

所得課税共通ルールとしての 実質所得者課税の原則

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 素材となる事案
 - II 法律的帰属説と経済的帰属説
 - III 所得税法 12 条と法人税法 11 条（条文解釈(1)）
 - IV 所得税法 12 条と法人税法 11 条（条文解釈(2)）
 - V 「資産から生ずる収益」と所有者判定
- 結びに代えて

はじめに

所得課税においては、しばしば、収益が法人に帰属するのか、あるいはその法人の代表者である個人に帰属するのかという問題が惹起される¹⁾。収益の帰属を巡っては、所得税法及び法人税法にそれぞれ実質所得者課税の原則が規定されており（所法 12、法法 11）、収益が法人に帰属するのか、あるいはその法人の代表者である個人に帰属するのかという問題を解決するためには、まず、所得税法及び法人税法のいずれに規定されている実質所得者課税の原則の適用を考えるべきなのかという先決問題がある。けだし、所得税法上の同規定を適用するというのであれば、そもそも、その時点で個人に収益が帰属することを前提とした考え方が先行していることを意味するのであって、他方、法人税法上の同規定を適用するというのであれば、法人に収益が帰属することを前提とした考え方が先行していることを意味することになるからである。

所得税法及び法人税法の適用に当たり、いずれの規定も適用される可能性のある場合

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任教員

の条文振り分け規定，すなわちどちらの条文が優先するかについて国税通則法は何らの規定も用意していない。では，租税法律主義の下，この素朴な問題は実定法の解釈問題としていかに解決されるべきであろうか。

この問題を検討するに当たっては，不動産業（貸付業ないし売買業）から得られた所得が法人に帰属するのかあるいは法人の代表者である個人に帰属するのかが争われた所得税法違反被告事件である第一審東京地裁平成 26 年 5 月 21 日判決及びその控訴審東京高裁平成 28 年 2 月 26 日判決の事例が参考になると思われる。

後に詳細な検討を加えることとするが，本件では，本件各不動産の売買，賃貸等につき，検察官が，これを「本件不動産事業」の一部として捉え，被告人 A1 が「本件不動産事業」を主宰し，各法人についてはその名義を利用したにすぎないから，本件各不動産の取引による収益は被告人 A1 に帰属する旨の主張をしたところ，東京地裁は，「事業」という概念は所得税法上の所得区分の概念であって，それ以前に所得の帰属を決定する際に用いられるものではないという観点からすれば，検察官の主張は失当であるとした上で，不動産の所有者を基礎に法人に収益が帰属すると判断した。これに対して，東京高裁は，所得税法上の実質所得者課税の原則の適用において，不動産の譲渡や貸付けとは異なる事業である場合には，単に不動産の所有者によるのではなく，収益を誰が享受したかによって判断すべきであって，本件では，被告人 A1 に収益が帰属すると判示した。

本稿では，所得税法ないし法人税法上の実質所得者課税の原則の適用について，かかる事件を素材として検討を加えることとしたい。

I 素材となる事案

1. 公訴事実

本件は，被告人 A1 と被告人 A2 が共謀して，被告人 A1 の平成 16 年分及び平成 17 年分の所得税の確定申告において，被告人 A1 が個人事業として行った不動産取引を法人が行った取引と装うなどの方法で所得を秘匿し，税務署長に虚偽の内容を記載した確定申告書を提出して，所得税合計 8 億 4,482 万円余りをほ脱したとして起訴された事案である。起訴状記載の公訴事実はおおむね以下のとおりである。

被告人両名は，共謀の上，被告人 A1 の所得税を免れようと企て，同被告人が個人事

業として行った不動産取引であったにもかかわらず、繰越欠損金を計上する有限会社 C1 等の法人の名義を利用し、あたかもこれらの法人が行った取引であるかのように装うなどの方法により所得を秘匿した上、所轄税務署長に対し内容虚偽の所得税確定申告書を提出し正当所得税額を免れた。

2. 争点及び当事者の主張

検察官は、被告人両名の関与する多数の会社（以下「関係会社」という。）の名義でなされた 25 の不動産物件（以下「本件各不動産」という。）に係る取引（売却、賃貸）は、真実は被告人 A1 が個人事業として行ったにもかかわらず各関係会社が行ったものと仮装してなされた取引であり、これによる収益（売却代金、賃料収入等）は、被告人 A1 に帰属すると主張した。これに対し、弁護人らは、これらの収益は、各関係会社に帰属するものであり、被告人 A1 に帰属するものではないと反論した。

本件の争点は、上記の収益の帰属者が被告人 A1 であるといえるか否か、である。

3. 判決の要旨

(1) 東京地裁平成 26 年 5 月 21 日判決（判タ 1412 号 296 頁）

東京地裁平成 26 年 5 月 21 日判決は、以下のように説示し、本件各不動産に係る取引による収益が被告人 A1 に帰属するとは認められないとして、被告人 A1 を無罪とした。

「1 収益の帰属について

(1) 本件では、本件各不動産の譲渡及び賃貸から生ずる収益（売却代金、賃料収入等）の帰属者が誰であるかが問題とされているところ、収益が誰に帰属するかについて、所得税法 12 条は、『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。』と定めている（法人税法 11 条にも同様の規定がある。）。この条文は、実質主義を定めた条文であるといわれているが、課税の対象である利益は、経済活動ないし経済現象に基づいて発生するものであるところ、その経済活動ないし経済現象は、第一次的には私法によって規律されているのであるから、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきものであり、このことは、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためにも必要なことといえる。したがって、前記条文の意味する『実質』も、法による

枠組みを離れた犯罪行為等による収益の場合を除いては、基本的に法的な意味での実質をいうものと解される。そして、本件における各収益が、直接には本件各不動産の売買契約又は賃貸借契約に基づいて発生していることからすれば、これらの契約当事者である売主又は貸主が、収益を享受する者といえる。

この観点からみると、売買契約や賃貸借契約については、他人の物の売買、賃貸借もあり得るところではあるが、通常は、不動産の所有者が、その権原に基づく使用、収益、処分として売買契約や賃貸借契約を締結するものである上、仮に他人所有物についての売買、賃貸借がなされたのであれば、所有者の意思と無関係になされた犯罪行為等でない限り、売買、賃貸借契約者と所有者との間での利益調整のための法律関係が存在するはずであるが、検察官は、各関係会社の形骸化や被告人 A1 と各関係会社との財産的一体性を主張するのみで、被告人 A1 と各関係会社との間のそのような法律関係を主張しておらず、証拠上も、他人物売買、他人物賃貸借を前提とするような被告人 A1 と各関係会社との間の法律関係をうかがわせるものは見当たらない。したがって、本件においては、本件各不動産の所有者が被告人 A1 と認められるか否かを検討すれば足りるものと考えられる。そして、本件各不動産は、それぞれ購入契約により、各関係会社の名義になるとともに、第三者から被告人両名側（被告人両名及び関係会社を含む関係者を事実上の関係に着目して一体として把握したものであり、法的主体の単位としてみることができることを意味するものではない。）に管理処分権が移転しているのであるから、その購入契約の当事者（買主）が被告人 A1 と認められるか否かが問題である。

(2) この点に関し、検察官は、……本件における本件各不動産の売買、賃貸等を『本件不動産事業』の一部として捉え、被告人 A1 が『本件不動産事業』を主宰し、各法人についてはその名義を利用したに過ぎないから、本件各不動産の取引による収益は被告人 A1 に帰属する旨の主張をしている。

これが、後段部分の『各法人についてはその名義を利用したにすぎない』という点に中心があり、前段部分は『全体的な背景を各取引当事者の確定においても考慮すべきである』という意味に過ぎないとすれば、当裁判所の前記考え方と同様のものである。

しかしながら、検察官は、……『被告人 A1 が本件不動産事業を主宰し』と主張するほか、……『本件不動産事業を全体としてみれば所得の帰属主体が被告人 A1 個人であることはより一層明らかである』旨主張している。これが、『事業』の言葉に特別な意味を持たせ、本件各不動産取引の主体を個別に考慮するのではなく全体としての事業として捉え、これが被告人 A1 のものであるから、個々の収益の帰属主体も被告人 A1 であると認定できるとの意味を含ませているとすれば、それは採用し難いものである。す

なわち、『事業』という言葉が、所得税法上の所得分類の『事業』（所得税法 27 条）として用いられているのであれば、それは、収益の帰属が個人であると認められた後に、当該収益を発生させる各取引が事業所得を生み出す事業になるか否かという具体的な所得区分の問題で用いられる概念であって、帰属が確定する前に考慮すべきものではない。また、法的意味を離れた経済的意味で事業を捉えて、被告人 A1 がその事業を主宰していたというのであれば、何をもって『主宰』というのか、主宰することにより法的にどのような効果があるというのかが明らかではない。社会において、ある個人が、多数の会社の過半数の株式を保有し（株主 1 名の一人会社も認められている。）、その実権を握って事実上各会社の事業全体の意思決定を行っている例は少なからず存在すると考えられるのであるが、そのような場合も、税法の体系は、個別の取引によって生じた各会社の所得に対して法人税を課し、各会社から個人に利益が移転されて個人の所得となったときに所得税を課すことを予定しているのであるから、事業全体をみたときに外部から収入があったとしても、これを直ちにその事業を主宰する個人の所得として把握すべき理由にはならない。さらに、例えば不動産転売取引による損益は、不動産を取得しこれを売却することによって生じるのであるが、この取得時及び売却時にそれぞれ財産の移転があり、各時点で法律関係が成立するのであるから、これが極めて短期間に連続して行われ一体の取引とみられるような場合を除いては、課税の基礎となる法律関係をそれぞれの時点で判断せざるを得ないのであって、検察官の主張は、これを無視するものといわざるを得ない。〔下線筆者〕

「(1) そこで、本件における個々の売買契約（本件各不動産の購入契約）の当事者の確定方法について検討する。

ア 検察官は、①各関係会社が、独自の事務所や従業員を持たず、機関が実質的な機能を全く果たしていないなど法人格が著しく形骸化したものであった、②各関係会社の資産等が混合されて法人を単位として区分された会計処理や財産管理等がなされておらず、各法人間の損益を区分することが不可能なまでの状況にあったなどとし、これを理由として、各関係会社が独立した経済主体性を認め得ないもの、すなわち法律上の損益の帰属主体となり得ないものであったと主張する……。

