

論 説

事業所得の帰属について

田中晶国
(弁護士)

目 次

I はじめに	1 事業主基準に係る裁判例
II 実質所得者課税の原則	2 直接認定アプローチと組合契約アプローチ
1 法律的帰属説と経済的帰属説	3 事業主・経営主体とは
2 学説	4 契約当事者の確定
3 所得の経済的把握と所得の帰属	5 事業に関与している者の法律関係
4 法律関係と経済的利得の分離	6 経済的利得の集合・収斂
III 事業所得の帰属	IV おわりに

I はじめに

「AとBとは、夫婦で飲食店（ポップ&モム）を経営している。店舗の敷地の所有権や食品衛生法の許可などの名義は、夫Aとなっていたが、材料の仕入れについては、その時々状況により、それぞれの名義A、Bを用いて取引を行っていた。このような場合、当該飲食店（ポップ&モム）から生ずる所得はどのように課税されるか。」⁽¹⁾

本事例が課税要件の一つである所得の帰属

を問うていることは⁽²⁾、一読して分かる。結論へ至る論理を構築する上で頭を悩ます問題は、所得の帰属に関する代表的な二つの学説、法律的帰属説及び経済的帰属説と、事業所得の帰属を決定する基準であるいわゆる事業主基準との関係性をいかに整理するか、という点である。

このような場面では、実務的には、事業主を誰か一人に判定して、所得を事業主（通常は世帯主）に集中する課税が行われてきた（事業主基準）⁽³⁾。事業主基準に依拠する場合、上

(1) 新司法試験が実施される前に公表された租税法に関する新司法試験サンプル問題である (<http://www.moj.go.jp/content/000002104.pdf> [最終確認日：2015年9月18日])。

(2) 特定の課税物件に対して何らかの関係を有する者が複数存在するような場合、誰に納税義務が生ずるかという判定基準を与えることに課税物件の帰属の問題が取り上げられる意味がある（碓井光

明「租税法における課税物件の帰属について(I)」税経通信26巻14号59頁，同頁（1971年）。なお，谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』（弘文堂・2014年）242-243頁は，帰属を課税要件としない考え方も成り立ち得るとする。

(3) 岡村忠生『所得税法講義』（成文堂・2007年）95頁。

記事例では、Aが店舗の敷地の所有権や食品衛生法の許可などの名義を得ていること、仕入れもAの名義で行う場合があることは、Aが事業主であるという認定を支える要素である。他方で、Bが自らの名義で仕入れを行っていることは、Bも事業主であるという認定を支える要素である。

さらに、問われることは、Bが自らの名義で仕入れを行っている以上、通常は、仕入れに係る権利義務（仕入れた物品の所有権、代金支払債務等）は仕入れの取引相手方との関係ではBに帰属することである⁽⁴⁾。この法的権利義務が、法律的帰属説からすると所得の帰属、すなわち納税義務者と課税物件を結びつけられると思われる。それでは、法律的帰属説からは、AとBのいずれが仕入れた物品かを分離して考えて、Bが仕入れた物品に関する所得は、Bに帰属すると考えるのだろうか。事業主基準に加えて、法律的帰属説又は経済的帰属説を持ち出すと、このように社会一般にありふれた事業でさえ、所得の帰属をどのように判定していくのか、判然としない。

本稿では、法律的帰属説及び経済的帰属説との対立関係及びこれらの見解と事業主基準との関係性を、事業主にまつわる法律関係を視座に据えて検討していくこととしたい。

II 実質所得者課税の原則

1 法律的帰属説と経済的帰属説

まず、所得税法12条について、現在の対立軸である法律的帰属説及び経済的帰属説について確認をしておこう⁽⁵⁾。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である、とする見解である。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である、とする見解である。その上で、経済的帰属説に対しては、①所得の分割ないし移転を認めることになりやすい、②納税者の立場からは法的安定性が害される、③執行上経済的に帰属を判定することは困難を伴う、④所得税法13条が、みなし規定をおいていることから、所得税法に通有する原則は経済的帰属説ではないとの批判がある⁽⁶⁾。裁判例上、判示内容から、その背景に、法律的帰属説又は経済的帰属説の考え方を基礎にしていると読み取れるものがあり、双方の支持者から、それぞれの説を採用しているとの主張がなされている⁽⁷⁾。

2 学説

上記の法律的帰属説と経済的帰属説に関する

(4) なお、BがAの代理人であれば、顕名がなくとも商法504条の適用により、Aに権利義務が帰属する可能性はある。

(5) 以下の議論は、金子宏『租税法（第19版）』（弘文堂・2014年）165-168頁に依拠する。谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編著『租税法の基本問題』（有斐閣・2007年）189頁も参照している。

(6) 谷口・前掲注(2)245頁は、所得税法13条は、信託財産の権利を判定基準にしていないう意味で、法律的帰属説ではないとしながらも、受益権という信託法上の権利が帰属に係る「みなし」の実質的根拠である以上、経済的帰属説を採用したものと解されない、と指摘している。

る理解の枠組は、主に現在の法律的帰属説の代表的論者である金子宏の記述に従ったものである。金子以外にも、法律的帰属説と経済的帰属説について各論者が論じているのであるが、その表現には当然ながら差異があり、法律的帰属説又は経済的帰属説のいずれかを採用すると述べている論者の中でも見解が一致しているとは言い難いと思われる⁽⁸⁾。

各学説を俯瞰して注目されることは、法律的帰属説にも、法律上の帰属のみを認めているように読める見解と、法律上の帰属以外の所得の帰属を明示的に認めている見解があることである（以下では、便宜上、前者を法律的帰属説Ⅰとして、後者を法律的帰属説Ⅱとする。）。

さらに、経済的帰属説にも、初期の見解では経済的帰属の内容を具体化していなかったが、その内容を具体的に提示する見解が現れている（以下では、便宜上、前者を経済的帰属説Ⅰとして、後者を経済的帰属説Ⅱとする。）。

ここでは、金子の枠組を指標に、各論者の中から特徴的な記述を抽出して、本稿の検討

材料としたい（なお、金子の見解は、枠組として上記で紹介しているのので、以下では省略する。）。

(1) 法律的帰属説Ⅰ

中川一郎は、以下のように説く。経済的実質的な利益の享受は、必ず法律上も権利が帰属する。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場合は考えつかない。所得税法12条は名義人と権利者とが異なる場合には、権利者に課税客体は帰属するという当然のことを規定したものである⁽⁹⁾。

中川において、特徴的であるのは、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場合はないとの理解である。中川のこの理解は、一方の極であり、中川以後の学説において、ここまで断言するものは見当たらない。しかしながら、後述するが、経済的帰属説が想定する実質所得者課税の原則の妥当領域に関して、法律関係を緻密に考察すると、実は中川の指摘が的を射ている可能性がある⁽¹⁰⁾。

この見解からは、一つの視点として、〔法律

(7) 例えば、竹下重人『「実質所得者課税の原則」規定の現実的機能』税法学300号53頁、同頁（1975年）は、判例は所得の帰属に関し法律実質主義を採用していると理解している。金子は、経済的帰属説を承認した最高裁判所の判例はまだないと評価している（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19頁、31頁（2007年））。他方で、事業所得の帰属について、判例は経済的帰属説を採用するとの主張として、水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣・2009年）293頁参照。なお、判例は、所得税法12条が定める実質所得者課税の原則を応能負担の原則及び租税徴収の実効性の観点から基礎づけている（最判昭37・6・29集刑143-247（同旨、最判昭39・6・30集刑151-547））。さらに問われることは、応

能負担の原則・担税力という概念が、法的解釈の基礎となり得るほどの厳密さを有していないという点である（岡村忠生ほか『ベーシック税法（第7版）』（有斐閣・2013年）58頁）。

(8) 実質所得者課税の原則についての学説の紹介と検討をしている先行業績として、吉良実『実質課税論の展開』（中央経済社・1980年）284-322頁がある。

(9) 中川一郎『税法学体系』（ぎょうせい・1977年）130頁参照。

(10) 北野弘久も、経済的実質的な利益の享受には、法律関係が背景に存在することを指摘している（北野弘久編著『現代税法講義（5訂版）』（法律文化社・2009年）29頁〔北野弘久〕）。

