

所得の人的帰属 — 個人法人間の帰属の判定を中心として— (下)

A Study of Attribution of Income — Individual or Corporation? (2)

西村 洋佑*

【目次】

はじめに

第1章 素材となる判例の概要

第1節 事例の紹介

第2節 控訴審の問題提起

第2章 実質所得者課税の原則の沿革

第1節 昭和28年改正前

第2節 昭和28年改正後（「実質課税の原則」から「実質所得者課税の原則」へ）

第3節 共栄企業組合事件

第3章 実質所得者課税の原則の解釈をめぐる議論

第1節 条文の確認と前提となる2つの学説

第2節 実質所得者課税の原則についての先行学説の整理

第3節 「資産」と「事業」

第4章 個人法人間における所得の人的帰属の判定—裁判例の検討

第1節 所得の帰属について争われた裁判例

第2節 小括

第5章 基準の検討

第1節 法人格否認の法理説の妥当性

第2節 総合勘案説の妥当性

第3節 法的帰属重視説と法的帰属考慮説との比較検討

第4節 素材とした判例による検証

第5節 小括

おわりに

第3節 「資産」と「事業」

所得税法12条は「資産又は事業から生ずる収益」と規定されており、「資産から生ずる

* 青山学院大学大学院法学研究科博士前期課程修了

** 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した修士論文を大幅に加筆修正したものである。

収益」と「事業から生ずる収益」に区分して読むことができる¹⁾。また、これまでの実質所得者課税の原則の適用について争われた裁判例も、資産性所得での帰属が争われたものと事業性所得が争われたものがある。

この点、課税実務において所得税基本通達では所得税法 12 条の解釈について以下のよう
に定められている²⁾。

(資産から生ずる収益を享受する者の判定)

12-1 法第 12 条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者がだれであるかにより判定すべきであるが、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する。

(事業から生ずる収益を享受する者の判定)

12-2 事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その事業を営んでいると認められる者(以下 12-5 までにおいて「事業主」という。)がだれであるかにより判定するものとする。

法律的帰属説の下でも、資産から得られる収益は、その資産の真実の権利者(所有者)に帰属し、事業から得られる収益については、その事業の事業主に帰属する(事業主基準)と考えられている³⁾。

1) 同条文には「資産」と「事業」という文言しかないことからすれば、給与所得や退職所得などの勤労性所得については、実質所得者課税の原則は適用されないという考え方もできなくはない。しかし、たとえ勤労性所得であっても形式と実体が異なる場合が生じれば、実質所得者課税の原則は当然適用されるべきであろう。この点につき、増井良啓は「所得税法 12 条は『資産又は事業から生ずる収益』について語っており、労働から生ずる収益については明示していない。しかし、私法上の法律関係をもとに判断すれば、その労働を行った人に所得が帰属すると考えてよい場合が多いだろう。」と述べている(増井良啓『租税法入門〔第2版〕』(有斐閣、2018年)86-87頁。)。さらに、山田二郎「実質課税の原則」ひろば 30 巻 1 号(1977年)26頁も、「所得税法 12 条の右規定〔筆者注：所得税法 12 条〕は、文言の上で、資産又は事業から生ずる収益だけに関するものであるが、この条項は、帰属の関係が多く問題となる資産や事業から生ずる収益を典型的な例として規定したものと解されるから、この点からいっても、また単に確認規定に過ぎないことからいっても、右規定に示されている原則は、資産や事業から生ずる収益以外のもの、例えば給与所得についても、また、贈与税にも適用があるといえる。」と論じている。あくまで、同条文は形式と実体が異なる例として「資産」と「事業」を挙げているにすぎないと解すべきであろう。

2) 三又修ほか編『所得税基本通達逐条解説〔平成 29 年版〕』(大蔵財務協会、2017 年)245-250 頁参照。所得税法基本通達 12-2 の事業主の判定については、所得税基本通達 12-3~12-5 で細かく分類されている。例えば、親族間における事業の場合について、所得税基本通達 12-5 は「生計を一にしている親族間における事業(農業を除く。以下この項において同じ。)の事業主がだれであるかの判定をする場合には、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。この場合において、当該支配的影響力を有すると認められる者がだれであるかが明らかでないときには、次に掲げる場合に該当する場合はそれぞれ次に掲げる者が事業主に該当するものと推定し、その他の場合は生計を主宰している者が事業主に該当するものと推定する。」と定めている。事業主基準において留意すべきことは、必ずしも実際に勤労したものに所得が帰属するとは限らないということである。

3) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』(弘文堂、2018年)296-298 頁参照。ただし、不

第4節 小括

以上の議論により、本章では、実質所得者課税の原則における帰属の判定のあり方を明らかにした。

すなわち、法律的帰属説を前提にすると、実体ないし実質に即して帰属を判定するためには、真実の法律関係ないし事実関係の認定が必要不可欠であり、何が真実の法律関係であるかの認定が大きな重要性をもつことになる⁴⁾。

では、本論文が関心を寄せる、所得が個人と法人のいずれに帰属するのかが争われている場合には、どのような真実の法律関係ないし事実関係を認定して、帰属主体を判定すべきであろうか。

次章では、個人と法人とでその帰属主体が争われたこれまでの裁判例を取り上げ、裁判所が示した判断基準をもとに整理し、検討を行う。

第4章 個人法人間における所得の人的帰属の判定—裁判例の検討

本章では、企業組合の一連の訴訟以来、帰属をめぐりこれまで争われてきた裁判例を取り上げ、その判断基準ごとに整理して検討する⁵⁾。これらの裁判例を整理することで、裁判所がどのような観点から帰属主体を判定しているか、そしてどのような事実を重視して実質所得者課税の原則を適用しているのかを明らかにする。

第1節 所得の帰属について争われた裁判例

実質所得者課税の原則の適用をめぐり、個人と法人（主に、会社代表者とその会社）のいずれが所得の帰属主体になるかについて争われた裁判例は、以下のとおり多数ある⁶⁾。

動産所得の帰属について事業主基準を採用したものとして、大津地判昭和32年9月24日行集8巻9号1636頁がある。判決は、「被告が本件決定の対象としたその主張家屋がいずれも原告名義で登記されていないことは当事者間に争なく、賃借人A、B、C、D、Eの各居住家屋が原告の長男Mの、その余の賃借人居住家屋が原告の母Tのそれぞれ所有であるとの原告主張事実は被告において明らかに争わないところであるから、これを自白したものと看做す。従つてこれら不動産よりの収益はその所有者たるM及びTの所得と一応推認すべきところ、……原告は母T、長男M等と同居しており、これらの者を扶養し酒類小売業を営んで生計を主宰していること、本件係争両年度の所得税確定申告に際しこれらの者には何等所得なしとして扶養親族としての控除申請を為しかつ本件各不動産よりの所得を各年度5000円として申告し、自ら所得の実質的帰属者が原告であることを表明していることが認められる。……これらを考察すれば本件各不動産よりの収益を実質的に収受する者は原告であると見るべきが正当である。〔下線は筆者が記載〕」と判示し、「生計の主宰者」に所得が帰属するとした。

- 4) 金子宏「所得の人的帰属について—実質所得者課税の原則—」同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）534頁参照。
- 5) これまで帰属について争われてきた多数の裁判例を整理した先行業績として、佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究149号（2016年）26頁がある。本論文で取り上げる裁判例もこれを参照したものがある。
- 6) ただし、⑩だけは法人間で争われた事例であるが、実質所得者課税の原則の趣旨について詳細に述べた重要な判例であるので取り上げることとする。

裁判例には、課税庁側が形式上法人が存在しているにもかかわらず個人に帰属すると主張したケースと、納税者側が自ら設立した法人を否定して個人に帰属すると主張したケースとが存在する。

- ① 富山地裁昭和40年3月26日判決⁷⁾
- ② 盛岡地裁昭和44年12月11日判決⁸⁾
- ③ 東京地裁昭和47年8月2日判決⁹⁾
- ④ 富山地裁昭和49年5月31日判決¹⁰⁾
- ⑤ 京都地裁昭和53年3月17日判決¹¹⁾
- ⑥ 大阪地裁昭和56年7月20日判決¹²⁾
- ⑦ 盛岡地裁昭和56年10月30日判決¹³⁾
- ⑧ 東京地裁昭和62年9月18日判決¹⁴⁾
- ⑨ 大阪地裁平成5年5月11日判決¹⁵⁾
- ⑩ 横浜地裁平成13年10月10日判決¹⁶⁾
- ⑪ 名古屋地裁平成15年5月29日判決¹⁷⁾
- ⑫ 横浜地裁平成19年5月30日判決¹⁸⁾
- ⑬ 神戸地裁平成22年6月29日判決¹⁹⁾
- ⑭ 東京地裁平成22年9月15日判決²⁰⁾

-
- 7) 富山地判昭和40年3月26日行集16巻3号405頁。この事案は、土地の実質上の所有者でない会社に対し、当該土地の譲渡による所得ありとしてなした更正決定に重大な瑕疵があるとされた事案である。同判決の判例評釈として、村井正「判批」シュトイエル53号(1966年)7頁等がある。
 - 8) 盛岡地判昭和44年12月11日税資57号681頁。
 - 9) 東京地判昭和47年8月2日税資68号1003頁。同判決の判例評釈として、波多野弘「判批」シュトイエル128号(1972年)6頁、村井正「判批」税経通信34巻15号(1979年)8頁、渡部尚「判批」税務事例7巻12号(1975年)33頁等などがある。
 - 10) 富山地判昭和49年5月31日行集25巻5号655頁。この事案は、自ら買い受けた土地を実体のない会社名義に登記し、後に右会社の全株式譲渡の形式で右土地を譲渡した者に対し、実質課税の原則を適用して右譲渡による収益を実質的に享受したのは同人であると認めた事案である。同判決の判例評釈として、小林繁「判批」税経通信39巻15号(1984年)100頁、野水鶴雄「判批」税経通信34巻15号(1980年)124頁、堺沢良「判批」税経通信29巻10号(1974年)186頁等がある。
 - 11) 京都地判昭和53年3月17日訟月24巻8号1660頁。この事案は、基地分譲に際し授受された基地使用保証金の帰属主体が原告か原告が営んでいる会社のいずれかが争われた事案である。同判決の評釈として、三木義一「判批」法と民主主義139号(1979年)39頁がある。
 - 12) 大阪地判昭和56年7月20日税資167号984頁。
 - 13) 盛岡地判昭和56年10月30日判時1040号112頁。
 - 14) 東京地判昭和62年9月18日税資162号1714頁。この事案では、飲食店経営に係る所得が、被告人と関係会社のいずれに帰属するのが争われた。
 - 15) 大阪地判平成5年5月11日税資195号250頁。
 - 16) 横浜地判平成13年10月10日税資251号順号8999。
 - 17) 名古屋地判平成15年5月29日税資253号順号9357。
 - 18) 横浜地判平成19年5月30日税資257号順号10719。
 - 19) 神戸地判平成22年6月29日税資260号順号11462。
 - 20) 東京地判平成22年9月15日税資260号11512頁。