イ そこで検討するに、まず、これら各関係会社は、いずれも必要な書類が提出されて登記されているのであって、会社が不存在であるといえるような特別の事情も見当たらないのであるから、法主体として存在することは否定できない。代表者が名目的であること、社員（株主）総会、取締役会が開かれていないことなどは、会社として法律の規定に従った形で活動をしていないことを意味するものの、権利帰属の主体になり得な

いことを意味しない。したがって、検察官の主張は、『帰属主体』という言葉を用いているものの、権利義務が帰属すること自体ができないという意味ではなく（これができないのであれば、法人格があるとはいえない。）、そのときに権利義務を帰属させるような活動を行うことが一般的にできない状況であった旨の主張と解すべきである。〔下線筆者〕

「ウ この観点で①についてみると、独自の従業員等の存在や機関の活動状況は、権利義務を取得する活動ができたか否かの問題に一般的に関わる事情ではない。すなわち、従業員の存在が必須でないことは、個人の収益活動と対比すれば明らかであり、個人が従業員を雇わずに収益活動を行うことが可能であるように、会社がこれを行うことも可能である。特に、本件のような取引による利益を上げる業種であれば、代表権限を持つ者において、自ら取引を行ったり、個別の取引における使者や代理人を用いたりするなどのことにより会社としての活動を行い収益を上げることができる。このことは、検察官が主張する事務所の存在や、電話番号、郵便物等の取り扱いについても同様であり、個別の取引が実現できればよく、会社固有の施設等を継続的に備えることが不可欠とはいえない。また、検察官のいう『機関が機能を果たす』ということの意味は明確ではないが、これを業務全般に関して代表者本人による具体的行為がなされていることが必要だという意味に理解すれば、これも失当である。すなわち、法人が取引行為をするにあたっては、商業登記簿上の代表者が自ら具体的な意思決定をして事実上の取引行為も自ら行うことは必須ではない。他人の意思決定を受けて登記簿上の代表者が会社の行為を行うというように他人が事実上意思決定することはあり得るし、さらには実質的経営者に意思決定をほとんど委ねてしまうこともあり得る。この場合も、登記簿上の代表者が実質的経営者の意思決定を是認する意思を持っていることにより、法的には自らの意思決定であると一応いい得る……。また、取引行為における具体的行動を他人に委ねることは当然あり得る……。結局、法的な意味で代表者が会社の機関として行為をしたと評価できれば、会社への効果帰属が認められるのである。

エ 次に、②についてみると、検察官が主張するように、会社名義の財産が実質的に他の会社ないし個人の財産と区別できない状況になっているならば、少なくともその財産を基にした取引について当該会社の取引といえない場合はあり得ると考えられる。しかし、そのような混合状況の有無は、どの財産について生じているのか、個々の口座等について判断されるべきであるし、各法主体に法人格が認められる以上、そのような混合状況が認められても、そのいずれかに損益が帰属するのであり、さらに、その混合が生じている財産に関わる取引がどの会社又は個人のものと認定するかも個々の取引ごとに決せられるべきなのであって、このような混合があるからといって、一般的に当該会

社が取引主体となり得なくなるものではない。検察官の②の主張については個別の取引において必要がある限度において考慮することとする。

(2) そこで、個々の不動産購入契約における契約当事者が誰かの検討に移るが、本件各不動産については、……いずれも購入契約において各関係会社を買主として契約書に記載され、あるいは買主を関係会社に変更する旨の書面が作成されるとともに……、各関係会社を所有者とする不動産の所有権等移転登記がなされている。一般的に、契約の当事者が誰であるかは、当該契約がなされた際の諸事情を考慮して確定すべきものであるが、契約書が処分証書であり、登記が不動産の公示方法であることからすれば、契約書に買主として記載された者と所有者として登記された者が一致するならば、特段の事情がない限り、その者が実質的にも買主であり、所有権を取得したものと推認される。しかしながら、契約書や登記に名義が現れていても、全く契約に関与していなかった者が当該契約に基づいて権利義務を取得することはあり得ず、また、民事において『名義貸し』をした者が責任を負うのはどのような場合かが議論されていることから分かるように、契約書に当事者として名義が記載され、かつ、その名義人に何らかの関与があっても、その者が契約当事者とならない場合があり得る。さらに、契約書上の買主と登記上の買主が一致しない場合には、最初から他の事情も含めて検討すべきことになる。したがって、個別取引の検討においては、契約書及び登記からの前記推認が働く場合には、特段の事情があつて買主が被告人 A1 であると認定できるか否か、前記推認が働かない場合には、その他の事情も含めて総合的に買主が被告人 A1 と認定できるか否かを検討することとする。

(3) さらに、この特段の事情の認定ないし総合的な認定の検討において、何が重要な要素として考慮されるべきであるかが問題である。一般的に、契約の当事者が誰であるかは、契約書に表示された当事者の意思内容だけではなく、当該契約がなされた際の諸事情を考慮して確定すべきものであることは前記のとおりであるが、売買契約においては、これが売主においてある財産権の移転を約し、買主においてその代金の支払を約することを要素とする契約であることからすれば（民法 555 条）、買主が誰かという問題は、代金を支払い、権利を取得したのは誰かということである。したがって、契約当事者の確定が総合判断であるとしても、前者の代金支払に関しては、売買代金の出捐者が誰であるかという意味で、購入原資の出所が重視すべき要素であり、後者の権利取得に関しては、その取得後の使用、収益、処分状況、すなわち、当該不動産を賃貸したり売却したりした際に得た金員の行方などが重視すべき要素であることとなる。また、前記のとおり、買主とされる者が全く契約に関与しなかったような場合には、契約書や登記

の外形に関わらず、その者が買主となることはないのが原則であり、会社の法律行為は代表者が行うのであるから、買主とされる各関係会社の代表者の意思も考慮する必要がある。

そこで、本件では、売買契約がなされた際の諸事情のうち、購入原資の出所、不動産の賃料収入や売却代金の行方といった取得後の使用、収益、処分の状況、会社代表者の意思を中心に、被告人A1が不動産購入契約の当事者（買主）と認められるか否かを検討することとする。〔下線筆者〕

「以上のとおり、……各物件については、各物件から生ずる……賃料収入、売却代金等が被告人A1に帰属するとは認められない。〔下線筆者〕

(2) 東京高裁平成 28 年 2 月 26 日判決（判タ 1427 号 133 頁）

東京高裁平成 28 年 2 月 26 日判決は、以下のように説示し、原判決の収益の帰属者に関する判断枠組みに誤りがあることから事実誤認の疑いが生じるなどとし、原判決を破棄し、第一審に差し戻すのが相当であるとした。

「論旨は、事実誤認の主張であって、その大要は、①原判決の所得の帰属についての判断枠組みは、それ自体失当である、②本件における各収益が被告人A1に帰属することを基礎付ける重要な間接事実等について十分な考慮を怠り、又は適切に認定、評価しなかった原判決は、論理則、経験則に違反し、事実を誤認している、というのである」。

「当裁判所は、論旨①については、事業所得の帰属の認定という観点に立った場合、原判決の判断枠組みは、全体として、本件に不適切であったと判断した（第1）。その結果、論旨②についても、原判決は、事業取引の主体を認定するために考慮すべき重要な間接事実の十分な検討を怠り、適切に認定、評価していないと判断した（第2）。結局、論旨は、これらの趣旨をいうものとして理由があり、事実誤認の疑いが生じる原判決は破棄を免れないと判断するに至った。〔下線筆者〕

「所得税法は、収益（所得）がいかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象とするものの、所得の種類に応じた課税を定めており、資産の譲渡又は賃貸（貸付け）により収益（所得）が生じる場合においても、課税の対象となる収益（所得）が、資産から生じたもの（資産性所得である譲渡所得又は不動産所得）であるか、事業から生じたものであるか（資産勤労結合所得である事業所得）については、所得の種類に応じて課税要件を定める所得税法の規定の解釈により定められるものである。」

「所得税法が、不動産の譲渡による所得を、譲渡所得と事業所得にあえて分類する趣旨は、譲渡所得は、所有者の意思によらない外部的条件の変化に起因する資産価値の増

加であるのに対し、事業所得は、個人の人的努力と活動（事業活動）に起因する資産価値の増加であって、担税力の相違に応じた計算方法や課税対象等を定める必要があることに基づくと解される（不動産の賃貸による所得の分類についても、譲渡と同視できる場合を譲渡所得と位置付け、事業所得と不動産所得は、計算方法が共通する面があるにせよ、同様の考え方に基づくものと解される）。」

「そして、所得税法上、事業所得においては、資産価値の増加（収益）は、事業活動を行う個人に帰属する建前であるから、その収益（所得）の帰属を認定するに当たっては、事業活動に属する取引（事業取引）の主体は誰かという観点から検討するのが相当であると解される。この判断に当たっては、事業所得の範囲が、本人の人的活動のみならず、個人事業者の計算（費用負担）により、その従業員や外部委託先等の人的活動を利用して、収益を得ることも予定されているから、取引の行為者を形式的にみるだけでは十分ではなく、事業の経営主体が誰であるかを実質的に検討すべきであって、事業所得の帰属が損益計算の帰属を基準に判断されることに照らしても、事業活動の存否及びその実態等（各関係会社の事業実態及び会計処理の実情を含む）について、十分に考慮する必要がある。」

「この点、原判決は、所得税法 27 条の『事業』は、収益の帰属が個人であると認められた後に、当該収益を発生させる各取引が事業所得を生み出す事業になるか否かという具体的な所得区分の問題で用いられる概念であって、帰属が確定する前に考慮すべきものではないと判示しており……、収益（所得）の帰属を認定するに当たり、事業活動の存否及びその実態等を考慮する必要はないとするようである。

