

《論 説》

「実質所得者課税の原則」に関する一考察

—所得の人的帰属認定における経済的アプローチの意義—

森 下 幹 夫

1 問題の所在

課税実務で問題となる事例として、事業の実質的な経営者が自分の意のままになる形式的な名義人を法形式上利用することにより、経済的利得を実質的に取得・支配しているにもかかわらず課税を逃れるといったものがある。このような場合に課税の公平確保のため、経済的利得の名目的な帰属者ではなく実質的な帰属者に課税すべきという観点から、我が国の所得税法12条（以下「実質所得者課税規定」という。）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」という実質所得者課税の原則を定めており、法人税法等にも同趣旨の規定が設けられている（法人税法11条等）。

この規定は所得の人的帰属の認定において、形式と実質が相違する場合には形式よりも実質に着目して判断する趣旨と解されているが、この「実質」の解釈適用を巡っては、学説上大別して「法律的帰属説」と「経済的帰属説」という2つの見解が対立している。両説の相違は経済的利得の「私法上の帰属者」と「経済上の帰属者」が異なる場合に、私法上の帰属にかかわらず純経済的な利得関係を優先して課税することができるかという点にある。通説的見解は、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として法律的帰属説の立場をとっているが、実質所得者課税規定の文理上はどちらの解釈も可能という有力な見解もあり、またそれぞれの学説の中でもその見解には温度差が見られる。

法律的帰属説と経済的帰属説は、例えば民法上の通謀虚偽表示（民法94条2項）のような事例では同じ結論に達することが多いと思われるが、租税回避事例によく見られるように純経済的にみて利得の実質的な帰属者が法形式上の帰属者以外に存在する場合であっても私法上の法律関係が当事者間の効果意思に基づき整えられている場合には、法律的帰属説の立場では原則として利得の実質的な帰属者への課税は行えないのではないかと疑問を生ずることになる。

本稿では現行の実質所得者課税規定の解釈上、経済的アプローチという観点から実質的な利得者に対する課税を行うという余地がないのかということ考察・検証し、包括的所得概念に基づく現行の制度設計の下では課税判断の一手法としての経済的アプローチは当然に予定されているということを明らかにしたい。そしてその検討の切り口として「違法利得に対する課税理論」を取り上げる。違法利得はそもそも法の予定するところではなく、法的な保護も受けられない私法上の法律関係に基づかない存在であるが、通説的見解はこのような違法利得をも課税対象となる（以下「課税適格性」という。）と解している。違法利得が課税対象とされるのであれば課税上の次のステップとして当該違法利得の人的帰属先が検討されることになるが、その判断に当たって「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」という課税原則との関係をどう考えるべきなのか。筆者はこの点に本稿のテーマを解く一つの鍵があるのではないかと考えている。

なお、このような違法利得を切り口とする手法については、違法利得に対する課税理論は一般的な利得

のそれとは前提を異にする極めて例外的なものであり、同列に扱うべきではない等の批判もあると思われる。しかし、違法利得課税について考察することはその根拠となっている包括的所得概念の本質を理解することにつながるものであり、その理解を通じて所得の人的帰属認定を巡る論点を整理するための一つのアプローチとなるものと考えている。

2 実質所得者課税の原則の解釈を巡る議論

2.1 序論

実質所得者課税の原則は、昭和28年の所得税法改正により創設され、その後昭和40年改正により現行の所得税法12条として規定されたものであるが、その立法の背景には当時の個人事業者による企業組合という法形式を利用した課税逃れがあったとされる¹。この実質所得者課税規定に関しては、当時、「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。」という経済的アプローチの考え方により踏み込んだ表現で国税通則法に盛り込むべき旨の税制調査会の答申²も行われたが、税務当局による拡大解釈等の懸念から立法化には至らなかったとされる³。結果として、現行法は必ずしも法解釈が一義的に確定しない形での規定ぶりとなり、その解釈を巡ってさまざまな見解が出されることになった。

実質所得者課税の原則については「所得の帰属認定」という課税上の重要な論点であるため、優れた先行研究が多数存在するが、本稿では紙面の都合上、これらの先行研究のうち代表的な学説を概括的に類型化して見ていくこととしたい。

2.2 学説の状況

(1) 法律的帰属説と経済的帰属説

実質所得者課税の原則の意義については次のような法律的帰属説及び経済的帰属説という2つの見解があり得るとされる。

すなわち法律的帰属説は、課税物件の「私法上の帰属」につきその形式と実質が相違している場合は実質に即して帰属認定すべきとする規定とする見解であり、経済的帰属説は、課税物件の私法上の帰属と経済上の帰属が相違している場合は経済上の帰属に即して帰属認定すべきとする規定とする見解である。そして所得税法12条が「収益の享受」といった経済的な表現を用いている一方、「名義人」といった表現を用いていることからすれば文理上はいずれの解釈も可能であるが、納税者の立場からみた法的安定性の確保や税務行政執行上の困難性等の観点から、法律的帰属説が妥当であると説明されている⁴。

租税法の課税対象となる種々の経済活動・経済現象は、第一次的には私法によって規律されており、租税法律主義の目的である法的安定性・予測可能性等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と解するのが通説⁵・裁判例⁶である。この考え方との関係からすると法律的帰属説の方が整合的であると思われるが、経済的帰属説を完全に否定する学説⁷は少なく、法律的帰属説の立場に立ちながらも、担税力や所得に対する管理支配力の欠如といった一定の合理的理由がある場合には、例外として経済的帰属説による判断の余地があるとする見解⁸が有力である。

また経済的帰属説においても、単に私法上の法律関係よりも経済的な実質判断を優先するというのではなく、法的実質だけでは判断できない要素を補完するものとして経済的実質をとらえる立場であるといえる。この点について水野忠恒教授は「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

