



最新税務裁判例



投資事業有限責任組合及び任意組合等を通じた株式等への投資に係る所得の所得区分が争われた事案（東京地裁平成 23 年 2 月 4 日判決・控訴審係属中）

解説 鳥飼総合法律事務所 税理士 原木規江

I はじめに

個人が任意組合等の組合員として、当該組合等を通じて得た所得の所得区分について、税法は何ら規定をしておらず、専ら解釈により所得区分が決定されています。これまでの裁判例にも任意組合等に係る所得の所得区分が争われた事例が複数ありますが、いずれも当該組合等が単一の事業（たとえば不動産事業など）を行い、その所得区分が問題となったものです。今回紹介する裁判例は、投資事業有限責任組合等を通じて行った投資事業に係る各種の所得又は損失の所得区分を巡る事例です。

II 事案の概要

原告 X は、民法上の組合である T 投資事業組合（以下「T 組合」といいます。）の一般組合員、投資事業有限責任組合法に基づく組合である N1 号投資事業有限責任組合及び N2 号投資事業有限責任組合（以下 2 つの組合を合わせて「N 組合等」といい、「T 組合」と「N 組合等」を合わせて「本件各組合」といいます。）の有限責任組合員です。

T 組合の業務執行組合員及び N 組合等の各無限責任組合員は、組合の各事業年度につき、組合の利益又は損失の額を X の持分割合に応じて分割し、X に帰属すべき本件各組合の利益又は損失の額に基づいて作成した各報告書を、X に対し送付しています。

X は、平成 15 年分ないし同 17 年分の各所

得税について、本件各組合から生じた利益又は損失の額のうち、平成 17 年分の T 組合に係る損益を除き、所得税基本通達 36・37 共 -20（以下「本件通達」といいます。）(3)の純額方式により、それぞれ納付すべき税額等を計算して確定申告書を提出しました。

Y 税務署長は、組合に係る利益又は損失の額につき、総額方式により計算すべきであり、その結果、申告分離課税の株式等の譲渡に係る雑所得（損失）は他の総合課税の所得と通算されないとして、各更正処分を行ったことから、X がその取消しを求めたものです。

X と Y の所得計算の相違を説明すると、たとえば、平成 15 年分について、本件各組合の分配割合に応じた X の損益の内訳は、①受取配当金 50 万円弱、②投資関連債券利息等 2 億 1,075 万円余、③有価証券利息等 935 万円余、⑤上場株式の売却損失 2,981 万円余、⑥非上場株式の売却損失 2 億 1,914 万円余となっているところ、X の所得計算では、①から⑥の損益を通算して総所得金額は 0 円となるのです。これに対して、Y の計算によると、総所得金額は①及び②の合計の 2 億 1,125 万円余であり、株式等の売却による損失は総所得金額と通算できないことになるのです。

III 争点

本件の争点は、次の 2 つです。

- (1) X が本件各組合から分配を受けた利益又は損失の額に係る所得金額等について、本件通達(3)のいわゆる純額方式の適用が認め

られるか否か。

- (2) 本件通達(3)の純額方式の適用が認められる場合においても、分離課税の対象となる所得については、その他の所得と区分して計算されるべきか否か。

Ⅳ 当事者の主張

上記各争点に関する当事者の主張は、以下のとおりです。

(1) 被告の主張

ア 争点(1)について

組合計算は、総額方式によることを原則とし、総額方式によることが事実上困難であるなど、総額方式によらないことにつき合理的な理由があると認められる場合に限り、中間方式又は純額方式によることを許容している。そして、課税上の弊害が生じない限度において、継続適用を条件に、中間方式又は純額方式による計算を許容したものと解するのが相当である。

Xは、本件各組合から、組合員別計算書及び組合の財務諸表等の組合事業から生じる損益を総額方式により計算することが十分可能な資料を受領している。したがって、総額方式によることが困難な場合に該当せず、むしろ純額方式による計算を認めれば、所得税法上認められない所得の種類の転換及び損益通算がされることになり、任意組合等を介さないで本件各組合と同じ事業を行った納税者との課税の公平を害し、課税上の弊害を生じることになるから、総額方式により計算することが適法である。

イ 争点(2)について

仮に、純額方式が認められるとしても、措置法に基づき分離課税の対象となる所得については、総合課税の対象となる所得と区分して所得金額及び税額を計算し、その所得金額の計算上生じた損失の金額は生じなかったものとみなされるから、他の

