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－

福　田　善　行

（税務大学校
研究部教育官）

論文の内容については、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。

要　約

1　研究の目的（問題の所在）

所得の帰属に関して、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」と規定し、いわゆる実質所得者課税の原則を定めている。このような通則規定は、規定の文言の意味内容が必ずしも明確ではなく、その解釈も統一されていない。

更に、所得税基本通達は、収益を享受する者の判定基準について定めているものの、具体的な判断要素を示していないため、課税実務においては、所得の帰属の判定に困難を伴うことが多い。

本稿は、このような問題意識から、まず、実質所得者課税についての基本的考えを整理した上で、所得の帰属が争われた近年の裁判例において、どのような判断要素が重要であるかを確認することにより、所得税における所得の帰属の考え方を研究するものである。

なお、事業所得については、帰属の判断要素のみならず、親族間あるいは個人法人間の帰属判定における留意点、共同事業要件についても考察する。

2　研究の概要

（1）実質所得者課税の原則〔第 1 章〕

イ　沿革及び立法趣旨

昭和 24 年に制定された中小企業等協同組合法によって、多数の企業組合が作られたのであるが、中小企業が財産と勤労とを結合して大企業に対抗するという同法の精神に反し、企業組合という形式を隠れ蓑にして、事業所得課税を免れるといった例も多かった。このような事例に対処するため、課税庁は、昭和 25 年 10 月 24 日付「企業組合の組合員が当該組合から受ける所得に対する所得税等の取扱について」（いわゆる 9

原則通達）により、企業組合自体が有名無実で、その名義の下に生ずる所得を個人の所得とすべきものについて、個人の所得として扱う場合の例を示した。

しかしながら、法律上の規定がないため、企業組合に係る所得の帰属に関して訴訟が提起されることも多くなったことから、昭和 28 年の改正所得税法（昭和 28 年法律 173 号）により、実質課税の原則を定めた所得税法 3 条の 2 が設けられた。その後、昭和 40 年改正（昭和 40 年法律 33 号）により、現行所得税法 12 条《実質所得者課税の原則》として、「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。」と規定された。

ロ　解釈

所得税法 12 条の解釈については、規定の文言が不明確であるがゆえに、その解釈は統一されているとはいえない。すなわち、「課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべき」と解する法律的帰属説と、「課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべき」と解する経済的帰属説の 2 説の対立がある。

法律的帰属説が通説とされるが、法律的帰属説の立場を採る論者においても、「担税力を欠く者に課税する結果となるような場合」など、一定の場合には経済的実質により所得の帰属を決定する余地もあるとの見解も少なくない。

このように、実質所得者課税の規定の解釈を法律的帰属説と経済的帰属説の二者択一とするならば、法律的帰属説が通説とされるのであろうが、両説の枠組みを超えて見てみると、所得の帰属を決するに当たっては、法的実質により判断することを原則としつつ、例外的に経済的実質

による判断がされる余地があるとするのが有力であるといえる。

また、近年の下級審裁判例では、法律的帰属説による解釈を明示的に述べているものが散見されるが、千葉地裁昭和 62 年 5 月 6 日判決（税資 158 号 503 頁）が、「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」所得の帰属を確定するとしたのは、一定の場合に経済的実質により判定をする余地があるとする学説と同様の趣旨であると思われる。

ハ　所得の帰属の考え方

課税の対象となる種々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おり、法的安定性を確保するためには、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ことからすると、法的実質により実質所得者を判断するのが原則であろう。しかしながら、経済活動ないし経済現象の私法による規律が第一次的であるとするのは、全ての経済活動ないし経済現象が私法によって規律されているとは言い切れないためであり、また、違法取引などによる所得についても課税対象とされることからすると、私法上の法律関係に即して課税することが相当でない場合も生じ得る。

租税公平主義の観点からすると、税負担は担税力に即して配分されなければならず、画一的な解釈をすることで、担税力を欠く者に課税することは相当ではない。したがって、実質所得者課税における実質とは、法的実質あるいは経済的実質のいずれか一方を指すと解するのではなく、年度帰属における管理支配基準のように、法的実質を原則としながらも、法的実質で判断すると不合理となるような場合には、経済的実質により判断すべきと解するのが妥当ではないだろうか。

（2）資産性所得に係る帰属の判断要素〔第２章〕

イ　利子所得

預金利子の帰属については、預金の真実の権利者、すなわち、預金者

が誰であるかが問題となる。民事法上、預金者の認定については、出捐者を預金者とする客観説と、預入行為者を預金者とする主観説があるとされる。最高裁平成 15 年 6 月 12 日第一小法廷判決（民集 57 巻 6 号 563 頁）では、それまで、判例・通説とされていた客観説ではなく、主観説、すなわち、一般的な民法理論に従った判断がされており、現在では、預入行為者に預金が帰属するとの考え方が有力となっている。

客観説が判例・通説とされていたのは、元々、無記名定期預金における預金者が問題となったためであり、客観説は、無記名定期預金の匿名性という特質を踏まえて、一般的な民法理論を離れ、銀行と出捐者の利益衡量の観点から、契約当事者を認定するものである。そうであるならば、租税法、とりわけ、所得の帰属判定については、客観説を積極的に採用する理由はなく、上記の最高裁平成 15 年判決で示されたような、一般的な民法理論に従って判断すべきであろう。

預金利子の帰属が争われた裁判例では、預金原資の出捐が誰であるかという点から判断がされているが、結果的に、出捐者と預入行為者が同一である事例であった。仮に、出捐者と預入行為者が異なる事例においては、利子所得の帰属についても、預入行為者が誰であるかという点が重要な要素となる。なお、現在では、無記名定期預金が廃止され、口座開設時の本人確認が厳格化されているため、他人名義の口座を開設することが困難であることからすると、預入行為者と預金口座の名義人が同一となる可能性が高く、名義人が誰であるかということも重要になる。また、違法ではあるが、他人の預金口座を譲り受けて利用した場合などは、契約当事者の地位が契約締結後に変化したことになるから、そのような場合には、口座の管理を誰が行っているかという点も判断要素となろう。

ロ　配当所得

法人から受ける剰余金の配当は、法人への出資に対する配当であり、配当を受ける権利は、株主（出資者）にある（会社 105①）。また、株主

名簿上の名義は、株式譲渡の対抗要件にすぎない（会社 130①）ことからすると、出資者が誰であるか、すなわち、株式取得原資の出捐者が誰であるかということが重要な判断要素となる。真実の株主であれば、株券の保管や配当金の受領・管理を行うのは当然であろうし、株式の売買に関しても、売買の意思決定、譲渡代金の受領・管理を行うはずである。したがって、これらの点も判断要素となるが、飽くまで、真実の株主を推認する事実に過ぎない。なお、証券会社を通して株式を取得する場合には、取引口座の管理状況なども考慮する必要があろう。

裁判例では、譲渡所得の帰属を主たる争点としたものに付随して配当所得の帰属が争われることが多い。そのため、株式取引の意思決定、取引や資金調達の手続を誰が行っているかという点についても判断要素とされているが、配当所得の帰属という点に限れば、必須の要素とはいえないのであろう。

ハ　不動産所得

不動産所得の帰属が争われた裁判例では、不動産の所有権者という要素を重視しつつ、賃貸人の地位という要素も考慮されている。このように不動産所得は不動産の所有権者に帰属するという考え方(所有権基準)は、一般的な理解であると考えられる。しかしながら、所有権基準では説明できない場合もある。

不動産譲渡担保は、形式上は所有権が移転しているものの、その実質は債権の担保であるとされており、その法的構成については、大別すると、法的形式を尊重する所有権的構成と、実質的な目的を重視する担保権的構成に分けられる。譲渡担保は形式と実質との間に齟齬があるため、目的物について第三者が法律上の利害を有するに至った場合に、設定当事者と第三者との利害をどのように調整するかについて、いずれの法的構成を採るかによって、結論が異なることになる。外部からは担保権者が真実の所有者であるかのように見えるため、これを前提として目的物について利害関係を持つに至った第三者を保護するためには、法形式を

尊重した解釈が必要となるが、当事者間の利害を適正に調整するためには、実質的目的に即して担保権的に構成することが望ましいとされる。

実質所得者課税の原則からすると、法的実質により判断することとなり、また、担保権設定者に対して租税債権を持つ国（譲渡担保契約においては第三者）が、当該担保権設定者の財産を差し押さえる場合などとは異なり、所得の帰属判定に関しては、第三者の利害を調整する必要がないことからすると、実質的目的を重視する担保権的構成により譲渡担保を解釈すべきであろう。したがって、不動産譲渡担保においては、担保権設定者から担保権者への所有権移転は形式的なものであって、不動産の所有権を実質的に有しているのは担保権設定者であると考えるのが相当である。そうすると、担保権設定者が不動産を賃貸している場合の不動産所得の帰属については、所有権基準によることとした場合であっても、説明が可能である。

転貸借の場合、転貸に係る賃料収入が転貸人に帰属することには問題はないであろうが、転貸人が所有権を有していないのは明らかである。賃借人である転貸人は、賃貸人との間の賃貸借契約に基づき、目的物を使用収益することができるため、賃貸人の承諾があれば、転貸人と転借人との間の賃貸借契約に基づく賃料収入を得ることができる。つまり、転貸人は、所有権は有していないが、収益する権利を法的に有しているといえる。

所得税法 12 条が、所得の帰属に関する規定であることからすると、通達でいう「資産の真実の権利者」の「権利」とは、「収益を享受する権利」と解すべきであり、上述のとおり、賃借権でも良いことからすると、全面的支配権である所有権で判断する必要はなく、所有権よりも小さい単位である収益権を真実に有する者が、所得の帰属における「資産の真実の権利者」であるということができる（収益権基準）。

一方、賃借した不動産を無断で転貸した場合でも、転貸借は有効であるが、無断転貸の場合にまで、賃借人（無断転貸人）が転借人から得た

賃料を不動産の所有者である賃貸人に帰属させるのは相当ではない。不動産所得が「不動産の貸付けによる所得」と規定されている点を重視して、不動産所得の帰属に関しては、貸付行為の主体が誰であるかということが重要な要素となり得るとする見解もあるように（行為者基準）、法的に収益権を有しない無断転貸人に賃料収入が帰属するためには、収益権基準では説明がつかないことを考えると、行為者基準も無視できない。ただし、この場合には、単に貸付行為を行ったというだけではなく、収益を自ら費消したということが必須の要素になるものと考えられる。なぜなら、無断で転貸したとしても、その賃料収入を所有者（賃貸人）のために費消しているのであれば、事後的に所有者から承諾を受ける場合と異ならないのであり、その場合、無断転貸人は、所有者（賃貸人）の代理人として、あるいは所有者（賃貸人）から委任を受けて賃貸しているとみることも可能であるからである。そうすると、行為者基準を採る場合には、賃貸借契約上の賃貸人の地位を有する者のみならず、収益の費消という経済的実質をも考慮する必要があるが、法律的帰属説を原則とするならば、行為者基準は、無断転貸のようなケースに限って適用すべきであろう。

以上のことから、不動産所得の帰属判定に当たっては、不動産に関しての収益権が誰にあるかで判断することを原則とし、それが適当でない場合（無断転貸などの場合）には、行為者基準（貸付行為＋収益の無断費消）で判断すると考えるのが相当である。

ニ　譲渡所得

譲渡所得課税の本質が、「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、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」、すなわち、単に譲渡収入から取得費と譲渡費用を控除した利益に対して課税するものではなく、資産の所有者に帰属するキャピタルゲインに対する課税であることからすると、所有者と実際の譲渡者が異なっている場合であっても、

譲渡時点での資産の所有者を真実の権利者とすべきである。したがって、取得の経緯、取得資金の出捐、固定資産税の負担、譲渡までの使用管理状況などが判断要素となる。

（3）事業所得に係る帰属の判断要素〔第3章〕

イ　総合的判断の必要性

事業所得の帰属が争われた裁判例では、店舗の賃借や営業許可、クレジット加盟店契約などの名義に加え、出資の状況、資金の調達、収支の管理、従業員に対する指揮監督などを判断要素として、経営主体としての実体を有する者あるいは事業の経営方針につき支配的影響力を有する者に帰属するとしており、様々な要素から総合的に判断されている。一般的に、資産や勤労といった要素を含み、様々な取引が反復継続して行われ、これらが一体となって「事業」を構成するものであることからすると、このような総合的判断がされるのは相当である。

なお、店舗の賃借人（あるいは連帯保証人）であるという要素を重視した事例もあるが、事業所得が資産勤労結合所得であることからすると、事業用資産の取得者、店舗の賃借人という点も重要な判断要素となるのであろう。いずれの要素を重視するかは事案に応じて判断されるものと思われる。

ロ　親族間の帰属判定（所基通 12－5）について

所得税基本通達 12－5 は、生計を一にする親族間の帰属について、事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定めている。

夫婦間の帰属が争われた裁判例においても、同通達に沿った判断がされているが、「誰が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、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、利益の管理・処分状況、従業員の雇用等を総合的に勘案すべき」とされていることからすると、上記イ同様、総合的判断が必要であるということができる。

更に、同通達は、支配的影響力を有する者が明らかでない場合、一定の場合を除いて、生計主宰者を事業主と推定することとしている。実質所得者課税の原則が、名義と実質とが一致していることが通常であることを前提として、それが不一致の場合に、実質により判断することを原則とするものであることからすると、実質が不明な場合には名義により判断すれば良いのであって、同通達が、最終的に実質でも名義でもない生計主宰者という基準によることとしていることには、疑問を感じる。

この生計主宰者基準は、昭和 26 年の旧基本通達において既に定められており、岐阜地裁昭和 32 年 1 月 30 日判決（行集 8 巻 1 号 100 頁）も、「一般に、社会的にみて家族を扶養すべき地位にある生計の主宰者がある場合、その家族構成員の生計を支える重要な事業は、如何に家族構成員の協力があったとしても他に特段の事情のない限り右生計の主宰者がその家族を扶養すべき地位との関連においてこれを主宰しているものと解するを相当とする」としているとおり、古くからの考え方が現行基本通達にも引き継がれているものといえる。

このように、原則として生計主宰者が家業主宰者（事業主）であるという判断は、当時の時代背景を反映したものと考えられるが、現在も同じような状況にあるとは言い切れず、更に、生計主宰者であるという理由で事業主と判断された近年の裁判例も見当たらないことからすると、生計主宰者基準は、時代の変化に合わせて見直す必要があるのではないかと考える。

ハ　個人法人間の帰属判定について

個人法人間の帰属判定についても、前述のように総合的な判断がなされるべきであるが、法人を利用して個人の所得税を免れたなどとして課税して、争われるケースなどでは、法人の実体の有無が問題とされることがある。

裁判例では、法人設立の経緯、役員や従業員の業務内容、事業及び人事等の指揮管理、計算書類等の作成・決算・社員総会などの法人として

の手続の有無、収益の管理処分の点から、法人に収益が帰属するものとしての実体がない、あるいは、法人に事業実体がないとして、個人に所得が帰属するとされた事例があるが、いずれも、実質所得者の観点からの総合的判断の中で、収益が帰属するものとしての実体を有しないと認定されたものであり、法人格自体を否認するものではない。

なお、法人格否認の法理は、取引における相手方の保護を図るための民事法上の法理であるが、課税の場面においてその適用が認められた裁判例はない。これは、課税庁が同法理を援用して課税したケースがないというだけであって、裁判所が課税の場面における適用自体を明確に否定しているわけではない。ただし、「この法理は基本的には一般条項的な性質をもつために他に救済手段がなく、これを放置することが租税公平負担を著しく害する場合に限って用いられるべき補充的なものであると解すべき」との見解もあるように、安易な適用は慎むべきであろう。

ニ　共同事業要件について

事業主は必ずしも一人であるとは限らず、共同事業が認められる場合には、民法上の組合契約に該当すると解されるとし、その要件として、①経済活動を行うことについて相互に意思の連絡があること、②その意思決定に各人が主体的に関与すること、③これを実現するためにそれぞれの役割分担を遂行すること、④所得に対する各人の持分割合が合理的に算出できることを挙げている裁判例が散見される。

上記①ないし④の要件を満たす限りにおいては、各人がその役割ないし所得持分に応じて等しく経営方針決定の影響力を有していると考えられるため、共同事業主として、持分割合に応じた所得が各人に帰属することになる。

親族間においても共同事業主の可能性を否定する理由はなく、これを消極に解する学説も見受けられない。親族経営の場合、誰か一人の意思決定が重視される傾向が強いことから、共同事業が認められるケースが少ないだけであろう。近年における家族形態や働き方の変化を考慮する

と、今後は、親族間での共同事業も増えるものと思われる。

（4）その他の所得の帰属判定〔第4章〕

イ　雑所得

雑所得は、他の所得に分類されない所得であり、その内容も様々であることから、収入の態様に応じ、所得税基本通達12－1又は12－2に準じて、所得の帰属を判定することとなる。

裁判例では、継続的な株式取引に係る所得について、「一回的な株式の売却による収益とは異なり、本件のような継続的な株式取引による収益の性質は利子・配当・不動産・山林・譲渡所得のような資産性所得ではなく、事業所得と同様の資産勤労結合所得であるというべきであり……その収益の帰属については、前記基本通達12－2を参考にして判断するのが相当である。」として、取引原資の出捐、取引手続、取引口座の管理、取引方針の決定などを総合的に勘案して、取引主体に帰属するとした事例がある。

ロ　給与所得

所得税法12条が、「資産又は事業から生ずる収益の……」と規定していることからすると、給与所得などの勤労性所得については、同条の射程外としているようにも見えるが、同条が、所得税法に内在する条理として是認された実質課税の原則をそのまま成文化した確認的規定であるとされていることからすると、勤労性所得についても実質所得者に帰属するという考え方は、当然に当てはまるのであろう。

なお、給与所得については、雇用契約において被用者となっている者に帰属することになるため、名義人と収益を享受する者が異なるケースはあまり想定されない。

（5）所得の帰属の判断要素〔まとめ〕

本稿で整理した所得分類毎の具体的な判断要素等をまとめると、次頁の表のとおりとなる。なお、詳細は本文を参照されたい。

	判定基準	判断要素
利子所得 （預金利子）	預入行為者	預金口座の名義、預入行為、預金口座の管理
配当所得 （株式配当）	出資者（株主）	株式取得原資の出捐（出資）、配当金の管理処分、取引口座の管理
不動産所得	収益権者	不動産取得に関する契約の締結、代金の支払、（承諾転貸の場合）賃貸借契約等の有無
	（無断転貸の場合） 貸付行為者	貸付行為＋収益の無断費消
譲渡所得 （不動産）	譲渡時点での所有者	資産取得の経緯、取得資金の出捐、固定資産税の負担、譲渡までの使用管理
事業所得	支配的影響力を有する者、経営主体としての実体を有する者	（総合的判断）店舗の賃借・営業許可・クレジット加盟店契約等の名義、出資、資金調達、収支の管理、従業員に対する指揮監督など
	（法人との関係） 法人に収益の帰属主体としての実体があるか	（総合的判断の中で）法人設立の経緯、事業実態、指揮監督、法人としての手続の有無、収益の管理処分なども検討
	（共同事業要件）	相互の意思連絡、意思決定に各人が主体的に関与、各人が役割分担を遂行、所得の持分割合が合理的に算出
雑所得	収入の態様による	所基通12－1、12－2に準じて判定
	（継続的な株式取引の場合） 取引主体	取引原資の出捐、取引手続、取引口座の管理、取引方針の決定などを総合的に勘案
給与所得	被用者	雇用契約における被用者

※　裁判例では、名義人以外の者に収益が帰属するとして争われることが多く、名義が誰であるかは前提事実とされているため、表中にはあえて記載していないが、資産性所得についても、当然、登記などの名義は重要な判断要素となる。

目　　次

はじめに……353
第１章　実質所得者課税の原則（所得税法 12 条）……355
　第１節　沿革及び立法趣旨……355
　　１　沿革……355
　　２　立法趣旨……358
　第２節　解釈……360
　　１　学説……360
　　２　裁判例……366
　　３　通達……367
　第３節　所得の帰属の考え方……372
第２章　資産性所得に係る帰属の判断要素……376
　第１節　利子所得……376
　　１　裁判例にみる判断要素……376
　　２　預金者の認定……377
　　３　預金の利子に係る所得の帰属判定……382
　第２節　配当所得……385
　　１　裁判例にみる判断要素……385
　　２　株式配当に係る所得の帰属判定……387
　第３節　不動産所得……389
　　１　裁判例にみる判断要素……389
　　２　不動産の権利者……391
　　３　不動産所得の帰属判定……398
　第４節　譲渡所得……399
　　１　裁判例にみる判断要素……399
　　２　譲渡所得の帰属判定……399
第３章　事業所得に係る帰属の判断要素……401

第１節　裁判例にみる判断要素 …… 401
１　個人間で帰属が争われた事例 …… 401
２　親族間で帰属が争われた事例 …… 403
３　個人法人間で帰属が争われた事例 …… 406
４　収益の性質を重視して判断された事例 …… 411
第２節　親族経営事業に関する諸問題 …… 413
１　事業主判定と基本通達 …… 413
２　親族間における共同事業主の可能性 …… 415
第３節　法人名義を仮装している場合 …… 421
１　実質所得者課税の原則と法人格否認の法理 …… 421
２　参考法令等 …… 424
第４節　事業所得の帰属判定 …… 426
１　事業所得の帰属判定 …… 426
２　所得税法 12 条と事業主判定 …… 428
第４章　その他の所得に係る帰属の判断要素 …… 430
第１節　雑所得 …… 430
１　雑所得の帰属判定 …… 430
２　雑所得の帰属に関する裁判例 …… 430
第２節　給与所得 …… 434
１　給与所得の帰属に関する裁判例 …… 434
２　所得税法 12 条と勤労性所得 …… 435
おわりに …… 437

はじめに

課税要件の一つである課税物件の帰属は、課税要件の根幹ともいわれる(1)。更に租税の中でも、帰属が最も問題とされるのは所得税や法人税などの所得課税である(2)。したがって、所得課税における所得の帰属(3)の問題は、基本的かつ重要な問題といえる。

所得税法は、所得の帰属に関する一般的な判定原則として実質所得者課税の原則を定めている(4)。このような通則規定は、規定の文言の意味内容が必ずしも明確ではなく、その解釈も統一されているとはいえない。この点が帰属の判定を困難にしていることの原因である。更に、所得税基本通達は、資産から生ずる収益については資産の真実の権利者、事業から生ずる収益については事業主に帰属すると定めているものの(5)、具体的な判断要素を示していないため、課税実務においては、帰属の判定に困難を伴うことが多く、その判定を巡って争われることも多い。

所得の帰属の問題は古くから存在し、かつその問題を解決するべく多くの議論もされてきたところであるが、今なお解決されたとはいえず、収入稼得形態が多様化する中、所得の帰属判定について考察を行うことには意義があると考える。

このような問題意識から、本稿では、租税法が予定する実質所得者の意義を考察するとともに、所得の帰属について争われた裁判例を整理、検討すること

---

(1)　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）は、帰属者の認定を誤った課税処分は、「所得の全くないところにこれがあるものとしてなされた点において、課税要件の根幹についての重大な過誤をおかした瑕疵を帯有するものといわなければならない」として、当然無効であるとしている。

(2)　碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（Ⅰ）」税通 26 巻 14 号 60 頁（1971）。