なるのではないかと考えられる。たとえば、給与所得や利子所得のように、労働契約や預金契約という法律関係が明確に存在するものについては、法律上の帰属が明確であり、収益を享受した者を認定できれば、法律的帰属説で十分である。・・・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と思われる。そこで、このような事業所得については、経済活動の実態をみることにより、収益の帰属者を認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」と述べておられる⁹。

このようにみると法律的帰属説と経済的帰属説は必ずしも二律背反的な存在ではなく、原則と例外という関係にあるとする理解¹⁰が学説の一般的な傾向であると思われる。

(2) 事実認定規範として理解する学説

法律的帰属説と経済的帰属説という二元的理解とは別に、両者を一元的に理解しようとする学説がある。例えば谷口勢津夫教授は、実質所得者課税規定を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）であり、課税要件規定そのものではなく課税要件事実の認定に関する一種の手続法的な規定であるとし、「手続法的意味での法律的帰属説によれば、所得の帰属の認定に当たって、契約の締結やその内容等の法律的な事実だけが、真実の権利者・取引主体の蓋然的様相を示す事実として決定的な意味をもつものではなく、経済的利得の現実の管理支配という経済的な事実でも、真実の利者・取引主体の蓋然的様相を示す事実となり得る」と述べられている¹¹。

この考え方は、法律的帰属説の基本フレームワークを堅持しつつ、経済的帰属説の考え方のエッセンス部分を法律的な帰属関係を判断するための事実認定要素として手続法的に再構成して取り込むことで、法律的帰属説及び経済的帰属説を一元的に説明しようとするアプローチであると思われる。

2.3 裁判例

裁判例の中には経済的帰属説を採用したとみられるものもあるが¹²、近年の裁判例の多くは法律的帰属説を前提とする立場に立っていると思われる。

まず最初に実質所得者課税規定創設の契機となった企業組合を利用した課税逃れが問題となった事例について取り上げる。例えば福岡地判昭和32年2月4日（税資39号219頁）は、企業組合の理事長らが組合員と共謀し各組合員が個人営業を継続していたにもかかわらず、同組合の給与所得者であるかのように仮装し所得税を免れていた事件につき次のように判示している。

「所得税法、法人税法は、国家にあって、個人又は法人がその経済的活動による経済的利益の享受の程度を端的に表現している所得そのものを租税負担の基準として、公平、平等の条理に立ち、それに種々国家目的からの社会政策的、経済政策的、立法政策的な諸条件を加味して立法せられているものであって、担税力に即応すべき『所得』を課税物件とするところに、負担の公平、平等の原則に最も適合することを目的として規定されているということができるのである。このことは所得税法、法人税法を貫く最も大きな条理であるといわなければならない。従って一定の『所得』が存在する場合に、その所得の帰属者は誰であるかということも各所得税法、法人税法の右条理に基礎をおいて解釈されねばならない。そうであるならば、右二法における所得とは、終局的には特定の個人又は法人に帰属した支配可能な経済的利益であるとして把握され、立法の過程において前後のように社会政策的、経済政策的な要素が加味せられていたとしても、少なくとも同一法定条件の下では、公平の原則から同一の負担であることが要請される限り、所得の帰属者と目されるものが、事実上、法律上単なる名義人であって、経済的利益を終局的には取得しない場合に、その者に対し租税を負担せしめることは、名

目的な『所得』により国家費用を不当に負担せしめることとなるのみならず、その所得の実質的な帰属者が不当にその負担を免れるという不公平な結果を招来するに至るのであるから、その所得を実質的に取得する者を租税法上『所得』の帰属者として課税主体にすることが公平、平等負担の原則に最も合致し、妥当な帰結を得るものであるといわなければならない。』

「もつとも具体的にその帰属者を決定するにあたっては、私法各法に十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取得の享受の点を加味して判断する以上、必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」(傍線部は筆者)

東京高判昭和55年7月4日(税資141号766頁)は、会社社長である被告人が行った株式取引の帰属が争われた事件に関連して、実質所得者課税規定の立法趣旨につき次のように判示している。

「所得税法一二条は、『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、この法律を適用する。』と規定し、いわゆる実質所得者課税の原則を宣言している。右規定の適用上、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ということにより認定すべきなのであり、同規定は、資産の法律上の帰属者と収益の経済的実質的な享受者とが異なる場合には、常に右実質的な享受者の所得として課税するという趣旨のものではなく、資産の名義人が『単なる名義人』である場合には当該名義人をもって収益の帰属者とはしない、という趣旨を定めているにすぎない」(傍線部は筆者)

なお、法人税の事例であるが、横浜地判平成13年10月10日(税資251号順号8999)は、外国船籍の船舶の所有権の帰属が争われた事件に関連して、実質所得者課税の原則を定めた法人税法11条の趣旨について納税者側が主張した経済的帰属説を排斥し、次のように判示している。

「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。・・・法人税法一一一条は、法律上の収益の帰属者の形式と実質が異なる場合には実質に従って租税関係が定められるべきであるという、担税力の観点に立ち帰って考察した場合には当然の事理を、法人税に関して確認的に定めた規定である」(傍線部は筆者)

「原告は、法人税法一一一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。法人税法一二条が、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のも、そのことを前提にしているものと解され、同法一条において、既に経済的実質に従って租税関係が定められるべき旨定められているのだとすれば、同法一二条のような規定をそれとは別に設ける必要はないというべきである。したがって、原告の上記主張は採用することができない。」(傍線部は筆者)

また、千葉地判昭和62年5月6日(税資158号503頁)は、会社の実質上の代表者である個人が会社名義で行った土地の取得と譲渡による収益の帰属が争われた事件に関連して、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は、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と一致するという事実上の推定が覆り、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旨判示している。

「法人税法一条は・・・法人の所得の有無とその帰属を認定するについては、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」(傍線部は筆者)