- ⑮ 東京地裁平成 23 年 1 月 21 日判決²¹⁾
- ⑯ 東京地裁平成 23 年 5 月 31 日判決²²⁾
- ⑰ 東京地裁平成 29 年 10 月 18 日判決²³⁾
- ⑱ 広島高裁昭和 52 年 2 月 22 日判決²⁴⁾

上記の各裁判例を、示された判断基準ごとに分類すると、4つの見解に大別することができる。

本論文では、それらについて、それぞれ法的帰属重視説、法的帰属考慮説、総合勘案説、法人格否認の法理説と総称する。なお、これらは、いずれも筆者独自の整理であり、見解名も筆者が名付けた。

以下では、それぞれの見解を採用した裁判例を概観し、個人法人間での帰属主体を判定する上で、裁判所がどのような事実を重視して実質所得者課税の原則を適用しているのかを確認する。

第1款 法的帰属重視説

法的帰属重視説とは、帰属の判定において、会社が法的に存在している事実を重視すべき、とする見解である。

組合企業の一連の訴訟以後、帰属の判定について法的帰属重視説を明示した最初の裁判例として、②が挙げられる。この事件では、原告は、登記簿上、食堂、遊技場（パチンコ等）の経営等を目的とする株式会社である。原告は、設立登記をしたことにより形式的には株式会社として存在するけれども、現実には出資がなされず、定期株主総会、取締役会等株式会社として活動の根源をなすべき機関も一度も活動せず、法定の諸帳簿の作成もしない実体のない名目だけの株式会社であり、原告の営業と認められている一切の営業は、原告の代表取締役である A 等個人の営業であって、実質的に収益を享受しているのは A 等個人である、と主張した。

それに対し、裁判所は「原告会社は、実質的には A の個人経営企業と異なるところのないいわゆる個人会社ではあるが、A は前記パチンコ遊技場、撞球場を株式会社形態を利用し、原告会社の営業所として営業活動をしていたものであり、右原告会社は外部的にも、内部的にも営業の主体として認識され、税法上営業活動による収益の享受者としての実体を有していたことが認められる。……原告は現実に出資がなされていないこと、株主総会、取締役会が一度も開かれていないこと、法定の諸帳簿が作成されていないことなどをあげ

21) 東京地判平成 23 年 1 月 21 日税資 261 号順号 11596。法人名義の預金口座に振り込まれた金員は、相続税の物納に係る手数料収入であると認められ、当該法人の代表者である個人に帰属するとした事例である。

22) 東京地判平成 23 年 5 月 31 日税資 261 号順号 11693。

23) 東京地判平成 29 年 10 月 18 日公刊物未搭載（LEX/DB 文献番号 25539630）。

24) 広島高判昭和 52 年 2 月 22 日税資 107 号 95 頁。

て、原告会社は名目だけの会社であり、したがって営業活動の主体ではないと主張するのであるが、……わが国において、実体が個人企業と異なるところのない名前ばかりの弱小株式会社によく見られる現象であつて、それは、当該会社において商法の規定に従った運営がなされていないということを意味するにすぎず、そのことによつて会社の存在や活動が否定されることにはならず、およそ定款の認証と設立登記によつて法律上形式的に会社の存在が認められ、その会社の営業活動をしたものと認め得る以上、その実体が個人企業であるか否か、商法の規定に従った運営がなされているか否かにかかわりなく、税法上、法人の営業としての取扱いを受けるものであるから、右主張は理由がない。〔下線は筆者が記載〕と判示している。

この判決は、帰属主体を判定する上で、定款の認証と設立登記といった法的な事実を重視し、たとえ出資がなされず、株主総会、取締役会が一度も開かれず、さらに法定の諸帳簿が作成されていないなどといった事実があったとしても、収益の享受者となるのは法人であるとした。

また、争点となったのは所得税法 12 条ではなく法人税法 11 条の解釈ではあるが、法的帰属重視説を採用した重要な判例として、⑩が挙げられる²⁵⁾。この事件の概要は、キプロスに子会社を設立しその名義でキプロス船籍の船舶を取得したとする親会社の原告が、子会社はいわゆるペーパーカンパニーであり、キプロス船籍の船舶は、実質的に原告が有しているものであるとして、その取得に租税特別措置法上の特定資産の買換えの特例を適用した金額（船舶圧縮記帳額）、当該船舶の減価償却費及びその購入等のための諸費用を、原告の損金に算入して確定申告したところ、被告からこの損金算入を認めない更正及び過少申告加算税賦課決定を受けたため、その取消しを求めた事案である。

争点は、キプロス船籍の船舶の所有権が親会社と子会社のいずれに帰属するかである。判決は、まず実質所得者課税の原則の趣旨について、「租税は、担税力を推定させる物又は行為等を課税物件として課されるものであるから、その担税力を推定させる物又は行為等が実質的に帰属する者に対して課税されるとの考え方に基づき法律で定められている。すなわち、物を課税物件として課される租税であれば法律上の所有権、行為を課税物件とする租税であれば法律行為の効果が、それぞれ帰属していることをもって、担税力が推定され、課税される。課税物件が単に形式的に帰属するのみでは担税力があるとはいえず、実質的に権利又は法律効果が帰属して初めて担税力が推定されるので、この者を納税義務者として課税されるべきことになる。……原告は、法人税法 11 条は法律上の形式と経済上の実質の異なる場合について定めた規定であると主張する。確かに、条文の文理そのものからはそのように読めないことはないし、経済上の実質はより端的に担税力をうかがわせるものであるともいえるから、そのような立法政策も全くあり得ないではない。しかし、経済的実質に従って課税するとなった場合には、課税庁は、法律効果の帰属者とは別に、経

25) この判決の評釈として、大熊一弘「判批」税経通信 67 巻 13 号 (2012 年) 207 頁、堺澤良「判批」税務事例 34 巻 5 号 (2002 年) 1 頁等がある。

済上の受益者又は費用の出捐者を常に探求すべきことになるところ、その把握は容易ではないし、徴税コストが膨大になるという問題も生ずる上、納税者側の法的安定性も過度に害されることになる。現行法がそのような事態を予定しているとは到底解されない。〔下線は筆者が記載〕と述べた。続けて、「本件船舶の購入は、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、……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が、……法的な帰属の観点からは、法人格を有する M 社〔筆者注：子会社〕が、原告の経営意図を実現するために、所有権を含めた本件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。」と判示している²⁶⁾。

この判決は、原告の経済的帰属説に基づく主張を、法律的帰属説の立場から斥けている。さらに、何らかの目的（本件では、外国船籍の船舶の取得）があって法人を設立したのであれば、法人としての実体を有するものであると判断している。

最後に、近年争われた判例の中で、法的帰属重視説を採用した裁判例として⑭と⑯を紹介する。

まず、⑭では、原告は、経済的帰属説を採用し²⁷⁾、D 社は法人形態を採っているが、その実質は原告の個人事業であるため、D 社が行った不動産貸付業から生じた費用については、所得税法 12 条を根拠に、D 社ではなく原告個人の不動産所得の金額の計算上必要経費に算入できると主張した²⁸⁾。

これについて判決は、「法律上帰属するとされた者は経済的実質上もその帰属先であるのが通常であるといえる。また、およそ法律上の帰属を離れ、その経済的実質に従って課税

26) この事件において課税庁側は、外国子会社の法人格を自ら作出した原告会社が、課税関係においては外国子会社は実体のないいわゆるペーパーカンパニーである等として、その法形式を選択、利用したことによる不利益を回避しようとするがごとき主張（いわゆる法人格否認の法理の主張）をすることは許されないと主張したが、判決では、課税は法律実質に従って決することが法の要請であり、租税法主義の観点からも実質に則さない課税は許されないから、形式を作出した者自らがその形式を否認する主張をすること自体は禁止されないと解すべきであるとされた。

27) 原告は「所得税法 12 条（実質所得者課税の原則）は、課税物件の法律上の帰属につき、その形式と実質が相違している場合には、実質に即して判断すべきであり、あるいは、課税物件の法律上の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めている。」と主張している。この点から、原告が経済的帰属説の見地に立っていることがわかる。

28) 本件では収益ではなく、費用の帰属主体が争われている。これについて、実質所得者課税の原則は、「収益」の帰属について定めたものであるから、「費用」や「負債」の帰属にまでは及ばないという考え方もできなくはない。この点につき、高松高判平成 16 年 12 月 7 日民集 61 巻 6 号 2531 頁は、「法人税法 11 条は、収益についてのみ規定しているが、損失・費用の帰属についても同条の適用があるのは明らかといふべきであるから、結局のところ同条は収益と損失・費用の差額であるところの所得の帰属について定めたものと解される。」と判示している。また、谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）197-198 頁も費用収益対応の原則との関係から、「実質所得者課税規定は『収益』という文言だけを用いているが、それに対応する『費用』も『これ〔＝収益〕を享受する者』も帰属することを当然の前提としていると解されるのである。」と論じている。所得の帰属を判定するためには、「収益」だけでなく「費用」の帰属も含めて判定する必要がある。したがって、「費用」の帰属を判定する上でも、実質所得者課税の原則の規定を適用すべきである。ただし、異説として木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998 年）168 頁は、「所得税法 12 条、法人税法 11 条……は、資産（又は事情）から生ずる収益にかかわっており、資産そのもの又は所得（各種所得）の帰属にかかわっていない。」と述べている。

