

任意組合の持分の譲渡による所得

- 【文献種別】 裁決／国税不服審判所
【裁判年月日】 平成28年3月7日
【裁決結果】 一部認容
【参照法令】 民法668条・681条、租税特別措置法31条1項
【掲載誌】 裁決事例集102集107頁

LEX/DB 文献番号 26012859

事実の概要

X（審査請求人）は、平成4年7月31日から平成24年7月31日まで、不動産の賃貸事業を目的とするA投資組合（以下、本件組合）の組合員であった。

本件組合は、ホテルの土地、建物、駐車場設備および什器備品（以下、本件土地建物等）を組合財産とする任意組合（民法上の組合）であり、B社により組成されたものであって、B社が業務執行役員である。また、本件組合は本件土地建物等を、ホテル事業を営むC社に賃貸し、C社から収受した賃料を組合員に分配することを目的とする。組合員は、本件組合の事業の結果として生じた収入および支出ならびに損失につき、持分に応じて配分を受ける。他方、B社は、収受した賃料のうちから組合員の出資口数1口につき3,000円を、本件土地建物等の改良などに充てる改良補修積立金として組合財産から分別して積立および管理を行う他、本件組合契約締結時に組合員から出資口数1口につき100,000円の支払を受けて改良補修積立金として積立および管理を行う（以下、本件現預金）。

平成4年7月31日、Xは本件組合の総出資口数1,000口のうちの一部および本件持分に係る組合員たる地位（以下、併せて本件持分）を得る旨の契約をB社と締結し、代金を支払った。Xが組合員である間に、Xは本件組合から分配を受けた収入を不動産所得の総収入金額に算入し、本件建物等に係る減価償却費（旧定率法による。ただし、届出なし）を必要経費として控除して確定申告を行っていた。平成24年7月31日に、XはB社

に本件持分を譲渡し、代金（消費税等を含む。ただし、固定資産税等の精算金が控除されている）を受領した。

Xは、本件持分の譲渡により、総合課税の長期譲渡所得の金額上、損失金額が生じたとして、当該損失金額を他の所得から控除して総所得金額を計算し、平成24年分の確定申告を行った。これに対し、所轄税務署長（以下、原処分庁）は、本件持分の譲渡が本件土地建物等に対する本件持分相当の共有部分を譲渡したものであり、当該譲渡による所得は分離長期譲渡所得であるとし、その上で本件持分の譲渡によりXに利益が生じているとして、平成26年10月28日付で平成24年分の所得税の更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分（以下、併せて本件原処分）をした。

Xは同年11月26日付で異議申立てを行い、異議審理庁は平成27年2月25日付で本件原処分の一部を取り消す旨の異議決定をした（以下、この異議決定を経た後の上記更正処分および上記賦課決定処分を併せて本件処分）。異議決定の基本的な内容は、本件原処分と同じく、当該譲渡による所得を分離長期譲渡所得とするものであり、本件持分の譲渡日における本件建物等の未償却残高の額などの修正により、分離長期譲渡所得の金額を減額したものである¹⁾。

Xは、本件処分を不服として、国税不服審判所に対して審査請求を行った。

本件の争点は、①本件原処分に至る調査手続に違法性が認められるか、および②本件持分の譲渡による所得は分離長期譲渡所得に当たるか、の2点である。Xは、①については調査手続に違法性が存在するので本件原処分は取り消されるべきで

あり、②については分離長期譲渡所得に当たらず、総合課税の長期譲渡所得に当たる、と主張した。これに対し、原処分庁は、①については調査手続に違法性はない、②については分離長期譲渡所得であると主張した。

国税不服審判所は、Xの主張のうち①については認めなかったものの、②については一部を認容し、本件各処分の中核を維持しつつも一部を違法なものとして取り消した（以下、本件裁決）。なお、主要な争点は②であり、本件裁決も②についての判断に紙数を割くので、裁決の要旨および裁決の解説においては②に絞ることとする²⁾。