3 違法利得に対する課税理論

3.1 序論

我が国の所得税法には違法利得に関する課税上の取扱いを定めた明文の規定はないが、所得税法が個人の担税力を増加させるすべての経済的利得を課税対象とするという包括的所得概念を採用している結果、合法的な利得だけでなく例えば詐欺や窃盗等といった違法行為により生じた利得についても課税対象となると説明されている¹³。この包括的所得概念については、所得税法は「所得」そのものの定義規定を置いていないが、9種類の類型化された所得分類に加え当該9種類の所得分類のいずれにも該当しない所得を雑所得として定めて課税対象としている(所得税法35条1項)ことが根拠規定であると解されている。この理解に立てば違法利得課税は政策的な租税特別措置としてではなく、通常の合法的な利得と共通の課税原理に従って行われていると解することができる。

経済的利得の取得原因が私法的に有効か無効かにかかわらず課税対象とするということは、所得税法は違法利得への課税場面において私法上の権利変動に係る法的有効性以外の何らかの要素をもって課税適格性を規律していることになる。すなわち違法利得課税に関して当該利得の取得・占有・処分等に関する「法的な評価が不問」ということは「経済的事実としては存在するが、私法上は帰属しない利得」に対して、何らかの法的根拠に基づいて課税対象に含めているということの意味することになると思われる。

このように違法利得課税理論は私法上の原因に基づかずに発生し、かつ、私法上の保護を受けない経済的利得に対していわゆる「別段の定め」によることなく一般的に課税対象とするものであることから「課税は私法上の法律関係に即して行われるべきである」とする通説的見解との関係では違法利得の課税適格性や違法利得者への人的帰属性といった点で両者の整合的理解のための解釈努力が求められることになると考えられる。

3.2 違法利得課税に対する学説及び裁判例

(1) 違法利得課税についての通説的見解

違法利得に対する課税について、終戦後しばらくの時期の課税実務では違法利得獲得の原因となった違法行為の私法上の効力等を基準として、①取り消し得べき行為（詐欺・強迫等）に基づく利得はその基礎となる意思表示が取り消されるまでは有効であるため課税対象とし、②無効な行為（窃盗・横領等）に基づく利得は課税対象ではないとして取り扱われていたとされる¹⁴。しかし、我が国の所得税法が採用する包括的所得概念は「事実としての純資産の増加」のみを重視する立場であり、利得獲得行為の適法性に関しては中立的であることから、現在の通説的見解ではたとえ法的な権原を有していなくても、違法利得に対し利得者の現実の管理支配が及んでいる場合には課税対象となると解されている¹⁵。

我が国の所得税法においては、各種の所得類型を設けて一時的・偶発的利得をも一般的に課税対象とするほか、雑所得という類型を設けることで源泉のいかん、形式のいかん、合法性の有無にかかわらず、人の担税力を増加させる利得はすべて所得を構成するという制度設計がなされており、違法利得については、利得者がそれを私法上有効に保有し得る場合のみならず、私法上無効であっても現実に利得者の管理支配下にある場合には課税対象となると説明されている¹⁶。そして所得税法は、違法利得が課税対象となることを前提として所得税法152条及び同法施行令274条の規定を置き、違法利得のような無効又は取り消し得べき行為によって生じた経済的利得が後日一定の理由により失われた場合の所得金額の再計算方法を定めていると解されている。つまり所得税法152条及び同法施行令274条は確定申告等が行われた各種所得の金額につき、その計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたり、取り消すことのできる行為が取り消されたこと等により各種所得の金額に異動を生じた場合には、国税通則法23条1項の規定による更正の請求をすることができる規定しているが、このような規定が存在すること自体が無効又は取り消し得べき行為によって生じた経済的利得に対する課税の論拠とされている¹⁷。

(2) 裁判例

イ 最高裁昭和46年11月9日第3小法廷判決（民集25巻8号1120頁）

違法利得の課税関係に関するリーディングケースとされている最判昭和46年11月9日は、利息制限法による制限を超過して違法に支払われた利息等が課税対象になるかが争われた事件に関連して次のように判示している。

「利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分は、民法四九一条により残存元本に充当されるものと解すべきことは、当裁判所の判例とするところであって・・・約定の利息・損害金の支払がなされても、制限超過部分に関するかぎり、法律上は元本の回収にほかならず、したがって、所得を構成しないもののように見える。

しかし、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、現実に収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。」（傍線部は筆者）

「借主が約定の利息・損害金の支払を継続し、その制限超過部分を元本に充当することにより、計算上元本が完済となったときは、その後を支払われた金員につき、借主が民法に従い不当利得の返還を請求しうることは、当裁判所の判例とするところであって・・・貸主は、いったん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがありうるが、そのことの故をもって、現実に収受された超過部分が課税の対象となりえないものと解することはできない。」（傍線部は筆者）

「一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからであって、これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であって・・・約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法院判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはず、したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」に該当しないものというべきである。」（傍線部は筆者）

最高裁は、①借主が約定に従い制限超過分を含めて利息等の支払をし、貸主がこれを収受した場合は、利息制限法による制限の範囲内であると否を問わず、課税の対象となるべき所得に該当するが、②約定の履行期の属する年度内にその支払がない場合は、約定の利息等のうち、法定の制限内の部分のみが課税の対象となるべき所得となり、制限超過の部分はこれに該当しない、③制限超過の利息等については、約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり旧所得税法10条1項（現所得税法36条1項）にいう「収入すべき金額」には該当しないと判示した。

本件は最高裁によって「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」という違法利得課税に係る基本的な考え方が示された事例であると評価されている。これは包括的所得概念に基づき私法上の法律関係とは無関係に所得の存在が認定されるという場合があり得るということを示したものと解される。

また本件の注目すべきもう一つの争点として未収部分の違法利得に関する課税適格性の判断がある。最高裁は旧所得税法10条1項の「収入すべき金額」（権利確定主義）の解釈から「収入実現の蓋然性」という表現を用いて結論を導き出している。そして①現実に授受された部分については「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、現実に収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」とする一方、②未収部分については「約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法院判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護

