

## 租税に関するパブリックコメントの運用上の問題点

—東京高裁平成23年8月4日判決を契機とする任意組合等の課税関係に関する所得税基本通達の改正案件を素材として—  
(Problems in the Operation of the Public Comment Procedures by the National Tax Agency)

泉 絢 也

- I はじめに
- II 所得税基本通達36・37共-20の一部改正に関するパブリックコメントとその運用上の問題点
- III 東京高裁平成23年8月4日判決の判示内容に対する疑問点等
- IV 結びに代えて

### I はじめに

租税行政庁が制定する政令又は通達等の行政解釈は、種々の理由から、納税者に対して非常に大きな影響力を有している。したがって、これらの内容が租税法律主義に抵触する場合には、納税者の権利利益に関して、看過できない重要な問題が生じ得る。そして、しばしば裁判所や学説等が指摘するように、租税法律主義に抵触する、あるいは少なくとも抵触するおそれのある政令又は通達等が現に存在していることは否定し難い事実である。かような現状等を踏まえれば、政令又は通達等の内容の租税法律主義適合性の担保という角度から、これらに対して何らかの形で統制を強化する必要性を肯定できよう。

このための手段として、筆者は、政令又は通達等の制定前において、広く

一般（国民<sup>(1)</sup>）から、これらの原案に対する意見を公募するパブリックコメント制度（行政手続法第6章を中心に規定されている行政機関が命令等<sup>(2)</sup>を定めるに当たって実施すべき意見公募手続制度であり、①命令等の案等の公示と意見募集、②意見提出、③提出意見の考慮、④結果の公示という4つの要素から構成されている。<sup>(3)</sup>）の活用の魅力を感じている。パブリックコメント制度の目的として、「行政運営における公正の確保及び透明性の向上」、「行政機関の判断の適正の確保」、「行政機関の判断の過程への国民の適切な参加」及び「政策情報の積極的な提供」を挙げることができ（これらは行政手続法1条が掲げる行政手続法の最終目的、すなわち「国民の権利利益の保護」との関係では中間目的として位置付け得るであろう。）、かような目的に適合的な諸機能が有効に発揮されるならば、同制度は租税行政庁による行政解釈の統制手段の一つとして重要な地位を獲得し得ると考えるからである。<sup>(4)</sup>

しかしながら、同制度は、制度創設から日が浅く、いまだ発展途上のもの<sup>(5)</sup>であって、別稿において示した制度内在的な問題点のほか、運用上の問題点<sup>(6)</sup>も多分に有していると考える。本稿では、租税法領域におけるパブリックコメント制度の更なる活用に向けた同制度の再設計のあり方を検討する作業の一環として、所得税基本通達の一部改正に際し実施されたパブリックコメント<sup>(7)</sup>を素材に同制度の運用上の問題点を析出してみたい。

## Ⅱ 所得税基本通達36・37共-20の一部改正に関する パブリックコメントとその運用上の問題点

### 1 意見募集の内容等

国税庁は、平成24年7月2日付けで「『所得税基本通達』（法令解釈通達）の一部改正（案）に対する意見公募手続の実施について」を公示し、その別紙1（『所得税基本通達』の一部改正（案）の概要）において、任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等について定める所得税基本通達36・37共-20（平成24年8月30日付課個2-3ほかによる改正前のもの。以下「本件通達」という。）の改正を予定している旨、その改正の概要及び

背景を説明し、別紙2として次のとおり新旧対照表を示した上で、原案（改正案）に対する意見募集を行った。

改正案	現行
<p>(任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等)</p> <p>36・37共-20 36・37共-19及び36・37共-19の2により 任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の（１）の方法により計算する。ただし、その者が<u>（１）の方法により計算することが困難と認められる場合で、かつ、継続して次の（２）又は（３）の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。</u></p> <p>（１）当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を、その分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法</p> <p>（２）当該組合事業に係る収入金額、その収入金額に係る原価の額及び費用の額並びに損失の額をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算す</p>	<p>(任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等)</p> <p>36・37共-20 36・37共-19及び36・37共-19の2により 任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の（１）の方法により計算する。ただし、その者が継続して次の（２）又は（３）の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。</p> <p>（１）当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を、その分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法</p> <p>（２）当該組合事業に係る収入金額、その収入金額に係る原価の額及び費用の額並びに損失の額をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算す</p>

### る方法

この方法による場合には、各組員は、当該組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。

- (3) 当該組合事業について計算される利益の額又は損失の額をその分配割合に応じて各組員にあん分する方法

この方法による場合には、各組員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組員にあん分される利益の額又は損失の額は、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一の所得に係る収入金額又は必要経費とする。

- (注) 組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその

### る方法

この方法による場合には、各組員は、当該組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。

- (3) 当該組合事業について計算される利益の額又は損失の額をその分配割合に応じて各組員にあん分する方法

この方法による場合には、各組員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組員にあん分される利益の額又は損失の額は、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一の所得に係る収入金額又は必要経費とする。

<p><u>者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況からみて、その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合は、</u>  <u>〔(1)の方法により計算することが困難と認められる場合〕</u>に          当たること</p>	
--	--

国税庁は、本件通達が、任意組合等<sup>(8)</sup>の組合員の組合事業に係る利益等の額について、(1)の方法（以下「総額方式」という。）による計算のほか、継続適用を要件として、(2)の方法（以下「中間方式」という。）又は(3)の方法（以下「純額方式」といい、これら3つの計算方法を併せて「3方式」という。）による計算を認めていることに言及した上で、本件通達の改正の背景について次のように説明している。

<p>民法等の規定と所得税法の解釈によれば、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、上記(1)の計算方法によりその計算を行うこととなるところ、本件通達の趣旨は、上記(1)の計算方法を用いることが困難である場合があることに配慮し、継続適用を要件として、上記(2)又は(3)の計算方法を認めることとし、所得計算方法の簡便化を図ったものです。</p> <p>しかし、平成23年8月4日東京高裁判決において、本件通達には上記(2)又は(3)の計算方法を用いることができる場合について、継続して上記(2)又は(3)の方法により計算していることのほかは特段の要件が定められていないことから、上記(1)の計算方法を用いることが困難であるか否かに関わらず、納税者が継続して上記(2)又は(3)</p>
---