しかしながら、所得税法は、所得の種類に応じた課税を定め、課税の対象である所得もそれに応じて異なる。すなわち、譲渡所得に対する課税は、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把握し、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会に、これを清算して課税しようとするものである。他方、事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費（売上原価その他当該総収入金額を得るために直接に要した費用の額のほか、その年における販売費、一般管理費その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用を含む。所得税法 37 条 1 項参照）を控除したものであるから、その性質上、その年中の事業活動の収益全体が所得を構成することになる。両者は、所得として把握する対象そのものが異なる。このような所得税法における所得の捉え方の違いに照らすと、本件においては、被告人 A1 に収益が帰属する事業活動（不動産業）の存否を検討し、その具体的な範囲を定めることが、事業所得の帰属の認定に影響するのであって、原判決の判断枠組みは、収益（所得）の帰属、取り分け、事業所

得の帰属の認定に当たって当然に考慮すべき要素についての検討が欠落する判断構造となっている。〔下線筆者〕

「ここで、資産（所有権）の帰属と収益（所得）の帰属との関係について、更に検討する。売買においては、買主に対し所有権を移転することが売主の債務であり、賃貸借においては、相手方に使用収益をさせることが賃貸人の債務である。民法では、他人物の売買や転貸が明文の規定により認められていることから、売主又は賃貸人が所有者であることは、売買又は賃貸借の法律上の要件ではない（このこと自体は、原判決も前提としている）。

したがって、不動産の譲渡及び賃貸に当たり、私法上の所有権を取得したとはいえない者であっても、事業取引の主体になることは可能である（もちろん、所有者ではない者が、買主に所有権を移転させ、あるいは賃借人に使用及び収益をさせる事業取引を行う場合には、通常の取引においては、事業取引の主体と所有者との間で利益調整が図られることが予定されているが、所有者が不動産取引から何らの収益を得なかったとしても、私法上無効となるわけではない）。例えば、〈1〉法人成りに際し、現物出資又は財産引受等の法律的手続を経ることなく代表者等から有限会社に土地が引き継がれた場合（最高裁昭和47年（行ツ）第55号同49年4月9日第3小法廷判決参照。昭和38年（オ）第147号同42年9月26日第3小法廷判決によると、原始定款に記載のない財産引受は、成立後の会社が追認しても有効とならないから、私法上は、原始定款に記載しない限り、会社に所有権が帰属する余地はない）、〈2〉映画を購入した民法上の組合が、配給会社との契約により当該映画に関する権利のほとんどを配給会社に移転させた場合（最高裁平成12年（行ヒ）第133号同18年1月24日第3小法廷判決参照）、〈3〉農地の所有者が、農地の所有権を移転させないまま、後継者に農業経営を引き継いだ場合（所得税基本通達12-4(1)参照）等のように、所有者が、私法上の所有権を移転させたとは認められなくとも、事業取引の主体に対し、所有権者に通常認められる権限、すなわち、資産の使用収益及び処分権限を付与した結果、私法上の所有者がその権限を実質的に失い、これに伴う収益を享受しなくなったと法的に評価できる場合もあるのであって、このような場合、事業取引から生じる収益は、そのような権限を付与された事業取引の主体に帰属すると解することができるのである。

このような帰結は、私法上の所有権の帰属は、取引の安全を図るため、名義及び契約の文言（外部に表示された意思の内容）が比較的重視されるのに対し、実質所得者課税の原則が適用される場面における収益（所得）の帰属は、取引がなされ、これに伴う経済的利得の帰属が確定した後に、担税力という観点から定められるものであって、法の趣旨の違いに照らしても、十分に合理性を有する。

課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであるといっても、原判決が指摘する法による枠組みを離れた犯罪行為等による収益……のほか、課税に対する関係では、取引の安全を図るなどの趣旨・目的の私法規定が適用されない場合や、……権利外観法理による私法規定が適用されることにより、（収益ないし経済的利得の帰属とは別に）所有権の帰属については真実の私法上の法律関係が第三者に対抗できない場合等があるのは当然のことである。

そうすると、登記名義人等となる関係会社に私法上の所有権が帰属するとしても、関係者（名義人となる関係会社の代表者及び被告人A1）の意思を解釈することにより、関係会社が、使用収益及び処分権限を被告人A1に付与し、その権限の行使に伴う収益を享受せず、事業取引の主体として被告人A1が享受していたと法的に評価できるのであれば、事業取引から生じる収益が被告人A1に帰属するとみることができると解される。

結局、私法上の所有権の帰属は、事業取引の主体を判断するに当たり、取り分け、譲渡又は賃貸（貸付け）を伴う取引類型においては、一定の推認力を有する重要な間接事実ではあるものの、そのみで事業所得の帰属を決定する事情とはいえない。〔下線筆者〕

「以上のとおり、本件においては、取引の安全を図るために私法上の所有権の帰属をどのように確定すべきかが問われているわけではなく、被告人A1が、各関係会社の名義を使い分け、あるいは各関係会社の名義を借りて、本件各不動産取引を行っていたといえるか否かが、当事者の意思解釈ないし事実認定の核心となる部分である。したがって、本件の中心的争点である本件収益が被告人A1に帰属するか否かについても、このような判断枠組みに基づき、事業取引の主体が被告人A1であるか否かという観点から判断すべきであると解される。これと異なり、本件各不動産の購入契約の当事者（買主）が被告人A1と認められるか否かという点を中心に検討する原判決の判断は、その前提において、不適切な判断枠組みに依拠したものであり、ひいては事実誤認の疑いが生じるものである。検察官の論旨①は、この趣旨をいうものとして、理由がある。〔下線筆者〕

II 法律的帰属説と経済的帰属説

1. 租税法律主義の要請

租税法律主義の原則の本質を、法律の規定内容の固定性や形式性（表見性）の重視に

求めるとすれば、実質に基づいた課税が強調されることには問題があるということになるだろう。

この点、新井隆一教授は、「租税法律主義の原則の内容においては、形式課税の原則、形式主義の原則が、基礎的『原則』であり、実質課税の原則、実質主義の原則は、この基礎的『原則』を、租税法律主義の原則の目的に即して、より積極的に実効性を発揮させるための補足的『原則』であるということになる。」と整理される²⁾。このように、租税法律主義を形式課税主義の観点から捉える見解の背後には、租税法律主義に、形式重視の立場を貫くことによって恣意性を排除し課税の公平を期することを目的とした原則たる意味を持たせようとする考え方がある。

金子宏教授も、租税法の適用に当たっては、形式的外観に対応せざるを得ない場合が多いとされる³⁾。租税法律主義の要請が形式課税主義であるとする、実質主義とは、補足的に形式主義を実効せしめる原則としての側面を有する考え方ということになる。

所得の帰属に関する通則的ルールである実質所得者課税の原則について、形式主義を採用する考え方が法実質主義（法的帰属説）であるが⁴⁾、他方で、この点において実質主義を採用するものが経済的実質主義（経済的帰属説）である。以下では、両者の対立を検討することとする⁵⁾。

2. 経済的実質主義と法的実質主義の対立

イ. 経済的実質主義（経済的帰属説）

①経済的実質主義を支持する学説

租税法律主義は第一義的には形式課税を要請するものと考えられる一方で、租税公平主義の観点からすれば、その応能負担の原則に基づく課税の公平を期するためには、単なる法形式に拘束されることなく、実質に基づく所得の帰属の判定が必要であり、したがって、租税法上、租税公平主義を担保するものとして実質課税の原則が要請されるところから、所得の帰属に当たっても必然的に実質に基づく判定としての実質基準が要請されるという見解がある^{6), 7)}。

吉良実教授は、このような文脈から、次のように経済的実質主義を採用すべきと論じられる⁸⁾。

すなわち、第一に、「租税は各人の負担能力に応じて公平・平等に課税されなければならないという使命をおびた社会的な存在」であり、「租税の負担能力は結局各人の経済力によって量られ、かつ決定されなければならないものである」とされる。そして、

その各人の経済力は、「必ずしも法的保障を必須の要件としているものではなく、事実としての経済的支配力が要件になっているものである」とする。

第二に、所得税や法人税の課税物件である「所得」は、「財政学上の所得学説によって経済的に把握されるべき『所得』そのものである」から、「所得の帰属の判定に当たり、実質課税主義で要請されている『実質』は、いわゆる『法的実質』というよりは、むしろ『経済的実質』、つまり現実に事実として存在する経済的支配関係・結合関係そのものを指しているもの」と解する余地があるとする。

第三に、所得の「帰属」という概念が、「取得」という法律上の権利や権原の伴った支配関係・結合関係・占有関係等を示す法概念とは異なり、事実上の支配関係・結合関係・占有関係等を示す概念であるという点を挙げる。

②経済的実質主義に対する反論

しかしながら、第一の点については、各人の経済力が、多くの場合、法的意義を伴った経済的支配力によって構成されていることに鑑みれば妥当ではない。私法による法律関係が支配していることからすれば、法的安定性を担保するためにも経済的実質主義による判断はいたずらに不安定な解釈適用を容認するものとなり得ることから、否定されるべきである。

第二の「所得」の概念については、当然ながら「所得」という用語をいかに理解するかに関わってくる。吉良教授は、「所得」という用語の意味内容は、「一般的には経済概念として理解されているところであって、税法はそれを借用し、それに多少の修正を加えて税法用語として使用しているにすぎないものであるから、その税法用語としての『所得』の概念は、法概念ではあるが、それは経済概念を前提とした法概念であると理解すべき」と論じられる。この点、金子宏教授は、「所得」は租税法上の固有概念であると論じられている⁹⁾。その用語の出発点が経済的な観念であったとしても、既に法律の中に概念として取り込まれている限り、それは法概念であるというべきであり、経済的な観点からの「所得」を意味しているとみることは妥当でないといわざるを得ない。そのことは、例えば、所得税法において、「美貌を得る」ことを課税対象所得として認識しないように、経済学的見地とは異なり、「効用」の増加のすべてを「所得」の増加と捉えているわけではないことから明らかである。そういう意味では、租税法上の「所得」とは、租税法に固有の概念として定立されているのであって、決して経済学や財政学上の概念であるとはいえないと思われる。

