

論 説

裁判例にみる所得の帰属の認定

嘉悦大学大学院教授

(前税務大学校研究部長)

出 村 仁 志

SUMMARY

租税法の課税要件のうち課税物件の帰属(人的帰属)は、実務上問題となることも多い重要な事項である。具体的には、特定の課税物件に複数の者が関係を有しているような場合に、誰に納税義務が生ずるのかの認定等が問題となるが、特に所得課税の場合の事業に係る所得に関しては、多くの者が様々な形で事業に関与することがある等、法人・個人間や個人間で所得の帰属の判断が困難な事例も多いと思われる。

本稿では、最近の3つの裁判例を概観・検討することにより、そうした事業に係る所得の帰属の認定の際に検討、判断すべき事実としてどのような点があるかを考察したものである。
(平成25年4月26日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	104
1 課税物件の帰属と実質所得者課税の原則	104
(1) 課税物件の帰属	104
(2) 実質所得者課税の原則	104
2 裁判例にみる所得の帰属に関する認定	105
(1) 横浜地方裁判所平成 19 年 5 月 30 日判決（事例 1）	105
(2) 名古屋地方裁判所平成 17 年 11 月 24 日判決（事例 2）	108
(3) 名古屋地方裁判所平成 15 年 5 月 29 日判決（事例 3）	112
3 おわりに	115

はじめに

租税法の課税要件のうち課税物件の帰属（人的帰属）は、実務上問題となることも多い重要な事項である。具体的には、特定の課税物件に複数の者が関係を有しているような場合に、誰に納税義務が生ずるのかの認定等が問題となるが、特に所得課税の場合の事業に係る所得に関しては、多くの者が様々な形で事業に関与することがあり、また、当事者が使用している取引や契約等の名義や形式が実体とは異なる場合や、当事者が十分に区分しないで複数の名義を使い分けているような場合など、法人・個人間や個人間での所得の帰属の判断が困難な事例も多いと思われる。

本稿では、最近の 3 つの裁判例を検討することにより、そうした事業に係る所得の帰属の認定の際に検討、判断すべき事実としてどのような点があるかを考察する。

1 課税物件の帰属と実質所得者課税の原則

(1) 課税物件の帰属

課税物件の帰属⁽¹⁾とは、課税物件と納税義務者との結び付きのことであり、課税物件が帰属した者が納税義務者となるのであるが、帰属が決まらなければ納税義務者も確定せ

ず、また、帰属を誤った更正・決定処分等は違法とされ、取消又は無効となることから、帰属の問題は非常に重要である。実務上も、特に所得課税における所得の帰属や、財産課税における財産の帰属の認定等に際して困難を伴う場合や争いとなる場合も多い。

本稿では、所得課税の場合における事業に係る所得の帰属に関する問題を最近の裁判例から検討するが、事業に係る所得の帰属について、判例は、主として事業の経営主体が誰か、という点によって帰属を決めていると思われる⁽²⁾。また、所得税基本通達 12 - 2 においては、事業から生ずる収益を享受する者を「その事業を営んでいると認められる者（括弧書省略）がだれであるかにより判定するものとする」としている。したがって、事業に係る所得の帰属者の判断に際しては、どのような事実を基に事業の経営主体であることが認定されるか、という点を中心に検討されることになると思う。

(2) 実質所得者課税の原則

課税物件の帰属で特に問題となるのは、取引や契約の名義・形式と実体・実質が異なる場合であるが、この点に関し、所得税法第 12 条等がいわゆる実質所得者課税の原則⁽³⁾を規

定している。これらの規定に関しては、いわゆる法律的帰属説と経済的帰属説の2つの考え方が⁽⁴⁾、法律的帰属説が通説的と思われ、また、この原則は、課税が私法上における真実の法律関係ないし事実関係に即して行われなければならない、という租税一般原則の帰属分野における表現にほかならず、そうするとこれらは創設的な規定ではなく、確認的な規定であると解される⁽⁵⁾。したがって、事業に係る所得の帰属を判断する際には、私法上の真実の法律関係ないし事実関係に即して、事業の経営主体をどのように実質的に認定するか、ということが重要になるものと考ええる。

2 裁判例にみる所得の帰属に関する認定

実務における所得の帰属に関する問題は、法人とそのオーナーや実質経営者である個人との間や、複数の個人が事業に関与している場合の個人間で生ずるものなどが多く、実務上、どのような点を検討して事業に係る所得の帰属（事業の経営主体）を判定するかが困難な事例も多い。以下では、そうした事業に係る所得の帰属が問題となった最近の裁判例を取り上げ、具体的にどのような事実の認定の下に帰属の判定がなされたのかを検討する。

なお、以下の裁判例の検討に当たっては、所得の帰属に関する論点のみを取り上げる。

(1) 横浜地方裁判所平成19年5月30日判決（事例1）⁽⁶⁾⁽⁷⁾

イ 事案の概要

本事案は、被告Y税務署長が原告Xに対し、平成6年分及び平成7年分の所得税について、A有限会社等の複数の名称で行われていた中古外車の販売等に係る所得をX個人に帰属するものと認定して、平成12年4月27日付で各更正処分を行うとともに、Xに帰属すべき所得をA有限会社等に帰属するかのようにながら行っていたとして各重加算税賦課決定処分を行ったのに対し、

