

<Case Study> The Supreme Court's Decision on
"A Case of Apple's Partnership in Civil Law"
(Social Science)

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2017-07-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 田邊, 正 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/763

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



〈判例研究〉

民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受けた収入に係る所得が給与所得に該当するとされた事例

— りんご生産組合事件 —

最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決，平成12年（行ツ）第13号所得税更正処分取消請求上告事件，破棄自判，訟月48巻7号1831頁，判タ1073号139頁^{(1),(2)}

田 邊 正

1. 事 実

X（原告，被控訴人，上告人）は，りんごの生産等の事業を営むことを目的とした民法上の組合であるりんご生産組合グループの組合員である。昭和51年2月26日に，岩手県の国営須川総合開拓パイロット事業地内における土地所有者23名が，それぞれ土地を出資して本件組合は設立されたものである。本件組合の各組合員は，出資にかかる土地の面積に応じて出資口数を有しており，組合経費を拠出していた。

設立当初，本件組合では，出資口数に応じて組合員またはその家族が労務を提供してりんご生産を行うという責任出役義務制が採用され，労務に対する対価が支払われることはなかった。そのため，組合員の出役日数の過不足は金銭に換算して精算されていた。ところが，りんごが成木に成長するにつれて出役不足日数が増加することになり，農家でない組合員に出

役を依頼することが多くなった。そのため、一定の熟練を要するりんご生産作業に不都合が生じることとなったため、雇用労力を用いるほうが合理的であると考えられるようになった。そのため、昭和59年3月10日の組合総会では、責任出役義務制を廃止し、管理者、専従者及び一般作業員によって本件組合のりんご生産作業を行うことが決定された。

責任出役義務制廃止後、Xは一般作業員としてりんご生産作業に従事し労賃の支払いを受けていたが、平成元年2月21日の組合総会において専従者に選任され、その労賃は一日あたり4,500円ないし5,000円から6,000円へと増額された。管理者によって専従者は選任され、さらに一般作業員も必要に応じて手配されていた。一般作業員はりんご園付近の農家の者であり、本件組合の組合員が雇用されることもあった。

りんご生産作業にあたって、管理者が本件組合の基本方針を立案し、作業の計画及び手順を決定していた。これに従って、専従者が日々の作業に従事していた。また、薬剤防除等の熟練を要する仕事に関しては、一般作業員ではなく専従者が担当していた。専従者及び一般作業員への作業指示は、週3回程度の朝礼において管理者から指示されていた。Xは専従者であったため、管理者と一般作業員の間にあり、管理者から指示を受けて補助的な立場にあった。次年度以降の参考として、専従者及び一般作業員の作業等について、管理者は作業日誌及びタイムカードに記録していた。この作業日誌には、作業内容、従事者の氏名、時間等が記載されている。

本件組合では、りんご生産作業にかかる労務費を日給制で月ごとに支払っていた。また、消毒作業時には防除手当が支払われ、賞与手当はなく、月末締切りの翌月五日払いを原則としていた。日給の金額は、農業委員会で規定された作業単価を基礎として作業内容、作業量及び経験年数等を考慮して管理者が決定し組合長の承諾を得ていた。日給の支払いは、作業日誌及びタイムカードに記録された作業時間を基礎にして組合長名の労務費請求書が作成され、これにもとづいて会計担当者が給与明細書を作成し、管理者又は会計担当者から各人に給与明細及び現金の入った給料袋を手渡す

方法が採られていた。

また、本件組合では、責任出役義務制の廃止後、管理者、専従者及び一般作業員への労務費を一括して経費として計上していた。なお、本件組合において組合員に対する利益配当としては平成3年度に一口あたり6万円の配当を行ったのが唯一の現金配当であり、それ以外の利益は農機具購入の準備資金及び翌年度のりんご園の管理運営費等に充てられていた。

Xは、組合から労務費として、平成3年分として165万5,275円、平成4年分として131万9,835円、平成5年分として147万6,595円の支払いを受け、これらの収入を給与所得に該当する収入として、所得税の再修正申告をしていた。Y（税務署長、被告人、控訴人、被上告人）は、これらの収入が事業所得にかかる収入であるとして各年分について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、Xが審査請求を経てこれらの処分の取消しを求めた。

2. 判 旨

破棄自判。

民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことについて、組合から金員の支払いを受けた場合、当該支払いが組合の事業から生じた利益の分配に該当するか否か、そして、所得税法第28条1項の給与所得に係る給与等の支払いに該当するか否かは、当該支払い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いの具体的態様等を考察して客観的及び実質的に判断すべきである。そして、組合員に対する金員の支払いであるからといって当該支払いが利益の分配に該当するものではない。また、当該支払いに係る組合員の収入が給与等に該当するとすることが、組合及び組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない。

