

マンションの管理組合を法人税法上、法人とみなし、 共用部分へのアンテナ設置収入を 収益事業として課税した事例

福田 正太郎*

マンションの管理組合が、区分所有以外の者に電柱設置や駐車場利用の目的でその共用部分を賃貸するケースがある。本事例はマンションの管理組合の法人税法上法人とみなされる人格のない社団等への該当性、及びその共用部分等を携帯電話用電気通信施設（アンテナ）の設置のために携帯電話会社に賃貸した等の際の収益の帰属等が争われたものである。本事例を通じて税務上の「人格のない社団等」の成立要件を中心に検討することとする。

東京地方裁判所平成30年3月13日判決（平成28年（行ウ）第411号）法人税更正処分等取消請求事件¹⁾（以下、「第一審」という。）

東京高等裁判所平成30年10月31日判決（平成30年（行コ）第104号）法人税更正処分等取消請求控訴事件²⁾

最高裁判所第二小法廷令和1年6月7日上告棄却・不受理（平成31年（行ツ）第43号，平成31年（行ヒ）第50号）法人税更正処分等取消請求上告・上告受理申立て事件

1. 事実の概要

Xは建物の区分所有等に関する法律（以下「区分所有法」という。）3条の規定に基づき、T市所在の区分所有建物（以下「本件マンション」という。）の区分所有者全員（以下、本件マンションの区分所有者を「本件区分所有者」

という。）によって構成される本件マンションの管理を目的とする団体である。

株式会社甲・乙支社（以下「乙」という。）又は株式会社甲（以下「甲」という。）は、平成17年10月以降、本件マンションの共用部分（主として屋上部分）の一部について、携帯電話用電気通信施設ないし移動通信用基地局設備等を設置するための設置場所の提供を受け、賃借しており、Xと乙又は甲との間で、賃貸借契約の性質を有すると認められる契約書が取り交わされている。

丙株式会社（以下「丙」という。）は、平成3年4月以降、本件マンションの敷地に電柱等を設置するためにその敷地を使用することの承認を受け、有償でこれを使用しており、Xと丙との間で、賃貸借契約の性質を有すると認められる契約書が取り交わされている。これらの契約（以下「本件各賃貸借契約」という。）に係る契約書の記名押印欄にはいずれも「X管理組合理事長〇〇」の記名及び押捺がある。

本件各賃貸借契約に基づく設置料等、賃料又は土地使用料の収入（以下「本件各賃貸料収入」という。）については、Xが開設するK銀行本店営業部に開設された「X管理組合 理事長〇〇〇〇」名義の普通預金口座に振り込まれ、Xの管理費会計における「雑収入」の科目に該当するものとして経理処理がされており、平成22年6月期ないし平成26年6月期に対応する各会計年度についてみると、Xは、受領予定の本件各賃貸収入につき、各会計年度の予算の収入

* 広島経済大学経営学部経営学科准教授

に含めるとともに、各会計年度に受領した本件各賃貸収入については、各会計年度の決算の収入に含めている。また、各会計年度に係るXの予算案及び決算は、いずれも定期総会の決議に付され承認を受けている。

Xは、平成26年8月21日、Yに対し、平成23年6月期ないし平成26年6月期の各事業年度の法人税確定申告書等を提出した。

また、Xは、平成26年8月27日、Yに対し、T市を主たる事務所の所在地とし、Xの当時の理事長を代表者とし、収益事業の種類を「アンテナ設置料収入」とし、事業場等の名称を「X」とする収益事業開始届出書及び平成22年6月期の事業年度の法人税確定申告書を提出した。

Xは、平成26年11月18日、Yに対し、平成24年6月期ないし平成26年6月期の各事業年度の法人税等について、本件各事業年度については、当該収益は各区分所有者に即時かつ最終的に帰属し、Xには当該収益に係る所得は生じていないとして、更正の請求（以下「本件各更正の請求」という。）をし、平成22年6月期及び平成23年6月期の各事業年度の法人税について、更正の申出（以下「本件各更正の申出」という。）をした。

Yは、平成27年3月3日付けで、Xに対し、本件各更正の請求については、各更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、本件各更正の申出については、「更正の申出に対する結果のお知らせ」と題する書面で各更正をすべき理由がない旨の通知をした。

それに対してXは、異議申立て及び審査請求の手続を経て、平成28年9月9日、これらの取消しを求めて提訴した。

2. 第一審における主たる争点と当事者の主張

本件の争点のうち、Xが法人税法2条8号に規定する人格のない社団等に該当し、収益事業

から生じた所得がXに帰属するか否かの2つ争点について検討する。

争点1 Xが法人税法2条8号に規定する人格のない社団等に当たるか。

(Yの主張)