するとした場合、納税者としては法的安定性を欠く事態となり、経済上の帰属は容易に決定できないことなどにかんがみ税務行政上の観点からしてもその実施には多くの困難が伴うことが想定される。さらに、原告の上記主張のように解した場合、所得税法 13 条が経済上の受益者を把握しやすい信託関係についてのみ経済的実質に従って租税関係を定める旨を規定していることを説明することも困難になる……したがって、課税物件の法律上の帰属につきその名義と実体が相違している場合には、実体に即してその帰属先を定めることになるが、名義は実体を表象するのが通常であることにかんがみれば、名義人に帰属することが事実上推定されるというべきであり、これが相違していることを主張する者において、名義が実体と相違しており名義人とは異なる者が実体上その帰属先であることを示す特別の事情を主張立証する必要があるというべきである。〔下線は筆者が記載〕と述べた。

さらに、売上げに基づいた税務申告について、D 社名義による法人税の確定申告として行われたことや従業員に対しては D 社を支払者とする給与所得の源泉徴収票が発行されたこと等の事実から、「これらによれば、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である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ない。〔下線は筆者が記載〕と判示した。

次に、⑯はパナマ共和国の法律に基づいて設立され原告が株主である会社が売主となって売却したフランス共和国パリ所在の不動産及び家具等の動産の代金の一部が原告名義の口座に振り込まれたことにつき、課税庁が、上記原告名義の口座に振り込まれた金員は前記会社から原告に対する配当であるとして、原告の平成 16 年分の所得税の更正処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたことから、本件更正処分のうち当初の確定申告の額を上回る部分及び本件賦課決定処分の取消しを求めた事案で、不動産等の譲渡による収益は、当初、会社と原告のいずれに帰属したかが争点となった。

⑯は、所得税法 12 条は法律的帰属説に従って解釈するのが相当であるとし、以下のよう

に判示した。

「法人は損益の帰属すべき主体として法律により設立が認められるものであるところ、個人が、その住居として使用している不動産の所有者となるのではなく、わざわざ法人に当該不動産の所有名義を取得させたことには何らかの目的があるはずであり、その目的のために法人を利用している以上、当該法人が存続することにより少なくとも当該法人に所有権を取得させた目的は果たされていることになるのであるから、当該法人に所有権を取得させた実質的な所有者である個人においてもそのことによる法的効果を承認すべきものということができ、当該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ため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。〔下線は筆者が記載〕

⑬は、何らかの目的があつて法人に所有権を取得させている以上、当該法人が存続している限り、当該法人を帰属主体とみなす判示であつた。

②、⑩、⑭そして⑬は、いずれも納税者側から、自ら設立した法人を否定して個人に帰属する旨の主張をしたものであるが、それに対し裁判所は、法人そのものが存続していること、法人名義で所有権を取得している事実などを重視して所得の帰属主体を判定しており、比較的緩やかな基準で法人の実体を認めているといえる²⁹⁾。

第2款 法的帰属考慮説

法的帰属考慮説とは、帰属の判定について、法的帰属重視説と同様に会社が法的に存在していることを重視するが、それに加えて法人における収益の帰属主体としての実体の有無も考慮する見解である。

法的帰属考慮説を明示した裁判例として、まず⑬が挙げられる。この事件は、不動産仲介業者が同業の会社を設立した後も会社とは別個に個人名義でも業務を継続しており、会社の営業と個人の営業とを区別できないという事案である。

判決は、「一人会社についても設立登記によって法律上会社の存在が認められている以上、会社の形態が全く形式的なものにすぎず、専ら租税回避の目的で設立され、その実体が明らかな個人の営業と認められる場合でない限り、商法の規定に従った運営がなされているか否かにかかわりなく、税法上は法人の営業として取扱うのが相当である。……被告人は会社設立の後も会社とは別個に個人としても営業活動をしていたもので、会社の営業と個人のそれとを截然と区別することはできない。このような業態にある場合、会社の所得を会社の貸借対照表ないし損益計算書その他会社備付の帳簿を通して把握し、明らかに会社の所得と認められるものについてはこれを法人税法によつて処理し、それ以外は被告人個人の所得として処理するのが相当である。〔下線は筆者が記載〕」と判示した。

⑬は、会社の所得を貸借対照表等の帳簿を通して、明らかに会社の所得として区別できないものについては個人の所得とし、それ以外の所得は法人税法によって処理するのが相当であるとした³⁰⁾。

さらに、⑥はマッサージ機の製造販売を行う個人が販売部門のみを法人化した後も、製

29) 他に法的帰属重視説を採用した裁判例として、⑬がある。この事案は、原告が所有する建物の賃貸収入が、原告と原告が代表者である会社のいずれに帰属するかが争われた。同判決は、所得税法12条について、「同条は、収益の経済的な帰属者ではなく、収益の真実の法律上の帰属者に所得税法を適用すべきことを定めたものと解するのが相当である。」と述べ、1. 原告が建物について訴外AおよびBと賃貸借契約を締結し、当該建物を引き渡していること、2. 原告を所有者とする所有権保存登記がなされていたこと、を重視し、当該建物の賃貸収入は原告に帰属すると判断した。もっとも、⑬は補足的に財務諸表の内容も検討している。他の法的帰属重視説を採用した裁判例（②、⑩、⑭、⑬）と比較すると、⑬は後述する法的帰属考慮説の要素も含んでいるといえる。

30) この控訴審は、第1審である広島地判昭和47年10月20日税資107号114頁で示された判断を覆している。最判昭和53年2月15日税資107号89頁では、上告棄却。

造部門と販売部門の両者を一体として経営していたという刑事事件であるが、「本来は製造販売の全部について被告人が個人で営む一個の事業体とみるのが、もっともその実体に即しているとも考えられるのであるが、他方会社は現に設立登記がされており、又その目的に従った営業組織や従業員を擁して事業活動を行っている以上、法律上右会社が存在しないものとするとは相当ではなく……販売部門を除いた製造部門のみについて……個人事業であると認定するほかない」と述べている³¹⁾。

⑬や⑥で採用された考え方は、法的帰属重視説と同様、法律上、会社の存在が認められている以上はその中身である経営の実態に即して会社の所得が会社ではなく個人に帰属すると判断することを避けたものであり、法的帰属を重視する考え方であると評価できる³²⁾。

しかし、法的帰属重視説と異なるのは、法的帰属重視説が帰属主体を判定する上で、法人が設立された目的や所有権を重視するのに対し、法的帰属考慮説は、それらを考慮しつつ、加えて収益の帰属主体としての実体の有無を、帳簿や決算書等から検討している点である。

また、類似の見解を示した裁判例として⑰がある。この事案は、4つの法人がそれぞれの法人名義で行った取引の収益及び対価が各法人に帰属するのか、実質的に経営している原告のいずれに帰属するのが争われた。

判決は、「本件各取引においては、同一の取引先との間の同一内容の契約に係る取引で

31) この判決の後に、再び、当該法人の所得の帰属が争われたのが⑨である。ただし、⑨の事案はやや複雑で、原告の主張は、マッサージ器の製造による事業所得は法人の代表者である原告ではなく、当該法人に帰属し、仮に当該法人に帰属しないとしても原告の事業を実質的に経営している自分の長男に帰属すると主張した。判決は、「右事業は、販売部門をも含めて原告が個人で営む一個の事業とみるのが実態に最も即するものであり、ただ、A社はマッサージ機等の販売を目的とする会社として設立登記がされ、その名で販売事業を行っており、他方、製造部門の取引業者は、原告個人を取引相手として取引を行っており、右製造事業と販売事業は、この面から一応区別することもできることからすれば、右会社の事業目的であるマッサージ機販売についてはA社の事業とし、これを除いたマッサージ機の製造部門は原告の個人営業とみるのが相当というべきであって、右原告の主張は採用できない。……前記のとおり、A社とB製作所の事業は実質的には原告が個人で営む一個の事業と認められるものであり、しかも、原告がA社のB製作所からのマッサージ機の仕入価格を帳簿上操作することによって両者間の所得額の調整を行い、その収益は、A社分とB製作所分が混然一体となったまま、原告宅に届けられA社及びB製作所の預金として預け入れられ、また、必要経費が支払われた後、現金や仮名の定期預金という形で貯蓄されたものであり、このように会社と個人の営業、資産、経理等を截然と区別することができない場合は、会社が決算書類等公表上確定した所得並びにそれ以外に証拠上明らかに会社に帰属するものと認められる所得を除いたその余の所得は、すべて個人に帰属するものと認められるのが相当である。」と判示し、個人法人間の帰属の判定については、⑥と同様、法的帰属考慮説を採用した。ただし、所得が原告か原告の長男のいずれに帰属するかという判断については、「長男Sが原告のマッサージ機製造販売業に関与するに至った事情や、当時の両者の年齢、A社設立後のマッサージ機製造における両者の役割、売上金の管理や収益の保有状態、さらに前掲証拠によれば、右実用新案等の申請をS名義でしたのは、原告方で製造された製品が他人の特許権等を侵害し損害賠償請求権を受けるような事態になった場合のことを考慮し、特に財産を所有していないS名義にしておく方が原告一家の財産保全のためには都合がよいと考えたためであることも認められるのであって、これらに照らせばSは未だ原告を補佐する地位にあるにとどまり、販売、製造全般の経営者は原告であって、B製作所から生ずる事業所得は、原告に帰属するものと認められる。」として、個人間の帰属の判定については事業主基準を採用した。

32) 佐藤・前掲注5) 46頁参照。

あっても、本件各法人のうち、複数の名義で取引がされることがあり、更にそのような名義の変更がされても原告と取引先との間で特段のやり取りはされないまま取引が継続されることがあり、出入金についても、本件各法人名義口座や本件各原告名義口座の中から複数の名義の預金口座が用いられることがあった……また、このような本件各取引上の資金管理の混同状態により経理上生じる原告と本件各法人との間の貸借関係や本件各法人間での貸借関係について、原告や本件各法人が特に管理をしていたと認められる証拠はない。……本件各法人において、本件各取引に係る総勘定元帳などの帳簿書類は作成・保存されておらず、決算や株主総会・社員総会等の会社法等所定の手続もとられたことがなく、原告を含めた役員に役員報酬が支払われたこともなく、原告が本件各処分に対する異議申立てを行うまで本件各取引に係る法人税の申告が全くされてこなかった。〔下線は筆者が記載〕」と判示した。