上述したことを本件に該当させてみれば、本件組合からXら専従者に

支払われた労務費は、一般作業員に対する労務費と同様に雇用関係にあることは明確である⁽³⁾。作業時間を基礎とした日給制によって、その金額が決定されており、作業量、熟練度の違い等を考慮したうえで、専従者と一般作業員との日給の差額が生じることになる。また、一般作業員と同様に、専従者に対する労務費の支払い方法も、原則として毎月所定の給料日に管理者から現金が手渡される方法が採用されていた。しかし、配当金の支払いについては、平成3年度に、組合員の出資口数に応じて、一度のみ現金配当がなされたにすぎない。

これらのことを鑑みれば、本件組合及び組合員は、専従者に対する労務費の支払いを雇用関係にもとづくものと認識していたことが解かる。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。また、一般作業員と同様に、管理者の作業指示に従って、Xら専従者は、作業に従事していた。そして、タイムカードによって、作業時間が記録されており、その作業内容も一般作業員と基本的に異なるところはない。違いがあるとしても、専従者と一般作業員の熟練度等の差異によるものであったため、一般作業員と同様の立場で、本件組合の管理者の指揮命令に服して、Xら専従者は、労務を提供していたと考えることができる。

さらに、本件組合の目的であるりんご生産事業について、設立当初、各組合員が、その出資口数に応じて出役する責任出役義務制が採用されていた。だが、雇用労力を用いる方が合理的であるとの認識にもとづいて、管理者、専従者及び一般作業員の生産作業に応じて労務費を決定する形態に改められた経緯等を鑑みれば、責任出役義務制の廃止後、本件組合員である専従者の労務の提供も、一般作業員と同様に取扱われたと評価することができる。

これらの事実関係からすれば、Xら専従者が一般作業員と異なり組合員のなかから本件組合の総会において選任され、りんご生産作業においては管理者と一般作業員との間において管理者を補助する立場にあったこと

や、本件組合の設立当初において責任出役義務制が採られていたことなどを考慮しても、Xが本件組合から労務費として支払いを受けた本件収入をもって労務出資をした組合員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかなく、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると解するのが相当である。

3. 検 討

第一審判決において、本件収入に係る所得が事業所得に該当することを理由としてなされた本件各処分は違法であるとし、本件収入に係る所得は給与所得に該当するとして、上告人Xの請求を容認した。ところが、第二審判決では、本件収入に係る所得は事業所得に該当するとして、上告人の請求を棄却すべきものとした。第一審判決では、所得区分に焦点を当て、労務の提供及び対価の支払いの具体的態様にもとづいて判決を下している。一方、第二審判決では、民法上の組合の法的構造に焦点を当て、民法上の組合が事業活動によって収入を得た場合、その時点で組合員に事業所得が発生することから、組合と組合員の間雇用関係は矛盾した法律関係であるということにもとづいて判決を下している。このように、第一審と第二審で判断が分かれたことから、最高裁判決は注目された。最高裁判決である本判決では、Xの上告理由は、民事訴訟法所定の適法な上告に該当しないとしたが、本件収入に係る所得が事業所得に該当するとして第二審判決は、判決に影響を及ぼす明確な法令の違反があるとして、第二審判決を職権で破棄し控訴棄却の自判をした。

そこで、第二審判決の概要を説明した後に、民法上の組合の特徴に焦点を当て法的構造について検討し、本件収入に係る所得区分が給与所得に該当する妥当性について再検討する。

(1) 第二審判決の概要について

民法上の組合の所得は、組合員の出資等に応じて各組合員の所得に帰属することから、各組合員の収入として所得税の課税対象になる。したがって、本件組合は、りんご生産等を営むことを目的としていることから、本件組合の事業から生じる所得は、所得税法第27条1項の農業所得から生じる所得として事業所得に帰属することになる。

組合から組合員の立場で受取る収入は、給与又は賞与等の名目で受け取るもので労務費でも、当該組合の事業から生じた事業所得であるという性質にはかわりない。そのため、組合員の収入に係る所得を給与所得と解すべきではなく、当該組合の事業から生じた所得を各組合員の出資等に応じて配分した各組合員個人の事業所得と解すべきである。上告人 X が、本件組合のりんご生産作業に従事して受取った収入は、名目上給与の形式をとっており、X が従事した労務も管理者の指揮命令に服するものであって、格別高度の技術的労務であるとは認められないが、X が組合員である以上その労務の提供も本件組合の事業活動と無関係なものではありえない。そのため、X が本件組合の事業活動に参画するという面を捨象することはできない。

