)

(本案の争点)

- (1) 本件匿名組合契約に基づき原告が分配を受ける損益に係る所得及び損失の種類
- (2) 本件匿名組合契約に基づき原告が分配を受けた損失額が本件各係争年分において原告に帰属したといえるか否か。
- (3) 本件各更正処分が改正前所得税基本通達の規定に反した信義則違反・平等原則反の違法な課税処分といえるか
- (4) 原告に本件各係争年分の確定申告につき通則法65条4項所定の「正当な理由」があったか否か。

## **2. 争点に関する双方の主張と判決要旨**

### **(1) 本件匿名組合契約に基づき原告が分配を受ける損益に係る所得及び損失の種類**

#### **原告主張の要点**

旧商法537条は、匿名組合員が一定の場合には営業者と共に対外的な債務を負担することがあることを定めており、同条の存在は、匿名組合員が対外的に権利義務を有しないということが匿名組合契約の本質的要素ではなく、匿名組合員を営業者との共同事業者と見るべき場合があることを旧商法が認めていることを示すものである。また、同法542条、153条が匿名組合員に業務検査権まで認めていることは、匿名組合員が法的な意味においても共同事業者としての地位を有する根拠となるものである。さらに、匿名組合員は、営業者に対して契約の趣旨に従って営業を行うことを請求する権利(営業執行請求権)を有し、営業者の営業に対して出資をしている(同法535条)のであるから、その意味において共同事業者としての立場を有しているというべきである。以上のような同法の規定からすれば、営業者と匿名組合員を共同事業者の関係ととらえることは、匿名組合契約の本質的な理解にかなうものであるから、航空機リース収入は不動産所得というべきである。

#### **被告主張の要点**

旧商法の規定からすれば、匿名組合員は、①匿名組合の営業者の財産に対して持分等の権利を全く有せず(旧商法536条1項)、②営業者が行う本件事業について、組合外部の第三者に対し、権利を有し又は義務を負うことはなく(同条2項)、③営業者の事業に関し、出資者としての監督権(同法542条、153条)を行使し得る以外に関与することはでき

ないのであるから（同法542条、156条）、匿名組合員が営業者の事業を共同事業として行っていると見る余地はない。本件匿名組合契約書の定めを見ても、原告は、出資に伴う監督権以外に何ら本件事業に関与することができないのであって、原告が、本件匿名組合契約に係る本件事業を共同事業として営んでいると解する余地はないから、雑所得である。

## 判決要旨

### ○原審判決要旨

①匿名組合契約において匿名組合員に業務の執行の権利を与え又は義務を負わせる旨の特約が定められている場合には、匿名組合員も業務を執行することができる地位を有することになるものと解される。そのような場合においては、匿名組合員は、営業者とともに営業の主体となっているものと評価することができるというべきであるが、本件には、原告が主張する「匿名組合員に共同事業者としての地位を与えるような合意」は認められない。

②匿名組合契約に基づきA社から原告に分配される損益は、営業者であるA社の営業のために原告が出資をしたことに対する対価としての性質を有するものというべきであって、「航空機…の貸付け…による所得」又はその損失とはいい難いから、所得税法26条所定の不動産所得又はその損失には該当しないものというべきである。

### ○最高裁判決要旨

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。

(2) 本件匿名組合契約に基づき原告が分配を受けた損失額が本件各係争年分において原告に帰属したといえるか否か。

### 原告主張の要点

各匿名組合員に分配される利益額又は損失額は、遅くともB社から匿名組合事業会計報告書が送付された時点において確定しているものというべきである。そして、法人税基本通達14-1-3は、「法人が匿名組合員である場合におけるその匿名組合営業について生じた利益の額又は損失の額については、現実の利益の分配を受け、又は損失を負担していない場合であっても、匿名組合契約によりその分配を受け又は負担をすべき部分の金額をその計算期間の末日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する」旨を定めているところ、匿名組合員が個人の場合においても、損失額の帰属時期をこれと異なる取扱いとすべき理由はないから、本件匿名組合契約に基づき原告がB社から分配を受けた損失額については、当該

分配がされた時点における年度分の所得税に係る損失に計上すべきである。

### **被告主張の要点**

原告に分配されたとする損失は、現実の負担ではなく計算上の分担にすぎないものであり、課税上は、本件各係争年分においていまだ確定したものとはいえないものであるから、所得税法36条1項及び37条1項の規定によれば、原告の本件各係争年分の所得とすべき金額（損失）はないというべきであるし、いずれにしても、雑所得の損失であるから、損益通算は認められない。

### **判決要旨**

#### **○原審判決要旨**

雑所得である以上、損益通算は認められないので、所得に変動はないから、争点（2）は判断しない。

#### **(3) 本件各更正処分が改正前所得税基本通達の規定に反した信義則違反・平等原則違反の違法課税といえるか**

### **原告主張の要点**

①旧通達本文は、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、営業者の営業の内容に従う旨を明記しているのであるから、旧通達を本件にあてはめると、原告が営業者から受ける損益の分配は、不動産所得又はその損失であるとの結論が導かれるのであって、旧通達に従う限り、これと異なる解釈を採る余地はない。一般に、租税法分野における通達が、課税実務において極めて重要な意味を持っていること、旧通達が平成17年に改正されるまで長年の間、匿名組合の組合員の所得区分を明記したものとして、納税者の申告及び課税実務における指針となってきたことにもかんがみると、旧通達は、「匿名組合員が営業者から受ける利益分配の所得区分が営業者の所得区分に従って区分される」との税務官庁の公的見解を示したものである。なお、旧通達が利益の分配については規定しているが、損失の分配については規定していないとの被告の主張は、単なる形式論にすぎず、旧通達が損失の分配に関する取扱いをあえて排除したものと考えることはできない。そして、原告は、これを信頼して本件各係争年分の所得税の確定申告をしたものである。本件各更正処分は、本件各係争年分の所得税については旧通達に従った課税がされるということに対する原告の信頼を裏切るものであり、信義則（民法1条2項）に反するものというべきである。

②本件匿名組合契約には、原告以外の個人の出資者が3名いるところ、これらの者は、本件匿名組合から生ずる損失につき、原告と同様に不動産損失として確定申告をしているが、課税処分を受けたのは原告のみであり、上記3名のうち札幌市在住の1名については、税務調

査を受けたにもかかわらず、丙（注・営業者からリース事業を受託した法人の担当者）とのやり取りの結果、本件匿名組合から生ずる損失が不動産所得に係る損失であることが認められている。また、丙は、本件匿名組合契約と同種の案件につき過去に300件以上取り組んできた実績があり、その中には個人が匿名組合員となるケースも含まれているが、航空機リース事業からの所得又は損失が不動産所得又はその損失であることが認められなかったケースはこれまで1件もなく、原告だけにつき、雑所得に係る損失であるとの理由で更正処分がされたものである。同一の法律関係、利益状況にある者については、課税上平等の取扱いがされなければならないところ（憲法14条1項、課税上の平等原則）、以上に述べた事情に照らせば、本件各更正処分は、課税上の平等原則に反するものである。