第三に、所得の帰属とは、吉良教授が論じられるように必ずしも権利や権原の伴った支配関係のみを指すものではないといえよう。このことは、第一の論点とも重なるが、

たしかに多くのケースでは所有権移転などの明確な法的保障の枠内の議論により説明がなされずとも、そうではない事実上の支配についても、やはり占有という法的概念で説明することができることを考えると、帰属という概念を法的に判定することができないと結論付けることは適当ではないように思われるのである。

やはり、租税法の解釈適用の安定を念頭に置くと、私人間の法律を規律する法律関係を基礎とした実質的帰属を前提に考えるべきではなかろうか。現在では、法的安定性の観点から、既述のような経済的観察法を許容する実質課税を主張する学説は少数であると思われる。これら両説については、見解の対立があるが、学説の大宗は法的実質主義を採用する。

ロ．法的実質主義（法律的帰属説）

金子宏教授は、経済的帰属説を採ると所得分割ないし移転を認めやすくなること、法的安定性や認定が困難となるなどの理由から同説を批判し、法律的帰属説を採るべきであるとされる¹⁰⁾。通常、収益の享受は法律関係の裏付けを伴っており、違法所得課税などを念頭に置けば、法律上の権利なくして収益を享受する場合がないとはいえないものの、それは、ごく限られた例外的な場合であるから、原則的には法律的帰属説が妥当すると解するべきではなかろうか¹¹⁾。

また、裁判例には法律的帰属説を前提とする判断が多くみられる（例えば、最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決（民集27巻3号629頁）、熊本地裁昭和57年12月15日判決（訟月29巻6号1202頁）、東京地裁昭和63年5月16日判決（判時1281号87頁）など）。このことは、所得税法12条や法人税法11条の実定法の解釈問題に反映されよう。

法人税法11条が法的実質主義を採用したものであるという論拠の1つとして、仮に同条が経済的実質主義を表すものであるならば、同法12条《信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属》は不要なはずであるという考え方があり得る。要するに、法人税法12条が、あえて信託関係についてのみ経済的実質に従って租税関係を定める旨を規定しているのは、同法11条がそのようなスタンスに立っていないこと、すなわち法的実質主義を採用していることの証左であるとする見解である。

この点につき、例えば、キプロス船籍の船舶の所有権の帰属に関して法律的帰属説を採用した事例である、いわゆるキプロス船籍事件横浜地裁平成13年10月10日判決（税資251号順号8999）（以下「横浜地裁平成13年判決」という。）^{12), 13)}、は次のように述べている。すなわち、「原告は、法人税法11条は法律上の形式と経済上の実質の異なる場合について定めた規定であると主張する。確かに条文の文理そのものからはそのように

読めないことはないし、経済上の実質はより端的に担税力をうかがわせるものであるともいえるから、そのような立法政策も全くあり得ないではない。しかし、経済的実質に従って課税するとなった場合には、課税庁は、法律効果の帰属者とは別に経済上の受益者又は費用の出捐者を常に探求すべきことになるところ、その把握は容易ではないし、徴税コストが膨大になるという問題も生ずる上、納税者側の法的安定性も過度に害されることになる。現行法がそのような事態を予定しているとは到底解されない。法人税法 12 条が、経済上の受益者を把握しやすい信託関係についてのみ経済的実質に従って租税関係を定める旨を規定しているのも、そのことを前提にしているものと解され、同法 11 条において、既に経済的実質に従って租税関係が定められるべき旨定められているのだとすれば、同法 12 条のような規定をそれとは別に設ける必要はないというべきである。〔下線筆者〕と説示している。

これは法人税法 11 条と同法 12 条との関係を基礎に述べたものであるが、かかる見地は、所得税法 12 条と同法 13 条《信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属》においても共通するものであり、所得税法 12 条と法人税法 11 条は法的実質主義（法律的帰属説）を採用したものと解するのが、現在の裁判例・学説の通説的理解である¹⁴⁾。

Ⅲ 所得税法 12 条と法人税法 11 条（条文解釈(1)）

1. 所得税法 12 条と法人税法 11 条の構造

所得税法 12 条と法人税法 11 条は、ともに、所得課税法（「所得」を課税物件とする租税法）における課税要件の一つである「課税物件の帰属」を明らかにする「通則」規定である。所得税法 12 条は、第 1 編「総則」第 4 章「所得の帰属に関する通則」に規定され、法人税法 11 条は、第 1 編「総則」第 4 章「所得の帰属に関する通則」に規定されているように、条文上の位置付けは同じである。

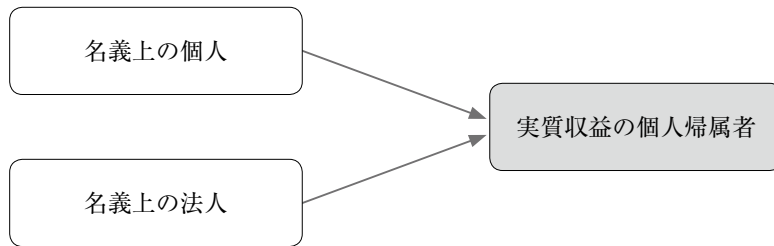
法人税法 11 条は、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる「者」が単なる名義人である場合に、収益を享受する「法人」に帰属するものとしてこの法律（＝法人税法）を適用する旨を規定する。このように、法人税法 11 条が「者」と「法人」を使い分けていることからすると、前者の「者」は個人を指すと解するべきであるようにも思われる（もっとも、このような解釈は妥当ではない（後述））。

しかしながら、このような解釈は妥当ではなかろう。そもそも所得税法 12 条は、その沿革からして形式的な法人成りに対処するため、法人格を否認せずにその背後にいる支配的な法人代表者に対して所得税を課すために設けられた規定であることを踏まえれば、かような解釈が同条の本来の趣旨に反することになる。

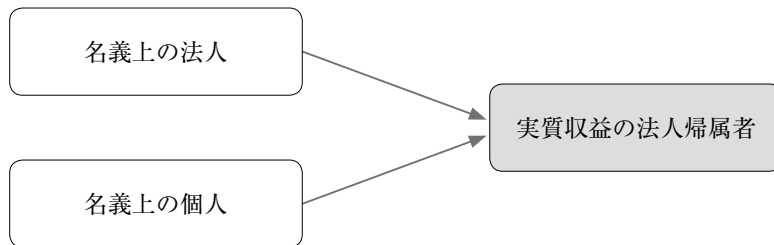
文理上も上記の解釈は妥当しない。なるほど、法人税法 11 条は、「者」と「法人」を使い分けているが、同条が、名義上の「法人」ではなく、実質的な収益の享受者である「法人」に課税をするという場面でも適用されるべきことはいうまでもないところである。かように考えると、法人税法 11 条の前段に示されている「収益の法律上帰属するとみられる者」には個人のみならず法人も包摂されているとみるべきであろう。そもそも、法律用語としての「者」の意味が個人に限定されると理解することは一般的とはいえず、法人も含まれるとすることが多いと解される。したがって、文理上も、法人税法 11 条は、名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的な収益の享受者である法人を収益の帰属者とみる規定であると解されるのである。これと同様に、所得税法 12 条は名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的な利益の享受者である個人を収益の帰属者とみる規定であると解すべきである。

中央ロー・ジャーナル 第14巻第2号 (2017)

所得税法 12 条



法人税法 11 条



したがって、所得税法 12 条と法人税法 11 条は、実質的に、個人に収益が帰属する場合には所得税法 12 条が適用され、法人に帰属する場合には法人税法 11 条が適用されるのであって、いずれかの条文が優先するというような関係ではないと整理すべきである。すなわち、所得税法及び法人税法は、法実質主義に基づいた実質所得者課税という共通の考え方を採用し、実質収益享受者が個人か法人であるかによって、前者の場合は所得税法 12 条を、後者の場合は法人税法 11 条が適用される関係にある。

ここでの要諦は、所得税法 12 条が示す内容も法人税法 11 条が示す内容ともに実質所得者課税の原則という意味では同義であり、その要請するところは同じであるという点である。このことは、所得税法 12 条にいう「資産」や「事業」の意義と、法人税法 11 条にいう「資産」と「事業」の意義との間に実質的な差異がないという理解に繋がる。なお、この点は後述することとしたい。

3. 「収益」という概念

法人税法 11 条は、「資産又は事業から生ずる収益」というように「収益」概念を用いている。これは、法人税法 22 条《各事業年度の所得の金額の計算》2 項にいう「収益」概念と同義であると解される。すなわち、同条項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除

き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」とし、益金の額に算入すべき金額を「収益の額」と規定する。

もっとも、「収益」という概念は、法人税法に通じた概念であるのに対して、所得税法では必ずしも一般的な概念ではない。例えば、法人税法 22 条 2 項に対応する所得税法上の条文は、同法 36 条《収入金額》であるが、そこでは「(総)収入金額」との概念が用いられている。すなわち、所得税法 36 条 1 項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする。」と規定しており、各種所得の金額の計算においては、「(総)収入金額」という概念を使用しているのである。要するに、「収益」概念を通じて使用する法人税法とは異なり、所得税法では「収入」概念を使用しているのである。

そうであるにもかかわらず、所得税法 12 条は、法人税法 11 条と同様、「資産又は事業から生じる収益」というように「収益」概念を用いているのである。これは、所得税法が、法人税法との共通ルールを規定するために技術的に「収益」概念を使用したためと解される。すなわち、所得税法には、「収益」概念がまったく使用されていないわけではなく、例えば、利子所得などの金融所得概念では、既にその一部に「収益」概念が使用されていたのに対して、法人税法では、「収入」概念が使用されておらず、共通ルールの制定に当たっては、「収益」概念を用いる方がより適していたためではないかと推察されるところである。

