

所得の人的帰属の判断基準

田 中 治

(目次)

- I はじめに
- II 所得税法12条の規定と論点
- III 課税実務の考え方
- IV 裁判所等の考え方
- V おわりに

I はじめに

本稿の関心は、次のようなものである。

第一に、所得の人的帰属に関する紛争は多いが、その紛争を解決する上で、どのような判断基準によるべきかである。所得税法（以下「法」ということもある）12条は、実質所得者課税の原則を表題として、規定を置いているが、その規定の意味は何か、その規定には、どのような判断基準が示されているのかである。なお、本稿はさしあたり、税目としては、基本的に所得税に限って検討することとする。

第二に、所得の人的帰属をめぐる判断基準については、明文の規定が必ずしも明確でないところから、複数の基準や考え方が示され、実際に適用されている。これらの判断基準の優先性、適切性をどのように考えるかである。これについては、さしあたり、課税実務の考え方、裁判所等の考え方に区分してその傾向を概観する。

第三に、所得の人的帰属に関する判断基準として明文の根拠規定の意味がはっきりしない中で、とりわけ裁判所等がどのような判断基準を打ち出して

きたかである。個別の事案との関係で、そのような判断基準の定立とその適用がどのような帰結をもたらすか、それは妥当か、が問われることになる¹⁾。なお、本稿で取り上げる裁判例等は、私にとって興味深く、また特徴的と思われる若干のものにすぎないことをあらかじめお断りしたい。

Ⅱ 所得税法12条の規定と論点

Ⅰ 所得税法の規定の特徴

所得の人的帰属を定める規定は、所得税法12条である（法人税法11条等も同様である）。法12条は、「実質所得者課税の原則」の表題の下、「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つて、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」と定める。とはいえ、この規定の意味するところは、一義的には明確ではなく、これまで種々の議論を呼んできた。

この規定の不明確さの理由の一つは、この規定は、そもそも所得の人的帰属の原則が何か、を必ずしも明示していない、ということである。表題には、実質所得者課税という表現があるところからすると、原則的には、「実質所得者課税」が原則とされているのは推測できるが、では、「実質所得者」とは何か、その判断基準は何かは、必ずしも明示されていない。さらに、この規定が示しているのは、いわば例外的な事案である。所得の帰属が判明しがたい、あるいはそれに関して争いになるかもしれない限界事例を掲げて、その場合の処理方法を示すもののように見えるからである。そうだとすると、この規定は、原則を示さずして（あるいは原則は明示的だとして）、例外の

1) 所得の帰属をめぐる詳細かつ網羅的な研究として、佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究149号26頁（2016年）、同「共同事業から生じる所得の課税関係」税務事例研究155号31頁（2017年）。

みを定めた規定だと読まれかねない。

第二に、法12条は、所得の人的帰属を決めるための規定であるが、そこで問題としているのは、所得の10種類の全てに関する人的帰属の判断基準ではなく、「資産又は事業から生ずる収益」のみを対象とするものである。したがって、文言上は、労務の提供によって生じる給与所得等についての人的帰属を規律する規定ではないように見えるかもしれない。しかしながら、給与所得等の人的帰属に関する明確な基準がどこにも定められていないことを併せ考えると、この規定は、帰属の関係が最も多く問題となる資産または事業から生じる収益の場合を典型例として取り出して規定したものと考えられるところであって、給与所得等についてもこの規定が示す原則的な考え方（「実質所得者」に帰属するものとして課税するという考え方）は妥当するといつてよいであろう²⁾。

第三に、法12条の規定の文言のうち、「収益の法律上帰属する者」、「単なる名義人」、「その収益を享受せず」、「そのもの以外の者がその収益を享受する」といった文言の意味内容は、一義的に定まらない。とりわけ、「法律上帰属する」とは何を意味するのか、「収益を享受する」とは何を意味するのか、はそれ以上の具体的な定めがなく、これらの文言の意味するところがはっきりしない。法12条の解釈をめぐる、法律的帰属説（法律的帰属主義ともいう。課税物件の法律上の帰属につき、その形式と実質が相違している場合は、実質に即して帰属を判定すべきだとする考え方）と経済的帰属説（経済的帰属主義ともいう。課税物件の法律上の帰属と経済上の帰属が相違している場合は、経済上の帰属に即して帰属を判定すべきだとする考え方）の争いがあるが、今日においては、前者の考え方が支配的である。経済的な成果は通常法律上の関係によってその帰属者が決まるものであり、また、経済的帰属説をとると、法的安定性が害される等の弊害や困難が生じるため、一般に、法律的帰属説が妥当と考えられている³⁾。

2) 清永敬次『税法（新装版）』70頁（ミネルヴァ書房、2013年）。

3) 金子宏『租税法（第23版）』182頁（弘文堂、2019年）、清永前掲・注（2）・72頁。

2 基本的な論点

以上のように考えた場合、検討すべき基本的論点の一つは、所得税において、所得の人的帰属の原則は何か、である。課税要件としての帰属は、納税義務者と課税物件との結びつきをいうものであり、所得税においては、納税義務者が課税物件である所得を「取得する」ことによりその関係が形成される。主体である「納税義務者」が、客体である「所得」を取得することによって初めて、帰属の関係が具体化される。別の言い方として、納税義務者が所得を「稼得する」ことによって帰属の関係が形成されるということも可能であろう。このような意味で、所得税は「稼得者課税」であるということができる。

第二に、所得を取得する、あるいは所得を稼得するとはどういうことが問題となる。人が所得を得る方法はいくつかあり、所得税法は、所得源泉ないし所得の性質に応じて、10種類に区分し、それぞれの区分に応じた課税方法を定めている。それぞれの所得源泉に応じて、納税義務者が、当該所得を「取得する」、あるいは「稼得する」ということの意味とその判断基準を探ることが課題となる。この場合、そのような考察は、法12条のいう「実質所得者課税」の原則の縛りの下にある。実質所得者課税の意味も、論者によって種々の定義がありうるが、さしあたり、一般的には、所得は、実質的な稼得者に帰属するものとする、というものであろう。すなわち、それは、納税義務者が当該所得を獲得する過程とその成果物（所得）について、実質的な支配を及ぼし、または、その成果物に対する正当な支配を及ぼしうる状態を意味する、とでもいうことができるであろう。

第三に、所得税の10種類の所得区分のそれぞれの帰属について、どのような判断基準によるべきかである。これについては、所得の人的帰属の原則が上記のような実質所得者課税であるということを基本に、必要に応じて各種所得の意義等を併せ考えることも重要であろう。実質所得者課税であるということの中心は、既に述べたように、所得が誰によって「稼得」されたかという問題であることからすれば、法12条にいう、その収益を享受する者に帰

属するかどうかという基準は、他に用いるべき基準がない場合の最後の判断基準というべきものであろう。

このように考えた場合、事業所得の場合は、当該事業に係る許可等の単なる名義人ではなく、当該事業を實際上経営している者、別言すれば、当該事業の経営方針の決定につき支配的影響力を持つ者、ということが出来る（所基通12-1も同旨）。