の計算方法により計算している場合には当該計算方法を認めるものと解されると判断されたところです。

このため、本件通達の趣旨が明確になるよう、本件通達を改正するものです。

## 2 パブリックコメントの結果等

国税庁は、平成24年7月2日から同年7月31日の間に原案に対する意見募集を行った後、平成24年8月30日付けで「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）」を発遣している。また、国税庁は、同日付けで、「『所得税基本通達』（法令解釈通達）の一部改正（案）に対する意見募集の結果について」を公示している。これらによれば、原案に対する意見募集に対しては、4通の意見が寄せられており、国税庁は、寄せられた意見に対する国税庁の考え方を示したが、原案の修正は行っていないことがわかる。

## 3 本案件における国税庁の対応の分析

寄せられた意見の中には原案の内容に疑問を呈するものがあり<sup>(9)</sup>、国税庁は当該意見の概要及びこれに対する国税庁の考え方を次のとおり示している。

本件提出意見の概要	本件提出意見に対する国税庁の考え方
<p>純額方式などといった、およそ組合のパススルー性という法的性質からは認められないような処理を通達で定めること自体、租税法主義に反する可能性がある。純額方式を認めるならば国会を通すべきである。したがって、通達は</p>	<p>民法等の規定と所得税法の解釈によれば、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総所得金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、総額方式によりその計算を行うこととなるところ、本件通達の趣旨は、総額方式</p>

<p>廃止すべきである。</p> <p>組合通達の問題点については、古くは税経通信の植松守雄論文、新しくは酒井克彦論文などで多々指摘されたところである。</p> <p>法律の議論をせずに、通達課税を行うことは納得できない。</p> <p>通達を維持するならば、租税法主義を意識した理由を述べるべきである。その際、およそ「判例」とはいえないような「裁判例」を理由にすることはできない。きちんと、専門家の意見を募った上でしかるべき対応をすべきである。</p> <p>通達で課税を続ければ、無用な争いを招くだけである。</p> <p>国税庁は租税法主義を遵守していれば訴訟で負けることはないのである。</p>	<p>を用いることが困難である場合があることに配慮し、継続適用を要件として、中間方式又は純額方式を認め、所得計算方法の簡便化を図るものです。</p> <p>本件通達改正は、平成23年8月4日東京高裁判決を受け、法令の規定の範囲内で当該通達の趣旨が明確となるよう実施するものです。</p>
---	---

原案は任意組合等の組合員の組合事業に係る各種所得の金額の計算方法等について、中間方式と純額方式による計算が認められるための条件として、継続的に計算している場合という条件のほか、新たに「(1)の方法〔筆者注：総額方式〕により計算することが困難と認められる場合」という条件を付加するものであったところ、そもそも、本件通達が純額方式と中間方式による計算を認めていることに租税法主義の見地から疑問を投じる上記意見（以下「本件提出意見」という。）が寄せられた。

これに対して国税庁は、上記の考え方を示したのみで原案の修正は行って

いない。国税庁は、「民法等の規定と所得税法の解釈によれば、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総所得金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、総額方式によりその計算を行うことになること」という原則論を宣明している。そうであるにもかかわらず、法令ではない通達で、所得計算方法の簡便化を図るために中間方式又は純額方式を認めることや、両方式の適用に当たり、継続適用という条件や総額方式により計算することが困難と認められる場合という条件を付加することが認められる法律上の根拠については詳細な説明をしないまま、提出意見を踏まえた原案修正等を行わなかったのである。かかる国税庁の対応は、提出意見十分考慮義務（行政手続法42条）を全うしたものであると評価することが可能であろうか。

この点、国税庁は「本件通達改正は、平成23年8月4日東京高裁判決を受け、法令の規定の範囲内で当該通達の趣旨が明確となるよう実施したものである」と説明しており、かかる説明の背後には、原案の内容が東京高裁平成23年8月4日判決（税資261号順号11728）（以下「本件高裁判決」といい、原審である東京地裁平成23年2月4日判決・判タ1392号111頁を「本件東京地裁判決」という。）の判示内容と整合することを強調することで詳細な説明に代えようとする意図が見え隠れする。

しかしながら、次のⅢで論証するとおり、総額方式のみならず、中間方式・純額方式のいずれもが所得税法上の解釈として認められること及び本件通達の内容が合理的であることを肯定する本件高裁判決の判示はいくつかの疑問を抱かざるを得ないものである又は説明不足の感が否めないものであり、無批判に、あるいは少なくとも何ら説明を補充することなく受け入れることはできない。したがって、原案の内容が同判決の判示内容に整合するものであることを強調するだけでは、原案のように、法令ではない通達で中間方式又は純額方式による所得計算を認めることによって所得計算方法の簡便化を図ること及び両方式の適用に際し一定の条件を付加することの法的根拠が十分に証明されたものと解することは到底できない。そうであれば、本件通達が両方式による計算を認めていることに租税法律主義の見地から疑問を投じる



本件提出意見は相応の説得力があるといえよう。

かような本件提出意見に対して、国税庁は、法律ではない通達によって中間方式又は純額方式が認められる根拠について詳しい説明をせず、「本件通達の趣旨は、総額方式を用いることが困難である場合があることに配慮し、継続適用を要件として、中間方式又は純額方式を認め、所得計算方法の簡便化を図るもの」であること及び本件通達改正は本件高裁判決を受け「法令の規定の範囲内で当該通達の趣旨が明確となるよう実施するもの」であることのみを述べるに止めている。

また、国税庁は、本件通達の改正は本件高裁判決を受けたものであることを前面に押し出し、（本件提出意見の真意は必ずしも明らかではないが、おそらく本件提出意見が含意するように）たった一度の高等裁判所の判決を、あたかも先例拘束性のある「判例」<sup>(10)</sup>であるかのように強調するのみで、本件高裁判決の判示内容及びその妥当性についての検証過程や検証結果を説明していない。

かような程度の説明内容では、国税庁が原案のような通達改正に辿り着いた過程や根拠、本件提出意見を踏まえた原案修正を行わなかった理由が明らかではなく、（仮定的な議論はできるとしても）原案ないし本件提出意見に対する国税庁の対応の十分性・妥当性について密度のある議論や検証を行うことが難しい。上記「本件提出意見に対する国税庁の考え方」は、形式的には本件提出意見に対して正面から回答しているように見えるが、実質的には中身の薄い回答に止まるものであって、これをもって国税庁が本件提出意見を十分に考慮したものと評価することは到底できないものである。このことは、上記「本件提出意見に対する国税庁の考え方」の内容と本件地裁判決及び本件高裁判決における国側の主張立証の内容・程度とを比較検討すれば一層鮮明化する。かように、本件提出意見に対する国税庁の対応は本件提出意見を十分に考慮したものであると評価することは難しく、提出意見十分考慮義務（あるいは、提出意見を考慮した結果の理由の公示義務。行政手続法43条1項4号）に抵触する可能性は否めないと考える。