1. 会社と個人の資金が区分されているか、2. 会社として役員報酬がきちんと支払われているか、3. 法人税の申告がなされているか、といった点を考慮し、法人としての実体の有無を判断したものである。

⑬、⑥と⑰とで考慮した要素は若干の差異はあるが、いずれも共通していることは、法人のための損益計算が一切行われていない場合、当該法人が法的に区分された自らの資産を有しているとは認められない、という点に着目した判断であるといえる³³⁾。

第1章で素材とした東京地裁平成26年判決も、法人の存在を重視しつつ財産の区別についても検討を行っているので、法的帰属考慮説に分類することができる。

第3款 総合勘案説

総合勘案説とは、帰属の判定を行う上で、事業の経営主体を認定するために、様々な間接事実等を総合的に検討している見解である。以下では、総合勘案説を採用した3つの裁判例を概観するが、課税庁側が形式上法人が存在しているにもかかわらず個人に帰属すると主張したケースにおいては、この総合勘案説を採用したものが多い。

総合勘案説を明示した裁判例として、まず⑫が挙げられる³⁴⁾。この事案は、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、各法人とそれらを支配していた原告個人、いずれに帰属するのが争われた事例である。各法人の取引については、「営業に係る自動車の仕入れ、販売、ローンの設定、銀行取引、雑誌等への広告掲載あるいは営業用店舗等の賃貸借」等が、すべてそれぞれの法人名義でされており、「また、本件各店舗には事業規模に応じた相応の従業員がおり、各店舗の責任者がこれを統率する体制」になっていたという事実が認定されている。

33) 佐藤・前掲注5) 54頁参照。

34) この判決について検討した評釈等として、出村仁志「裁判例にみる所得の帰属の認定」税大ジャーナル21号(2013年)103頁、橘素子「判批」国税速報5920号(2007年)9頁、米本邦典「判批」税務事例40巻1号(2008年)29頁、日本公認会計士協会東京会編『公認会計士による税務判例の分析と実務対応』(日本公認会計士協会出版局、2012年)340頁がある。

一方で、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Bグループ内の地位と呼ばれ、その営業及び人事等は全面的に原告の指揮、管理下にあったといえること、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こと、3. 営業による利益は、営業継続中にある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こと、といった本件各法人等の事実を認定した。

そして、所得税法12条について「そもそも所得税は担税力のある者に対して負担を求めるものであって、本件販売業のような事業所得については、所得の源泉である事業を行う者に課されるもの」という理解の下、「以上にみたことからすると、……個別の中古外車の販売等に関連する行為、手続は各法人等の名義で行われ、各法人等には相応の従業員がいて、一定の秩序の下に営業活動をしていたといっても、各法人等はそれらの活動による収益が帰属するものとしての実体を欠くものであって、これらの収益を享受しておらず、結局、本件販売業はこれらを全面的に支配していた原告が経営していたものと認めるのが相当である。したがって、……原告がこれら本件販売業による利益をほとんど個人的なことに用いてはいないことを考慮しても、やはり、これら本件販売業による収益は原告に帰属するものというほかはない。〔下線は筆者が記載〕」とした。

⑮は、法人名義の預金口座に振り込まれた金員が、相続税の物納に係る手数料収入であると認められ、当該法人の代表者である個人に帰属するとした事例である。

判決は、当該法人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事実等を考慮し、「ある事業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。〔下線は筆者が記載〕」と述べている。

最後に⑪について検討する。⑪は、事業による所得が、法人とその法人が業務を委託したとする個人のいずれに帰属するかが争われた事例である³⁵⁾。

判決は、「ある税が納税者の担税力に即して課税されるべきことは、租税一般に通ずる基本原理の一つであるところ、法人税は、その営む事業から生ずる所得に着目して課せられ

35) この判決の判例評釈として、森部章「判批」税経通信59巻15号(2004年)47頁。

る税としての基本的性格を有する（法人税法5条参照）から、納税義務者は、当該事業収益の帰属主体である……そして、一般に、ある事業から生ずる収益の帰属者は、その事業を開始し、維持・継続する権限を有する者、すなわち経営者と一致すると考えられるから、事業収益の帰属者がだれであるかは、当該事業が営まれている事業所を巡る権利関係、事業から生じた売上金の管理形態、経費の負担関係、従業員に対する指揮監督状況などを総合して、判断されるべきである。……以上を総合すれば、本件店舗を借り受けてcを経営していたfが、平成7年に本件店舗の貸主である原告の全株式を譲り受けて、その代表取締役役に就任したことに伴い、原告がc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jにcの経営を委託し、本件店舗を賃貸していたにすぎないとの原告主張は、不自然、不合理で採用できないというべきであるから、本件各事業年度におけるc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。〔下線は筆者が記載〕と判示した。

⑪は、1. 店舗の借主、2. 売上金の管理及び帰属状況、3. 経費の支払状況、4. 飲食店営業及び風俗営業の許可名義、5. Aに出演する芸能人の招聘契約の当事者、6. 会計処理の状況、7. 従業員の指揮監督状況、といった点を基に判断を下していることがわかる³⁶⁾。

これらの裁判例に共通することは、事業主基準と同一の基準を採用し、誰が経営主体なのかという観点から帰属主体を判定している。そして、判定する上で、事案ごとに差異はあれど、主に、1. 事業の設立経緯等、2. 資金・出資関係、3. 経営に関する重要な意思決定・支配的影響力等、4. 資産・収支・利益の管理・帰属・処分、5. 会計処理・税務申告、6. 法律行為の名義人、7. 従業員の雇用・指揮監督、8. 関係者の認識、等の事実を総合勘案して検討している³⁷⁾。

第4款 法人格否認の法理説

法人格否認の法理説とは、実質所得者課税の原則の解釈を、法人格否認の法理と同一視

36) この整理の仕方は、出村・前掲注34) 106頁を参照している。

37) 出村・前掲注34) 113頁参照。他に、総合勘案説を採用した裁判例として、①、④、⑧がある。①は「思うに、課税処分は、登記名義が備つているというような形式ないし外観にとらわれることなく、実質的な所有権帰属者一従つて所有権が譲渡され、それによつて所得が生じた場合には、その実質的な所得の帰属者一に対してなされるべきものであり、その認定は、当然実体法的法律関係、経済的な実質関係をも考慮して行われねばならないのである。……原告会社の性格、活動状況、本件土地の地代収益の帰属や公租公課の負担、ならびにHが、多分に投機的不動産売買の意図を有していたことなどを併せ考えると、たとえ、登記名義が原告にあつたにせよ、本件土地の使用、収益、処分をなす権限は、H個人に属していたものというべきである。」と判示している。④は「所得税法一二条（当時の同法三条の二）は実質課税の原則について規定し、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質的な所得の帰属者に対して課税すべきであるとして、……本件土地の登記名義、売渡の形式等にとらわれることなく、実質的に本件土地を使用、収益し、処分すべき権限がいずれに存したか等を総合勘案して、本件土地の譲渡所得の帰属主体を決すべきものと解する。」と判示している。⑧は、事業（飲食店）を営んでいるのは関係会社であり、その所得は被告人個人には帰属しないとの主張に対し、1. 被告人が店舗を営するに至った経緯、2. 同店舗の仕入及び売上金の管理方法、3. 関係会社名義の銀行口座の有無、4. 法人としての記帳義務の履行状況等を総合勘案し、当該飲食店を営んでいたのは被告人個人であるとして、当該主張を排斥した。

している見解である。まず、そもそも法人格否認の法理とは何か、という説明をし、その後、に帰属の判定において法人格否認の法理説を採用した判決をみていく。

(1) 法人格否認の法理とは

法人格否認の法理は、もともとアメリカで判例法上形成・発展してきた法理である³⁸⁾。その内容は、一人会社のように株主等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³⁹⁾。

日本で初めて、この法人格否認の法理が認められたリーディング・ケースとして、最高裁昭和44年2月27日第一小法廷判決⁴⁰⁾（以下、「最高裁昭和44年判決」という）がある。この事件の概要は次の通りである。

Aは税負担の軽減を図るためにY株式会社を設立したが、実質はまったくのAの個人企業であった。この企業はXから店舗を賃借していたが、ある日XはAに対して店舗明渡しの要求をした。Aは、店舗の明渡しに関する念書を差し入れたにもかかわらず、これに応じなかったため、XはAを相手どり明渡しの訴えを提起した。その後、和解がXとAの間で成立したものの、Y株式会社は会社として明渡義務がないなどとして明渡しに応じなかったことから、今度はXはYを相手どり店舗明渡しの訴えを提起した。

最高裁昭和44年判決は、「およそ社団法人において法人とその構成員たる社員とが法律上別個の人格であることはいうまでもなく、このことは社員が一人である場合でも同様である。しかし、およそ法人格の付与は社会的に存在する団体についてその価値を評価してなされる立法政策によるものであつて、これを権利主体として表現せしめるに値すると認めるときに、法的技術に基づいて行なわれるものなのである。従って、法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じるのである。〔下線は筆者が記載〕」と述べ、「思うに、株式会社は準則主義によって容易に設立され得、かつ、いわゆる一人会社すら可能であるため、株式会社形態がいわば単なる藁人形に過ぎず、会社即個人であり、個人即会社であつて、その実質が全く個人企業と認められるが如き場合を生じるのであつて、このような場合、これと取引する相手方としては、その取引がは

38) 江頭憲治郎『会社法人格否認の法理』（東京大学出版会、1980年）13頁参照。

39) 江頭憲治郎『株式会社法〔第5版〕』（有斐閣、2014年）40頁、田中亘『会社法』（東京大学出版会、2016年）33頁参照。

40) 最判昭和44年2月27日民集23巻2号511頁。同判決の評釈等として、後藤元「判批」岩崎伸作＝神作裕之＝藤田友敬『会社法判例百選〔第3版〕』（有斐閣、2016年）10頁、蓮井良憲「判批」民商法雑誌61巻6号（1970年）187頁、野田宏「判解」法曹時報22巻2号（1970年）135頁、森本滋「判批」江頭憲治郎＝岩原伸作＝神作裕之＝藤田友敬『会社法判例百選〔第2版〕』（有斐閣、2011年）10頁、山田二郎「判批」民事研修153号（1970年）36頁、他多数ある。