所得と損益通算できない。

(2) 原告の主張

ア 争点(1)について

本件通達の各方式は、継続適用のみを要件とし、「課税上の弊害」を要件とはしていないから、いずれの方式も採用し得る。

本件通達制定時から、一貫してその明文に従って計算が行われており、純額方式の適用を制限する公的な見解が示されたことはないから、信義則違反である。

イ 争点(2)について

純額方式によれば、組合事業からの利益又は損失はいずれか一の所得に分類すべきことになり、それによって、所得区分の変更や異なる区分の所得間の損益通算が可能となることは、本件通達も予定しているところであり、分離課税の対象となる所得が含まれているとしても、これを他の所得と区分する必要はない。

Ⅴ 裁判所の判断

裁判所は、次のとおり判示し、Xの請求を認容し、処分を取り消しました。現在、高裁に係属中です。

(1) 任意組合等の組合損益の計算方法

任意組合の基本構造（共同事業、非法人、業務執行、組合財産、損益分配、組合債権）に加え、任意組合の組合員には、共同事業者として任意組合の業務遂行をする者から単に利益の分配を期待する出資者にすぎない者まであり得ることをも併せ考慮すれば、本件通達に定める3つの方式のいずれもが所得税法上の解釈として許容されるものと解すべきである。

組合損益に申告分離課税の対象となる所得が含まれている場合に、組合員の利益等の額の計算方法を本件通達の中間方式又は純額方式によることとすれば、形式的には、申告分離課税の対象となる所得部分について総合課税の対象となる所得とし

て把握することになり、その適用税率、損益通算の範囲及び損失の繰越しの取扱い等が異なることになり得る。

しかしながら、株式等に係る譲渡所得の金額を分離して課税する措置法の各規定は、必ずしも形式的に適用されることを予定してはいないと解され、さらに、任意組合等の組合事業に関する適用関係を明示した通達がないことをも併せ考慮すれば、純額方式等によったことをもって、直ちにこれらの各規定に反するとはいえないというべきである。また、上記説示は、投資事業有限責任組合についても、同様に当てはまるものと解される。

(2) 本件通達について

本件通達による計算方法の相違に基づく所得区分の取扱いは、課税実務の取扱いとして定着し、所得税法の解釈を踏まえて所得計算方法の簡便化を図ったものとして、合理性を有するものであるといえる。

そして、納税者が中間方式又は純額方式を選択しても、当該納税者の租税負担が軽減されることがないなど、「課税上の公平を害さない限度において」のみ認められるということを本件通達から読み取ることは、一般の納税義務者にとっては不可能であったといわざるを得ない。被告の主張は、本件通達に文言として表示されていない要件を（しかも「課税上弊害のない限り」という抽象的な要件を）解釈として付加するものであり、それが通達の解釈に関するものであるとはいえず、実質的には、所得税法の解釈として課税要件明確主義（租税法律主義）の趣旨に反するものであるというほかない。

仮に「課税上の弊害」がある場合には認めることができないと解したとしても、法人税基本通達では積極的かつ不正な行為が想定されていると解されることに照らすと、単に純額方式による計算を総額方式に

より計算し直した結果、総額方式により計算した所得税額が中間方式又は純額方式により計算した各種所得の額に基づき所得税額を超え、申告分離課税の対象となる所得が含まれていたとしても、これらの点のみをもって、直ちに純額方式により計算することに「課税上の弊害」があるということとはできないというべきである。

(3) 純額方式の適用が認められる場合の分離課税対象所得の計算

純額方式により計算することを認める本件通達は、所得税法の解釈を踏まえて、所得計算方法の簡便化を図ったものと解されるところ、このような通達の趣旨や任意組合等の基本構造の特徴に鑑みれば、本来であれば複数の所得に区分されるものを単なる利益の額又は損失の額として算出する以上、従来の所得区分を維持することは困難であるから、これを一の所得として区分すべきであり、また、その区分を当該組合事業の主たる事業の内容に従い不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれかとすることも、当該利益の額又は損失の額が当該組合事業に由来することに照らして合理的であるから、いずれも所得税法（措置法の関係規定を含む。）の解釈として合理的であるというべきである。

Ⅶ 検討

(1) 組合損益に係る課税関係について

所得税関係法令は、平成 17 年度税制改正において、措置法 41 条の 4 の 2 に、投資事業有限責任組合等の特定組合員の損益通算に係る規定を設けた以外、任意組合等の損益の帰属及び所得区分に関し、何ら規定されていないため、これらについては、専ら解釈に委ねられることとなります。