Xが上記所得はX個人に帰属するものではないとして、上記各処分の取消しを求めたものである。

本事案の争点は、所得税法第12条（実質所得者課税の原則）に照らし、本件の所得がA等の法人等ではなく原告X個人に帰属するかどうかであり、この点について、原告は、各法人等設立の経緯、販売業の営業実体、各法人等の意思決定状況、

販売業の資金・出資関係、販売業による資産・収益の管理・帰属、決算及び申告状況等、などの事実に基づき所得は各法人等に帰属するとの主張を行ったのに対し、被告は、各法人等設立の経緯等、事業資金等の出所、事業資金の一元的管理、販売業の利益金の費消、販売業における意思決定状況、会計帳簿等の作成状況、などの事実に基づき所得は原告個人に帰属するとの主張を行った。

横浜地裁は、次の判旨のとおり判示を行い、訴えを棄却した（確定）。

なお、本事案は刑事事件となっており、原告Xは、平成12年3月6日所得税法違反で起訴され、平成17年1月25日横浜地裁において実刑判決の言渡しを受けた。その後、原告は同判決を不服として控訴したが、東京高裁は同年12月21日控訴棄却の判決を言い渡した（確定）。

ロ 判旨

棄却

「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る。」

「以上にみたことからすると、本件各法人等が設置する店舗の責任者は原告を頂点とするBグループ内での地位と呼ばれ、その営業及び人事等は全面的に原告の指揮、管理下にあったといえる。そして、本件各

法人等では旧有限会社法に定める計算書類等を作成することなく、そもそも決算が行われていないし、社員総会も開催されておらず、同法が定める法人としての根幹的な手続が全く履践されていない。また、その営業による利益は、営業継続中にあっては清算関係が考慮されることもなく随時 a の下に回収され、あるいは原告の判断に沿って在庫車両として留保され、また営業活動停止後にも清算されないまま別の法人の管理下に移されたり、a の下に順次回収されて、再び本件各新法人の営業資金として利用されている。

このような本件各法人等の実体にかんがみると、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原告が経営していたものと認めるのが相当である。したがって、原告がこれら本件販売業による利益をほとんど個人的なことに用いてはいないことを考慮しても、やはり、これら本件販売業による収益は原告に帰属するものというほかはない。」

八 検討

本事案は、事業による所得が法人等と原告個人のいずれに帰属するかが争われた事例であるが、実務上も個人が個人名や法人名などの名義を複数使用して事業を行う一方、その収益等を明確に区分経理していないケースなど、帰属が問題となる事例は多いと思われる。

本事案では、原告及び被告双方において、所得の帰属が各法人等か原告個人かを認定するための事実を多く主張しているが、本判決の判示の中では、各法人等の設立の経

緯等を詳細に検討するとともに、主に各法人等の 資金関係、 経営に対する原告の関与、 売上金等の管理状況、 決算・帳簿・申告等の状況、 各法人等からの原告に対する利益供与、について検討した上で、特に各法人等の実体を踏まえた判断をしているところであり、以下、判示内容等を検討する。

資金関係については、誰がどのような形で事業の資金等を拠出していたか、すなわち事業資金（資本金、事業資金、不動産等）の出所等が、その資金から生じた所得の帰属の判定のひとつの要素となる。本事案では、被告が販売業の資金は全て原告の預金によって賄われているとの主張をしたのに対し、判示では各法人等の設立経緯等の検討の結果、原告以外の者も一定の負担をしたものと認めるのが相当であるとの認定が行われている。

経営に対する原告の関与については、経営に関する重要な意思決定等を誰がどのようにに行っているかが事業の主体の判断の際に重要である。本事案の判示では、この点について、取引の名義、経営方針や営業方針の決定、人事の決定、給与額の決定、仕入れに関する決定、販売状況の報告、販売価格の決定といった事項を具体的に検討している。その結果、本事案では、「本件販売業は対外的にはすべて本件各法人等の名義で行われていたが、その経営や営業方針等に係る重要な決定は原告が行っており、原告は本件各法人等を統合する B グループのオーナーとして各法人等の人事を掌握し、各店舗の責任者は同グループ内の位置付けで呼ばれていた。そして、原告は幹部従業員らとミーティングを行って自己の営業に関する考えを説示するほか、具体的な営業活動に関しても、海外からの車両の仕入れに自らが深く関与し、その販売価格等も原告の意向に沿って決定されていたとい

える」とされ、原告が経営に関する主要な意思決定を行っていたとの認定が行われている。

売上金等の管理状況についても、誰がどのように管理をしていたかが事業の主体の判断に重要であるが、本事案では特に、各法人等が自ら適切にその売上金等の管理等を行っていたかが問題となった。判示では、原告の意を受けた個人 a が売上金等の管理を行っていたが、本事案では、「本件各法人等は a にゆだねていた支払業務に必要な資金を超えて売上金の一部を随時 a の下に持参し、a はその勤務する法人等の売上金の一部も併せて順次これを自宅金庫に移し、これら本件各法人等の利益ともいべき現金はその原資を明確に認識されることなく a の下で管理され、ときに必要に応じて使用されるほかは第三者名義の預金等として保管されていた。そして、このようにして a が管理することになった額は数億円単位の膨大なものであった」とされ、各法人等は主体的に自らの売上金等の管理を行っていないとの判断が示されている。

