

実務研究

日本税務会計学会
令和4年12月 月次研究会



矢野 重明(神戸)

所得の帰属に関する一考察 ～ 裁決例・裁判例を中心に～

1. はじめに

使用貸借契約で借りた土地を転賃して生じた不動産所得は、土地の所有者に帰属するという取扱いが、実務では一般的に行われていた。しかし、常にそのような処理になるのかという点には疑問を持っていた。大阪地裁令和3年4月22日判決¹、大阪高裁令和4年7月20日判決²を題材として内容の整理をしたと考えた。最初に、根拠となる規定・学説について整理をし、最後に、本裁判例の確認をしてみたい。

2. 所得税法12条(実質所得者課税の原則)

納税義務の成立という法律効果を生ずるための課税要件の一つに、課税物件の帰属がある。これは、納税義務者(誰が)と課税物件(何に対して)の結びつきの有無を定めるものであり、特に問題とされるのは、形式と実質が一致しない場合である。所得税法12条では「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つて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合」には、「形式と実質」との関係を「法形式対法実質」との問題として捉える考え方が適用される³と規定されている⁴。

3. 租税法と私法

租税法は、様々な経済活動を課税の対象とし、それらの活動は、第一次的には私法によって規律されてい

る。したがって、所得の帰属については法実質に基づいて判断していくという点では、私法上の法律関係をどのように認定していくのかという事実認定の問題と課税庁との争いの場面では、納税者は契約書を形式的に解釈した法律関係に基づき課税要件事実を主張するのに対して、課税庁は契約書は(税負担の軽減目的のための)形式的なものであり、当事者の意図した真実の法律関係は別にあるのだから、その真実の法律関係に基づき課税関係を考えるべきと主張することになる。

この「私法上の法律構成による否認」は、結果として「租税回避の否認」と同じ効果をもたらすものである。今現在、租税回避の否認規定は、いわゆる一般の否認規定は規定されておらず、同族会社等の行為又は計算の否認(所法157)等多くの個別的否認規定が規定されているにすぎない。租税法主義のもとでは、「法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政に認めることは、困難である」とされている。

2つの売買契約を締結し、その代金の差額の精算として約3億円を受け取った旨を主張したが、課税庁は、本件を一体不可分の補足金付交換契約であり、譲渡収入金額を約11億円(取得資産の時価約8億円+交換差金約3億円)と主張したものである。判決では、補足金付交換契約の方が取引の法的実質により適合し、そのような契約形態をとらなかつたのは、税負担の軽減が目的となつていられることを認定している。その上で、原告の採用した法形式が、補足金付交換契約という真の法形式を仮装したものであると認め、法律の根拠なしに通常用いられる法形式

に引き直す権限までは課税庁に認められていないと判断している。本判決では、少なくとも「税負担の軽減目的の仮装の取引」という判断にはなつておらず、税負担の軽減目的及び売買契約の意思が仮装ではないという判断が両立していると言えらるのではないだろうか。なお、谷口勢津夫教授は、「本判決は、租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに對して、歯止めをかけたところ」に、その意義があることにならう⁶。と言われている。

5. 使用借主の転賃による不動産所得の帰属

土地の使用貸借があつた場合、使用借主は、土地の所有者から土地の利益権(使用・収益する権利)を無償で借り受けることになり、土地の所有者の承諾があれば、その土地を第三者に転賃することができる(民593・594)。その転賃により使用借主が受け取った賃料は、形式的には使用借主に帰属することになる。しかし、使用貸借に引き直す権限までは課税庁に認められていないと判断している。本判決では、少なくとも「税負担の軽減目的の仮装の取引」という判断にはなつておらず、税負担の軽減目的及び売買契約の意思が仮装ではないという判断が両立していると言えらるのではないだろうか。なお、谷口勢津夫教授は、「本判決は、租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに對して、歯止めをかけたところ」に、その意義があることにならう⁶。と言われている。

4. 「私法上の法律構成による否認」に係る裁判例

著名な裁判例の一つとして、東京高裁平成11年6月21日判決(納税者勝訴)がある。原告は、代金約7億円の土地等の売却及び代金約4億円の土地等の購入の

発生させることを動機として各使用貸借契約を締結することはあり得る」として、「税負担の軽減目的の仮装の取引」という判断にはなつておらず、税負担の軽減目的の目的物を無償で使用収益させる意思とは併存し得る旨を判断している。これは、上記4.と同様に、原告に帰属するとして、賃料は原告に帰属するとして、軽減目的を重視した上で、更に駐車場施設の金銭的負担の有無、不動産管理の実態などの間接事実も考慮に入れ、真実の法律関係として、親族関係に基づく資金援助や扶養であるとの判断をしていると思われる。

7. おわりに

使用貸借契約で借りた土地を転賃して生じた不動産所得の帰属は、その使用貸借契約が法的実質を表しているのか、それとも形式に過ぎないのかの判断で結論が異なる。たしかに使用貸借契約は、多くの場合で親族関係に基づく資金援助や扶養であるという側面は否定できないが、必ずしもそのように理解するのである⁷との記述がある。

6. 題材とした裁判例
(1) 事案の概要
原告は、所有する複数の土地を駐車場として貸し付けていたが、長男等との間で、各土地の使用貸借契約を締結し、平成26年2月以降の駐車場収入は長男等に帰属するものとして申告を

したところ課税庁から、その駐車場収入は原告に帰属するとして更正処分を受けた。大阪地裁令和3年4月22日判決(納税者勝訴・控訴)
本判決は、「節税効果を

1 TAINSCコードZ88 8-2363
2 TAINSCコードZ88 8-2426
3 昭和36年7月税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」(II頁)には、実質所得者課税の原則について「従来から実質課税の原則の一環として解釈適用されていたものを宣言的に明定したものである」といわれており、われわれもその

4 酒井克彦「ステップアップ租税法と私法」4頁(財経詳報社、2019)
5 金子宏「租税法」(第24版)138頁(弘文堂、2021)
6 「租税判例百選」(第7版)38-39頁(有斐閣、2021)