なお、本件高裁判決は、法解釈により中間方式又は純額方式という計算方式の許容性を導いていること及びその際に①総額方式による計算が困難であるなどの事情が存することや②総額方式により計算した各種所得の額に基づく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く所得税額を超えないことを両方式の適用条件として付加していない。このことに焦点を当てるならば、原案のように、両方式の適用に際し、「(1)の方法〔筆者注：総額方式〕により計算することが困難と認められる場合」という条件（なお、国税庁は「要件」と表現している。）を付加することは本件高裁判決の判示内容と果たして整合的であるのかといった問題を提起し得る（ただし、後述するように、この点に関する本件高裁判決の判示内容は必ずしも一貫性があるとはいえないという見方もあり得よう。）。

### Ⅲ 東京高裁平成23年8月4日判決の判示内容に対する疑問点等

#### 1 事案の概要等

本件は、X（原告・被控訴人）が、平成15年分から平成17年分までの各所得税について、Xの出資先である本件各組合（いわゆる任意組合又は投資事業有限責任組合。以下、これらを併せて「任意組合等<sup>(11)</sup>」という。）から生じた利益又は損失の額のうち、平成17年分のA投資事業有限責任組合の損益については本件通達が定める総額方式を、その余の年分における任意組合等の損益については本件通達が定める純額方式により納付すべき税額等を計算して確定申告書を提出したところ、Y税務署長（被告・控訴人）から、全ての年分における全ての任意組合等の損益につき総額方式により納付すべき税額等を計算すべきであるとして更正処分等を受けたことから、これらの処分が違法であるとして、その取消しを求めた事案である。本件の主な争点は、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、本件通達の純額方式の適用が認められるか否か、また、これ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である。

本件地裁判決は、本件通達が定める3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とした上で、Xについて、本件通達<sup>(12)</sup>が定める純額方式及び中間方式に係る継続適用の要件を満たしており、純額方式を採用するに当たり課税上の弊害をもたらす事情もうかがわれな<sup>(12)</sup>いとして、平成15年分から平成17年分までの所得税の計算に当たり、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、純額方式による計算をし、これを雑所得に係る収入金額又は必要経費とすることが認められる旨判示し、原告の請求を認容した。本件高裁判決も原審のかかる判断を維持している。本件高裁判決は、その理由として、一部付け加えるほかは、原審の判示をそのまま引用している。

## 2 本件高裁判決の判示内容に対する疑問点等

### (1) 3方式のいずれもが所得税法上の解釈として許容される旨の判示部分

本件高裁判決は、任意組合自体は、一定の団体性が認められるとしても、法形式上、法人格を有さないから権利義務の帰属主体とはなり得ない結果、任意組合の行う個々の事業活動から生じた組合損益は、任意組合ではなく各組合員に帰属する（パススルーする）<sup>(13)</sup>ことに加えて、①組合財産が組合員の共有とされていること及び②組合損益は、それが生ずるごとに実際の分配の有無を問わず（損益分配割合に応じて）各組合員に帰属すると考えられることを理由に、組合損益及び個々の組合員に帰属すべき損益の計算方法として総額方式が原則的、論理的な考え方であると判示しており、この点は、民法の規定に照らして妥当である<sup>(14)</sup>と考える。

上記判示内容は、租税特別措置法も含めた所得税法の規定から考えてみてもその妥当性を肯定することができる。すなわち、所得税法は、任意組合の組合損益の計算方法等に関する特別の規定を用意していない一方、ネット（所得）ではなくグロス（収益・費用）の概念を用いた所得計算を行うこととしている（所得税法36条、37条等）。また、所得税法は、本件高裁判決が判示するように、個人の担税力に応じた所得計算を行うために、所得税の計算順

序及び課税の仕組み（所得分類ごとの所得計算、一部の種類の所得のみに認められる限定的な損益通算や総合課税・分離課税の別など）等を整備している。そうであれば、所得税法における任意組合等の組合員の組合損益の計算方法等については、組合に係る損益計算書、貸借対照表の各項目の全てを各組合員に配分する総額方式が原則的、論理的な考え方であるといえよう。

そうすると、明文の規定がないにもかかわらず、原則的、論理的な考え方である総額方式ではなく、任意組合の利益金額や損失金額のみを各組合員に配分する純額方式や損益計算書の項目のみを各組合員に配分する中間方式を採用することには、相当程度の慎重さと十分な根拠が求められるであろう。この点、本件高裁判決は、純額方式が所得税法の解釈として認められる理由について任意組合の特殊性を<sup>(15)</sup>5つ挙げているが、なぜこれらに着目することで、所得税法の解釈上、純額方式の採用を正当化できるのか、その論証過程を示していない。判決の背景には、任意組合の共同事業性<sup>(16)</sup>・組合財産の独立性<sup>(17)</sup>のほか、組合の内部計算においては民法上<sup>(18)</sup>（674条）も、実務上も、ネットの概念による損益分配が予定されていること等を重視すれば、組合員段階における損益計算書項目及び貸借対照表項目が明らかにされないような計算方法も許容されるという理解があるのかもしれない。

しかしながら、かような理解は、民法の解釈（任意組合の特殊性）や組合の実態を重視するものであり、所得税法の解釈から直截的に導かれたものではないため、純額方式が所得税法の解釈として認められる理由の説明としては不十分であると考える。すなわち、純額方式を採用することとなれば、本件通達も定めるように、組合段階での組合損益に係る所得分類が、そのまま組合員に引き継がれないことも起こり得る。そうすると、総額方式を採用した場合と比較して又は組合段階における計算と組合員段階における計算とで、適用される税率、損益通算の対象となる所得の範囲や損失の繰越しの取扱い等も異なり得る。さすがは、本件高裁判決も確認している所得税の計算順序及び課税の仕組み等を定める所得税法<sup>(19)</sup>の規定を没却することにもなりかねない。