(3)　所得税法や法人税法においては年度帰属の問題もあるが、本稿では特に断りのない限り人的帰属のことを指す。

(4)　所得税法 12 条。法人税法 11 条、地方税法 24 条の 2 の 2、同法 72 条の 2 の 3、同法 294 条の 2 の 2 にも同様の規定がある。

(5)　所得税基本通達 12－1、12－2。次章第 2 節 3 参照。

により、所得の帰属の判定基準、要素について研究を行うこととする。具体的には、第 1 章で実質所得者課税の原則規定である所得税法 12 条の立法趣旨や学説等における解釈を基に、所得の帰属の考え方を整理する。その上で、第 2 章ないし第 4 章において、所得分類別に、近年の裁判例における帰属の判断要素を整理し考察する(6)。なお、事業所得に関しては、親族間あるいは個人法人間の帰属判定における留意点や、共同事業要件についても触れることとする(7)。

(6)　所得の帰属に関しては、多くの先行研究があることから、本稿においては、なるべく最近の判断を整理するという方針に基づき、平成元年以降の裁判例を中心に考察を行うこととし、必要に応じてそれ以前の裁判例も引用することとする。

(7)　本稿では、所得の帰属の一般原則である所得税法 12 条について考察を行うため、同じく所得の帰属に関する規定である同法 13 条については、考察の対象としていない。

第１章　実質所得者課税の原則（所得税法 12 条）

第１節　沿革及び立法趣旨

１　沿革(8)

（１）昭和 28 年以前

実質所得者課税の原則を定める現行の所得税法 12 条は、昭和 28 年の改正所得税法（昭和 28 年法律 173 号。以下「旧所得税法」という。）において新設されたものであるが、その背景として、企業組合の問題があったことが知られている。すなわち、昭和 24 年に制定された中小企業等協同組合法（昭和 24 年法律 181 号）によって、多数の企業組合が作られたのであるが、中小企業が財産と勤労とを結合して大企業に対抗するという同法の精神に反し、その実態は、完全な一個の企業体ではなく、単に多数の個人企業が共通の名称、称号等の下に集まって個々独立に活動しているというものが多かったのである。同法 81 条では、「組合員が組合の行う事業に従事したことによって受ける所得のうち、組合が組合員以外の者で組合の行う事業に従事する者に対して支払う給料、賃金、費用弁償、賞与及び退職給与並びにこれらの性質を有する給与と同一の基準によって受けるものは、所得税法（昭和 22 年法律 27 号）の適用については、給与所得又は退職所得とする。」と定められ、これにより、本来は個人の事業所得となるものが給与所得とされることとなった。

しかしながら、売上高に応じた対価など実質的に事業所得と同じものが同条の規定により給与所得となることにより、給与所得控除が認められるとともに、事業税も課税されないという問題があったため、所得税法施行

(8)　沿革に関しては、租税法研究会編『租税法総論』63 頁以下（有斐閣、1958）、金子宏「所得の人的帰属について－実質所得者課税の原則－」自由と正義 58 巻 1 号 20 頁以下（2007）〔同『租税法理論の形成と解明　上巻』所収、525 頁以下（有斐閣、2010）〕に詳しい。本稿の記述も、それらによったところが大きい。

規則の改正（昭和 25 年勅令 69 号）により、「企業組合の組合員が当該組合から受ける金額のうち、組合員の生産量、販売量その他の取扱量を基準として受けるものは、給与所得、退職所得及び配当所得以外の所得の総収入金額とする。」（同規則 7 条の 4）という規定を設け、これに該当するものは、中小企業等協同組合法 81 条の規定にかかわらず、事業所得又は雑所得として課税することとなった。

ところが、企業組合の実態としては、組合員の事業所得課税を免れるために、各組合員がその業務用財産を組合に出資ないし譲渡し、その従業員となって組合の事業に従事して組合から給与の支給を受けるという形式を採ってはいるが、実際には各組合員が自己の計算と危険において元の事業所で元どおりの事業を営み、その事業所得に相当する金額から組合経費と給与に対する源泉徴収税相当額を控除した金額を、組合から給与として受け取ったことにしている例が多かった。このように、企業組合自体が有名無実で、その名義の下に生ずる所得を個人の所得とすべきものについては、上記施行規則 7 条の 4 の規定が適用されないため、昭和 25 年 10 月 24 日付直所 1－98 ほか 1 課共同「企業組合の組合員が当該組合から受ける所得に対する所得税等の取扱について」（いわゆる 9 原則通達）(9)により、個人

(9)　同通達の内容は、概ね次のとおりであった（泉美之松「企業組合に対する課税の問題」税通 5 巻 12 号 70－76 頁（1950）参照。なお、同通達は、後に旧基本通達 165 とされ、更に昭和 29 年 4 月 20 日付直所 8－16 ほか 2 課共同「法人名義を仮装して社員等が個人で事業を営んでいるかどうかの判定について」（後掲注(139)参照）により削除された。）。

次に掲げるような（法人である企業組合が事業を営んでいるということと相容れない）事実があるときには、（その事実が組合員の一部の者にあるにとどまり、全体としては企業組合が法人として事業活動を行っていると認められる場合を除き）組合員個人の事業所得等として課税する。

① 組合の計算に帰属させられている取引が組合員個人の名義でなされている事実

② 組合の計算に帰属させられている取引のために要する資金が組合員個人の名義で銀行等から借り入れられている事実

③ 組合の計算に帰属させられている取引から生じた資金を組合員の個人名義で銀行等に預金している事実

④ 商品等の棚卸資産の所有が組合に属さず、組合員がこれを販売した等の場

の所得として扱う場合の例が示された。

（2）昭和 28 年以後

しかしながら、法律上の規定がないため、所得が企業組合に帰属するのか、組合員個人に帰属するのかについて、訴訟が提起されることも多くなったことから(10)、前述のとおり、昭和 28 年の改正により実質課税の原則を定めた旧所得税法 3 条の 2 が設けられ、「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、当該収益を享受せず、その者以外の者が当該収益を享受する場合においては、当該収益については、所得税は、その収益を享受する者に対して、これを課するものとする。」と規定された。更に、それまで課税を行うに当たっては、上記 9 原則通達によっていたのであるが、それでも事実認定に困難を伴うことも多いことから、実質課税の原則とともに、旧所得税法 46 条の 3 として、「法人に 15 以上の営業所がある場合において、その営業所の 3 分の 2 以上に当る営業所につき、当該営業所の所長、主任その他これらに類する地位を有する者（以下所長等という。）又は所長等の親族その他の当該所長等と命

合において、その取引の結果だけを組合計算に振替経理している事実

⑤　組合の計算に属する商品等の棚卸資産を、組合員があらかじめ組合の承認を受け、かつ組合に対する自己の債務勘定をたてずに自家消費等の処分をしている事実

⑥　組合員があらかじめ組合の承認を受け、かつ組合に対する自己の債務勘定をたてずに、組合の計算に属する商品等の棚卸資産の販売代金を自己の家計のために使用する事実又は組合の承認を受け、かつ債務勘定をたてている場合においても、その販売代金を自己の家計のために使用することを常例とする事実

⑦　組合結成前に組合員が事業の用に供していた固定資産で組合に出資していないものを、無償で組合の事業の用に供している事実

⑧　組合員が組合結成前の自己の店舗等において組合の事業に従事するような企業組合において、1 つの店舗における資金の不足を他の店舗における余裕金で賄うことをせずに別に銀行等から借入れをしている等の事実

⑨　組合員が組合結成前の自己の店舗等において組合の事業に従事するような企業組合において、組合がその店舗において、組合結成前の自己の商号のみを使用する等その店舗における事業が組合員個人の経営に係るものであると誤認させる事実

(10)　代表的なものとして、共栄企業組合事件（最二小判昭 37・6・29 裁判集刑 143 号 247 頁ほか）がある。

令で定める特殊の関係のある個人が前に当該営業所において個人として同一事業を営んでいた事実があり、且つ、当該所長等が現に当該営業所に係る事業を主宰していると認められる事実があるときは、それらの営業所における資金の預入及び借入、商品の仕入及び販売その他の取引が当該法人の名においてなされている場合を除き、政府は、当該所長等が当該営業所から生ずる収益を享受する者であると推定して、第 46 条の更正又は決定をなすことができる。」との営業所の所得の帰属の推定規定を設けることにより、立証責任を納税者に負わせることとしたのである(11)。

その後、昭和 40 年改正（昭和 40 年法律 33 号）により、現行所得税法 12 条《実質所得者課税の原則》として、「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。」と規定された。

2　立法趣旨

前述のとおり、実質所得者課税の規定は、企業組合という形式を隠れ蓑にして、事業所得課税を免れるのを防ぐことを目的として、創設されたのであ

(11)　当該推定規定については、中小企業法人の発達を阻害する懸念があるとして、その適用に当たっては、一定の諮問機関（企業組合等課税連絡懇談会）に諮問しなければならないとの附帯決議がなされた。この規定は、常識上仮装法人であることが明らかであるにもかかわらず、税務当局がその仮装法人性を挙証することが困難な場合にはじめて適用されるのであって、実際に法人としての実態をそなえ、また法人として有効な活動を行っているものに対しても一律に個人課税の推定をしようとするものではない（岩尾一編『所得税法（Ⅱ）』892 頁（日本評論新社、1954））とか、調査に必要な帳簿、書類その他の諸資料を呈示しないとかあるいは質問検査に応じないなど法人の責に帰すべき諸事情に因り、その実態をきわめ難い場合に限って、援用して課税する（牟田口実『新版所得税解義〔昭和 36 年度版〕』42 頁（中央経済社、1961））などとされている。なお、旧所得税法 46 条の 3 は、昭和 29 年法律 52 号により、条文番号が 46 条に改められた。また、前述の 9 原則通達（前掲注(9)）は、その後 36 原則に発展し、法人名義を仮装して個人で事業が営まれているかどうかを判定するに際しての判定調査要目が定められている（後掲注(139)参照）。事業所の所得の帰属の推定規定については、第 3 章で改めて触れる。

るが、最高裁昭和 37 年 6 月 29 日第二小法廷判決（裁判集刑 143 号 247 頁）が、原判決(12)を引用して「従来所得税法に内在する条理として是認された右原則（筆者注：実質課税の原則）をそのまま成文化した確認的規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設的規定ではないと解するのが相当である」と述べているように、当然のことを確認的に定めたものであると解されている。その理由としては、同時に設けられた旧所得税法 46 条の 3 の趣旨・目的を明らかにするため、その基礎となる考え方を明定しておくことが訴訟対策上好都合であるということにあったのではないかということが指摘されている(13)。

ところで、当時の実務担当者の解説によると、「所得の帰属を確認するには名義主義と実質主義があるが、負担の公平からは所得をその名義の如何にかかわらず、経済上の実質から実際に所得が帰属した者を所得者とするのが正しいということはいうまでもない。このため、従来から、明文は無くとも、実質主義によって実質的な所得者に対して課税するよう取り扱ってきたのであるが、最近の著しい経済社会の複雑化に伴い、一層この趣旨を徹底させる必要があるので、昭和 28 年 8 月法律第 173 号の改正により本条にその趣旨を明文化したのである。」（下線筆者）とされており(14)、少なくとも、課税当局としては、経済的実質により課税することを意図していたのであろう。

しかしながら、このような課税当局側の意図に反して、本規定の文言が不明確であるがゆえに、以下に述べるような解釈の対立が起こることとなる。

---

(12)　福岡高判昭 34・3・31 高刑 12 巻 4 号 337 頁。

(13)　金子・前掲注(8)「人的帰属について」29 頁〔形成と解明 539 頁〕。

(14)　岩尾一編『所得税法（Ⅰ）』43 頁（日本評論新社、1953）。なお、実質課税の原則規定は、国税通則法の制定の際にも、「税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。」と答申されたが（税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」4 頁）、抽象的な表現による規定は、税務当局による拡大的・恣意的解釈によって納税者の正当な権利利益を擁護する上で不安が生ずることなどが懸念され、立法化されるに至らなかった（荒井勇ほか編『国税通則法精解〔平成 28 年改訂〕』24－26 頁（大蔵財務協会、第 15 版、2016））。

第２節　解釈

以上のような経緯から、実質所得者課税の原則の規定が立法されたのであるが、その解釈は統一されていない。本節では、所得税法 12 条に関して、学説、裁判所の解釈及び通達の内容について整理する。

１　学説

所得税法 12 条の解釈については、学説上、法律的帰属説と経済的帰属説の二つの見解がある(15)。それぞれの説の定義の仕方や内容は、論者によって若干の差異がみられるようであるが、金子宏教授によると、法律的帰属説は、課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきと理解する考え方であり、経済的帰属説は、課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきと理解する考え方であるとされる(16)。法律的帰属説が通説とされているが、以下、各論者の見解を簡単に紹介する。

（１）法律的帰属説に立つとみられる見解

イ　中川一郎博士(17)

「一体いかなる場合に、法律上の権利者と経済的実質的な利益の享受者とが一致しないのか。われわれも随分考えたが、いかなる場合がそれに該当するのか考えつかない。いうところの経済的実質的な利益の享受は、必ず法律上も権利の帰属する場合である。」

経済的帰属説による解釈にはなりえないとして、法律的帰属説に立つ

(15)　これらは、それぞれ法的実質主義と経済的実質主義の用語で説明されるものもある（清永敬次『税法〔新装版〕』72 頁（ミネルヴァ書房、2013）など。）。なお、本稿においては学説について述べるときは、法律的帰属説、経済的帰属説とし、「実質」自体について述べるときは、法的実質、経済的実質という語を用いている。

(16)　金子宏『租税法〔第 21 版〕』171 頁（弘文堂、2016）。

(17)　中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』130 頁〔中川一郎〕（ぎょうせい、1977）。

ものである。

ロ　北野弘久教授(18)

「現代の発達した法治国家において、なんらの法律関係もなくして経済上の収益を享受するということがはたしてありうるであろうか。一見経済関係にすぎないとみられる場合であっても、よく調査してみると、その背景には法律関係が存在するのが通例であろう。……かりにきわめて例外的に、経済関係のみに基づいて課税しなければならないような場合があるとしても、現行法の、このような一般的包括的な規定によっては、そのような課税（経済関係に基づく課税）を適法に行うことができない。」

中川博士の見解とは若干ニュアンスが異なり、経済的帰属説による解釈も否定はしないものの、経済的実質により課税する場合には、個別的な明文規定を要するとする立場である。

ハ　金子宏教授(19)

「文理的には、どちらの解釈も可能である。しかし、経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、実際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当である。」

両説による解釈を認めながらも、法律的帰属説が妥当であるとするのは、北野教授と同様の立場であろう。

ニ　谷口勢津夫教授(20)

---

(18)　北野弘久編『現代税法講義〔五訂版〕』29 頁〔北野弘久〕（法律文化社、2009）。

(19)　金子・前掲注(16)171 頁。同教授は、「法律上の帰属を無視し経済上の帰属に即して課税する場合には、特にその旨の規定（筆者注：所得税法 13 条）をおいていることの反対解釈としても、前述の所得税法 12 条等の規定は法律上の帰属に関する定めである、と解するのが正しいといえよう。」とも述べられる（同書 173 頁）。

(20)　谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本問題』188－194 頁（有斐閣、2007）。

谷口教授は、金子教授と同様の見解を示しながらも、「文理解釈としては、法律的帰属説が妥当であるが、実質所得者課税規定を事実認定規範として解釈する場合には、私法上真実に収益を収受する権利そのものではなく、そのような権利を有する者としての蓋然的様相を基準にして帰属の判定を行う考え方として再構成する法律的帰属説が妥当する。」とされる。

谷口教授が述べられる法律的帰属説は、純粋な法的実質では説明がつかないケースに対応するために、権利の保有を「蓋然的様相」のレベルに引き下げることによって、法律的帰属説による解釈を可能にしようとするものであると思われる。

ホ　清永敬次教授(21)

「実質所得者課税の原則の規定から、経済的実質主義のような見解を導きだすことが全く不可能であるとはいえない。しかし、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ってくるのであるから、法律上の関係をはなれて経済的な帰属が存するとされる場合が仮にあるとしても、それは限られた場合であろう。そして、それは、特にそう考えなければ課税上著しく不都合を生ずる、すなわち担税力を欠く者に課税する結果となるような場合でなければならないと思われる。」

法律的帰属説に立っているが、担税力を欠く者に課税する結果となるような場合などにのみ、経済的帰属説による解釈がされる余地があるとの立場であろう。

ヘ　碓井光明教授(22)

「租税法の適用においては、法律関係に即して所得の帰属を決するのが妥当となるのであって、ここに実質課税の原則が意味をもってくると思われる。……（権利者と収益の事実上の支配者との間に争いがあり、）

(21)　清永・前掲注(15)72 頁。
(22)　碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（Ⅱ）」税通 27 巻 2 号 50 頁（1972）。

合理的理由があって出訴できないような場合には、事実上の支配者に納税義務が生ずると解することが許されるべきではないかと考える。……私法上の権利を有する者は、その権利を行使し得ない合理的理由があって収益を支配していない場合を除いて、所得の帰属者となるというべきであり、その例外的場合の要件は具体的事案に即して吟味される必要があるものと考える。」

碓井教授も、一定の場合（権利を行使し得ない合理的理由があって収益を支配していない場合）に、経済的実質による判断が許されるとする点において、清永教授の見解に近いものと思われる。

（2）経済的帰属説に立つとみられる見解

イ　山田二郎氏(23)

「所得自体が経済概念であることと、規定のうえで『収益の享受』という経済的な表現がなされている点から考えると」経済的帰属説が正しいとされる。ただし、「通常は法律上の帰属と経済上の帰属は一致するものであ（り）」、「収益を不法に取得しているアウト・ロウの場合（たとえば、盗物や賭博のテラ銭、利息制限法に違反する超過利息等）や法律上の帰属が明らかでない場合について、経済上の帰属に即して所得の帰属者が決定されるにすぎない。」と、例外の場合を予定した規定であると解しておられる。

ロ　田中二郎博士(24)

所得税法 12 条の解釈としては、「法形式上の名義人が外見上の単なる名義人で、他に実際に収益を享受する者がある場合には、実際に収益を享受する者に課税するのが租税負担の公平を維持する見地からいって、

(23)　山田二郎「実質所得者課税の原則」税通 33 巻 14 号 43 頁（1978）。同『〔増補〕税務訴訟の理論と実際』51 頁（財経詳報社、1976）も同旨。ただし、同「実質課税の原則」ひろば 30 巻 1 号 25 頁（1977）では、所得税法 12 条の一般的解釈として、「所得の帰属者は、法律的な関係をはなれた経済的な帰属によってきめられるのではなく、法律的な関係によって帰属が決定されるべきであると考えている。」との記述もある。

(24)　田中二郎『租税法〔第 3 版〕』176－177 頁、449 頁（有斐閣、1990）。

妥当である。」と述べているにとどまるため、いずれの説に立っているのか不明であるが、帰属の一般的な考え方として、「所得や財産が法律形式上帰属する者とその経済的実質を享受する者とが異なっている場合に、かような事実に租税法上の評価を加え、経済的実質に実現されたところを捉えようとする考え方である。……通常は、法律上の形式がそのまま経済的実質を反映しているものということができるので、実質課税の原則が適用される場合は、実際上には、比較的限定されることになるであろう。」としていることからすると、経済的帰属説に解した上で限定的に適用されるものとしている点で、山田氏の見解と同様であると思われる。

（3）その他の見解

イ　水野忠恒教授(25)

「いずれの説が妥当であるかということは、所得の種類によって異なるのではないかと考えられる。……事業所得については、経済活動の実態をみることにより、収益の帰属者を判定する必要があるので、経済的帰属説を採用するしかないと考えられる。」として、両説による解釈を認めた上で、事業所得については経済的帰属説でなければ対応できないとする見解である。

ロ　吉良実教授(26)

---

(25)　水野忠恒『大系租税法』311 頁（中央経済社、2015）。

(26)　吉良実『実質課税論の展開』302 頁（中央経済社、1980）、同「実質所得者課税の原則」北野弘久編『日本税法体系 1　税法の基本原理』99 頁（学陽書房、1978）。なお、吉良『所得課税法の論点』181－183 頁（中央経済社、第 2 版、1984）では、①租税の負担能力が量られる各人の経済力は、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こと、②課税物件である「所得」は、いわゆる経済概念あって、経済的に把握されるべきものであること、③「帰属」は権利・権原とは関係のない事実上の結合関係・支配関係・占有関係等を示す法概念であるが、帰属の判定は実質によるべきであるとされていることからすると、法的実質ではなく経済的実質を指しているという解釈をとり得る余地があることの 3 点から、所得の「帰属」判定基準は、一般法上のいわゆる「法的実質」ではなくて「経済的実質」であると結論づけながら、所得税法 12 条、法人税条 11 条の解釈については、両者を一本化して規定した実質主義の規定であるとしている前記『実質課税論の展開』を参照、とする記述がある。

「文理解釈上は、いわゆる法律的実質主義の規定だと解する余地も、また経済的実質主義の規定だと解する余地も、ともに存するわけであり、その何れの解釈も文理上は可能なのであるから、それでは本条はこの両者を包含した、その上位にある実質主義の規定だと解することはできないものであろうか。つまり本条を、この両者にことさらに分けて、その中の一方の立場のみを規定した規定であると考えるような立場を採らないで、むしろこの両者を一本化して規定した実質主義の規定だとみるような立場を採る方が、本条の目的論的解釈からしてベターであるといえるのではないだろうか」として、法的実質のみならず経済的実質をも含めて「実質」と理解する立場である。

このように見ると、学説は、法律的帰属説が大勢であるが、法律的帰属説の立場を採る論者においても、「担税力を欠く者に課税する結果となるような場合（清永）」、「権利を行使し得ない合理的理由があって収益を支配していない場合（碓井）」などの場合には経済的実質による帰属判定が許されるとしており、また、山田氏の見解は、経済的帰属説に立つものであるが、所得税法12条自体が、「アウト・ロウの場合や法律上の帰属が明らかでない場合」の例外の規定であると解していることからすると、帰属判定の原則としては、法的実質によるべきであるが、例外的に経済的実質による場合があると考えておられるように思われる。更に、水野教授は、「いずれの説が妥当であるかということは、所得の種類によって異なる」と述べておられるが、所得の種類によって異なるかどうかは別として、同法の解釈として、両説を使い分けることの可能性を示唆するものであろう。

実質所得者課税の規定の解釈を法律的帰属説と経済的帰属説の二者択一とするならば、法律的帰属説が通説とされるのであろうが、吉良教授が、両説を一本化した実質主義の規定とみる立場を採るのが、目的論的解釈からしてベターであるとしているように、両説の枠組みを超えて見てみると、所得の帰属を決するに当たっては、法的実質により判断することを原則としつつ、例外的に経済的実質による判断がされる余地があるとするのが有力であると

いえる。

2　裁判例

所得税法 12 条の解釈については、裁判例においても法律的帰属説の立場を採っているのが大勢であるが、最高裁判所の立場は必ずしも明らかでない(27)。

近年の下級審裁判例では、法律的帰属説による解釈を明示的に述べているものが散見される(28)。一方、経済的帰属説に立つ解釈をしたと思われるものとして、岡山地裁平成 3 年 10 月 31 日判決（税資 224 号 706 頁）(29)や、千