資産から生じる所得として、利子所得、配当所得、不動産所得、山林所得、譲渡所得については、当該資産の真実の権利者、ということが出来る（所基通12-1も同旨）。とはいえ、真実の権利者の意味は必ずしも一義的ではなく、誰が、どのような状態で、当該資産を管理ないし支配しているかを具体的に示す必要があると思われる。

勤労性所得である給与所得、退職所得については、雇用者に労務を提供し、その対価を受ける者、ということができよう。

一時所得については、一時に生じた利益に対する権利者、ということができよう。

その他の雑所得については、雑多な所得が含まれることから、一義的な基準によることは困難と思われ、上記の基準のいずれか、またはそれを組み合わせさせて判断せざるをえないように思われる。

なお、10種類の所得区分に応じた所得の帰属の判断基準は、さしあたり解釈論上の問題であるが、本来は、納税者の予測可能性や法的安定性を考えて、あらかじめ法令において明確に定めておくべきものである。

Ⅲ 課税実務の考え方

所得の帰属に関する課税庁の基本的な考え方は、所得税基本通達12-1から12-5において示されている。12-1は「資産から生ずる利益を享受する者」については、原則として、「その資産の基因となる資産の真実の権利者」が誰であるかにより判定するものとする。12-2は、「事業から生ずる収益

を享受する者」については、「その事業を経営していると認められる者（事業主）」が誰であるかにより判定するものとする。12-3は「夫婦間における農業の事業主の判定」について、12-4は「親子間における農業の事業主の判定」について、12-5は「親族間における事業主の判定」について、それぞれ定める。

課税庁の考え方の特徴として、次のようなことをいうことができる。

第一に、基本通達の定めは、法12条にいう「利益を享受する」という意味をどのように合理的に解するかという視点から、注意を喚起するものと思われる。その基本的な考え方（所基通12-1、12-2）は、基本的に妥当と思われる。利益を「享受する」という文言は、ややもすると、「享受」という結果ないし事実のみに着目して、すなわち、法的な関係を離れて、当該利益を実効的に支配している者がいる場合にはその者に帰属する、という考え方を導くおそれがある（経済的帰属説が登場する所以であろう）。しかしながら、例えば事業の場合、その事業を實際上経営している者が、その成果物である所得を「享受する」ことは当然である。ということは、その成果物の「享受」をもたらす事業の「経営」を誰がするかが事業から生じる所得の帰属を決める際の決定的な判断基準だということができる。基本通達12-2はそのような考えに立つように思われる⁴⁾。12-1についても、資産の真実の権利者が誰かという視点から、帰属の正当性を問題とするものであり、この点も合理的で適切な考え方ということができよう。

第二に、「生計を一にしている親族間における事業所得（農業を除く。以下この項において同じ。）の事業主がだれであるかの判定をする場合には」というような所得税基本通達12-5の定めが示すように、基本通達は、生計を一にしている親族間での所得の帰属を問題としている。この生計要件は、法12条の文言上は全く存在せず、親族間の所得の帰属を判定する際に生計要

4) 三又修ほか編『所得税基本通達逐条解説』126頁（大蔵財務協会、2017年）は、収益を享受する者とは、単にその収益を消費している者というのではなく、その収益を受けるべき正当な権利者をいい、事業から生じる収益の場合は、その事業の経営者がこれに当たると説明している。

件を加味することは、必ずしも法の予定するところだとはいえない。課税庁がこのような解釈を採用している背景には、おそらく、親族間における恣意的な所得分割を抑止するという目的があるものと思われるが、そのような親族間での恣意的な所得分割を抑止するものとして定められている所得税法56条と所得税法12条とは、生計要件の有無に関して、それぞれの作り方が違っている。法56条は、「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が」その居住者の営む事業所得等から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、当該事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入しないなどの定めを置いている。このように、法56条は親族間における対価の支払を特に規律しようとするものである。これに対して、法12条は、所得が誰に帰属するかの判定の際の判断基準を定めるもので、この規定自体には、親族間において、所得の分割を抑止しようとする明確な意思は示されていない。このように考えると、法12条の解釈の段階において、明文の規定にない生計要件を加味することが妥当かどうか問われることになる。

第三に、上記の問題と関連するものであるが、親族間における共同事業の成立（それぞれが独立した事業者であることの承認）について、課税実務はかなり消極的である。例えば、親子で農業を営む場合、基本的に、その農業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者を事業主と推定するとしつつ、その者が明らかでないときは、当該従事している農業の事業主は親と推定し、子が相当の年齢に達し、生計を主宰するに至った場合は、子と推定するとする（所基通12-4(1)⁵⁾。このような考え方からは、農業における共同事業の成立を肯定的に示唆するものはないといつてよいであろう。課税庁は、このような場合の共同事業性を認めることは、ともすると、理由のない親族間の所得分割であって、許されるものではないと考えているのかもしれない。とはいえ、この通達は、法令ではなく、したがって納税者

5) 子が相当の年齢に達したかどうかは、個別通達により、おおむね30歳以上となったかどうかによるものとされている。三又ほか前掲・注(4)・128頁、武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』1107頁（第一法規、加除式）。

の租税債務を法的に左右することはできず、また、あくまで事業主を「推定」するものであるから、事実を基礎に、共同事業性が認められることは当然ありうるものといえる。なお、通達にいう「生計を主宰する」の意味は十分な法的根拠を持つようには思われない。これは、世帯単位的な発想の下に（いわば、法56条の規定と同じ考え方の下に）、世帯の家計を事実上統括している者を想定しているように思えるが、所得が誰によって稼得されるか、が帰属の判定の際の決め手であると考えれば、このような生計主宰者を判断基準に入れることが適切かどうかは相当に疑問である。

また基本通達は、親族間の共同事業性（それぞれが独立した事業者であることの承認）については、農業を除いた、医師、歯科医師、弁護士、税理士等の自由職業者が、生計を主宰している者とともに、事業に従事する場合において、それぞれの収支が区分され、かつ当該親族の従事している状態が、生計を主宰する者に従属していない場合には、当該親族の収支に係る部分は、当該親族に帰属すると推定する（所基通12-5(2)⁶⁾。親族で共同で事業をする場合であっても、その所得につき各人の危険と計算において、独立して利益を得ているのであれば、それぞれの事業所得として扱うのは当然である。この通達は、その当然のことを確信的に定めたものといえることができる。なお、農業の場合と上記の自由職業者との取扱いを分ける基準は何か、は必ずしも明示されていない⁷⁾。また、生計主宰者の基準をここで用いる法的根拠と合理性について問題が残ることは既に述べたとおりである。

-
- 6) 基本通達の逐条解説では、自由職業者については、営業のような家族ぐるみの経営と異なり、生計主宰者であることが事業主の判定にそれほど強く結びつかないことを考慮したものであると説明される。三又ほか前掲・注(4)・129頁。とはいえ、所得の帰属の判断基準として、所得の稼得とはほど遠い生計主宰なる観念を、どのような法的根拠に基づき持ち込むことができるかが問われているというべきである。
- 7) 基本通達の逐条解説では、農業は、その性格上、農業経営の基本となる耕地の所有権の所在や労力の提供の状況などが事業主判定の重要な要素となることから、営業などの場合とその判断基準を異ならしめていると説明される。三又ほか前掲・注(4)・127頁。とはいえ、判断基準を全く異にしないといけないほどの違いがあるかどうかについては、見解が分かれると思われる。