このことは、所得税法 12 条と法人税法 11 条との同質性を裏付けるものというべきであろう。

4. 昭和 28 年度税制改正

所得税法 12 条及び法人税法 11 条は、昭和 28 年度税制改正によって設けられたものである。同改正により、所得税法及び法人税法にそれぞれ同様の規定振りの実質所得者課税の原則が設けられたのである。なお、改正当初、それらの題名は「実質課税の原則」とされていたが、これは後の昭和 41 年度税制改正において「実質所得者課税の原則」に変更されている。

これらの条文は、昭和 28 年に同時に設けられたことから明らかなとおり、所得課

税において採られてきた基本原則が確認的に法定化されたものである¹⁵⁾。さすれば、法人税法 11 条と所得税法 12 条とで解釈を異にすると捉えることは立法経緯からみても問題があるということになろう。学説の通説も同様に解している。例えば、金子宏教授は、「実質帰属者課税の原則」という名称で所得税法 12 条を説明され、「法人税法 (11 条) ……にも、同旨の規定がある」と説明されている¹⁶⁾。

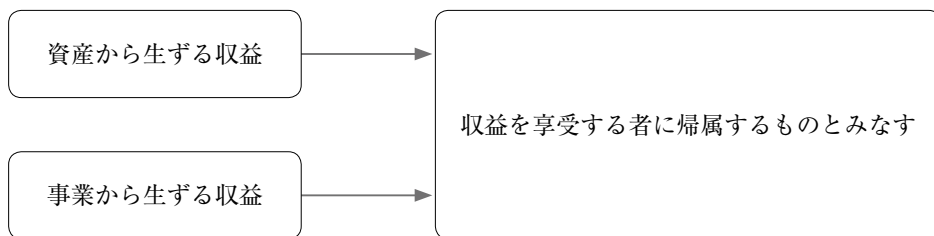
実質所得者課税の原則は、そもそも、所得課税に共通の問題関心から規定されたものである。参考として、その点を論じる京都地裁昭和 30 年 7 月 19 日判決（行裁例集 6 巻 7 号 1708 頁）をみておこう。

同地裁は、「客観的に一個と認められる事業から生じた一定の所得がある場合において、その所得が特定の個人に帰属するものであれば、その個人に所得税を納める義務があるのであり、又その所得が特定の法人に帰属するものであれば、その法人に法人税を納める義務があるものといわなければならないのである。而してこの帰属関係は、通常はその形式と実質とが一致しているので特に問題とはならないのであるが、形式と実質とが一致しない場合においては、その形式的に帰属するものに納税義務を課すべきか、或はその実質的に帰属するものに納税義務を課すべきかについて問題が生ずるのである。ところが所得税法、法人税法は、かかる場合を予想していなかったためにそのいずれによるべきかについて規定を設けていなかったのであるから、解釈によって決しなければならないのである。然るところ、本件処分が行われた当時の所得税法第 4 条は、個々に課税することが困難である、多数の委託者の信託財産を合同して運用する合同運用信託の場合を除き、信託財産の所有者ではなくて、信託財産から生ずる所得を信託の利益として受けるべきものを、信託財産の所有者と看做して、その実質的に帰属するものに所得税を課するものとし、また同法第 11 条は、公債、社債又は無記名の株式の所有者が、他人をして利子、配当等の支払を受けさせた場合においては、事前に利札等を売却したりしてその売却代金等を取得しているのかかわらず、表面上は利子、配当等の支払を受けたことにならないので、公債等の所有者が利子等の支払を受けたものと看做して、実質的に所得を得たものに所得税を課するものとしていたのであって、これらの規定からすれば、同法は所得の帰属についてその形式の如何にかかわらず、その実質によるべきものとしていたものといえるのであり、このことは、租税がその負担力に応じて課せられるべきであるとする、租税法の最も重要な公平の原則にも合致するのみならず、昭和 28 年法律第 173 号によって加えられた、所得税法第 3 条の 2 は、……その実質によるべきものであることを確認しているのである」と論じるのである。

Ⅳ 所得税法 12 条と法人税法 11 条（条文解釈(2)）

1. 所得税法 12 条と法人税法 11 条の規定の類似性

所得税法 12 条及び法人税法 11 条は、いずれも実質所得者課税の原則を規定した条文であるが、これらの条文は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者（法人）がその収益を享受する場合」の規定である。ここで注目したいのは、「資産又は事業から生ずる収益」の帰属が問題とされているということである。



2. 「通則」規定としての所得税法 12 条

所得税法 12 条が、同法「第 4 章」において、「所得の帰属に関する通則」として規定されていることから判然とするとおり、同条は、同法における所得の帰属全般に適用されるべき「通則」規定である。したがって、このことからすれば、例えば雑所得の帰属についても同条によって明らかにされることになる。

もっとも、所得税法は「事業」概念と「業務」概念を別異に用いている。雑所得を生ずべきは「業務」であるが、かかる差異は、所得税法 12 条の適用に影響を及ぼすであろうか。たしかに、同条は「資産又は事業から生ずる収益」について規定しているのであって、その文言に従えば「業務から生ずる収益」にはその射程が及ばない、すなわち雑所得の帰属については適用がないとの見方もできなくはない。しかしながら、所得税法 12 条にいう「事業」概念を「業務」概念とは異なるものと理解する必要があるのであらうか。ここにいう「事業」概念を他の所得税法上の「事業」概念と同義と解すると

すれば、雑所得を生じさせるような「業務」に係る収益が、同条にいう「事業」から生じる収益からとりこぼれてしまうことになろう。したがって、これも法人税法の用いる「事業」概念に平仄を合わせたものと解すべきではなかろうか（後述）。

同条の解釈通達である所得税基本通達 12 - 2 《事業から生ずる収益を享受する者の判定》は、「事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その事業を経営していると認められる者……がだれであるかにより判定するものとする。」としており、いわゆる「経営者判断の原則」を示している。このように、通達は、同条にいう「事業」とは、ただ「経営されるもの」として理解しているようである。上記通達の解釈が妥当であるとすれば、所得税法 12 条にいう「事業」とは、自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動、すなわち一般的に事業所得を生ずべき事業に限定すべきではなかろう（後述する最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決参照）。

所得税法 12 条にいう「事業」とは、他の所得税法上の「事業」概念とは異なるものであって、「業務」のような広範囲の所得稼働活動まで念頭に置いていると解釈する必要がある。このように解すれば、雑所得などが実質所得者課税の原則の適用対象から外れるという理解に拠るべきではないということになるのである。

3. 所得税法 12 条と給与所得・退職所得

また、このことは、給与所得や退職所得についても同様のことがいえよう。すなわち、給与所得や退職所得はいずれも「事業」概念の相容れない「給与等に係る所得」をいう。例えば、いわゆる大嶋訴訟最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決（民集 39 卷 2 号 247 頁）では、「給与所得者は、事業所得者等と異なり、自己の計算と危険とにおいて業務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従って役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするものである」と判示されており、また、いわゆる弁護士顧問料事件最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決（民集 35 卷 3 号 672 頁）（以下「最高裁昭和 56 年判決」ともいう。）は、「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、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ものであるかどうか重視されなければならない。」として従属性要件を示しており、他方、事業所得については、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社

会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をい〔う〕とする独立性要件を示している。このように、役務対価の支払者から独立した立場の者が受ける事業所得と、支払者との間に従属的関係ないし非独立的関係がある給与所得とでは、その性質を大きく異にするのである¹⁷⁾。

既述のとおり、所得税法 12 条が同法「第 4 章」において、「所得の帰属に関する通則」として規定されていることからしても判然とするのとおり、同条は同法における所得の帰属全般に適用されるべき「通則」規定である。このことを考えると、給与所得についても退職所得についても、また、前述した雑所得についてもその帰属の判断は同条の適用によることになる¹⁸⁾。給与所得や退職所得が同条の規定の対象から除外されていると解することは到底できないところ、これらの所得が「資産から生ずる収益」の帰属問題とは関係のない所得区分であることは明らかであるから、「事業から生ずる収益」に分類されると解するほかあるまい。

すると、ここにいう「事業」とは、いわば労務対価的なものをすべて含む広い概念であると解するか、あるいは、「資産から生ずる収益」以外のものを「事業から生ずる収益」と解するほかあるまい。

前述のとおり、「事業から生ずる収益」にいう「事業」を、上記に示した最高裁昭和 56 年判決の示すとおり、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務」と解釈すると、給与所得等を読み込むことができなくなるのである。このことから、所得税法 12 条にいう「事業」とは、「事業所得」にいう「事業」の意では決してないとの上記見解が肯定されるのである。

4. 「事業」的規模と「業務」的規模

所得税法は、所得についてその発生原因ないし源泉に応じて各種所得に区分し、その所得区分ごとに課税所得を算出する仕組みを採用している。所得税法が、いかなる態様で個々の納税者が所得を稼得したのかという点に着目する租税制度であることに思いを致す必要があろう。同法は、納税者の行った所得稼得活動がいかなるものであったのかをみた上で、それが業務的な規模によって稼得されたものであるのか、あるいはより営利性や有償性の見地からみて事業的な規模といい得るような活動から得られたものであるのかにより、そこから生ずる所得の取扱いを異にしているのである。すなわち、所得稼得活動の規模を基準に担税力の差異を判断し、課税標準の計算にそのことを織り込ん

でいるとみることができよう¹⁹⁾。

所得税法は、事業所得か雑所得かという点や、不動産所得の規模が事業的規模か業務的規模かという点に関心を寄せて、資産損失の取扱い、青色事業専従者給与の取扱いなどを定めている。このように、「事業的規模」であるのか「業務的規模」であるのかという視角を制度の隅々に織り込んで体系を構築しているのである。

なお、東京地裁平成7年6月30日判決（行裁例集46巻6=7号659頁）や、国税不服審判所平成19年12月4日裁決（裁決事例集74号37頁）は、所得税法上の「事業」か「業務」かは単なる規模ではなく「社会通念上の事業」といい得るか否かによって判断すべきと論じている。ここで、筆者が「規模」と述べているのはかかる判断を踏まえた上での便宜的な表現であることを付言しておきたい。