決算・帳簿・申告等の状況については、事業の主体としての法人の実体の有無等を判断する要素となる。本事案の判示では、各法人等では幾つかの帳簿は確認できるものの、仕訳帳、総勘定元帳は作成されておらず、棚卸や決算もされず、貸借対照表、損益計算書等の決算報告書は作成されていない状況であり、また、社員総会が開催されたことがなく、利益配当も行われたことがなく、更に、所轄税務署に対する法人設立届出書の提出や法人税の申告もなされていない、との認定が行われている。

各法人等からの原告に対する利益供与については、事業により生じた利益が個人の私的な用途等に費消されていれば、それらの利益がその個人に帰属していること、ひいては事業の主体がその個人であること

を判断する要素となり得る。被告は原告が各法人等の利益を私的な不動産や資産の取得費用等に充てていたと主張したが、そうした被告の主張する事実の多くは認められず、その一部を除いて「いずれも原告が本件販売業による利益を理由なく個人的な用途に充てたものということはできず、これをもって上記利益が原告に帰属していたこと、すなわち本件販売業を行っていたのが原告であることを示すものとはいえない。その他、本件中には原告が本件販売業による利益を理由なく個人的な用途に充てていたと認めるべき証拠はない」、「上記の各事実は、結果的に本件販売業を行っていたのが原告であるということであれば、その利益を個人的な用途に充てたといえるにしても、本件の事情の下では、逆にこのような事実から本件販売業を行っていたのが原告であることが裏付けられるまでのものとはいえない」との判示が行われている。しかし、他方で、事業による利益はその後に設立された新法人の営業資金として利用されており、「これら本件各新法人の設立は原告の判断に基づくものであり、このような投資をせずに本件各法人等の残余資産を回収すれば、原告は相当の利益を実現できたはずである。したがって、平成 6 年及び平成 7 年に原告が利益を得ていないとはいえないのであり、原告はこの間の利益を本件各新法人に貸し付けるなり、贈与するなりして処分したものである」とも判示が行われており、原告は個人的な利益は得ていないものの、上記のような形で利益は得ており、それを自らの意思で処分したとの判断をしている。

本判決では所得の帰属に関して以上のような事実認定がなされ、被告の主張する事実が認められない点があったものの、結論としては、「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原告が経営していたものと認めるのが相当である」として、主に各法人等の実体の判断に基づいて、所得は原告個人に帰属すると判示した。

これは、事業の経営主体を判断するに際し、本件の事実関係の下においては各法人等がいわば実体として確固とした主体性を持った存在ではないとの認定がなされたと思われるが、法人としての人格や存在そのものを否定したわけではなく⁽⁸⁾、「A は法人でなくなったわけではなく、自らが営業活動等に関する決定をし、その結果としての収益を自らに帰属させるという法人としての実体が失われている」としている点に本判決の特徴がある。なお、被告は、法人の設立自体が個人の事業を隠蔽しようとした仮装である、として法人の設立当初からの存在を否定する主張をしたが、判示では、「A が設立当初から収益が帰属する法人としての実体を有していないとまでいふべき根拠は乏しい」とし、したがって、「本件証拠上、A が最初から原告の行う中古外車の販売業を隠蔽する目的で、いわば隠れ蓑として設立されたものとまでは認め得ないといふべきである」として、そうした被告の主張は認められていない。

この判決が示すように、法人等としての一定の外形や活動等は認められるものの、「自らが営業活動等に関する決定をし、その結果としての収益を自らに帰属させるという法人としての実体が失われている」とときには経営主体としては認められないという判断は可能と思われるが、具体的にどのようなケースがこれに該当するかについては、個々の事案ごとにその事実関係を十分に検討せざるを得ないと考える。本事案においては、取引名義は各法人等であり、ま

た、相応数の従業員が一定の秩序の下に営業活動をするなど、ある程度は法人等としての外形や活動はあるものの、その営業や人事等が全面的に原告の指揮、管理下にあったこと（上記）、帳簿作成、決算、社員総会等の法人としての根幹的な手続が行われていないこと（上記）、売上金や利益の管理を各法人等ではなく a という者が行っていたこと（上記）、を主な理由として「実体が失われている」との判断になったと思われるが、他方で、本判決の中では、原告が後に新しく設立した法人については法人税の申告を行っている点に関し、（そうした新たに設立した法人は、本事案で問題となっている各法人等と比較して）「法人税の申告をしているのであるから、会計帳簿等が整備され、決算が行われる等して、法人としての収支は明確にされているはずであり、この点だけでも大きな相違がある」と判示していることから、仮に本事案の各法人等についても法人税の申告等をしていただければ、異なる判断となった可能性もあると思われる。

いずれにせよ、本判決は所得が帰属すべき経営主体に関する判断、特に法人の実体の判断に関するひとつの例を示したものであり、実務上参考になると考える。

(2) 名古屋地方裁判所平成 17 年 11 月 24 日判決（事例 2）⁽⁹⁾

イ 事案の概要

本事案は、被告 Y 税務署長が原告 X に対し、平成 9 年分から平成 13 年分までの所得税について、風俗営業を営む店舗の経営者であることを理由に X に所得が帰属するものと認定して、平成 15 年 3 月 12 日付で各決定処分及び各重加算税賦課決定処分を行ったのに対し、X が一部を除いて経営主体の判断を誤っている等の主張をして、上記各処分の取消しを求めたものである。