を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるととどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはできず」課税の対象にはならない旨判示している。

これについては違法利得の一般的な課税適格性を肯定した上で、違法利得には権利確定という概念が想定しにくいいため、その収入計上時期について管理支配基準を採用したものと理解されている¹⁸。

ここで筆者が注目するのは違法利得における「管理支配」という経済的事実の位置づけである。最高裁判決は、履行期が到来した金銭消費貸借上の利息・損害金債権が未収の状態にあるとしても、一般に旧所得税法10条1項にいう「収入すべき金額」にあたるものとして課税の対象となるべき所得を構成する理由として「特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるから」と判示している。これを単に収入計上時期の問題ととらえることもできると思われるが、視点を変えてこの考え方を敷衍すると、最高裁判決の「収入実現の可能性」の認定手法には、①現実の収入がない未収状態であっても「履行期到来」という私法上の法律効果の存在に着目するパターンと、②違法利得のように私法上の法律効果がなくても「現実の収入(の管理支配)」という経済的事実の存在に着目するパターンがあり、包括的所得概念の下では必ずしも私法上の確定した法律関係に基づかなくても、「管理支配」という経済的事実を課税上の考慮要素として課税適格性を判断する場合があるというように解釈できると思われる。

ロ 福岡地裁昭和42年3月17日判決（訟務月報13巻6号747頁）

ここで本件の更なる考察のため、本件の第一審である福岡地判昭和42年3月17日の判示事項をみてみることにする。

「旧所得税法第一〇条第一項は「……収入金額は……収入すべき金額による」と規定し必ずしも現実に収入のあった年度によらないこととしているのであるが、右にいう『収入すべき金額』とはいわゆる権利確定主義により『収入する権利の確定した金額をいう』ものと解される。……税法上権利確定主義が採用される重要な理由の一つが、徴税技術上所得を画一的に把握し税収を確保する必要性があることに存することはいうまでもないところであるが、もともと所得税は究極的には実現された収支に対応する所得を対象とすべきものであるから……権利確定の時期を決定するについてはできるだけ収入の実現の蓋然性が高い時点を選ぶべきであり、また権利確定主義を採用すべき重要な理由の一つとして、収入の実現が可能である場合にその実現に努力した者には課税され実現に努力せずこれを放置する者には課税されないという現実収入主義によって生ずる課税の公平負担を害する結果を避けることにあるという点を考慮すると、通常の経済人ならばその実現をはかりまたその実現が可能とされる状態をもって権利確定の時期を選ぶべきであって、この意味から収入の権利確定の時期としては原則として法律上権利の行使ができるようになったときを基準とすると解するのが相当である。（最高裁判所昭和四〇年九月八日判決、刑集一九巻六号六三〇頁参照）」（傍線部は筆者）

「利息制限法所定の利率による約定利息、損害金については、その履行期の到来により利息、損害金債権が確定し、右確定した年度の所得として課税さるべきものと解される。しかしながら利息制限法所定の利率をこえる部分の約定利息、損害金については、ほんらい右利息、損害金の約定は無効であって法律上なんらの債権も発生しないものであり、したがってその受領前に法律上権利を行使することはありえず、現実の支払いがあつてはじめてこれに対し所得の帰属を考へるものであるから、その未収の段階における年度の所得としては課税することは許されないと解すべきである。（但し現

実に受領した年度の所得として課税されることのあることはいうまでもない。）」(傍線部は筆者)

「もっとも所得税法上所得の概念はもっぱら経済的に把握すべきであり利息制限法所定の利率をこえる利息、損害金の約定があった場合には経済的にみて利得を現実に支配管理し自己のためこれを享受しうる可能性があるから課税対象となる所得を構成するのではないかとの疑がないわけではない。しかしながら納税義務者が一定の財貨を取得しまたはその可能性がある場合に、それが所得を構成するかどうかはそれが納税者の収入となりかつそれが納税者に帰属することが必要であり、たとえば財貨の取得が消費貸借に基づく金銭の受領である場合にはその金銭が元本の支払いに充当されるものではなく利息、損害金として受領しうるものであってはじめて収入となり所得を構成すると考えられるのであるが、金銭の受領が元本に充当されるものか利息、損害金の受領となるかは法律的な評価を俟ってはじめて可能であり、純経済的観点のみからこれを区別することはできないと考えられるし、またその収入が納税者に帰属するかどうかも法律に規律される社会生活においては法律的観点を全く離れてはこれを決定することはできないといわなければならない。したがって税法上所得概念を把握するについて法律的観点を全く離れて純経済的にのみ把握することは相当でないといわなければならない。」(傍線部は筆者)

「利息制限法所定の利率をこえる利息、損害金の約定がなされた場合には、それが未収であっても経済上一定の金銭を受領する可能性のあることは必ずしも否定できない。しかし元本債権が残存する限りは仮にこれを受領しても元本に充当されその全部が利息、損害金収入を構成しないのではないかとの疑いもありその限度では利得を支配管理しているとすらいえないのではないかとも考えられ、また元本債権がすでに計算上存在しない場合でも、債務者が任意に支払いを続けるかぎり事実上利得の受領を期待しうるにすぎず、債務者が一旦任意の支払いをしないような状態になった場合にその実現をはかる合法的な手段はなくむしろ回収不能になるおそれの極めて高いものであって、かような単に相手方の任意の履行にのみ期待し納税者から合法的にこれを実現する手段を有しないような地位をもって所得の対象となる利得を支配管理しているといえるかは少なからぬ疑問があり、少なくとも法律上権利を行使しうる債権と全く同様に収入の確定したもとして取扱うことはできないものと解すべきである。そこで単に経済的に金銭を受領する可能性が発生したにすぎない利息制限法所定の利率をこえる未収利息をもって直ちに所得があるとして、その年度の所得として課税することは許されない。」(傍線部は筆者)