	項目	事業的規模	業務的規模
必要経費	不動産所得の金額に対応する利子税	必要経費に算入可	必要経費に算入不可
	資産損失	必要経費算入額に制限なし	必要経費算入額に制限
	青色従事者給与及び事業専従者控除額	必要経費に算入可	必要経費に算入不可
青色申告特別控除		65万円控除	10万円控除

では、不動産所得という「事業」や「業務」はどのように解するべきであろうか。

ここで、前述のとおり、所得税法12条にいう「事業」の意味が、所得税法が事業所得などにおいて一般的に用いている「事業」の意義とは異なるものであると解すると、不動産所得のうち「事業」的規模による収入であっても、所得税法12条にいう「事業から生ずる収益」と理解する必要はないことが判然とする。すなわち、規模の大小にかかわらず、不動産所得として得た収入が、「資産から生ずる収益」であることは明白であるから、これを「事業から生ずる収益」と解すべきではなかろう。したがって、不動産所得について所得税法12条を適用する場面においては、その規模の大小如何にかかわらず、「資産から生ずる収益」として理解すれば足りるのである。

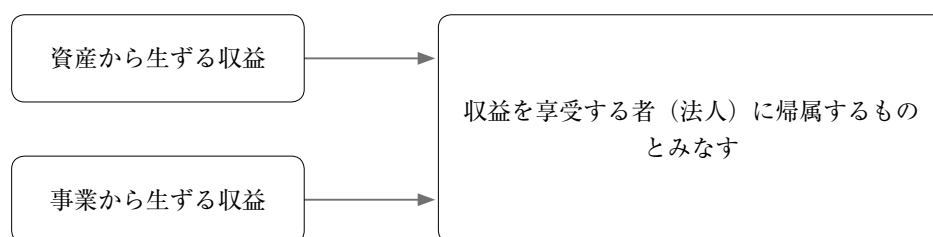
このように、同条にいう「事業」を、他の所得税法上の「事業」と観念せず、「資産から生ずる収益」以外の収益と捉えることによって、所得税法全体の理解として極めて整合的なものとなるのである。

5. 法人税法 11 条との関係

そして、更に注意をしたいのは、法人税法 11 条が、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合〔下線筆者〕」の規定であるという点である。所得税法 12 条と異なるのは、同条において「者」とされていたところが、法人税法 11 条においては、「法人」とされているだけの違いである。すなわち、法人税法においても、「資産又は事業から生ずる収益」の実質所得者課税を規定しているのである。

ここで、二つの条文が「資産又は事業から生ずる収益」と規定していることに注目したい。

すなわち、上記に論じたように、所得税法 12 条の「事業」概念が、同法上の事業所得における「事業」概念と同義ではないということにとどまらず、法人税法 11 条においても「事業」概念が使用されているという点である。所得区分の観念を有しない法人税法においては、「事業」と「業務」の概念上の使い分けはないにもかかわらず、「事業」から生ずる収益を念頭に置いた規定であるということに注意しなければならない。



要するに、ここにいる「資産から生ずる収益」や「事業から生ずる収益」とは、所得区分を念頭に置いたものではなく、両者の差は、いわば「資産の管理・保有・処分から生ずる収益」か、あるいはそれとは別に何らかの「事業活動から生ずる収益」という違いなのではなかろうか。けだし、法人税法には所得区分という観念はないのであって、その上で実質所得者課税の原則を規定しているということを考えなければならない。この点において、前述のとおり、「事業」という用語は、所得税法 12 条と法人税法 11 条の平仄を合わせたものと解すべきことが肯定されよう。

つまるところ、これらは、資産性所得のような不労所得か、あるいは給与所得のような勤労ないし役務提供による所得かという違いの概念ではないと思われるのであ

る。したがって、不動産所得のうち事業的規模のものについては、「事業から生ずる収益」であり、業務的規模のものについては、「事業」ではないから「資産から生ずる収益」と考えるというように、極めて所得税法的な見方をして解釈すべき規定ではなく、その事業ないし業務が資産の所有・管理・処分から得られる収益であるのか、そうではないのかという切り分けによって解釈すべき条文であると解される。このように解さない、法人税法との整合性が保てない。

要するに、法人税法上の「資産から生ずる収益」とは、所得税法上の事業的規模による不動産所得も、資産を頻繁に譲渡する等によって得られる事業所得も含めたところと同様の「資産から生ずる収益」であると解するべきなのである。

別言すれば、「資産から生ずる収益」とは「物から生ずる収益」、「事業から生ずる収益」とは「行為から生ずる収益」と言い換えてもよいと思われる。

このような理解については、前述のキプロス船籍事件横浜地裁平成 13 年判決が参考になると思われる。同地裁は、「実質所得者課税の原則の趣旨を検討するに、租税は、担税力を推定させる物又は行為等を課税物件として課されるものであるから、その担税力を推定させる物又は行為等が実質的に帰属する者に対して課せられるとの考え方に基づき法律で定められている。すなわち、物を課税物件として課される租税であれば法律上の所有権、行為を課税物件とする租税であれば法律行為の効果が、それぞれ帰属していることをもって、担税力が推定され、課税される。課税物件が単に形式的に帰属するのみでは担税力があるとはいえず、実質的に権利又は法律効果が帰属して初めて担税力が推定されるので、この者を納税義務者として課税されるべきことになる。

したがって、『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。』と定める法人税法 11 条は、法律上の収益の帰属者の形式と実質が異なる場合には実質に従って租税関係が定められるべきであるという、担税力の観点に立ち帰って考察した場合には当然の事理を、法人税に関して確認的に定めた規定であるといえることができる。〔下線筆者〕と判示している。

これらの理解を前提として、本稿で検討素材とした本件事案について考察を加えたい。

V 「資産から生ずる収益」と所有者判定

1. 過去の最高裁判決

最高裁昭和 32 年 4 月 30 日第三小法廷判決（民集 11 巻 4 号 666 頁）²⁰⁾，最高裁昭和 33 年 7 月 29 日第三小法廷判決（集民 32 号 1001 頁）²¹⁾，最高裁昭和 37 年 3 月 16 日第二小法廷判決（集民 59 号 393 頁）²²⁾，最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決（訟月 34 巻 4 号 953 頁）²³⁾，及び最高裁平成 22 年 7 月 15 日第一小法廷判決（税資 260 号順号 11478）²⁴⁾ は事業から生じる所得の帰属を認定するのに当たり，損益計算の帰属を基準として判断している。これらの判決はいずれも「事業から生ずる収益」の解釈適用について争われたものであった。

これに対して，「資産から生じる収益」について判示した最高裁判決は見当たらない。

2. 課税実務

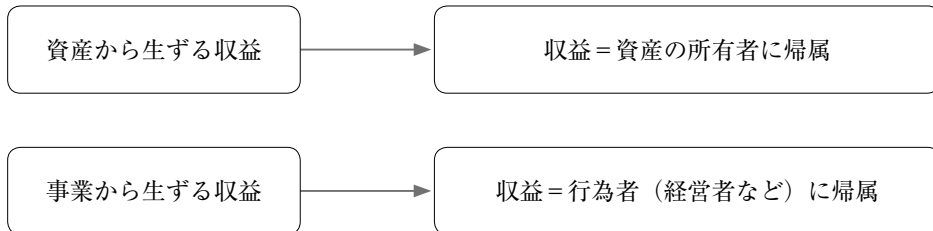
課税実務においては，「資産から生ずる収益」と「事業から生ずる収益」に区分した上で，次のとおり，所得の帰属者を判定することとされている。

- ① 資産から生ずる収益……その収益の基因となる資産の真実の権利者が誰であるかによって判定すべきであるが，それが明らかでない場合には，所有権その他の財産権の名義者が真実の権利者であるものと推定する（所基通 12 - 1）。
- ② 事業から生ずる収益……事業の用に供する資産の所有権もしくは賃借権，事業の免許の名義者もしくは取引名義者などの外形にとらわれることなく，実質的にその事業を営んでいると認められる者が誰であるかによって判定する（所基通 12 - 2）。

このような判断基準は，「経営者判断の原則」又は「事業主基準」と呼ばれている。次の親族間における事業の場合の判定においても，同様の考え方が採用されている。

- ③ 親族間における事業……生計を一にする親族のうち誰が事業主であるかについては，その事業の経営方針の決定について支配的影響力を持っている者が誰であるかにより判定し，これが明らかでない場合には，原則的には生計主宰者がこれに当たるものと推定する。ただし，生計主宰者以外の者が医師，薬剤師等の自由職業者として生計主宰者とともに事業に従事している場合には，それぞれの収支が区分されており，

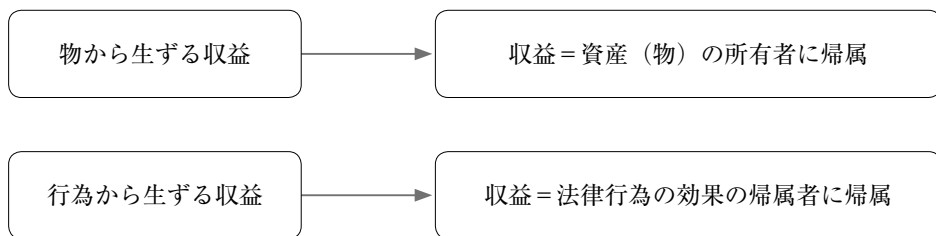
かつ、その親族の従事の状態が、生計主宰者に従属していると認められない限り、その親族の収支に係る部分については、その親族が事業主に該当するものと推定することとしている（所基通 12 - 5）。



ここでは、「経営者判断の原則」又は「事業主基準」の判断を行うに当たって、経営方針の決定についての支配力の所在する者でこれを判定しようとする考え方が示されている。このように、行為者を判断基準とするにしても、あるいは、経営方針の支配者によってその事業主を模索するにしても、いずれも、そのような考え方が一応は妥当するというだけであって、経験則に基づいた判定にすぎないことを指摘しておきたい。