関係と経済的利得の分離があるか否か] という点が見出される。仮に、法律関係と経済的利得に分離がなければ、そもそも法律的帰属説と経済的帰属説との対立に意味があるのかという、両説の根本的意味を問われることになるであろう。

次に特徴的な見解として、谷口勢津夫は、違法所得（とりわけ私法上無効な行為によって得た所得）の帰属については、実体法的意味での法律的帰属説は限界に突き当たる、と指摘した上で、それを克服できる論拠を以下のように説く⁽¹⁾。実質所得者課税の原則は、所得の人的帰属に関する課税要件事実の認定についてのルール（事実認定規範）である。それは、納税者や税務官庁が所得の帰属を判定する場合に遵守すべき行為規範である。私法は裁判規範であるため、私法上の真実の権利者が違法行為の瑕疵を主張したとしても、裁判でその主張が確定するまでは、違法所得の現実の管理支配者は真実の権利者の蓋然の様相を呈しているのであるから、手続法的意味での法律的帰属説によれば、その帰属の判定が可能である。

しかしながら、申告や課税処分時点で、すでに不法所得であることが明らかな場面や租税訴訟において不法所得であったと裁判所が認める場面では、谷口の見解によっても説明が難しいようにも思われる。

他方で、谷口による不法所得の観点からの法律的帰属説の限界という指摘は、正鵠を射た指摘である。翻ってみれば、不法所得を認める根拠となる所得の経済的把握という所得概念と所得の帰属との関係性がそもそも問題になるだろう。所得の経済的把握という理解は、「所得」とは、固有概念の一つであり、「経済上の利得を意味するから、ある利得が所

得であるかどうかは、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価を離れて、実現した経済的効果に即して判定すべき」であるとする⁽²⁾。したがって、この理解は、直観的には法律的帰属説と齟齬が生じ、経済的帰属説と親和的なように思われる。この点、法律的帰属説を主張する論者の中に、所得の経済的把握を否定している者は見当たらないが、法律的帰属説との関係をいかに考察しているのかは不明である。

なお、不法所得の観点からの法律的帰属説の限界という指摘に対しては、所得税法12条・法律的帰属説は形式と実質が異なった場合にのみ機能するから、不法所得の局面は同説の対象とする領域の範囲外であり、法律的帰属説の限界とはならないとの反論もあり得る。例えば、AからBが現金を窃取したとする。この場合、Aの収入金額か否かが問われるということではなく、ただ単にBの収入金額に算入するかが問われるのみである。Bが窃取した金員については、既にAが取得した時点で、本来はAに課税がされるべきであるから、「法律上帰属するとみられる者」と「収益を享受する」者とが異なっているわけでもなく、所得税法12条及び法律的帰属説・経済的帰属説の規律の範囲外となるということである。これは、所得税法12条及び法律的帰属説・経済的帰属説は、形式と実質が異なった場合にのみ機能すると考える場合の反論である⁽³⁾。この点について、所得の帰属が、不法所得の場面だけその性質を異にする根拠がなく、当該反論は妥当でないと思える。

(1) 谷口・前掲注(2)248-250頁参照。

(2) 金子・前掲注(5)117頁。

(2) 法律的帰属説Ⅱ

清永敬次は、以下のように説く。課税物件たる所得を「取得する」者が、単なる名義人でなく、例えば当該事業を實際上経営している者であることは当然である。「収益を享受する者」とは事業の場合には、当該事業を實際上経営している者である。このように考えることができるならば、実質所得者課税の原則は税法上特に特有の内容をもった原則ではない。経済的な成果は通常法律上の関係によってその帰属者が決ま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る。そして、それは、とく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をする結果となるというような場合でなければならない¹⁴⁾。

清永自身は、法律的帰属説に親和的な立場を採用していると考えられるが、特別の場合には、所得の経済的な帰属が認められる余地を残している。

碓井光明は、以下のように説く。所得税法

12条は、法律上の帰属に関する規定と解するのが妥当である。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つ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¹⁵⁾。

これらの見解の共通点は、原則として法律関係によって所得の帰属が判定されるが、一定の場合（清永「担税力を欠く者に課税をする結果となるというような場合」、碓井「権利を行使し得ない合理的理由があつて収益を支配していない場合」など）には、法律関係とは離れて所得を帰属する者を認めていることである。すなわち、法律的帰属説Ⅰが、明確に述べていない〔所得の経済的把握と所得の帰属との関係性〕の解決を、所得の経済的把握がされる場面は法律的帰属説の例外である、として説明を試みている。

しかしながら、このように一部の例外であっても、法律関係を離れた所得の帰属を認めることは、それはすなわち経済的帰属説を採用しているとも考えられる¹⁶⁾。ここでは、な

(13) 例えば、武田昌輔「事例研究第139回」税研161号49頁、51頁（2012年）では、本条を形式と実質が異なった場合のみ機能する規定との理解が読み取れる。しかしながら、所得税法12条の体裁はそうであるとしても、同条を端緒にした法律的帰属説と経済的帰属説との間の議論は、形式と実質が異なる場合に限定された議論ではなく、課税要件たる所得の帰属とは法律的帰属と理解するか経済的帰属と理解するかという、所得の帰属の意義自体を問う議論ではないかと考えられる。

(14) 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房・2014年）72頁参照。

(15) 碓井光明「租税法における課税物件の帰属について(Ⅱ)」税経通信27巻2号48頁、50頁（1972年）は、法律上の帰属者以外の者が収益を事実上支配

している場合において、当該法律上の帰属者と収益の事実上の支配者との間に争いがある、訴訟にまで及ばねば回復できないような事情のときは、別箇の考慮が必要であり、このような場合にまで、法律上の帰属を貫くことは納税者に過重な負担を強いるものである、とする。さらに、実質所得者課税の原則は、当然のことを宣言した無意味な規定というわけではなく、納税者と課税庁との間においては、所得の帰属が不明確な当事者間で紛争が発生した場合の処理と同じ法的取扱いをすべきことを求めるところに実質所得者課税の原則の意味があるとする。また、山田二郎も、清永・碓井と類似の立場と考えられる（山田二郎『租税法の解釈と展開(1)』（信山社出版・2007年）189-190頁（初出1977年）参照）。

ぜ、例外が認められるかについてのさらなる理論的根拠が必要となるであろう。

(3) 経済的帰属説 I

田中二郎は、以下のように説く。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、かような事実で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実質課税主義又は実質課税の原則は、特別の規定をまつまでもなく、租税法の解釈運用に当たって、当然に承認されるべき考え方である。ただ、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、実際には、比較的限定されることになるであろう。表見的・形式的な所有者のほか、資産・事業等の収益を実質的に享受・支配している者がある場合には、その者を税法上の所得者と認めるべきであり、所得税法12条はこの実質課税の原則を明文で定めた例である¹⁶⁾。

この田中の理解は、中川の理解とは反対に、法律関係と経済的実質を享受する者との分離を明確に認めた記述となっている。中川・田中という同時代の代表的論者の間に、〔法律関係と経済的利得の分離があるか否か〕という両説の前提となる点に、根本的理解の相違があったことが分かる¹⁸⁾。

田中は、経済的利得は法的権利にもたらさ

れるという認識の下に、原則として法律的帰属により処理がなされて、経済的帰属が認められるのは、一定の場合に限られるとする。これは、上述した法律的帰属説をとっている清永・碓井とも近似する見解である。

ただし、田中は、所得の帰属を、経済的帰属・経済的実質的利益の享受とみていることから、清永・碓井において説明が困難であった、〔所得の経済的把握と所得の帰属との関係性〕という観点について、一貫した説明が可能となる。