福岡地裁判決は、①納税者が一定の財貨を取得しまたはその可能性がある場合に、それが所得を構成するかどうかはそれが納税者の収入となり納税者に帰属することが必要である、②金銭の受領行為の事実認定は法律的な評価を俟ってはじめて可能であり、純経済的観点のみからこれを区別することはできない、③その収入が納税者に帰属するかは法律に規律される社会生活においては法律的観点を全く離れて決定することはできないとした上で、④税法上所得概念を把握するについて法律的観点を全く離れて純経済的にのみ把握することは相当でない」と判示している。

この判示についての最高裁の態度は不明であるが、注目されるのは「税法上所得概念を把握するについて法律的観点を全く離れて純経済的にのみ把握することは相当でない」という部分である。この判示部分に関しては「税法上の所得概念を把握するに際しては、違法利得についても法律的観点からの評価が可能である」ことを前提としなければ違法利得課税の適法性を説明できないと考えられる。すなわ

ち、ここで仮にこの「法律的観点」を純粹に私法上の法律関係ととらえると、未収部分のみならず現実に収受された違法利得についても私法上無効であるために課税適格性が否定されることになると思われるが、福岡地裁判決が現実に収受された違法利得の課税適格性を肯定していることからみて「税法上の所得概念の把握」に際しては、純粹な私法上の法律関係とは別に、租税法に由来する法的評価が行われると考えていると理解するのが自然であるように思われる。

(3) 違法利得課税と私法上の法律関係

通説的見解では、租税法の課税対象となる種々の経済活動・経済現象は第一次的には私法によって規律されていることから、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と説明する。しかしこの考え方を徹底させると私法上有効でない経済的利得については課税適格性がないことになり、違法利得課税を適法とする包括的所得概念に反する結果となる。私法上の法律関係に忠実であるという意味では、前述した終戦後の一時期の課税実務、すなわち①取り消し得べき行為（詐欺・強迫等）に基づく利得はその基礎となる意思表示が取り消されるまでは有効であるため課税対象とし、②無効な行為（窃盗・横領等）に基づく利得は何らの意思表示をも要せず無効であるから課税対象ではないとする取扱いの方が整合的であるといえる。

しかし、無効・取り消し得べき行為によって生じた経済的利得についての手続的取扱いを定めた所得税法152条及び同法施行令274条の規定を、専ら通常発生し得る私法上の法律関係（解除条件付契約や錯誤・瑕疵ある意思表示に基づく契約等）を念頭において立法されたものと解するのであればともかく、違法利得課税の実定法上の根拠の一つとして考える立場からすれば、終戦後の一時期の課税実務の考え方は採用不可能であり、その結果、違法利得に係る租税法上の法律関係と私法上の法律関係との不一致という看過できない課題を抱えることになると思われる。

(4) 「管理支配」要件と租税法固有の法的評価

通説的見解は違法利得を一律に課税対象とするのではなく、①利得者がそれを私法上有効に保有し得る場合、②私法上無効であっても現実に利得者の管理支配下にある場合に課税対象となると説明している。前者の場合には「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」との基本的な考え方と整合的に説明し得る（例えば民法708条に規定する不法原因給付¹⁹などが該当するように思われる。）が、後者の場合にはなぜ「管理支配」という要件を付すことになるのかという検討を要することになる。

違法利得課税について利得者の「現実の管理支配」要件を必要とする理由については、主として収入金額の計上時期について定めている所得税法36条1項の「収入すべき金額」を「収入すべき権利の確定した金額」と解する権利確定主義の考え方から説明されてきた。すなわち違法利得については「権利の確定」ということが考えにくいから、利得が利得者のコントロール下に入った時点を入収入金額の計上時期とする管理支配基準が適用されるべきであると説明されている²⁰。前掲の最判昭和46年11月9日（民集25巻8号1120頁）や福岡地判昭和42年3月17日（訟務月報13巻6号747頁）の判示では「収入実現の蓋然性」という表現が用いられているが、これも所得税法36条に規定する「収入すべき金額」の法解釈から導き出されるものであり、違法利得課税の場面においてはこの「収入実現の蓋然性」を「現実の管理支配」という経済的事実の有無を基準として判断していると考えられる。

これらの取扱いは現実的妥当性を有すると思われるが、違法利得課税が所与のものとされ専ら収入計上時期の観点だけが議論されているような印象を受ける。そこでこの違法利得に係る「現実の管理支配」の意義について、所得税法上の収入計上時期の認定基準としての「収入すべき金額」の法的解釈の視点から

いったん離れ、純粹に私法（民法）上の観点から検討してみる。

現実に収受した違法利得は、私法上の原因に基づかない事実行為としての管理支配に置かれた状態、つまり私法上の無権利者が他者（真実の権利者）に帰属する経済的利得を違法に占有・処分しているという「私法上の法的評価」になると思われる。私法上の基本的な考え方では、法律上の原因がないにもかかわらず、何らかの理由で他人から利益を受け他人に損失を及ぼした場合には、衡平の観点から当該利得を不当利得として損失を受けた者に返還しなければならない（民法703条）とされている。そしてこのような私法上の返還義務を負っている経済的利得を現実に管理支配していたとしても、私法上は経済的利得をもたらす権利関係を構成しないと解される。

このような私法上の法的評価（効果）にもかかわらず所得税法が違法利得を課税対象としていることを整合的に説明するためには、通常の私法原理とは別の租税法固有の法的評価が存在するという理論構成を必要とすると考えられる。そしてその際には所得税法は私法上の法律行為の発生それ自体を課税対象としているのではなく、当該法律行為によって生じた経済的成果を課税対象としているという基本的な制度設計思想に立ち戻って検討する必要があると考えられる。つまり、私法上の法律行為に何らかの瑕疵があってもそれによって生じた経済的成果が実質的に存在していればその実質に従った租税法関係を構築することを所得税法は法制度上予定していると考えられる。