3. 裁判例による検証

前述のキプロス船籍事件横浜地裁平成 13 年判決は、「実質所得者課税の原則の趣旨を検討するに、租税は、担税力を推定させる物又は行為等を課税物件として課されるものであるから、その担税力を推定させる物又は行為等が実質的に帰属する者に対して課税されるとの考え方にに基づき法律で定められている。すなわち、物を課税物件として課される租税であれば法律上の所有権、行為を課税物件とする租税であれば法律行為の効果が、それぞれ帰属していることをもって、担税力が推定され、課税される。」とする。ここでは、より端的な表現が用いられており、「資産から生ずる収益」を「物から生ずる収益」として、また、「事業から生ずる収益」を「行為から生ずる収益」として見ているようである。



通説を前提に考えれば、不動産の譲渡や不動産の貸付けによる収益は、「資産から生ずる収益」であると考えられているのであるから、それについては、「物が実質的に帰属する者に対して課税されるとの考え方」によることになる²⁵⁾。そして、既に述べたとおり、「資産から生ずる収益」については資産の法律上の所有者に帰属すると解すべきであり、そこでは、法実質主義（法定的帰属説）に従い、契約や登記によって所有者が推認されることになるのが通常であるということになるのである（繰り返しになるが、仮に資産の譲渡が事業的規模で行われていたとしても、それが「資産から生ずる収益」であることには変わりがない。）。

4. 法実質主義（法定的帰属説）による判断

このように考えると、不動産の売買や不動産の貸付けが行われている本件事案における実質所得者を検討するに当たっては、まず第一に、法実質主義（法定的帰属説）に従い、法律上の所有者が誰であるかという点について、契約書や登記簿を確認することによって確定させるべきであるとする²⁶⁾。

次に、法実質主義（法定的帰属説）の適用が行き着いた先、すなわち、法実質主義（法定的帰属説）が妥当しない「特段の事情」があるか否かを検討し、これが認められる場合においては、補完的に経済実質主義（経済的帰属説）の見地から、実質所得者を判定するのが妥当であるとする。その際の、経済実質主義（経済的帰属説）による判定とは、本件東京地裁判決が説示するように、実際の購入費用の出捐者が誰であるかという観点や、移転された財産権の使用、収益、処分の状況から、誰がこれらによる金員を享受したかという点によって判定するほかはないというべきであろう。

ここでは、「特段の事情」のない限り、処分証書である契約書や公示方法である登記簿に記載された者が実質的に買主であるとして、所有権の取得が推認されるとの一応の結論を導出することができよう。

すなわち、第一義的には、あくまでも法実質主義（法定的帰属説）によることとし、

その判定ができないような「特段の事情」がある場合に、重要な要素として、経済的な面での出捐者や収益の帰属者を実質的に認定すべきと考える。

5. 本件東京高裁判決の問題

上記Ⅲにおいて検討したとおり、所得税法 12 条ないし法人税法 11 条にいう「資産から生ずる収益」と「事業から生ずる収益」にいう「資産」や「事業」の意義は、所得税法と法人税法で同義と解釈すべきである。つまり、ここにいう「事業」とは、所得税法にいう事業所得のことを指すのではない。「資産から生ずる収益」とは、資産の管理・処分等から得られる収益のことを指すと解すべきであるから、これを所得区分に当てはめてみると、不動産所得、譲渡所得がこれに当たり、頻繁に資産の譲渡が繰り返されることによる事業所得も「資産から生ずる収益」である。

本件東京地裁判決は、所得税法 27 条《事業所得》の「事業」該当性は、ある収益が個人に帰属すると認められた後に、当該収益を発生させる各取引が事業所得を生み出す事業か否かに基づく具体的な所得区分の問題であって、収益の帰属が確定する前に考慮すべきものではないと判示した。

これに対して、本件東京高裁判決は、所得税法における所得の捉え方が、譲渡所得と事業所得とで異なる点に照らすと、本件においては、被告人 A1 に収益が帰属する事業活動（不動産業）の存否を検討し、その具体的な範囲を定めることが、事業所得の帰属の認定に影響するのであって、原判決の判断枠組みは、収益（所得）の帰属、とりわけ、事業所得の帰属の認定に当たって当然に考慮すべき要素についての検討が欠落する判断構造となっていると批判している。

しかしながら、ここまでの検討を踏まえれば、本件東京高裁判決が所得区分を念頭に置いて実質所得者課税の原則の規定の適用を考えたことの方がむしろ誤りではなかろうか。正しくは、「資産から生ずる収益」であるのか、「事業から生ずる収益」であるのかを先決事項とすべきであったと考える。法人か個人かの帰属問題の前に、所得税法上の所得区分が議論されるのは、不自然である。所得が個人に帰属することが念頭にある議論のように思えてならない。そもそも、ここにいう「事業」とは事業所得にいう事業ではないのであるから、事業所得該当性は関係ない観念である。

なぜなら、本稿において述べてきたとおり、実質所得者課税の原則にいう「事業」概念は、所得区分における「事業」概念とは異なるものであって、それは所得税法 12 条と法人税法 11 条が同じ規定を設け、そもそも「事業」概念と「業務」概念を峻別しな

い法人税法 11 条が、「事業」という概念を用いていることから明らかである。この点において、本件東京高裁判決は、所得税法 12 条ないし法人税法 11 条の解釈を誤っているというべきである。

キャピタルゲインが資産から生ずる収益であることを否定する向きは少なからう。所得区分の問題は、誰に所得が帰属するかという問題とは別異に解すべき問題である。この点において、本件東京高裁判決のロジックには疑問を覚えるのである。

結びに代えて

本稿では、まず、所得の帰属の判定を行うに当たっての基本的考え方につき、法律的帰属説が通説の採用するところであることを明確にした上で、所得税法 12 条及び法人税法 11 条の趣旨に差異はないこと、そのことを明確に意識した上で両条文の解釈を行うべきであることを述べた。この点からすれば、不動産の譲渡や貸付けによる収益については、それが自己の危険と計算に基づいて営利継続的に行われたものであっても、「資産から生ずる収益」に変わりはないことが明らかになった。そして、「資産から生ずる収益」については、かかる資産の所有者に一義的に帰属すると考えるのが相当であると解されることを論じた上で、本件東京高裁判決の判断枠組みには法解釈上の問題がある点を指摘した²⁷⁾。

これまで、実質所得者課税の原則については、法律的帰属説か経済的帰属説かが主に中心的に論じられてきたところであるが、本稿では、所得税法と法人税法との共通ルールであるということを強く意識した上で、所得税法上の実質所得者課税の原則は所得区分という枠を超えて、「事業から生ずる収益」か「資産から生ずる収益」かという点にこそ関心を置くべき原則であるという一応の結論を提示することとしたい。

注

- 1) この問題は古くから議論されてきている。昭和 24 年の中小企業等共同組合法の制定により、企業組合という新しい法人の制度が認められたことから、全国各地に多数の企業組合が設立された。当初、企業組合の設立には準則主義が採用されており、多数の組合のうちには、個人で営業を営んでいた者が企業組合に加入し、組合に事業用財産を譲渡するとともに、従来の営業所を組合の事業所とするなどするケースが増えたため、そのような場合の所得の帰属が問題となる事例が多発した。いわゆる共栄企業組合事件最高裁昭和 37 年 6 月 29 日第二小法廷判決（税資 39 号 1 頁）では、組合を仮装した組合幹部に対して所得税法上違反の有罪判決を下している。このような事情を踏まえて、昭和 28 年の所得税法改正の際に、本稿で検討の対象とする現行所得税法 12 条の

前身が旧所得税法3条の2として制定された(後述)。なお、個人と法人のいずれに所得が帰属するかという問題が多いのは、「個人事業が十分な法律上の手続きを踏まないで法人企業に転化する例が多いことに起因する」との分析がある(一杉直『所得税法の解釈と実務〔平成21年増補改訂〕』83頁(大蔵財務協会2009))。最高裁昭和58年6月7日第三小法廷判決(税資130号695頁)、国税不服審判所平成4年2月13日裁決(裁決事例集43号45頁)なども参照。

- 2) 新井隆一『租税法の基礎理論』84頁(日本評論社1997)。
- 3) 金子宏『租税法〔第22版〕』31頁(弘文堂2017)。
- 4) 谷口勢津夫教授も、法律的帰属説について、「経済的帰属説に比べ、帰属の判定基準が明確であり、所得の人的帰属の判定において、納税者の予測可能性・法的安定性および税務行政の公平な執行可能性の保障に資するもの」とされる(谷口『税法基本講義〔第5版〕』249頁(弘文堂2016))。
- 5) 実質所得者課税の原則についての先行業績には枚挙に暇がない。例えば、租税研究会編『租税法総論』63頁(有斐閣1958)、金子宏「市民と租税」『現代法と市民』〔岩波講座現代法8〕32頁(岩波書店1966)、清永敬次『税法〔新装版〕』70頁(ミネルヴァ書房2013)、田中二郎『租税法〔新版〕』163頁(有斐閣1981)、金子宏ほか編『租税法講座(2)』51頁(帝国地方行政学会1973)、山田二郎『税務訴訟の理論と実際』41頁(財形詳報社1973)、金子宏ほか編『実践租税法大系〔基本法編〕』69頁(税務研究会1981)、水野忠恒『租税法大系』327頁(中央経済社2015)、吉良実『実質課税論の展開』243頁(中央経済社1980)、同「実質所得者課税の原則(1)～(3)」阪南論集9巻6号1頁、10巻1号31頁、10巻3号1頁、碓井光明「法人とその機成員をめぐる所得の帰属」自研51巻9号43頁、藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏＝中里実＝マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』184頁(有斐閣2014)、田中晶国「事業所得の帰属について」税法574号133頁、川村俊雄「判解」『租税判例百選〔第2版〕』54頁、服部勝彦「判解」税弘20巻9号91頁、福田善行「実質所得者課税に関する一考察—所得税における所得の帰属判定を中心に」税大論叢84巻337頁、酒井克彦「所得税法における実質所得者課税の原則(上)(中)(下)」税通64巻13号65頁、14号81頁、65巻1号90頁、同「利子所得における実質所得者課税の原則の適用問題—所得の帰属に関する具体的検証—(上)(下)」税通65巻2号71頁、3号45頁など参照。
- 6) 吉良実『実質課税論の展開』10頁(中央経済社1980)。その他、例えば、川村・前掲注5、54頁は、国税徴収法36条「実質課税額等の第二次納税義務」1項の規定を設けていることから、もし、法的実質主義の立場に立てば、かような規定は必要がない旨主張される。
- 7) 例えば、米国においては経済的実質主義に立っているといえよう。いわゆるグレゴリー事件における連邦最高裁判決は、条文の形式的適用に対して制約的であり(Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 U.S. 465; 55 S. Ct. 266; 79 L. Ed. 596; 1953 U.S.), 後のいわゆる経済的実質主義の基礎を提供したといえよう。これを受けて、Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corporation, 176 F. 2d 570; 1949 U.S. App. も参照。また、ACM Partnership v. Commissioner, T.C. Memo 1997-115; 1997 Tax Ct. において示された「合理的な利益可能性〔reasonable possibility of profit〕」基準については、Sheldon v. Commissioner, 94 T.C. 738; 1990 U.S. Tax Ct. など参照。IES Industries Inc. and Others v. United States, 253 F.3d 350; 2001 U.S. App., Compaq Computer Corporation and Subsidiaries v. Commissioner, 277 F.3d 778; 2001 U.S. App., Coltec Industries, Inc. v. the United States, 62 Fed. Cl. 716; 2004 U.S. Claims, Black & Decker Corporation v. United States, 340 F. Supp. など参照。