本事案における帰属に関する争点は、平成12年8月31日以前及び平成13年1月1日以降の本件全店舗の事業に係る経営者は原告か否か（平成12年9月1日から同年12月31日までは全店舗の経営者であったことを原告は認めている）であり、この点について、原告は、全店舗の経営者の変遷の経緯等、預金通帳及び印鑑の保管状況、現金売上に係る売上金の管理状況、

売上集計表及び営業日報の状況、別件訴訟における関係者の供述、などの事実に基づき当該期間の所得は原告以外の者（平成12年8月31日以前は関係者であるa、平成13年1月1日以降は各店舗の店長）に帰属するとの主張を行ったのに対し、被告は全店舗を巡る法律関係（契約名義、営業許可名義等）、全店舗の売上データ・売上金の管理状況、全店舗の経費負担の状況、などの事実に基づき当該期間の所得は原告に帰属するとの主張を行った。

名古屋地裁は、次の判旨のとおり判示して訴えを棄却した。その後、原告が名古屋高裁に控訴したが控訴棄却、更に最高裁に上告したが上告棄却により確定した。

ロ 判旨

棄却

「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。」

「以上のとおり、本件6店舗（平成13年10月以降は本件全店舗）に関する賃貸借契約の名義人、出資の状況、収支の管理、従業員の募集、採用、監督状況などを総合

的に検討すれば、その経営者は、開店以来今日に至るまで、一貫して原告であると認めるのが相当である。

したがって、本件各係争年分、本件各課税期間を通じて、原告が、本件全店舗の経営者であり、本件全店舗の事業に係る所得は、原告に帰属するものと認めるのが相当である。」

ハ 検討

本事案は、事業による所得がどの個人に帰属するかが争われた事例であるが、実務においても、事業に関して実質経営者や出資者、店長など複数の者が関与し、時期によってその事業の実体も変遷しているケースなど、どの時期の所得がどの者に帰属するのか等の認定が問題となる場合も多いと思われる。

本事案では、原告及び被告双方において、上記のとおり経営者（所得の帰属者）が原告個人か否かを認定するための事実を主張しているが、本判決の判示の中では、各店舗を巡る法律関係や関係者の供述、本件の事実関係等を詳細に検討した上で、特に店舗に関する法律行為の名義人、店舗に対する出資状況、収支の管理状況、従業員の雇用、監督、関係者の認識、各店舗の経営権の譲渡に関する契約証書、といった点を基に判断を下している。

店舗に関する法律行為の名義人については、事業を行う際の各種の法律行為が誰の名義で行われているのかが、経営者の判断の重要な材料となる。本判示では、まず（ア）賃貸借契約の名義に関して、原告が店舗の賃貸借契約の賃借人又はこれと同等の義務を負う連帯保証人となっていることを踏まえ、「店舗の賃貸借契約は、賃貸人と賃借人とが継続的な契約関係を形成するものであり、賃借人の支払能力を含む信用や目的物件の具体的使用形態等が重視されるのが通常であるから、特段の事情のない限り、

当該店舗を現実に使用する者、すなわちそこにおいて行われる事業の経営者が賃借人と一致すると考えられる（仮に、経営者が交替したならば、新たな経営者との間で改めて賃貸借契約を締結するのが通常である。）⁴「そうすると、…各店舗の賃貸借契約において、原告が当初から賃借人ないしこれに準ずる地位に就いている事実は、原告が一貫してこれら各店舗の経営者であることを強く推認させるというべきである」として、店舗の賃借人等であることがその店舗の経営者であることを強く推認させるとしている。しかし、この点については、控訴審の名古屋高裁の判示では、「賃借人は、賃料の支払義務を負うとともに、期限が到来した場合には契約を更新するか終了するかを判断をすべき立場にあり、また、契約終了の際には原状回復義務を負担する立場にある。そして、賃借物件が店舗の場合、賃料支払能力や契約の更新等の事柄は、店舗の経営と密接に関連する事柄であるから、通常の場合には、賃借人は店舗の経営者と一致することが多く、そうでないとしても経営者の親族等であると考えられる」、「また、賃借人の連帯保証人は、賃借人と同様の義務を負担する地位にあることを考慮すると、賃借人とされた者が店舗の経営者でない場合には、連帯保証人が店舗の経営者であることが多いと考えられる」、「したがって、…5 店舗について、控訴人が賃借人となっていることは、上記 5 店舗の経営者が控訴人であることを窺わせる事情の一つであると認められる」としていることから、地裁の判示とは異なり、賃借人等であることが経営者であることを窺わせる事情の一つではあるが、強く推認させる事情とまでは言えないとの判断を示していると思われる。いずれにせよ、店舗の賃借人等の立場であることが、経営者であることの認定の重要な判断材料の一つであることは

間違いないと考える。

次に、(イ)風俗営業許可の名義及びクレジットカード加盟店契約の名義に関しては、本事案では、原告はいずれの名義人にもなっていないのであるが、判示では、風俗営業の許可手続は書面審査が中心で、「通常は、許可権者によって、実際の経営者と許可申請者が同一であるかについての調査が行われることはなく、現実にも、他人名義の許可を受けて営業が行われている事例が相当数存在することは公知の事実である」とし、また、クレジットカード加盟店契約の名義人についても、「契約名義人と実際の経営者とが一致するかについて、クレジットカード取扱会社による調査が行われるとは限られず」、その上、本事案ではその入金指定口座は原告が開設したもので、通帳及び印鑑も原告が保管していることから、原告がクレジットカード売上に係る売上金を事実上の支配・管理下においているとみられ、結局は、原告がいずれの名義人でもないことが、原告が経営者であることの推認を覆すものではない、としており、法律行為の名義を基に経営者の認定を検討するに際して、当該法律行為の名義の実体に即した判断をしているところである。