そこで、国税庁は、組合の課税関係について、所基通達 36・37 共-19~21 により解釈を明らかにしています。具体的には、

組合損益は組合の分配割合に応じて組合員に帰属すること、組合の損益はその認識・発生した年分の損益となること(平成17年改正前所基通36・37共-19)、収入金額又は必要経費に算入する額は、組合の分配割合に応じて計算すること(同36・37共-20)を原則とし、例外として、組合が毎年1回以上計算している場合の帰属時期を計算期間終了時とすること(同36・37共-19ただし書)、及び、損益勘定のみ分配割合に応じて計算する場合や計算された組合損益の純額を分配割合に応じて計算する場合の所得税関係法令の適用に関し一定の留保があることないし所得区分を主たる事業の内容に従うこと(同36・37共-20)などを明らかにしています。

これらの上記通達のうち、本件通達では、組合員の選択により、①組合における損益計算書及び貸借対照表の各項目のすべてを配分する方法(総額方式)、②組合の損益計算書の項目を配分する方法(中間方式)、③組合の損益のみを配分する方法(純額方式)のいずれかの方法によることを認めており、③の方式を選択するときは、継続適用を要件とするとともに、その所得区分は、当該組合の主たる事業の内容に従い不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得とするとしております。

なお、本件のように組合事業の損益が複数の所得区分を構成している場合の課税関係については、以下で述べるとおり、裁判例及び学説にも明確な解釈が示されていないように思われます。

(2) 裁判例

過去の裁判例は、組合損益は組合員に帰属し、構成員課税されることを前提としていますが、所得区分については、組合事業の内容及び組合員の関与度に応じた所得区分が争われた事例があるのみで、本件のように、組合の事業内容が複数の所得からな

る場合について判示された事例はありません。

たとえば、組合に生じた損失を他の所得と損益通算できるかについて争われた事例には、航空機リースに係るもの(名古屋高裁平成17年10月27日判決ほか)、船舶リースに係るもの(名古屋高裁平成19年3月8日判決ほか)等複数存在しますが、いずれの事例においても、組合員の組合事業への関与度合や不動産の所有が問題とされるなど、所得区分が争点になっています。しかし、係争年度において、組合が行った事業はリース事業のみであり、複数の事業からなるものではありませんでした。ただし、これら複数の判決の前提として、航空機ないし船舶を譲渡した場合には、譲渡所得となることが想定されており、仮に組合が複数のリース資産を有していた場合には、所得区分が複数に分けられる可能性もあったものと思われます。

したがって、任意組合に関する複数の裁判例における判示は、本件のように複数の事業から構成される組合損益に係る課税関係及び所得区分については、参考とならないといえます。

(3) 学説

学説も、任意組合等の性質から、所得の性質がパス・スルーすることを前提に論じられています。

たとえば、金子宏教授は、「組合は事業の主体ではあるが、法主体ではないから、その活動によって得られる損益は、組合を通り抜けて（パス・スルー）、組合契約で定める分配割合に応じて、直接各組合員に帰属」し、「組合活動によって生み出された所得は、組合員の所得として、組合員に課税される」ことを前提に考察されています（金子宏「租税法第16版」弘文堂425頁以下。谷口勢津夫「税法基本講義第2版」211頁ほかも同旨）。そして、組合損益の所得区分については、組合の事業内容に従って決定されると解しているものと思われます（佐藤英明「スタンダード所得税法」弘文堂273頁参照）。

組合における所得の性質（属性）が組合員（パートナー）に引き継がれることは、米国においても同様の取扱いがされています（IRC § 702(6)。aggregate（集合体）アプローチ、水野忠恒「租税法」有斐閣328頁参照）。

また、酒井克彦教授は、「通達においては、純額方式を採用した場合の所得区分については、一部導管理論（※）に基づく所得区分の考え方が示されているものの、その他の方式を採用した場合の所得区分については何ら示されていない。」として、たとえば「組合が長期間保有していた山林を譲渡した場合に、長期間保有していた組合員と昨日旧組合員から地位の譲渡を受けて加入してきた組合員とでは課税上の取扱いを異にしており、組合が長期間保有していた山林の譲渡をしたとしても、1日しか資産を保有していない組合員のかかる資産の譲渡に係る所得区分は、事業所得または雑所得と解するのが所得税法の考え方に合致するこ