前述したように前掲の福岡地裁判決は「税法上所得概念を把握するについて法律的観点を全く離れて純経済的にのみ把握することは相当でない」と判示しているが、この「法律的観点」を純粹な私法上の法律関係の意と解すると違法利得課税の根拠が説明困難になる。このため違法利得課税を法令解釈上適法化するためには、私法上は法的意味を持たないような「事実上の管理支配」という純粹な経済的事実に対して租税法が固有の法的評価を加えることにより「租税法上の法的概念」としての位置づけを与えるという法的テクニックが使われているのではないかと考えられる。

更にこのことは違法利得課税という極端な場面以外においても妥当すると思われる。例えば所得税法上の収益計上基準である権利確定主義の例外として管理支配基準が存在するが、この管理支配基準を私法上の「100%の権利確定」という法的状態にない状況における課税判断のために、「管理支配」という現実の経済的事実の存在を考慮するという経済的アプローチであると理解することも可能と思われる。このように課税適格性の判断において経済的アプローチの考え方は無視することができない存在であると考えられる。

(5) 違法利得課税理論の射程

ここまで違法利得課税に関する考え方を検討してきたが、次にこの考え方の射程について考えてみたい。つまりこのような違法利得課税理論の性格が、①違法利得という通常の経済的利得とは異なる法的にイレギュラーな存在だけを規律するための独立した異質の理論なのか、②通常の一般的な経済的利得に対する課税場面においても共通して適用する余地のある課税理論なのかという問題である。

まず違法利得課税の根拠とされている包括的所得概念についてみてみると、同概念は経済的事実としての純資産の増加のみを重視する立場であり、利得獲得行為の適法性に関しては中立的である。したがって、この考え方から違法利得のみを特別扱いするという解釈は論理的に生じる余地がないと考えられる。次に、仮に違法利得への課税方式を適法な利得とは全く独立した固有のものとするのであれば、租税法主義、課税要件明確主義の観点からそのような取扱いを可能とする具体的な法的根拠が必要となると考えられるが、現行法にはそのような特別の規定は存在しない。前掲の裁判例等も違法利得課税を特別視しているわけではなく、包括的所得概念上当然に課税対象となるべきものであり、ただ権利確定主義等の観点からそ

の収入計上時期について検討を要すると述べているにすぎない。

これらのことからすれば違法利得課税理論は所得税法上の特例的な取扱いではなく、適法な利得に対する一般的な課税理論と共通の基盤に立つものであると考えられる。そしてこのことを前提にすれば、例えば私法上の形式的な法的評価の問題とは別に、経済的事実としての「管理支配」を考慮要素として租税法関係性を認定するといった方法は決して違法利得固有のものではないと考えられる。

4 所得の人的帰属認定における経済的アプローチの意義

4.1 序論（問題の所在）

これまで考察してきた違法利得課税に係る問題は、主として課税適格性の観点から論じられてきたと思われるが、筆者としてはこの議論の視点は所得の人的帰属の認定を巡る議論においても有益な示唆をもたらすものであると考える。

違法利得の課税適格性については前章でみてきたように「純資産の増加」という経済的事実のみに着目し、その法的評価を不問とする包括的所得概念によって説明が可能である。そして違法利得の計上時期を通説・裁判例に従い管理支配基準によって所得税法上の収入金額等として把握した後は、当該違法所得が誰に帰属するかという人的帰属の認定が行われることになる。

しかし違法利得の人的帰属の認定という段階で法律的帰属説は再び課題に直面すると考えられる。法律的帰属説は、実質所得者課税規定を課税物件の「私法上の帰属につき」その形式と実質が相違している場合は実質に即して帰属を認定すべき旨の規定であると解釈する。そしてこの「実質」とはあくまでも「私法上の実質的な帰属」のことを指すものとし、純経済的観点からの検討をも許容する経済的帰属説のいう「経済上の帰属」とは一線を画している。

ここで仮にこの「私法上の実質的な帰属」の意義を「私法上認められる有効な法律関係」を前提とするものとしてとらえた場合、違法利得への課税問題は矛盾を抱えることになる。すなわち課税適格性の判断に当たっては包括的所得概念に基づき、私法上の法的有効性の有無にかかわらず「純資産の増加」という「経済的事実」に着目して課税対象に取り込むことができるが、当該利得を誰に対して課税するかという人的帰属の認定段階において、私法上有効な法律関係を前提とするのであれば、違法利得者への経済的利得の移転は「私法上認められる有効な法律関係」とはいえないという法的評価となり、結果として違法利得者には課税できないことになってしまうのではないかとの疑問である。

違法利得課税理論をあくまでもアウトローに対する特例的取扱いとしてとらえ、通常取引に係る一般的な人的帰属理論とは別の課税方式が適用されるものとして位置づけるというダブルスタンダード論的な考え方もあると思われるが、既に検討したとおり、それを許容するような具体的な法的根拠を現行法に見出すことは困難である。

4.2 違法利得の人的帰属の認定

(1) 法律的帰属説の理論的境界

法律的帰属説は利得の経済上の帰属ではなく「実質的な私法上の帰属」を帰属認定の基礎とする立場であるため、違法利得の人的帰属の判断場面においても純経済的観点による判断ではなく当該所得を巡る各種の事実関係を法的に構成した上でその法的構成に沿って帰属認定を行うことが求められることになる。このような法律的帰属説の立場を極めて形式的に解すると、違法利得の人的帰属についても「実質的な私

法上の帰属」を基礎として判断されることになる。そこで違法利得に係る法律関係について純粋に私法(民法)上の観点から検討してみると、例えば財物の窃盗の場合、違法利得とされる財物の経済的価値については私法上の原因に基づかずに元の所有者から利得者にその占有(管理支配)だけが現実に移転したものと考えられるため、民法上の不当利得(民法703条)等を構成することになると解される。