(27)　金子・前掲注(8)「人的帰属について」21 頁〔形成と解明 526 頁〕。前掲最高裁昭和 37 年 6 月 29 日第二小法廷判決（裁判集刑 143 号 247 頁）（前節 2 参照）の事件では、第一審福岡地裁昭和 32 年 2 月 4 日判決（高刑 12 巻 4 号 421 頁）が「具体的にその帰属者を決定するにあたっては、私法各法に充分に依拠しなければならないと共に、租税実体法の趣旨に鑑み、慎重に決定されなければならない。この『所得』の帰属はあくまで租税法上の概念であるところから、私法上の権利関係に更に租税法上の経済的収得の享受の点を加味して判断する以上、必らずしも私法上の権利者が常に所得者になるとは限らないところに右原則が租税法上の独自のものであることが認められるのである。」とし、控訴審福岡高裁昭和 34 年 3 月 31 日判決（高刑 12 巻 4 号 337 頁）も「実質課税の原則は私法上の法律関係を前提とし乍ら、税法の目的と必要よりしてこれに実質的修正を加える結果をもたらし、個人の権利関係に重大なる影響を及ぼす関係からと、租税法律主義に厳格解釈を採用し、殊に租税法律関係につき権力関係説よりも債務関係説を強調する結果、納税義務者、課税物件、税率等すべての課税要件を法定すべきものとして課税当局の裁量的行為を極力排斥しようとする立場より、条理としての実質課税の原則の存在を否定し、所得税法第 3 条の 2 は創設的規定であると解する説もないではないが、税法が負担の公平を指導原理とし徴税の確保を目的とするものなることに深く思を致せば、かかる見解には到底左袒することはできない。」としていることからすると、ともに経済的帰属説に相当する考え方から、私法上の帰属から離れて帰属を判定することを承認しているようにみえる。これに対し、最高裁は、控訴審判決の当該部分を引用していないことから、経済的帰属説の当否についての判断を示していない。

(28)　高松高判平 16・12・7 民集 61 巻 6 号 2531 頁、名古屋地判平 17・9・15 税資 255 号順号 10129 号、神戸地判平 21・5・27 税資 259 号順号 11211（後掲注(44)参照）、大阪高判平 22・11・12 税資号 260 順号 11554（後掲注(70)参照）、東京地判平 23・1・21 税資 261 号順号 11596（後掲注(100)参照）、東京高判平 24・4・10 税資 262 号順号 11927（後掲注(103)参照）など。

(29)　同判決は、「税法上の所得に関しては、実質所得者課税の原則により、取引の名義、形式よりも、実体、実質を重視して課税することとされており（法人税法 11 条）、従って、法律上の取引名義関係ではなく、経済的実質、すなわち経営主体はだれかに即し

葉地裁昭和 62 年 5 月 6 日判決（税資 158 号 503 頁）(30)があるが、千葉地裁判決は、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（特段の事情がある場合）に初めて経済的実質に従って判断することになるとするものであり、前掲の山田氏の見解と同様、例外的に経済的実質に従って判断する場合があるが、原則としては、法的実質によるべきであると解しているものと思われる(31)。

3　通達

実質所得者の意義及び所得の帰属判定に関しては、これまで、いくつかの税務通達がなされている。以下、その内容を紹介する。

（1）昭和 26 年基本通達（以下「旧基本通達」という。）

実質所得者課税の規定が創設された昭和 28 年以前にも、旧基本通達において、所得者の判定について定められていた(32)。

イ　利子所得、配当所得、不動産所得又は譲渡所得が何人の所得であるかは、その実質によるべきものであるが、その明らかでない場合は、所有権、その他の財産権の名義者の所得とする。

ロ　事業の所得が何人の所得であるかについては、必ずしも、事業の用に供する資産の所有権若しくは賃借権者、免許可事業の免許可名義者若し

て、その所得の帰属が決定される。」としている。

(30)　同判決は、「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。」としている。

(31)　判決では、所得を原告に帰属させようとの意図に基づいて、その選択した法形式に従って行った法律効果は原告に帰属したと言うべきであるとしており、原告名義で行われた土地の譲渡に係る所得の帰属について、原告は法的形式のみならず法的実質をも有していることを述べている。

(32)　昭和 26 年 1 月 1 日付直所 1－1「所得税に関する基本通達について」157～160。

くはその他の事業の取引名義者、当該事業に従事する形式等にとらわれることなく、実質的に当該事業を経営していると認められるものが何人であるかにより、これを判定するものとする。

ハ　生計を一にして、且つ、日常の起居をともにしている親族のうち誰の事業所得であるかについては、原則として、当該事業に要する資金の調達をなし、その他当該事業経営の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が何人であるかにより判定するものとする。この場合において、その者が何人であるか不明であるときは、生計を主宰していると認められる者がその者であるものとする。但し、左に掲げる場合においては､次に掲げる当該他の親族を､次に掲げる所得の所得者とする。

①　生計を主宰していると認められる者が一店舗における一事業を経営し、又は会社、官庁等に勤務し、他の親族が他の店舗における他の事業又は事業にもっぱら従事し、当該もっぱら事業の用に供する資産の所有権者若しくは賃借権者であり、且つ、当該もっぱら従事する事業の名義者（免許可事業にあっては免許可の名義者であって取引の名義者であり、その他の事業にあっては、取引の名義者であることをいう。）である場合における当該もっぱら従事する事業から生ずる所得

②　生計を主宰していると認められる者が、会社、官庁等に勤務し、又はもっぱら漁業等に従事し、他の親族が主として農耕に従事し、農耕用の田畑の所有権者若しくは賃借権者であり、且つ、当該農耕事業の名義者である場合における当該農耕から生ずる所得

③　他の親族が医師、歯科医師、はりきゅう、あんま等の療術者、弁護士、税務代理士、公認会計士、著述家、映画演劇の俳優その他の自由職業者である場合は、その者が生計を主宰していると認められる者の経営に係る事業に単に従事しているにとどまると認められるときを除き、その者の名義に係る事業から生ずる所得

ニ　生計を主宰していると認められる者が、隔地において勤務している等のためその親族と日常の起居をともにしていない場合において、他の親

族が国許で事業又は農耕に従事しているときは、当該事業又は農耕から生ずる所得は、原則として、当該他の親族の所得とする。

（2）昭和 29 年通達

昭和 28 年に旧所得税法 3 条の 2 が創設されたことに伴い、同条の取扱いについて、昭和 29 年に通達が出されている(33)。

イ　この規定の趣旨

法第 3 条の 2 の規定は、所得の帰属又は種類等につき名義又は形式とその実質とが異なる場合には、その名義又は形式にかかわらず、実質にしたがって所得税を課するといういわゆる実質課税の原則を資産又は事業から生ずる所得の帰属者について明らかにした宣言的規定であるから留意すること。

ロ　資産から生ずる収益の意義

資産から生ずる収益とは、資産から生ずる収益のうち事業から生ずる収益とされるもの以外のすべての収益をいい、その収益が法第 9 条 1 項各号に掲げる所得のいずれに属するかを問わないものであるから留意すること。

ハ　収益の法律上帰属するとみられる者の意義

収益の法律上帰属するとみられる者とは、所有権その他の財産権の名義人となり、又は事業の名義人となっている者等、通常であれば、その者が当該財産又は事業から生ずる収益を享受する者であるとみられるものをいうのであるから留意すること。

ニ　名義者以外の者が収益を享受するの意義及び事例

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その収益を享受しないで、その者以外の者が当該収益を享受するとは、財産権者であり、又は事業の名義人となっている等、通常であればその財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実際にはその収

(33)　昭和 29 年 1 月 5 日付直所 1－1「昭和 28 年 8 月改正所得税法の取扱方について」9～12。

益を取得しないで、その者以外の者が当該収益を直接取得していることをいうのであって、たとえば、次に掲げるような場合であるから留意すること。

① 会社が商法その他の法令の規定により自己の株式を所有することができないため重役等の名義で所有し配当金を取得している場合

② 登記その他一般に行われる財産権移転の手続未済の土地、家屋等の譲受人が当該土地、家屋等から生ずる収益を取得している場合

③ 仮装売買の売主が当該売却したことを仮装した財産から生ずる収益を取得している場合

④ 他人（法人を含む。）名義で事業を行っている者が当該事業から生ずる収益を取得している場合

（3）現行基本通達

以降、親族間における農業経営者の判定などについての取扱通達が出されたが、昭和 40 年の全文改正に伴い、現行所得税基本通達が制定され、所得税法 12 条関係として、以下の内容が定められた(34)。

イ 資産から生ずる収益を享受する者の判定（所基通 12－1）

資産から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者が誰であるかにより判定すべきである。これは、少なくとも資産から生ずる所得については、法律上の真実の権利者が経済的・実質的にも収益の帰属者であるという考え方に立つものである。更に、資産の真実の権利者が不明の場合には、その資産の名義者を真実の権利者と推定するとしているが、真実の権利者といっても、同一世帯内のような場合には、表面的にははっきりしない場合が多いので、一応は名義人が権利者であるものとして課税処理を進めざるを得ないという考え方によるものである。

(34) 昭和 45 年 7 月 1 日付直審（所）30「所得税基本通達の制定について」。各通達の説明は、森谷義光ほか編『平成 26 年版所得税基本通達逐条解説』116－117 頁、120 頁（大蔵財務協会、2014）による。なお、同通達 12－3 及び 12－4 については、農業の事業主の判定であり、本稿においては触れない。

ロ　事業から生ずる収益を享受する者の判定（所基通 12－2）

事業から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その事業を経営していると認められる者（ハにおいて「事業主」という。）が誰であるかにより判定する。所得税法 12 条の「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うものと解すべきであるから、事業から生ずる収益の場合には、その事業の経営者がこれに当たるという考え方によるものである。

ハ　親族間における事業主の判定（所基通 12－5）

生計を一にしている親族間における事業（農業を除く。）の事業主が誰であるかの判定をする場合には、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と認められる者が当該事業の事業主に該当するものと推定する。そして、当該支配的影響力を有すると認められる者が誰であるかが不明のときには、生計主宰者を事業主と推定するが、次の①ないし③のいずれかに該当する場合には、例外的に生計主宰者でない者を事業主と推定する。

①　生計主宰者が一の店舗における事業を経営し、他の親族が他の店舗における事業に従事している場合又は生計主宰者が会社、官公庁等に勤務し、他の親族が事業に従事している場合において、当該他の親族が当該事業の用に供されている資産の所有者又は賃借権者であり、かつ、当該従事する事業の取引名義者（その事業が免許可事業である場合には､取引名義者であるとともに免許可の名義者)である場合には、当該他の親族が従事している事業の事業主は、当該他の親族と推定する。

②　生計主宰者以外の親族が、医師、歯科医師、薬剤師、弁護士、税理士、公認会計士、あん摩マッサージ指圧師等の施術者、映画演劇の俳優その他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おいて、当該親族に係る収支と生計主宰者に係る収支とが区分されており、かつ、当該親族の当該従事している状態が、生計主宰

者に従属しているものと認められない場合には、当該事業のうち当該親族の収支に係る部分の事業主は、当該親族と推定する。

これは、自由職業者については、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程強く結び付かないことを考慮したものであり、収支の区分が条件となっているのは、その区分が行われていない限り所得計算ができないという程度の理由によるものとされている。

③　①又は②に該当する場合のほか、生計主宰者が遠隔地において勤務し､その者の親族が国もとにおいて事業に従事している場合のように、生計主宰者と事業従事者とが日常の起居を共にしていない場合には、当該親族が従事している事業の事業主は、当該親族と推定する。

第３節　所得の帰属の考え方

既述のとおり、実質所得者課税の原則の規定は、企業組合事件を契機として創設されたのであるが、それ以前も、所得の帰属判定については、旧基本通達により取扱いが定められており、現行通達に至るまでその考え方は変わっていないといえる。同規定の創設当時、課税当局としては、経済的実質による課税することを意図したものであったかもしれないが、規定の文言が不明確であることから、その解釈について、法律的帰属説あるいは経済的帰属説の争いが生ずることとなったのである。

学説及び裁判例によると、所得税法 12 条の解釈としては、法律的帰属説に立つものが大勢であるが、論者によっても内容に差があり、例外の場合に経済的実質により実質所得者を判断すべきとする見解も多いことからすると、法律的帰属説あるいは経済的帰属説の二者択一という考え方を貫くのは相当でないと考える。

確かに、課税の対象となる種々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おり、法的安定性を確保するためには、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(35)ことからすると、法的実質により実質所得者を判断するのが原則であろう。しかしながら、経済活動ないし経済現象の私法による規律が第一次的であるとするのは、全ての経済活動ないし経済現象が私法によって規律されているとは言い切れないためであり(36)、また、違法取引などによる所得についても課税対象とされる(37)ことからすると、私法上の法律関係に即して課税することが相当でない場合も生じ得る。

このことは、所得の年度帰属の問題とも通ずるところがある。所得税法 36 条 1 項の「収入すべき金額」は、「収入すべき権利の確定した金額」のことで、一般的に権利確定主義を採用したものであると解されている(38)が、金子宏教授は、権利の確定という法的基準ですべての場合を律するのは妥当ではなく、管理支配基準を適用するのが妥当な場合があるとして、いくつかの裁判例を挙げておられる(39)。また、通達においては、旧基本通達 194 が、権利確定主義を年度帰属の原則として宣明していたのに対し、現行基本通達は、各種所得ごとに

(35) 金子・前掲注(16)121 頁。

(36) 金子宏教授は、所得のように、課税の対象が私法上の行為によって生じた経済的成果である場合には、その原因たる私法行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、課税要件は充足され、課税は妨げられないと解すべきであるとしている。更に、私法規定の趣旨・目的がもっぱら、私的取引法の分野（プライベイト・セクター）における取引の安全を図ることにある場合には、租税法律関係への私法規定の適用ないし準用が否定されなければならない場合がある、として、会社の合併無効の判決は遡及効をもたない旨の会社法 843 条の規定によって、合併の一環としてあるいは合併そのものに随伴して成立する納税義務の効力まで維持されると考えるのはいきすぎであろうとも述べておられる（金子・前掲注(16)121 頁、123－124 頁）。

(37) 所得税基本通達 36－1。最高裁昭和 46 年 11 月 9 日第三小法廷判決（民集 25 巻 8 号 1120 頁）は、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に授受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである」としている。

(38) 最二小判昭 49・3・8 民集 28 巻 2 号 186 頁。

(39) 最一小判昭 60・4・18 訟月 31 巻 12 号 3147 頁、最二小判昭 53・2・24 民集 32 巻 1 号 43 頁、高松高判平 8・3・26 行集 47 巻 3 号 325 頁、最三小判昭 46・11・9 民集 25 巻 8 号 1120 頁。なお、金子教授は、管理支配基準の適用は、租税法律関係を不安定にするおそれがあるから、その適用範囲をみだりに拡大しないように注意する必要があると述べておられる（金子・前掲注(16)286－287 頁）。

収入金額の計上時期についての基準を明らかにしているにすぎない(40)。このように変更された大きな理由の一つとして違法所得に対する考え方の変遷があったとされる。すなわち、旧基本通達 148 では、課税所得の概念を私法秩序に依存して構成し、民法上の法律関係を前提として、詐欺、強迫による財物の取得は、一応、所有権が移転するから課税所得を構成し、反面、窃盗、横領等の場合には所有権の移転がないから所得にはならないとしていたが、現実の利得の発生をもって担税力ある所得と考える限り、民法上の法律関係に拘泥するのはおかしいとする批判があったのである(41)。このように、所得概念を民法上の法律概念を離れ、現実に利得を支配管理し、それを享受しているかどうかという事実関係に着目して構成するようになったことから、年度帰属についても、法的側面を重視する「権利確定」という考え方で全てを律しきれなくなったのである。

以上のような所得の年度帰属の考え方からすると、人的帰属についても、同様に解されるべきであろう。租税公平主義の観点からすると、税負担は担税力に即して配分されなければならず、画一的な解釈をすることで、担税力を欠く者に課税することは相当ではない。したがって、実質所得者課税における実質とは、法的実質あるいは経済的実質のいずれか一方を指すと解するのではなく、年度帰属における管理支配基準のように、法的実質を原則としながらも、法的実質で判断すると不合理となるような場合には、経済的実質により判断すべきと解するのが妥当ではないだろうか(42)。

---

(40)　所得税基本通達 36－2、36－4 ないし 36－14。

(41)　注解所得税法研究会編『〔五訂版〕注解所得税法』915 頁（大蔵財務協会、2011）。森谷ほか・前掲注(34)279 頁も同旨。

(42)　佐藤英明教授も、「違法所得等の法的に説明が難しい事実関係の下では、『法律的帰属』と『経済的帰属』とが乖離することがありうることが示唆されるし、その場合に『経済的帰属』により所得の帰属を判定すべき場合は残されているように思われる。その意味では、『法律的帰属説』と『経済的帰属説』とは二律背反の考え方ではなく、ちょうど権利確定主義と管理支配基準がそうであるように、原則と例外を成す考え方だと位置付けるのが適当である。」と述べておられる（佐藤「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 54 頁（日本税務研究センター、2016））。佐藤『スタンダード所得税法〔第 2 版〕』295－296 頁（弘文堂、2016）も同旨。

なお、前述のとおり、現行基本通達では、収益を享受する者の判定について、具体的判断要素を示すことなく、一般的な判定基準を定めているにすぎない。すなわち、資産から生ずる収益を享受する者及び事業から生ずる収益を享受する者について定めているのであるが、これは、所得税法 12 条の「資産又は事業から生ずる収益の……」の文言に対応させて定めているものと思われる。そのため、次章以降においても、資産性所得と事業所得に区別して検討していくこととするが、昭和 29 年通達において、「資産から生ずる収益とは、資産から生ずる収益のうち事業から生ずる収益とされるもの以外のすべての収益をいい、その収益が法第 9 条 1 項各号に掲げる所得のいずれに属するかを問わない」とされていたことからも、通達の基準は、必ずしも所得税法上の所得区分と対応しているわけではない。資産性所得とされるものであっても、人的役務の提供度合いが高いものもあれば、事業所得であっても、事業用資産への依存の度合いが高いような業態のものもあることから、両者を厳密に区別して、いずれかの通達により判断すると考えるべきではなく、場合によっては、両者を合わせて検討するなど、個々の事例に応じて、「実質的な収益の享受者」を判定していく必要があろう。

本稿では、以上のような考え方の下、所得の帰属の具体的な判断要素について検討していくこととする。

第２章　資産性所得に係る帰属の判断要素(43)

第１節　利子所得

１　裁判例にみる判断要素

神戸地裁平成 21 年 5 月 27 日判決（税資 259 号順号 11211）(44)は、定期預金の利子についての帰属者を判断したものである。本件では、定期預金の利子とともにパチンコ店に係る事業所得の帰属についても争われたが(45)、パチンコ店事業の売上金が原告に帰属すると判断した上で、当該パチンコ店事業の売上金が入金されている原告の妻名義の普通預金口座について、妻はその残高や使途等について把握しておらず、当該普通預金口座への入金及び定期預金化を原告が行っていたことから、売上金の管理・処分権限は原告が有していたとして、当該普通預金口座は原告に帰属すると認定した。そして、原告に帰属する当該普通預金口座を原資として定期預金が設定されたものであることから、当該定期預金から得た利子に対しては原告に課税されるべきであるとした。

判決は、所得税基本通達 12－1 の定めは、実質的所得者課税の原則から妥当であるとした上で、定期預金の利子についても、当該通達の定めと別異に解すべき理由はなく、預金債権の名義人と実質的な真実の権利者が相違している場合には、当該通達の基準を用いて判断するのが相当であるとしている。

---

(43)　現行所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて、10 種類に分類しており、それらは、資産性所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等）、勤労性所得（給与・退職所得等）、資産勤労結合所得（事業所得）に大別することができる（金子・前掲注(16)204 頁など。）ことから、本稿では、実際の帰属判定に当たって、より参考となるよう、これらの分類に従って整理した。

(44)　http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11211.pdf。本判決は、控訴審大阪高裁平成 22 年 8 月 26 日判決（税資 260 号順号 11495, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11495.pdf）においても支持された。なお、上告審最高裁平成 23 年 9 月 26 日第三小法廷決定（税資 261 号順号 11749, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11749.pdf）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

(45)　次章第 1 節 2 参照。

このように、同判決は、定期預金から生ずる利子の帰属者について、預金債権の実質的な真実の権利者として、預金の出捐者が誰であるかという点から判断したものと考えられる。

また、東京地裁平成 19 年 12 月 19 日判決（税資 257 号順号 10850）(46)は、他社株償還特約付社債（EB 債 1）の発行会社である原告 A がその名義人である E、F に対して支払った当該 EB 債 1 の利息のうち、取引の実体に即した適正利率の範囲部分は、原告丁家族の利子所得となるとされた事例である。判決は、「EB 債 1 のうち丁家族の資金により取得されたことが明らかな E、F が名義上の購入者となったものについては、原告 A から原告丁が実質支配する名義上の投資家に利息が支払われたときに、丁家族の所得として帰属したというべきであり、その収益は、所得税法 12 条により、これを享受する丁家族に帰属するとして所得税法が適用されると解すべきである。」として、社債の利息について、社債の取得資金の出捐者に帰属するとの判断がされている。

利子所得は、その基因となる預金や社債を有しているだけで、半ば自然発生的に得ることができるものであることからすると、その帰属の判定に当たっては、元本たる預金や社債の所有者が誰であるかという点のみからの判断も相当であろう。具体的には、預金原資や社債購入原資が誰の出捐によるものかということがその判断要素とされている。

2　預金者の認定

（1）学説

酒井克彦教授は、利子所得の帰属について、無記名公社債の利子等の帰

(46)　本判決は、控訴審東京高裁平成 20 年 9 月 10 日判決（税資 258 号順号 11019, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11019.pdf）においても支持された。なお、上告審最高裁平成 21 年 5 月 28 日第一小法廷決定（税資 259 号順号 11213, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11213.pdf）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

属を定めていた所得税法 14 条の規定(47)を参考にして、次のように述べられる。すなわち、「これ（筆者注：所得税法 14 条）は、収益の帰属者を資産（元本）の所有者で判断しようとする規定である。……しかしながら、所得税法 14 条がみなし規定であることに注意を払うべきである。……さすれば、これ以外の利子所得については、原則として、資産の所有者を収益の法律上の帰属者とみるようなことを前提としてはいけないということになるはずである。」とした上で、水野忠恒教授が、父親が子供の名前で預金した銀行預金の利子が誰に帰属するかということについて、法律的帰属説により「預金契約の当事者が誰であるかということが問題である」と述べられるのに対し(48)、所得税基本通達 12－1 が、資産から生ずる収益の享受者を、その収益の基因となる資産の真実の権利者により判定すべきとしていることから、預金債権の権利者によるべきか預金契約の当事者によるべきかは議論のあるところであろうとされている(49)。更に、民事法上の預金者の認定について、学説上、出捐者を預金者と認定する客観説と預金の預入行為者を預金者とする主観説の対立がある(50)と述べた上で、判例の動

(47)　同条は、無記名の公社債等について、その元本の所有者以外の者が利子等の支払を受ける場合には、その利子等については、その元本の所有者が支払を受けるものとみなす旨定めたものであった。その趣旨は、無記名の公社債等の所有者が利払前に利札を切り離して譲渡した場合における譲渡所得と、公社債等を譲渡せずに引き続き所有していた場合の所得との課税関係を調整するものとされていたが、平成 25 年度税制改正（平成 25 年法律 5 号）により、平成 28 年 1 月から公社債等の譲渡についても 20%申告分離（所得税 15%、地方税 5%）により課税されることとなったこと等を踏まえ、平成 28 年度税制改正（平成 28 年法律 15 号）により廃止された（波戸本尚ほか『改正税法のすべて（平成 28 年版）』219 頁（大蔵財務協会、2016））。