店舗に対する出資状況については、原告が、別件の訴訟において店舗の開店に要した費用をその内訳を極めて詳細かつ具体的に主張した上で全て原告自身が負担したと主張していたことや、当該別件訴訟における関係者 a の主張等も検討した結果、「少なくともその主要な部分については、原告によって出資されたと推認するのが相当である」と判示しており、別件訴訟における関係者の主張等を踏まえた判断をしている。

収支の管理状況については、クレジットカード売上に係る売上金の管理は、述べたとおり原告が事実上の支配・管理を行っていると言われ、また、現金売上に係る

売上金の管理についても、本事案では、「本件全店舗における現金売上げに係る売上金は最終的に原告の管理下に集められ、原告がその経理のすべてを担当しているのに対し、各店舗の店長らは、その報酬算定の基礎となる売上金や経費の収支計算にすら関与しておらず、経営者と呼ばれ得る実質を有していないことが明らかである」と判示されている。更に、本事案では店舗の収支に関するデータや帳簿書類が破棄されていたため、調査担当者が原告のマンションにおいてデータを保存していた消去済のパソコンやフロッピーディスク、ZIP ディスクの提示を求め、復元ソフトを使用してその内容を確認したところ、一部の期間における収支状況を把握・管理すること等を目的として作成された一覧表が把握されたが、「このような一覧表が本件マンション内の居宅のパソコンから発見されたことは、原告がこれらの店舗における平成9年5月から12月までの間の収支を管理していたことを意味するから、少なくとも上記時期において、原告がこれらの店舗の経営者であったことが推認されるというべきである」と判示されている。

従業員の雇用、監督については、原告が事業を営んでいる事務所のパソコンから従業員の雇用に係る複数の資料が復元されており、本事案では、「これらの資料は、その内容や体裁等に照らし、従業員の募集、勤務状況の把握、居住関係の確認などのために作成されたものであることは明らかであり、したがって、原告は、これらの資料を用いて、本件6店舗の従業員を募集・採用し、指揮・監督していたと認めるのが相当である」と判示されている。

関係者の認識については、取引先等も含めた事業の内外の関係者が誰を経営者として認識していたか、ということが経営者の認定に重要な材料となる。本事案の判示

では、「関係者が一致して本件全店舗（ないしその一部）の経営者が原告であると断定しあるいは示唆していることに照らすと、これらの供述内容が真実を反映していると判断するのが相当である」とされ、関係者が虚偽の供述をしているとの原告の主張は認められていない。

各店舗の経営権の譲渡に関する契約証書については、原告が病気を理由に平成13年1月1日以降は経営者を退いたとし、その証拠として当該契約証書を提出したものであるが、「原告は、平成13年1月1日以降においても、それまでと同様に、本件全店舗の売上金の管理、経理事務を担当しており、負担を軽減する措置を何ら講じていないから、病気が原因で経営権を譲渡しなければならなかった事情があったとは認められない上、原告は、前記の4店舗だけでも、開店に必要な資金として多額の資金を投入していると主張していたのであるから、その回収を図らないまま、経営権を各店長に譲渡したというのは極めて不自然である。さらに、上記各契約証書は、本件調査時において、原告が作成していないと述べていた書類であり、その日付が『平成8年10月1日』、『平成10年10月1日』又は『平成13年10月1日』などとなっていて、原告が主張する経営権の譲渡の日付である平成12年12月31日又は平成13年1月1日と一致しない上、本件調査が開始して2週間以上経過した後提出されたものであることなどを総合すると、これらの契約証書は、本件調査開始後に原告によって作成されたものと認めるほかない」、また、店長の一人は調査担当者に対し自分が経営者である旨述べたことが認められるが、同時に、売上金が事務所に運ばれた後のことは知らず、店の売上げに応じて1か月30万円ないし40万円程度をもらうだけである旨述べたことが認められ、「これらを総合

すれば、仮に本件全店舗の店長らが経営者の呼称を与えられていたとしても、それは名目的なものにすぎず、実質的な経営者は原告であると判断するのが相当である」とし、当該契約証書は有効なものではないとの判断をしている。

本判決では、以上のような点を総合的に検討した結果、経営者は一貫して原告であると認められ、したがって事業による所得も原告に帰属すると判示されている。本事案では、特に各種の法律行為の名義人と経営者の認定に関し、当該法律行為の実体等に即したきめ細かい検討を行っている点が注目されるが、法律行為の名義人等である者が形式上、外観上から経営者（所得の帰属者）であると事実上推定され则认为⁽¹⁰⁾一方、実質所得者課税の原則からは、私法上の真実の法律関係ないし事実関係に即して、実質的に事業を営んでいる者（所得が帰属する者）を総合的に検討・判断すべきと考えられ、こうした点から参考になる例と思われる。