というのも、この見解は、あくまで所得の帰属とは経済的実質的利益の享受であることを前提とする。そして、通常の状態では、法律的帰属説が妥当するが、それは、通常は法律関係に基づき経済的実質的利益の享受があることを根拠としている。すなわち、法律関係を、経済的実質的利益の享受を判定するために用いているに過ぎない。したがって。法律関係と経済的実質的利益の享受との間に乖離が生じているような場合に、後者によって帰属を判定することがむしろ所得の帰属の本旨に従った方法である、と説明できるのである。これに対し、清永・碓井の見解では、例外的に経済的帰属が妥当する領域について、なぜその場面では経済的帰属が妥当するのかについての説明ができない。

さらに、所得概念との関係でも一貫した考え方がとれるのは経済的帰属説である。既述のとおり、所得は、「経済上の利得を意味する

16) 清永敬次「吉良実著『実質課税論の展開』及び『所得税法の論点』」税法学381号17頁、42頁参照(1982年)。

17) 田中二郎『租税法(第3版)』(有斐閣・1990年)176-177頁参照。

18) なお、山田二郎の初期の見解でも、田中と同様

に、経済的実質主義が正しいが、収益の享受は法律上の権利の取得に基づいて享受するものであるため、通常この両者は一致するとしていた(山田二郎『税務訴訟の理論と実際』(財経詳報社・1973年)41頁参照)。

から、ある利得が所得であるかどうかは、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価を離れて、実現した経済的効果に即して判定すべき」とされる。したがって、所得の帰属を、所得概念から、演繹的に導出すると、「経済的利得を現実に支配し自己のために享受している」のは誰かということが所得の帰属において問われることとなり、これはまさしく経済的帰属の内容として説かれていることと近似すると考えられる。

(4) 経済的帰属説Ⅱ

吉良氏は、以下のように説く。「所得の帰属者」とは、所得という経済的な利益が特定の人格者に結合し、それを支配し、占有するに至った者、ということである。そしてそのような結合関係・支配関係・占有関係等が生じているかどうかの判定にあたっては、必ずしも法律的な評価によることを必要とせず、つまり私法上の形式的「取得」の要件を備えているかどうかという評価（所有権を有しているかどうかという評価）を要せず、所得という経済的な利益の効果が現実に及んでいるかどうか（事実上享受し占有しているかどうか）という観点から判定すればよい¹⁹⁾。法形式上の帰属と法実質上の帰属とが異なる場合の問題であれば、本条を「法律上の帰属に関する実質主義」の規定だとみてそれに適用する。法律上の帰属と経済上の帰属とが異なる場合の問題であれば、本条を「経済上の帰属に関する

実質主義」の規定だとみてそれに適用し、その具体的な問題を解決する²⁰⁾。法律的帰属説と経済的帰属説との対立にはあまり意味はない²¹⁾。

吉良氏の見解において、特徴的なのは、所得の帰属を、「所得という経済的な利益が特定の人格者に結合し、それを支配し、占有するに至った」こととして、より具体的な意味内容を提示していることである²²⁾。ここで、さらに問われるべきことは、この結合関係・支配関係・占有関係等によって所得の帰属を導出する根拠は何なのかということである。その根拠としては、既述した、所得の経済的把握から演繹すると、このような理解となるということはいえるであろう。

なお、吉良氏の見解のうち、法律的帰属説と経済的帰属説の双方が場面に応じて妥当するという立場は、経済的帰属説の内容をより明快にする。

すなわち、経済的帰属説Ⅰも、経済的利得は法律上の関係によってその帰属者が決まってくることから、「形式・外観上の権利者」≠「法律上の真実の権利者」の場合には、「法律上の真実の権利者」に所得が帰属すると考える（通常は「法律上の真実の権利者」＝「経済的実質的な利益の享受者」となるからである。）。そして、例外的な「法律上の真実の権利者」≠「経済的実質的な利益の享受者」の場合には、「経済的実質的な利益の享受者」に所得が帰属すると考えていると整理できよう。

19) 吉良・前掲注(8)271-272頁。

20) 吉良・前掲注(8)270頁参照。

21) なお、吉良氏は、自らの見解を法律的帰属説と経済的帰属説の双方の差異には拘らないとの立場を採用されているが（吉良・前掲注(8)270頁）、同見解は経済的実質主義そのものにほかならないとの

指摘もあり（清永・前掲注(16)同頁）、便宜上、本稿では経済的帰属説として位置付けている。

22) 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂・1998年）166-167頁も、経済的帰属説を支持した上で、経済上の帰属について、「資産（および収益）に対して事実上の支配力を行使する場合」と表現している。

すなわち、吉良の立場のように、経済的帰属説とは、それぞれの場面に応じて法律的帰属説と経済的帰属説とを適用しているともいえる²³。

(5) 小括

以上の検討から、法律的帰属説・経済的帰属説を理解するための視点として、〔所得の経済的把握と所得の帰属との関係性〕、〔法律関係と経済的利得の分離があるか否か〕という視点が浮かび上がってきた。以下では、これらの視点から考察を進めていこう。

3 所得の経済的把握と所得の帰属

所得すなわち収入金額には不法な所得（違法²⁴ないし私法上無効な利得）も含むとされ、それを課税対象とすることが一般に認められている。とすれば、私法上無効な利得であっても、所得の帰属が認められていることになる。しかしながら、この理解は、法律的帰属説との関係においては、説明が困難なようにも思える。この直観は正しいだろうか。以下では「法的評価を離れて、実現した経済的効

果に即して判定」される所得が認められる場面の法律関係を検討することにしよう²⁵。

(1) 不法所得（「金銭」・「物」）

不法所得の原因となる犯罪行為（窃盗、強盗など）の場合、加害者は、被害者に対して、当然、何らの権利も有していない。他方、被害者との関係ではなく、所得税法が「収入する」対象として予定している「金銭」、「金銭以外の物又は権利」、「その他経済的利益」（所得税法36条1項参照²⁶）との関係については、別途の考慮が必要である。犯罪行為の場合、通常、加害者が取得するのは、「金銭」又は「物」であろうから、それらの法律関係についてみてみよう。

「金銭」は、所有と占有が一致する²⁷。加害者は、金銭を現実に支配し占有しているので、「金銭」の所有権を取得している。また、「物」の場合には、加害者が、所有権を取得することはないが、占有権が観念できる。このように、加害者は、被害者に対する関係では、義務を負担するのみで何らの権利も有していないが、「収入する」対象に対しては、所有権や

²³ 清永・前掲注(16)同頁参照。

²⁴ 法律上禁止された行為によって得られる所得には、所得の原因となる行為が無効とされる場合と有効とされる場合の双方の場合が含まれる（清永・前掲注(14)50頁）。ここでは、私法上無効な利得を念頭に置く。

²⁵ 不法所得は、いわゆる所得の年度帰属との関係では、管理支配基準が妥当すると考えられる。この点、所得の年度帰属の問題と所得の人的帰属とは密接に関連する問題である（谷口・前掲注(2)243頁）。所得の年度帰属におけるもう一つの基準である権利確定主義は、権利の「発生」を前提とするから、法律的帰属説と特段の矛盾は生じないであろう。しかしながら、管理支配基準が妥当する場面は、通常、不法所得の場面と同様のことがいえ

る。

²⁶ 同項は、「金銭以外の物又は権利その他経済的利益をもつて収入する場合」と規定しているので、法は、「金銭」を「収入する」場合を、当然に予想していると考えられる。また、「その他経済的利益」を「収入する」場面（無償による金銭の貸し付けや役務提供を受けた、債務免除を受けた場合など）では、所得が帰属する者に法的権利を観念し難いが、これらの者が得ている経済的利益も、法律関係に基づくものであることにかわりない。

²⁷ 最判昭28・1・8民集7-1-1、最判昭29・11・5刑集8-11-1675、最判昭39・1・24判時365-26。我妻榮〔有泉亨補訂〕『新訂物権法』（岩波書店・1983年）235-237頁。

占有権という法的権利を取得している。よって、法律的帰属説からは、不法所得の場面を、こういった法的権利を取得しているという意味において、加害者は所得の「真実の法律上の権利者」であり所得が帰属すると説明することも考えられる²⁸⁾。