### **被告主張の要点**

①租税法律関係においては、租税法律主義が妥当するのであるから、信義則を適用して課税処分を違法とするためには、特別な事情を要するというべきであり、その事情の有無に関しては、少なくとも、①税務官庁が信頼の対象となる公的見解を表示したといえるか、②納税者に責めに帰すべき事由がないかを検討し、③納税者の信頼を保護しなければ正義に反する特別な事情の有無を判断すべきである。旧通達は、匿名組合の組合員が営業者から受ける利益の分配につき、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とするとしながらも、「ただし、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受けるものは、貸付金の利子として事業所得又は雑所得とする。」として、匿名組合契約に基づく利益の分配が二面性を有していることを前提とした取扱いをしてきたものであり、旧通達の実際の適用場面においても、上記のような二面性を認める旧通達の趣旨を踏まえ、必ずしも営業者の営業の内容に従って匿名組合員が受ける分配利益の所得区分が決定されているものではなかった（乙6、7参照）。すなわち、課税庁は、匿名組合契約に基づく利益の分配金が二面性を有することに着目して、匿名組合員に対する分配金については、匿名組合を区分して考え、その分配された所得を一律に取り扱わない課税上の取扱いの原則及びその例外を、旧通達を通して従前から明らかにしていたものであり、新通達は、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分についての従前の取扱いを変更したのではなく、旧通達が「当該営業者の営業に従い」所得区分を定めるとしていたことにより不明確となっていた所得区分を、実際上の取扱いに基づいて明確にしたものである。そうすると、所得税の課税実務において、匿名組合の組合員が共同事業を営むことを前提として、当該組合員が受ける分配利益の所得区分を決定する、すなわち、画一的に、当該組合員が受ける分配利益が事業所得や不動産所得等として取り扱われるといった公式見解が述べられた事実はない。また、旧通達は、「利益」の分配については規定しているが、「損失」の分配については規定していないから、損失の分配につき何らかの公式見解が示されていたとみる余地もない。そうすると、本件においては上記①の要件を欠くから、本件各更正処分が信義則に反するとの原告主張には理由がない。

②課税の平等とは、課税の根拠となる法を適用すべき者に対しては等しく適用すべしとすることであって、法の適用を免れる者が生じたがゆえに、他の者に対して法を適用することが平等に反することにはならない。仮に、原告と同様な匿名組合契約を結んでいる他の個人について、匿名組合契約に基づく損失の分配を不動産所得の損失であるとして損益通算した確定申告が是正されていないとしても、単にそのことのみをもって、適法な本件各更正処分が課税の公平の原則に反するという余地はなく、原告の主張には理由がない。

## 判決要旨

### (1) 信義則違反

## 原審審判決要旨

・ 租税法規に適合する課税処分については、法の一般原理である信義則の法理の適用により、これを違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、租税法律関係における法律による行政の原理、特に租税法律主義の原則を考慮すると、この法理の適用に当たっては、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情があることを要すると解するのが相当である。そして、この特別な事情の存否の判断に当たっては、少なくとも税務官庁が納税者に対して信頼の対象となるような公的見解を表示し、納税者がその表示を信頼して行動したところ、この表示に反する課税処分が行われた結果、納税者が経済的不利益を受けることになったこと、税務官庁の公的見解に関する表示を信頼して行動したことについて納税者に責めに帰すべき事由がなかったことなどの検討が不可欠であるというべきである〔最高裁昭和60年（行ツ）第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照〕。

・ 控訴人らは、旧通達下での課税実務においては、長年の間、匿名組合契約に基づき分配された利益に関する所得区分は、営業者の営業の内容に従って定められており、納税者はこれを信頼して申告をしていたのであるから、本件各更正処分は、旧通達に基づく課税実務に対する信頼を裏切り、新通達を遡って適用したことになり、課税上の信義則（民法1条2項）に反する違法な処分であると主張する。そこでまず、旧通達下における課税実務が、控訴人らの主張するような内容の公的見解として表示されており、納税者もこの表示を信頼して行動する程度のものであったか否かについて検討する。

匿名組合の出資者である匿名組合員が営業者から分配される損益に係る所得税法上の所得区分については、雑所得又はその損失に当たると解するのが相当である。すなわち、旧商法の規定に照らすと、匿名組合契約における営業の主体となるのは原則として営業者だけであり、匿名組合員は、出資者として営業から生じる利益の分配を受ける地位を有するにとどまるのであり、そのような出資行為から生じる損益は、匿名組合員の営む事業の遂行によるも

のではなく、また、継続かつ反復する行為によるものでもなく、さらに、役務の提供を内容とするものでもないのであるから、所得税法27条及び34条所定の事業所得若しくは一時所得又はそれらの損失にも該当せず、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得又はその損失のいずれにも該当しないことになり、結局、上記損益は、同法35条所定の雑所得又はその損失に該当すると解することになる。一方、匿名組合契約において、匿名組合員に業務の執行の権利を与え、又は義務を負わせる旨の特約が定められている場合には、匿名組合員も業務を執行することができる地位を有することになるのであり、そのような場合においては、匿名組合員も、営業者とともに営業の主体となっているものと評価することができるから、匿名組合員に分配される損益も、営業者の営業の内容に従った所得又はその損失に該当することになるものと解される。このように、匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分については、匿名組合契約に基づく匿名組合員の営業への関与の有無内容等による二面性が存することになる。

旧通達は、新通達に比較して明確性を欠く嫌いはあるものの、匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分についての上記の二面性を踏まえたものと解されるのであり、匿名組合員が受ける損益の所得区分を営業者の営業の内容に応じて定められるものと画一的に規定しているわけではないから、控訴人らの主張するような公的見解が税務官庁から表示されていたとはいうことができない。

なお、この点について、控訴人らは、本件事績票の事例に加え、国税庁の職員が執筆した『[例解問答式] 所得税の実務』（甲18）及び大阪国税局の職員が執筆した『所得税実務問答集』（甲19）の記載内容に照らしても、長年の間、匿名組合契約に基づき分配された利益に関する所得区分は、営業者の営業の内容に従って定められていたと主張する。しかしながら、前記の前提事実によれば、本件事績票の事例は、匿名組合員が経営への参画権を有しないと東村山税務署が認定している事案であり、平成15年分及び平成16年分の申告については、匿名組合から受ける営業収支を不動産所得（損失）とする一方で、新通達が適用される平成17年分は所得区分を雑所得とするように「指導」するとの東村山税務署の見解に対して、これを審理専門官が是認したものであるところ、このような取扱いは、前述した所得税法の正しい解釈適用とは齟齬するのみならず、年度によって取扱いの統一性を欠くものといわざるを得ない。通達の改正時とはいえ、このように統一性を欠く結果となる解釈適用を選択した理由は定かではないものの、いずれにしても、本件事績票の事例があるからといって直ちに匿名組合契約に関して、このような統一性を欠く取扱いが一般的に行われていたものと証明されていることにはならないし、むしろ、本件事績票の記載内容に照らしても、このような統一性を欠いた取扱いが、匿名組合契約に係る課税実務上、一般的に行われていたとは考え難いというべきである。そうすると、本件事績票の記載内容だけでは、長年の間、匿名組合契約に基づき分配された利益に関する所得区分を、営業者の営業の内容に従って定めるとの公的見解が表示されていたとは認められないというべきである。