(48)　水野・前掲注(25)310 頁。

(49)　酒井克彦「利子所得における実質所得者課税の原則の適用問題（上）―所得の帰属に関する具体的検証―」税通 65 巻 2 号 72 頁－73 頁（2010）。

(50)　潮見佳男『債権総論〔第 3 版〕Ⅱ―債権保全・回収・保証・帰属変更―』257 頁（信山社出版、2005）では、預金者の確定を巡る学説として、現在主張されている立場は、次の 3 説に大別されるのが、これまでの一般的な整理であったとして
〔A〕主観説　預金の出捐者が誰であるかに関係なく、預入行為者が特に他人のために預金する旨を明示しない限り、預入行為者をもって預金者とするもの。
〔B〕客観説　出捐者をもって預金者とする立場（判例・通説）。
〔C〕折衷説　原則として出捐者が預金者であるが、預入行為者が明示・黙示に自己の預金であることを示した場合には、預入行為者が預金者であるとする。折

向として、「普通預金については近時の判例は主観説に立っている。主観説は客観説とは異なり、利益衡量的側面による理論構成ではなく、専ら民法の一般的な契約当事者の意思表示を尊重する議論であるから、これを租税法上の実質所得者課税の原則の適用問題に繋げて適用することに躊躇を覚える必要はないように思われるのである。」として、「利子所得についての所得税法 12 条適用上の原則的な態度としては、主観説を基調に展開するのを相当と考えるべきであろう。」と主張されている(51)。

預金の利子を法的に考える場合、当該利子は金融機関との間の預金契約（消費寄託契約（民 666））に基づき預金者に支払われるため、利子を享受する権利者は預金者であるとするのが相当であるが、上述のとおり、預金者の認定については、これまで、客観説が判例・通説とされており、利子所得の帰属が争われた前掲の裁判例においても、元本たる預金あるいは社債の真実の権利者が誰であるかという観点から、預金原資あるいは社債購入原資が誰の出捐によるものかにより判断がされているのは、民事法上の預金者認定とも整合的であったといえる。

（2）預金者認定を巡る裁判例

客観説が判例・通説とされていたのは、元々、無記名定期預金における預金者が問題となる事例があったからである。最高裁昭和 48 年 3 月 27 日第三小法廷判決（民集 27 巻 2 号 376 頁）は、「無記名定期預金契約において、当該預金の出捐者が、自ら預入行為をした場合はもとより、他の者に金銭を交付し無記名定期預金をすることを依頼し、この者が預入行為をした場合であっても、預入行為者が右金銭を横領し自己の預金とする意図で無記名定期預金をしたなどの特段の事情の認められないかぎり、出捐者を

衷説と称されるが、なぜ、自己の預金と示したことをもってこの者を預金者であると評価するのが正当化されるのか、理論づけに乏しい。

と説明されている。

なお、これらの説の内容も、論者の見解は必ずしも一致していない（後掲注(53)参照）。

(51) 酒井克彦「利子所得における実質所得者課税の原則の適用問題（中）―所得の帰属に関する具体的検証―」税通 65 巻 3 号 52 頁（2010）。

もつて無記名定期預金の預金者と解すべきであることは、当裁判所の確定した判例であり（昭和 29 年（オ）第 485 号同 32 年 12 月 19 日第一小法廷判決・民集 11 巻 13 号 2287 頁、昭和 31 年第（オ）37 号同 35 年 3 月 8 日第三小法廷判決・裁判集民事 40 号 177 頁）、いまこれを変更する要はない。けだし、無記名定期預金契約が締結されたにすぎない段階においては、銀行は預金者が何人であるかにつき格別利害関係を有するものではないから、出捐者の利益保護の観点から、右のような特段の事情のないかぎり、出捐者を預金者と認めるのが相当であ（る）」（下線筆者）とした。その後、記名式定期預金についても、客観説が採用されている(52)。

普通預金についても、下級審判決では、客観説が採用されていたが、最高裁平成 15 年 6 月 12 日第一小法廷判決（民集 57 巻 6 号 563 頁）（以下「最高裁平成 15 年判決」という。）は異なる判断をしている。すなわち、「……このように債務整理事務の委任を受けた弁護士が委任者から債務整理事務の費用に充てるためにあらかじめ交付を受けた金銭は、民法上は同法 649 条の規定する前払費用に当たるものと解される。そして、前払費用は、交付の時に、委任者の支配を離れ、受任者がその責任と判断に基づいて支配管理し委任契約の趣旨に従って用いるものとして、受任者に帰属するものとなると解すべきである。……そうすると、本件においては、上記 500 万円は、上告人が上告会社から交付を受けた時点において、上告人に帰属するものとなったのであり、本件口座は、上告人が、このようにして取得した財産を委任の趣旨に従って自己の他の財産と区別して管理する方途として、開設したものというべきである。これらによれば、本件口座は、上告人が①自己に帰属する財産をもって②自己の名義で開設し、③その後も自ら管理していたものであるから、④銀行との間で本件口座に係る預金契約を締結したのは、上告人であり、⑤本件口座に係る預金債権は、その後に入金されたものを含めて、上告人の銀行に対する債権であると認めるの

(52)　最三小判昭 57・3・30 金法 992 号 38 頁ほか。

が相当である」（番号下線筆者）とした。

同判決については、前払費用の性質に重点を置いた判断をしているとして、客観説ないしその修正であるとする見解や、逆に、預金契約を締結し、本件口座を開設したのが上告人であるという点を捉えて主観説であるとする見解もあるが、内田貴教授、佐藤政達氏は、もともと客観説は、金融機関側の認識を考慮に入れないということにあったにもかかわらず、最高裁は、口座名義を重視（金融機関側の認識を考慮）しており、「出捐」という言葉を用いていないこと、また、口座開設者あるいは口座名義の点からのみ判断しているわけではないことを指摘し、最高裁の判断を、いずれの説とするのは適切ではないとする。その上で、最高裁平成 15 年判決は契約当事者認定の一般法理に即して判断したものと評価しておられる(53)。その理由として、（ⅰ）下線①は、「自己に帰属する財産を預金する者は通常預金契約の当事者である」という経験則を背景とした、間接事実による預金契約当事者の認定とみることができること、（ⅱ）下線②は、口座開設者、つまり普通預金設定契約を締結するという法律行為を誰が行ったかを示すとともに、口座名義という形で契約の相手方たる銀行が誰を当事者として認識していたかを示していること、（ⅲ）下線③は、入出金事務という口座利用権限の行使及びその前提としての通帳等保管を誰が行っていたかを示しており、事後的な観点から契約当事者の地位にある者が誰かを確認するための事実という理解が可能であることを挙げた上で、これらはすべて契約当事者認定の法理から説明が可能であり、まさに下線④の預金契約の締結主体（契約当事者）が認定対象であることが分かるとし、更に、下線⑤の「本件口座に係る預金債権」という言い回しには、預金口座の構造、す

(53)　内田貴＝佐藤政達「預金者の認定に関する近時の最高裁判決について（下）」NBL809 号 18－21 頁（2005）。ただし、契約当事者の決定一般の場合と同じ仕方で預金者を認定する、という考え方を「主観説」と呼ぶ論者（太田知行「記名式預金の預金者認定と客観説―判例の利益衡量への疑問―」太田＝中村哲也編『民事法秩序の生成と展開〔広中俊雄先生古稀祝賀論集〕』447 頁・注(4)（創文社、1996））からすると、最高裁平成 15 年判決についても、主観説に立ったものといえる。

なわち、預金口座の開設契約によって口座の利用権限を有する預金契約の当事者（預金者）の地位が生じ（下線④）、預金契約の当事者には預金債権が当然に帰属する（下線⑤）ということが端的に示されていると述べておられる(54)。

3　預金の利子に係る所得の帰属判定

客観説は、無記名定期預金の匿名性という特質を踏まえ、一般的な民法理論を離れて、銀行と出捐者の利益衡量の観点から、契約当事者を認定するものである。そうであるならば、租税法、とりわけ、所得の帰属判定については、客観説を積極的に採用する理由はなく、上記の最高裁平成 15 年判決で示されたような、（それを主観説と位置付けるのが正しいかどうかは別として）一般的な民法理論に従って判断すべきであろう(55)。

---

(54)　内田教授らは、最高裁平成 15 年 2 月 21 日第二小法廷判決（民集 57 巻 2 号 95 頁）についても、契約当事者認定の一般法理に即した判断であると評価しておられる（内田貴＝佐藤政達「預金者の認定に関する近時の最高裁判決について（上）」NBL808 号 19－23 頁（2005））。

(55)　酒井克彦教授も、「定期預金の事例はこれまで、客観説を採用した無記名式定期預金の事例から始まって、それが判例形成をしてきた経緯を看取することができる。その後、記名式定期預金においても何故に客観説が採用されているのかについては必ずしも判然とはせず、判例も、無記名式定期預金の事例の判例の射程範囲を拡大して、記名式定期預金にまで適用することによってなし崩し的に客観説の採用が拡大していったのではないかとも思われる。無記名式定期預金においては、なるほど、預金契約の当事者性がその商品の匿名性ゆえに判然としないことから、その特殊性を看過し得ないため、一般の契約法理の適用を強調することは妥当ではないといえよう。かような意味では、無記名式定期預金については、客観説が妥当であるとする見解にも一理あるといえよう。このように考えると、所得税法 14 条が無記名公社債等の匿名性を前提として、最終的資産所有者による判断をすることとしているのは、この民事法における客観説との整合性の観点からも肯定することができよう。他方、記名式定期預金には匿名性がないのであるから、この点が考慮に入れられるべきものであるところ、判決は必ずしもこの点については拘泥することなく、預金契約の特殊性として大括りの性質論の網をかぶせているように思えてならない。そもそも、客観説を採用する論拠が金融機関の保護という側面の重視があるが、このことを所得税法の実質所得者課税の原則との関係でみるにつき、親和性があるといえるのであろうか。」として、「利益衡量的側面の強い客観説を採用することが果たして租税法の解釈問題として妥当なのであろうか」という疑問を持たれている（酒井・前掲注(51)51－52 頁）。なお、同教授は、本節 2(1)のとおり、最高裁平成 15 年判決を、主観説に立ったものと

そこで、A に帰属する現金を銀行に預け入れた場合の預金及び利子（以下ここでの事例において「預金等」という。）の帰属を考えてみる。例えば、①A 自身がA名義で預金する場合、預金等が A に帰属することは当然である。②たとえ他人（B）名義であっても、預金等が A に帰属することは、本節 1 で掲げた裁判例からも相当であろう。ただし、③預入前に、A が B に現金を贈与した事実があれば、当該預金が B に帰属することはいうまでもない。問題は、A 以外の者が預け入れる場合であるが、④B が A のために A 名義の口座として預け入れた場合、A の代理として預け入れたと考えられるから、真の預入行為者は A というべきであり、預金等は A に帰属する。⑤B が B 名義で預け入れた場合、B が（単なる名義貸しではなく）その預金を自分のものにするつもりで行ったのであれば、その時点で、既に贈与や横領といった原因により、預け入れる現金がBに帰属していると考えるのが相当であろう。また、前掲最高裁平成 15 年判決のように、B が A のために B 名義で預金する場合であっても、預金等は B に帰属することになる。⑥仮に、それが単なる名義貸しである場合には、真の預入行為者はAであると考えるべきであり、上記②のケースと同様、預金等はAに帰属すると考えるべきであろう。これらをまとめると、次のとおりとなる。

されている。

潮見佳男教授は、民事法上の議論として、「すべての場合に客観説を貫徹することは、意思表示・法律行為論から遊離した結果を招く。むしろ、預金契約の特殊性と契約法理による当事者確定ルールとの調和をめざすという観点から、当事者確定理論を立てていく必要がある。……このとき、預金契約の当事者について、一般の契約法理による当事者関係確定ルールと違えて判断すべき理由はない。」と述べておられる（潮見・前掲注(50)260 頁）。また、内田貴教授らも、最高裁平成 15 年判決によって、預金者認定について積み上げられてきた従来の判例の判断枠組みは事実上変更されたと見るべきであり、今後、定期預金はもちろん、預金をめぐる法的・経済的環境の変化にかかわらず（従来の判例のような事案においても）、同じ枠組みが踏襲されるであろうと述べておられる（内田＝佐藤・前掲注(53)30 頁）。

事例	出捐者	預入行為者	名義人	帰属
①	A	A	A	A
②	A	A	B	A
③贈与	A	A	B	B
④	A	B（実質はA）	A	A
⑤	A	B	B	B
⑥名義貸し	A	B（実質はA）	B	A

このようにみると、贈与があった場合（③）を除き、預金等は預入行為者に帰属するといえる（④及び⑥の実際の預入行為者はBであるが、Aの代わりに行ったのであるから、実質的にはAが預入行為者といえる。また、③の場合も、既にAからBへ贈与があったのであるから、出捐者及び実質的な預入行為者はBであるともいえる。）。

ところで、預金者を預入行為者で判断するといっても、普通預金については、口座開設後、預金の預入れが複数回行わるのが通常であり、その都度、預入行為者を認定しなければならないのかという疑問もある。この点に関して、東京地裁平成6年7月29日判決（金法1424号45頁）は、「普通預金は、取引開始の際に、預金者と銀行との間で約定書を作成して払込み払戻しの方法、利息等について契約を締結し、預け入れられた金額は常に既存の残高と合計された一個の債権として取り扱われ、預入れごとに金額を区分けして取り扱うことはおよそ予定されていないものであるから、一個の包括的な契約が成立しているものと解すべきであり、個々の預入金ごとに各別の預金債権が成立するとみることはできない。そうすると、普通預金契約においては、口座開設当初の預金者がその後の預入金についても預金者となるといわざるをえない」としており(56)、学説上もこの考え方が多数説であるとされ

(56) 控訴審東京高裁平成7年3月29日判決（金法1424号43頁）は第一審判決を支持している。

る(57)。

なお、現在では、無記名定期預金が廃止され、更に、「犯罪による収益の移転防止に関する法律」(58)により、口座開設時の本人確認が厳格化されているため、他人名義の口座を開設することが困難であることからすると、預入行為者と預金口座の名義人が同一となる可能性が高く、名義人が誰であるかということも重要になる(59)。また、違法ではあるが、他人の預金口座を譲り受けて利用した場合などは、契約当事者の地位が契約締結後に変化したことになるから、そのような場合には、口座の管理を誰が行っているかという点も判断要素となろう。

第2節　配当所得

1　裁判例にみる判断要素

大阪地裁平成20年11月13日判決（税資258号順号11072）(60)は、原告の家族（乙、丙）名義の株式から生じた配当所得が、原告ではなく、名義人たる家族に帰属すると認定された事例である。

判決では、所得税法12条の趣旨について、「租税負担の公平を図るため、

(57)　中田裕康＝道垣内弘人編『金融取引と民法法理』139頁〔森田宏樹〕（有斐閣、2000）。

(58)　本人確認に関する法律ついては、当初、平成15年に「金融機関等による顧客等の本人確認等に関する法律」が施行され、翌年「金融機関等による顧客等の本人確認等及び預金口座等の不正な利用の防止に関する法律」に名称が変更された。同法律は、平成20年に「犯罪による収益の移転防止に関する法律」の施行に伴い廃止された。

(59)　我妻栄＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『〔第3版〕我妻・有泉コンメンタール民法―総則・物権・債権―』1198頁（日本評論社、2013）も、最高裁平成15年判決を参照し、「判例の傾向は、原則として、口座名義人が債権者であるという方向へ向いつつあるといってよかろう」としている。また、太田知行教授は、「客観説は、他人名義で預金した出捐者の保護に資するのであり、自己名義で預金をしている出捐者にとっては、主観説の方がむしろ有利である。記名式預金においては、他人名義預金者の利益よりも、自己名義預金者の利益保護が優先されるべきである、と思われるから、出捐者の利益保護のためには、むしろ、主観説を採用すべきであろう。」として、最高裁平成15年判決以前の論文において、既に、マネー・ローンダリング規制が浸透した今日では、主観説が採用されるべきであると主張されていた（太田・前掲注(53)446頁）。

(60)　http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11072.pdf。

資産から生ずる収益の帰属について、名義又は形式とその実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」ものであると解し、所得税基本通達 12－1 について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している。その上で、家族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としている。そして、「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」との原告の主張に対し、裁判所は、「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」としている。

本件では、乙名義の株式について、取得原資である借入金及びその担保財産の所有、譲渡代金の使途、及び配当金の受領及び管理がすべて乙によるものであることをもって、乙を当該株式の真実の権利者であるとしたのである。更に、そのような事実があれば、「原告が株式の取引行為やその資金調達に係る実際の手続に当たっていたとしても、これをもって上記認定を左右しないというべきであり、他に原告が本件各株式の真実の権利者であることをうかがわせる証拠もない」としている。

また、丙名義の株式については、丙と原告は異なる住居に居住していること、購入原資は丙のものであること、丙は同株式を自宅で保管し、その配当金は丙が自ら郵便局に行き、郵便振替支払通知書により現金で受領していることに加えて、原告が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から、丙は単なる名義人にとどまらず、真実の権利者であるとしている。

一方、名古屋地裁平成 9 年 2 月 28 日判決（税資 222 号 634 頁）(61)は、原告ら（夫、妻、長男、長女）名義による株式取引に係る配当所得は、すべて夫に帰属するとされた事例である。

本件では、ある原告名義の株式取引口座において取得された株式が、他の原告名義の株式取引口座において売却されている場合や、ある原告名義の預金口座の資金や株式取引口座における売却代金が、他の原告名義の株式取引口座における株式の取得費用に充当されている場合があり、被告税務署長は、株券及び資金の管理支配の主体が夫であるとして本件株式取引に基づく所得は、全て夫に帰属すると主張した。これに対し原告らは、株券は各人がそれぞれ保管しており、各原告名義相互間で株式の移動がみられるのは、一人の名義で共同買付したものを、実質的な買付人の名義に書き換えたり、贈与したためである、また、各原告名義相互間で資金の移動がみられるのは、資金の融通が行われたためであると主張し、証券会社から売買報告書を受け取る度に、その事実をメモ書きし、後で清算した旨主張した。

判決は、当該メモ書きは原告らの主張に沿うように後から作成されたもので、資金の融通、清算も行われていなかったとして、原告ら名義の株式取引口座は、実質的に夫により一体的に管理支配されていたと認定した。また、売買注文や現金の受け渡し、株券の保管、株価の分析等に使用していたパソコンの購入・使用を夫が行っていたことに加え、長男及び長女が株式取引を開始する際の資金についての供述もあいまいであったことなどから、本件株式取引は、夫が他の原告名義を借用して行っていたものと推認し、本件株式取引に基づく所得は夫に帰属するとした。

2　株式配当に係る所得の帰属判定

法人から受ける剰余金の配当は、法人への出資に対する配当であり、配当

(61)　本判決は、控訴審名古屋高裁平成 10 年 1 月 28 日判決（税資 230 号 230 頁）においても支持された。なお、上告審最高裁平成 10 年 10 月 13 日第三小法廷判決（税資 238 号 690 頁）は、上告を棄却している。

を受ける権利は、株主（出資者）にある(62)。換言すれば、株主たる地位に基づいて支払を受けるものが配当所得となる。また、株主名簿上の名義は、株式譲渡の対抗要件にすぎない(63)ことからすると、出資者が誰であるか、すなわち、株式取得原資の出捐者が誰であるかということが重要な判断要素となる。この点、前掲福岡高裁判決(64)が、実質所得者課税の原則を、我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した理由の一つとして挙げているように、既に、行政裁判所昭和 7 年 1 月 30 日判決（行録 43 輯 10 頁）において、株式の配当所得が、名義人ではなく、実際に出資した者に帰属するとされているとおりである(65)。

真実の株主であれば、株券の保管や配当金の受領・管理を行うのは当然であろうし、株式の売買に関しても、売買の意思決定、譲渡代金の受領・管理を行うはずである。したがって、これらの点も判断要素となるが、飽くまで、真実の株主を推認する事実に過ぎない。なお、証券会社を通して株式を取得する場合には、取引口座の管理状況なども考慮する必要があろう(66)。

配当所得については、株式に係るものが多く、裁判例も譲渡所得の帰属を主たる争点としたものに付随して争われることが多い。そのため、株式取引の意思決定、取引や資金調達の手続を誰が行っているかという点についても判断要素とされているが、配当所得の帰属という点に限れば、必須の要素とはいえないのであろう。

なお、株式配当金は、株主名簿上の名義人に対して支払われることになるが(67)、既に株式を譲渡して、株主でなくなっているにも関わらず、名義書換

(62)　会社法 105 条 1 項。
(63)　会社法 130 条 1 項。
(64)　前掲注(12)参照。
(65)　行政裁判所昭和 10 年 7 月 19 日判決（行録 46 輯 600 頁）、行政裁判所昭和 10 年 7 月 19 日判決（行録 46 輯 608 頁）行政裁判所昭和 16 年 3 月 13 日判決（行録 52 輯 69 頁）も同旨。
(66)　上場株式については、平成 21 年 1 月 5 日以降、全ての株券が電子化され、株主の権利は証券会社などの口座で電子的に管理されていることから、「株券の保管状況」ではなく、「取引口座の管理状況」で判断することになる。
(67)　会社法 457 条 1 項。

を行っていない、いわゆる名義書換失念株に対する配当金について、富山地裁平成 6 年 1 月 26 日判決（税資 200 号 81 頁）(68)は、株主たる地位に基づいて支払を受けるものではないから、配当所得には該当せず、雑所得に当たるとしている(69)。

第 3 節　不動産所得

1　裁判例にみる判断要素

不動産所得の帰属については、建物の請負契約の締結及び工事代金の支払、賃貸借契約における賃貸人、登記名義のいずれもが控訴人であったことから、控訴人を実質的な法律上の所有権者であり、かつ、賃貸人であると認定し、建物に係る賃料は控訴人に帰属するとした、大阪高裁平成 22 年 11 月 12 日判決（税資 260 号順号 11554）(70)のように、不動産取得の経緯（請負契約締結、代金支払）から、不動産の所有権者を認定し、当該所有権者が賃貸人として賃料収入が帰属すると判断するものが散見される。

なお、不動産の所有権者を認定した上で、その後賃貸人の地位が譲渡された事実が無いとして、所有権者に賃料収入が帰属するとした、名古屋地裁平成 9 年 1 月 31 日判決（税資 222 号 285 頁）(71)及び東京地裁平成 11 年 3 月

(68)　本判決は、控訴審名古屋高裁金沢支部平成 7 年 4 月 17 日判決（税資 209 号 15 頁）においても支持された。

(69)　他人名義株式に係る帰属の問題については、岩崎政明「他人名義株式に係る配当所得・譲渡所得の帰属」税務事例研究 33 号 43 頁以下（日本税務研究センター、1996）参照。

(70)　http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11554.pdf。本判決は、第一審神戸地裁平成 22 年 6 月 29 日判決（税資 260 号順号 11462, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11462.pdf）を支持し、上告審最高裁平成 23 年 3 月 31 日第一小法廷決定（税資 261 号順号 11662, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11662.pdf）は、上告を棄却している。

(71)　本判決は、控訴審名古屋高裁平成 9 年 10 月 23 日判決（税資 229 号 140 頁）においても支持された。なお、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）は、上告を棄却している。