人格のない社団等は、民事実体法における「権利能力のない社団」と同義と解されているところ（東京地裁平成24年8月30日判決）、権利能力のない社団の成立要件は、①団体としての組織を備え、②そこには多数決の原則が行われ、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、④その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものとされている（最高裁昭和39年10月15日第一小法廷判決）。

Xは、区分所有法3条の規定に基づき、本件区分所有者全員によって構成された団体であるところ、同法47条1項の適用を受けて法人となったものではないが、次に述べるとおり、上記の①ないし④の成立要件をいずれも満たしており、権利能力のない社団に該当することから、租税法上の人格のない社団等に当たる。

(Xの主張)

Xは民法上の組合であり、権利能力のない社団としての要件を欠いている。

権利能力のない社団の財産関係の法理に照らせば、権利能力のない社団であるための要件としては、Yが最高裁判例を引用して掲げる四つの要件以外にも、⑤その財産は各構成員に直接帰属するのではなく、団体自体に帰属し、⑥債務についても、会費のほか規約によって負担した以上の責任を負わないことを要件とすべきである（最高裁昭和48年10月9日第三小法廷判決）。

Xの財産関係をみると、上記⑤の要件については、その管理対象である建物の共用部分、敷地は各区分所有者の共有であって管理組合であるXに帰属していない。したがって、Xは権

利能力のない社団ではない。

上記⑥の要件についても、管理者がその職務の範囲内において第三者との間にした行為について、各区分所有者は、区分所有法14条の割合で責めを負うとされており（区分所有法29条1項）、本件規約で管理者とされているXの理事長は、本件各賃貸に関し、理事長（納税者の代表者）としてではなく管理者として活動していると見るべきである。したがって、区分所有法の上記規定が適用され、上記⑥の要件を満たさないから、Xは権利能力なき社団ではない。

争点2（本件各賃貸借が事業に当たり、原告について収益事業から生じた所得が存在するといえるか。）について

（Yの主張）

不動産貸付業とは、土地、建物などの不動産をその用途、用法に従って他の者に利用させ、対価を得るものであり、非課税とされる不動産貸付業を除き、継続して事業場を設けて行う不動産貸付業は収益事業に該当するところ、店舗の一画を他の者に継続して使用させるいわゆるケース貸し及び広告等のために建物その他の建造物の屋上、壁面等を他の者に使用させる行為が含まれるとされている（法人税基本通達15-1-17）。本件各賃貸借契約は、本件区分所有者全員によって構成された人格のない社団等であるXを代表する理事長が、Xの名において、本件区分所有者全員の共有に属する本件マンションの共用部分及び敷地の各一部を甲、乙又は丙に有償で貸し付けることを内容とするものであり、それは継続して本件マンション内にXの事務所を設けて行われるものであるから、本件各賃貸は、収益事業としての不動産貸付業に該当し、その収益事業の主体はXである。

人格のない社団等に対して一定の要件の下に法人税を課す税制は、人格のない社団等が法人のように資産、負債、収益の法的帰属主体となるか否かとは関係なく、租税負担の権衡という

立法政策に基づくものである。また、人格のない社団等に当たる権利能力のない社団は、構成員の結合度が高い人的集団であって、社団財産は、構成員の個人財産と分別管理されて独立性を持つものであるから、その意味において、社団自体に帰属するといえること、代表者が社団の名において権利を取得・行使し、義務を負担することにより、実質的に法人と異ならない活動を行うことができることを踏まえれば、権利能力のない社団は、法的には所有権を有していない構成員の帰属財産につき貸付けの主体となり得る。

（Xの主張）

管理組合であるXは、本件マンションの共用部分及び敷地につき何らの所有権を有していないところ、共用部分及び敷地の所有者でないXは、それを第三者に賃貸することはできず、Xに賃料が帰属することもあり得ない。本件各賃貸借契約に係る賃料の取得者は、対象不動産（共用部分及び敷地の各一部）の所有者である各区分所有者である。

また、区分所有法19条は、「各共有者は、規約に別段の定めがない限り、その持分に応じて、〔中略〕共用部分から生ずる利益を収取する。」と定めており、「団体は…共用部分から生ずる利益を収取する」とは定めていない。この規定は、共用部分から生ずる利益を収取する権利は、無条件に、各共有者（つまり各区分所有者）に帰属する固有の権利であることを法定して、この権利の所在とその帰属を各共有者に保障したものである。したがって、共用部分から生ずる利益は区分所有者に帰属し、法律上、団体である納税者に帰属することはあり得ない。