たして会社としてなされたか、または個人としてなされたか判然しないことすら多く、相手方の保護を必要とするのである。ここにおいて次のことが認められる。すなわち、このような場合、会社という法的形態の背後に存在する実体たる個人に迫る必要を生じるときは、会社名義でなされた取引であっても、相手方は会社という法人格を否認して恰も法人格のないと同様、その取引をば背後者たる個人の行為であると認めて、その責任を追求することを得、そして、また、個人名義でなされた行為であっても、相手方は敢て商法五504条を俟つまでもなく、直ちにその行為を会社の行為であると認め得るのである。けだし、このように解しなければ、個人が株式会社形態を利用することによって、いわれなく相手方の利益が害される虞があるからである」と判示した。

このように最高裁昭和44年判決は、「法人格が全く形骸化している場合」（法人格の形骸化）や「法人格が法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合」（法人格の濫用）に法人格が否認される必要のある場面が生じ得るとしている⁴¹⁾。

法人格否認の法理の適用については、会社とその社員とが別個の人格を有する以上は同法理を安易に適用することは慎むべきであり、できるだけ現行の個々の法規の弾力的な解釈によって具体的に妥当な結論を導くべきであるが、それでもなお解決ができない場合に適用すべきとする見解が、学説上有力である⁴²⁾。

さらに、「法人格否認の法理」は判例法上認められてきた理論に過ぎないため、この実定法上の根拠についても争いがあり、明文の根拠は存在しない⁴³⁾。また、同法理は「新たな立法や解釈論で解決されるまでの過渡的理論である」と述べる見解もある⁴⁴⁾。

（2）裁判例

帰属の判定において、法人格否認の法理説を採用したと思われる裁判例として、③がある。③は刑事事件であるが、被告人X会社は、実質的にはその代表取締役T個人が営業を行っており、会社の収益も同人が享受しており、それ以外の株主・取締役等は専ら名義だけを有するに過ぎなかったことをあげ、このような場合には、たとえ過去に会社名義の法人税確定申告をした事実があったとしても、法人の所得は右代表取締役のTに帰属すると

41) これに対して、法人格否認の法理の適用の要件は「法人格の濫用」のみに限定すべきと唱える学説として、井上和彦『法人格否認の法理』（千草書房、1984年）175頁、田中誠二『会社法詳論（上巻）〔第三全訂版〕』（勁草書房、1993年）104頁等がある。

42) 伊藤靖史＝大杉謙一＝田中亘＝松井秀征『会社法〔第4版〕』（有斐閣、2018年）306頁〔伊藤靖史執筆部分〕、龍田節『会社法大要』（有斐閣、2017年）60頁参照、西脇敏男『会社法用論』（八千代出版株式会社、2007年）8頁、前田庸『会社法入門〔第12版〕』（有斐閣、2009年）774頁参照。

43) 法人格否認の法理の実定法上の根拠として、権利濫用の禁止に係る民法1条3項の類推解釈に求める見解と、会社の法人性の規定である会社法3条の解釈に求める見解がある。前者の見解を支持するものとして、大隅健一郎『会社法の諸問題〔新版〕』（有信堂高文社、1983年）23頁、奥山恒朗「いわゆる法人格否認の法理と実体」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座7』（日本評論社、1969年）165頁、田中誠二「法人格否認の法理の問題点（上）」旬刊商事法務560号（1971年）3頁がある。後者の見解を支持するものとしては、龍田節「法人格否認の法理の最近の展開」商事法務34号（1970年）6頁がある。

44) 高橋英二『会社法概説〔第2版〕』（中央経済社、2014年）25頁。

主張した。

これに対して判決は、「本件各店舗は、T個人の営業であると同時に被告人会社の営業でもあり、したがってそこから生ずる収益もT個人が享受していると同時に被告人会社としても享受しているもの、すなわち個人所得即法人所得とみるのが相当である。そして、このように個人所得即法人所得とみられる場合に、課税主体である国が所得の帰属者を法人と認め、その所得についてその法人に課税することは何ら実質課税の原則に反するものではないから、本件において、国が本件各店舗の営業から生じた所得をすべて被告人会社の所得と認め、被告人会社に課税することも違法ではないというべきである。ちなみに、いわゆる法人格否認の法理は相手方の利益保護のために認められたものであるから、会社という法的形態を利用した者が、相手方の損失においてこれを自己の利益に援用することは信義則上許されないものというべきである。したがって、会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないものというべきであり、この理は徴税の場合においても妥当するものというべきである。〔下線は筆者が記載〕」と判示している。

この判決の特徴は、所得の帰属は個人か法人かのいずれかではなく、個人にも法人にもあるとするものである⁴⁵⁾。

これまで整理した基準（法的帰属重視説、法的帰属考慮説、総合勘案説）と法人格否認の法理説とで大きく異なるのは、前者が個人か法人かのいずれか一方に帰属主体を判定しているのに対して、後者は個人所得＝法人所得という事実が認められる場合、課税庁は法人に課税するか、あるいはその法人の代表取締役個人に課税するかを自らの裁量で判断できる、という点である⁴⁶⁾。

第2節 小括

以上概観した通り、個人法人間で争われた判例における事実認定の方法については、主にこの4つの学説に分類することができる。

この分類によって明らかになったのは、課税庁側が実質所得者課税の原則を根拠に、形式上法人が存在しているにもかかわらず個人に帰属すると主張したケースにおいては、裁判所はそのほとんどが総合勘案説に則って、個人に帰属すると判定しているのに対し、納税者側が実質所得者課税の原則を根拠に、設立した法人の存在を否定して個人に帰属すると主張したケースにおいては、裁判所は法的帰属重視説を採用し、法人に帰属すると判定していることである⁴⁷⁾。

45) 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、1982年）68頁参照。

46) 同様の指摘をしているものとして、岩崎政明『ハイポセディカル・スタディ租税法〔第3版〕』（弘文堂、2010年）46頁がある。

47) ただし、①は、原告会社が会社の存在を否定して代表者である個人に所得が帰属すると主張した事例であるが、唯一総合勘案説が採用され、勝訴した事例である。

次章では、整理した4つの基準について検討し、どの学説が所得の帰属における判定方法として妥当なのかを明らかにする。

第5章 基準の検討

本章では、第4章で整理した4つの基準（法的帰属重視説、法的帰属考慮説、総合勘案説、法人格否認の法理説）をそれぞれ検討する。本章における検討を通して、どの基準が帰属を判定する上で妥当であるかを明らかにする。

第1節 法人格否認の法理説の妥当性

法人格否認の法理説は、上述したように実質所得者課税の原則の解釈を法人格否認の法理と同一視する基準である。法人格否認の法理説については、実質所得者課税の原則と法人格否認の法理との関係以前に、そもそも民事法上の法人格否認の法理を租税法へ適用できるのか、という問題がある⁴⁸⁾。なぜならば、明文の規定が存在しないにも関わらず、法人格を否認してその背後の実体を捕えて課税することは、租税法律主義に反することになるおそれがあるからである。

そこで、本節では税法における法人格否認の法理の適用について言及した裁判例と学説を検討し、法人格否認の法理説の妥当性を検討する。

第1款 最高裁昭和43年判決

同法理の租税法領域への適用を示唆した最初の判例として、最高裁昭和43年11月13日大法廷判決⁴⁹⁾（以下、「最高裁昭和43年判決」という）における松田二郎判事の補足意見（以下、「松田意見」という）がある。

多数意見は、「会社から株主たる地位にある者に対し株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付は、たとえ、上告会社に利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるとしても、法人税法上、その性質は配当以外のものではあり得ない」とし、株主優待

48) 租税法における法人格否認の法理の適用については、古くから議論がされている。例えば、岩崎＝神作＝藤田・前掲注40) 46頁、同「租税法における法人格否認の可否」ジュリ905号(1988年)107頁、碓井光明「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(1988年)43頁、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(1987年)91頁、酒井克彦『ステップアップ租税法—租税法解釈の道しるべ』(財経詳報社、2010年)323頁、西川勝利「滞納処分における法人格否認の法理について」税大論叢30号(1998年)349頁、波多野弘「税法における法人格否認の法理」税法学351号(1980年)1頁、増田英敏「租税法律主義の形骸化の検証—法人格否認の法理をめぐる租税裁判例を素材として」税法学540号(1988年)113頁、松沢智「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(1974年)37頁、村井・前掲注45) 58頁等が挙げられる。

49) 最大判昭和43年11月13日民集22巻12号2449頁。この事案では、株主相互金融における「株主優待金」の法人税法上の性質が問題となった。同判決の評釈等として、可部恒雄「判解」法曹時報21巻9号(1970年)125頁、北野弘久「判批」判時554号(1969年)120頁、清永敬次「判批」民商61巻1号(1969年)56頁、山田二郎「判批」税経通信38巻15号(1983年)22頁等がある。

金は利益配当に当たるから損金に算入することはできないとした。それに対し、松田意見は多数意見と結論は同様ではあるが、その根拠として、以下のように述べている。

「およそ本件の株主優待金の問題を判断するに当っては、株式会社という法的形態を重視すべきか、あるいはその背後に存する経済的関係を法律解釈上に反映せしむべきかという難問に直面せざるを得ないのであるが、経済的考察の必要を忘るべきではないと考える。現に、法的形態を越えて実体に迫り得ることは、税法上におけるいわゆる『実質課税の原則』や、主として商法上論ぜられるいわゆる『法人格否認の法理』にあらわれているからである。しかし、そのことは法的形態を軽視し去ることを意味するのではない。法的形態を越えてその実体に迫り得るとされるのは、或る目的のため或る面においてのみ、その法的形態の背後に存するものを把握するために必要な場合に限られるのである。しかも、これらの原則や法理は、いずれも相手側の利益保護のために認められたものであって、この法的形態を利用した者が、相手側の損失においてこれを自己の利益に援用することは許されないものというべきである。これは、これらの原則や法理の本質に基づく当然の要請といえよう。従って、会社という法的形態を利用した者は、たとえ、この形態を或る経済的目的達成の便宜のための手段としたに過ぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないのである。〔下線は筆者が記載〕」