30 日判決（税資 241 号 594 頁）(72)のように、賃貸人の地位という点も考慮するものも見られる。

また、法人税の損金算入が争点となった事例であるが、船舶に係る法律関係の帰属主体を判断しているものとして、横浜地裁平成 13 年 10 月 10 日判決（税資 251 号順号 8999）がある。判決は、造船契約の当事者と船舶に係る登録関係は子会社名義であり、傭船契約上の船主は名義こそ原告（親会社）となっているが、船舶の取得資金調達のために設定されたローン契約上は、傭船契約上の債権が子会社に帰属していることを当然の前提として、子会社がそれを貸主であるリース会社に差し出す旨の意思表示がされており、その旨が子会社の株主・取締役総会決議文にも明示され、その債務の返済や船舶に係る関係諸経費の送金も全て子会社によって子会社名義の口座を通じてされている上、傭船契約上の傭船料、同契約違反に基づく損害賠償請求権その他同契約上の子会社の全ての権利並びに弁済期の到来しているその他全ての金銭債権がリース会社に譲渡された旨も、子会社から傭船者に通知されていることから、傭船契約の実質的な当事者も子会社である可能性があるとし、これらの事情に加えて、船舶を外国籍のものとして外航労務協会と全日本海員組合との労働協約違反にならないようにするという原告の経営計画の目的をも考慮して、船舶に係る契約は、いずれも子会社においてされたもので、その法律効果は子会社に帰属し、船舶の所有者が原告であるということはできないとした。更に、船舶の購入は、もともと原告自身が外航船による海運事業の進展を図るために始めた計画であり、原告は資金面で子会社に協力しているから、実質的な経済上の負担は原告に帰しているものといえるとしながらも、法的な帰属の観点からは、子会社が、原告の経営意図を実現するために、所有権を含めた船舶に係る法律関係の帰属主体となっているというべきであるとした。船舶の実質的所有者、傭船契約における実質的権利者を、

(72)　本判決は、控訴審東京高裁平成 11 年 8 月 31 日判決（税資 244 号 548 頁）においても支持された。なお、上告審東京高裁平成 11 年 11 月 15 日決定（税資 245 号 318 頁）は、上告を却下している。

法的に検討したものといえる。

以上のことから、不動産所得については、不動産取得の原資、取得の際の契約者、賃貸人たる地位などから判断がされているが、中でも不動産の所有権者（不動産取得の原資、取得の際の契約者）は誰かという点が重視されているといえよう。

2　不動産の権利者

上記の各裁判例では、不動産所得の帰属について、不動産の所有権者という要素を重視しつつ、賃貸人の地位という要素も考慮されているが、この点について、貸付行為の主体が誰であるかということが大変重要な要素となり得るとの見解(73)や、資産の帰属と所有権が一致しない場合があるとの指摘もある(74)。いずれも、法的実質による判断を前提とするものではあるが、判断すべき法律関係を異にするものである。そこで、事例を挙げて、いかなる法律関係で判断すべきかを考察する。

（1）不動産譲渡担保

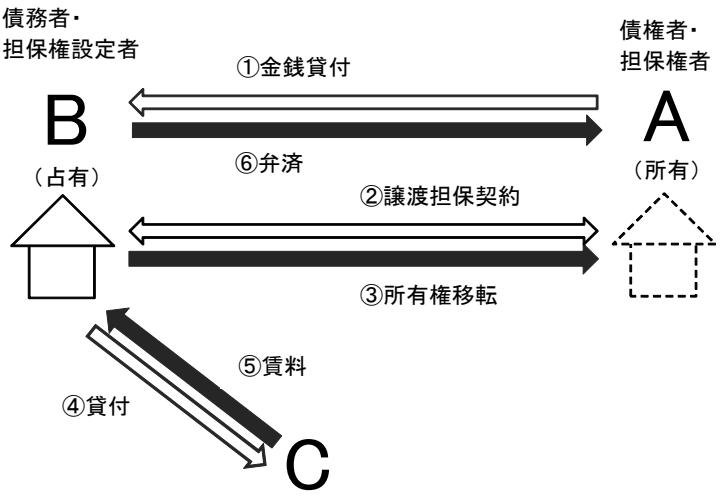
---

(73)　酒井克彦教授は、「不動産所得を利子所得や配当所得と同じように考えるべきかどうかについては躊躇を覚える。……利子所得や配当所得が直接果実に係る所得を規定しているのとは異なり、不動産所得については、『不動産賃貸料に係る所得』と規定しているわけではないからである。なお、更に、不動産所得は『不動産の所有に係る所得』とも規定をしていない。したがって、如何に不動産が子供名義であったとしても、かかる不動産の貸付行為を行ったと認定出来ない限り、子供に不動産所得が生ずる余地はないと考えるべきであろう。このような所得税法の規定の仕方に注目すると、利子所得や配当所得が起因となる元物の所有者認定が重要であるのと同様の考え方を持ち込むことができるかという点については消極的に解さざるを得ないのである。かように不動産所得はあくまでも貸付けによる所得をいうのであるから、原則的には、かかる行為の主体が誰であるかということは大変重要な要素となり得ると考えるべきであろう。そして、不動産の貸付行為者は通常は契約上の地位を有する者と解されるから、経験則が妥当しない事情のない限り、契約当事者で判断されることになろう。」と述べられる（酒井「所得税法における実質所得者課税の原則（下）」税通 65 巻 1 号 93－94 頁（2010））。

(74)　渕圭吾教授は、所得の年度帰属の文脈において、資産の実質的な帰属と所有権の所在とが乖離し、所有権が基準とならない場合として、譲渡担保などを挙げておられるが、人的帰属に関しても同様の見解であると思われる（渕「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』211 頁（有斐閣、2007））。

既に述べたとおり、不動産所得は不動産の所有権者に帰属するという考え方【所有権基準】は、一般的な理解であると考えられる。通常は、所有権者が貸主として、収益を得るのであり、前掲各裁判例においても、そのような観点からの判断がされているといえる。そうすると、資産の帰属と所有権は一致しないとされる不動産譲渡担保(75)のケースはどのように考えられるだろうか。例えば、【図１】のように、A（債権者、担保権者）がB（債務者、担保権設定者）に金銭を貸付け、その貸金債権を担保するため、AB 間で譲渡担保契約を締結し、目的物である B 所有の不動産の所有権を A に移転した上で、B が当該不動産を占有し、C（第三者）に賃貸して賃料収入を得ている場合を考えてみる。

【図１】



(75)　譲渡担保とは、債務者または第三者（物上保証人）に属する所有権その他の財産権を債権者に譲渡し、債務が弁済されたらその権利は設定者に復帰するが、債務不履行の場合には確定的に債権者に権利が帰属して、これによって債務が弁済されたものとするという形式の担保をいい、目的物の占有を債権者に移転することを要しない（淡路剛久＝鎌田薫＝原田純孝＝生熊長幸『民法Ⅱ物権〔第 3 版補訂〕』325－326 頁（有斐閣、2010））。

譲渡担保の法的構成については、さまざまな学説がある(76)。

イ　信託的譲渡説

目的物の所有権は譲渡担保権者に完全に移転し、担保権者は移転を受けた権利を担保目的を超えて行使しないという債権的拘束を受けるにすぎないとする説で、法的形式を最も重視したものである。

ロ　授権説

譲渡担保においては、当事者には所有権移転の意思はなく、所有権移転の外観が存するにすぎず（その外観は虚偽表示である）、担保権者に担保目的の範囲内で目的物の管理処分権が付与されるにとどまるとする説である。

ハ　二段物権変動説

法形式的には目的物の担保権者への移転の形をとるが、その経済的・社会的実質は一つの物的担保制度であるから、譲渡担保の設定により目的物はいちおう担保権者に移るが、それが単純な譲渡ではなくまさに譲渡担保であるがゆえに、設定者にも物権的な権利（実質的には、所有権マイナス担保権＝設定者留保権）が留保されると考えるべきであって、物権変動としては、まず設定者から担保権者に所有権が移転し、ついでその直後に担保権者に担保機能を留保し、所有権の残りの権能（設定者留保権）が担保権者から設定者へ譲渡されるとする説である。有力説の一つとされる。

ニ　物権的期待権説

譲渡担保の設定により、担保権者には所有権が、設定者には物権的期待権が帰属するものと解する説である。この期待権とは、被担保債権の弁済によって所有権を取得する設定者の地位をいい、物権変動については、二段の物権変動があるものと考えていることから、基本的には二段物権変動説と異ならないというべきである。

(76)　各説の内容は、生熊長幸「譲渡担保の法的構成」鈴木禄弥＝竹内昭夫編『金融取引法大系第5巻担保・保証』339頁以下（有斐閣、1984）による。

ホ　抵当権説

譲渡担保契約によって、担保権者は目的物について抵当権を取得したと解する説である。「担保のための所有権移転」は、所有権移転が目的ではなく、抵当権設定が目的と解釈するもので、担保設定の目的に最も適合する効果を導く。近時の有力説とされる。

ヘ　担保権説

抵当権説の一種であるとされるが、特定の公示方法を備えた場合に限り、譲渡担保の効力を認めようとする説である。

各説の詳細は異なるものの、大別すると、法的形式を尊重する所有権的構成（上記イ）と、実質的な目的を重視する担保権的構成（上記ロないしヘ）に分けられる。このように、譲渡担保は形式と実質との間に齟齬があるため、目的物について第三者が法律上の利害関係を有するに至った場合に、設定当事者と第三者との利害をどのように調整するのかについて、上記いずれの説を採るかによって、結論が異なることになる。外部からは担保権者が真実の所有者であるかのように見えるため、これを前提として目的物について利害関係を持つに至った第三者を保護するためには、法形式を尊重した解釈が必要となるが、当事者間の利害を適正に調整するためには、実質的目的に即して担保権的に構成することが望ましいとされる(77)。

実質所得者課税の原則からすると、法的実質により判断することとなり、また、担保権設定者に対して租税債権を持つ国（譲渡担保契約においては第三者）が、当該担保権設定者の財産を差し押さえる場合などとは異なり、所得の帰属判定に関しては、第三者の利害を調整する必要がないことからすると、実質的目的を重視する担保権的構成により譲渡担保を解釈すべきであろう。そうすると、上記事例においては、B から A への所有権移転は形式的なものであって、不動産の所有権を実質的に有しているのは B である。したがって、C からの賃料収入は、不動産の実質的所有者である B に

(77)　淡路ほか・前掲注(75)327 頁。

帰属すると考えるのが相当である。すなわち、担保権設定者が不動産を賃貸している場合の不動産所得の帰属については、所有権基準によることとした場合であっても、説明が可能である(78)。

ところで、渕圭吾教授は、資産の実質的な帰属と所有権の所在とが乖離する場合には、自主占有が基準になると考えるべきと指摘される【自主占有基準】(79)。上述のとおり、譲渡担保の場合、実質的な所有者という観点から所得の帰属を判断することが可能であるし、仮に、所有権的構成に解釈して、不動産の所有権は飽くまで担保権者にあるとしても、次に述べるとおり、収益権基準あるいは行為者基準を採ることにより、賃料収入が担保権設定者に帰属すると説明できる。一方、転貸借の場合には、転貸人は他主占有者であり、自主占有者である賃貸人（所有者）には転貸に係る賃料が帰属しないことを考えると、自主占有基準では説明できない場合がある。

（2）転貸借

転貸借の場合、転貸に係る賃料収入が転貸人に帰属することには問題はないであろう。転貸人が所有権を有していないのは明らかであるから、これをどのように考えるべきであろうか。法律が「不動産の貸付けによる所得」と規定している点を重視して、貸付行為の主体が誰であるかということが重要な要素となり得るとする酒井教授の見解(80)に基づけば、貸付行為の主体である転貸人に賃料収入が帰属するということになる【行為者基準】。

転貸借を別の点からみると、賃借人である転貸人（B）は、賃貸人（A）

(78) 所得税基本通達 33－2 は、債務者が、債務の弁済の担保として資産を譲渡した場合において、①当該担保に係る資産を債務者が従来どおり使用収益すること、②通常支払うと認められる当該債務に係る利子又はこれに相当する使用料の支払に関する定めがあることが契約書で明らかにされており、かつ、当該譲渡が債権担保のみを目的として形式的にされたものである旨の債務者及び債権者の連署に係る申立書を提出したときは、当該譲渡はなかったものとする取扱いを定めている。同通達の取扱いに該当する場合で、当該債務者が当該不動産から生ずる賃料収入を得ているときには、当該賃料収入は当該債務者に帰属することになるのであろう。

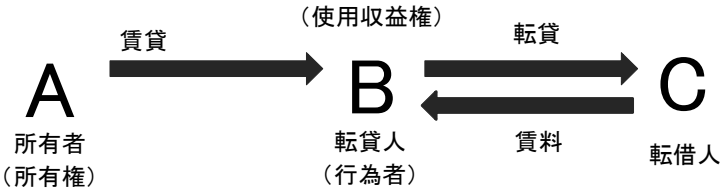
(79) 渕・前掲注(74)214 頁。

(80) 前掲注(73)参照。

との間の賃貸借契約に基づき、目的物を使用収益することができるため(81)、賃貸人（A）の承諾があれば、転貸人（B）と転借人（C）との間の賃貸借契約に基づく賃料収入を得ることができる（**【図２】**）。つまり、転貸人（B）は、所有権は有していないが、収益する権利を法的に有しているといえる。上述の不動産譲渡担保のケースにおいても、担保権者（債権者）に所有権を移転させた後、担保権設定者（債務者）において当該不動産を使用収益するため、担保権者と担保権設定者との間で、賃貸借契約あるいは使用貸借契約があるときには、これらの契約に基づき、担保権設定者に当該不動産に係る収益権が与えられるということになる。

【図２】

承諾転貸のケース



所得税法 12 条が、所得の帰属に関する規定であることからすると、通達でいう「資産の真実の権利者」の「権利」とは、「収益を享受する権利」と解すべきであり、上述のとおり、賃借権でも良いことからすると、全面的支配権である所有権で判断する必要はなく、所有権よりも小さい単位である収益権を真実に有する者が、所得の帰属における「資産の真実の権利者」であるということができるのではないだろうか【収益権基準】(82)。

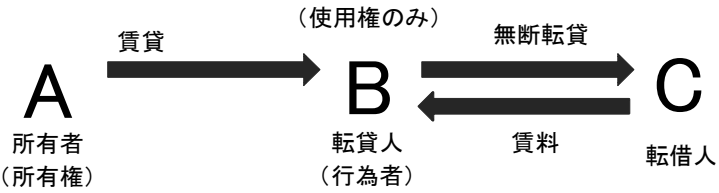
一方、賃借した不動産を無断で転貸した場合でも、転貸借は有効である

(81)　民法 601 条。

(82)　渕教授は、「所有権より小さい単位で資産を観念することも可能である」と述べられる（渕・前掲注(74)217 頁）。

が(83)、収益権が与えられていないからといって、賃借人（無断転貸人）（B）が転借人（C）から得た賃料を不動産の所有者である賃貸人（A）に帰属させるのは相当ではない（**【図３】**）。そうすると、法的に収益権を有しない無断転貸人に賃料収入が帰属するためには、行為者基準によらざるを得ない。

【図３】
無断転貸のケース



このように、無断転貸の場合には、収益権基準では説明がつかないことを考えると、不動産所得の帰属に関しては、行為者基準も無視できない。ただし、この場合には、単に貸付行為を行ったというだけではなく、収益を自ら費消したということが必須の要素になるものと考えられる。なぜなら、無断で転貸したとしても、その賃料収入を所有者（賃貸人）のために費消しているのであれば、事後的に所有者から承諾を受ける場合と異ならないのであり、その場合、無断転貸人は、所有者（賃貸人）の代理人として、あるいは所有者（賃貸人）から委任を受けて賃貸しているとみることも可能であるからである。そうすると、行為者基準を採る場合には、賃貸借契約上の賃貸人の地位を有する者のみならず、収益の費消という経済的実質をも考慮する必要があるが、法律的帰属説を原則とするならば、行為

(83)　賃貸人は、賃借人との間の賃貸借契約を解除することができるにとどまる（民 612 ②）。ただし、無断転貸の事実が、賃貸人に対する背信的行為と認めるに足りない特段の事情があるときには、解除はできないとされている（最二小判昭 28・9・25 民集 7 巻 9 号 979 頁）。

者基準は、無断転貸のようなケースに限って適用すべきであろう(84)。

3　不動産所得の帰属判定

以上のことから、不動産所得の帰属判定に当たっては、不動産に関しての収益権が誰にあるかで判断することを原則とし、それが適当でない場合（無断転貸などの場合）には、行為者基準で判断すると考えるのが相当である。すなわち、不動産の所有権を有しているか（取得の際の請負契約等の締結、取得代金の支払）又は不動産に関して収益権を有しているか（賃貸借契約等の有無）が重要な要素となる。ただし、収益権を有していない場合であっても、賃貸人（貸付行為者）であり、かつ、無断で賃料収入を自己のために費消しているときには、貸付行為を重視して、その者に賃料収入が帰属すると考えるのが相当である。

このことは、親族名義の不動産を賃貸する場合であっても異なるところはない。例えば、親所有の不動産を子が賃貸している場合で、親子間で使用貸借契約が締結されているときには、使用貸借契約により子に収益権が与えられることになるから、賃料収入は子に帰属するということになる。ただし、実際には、親族間の法律関係（委任、使用貸借、無断使用など）が明確でない場合が多く、資産の名義者を真実の権利者と推定する基本通達 12－1 の取扱いにより、一応の解決が図られるものと考える。なお、親が賃料収入を子に贈与する目的で、形式のみ使用貸借としている（子は管理も何も行っていない）ような場合には、当該使用貸借契約は虚偽表示(85)により無効であり、当該賃料収入は、一旦親に帰属した上で、子に対して贈与があったとみるのが相当であろう。したがって、どのような経緯で子が賃貸するに至ったのか、

(84)　佐藤英明教授も、他人の土地を譲渡した者が、後日、裁判所に、当該譲渡が無権代理によるものであり、その者が譲渡代金を費消したことが認定された場合において、その譲渡して代金を費消した者に課税されるのであれば、その判断は法的帰属ではなく、それ以外の要素によってなされているものであり、その「要素」を無権限で譲渡した者による収益の自由な使用・処分に求めるなら、これは「経済的帰属」説が、この場面で採用されたものと考えることになるとされる（佐藤・前掲注(42)54 頁）。

(85)　民法 94 条 1 項。

すなわち、親族間の法律関係を検討する必要がある。

第４節　譲渡所得

１　裁判例にみる判断要素

京都地裁平成２年５月 28 日判決（税資 176 号 1069 頁）は、原告の長男所有の建物を第三者に譲渡するに際し、長男から原告に対して当該建物を譲渡する旨の売買契約を締結すると同時に、原告と第三者の間で売買契約を締結した事例である。判決では、譲渡に当たって、原告が税理士に相談し、税金を有利にするためには、形式上、建物を長男から原告に売り渡したことにすればよいとのアドバイスを受けていたほか、第三者との間で締結された覚書では、建物の売主が長男とされていたこと、第三者からの譲渡代金はほとんどが長男の債務の返済に充てられ、原告が受け取った代金は無かったことから、「少なくとも所得税法上は、実質的に見て、真実右両名（筆者注：長男と原告）間に売買が存在したものとは認められない（所得税法 12 条参照）。」とされている。判決を見る限り明らかではないが、おそらく建物の登記上の名義は長男であり、実際にも長男が取得したものであることは原告被告とも争いはない。このように、譲渡所得の帰属に関しては、譲渡する前に別の譲渡があったか否かという争いも多く、福岡高裁平成７年３月 10 日判決（税資 208 号 620 頁）(86)、浦和地裁平成８年４月 22 日判決（税資 216 号 195 頁）も同様である。これらは、譲渡時において不動産の所有権が誰に帰属していたかで判断するものといえる。

２　譲渡所得の帰属判定

ここで、前節で検討した不動産所得における無断転貸と同様の視点から、

(86)　本判決は、第一審大分地裁平成６年３月 28 日判決（税資 200 号 1163 頁）を結論において支持し、上告審最高裁平成９年 10 月 23 日第一小法廷判決（税資 229 号 150 頁）は、上告を棄却している。

他人物売買の例を考えてみる(87)。A 所有の土地を、B が無断で C に譲渡し、B が譲渡代金を取得して費消した場合、その譲渡による所得は誰に帰属するであろうか。通常、このようなケースにおいては、C は、契約を解除して B に対して損害賠償請求をするであろう。あるいは、A がその譲渡を承諾して、譲渡代金相当額を B から取得した場合には、A の譲渡所得となる（何らの対価も取得できないのに、A が譲渡を承諾することは、通常、考えられない。）。仮に、A が譲渡代金相当額を B から取得できないときには、B に対して何らかの課税がなされるべきである。この場合、他人の物を譲渡したことに加え、それに伴う収益を費消したという事実をもって B に所得が帰属したと判断されることとなるが、譲渡所得課税の本質が、「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、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」(88)、すなわち、単に譲渡収入から取得費と譲渡費用を控除した利益に対して課税するものではなく、資産の所有者に帰属するキャピタルゲインに対する課税であることからすると、B が得た収益は、譲渡所得とはならず、他の所得（例えば雑所得あるいは贈与税の対象）になるものと考える。

上述のとおり、譲渡による所得が、所有者以外の者に帰属するということは、理論上有り得るものの、本来の譲渡所得の帰属という意味では、譲渡時点での資産の所有者を真実の権利者とすべきである。したがって、資産取得の経緯、取得原資の出捐、譲渡までの使用管理状況、所有権移転の有無などが判断要素となるといえる(89)。

---

(87) 民法上は、他人の物の売買も有効なものとして取り扱われる（民 560、最一小判昭 25・10・26 民集 4 巻 10 号 497 頁）。この場合、売主がその売却した権利を取得して買主に移転することができないときは、買主は、契約の解除をすることができ、買主が契約時にその権利が売主に属していないことを知らなかったときには、損害賠償請求をすることができる（民 561）。ただし、宅地建物取引業法 33 条の 2 は、宅地建物取引業者が、自己の所有に属しない宅地又は建物について、自ら売主となる売買契約を締結することを原則として禁止している。

(88) 最一小判昭 43・10・31 税資 53 号 799 頁ほか。

(89) なお、所得税基本通達 33－2 は、譲渡担保のケースについて、資産の移転が債権担保のみを目的として形式的にされたものであることが外形的に明らかである場合

第３章　事業所得に係る帰属の判断要素

第１節　裁判例にみる判断要素

１　個人間で帰属が争われた事例

津地裁平成 23 年 10 月 13 日判決（税資 261 号順号 11784）(90)は、「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を意味すると解されるところ、このような者に当たるか否かは、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等を総合的に考慮して判断されるべき」（下線筆者）として、①クレジット契約、本店の厨房機器保守契約、電話サービス契約、水道及び電気供給契約等の本件事業に不可欠な契約の多くについて、原告の名義が使用されていること、②本件事業のクレジットカードによる売上げが原告名義口座に入金され、また、現金売上げは原告の指示により乙が管理し、そこから必要経費が全て支出されるとともに、その残額を原告が全て費消していること、③従業員の採否や給与等の労働条件を原告が実質的に決定し、従業員に対する指揮監督権を有していたこと、④本件事業を巡る不動産の権利関係において、本件事業の実質的な所得の帰属者が原告であることを妨げるような事情が見当たらないことの各事情を総合考慮して、本件事業の実質的な所得の帰属主体は原告であるとした。