IV 裁判所等の考え方

所得の帰属をめぐる争われた裁判例等において示された判断基準とその適用に関して、特徴的な例を検討する。その判断基準は、以下に示すとおり、裁判例等によって区々である。所得の帰属に関する判断基準の定立は、事案の個別性、特殊性に左右される面があり、どこまで一般論としていえるかは定かではないが、そのいくつかの手法を紹介しながら、それらをどのように評価すべきかについて言及する。また、叙述の便宜上、事業所得関係の事案と資産性所得関係の事案とに一応分けた上で検討する。

1 事業所得関係

(1) 法律帰属説か経済帰属説かを意識した解釈基準の定立

裁判例の中には、法12条の文言の解釈を強く意識し、これを法律帰属説か経済帰属説かのいずれに立つかを明示するものがいくつかある。

ア 神戸地裁平成21年5月27日判決⁸⁾は、妻名義で営業許可を受けたパチンコ店の事業所得は夫に帰属するか否かが争われた事案について、所得税法12条は、「いわゆる実質所得者課税の原則を定めているところ、その趣旨は、担税力に応じた公平な税負担を実現するため、収益の法形式上の帰属者（名義人）と法律実質の帰属者が相違する場合、後者を収益の帰属者とするというものと解される」とする。その上で、その事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有する者を当該事業の事業主と推定する所得税基本通達12-5の基準は、「実質的な所得者の判断基準として適切であるといえる。そして、その判断基準となるべき誰が事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有するかという点は、実質所得者課税の原則を定めた所得税法12条の趣旨にかんがみ、事業許可等の名義のみならず、事業資産や事業資金の調達・管理、

8) 神戸地判平21・5・27税資259号順号11211。控訴審判決（大阪高判平22・8・26税資260号順号11495）も同旨。

利益の管理・処分状況、従業員の雇用等事業の運営に関する諸事情を総合的に勘案して判定すべきである」とする。本判決は、事実認定を基礎に、原告は、「本件土地建物を開業場所として確保し、開業資金の融資を受けるため銀行との交渉に当たり、保証人となってその融資を実行させ、開業のため重要となる地元対策もほぼ一手に引受け、……るなどパチンコ店営業のために必要不可欠な準備行為について主導的な役割を果たしている」などとして、当該パチンコ店の実質所得者は原告であると結論している。

この判決は、事業所得に関して、所得の帰属を判定する上での、標準的な処理方法を示しているように思われる。判決は、まず、法12条の実質所得者課税の趣旨が、担税力に応じた公平な課税の観点から定められたものであるとしつつ、その判断基準として、誰が事業主かを具体的な事業遂行の態様を検証しながら認定するというものである。

イ 横浜地裁平成19年5月30日判決⁹⁾においては、法人の名義で行われていた中古外国産自動車の販売に係る所得を原告個人に帰属するものとしてなされた課税処分の違法性が争われたが、裁判所は、次のように述べて、その取消しを求める原告の請求を棄却した。裁判所はまず、所得税法12条について、「そもそも所得税は担税力のある者に対して負担を求めるものであって、本件販売業のような事業所得については、所得の源泉である事業を行う者に課されるものであ」って、所得税法12条および所得税基本通達12-5は、「上記の趣旨に解される」とする。その上で、詳細な事実認定を前提に、「このような本件各法人等の実態にかがみると、個別の中古外車の販売等に関連する行為、手続は各法人等の名義で行われ、各法人等には相応の従業員がいて、一定の秩序の下に営業活動をしていたといっても、各法人等はそれらの活動による収益が帰属するものとしての実体を欠くものであって、これらの収益を享受しておらず、結局、本件販売業はこれらを全面的に支配していた

9) 横浜地判平19・5・30税資257号順号10719。

原告が経営していたものと認めるのが相当である」とする。

この判決は、所得税が担税力ある者に課税するものであるとして、その担税力は、「所得の源泉である事業を行う者」、すなわち当該事業を全面的に支配する者が保持するものである、と考えている。名義と実体とが異なる場合の判断基準として、稼得者課税、実質所得者課税の考え方を明確に示しているということができる。

ウ 他方、経済的帰属説を採用した裁判例も存在する。千葉地裁昭和45年12月25日判決¹⁰⁾においては、山林の売却益がN個人に帰属するのか、それとも、Nを代表者とする有限会社に帰属するかが争われた。判決は、事実上発生している経済的効果に着目して、当該利益は実質的に会社に帰属するとして、課税処分を支持した。判決は、「本来会社の設立にあたり、会社の成立後に譲受けることを約した財産は、原始定款に記載しない限りその効力を生じないことは有限会社法第七条三号により明かであり、又原告会社の財産引受につき事後設立の経緯を経たと認めるに足る証拠もないから、本件山林は私法的には原告会社の所有に帰したものと解せられない。然しながら、本来上記規定は、資本充実の原則より定められたものであり、その観点よりみれば、本件山林の財産の引受は同原則をやぶるものとは解されず、設立された会社が現実にこれ等資産を同会社の所有財産として経済的にこれを帰属させ、利用収益している事実の認められるときは、私法上の法律効果とは別個に事実上発生存続している経済的効果に対し、税法上、税を課するのは、その実質主義の建前から許されなければならない」、「本件山林は実質的には原告会社の所有財産として経済的効果が帰属していたものであつてその譲渡所得は原告会社に帰属するものというべきである」という。

この判決は、「私法上の法律効果とは別個に事実上発生存続している経済的効果」に着目し、かつ、所得の人的帰属を判断する上で、この経済的効果

10) 千葉地判昭45・12・25行集21巻11・12号1460頁。

をより重視すべきだとする。とはいえ、判決において、法律上の関係を離れて、経済上の帰属を考えるべき場合とはどのような場合をいうかの明確な基準は示されていない。また、このような経済的帰属説による判断は、納税者の地位を理由なく不安定にするものであって、問題が大きいように思われる。

エ 以上、法律的帰属説または経済的帰属説をそれなりに意識したと思われる若干の裁判例に触れたが、これらの裁判例においてすら、概念的に、法律的帰属説と経済的帰属説のいずれが解釈論上妥当か、といった形式的処理によって結論を示しているものではない。裁判所における事実認定と法的評価の過程においては、そのような概念的論理操作は、余りにも現実から乖離するものであって、相当とは考えられないからであろう。

とはいえ、帰属の判断枠組みとして、いずれの考え方に軸足を置くかは、理論的にはなお重要であろう。その際、実質的経済関係を基礎とした所得の獲得を納税義務者に結びつけるためには、法律論として、法律的帰属説に軸足を置き、その意味内容を精緻にすることが必要と思われる¹¹⁾。例えば、違法所得の「所有」ないし「所有者」につき、これを法律的な権利論として構成するのは一般に困難ではあるが、税法上、事実としての占有状態、実効的な支配状態に直目して帰属関係を観念することは、包括的所得概念を前提とする限り、可能と思われる。この点では、その占有状態や支配状態は、私法上の本来の権利の観念からは相当に外れてはいるが、税法上の課税対象論や帰属論の特性として、制度上も解釈上も承認されるべきものであろう。