しかしながら、このような説明は、逆に法律的帰属説の疑問点を浮かび上がらせもする。それは、「収入する」対象に対して所有権や占有権を取得することが、所得の「真実の法律上の権利」と考えてよいのか、という疑問である。私法は、所得概念を規律していないので、所得に対する「真実の法律上の権利者」を判定しようとしても、その「真実の法律上の権利」とは、私法上のいかなる法律関係を用いるのか、私法から導出され得ない。いかなる法律関係が、所得の真実の法律上の権利者か否かは、税法が検討しなければならない問題である。

(2) 不法所得（「権利」、収入実現の蓋然性）

次に、「権利」を「収入する」場面はどうかであろうか。この点、利息制限法による制限超過の未収の利息及び損害金に対する課税の許否が争われた事件において²⁹⁾、判例は、未収の

制限超過利息については、「法律上、貸主として履行強制のためのいかなる手段も有しない制限超過の利息・損害金につき、単に約定の履行期が到来したというのみで所得ありとすることは、制限超過部分についてもその支払のあるのが常態であるとする論証のない限り、究極的には実現された収支によって齎される所得について課税すべきであるという、課税上の基本原則に背馳するものというべきである。〔傍点筆者〕」と判示して、所得であることを否定はしている。

しかしながら、この判示の傍点部分からすると、制限超過部分についてもその支払のあるのが常態であるとの論証があれば、収入金額に計上することが許される余地があるとも読める³⁰⁾。仮に、制限超過利息の履行が常態化していたとする。消費貸借契約書上だけの法的には無効な債権を有する貸主は、そもそも法的権利は有しておらず、「債権の履行が常態である」という事実上の地位（裁判で請求権が認められることのない地位）にいるに過ぎない。そこには、何ら法的権利は認められない。しかし、判例理論から推測すると、「権利」を全く有さない場合にも所得が認められる可能性がある³¹⁾。したがって、仮に、このよ

²⁸⁾ この点、瀧圭吾は、資産の実質的な帰属と所有権の所在とが乖離している場面では、所有権ではなく自主占有こそが基準として機能しており、所有権より小さい単位で資産を観念し、それを所得帰属の法的基準とする可能性を示している（瀧圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子編著・前掲注(5)200頁）。藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏ほか編著『租税法と市場』（有斐閣・2014年）188頁もこの方向性を支持している。

²⁹⁾ 最判昭46・11・9民集25-8-1120。

³⁰⁾ 判解民昭和46年度668-669頁〔可部恒雄〕は、制限超過利息・損害金の「未収分についても、その

収入実現の蓋然性があると解すれば、これを現実に収受された場合と同視して、『収入すべき金額』に該当し、被課税所得を構成するとしたであろう。税法上の所得の成否につき、権利の有無は、ほんらい、その問うところではないからである」としている。

³¹⁾ なお、藤谷武史「不法な所得—制限超過利息」別冊ジュリスト178号57頁（2005年）は、この判旨部分を個別事案の立証によっては未収の制限超過利息でも所得を構成しうる、という趣旨ではなく、未収の制限超過利息という類型については一般的に課税所得該当性を否定した、と読むのが妥当であろう、とする。

うな場面において所得が認められることがあるならば、その所得の帰属を法律関係から説明することは困難である。したがって、法律的帰属説の立場から、所得概念と帰属との連接を考えると、理論面において、その両概念の連接は破れるおそれがある。

4 法律関係と経済的利得の分離

中川一郎は、法律関係と経済的利得が分離する事態は存在し得ないと主張していた。また、法律関係と経済的利得の分離という場面が存在することを前提にする論者も、その事態が通常ではなく例外であるという認識の一致はみられる。そのような例外の場面としては、既述の不法所得の場面が挙げられるが、不法所得の場面以外にも果たして、法律関係と経済的利得が分離する事態というものは生じ得るであろうか。

(1) 昭和29年通達の指摘する局面

経済的帰属説といわれる昭和29年通達3条の2関係11・12は³²⁾、経済的帰属が妥当する場面として、〔i〕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、〔ii〕登記その他一般に行われる財産権移転の手續未済の土地、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、〔iii〕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、〔iv〕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を挙げている。

これらの事例は、名義人と名義人以外の者（現実の収益の取得者）とのどちらに収益が帰属するかが問題となっている。一見すると、

名義人以外の者は、法律関係に基づかずに経済的利得を取得しているかにみえるが、実はそうではない。そのような誤解を生む原因は、名義人と第三者との法律関係と名義人と名義人以外の者（現実の収益の取得者）との法律関係を意識していない点にあると考えられる。

例えば、〔ii〕において、土地、家屋等の賃貸借に基づき収益を取得しているとすると、その賃借人との間で賃貸借契約を締結しているのは名義人たる譲渡人であるかもしれない。そのような場合には、譲受人から譲渡人への賃貸があり、譲渡人から第三者たる賃借人への転貸があると整理できるであろう。この類型では、譲受人が収益を取得しているのであるから、名義人たる譲渡人と現実の収益の取得者である譲受人との間で、最終的に、譲受人が収益を取得するとの賃貸借契約又は何らかの合意が存在するであろう。そのような契約や合意に基づき、名義人たる譲渡人は賃借人から受領した賃料を譲受人に引き渡すことになる（なお、仮に、譲受人が、譲渡人の許可を得ずに、無断で、譲渡人名義で賃貸している場合は、契約当事者は、「譲渡人こと譲受人」であって、譲受人はまさしく契約当事者として法律関係に基づき経済的利得を取得している。）。

以上を前提にすると、上記通達の指摘していた各類型においても、実際に収益を取得している者は、法律関係に基づき経済的利得を取得しているといえる³³⁾。とすれば、法律的帰属説・経済的帰属説の双方の立場から、上記場面において、収益の取得者に所得が帰属すると考えることとなる。そして経済的帰属説も、法律関係に基づき経済的利得が把握され

³²⁾ 吉良・前掲注(8)262-263頁。

る局面では、法律的帰属と同じように所得の帰属をみることからすると、この場面を経済的帰属の場面と理解するのは適当ではない。

(2) 吉良実の指摘する局面

吉良実は、法律関係と経済的利得が分離する場面として、私法関係には処分権主義が妥当することから、利害関係人が特に異議を述べない限り、作出された法律関係が、あたかも真実ないしは実質的帰属であるかのごとくに取り扱われる可能性を指摘する⁶³⁾。

これは、具体的には、納税者とその関係者が馴れ合い訴訟をするような場面を想定していると考えられる（例えば、夫婦が所得の分割を計画し、当事者間で組合契約があることを前提とした判決を取得することなどが考えられる。）。しかしながら、民事訴訟法上、判決の既判力は訴訟物を対象として、かつ、相対効であるから、馴れ合い訴訟により虚偽の関係を作出した納税者と関係者との間の判決は、納税者と課税庁との間の租税訴訟において拘束力を有さない。したがって、例えば、裁判所が、後訴の租税訴訟において、前訴と異なる事実認定や法律関係に基づいた判断することに法的な障害はない。

また、納税者と課税庁との租税訴訟の中では、課税庁も訴訟活動をした上で、双方の主張・立証を踏まえて、裁判所が事実認定と法的判断をするのであるから、その結論がいずれになろうと問題視することではない。例えば、裁判所が、租税訴訟での証拠を検討した上で、馴れ合い訴訟に基づく判決と同様の法律関係を認めた場合、むしろそれが正当な裁判の結果である。したがって、吉良が提示する局面も、法律関係と経済的利得が分離する場面としては妥当でない。

(3) 水野忠恒の指摘する局面

水野忠恒は、銀行預金を例にとり、利子の帰属者は、預金の名義人ではなく実際に預金利子をすべて引き出していたものになるとする⁶⁴⁾。例えば、夫が自己の名義のキャッシュ・カードを単に保管という趣旨でたまたま妻に預けており、妻が自由に預金を利用することは許していないが、妻が利子をすべて引き出していたものとして法律関係をみてみよう。この場合、妻は、法的権限なく利子を引き出していることからすると、既述の不法所得の場合と平行に考えられ、所得の帰属に関するいずれの見解からも、妻に所得が帰属し