とになろう。」と所得の分類は組合員ごとに考えるべきことを示唆されています（酒井克彦「ステップアップ租税法」財経詳報社256頁。）。ただし、酒井教授の所得区分についての考え方も、本件通達(3)の規定を前提としており、複数の所得区分に分かれる場合であっても、純額方式によった場合は、当該組合の主たる事業内容に応じて判断することになるものと思われます。

（※）酒井教授の「導管理論」とは、任意組合が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する考え方であり、パス・スルー課税、構成員課税と同旨であると解されます。

したがって、学説は、組合の事業内容に応じ、所得区分が決定されることを前提として議論されていますが、組合が複数の事業を行い、その事業収入が各種所得に当てはまる場合において、純額方式を選択して1つの所得区分にすることが相当であるかどうかを論じたものはないのです。

(4) 匿名組合の課税関係との比較

ところで、組合事業に係る所得区分に関し、匿名組合に係る事業からの損益の課税関係については、平成17年に所得税基本通達36・37共-21が改正されています。改正前は、任意組合と同様に、組合の事業の内容に応じた所得区分となるとされていましたが、改正により、利益の分配を原則として雑所得とし、組合員が組合事業を営業者（営業者）とともに経営していると認められる場合には、例外として、事業所得またはその他の各種所得とすることとされました。これは、任意組合について組合員たる納税者の性質に応じて、判定すべきであるとする上記酒井教授の考え方に符合するものと思われます。

この点、金子教授は、匿名組合の課税関係につき、民法上の組合における課税関係に関する解釈、及び利益の分配の性質を考

慮し、現行通達とは逆に、利益の分配は、(利益の分配たる雑所得ではなく)事業所得その他の各種の所得に該当すると解するのが妥当であると指摘しています(金子宏「租税法理論の形成と解明・下巻」有斐閣 32 頁以下)。その理由の一つは、営業者の段階における所得の性質が、特段の定めのない限りそのまま組合員に引き継がれることは、匿名組合内的組合説(匿名組合は共同事業であり、内的組合の性質を持つという考え方)の一つの論理上の帰結であるというものです(同 34 頁)。営業者の利益が事業所得であり、しかも営業者の段階で分類されることはないから、組合員の受ける利益の分配はすべて事業所得に当たるという考え方が妥当することになり、営業者段階の所得分類がそのまま組合員の段階の所得分類に当てはまることになります。

また、別の考え方として、営業者の段階で分類されることはないが、組合員の段階で利益を源泉に従って分類することは可能であるから、営業者が個人企業である場合との均衡(公平と中立)を保つために、組合員のレベルで所得分類を行うべきであるという考え方もあり得ます。

以上のとおり、学説からは、組合が複数の事業を行う場合の所得分類について、統一的な解釈を導くことは困難であり、最終的には、任意組合・匿名組合いずれの場合も、立法による解決が強く望まれるところです。

(5) 通達の合理性と適用について

裁判所は、上記 V のとおり、本件通達には合理性があり、それに反する課税処分は、課税要件明確主義に反し、許されないと判断しています。しかし、通達は法源ではないことから、裁判所のこのような判示はいささか行き過ぎた判断のように思われます。

すなわち、本件通達が、「所得計算方法の

簡便化を図ったものと解される」ことについては、異論はありませんが、「本来であれば複数の所得に区分されるものを単なる利益の額又は損失の額として算出する以上、従来の所得区分を維持することは困難である」か否かについては、検討の余地があるように思われます。

純額方式のような簡便法により計算する場合に、組合損益を一の所得として区分すべきか否かについては、本件通達の解釈のとおりではなく、本来の組合事業の内容に従い区分することも可能であると考えられるからです。もっとも、被告の主張するように、純額方式は、「課税上の弊害が生じない限度」で許容したと解することは困難だと思われれます。平成 21 年版の所得税基本通達逐条解説(大蔵財務協会)では、「本通達は、専ら各組合員の所得計算が煩雑化することを緩和する見地から定められたものであることから、たとえ本通達の定める計算方法を継続適用している場合であっても、その結果が、各法令の規定等に反することとなるなど、課税上弊害があると認められる場合には、本通達の適用はないこととなる。」旨の記載がありますが、本件通達からこの点を読み取ることは無理があります。

本件判決の指摘のとおり、納税者が純額方式を採用することに制限はなく、純額方式を採用した上で、本件通達に従い、組合の主たる事業の内容に応じて所得分類を判断した結果、納税者に課税上有利な結果となるとしても、「課税上弊害がある」ことを理由に本件通達を適用しないとするには、その旨を明記すべきでしょう(法基通 14-1-2 参照。)