また、本件各賃貸は、本件区分所有者が管理者を代理人（区分所有法26条2項）として行っている本件区分所有者の収益事業であって、団体（管理組合）であるXの収益事業ではない。

3. 判 旨

争点1 (Xが法人税法2条8号に規定する人格のない社団等に当たるか。)について

最高裁昭和39年10月15日第一小法廷判決の四つの要件を勘案すると、Xは権利能力のない社団であり、法人税法上の人格のない社団等に当たるものというべきである。最高裁昭和48年10月9日第三小法廷判決は、権利能力のない社団における取引上の権利義務関係についての原則的な規律をしめたものか、あるいは、特定の権利能力のない社団について判示したものにすぎないと解することができる。そしてその考え方を前提とすると、区分所有法は、区分所有者全員で当然に構成される共用部分を含む建物等の管理を行うための団体(3条)につき、その団体の法的性格が、民法上の組合か、あるいは権利能力のない社団であるかを問わず、共用部分について区分所有者全員の共有とし(11条)、民法の共有に関する規定の適用を排除した上で(12条)、各共有者の持分はその有する専有部分の床面積の割合によらし(14条)、各共有者は、共用部分から生ずる利益は規約に別段の定めがない限りその持分に応じて収取するものとし(19条)、他方、区分所有者が選任した管理者がその職務の範囲内において第三者との間にした行為につき、区分所有者がその責めに任ずべき割合は原則として14条に定める割合とする(29条1項)ことなどを定めたものと解される。

争点2 (本件各賃貸がXの行う収益事業に当たり、Xに収益事業から生じた所得が帰属するといえるか。)について

本件各賃貸は、本件マンションの共用部分又は敷地の各一部という不動産を他の者に継続的に使用させる行為であって、不動産貸付業(法人税法施行令5条1項5号)に該当し、継続して本件マンション内にXの事務所を設けて行われるものであるから、収益事業に該当するも

のというべきである。

本件各賃貸借契約は、いずれも「X管理組合」を契約当事者(賃貸人)として締結されたものであり、各契約書末尾の記名押印の欄には、契約締結当時のXの理事長の記名及び理事長印の押捺がある。また、前提事実(4)のとおり、平成13年電柱等契約に係る承認書には、承認者として、「おところ」欄に「T市」の記載があり、「おなまえ」欄に当時のXの理事長名の記載及び理事長印の押捺がある。これによれば、本件各賃貸借契約は、権利能力のない社団であるXの代表者である理事長が、Xの名において本件区分所有者全員のために締結したものであることが認められる。そして、本件規約において、本件マンションの敷地及び共用部分等の変更、処分等に関する業務(①敷地及び共用部分等の変更、処分及び大規模修繕に関する業務並びに②敷地及び共用部分等の売却、担保提供その他の権利の変動に関する業務を含む。)がXの業務の一つとして掲げられており、本件各賃貸はXの業務に含まれるといえることができる。

以上の事情を総合すれば、本件各賃貸は、権利能力のない社団であるXが団体として行う活動としての実質を有するものといえるから、法人税法上、Xが不動産貸付業という収益事業を行っているとするのが相当であり、このようにXが主体となって行われた収益事業から生じた収益である本件各賃貸収入は、それがXの構成員から分離されて、Xの団体としての活動目的に沿うよう管理・保管されていることも勘案すれば、Xの所得(法人税法5条、7条参照)を構成するといえるべきである。

4. 本件団体の法人税法2条8号の「人格のない社団等」への該当性(争点1)

法人税法上、「人格のない社団等」は、同法2条8号により「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの」とされ、そ

の効果として法人とみなされる（同法3条）。この立法趣旨について金子宏教授は「人格のない社団等も、実質的に法人と異ならない活動をしていることにかんがみ、それを法人と同様に扱うことが実態に合致するのみでなく、公平に税負担を配分する³⁾」こととされる。さらに同教授は「租税法における人格のない社団等の意義は、私法における同義に解すべきであ⁴⁾」るとしている。そこで、私法における「権利能力のない社団」の成立要件について裁判例及び民法学説について検討した後に、租税法学説について論究する。