民法上の組合である本件組合は法人格を有しないことから、本件組合との間に組合員である X が、雇用契約を締結していれば、雇用契約によって被用者の立場で X は、雇用契約を締結するということになる。したがって、このような矛盾した法律関係の成立を認めることには疑問がある。また、実質的にみても、X の労務提供は労務の出資をして本件組合の事業活動に参画するものと評価するのが相当である。平成元年2月21日の本件組合の総会の決議によって承認された日給6,000円の算定基準にもとづいて、本件収入は算出された金額である。上記承認をもって X の労務出資に対する損益分配の割合についての合意と評価することができることから、本件収入に係る所得は、上記損益分配の合意に従った本件組合の事業

所得としての分配と解すべきである。したがって、本件収入に係る所得は所得税法第 27 条 1 項の事業所得に該当すると考えられる。

これらの理由から、本件収入に係る所得を給与所得に該当するとして、所得税の再修正申告をしていた X の請求を第一審判決では容認したのに対して、第二審判決では事業所得に該当するとして、X の請求を棄却すべきとした。

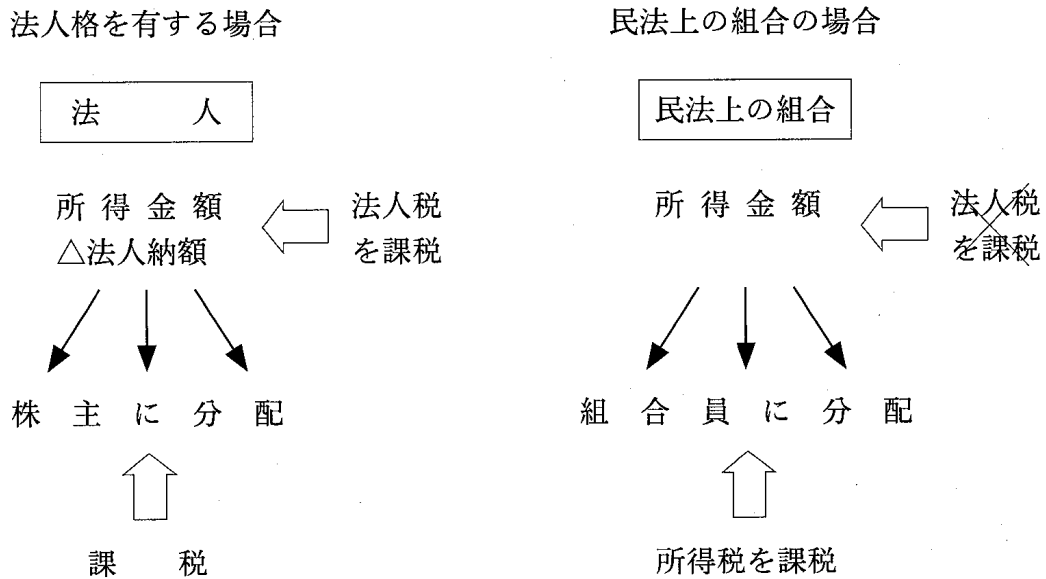
(2) 民法上の組合の法的構造について

本件組合は、りんごの生産等の事業を営むことを目的とした民法上の組合であるりんご生産組合グループである。ここでいう民法上の組合とは任意組合を示すことになる。任意組合とは、各組合員の出資によって共同事業を運営することを契約するために設立される契約的結合である（民法第 667 条 1 項）。そして、任意組合では、各組合員が出資した組合財産の所有権に対して総組合員で含有するものと規定されている（民法第 668 条）。したがって、債務弁済の際、債権全額を回収するために、任意組合に対する債権者は、各組合員の個人的財産をもって直接に請求することが可能となる（民法第 675 条）。このことは、任意組合の各組合員が、個人的責任を有していると解される。

民法上の組合は、法人格を有しないこととなる。法人税法の納税義務者を判断するにあたって、法人格の有無が基準となっているため、民法上の組合は、法人税法の納税義務者とならない。また、人格のない社団等にも該当しないと解されている⁽⁴⁾。そのため、図 1 のように民法上の組合は導管性を有することになり、各組合員に対して課税されることになる。

図から解るように、法人格を有した場合、事業実体から生じた利益は、法人税を課された後の繰越利益剰余金を投資家である株主等に配当金として分配される。一方、民法上の組合の場合、当該組合の事業によって生じた利益は、組合を導管として各組合員に分配される。すなわち、当該組合員に分配される利益には課税されていないのである。