一般的に、資産や勤労といった要素を含み、様々な取引が反復継続して行われ、これらが一体となって「事業」を構成するものであることからすると、上記のような総合的判断がされるのは相当であろう。

名古屋高裁平成 18 年 12 月 6 日判決（税資 256 号順号 10596）(91)も、原

には、譲渡所得課税の対象とはしないものとしている（前掲注(78)参照）。

(90)　http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11784.pdf。本判決は、控訴審名古屋高裁平成 24 年 3 月 22 日判決（税資 262 号順号 11914, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/11914.pdf）においても支持された。

(91)　本判決は、第一審名古屋地裁平成 17 年 11 月 24 日判決（判タ 1204 号 114 頁、税

判決を引用して「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」（下線筆者）として、上記津地裁判決と同様、総合的判断の必要性を述べる。その上で、「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の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(92)」として、本件では、「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。他方、営業許可名義については、「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から、……原告が営業許可の名義人でないからといって、上記推認を妨げるとはいえない」（原判決引用）、また、クレジット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、必ずしも上記推認の支障にならないと考えられる」（原判決引用）としている。そして、クレジットカード売上が入金される預金口座の通帳が、届出印鑑とともに控訴人によって保管されていたことや店舗の収支や従業員の雇用等に関するデータが控訴人の居宅や事務所のパソコンから復元されたことなど、賃貸借契約の名義人、出資の

資255号順号10207）を支持し、上告審最高裁平成19年9月21日第二小法廷決定（税資257号順号10788）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

(92) 更には、「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」とも述べている。

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して、控訴人が経営者であると認定した。

本件においても、諸事情を総合勘案して実質的な事業主が判断されているが、事業に関する契約の中でも、店舗の賃借人（あるいは連帯保証人）であることを重視している点が注目される。

2　親族間で帰属が争われた事例

神戸地裁平成 21 年 5 月 27 日判決（税資 259 号順号 11211）(93)は、原告の妻名義で営業許可を受けたパチンコ店の事業所得が原告に帰属するとされた事例である。

判決は、親族間における事業主の判定について定めた所得税基本通達 12－5 柱書前段の基準(94)は、実質所得者の判断基準として適切であるとした上で、「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、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、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」（下線筆者）としている。

本件では、パチンコ店 G の風営法上の営業許可の名義をはじめとする G 関連の各種契約書のほとんどが原告の妻である戊名義で作成されており、戊は、実際に、G の売上げの計算や従業員への給与の支払、景品等の在庫の管理等の日常業務に従事するほか、従業員の採用事務、一部の取引業者との交渉も自ら一部行い、さらには経営に大きな影響を与えるパチンコ機械の機種の選定に関わるなどしていた。しかしながら、原告は、G の店舗用土地建物を確保し、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、

(93)　前掲注(44)の裁判例において、利子所得の帰属とともに事業所得の帰属についても争われた。

(94)　「生計を一にしている親族間における事業（農業を除く。）の事業主が誰であるかの判定をする場合には、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と認められる者が当該事業の事業主に該当するものと推定する。」（第１章第２節３参照）。

駐車場用地の確保も自ら所有者と交渉して契約締結に至り、自動玉配給装置等についても、ほぼ一人で業者との折衝に当たるなど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こと、また、開業後も、その売上金の管理や処分について、実質的な権限を有し、G における人事や取引業者との折衝にも深く関与して、従業員や取引業者の間でも、営業許可や契約名義が戊とされていたにかかわらず、実質的には原告が G の経営者であると認識されることも少なくなかった。反面、戊は、売上金の管理や処分、税務処理等経営者が自らある程度は直接関わるか少なくとも概要を把握してしかるべき業務についてほとんど無知又は無関心であり、日常業務の範囲を超える経営方針に関する重要事項を決定する権限を行使した様子もうかがわれない点から、事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有していたのは原告であり、原告が G の事業主に該当すると推定されるというべきであるとした上で、当該推定を覆すべき特段の事情も見受けられないことから、G の実質的所得者は戊ではなく原告であるとしている。本件では、事業に関する各種名義が戊であり、その業務についてもある程度関わっていたものの、経営に関しての重要事項を決定していたのが原告であったという点が重視されたものと考えられる。

親族間の帰属についても、基本的には、上記 1 と同様、総合的な判断がされるべきであるが、親族という関係上、資金の管理等を誰が行っているかが不明な場合が多い。そのため、基本通達においても、事業の経営方針の決定について支配的影響力を有すると認められる者を事業主として推定するとしており、上記神戸地裁判決も、この通達に沿った判断を行ったものと思われる。

ところで、親が単独で経営していた事業に子が加わった場合の所得の帰属が争われた次の 2 つの事例では、少し異なった判断がされている。

東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決（訟月 38 巻 5 号 878 頁、税資 183 号 864

頁）(95)は、控訴人が営む歯科医院に控訴人の子が歯科医として従事することとなった事例である。判決は、「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。」として、特段の事情がなければ総合的な判断が不要としているように見える。判決を見る限り、事業用資産、事業資金の調達については父親が行っていたことを認定した以外は、長年父親が経営してきたという事情を重視して、父親が支配的影響力を有していると判断しており、経営方針の決定などの点は検討がされていない。通達においても、親子間において支配的影響力を有している者が不明の場合に、親を事業主と推定するとはしていない。特に医師のような専門的職業においては、経営方針の決定を誰が行っていたかという点も含め、総合的判断を行う必要があったのではないだろうかとの疑問も残る。

一方、福岡高裁平成 14 年 3 月 15 日判決（税資 252 号順号 9089）(96)は、父親が経営していた理容店グループで働いていた子が、新店舗の店長として派遣された事例において、新店舗に係る所得は、子に帰属すると判断している。判決では、子が事業主として各種届出書を税務署長に提出し、申告納税を行っていることに加え、新店舗に係る税理士報酬の支払、事業用資産のリース契約、金融機関からの事業資金の借入れを子名義で行っていることなどの点から、子が父親から事業を引き継いだものと認め、同店の事業所得の帰属者は、子であると認定した。従業員の雇用や給与額の決定に関して、子が父親の意見に従っていたという点は、支配的影響力が父親にあるとする要素となり得ると思われるが、判決では、グループの傘下店舗としての便益あるいは子と父親の情誼等に基づくもので、その事実をもって、直ちに、父親が

(95)　本判決は、第一審千葉地裁平成 2 年 10 月 31 日判決（税資 181 号 206 頁）を支持した。

(96)　本判決は、第一審大分地裁平成 11 年 11 月 29 日判決（税資 245 号 404 頁）を支持し、上告審最高裁平成 14 年 9 月 13 日第二小法廷決定（税資 252 号順号 9190）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

新店舗の経営者であると認めることは困難であるとしている。本件においては、取引等の名義が重要視されており、収支の管理や従業員の給与額の決定を父親が行っていたという事実は、親子という関係に鑑み、名義人が事業主であるという推定を覆すだけの根拠にはならなかったものと思われる。

福岡高裁判決で争点となった所得が、別の店舗に係るものという点で、前記東京高裁判決の事例とは異なるが、東京高裁判決では、通常は、親が支配的影響力を有しているものであるということを前提として判断がされているように思われるし、福岡高裁判決では、親子という関係上、親が多少なりとも子の事業に影響を及ぼすのは当然であるから、その点はあまり考慮する必要がないと考えているように思われる。このような判断の差異には、時代の変化に伴って親子関係も変化してきたという事情もあるのかもしれない(97)。

このように、親族経営による事業は、帰属判定が困難であることから、基本通達においても、一応の判定基準が示されているところであるが、この点に関しては、改めて次節で考察する。

3　個人法人間で帰属が争われた事例

韓国メンバーズクラブBの経営に係る収益が、原告法人と原告が業務を委託したとする個人Cとのいずれに帰属するかが争われた名古屋地裁平成15年5月29日判決（税資253号順号9357）(98)は、「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

(97)　なお、基本通達の具体的な適用に当たっても、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず、条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努めることとされており（昭和45年7月1日付直審（所）30「所得税基本通達の制定について」）、社会通念の変化によって、税法の解釈適用が変わる可能性があることが示唆されている。

(98)　控訴審名古屋高裁平成16年1月28日判決（税資254号順号9534）は、原判決を支持して、控訴人（第一審原告）の訴えを棄却している。

して、判断されるべきである」（下線筆者）としており、個人法人間の帰属判定についても、個人間の帰属判定と異なることはなく、総合的な判断が必要とされる。そして、①店舗の借主、②売上金の管理及び帰属、③経費負担、④飲食店営業及び風俗営業の許可、⑤B に出演する韓国人芸能人の招へい、⑥会計処理、⑦従業員の指揮監督の諸点を総合的に判断して、「本件店舗を借り受けて B を経営していた甲が、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、その代表取締役に就任したことに伴い、原告が B 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 C に B 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の主張は、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 B 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」としている。飲食店営業及び風俗営業の許可がいずれも原告名義で取得されていること、芸能人の招へいに関する契約は原告を当事者として締結されていることの事実は、「B の経営主体が原告であることを推認させる一事情となる」としているほか、特に、店舗の借主については、業務委託契約上は、C が借主であり、原告の現在の代表者である甲が連帯保証人となっているところ、契約締結当時原告の代表者であった乙の陳述書によれば、乙は C とは顔を合わせたことは無いこと、甲の果たした役割が通常の連帯保証人の枠をはみ出たものであることが認められ、また、甲の姪である X と結婚し、諸々の援助を受けた甲に不利な虚偽の供述をする理由のない C でさえ、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が分からず、甲に依頼されて署名押印したものであると断言していることなどから、契約締結当時における店舗の借主は甲であったと認定しており、事業に関する契約関係を重視し、形式にかかわらず実質に即した認定を行ったものといえよう。本件では、前掲の名古屋高裁平成 18 年 12 月 6 日判決(99)とは対照的に、営業許可名義も重視した内容となっているが、どの権利関係を重視するかは、それぞれの事案に応じて

(99)　本節 1 参照。

判断されるものと思われる。いずれも、事業所を巡る権利関係という点で同じであり、実質所得者を法的実質により判断すべきという原則からすると、当然、重視されなければならない要素である。

ところで、法人が自然人ではないという特殊性から、法人が収益の帰属主体としての実体を有していないとして、実質所得者は個人であるとされる事例がある。横浜地裁平成 19 年 5 月 30 日判決（税資 257 号順号 10719）は、複数の法人名義で行われていた中古外車の販売等に係る所得が、各法人に帰属するのか、それとも各法人を現実に支配していた原告個人に帰属するのかが争われた事例である。判決は、①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①グループ内の地位で呼ばれ、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、②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もなく、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、③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 H 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、H 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、という本件各法人等の実態から、「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。」（下線筆者）とした。

また、東京地裁平成 23 年 1 月 21 日判決（税資 261 号順号 11596）(100)は、「例えば、ある事業が A の名義において行われる場合であっても、B が専ら自己のために当該事業活動を行い、その成果を直接 B に帰属させているときは、当該事業による収益を実質的に支配している者は B であり、その収益は B に帰属するというべきである。そして、上記の判断に当たっては、具体的には、当該事業に関する名義人である A と名義人以外の者である B の能力、関与の程度、収益の管理状況等を総合勘案して、A と B のいずれが当該事業の内容や収益等につき支配的影響力を有しているかによって決するのが相当である。」（下線筆者）としている。本件では、原告が節税対策のために法人 D の株式を取得したこと、D の役員は名義のみであり、事業に従事している役員や従業員はなく、同社には給料支払の事実がなく、事務経費の支払もほとんどなかったこと、D の経理処理は原告が経営する別法人の事務員が原告の指示を受けて行っていたが、その事務の内容は、預金の振込、振替伝票の作成等にすぎなかったこと、D の預金口座は原告が管理していたことの点から、D には事業実体がないことを認定した上で、D が法人として事業に関わったという証拠がなく、原告が D の口座を利用しただけであり、原告個人が事業を実質的に支配していたなどとして、原告の所得であると判断された。

一方、法人としての実体があるがゆえに法人の所得であるとされた事例もある。東京地裁平成 22 年 9 月 15 日判決（税資 260 号順号 11512）(101)は、「経済的にみて D 社の事業による損益が最終的には原告に帰属したとしても、法律上の帰属という観点からすれば、むしろ、D 社が独自の法主体として存在し、原告自身が D 社の保証人となったり、D 社に対して債権放棄をしたりして、D 社に独自の法主体性があることを前提とする行動をとっていたことが明らかというべきであって、これらのことに照らし D 社の法主体性をにわかに否定することはできず、……」として、D 社の事業の実質は原告の

(100) http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11596.pdf。

(101) http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11512.pdf。本判決は、控訴審東京高裁平成23年2月23日判決（税資261号順号11622, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11622.pdf）においても支持された。

個人事業であるとの原告の主張を排斥し、D 社名義で行っていた事業は、法律上も D 社に帰属するとしている。大阪地裁平成 5 年 5 月 11 日判決（税資 195 号 250 頁）(102)も、個人で営む事業とみるのが実態に最も即するものであるとしながらも、法人として設立登記がされ、法人名で事業を行っていることから、法人の事業であるとしている(103)。

このように、個人と法人との間の帰属判定に当たっては、法人が収益の帰属主体としての実体を有していない、あるいは、法人に事業実体がないとして、所得が個人に帰属するとされるケースもあるが、いずれも、実質所得者という観点からの総合的判断の中で認定されたものであり、第 3 節で述べるような、法人格自体を否認するものではないことには留意すべきである(104)。

(102) 本判決は、控訴審大阪高裁平成 7 年 11 月 21 日判決（税資 214 号 477 頁）においても支持された。なお、上告審最高裁平成 9 年 9 月 30 日第三小法廷判決（税資 228 号 916 頁）は、上告を棄却している。

(103) これらのほか、法人が売主となって行った不動産等の譲渡による収益が、当該法人に帰属するか株主である控訴人に帰属するかが争われた東京高裁平成 24 年 4 月 10 日判決（税資 262 号順号 11927, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/11927.pdf）がある。判決は、B 社はパナマ共和国において法人格を承認された法人であり、本件不動産の所有者としてフランスにおいて登記・公示され、本件不動産等の売買予約契約及び本件各売買契約の売主となり、フランスにおいて本件不動産の譲渡による譲渡益課税を申告納付している事実に加え、控訴人は亡命という特殊な事情の下で自ら用意した亡命資金をもって B 社を取得し、B 社名義で本件不動産を取得したことを自認していることからすれば、形式と実質との間に何らかい離は存在せず、本件不動産等の私法上の法律関係は B 社に帰属するものとした。更に、原判決（東京地判平 23・5・31 税資 261 号順号 11693（http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11693.pdf））を引用して、「B 社が全く形骸化した存在であって、本件不動産等の売買契約が同社の名義を借りたものにすぎず、実質的には控訴人と C 社との間で締結されたと認められるような場合には、本件不動産等の売買による収益が直接控訴人に帰属することがあり得ないではない。」とした上で、本件のように、「法人が他に何らの事業を行っておらず不動産を所有するだけの存在であったとしても、そのことだけで、当該法人が形式的な名義人にすぎず、当該法人が所有していた不動産を売却した場合の収益が、当該法人に帰属せず、直ちにその実質的な所有者である個人に帰属するということはできない。」としている。本件では、原告個人名義で不動産を取得することが困難な事情があり、そのために法人を設立して不動産を取得させているが、法人としての目的が果たされているため、当該法人は形骸化した存在ではないとしたのである。なお、上告審最高裁第二小法廷平成 25 年 11 月 22 日決定（税資 263 号順号 12341, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12341.pdf）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

(104) 金子宏教授は「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

4　収益の性質を重視して判断された事例

法的実質による判定の一つではあるが、事業が法律により規制を受ける場合など、事業あるいは収益の性質を重視した事例もある。

東京地裁平成2年3月20日判決（税資175号1259頁）(105)は、酒類販売による収益が、全酒類販売業免許を受けている原告と酒類製造免許を受けているA酒造（原告が実質的経営者である法人）のいずれに帰属するかが争われた事例である。原告は、酒税法上、A酒造は、自己が製造免許を受けた種類の酒類（自製酒）しか自己名義で販売できないこととされていることから、便宜上、自製酒以外の種類の酒類（他製酒）については、原告名義で販売をすることにしたが、他製酒を含む全酒類販売営業はすべてA酒造の計算によるものであって、その収益はA酒造が享受すると主張した。判決は、全酒類販売営業の相当部分につき原告名義で行われたという事実自体、右営業が原告によって行われ、これに係る所得が原告に帰属することを一応推認させるものというべきであるとした上で、ボトルカード方式の酒類販売の立案実行、広告用チラシ等の印刷発注、販売場の開設から販売に至るまでの指揮監督を原告が行っていたことに加え、原告の主張事実を認めるに足る証拠がなかったことから、全酒類販売営業に係る所得は原告に帰属するとした。

広島地裁平成16年7月28日判決（税資254号順号9707）(106)は、司法書士業務に係る報酬が、司法書士である原告と法人であるA社のいずれに帰属するかについて、A社の定款上の目的には司法書士業務は含まれていないこと、司法書士法は、司法書士会に入会している司法書士でない者は司法書士

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、所得の帰属の認定の問題である。」とされる（金子・前掲注(16)175頁）。

(105) 本判決は、控訴審東京高裁平成3年1月17日判決（税資182号1頁）においても支持された。

(106) 本判決は、控訴審広島高裁平成18年9月27日判決（税資256号順号10519）においても支持された。なお、上告審最高裁平成19年12月4日第三小法廷決定（税資257号順号10842）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

業務を行ってはならないと定め、法務省が、司法書士の事務所の経営を目的とする会社の設立や会社の名における司法書士業務の営業は許されないとの見解を示していたことなどから(107)、顧客は司法書士で自然人である原告に対して業務委託をしていると認めるのが相当であるとして、業務委託の対価たる報酬は原告に帰属するとした。

松山地裁平成 20 年 12 月 24 日判決（税資 258 号順号 11113）(108)は、漁業協同組合が砂利採取業者等から受領した本件海面使用料が、組合の構成員である組合員に帰属するか、組合自体に帰属するかが争われた事例において、本件海面使用料が支払われる基因となる同意書の根拠及び主体について、砂利採取法、漁業調整規則、海を管理する条例等の目的等から、その主体は、組合員ではなく、組合自体であり、本件海面使用料は、砂利採取業者等が本件各砂利採取区域において砂利採取を行うことについて組合が同意を与えることの対価であるとして、組合自体に帰属するとした。

---

(107) なお、現在では、司法書士法人に司法書士業務を行うことが認められている（司法書士法 26、29）。

(108) http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11113.pdf。本判決は、控訴審高松高裁平成 22 年 11 月 15 日判決（税資 260 号順号 11556, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11556.pdf）においても支持された。なお、上告審最高裁平成 23 年 10 月 18 日第三小法廷決定（税資 261 号順号 11786, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11786.pdf）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

なお、同じ原告に関する別件訴訟である、松山地裁平成 20 年 12 月 24 日判決（税資 258 号順号 11112, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11112.pdf）は、漁業協同組合が砂利採取業者から補償金名目で受領した漁業協力金が、組合の構成員である組合員に帰属するか、組合自体に帰属するかが争われた事例において、漁業協力金は、砂利採取業者が組合の有する共同漁業権漁場区域内で砂利採取を行うことについて組合が同意を与えることに対する対価であるとして、組合自体に帰属するとしている。同判決は、控訴審高松高裁平成 22 年 11 月 15 日判決（税資 260 号順号 11555, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11555.pdf）においても支持され、上告審最高裁平成 23 年 10 月 18 日第三小法廷決定（税資 261 号順号 11787, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11787.pdf）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

第２節　親族経営事業に関する諸問題

本節では、親族経営事業に係る所得に関して、①基本通達における親族間の事業主判定の妥当性、②親族経営の事業において共同事業主が認められるか否かについて考察を行う。

１　事業主判定と基本通達

親族間の事業主判定について、所得税基本通達 12－5 は、事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して推定することとしている。これは、親族という関係性ゆえに、誰が事業主であるかの判定が困難であることから、このような通達が設けられているものと思われる。したがって、支配的影響力を有する者が誰であるかが判断基準となるのであるが、飽くまで「推定する」のであって、当然、様々な事実の検討を通じて、別の者が事業主と認められる可能性もある。そうすると、基本的には、親族以外の者との帰属判定と異なるところはないことは前節 2 で述べたところである。

同通達は、更に、支配的影響力を有する者が明らかでない場合、生計主宰者を事業主と推定することとしている。これは、帰属の判定が困難な場合の解決方法として、最終的には生計主宰者に帰属させようとするものである。課税のための便宜と割り切ればそれも一つの基準ではあるが、そもそも、実質所得者課税の原則は、名義と実質とが一致していることが通常であることを前提として、それが不一致の場合に、実質により判断することを原則とするものであることからすると、実質が不明な場合には名義により判断すればよいのであって、同通達が、最終的に実質でも名義でもない生計主宰者という基準によることとしていることには、疑問を感じる(109)。

(109)　この点、所得税基本通達 12－1 が、資産から生ずる収益の帰属について、資産の真実の権利者が明らかでない場合に、資産の名義者を真実の権利者と推定していることは理解がしやすい。

この「生計主宰者基準」は、既に旧基本通達において定められており(110)、岐阜地裁昭和 32 年 1 月 30 日判決（行集 8 巻 1 号 100 頁）(111)も、「一般に、社会的にみて家族を扶養すべき地位にある生計の主宰者がある場合、その家族構成員の生計を支える重要な事業は、如何に家族構成員の協力があったとしても他に特段の事情のない限り右生計の主宰者がその家族を扶養すべき地位との関連においてこれを主宰しているものと解するを相当とする」としているとおり、古くからの考え方が現行基本通達にも引き継がれているものといえる。このように、原則として生計主宰者が家業主宰者（事業主）であるという判断は、当時の時代背景を反映したものと考えられ、また、「生計主宰者基準」は、戦前の家族制度に対応する世帯単位課税方式の残滓ともいわれており(112)、時代の変化に合わせて見直す必要もあるのではないかと考える。既に述べたとおり、東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決は、長年父親が経営してきたという事情から、経験則的に、父親が支配的影響力を有していると判断したと考えられ、「生計主宰者基準」とも相通ずるところがあるようにも思われる(113)。

また、同通達は「生計主宰者基準」の例外として、3 つの例を挙げ、生計主宰者でない者を事業主としている。通達上は例外として挙げられているものの、①事業用資産の所有及び取引名義等、②事業従事の非従属性、③生計主宰者との生活状況から事業主を判断する点は、「生計主宰者基準」よりも実質を尊重した基準であるといえよう(114)。なお、前掲の福岡高裁平成 14 年 3

(110) 第 1 章第 2 節 3 参照。
(111) 親族間の農業所得の帰属について争われた事例。控訴審名古屋高裁昭和 32 年 4 月 26 日判決（税資 25 号 360 頁）、上告審最高裁昭和 32 年 7 月 29 日第三小法廷判決（裁判集民 32 号 1001 頁）は、いずれも、第一審判決を支持している。
(112) 酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用（中）―生計主宰者への所得の集中と所得税法 56 条―」税通 65 巻 8 号 64 頁（2010）。
(113) 本章第 1 節 2 参照。もっとも、本判決は、生計主宰者という理由で判断したものではないが、支配的影響力を経験則的に判断している点において、生計主宰者は家業主宰者でもあるという、当時の常識的判断と類似しているという意味である。
(114) 例外の①ないし③は、それぞれ、所得税基本通達 12－5 の(1)ないし(3)に対応する。第 1 章第 2 節 3 参照。