以上のような見解から松田二郎は、租税法の領域に法人格否認の法理が適用される場合があることを示唆している。

松田意見において特徴的な点は、実質課税の原則と法人格否認の法理とを区別することなく、完全に同視していることである⁵⁰⁾。しかし、そもそも実質所得者課税の原則は所得の帰属に関する規定であって、同法理と異なり、相手側の利益保護とは無関係である。それに、最高裁昭和43年判決が問題としている株主優待金は、同法理のみが関連しているのであって実質所得者課税の原則は関わっていない⁵¹⁾。加えて、租税法律主義との関係についても何ら論じられていない。したがって、松田意見は、租税法の領域への同法理の適用を認める見解として説得的でないと思われる。

最高裁昭和43年判決以降の裁判例において、同法理の適用を採用したものは第4章で挙げた③以外は未だにない⁵²⁾。

50) 村井・前掲注45) 64頁参照。

51) 村井・前掲注45) 64頁参照。

52) ただし、滞納処分場面においては法人格否認の法理の適用を認めた裁判例として、神戸地判平成8年2月21日訟月43巻4号1257頁がある。この事件は、国税滞納処分における法人格否認の法理の適用の可否が争われた。判決は「国税滞納処分においては、国は、その有する租税債権につき、自ら執行機関として、強制執行の方法により、その満足を得ようとするものであって、滞納者の財産を差し押さえた国の地位は、あたかも、民事執行法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益な取扱いを受ける理由となるものではない。言い換えれば、租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわ

第2款 学説の検討

上記のとおり、租税法の領域における法人格否認の法理の適用について論じた裁判例は少ない。一方で、学説上はこの問題について古くから議論が行われている。そこで、これらの学説を確認しながら、法人格否認の法理説の妥当性を検討する。

まず、松沢智は「公法関係においても、この法理の適用を認むべきものとおもわれる。けだし、租税法の領域においても信義則や禁反言は法的に内在する条理として法源性が認められるべき……であって、これら原則と同一基盤ないしその具現化が法人格否認の法理であると考えれば、租税法律主義となんら矛盾するものではない。法的安定性の要請に対しても、実質的に安当な解決をはかれば足るものとおもわれる。」と論じ、同法理の適用を認めている⁵³⁾。

また、岡本勝秀も「租税法の領域においても信義則や禁反言の原則は法に内存する条理として法源泉が認められており、法人格否認の法理もこれらの原則と同一のものであると考えれば、租税法律主義と何ら矛盾するものではないと考えられる。」と述べている⁵⁴⁾。

上記の見解はいずれも、法人格否認の法理の適用が認められる根拠として、信義則や禁反言と同様に、同法理が租税法律主義にいう「法律」に内在する条理であることを挙げている。

しかし、条理とは、「国家によって法的規範意識として承認された社会生活の原理」を指

ちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である。……法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって租税法律主義にいう『法律』に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない。〔下線は筆者が記載〕と判示し、同法理を適用して課税することを認めている。また、同様に滞納処分における同法理の適用が争われた大阪地判岸和田支部平成22年1月15日訟月57巻1号256頁では、「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。〔下線は筆者が記載〕」と判示し、同法理の適用を認めている。

53) 松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社、1994年）58頁。ただし、松沢は別稿において「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」であり、同法理を安易に適用すべきでないとも述べている（松沢・前掲注48）37頁）。

54) 岡本・前掲注48）91頁。また、同様の見解として村井・前掲注45）75-76頁は、「税務行政庁は、所得税法二条、法人税法一条による所得帰属を判定するにあたり、強力な行政強制に裏打ちされた質問検査権の行使を認められている。……租税法域における右の法理の適用の前提要件は、税務行政庁がまず調査権の行使をし、それでもなお、帰属不明でやむをえない場合に限定すべきである。税務行政庁は、調査権限によって認定権が担保されているから、私人間の場合のように、わざわざこの法理で税務行政庁の信頼利益を保護する必要はないとの反論もあるが、我が国のような会社無法地帯とも称すべき事情が認められるところでは、調査権限だけでは、必ずしも法人格の濫用に対抗できないとすれば、一定の留保条件付でこの法理の適用を認めざるをえない場合がある。この法理は、まさにそうしたギリギリの局面で登場する最後の切り札なのである。」と論じている。

すものである⁵⁵⁾。また、そもそも条理を法源として認めるかどうかについても、争いがある⁵⁶⁾。したがって、同法理が法に内在する条理であったとしても、租税法が侵害規範である以上は、安易に適用すべきでない。

例えば、上記見解で条理として挙げられている信義則について、最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決⁵⁷⁾は「税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」と判示し、その適用については非常に厳格な規範を立てている⁵⁸⁾。

また、仮に、課税の場面で同法理の適用を認めた場合、法人格が付与されている形骸的な「法人」に対して課税を行うのも、法人格否認の法理を根拠にその背後にある「個人」に対して課税を行うのも、その判断は課税庁の裁量に完全に委ねられることになる。このように、いわば選択権を課税庁に与えてしまうことは、明らかに租税法律主義に反する。

さらに、岩崎政明は「法人格否認が行われた場合には、当該法人における各種引当金、準備金および減価償却に係る会計処理の継続性が切断されることになる。それゆえ、否認年度の翌期においては、まず、右の金額をどのように計算して財務諸表に計上すべきかという問題も生ずるであろう。」と述べ、事後処理の観点から法人格否認の法理の適用について消極的な見解を示している⁵⁹⁾。

したがって、同法理が法に内在する条理であると解したとしても、同法理を租税法の領域へ適用することは様々な問題を引き起こすことになり、その適用は許されないと考える⁶⁰⁾。そして、同法理の適用を許容できない以上、帰属の判定の基準として、法人格否認

55) 峯村光郎＝田中實『法学概論〔改訂版〕』（勁草書房、1981年）50頁。他に、霞信彦編『法学概論』（慶応義塾大学出版会、2015年）76-77頁〔神野潔執筆部分〕も参照。明治8年の太政官布告103号裁判事務心得3条には、「民事ノ裁判ニ成文ノ法律ナキモノハ習慣ニ依リ習慣ナキモノハ条理ヲ推考シテ裁判スヘシ」と規定され、適用すべき法律がない場合に、裁判官が制定法、慣習法、判例法の中に適切な裁判規範を見出せないときには、条理に従って判断すべきであることが示されている。

56) 霞・前掲注55) 76頁参照。

57) 最判昭和62年10月30日民集152巻92頁。

58) この規範について学説は、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、③のちに公的見解の表示に反する課税処分が行われたこと、④そのために納税者が経済的不利益を受けることになったこと、⑤納税者が税務官庁の表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと、の5つの要件に整理して分析しているものが多い。

59) 岩崎・前掲注48) 111頁。また、岩崎政明は「法人制度を利用しても租税負担の軽減が生じなくなるような何らかの立法措置を講ずる必要があるであろう。」と述べ、立法論として解決すべきことを示唆している。

60) 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）177頁も「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。」と述べている。ただし、金子宏は、徴収の場面における法人格否認の法理の適用については肯定している。

の法理説は妥当性を欠くものである。

第2節 総合勘案説の妥当性

総合勘案説は、事業の経営主体を認定するために様々な間接事実を考慮する。つまり、事業所得の帰属の判定方法である事業主基準と同一の基準である。では、事業主を判定するという考え方が、個人法人間において妥当するだろうか。

この点を明らかにするために、本節では、まず事業主基準を採用した裁判例を概観し、事業主基準の特徴を確認する。次に、それを踏まえた上で、総合勘案説の妥当性について検討する。

第1款 事業主基準を採用した裁判例

事業主基準を採用したリーディング・ケースとして、最高裁昭和37年3月16日第二小法廷判決⁶¹⁾（以下、「最高裁昭和37年判決」という）がある。

この事案では、家族間での農業経営に関する事業所得の帰属が問題となった。判決は、「収入が何人の所得に属するかは、何人の勤労によるかではなく、何人の収入に帰したかで判断される問題である」。原判決の認定するところによれば、上告人の長男Tが上告人方の農業の経営主体で同人の業として農業が営まれているとは認められず、上告人が経営主体であつたと推認できるというのであるから、本件農業による収入は上告人に帰したものとすべきである。〔下線は筆者が記載〕と判示し、事業の経営主体に所得が帰属すると判断している。

この判決の影響を受けた東京高裁平成3年6月6日判決⁶²⁾は、上記下線部を引用し、「親子が相互に協力して一個の事業を営んでいる場合における所得の帰属者が誰であるかは、その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断されるべき問題であって、ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべきであり（最高裁昭和三七・三・一六第二小法廷判決、裁判集民事五九号三九三頁参照）、従来父親が単独で経営していた事業に新たにその子が加わった場合においては、特段の事情のない限り、父親が経営主体で子は単なる従業員としてその支配のもとに入ったものと解するのが相当である。〔下線は筆者が記載〕」と判示している⁶³⁾。

61) 最判昭和37年3月16日税資36号220頁。

62) 東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁。親が営んでいた歯科医業に息子が途中から参画した、という事案である。同判決の評釈として、高橋祐介「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選〔第6版〕』（有斐閣、2016年）54頁等がある。

63) この事案以外に、昭和37年判決の影響を受けたものとして、国税不服審判所平成28年8月10日裁決事例集104集41頁がある。裁決は、「収入が何人の所得に属するかは、何人の勤労によるかではなく、何人の収入に帰したかで判断される問題である。これを事業所得についてみると、事業所得の帰属者は、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う事業者であると考えられるところ、ある者がこのような事業者にあたるか否かについては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義に着目するのはもとより、当該事業への出資の状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督状況などを総合し、経営主体としての実体を有するかを社会通念に従って判断すべきである。」と述べている。

上記2つの裁判例は、いずれも事業主の判定に関して、事業経営の主宰者すなわち事業の経営方針の決定等について支配的影響力を有する者を事業主と判定している。

また、名古屋高裁平成18年12月6日判決⁶⁴⁾も「事業所得の帰属者は、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う事業者であると考えられるところ、ある者がこのような事業者にあたるか否かについては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義に着目するのはもとより、当該事業への出資の状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督状況などを総合し、経営主体としての実体を有するかを社会通念に従って判断すべきである。〔下線は筆者が記載〕」と判示し、最高裁昭和37年判決と同様、事業の経営者が誰であるかを判定している。そして、判定する上で、賃貸借契約の名義人、出資の状況、収支の管理、従業員の募集および採用、監督状況等を総合勘案している。