(2) 事業所得の特性等に基づく裁判例等

所得税法12条の解釈に踏み込むことなく、問題の所得が事業所得であることに着目して、帰属の関係を決めようとする裁判例等がある。

11) 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」187頁（金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）所収）。田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』95頁以下（初出：2015年）（成文堂、2019年）も参照。

ア 名古屋地裁平成29年3月23日判決¹²⁾においては、いわゆるデリヘル業に係る所得が原告に帰属するかどうか争われた。裁判所は、所得の帰属の判断基準として、「事業所得とは、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、反復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ものであるから、事業所得の帰属については、事業の状況や、収支の管理状況及び帰属、事業の経営への関与等を総合考慮し、実質的に自己の計算において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断すべきである」とする。その上で、認定事実によるならば、「〔1〕原告は、本件対象期間において、本件事業の経営方針やデリヘル嬢その他の従業員の雇用条件等を決定し、その出勤状況や稼働状況を把握、管理するとともに、本件事業における入出金を管理し、本件日報等の書類を自ら所持していたこと、〔2〕原告は、本件事業を遂行するための事務所やデリヘル嬢の寮として賃借された物件の全てを自ら選定し、その大部分について、賃料を負担していたことが認められるほか、〔3〕本件事業の従業員や取引先の関係者が、原告が本件事業の経営者であると認識しており、原告自身も本件事業の経営者であることを自認する内容の供述をしていることに照らすと、原告が実質的に自己の計算において本件事業を営んでいると認めるのが相当である」と結論する。

この判決は、所得税法12条を正面から解釈するのではなく、事業所得の概念としてしばしば援用される、最高裁昭和56年4月24日判決¹³⁾が示した事業所得の定義を満たしているかどうかに沿って判断をしている。判決は、事業を行うことによって所得が生じる以上、誰が事業主かを判断することによって帰属の問題も解くことができる、と考えたように思われる。その意味では、直接所得税法12条に言及しなくとも、事業の遂行それ自体を規律し、支配している者は、当然に当該事業所得の帰属主体として観念することができ

12) 名古屋地判平29・3・23税資267号順号13001。

13) 最判昭56・4・24民集35巻3号672頁。

るということになるのかもしれない。

イ 国税不服審判所平成28年8月10日裁決¹⁴⁾においては、店舗の経営主体が請求人か父かが争われ、経営主体は父であるとする請求人の主張が認められるに至った。裁決はその帰属に係る判断基準として次のようにいう。

「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。

これを事業所得についてみると、事業所得の帰属者は、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う事業者であると考えられるところ、ある者がこのような事業者に当たるか否かについては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義に着目するのはもとより、当該事業への出資の状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督状況などを総合し、経営主体としての実体を有するかを社会通念に従って判断すべきである。」

その上で、裁決は、上記判断基準に示された諸項目につき事実を認定し、結論として、請求人は、当該店舗の経営を引き継ぐことを前提に事業の遂行に当たってはいるが、問題の店舗の経営主体はなおその父である、と述べる。

この裁決は、事業所得が誰に帰属するかを判断する際に、より具体的には、事業遂行に係る法律行為の名義に加えて、当該事業への出資の状況、資金の管理の状況、従業員への指揮監督等を総合的に勘案して判断すべきだとする。裁決が、事業主かどうかを具体的に判断する際の経営上の着眼点を示しつつ、具体的な事実認定を基礎に結論を導く方法を採用していることは、合理的で説得力があるように思われる。ただ、総合判断論を採る場合、どのような要素がどれだけの比重があるか、どの要素がなぜ決定的な比重を持つのかなどの説明が明示されることは多くはない。その場合、判定要素の軽重が明らかにされないことの問題性はなお残るように思われる。

14) 国税不服審判所裁決平28・8・10裁決事例集104集41頁。

ウ 国税不服審判所平成26年12月10日裁決¹⁵⁾においては、一定の売上金額が法人に帰属するか、代表者個人に帰属するかが争われた。課税庁は、問題の売上金額が法人に帰属するとして課税処分を行い、請求人がその取消しを求めるに至ったものである。裁決は、帰属の判断基準につき次のように述べる。

「法人税法第11条は、……規定するところ、当該規定は法律上の所得の帰属の形式とその実質が異なるときには、実質に従って租税関係が定められるべきであるという租税法上の当然の条理を確認的に定めたものと解される。

したがって、事業収益の帰属者が誰であるかは、設立時の状況、業務の遂行状況、業務に係る費用の支払状況などの事実関係を総合して、業務の主体が誰であるかにより判断することとなる。」

裁決はその上で、「〔1〕上記……のとおり、請求人は、Hが個人事業として行っていた本件業務を引き継ぐ形で設立された有限会社であること、〔2〕上記……のとおり、設立の日の属する事業年度において、請求人は、本件業務と符合する清掃業による収益があったとする本件選択届出書を所轄税務署長に提出していること、〔3〕上記……のとおり、本件業務は、請求人が保有する資産を利用して、H及び請求人の従業員が行っていたこと、及び〔4〕上記……のとおり、請求人が、本件業務に係る費用を負担し、請求人の費用として会計処理をしていたことを踏まえれば、請求人が、本件業務を行っていたものと認められる。

加えて、上記……のとおり、H本人は平成18年分から平成24年分の所得税の確定申告書を所轄税務署長に提出しておらず、また、他に同人が本件業務に係る収益を自身に帰属すると認識していたことを示す客観的な証拠も認められない。

以上の事実関係等を総合して判断すると、本件各事業年度における本件業務の主体は請求人であったと認めるのが相当である。」

15) 国税不服審判所裁決平26・12・10裁決事例集97集1頁。

この裁決は、帰属の判断基準として、所得税法12条とほぼ同一の文言で定められている法人税法12条の規定は、租税法上の当然の条理で確認規定であるから、事業上の所得帰属は、事業に係る事実関係を総合的に考慮すべきだとしている。要するに、事業の実態を考慮し、事業を誰が主体的に行っているのかを基準に判断すべきだとしている。法人の所得の帰属についても、所得税における事業所得の場合と同じ判断基準によっているものと思われる¹⁶⁾。

(3) 税法上の帰属の判断基準と私法

東京地裁昭和63年5月16日判決¹⁷⁾において、納税者（弁護士）は、婚姻届出日以降に夫婦が得る財産を持分2分の1ずつの共有とすることなどを定めた夫婦財産契約（民法756条。婚姻の届出までに登記をすることを要する）を根拠に、夫が得た弁護士報酬等の2分の1を妻の所得とする旨の確定申告をしたところ、課税庁は、夫婦間での所得の分割は認められないとして課税処分をした。

裁判所は、「ある収入が誰に帰属するかという問題は、単に夫及び妻の合意のみによって決定されるものではなく、例えば雇用契約に基づく給料収入であれば、その雇用契約の相手方との関係において決定されるものである。雇用契約において、労務を提供するのは被用者たる夫婦の一方であって、夫婦の双方ではなく、したがって、労務の対価である給料等を受け取る権利を有する者も被用者たる夫婦の一方であって、夫婦の双方ではないのであり、