図1 課税の導管性



第二審判決の焦点の一つとして、法人格を有しない民法上の組合と組合員との間で雇用契約を締結することによる法律関係の矛盾があげられている。Xの労務提供は労務の出資をして本件組合の事業活動に参画するものと評価するのが相当である。そのため、本件収入に係る所得は、Xの労務出資に対する損益分配の割合についての合意に従った本件組合の事業所得の分配と解すべきであると言いつ渡している。

しかし、最高裁判決では、第二審による判断理由を是認できないとしている。所得税法第27条1項の給与の支払いに該当するか否かは、支払い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いの具合的態様等を考察して客観的に判断すべきものであって、組合員に対する金銭等の支払いであるからといって当該支払いが当然に利益の分配に該当することになるものではないと言いつ渡している。また、当該支払いに係る組合員の収入が給与等に該当するという理由から、直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものではないとも言いつ渡している。

ただし、任意組合では、すべての組合の取決めを任意組合契約に委ねている。すなわち、民法上の組合でも組合の取決めを契約に委ねることにな

るのである。本件では、その契約を本件組合の総会の決議に委ねており、りんご生産作業の労務に対する日給の金額も本件組合の総会によって決議されている。したがって、Xも本件組合の総会に参加していることは確かなことである。

第二審判決では、Xが本件組合の組合員である以上、本件組合の事業活動に参画するという面は捨象できないとしている。当初、本件組合が採用していた責任出役義務制ならば、本件組合のすべての組合員23名が、平等に事業活動に参画し、労務を提供することになり、第二審判決の判断理由は妥当性をもつと考えられる。しかし、本件では、りんご生産作業において組合員を管理者、専従者及び一般作業員に区分して、総会で選出された管理者の作業指示に従って専従者及び一般作業員はりんご生産作業に従事していた。また、管理者、専従者及び一般作業員のなかには本件組合の組合員でなかったものも多かったといわれている。

このことを踏襲すれば、すべての組合員が平等に事業活動に参画していたとはいえない。ましてXは専従者であり、管理者の作業指示に従っていたわけである。おそらく、本件組合の組合員でなかったものは、ほとんど専従者又は一般作業員であり、管理者は殆んど存在しなかったということも推測される。本件組合の組合員でない専従者及び一般作業員のりんご生産作業の労務に対しては雇用関係による法律関係の成立が認められるのは当然である。さらに、専従者であるXも管理者の作業指示を受ける立場にあることから、管理者と同等に事業活動に参画しているとは考えられない。したがって、Xの生産作業の労務に対する雇用関係は、本件組合の組合員でない専従者及び一般作業員と同様のものと判断すべきではなからうか。ただし、管理者であれば、本件組合の事業活動の中心として参画すると考えられるため、雇用関係による法律関係の矛盾が生じるであろう。その際、本件組合の事業活動による経営の委託という側面についても考えるべきであろう。

(3) 給与所得に該当する妥当性について

第一審判決では、所得区分に焦点を当て、労務の提供及び対価の支払いの具体的態様にもとづいて、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると判決を下している。一方、第二審判決では、民法上の組合の法的構造に焦点を当て、民法上の組合が事業活動によって収入を得た場合、組合と組合員との雇用関係は矛盾した法律関係であることから、本件収入に係る所得は事業所得に該当すると判決を下している。そして、最高裁判決では、第二審判決を職権で破棄し控訴棄却の自判をした。本件収入に係る所得は、配当所得、事業所得又給与所得はのうちのどれかに該当すると推測される。

第一に、所得税法第24条1項における配当所得とは法人から受ける利益の配当、剰余金の分配、基金利息並びに投資信託及び特定目的信託の収益の分配にかかる所得のことである。配当所得に該当する収入は、20%の源泉徴収がなされ、原則として総合課税の対象となる。これらは、いずれも法人の利益処分の性質をもっているため、同一の取扱いをすることが妥当であり同一種類の所得とされている⁽⁵⁾。民法上の組合は法人格を有しないが、組合の事業から生じた利益を処分する性質をもっていることは確かである。そのため、通常の民法上の組合から受けた収入は配当所得に該当すると考えられる。平成3年度に、本件では、組合員の出資口数に応じて一度のみ現金配当がなされているが、ここで本件組合員が受けた収入は配当所得に該当する。しかし、本件収入に係る所得は、労務の提供による対価であるため、安易に配当所得に該当すると判断できない。

第二に、所得税法第27条1項における事業所得とは、各種の事業から生じる所得のことである。ここでいう事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う活動のことであって農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業、著述業等、種々の事業のことである。事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確ではない。経済活動が事業に該当するか否かは、活動の規模と様態、相手の範囲等の種々の要因を