裁決の要旨

1 本件土地建物等に対する本件持分

「本件組合は任意組合であるところ、民法第668条の規定により、本件組合財産は、総組合員の共有に属し」、「本件組合の各組合員は、本件組合財産に対し、その出資価額の割合に応じて持分を有」しており、「本件組合財産に対する持分は、本件組合の出資持分及び組合員たる地位である本件持分と不可分一体のものであるから、本件譲渡契約による本件持分の譲渡は、本件持分が表象する本件組合財産に対する持分の譲渡という性格を有するものというべきである」。また、「本件持分の譲渡日である平成24年7月31日時点の本件組合財産は、本件土地建物等及び本件現預金であり、「本件土地建物等に対するXの持分は、措置法第31条第1項に規定する『土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物』に該当する」ので、「その譲渡による所得は分離長期譲渡所得に当たる」。

2 本件現預金に対する本件持分

「本件現預金に対するXの持分についても、本件譲渡契約による譲渡の対象に含まれているものと認められるところ、かかる本件現預金に対する請求人の持分は、資産価値の増加益（キャピタル・ゲイン）を生ずべき資産ではなく、「その譲渡の対価は、各種所得の金額の計算上、収入金額又は総収入金額に算入することはできない」。

3 組合員たる地位自体の財産的価値の有無

「本件組合の事業が本件組合財産を構成する本件土地建物等の賃貸であることから、本件組合の出資持分及び組合員たる地位自体に独自の財産価値があるとはいえず、本件持分の財産価値はもっぱら本件組合財産に対する持分の財産価値であり、本件譲渡契約に定める譲渡代金」の全額は「本件組合財産に対する持分の譲渡の対価である」。

4 本件持分の譲渡による所得

「本件譲渡契約に定める譲渡代金（中略）のうち、本件現預金に対するXの持分の譲渡の対価と認められる同持分相当額」は「譲渡所得の課税対象となる資産の譲渡による所得に当たらないが、その余（中略）については、本件土地建物等に対するXの持分の譲渡の対価として、分離長期譲渡所得の収入金額に当たる」。

裁決の解説

一 問題の所在

本件の争点は既に示した通りであるが、裁決の要旨に示したように、本件組合における本件持分の範囲および組合員たる地位自体の財産価値の有無が実質的な争点である、と理解することができる。とくに、本件原処分および本件処分は、本件持分の対象が本件組合財産（本件土地建物等のほか、本件現預金を含めて）と限定的に捉えられることを前提とするのに対し、Xは本件持分の価額を「収益性や安定性を主要要因とする『組合員たる地位』としての資産の価値」と捉えており、対象を限定していない。そのため、本件持分の譲渡による所得が、本件原処分および本件処分のように分離長期譲渡所得に当たるか、Xが主張するように総合課税の長期譲渡所得に当たるか、という問題につながる。租税特別措置法31条1項後段が「長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかつたものとみなす」として、他の所得との損益通算を認めないため、本件持分の対象および組合員たる地位自体の財産価値の有無をどのように考えるべきか、という問題を検討する必要がある。

二 任意組合等の法的性質と持分の譲渡

度々指摘されることであるが、所得税法および法人税法には、任意組合等（民法上の組合の他、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合など）の事業活動から生ずる損益や組合員の所得の計算に関して明文の規定が存在しない³⁾ 4)。実際には、任意組合等の事業活動から生ずる損益や組合員の所得の計算については所得税基本通達 36・37 共-19 以下による取扱いを受けることとなる⁵⁾。

本件組合のような任意組合は「各当事者が出資をして共同の事業を営むこと」を内容とする契約によって成立する（民法 667 条 1 項）。また、任意組合は法人格を有せず、かつ人格のない社団等としての性格をも有しないことから、「各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属し（同 668 条）、任意組合の事業活動から得られる損益は、組合契約において損益分配の割合が定められている場合にはそれにより、定められていない場合には「各組合員の出資の価額に応じ」、構成員に直接帰属する（同 674 条 1 項）。したがって、任意組合の事業活動から得られる所得は組合員に直接的に帰属し、これに応じた納税義務が組合員に発生するものと考えられる。いわゆるパス・スルー課税であり、所得税基本通達 36・37 共-19 も以上を前提とするものとされている⁶⁾。