63) 大阪地判平12・12・8税資249-順-1055（控訴審：大阪高判平13・9・7税資251-順-8969）では、「収益が法律上だれに帰属するかの問題は、名義人と名義人以外の者の間において法律上どちらに帰属するかの問題であり、本件における収益のように収益が第三者から支払われた報酬であるような場合に、その報酬の支払者との関係で、何者が法律上その報酬を受領する権限を有するかとは別個の問題であるというべきである」と判示されている。

64) 吉良・前掲注(8)305-306頁。

65) 水野・前掲注(7)295頁。この説例のような裁判

例として、水野は、山口地判昭46・6・28証月17-10-1671を指摘する。当該事案は、個人が金銭信託を現物出資として会社を設立したところ、現物出資について定款の記載がなく、現物出資は無効となり、金銭信託に係る収益が、出資者である個人と会社のどちらに帰属するのかということが争われた。本事件では、金銭信託の現物出資は無効であるので、金銭信託の法律上の帰属は個人にある。しかしながら、金銭信託の収益は、経済的に会社に帰属し、実際にも会社の運転資本として使用されていたため、収益の帰属は会社にあるとされた。

て、預金利子相当額が妻の収入金額に算入されることになると考えられる（所得種類は問題として残る。）。

また、仮に夫が妻に預金利子の利用を許していた場合、妻は法律関係に基づき利子を取得しており、妻にとって非課税所得となるだろう（所得税法9条1項15号⁶⁶⁾。以上からすると、水野の指摘する局面においても、法律関係に基づかない経済的利得が生じており経済的帰属として説明しなければならないのは不法所得の局面ということになる。

(4) 経済的利得を喪失する側の所得の帰属

これまでの検討からすると、経済的帰属説が、経済的帰属を認めてきた者（昭和29年通達での収益の取得者）は、法律関係に基づく経済的利得を得ているか、または不法所得を得ているかのいずれかと整理できる。そして、これらの者たちに対する所得の帰属を認める点で、法律的帰属説と経済的帰属説の帰結に差異は生じない。

ここで逆に浮かび上がってくる問題は、経済的利得を喪失している側の所得の帰属の問題である。つまり、名義人の側の所得の帰属をどう理解するのかという問題である。この点では、経済的帰属説と法律的帰属説との間で差異が生じるとも考えられる。

このことを昭和29年通達の〔ii〕の事例でみてみよう。譲渡人をA、譲受人をBとして、Aが賃借人との間では契約当事者となっており、最終的に収益はBに帰属せしめる何らかの合意がAB間にあるものとする。この場面では、Aは、賃借人に賃料を支払うよう請求できる。但し、仮にAが賃料を受領したとしても、AB間の合意に基づき、Aは賃料相当額をBに引き渡す義務を負うので、最終的な収

益の取得者はBとなる。

経済的帰属説は、この局面では、Aには経済的帰属がないと考えて、Aを課税の対象者とはしない。他方、法律的帰属説からは、このような場面での処理として、以下の二通りが考えられる。第一は、Aが賃料請求権者である以上、Aに所得が帰属する。その上で、Aは、賃料相当額をBに引き渡しているので、そのことが、Aの必要経費などの控除項目となるかどうかの問題となる。第二は、Aが賃料請求権者ではあるが、相殺的債務の存在により、所得を構成しないので、Aに課税関係は生じないという理解である。ここで、第一の処理と第二の処理のいずれとなるかは、マイナスの収入金額が機能する場面と捉えるか否かという点に依拠すると考えられる。

現在、マイナスの収入金額が存在し、収入金額に固有の計算段階があり、収入金額の中で、差引計算が行われていることが認識されている⁶⁷⁾。上記場面は、Aは法的権利に基づき経済的利得を取得するが、それと同時に、当該利得を引き渡す義務を負担するので、マイナスの収入金額が機能する局面と捉えることもできる。さらに、マイナスの収入金額は、法律関係に基づく債務だけではなく、経済的利得が奪取される事実状態すら取り込む可能性もある⁶⁸⁾。

以上の検討から、法律的帰属説からも、経済的利得を喪失するAに対して所得の帰属を

⁶⁶⁾ 本問のように親族に自由に収益を消費させるような場面について、後藤昇ほか編著『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会・2012年）113頁は、「その親族は単に二次的にその分配にあずかっているにすぎないものと解すべきである」とする。

⁶⁷⁾ 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158巻5・6号193頁、195-197頁（2006年）。

認めず、法律的帰属説と経済的帰属説との間に差異が生じない可能性もある。

(5) 相殺的債務

ここで、相殺的債務について触れておくと、相殺的債務は、「金銭の受領に対応した債務」として言及される³⁸⁾。マイナスの収入金額として機能する相殺的債務として、民法の規定から挙げるとすると、貸金返還債務(587条)、使用貸借契約・賃貸借契約・寄託契約に基づく目的物の返還債務(593条、601条)、委任契約に基づく受取物の引渡し債務(646条)、組合契約に基づく受取物の引渡し債務(671条・646条)などが認められるであろう。

一方、不法行為に基づく損害賠償債務(709条)、不当利得返還債務(703条)などは経済的利得と同じ原因で相殺的に生じる債務ではあるが、マイナスの収入金額としては機能していない(仮に機能していれば、不法所得は認められない)。

この二つのタイプの差異は、債務の履行可能性である。後段のマイナスの収入金額として機能しない相殺的債務は、実際に履行される

可能性がないと認められる範囲において、課税上、債務の金額とは評価されず、取得した(借り入れた)金銭を相殺することはできない。これは、課税における金額(価値)評価の問題であると理解されている⁴⁰⁾。

(6) 小括

以上の検討から、中川一郎が、法的権利関係と経済的利得の分離は存在しないと主張したことは、各当事者の法的関係を考察すると、現在でも、原則として、妥当な指摘であるといえる。課税関係を考察していくと、法的権利を有している者と経済的利得を得ている者とが別箇となる局面は、違法行為の場合に限られる⁴¹⁾。

あらためて、法律的帰属説と経済的帰属説の関係をまとめると、以下のようになると考えられる。

- ① 法律的帰属説は、不法所得を説明することが困難である。
- ② 法律関係と経済的利得が分離する場面とは、不法所得の場面に限られる。
- ③ 経済的帰属説が、経済的帰属の場面と

38) この考え方の可能性を示唆するものとして、東京高判平23・9・21訟月58-6-2513参照。遺産分割未了の土地について、遺産分割審判手続の過程で競売されたが、遺産分割審判の結果として、相続分が認められず代金を取得できなかった納税者である共同相続人に対しても、当該競売による譲渡所得が帰属するとして課税処分がなされた事例である。競売代金は遺産管理者名義の口座に保管されていたこと等により、納税者は、「収入の実現可能性」がなかったとの主張をしていた。これに対して、裁判所は、遺産管理者は相続人の代理人であり、代金は「遺産管理者が、取得・管理していたのであるから、本件売却時点において、〔納税者〕は、本件売却代金のうち持分相当額を支配し、本件売却による譲渡益を実現していたといえるの

であって…「収入の実現可能性」もなかったということとはできない。〕(〔〕部分は筆者)と述べている。私法上の権利の帰属という観点のみからすると、そもそも「収入の実現可能性」自体を論じる必要がないはずであるが、裁判所は、そのことを根拠に納税者の主張を退けるのではなく、遺産管理者は相続人の代理であるという構成によって、収入の実現可能性があったという認定をして納税者の主張を否定している。

39) 岡村・前掲注(3)31頁。

40) 岡村・同上。

41) なお、不法所得の場面も加害者は損害賠償債務を負担している点で、法律関係と経済的利得との間に分離はないとも考えられる。中川の指摘は、ここまでを念頭においている可能性もある。

して想定する事例は、その背後に法律関係が潜んでいる。

- ④ 法律関係と経済的利得が一致する場面では、法律的帰属説及び経済的帰属説共に、法律関係に基づいて所得の帰属を判定する。

この関係からすると、法律的帰属説と経済的帰属説とで帰結が変わる場面はほぼ想定し難い。法律的帰属説からは、不法所得の説明が困難であるが、それを否定はしていないので、経済的帰属説と所得の帰属の帰結が異なることはない。経済的帰属説からも、そもそも論者が経済的帰属として把握される局面としてあげる事例は、法律関係が背景として存在していることから、法律関係に基づいて所得の帰属を把握することになる。