(3) 名古屋地方裁判所平成 15 年 5 月 29 日判決（事例 3）⁽¹¹⁾⁽¹²⁾

イ 事案の概要

本事案は、青色申告の承認を受けていた原告 X 会社が平成 9 年 7 月期から平成 11 年 7 月期までの法人税等の申告をしたところ、被告 Y 税務署長が、韓国メンバーズクラブ A の事業収益が X 会社に帰属することを理由として平成 12 年 6 月 30 日付で青色申告承認取消処分及び更正処分等を行ったのに対し、X 会社が、A は原告との業務委託契約に基づいて個人 a が経営していたものであるから A の事業収益は X 会社に帰属しない等の主張をして、上記各処分の取消しを求めたものである。

本事案における帰属に関する争点は、A

の事業収益が原告に帰属するか、又は a に帰属するか（原告は賃料を収受するのみであるか）であり、この点について、原告及び被告の双方は、店舗の借主、売上金の管理及び帰属状況、経費の支払状況、飲食店営業及び風俗営業の許可名義、A に出演する芸能人の招へい契約の当事者、会計処理の状況、税務調査の状況、従業員の指揮監督状況、等を主張して争った。

名古屋地裁は、次の判旨のとおり判示して訴えを棄却した。その後、原告が名古屋高裁に控訴したが控訴棄却により確定した。

ロ 判旨

棄却

「ある税が納税者の担税力に即して課税されるべきことは、租税一般に通ずる基本原理の一つであるところ、法人税は、その営む事業から生ずる所得に着目して課せられる税としての基本的性格を有する（法人税法 5 条参照）から、納税義務者は、当該事業収益の帰属主体である（だれが帰属主体であるかは、基本的には当該事業収益が法律上帰属するか否かによって判断されるが、その者が単なる名義人にすぎない場合は、実質的にこれを享受する者に対して課税されることにつき、法人税法 11 条参照）。

そして、一般に、ある事業から生ずる収益の帰属者は、その事業を開始し、維持・継続する権限を有する者、すなわち経営者と一致すると考えられるから、事業収益の帰属者がだれであるかは、当該事業が営まれている事業所を巡る権利関係、事業から生じた売上金の管理形態、経費の負担関係、従業員に対する指揮監督状況などを総合して、判断されるべきである。」

「以上を総合すれば、本件店舗を借り受けて A を経営していた b が、平成 7 年に本件店舗の貸主である原告の全株式を譲り受けて、その代表取締役役に就任したことに伴

い、原告がAの経営を引き継いだものと認めるのが相当であり、原告はaにAの経営を委託し、本件店舗を賃貸していたにすぎないとの原告主張は、不自然、不合理で採用できないというべきであるから、本件各事業年度におけるAの事業収益は原告に帰属するものであると判断するのが相当である。」

ハ 検討

本事案は、事業による所得が、法人とその法人が業務を委託したとする個人のいずれに帰属するかが争われた事例であるが、実務においても、外形的な法律関係はあるものの、取引等の実体（真実の法律関係）の判断が困難なために収益や所得の帰属者等の判断が難しいケースも多いと思われる。

本事案の判示では、店舗の借主、売上金の管理及び帰属状況、経費の支払状況、飲食店営業及び風俗営業の許可名義、

Aに出演する芸能人の招へい契約の当事者、会計処理の状況、従業員の指揮監督状況、といった点を基に判断を下しているところである。

店舗の借主については、事例2でもみたように、店舗の賃借人等の立場であることが経営者であることの認定の重要な判断材料のひとつであると考えられるが、本事案では、Aの店舗の借主がb（後の原告の代表者）であるか、又は原告と業務委託契約（ビルの所有者が転貸借を禁じていたために賃貸借ではなく業務委託契約の形式にしたとされる。）が結ばれていたとされるaであるか、が争われた（店舗の借主がbであれば、bが後に原告の全株式を譲り受けてその代表取締役役に就任したことに伴い、原告がAの経営を引き継いだとの認定につながるることとなる。）判示では、業務委託契約上の当事者はaであり、bはaの連帯保証人に過ぎないのであるが、実際は、賃貸人の供述によれば賃貸人は実際にはaと

顔を合わせたことがないこと、及びbの果たした役割が通常の連帯保証人の枠をはみ出ていること等が認められ、また、aの供述では「本件契約書の署名は自分のものであるが、日本語が読めないため内容は全然分からない。bに依頼されてこれに署名押印した」等を断言している、などの事実に基づいて、契約締結当時の店舗の借主はbであった、と認定しており、形式上はaとの間で業務委託契約が締結されているにもかかわらず、実体を検討した結果その内容を否定する判断を行っている。

売上金の管理及び帰属状況については、原告の売上金の入金口座（b口座及びd口座）の帰属者及び日々の売上現金の管理者が、原告の代表者であるbであるかaであるかが争われた。判示では、b口座の帰属については、bが開設した口座であること、原告が加盟契約を締結したクレジットカード会社のほとんどが同口座を入金指定預金口座としていたこと、原告のクレジットカード売上以外の売掛金の振込口座でもあったこと、預金通帳を持参して同口座から払出手続が行われた金額のほとんどについてb又はbの妻であるcが預金払戻等請求書を作成（bが少なくともその77.6%、cが少なくともその16.6%を作成）していること、払い戻された現金のほとんどがAの営業資金に充てられていること、Aに出演する韓国人芸能人が寮として使用していたマンションの固定資産税、都市計画税、電気・ガス料金等及びbやその親族の個人的な費用が同口座から引き落とされていたこと、等の事実から、本事案では、「b口座には、Aの売上金が入金され、同口座からの払出手続も、大部分がbないしその意を受けたと考えられるcによって行われているところ、同口座からAに係る経費が支出されていることが明らかであるから、同口座は、原告代表者であるbに帰属