これに対し、任意組合の持分の譲渡などに対する課税の取扱いについては、所得税法、法人税法、租税特別措置法のいずれにも明文の規定が存在せず、所得税基本通達にも明文が存在しない。

民法 681 条は脱退した組合員の持分の払戻について定め、任意組合に法人格が認められないが故に脱退した組合員と他の組合員との関係を規律したものであるから⁷⁾、持分の払戻については脱退した組合員から他の組合員に対して持分の譲渡がなされたものとして考えることができ、脱退した組合員について譲渡所得課税がなされることとなる。本件については本件持分の取得価額および譲渡価額が明らかにされていないが、譲渡所得課税は、最三小判昭 50・5・27（民集 29 卷 5 号 641 頁）が述べるところにならえば「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」から、譲渡価額が取得価額を上回る

場合には、X に譲渡所得に係る納税義務が発生することとなる⁸⁾。

三 組合員たる地位自体の財産的価値の有無

本件土地建物等および本件現預金が本件持分の対象となることは民法 668 条の規定から明らかであるが、組合員たる地位自体は財産的価値を有するものとして譲渡所得課税の対象となりうるのか。

X は、本件組合が形式的に任意組合の形をとるものの実態は匿名組合（商法 535 条）としての性質を有するなどとして、組合員たる地位自体も財産的価値を有すると主張した。その際に引き合いに出されたのが国税不服審判所裁決平 14・7・1（LEX/DB26100110）である。

同裁決は、「匿名組合契約に係る出資者の地位の内容は、営業者に対する抽象的な利益配当請求権、出資額返還請求権のほか、営業執行請求権及び営業監視権等の権利を総合したものであって、営業者に対して一定額の金銭の給付を求める債権にとどまらず、「所得税法第 33 条第 2 項に規定する資産及び金銭債権以外のもので、譲渡当時において、経済的価値を有する財産であるといえる」こと、「匿名組合については、商法上、組合員の個性が重視されているわけではなく、その組合員たる地位の譲渡も禁止されていないと解され、その地位についてはその内容の同一性を保ったまま、営業者、組合員（譲渡人）、譲受人の三者の合意により移転可能と解される」ことをあげ、匿名組合の組合員の地位は「同条第 1 項に規定する譲渡所得の基因となる『資産』に該当する」と判断した。

匿名組合契約は、匿名組合員たる当事者が相手方の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配する旨の契約であり（商法第 535 条）、「匿名組合員の出資は、営業者の財産に属する」（同 536 条 1 項）。匿名組合には組合財産が存在せず、匿名組合員の地位は出資者および分配された利益の帰属者に留まるから、匿名組合員たる地位自体にも財産的価値が認められるものと理解しうる⁹⁾。

しかし、この理は任意組合に妥当しないであろう。既に述べたように、任意組合の財産は総組合員の「共有」¹⁰⁾に属しており、この点において財

産が営業者のみに帰属する匿名組合と異なる。そのため、任意組合の組合員としての地位および権利は、組合財産（の価額）と密接な関連を有するのであり、持分または組合員としての地位自体が独立して財産的価値を有するものとは考えにくい。そもそも、任意組合の組合員たる地位自体を本件組合財産から切り離して独自の財産的価値を評価ないし算定することは、地位の具体的な意味または内容を明らかにしない限り、不可能であろう¹¹⁾。

また、事実認定によっても、本件組合を匿名組合とみなすことは妥当でない。任意組合の内実は多様であるにせよ、本件判決に際して参照されたと思われる岐阜地判平 20・1・24（税資 258 号順号 10870）が述べるように「民法上の組合において、組合員が組合財産に対してどのような権限を有するかは、民法上の組合としての本質を害さない限り、契約等によって自由に定めることができる」のであるから、重要であるのは組合契約の内容、組合財産の有無などである。したがって、事件に対する判断に当たっては、第 1 に法形式を重視すべきである。むやみに「実態」を振りかざすことは（経済的）実質主義に基づく課税につながり、租税法律主義の観点から問題があるものといえよう。