そして、所得概念との間で論理一貫性を有しており理論上の難点が認められないのは、経済的帰属説であることからすると、法律的帰属説は、経済的帰属説における法的帰属の局面を解明するものとして、同説に解消されるべき見解なのではないかと考えられる⁴²⁾。ただし、法律的帰属説が、経済的帰属説の中において解消されるといっても、実際の所得の

帰属の問題として表面に現れてくるのは、法律的帰属説であり、経済的帰属説は不法所得の場面においてのみその姿を表すに過ぎない。

III 事業所得の帰属

1 事業主基準に係る裁判例

ここまでは、所得の帰属に関する理論面を検証してきた。ここでは、事業所得の帰属に関する裁判例を、俯瞰していきたい。事業所得の人的帰属に関して、判例・課税実務は、事業の事業主（当該事業を業として営んでいる者⁴³⁾）に事業からの所得を帰属させるという事業主基準を採用している（所得税基本通達12-2）⁴⁴⁾。裁判例では、事業の名義人と実質的な経営者とが異なっている場合にいずれの者に事業からの所得が帰属するかを争うもの、複数人で共同して事業を行っている場合に全員が事業主となり所得が分散して帰属するか、一人だけが事業主となり所得が集中して帰属するかを争うものが多い。

いかなる者が「事業主」に該当するのかについては、一般的な規範は定立されておらず、様々な事情を総合考慮して、直接「事業主」

42) 吉良は、そもそも両説の対立の意味があるのかを問うていた（吉良・前掲注(8)270頁）。また、近年、谷口勢津夫により、所得の年度帰属について、「所得の人的帰属は所得の『享受』（12条）の事実によって判定されるが、この事実が確定するのは、所得の処分可能性を確実に自分のものにしたときである。すなわち、所得の実現は、所得の処分可能性を確実に自分のものにしたこと」を意味すると説かれており（谷口・前掲注(2)332-334頁。谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属について」税法学566号267頁、293頁（2011年））、筆者もその方向性が妥当だと考えるが、所得の人的帰属についても、本文のように把握することが、この年度帰属の考え方も調和するのではないかと考えら

れる。

43) 最判昭37・3・16税資36-220。

44) この考え方は、本邦税法上の伝統的な考え方である。例えば、杉村章三郎ほか『所得税法〔税法学体系Ⅰ〕』（大蔵出版・1953年）55頁は、「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等若しくは賃借権者、免許可名義者若しくはその他の事業の取引名義者、その事業に従事する形式等にとられることなく、その実質的に事業を経営しているものが何人であるかにより、これを判定する。例えば、妻が酒類販売の名義人であつても実体は夫が経営を行つているときは夫が所得者として課税される」と説明している。

を認定するアプローチを採るものが大半である⁴⁵⁾。近年の事例においては、「組合」という枠組を経由するアプローチを採る裁判例も存在している。

2 直接認定アプローチと組合契約アプローチ

裁判例を概観すると、総合考慮の要素としている事情として、生計の主宰者（家族構成

員間の場合)⁴⁶⁾、事業の歴史的経緯⁴⁷⁾、役務提供の態様⁴⁸⁾、資産提供の態様⁴⁹⁾、収益管理状況⁵⁰⁾という事情が抽出できる。各種裁判例が、事業主基準の検討で行っていることは、関係者の法律関係を論じることなく、裁判所が考える考慮要素を総合考慮して事業主を決定しているだけのように見え、当事者の法律関係に配慮が払われているようにはみえない。判例

(45) 例えば、名古屋高判平18・12・6税資256-順-10596（最決平19・9・21税資257-順-10788により上告不受理決定）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であると考えられるところ、ある者がこのような事業者に当たるか否かについては、当該事業の遂行に際して行われる法律行為の名義に着目するのはもとより、当該事業への出資の状況、収支の管理状況、従業員に対する指揮監督状況などを総合し、経営主体としての実体を有するかを社会通念に従って判断すべきである。」（第一審：名古屋地判平17・11・24判タ1204-114を引用）と判示している。

(46) 所得税基本通達12-3、12-4及び12-5。最判昭33・7・29税資26-759、最判昭37・3・16税資36号220頁。生計の主宰者を事業所得の帰属先とするのは、本邦税法にとって伝統的な考え方といえる（杉村ほか・前掲注(44)55頁参照）。生計の主宰者と「事業主」とを結びつける理由は、上記最判昭33・7・29税資26-759の下級審判決（第一審：岐阜地判昭32・1・30訟月3-3-111、控訴審：名古屋高判昭32・4・16税資25号360頁）によれば、「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つ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」という考え方である。また、生計の主宰者が家族の生業の経営を主宰するのが通例であるとの経験則があるとの考え方がある（日本税理士連合会編・清永敬次ほか『税務署の判断と裁判所の判断—逆転判決の研究—』（六法出版社・1986年）275頁）、谷口勢津夫「趣味と実益」佐藤英明

編著『租税法演習ノート（第2版）—租税法を楽しむ21問』（弘文堂・2008年）69頁。この考え方に対する批判として、田中治「事業所得の人的帰属」税務事例研究54巻27頁、38頁（2000年）、酒井克彦「所得税法通論の再検証（第22回）所得税法における実質所得者課税の原則(下)」税経通信65巻1号90頁、95頁（2010年）。

(47) 最判昭37・3・16税資36-220、東京高判平3・6・6訟月38-5-878。

(48) 最判昭33・7・29税資26-759は、所得の帰属は、「何人が主としてそのために勤労したか」の問題ではないとする（東京高判平3・6・6訟月38-5-878も同様の立場と考えられる。）。他方、広島高判昭50・6・27税資92-646は、Aが経営していたパチンコ事業にBが参画した後の事業所得の帰属が争われた事案において、AがBに「その経営を委かせ、同人が主になつて事業経営に専念し、これにより業績を好転させた」ことをAとBとが「共同経営者」であったことを認定する積極要素としている。名古屋高判平18・12・6税資256-順-10596は、「従業員に対する指揮監督状況」を事業所得帰属先の認定要素としている。

(49) 広島高判昭50・6・27税資92-646、東京高判昭57・9・27税資132-1491、東京高判平3・6・6訟月38-5-878及び最判平4・4・28税資189-401は、事業の為の資金調達をし、事業用の資産を提供していることを「事業主」認定の積極要素としている。また、名古屋高判平18・12・6税資256-順-10596は、事業用店舗の賃借人と事業の経営者は特段の事情がない限り一致するとしている。但し、上記広島高判昭50・6・27税資92-646は、資産を提供していない者も事業主として認定しており、資産提供が必須とはしていない。

は、事業所得に関して経済的帰属説を採用していると理解する見解もある⁵⁰。しかしながら、既に見てきたとおり、経済的帰属説からも原則として法律関係に基づき所得の帰属を判定することになるから、そもそも法律関係を精査していないように見える上記裁判例は、同説の立場からしても、批判の対象となるはずである。

他方、新たなアプローチとして、組合契約の成立の是非が争点となった事例がある⁵¹。同事例では、兄弟で行っていた事業が兄の単独事業か兄弟の共同事業かが争われた。同判決は、組合契約の成立要件を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。そして、「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」とした上で、民法上の規律を列挙し（民法670条1項、672条2項、673条、683条、668条674条1項）、「これらの定め

にかんがみれば、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」としている。ここでは、任意組合の要件を民法上抽出して、兄弟の関係が当該要件を充足するかが検討されている。

この事例では、当事者間の法律関係が民法の組合契約に該当するかを組合契約の権能と具体的事案の事実とを比較して検討している。そして、組合契約の成立の是非が争点となったのは、「組合契約に該当すれば所得は分割される」という考え方が前提となっていたからと考えられる。この組合契約アプローチは、民法典の典型契約の一つである組合契約該当性に所得の帰属の判定を依存させている。