そうであるにもかかわらず、本件高裁判決は、かかる所得税の計算順序及び課税の仕組み等に係る判示部分を置き去りにして、純額方式が所得税法の解釈として認められると判示している。とりわけ、所得税法が明文で定めている所得分類、損益通算及び分離課税の各制度を潜脱することになりかねないにもかかわらず、なぜ純額方式が所得税法の解釈上認められるといえるのか、任意組合の特殊性を強調するとしても、どのように租税法律主義の原則という高い壁を乗り越えるのかななどの疑問を払拭するような説明がなされていない点で、本件高裁判決の足元は必ずしも強固のものであるとはいえない。

そして、判決は、純額方式によることも考えられるとすれば、「組合損益及び個々の組合員に帰属すべき損益の計算方法としては、…総額方式と純額方式の中間の方式である中間方式（損益計算書の項目だけ各組合員に配分する方法）も含めた、…3つの方法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。」と判示する。損益計算書の項目だけ各組合員に配分する方法である中間方式も、所得税法上の解釈として許容されるというのであるが、その積極的理由は述べていないため、純額方式に対するものと同様の批判が当てはまる。

以上からすれば、本件高裁判決は、所得税法の解釈論をほとんど置き去りにした上で、所得税法の解釈上、3方式のいずれもが許容される旨判示しており、かかる判示部分については説明が不十分であると評価せざるを得ない<sup>(20)</sup>。したがって、本件高裁判決のかかる判示部分が無批判ないし無限定に受容することは困難である。なお、仮に、3方式のいずれもが許容されるという判断を解釈論ベースで導き出す方法に辿り着いたとしても、納税額の異なり得るこれらの3方式のうちいずれの方式を採用するかについて、納税者が何らの制限もなく自由に選択できるということまでを、同様に解釈論ベースで導き出すことができるか否かについては、別途検討を要しよう<sup>(22)</sup>。

## (2) 本件通達の合理性を認める旨の判示部分等

本件高裁判決は、「本件通達は、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額の計算方法

につき、総額方式によることを原則とし、例外的に、継続適用を条件として、中間方式及び純額方式によることも認めるものであり、このような計算方法の取扱いは、課税実務の取扱いとして定着しているところ、上記の計算方法がどうあるべきかについては…所得税法の規定の文言及び解釈により一義的に決まらないことに照らし、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。」と判示する。しかしながら、次に述べるとおり、この点に関する判示部分についても多くの疑問符を付けざるを得ない。

判決は、本件通達の合理性を認めるに当たり、わざわざ「所得計算方法の簡便化を図ったもの」と説示しているが、所得税法の解釈論によって中間方式又は純額方式という計算方式を導き出すことができるというのであれば、両方式を認める本件通達に対して、「所得計算方法の簡便化を図ったもの」と述べる必要性はないのではないかという疑問がある。

また、判決は、上記判示に続けて、「本件通達は、その文言上、『その者が継続して次の（２）（注：中間方式）又は（３）（注：純額方式）の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。』と明示的に定めている（法人税基本通達14-1-2のように『多額の減価償却費の前倒し計上などの課税上弊害がない限り』といった留保は一切されていない。）のであるから、任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額の計算方法を中間方式又は純額方式によるためには、中間方式又は純額方式を継続適用していれば足り、少なくとも〔1〕総額方式による計算が困難であるなどの事情が存することや〔2〕総額方式により計算した各種所得の額に基づく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く所得税額を超えないことは要しないと解すべきである」と判示している。

かように判決が、本件通達において中間方式又は純額方式の適用に際し継続適用という条件を付加していることを許容するかのような判示をなしていることは、租税法律主義の観点から疑問を提起し得る。<sup>(23)</sup>すなわち、判決のよ

うに、所得税法の解釈によって中間方式又は純額方式という計算方式を導き得るのであれば、法人が任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算について本件通達とほぼ同様の内容を定める法人税基本通達14-1-2<sup>(24)</sup>のように「多額の減価償却費の前倒し計上などの課税上弊害がない限り」などの留保が本件通達に付されていないことは、通達が法源となり得ない以上、(国税通則法65条4項に規定する過少申告加算税を免除する正当な理由の該当性や信義則の適用の問題場面を除けば)中間方式又は純額方式の適用に当たっておよそ関係のないものと考えざるを得ないはずである。判決は、中間方式及び純額方式が所得税法上の解釈として許容されるものである旨を説示するに当たり、継続適用の条件が存在するという解釈を示していないのであるから、租税法主義を踏まえたその論理的帰結として、法令ではない通達でかような条件を付加することは許されないと判示すべきではなかったか。判示内容の一貫性という観点からも疑なきを得ない。上記のような判示は、逆にいえば、今後、通達を改正することによって、両方式の適用場面を狭めるような条件を付加することが法的に許容されるというような理解にもつながりかねず、軽薄の誹りを免れないように思われる<sup>(25)</sup>。

加えて、判決は、本件通達が中間方式又は純額方式を採用した場合に所得計算上各種の規定の適用がないことを定めていることの合理性を認めているが、かかる判示部分に対しても租税法主義の観点から疑問がある<sup>(26)</sup>。所得税の計算順序及び課税の仕組み等を定める所得税法の規定を没却することにもなりかねないことを認める以上、少なくとも、その十分な根拠を示すべきであろう。

### (3) 本件高裁判決の判示内容を肯定する理論的可能性

上記(1)及び(2)の考察を踏まえると、本件高裁判決とは異なり、本件通達の内容は本来的には法令で手当すべきものであるという結論に達することが見込まれる<sup>(27)</sup>が、同判決の判示内容を肯定する理論的可能性についても簡述しておきたい。すなわち、組合の導管性を認めつつも、組合の実体性を強調することで又は組合を所得計算の主体若しくは会計主体として捉えることで、<sup>(28)</sup>

相互に矛盾のない理論を構築しながら、本件高裁判決のように、3方式のいずれをも所得税法上の解釈として認め、かつ、本件通達の合理性を解釈論レベルで認める可能性も皆無とはいえないかもしれない。

また、実額課税を原則とする所得税法において、同法156条のような推計課税を定める明文の規定がなくとも一定の場合には推計課税が認められるという考え方を参考として、ある一定の場合には中間方式又は純額方式と同様の計算を行うことが許容されるという見解や、やむを得ない事情により税務職員の質問検査権を行使してもなお損益計算書又は貸借対照表の各項目が判明しない場合に限り、不明である各項目に限って、合理的な推認（事実認定）等に基づいて、結果的に両方式と同様の計算を行うことが許容されるというような見解が考察の対象となり得るかもしれない。