ここで法律的帰属説のいう「実質的な私法上の帰属」の意義を「法的原因に基づかない事実上の占有等を含む概念」と解さない限り、私法上は権利移転に係る有効な効果意思が当事者に存在しないのであるから、当該違法利得の私法上の帰属者は元の所有者ということになる。このような場合、終戦後しばらくの時期の課税実務であれば無効な行為に基づく利得は課税対象ではないとして租税法律関係を考えることになるが、無効な行為に基づく利得も課税対象とするという現行法の取扱いにおいて、仮にその認定の基礎を私法上の法律関係に求めるのであれば、違法利得の帰属者は違法行為を行った利得者ではなく被害者である元の所有者であるという大変奇妙な結果が生じることになると考えられる。

このような事態を所得税法が予定しているとは到底思われませんが、法律的帰属説が「私法上の帰属」という法的側面に厳格にこだわるのであれば、このような批判にさらされることは不可避であると思われる。

(2) 法律的帰属説における「経済的アプローチ」の位置づけ

法律的帰属説の立場としてはこのような不合理が起きないように、違法利得を巡るさまざまな事実関係から関係当事者の内心の効果意思等を探求し、その結果明らかにされた私法上の効果意思に沿って租税法律関係を認定するという努力を行うことになると思われる。しかしながら、違法利得の場合には当該利得を関係当事者間で私法上有効に移転するという効果意思がそもそも存在しないのであるから、このような解決努力が違法利得者への課税という形で実を結ぶことは非常に困難と考えられる。

違法利得の発生は認識したが、違法利得者への帰属は認定できないとすれば違法利得課税の実効性は失われることになる。このように私法上の法律構成という法的アプローチでは理論的に限界がある場合には、基本概念である包括的所得概念に立ち戻り、「純資産の増加」という経済的事実に着目し「事実上の占有」(管理支配)という事実に基づく人的帰属の判断(経済的アプローチ)を行うのが適切であると考えられるが、その発想は経済的帰属説の「経済上の帰属」を基準とする考え方を必然的に受け入れることにつながると思われる。

4.3 実質所得者課税の原則の意義

(1) 二元的理解の検討

これまで見てきたように具体的な課税判断に当たって経済的アプローチの適用可能性を否定することは、包括的所得概念と矛盾する結果をもたらすとともに、管理支配基準による収益計上といった課税上の基本的な考え方との整合的理解をも困難にするものと考えられる。

法律的帰属説においてもこのような不合理な結果を回避するために、あくまでも法律的帰属説を原則としつつ、事例の性質に応じて経済的アプローチの手法を限られた特殊な事例に「例外」として適用するという立場をその程度や内容は異なるものの、学説等の多くが採用している。ただしこのような「原則と例外との使い分け」という理解に立つと、原則である法律的帰属説に対する「例外」としての経済的アプローチの発動要件を別途検討する必要が生じると考えられる。その際には個別具体的な事例の性格に応じて的確な対応を行う必要があるが、個別事例は多種多様であり、それらを網羅するために発動要件を例えば「法律的帰属説を採用すると不合理な結果をもたらす場合」といった漠然としたものとして定義した場合には、不確定概念として発動要件が恣意的ないし予測不可能となり、かえって租税法律主義に反する結果にもな

りかねないと考えられる。

法律的帰属説と経済的帰属説の見解の対立は、両説の本質的な性格や機能が異なることを前提に生じていると考えられる。すなわち前者が納税者の予測可能性や法的安定性、課税庁による恣意的課税の防止という観点に立脚しているのに対し、後者は包括的所得概念や課税の公平確保、担税力測定といった観点における優位性を有していると考えられる。しかしこれらの課税上の要請は決して二者択一のものではなく、双方が実現されて初めて適正課税の実現という租税法の目的が達成されるものと考えられる。その意味では法律的帰属説と経済的帰属説を全く異質なものとして理論上厳格に峻別しなければならない実益は実務上少ないのではないかと考えられる。

(2) 実質所得者課税規定の位置づけ

本稿では違法利得課税という極端な課税事例の検証を通じて「事実としての純資産の増加」に着目してこれをすべからず課税対象とするという包括的所得概念下においては経済的アプローチの存在が当然に予定されていることについて考察してきたが、最後にこれらの検討結果等を踏まえ実施所得者課税規定の位置づけについてまとめてみたい。

まず文理解釈的には所得税法12条の条文は「・・・収益の法律上帰属す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。」となっており、経済的アプローチを包含する趣旨と解することも十分可能であり、また法的アプローチと経済的アプローチを「原則と例外」として使い分けるという二段階構造の規定ぶりにもなっていない。

次に「事実としての純資産の増加」に着目する包括的所得概念を採用している我が国の所得税法においては、私法上の法律行為それ自体を課税対象としているのではなく、当該法律行為によって生じた経済的成果を課税対象としている。このため、私法上の法律関係に即した租税法律関係の認定という原則を貫徹しすぎると、違法利得課税を始めとする課税理論に不具合を来すことになる。包括的所得概念下においては私法上の法律関係と租税法律関係が必ずしも完全にリンクしないことは包括的所得概念の性格上、制度設計的にも織り込み済みであると解する方が包括的所得概念の本質的理解としては自然であると考えられる。そしてこのような私法上の法律関係と租税法律関係の不一致が生じた場合においても法律的観点からの所得認定を行うという原則を担保する手段として、例えば「管理支配」基準の考え方に見られるように純粋な経済的事実に租税法的な評価を加えることで法的概念に昇華させるという法解釈テクニックが用いられていると考えられる。

近年の裁判例の多くは法律的帰属説を前提としていると思われるが、実質所得者課税規定創設の契機となった企業組合を巡る事例につき、前掲の福岡地判昭和32年2月4日（税資39号219頁）が「『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取得の享受の点を加味して判断する以上、必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（筆者注：実質所得者課税の原則）が租税法上の独自のものであることが認められる」と判示していることは注目されるべきである。