このことから、組合契約アプローチにみられるような、本邦税法における典型契約の意味をどう把握すべきなのかが問われる⁵³。裁判実務では、権利の発生根拠は法律であり、契約の拘束力の根拠も法律であるとする考え方（法規説）が採用されており⁵⁴、法律効果を導くためにまず典型契約の該当性が検討され

50) 最判平4・4・28税資189-401は、預金の帰属を「事業主」認定の積極要素としている。大阪高判平13・9・7税資251-順-8969は、預金の名義ではなく、実際の保管・出入金の行為者を所得の帰属の積極要素とする。なお、預金債権の帰属について、諸説の対立がある（議論状況を整理するものとして、岩原紳作・森下哲朗「預金の帰属をめぐる諸問題」金融法務事情1746号24頁（2005年））。

51) 水野・前掲注(7)293頁は、最判平4・4・28税資189-401を、自らの責任と計算で行ったものを事業主判定の根拠としている点を捉えて、事業所得について、経済的帰属説を採用した判例として理解している。

52) 広島地判平19・5・9税資257-順-10707。同事件の控訴審である広島高判平19・9・14税資257-

順-10777において、更正処分の取消額については第一審の判決を変更したが、共同事業の点について、課税庁は不服申立てをしておらず、共同事業の認定のまま確定している。

53) 民法学では、典型契約に意味があるのか、という点について議論が積み重ねられている。特に典型契約制度そのものを否定する方向性を持つ立場は、来栖三郎『契約法』（有斐閣・1974年）736-756頁に叙述された考え方である。このような消極的評価に対して、近年では、典型契約類型に対する積極的評価をする動きがみられる（山本敬三「契約法の改正と典型契約の役割」山本敬三ほか著『債権法改正の課題と方向—民法100周年を契機として』別冊NBL51号4-10頁（1998年）、潮見佳男『契約各論I』（信山出版・2002年）3-14頁）。

る。では、逆に、典型契約に該当しなければ典型契約に導かれる法律効果が発生しないのかということ、そうではない。法規説であっても、当事者の合意は民法91条という法規を経由して法律効果をもつと考えている。法規説と対立する合意説からは、合意自体によって権利が発生し、契約の拘束力があると考えている。いずれの説に立っても、当事者の合意の内容に従った法律効果は発生するのである。

したがって、組合契約でなくとも、組合契約と同様の法的状態にある契約であれば、同じく所得が分割して帰属すると解釈されることもあり得、組合契約か否かが所得分割の決定的メルクマールにはなりえない。

このように考察を進めると、組合契約アプローチの出現は、「事業主」とは何かという点について、依るべき規範なく事案の総合考量により所得の帰属を決定してきた伝統的な直接認定アプローチに関する判断の危うさに対して、一定の判断枠組みを与える試みとして評価できるものと考えられる。しかしながら、さらにその一步先、民法上の組合契約に該当しない場合であっても、所得の帰属に影響する法律効果が発生しているかどうかの検討も必要である。

3 事業主・経営主体とは

既述のとおり、裁判例からは、事業所得の帰属に関して、事業主基準を採っており、事業主・経営主体の認定において、法律関係を意識しているようには、一見すると思われえない。学説においては、事業主基準に関して、より詳細な説明を加えている見解に、谷口勢津夫と酒井克彦の見解がある。谷口は、事業所得の帰属について、「事業所得の直接基因となる財産について私法上の真実の法律関係を

認定し、それに即して事業所得の帰属を判定すべきであり、この考え方をさらに展開して、所得は、自己の財産及び労働力（雇用により手に入れた労働力を含む）を市場に供給し市場取引の対象にした私法上の真実の取引主体に帰属すると考えるべきである」とする。酒井は、収益の帰属者が法律的に確定して、その者に所得が帰属されると考えるべきであるとする。

IIにおける検討からは、不法所得以外は、法律関係を緻密に考察すると法律関係に基づいて経済的利得を得ているといえることから、終局的に法律関係に基づき経済的利得を取得している者が、谷口・酒井が説くところの取引主体や、法律的に確定した収益の帰属者と表現される存在ではないかと思われる。そこで、まずは「事業主」とは、どのような法律関係に取り囲まれた存在なのかを考察していきたい。

4 契約当事者の確定

例えば、商品を売買することによる、売買代金請求権の帰属者は、契約の当事者であって、当然契約内容によって決定される。契約内容を確定するための契約解釈に関する伝統的な通説は、当事者が合意した契約の客観的意味を明らかとすることであり、当事者の内心の意思を探求することではないと考えられている。現在の考え方では、次の二つの場合を区別して考える見解が一般的となっている。第一に、当事者の意思が合致している場合には、表示の客観的意味にかかわりなく、その

64 権利の発生根拠は何か、契約の拘束力の根拠は何かという点について、法規説と合意説との対立がある（村田渉＝山野目章夫編著『要件事実論30講』（弘文堂・2007年）93頁〔村田渉〕）。

一致した意思にしたがって契約を解釈すべきであるとする。第二に、当事者の意思が一致していない場合に、客観的意味を基準とすべきとする⁵⁵⁾。以上の規律からすると、契約当事者を確定するために検討すべき事項は、売買代金請求権を発生させる売買契約に係る当事者の内面的意思、表示の客観的意味などである。

これらの諸要素に基づいて、契約当事者が確定されて権利の帰属先が決定される。民法上、「事業主」という存在に、売買代金請求権などの権利が帰属すると考えられているわけではない。したがって、後述するが、例えば事業の外部者（顧客など）との関係においては、事業主以外の当該事業に関与する者に売買代金請求権などの権利が帰属すると解釈される場面も想定できる。

5 事業に関与している者の法律関係

事業所得の帰属が問題になるのは、通常は、複数人が事業に関与している場面である。そして、複数人が事業に関与する場面として、法律上は、主に次の類型が考えられる。

(1) 任意組合

任意組合は、各組合員又は全員から代理権を与えられた者による法律効果が各組合員に

帰属する⁵⁶⁾。各組合員は組合財産を合有する（民法668条）。例えば、組合債権は組合員全員に帰属し、総組合員の共同によらなければこれを請求しえない。各組合員は組合債権全額につき「自分1人へ」の給付を請求できず、その者の持分額に応じた一部について履行請求をすることもできない⁵⁷⁾。

また、組合業務を処理するに当たって受け取った金銭その他の物及び収取した果実は組合に引き渡し、自分の名をもって取得した権利はこれを組合に移転しなければならない（民法671条による同646条の準用）⁵⁸⁾。したがって、対外的に、業務執行者に権利が帰属する場合であっても⁵⁹⁾、組合契約に基づき、受領物引渡債務、権利移転債務等を同時に負担することとなる。

税法は、この法律関係（決して各自が分割して権利を有している状態ではないが）を把握して、組合事業から得られた所得は分割して各組合員に所得が帰属すると判断している。この検討から確認されるように、合有を所得が分割して帰属する状態と捉えるにあたって、そこには税法の解釈が入っている。つまり、いかなる法律関係が、所得の帰属の判定にあたって重要かは税法が判断することである⁶⁰⁾。

55) 山本敬三『民法講義 I 総則（第3版）』（有斐閣・2011年）135-137頁。

56) 我妻栄『債権各論 中巻二』（岩波書店・1962年）786頁参照。

57) 実際上は、業務執行組合員を定めている場合その者が請求する（鈴木祿彌編著『新版注釈民法(17) 債権(8)』（有斐閣・1993年）79頁〔品川孝次〕）。

58) 我妻・前掲注56)779頁参照。

59) ある特定の行為を業務執行者自身の名で行うことを委任する場合、「その特定の行為について、対

外的には、行為者だけが権利義務を取得し、内部的にそれを組合の計算で処理すべきことになる。かような事例は、実際上も稀ではない（我妻・前掲注56)787頁）。このような財産は、直ちに組合財産となるのではなく、まず業務執行者自身に帰属し、組合への移転行為を経てはじめて組合財産となる（ただし、取得行為と同時に組合に帰属する旨の合意がある場合はこの限りではない。）（鈴木・前掲注57)57頁参照）、と考えられている。