第2款 検討

これらの裁判例に共通していることは、だれか1人に対して所得を帰属させることを念頭に置いていることである。そして、その考慮要素として、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、といった点から事業に対する支配的影響力を検討している⁶⁵⁾。この考え方は、日本における課税単位の仕組みが影響していると思われる⁶⁶⁾。

すなわち、日本では、戦前は家族単位主義が採用されていたが、戦後は個人単位主義に移行した⁶⁷⁾。課税単位を個人に限定し、累進税率または各種の控除（給与所得控除や人的控除）が設けられた制度の下では、家族構成員等の関係者間で所得を分割したほうが、その所得をいずれか1人に帰属させるよりも、その関係者全体の合計税負担額を減少させることができる⁶⁸⁾。それゆえ、事業主基準は事業から得られる所得を関係者間で分割されることを警戒している結果だと考えられる⁶⁹⁾。

つまり、この基準は所得分割を防ぐために、関係者が複数存在する場合において、誰か1人に所得を帰属させようとする考え方であり、個人間における帰属の判定を想定している基準である。

しかし、個人法人間において帰属主体が争われるのは、会社とその会社の代表者であっ

64) 名古屋高判平成18年2月6日税資256号順号10596。最判平成19年9月21日税資257号順号10788により上告不受理決定。

65) 通達も、所得税基本通達12-3～12-5において、事業主の判定について支配的影響力を有する者を事業主に推定すると定めている（三又・前掲注2）245-250頁参照。この点につき、租税法律主義の観点から、通達でなく法令によって所得の帰属者を明確に定めるべきであるという指摘もある（田中治＝近藤雅人「親族が共同して事業を行う場合の所得の帰属」三木義一ほか編『〔租税〕判例分析ファイルⅠ所得税法編〔第2版〕』（税務経理協会、2009年）27頁）。

66) 所得税の税額を算定する人的単位を課税単位（tax unit）という（金子・前掲注60）192頁）。日本の課税単位について詳細に解説をしている書籍に、木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』（日本実業出版社、2018年）167-172頁、増井・前掲注1）93-96頁がある。

67) 金子・前掲注60）194頁参照。

68) 高橋・前掲注62）54-55頁参照。

69) 佐藤・前掲注3）302頁参照。

て、そもそも所得分割は問題とはならない。したがって、事業主基準をそのまま個人法人間の帰属の判定においても適用することはできないと考える。

また、総合勘案説および事業主基準の判定方法については次のような問題があると思われる。すなわち、上記基準はいずれも、帰属の判定の考慮要素として事業の支配的影響力を重視しているが、必ずしも支配的影響力をもつ者に所得が帰属するとは限らないのではないだろうか。

例えば、最高裁平成 19 年 9 月 28 日第二小法廷判決⁷⁰⁾（以下、「双輝汽船事件」という）は、親会社である X 社が子会社である A 社の事業の管理、支配及び運営を全て指揮していた事案であるが、判決は、A 会社は「パナマ船籍の船舶を所有し、親会社から資金を調達した上で自ら船舶の発注者として造船契約を締結していたほか、これらの船舶の傭船に係る収益を上げ、船員を雇用するなどの支出も行うなど、上告人〔筆者注：X 社〕とは別法人として独自の活動を行っていたというのである。そうすると、本件においては上告人に損益が帰属すると認めるべき事情がないことは明らかであって、本件各事業年度においては、A 社に損益が帰属し、同社に欠損が生じたものというべきであり、上告人の所得の金額を算定するに当たり、A 社の欠損の金額を損金の額に算入することはできない。」と判示している。

つまり、双輝汽船事件は、支配的影響力を有するのは X 社であったとしても、A 社の損失はあくまで A 社自身に帰属するものと判断しているのである。

さらに、この点について詳細に説示したものとして、同判決における古田佑紀裁判官の補足意見（以下、「古田意見」という）がある。その内容は、以下のとおりである。

「法人は、法律により、損益の帰属すべき主体として設立が認められるものであり、その事業として行われた活動に係る損益は、特殊な事情がない限り、法律上その法人に帰属するものと認めるべきものであって、そのことは、ある法人が、経営上は実質的に他の法人の事業部門であるような場合であっても変わるものではないというべきである。措置法 66 条の 6〔筆者注：租税特別措置法 66 条の 6〕は、特定外国子会社等に関し、その事業として行われた活動に係る個々の損益について、それ自体が当該特定外国子会社等に係る内国法人に帰属するものとせず、当該特定外国子会社等における事業活動に係る損益の計算に基づく未処分所得につき、内国法人が保有する株式数等に応じて所定の範囲で、これを内国法人の所得に算入することとした規定であることは文理上明らかであり、法人の事業活動に係る損益の帰属について前記の理解を前提として、特定外国子会社等が外国の法人であ

70) 最判平成 19 年 9 月 28 日民集 61 巻 6 号 2486 頁。特定外国子会社等に生じた欠損金額を内国親会社の損金に算入することができるかが争われた。原告である親会社は、子会社の有する損失について実質的には親会社に帰属するものである、という主張をした。同判決の評釈等として、上松公雄「判批」月刊税務事例 42 巻 4 号（2010 年）15 頁、占部裕典「判批」民商 138 巻 1 号（2008 年）80 頁、錦織康高「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選〔第 6 版〕』（有斐閣、2016 年）56 頁、増田英敏「判批」判時 2011 号（2008 年）169 頁、森英明「判批」ジュリ 1362 号（2008 年）118 頁、同「判解」法曹時報 61 巻 12 号（2008 年）202 頁等がある。

ることをも踏まえて特別の措置を定めた規定と解すべきであると考え。本件において、原審が適法に確定した事実によれば、A社における船舶の保有、その運用等がすべて上告人の決定によるものであるとしても、これらは、……法律上A社の事業活動と認めるべきものであることは明らかであり、したがって、これらの活動に係る損益は同社に帰属するものであって、上告人に帰属するものではないというべきである。〔下線は筆者が記載〕」

古田意見において特徴的なのは、法人という存在がある以上、法人の損益は、当然その法人自体に帰属することが原則であると論じている点である。そして、例外は「特殊な事情」がある場合のみに限られるとしている。「特殊な事情」が具体的にどのような事情を指すかは明らかでないが、法人という法的主体の存在を重視している点で双輝汽船事件の判示および古田意見は、法的帰属重視説と法的帰属考慮説の考え方に親和的なものである。同時に、上記見解は支配的影響力を必要以上に重視すべきでないことを示唆しているともいえる。

以上より、1. 事業主基準における個人間と個人法人間との性質の違い、2. 支配的影響力を有する者と所得の帰属の不一致、という理由から、総合勘案説は基準として妥当でないと考え。

第3節 法的帰属重視説と法的帰属考慮説との比較検討

最後に、残りの2つの基準について検討を行う。第4章で述べたように法的帰属重視説も法的帰属考慮説も、どちらも帰属の判定において法人としての実体の有無を重視している。

ただ、法人が当該法人の名義で取引を行った場合において、法的帰属重視説が会社が設立登記されていることや会社を設立した目的を考慮すべき要素としているのに対し、法的帰属考慮説は右要素に加えて、収益の帰属主体としての実体の有無も考慮すべき要素に含めている。

具体的には、前者の見解に立つと、法人としての実体がないと判定されるのは、会社自体が定款作成、設立登記等を含む設立手続を履まれていない場合に限られる。一方、後者の見解に立つと、法人としての実体がないと判定されるのは、前者の場合に加えて、会社と個人との財産が区別できていない場合についても、法人としての実体がないと判定される。

つまり、両説において異なる点は、法人という実体の捉え方である。そこで、まずは法人がどのような性質を有する存在であるかを確認する。次に、それを踏まえた上で両説のいずれが個人と法人とをめぐる帰属の判定において妥当な基準なのかを明らかにする。

第1款 法人の性質

法人とは、「自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体たりうるものをいう。法人は、一定の組織を有する人の集団、または一定の目的のために捧げられた財産の集合に対

して、法が権利能力（法主体性）を付与した」ものであり、「法人も自然人と同じく権利能力を享有する」と解されている⁷¹⁾。民法も、法人について以下のように規定している。

（法人の能力）

第34条

法人は、法令の規定に従い、定款その他の基本約款で定められた目的の範囲内において、権利を有し、義務を負う。

このように、自然人に限らず法人に対して権利能力が認められているのは、法人財産を構成員の財産から分離独立させることによって、団体から生ずる法律関係を単純化できるからである⁷²⁾。つまり、法人の主たる意味は、「個人の財産とは別個独立の、団体のみに帰属し、団体に対する債権者が排他的に差し押さえる財産を法的に作り出すこと」であり、構成員でないところの、法人自体の財産を認めるための制度である⁷³⁾。

したがって、法人であるとするためには、一定の目的のために財産がささげられた存在であり、構成員個人の財産とは切りはなされた独自の財産を有していなければならない⁷⁴⁾。

このように考えると、法人の性質により整合的な基準は、個人と法人との資産を区分して、法人としての実体の有無を判定する法的帰属考慮説の方ではないだろうか。すなわち、法人の収益の帰属主体としての実体の有無について判定することは、当該法人自体に独立した財産があるかどうかを判定することになると思われる。

第2款 法的帰属考慮説の妥当性

ただし、法的帰属重視説の観点からは、法的帰属考慮説について以下のような反論があり得る。

すなわち、あくまで、名義は実体を表象するのが通常である。そのことに鑑みれば、たとえ経済的にみて会社の事業による損益が最終的には個人に帰属したとしても、当該会社が法律上形式的に存在を認められているのであれば、その法主体性を否定することはできない。つまり、資産の区分に着目して法人という独立した法主体の存否を判断することは、法的帰属説というよりもむしろ経済的帰属説に近いのではないだろうか、という反論である。しかし、以下の理由から、法的帰属考慮説の判定方法が法的な判断基準であると考

71) 遠藤浩ほか編『民法（1）総則〔第4版増補版〕』（有斐閣、2002年）63頁。他に、内田貴『民法Ⅰ 総則・物権総論〔第4版〕』206-207頁、大村敦志『基本民法Ⅰ 総則・物権総論』（有斐閣、2001年）313頁、佐久間毅『民法の基礎1 総則〔第4版〕』（有斐閣、2018年）305頁、星野英一『民法概論Ⅰ（序論・総則）』（良書普及会、1965年）119頁も参照している。