4.1 権利能力のない社団の成立要件に関する裁判例

第一審引用の最高裁判所第一小法廷昭和39年10月15日判決⁵⁾（以下、「最判昭39年判決」という。）は、権利能力のない社団の成立要件は、「団体としての組織をそなえ、そこには多数決の原則が行なわれ、構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、しかしてその組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものでなければならない」旨判示している。Xが主張した最高裁判所第三小法廷昭和48年10月9日判決⁶⁾（以下、「最判昭48年判決」という。）は、権利能力のない社団が「社団の名においてした取引上の債務は、その社団の構成員全員に、一個の義務として総有的に帰属することも社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は、取引の相手先に対し、直接には個人的債務ないし責任を負わないと解するのが相当である」旨の判示であり、権利能力のない社団の成立要件自体を示したものではない。なお、最判昭39年判決で権利能力のない社団の成立要件が示されたものの、その後に出されている下級審裁判例には、すべての要件に言及していないものも少なくない⁷⁾。社団の成立要件を緩やかに

解した裁判例として、東京地方裁判所昭和44年10月6日判決⁸⁾、東京地方裁判所昭和44年12月22日判決⁹⁾、東京地方裁判所昭和45年12月22日判決¹⁰⁾、高松高等裁判所昭和55年11月27日判決¹¹⁾及び横浜地方裁判所平成3年1月29日判決¹²⁾等があり、逆に厳格に解した事例として東京地方裁判所昭和44年7月3日判決¹³⁾がある。

これについて、日比野穂高弁護士は「裁判所の示す成立要件は統一されているとはいえないところがある」り、「結局裁判所としては、当該事案の解決に相応しいのは、団体なのか構成員なのかという結論を考えた上で、法人格なき社団を判断しているともいえる。そうだとすれば、最高裁の示したものは成立要件ではなく」、「社団性を判断するに当たっての指標程度のもので考えた方がよいのかもしれない¹⁴⁾」との意見を示されている。

4.2 権利能力のない社団の成立要件に関する民法学説

民事法上の学説を整理する。我妻榮博士は、「権利能力のない社団」というためには、団体としての組織を備え、代表の方法・総会の運営・財産の管理、その他社団として主要な点が、規則によって確定しているものでなければならない¹⁵⁾と権利能力のない社団の成立要件を論じる。最高裁昭39年判決は我妻榮博士の学説を採用したといわれており、これが通説となっている。しかしながら、この通説への有力な反対説がある。

星野栄一教授は「従来の学説における「権利能力なき社団」の要件があいまいであるのは、結局は、要件を解釈上構成する方法が適当でないからではないか。すなわち、わが国の従来の学説は、まず要件を抽象的に論じ、ついで効果を論じてきた。しかし要件は、効果のほうから遡って考察されるべきである。右に述べた諸効果を認めるにふさわしい団体はどのようなもの

か、という見地からこそきめられるべきである¹⁶⁾。」と議論する。そして「そうだとすると、進んで、「権利能力なき社團」をすべて一律に扱い、一定の要件をまず決め、これを備えている団体には、全面的にいくつかの効果を認めるというやり方に問題があると考えられる。すなわち、一方で、社会に存在する団体は、社團的団体から組合的団体に至るまで、無限の色合をもって連続しているから、これをある線で切って、一方の側に対しては社團法人の規定または考え方をできるだけ類推適用し、他方の側に対してはこれを全く適用しないというのは、硬直であり、実際に適しない。他方、『社團法人』の規定や考え方にも種々の性格のものがあるのであって、そのあるものだけを類推適用したり、そのできるだけ多くを類推適用したりしても、いっこうに差し支えないはずである¹⁷⁾」とされる。また、内田貴教授は、権利能力のない社團については「内部関係については、その団体の性格に応じて、社團法人の内部関係に関する規定なり組合の規定なりを適用すればよい。これに対して、対外的関係については（法人格が意味を持つのは対外関係に關してである）、その活動を容易にし、また相手方を保護するという観点から、その活動の実態に即して、なるべく権利能力の主体としての扱いをした方がよい。しかし、形式的には法人ではないのだから、完全に法人と同じ扱いをするわけにはいかない。ではどこまで法人に近づけて扱うことができるだろうか。これを検討するには、まず法人であることの具体的な効果が何であるかを理解する必要がある¹⁸⁾。」とされている。