次に、国税庁の職員執筆の『[例解問答式] 所得税の実務』（甲18）及び大阪国税局の職



員執筆の『所得税実務問答集』（甲19）について検討するところ、前者は、旧通達をほぼそのまま転記したものにすぎないし、**後者は、共同企業形態に近い匿名組合の実質に着目した場合には、営業者の営業の内容に従った所得区分になると記載されており、まさに前述した匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分の二面性を指摘している記載**であって、いずれにしても、旧通達の運用として、匿名組合の出資者の所得区分が、画一的に営業者の営業の内容に応じて定められるとする公的見解を表示したものは到底いうことができない。

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

以上によれば、旧通達下において、匿名組合員が営業者から分配された利益については、営業者の営業の内容に従った所得区分による画一的な運用がされていたものとは認めることができない。したがって、旧通達が、控訴人らの信義則の主張の前提となる内容の税務官庁の公的見解を表示しているとはいえないのであり、この点において、控訴人らの主張は、その前提を欠くものであって、採用することができない。

## **最高裁** 上告受理申立てについて、不受理決定

### (2) 不平等課税の違法性

課税の平等とは、「課税の根拠となる法を適用すべき者に対しては等しく適用すべし」とすることであって、仮に法の適用を免れる者があつたとしても、そのことを理由に、他の者に対して法を正しく適用することができなくなるわけではなく、また、法を正しく適用することが課税の平等に反することにならないことも明らかというべきである。そして、上述のとおり、所得税法の正しい解釈適用は、出資者である匿名組合員が、営業者の事業を共同して営む立場にある場合においては、営業者の営業の内容に従った所得区分となるのに対して、出資者がそのような立場にない場合には、雑所得に当たるとするほかないというものであって、**本件においては、客観的にみて、亡Aには、本件事業の共同事業者に当たるとする事情は見当たらないのであるから、その分配される利益を雑所得として取り扱うことを前提とする本件各更正処分は、まさしく法を正しく適用した結果であり、課税の平等に資するものであると判断するのが相当である。**

控訴人らは、本件事績票の事例にある納税者との取扱いが異なり、平等原則に反すると主張するのであるが、上記のとおり、**営業者との間に共同事業者としての関係が認められない匿名組合員について、一律に本件事績票の事例と同様の取扱いがされているとの立証はない**

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

## **最高裁** 上告受理申立てについて、不受理決定

### (4) 原告に本件各係争年分の確定申告につき通則法65条4項所定の「正当な理由」があったか否か

#### **原告主張の要点**

原告が平成15年分及び平成16年分の所得税の確定申告をした時点においては、旧通達  
が明確に営業者の営業の内容に従うものと定めており、長年の間、かかる通達を前提とした  
課税実務が執り行われてきた。そして、原告は、乙を通じて、丙らとの面談により、繰り返  
し、本件匿名組合から生ずる損益が不動産所得又はその損失になることの確認を行っている  
のであり、丙らからは、上記面談の際に、そのような見解が記載された国税庁OBの戊教授  
執筆の文献(甲9)や公認会計士・税理士が作成した意見書(甲13)が示されていた。か  
かる事情からすれば、原告において、平成15年分及び平成16年分の所得税の確定申告に  
つき、通則法65条4項所定の「正当な理由」が存することは明らかである。

#### **被告主張の要点**

課税庁は、匿名組合を区分して考え、その分配された所得を一律に取り扱わないことにつ  
いて、課税上の取扱いの原則及び例外を、旧通達を通じて従前から明らかにしていたのであり  
(旧通達は事業所得に係る損失の分配がされるべきことを原則とはしていない。)、**平成17年の  
新通達への改正は、旧通達が「当該営業者の営業に従い」所得区分を定めるとしていたこと  
により不明確となっていた所得区分を、実際上の取扱いに基づいて明確にしたものであって、  
上記改正の前後において、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係  
る所得区分についての従前の取扱いを変更したのではない。**以上に照らせば、原告において、  
本件各係争年分の所得税の確定申告につき、通則法65条4項所定の「正当な理由」が存する  
ということはできないというべきである。

#### **判決要旨**

##### ○原審判決

前記の判断を前提とすると、旧通達下において、匿名組合員が営業者から分配された利益  
については、営業者の営業の内容に従った所得区分により定めるとの画一的な運用がされて  
いたとは認められないのであるから、原判決が的確に説示しているとおり、新通達をもって、

匿名組合員が営業者から分配を受ける利益の所得の種類の区分について従前の行政解釈を変更したものは評価することができない。そして、原判決（34頁21行目以下）も説示しているとおり、本件匿名組合契約上、亡Aは、本件事業の共同事業者の地位に立つものではない以上、所得税法による正しい法規範の解釈適用を行えば、本件匿名組合契約による所得及び損失は雑所得として取り扱うことになるのであるから、亡Aの本件各係争年分の所得税の確定申告に国税通則法65条4項所定の「正当な理由がある」とはいうことができないことも明らかである。

### ○最高裁判決

・匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分は、匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、営業者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され、他方、匿名組合員がこのような地位を有するものと認められない場合には、営業者の営む事業の内容にかかわらず、匿名組合員にとってその所得が有する性質に従って判断されるべきものと解される。そして、後者の場合における所得は、営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質に鑑みると、その出資が匿名組合員自身の事業として行われているため事業所得となる場合を除き、所得税法23条から34条までに定める各所得のいずれにも該当しないものとして、同法35条1項に定める雑所得に該当するものというべきである。

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、当該事業の内容に従って事業所得又はその他の各種所得に該当し、それ以外の場合には、当該事業の内容にかかわらず、その出資が匿名組合員自身の事業として行われているため事業所得となる場合を除き、雑所得に該当するものと解するのが相当である。前記新通達は、その内容に照らし、これと同旨をいうものと解される。

- ・これを本件についてみるに、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。したがって、Aの本件各申告において本件匿名組合契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額が損益通算の対象とならないことを理由としてされた**本件各更正処分は適法である。**

・匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分について、

旧通達においての取扱いの内容に照らすと、その利益の分配が貸金の利子と同視し得るものでない限り、個別の契約において匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されているか否かを問うことなく、匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものといえるという理解に基づいて、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされていたものと解される。

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

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

以上のような事情の下においては、本件各申告のうち平成17年通達改正の前に旧通達に従ってされた平成15年分及び同16年分の各申告において、Aが、本件リース事業につき生じた損失のうち本件匿名組合契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額を不動産所得に係る損失に該当するものとして申告し、他の各種所得との損益通算により上記の金額を税額の計算の基礎としていなかったことについて、真にAの責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお同人に過少申告加算税を

賦課することは不当又は酷になるというのが相当であるから、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるものというべきである。