16) なお、刑事事件であるが、不動産取引を会社が行った取引であるかのように装うなどの方法により事業所得を秘匿し、2年分の所得税合計8億円余りを免れたとされる事案において、不動産取引の収益が誰に帰属するかは、基本的には、所有者が誰であるかの問題であり、これを確定するためには、不動産購入契約の買主を検討すれば足りるとの判断枠組みの下、その収益は個人には帰属せず会社に帰属するとした原判決に対して、その判断枠組みは不適切であって、事業所得の帰属の認定に当たっては、事業取引の主体が当該個人であるか否かを検討すべきであるとして、これを破棄差し戻した例として、東京高判平28・2・26判タ1427号133頁。

17) 東京地判昭63・5・16判時1281号87頁。その控訴審は、東京高判平2・12・12税資181号867頁、上告審は、最判平3・12・3税資187号231頁。

仮に夫婦間において夫婦の双方が右給料等を受け取る権利を有するものと合意したとしても、それだけでは、その合意は、雇用契約の相手方たる使用者に対しては何らの効力を生ずるものではないといわなければならない」、「ある収入が所得税法上誰の所得に属するかは、このように、当該収入に係る権利が発生した段階において、その権利が相手方との関係で誰に帰属するかということによって決定されるものというべきであるから、夫又は妻の一方が得る所得そのものを原始的に夫及び妻の共有とする夫婦間の合意はその意図した効果を生ずることができないものというべきである」、と述べ、納税者の請求を退けた。

この判決は、その判断の法的根拠として、具体的な所得税法の根拠を示してはいない。判決は、所得の帰属の問題は、単に夫婦間の合意によって決定されるものではなく、雇用契約の相手方等との関係において決定されるものであることを理由として掲げている。このような理由は合理的だと思うが、所得税の世界での所得の帰属は、稼得者課税であるというべきであり、そうだとすると誰が当該所得を獲得したかが決定的な考慮要素というべきであろう。当事者間の合意や契約を基礎とする民法の考え方と、税法の考え方はそれぞれ目的や守備範囲が異なる。本件契約が有効に成立していることに配慮した、異なる見解も若干あるとはいえ、所得税が、稼得者に対する課税である以上、この裁判所の考え方は妥当と思われる。

(4) 共同事業に係る帰属の判断基準

複数の者が共同事業をしている場合の所得の帰属は、状況に依存することもあり、一般論としてどこまでいえるかは難しいところがある¹⁸⁾。以下においては、特徴的な紛争事例を取り上げてその判断基準を概観する。

ア まず、東京高裁平成3年6月6日判決¹⁹⁾においては、従来父が歯科

18) 田中治「事業所得の人的帰属」税務事例研究54号27頁(2000年)。

19) 東京高判平3・6・6 訟月38巻5号878頁。

医として長年歯科医院を営んでいたところ、新たにその子が歯科医となって、親子とともに歯科医として診療に従事している場合の所得の帰属が争われた。課税庁は、その所得は全て父に帰属するとして課税処分をしたところ、納税者である父がその取消しを求めるに至った。高裁判決は次のようにいう。「親子が相互に協力して一個の事業を営んでいる場合における所得の帰属者が誰であるかは、その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断されるべき問題であって、ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべきであり（最高裁昭和三七・三・一六第二小法廷判決、裁判集民事五九号三九三頁参照）、従来父親が単独で経営していた事業に新たにその子が加わった場合においては、特段の事情のない限り、父親が経営主体で子は単なる従業員としてその支配のもとに入ったものと解するのが相当である。」父と子の「診療方法及び患者が別であり、いずれの診療による収入か区別することも可能であるとしても、〔父〕が医院の経営主体である以上、その経営による本件収入は、〔父〕に帰するものというべきである」。

判決は、親子間でともに事業をしている場合の事業主は基本的に父親であるとしているが、その法的根拠は示されていない。判決は、所得税法56条の事業から対価を受ける親族がある場合の処理を類推したのかもしれないが、もしそうだとすると、生計要件を持たない所得税法12条において、そのような類推ができるかどうかの問題となる。判決はまた、親子間で診療方法および患者が別で、それぞれの収入の区分が可能であっても、医院から生じる所得は経営主体である父親に帰属するとする。しかしながら、この結論は余りにも極端であり、その法的根拠の明示なくしては受け入れがたいものである。さらに、課税実務においては、職業専門家については基本的に、収支が区分され、独立して仕事に従事している場合には、当該親族は独立した事業主とする旨の取扱いがある（所基通12-5(2)）ことからすれば、本件においてこれとは異なる取扱いをすることについて、税務行政に対する信頼確保の点から見ても、説得力ある理由が示される必要があるが、それは必ずしも十分な

ものとはいえない。

イ 東京地裁平成30年1月23日判決²⁰⁾においては、ある不動産会社とともに宅地等分譲事業を営んでいた個人に対して、当該会社から所定の損失負担金の支払を求める訴えを提起され、その訴訟の結果として支払った損失負担金等を必要経費に算入することができるかどうか争われ、その論点の一つとして、本件宅地等分譲が所得税の事業所得を生ずべき事業に当たるかどうか問題となった。裁判所は次のようにいう。

「所得税法は、公平負担の観点から、納税者の所得を、その源泉又は性質によって10種類に区分し、担税力に応じた計算方法等を定めているところ、かかる所得区分の判断に当たっては、当該利益が生み出される具体的な態様を考慮して実質的に判断されるべきものと解され、上記のように他者の営む事業から生じた利益の分配を受ける旨の合意がされている場合において、当該合意に基づいて当該他者から受領した利益の所得区分については、当該利益の分配を受ける者が実質的に当該他者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、当該他者の営む事業の内容に従って判断されるべきものと解され、他方で、当該利益の分配を受ける者がこのような地位を有するものと認められない場合には、当該他者の営む事業の内容にかかわらず、当該利益の分配を受ける者にとってその所得が有する性質に従って判断されるべきものと解される。そして、当該利益の分配を受ける者が上記地位を有するものといえるかどうかは、当該事業に至る経緯、当該事業に係る合意内容、当該事業に対する関与の程度等を総合して実質的に判断するのが相当である。」事実として、「原告は、本件宅地等分譲の内容面に関わる土地の選定あるいは本件宅地等分譲の実施の決定そのものに大きく関わり、しかも、〔本件会社〕と同一の経済的な利害関係の下において、本件宅地等の取得に係る地権者であるDらとの折衝などという本件宅地等分譲における不可欠かつ重要な役割を担っていたものであって、かかる原告と〔本

20) 東京地判平30・1・23税資268号順号13115。

件会社]との合意の内容あるいは原告の実際の行動内容等に照らせば、原告が本件宅地等分譲において果たした役割は、単なる信用供与にとどまらず、その業務遂行の重要な場面にも及んでいたものであって、原告が本件宅地等分譲に相当程度関与していたものといえることができる。」「以上のとおり、原告が、本件宅地等分譲において果たした役割あるいは関与の程度に加え、原告が本件宅地等分譲の意思決定に関わり得る地位にあったことに鑑みれば、原告は、本件宅地等分譲に関して、実質的に〔本件会社〕と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認めるのが相当である。」