4.3 人格のない社團の成立要件に関する租税法学説

次に租税法の学説について検討する。植松守雄弁護士は「税法は、人格のない社團・財団のすべてではなく、そのうち「代表者又は管理人

の定めのあるもの」を「人格のない社團等」とし、これを法人税の納税義務者としており（税法28、3）、したがって観念的にはそのような定めがない社團・財団については、課税上の空白部分が残っている。このような税法の定義は、民訴法46条の場合と軌を一にしたもので、そのような定めがないものは、法律関係の主体として設定するのに問題があるだけでなく、積極的な経済活動もなく、したがって民事紛争も、また課税対象とすべきほどの所得をあげるようなこともないだろうという判断に立ったものと考えられる」とされ、「問題になるのは、社会に存在する種々の団体を社團と組合に判別することのむずかしさ、端的にいえば二類型峻別論への批判であり、そこに星野教授の、ある団体をはじめから社團・組合の二類型に区分して、そこから一律的な結論を出すようなことをせず、団体をめぐる紛争において求められている効果の方から遡ってそのような効果を認めることがふさわしい団体であるかどうかを各種の利益衡量を通じて個別的に検討」する説も唱えられているとし、「筆者も、私法上の紛争について在来の社團・組合の「理念型」からそのタイプを画一的に構成し、社團に対する財産・債務の帰属を総有説で割り切るなどそこから一律的な結論を引き出すことは疑問で、利益衡量的アプローチの必要性を評価」し、「税法適用上、人格のない社團等のアイデンティファイが必要」とであると論じられる¹⁹⁾。そして、最判昭39年判決の四つの要件、すなわち「(a) 団体としての組織をそなえ、(b) そこには多数決の原則が行なわれ、(c) 構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、(d) しかしてその組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものでなければならない」について、「社團が独立した団体といい得るためには、(a)、(d) の要件は必要であるが、(b) の多数決の原理は

いわば団体法の理念の表現であって、団体の意思決定の方法はその団体の自治に任せてよい問題であり、「(c) は (a) や (d) の要件の存在を通じてその団体の存在が認められる」ので「4 要件は (a), (d) の 2 要件にしまわることができ」とされる。結局その要件は「団体としての組織や財産があり、それらを通じて個々の構成員から離れた団体としての存在が認められるということ」と論じる。同弁護士は「人格のない社団等の成立について最高裁の 4 要件より緩やかに解釈することは、決してその概念に矛盾するものではないので「所得課税の分野における空白部分の存在を埋めようとした税法の趣旨とも合致するものである。」と結論付けている²⁰⁾。

佐藤孝一氏は、最判昭39年判決の判断基準は「類型論的構造をもつ不確定概念（類型）であるということが出来る」とし、「その判断基準の適用は類型論的にのみ可能であるといわれているところ」であり、「類型論的な解釈・適用とは、その類型を形成している表徴につき、特定の観点（当該制度の趣旨・目的等）からの取捨選択あるいは加重減軽を行ない、いわば「(大) 類型の強調された諸表徴からなる (小) 類型」を形成し」て、当該個別者を当該類型に帰属（包摂ではなく）させ得るか否か、というものである²¹⁾」と論じる。そして、所得課税制度にいう人格のない社団の類型は「一定の目的の下に結合した自然人の集合体であって、代表者の定めのある程度の組織性があり、固有の財産を有する（構成員に持分払戻請求権がない）もの」であり「その成立要件のいかにということであれば、①自然人の集合体であること、②代表者の定めがある程度の組織を有していること、そして③その財産が構成員から独立していること」と結論付けている²²⁾。

渋谷雅弘教授は「民事法上の「権利能力なき社団」が多義的になっている状況下」では「借

用概念論の基礎である法的安定性も崩れてしまっており、最判昭39年判決を「厳密な概念としてではなく、理念型あるいは類型としてとらえ、租税法的観点から修正を加えて「人格のない社団等」の意義を再構成する」という佐藤孝一氏の見解に賛成している²³⁾。いずれの論者も民法学説、裁判例を引用して、人格のない社団等の成立要件の緩和を論じているのである。

4.4 争点1の検討

以上から争点1を整理する。区分所有法は、第3条を設けて、区分所有建物にあっては、その建物ならびに敷地および付属施設の管理を行うことを目的とする団体が区分所有者全員によって当然に構成されるものとみなし、そのような団体の存在を前提として、区分所有者は、本法の定めるところによって集会を開き、規約を定め、管理者を置くことができる旨を定めた²⁴⁾。本条の団体が法的にどのような性格のものであるかどうかについては、本法に特に定められていない²⁵⁾。区分所有者の団体が社団型団体（権利能力のない社団）であるか組合型団体であるかは、具体的に設立される組織の実体に応じて個別に決定するほかない²⁶⁾。