このように、本件各申告のうち、平成15年分及び同16年分の各申告については、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるものといえるから、本件各賦課決定処分のうち上記各年分に係る各処分は違法である。これに対し、平成17年通達改正後にされた平成17年分の申告については、真にAの責めに帰することのできない客観的な事情があるとはいえず、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお同人に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとはいえないので、同項にいう「正当な理由」があるものとはいえないから、本件各賦課決定処分のうち同年分に係る処分は適法である。

## II 研究

### 1. 匿名組合の特質と共同事業性

#### (1) 匿名組合の意義（商法535-542）と特質

・匿名組合契約とは、当事者の一方（出資組合員）が相手方（営業者）の営業のために出資をし、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である。

商法は、匿名組合契約を営業者とその相手方との間の契約として定め、その相手方である匿名組合員については、営業者が行う営業のために出資をしてその営業から生ずる利益の分配を受けるものと規定する（旧法535条、新法535条）。そして、その出資は営業者の財産に属し、また、営業者の業務を執行し又は営業者を代表することができず、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しないものとし（旧法536条、542条、156条、新法536条）、所定の条件の下で営業者の貸借対照表の閲覧又は謄写の請求をし、**営業者の業務及び財産の状況を検査することができる監視権（検査権）**（旧法542条、153条、新法539条）が認められている。

#### (2) 匿名組合と任意組合の相違点

- ①匿名組合契約は営業者と出資者の相対契約・組合契約は二人以上の複数の契約
- ②匿名組合の財産は、出資財産を含めて営業者の**単独所有**、任意組合の財産は**組合員の共有**
- ③匿名組合員は営業者に対して**業務監視権**を有するが、業務執行組合員を選任した任意組合の場合には、他の一般組合員は、業務執行組合員に対して**解任権と業務監視権**を有する。
- ④匿名組合員は営業行為につき、**第三者に対して権利義務を有しない**が、任意組合は組合員全員が**権利義務を有する**。
- ⑤匿名組合員は営業者に対して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て、この義務を負う。

#### (3) 匿名組合の組合事業の共同事業性の有無

匿名組合契約の前記特質からすると、営業者の単独事業と見られる側面と営業者と匿名組

合員の共同事業性という面とが見られる。業務執行組合員を選任した任意組合の場合には、「業務執行組合員＝匿名組合の営業者」、「一般組合員＝匿名組合員」という関係性からみれば、両組合は類似しているといえることができる。

ところで、後述するように、旧通達業務執行組合員を選任した任意組合の他の一般組合員の地位は、業務執行組合員との共同事業者であるという航空機リース訴訟の判決を受けて、匿名組合員は営業者に対して解任権を有しないが監視権を有していることから、任意組合と類似する性格をともしえよう。しかして、営業者と匿名組合員との関係は、共同事業性が認められるという前提で、旧通達が制定されているというのが、税務上の一般的理解であり、また、商法での匿名組合は内的組合とする伝統的な考え方に照らしても、匿名組合の事業性は、営業者と匿名組合員の共同事業という実体を否定することはできないと解される。

#### (4) 匿名組合事業の性格論の学説等

次に、匿名組合事業の共同事業性の論点に関しての学説等の見解をみてみよう。

##### ① 注解所得税法研究会『四訂版 注解所得税法』大蔵財務協会（2005年）60頁～63頁<sup>1</sup>

国税庁所得税課長も歴任され、租税法に造詣の深い弁護士であり研究者でもあった故植松守雄氏は、国税庁通達は、組合員と匿名組合員が個人である場合のその所得区分について、同一の解釈を採っており、それは両者が同一の税務処理がなされる点で公平の観念に合致するとされ、さらに、匿名組合通達は、任意組合と同様に「各組合員ないし営業者と匿名組合員との間の一種の共同事業という認識が前提」となっていると指摘されている。その上で、匿名組合員の共同事業性という点からの問題を指摘され、現行の匿名組合員の所得区分を雑所得とする取扱いの変更は解釈レベルでも可能であるとされている（同上書62頁）。

かかる植松氏の見解は、純理論的な解釈では、匿名組合員の匿名組合事業の地位や財産権（対外的な権利義務の当事者及び営業者の単独所有等）の特筆等から、営業者の単独事業と評価することは可能であるが、現行の通達は古くから、「**営業者と匿名組合員との間の一種の共同事業という認識**」により、運用されていることを指摘しているものである。その意味では、営業者から匿名組合員が受ける利益の分配は、理論的な一般的解釈論によれば雑所得とも評価できるが、新通達以前の旧通達の下での課税実務の執行は、共同事業という前提とで運用されていることを明らかにされたものであり、それが旧通達の素直な文理解釈であるということである。

##### ② 水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣（2011年）343頁

「匿名組合員も、監視権を通じて事業に参加しているものと考えられるので、経済上はたんなる投資家ではなく、**共同事業とみることができる**。匿名組合員の受ける利益の分配

<sup>1</sup> 同研究会は、故植松守雄氏（元国税庁所得税課長）の主宰する研究会であった。

は、配当のような資産性所得に限られず、**匿名組合のもとでの所得の性質に応じて分配された利益の性質が定まるとされる。**」として、旧通達と同様の見解を採用している。

### ③金子宏『租税法の基本問題』有斐閣(2007年)151頁以下

匿名組合の法的性質については、商法上、内的組合と同様の性質とみていること、商法の著名な学者である西原覚一氏の「匿名組合は、民法上の組合を修正したものと見ることができ、民法の組合が企業生活の要請に適しないために生まれた特異な形態である。」(同『商行為法』有斐閣(1960年)178頁)等の見解を引用したうえで、「**①匿名組合は制度の使い勝手をよくするため、組合員に、業務執行権の代わりに監視権(業務検査権)を与えていると解すべきであること**」、**②業務執行組合員を選任している任意組合の事業の場合も、その所得の種類は一般組合員にパス・スルーしていること**、**③利益の分配の意味に鑑みると、「現行通達とは逆に、利益の分配は事業所得その他の各種の所得に該当すると解するのがむしろ妥当であると思われる。」**とし、その上で、旧通達の方が、匿名組合の性質に合致していると考え、と述べている。

### ○平野嘉秋「特殊企業形態と税務上の諸問題—民法上の任意組合と商法上の匿名組合の法務と税務—」租税研究2003年4月号48頁

事業体課税について研究している国税OBの平野日大教授は、当該改正前通達の取扱いに関して、「このような取扱いは、匿名組合は一種の共同事業として捉えているものと考えられているからです。つまり、匿名組合員が匿名組合から受ける所得は、当該匿名組合員が共同事業組織の一員としてみることも可能であることから、営業者の営業の内容に従い、事業所得又は各種所得とする考え方です。」と明確に述べられているところである<sup>2</sup>。

以上のとおり、匿名組合事業の共同事業性を支持するのが有力な学説であるといえることができる。

これに対して、匿名組合員事業の共同事業性を否定する学説等は調べた限りでは見当たらないが、業務執行組合員を選任した任意組合の事業から生じた損失が、一般組合員の損失として損益通算を認めた航空機リース訴訟判決に関して、業務執行組合員と業務執行に携わら