しかしながら、これらの見解を採用することには深慮ある検討が求められることは当然であるし、所得税法の解釈上、総額方式が原則方式であることに変わりはないから、その許容されるケースは極めて制限的に解すべきである。また、仮に許容されるとしても、できる限り所得税法の明文の規定・仕組みに則した所得計算を行うべきであろう。いずれにしても、本件東京高裁判決の判示内容は不十分なものであり、その背後にこれらのような見解が存在しているのか、自明ではない。

#### (4) 小括

以上からすれば、3方式のいずれもが所得税法上の解釈として認められ、かつ、本件通達の内容についても合理性が認められる旨の本件高裁判決の判示は、いずれも疑問が持たれるものであるか又は説明不足の感が否めないものであり、無批判に、あるいは少なくとも何ら説明を補充することなく受け入れることはできないものであると考える。

## IV 結びに代えて

これまでの考察を前提とすると、本案件は、次の点において、国税庁におけるパブリックコメント制度の運用に問題があったことを疑わせる一例とし



て捉えることができるのではなからうか。

- ・ 提出意見に対する考慮の不十分性
- ・ 提出意見を考慮した結果の理由の公示の不十分性
- ・ 命令等の案と同時に公示すべき「関連する資料」（行政手続法39条1項及び平成18年3月20日付「行政手続法第6章に定める意見公募手続等の運用について」（総管139号）（以下「パブリックコメント運用指針」という。）

【4. 意見公募手続】（3）の不十分性

かかる国税庁の対応は、見方によっては、本件東京高裁判決を隠れ蓑としたパブリックコメント制度の形骸的運用と御都合主義的な通達行政と揶揄されてもやむを得ない面があるかもしれない。

これらの問題点を踏まえると、パブリックコメント制度を租税行政庁による行政解釈に対する統制手段として有効利用するためには、提出意見十分考慮義務の内容、提出意見の考慮結果及びその理由の公示内容並びに関連する資料のより具体的な内容、あるいは行政手続法上、問題視され得る行政機関の対応例等をパブリックコメント運用指針に明記するなど、運用レベルでの解決策を講じることも考えられる。他面、上記に挙げた運用上の問題点は、いずれも、先に述べた制度上の問題点と密接に<sup>(30)</sup>関係していると解し得ること及び法的拘束力・法的安定性という利点の存在を考慮すると、やはり、立法的解決を視野に入れた上で、パブリックコメント制度の再設計のあり方に関する議論を深めることが望ましいといえよう。

最後になるが、本案件のみならず他の案件に対する対応をも含めて俯瞰的に眺めると、国税庁は、パブリックコメント制度について、非常に手間の掛かるものである上、将来、自らにとって不利にもなりかねない情報を開示しなければならぬリスクを有するものであることを理由に、できれば実施を回避したい手続であると捉えているのではないかという疑念を払拭できない<sup>(31)</sup>。しかしながら、同制度の利用を通じた国民との協働作業により、具体的な争訟等に発展する前に租税法令の解釈・適用のあり方について国民と議論を深めておくことは、実際には、国民のみならず国税庁にとっても有意義なもの

であることを指摘しておきたい。

- (1) ただし、行政手続法39条1項は、行政機関は、命令等を定めようとする場合には、「広く一般の意見を求めなければならない」と規定し、意見提出主体に制限を設けていないから、わが国の国民のみならず外国人や外国の企業・政府であっても意見を提出することができる（宇賀克也『改正行政手続法とパブリック・コメント』45頁（第一法規、2006））。かように、形式的には意見提出主体に限定はないものの、租税など一定の専門分野においては、原案修正に結び付くような意見を提出し得る主体が、実質的には一部の者（グループ）に限定されていると見ることもできるかもしれない。例えば、原田久教授は、原案を修正させるポテンシャルの高い意見を提出するには、原案について専門・技術的な視点から分析・評価するとともに意見の信頼性を裏付けるデータを収集し資料等を作成する等の作業を、限られた期間内に行い得る各種リソース（財源、人員、情報、技術等）が必要となるため、修正ポテンシャルの高い意見の作成・提出能力という点では企業・団体等が一般市民に比べて圧倒的に優位であることを指摘される（原田久『広範囲応答型の官僚制—パブリック・コメント手続の研究』69頁以下（信山社、2011））。
- (2) 命令等とは、内閣又は行政機関が定める①法律に基づく命令（処分の要件を定める告示を含む。）又は規則、②審査基準（申請により求められた許認可等をするかどうかをその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準）、③処分基準（不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準）、④行政指導指針（同一の行政目的を実現するため一定の条件に該当する複数の者に対し行政指導をしようとするときにこれらの行政指導に共通してその内容となるべき事項）をいう（行政手続法2条8号）。
- (3) 常岡孝好『パブリック・コメントと参加権』48頁（弘文堂、2006）。
- (4) 筆者がパブリックコメント制度に魅力を感じる具体的な理由は次のとおりである。
  - ・ 民主的正統性という点で法律よりも劣るが、国民に対する影響力は決して侮ることができない政令又は通達等に対して、若干ではあるが民主的統制を加えることができること
  - ・ 国民が直接的に租税行政庁に意見を提出できることは、民主主義的租税観にも適合するし、申告納税制度の下で国民が適正な申告を行うためにも有益であること
  - ・ 租税法規の規律対象者の広範性を考慮すると統制主体を限定しないことに一定の合理性があること
  - ・ 租税法規の規律対象たる経済事象の複雑性・多様性と租税法規の規定内容の複雑性・専門技術性を考慮すると、政令又は通達等の作成段階における租税行政庁と国民との意見・情報の交換を通じて、あらかじめ政令又は通達等の内容、表現、解釈等に関する議論を深めることは双方にとって有益であること
  - ・ 政令又は通達等が有する課税庁職員又は納税者に対する法的ないし事実上の拘束

力に鑑みると、租税法律主義に抵触するような政令又は通達等は、事後にその是正を図るよりも、事前にその制定を阻止する必要性が高いこと

- ・ 租税法律主義に抵触するような政令又は通達等が納税者に有利な内容のものである場合には、これらに基づいて行われた課税処分取消しについて納税者に訴えの利益がないこと、あるいはかような政令又は通達等の違法性について納税者から訴えの提起がなされないことが通常である以上、訴訟等の統制手段をもってしては、かかる政令又は通達等の内容が是正されることは期待できないこと
- ・ 意見提出に伴い発生する種々のコストが比較的低く、意見提出の方法も簡便であり、利用しやすいものであること