そのことを前提に同法11条は「共用部分は、区分所有者全員の共有に属する」とし、第12条で「共用部分が区分所有者の全員又はその一部の共有に属する場合には、その共用部分の共有については、次条から第19条までに定めるところによる。」とし、民法の規定を排除している。さらに同法14条は「各所有者の持分はその有する占有部分の床面積の割合による。」とし、19条は「各共有者は、規約の別段の定めがない限りその持分に応じて、共用部分の負担に任じ、共用部分から生じる利益は取取る。」ものとしている。他方、29条1項は「区分所有者が選任した管理者がその職務の範囲内において第三者との間にした行為につき、区分所有者がその

責めに任ずべき割合は原則として14条に定める割合とする。」こととしている。そうすると、区分所有法は、管理対象である建物の共有部分、敷地部分は各区分所有者の共有であり、また管理者による管理によって負担する債務について区分所有者が分割責任を負うことを規定していることになる。

Xは最判昭39年判決において示された四つの要件に加えて、①その財産が各構成員に直接帰属するのではなく団体自体に帰属すること及び②債務について会費のほか規約によって負担した以上の責任を負わないことを要件とすべきとし、上述の区分所有法の解釈からは①・②の要件を満たしていないので団体が権利能力のない社団に該当しないと主張したものである。裁判所は、権利能力のない社団が法人格を有するものでない以上は、当該社団の財産が団体自体に法的に帰属することを要件とすることは背理である、また、最判昭48年判決は権利能力ない社団における取引上の権利義務関係についての原則的な規律をしめたもの等の評価をして、Xの主張を排斥したうえで最判昭和39年判決において示された四つの要件をXにあてはめ権利能力のない社団、法人税法上の人格のない社団等に該当するとの判断を行ったものである。

本判決は、上述のような権利能力のない社団の成立要件を緩やかに解した裁判例でもなく、厳格に解したものでもないと評価される。

5. 本件各賃貸借の収益事業該当性、原告への所得の帰属（争点2）

次に争点2について整理する。人格のない社団等は、法人とみなして、法人税法の規定を適用するものとされる（法人税法第3条）。収益事業を行う場合など同法4条1項所定の場合に限り、法人税法を納める義務がある（同法4条1項）。収益事業とは、販売業、製造業その他政令で定める事業で、継続して事業場を設けて

行われるものをいう（同法2条13号）。同法施行令5条1項各号に掲げる事業には、不動産賃貸業が含まれており、本件各賃貸は、本件マンションの共用部分又は敷地の各一部という不動産を他の者に継続的に使用させていることから不動産賃貸業に該当し、継続して本件マンション内にXの事務所を設けて行われるものであるから、収益事業に該当する。Xは控訴審で仮に本件各賃貸がXの収入に該当するとしても、税務上、事業とは一定規模以上の収入を想定しているから、屋上の一部をアンテナ設置場所として賃貸する収入のみの本件各賃貸収入は、事業的規模とはいえず、収益事業を行う場合に当たらないとの予備的主張を行った。しかしながら、上述の法令において不動産賃貸業における不動産貸付けというのは、土地、建物などの不動産をその用途、用法に従って他の者に利用させ、対価を得る事業であり²⁷⁾、事業的規模であるか否かは上述の法令の要件に含まれていない。よって本件各賃貸の収益事業性が認められる。

次に所得の帰属の問題である。本判決は、「法人税法が、人格のない社団等を法人とみなし、収益事業を行う場合等に法人税を課税することとした趣旨は、人格のない社団等であっても、一つの意思の下に統一体としての活動を営み、その活動を通じて収益を上げているのであれば、その活動の実質は法人と異ならないものといえ、そのような場合には、法人が法人税を負担することとの権衡上、人格のない社団等も法人と同様に法人税課税に服するべきものとし、租税負担の公平を図る点にある」と述べ、「法人税法は人格のない社団等が民事実体法上は権利義務の帰属主体足り得ないにもかかわらず、その活動の実質に鑑み、これを法人とみなし、納税主体として捕捉するという立法技術を採用したものである。」との趣旨を示した。そして、「本件各賃貸収入は、区分所有法上、区分所有者全員によって当然に構成することになっているXが、

団体において定められた手続による意思形成を経て、団体名義の契約を締結して、不動産貸付業という収益事業を行ったことによって生じたものであり、Xの構成員から分離されて、Xにおいて管理・保管され」ており、かつ「共用部分の管理等を行うことを目的とする団体の活動のために費消されることが予定されるものとなっている」との事実認定の下、「本件各賃貸収入に係る収益を享受する主体は、Xを構成する個々の区分所有者ではなく、団体であるXであると評価することは十分に可能である。」と判示した。