<sup>2</sup> このほかに、前記航空機リース訴訟において、課税庁の課税根拠の主張として、本件任意組合は業務執行組合員を選任して、常務は当該組合員が専権で行っていることから、他の一般組合員は単に資金を提供しているにすぎず共同事業者としての地位にはないとして、本件任意組合の組成を否定して利益分配契約と認定して、その損失は雑所得に帰属するものであるから損益通算は許されないと主張したことに対して、かかる主張をするのであれば、匿名組合の匿名組合員も具体的な共同事業性に欠けるにもかかわらず、その営業者が不動産貸付をしているのであれば、その利益の分配を受けた匿名組合員の所得も不動産所得であるということとの関連を議論すべきであるという指摘がなされているところである(幸田高志「航空機リースを行う任意組合を用いた節税目的の投資に係る事件」税研2005年1月号104参照)。同論文は、課税庁が民商法の規定にない利益配当契約の主張をしたのは、匿名組合であるとすれば不動産所得に分類されることになるからであるとされている。

かかる指摘の前提は、匿名組合の営業者が不動産貸付を行っているのであれば、その利益の分配を受けた匿名組合員の所得区分は、営業者の営業の内容(不動産貸付業)に従い不動産所得であるということが当然の前提とされているということである。

ない他の一般組合の課税を同列に行うことにつき疑問を提示している論者によれば<sup>3</sup>、匿名組合の営業者と業務執行にたずさわらない匿名組合員の課税はことにすべきこと、つまり、その共同事業性を否定するということになるのであろう。しかし、それが立法論であれば、ともかく、旧通達の下では、このような解釈を採用することができない。

## 2. 旧通達と新通達の内容と本件判決の問題点

「所基通 36・37 共-21」の平成 17 年 12 月 26 日付改正前の旧通達と改正後の新通達の取扱いの内容は次のとおりである。

改正前と改正後の匿名組合通達の対比表

項目	旧通達	新通達
①原則的取扱い	当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。	営業者から受ける利益の分配は雑所得とする。
②営業者との共同経営の場合	規定なし ※通達は共同経営か否かを問題にせず①により所得区分をしている	当該営業者の営業の内容で事業所得又はその他の各種所得とする。
③営業の利益にかかわらず一定額を分配	貸金の利子として事業所得又は雑所得とする。	同 左

以上のように、旧通達では、「匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする」と規定されていたのが、新通達では、原則として、「匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は雑所得とする」とされ、例外的に、当該匿名組合の匿名組合員が営業者と共に経営しているという本来の共同事業性の実体を有している場合には、その利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とするという改正が行われたものである。

本件訴訟は、かかる通達改正前の旧通達適用される事案について、新通達を遡及適用して雑所得と認定して課税した事案である。しかるに、本件課税庁は、新通達は不明確な旧通達を明確化したものであり、新たな取扱いに変更したものではないと主張し、原審判決はその主張を採用し、新通達は、課税庁の公的見解（旧通達）を変更したものではないとして、信義則違背、公平課税の違反はもとより、加算税を賦課しない「正当な理由」にも該当しないと判示したものである。

これに対して、最高裁判決は、上記の趣旨に基づいた課税庁の公的見解（旧通達）は新通

<sup>3</sup> 酒井克彦「組合課税と導管論に関する一考察」税務事例 37 巻 5 号 (2005 年) 7 頁。



達により変更されたものであると認定し、当該「正当な理由」を容認して加算税の賦課決定処分を取り消したものである。

しかし、ここで指摘したいのは、原審判決が、納税者の申告には「正当な理由」はないとして信義則違背・公平課税違反を排斥したことに対して、最高裁が、旧通達は課税庁の公的見解の表明であり、新通達はこれを変更したものであると正鵠を射た判示をしたにもかかわらず、納税者の「信義則違背及び公平課税違反の上告受理申立て」について、何故に上告不受理決定を行ったのかという点である。

すなわち、旧通達が公的見解の表明であれば、その見解に基づいて行った本件納税者の申告は正当理由があるか否かの問題ではなく、課税庁はその申告を尊重すべきものであり、その取扱いとは異なる変更後の新通達を適用して、納税者の不利益な課税を行うことは信義則違背や公平課税違反の問題が惹起されるはずであるから、最高裁は、この点の重要な論点を、「法令解釈の重要問題」ではないという前提で、その論点の審理を不要として、上告不受理決定をすることは許されないと考える。

本件は、新通達は旧通達が従前の取扱いの変更には当たらないという原審判決が正論であれば格別の問題はないが、かかる原審判決がなされたのはいかなる理由によるものか、そして、最高裁の旧通達の公的見解を変更した新通達により課税された場合、加算税の免除で足りるのか、信義則違背又は公平課税違反の視座からの審理が何故に看過されたのか、この点を検証し、その理由を明らかにすることにより、現在の税法解釈を巡る税務訴訟の司法判断の問題点を明らかにできるのではないかと思料する。

### 3. 匿名組合員の所得区分に関する旧通達の解釈適用と課税実務等

#### (1) 旧通達と新通達の文理解釈

所得税基本通達36・37共一21「匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。」という旧通達の解釈運用がどのように行われていたのかということについて検証しておく。

先ず、同通達の文言解釈（文理解釈）は、匿名組合員の受ける利益の分配の所得区分は「営業者の営業の内容にしたがって事業所得その他の所得とする」とされるところ、本件匿名組合の営業者が行う本件リース事業は不動産貸付業であるから、本件匿名組合員がその営業者から受ける利益の分配は、その営業者の営業の内容（航空機の貸付）に従い、不動産所得と認定されることは、文理上の解釈として疑問はないといえよう。

すなわち、旧通達では、営業者の営業に関する意思決定に関して参画し共同事業性を有している実態の存在は全く考慮の対象としていないことは、その文言から当然のこととして理解される。このことは、新通達が重要な業務執行に参画している等、共同事業性が認められる場合は、その匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は「営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする」と規定とされた新通達の反対解釈から、かかる文言の存在しない旧通達において新通達と同様に扱う規定であり、新通達は旧通達を変更す

るものではないという原審の判決は当を得ないことは明らかである。したがって、本件最高裁判決が、旧通達による課税庁の公的見解の表明による取扱いを新通達により変更したとした認定は妥当である。

## (2) 平成17年税制改正（不動産所得の損失の損益通算規制）における匿名組合員の損益通算規制措置の欠落に関する当局の説明内容とその問題点

ところが、このような理解とは異なる解説が当局から公開されている。その経緯は次のとおりである。

平成16年10月に航空機リース判決が言い渡され、業務執行組合員を選任した民法上の組合（任意組合）の損益は、一般組合員の共同事業としての不動産所得（航空機貸付）と認定され、航空機リース事業に係る損失として損益通算が認められたことから、「平成17年度税制改正により、このような一般組合員の不動産所得に係る損失は損益通算を認めないこととする税制改正が行われた。その際に、法人の匿名組合員に帰属する損失については一定の規制を措置したが<sup>4</sup>、個人の匿名組合員については法改正はなされず、また、税制改正当時、通達においても、本件のように匿名組合員の受けた利益の分配は雑所得とする改正は手当てされなかったのである。

