

# 法律家のための税法知識

## 第6回 民法上の組合の課税関係

最高裁平成13年7月13日判決(集民202号673頁)

税務特別委員会 委員 木島 絵里子 (51期)

### 1 事案の概要

今回紹介する最高裁判決は、民法上の組合（以下「任意組合」という）から組合員が受ける金員の課税関係に関する最初の最高裁判決である。以下、事案の概要を簡潔に記す。

りんご生産組合A（以下「A組合」という）は、土地所有者約20名が各自の土地を出資して設立された任意組合であり、各組合員は、出資に係る土地面積に応じて出資口数を有し、組合経費を負担していた。設立当初は出資口数に応じて組合員（又はその家族）がりんごの生産作業に従事する体制が採られていたが、その後同体制を廃止、りんご栽培の経験豊富な者である管理者（非組合員）、専従者（組合員）、一般作業員（多くは非組合員）によって作業するという体制に変更され、いずれの労賃も「労務費」として計上されてきた。本件の原告X（被控訴人・上告人）は組合員の一人であり、専従者に選任され、A組合から受領した作業労賃を給与所得として申告したが、Y税務署長は、当該労賃は事業所得に該当するとして更正処分を行ったため、Xがこれを争った（結論はX勝訴）。

### 2 問題の所在

本件における主要な争点は、任意組合から組合員に支払われた金員が「給与所得」に該当するか、「事業所得」に該当するかである。所得の種類判断基準を示した最判昭56.4.24（民集35巻3号672頁）によれば（ざっくり言えば）、使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として受ける給付であれば「給与所得」、自己の計算と危険において独立して営まれている業務から生ずる所得であれば「事業所得」

と判断されるが、本件では、任意組合という特殊性から生じる論点として、組合員が受領した金員の法的性質が「報酬」か「利益の分配」かという論点と、組合の所得の性質が組合員の所得の性質を決定するか否かという論点が存する（高須要子著判例解説 判タ1096号234頁参照。なお、その他の論点は紙幅の都合上割愛する）。

### 3 裁判所の判断

#### (1) 控訴審

##### —「事業所得」と判断

「事業所得」と判断した控訴審（仙台高判平11.10.27、訴訟月報46巻9号138頁）は、A組合からX組合員に支払われた金員の法的性質について、Xが組合員である以上は、その労務の提供も組合の事業活動と無関係なものではありえず、Xが労務提供の対価として受け取った金員の実質は組合に発生した事業所得を組合員に分配するものであると解するのが相当であるとして、（報酬ではなく）労務の出資に対する利益の分配であるとした。また、組合員が組合から組合員の立場で受け取る収入は、給与、賞与などの名目で受け取るものであっても、これらの所得は当該組合の事業から生じた事業所得であるという性質が変わるものではないとし、組合の所得の性質が組合員の所得の性質を決定すると判断した。

#### (2) 第一審・最高裁

##### —「給与所得」と判断

「給与所得」と判断した第一審及び最高裁は、A組合からX組合員に支払われた金員の法的性質について、（利益の分配ではなく）報酬であると判

断した。組合の所得の性質が組合員の所得の性質を決定するものではなく組合員の段階で独立に判定される、との見解に立ち、第一審（盛岡地判平11.4.16、判タ1026号157頁）では、所得の種類の判断基準を示した前掲最判昭56.4.24の判例を引用しつつ、Xの収入には、なんら自己の計算と危険という要素の入り込む余地はなく、単なる労働の対価としての意味を有するに過ぎないものであるとして「給与所得」に該当するとした。最高裁は、同判例を引用していないが、この見解を踏襲して判断していると解されており（山田二郎著「租税判例研究 第374回 民法上の組合から組合員が受ける所得の所得分類」ジュリスト1250号235頁参照）、支払われた金員が「給与所得」「事業所得」いずれに該当するかについては、「当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考慮して客観的、実質的に判断すべき」とした。そして、本件の具体的事情から、本件組合及び組合員は、専従者に対する労務費の支払を雇用関係に基づくものと認識していたことがうかがわれ、専従者に対する労務費は、本件組合の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみるのが相当であるとし、また、組合員Xら専従者は、一般作業員と同じ立場で本件組合の管理者の指揮命令に服して労務を提供していたとみることができるとして、Xの本件収入を利益分配であるとみるのは困難というほかなく、本件収入にかかる所得は給与所得に該当すると解するのが相当であると判断した（原判決を職権で破棄自判）。

## 4 考察

法人税法及び所得税法本法には、任意組合に関

する課税関係について定めた規定はほとんどない（国内源泉所得については所得税法161条1項4号）。任意組合は法人格を有しないことから法人税の納税義務者ではないため（法人税法4条1項及び2条8号、法人税基本通達1-1-1参照）、任意組合の組合事業に係る所得は法人税の対象とはならず、収益分配割合等に応じて直接組合員に帰属するものとして組合員に課税される（所謂「パス・スルー課税」。所得税基本通達36・37 共-19、法基通14-1-1等参照）。

本件は、任意組合の組合事業において、組合員が労務を提供し、組合から金員の支払を受けた場合の組合員の所得の種類が問題になった事案である。個人的見解としては、本件における労務費の支払態様等の実態や、りんごの樹が減価償却資産であることから生ずる会計上の問題等に鑑みても、利益の分配ではなく報酬と判断した最高裁の結論には賛成する。しかしながら、任意組合の課税関係については、パス・スルー課税の基本構造の不明確さに加え、任意組合の法的性質との関係も含め課税ルールに不明瞭な点が多い。任意組合は登記制度もなく、様々な形態のものが存在すると思われるが（本件のような農業関連組合の他に、建物の建築工事における共同事業体、一部の法律事務所等）、どの位の数が存在するのか、また実際の課税状況も不明である。各任意組合の事業内容等実態に応じた個別の判断が必要であると思料する。

なお、本件の詳細な解説については、本文中に掲げた文献の他、高橋祐介著判例研究 税法学548号111頁、同著「民法上の組合の課税関係」別冊ジュリスト253号44頁を参照されたい。