参考にして判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかならない⁽⁶⁾。事業所得に該当する収入は、事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除して算出された金額となる。本件では、りんご生産等の事業自体は、ここでいう事業に該当することは確かである。Xが個人でりんご生産等の事業を営んで獲得した収入ならば、事業所得に該当すると判断できる。しかし、本件の場合、民法上の組合を通じて受けた収入であり、周知のとおり本件組合は法人格を有さないのである。第二審では、民法上の組合の法的構造に焦点を当て、組合と組合員間の雇用関係は矛盾した法律関係であることを理由に、本件収入に係る所得は事業所得に該当すると判決を下している。しかし、前述したように、すべての組合員が平等に事業活動に参画していたとはいえないため、本件収入に係る所得が、事業所得に該当するとはいえない。もし、本件組合のすべての組合員23名が、すべて管理者であり、組合員以外の専従者及び一般作業員を雇用して、りんご生産事業の作業指示をしていたならば、平等に事業活動に参画していたといえるため、この場合の収入に係る所得は、事業所得に該当するといえるであろう。

第三に、所得税法第28条1項における給与所得とは、俸給、給料、賃金及び賞与並びにこれらの性質を有する給与のことである。これは雇用関係又はそれに類する関係において使用者の指揮又は命令のもとに提供される労務の対価を含意する広範囲の概念である。給与所得に該当する収入は、給与等の収入金額から給与所得控除額を控除して算出された金額となる。給与所得に該当するか否かで紛らわしいものとして、弁護士等の顧問料及び報酬、プロ野球選手等の報酬及び芸能人等の報酬があげられるが、これらの収入は、その会社の役員又は使用人としての地位にもとづいて支払われたものではないという理由から、事業所得に該当される。したがって、給与所得に該当する収入とは、給与支給者との関係において空間的及び時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるという点が重要視される⁽⁷⁾。第一審判決でもこ

の立場を採っている。最高裁判決では、この点については言及していないが、黙示的に踏襲していると考えられる⁽⁸⁾。

これらの所得区分の性質を踏襲して本件収入を検討すれば、Xが本件組合に労務を提供していることから、配当所得に該当するとは考え難い。また、Xは本件組合の専従者であったため、管理者からの作業指示に従事していたため、本件組合又は管理者との間に空間的及び時間的拘束が存在していると考えられる。そして、本件組合の総会によって日給等の取決めも決議されていたため、本件組合とXとの間で雇用関係があったことも明確である。前述したように、Xは専従者であるため、管理者と同様に本件組合の事業活動に参画しているとはいい難い。そのため、雇用関係による法律関係の矛盾について指摘することは誤りではないか。したがって、本件収入に係る所得は、給与所得に該当するべきだという判断は妥当性をもっていると考えられる。

《注》

- (1) 「所得更正処分取消請求上告事件」訟務月報 第48巻7号 1831-1842頁。
- (2) 「民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受けた収入に係る所得が給与所得に該当するとされた事例」判例タイムズ No. 1073 139-143頁。
- (3) 専従者及び一般作業員に支払われた労務の対価は、本稿では労務費に統一して述べることにする。
- (4) 淵 圭吾「組合員が組合から受ける給与——りんご生産組合事件——」別冊ジュリスト No.178 65頁。
- (5) 金子 宏『租税法 第十一版』弘文堂 平成18年 207頁。
- (6) 金子 宏 同上書 213頁。
- (7) 高橋祐介「民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受けた収入に係る所得が給与所得に該当するとされた事例」税法学 548号 114頁。
- (8) 高橋祐介 同上稿 114頁。

参考文献

岡村忠生「組合員がその組合事業に従事して得た収入と給与所得」民商法雑誌
126 卷 6 号

金子 宏『租税法 第十一版』弘文堂 平成 18 年

佐藤英明「民法上の組合の組合員が受ける『給与』の所得分類」ジュリスト
No. 1189

高野幸大「事業所得と給与所得の区別」別冊ジュリスト No. 178

高橋祐介「民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受
けた収入に係る所得が給与所得に該当するとされた事例」税法学 548 号

淵 圭吾「組合員が組合から受ける給与——りんご生産組合事件——」別冊ジュ
リスト No. 178

増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー
December 2003

水野忠恒「組合員が組合から受けた金銭の所得区分——りんご生産組合事件——」
税研 No. 106

「所得更正処分取消請求上告事件」訟務月報 第 48 卷 7 号

「民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受けた収入
に係る所得が給与所得に該当するとされた事例」判例タイムズ No. 1073

「民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受けた収入
に係る所得が給与所得に該当するとされた事例」判例時報 1763 号