この点に関して、「平成17年度税制改正の解説」（財務省広報）によると、次のように解説されている。

「法人税については匿名組合契約も損失制限の対象とされていますが、所得税についてはこの特例の対象から除かれています。これは、**匿名組合の組合員は任意組合の組合員とは異なり組合の財産に対する共有概念がなく、商法上、匿名組合の営業者の単独事業とされ組合の財産や収益は営業者に帰属し、組合員は営業者から利益の配当を受ける権利を有することとされていること等により、個人の組合員が営業者から分配される利益については基本的には雑所得と扱われ、その損失については損益通算が認められていないことからあえて損失制限の対象とする必要性に乏しいことによるものです。**」（国税庁個人課税課「個人課税課情報第2号」（平成18年1月27日）56頁参照。田名後正範「所得税法・租税特別措置法等（所得税関係）の改正について」税経通信60巻8号<2005年>121頁も同旨）とされている。

かかる解説は、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配の所得区分は、「営業者の営業の内容に従い」判断すると規定されていることとの関わりについての合理的な説明を回避し、ただ、一方的に、税務の実践では課税庁も納税者も、当該改正前通達の解釈として、改正後通達のように、匿名組合員の得た利益は雑所得として取り扱っていたと断ずるものにすぎない。

すなわち、旧通達の文言から、「匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は雑所得」という新通達の取扱いと同一の解釈を導くことができないことは自明のことであるから、今回の

<sup>4</sup> 同改正においては、法人の匿名組合員に係る損失については、出資の限度額を超える場合の損失の控除を制限する法改正が行われているが、個人については何らの手当てがなされなかったものである。

情報等による解説では、合理的な具体的論証もせず、従前の旧通達の下での税務執行は、従来から、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は雑所得として損益通算が認められていないという課税実務であるという前提に立ち、平成17年度の組合課税制度の税法改正では、任意組合に係る不動産所得の損失の損益通算を排除する改正に止めたという説明が一方的に行われたものであろう。

したがって、課税実務として、従前から雑所得として取り扱われていたということが詭弁であることは、当該旧通達の文理解釈から容易に明らかにされる。もとより、匿名組合における事業実体に鑑みれば、営業者と匿名組合員の共同事業という点には問題もあることから、理論的には匿名組合員が営業者の利益の分配により得た利益は雑所得と解すべきであるという解釈も一理あり、しかして、理論的には、営業者との共同事業性が認められる場合を除き、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は雑所得である、という解釈を否定するものではない。

しかしながら、かかる純理論的解釈論は、旧通達の解釈とは別の議論であり、今回の通達改正は、従前の旧通達を改正して、匿名組合員の所得は雑所得として取り扱うという変更を行ったものと理解することが自然な解釈である。

換言すれば、平成17年度税制改正における組合課税制度の改正の際に、匿名組合の個人の匿名組合員の損失の規制を法改正により措置すべきことは当然のことであり、これを失念した立法上のミス糊塗するために、主税局及び課税当局は匿名組合員の得た利益の所得区分は原則として雑所得とする新通達が改正前における課税実務であると強弁したものと思料せざるを得ないのである。

### (3) 課税実務に関する実務解説書について

この点に関して、課税実務はどのような運用されていたのかについては、この旧通達の取扱いに関する解説により了知することができる。

#### <「営業者の営業の内容により判定する」という旧通達の解説>

○高倉明他編者「所得税基本通達逐条解説」大蔵財務協会（2004年）354頁（編者の高倉明氏は国税庁に在職する者である。）

同書では、「匿名組合契約により組合員が受ける利益の分配は、その営業の内容に従って事業所得その他の所得として課税するのである」と解説されているところであり、同解説では、旧通達に規定する共同事業性の事実が認められる場合を除き匿名組合員の受ける当該利益の分配は雑所得とするという趣旨のことは一切記述されていない。つまり、旧通達によると、営業者の営業の内容により、匿名組合員の所得が事業所得となりうることを明言しているのであり、しかるに、従前から営業者の単独事業からの利益の分配として「基本的には雑所得とされている」という解説は事実に反する不当な解説であることは論ずるまでもないことである。

○船越憲昭（東京国税局税務相談室長）編『平成15年版 税務相談事例集』（大蔵財務協会）1031頁

そこでは、匿名組合員が営業者から受ける損益の分配について、営業者の「営業の内容が不動産賃貸であれば利益の分配は不動産所得」となると説明されている。これが課税実務であったのである。

○渡辺淑夫「匿名組合契約に基づく航空機リースの損失分担の所得税法上の取扱」INTERNATIONAL TAXATION 19巻10号63頁（本件訴訟甲9号証）

ここでは、償却の前倒しによって発生するリース期間前半の赤字も、そのまま他の所得との損益通算が認められるが、そのことは法人投資家であると個人投資家であることを問わない、とされている。

○小川美憲（大阪国税局個人課税課長）『所得税実務問答集』納税協会連合会（平成16年）199頁（本訴訟甲19号証）

同書では、匿名組合の「実質は出資者である匿名組合員と営業者との共同企業形態に近いものといえましょう。…あなたが組合員となっている匿名組合は金融業を営んでいますから、あなたが受けた利益の分配も、その金融業から生じたものにほかならず、事業所得として課税されることとなります。」と解説している。

○小松崎亮也（国税庁所得税課長補佐）『所得税の実務』日本税経研究会 285頁

匿名組合が興行業を行っている事例の匿名組合員が受けた利益の所得区分について、旧通達を引用して、「組合の営業者が興行業を営んでいますから、事業所得として課税されることとなります。」としている。

このほかに、一審判決で証拠として原告から提出された「回答事績票」（甲17号証）では、匿名組合の行う航空機リース業の利益の分配の所得区分について、旧通達では不動産所得、新通達では経営への参画権がないから雑所得ということで処理してよいかという東村山税務署からの照会に対して、審理専門官の貴見のとおりで差支えない旨の回答を行っていることが判示されている。

#### <原審判決が雑所得とした申告の課税実務の事例>

これに対して、被告課税庁側が提出した証拠において、雑所得として申告されていた実態があるという判決認定の証拠となったものについては、3件である。

○松崎為久（税理士）「匿名組合の税務と問題点」税務弘報（2004.9）81頁・乙12号証

そこでは、「最近行われることの多い証券化事例では雑所得として申告する投資家が多いよ

うである。」としているが、それは営業者の投資業務から匿名組合員への利益分配であれば雑所得として申告することはありうるどころであり、必ずしも、本件のような航空機リースのような不動産所得の利益の分配のようなケースを雑所得として申告した事例とは異なるものである。

#### ○平野圭吾（税理士）「匿名組合」税務弘報 2006年7月95頁（乙6号証）

ここでは、「改正通達の前においても、匿名組合契約の法的性格及びその実際の使われ方を判断すると、一種の共同事業性に基づく改正前の通達による取り扱いは必ずしも理論的ではないとして、雑所得処理をしている例も多く見られたが、今回の改正通達によりこの混乱は解消されるであろう。」と解説している。

この解説は、平成17年通達改正後の論説であり、しかし、平成17年の組合課税の税制改正当時の解説や改正通達の解説において、課税当局側から、旧通達当時において、雑所得として取り扱われていたという解説に影響された論述であり、その意味では、旧通達下の課税実務の運用が雑所得として扱われていたということの論証の証拠としては不適切である。使