し、b がその管理を行っていたと判断するのが相当である」とされており、b が a のために口座を開設して名義を貸した等とする原告の主張は認められていない。同様に、d 口座の帰属についても、原告が加盟契約を締結したクレジットカード会社のほとんどが同口座を入金指定預金口座としていたこと(b 口座から変更)、クレジットカード会社の入金指定口座の変更は b の要請に沿ってなされたものであること、口座の開設に当たっては b が関係者からその住所を借用し、また、d という名義は b が勝手に作ったものである等の関係者の供述があること、等の事実から、「d 口座についても、b によって開設され、b 若しくはその指示を受けた c が管理を行っていたと認めるのが相当である」とした。また、日々の売上現金については、日報とともに c がマンションに持ち帰って記録していたが、b はマンションに頻繁に出入りし、c と親しい関係を有していたのであるから、現金は a ではなく b によって管理されていたと認めるのが相当、と判示されている。

経費の支払状況については、A の売上を基礎とする特別地方消費税が b 名義で申告・納付されていること、A の電力料、水道料、ガス料金等が原告の経費として計上されていること、でみたとおり芸能人や従業員が居住するマンションに係る固定資産税等が b が管理していたと認められる b 口座から引き落とされていること、等から A の必要経費を原告が支出、負担していると判断することができる、と本事案では判示された。

飲食店営業及び風俗営業の許可名義については、本事案では、「許可が、いずれも原告名義で取得されているところ、この事実、A の営業主体が原告であることを推認させる一事情となるというべきである」とし、同許可を取得していた原告が a のた

めに協力したとの原告の主張に対し、「原告名義の利用を認めたまま放置する合理的理由は見当たらないから、原告の上記主張は採用できない」と判示された。

A に出演する芸能人の招へい契約の当事者については、韓国人芸能人の招へい、興行を請け負うとの契約が、本事案では、「原告を当事者として締結されているところ、この事実も、A の営業主体が原告であることを推認させる一事情となるというべきである」とし、a が実質上の契約当事者であって、原告は単なる名義人にすぎないとの原告の主張は採用できないと判示された。

会計処理の状況については、原告が A の経営を a に委託するとした本事案の契約が仮に実体を反映しているものであれば、原告の各事業年度に係る総勘定元帳には年間 1,200 万円の賃料収入が計上されていなければならないところ、実際にはそれに満たない金額しか計上されておらず、また、その満たない分について未収金としての処理もなされず、他方で、原告はビルの所有者に対しては多額の賃借料を払っていることから損失となっているのであるが、これについては何らかの対応策を講ずるのが当然であるのに単に請求する意思はないとして放置していたのは不可解というほかはなく、本事案では、「以上の検討によれば、賃料の支払と引換えに A の経営を a に委託したとの本件契約は実体を欠くとの疑いを深めるといわざるを得ない」として、取引の実体を裏付ける会計処理面からの検討及び判断が示されている。

従業員の指揮監督状況については、税務調査に際して、b が担当統括官に対して「A のことは、自分が承知しているから、店にいる者に話を聞くのは差し控えて欲しい」旨述べて当日の調査を終了させ、自らが対応する旨の申入れを行ったり、調査担

当事者がAに臨場して関係者eから事情聴取していた際、bから電話が入り、eはAの責任者ではないから詳しいことを聞いても無駄である、等の発言をしたりしていることから、本事案では、「bの上記行動は、bがAを支配し、eら従業員に対しても指揮監督権限を有しているとの前提に立つことによって初めて理解することができるというべきである。すなわち、原告の主張を前提とすれば、Aの経営者であるbがこのような行動に出ることはあり得ても、単に本件店舗をaに賃貸しているにすぎない原告の代表者の行動としては、あまりに立ち入りすぎているとの印象を免れない」とし、bがAを支配し、Aの従業員に対して指揮監督権限を有していた、と判断された。

本判決では以上のような点を総合的に検討した結果、原告がAの経営をaに委託したとする原告の主張は採用できないとし、Aの事業収益は原告に帰属するとの判示をしている。本事案では、特に契約の名義や内容、預金口座の名義等に関し、それらの形式や外観にかかわらず、実体・実質に即したきめ細かい検討を行って帰属の認定の基礎となる事実の認定を行っている点が注目され、こうした点から参考になる例と思われる。

3 おわりに

以上、事例1から事例3までの裁判例により、事業に係る所得の帰属の認定に当たって検討、判断すべき事実がどのようなものであるかをみてきたが、これらの裁判例で検討された事項は、事業の経営主体を認定するという観点から、事業の設立経緯等、資金・出資関係、経営に関する重要な意思決定・支配の影響力等、資産・収支・利益の管理・帰属・処分、会計処理・税務申告、法律行為の名義人、従業員の雇用・指揮監督、

関係者の認識、等であった。帰属の認定に際して実務上検討すべき点の多くはこうした事項であると思われ、また、他の裁判例においても⁽¹³⁾、帰属の認定はこうした事項を中心とした多くの間接事実等を総合的に検討した上でなされているところである。

