

論壇

所得の人的帰属に関する最近の注目すべき裁判例

1 はじめに

実質所得者課税の原則を規定する所得税法12条の解釈としては、法律帰属説と経済的帰属説の2つの見解がある。これらの説のうち、いずれの説を採用するかは、法的安定性や予測可能性の見地から法律帰属説が通説とされている。また裁判例の多くも、この考え方に基づくものとされている。一般に、資産の所有者は、その資産に関する全ての権利を保有している

2 資産の所有者とその資産の権利から生ずる収益の法律上（私法上）の権利者が分離している場合の収益の帰属

ここでは、まず前掲東京地判令和4・2・1（ハイクレイズ銀行事件）を検討する。本件は、英国に所在する外国人X社が、関係者間との各契約（以下「本件各契約」）に基づき、次のような資金調達取引（以下「本件資金調達取引」）を行った。X社の本店は、東京支店が発行した25億

生ずる収益の法律上（私法上）の権利者が分離している事案では、資産から生ずる収益の帰属の判定は困難をともなうことが少なくない。この問題に関する最近の注目すべき裁判例として、①東京地判令和4・2・1裁判所Web（令和2年（行ウ）第271号、②大阪高判令和4・7・20裁判所Web（令和3年（行ウ）第64号）がある。本稿は、これらの裁判例を素材に資産の所有者とその資産の権利から生ずる収益の法律上（私法上）の権利者が分離している事案において、その収益が誰に帰属するのか、という所得の人的帰属の判断基準の問題を考察することとする。

法人B社に担保として本件社債を譲渡した。B社は、A社に融資する資金を、X社の英国子会社C社から貸付けを受ける方法で調達した。このような一連の取引により、本件社債の利子（以下「本件利子」）は、当初、B社に支払われたものの、その支払義務の名目を変えて、最終的には、A社を経由して本店に還流されるというものであった。本件の争点は、本件利子が、A社に帰属し、源泉所得税が課されるかどうかである。前掲東京地判は、以下のとおり判示し、本件利子の実質所得者が本店であると認定した。

「(I)「本件の課税物件である本件利子の実質所得者を判断するに当たっては、本件利子に係る経済的損益の帰属先のほか、本件資金調達取引全体の仕組み、本件資金調達取引に至る経緯あるいは関係者の認識、本件資金調達取引の実施状況など諸般の事情を総合的に考慮すべきものと解される。」

「(II)「本件資金調達取引は、A社やB社の財務状況には一切悪影響を与えず、一定の手数料収入のみを取得させることを不可欠の要素としていたこと、本件各契約の関係者の財務諸表においても、本件社債及び本件利子については本店の資産又は収益として計上され、A社の資産又は収益としては計上されていないことが認められる。」

「(III)「本件資金調達取引においては、本件利子に係る収益を含む本件社債等に関する経済的損益につき、法的な権利義務関係を通じて、最終的に本店に帰属することのほか、本件利子の実質所得者が本店であると認定した。」

件利子の実質所得者である……というべきである。」

3 資産の権利から生ずる収益の帰属の判断基準

上記のとおり、前掲東京地裁は、社債の利子に係る収益の帰属を判断するにあたり「支配」という基準を用いた上で、本店に社債の利子が帰属することを明らかにした（判旨(III)）。ここでは、支配の認定にあたり、本件利子の収益に係る権利を保持し、また本件社債に係るリスクを負担しているのは誰であるのかという点につき、所得の人的帰属の考慮要素として重視すべきことを明確に示した（判旨(II)）。

次に、前掲東京地判と同様に、所有者と収益の法律上（私法上）の権利者が分離している事案として前掲大阪高判令和4・7・20がある。本件は、土地の所有権に基づき不動産賃貸事業を営んで賃料収入を取得していた父親が、その子らに当該土地を使用貸借した後、法定果実の収取を承諾

し、その事業をその子らに承継させた事案であり、その土地から生ずる賃料収入が誰に帰属するかが問われた。前掲大阪高判は、結論として、父親が土地の法定果実収取権の付与を継続していたこと自体、所有権者として享受すべき収益を、子らに自ら無償で処分した結果であると評価できるとして父親がその収益を支配していると判示した⁴。

注目すべきことは、大阪高裁も、前掲東京地判と同様に、支配という概念を用いた上で、その認定にあたっては、「法定果実収取権」に係る収益を実質的に保持しているのは誰であるのか、不動産賃貸事業に係るリスクを実質的に負担しているのは誰であるのかという点を、所得の人的帰属の判断要素として重視すべきことを明らかにしたことであろう⁵。

5 おわりに

資産の所有者と当該資産の権利から生ずる収益の法律上（私法上）の権利者が分離している事案では、その資産から生ずる収益が誰に帰属するのかが重要な問題である。このような問題を解決するためには、所得の人的帰属に関する判断基準を明確にすることが必要であろう。

う。そのためには、真実の法律関係を明らかにすることにより、その資産から生ずる収益を実質的に支配するのは誰であるのか、その資産の収益の権原を十分に保持し、その収益に関するリスクを負担するのが誰であるのか、といった点を法的実質に即して判断すべきであろう。

1 金子宏『租税法理論の形成と解明(上)』526頁(527頁、水野忠恒『大系租税法4版』385頁、田中治「所得の人的帰属の判断基準」同志社法学72巻7号2089頁、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26頁。
2 Stanley S. Surrey, 33 Colum. L. Rev. (1933) at 791-798.
3 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『租税法と市場』18
4 4頁、田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』9巻1号102頁、税研3
5 首藤重幸「判批」税研3
6 H. R. Rep. No. 586, Committee on Ways and Means 82d Cong. 1st Sess. at 33(1951).
7 Helvering v. Horst, 311 U.S. 112 (1940).
8 C. I. R. v. Sunnen, 333 U.S. 591 (1948).



阿部雪子 [中央大学商学部教授]