#### ○東京高裁平成19年10月30日判決・東京地裁同19年6月22日判決（乙5号証）

本判決は、旧通達の適用年分である平成12年分の匿名組合員に対する出資金運用益の分配金の所得区分につき、匿名組合員が株式の譲渡所得について軽減税率を適用して申告したところ、**課税庁が雑所得と認定して課税した事例**として紹介しているが、**当該税務署長は、匿名組合員が営業者から受けた利益の分配は、匿名組合員が営業者である法人の役員であり、営業者の意思決定は当該役員（匿名組合員）の意思決定によるものであるから、当該役員の匿名組合員として受けた利益分配は、当該営業者の法人からの給与所得として課税した事案である。したがって、当時、課税実務が匿名組合員の利益の分配を雑所得として処理していたという先例としては不適切な事案である。**その意味では、本判決の判示は誤謬であるといえることができる。

以上、検証から明らかなように、本判決が、雑所得として取り扱われていたとして引用する判決及び論考は、いずれも不適切なものであり、したがって、課税当局の職員が書いている論考は、すべて、匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、営業者の営業の内容により、所得区分が判断されていたと認定判断するのに困難はない。

旧通達が新通達によって変更されているにもかかわらず、個人の匿名組合員が受ける利益の分配が、従前から雑所得であるという課税当局の説明は当を得ない論理であるいわざるを得ない。

## 4. 本件判決の問題点の検討

### (1) 原審判決の「旧通達の二面性」の意義と問題点

・旧通達の二面性については、被告の主張では、①本来の匿名組合事業による利益との分配と、②「利益の有無にかかわらず一定の利益を分配することさされている」場合の「貸金の利息として事業所得又は雑所得と規定していること」の二面性を指しているようであり、一方、原審判決は、(ア)旧通達において、本来の匿名組合契約のように営業者の独立した匿名組合事業と、(イ)匿名組合員の営業者の事業への業務執行へ参画している場合、という二面性を指しているともみられる。

いずれにしても、二面性というあいまいな論理を採用することの意味が不明であり、そもそも、被告主張のいう二面性のうち、②は、匿名組合契約の形式か採用しているが、利益の有無にかかわらず利息を支払うという契約の実体は、本来の匿名組合契約ではなく、その実質は消費貸借としての融資の性質を有し、その支払は貸金の利子として認定できるとする事実認定の実質主義により判断するというものである。これを「匿名組合の二面性」と表現すること自体論外である。

また、原審判決のいう「二面性」は、確かに、上記(ア)と(イ)の実体を有する匿名組合契約が存するであろうが、それを二面性として認識する必要はないし、しかも、かかる匿名組合員の二つの組合事業への関わりの存在が、旧通達はかかる二面性の前提として匿名組合員の所得区分を判断していると認定する論理的な結びつきは認められない。

・また、原審判決は、旧通達では匿名組合員に分配された利益は不動産所得であり、新通達では雑所得というのは、同一の性格の利益の分配について、その所得区分が異なる取扱いに違和感を持ち、このような取扱いの変更が、一片の通達により行われることはあり得ないという、ある意味では当然ともいえる論理を前提として、旧通達の新通達への変更の事実を否定し、旧通達が前述の二面性による匿名組合員の所得区分を判断していたことの不明確性を改正して、より端的に明示するために、新通達において、事業経営の意思決定に参画していない典型的な匿名組合員の受ける利益分配は雑所得、経営に参画している場合には事業所得、不動産所得等という取扱いを明示したものである、というのが、原審判決である。

しかしながら、この点の原審判決の疑問の判示について、最高裁判決は、匿名組合員の受ける利益の分配は、原則として営業者の営業の内容により事業所得その他の各種所得とするという旧通達について、新通達は、原則として、雑所得とするという変更を行ったことを認めたものである。旧通達の取扱いを変更したものと認定したものである。その上で、加算税賦課決定を行わない「正当な理由」の存在を容認して、加算税を取り消したものである。

## (2) 最高裁判決の問題点の検討～その疑問と矛盾～

### ア 判決の認定判断のロジック

**原審判決のロジック**

匿名組合がそもそも有する二面性（営業者の意思決定への参画と非参画）を踏まえて、その曖昧な通達の取扱いを明確にしたものであり、新通達は旧通達を変更したものではない。課税実務の解説でも雑所得とする取扱がなされていたことも窺われる。したがって、信義則違背・課税の公平違反とはいえない。

**最高裁判決のロジック**

## ①匿名組合員の所得区分

匿名組合員の受ける利益の分配は、営業者の行う業務の意思決定に参画していれば、不動産所得、それ以外の場合には雑所得であるから、本件匿名組合員の利益分配は、後者に該当し雑所得である。⇒ 課税処分は適法である。

## ②通達変更の是非

**旧通達は** 匿名組合員が営業者の行う業務の意思決定に参画しているかいないかに関わらず、営業者の営業の内容（航空機の貸付）に従って**不動産所得**とする取扱を認定

**新通達は旧通達を変更したもの**（原審判決を否定）

**新通達は** 匿名組合員が営業者の業務の意思決定に参画している場合は**不動産所得**  
・それ以外の場合は**雑所得**

- ・最高裁判決は、納税者は旧通達に従って不動産所得等として申告していることを前提
- ・これを雑所得と変更したのが新通達。そのことにより旧通達と新通達は課税面で正反対の課税関係が発生することになる<sup>5</sup>。⇒**信義則違背・課税の公平違反を招来**

**最高裁は、納税者の信義則違背・課税の公平違反の上告受理申立てを受理して、審理すべきである。**

**イ 最高裁判決の疑問と矛盾**

最高裁判決は、匿名組合員が受ける利益の分配は、組合事業の業務執行に参画していない場合には雑所得という解釈論を前提として、本件更正処分は適法と判断したが、その解釈論自体、前記学説等及び後述の課税実務との整合性に欠けるとい問題が指摘できる。かかる場合の司法の判断（判決）は、商法等及び租税法における研究学者の学説について、理由を示して否定

<sup>5</sup> 原審判決は、この矛盾を不統一として指摘して、逆に、かかる不統一の取扱が行われることはあり得ないから、旧通達と新通達の取扱が変更されたものではなく、明確にしたものと認定した誤りを犯した。

する判示を示すべきであるが、この点については、信義則違背・課税の公平違反を不受理としたために、その点の言及はない。もっとも、審理判断すべき内容が、上告審の審理の対象から外されたことについては理解しがたいものがある。

最高裁は通達変更を認めたものであるから、正当理由はもとより、旧通達により本件匿名組合員が行った不動産所得等の損失と損益通算の申告は、旧通達に従った申告として、本来、課税庁は是認するべきものである。

最高裁判決は、当該申告を否認して雑所得と認定したことは適法であるとしているが、この解釈を前提とすれば、課税庁の公的見解の表明である旧通達に従った申告は、本来、純理論的には誤った申告であるということになる。