筆者としては、包括的所得概念を前提とする以上、実質所得者課税規定は法律的帰属説と経済的帰属説の二者択一理解、あるいは「法律的帰属説のみで判断すると不合理な結果となる場合のみ経済的帰属説を採用する」といった原則・例外論的理解ではなく、両者は不可分一体的に理解すべきであると考えられる。前掲の千葉地判昭和62年5月6日（税資158号503頁）が判示するように、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と一致するという「事実上の推定」にすぎないのであって、所得税法が包

括的所得概念に基づき「事実としての純資産の増加」という経済的成果に対して課税する制度設計を採用している以上、課税判断における経済的アプローチは程度の差こそあれ当然に包含されていると考えるべきである。そしてこのように理解することによって違法利得課税理論との整合性も担保され、包括的所得概念全体の統一的な説明が可能となると思われる。

税法上所得概念を把握するについて法律的観点を全く離れて純経済的にのみ把握することは相当でないとの批判は当然あり得るところであるが、この「法律的観点」という意味を純粋な私法上の法律関係だけではなく租税法的な価値判断を含んだ概念と理解することにより、純経済的な事実が租税法的価値を持ち、「課税要件事実認定上の租税法的評価に堪えうる経済的事実」として租税法的に構成できると考えられる。そしてこのように理解することで、予測可能性や法的安定性、課税庁による恣意的課税の防止及び包括的所得概念や課税の公平、担税力に応じた課税といった基本的な課税原則の実現により柔軟に対応することが可能になると考えられる。

5 結びに代えて

租税法律主義の下、課税の公平や担税力の認定等といった租税法の目的と必要により、租税法律関係の認定において私法上の法律関係・権利関係に関してどの程度の実質判断が行い得るのかという問題は非常に興味深い考察対象であると思われる。

本稿で取り上げた実質所得者課税の原則や違法利得課税の問題も、対象となる納税者にとっては重大な問題であるが、一般的な市民感覚からすれば当然のこととして受け止められるであろうし、実質所得者を認定するための手段として経済的アプローチが採用されることについても特段の抵抗感はないと思われる。他方、租税法理論は法的構成アプローチに忠実であることが運命づけられているがゆえに、経済的アプローチの採用に対し基本的に慎重な態度を取らざるを得ず、時として法的構成アプローチに内在する制約・限界に直面する。本稿で検討した私法原理とは異なる「租税法的な法的評価」はその解決策として生み出された一つの法的テクニックではないかと思われる。しかし租税回避事例に顕著に見られるように課税の公平の観点からみた結果の現実的妥当性という点で法解釈上の有効な解決策を見出すことができず、立法に解決を委ねざるを得ない分野も多いといえる。

このような租税法理論の国家権力統制的な態度は、近代市民社会の成立過程における歴史の産物であり、今後とも基本的には維持されるべきと思われるが、課税の公平というもう一つの課税原則の観点からは、立法努力とともにそのような制約の中でも一般国民の信頼や現実的妥当性を担保するような租税法の解釈努力が望まれているのではないかと考えられる。

注

- 1 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（2007）20頁以下。金子宏「租税法理論の形成と解明 上巻」（有斐閣2010）525頁以下。
- 2 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。
- 3 荒井勇ほか編「国税通則法精解（平成28年改訂）第15版」（大蔵財務協会2016）24頁以下。
- 4 金子宏「租税法（第21版）」（弘文堂2016）171頁。
- 5 金子宏・前掲注4 121頁。
- 6 東京地判平成20年11月27日（判時2037号22頁）等。
- 7 中川一郎編「税法学体系（全訂増補版）」（ぎょうせい1977）130頁。
- 8 清水敬次「税法（新装版）」（ミネルヴァ書房2013）72頁。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（税務経理協会1972）50頁。

- 9 水野忠恒「大系租税法」（中央経済社2015）311頁。
- 10 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（日本税務研究センター 2016）54頁。
- 11 谷口勢津夫「税法基本講義（第5版）」（弘文堂2016）252頁以下。
- 12 東京高判昭和43年5月29日（民集27巻10号1364頁）等。
- 13 佐藤英明「スタンダード所得税法（補正3版）」（弘文堂2014）22頁。
- 14 増井良啓「租税法入門」（有斐閣2014）114頁。
- 15 佐藤英明・前掲注13 23頁。
- 16 金子宏・前掲注4 184頁以下。
- 17 佐藤英明・前掲注13 24頁。
- 18 佐藤英明・前掲注13 240頁。
- 19 不法原因給付とは、例えば賭博に負けて支払った金銭のように不法な原因に基づいて行われた給付のことをいう（民法708条）。ここでいう「不法」とは、単に強行法規に反して不適法であるだけでなく、更に倫理に反するほどの不法性がなければならぬとするのが多数説である（金子宏ほか編「法律学小辞典（第4版）」（有斐閣2008）1087頁
- 20 渋谷雅弘「不法な所得－制限超過利息」別冊ジュリスト租税判例百選（第6版）（有斐閣2016）62頁。

**A Study of the Principle of Taxation on Actual Beneficiary
in Japanese Income Tax Act**
– The meaning of Economic Substance Approach in Taxation –

Mikio Morishita

Abstract

The purpose of this paper is to consider the meaning of “economic substance” in taxation.

In Japanese Income Tax Act (Article 12), where a person to whom the revenue is legally imputed is merely nominal and other person enjoys it, the tax shall be imposed on the person who actually enjoys the revenue. This is called “the Principle of taxation on Actual Beneficiary”.

But it is not always easy to determine the person who actually enjoys the revenue from assets or business. In such a case, there are two ways of thinking. The first is a way of thinking in which a valid private-law contract is considered more important than economic substance. The second is a way of thinking in which economic substance is considered more important than a private-law contract.

This provision (Article 12) was enacted in 1950's, but opinions are divided among scholars on this point and there is room for further consideration. This paper will be considered this subject from legal and economic viewpoints.