この事件は、所得の帰属を直接争うものではなく、事業所得というに足りる実態があったかどうかに関連して、共同事業性の有無を問題とするものである。判決は、「当該利益の分配を受ける者が実質的に当該他者と共同してその事業を営む者としての地位」を有するかどうかを問題とする。とはいえ、この「地位論」は必ずしもその意味するところが明らかではない。所得税法における所得の帰属や所得区分は、当該他者との関係が決定的というよりは、その個人の行う事業それ自体に着目すべきだといふべきであろう。判決は、要するに、本件納税者は、実質的に独立し、かつ当該法人と共同して事業を営んでおり、その収支は事業所得の計算において当然に考慮されるべきだとしている。このように見ると、判決の事実認定を前提とする限り、このような結論は支持されるべきだと思われる。

ウ 国税不服審判所平成4年3月11日判決²¹⁾においては、夫婦が2分の1ずつ共有するゲーム場から生じる所得に関し、妻の所得につき、不動産所得だとしてなされた課税処分の違法性が争われた。請求人は、これは夫婦の共同事業により生じた所得であって、妻も当該事業の関与に応じて事業所得を得ていると主張した。これに対して、審判所は、当該ゲーム場から生じる所得は、請求人の夫であるA男とB社とが共同経営していたものであって、本件ゲーム場の事業主は、全てA男であるとして次のように述べる。「本件

21) 国税不服審判所裁決平4・3・11裁決事例集43集33頁。

契約はA男とB社との間で締結されており、……本件ゲーム場経営に対する危険負担、責任負担並びに費用負担の責任及び収益享受の権利……は、本件契約締結の当事者であるA男にあること、……A男はゲーム場経営に関する知識、経験を有しており、……A男は、本件ゲーム場設置のゲーム機の選定、変更につき承認を与えるなど本件ゲーム場の経営に実質的に関与していることが認められ、これらの事実からすると、A男については、本件ゲーム場の経営方針の決定につき支配的影響力を有しているから、本件ゲーム場の事業主と認めるのが相当である。」他方、「請求人は、本件契約に基づき分配を受けた収入金及び経費の支出等の記録……並びに本件ゲーム場内に設置されている公衆電話に係る収入金の回収……を行っているにすぎず、本件ゲーム場の経営方針の決定に支配的影響力を有しているとは認められないから、本件ゲーム場の事業主ではない。結局、本件ゲーム場を請求人らが共同経営していたとは認められず、請求人は、A男の経営する事業の従業者とみるのが相当である。」

この裁決は、夫と妻がそれぞれ事業主として共同事業をしているとの請求人の主張を退けている。事案の個別性に関わるが、本件ゲーム場の運営に妻がどれだけ主体的に関わっているかによって共同事業性の有無が左右されることになる。その際、ゲーム場の運営に関して各人がどのような分担をしているのか、ゲーム場の運営に係る借入れの際に妻が名義人や連帯保証人になっているかどうか、ゲーム場の損益の分配割合に関して夫婦間で明確な約定があるかどうかなどによって、事業の消長と自らの財産との結びつきが強い場合には、妻が、自己の危険と計算によって事業を遂行するという比重が増すように思われる。

エ 事業の実態に即して共同事業性が認められれば、通例は、各人の事業として所得の帰属が認められる²²⁾。とはいえ、事案によっては、兄弟姉妹4

22) 東京地判昭63・5・30税資164号586頁。

人の共同事業性を認めつつ、対外的法律行為が納税者（被告人）一人の名によって行われていることを根拠に、問題の事業から生じる所得が全て当該納税者に帰属すると判示するものもある²³⁾。しかしながら、このような形式的な理由によってなぜ全ての所得が納税者に帰属するかの理由は全く示されていない²⁴⁾。

一般に共同事業性の成立は、例えば、「当該経済活動を行うことについて相互に意思の連絡があり、その意思決定に各人が主体的に関与するとともに、これを各人が主体的に実現するためにそれぞれの分担又は役割を遂行することが不可欠であるうえ、右活動の結果生じた所得に対する各人の持分割合が右意思決定の中で定められ、これを合理的に算出できる場合でなければならない」ということができるであろう²⁵⁾。このように、共同事業性を認める上では、少なくとも、①各構成員が、事業活動を主体的に遂行または分担すること、および②その経済的成果が明確かつ合理的に分配されることを必要とするものと考えられる。

2 資産性所得関係

(1) 所得税法12条の規定の趣旨の解釈

ア 神戸地裁平成22年6月29日判決²⁶⁾においては、不動産所得の帰属が争われた。判決は、まず、所得税法12条に関し、「同条は、収益の経済的な帰属者ではなく、収益の真実の法律上の帰属者に所得税法を適用すべきことを定めたものと解するのが相当である」とする。その上で、「請負契約、建築確認、請負代金の抛出等の点からみて、原告が建築時から本件建物を所有すると認められ、賃貸借契約、Aの財務諸表の内容からも、原告がBやCに対して本件建物1階を賃貸し平成19年度（平成19年4月1日から平成20年

23) 広島高判昭41・12・9税資51号601頁。

24) なお、原審の広島地判昭40・11・24税資51号620頁は、日常の経営方針の大半は納税者がこれを決していたとの事実を認定している。

25) 横浜地判平3・3・20税資182号661頁。

26) 神戸地判平22・6・29税資260号順号11462。

3月31日までの間) 当時も、本件建物を所有して、本件建物1階をCに賃貸していたと認められる。そして、……原告が単なる名義人であることをうかがわせる事情が見当たらないから、本件賃料は、**真実原告に法律上帰属するものと認めるのが相当である**」と結論する。

この判決は、**法律的帰属説**に立ちながら、そもそも本件は、原告が単なる名義人ではなく、**実質的な所得の帰属者**であるとするものである。事実との関係において、本件においては**名義と実体との乖離がなく、実質的所得者を探求するまでもないとする。**

イ 大阪地裁平成31年4月11日判決²⁷⁾においては、医療法人に対する出資持分の払戻金による**収益が会社に帰属する(納税者の主張)か、それとも個人に帰属する(課税庁の主張)か**が争われた。裁判所は、以下のように判断して、**納税者の請求を認め、納税者に対する課税処分を取り消した。**

裁判所はまず、その判断枠組みとして、次のようにいう。「**所得税法又は法人税法の課税標準の計算上、取引から生じた収益に係る所得が誰に帰属するかについては、実質上その収益を誰が享受するかによって判断すべきであるところ(いわゆる実質所得者課税の原則。所得税法12条、法人税法11条参照)、医療法人の出資者がした出資持分の払戻請求に対する払戻金は当該出資持分を有する者に帰属するから、本件払戻金に係る所得は、本件出資持分を有していた者に帰属したものと解される。しかるところ、本件出資持分が誰に帰属したかについては、本件譲受スキームの内容及びその実行状況、本件譲受取引及び本件払戻しに関連して作成された文書における本件出資持分の譲受人等の表示、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人についての関係者の認識、本件出資持分の譲受資金の提供者、譲受代金及び本件払戻金の決済方法、本件スキームの実行による経済的利益の帰属先等、本件譲受取引に係る諸般の事情を総合的に考慮して検討すべきである。**」