月 15 日判決の事例は、新店舗に係る所得が子に帰属するとされており、一つめの例外に当たるものと考えられる(115)。

以上のとおり、同通達は、親族間における事業主の判定について、事業の経営方針について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基準を示しているが、具体的には、親族以外の者との帰属判定と同様、事業に関する権利関係、収支の管理、従業員の指揮監督などを総合的に判断して決せられるべきである。なお、通達で定められている 3 つの例外は、一種の形式的基準ではあるが、実質所得者課税の原則に反しているとまではいえないであろう。しかしながら、最終的に生計主宰者を事業主と推定する取扱いは、実質所得者課税の観点からも適切とはいえず、更に、生計主宰者であるという理由で事業主と判断された近年の裁判例も見当たらないことからすると、「生計主宰者基準」は、見直す必要があることを指摘しておきたい(116)。

2　親族間における共同事業主の可能性

上述のとおり、所得税基本通達 12－5 については、「生計主宰者基準」の妥当性の問題もあるが、ほかにも、親族間において共同事業主が認められるか否かという問題もある。

通達を見る限り、課税実務は、所得を誰か一人に帰属させようとしているように見える。しかしながら、以下の事例のように共同事業が認められるケースもあり、この点について考察する。

---

(115) 本章第 1 節 2 参照。

(116) 佐藤英明教授も、生計一親族間の帰属に関する通達の考え方と、事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例を定めた所得税法 56 条の規定の考え方は、家族間の所得分割による租税負担の軽減を防ぐことに目的があると考えられるとした上で、これらが、「かつての農業や地方都市における小売業などに典型的に見られたように、父親の営む事業を、手すきの時間には母親（妻）や子供が当然のように無償で手伝うという実態を背景として成立したものだとすれば、それは一定の合理性をもっていたものと考えられる。しかし、そうであれば逆に、そのことは、このような考え方が前提としていた「典型的」な個人事業の実態が変化すれば、それに応じて基本的な考え方を改める必要があることを示唆しているといえよう」と述べておられる（佐藤・前掲注(42)所得税法 304－305 頁）。

（1）共同事業が認められた裁判例

名古屋地裁平成 7 年 12 月 19 日判決（税資 226 号 2781 頁）(117)は、「複数の者が不動産の売買契約に関与している場合、右不動産の実質的な売買当事者は誰か、即ち誰が右売買による実際の所得の帰属者であるかという問題については、右複数の者の間で『民法上の組合契約』がなされ、右契約に基づいて、不動産を取得し、処分する場合には、右各人はいずれも当該不動産の実質的な売買当事者であると解され」るから、各人に課税すべきである、とした上で、「共同事業性及び財産の共有性が認められる場合には、民法上の組合契約に該当すると解されるし、共同事業というためには、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、その活動の結果生じた所得に対する各人の持分割合が合理的に算出できることが必要であると解される。」（下線筆者）としている(118)。

事業所得は、経営方針の決定について支配的影響力を有する者など、事業主に帰属するものとされることからすると、判決において示された①経済活動を行うことについて相互に意思連絡があること、②その意思決定に各人が主体的に関与すること、③これを実現するために各人がそれぞれの役割分担を遂行すること、④各人の所得持分割合が合理的に算出できることの要素を満たす限りにおいては、各人がその役割ないし所得持分に応じて等しく経営方針決定の影響力を有しているということができるため、共同事業主として、定められた所得持分がそれぞれに帰属すると考えられる

(117) 本件は、不動産取引に関して共同事業か単独事業かが争われた刑事事件である。控訴審名古屋高裁平成 9 年 10 月 16 日判決（税資 226 号 2665 頁）は、被告人側の控訴を棄却している。

(118) 横浜地裁平成 3 年 3 月 20 日判決（税資 182 号 661 頁）も同様の共同事業要件を示しているが、所得の持分割合については、合理的に算出できることのほか、意思決定の中で定められていることも要件としている。なお、同事件に係る控訴審東京高裁平成 4 年 1 月 28 日判決（税資 188 号 158 頁）は第一審判決を支持し、上告審最高裁平成 5 年 3 月 12 日第二小法廷判決（税資 194 号 728 頁）は、上告を棄却している。

のであろう。

兄弟による共同事業が認められたものとしては、広島地裁平成 19 年 5 月 9 日判決（税資 257 号順号 10707）[119]がある。本件は、被告税務署長が、原告とその兄乙が営む牡蠣養殖販売業に係る所得は全て原告に帰属するとして更正処分を行ったのに対し、原告は、原告と乙との関係は組合類似の契約であり、共同事業であると主張して争われた事例である。判決は、組合契約の成立要件として、「二人以上の当事者の間で、各当事者において出資をして、共同の事業を営むことについて意思の合致があることが必要である」とした上で、「『共同の事業を営む』というためには、各当事者が自ら利害関係をもって一定の事業を営むこと、及び、各当事者が当該組合の事業の遂行に関与しうる権利を持つことが、合意の内容とされることを要する」（下線筆者）、そして、組合の業務の執行等に関する民法の規定[120]に鑑みて、「組合契約が成立するために必要な『事業の遂行に関与しうる権利』とは、少なくとも、業務の執行を監督する権限を含んでいなければならない」（下線筆者）としている。本件においては、従前事業を営んでいた父親の死亡に伴い、事業用資産を兄弟でほぼ 2 分の 1 の割合で相続し、そのすべてを事業継続のため無償で出資したこと、父親から事業を引き継ぐに当たり、それぞれの権限に関して、原告は営業等の対外的業務を、乙は牡蠣生産現場の業務を担当するが、事業の基本的な経営方針を定めるに当たっては、原告と乙双方の合意の下になされなければならないし、また原告と乙は、それぞれ、いつでも業務及び組合財産の状況を検査することができるとの合意を、黙示になしていたと認めることができるとして、事業を営むに当たっては、原告と乙との間で、組合もしくはそれに類似した契約関係の規律に従って、原告と乙との共同経営の形態でこれを営むとの合意があり、実際にも共同経営により営まれていたと認定した。

(119) 控訴審広島高裁平成 19 年 9 月 14 日判決（税資 257 号順号 10777）では、所得の帰属に関する部分については争われなかった。
(120) 民法 668 条、670 条 1 項、672 条 2 項、673 条、674 条 1 項、683 条の各規定。

なお、それぞれの収益の帰属割合については、原告と乙との間に、損益分配がなされ、あるいは損益分配に関する合意がなされたと認めることはできないが、出資割合が各 2 分の 1 であることから、収益も 2 分の 1 の割合で帰属するとしている。この点は、横浜地裁平成 3 年 3 月 20 日判決（税資 182 号 661 頁）(121)が、共同事業と認められるためには、経済活動に係る意思決定に各人が主体的に関与するなどの要件のほか、所得の持分割合が意思決定の中で定められていることも必須の要件であるとしていることと異なる。これは、通常、共同事業であれば、各人の所得持分が定められると考えられるところ、広島地裁の事例では、所得持分は定められてはいなかったものの、各人の生活費等の支出については、事業の経理を担当していた原告の妻丙が必要に応じて渡していたという事実から、出資割合に応じて持分を算出したものである。このことは、民法 674 条 1 項が、当事者が損益分配の割合を定めなかったときは、その割合は、各組合員の出資の価額に応じて定めると規定していることからも相当であろう。また、碓井光明教授が、目的と当事者全員の共同の事業として営むことの 2 点を要素とする組合契約が真実と認められるならば、組合形態による共同事業と認めてよいとしつつも、「行政過程や裁判過程においては、むしろ、出資義務履行の事実や利益分配の事実により、組合契約の存在が推認されてくることが多いのであって、事実の認定は上記の（筆者注：組合の成立要件に関しての）議論とは逆の経路をたどることになる」と述べておられる(122)ことも併せ考慮すると、各人の所得として課税するためには、少なくとも、所得の持分割合が合理的に算出できなければならないが、意思決定の中で定められていることまでは要しないものと考える。

以上は、民法上の組合契約の考え方を前提として、共同事業性が認められたものであるが、内部関係では共同事業であるものの、対外的行為は組

(121) 前掲注(118)参照。
(122) 碓井光明「共同事業と所得税の課税～任意組合課税方式の検討～」税理 25 巻 6 号 12 頁頁（1982）。

合員のうち特定の個人の名義をもって行われ、組合関係が外部に現れない、いわゆる内的組合もある(123)。このような内的組合に係る所得の帰属について、裁判例では、共同事業性を認めながらも、対外的に一人が事業主として行動していること及び収益分配について明確な取決め又は実際の配分が行われていないことをもって、対外的に事業主として行動した者に帰属するとされた事例が散見される(124)。また、商法上の匿名組合に関しては、匿名組合契約において、「匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業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、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである」（下線筆者）とした最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決（民集 69 巻 4 号 1121 頁）がある(125)。

（2）共同事業と認められるための要素

以上のことから、2 人以上の者による共同事業であると認められるため

(123) 我妻栄博士は、内的組合を民法の組合の一種というべきか、組合に類似した点を持つ特殊のものというべきかは、用語ないし概念の問題であるとされる（我妻『債権各論　中巻二』768 頁（岩波書店、1962））。

(124) 兄弟による共同事業であると認めながらも、対外的な法律行為が一人の名において行われていることをもって、所得がその者に帰属するとされたもの（広島高判昭 41・12・9 高刑 19 巻 6 号 810 頁）、兄弟による共同事業的性格を有するとしながらも、①利益分配に関する取極めがなく、現実に利益分配が行われたこともないこと、②対外関係においては原告を事業主として行動することが兄弟間で了承され、原告の事業所得として確定申告も行っていることから、事業所得は全部原告に帰属するものと取り扱われても止むを得ないとされたもの（広島地判昭 43・12・24 訟月 15 巻 2 号 209 頁）、共同経営的な面があることは否めないとしながらも、①民法上の典型的な組合のように各自それぞれ独立してその権利義務を主張できるものでも、その運営につき規約を有し、各自がこれに従って行動するものでもなかったこと、②事業の収益は被告人が管理し、その都度兄弟に配分したものでないことはもちろん、配分の割合、時期につき明確なとりきめがなされなかったことから、その名をもって行っている被告人に事業の収益に対する課税を行うことが正当であるとしたもの（大阪地判昭 50・3・24 税資 85 号 328 頁）がある。

(125) 所得税基本通達 36・37 共－21 も同様の取扱いを定めている。

には、①事業を行うことについて相互に意思連絡があること、②その意思決定に各人が主体的に関与すること、③これを実現するために各人がそれぞれの役割分担を遂行すること、④所得の持分割合が合理的に算出できることが必須の要件といえ、これらを満たす場合には、親族間であっても共同事業主が否定されることはないと考える。また、これを消極に解する学説も見受けられない(126)。そして、基本通達は、事業主の推定基準を定めているに過ぎないことからすると、課税実務も親族間の共同事業主を否定するわけではないのであろうが(127)、筆者の経験則からすると、親族経営の場合、誰か一人の意思決定が重視される傾向が強いことから、共同事業が認められるケースは少ないだけであり、通達が制定された当時であればなおさらであったと思われる。結局、これらを覆すだけの証拠がない限り、通達が定める者を事業主として課税することになるのである(128)。兄弟経

(126) 金子宏教授は、「判例・通達は、事業の経営主体が誰であるか、または生計を主宰しているのは誰であるかによって事業所得の帰属を決めようとしている（最判昭和32年4月30日民集11巻4号666頁参照）。これは、考え方としては、一応正当であるが、場合によっては、二者択一的な考え方が実体に合わず、むしろ夫と妻あるいは父と子の共同事業と見るべき場合があると思われる。」と述べておられる（金子・前掲注(16)170 頁）。このほか、内的組合についても、民法上の組合と同様の課税がされるべきとするものとして、碓井・前掲注(122)13頁、岩崎政明「夫婦間の契約と所得の帰属」税務事例研究4号55頁（日本税務研究センター、1989）〔同『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第3版〕』所収、34－35頁（弘文堂、2010）〕。

(127) 所得税基本通達 12－5(2)は、業種を限定しているものの、共同事業として取り扱うという趣旨のものであろう（第1章第2節3参照）。同通達に関して、佐藤英明教授は、「これ以外に夫婦や親子に事業所得がそれぞれ帰属すると認める場合が一切ない、というのではなく、個別の事案においては、所得の帰属の基本的な考え方にさかのぼって検討すべき場合が残されていると考えるべきであろう」と述べておられる（佐藤・前掲注(42)所得税法304頁）。

(128) 岩崎政明教授は、内的組合について民法上の組合に関する課税の取扱いを適用する場合、組合には登記制度がないこと及び組合自体に申告義務がないことから、課税庁は、組合に関する情報について関知することができないため、所得計算の適否を判断することが難しいことなどを挙げ、課税処分の機会を逸することになりかねず、租税回避行為や脱税が誘発されるのではないかと指摘した上で、その対策として、組合員に対して、組合の損益等に係る情報申告の義務を課すなどの方策が必要であると述べておられる（岩崎・前掲注(126)「所得の帰属」56－57頁〔租税法35－37頁〕）。なお、有限責任事業組合の組合員については、当該組合の事業内容等を記載した書類を提出しなければならないこととされている（措法27の2②③、措規9の8⑤⑦）。

営の場合や、近年における家族形態・働き方の変化を考慮すると、今後は、親族間での共同事業も増えるのではないだろうか。

第３節　法人名義を仮装している場合

１　実質所得者課税の原則と法人格否認の法理

個人事業主が法人成りすることにより、法人形態ではあるが、実質的には個人事業と異なるところのない法人も少なくない。このような場合、事業所得が個人に帰属するのか法人に帰属するのかが問題となることも多い。個人法人間の帰属判定については、基本的には、個人間の帰属判定同様、総合的な判断がなされるべきであるが、本章第１節３で述べたとおり、法人が収益が帰属するものとしての実体を有していないとして、実質所得者は個人であるとされた事例や、逆に、実質的には個人事業と見られる場合であっても、現に法人として存在しており、独自の法主体性があることを前提とする行動をとっている場合には、法人に所得が帰属するとされた事例がある。これらは、いずれも、実質所得者課税の考え方によるものである。

また、実質所得者課税の原則規定創設の契機となった企業組合事件のように、実際には個人事業であるにもかかわらず、法人名義を仮装して事業が行われる場合があるが、最高裁昭和 37 年 6 月 29 日第二小法廷判決（裁判集刑 143 号 247 頁）(129)は、当該規定は、「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的規定であ（る）」とした原判決を引用した上で、実質所得者の観点から、名義である組合自体ではなく、組合員個人の所得であるとしている。

以上のように、設立手続が有効になされており、営業の実体が認められる場合には、その法人の運営が会社法の規定（株主総会の開催、法定帳簿の作成等）に従っていなかったとしても、租税法の適用においては、原則として、

(129)　共栄企業組合事件。第１章第１節２参照。

法人格が否認されるものではない。

ところで、個人法人間の帰属については、実質所得者課税の原則の適用のほか、法人格否認の法理の適用の可否が問題とされることがある。法人格否認の法理とは、一人会社のように株主と会社との関係が密接なケースでは、両者の法人格の独立性を形式的に貫くことが、場合により正義・衡平に反することがあり、その場合に、特定の事案につき会社の法人格の独立性を否定し、会社とその背後の株主とを同一視して事案の衡平な解決を図るという法理である(130)。同法理は、取引における相手方の保護を図るための民事法上の法理であり、これを租税法の領域においても適用できるのかについては議論の分かれるところであるが(131)、課税の場面において適用が認められた裁判例はない(132)。法人形態を利用した納税者が、相手方の損失においてこれ

(130) 江頭憲治郎『株式会社法〔第5版〕』40－41頁（有斐閣、2014）。なお、最高裁昭和44年2月27日第一小法廷判決（民集23巻2号511頁）は、最高裁として初めて法人格否認の法理を採用した。同判決では、法人格否認の法理が適用される場合として、①法人格が全く形骸にすぎない場合（法人格の形骸化）、②法人格が法律の適用を回避するために濫用されているような場合（法人格の濫用）を挙げている。

(131) 例えば、松沢智教授は、同法理の租税法領域における適用に積極に解するとしても、公法上の関係においては、法人格の形骸化、法人格の濫用の要件に更にしぼりをかける必要があるとした上で、「①法人がもっぱら租税回避の目的で設立（休眠会社の買収も含め）されたもので、法人格が全くの形骸に過ぎず、一人会社または経済的実質的にそれと同視しうる一族会社であること、②会社の業務や資産が社員個人と事実上混同されて帳簿経理上截然と区分されていないこと、③会社形態の背後に在る経済的実体たる個人の強調がなされ、租税回避を生ずる虞れのあること、④税務調査を尽くしたものであって、しかも従来の他の法理を以てしてはカバーし得ないやむを得ない場合であることの事情が要件として必要」であると述べておられる（松沢「判例に表われた税法上の法人格否認の法理をめぐる課題」税務事例6巻11号37頁（1974））。一方、金子宏教授は、租税回避のみを目的として法人成りが行われた場合に、法人格を否認して、法律上は法人に帰属する所得をその構成員たる個人の所得として課税することができるかどうかについて、「租税法律主義のもとでは、真実に存在する法律関係から離れて課税を行うことは許されないから、消極に解すべきであろう。」とされる（金子・前掲注(16)175頁）。

(132) 租税の徴収の場面において、大阪地裁岸和田支部平成22年1月15日判決（訟月57巻1号256頁）は、「法人格否認の法理は滞納処分としての差押えの効力を拡張するものではなく、その適用が租税法律主義や国税徴収法の規定に反すると解すべき理由はない。また、法人格否認の法理は権利濫用又は信義則等に根拠を置くものであり、法人格の濫用により滞納処分としての差押えを免れることを許容するのは、公平な税負担の実現にもとる結果となり妥当でない」として、同法理の適用を認めている。

を自己の利益に援用することは許されないとされた事例(133)があるのみで、課税庁がこれを援用して課税したケースはないといって良いだろう。この点に関して、岩崎政明教授は、会社が形骸化しており、会社の営業収益をその背後にある特定の個人が享受しているとの事実さえ認定されれば、実質所得者課税の原則規定を適用して、個人に対して課税することができ、また、ある個人が、専ら財産の隠匿や債権者詐害を目的として、個人的企業の色彩の濃い会社を設立して、所得を不当に減少させたような場合、すなわち法人格の濫用があった場合には、商法においては法人格否認の法理が適用されうるであろうが、租税法においては、同族会社の行為計算否認規定が適用される典型例であるとして、あえて法人格否認の法理を援用しなくとも、現行租税法規を活用することにより、大部分の場合において、同法理の機能を十分に代替できることがその大きな理由であろうと述べておられる(134)。同法理の課税の場面での適用について、明らかに否定した裁判例はないものの、松沢智教授が、「この法理は基本的には一般条項的な性質をもつために他に救済手段がなく、これを放置することが租税公平負担を著しく害する場合に限って用いられるべき補充的なものであると解すべき」と述べておられる(135)ことからも、安易な適用は慎むべきであろう(136)。

---

(133) 東京高判昭 59・12・12 税資 140 号 619 頁、大阪地判昭 50・5・29 訟月 21 巻 8 号 1730 頁など。

(134) 岩崎政明「租税実体法をめぐる問題（2）―法人格否認」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系　租税訴訟法』473－474 頁（青林書院、1988）〔同『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第 3 版〕』所収、48 頁（弘文堂、2010）〕。また、同教授は、「租税法律主義の観点から、権利濫用の禁止といった一般条項に基づいて課税処分を行うことは、極力つつしむべきであるとの考え方があるのかもしれない。あるいは、法人格否認の法理と酷似した機能を有する、いわゆる実質課税の原則ないし経済的観察方法が、かつて国税通則法へのその導入をめぐり、世論から批判を受け、見送られたままになっているという事情が影響しているのかもしれない。」とも述べられる（岩崎「法人格否認」473 頁〔租税法 47 頁〕）。

(135) 松沢・前掲注(131)38 頁。

(136) なお、広瀬正氏は、「『実質課税の原則』『行為計算の否認』の法理をもっては足らず、法人格否認の法理を適用しなければ租税目的に反すると認められる場合がありうるかどうか疑問である。」とされる（広瀬「実質所得者課税について」税弘 20 巻 8 号 46 頁（1972））。

したがって、所得の帰属の問題に関して法人の実体が問題となる場合には、実質所得者の観点から、まず、法人が経営主体としての実体を有しているか否かを検討した上で、総合的判断により事業主判定を行うことになる(137)。

2　参考法令等

法人と個人間の所得の帰属に関して、参考となる法律及び通達があるので、その概要を紹介しておく。

（1）事業所の所得の帰属の推定

所得税法 158 条は、「法人に 15 以上の支店、工場その他の事業所がある場合において、その事業所の 3 分の 2 以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人が前に当該事業所において個人として同一事業を営んでいた事実があるときは、その法人の各事業所における資金の預入及び借入れ、商品の仕入れ及び販売その他の取引のすべてがその法人の名で行なわれている場合を除き、税務署長は、当該各事業所の主宰者が当該各事業所から生ずる収益を享受する者であると推定して、更正又は決定をすることができる」旨規定している。同条は、第 1 章で述べたとおり、昭和 28 年に、旧所得税法 3 条の 2 とともに同法 46 条の 3 として創設された。当時、企業組合に関する多数の事案に対処する必要があったため、立証責任の面で課税庁に大きな負担があった。そこで、この立証責任を納税者に転換する目的で、一定の基準を設け、法人ではなくその構成員たる個人に所得が帰属するものと推定することとしたのである。

なお、創設の経緯からすると、本規定は、個人が法人名義を仮装して事

(137) 芸能人（プロスポーツ選手を含む。）が、本人又はその親族が役員又は出資者となって支配する同族会社（支配芸能法人等）を設立することによって所得分割を行い、税負担の軽減を図っている事例に関する問題については、岡本勝秀「芸能法人等を巡る課税問題について―所得分割の問題を中心として―」税大論叢 18 号 59 頁以下（1987, http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/18/147/ronsou.pdf）参照。

業を行っている場合に適用されるのであって、法人として有効な活動を行っているものに対しても一律に個人課税の推定を行おうとするものではないことに留意する必要がある(138)。

（２）法人名義を仮装して社員等が個人で事業を営んでいるかどうかの判定(139)

本通達は、法人名義を仮装して社員等が個人で事業を営んでいるかどうかについて、判定調査要目（①企業の合同によって一個の企業体が成立しているかどうか、②一個の企業体として事業が運営されているかどうか、③社員の損益が共通にされているかどうかの判定項目（更に、判定項目毎に調査項目、調査細目（合計 36 細目）が設けられている。））を定め、これらを中心に調査して判明した諸事実を総合して判定することを定めたものである。

所得税法 12 条及び 158 条を適用する場合に、個人が法人名義を仮装しているか否かを判定する際の基準とすべきものである(140)。

---

(138) 前掲注(11)参照。

(139) いわゆる 36 原則通達。詳細は、昭和 29 年 4 月 20 日付直所 8－16 ほか 2 課共同「法人名義を仮装して社員等が個人で事業を営んでいるかどうかの判定について」（国税庁 HP（http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/shotoku/shinkoku/540420/01.htm））参照。