本判決はまず前段で法人税法が人格のない社団について納税主体として捕捉し法人税を課税することとした趣旨を述べている。伊藤進教授は、法人税法が人格のない社団に課税することとした昭和32年の税制改正について、「民法の通説、判例理論に従う限り、法律上は所得主体性を否定し、その課税の前段階において、人格のない社団への課税を否定され²⁸⁾」てきたところ、「人格のない社団が社団法人とその実体を同じくし、その社会的作用ないし活動に着目した結果として、税法上は人格のない社団をその構成員全体から抽象し、これを別個の法的単一体とし、法的主体性を承認し、これに対して課税するものと理解²⁹⁾」されると解説されており、裁判所の解釈はこれに一致している。

また、伊藤進教授は、「明文の規定による課税義務主体化は、その前提として人格のない社団に財産の帰属を認めるものであると理解しなければならない³⁰⁾」ことを指摘している。

この点、本判決は人格のない社団への帰属について、①原告が原告において定められた手続による意思形成に基づき、②団体名義の契約を締結し、③不動産貸付業という法人税税法に定められた収益事業を行っており、④その収入が原告の構成員から分離されて原告において管理されていること、かつ、⑤この収入が団体設立

の目的である共用部分の管理費用に費消されることが予定されている、等の事実認定を行ってXへの財産の実質的帰属を認定したうえで、本件各賃貸収入の帰属先が納税者であるとの判示を行っており、正鵠を射た判断過程を経ていると評価される。

6. 結 論

以上から本判決の総合的評価を行う。争点1の租税法学説の検討において、植松守夫弁護士が人格のない社団等の成立要件は「団体としての組織や財産があり、それらを通じて個々の構成員から離れた団体としての存在が認められるということ」を、佐藤孝一氏は「自然人の集合体であること、代表者の定めがある程度の組織を有していること、及びその財産が構成員から独立していること」を挙げている。これらは租税法の観点からの修正を加えた人格のない社団等の成立要件（目的適合的な成立要件）として評価されうが、筆者は、二段階事実認定論³¹⁾に即して、「構成員から離れた財産の存在」の要件については、人格のない社団等の成立要件と考えるよりも最判昭和39年判決の判断基準を満たした権利能力のない社団とされる団体（及びやや緩やかに四要件を事実認定する場合も含む）に係る収益事業課税の課税要件とするのがよいのではないかと考える。この二段階事実認定論について、高野幸大教授は、「第一段階で課税要件事実を認定するにあたり、私法の観点から事実を評価し認定するという意味で、民事法における要件事実論と親和的である」としている³²⁾。

このように考えた場合、本判決は、最判昭和39年判決のいう権利能力のない社団の成立要件により納税者の人格のない社団等の該当性を判断し、次に納税者への財産の実質的帰属について詳細な事実認定を行って、結果本件各賃貸収入の帰属先が実質的に納税者であるとの判示を

行ったものである。借用概念について統一説³³⁾を採っておられる金子宏教授が「租税法における人格のない社団等の意義は、私法におけると同義に解すべきであ」とすることに合致し、また、伊藤信教授が人格なき社団への課税については「人格のない社団に財産の帰属を認めるものであると理解しなければならない」とすることに合致しており妥当な判決と評価することができる。

注

- 1) 平成28年(行ウ)第411号・TKC 法律情報データベース【文献番号】25552507。
- 2) 平成30年(行コ)第104号・TKC 法律情報データベース【文献番号】25562636。
- 3) 金子 宏(2019)157頁
- 4) 金子 宏(2019)157頁
- 5) 昭和35年(オ)第1029号・TKC 法律情報データベース【文献番号】27001362。
- 6) 昭和45年(オ)第1038号・TKC 法律情報データベース【文献番号】27000475。
- 7) 日比野徳高(2012)7頁
- 8) 昭和38年(ワ)第8797号ほか・TKC 法律情報データベース【文献番号】27441222。会員総会に関する規定の欠如と社団の成否が争われた事例である。
- 9) 昭和43年(ワ)第8296号・TKC 法律情報データベース【文献番号】27622261。総会の規定及び会員総会の開催が認められない従業員親睦団体に権利能力を認めた事例である。
- 10) 昭和43年(ワ)第12584号・TKC 法律情報データベース【文献番号】27441349。組長頭が対外的に原告を代表する慣例から権利能力を認めた事例である。
- 11) 昭和53年(ネ)第45号・TKC 法律情報データベース【文献番号】27442116。水利組合のつき総会の運営に関する事実に触れず権利能力を認めた事例である。
- 12) 昭和59年(ワ)第1150号・TKC 法律情報データベース【文献番号】27809690。独自の規約の不存在にもかかわらず権利能力を認めた事例である。
- 13) 昭和42年(ワ)第4268号・TKC 法律情報データベース【文献番号】27403351。財産の管理、事務の処理、意思決定機関である出資者総会の定め等が明確に規則として確定していない等で権利能力を認めなかった事例である。
- 14) 日比野徳高(2012)9頁
- 15) 我妻 榮(1965)133頁
- 16) 星野栄一(1970)279頁
- 17) 星野栄一(1970)279-280頁
- 18) 内田貴(2003)223頁