27) 大阪地判平31・4・11判タ1469号139頁。

判決はその上で、「本件譲受取引は、基本的に原告会社を譲受人とする本件譲受スキームに沿って実行されたものといえ、F一族との書類等一部の書類上の譲受人の名義は原告Aらとされているものの、そのような記載とされたことにはLとの関係でF病院の経営権の譲渡を円滑に行うために特別の事情があったものと評価すべきであり、本件譲受取引の譲受人の認定に当たって、そのような記載を重視することは、本件譲受スキームの内容その他の諸事情から認められる本件譲受取引の実態に沿わないものであって相当ではないというべきである。また、本件出資持分の譲渡人であるF一族の認識も上記のようなものであって、本件譲受取引における譲受人が原告会社であると認定することについて障害となるまでのものとはいえない。これらの点を踏まえて、上記の諸事情を総合的に考慮すれば、本件譲受取引において原告Aらは単なる名義人にすぎず、本件出資持分を譲り受けたのは原告会社であり、本件出資持分は原告会社に帰属すると認めるのが相当である」と結論した。

判決は、実質所得者課税の原則として、「実質上その収益を誰が享受するか」が基本的な判断基準だとしている。これは、所得の帰属を判断する際に、名義と実体とが異なる場合の処理方法として、所得税法12条の文言に定めているとおりの解釈であり、法律的帰属説を示したものといえる。この判断基準の適用として、書類上の「記載」を重視することは、本件譲渡取引の「実態」に沿わないもので相当ではないと述べているところである。加えて、判決は、出資持分の譲受スキームの内容およびその実行状況、本件取引に関して作成された文書における出資持分の譲受人等の表示、出資持分の譲受人に係る関係者の認識等を総合的に考慮して判断している。なお、本件は第一審で確定している。

(2) 真実の権利者という基準

大阪地裁平成20年11月13日判決²⁸⁾においては、家族名義の株式から生じ

28) 大阪地判平20・11・13税資258号順号11072。

た配当所得につき自らに帰属するものとして確定申告をした納税者に対し、当該配当所得は、各名義人に帰属するものとしてなされた課税処分の違法性が争われた。裁判所は、次のように述べて、その取消しを求める納税者の請求を退けた。

裁判所はまず、所得税法12条の規定につき、「これは、租税負担の公平を図るため、資産から生ずる収益の帰属について、名義又は形式と其實質が異なる場合には、当該資産の名義又は形式にかかわらず、当該資産の真実の所有者に帰属させようとした趣旨と解される。そして、所得税基本通達12—1が『法第12条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者がだれであるかにより判定すべきである。』と規定しているのもこれと同じ趣旨であり、合理的なものと解すべきである」とする。また、「本件においても、乙及び丙名義の各株式の配当金に係る収益を享受する者がだれであるかは、これらの各株式の真実の権利者がだれであるかという観点から、諸般の事情を考慮して総合的に判断すべきである。

この点について、原告は、株式の配当所得の帰属についての判断は、専ら、実際に当該株式の売買の意思決定をし、当該売買を支配、管理している者がだれであったかという観点から判断すべきであると主張する。しかし、株式の取引行為者がだれであるかということは、株式の真実の権利者を決する際の判断要素の一つにすぎず、これのみを基準に判断しなければならない合理的理由を見いだすことはできない。したがって、原告の上記主張は採用できない」とする。

その上で、例えば、乙名義の株式について、「本件各株式は、乙所有の財産を担保にした乙名義の本件キャッシングローンによる借入金を原資にして取得されたものであり、これらの一部が譲渡された際の代金も上記借入金の返済に充てられており、本件各株式の配当金も乙が受領していることが認められ、かかる事実を照らせば、乙は本件各株式の単なる名義人とどまらず、真実の権利者というべきである」とし、また丙名義の株式について、「丙名

義の株式の購入原資は、丙のものであること、本件各係争年において、丙は、同株式を自宅で保管し、その配当金は郵便振替支払通知書により支払われ、丙は自ら郵便局に行き、現金で受領していること、丙と原告は、異なる住居に居住していることが認められる。これらの事実に加えて、原告が丙名義の株式は丙の依頼に基づいて取得したものであると主張していることにも照らせば、丙は、丙名義の株式の単なる名義人ととどまらず、真実の権利者というべきである」とする。

判決は、所基通12-1にいう「真実の権利者」という判断基準と同一の判断基準によって判断をしている。何をもって真実の権利者というかは、事案によって異なるであろうが、判決は、預金口座の入出金の状態、配当金の現実の受領や管理の状態等に着目している。配当金に対する事実上のあるいは排他的な管理、支配の事実に着目したものといえよう。この事案においては、名義人と実質所得者の乖離はないとするものである。

(3) 実質的支配という基準

東京地裁平成5年9月6日判決²⁹⁾においては、家族名義の株式取引による売買による損益の帰属者が誰かが争点となった。裁判所は、各名義人に帰属するとする納税者の主張を退け、全て納税者に帰属することを前提になされた課税処分を支持した。

判決は次のようにいう。「他人の名義を使用して経済活動を行うことは常に見られるところであって、このような場合に資産や財貨の帰属はその実質的な主体が誰であるかによって決定されるのであり、名義人が誰であるのかのみによって決定される訳ではないことはいうまでもない。殊に、現物株式の場合には、株主権行使の必要がなければ名義の書換えが全く行われなまま転々と受渡しが行われることも多いうえ、不動産のように名義が直接に課税に結び付くものでもないから、名義移動の有無は、権利の帰属を判断する

29) 東京地判平5・9・6行集44巻8・9号747頁。

際に特段に重要な要素となるともいえないのである。現物株式の帰属の問題は、他人名義が使用された経過その他諸般の事情を斟酌し、誰が資産財貨の取得のために出捐したのか、誰が資産財貨に対する管理処分を行い、誰が資産財貨から得られる利益を享受しているかという観点から判断すべきである。

そして、本件の場合、昭和三七年以降の新規の株式取引は原告の収入のみによって行われたこと、原告が家族名義の現物株式を自由に管理処分し、自己の判断でその売却代金を使用していたこと、株式取得資金や売却代金の管理が家族名義ごとに区分して行われておらず、家族名義の株式譲渡所得の申告も行われなかったことが認められるのであるから、家族名義の株式は原告の保有する株式であり、それらの取引は原告に経済的効果が帰属するものとして行われたとみるべきである。そして、所得税は、実質的な経済的利益の帰属するところに担税力を認めて課税されるものであるから（所得税法一二条）、家族名義の株式を含め、原告の行った株式の現物取引による売上の損益が原告に帰属することを前提として行われた本件更正は、所得の帰属の認定について誤りはないこととなる。」