(5) 泉絢也「租税法領域におけるパブリック・コメント制度（意見公募手続制度）の意義と展望」国土館法研論集14号25頁以下（2013）。

(6) 制度内在的な問題点として、①意見公募手続の適用除外範囲について、租税に関する命令等は、税制改正に伴って改正されることが通例であるから、実際には租税に関する多くの命令等が意見公募手続の適用を除外されてしまうこと（行政手続法39条4項2号）、②意見募集時に公示される資料等の範囲について、命令等の案を公示するに際し、命令等を定める根拠となる法令の条項を公示する（同法39条2項）だけでは、「行政運営における公正の確保及び透明性の向上」、「行政機関の判断の適正の確保」といったパブリックコメント制度の目的又は制定される命令等の趣旨に適合するものでなければならないことを確認した行政手続法38条1項の目的は必ずしも十分に達成されないこと、③命令等の案と同時に公示すべき「関連する資料」（同法39条1項）の意義について、根拠法令の趣旨との適合性、さらにいえば租税法律主義適合性を明らかにするような資料が包摂されているという解釈が認められるか否かという点については必ずしも明らかではないこと、④提出意見十分考慮義務（同法42条）について、意見公募手続後における、提出意見、これを考慮した結果及びその理由等の公示義務（同法43条1項3号、4号）によって、行政機関における提出意見十分考慮義務の遵守を十分に担保し得ると解することには少なからず疑問があるし、行政機関が提出意見を十分に考慮したか否かの判断が難しいこと、及び、行政機関において十分な検討を経て練られた案であればあるほど、行政機関は、提出意見を考慮して原案を本質的又は大幅に修正等することには、第一次的には硬直的・消極的な姿勢をとりかねないこと、⑤手続違反に対する是正手段について、行政手続法は、各種の義務違反があった場合における直接的な是正又は救済手段を設けていないことなどを挙げることができる。

(7) この点については、前掲注5のほか、泉絢也「租税行政法領域における米国 Mayo 判決の意義と影響—我が国パブリック・コメント制度の発展の手掛かりとして—」税務事例45巻3号35頁以下（2013）、同「行政機関が制定した法規範に対する行政解釈が判決に及ぼす影響—米国 Auer/Seminole Rock 原則を中心として—」税務事例45巻7号40頁以下（2013）、同「米国財務省・IRS による暫定規則の利用と告知コメント

手続の回避—租税法領域におけるパブリック・コメント制度の活用— 国土法研論集15号21頁以下（2014）、同「租税行政立法を巡る諸問題—大阪高裁平成21年10月16日判決及び東京地裁平成24年12月7日判決に触れて—」 税務事例46巻6号39頁以下（2014）も参照。

- (8) ここでいう「任意組合等」とは、「民法第667条第1項（組合契約）に規定する組合契約、投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項（投資事業有限責任組合契約）に規定する投資事業有限責任組合契約及び有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項（有限責任事業組合契約）に規定する有限責任事業組合契約により成立する組合並びに外国におけるこれらに類するもの」をいうと説明されている。
- (9) このほか、「組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況」や「その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合」（原案の注書き部分）の具体例を示すべきであるという意見やこれらの「2つについては、いずれにしても具体的な例示（該当する例・該当しない例）の公表が不可欠。（『情報』などではなく、通達に記載すること）」などといった意見が寄せられた。これらに対して国税庁は、本件通達の「適用関係については、個々の事実関係に基づき、法令等に照らして、適正に取り扱うこととなります。」という考え方を示すのみで、原案の修正を行うことやこれらの要望に応じて具体例を示すようなことはしていない。無数に想定される具体例の全てを通達に列挙することは不可能であるから、国税庁の対応はやむを得ない面があろう。他方、事例集や質疑応答形式の資料（Q&A）の公表とまでいかなくとも、上記各意見に応える形で、想定している具体例をいくつか示す程度のことでは行ってもよかったのではないかという見方もあり得よう。ただし、行政手続法39条1項が定める「意見（情報を含む。）」に要望や質問の類がどこまで含まれるのかという点については議論の余地があろうか。
- (10) 先例としての拘束性を有するという意味での「判例」とは、個々の特定の裁判（判決・決定）の理由の中で示された裁判所の法的判断であって、それはのちに別の事件を裁判するときに先例となるような性質の判断をいう。先例となり得るためには、その判断が他の事件にも適用することができるような一般性を有していることが必要である（中野次雄編『判例とその読み方』4頁以下（有斐閣、第4版、2009））。この点、佐藤孝一税理士は、「国の主張、及び本判決〔筆者注：本件地裁判決〕の審理ないし判断過程は所得税法等の解釈・適用との関係において疑問があるため、本判決の判断は、構成員課税に関わる先例とはなり得ないものと評さざるを得ない。」と論じられる（佐藤孝一「判解」税務事例44巻1号10頁（2012））。
- (11) 投資事業有限責任組合について、本件高裁判決は、「任意組合と投資事業有限責任組合との基本構造が類似しており、本件通達も投資事業有限責任組合の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額の計

算方法を任意組合の組合員のそれと同一の取扱いとして定めていることに照らすと、任意組合に対する判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旨説示している。