- 19) 植松守雄(1987)53頁
- 20) 植松守雄(1987)53頁
- 21) 佐藤孝一(1987)254-255頁
- 22) 佐藤孝一(1987)255頁
- 23) 渋谷雅弘(1993年)130頁
- 24) 稲本洋之助・鎌野邦樹(2015)26頁
- 25) 稲本洋之助・鎌野邦樹(2015)29頁
- 26) 稲本洋之助・鎌野邦樹(2015)29頁
- 27) 佐藤友一郎(2019年)1404頁
- 28) 伊藤 進(1968)59頁
- 29) 伊藤 進(1968)69頁
- 30) 伊藤 進(1968)68頁
- 31) 谷口勢津夫(2018)55頁 谷口教授は「法実主義の下では、課税要件事実の認定について、論理的には、課税の基礎となる私法上の法律関係を、まず専ら私法の観点から法律行為・契約の解釈により、認定した上で、その認定を尊重し、そのまま課税要件事実として受け入れる、というような2段階の事実認定構造を觀念することができ(このような考え方は「二段階事実認定論」と呼ぶことができる)。実際の実事認定がこのように截然と2段階に分かれて行われるかどうかはともかく、厳格な事実認定の要請からすれば、課税要件事実の認定に当たって、私法上の法律関係は専ら私法の観点から認定されるべきであり(税法と私法とで証明の程度に差があることは認めなければならないであろうが)、その認定に税法独自の観点(税収確保・公平負担のための価値判断)を混入させ反映させてはならない。」と述べる。なお、東京高裁昭和34年10月27日判決(昭和34年(ネ)第402号・TKC 法律情報データベース【文献番号】21012220)は、一般的、原則的には、「憲法を頂点におく同一法体系の下においては、同一用語は格別の理由のない限り同一の意味に解することを原則とする」と判示している。
- 32) 高野幸大(2016)261頁
- 33) 金子 宏(2019)127頁「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義=法的安定性の要請に合致している。」本稿ではこれを統一説と表現した。

参考文献

- 伊藤 進(1968)「税法上の人格のない社団—民法理論との交錯」『法律論叢41(2・3)』明治大学
- 稲本洋之助・鎌野邦樹(2015)『コンメンタール マンション区分所有法(第3版)』日本評論社
- 植松守雄(1987)「[所得税法の諸問題] 納税義務者・源泉徴収義務者(続4)」『税経通信 Vol. 42. No. 2. 通巻575号』税務経理協会
- 内田 貴(2003)『民法I(第3版)』東京大学出版会
- 岸田貞夫(2020)「マンションの区分所有者全員による団体を法人税法上、法人とみなした事例」『ジュリスト No. 1541』有斐閣
- 金子 宏(2019)『租税法(第23版)』弘文堂
- 佐藤孝一(1987)「人格のない社団の成立要件につい

ての一考察—類型論による租税法解釈の一展開
として—」『税大論叢18巻』税務大学校
佐藤友一郎（2019）『法人税法基本通達逐条解説（九
訂版）』税務研究会出版局
渋谷雅弘（1993）「租税法上の「商事判例研究4 租税
法上の人格のない社団等」」『ジュリスト No.
1023』有斐閣
高野幸大（2016）「借用概念と固有概念に係る要件事
実論」・伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟におけ

る要件事実論の展開』青林書院
谷口勢津夫（2018）『税法基本講義（第6版）』弘文
堂
日比野穂高（2012）「法人格なき団体の意義」・大場
民男編『事例にみる法人格なき団体』新日本法
規
星野栄一（1970）『民法論集・第1巻』有斐閣
我妻 榮（1965）『新訂民法總則（民法講義Ⅰ）』岩
波書店