以上より、本件判決が「本件持分の出資持分及び組合員たる地位と本件組合財産に対する持分とは不可分一体のものである」と評価し、本件持分の譲渡による所得を分離長期譲渡所得と判断したことは妥当である、と評価しうる。

●—注

- 1) 異議決定の内容は本件判決の別表 1 に、また、本件土地建物等の取得費は別表 2 に示されているが、裁判事例集 102 集 107 頁以下においては省略されている（別紙 1「取消額等計算書」も同様）。
- 2) 本件判決については、T&A master 2016 年 8 月 1 日号 11 頁および旬刊速報税理 2016 年 10 月 21 日号 34 頁に簡単な紹介記事がある（いずれも争点②についての判断のみを紹介する）。
- 3) ただし、租税特別措置法 27 条の 2 第 1 項および同 41 条の 4 の 2 第 1 項に注意しなければならない。所得税法 161 条 1 項 4 号、所得税法施行令 281 条の 2 も参照。
- 4) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』（弘文堂、2017 年）505 頁、水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015 年）349 頁、水野忠恒編『テキストブック租税法』（中央経済社、

2015 年）136 頁〔水野恵子担当〕、池本征男『所得税法〔11 訂版〕』（税務経理協会、2017 年）62 頁、注解所得税法研究会『注解所得税法〔五訂版〕』（大蔵財務協会、2011 年）65 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」税法学 543 号（2000 年）56 頁などを参照。また、拙稿「任意組合等から生じた所得の計算方法に関する所得税法の解釈と課税要件明確主義」新・判例解説 Watch（法七増刊）10 号（2012 年）228 頁も参照。

- 5) 匿名組合の事業活動から生ずる損益や組合員の所得の計算については、所得税基本通達 36・37 共-21 以下による取扱いを受ける。
- 6) 租税特別措置法 27 条の 2 第 1 項および同 41 条の 4 の 2 第 1 項も同様の前提に基づくものと考えられる。三又修ほか共編『所得税基本通達逐条解説〔平成 29 年版〕』（大蔵財務協会、2017 年）433 頁。金子・前掲注 4）226 頁も参照。
- 7) 我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法〔第 4 版〕』（日本評論社、2016 年）1234 頁。
- 8) 金子・前掲注 4）507 頁は「組合持分を譲渡した場合、組合から脱退した場合、組合が解散した場合等に組合員が取得する金員が、出資金額を超える場合であっても、その差額は、組合財産の増加益に対応する部分は別として、課税済みの所得であるから、他の組合員からの利益の移転がない限り、再度課税されることはない」と解すべきであろう」と述べる。
- 9) 水野・前掲注 4）366 頁、注解所得税法研究会・前掲注 4）67 頁も参照。
- 10) この「共有」を合有と理解するのが多数説であろう。金子・前掲注 4）505 頁、水野・前掲注 4）365 頁、注解所得税法研究会・前掲注 4）67 頁、我妻ほか・前掲注 7）1222 頁、我妻栄『債権各論中巻二（民法講義 V3）』（岩波書店、1962 年）800 頁、林良平編『注解判例民法債権法Ⅱ』（青林書院、1989 年）862 頁〔四宮章夫担当〕、鈴木祿彌編『新版注釈民法（17）債権（8）』（有斐閣、1993 年）63 頁〔品川孝次担当〕などを参照。また、民法改正法（平成 29 年法律第 44 号）により改正される民法 675 条 1 項により、合有の趣旨が明確化されたという評価がある（阿部泰久ほか『民法〔債権法〕大改正要点解説』（清文社、2017 年）556 頁）。
- 11) X 自身も明らかにしていない（少なくとも、裁判事例集には X による具体的な意味または内容についての説明は示されていない）。

大東文化大学教授 森 稔樹