- (12) かかる判断に賛成する見解として、岸田貞夫「判研」TKC 税研情報21巻11号15頁以下 (2012)、(本件高裁判決の評釈であるが) 関子善信「判解」新・判例解説 Watch13号175頁以下 (2013) 参照。
- (13) 碓井光明教授は、任意組合の「団体性は、事実としても、また、法律上も、認められているものであるが、にもかかわらず、所得税法の上においては、組合の利益は、直接に、組合構成員に分割的に帰属するという理解が暗黙のうちに通用していると思われる」とされた上で、「その理由は、組合契約等による組合員は利益分配請求権を有し、また利益が組合財産として留保されている場合にも、共有持分権により、組合員の財産の増加として認識しようということに求められよう」と指摘される (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10頁以下 (1982))。また、増井良啓教授は、組合損益に対するパススルー課税を「明示的に定める条文は、所得税法の中には見当たらない。むしろ、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と考えるべきであろう。ここで、根拠条文として、あえて所得税法12条をもちだすまでもない。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からである。」と述べられる (増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究49号53頁 (1999))。
- (14) なぜなら、任意組合は法人格を有しないこと及び民法668条の規定等を前提とする限り上記①②のいずれも肯定し得ると解されるところ、上記①は、組合の財産は組合の所有ではなく総組合員の共有であるという点を確認するものであると理解するならば、貸借対照表の各項目の全てを各組合員に配分することにつながり、上記②は、組合損益が各組合員への現実の分配の有無 (及び分配割合) にかかわらず、損益発生時点で (かつ損益分配割合に応じて)、各組合員に帰属することを確認するものであると理解するならば、損益計算書の各項目の全てを各組合員に配分することにつながり、最終的には、組合に係る貸借対照表、損益計算書の各項目の全てを各組合員に配分する方法である総額方式に到達することが考えられるからである。なお、金子宏教授は、「組合事業にかかる各組合員の所得は、組合がパススルーの組織体であることにかんがみ、原則として」総額方式によって行うべきであるという見解を示される (金子宏『租税法』462頁 (弘文堂、第19版、2014))。
- (15) ①任意組合が社団ではなく組合員間の共同事業を目的とする契約の形態をとっていること、②その業務執行が組合契約に基づく各組合員の共同事業として行われるものであること、③任意組合の組合財産が狭義の共有 (民法249条以下) ではなくいわゆる合有とされていること (したがって、その組合員各自が組合財産に対する自由な支配権を有しないという意味で、組合財産にある程度の独立性があると解されていること)、④組合内部においては組合損益のうち利益は各組合員に分配し、損失は各組

会員が分担することが予定されていること（民法674条はこれを前提としているものと解されること）、⑤特に営利事業を主たる目的とする組合であれば、その存続中には、定期的に損益の計算をして利益があればその都度組合員がその分配を受けることを意図していることが通例であると解されること（この点からすると、任意組合が多数の組合員から出資を募って共同事業を行う場合においては、その出資者が単に利益の分配を期待する資本出資者という実態を持つ場合には、その業務から生じる利益の分配として個人組合員が当該組合から受ける所得は、出資・投資の対価として雑所得に該当するとも考えられること）。

- (16) 共同事業性は組合契約の本質であることにつき、末川博「民法上の組合の本質」『民法論集』221頁（評論社、1959）〔初出1940〕、我妻栄『債権各論中巻二』771頁及び778頁（岩波書店、1962）など参照。
- (17) 組合は独立の法人格を有するものではないから、組合財産は総組合員の共有に属し、個々の組合は持分に依りて組合財産の共有者となるが（民法668条）、民法は組合存続中の組合財産の分割請求を許さず、組合員による持分処分の効力を制限しており（同法676条）、かつ組合財産に対する組合員各自の自由な支配権も判例（大審院昭和7年12月10日判決・民集11巻2313頁、大審院昭和11年2月25日判決・民集15巻281頁）によって否定されている（能見善久『論点大系 判例民法6 契約Ⅱ』131頁〔四ッ谷有喜執筆〕（第一法規、2009））。
- (18) 組合財産の損益分配割合について定める民法674条の趣旨について、「組合の事業経営より生じた利益や損失は、直接には組合財産を構成し、総組合員に帰属するものであるが、組合内部においては利益は各組合員に分配し、損失は各組合員がこれを分担するのが通例である。本条は、このことを前提として、損益分配の割合について規定している」と説明されている（鈴木祿彌編『新版注釈民法(17) 債権(8)』125頁（有斐閣、1993））。なお、同条については、「損益の分配は、組合事業が完了し組合が解散する場合にのみ行われることも稀ではないが、営利を主たる目的として継続的に事業を営む場合においては、組合員は組合存続中に定期的に（決算期に）損益の計算をし、利益があればそのつど分配を受けることを意図して組合に加入しているのが通例であり、かような場合には、組合員は組合存続中に利益分配を請求する権利を有すると解される。」という見解が示されている（鈴木・同書、125頁）。
- (19) 本件高裁判決は、本件のように、任意組合の組合員が法人ではなく個人である場合には、当該組合員は、組合損益に対する構成員課税として、所得税法により所得税の納付義務を負うことになる（所得税法5条、2条1項3号ないし5号）とした上で、所得税法が次の順序に従って所得税を計算することを定めていることを確認する。
- ① 所得を、その源泉又は性質によって利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得又は雑所得の10種類の所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する（所得税法21条1項1号）。
  - ② ①の金額を基礎として、課税標準（所得税法22条）及び損益通算と損失の繰越

控除 (同法69条から71条) の規定により総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する (同法21条1項2号)。

- ③ ②から基礎控除その他の控除をして課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額を計算する (所得税法21条1項3号)。
- ④ ③を基礎として、所得税法89条等の規定により所得税の額を計算する。

また、判決は、上記所得税法21条1項に基づく税額の計算方法のうち退職所得及び山林所得の計算に関する部分を除いたものを総合課税ということ、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失があるときは、これを他の各種所得の金額から控除することができること (損益通算。所得税法69条1項)、他方、土地等に係る譲渡所得 (長期又は短期の区分がある。租税特別措置法31条又は32条)、株式等に係る譲渡所得等 (同法37条の10、37条の11)、先物取引に係る雑所得 (同法41条の14) 等の一定の所得について、総合課税とは別個に税額を計算 (分離課税) すること、を確認している。

- (20) なお、本件高裁判決は、3方式の許容性を検討するに当たり、任意組合の基本構造に加え、「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執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」と前置きしているが、Xにおける本件任意組合等への関与の程度についてはとりたてて認定していないため、上記前置き部分の判示が、3方式の許容性の議論においてどのように位置付けられるのかという点については必ずしも判断としない。
- (21) この点に関し、貴重な示唆を与えてくれる論稿として、例えば、植松守雄「所得税法の諸問題第13回 第1 納税義務者・源泉徴収義務者 (続12)」税通42巻11号35頁以下 (1987)、同「所得税法の諸問題第18回 第1 納税義務者・源泉徴収義務者 (続17)」税通43巻3号58頁以下 (1988)、増井・前掲注13、47頁以下など参照。
- (22) この点について、高橋祐介「判解」平成23年重要判例解説〔ジュリスト臨時増刊〕214頁 (2012) 参照。
- (23) 同旨の疑問を提起するものとして伊藤剛志「組合課税に係る近年の裁判例の検討」租税研究762号250頁 (2013) 参照。
- (24) 法人税基本通達14-1-2について、遠藤克博氏は、「現実の任意組合契約は、組合員の組合事業への関わりが、組合それぞれに異なり、組合員によっても異なっていて、組合員が実質的に共同事業に携わっているケースもあれば、株式への投資同様に事業は特定の者に任せっきりで利益の分配のみに関心を持っているケースもある。当然、組合損益の計算、報告の形態も、詳細なものから極めて簡易なものまで存在するはずである。法人税基本通達14-1-2での取扱いが、損益計算の方法に選択の余地をもうけている真意は、組合員たる法人の事務の簡便性に配慮したものである。」という見解を示されている (遠藤克博「企業の海外投資をめぐる会計監査と税務調査の接点—外国パートナーシップに係る組合型所得計算方式の問題点を中心