(140) 昭和 29 年 4 月 20 日付直所 8－15 ほか 2 課共同「所得税法第 3 条の 2 及び第 46 条の 3 の規定の運用について」によると、法人名義を仮装して個人で事業を営んでいると認められる社員等に対して旧所得税法 3 条の 2 又は同法 46 条の 3 の規定を適用して所得税を課税しようとする場合は、これらの規定の改正に際して決議された附帯決議（前掲注(11)参照）及び国税庁と中小企業庁等との間にとりかわされた「改正所得税法第 46 条の 3 の規定の運用に関する覚書」の趣旨を尊重し、次に定めるところにしたがい、その運用に特に慎重を期するものとするとした上で、法人の事務所又は事業所について、前掲注(139)の通達に定める「判定調査要目」に示す諸事項を明らかにするに足る帳簿、書類その他の諸資料の提示を求め、それらの帳簿、書類その他の諸資料により法人名義を仮装して社員等が個人で事業を営んでいるかどうかの実態を調査して、旧所得税法 3 条の 2 の規定により当該法人の社員等に対し所得税を課税すべきかどうかを判定するものとし、同法 46 条の 3 の規定を援用して社員等に対し所得税を課税することは、調査に必要な帳簿、書類その他の諸資料を提示しないとかあるいは質問検査に応じない等法人の責に帰すべき諸事情により、その事態をきわめ難い場合に限るとされていた。

（３）法人設立期間中の損益の帰属(141)

法人税基本通達２－６－２は、法人の設立期間中に当該設立中の法人について生じた損益は、当該法人のその設立後最初の事業年度の所得の金額の計算に含めて申告することができる旨定めている。これは、設立期間中といえども、その設立中の法人がその法人名で商取引を行うことや、種々の経費の支出が行われることも事実としてあり得ることから、その取扱いを定めるものである。ただし、同通達は、設立期間が長期にわたる場合における当該設立期間中の損益又は当該法人が個人事業を引き継いで設立されたものである場合における当該事業から生じた損益については、この限りではないとの例外を定めている。いわゆる法人成りの場合には、法人設立前から個人事業が継続しているという事情があるため、一般の設立期間中の損益とは異なり、法人が設立されるまでの間の損益は、全て原則として個人事業に帰属すると考えるのである。したがって、個人事業の法人成りの場合には、仮に設立期間が短い場合であっても、設立登記の前日までの損益は、全て個人事業の損益として計算することとし、設立後の第１期に設立期間中の損益を含めるという取扱いはされないこととなる。

第４節　事業所得の帰属判定

１　事業所得の帰属判定

前節までに見てきたところをまとめると、事業所得については、事業主、具体的には、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う者(142)、経営主体としての実体を有する者(143)、事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有する者(144)、事業を開始し、維持・継続する権限を有する者(145)、事業

(141) 通達の説明は、大澤幸宏編著『法人税基本通達逐条解説〔七訂版〕』373－374 頁（税務研究会出版局、2014）による。
(142) 津地判平 23・10・13 税資 261 号順号 11784。本章第１節１参照。
(143) 名古屋高判平 18・12・6 税資 256 号順号 10596。本章第１節１参照。
(144) 神戸地判平 21・5・27 税資 259 号順号 11211。本章第１節２参照。

の内容や収益等につき支配的影響力を有する者(146)などに帰属するものとされるが、その判定は、いずれも、店舗の賃借や営業許可、クレジット加盟店契約などの名義に加え、出資の状況、資金の調達、収支の管理、従業員に対する指揮監督などの諸要素を総合的に判断すべきとされており、それらの意味するところは同じであろう。一般的に、「事業」が資産や勤労といった要素を含み、様々な取引が反復継続して行われ、これらが一体となって「事業」を構成するものであることからすると、このような総合的判断がされるのは相当であり、親族間、個人法人間の帰属判定についても同様である。いずれの要素を重視するかは事案に応じて判断されるものと思われる。

親族間においては、それらの要素をもってしても、判断がつかない可能性もあることから、基本通達では、事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有する者が不明の場合には、一定の場合を除いて、生計主宰者に帰属すると推定する取扱いが定められている(147)。しかしながら、この生計主宰者基準については、実質所得者課税の原則の考え方及び時代の変化という点から、見直す必要があることは既に述べたとおりである(148)。

個人法人間の帰属については、法人が自然人ではないという特殊性を踏まえ、法人設立の経緯、役員や従業員の業務内容、事業及び人事等の指揮管理、計算書類等の作成・決算・社員総会などの法人としての手続の有無、収益の管理処分などの点から、法人に収益が帰属するものとしての実体の有無が検討される場合がある。この場合、飽くまで総合的判断の中で「収益が帰属するものとしての実体」を有しているかが検討されるべきであり、民事法上の法人格否認の法理を安易に適用するのは相当ではない。したがって、法人が独自の法主体として存在し、そのことを前提とする行動をとっている場合には、「収益が帰属するものとしての実体」を有していると判断することになる。

また、共同事業主という考え方も否定される訳ではなく、①事業を行うこ

(145) 名古屋地判平 15・5・29 税資 253 号順号 9357。本章第 1 節 3 参照。
(146) 東京地判平 23・1・21 税資 261 号順号 11596。本章第 1 節 3 参照。
(147) 所得税基本通達 12－5。第 1 章第 2 節 3 参照。
(148) 本章第 2 節 1 参照。

とについて相互に意思連絡があること、②その意思決定に各人が主体的に関与すること、③これを実現するために各人がそれぞれの役割分担を遂行すること、④所得の持分割合が合理的に算出できることの要件を満たす場合には、各人がその役割ないし所得持分に応じて等しく支配的影響力を有していると考えられることから、持分割合に応じた所得が各人に帰属することになる。

2　所得税法 12 条と事業主判定

事業所得の帰属判定については、上述のとおり、諸要素を総合勘案して判断することとなるが、これらの要素の中には、取引先との契約などの法律行為のみならず、収支の管理などといった単なる行為もあることからすると、このような事業主判定は、所得税法 12 条の規定との関係において、いかなる意味を有するのであろうか。

第 1 章で述べたとおり、所得の帰属判定については、法律的帰属説に基づき、法的実質により判断することを原則としつつ、それが不合理となる場合に経済的実質により判断するという考え方からすると、本章第 1 節 4 で紹介した事例のように、事業自体が法規制を受ける場合や、収益が法律等の規定に基づいて支払われるものについては、法的に収益の帰属を決定することが可能である。

しかしながら、一般的には、事業に関する法律関係は多岐に渡るものであり、単純な法律関係によって決まるものではない。そこで、事業から生ずる収益に関する多数の法律関係をまとめるために、支配的影響力という基準を用いて、収益に関する個々の法律関係が事業主に集約されるものと考えるのが相当であろう。単純に考えるならば、個々の法律行為を事業主の代理として行ったものと見ることができれば、法的にも事業主に収益が帰属するということもでき、収支の管理者が誰であるかという点などは、事業主を推認させる間接的な事実というべきである。そして、法的には収益を享受する権利を有する者が、全くその収益を享受していないような場合については、清永敬次教授が述べられるところの「担税力を欠く者に課税する結果となるよう

な場合」(149)に該当し、経済的実質による判断が必要となるのである。

裁判例において総合的判断の必要性が示されているように、実際の判定にあたっては、法的実質のみならず経済的実質の面からも判断を行うことになるが、その意義は、法的実質を見出すために経済的実質の面からも検討していると考えるのが相当ではないだろうか(150)。したがって、法的実質による判断を原則とするという基本的考え方は、事業所得に関しても同様である。

(149) 第 1 章第 2 節 1 参照。

(150) 水野忠恒教授は、このような事業所得における総合的判断を、「経済的帰属説を採用するしかない」と述べておられるものと思われるが（第 1 章第 2 節 1 参照）、筆者は、飽くまで、法律的帰属説を前提とした総合的判断であるとする立場である。

第４章　その他の所得に係る帰属の判断要素

第１節　雑所得

１　雑所得の帰属判定

利子所得ないし一時所得のいずれの所得にも該当しない所得は、雑所得に分類される(151)。雑所得は、その内容も様々であることから、以下の裁判例において述べられているとおり、その収入の態様に応じ、所得税基本通達 12－1 又は 12－2 に準じて、所得の帰属を判定することになる(152)。

２　雑所得の帰属に関する裁判例

営利目的の不動産の譲渡による所得が原告に帰属するのか、原告の従兄弟及びその相続人に帰属するのかが争われた静岡地裁平成６年８月４日判決（税資 205 号 243 頁）(153)では、旧地主に対する本件土地取得代金の支払は原告が行ったこと、代金支払資金の調達手配を原告自らの計算で行っていたこと、分譲地の買主からの分譲代金は原告が受領していたこと、買主の資金の調達についても原告が関与していたこと、本件土地の造成工事の発注、代金の支払を原告が行ったこと、本件土地の譲渡により受領した代金は原告が自己の用途に費消していたこと、買主も分譲地は原告から買ったものと認識しており、従兄弟が関与していることは知らないと証言していること、従兄弟の相続人も、本件土地について従兄弟からは特段聞かされていないことから、「本件土地の取得及び分譲は、専ら原告の計算において、原告がすべての事務処

(151) 所得税法 35 条１項。

(152) 所得税基本通達でいう「資産から生ずる収益」あるいは「事業から生ずる収益」とは、必ずしも所得税法が定める所得の区分と対応しているわけではなく、その内容に応じて判断すべきことは、全ての所得についていえることである（第１章第３節参照）。

(153) 控訴審東京高裁平成７年９月 28 日判決（税資 213 号 776 頁）は第一審判決を支持し、上告審最高裁平成８年３月５日第三小法廷判決（税資 215 号 815 頁）は、上告を棄却している。

理ないし財産的処分を専行する形で行われていたものであり、その収入についても、原告が自己のために費消していることが認められるから、特段の事情がない限り、その所得は原告に帰属するものと推認することができる。」とした。

不動産の譲渡による所得は、資産から生ずる所得といえなくもないが、本件のように、土地に区画形質の変更等を加えた上、営利を目的として継続的に売却したことによる所得は、譲渡所得から除かれて、事業所得又は雑所得となるものであり（本件では雑所得）、帰属の判断要素も、単に土地の所有権の有無という点だけでなく、土地の取得及び分譲が、原告の計算において、原告が全ての事務処理ないし財産的処分を行っており、買主も原告から買ったと認識していることなど、所得が事業主に帰属するとする事業所得の帰属判定に準じて判断がされたものと考えられる。

また、株式取引に係る所得について、大阪高裁平成 11 年 4 月 8 日判決（税資 242 号 28 頁）(154)は、株式取引による収益は、資産から生ずる収益であるから、所得税基本通達 12－1 により判定すべきとの控訴人の主張に対し、裁判所は、「一回的な株式の売却による収益とは異なり、本件のような継続的な株式取引による収益の性質は利子・配当・不動産・山林・譲渡所得のような資産性所得ではなく、事業所得と同様の資産勤労結合所得であるというべきであり……したがって、本件の家族名義の取引について、前記通達 12－1 を適用して、これによる収益を享受するのは各家族であるとする控訴人の主張は採用できない。もとより、右家族名義の継続的株式取引が事業性を有するとはいいがたいし、所得税法 12 条、前記所得税基本通達 12－1・2 は、資産又は事業から生ずる収益について概括的に規定しており、所得税法所定の各種所得について個別に規定してはいないが、前記継続的株式取引による収益の性質からするならば、その収益の帰属については、前記基本通達 12－2 を参考にして判断するのが相当である。」としている。

(154) 上告審である最高裁平成 11 年 11 月 9 日第三小法廷決定（税資 245 号 194 頁）は、上告を棄却、上告受理申立てを不受理としている。

そして、家族名義の預金口座の開設・入出金の手続、通帳・印鑑等の保管、家族名義の株式取引における証券会社の選択、取引口座の開設手続、銘柄・指値・数量・売買の時期の決定、精算手続等は、すべて控訴人が自己の判断において行っていること、控訴人が家族名義の預金を運用管理し、その運用方法として家族名義の株式取引をすることについて一般的な承諾ないし委託はあったが、それ以上に細かい取決めはなされていないこと、控訴人が、家族名義の預金を控訴人の事業、株式取引の資金として利用していたことなどの事実から、家族名義の株式取引の方針決定、実行手続全般にわたり支配的影響力を行使していたといえるから、これによる収益は、法的には控訴人が享受していたというべきであるとした。

同様に、東京地裁平成5年9月6日判決（行集44巻8・9号747頁）(155)は、他人名義を使用して経済活動を行う場合の資産や財貨の帰属は、その名義人が誰であるかのみによって決定されるわけではなく、実質的な主体が誰であるかによって決定されるとした上で、「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。」としている(156)。

このように、継続的な株式取引による所得についても、事業所得の帰属と同様、取引原資の出捐、取引手続、取引口座の管理、取引方針の決定などを総合的に勘案して、取引主体に帰属することが示されている。最高裁平成12年2月8日第三小法廷決定（裁判集刑278号43頁）が、「原判決が有価証券売買益等の収益の帰属者の判断基準として、誰が売買の意思決定を行ってい

(155) 本判決は、控訴審東京高裁平成6年6月23日判決（行集45巻5・6号1399頁）においても支持された。なお、上告審最高裁平成8年11月8日第二小法廷判決（税資221号323頁）は、上告を棄却している。

(156) 判決では、「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い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際に特段に重要な要素となるともいえない」とも述べられている。

たかが最も重要と解すべきであると判示する部分には、直ちに是認し難い点もある」としているのも、総合的判断の必要性を示唆するものであろう。

そのほか、他人名義の取引口座を使用した外国為替証拠金取引（FX 取引）に係る所得について、東京地裁平成 24 年 2 月 16 日判決（税資 262 号順号 11881）(157)は、取引原資の出捐、取引口座の届出住所及び届出電話番号、証券会社への電話注文、取引益が入金される銀行口座の管理の諸点から、本件 FX 取引の取引主体は原告であると認定し、その収益は原告に帰属するとしている。

商品先物取引に係る所得については、広島地裁平成 18 年 5 月 30 日判決（税資 256 号順号 10409）(158)が、「通常、先物取引委託契約上の差益の支払請求権は法律上同契約上の委託者とされている者に帰属するから、委託者が実質的にもその利益を享受した者であることが事実上推定され、この推定を覆すに足りる反証のない限り、委託者がその所得者であることが認められると解するのが相当である。」としている。また、東京高裁平成 7 年 6 月 21 日判決（税資 219 号 3059 頁）(159)は、「取引行為者の一般的代理権限の有無や取引の法形式ばかりでなく、取引資産の提供者、取引による損失の負担者、取引内容の決定権者、具体的な授権行為の有無と内容、収益を名義人である法人その他の主体に帰属させる行為の有無と時期などの諸点を参酌し、その収益に対する処分権限が当該課税年度において実質上誰に保有されているのかという観点から検討する必要がある。」としている。

---

(157) http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/11881.pdf。本判決は、控訴審東京高裁平成24年6月27日判決（税資262号順号11978, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/11978.pdf）においても支持された。

(158) 本判決は、控訴審広島高裁平成 20 年 2 月 6 日判決（税資 258 号順号 10886, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10886.pdf）においても支持された。なお、広島地裁平成 18 年 10 月 17 日判決（税資 256 号順号 10530）、その控訴審である広島高裁平成 20 年 2 月 6 日判決（税資 258 号順号 10887, http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10887.pdf）も同旨。

(159) 本件は、会社名義の商品先物取引による所得が代表者個人に帰属するとされた刑事事件である。同判決は、第一審東京地裁平成 5 年 10 月 26 日判決（税資 219 号 3157 頁）を支持し、上告審最高裁平成 8 年 12 月 17 日第三小法廷決定（税資 219 号 2810 頁）は上告を棄却している。

商品先物取引に係る所得に関しては、商品先物取引委託契約上の委託者に帰属するのが通常であるところ、委託者が収益を享受していない場合には、その収益に対する処分権限が実質上誰に有あるのかという観点から、取引資産の提供者、取引による損失の負担者、取引内容の決定権者、具体的な授権行為の有無と内容、収益を名義人その他の者に帰属させる行為の有無と時期などの要素から総合的に判断することとなる。

第２節　給与所得

１　給与所得の帰属に関する裁判例

給与所得については、雇用契約において被用者となっている者に帰属することになるが、この点について、名義人と収益を享受する者が異なるケースはあまり想定されない(160)。

裁判例としては、給与所得等を有する原告が、妻との間で締結した夫婦財産契約に従い、給与所得等の２分の１が原告の所得となるとして争われた東京地裁昭和 63 年５月 16 日判決(判時 1281 号 87 頁、税資 164 号 353 頁)(161)がある。本件は、事業、給与、雑及び配当の各所得を有する原告が、婚姻するにあたり、妻との間で締結した、夫及び妻がその婚姻届出の日以後に得る財産は、共有持分を２分の１とする共有財産とする旨の夫婦財産契約に従い、原告の所得は上記各所得の２分の１であると主張したところ、夫婦財産契約は、夫又は妻が一旦得た財産を夫婦間において共有財産とするものであり、ある財産が夫又は妻が一旦得た財産であることまで変更するものではないとして、原告の主張が排斥された事例である。

給与所得の帰属に関して、判決の中で次のように述べられている。「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

(160)　後掲注(164)参照。

(161)　控訴審東京高裁平成２年 12 月 12 日判決（税資 181 号 867 頁）は第一審判決を支持し、上告審最高裁平成３年 12 月３日第三小法廷判決（税資 187 号 231 頁）は、上告を棄却している。

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、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。けだし、右給料等を受け取る権利を夫婦双方の共有とすることは、雇用契約の内容を変更することにほかならないのであるから、雇用契約の相手方たる使用者との合意によるのでなければ、同人に対してその効力を生ずるによしないものといわなければならないからである。」(162)

2　所得税法 12 条と勤労性所得

所得税法 12 条が、「資産又は事業から生ずる収益の……」と規定していることからすると、給与所得などの勤労性所得については、同条の射程外とも考えられるが、同条が、所得税法に内在する条理として是認された実質課税の原則をそのまま成文化した確認的規定であるとされていることからすると(163)、勤労性所得についても実質所得者に帰属するという考え方は、当然

(162) 夫婦財産契約と所得の帰属に関して、控訴審は、「夫婦財産契約の効果として、婚姻中の夫又は妻と第三者との間の委任契約、雇用契約又は請負契約の内容が当然に変更されるものではない。そして、ある収入が所得税法上誰の所得に属するかは、当該収入に係る権利が発生した段階において、その権利が実体法上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り、所得税法は課税単位を個人として、その者の稼得した所得について所得税を課することとしているのである。控訴人主張の夫婦財産契約がこれからの原則を変更する効果を有するものでないことは明らかであり、控訴人が右契約によって夫又は妻が得る所得税法上の所得までも原始的に夫又は妻の共有に属することを意図したとしても、その効果が生じないとこはいうまでもない。」としている。

(163) 最二小判昭 37・6・29 裁判集刑 143 号 247 頁。第 1 章第 1 節 2 参照。

に当てはまるのであろう(164)。

(164) 吉良実教授は、「法文の文言解釈からすれば、それらの所得（筆者注：給与所得及び退職所得）の帰属者の判定にあたっては、実質所得者課税主義の働く余地がないようにも解される。しかし論理的にみて、それらの所得の帰属者の判定にあたり、特に実質所得者課税主義を否定しなければならない理由もないように思える。」とした上で、労務・役務の対価は、その提供者が受領することになっており（民 623、643 等）、第三者はそれを受領し得ないことになっている（労基 24）ため、実際にはあまりその効用はないものと解しておられる（吉良・前掲注(26)実質課税論の展開 333 頁）。また、清永敬次教授も、「文言の上からは、所得税の場合、労務の提供による給与所得等にはこの規定の適用はないことになる。給与所得等について帰属の関係が問題となることは多分ないであろうが、当該規定は、帰属の関係がもっとも多く問題となる資産又は事業から生ずる収益の場合を特に典型的な場合として取り出して規定をおいたものと思われるから、給与所得等についてもこの規定に示される原則の適用はあると考えてよいであろう。」と述べておられる（清永・前掲注(15)70－71 頁）。なお、碓井光明教授は、所得税法 12 条の「収益を享受する」の意味について、所得の源泉に対する支配力が重要な意味をもつとした上で、そのことは、「法が『資産又は事業』から生ずる所得に限って実質所得者課税を規定し、源泉に対する支配力移転がありえない勤労による所得を除外しているという点に現れているものとみられる。」と述べておられる（碓井「法人とその構成員をめぐる所得の帰属」自治研究 51 巻 9 号 53 頁（1975））。

おわりに

所得の帰属に関しては、多数の先行研究があるため、本稿では、近年の裁判例において、帰属の判定要素は何かという点の整理を中心に、若干の考察を加えることとした。それが、本稿の目的ではあるものの、他方、内容が広く浅くなった感は否めず、目新しい結論を導き出せたかどうかは甚だ疑問であるが、これは、ひとえに筆者自身の能力不足によるものである。所得の帰属は、常に問題となっている事項であり、実務を担当する者も全てを理解しているとはいえないであろう。本稿では、所得の分類毎に判定要素を整理することにより、課税実務において、より参考となることを期待するものである。

個別の論点に目を向けると、まだまだ、考察の余地は残されている。特に事業所得については、複雑な取引（これには、所得の帰属を転換することを目的とする取引もあるものと思われる。）が行われることにより、何をもって実質所得者を判断するのかが難しい事案も想定される。このような事案に対応するためには、まず、取引の仕組みを解明し、その取引に係る法的関係を整理することが重要であるが、帰属判定を行うための考え方は、本稿で整理した内容が、その基礎になるものと思われる。

本稿で整理した所得分類毎の具体的な判断要素等をまとめると、次頁の表のとおりとなる。なお、詳細は本文を参照されたい。

	判定基準	判断要素
利子所得 （預金利子）	預入行為者	預金口座の名義、預入行為、預金口座の管理
配当所得 （株式配当）	出資者（株主）	株式取得原資の出捐（出資）、配当金の管理処分、取引口座の管理
不動産所得	収益権者	不動産取得に関する契約の締結、代金の支払、（承諾転貸の場合）賃貸借契約等の有無
	（無断転貸の場合） 貸付行為者	貸付行為＋収益の無断費消
譲渡所得 （不動産）	譲渡時点での所有者	資産取得の経緯、取得資金の出捐、固定資産税の負担、譲渡までの使用管理
事業所得	支配的影響力を有する者、経営主体としての実体を有する者	（総合的判断）店舗の賃借・営業許可・クレジット加盟店契約等の名義、出資、資金調達、収支の管理、従業員に対する指揮監督など
	（法人との関係） 法人に収益の帰属主体としての実体があるか	（総合的判断の中で）法人設立の経緯、事業実態、指揮監督、法人としての手続の有無、収益の管理処分なども検討
	（共同事業要件）	相互の意思連絡、意思決定に各人が主体的に関与、各人が役割分担を遂行、所得の持分割合が合理的に算出
雑所得	収入の態様による	所基通12－1、12－2に準じて判定
	（継続的な株式取引の場合） 取引主体	取引原資の出捐、取引手続、取引口座の管理、取引方針の決定などを総合的に勘案
給与所得	被用者	雇用契約における被用者

※　裁判例では、名義人以外の者に収益が帰属するとして争われることが多く、名義が誰であるかは前提事実とされているため、表中にはあえて記載していないが、資産性所得についても、当然、登記などの名義は重要な判断要素となる。