また、ドイツにおいては、ライヒ租税通則法(Reichsabgabenordnung)の制定に関わったエンノ・ベッカー(Enno Becker)の提唱の下、経済的実質主義に立ちつつ、法的ではなく経済的な観察方法で事実認定を行うというグランドルールがこれまで採用されてきた(Steueranpassungsgesetz1)。この点については、中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社1961)、同『税法における経済的観察法のRFH・BFH判例発展史論』(税法研究所1986)、同「税法と私法」『石田先生古希記念論文

- 集』353頁（石田先生古希記念論文集刊行会1962）。波多野弘「税法の解釈及び適用—中川一郎税法学の一端」税法546号217頁、岩崎政明「租税法における経済的観察法—ドイツにおける成立と発展—」筑波5号48頁、同「経済的観察法をめぐる最近の論争」租税11号127頁など参照。
- 8) 吉良実『所得課税法の論点』178頁（中央経済社1982）。
- 9) 金子・前掲注3，119頁。
- 10) 金子・前掲注3，174頁。
- 11) 注解所得税法研究会『注解所得税法〔5訂版〕』154頁（大蔵財務協会2011）。
- 12) 判例評釈として、堺澤良・税務事例34巻5号1頁など参照。
- 13) この事件において課税庁側は、外国子会社の法人格を自ら作出した原告会社が、課税関係においては外国子会社は実体のないいわゆるペーパーカンパニーである等として、その法形式を選択、利用したことによる不利益を回避しようとするがごとき主張をすることは許されないと主張したが、判決では、課税は法律実質に従って決することが法の要請であり、租税法律主義の観点からも実質に則さない課税は許されないから、形式を作出した者自らがその形式を否認する主張をすること自体は禁止されないと解すべきであるとされた。
- 14) 信託財産に係る利子所得等に対する源泉徴収制度は、本文信託が受益者課税の原則を採用し、経済実質主義を採用していることと必ずしも整合的ではないかもしれない。受託者に対して、源泉徴収制度の受忍義務を課しており、その意味では、「『本文信託』における『実質所得者課税の原則』とは背反する一種の『名義主義・表見主義』に立つ制度となっている」と指摘されるところでもある（注解所得税法研究会・前掲注11，123頁）。
- 15) 所得税法12条制定前の実質所得者課税が争点となった事例において、京都地裁昭和30年7月19日判決（行裁例集6巻7号1708頁）は、同条が確認的規定であることを述べている。最高裁昭和39年6月30日第三小法廷判決（税資42号486頁）も参照。所得税法12条及び法人税法11条を確認的規定とする代表的見解として、金子宏「所得の人的帰属について—実質所得者課税の原則」同『租税法理論の形成と解明（上）』524頁（有斐閣2010）、山田二郎「実質課税の原則」ひろば30巻1号26頁など参照。
- 16) 金子・前掲注3，173頁。
- 17) この点については、酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール—従属性要件と非独立性要件」中央ロー・ジャーナル14巻1号83頁参照。
- 18) 給与所得等について実質所得者課税の原則の適用があるとされた事例として、理由附記が争点となった事例ではあるが、東京地裁平成8年11月29日判決（判時1602号56頁）がある。米国判例では、給与所得に係る帰属者認定判断として、Lucas v. Earl (281 U.S. 111, 50 S.Ct. 241 (1930))において、“the fruit and-tree metaphor”の理論が採用された。
- 19) 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』160頁（弘文堂2015）。
- 20) これは、夫が田畑2反余を所有し、主として日雇人夫を指図して農耕に当たらせる方法により農業を営み、妻は単に夫と同居して当該雇人のお茶くみ、食事の世話程度の仕事に従事しているにすぎない場合には、農業経営による収入は、専ら夫の所得であって、妻は、旧地方税法295条1項1号にいう「所得を有しなかった者」に当たると解すべきであるとされた事例である。判例評釈として、清永敬次・租税判例百選132頁、岩崎政明・租税判例百選〔第2版〕56頁、植松守雄・税通23巻11号172頁、白石健三・曹時9巻6号63頁、須貝脩一・民商38巻4号84頁など参照。
- 21) これは、農業所得が何人の所得に帰属するかは、何人が主としてそのために勤労したかの問題ではなく、何人の収支計算の下において行われたかの問題であるとされた事例である。判例評釈として、菊池幸久・税通33巻14号44頁など参照。
- 22) 同判決は、「収入が何人の所得に属するかは、何人の勤労によるかではなく、何人の収入に帰したかで判断される問題である。原判決の認定するところによれば、上告人の長男Tが上告人方の農業の経営主体で同人の業として農業が営まれているとは認められず、上告人が経営主体であったと推認できるというのであるから、本件農業による収入は上告人に帰したものとすべきであ

る。」とする。

- 23) この事例は、青色申告の承認を受けていた被相続人の営む事業にその生前から従事し、かかる事業を継承した納税者が、自己名義による青色申告書用紙による申告を始め、税務署長がこれを5年間にわたって受理していた場合でも、納税者自身が青色申告の承認を受けていないときは、青色申告としての効力を認める余地はないとされた事例で、いわゆる信義則の適用が租税法律関係にも及ぶか否かが争点とされた事件としてつとに有名である。ここでは、信義則の問題は取り上げないが、実質所得者課税の原則の観点では、その営業に主体的に従事していた者が、酒類販売免許を有する兄（養父）であるか弟（養子）であるかについて争われた事例でもある。第一審福岡地裁昭和56年7月20日判決（訟月27巻12号2351頁）は、実質業者として弟が対外的に行動するようになった時期を契機にそれ以前とそれ以後の所得に分けて帰属を認定した。控訴審福岡高裁昭和60年3月29日判決（訟月31巻11号2907頁）は、酒屋の所得及び営業用資産につき、兄の死亡までは兄に法律上帰属したものと認めるのが相当であるとしている。
- 24) この事案は、3名の医師を開設名義人及び院長とする本件各医院の事業所得が、医師免許を有さない実質の経営者である被上告人（納税者）に帰属するか否か等が争われた事案である。判決は、本件各医院における事業活動は、本件各医院を主体ないし当事者として行われたことを前提として、所得税法12条に基づき、その結果生じた収益が控訴人に帰属するものとすれば足りるにもかかわらず、本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付した上で、あらためて控訴人に納付させようとする国側の解釈に合理性が認められないとした事例である。なお、被上告人は、第一審東京地裁平成20年1月25日判決（税資258号順号10872）中、本件各医院に係る事業所得が被上告人に帰属することを前提としてされた所得税に係る各更正及び重加算税各賦課決定を適法であるとした部分に対して控訴せず、原審東京高裁平成20年12月10日判決（税資258号順号11101）も、本件各医院に係る事業所得が被上告人に帰属するものと判断している。
- 25) 父親等が扶養親族の名義で行った預金及び利息について、反証のない限り父親等に帰属すると認定した事例として、例えば、東京地裁昭和32年1月31日判決（行裁例集3巻1号108頁）、東京地裁昭和33年1月18日判決（行裁例集9巻1号66頁）や、未分割の相続財産である賃貸不動産から生ずる不動産所得については、指定又は法定相続分に応じた割合により各相続人に帰属するとした事例として、大阪高裁昭和61年8月6日判決（税資153号440頁）などがある。
- 26) 名古屋高裁平成9年10月23日判決（税資229号140頁）は、同族会社である不動産管理会社が収受した賃料が、かかる会社の役員に帰属するか、あるいは会社に帰属するかが争点とされた事例である。同判決は、法律上課税物件が帰属する者にその収益が帰属するのが当然であるとして、所得税法12条の規定を課税物件の法律上の帰属についてその形式と実質が乖離している場合について実質に即して帰属を決定すべきであると解するのが相当であるとして、法律的帰属説の立場からの判断を展開している。上告審最高裁平成10年5月26日第三小法廷判決（税資232号293頁）も原審判断を維持している。
- 27) もっとも、不動産の貸付けによる所得たる不動産所得が、「資産から生ずる収益」に該当するか、あるいは「事業から生ずる収益」に該当するのかについては議論の余地があるが、通説は、前者に含まれるとの見解に立っている。この点について、筆者は異説に拠るところであるが、この点は、本稿の射程から外れる問題でもあるため機会を得て論じることとしたい。

●Summary

The principle of taxation of a real income earner is prescribed by the Income Tax Act and Corporation Tax Act. Some observers worry about a contradiction between the principle of taxation of an actual economic beneficiary and that of an actual legal beneficiary. I think the principle of taxation of an actual legal beneficiary is proper.

The Income Tax Act and The Corporation Tax Act refer to “profit gotten from a thing” and “profit gotten from an action.” To judge “profit gotten from a thing” by ownership in property seems appropriate.