に―」税大論叢30号 111頁（1998））。

また、朝長英樹氏は、「法人税基本通達14-1-2…は法令の規定がない中で執行当局の苦勞の痕跡が最も明瞭に窺い知れる通達の1つであり、本通達がない状態を想定して比較すれば、その意義の大きさが分かるが、租税法律主義という観点から客観的に見れば、組合に関する現在の取扱いに関し、改めて十分に深度のある検討を行い、それを法令に明示しなければならないという大きな課題があるように言わざるを得ない」と指摘される（朝長英樹「租税法律主義という観点から見た現行の事業体課税―事業体課税の法制化の必要性について―」JICPA ジャーナル606号44頁（2006））。

なお、金融商品会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第14号）308項は、任意組合、匿名組合、パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ等への出資の会計処理について、「任意組合、パートナーシップについては、法律上その財産は組合員又はパートナーの共有とされていることを考慮して、組合財産のうち持分割合に相当する部分を出資者の資産及び負債として貸借対照表に計上し、損益計算書についても同様に処理する実務もある。しかし、出資者が単なる資金運用として考えている場合、又は有限責任の特約が付いている場合など、多くの場合には、匿名組合、リミテッド・パートナーシップと同様に貸借対照表及び損益計算書双方について持分相当額を純額で取り込む方法が適切と考えられることから、その方法を原則とした。」と説明している。

- (25) 本件通達の取扱いが課税実務上定着していることに言及する上記判示部分に着目するならば、信義則又は行政先例法の成立を背景とした判示であるとして理解すべきであるのかもしれない。しかしながら、かような理解については、判決が信義則又は行政先例法の問題に明示的には言及していないという難点がある。
- (26) 中間方式又は純額方式を採用した場合に所得計算上各種の規定の適用がないことを定める本件通達が租税法律主義の原則と緊張関係に立つことについて敷衍しておく。本件通達によれば、中間方式は、組合員において組合事業に係る貸借対照表項目の明細が明らかにされないばかりか、このことに伴い、組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はないこととされる。また、純額方式は、組合員において組合事業に係る貸借対照表項目のみならず損益計算書項目も明らかにされないばかりか、このことに伴い、組合事業について計算される利益の額又は損失の額のみが明らかにされるものであるから、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、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一の所得に係る収入金額又は必要経費とされることとなる。

しかしながら、組合段階における、引当金、準備金等、組合事業に係る取引等につ



いての非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額、それぞれの組合損益に係る所得の種類(分類)に関する事項について、組合レベルの情報を組合員が把握できるか否かは、各組合のみならず、同一の組合の各組合員の間においても、区々であることが想定される。したがって、中間方式又は純額方式を採用する組合員に対し一律に非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用を認めない又は各組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、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一の所得に係る収入金額又は必要経費とされるという取扱いは妥当ではないと考える。例えば、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定について所得税法の明文上の適用要件を満たしていることが、事実認定上も、法解釈上も明らかである場合において、これらの規定の適用を認めないとする法的根拠は明らかではない。

同様に、組合段階で生じた所得に係る所得の種類が、事実認定上も、法解釈上も明らかである場合において、組合員段階においては、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一の所得に係る収入金額又は必要経費とされることにより、組合段階と組合員段階で所得の種類の変換を認めることは妥当であろうかという疑問が生じる。この点、高橋祐介教授は、「所得種類の変換が明文の規定なく通達で行われていることは、やはり租税法律主義からすると疑問の余地はあろう。もっとも、租税法律主義と納税者の所得計算の便宜の利益衡量により、条文解釈(先の配当所得の場合には、配当所得の所得種類を定める所得税法24条1項、事業所得の所得種類を定める27条1項あるいは雑所得の所得種類を定める35条1項ということになる)の枠内で、この通達が支持されると理由づけることもできるかもしれない。というのも、例えば配当所得が雑所得に変換された場合には、納税者は配当控除(所法92条)はもちろん受けることはできず、また総合課税を受けるべく確定申告を行うにあたり、源泉徴収税額を控除することができないであろうから、この所得種類の変換はもっぱら納税者の不利に働くので、税負担の面での不利を選択しなければならないほど所得計算の便宜が重要である納税者しか、ネット方式〔筆者注：純額方式〕を利用しないであろうからである。」と論じられる(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—課税時期、所得種類、帰属を中心に—」税法543号78頁(2000))。

- (27) この点に関する議論について、植松・前掲注21「所得税法の諸問題第18回」61頁、増井・前掲注13、63頁以下、佐藤英明「判研」ジュリ1189号125頁(2000)参照。
- (28) いわゆるりんご生産組合事件の最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決(集民202号673頁)の判断が参考となるであろう。
- (29) 最高裁昭和39年11月13日第二小法廷判決(集民76号85頁)は、「所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を

捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることの許されないことからいっても、当然の事理であり、このことは、昭和25年に至って…所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」と判示している。

(30) 前掲注6 参照。

(31) 例えば、複数想定される数値基準の選択肢の中から、原案通達における数値基準を選択した具体的な理由及びその裏付け資料を開示しなかった案件として、平成24年2月29日付けで意見公募があった「『法人契約の『がん保険（終身保障タイプ）・医療保険（終身保障タイプ）』の保険料の取扱いについて』（法令解釈通達）の一部改正（案）等に対する意見公募手続の実施について」及び平成25年4月2日付けで意見公募があった「『財産評価基本通達』の一部改正（案）に対する意見公募手続の実施について」があることを指摘しておく。