しかし、現実には、通達改正前の当時の税務執行は、旧通達により、匿名組合員が受ける利益の分配は営業者の事業所得や不動産所得等をパス・スルーして申告されており、その旧通達による「正しい申告内容」を誤謬として否認して雑所得として課税することはあり得ないことである。

もとより、本件被告及び原審判決のように、新通達は旧通達の不明瞭なところを明確する改正であるというのであれば、それもありえようが、そのような認識に立っていないことは、旧通達の文言の当然の解釈及び多くの課税実務書の解説、さらには、この点に関する「営業者と匿名組合員の共同事業性」を容認する著名な学説の存在等に鑑みれば、旧通達の下で、課税庁がその取扱いを否定して課税処分を行うことはあり得ないといつてよい。

しかるに、本件事案の平成 15～17 年分の雑所得とする更正処分が何故に行われたのかということである。それは、その更正処分の日付によって、次のような推測が可能であり、そして、このことは十分に信憑性があるといえよう。

すなわち、**本件事案の更正処分は平成 19 年 2 月 22 日付で行われたものであり、その間の平成 15 年、16 年及び 17 年分の不動産所得の損失として損益通算した確定申告は、旧通達によるものであるから問題とはされず放置されていたこと、しかるに、それが雑所得の損失として損益通算を否認する更正が行われたのは、前述したように、平成 17 年度の組合課税の税制改正の解説において、個人の匿名組合員が受ける利益の分配は、組合業務の意思決定に関与していない場合には、従前から雑所得という当局側の解説を受けた一線の税務職員が、これまで、営業者の営業の内容による所得区分（本件航空機リース事業は不動産所得）により申告を是認していた取扱いが誤謬であると認識して、更正の期間制限内である本件納税者の平成 15 年分ないし 17 年分の不動産所得（損失）の損益通算の確定申告を更正するに至ったというのが、その真相ではないかと推測されるのである。**

本件最高裁は、課税庁の公的見解の表明の旧通達の事業所得や不動産所得等とする旨の取扱いを変更したのが新通達であると明確に判示したのであるから、当局側の旧通達当時は、従前から雑所得として取り扱っていたという説明は虚偽であることが明確にされたということである。



次に、原審判決が旧通達当時においても雑所得として課税された事例として引用する乙6号証の判決（東京高裁平成19.10.31判決・一審平成19.6.22判決・乙6号証）は、すでに指摘したように、原審判決は平成12年分の株式の譲渡所得とした申告を否認して雑所得とする更正処分が行われたと説示しているが、平成15年1月29日付の本件更正処分は、譲渡所得を給与所得とした更正であり、したがって、課税庁が旧通達当時において、匿名組合員の利益の分配を雑所得とした先例の事案ではないということである。この点の原審判決の説示は誤りである。

問題は、それにもかかわらず、何故に、雑所得とする判決が言い渡されたのかということである。それは、改正後の原則雑所得とするという新通達は旧通達の取扱いを変更したものではないことを正当化するために、当局側の「旧通達による当時においても、雑所得として処理されていた」という誤った解説を受けて、当該訴訟の被告が、租の解説に基づいてかかる主張を展開し、当該判決がこれを鵜呑みにして採用したというのが、事の真相であろう。

この点は、本件航空機リース事案と類似するところであるが、いずれも、税制改正当時の当局側の誤った解説に起因して行われた更正及び訴訟上の主張によるものであり、かかる納税者が受けた課税上の損害については、何らかの救済が図られるべきであろう。それが信義則違背又は課税の公平違反による課税処分の違法性による取消である。

## 5. まとめ

### (1) 信義則違背の適用の是非

税法上、課税庁の行政行為について、私法と同様の信義則の適用があるのかどうかについては議論のあるところであるが、私法上の信義則の適用要件を加重することにより、税法においても課税庁の信義則違背の違法性の余地があることとされている。それを判示したのが、最高裁（第三小）昭62年10月30日判決（裁判集民事152号93頁、判例時報1262号91頁参照）である。

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

- ① 税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと
- ② 納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと
- ③ 後に公的見解の表示に反する課税処分が行われたこと
- ④ そのために納税者が経済的不利益を受けることになったこと
- ⑤ 納税者が税務官庁の表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと

これを本件事案に当てはめれば、①旧通達は公的見解の表明であり、②納税者は、それに基

づいて、不動産所得として損益通算をして申告したものであること、③その後、その公的見解と異なる雑所得とする課税処分が行われたこと、④それにより、納税者は不利益を受けたこと、特に、他の納税者は旧通達により不動産所得する申告が是認されており、不平等課税による不利益を受けていること、⑤納税者の確定申告について、納税者の責めに帰する事由は皆無であること、以上のとおり、旧通達に従って納税申告した納税者の信頼を保護しなければ正義に反する特別な事情があると認められるものであるから、信義則違背の違法な課税処分として救済を図る必要があるといえる事案である。

したがって、本件上告受理申立てが受理されていたのであれば、信義則違背の課税処分として違法性が認定されていたものと思われる。本件は、税法上の信義則違背の適用される事例として、重要な解釈問題であるというべきものであるから、最高裁がこれを不受理としたことは理解しがたいものであり、司法の最高峰としての最高裁の権利救済機関の機能を果たしているとは言えないものと思料する。

## (2) 課税の公平違反

これまで述べたことから明らかなように、税制改正の際の当局側からの解説が虚偽である以上、現実の課税実務は、旧通達に従って、文字通り「営業者の営業の内容に従って」、本件は、不動産所得として取り扱われていたことは明らかであり、したがって、本件納税者のみ雑所得とした不利益な課税処分による不平等課税は、公平原則に違反した違法な課税処分として取り消されるべきであると思料する。

## (3) 平成17年分の加算税を賦課しない「正当な理由」について

最高裁は、平成15年分及び同16年分は「正当な理由」を認定したが、平成17年分の申告には、同18年3月15日までに申告するものであるから、すでに、新通達が公表されているから、「正当な理由」はないと認定しているが、新通達は平成17年12月26日付の改正であるから、少なくとも、平成17年分についても、「正当な理由」の存在を容認すべきである。

すなわち、従前の通達変更により、納税者に不利益課税を強制する本件の場合、その新通達を公表するのみではなく、新通達は「平成18年1月1日の匿名組合の利益の分配から適用する」と明示して、法的安定性を保持すべきことは、租税法律主義の下での課税庁の最低限の責務である。

## (4) おわりに

本件は、通達レベルの改正ではなく、法人の匿名組合員に帰属する損失の損金規制と同様に、法律改正により従前の課税実務の変更を明確に規定すべきであったと思料するが、仮に、通達改正によるとしても、前述したように、明確な適用期間を措定して、納税者に周知すべきものである。しかるに、本件訴訟事案及び乙6号証の東京高裁判決の事案のように、当該

各判決が、旧通達の改正前の年分に遡及して課税することは、信義則違背の違法性を帯びるという程の違法事由があると考え。そうでなければ、従前の通達による課税実務を遡及して不利益に変更する課税処分が適法とされて自由に行われることになろう。課税庁は、納税者の信頼を維持するためにも、本件のような課税処分は厳に慎むべきであると思料する。

(了)