しかし、実際に個別の事例に直面した場合、事例ごと取引の形態や納税者の態様など具体的な事情は全く異なることから、検討すべき事項は当然上記の点には限られず、また、事例によって勘案すべき事実の重要度等も大きく異なることとなる。したがって、的確な事実の認定が行われ、その結果として適正な課税が確保されていくためには、事案に即した幅広くきめ細かい検討、判断がなされるとともに、その認定の裏付けとなる詳細な証拠等も確実に収集されることが重要であると考えらる。

(1) 碓井光明「租税法における課税物件の帰属について」() () 税経通信 26 巻 14 号 59 頁(1971)、27 巻 2 号 48 頁(1972)、谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本問題』179 頁(2008) 参照。

(2) 最高裁昭 32.4.30 判決(民集 11 巻 4 号 666 頁) 参照。最高裁昭 37.3.16 判決(民集 59 号 393 頁) も「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 a 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つ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」と判示している。なお、本稿で取り上げた各裁判例においても、経営主体(経営者)が誰か、に基づいて事業に係る所得の帰属を判断している。

(3) 金子宏「所得の人的帰属について—実質所得者課税の原則」『租税法理論の形成と解明(上)』524 頁(2010) 参照。

(4) 金子宏『租税法〔第 17 版〕』163 頁(弘文堂、2012)。

- (5) 金子・前掲注(3)538 頁。なお、最高裁昭 37.6.29 判決(税資 39 号 1 頁)も、「いわゆる実質所得者に対する課税(略して実質課税)の原則...は吾国の税法上早くから内在する条理として是認されて来た基本的指導理念であると解するのが相当である」、(実質所得者課税の原則の規定は)「従来所得税法に内在する条理として是認された右原則をそのまま成文化した確認の規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設の規定ではないと解するのが相当である」、とする原審の判決を引用しその結論を支持している。
- (6) 横浜地裁平 19.5.30 判決(税資 257 号順号 10719)。
- (7) 本判決の評釈として、橘素子「実質所得者課税の原則」国税速報 5920 号 9 頁(2007)、米本邦典「実質的所得者の判定」税務事例 40 巻 1 号 29 頁(2008)、日本公認会計士協会東京会編『公認会計士による税務判例の分析と実務対応』340 頁(日本公認会計士協会出版局、2012)。
- (8) 法人格を否認することにより、形式上は法人に帰属する所得をその構成員である個人の所得として課税することも考えられるが、法人格の否認の問題と所得の帰属の問題は一応峻別して考えるべきと思われる。金子・前掲注(4)166 頁～167 頁は、「法人が事業取引の主体であるような外観を呈していても、私法上の真実の法律関係に即して見ると、取引の主体はその構成員たる個人であり、法人が事業の主体であるかのごとく仮装しているにすぎないという場合に、そこから生ずる所得が個人の所得として課税されるべきことはいうまでもない...。これは、法人格の否認の問題ではなく、所得の帰属の問題である。」とする。
- (9) 名古屋地裁平 17.11.24 判決(税資 255 号順号 10207)、名古屋高裁平 18.12.6 判決(税資 256 号順号 10596)、最高裁平 19.9.21 決定(税資 257 号順号 10788)。
- (10) 最高裁平元.3.3 判決(税資 169 号 449 頁)は、「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。』と規定するから、法人の所得の有無とその帰属を判定するについては、単に当事者によって選択された法律的形式だけでなく、その経済的実質をも検討・吟味すべきことは当然であるが、当事者によって選択された法律的形式が経済的実質から見て通常採られるべき法律的形式とは明らかに一致しないものであるなどの特段の事情がない限り、当事者によって選択された法律的形式は原則として経済的実質をも表現しているものという事実上の推定が働き、右の法律的形式と経済的実質との不一致が明らかに立証された場合において初めて右の推定を覆し、右立証された経済的実質に従って法人税法上の法律関係が確定されることになる」と解するのが相当である」と判示する。なお、資産から生ずる収益の享受者に関しては、所得税基本通達 12-1 は「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が、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する」としている。

- (11) 名古屋地裁平 15.5.29 判決(税資 253 号順号 9357)、名古屋高裁平 16.1.28 判決(税資 254 号順号 9534)。
- (12) 本判決の評釈として、森部章「精選重要判例詳解 所得の帰属 事業経営の主体」税経通信 59 巻 15 号 47 頁(2004)。
- (13) 名古屋地裁平 22.3.18 判決(税資 260 号順号 11398, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11398.pdf>) 大阪地裁平 20.11.13 判決(税資 258 号順号 11072 <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11072.pdf>) 大阪高裁平 13.9.7 判決(税資 251 号順号 8969) 大阪高裁平 10.12.28 判決(税資 239 号 1157 頁) 大阪地裁平 10.1.21 判決(税資 230 号 20 頁)、那覇地裁平 3.12.25 判決(税資 187 号 761 頁)、大阪高裁平 2.9.26 判決(税資 184 号 70 頁)、東京地裁平元.8.29 判決(税資 173 号 500 頁)、大津地裁平元.8.4 (税資 210 号 1058 頁)、東京地裁昭 62.9.22 判決(税資 159 号 657 頁)、東京高裁昭 62.7.27 判決(税資 177 号 228 頁)など参照。