72) 佐久間・前掲注71) 306頁参照。また、森泉章は、「団体を自然人と同じように法律上の単位（法人格）として取り扱うことは、団体から生ずる法律関係を処理するために便宜だからである。」と論じている（森泉章『新・法人法入門』（有斐閣、2004年）32頁）。

73) 星野・前掲注71) 120頁。

74) 酒井・前掲注48) 132頁参照。

える⁷⁵⁾。

例えば、ある不動産売買に係る取引を、資産の区分がなされていない法人が当該法人の名義で行ったとする。そして、支払うべき売買代金を当該法人が支払わなかった場合に、当該法人を相手取って代金請求訴訟が提起されれば、敗訴した際に現実に請求に応えるべき法人の資産が存在しないことになる。そうすると、当該取引は当該法人を実質的に経営している者が、法人の名義を用いて行なったものであり、そこから生じる権利義務関係は、直接個人に帰属する、と考えることができる。つまり、法人に収益の帰属主体としての実体がないとは、会社に「法的」な実体がないことを意味する⁷⁶⁾。

したがって、法的帰属考慮説の判定方法は法的な判断基準であり、個人法人間における帰属の判定については、この法的帰属考慮説が妥当すると考える。

最後に、この自説に第1章で素材とした判例をあてはめて検証を行う。

第4節 素材とした判例による検証

第1款 東京高裁平成28年判決の再検討

東京高裁平成28年判決（以下、本節では単に「控訴審」という）の問題点については、既に第1章で指摘した。しかし、控訴審の判断基準が4つの基準のいずれの立場に立つものであるかについては未だ論じていない。

そこで、自説の検証を行う前に、まず東京高裁平成28年判決が採用した帰属の判定方法がどの基準に則ったものであるのかを、ここで明らかにする。

第1章で検討したように、控訴審は、所得区分が事業所得であることを前提に、经营主体が誰であるかを検討している。この見解からすると、控訴審と親和的な基準は、同様に事業主基準を採用している総合勘案説であるようにもみえる。しかし、控訴審と総合勘案説ではそのロジックに明確な違いがある。

すなわち、総合勘案説は、様々な間接事実等を総合的に検討して、帰属主体が個人であるか法人であるかを判定している。それに対して、控訴審は、各法人とX1らを含んだ「一個の事業体」として把握し、法律構成をしている。

具体的には、「法人単位に区分して損益計算がなされず、各関係会社（及び被告人X1）等により構成される組織体又は各関係会社名義の財産が結合された集団（法人格のない事業体）に損益計算が帰属する外観を呈している場合、〔1〕その事業体が租税法上の法人（法人ではない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの）に該当するときは、納税義務者は当該事業体であり、〔2〕それに該当しないときは、納税義務者は当該事業体の各構成員となる。これとは別に、〔3〕その事業体の活動が各関係会社の名義を用いたX1の事業活動であると解すべき特段の事情があれば、X1に帰属するということになる。」という判

75) なお、以下で挙げる設例は、佐藤・前掲注5) 78頁の設例を参照して筆者が作成したものである。

76) 佐藤・前掲注5) 78頁参照。

断枠組みを示している⁷⁷⁾。

しかし、これまでの帰属について争われた裁判例を概観しても、「一個の事業体」として把握する手法を採用した裁判例は見当たらない。したがって、控訴審の判断基準については、いずれの基準にも該当しない独自の基準であると位置づけられる⁷⁸⁾。

第2款 検証

第4章で述べたように東京地裁平成26年判決（以下、本節では単に「第1審」という）は、法的帰属考慮説を採用している。したがって、筆者は素材とした判例（以下、素材とした判例を「本件」という）については第1審が示した判断基準及び結論に賛成する。

すなわち、売買契約や賃貸借契約については、通常は、不動産の所有者が、その権原に基づく使用、収益、処分として売買契約や賃貸借契約を締結するものであるから、登記簿や賃貸借契約書、売買契約書から誰が契約主体であるかをまずは重視すべきである。本件では、登記簿上も契約者上は法人名義であるので、不動産収益については法人に帰属するという推認が働く。

そして、次に当該法人が法人としての実体を有しているかどうかを検討すべきである。例えば、各法人に帰属すべき収益または費用の額が明らかな帳簿書類等が存在し、個人の財産と区別できる程度の損益計算書や貸借対照表等が備わっているならば、そこから各法人に収益の帰属主体としての実体があると判断することができる。

この考え方について、本件の判例評釈は、「事業所得の帰属を認定するに当たり、損益の帰属ではなく、不動産所有権を基準とする原判決は、これまでの判例とは異なる独自の基準を採用したものであったと解される」と評価し、不合理な判断であったと述べている⁷⁹⁾。

しかし、第1章でも述べたように、法人か個人かの帰属を確定する前に、所得税法上の所得区分を念頭に置いて判断することは誤りであるし、かような理解から東京地裁平成26年判決はそもそも事業所得の帰属の認定を行っているわけではない。

さらに、本論文のここまでの検討を踏まえれば、法的帰属考慮説として整理しているように、第1審と同様の基準を採用した裁判例は存在する。したがって、個人法人間の帰属の判定においては、「これまでの判例とは異なる独自の基準」ではなく、妥当する基準である。

以上、自説の検証により、本件の不動産取引から生ずる収益は本件各法人に帰属することを明らかにした。

77) この判断枠組みを採用した理由として、佐藤英明「判批」ジュリ1496号（2016年）11頁は、「結局、『法人格のない一個の事業体』を隠れ蓑にX個人が不動産業を行っていた可能性があるという結論を導出するための、便宜的な論理と位置付けざるを得ないように思われる。」と論じている。

78) この判定方法について、無限解釈を行ったものであるとし、控訴審を強く批判しているものとして、木村弘之亮「判批」税務弘報65巻8号（2017年）158頁。

79) 判タ1427号（2016年）133頁参照。

第5節 小括

本章では、第4章で整理づけたそれぞれの基準をもとに、個人法人間の帰属の判定において妥当し得る基準の検討を行った。

第1節では、法人格否認の法理説の妥当性について検討した。法人格否認の法理説は、実質所得者課税の原則の解釈を法人格否認の法理と同一視する基準である。この基準を採用すると、帰属の判定が課税庁の裁量に完全に委ねられることになる。したがって、租税法律主義の観点から妥当性に欠くものであることを論じた。

第2節では、総合勘案説の妥当性について検討した。総合勘案説は、個人法人間において事業主基準を採用している。すなわち、誰が経営主体なのかという観点から様々な間接事実を認定して総合勘案する基準である。この基準が妥当性に欠く理由として、事業主基準の考え方が個人法人間における帰属の判定についてはあてはまらないこと、そして支配的影響力を有するものと所得が帰属するものが必ずしも一致するわけではないことを挙げた。

第3節では、残された2つの基準について比較検討を行った。法的帰属重視説は、会社が法律上形式的に存在しているならば、法人としての実体を有しているものであり、所得は法人に帰属すると考える基準である。したがって、会社が適切に設立登記されていることや存続している事実が判定要素となる。

それに対し、法的帰属考慮説は、法人としての実体を有しているとみなすためには、法律上形式的に存在している事実に加え、収益の帰属主体としての実体を有している事実も必要であると考ええる基準である。具体的には、上記の要素に加え、会社と個人とで資産が区分され、会社が個人とは別個に自らの資産を有しているといえるかどうかを判断要素にしている。両説において異なるのは、法人としての実体の捉え方である。

そこで、法人が有する性質について民法の条文や学説を基に、検討を行った。その結果、所得の帰属の判定については、法的帰属考慮説が妥当な基準であることを明らかにした。

最後に、第4節では、法的帰属考慮説に第1章で素材とした判例をあてはめて検証を行い、この説と同じ基準を採用した東京地裁平成26年判決の判断基準および結論が妥当であることを論じた。

おわりに

所得の帰属を判定する上では、法律上の形式や名義が最も重要な要素となる。なぜなら、名義は実体を表象するのが通常だからである。実質所得者課税の原則は、法律上の形式および名義とは異なる実体に所得が帰属している、通常とは異なる事実が明らかになって初めて適用される。

本論文では、個人法人間における実質所得者課税の原則の適用の在り方およびその具体的な基準について検討を行った。

結論を導くまでの過程として、まず、第1章では、東京地裁平成26年判決およびその控訴審である東京高裁平成28年判決の判断基準を比較検討し、控訴審の問題点を挙げた。次に、第2章では、実質所得者課税の原則が設けられるに至るまでの歴史的背景や当時行われていた議論を俯瞰することで、この原則の形成過程を明らかにした。具体的には、この原則は企業組合を利用した課税逃れに対処するために設けられたものであり、従来から是認されてきた確認規定であることを確認した。

さらに、第3章では、実質所得者課税の原則の条文について、理論的な観点から検討した。実質所得者課税の原則規定の解釈には、法律的帰属説と経済的帰属説の2つの見解が存在する。いずれの見解を採用すべきかを明らかにするために、それぞれの見解について論じたこれまでの数多くの学説を整理し、検討を行った。そして、この原則の解釈のあり方としては法律的帰属説が採用すべき見解であることを明確にした。すなわち、所得の帰属を判定するためには、真実の法律関係ないし事実関係の認定が必要不可欠であり、何が真実の法律関係であるかの認定が大きな重要性をもつことになる⁸⁰⁾。

以上の議論を前提として、第4章および第5章において、本論文の問題関心である個人と法人をめぐる帰属の判定方法について検討を行った。

まず、第4章では、これまで個人法人間で帰属主体が争われた裁判例を取り上げ、裁判例が採用している判定方法を整理した。その結果、法的帰属重視説、法的帰属考慮説、総合勘案説、そして法人格否認の法理説の4つの基準に大別することができた。

最後に、第5章では、整理した4つの基準についてそれぞれ検討を行い、個人法人間における実質所得者課税の原則の適用の在り方およびその具体的な基準について結論を提示した。すなわち、個人法人間における帰属の問題は、法人の「収益の帰属主体としての実体」の有無、すなわち法人が法的に区分された自らの資産を有しているかどうかを基準にして判定を行うことが妥当であると考ええる。

以 上

80) 金子・前掲注4) 534頁参照。