判決は、「現物株式の帰属の問題は、他人名義が使用された経過その他諸般の事情を斟酌し、誰が資産財貨の取得のために出捐したのか、誰が資産財貨に対する管理処分を行い、誰が資産財貨から得られる利益を享受しているかという観点から判断すべきである」という。判決のいう実質的判断は、本件に関しては、株式の取得のための出捐、株式の管理、配当の利益の享受等を誰がしているかで決せられるべきものだとしている。経済的成果の獲得のための準備からその成果物の支配に至る行為の主体が誰かという諸点に着目する考え方ということができよう。

3 小 括

所得の人的帰属をめぐる裁判所の考え方は、必ずしも一様ではない。また、事案の状況に相当に左右される。とはいえ、裁判所の考え方の大きな傾向または特徴として、次のようなことがいえるように思われる。

第一に、裁判例等は、通例、所得税法12条の解釈につき、法12条は基本的には、名義と実体、形式と実質が異なる場合の定めであって、その場合には、実体ないし実質に即して所得の帰属を決すべきだと考えている。そうすると、問題の事案が、名義と実体とが乖離しているのか、そうでないのか、が問われる。乖離がなければ、所得の帰属を改めて問題にする余地はない（神戸地裁平成22年6月29日判決）。

その上で、事業所得に関する所得の帰属については、事業所得である以上、自己の計算と危険に基づくその事業主が誰であるか、当該事業を実質的に経営している者が誰か、を判断基準に所得の帰属を決定する。「所得の源泉である事業を行う者」、すなわち当該事業の遂行を全面的に支配する者に所得が帰属すると考えるものである。その意味で、稼得者課税の考え方が明確に示されている（横浜地裁平成19年5月30日判決）。なお、事業所得の帰属については、親族による共同事業への強い警戒感や、所得税法56条の考え方を所得税法12条の領域においても当てはめようとする傾向がある（東京高裁平成3年6月6日判決）ことに注意が必要である。なお、私法上の夫婦財産契約の存在を根拠に、所得の稼得者への所得の帰属を排斥する主張は認められていない（東京地裁昭和63年5月16日判決）。

資産から生じる収益の帰属については、当該資産の真実の権利者という基準を用いるものもあるが、「真実の権利者」の意味内容は、必ずしも一義的ではない。この基準を用いた判決（大阪地裁平成20年11月13日判決）においては、預金口座の入出金の状態、配当金の現実の受領や管理の状態等を重視している。このように考えると、権利者の「権利」なるものは、その配当金に対する事実上あるいは排他的な管理、支配という事実状態、あるいは、そのような事実状態を正当視しうる状況を意味するのかもしれない。

また、事案によっては、出資持分の払戻金が、どのようなスキームの内容と実行の下で帰属するのか等という、収益の「享受」という判断基準の適用の場面として観念される場合もある（大阪地裁平成31年4月11日判決）。もっとも、このような事案における「享受」と所得税法12条にいう「享受」の

概念が同じかどうかは、必ずしも明確ではない。この場合の「享受」は、広く、経営権の円滑な譲渡という一連の譲受取引の実態を正当なもの認めうる状況ないしそのような利害状況を指すように思われる。

また、資産から生じる収益の帰属は、実質的に判断することを不可避とするが、例えば、配当所得の帰属については、株式の取得のための出捐、株式の管理、配当の利益の「享受」等を誰がしているかで決せられることになるのであろう。そうだとすると、経済的成果の獲得のための準備からその成果物の支配に至る一連の過程において、その行為の主体が誰かが決定的になるということもありうる（東京地裁平成5年9月6日判決）。その場合に、「真実の権利者」という場合の「権利」の観念は、利得に対する事実上の支配を正当視しうる状況を意味するものと思われるが、なお理論的な整序が必要であらう。

第二に、裁判例等の多くは、単に、法律的帰属説を採用するという宣言によって所得の帰属を判断するのではなく、事案との関係で種々の具体的、個別的な判断基準を設定し、これらを総合考慮する。この総合考慮という手法には、積極、消極の二面がある。すなわち、一方では、いくつかの合理的要素を総合的に考慮することで、より具体的に結論の説得力を増すことになる。しかし他方で、それぞれの要素がどれだけの比重で考察されたかについて、必ずしも明示されないことが多く、その場合、何ゆえにその結論に至ったのかという論理の過程が分からないことになりかねない。

第三に、既に触れたように、所得税法12条が、所得の帰属の原則を明示していないこともあり、所得の帰属の原則をどのように考えるかは、判決においては、所得の源泉である事業を行う者は誰か、といったように、断片的にしか示されていない。所得の帰属が課税対象と納税義務者との結びつきを意味する以上、所得源泉とどのように結びついているのか、その結びつきによって担税力がどのようにして表面化するのかなど、説明のためには更に工夫が必要であらう。また、とりわけ資産から生じる収益については、「真実の権利者」、「当該収益を最終的に収受する権利を有する者」に所得が帰属をす

るということは一般的にはいいえても、その「権利」なるものと「事実としての支配」、「その支配の正当性」等との整合的理解は、必ずしも容易ではなく、所得の帰属の基準化、明確化において、どのような表現をするかはかなりの困難を伴うであろう。また、その場合、当該収益の保持に関する正当性は誰が持つかという権利論を無視することはできないとしても、多義的解釈を許す「権利」という文言ではなく、どのような行為や取引、どのような支配状態かという、即物的で一義的な基準によることが適切かもしれない。

V おわりに

既に述べたところと重なるが、本稿での検討を要約する。

第一に、所得税法12条は、実質所得者課税を定めるものとされるが、その基本原則は、条文で明示されず、いわば例外的な規定（形式と実質との乖離の場合の処理基準）を示すにとどまる。

立法論としては、10種類の所得に対応した所得の判断基準を明示する必要がある。その場合、各種の所得の所得源泉との関係で、納税義務者がどのようにして当該所得を獲得するかということに着目した基準を明示する必要がある。

解釈論として、現在、争いが生じうる事業から生じる所得、資産から生じる所得について一応の基準が定められているが、その解釈は、基本的には法律的帰属説によるべきであるし、裁判例等の多くはこれによって判断している。とはいえ、その判断基準は、必ずしも一義的ではなく、裁判所が総合判断する場合でも各種の判断要素の比重はそれほど明らかではない。また、資産から生じる所得の帰属についても、「真実の権利者」が誰かという判断基準の明晰性はそれほど明らかではない。おそらくその場合は、所得源泉の獲得や処理、その管理や処分における実質的支配をする者が誰かで判断すべきことになるように思われる。当該収益を最終的に収受する権利の有無は、その収益に対する正当性を意味するものであって、単純に事実上の支配がある

ことを意味するものではないであろうが、その判断においては、所得源泉に対する事実上の支配という要素の比重は大きいであろう。

第二に、所得の帰属と所得源泉との関係、所得の帰属と担税力の増大といった、所得区分や所得概念との整理はなおも十分ではない。裁判例等は個別の事案に応じた適切な法的解決を求めるものではあるが、その判断基準の定立は、事案の個別性や特殊性に相当に左右される。また、親族による共同事業に対する税法の警戒感が示すように、所得税法12条の明文の根拠なくして、その適用に関して縛りをかけようとする傾きもなお残っている。

このような状況を考えると、既に述べたところであるが、所得税法上12条をより具体的に精緻に定めることが強く求められる。