(2) 雇用、請負、委任

委任について、受託者の法律行為は、委託者から代理権を与えられている場合、委託者に法律効果が帰属する。代理権を与えられていない場合であっても、委託者が委託業務を処理するに当たって受け取った金銭その他の物及び収取した果実は組合に引き渡し、自分の名をもって取得した権利はこれを委託者に移転しなければならない（民法646条）。したがって、いずれにせよ委託者に所得が帰属し、受託者に帰属しない。

次に、雇用、請負の関係にある場合にも、雇主又は発注者から代理権を授与されていれば、雇主又は発注者に法律効果が帰属する。但し、雇用、請負には、委任における民法646条と同様の規定は存在せず任意組合のように同条を準用する規定もない。したがって、雇用、請負において、その業務の履行過程で、雇主又は発注者に帰属すべき権利義務が、使用人又は請負人に帰属した場合にいかなる処理がされるかは問題であるが、民法646条の類推適用⁶⁰⁾によって解決され得るであろう。

(3) 問屋

問屋契約とは、自己の名をもって、他人のために（他人の計算で）物品の販売又は買入

をなすことを引き受けることを業とする契約（商法551条）である（例えば、証券業）。問屋は、自己が行為の当事者となり、その行為から生じる権利義務の帰属の主体となるが、当該行為の経済上の効果、損益は顧客・他人に帰属する⁶²⁾。したがって、法的権利は問屋に帰属しており、その経済的利得は委託者に帰属するということになる。

問屋契約の法律関係としては、委任契約の一種であり、委任の規定が適用され、代理の規定が準用される（商法522条2項、最判昭和31年10月12日民集10巻10号1260頁）。民法99条の準用により、売買の効力が委託者と問屋の間では、当然に委託者に帰属させる趣旨であると解されている⁶³⁾。

6 経済的利得の集合・収斂

事業主を取り囲む法律関係は、上記のように整理できた。ここで指摘できることは、複数人が事業に関わっている場合、対外的にみて、その中の1人が、所有権の帰属者、債権の帰属者であったとしても、事業内部の関係において、当該者に対する物の引渡請求権や金銭債権が成立することがあるということである（なお、通常は、事業主自身が契約当事者と解釈されるか、代理構成によって、事業

60) 岡村忠生「Limitd Partnership の法人性(3)」税研174号71頁、74頁（2014年）では、「租税法上の帰属は、民事法ではなく、租税法が規律するものです」と明言されている。

61) 例えば、来栖・前掲注63)736-756頁は、典型契約制度への消極的評価の中で、個々の条文毎の適用の是非についての検討が重要であることを指摘する。この立場からすると、民法646条を雇用や請負に対しても類推適用できる可能性があると考えられる。

62) 森本滋編著『商行為法講義』（成文堂・2004年）

108頁〔小林量〕。

63) 石井照久＝鴻常夫『商行為法』（勁草書房・1978年）118頁。なお、牛枝肉の卸売業を営み「問屋」である納税者に消費税法39条1項に基づく貸倒れに係る消費税額の控除が認められるかが争われた事例において、裁判所は、課税資産の譲渡を行った者は法的実質により判定すべきとして、「問屋」である納税者に貸倒れに係る消費税額控除を認めている（大阪地判平25・6・18裁判所ウェブサイト）。

主に本来的に権利義務が帰属しているであろう)。

例えば、冒頭の事例において、Aが事業主である場合を想定する。そして、Bと顧客との間に売買契約が成立したと解釈される場面があり、Bが売買代金請求権に基づき代金を受領したとする(売買代金請求権の帰属はBと顧客との意思の合致で決まることであり、表示行為と顧客の契約意思の解釈によっては、そのような可能性はある。また、Bが自己の名でAに損益を帰属させる意思で契約をする場合もあり得る)。とすれば、Bに所得が帰属したようにみえるが、その売買が事業の一環である場合、対内的には上述した何らかの法律関係に基づきAがBに対して受領物引渡請求権を有することとなる。このような場面において、Bは対価の受領と同時に等価値の債務(相殺的債務)⁶⁴を負担することから、権利の帰属はあるが、所得の帰属は認められず、一方、Aに所得の帰属が認められる。

これを意識した上で、上記の場合のA及びBの法律関係は以下ようになる。Aは、事業活動で、対外的に、自らが(またはBの代理により)取得した権利を保持する権能を有しており、仮にBに権利が帰属する場合があったとしても、Bに対して当該権利と等価値とみなせる法的権利を取得する。一方、Bは、事業活動で、対外的に、法的権利を取得する場合があったとしても、Aに対して、その取得した法的権利と等価値の法的債務を負担する。

この整理によって判明することは、ある事業に由来する経済的利得は、法的権利義務を媒介として、一定の者に集合・収斂していく、ということである。例えば、組合であれば、組合員の誰が権利を取得しようとも、終局的

には各組員全員に合有という法形式で法的権利は集合・収斂する。また、雇用・請負・委任の場合にも、使用人、請負人又は受託者がそれぞれの契約に基づく業務において稼得した権利は、雇主、発注者又は委託者に法的権利として集合・収斂していく。仮に、契約関係に基づき処理できない場合であっても、当該所得獲得活動から得る収益を保持する権能を有していないものは、不当利得法理により、正当な権利者が不当利得返還請求権を有することになり、一定の者に集合・収斂する(履行可能性の問題は残る)。

このように法的に経済的利得が集合・収斂している者が、「事業主」とであると理解することは、所得の帰属に関する本稿における理解とも整合する。また、このことは、事業の意義とも整合的である。事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことであるから、事業主とは、「自己の計算と危険」において事業をするものである⁶⁵。最終的に経済的利得が集合・収斂する者こそが、「自己の計算と危険」で事業を行っているといえる。

なお、納税義務者の法律関係を考察することは、必ずしも関係者の法律関係を明らかにすることができるとは限らないとの批判があり得る。例えば、事業所得については、そもそも、法律上の帰属者を明確に認定できない場合が多いという理解を前提に、事業所得の帰属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ことから、経済的帰属説を採用するしかないと考える見解

⁶⁴ 相殺的債務の税法上の効果に関して、岡村・前掲注(3)31-34頁を参照。

⁶⁵ 岡村・前掲注(3)152頁。前掲注(45)の裁判例。

もある⁶⁶⁾。

しかしながら、そもそも私法関係を規律する民法は、実際に行われる合意の内容が不明瞭・不完全であることが多いことを認識している。そして、それを明確・完全にするための典型契約制度を採用するという措置もとっており⁶⁷⁾、当事者の合意が不明瞭・不完全であることを理由に法律関係も曖昧になるという理解はしていないものと思われる。また、裁判所においては法律関係を決する事実関係の真偽不明について、立証責任の制度によって解決され、訴訟上の法律関係は明確に決定されるのであるから、このような批判は当たらないであろう。

IV おわりに

本稿では、法律的帰属説と経済的帰属説との関係と、事業主基準との関係性への疑問を端緒にして、両見解の関係性と事業主基準の内容を法的側面から検討してきた。本稿の立場からすると、Iにおいて提示した問題にどう答えることになるだろうか。それは、当該

問題の最初の一文が最も重要になるだろう、すなわち、「AとBとは、夫婦で飲食店（ポップ&モム）を経営している」という箇所である。双方が共に経営しているという関係にある以上、仕入れの名義などがどうであろうと、民法に基づき、どちらか一方に経済的利得が集合・収斂するような法律関係とは判断されないであろう。したがって、A及びBの双方に所得が分割して帰属することになる。

本稿における立場からの所得の帰属者の確定作業は、税法が所得の帰属にとって必要とする法律関係を考察し、それをあらためて私法へ問い掛ける過程を必要とする。そのような過程を経ることによって、税法の関心領域における私法の回答も得られる。このような税法からの私法への問い掛けが、現在求められている。

⁶⁶⁾ 水野・前掲注(7)292頁。

⁶⁷⁾ 我妻栄『債権各論上巻』(岩波書店・1954年)47頁以下。