



# 所得の人的帰属をめぐって

淵, 圭吾

---

**(Citation)**

税経通信, 71(10):158-163

**(Issue Date)**

2016-09

**(Resource Type)**

journal article

**(Version)**

Version of Record

**(URL)**

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/90009280>



# 特別 論文

## 所得の人的帰属をめぐって

神戸大学大学院法学研究科教授 瀧 圭吾

### 【執筆者紹介】(ふち けいご)

1975年長崎県大村市生まれ。1998年東京大学法学部卒業。東京大学助手、学習院大学教授等を経て、2015年4月より現職。租税法専攻。

【主要著書】『所得課税の国際的側面』(有斐閣)、『租税法概説〔第2版〕』(共編著)(有斐閣)、論文として、「財産権保障と租税立法に関する考察」、「アメリカ合衆国の土地利用法(上・下)」(いずれも神戸法学雑誌に掲載。インターネット上で閲覧可能)がある。

## I 「所得の人的帰属」の考え方

### 1 一般論

何らかの収入金額(益金の額)と見えるものがあるときに、それが誰の所得に係るものなのか必ずしも明らかではない場合がある。例えば、不動産の売却に係る対価がある人の銀行口座に振り込まれたとして、それがその人の個人としての所得に係る収入金額なのか、あるいは、その人が経営している会社の所得に係る益金の額を構成するのか、一義的には明確でない場合がある。個人の銀行口座に振り込まれているからといって、当該個人の所得に係る収入金額になるとは限らない。彼は、会社のために金銭を一時的に預かっているだけなのかもしれない。あるいは、不動産の売却に係る対価として会社が受領すべき金銭を直接役員報酬に当てたため、会社の銀行口座を経ずに直接個人の口座に金銭が入ってきたのかもしれない。そうすると、そもそも当該不動産が誰に帰属していたのか(個人に帰属していたのか? それとも、会社に帰属していたのか?)、会社から個人に対して金銭の支払いが行われたと認定できるのか、といったことが問題となる。

以上のような場合において経済的価値の流入が誰の所得に係るものなのか認定する作業、それが、「所得の人的帰属(attribution of income)」として論じられている。もちろん、同様のことは、経済的価値が流出する場合にも問題となる。誰にとつての必要経費か(損金の額か)という問題である。所得の人的帰属が争われる場合の多くにおいては財産から生み出される所得の人的帰属が問題となるから、所得の人的帰属とは所得を生み出す財産の人的帰属の問題であると言っても過言ではない。この所得の人的帰属については様々な考え方が提唱されているが、日本の所得税法の適用との関係では、基本的には以下のように考えるべきである。

まず、日本の所得税法の適用にあたり、所得の人的帰属のルールを定めているのは、基本的には所得税法である。もっとも、所得税法12条以下には所得の人的帰属についてのルールが明確に書かれているとは言い難い。そこで、所得税法が所得の人的帰属についてどのような基準を採用しているかは、同条の、あるいは、所得税法全体の解釈に委ねられていると考えるしかない。

なお、ここで2つのことに注意しておこう。

第1に、所得税法12条の趣旨については法

律的帰属説という考え方と経済的帰属説という2つの考え方があり、このうち法律的帰属説が妥当であると考えられるが（金子宏『租税法〔第21版〕』170-172頁、清永敬次『税法〔新装版〕』70-72頁参照）、法律的帰属説を採用するとしても、複数存在する私法上の帰属の基準のうち、所得税法はどれを選んでいるのか、というのがここでの問題である。私法は、例えば日本の民法並びにその関連法令を例にとっても、所有権のみならず占有権や借地権・借家権のように、財産の帰属に関する基準をいくつも用意している。そしてこれらの基準は比喩的に言えば複数の層をなしている。所得税法は、そのうちのどれに着目するべきなのか。

第2に、所得税法が適用される対象は、日本法が準拠法となっている取引に限られず、日本法以外の私法（イングランド法、カリフォルニア州法等）が準拠法となっている取引も含まれることに留意しなくてはならない。所得税法が採用している所得の人的帰属のルールは、準拠法が日本法ではない場合にも適用されうよう一般的な形で示されていなくてはならないのである。

さて、所得税法が採用している基準として真っ先に考えられるのは、日本（を含めた大陸法系）の民法にいう「所有権」、英米法系のコモン・ロー上の財産の帰属、である。このような基準を採用する場合、帰属の判定は比較的容易である。しかし、このような基準を所得税法が採用していると考えられるわけにはいかない。なぜなら、大陸法系の「所有権」やコモン・ロー上の財産の帰属は極めて形式的なものであるため、税法ないし他の目的のために人為的に操作することが容易であり、それを基準として所得の基準を判断した上で累進税率を適用して所得の再分配を行おうとすると、妥当でない結果が生じてしまう場合があるからである。例えば、所得税法は減価償却資産の償却費につき緻密なルールを設け

ているのであるが、減価償却資産の帰属について「所有権」を基準とする場合には、このような緻密なルールは骨抜きになりかねない。

そこで、所得税法が採用している基準は、大陸法系にいう自主占有、英米法系のエクイティ上の財産の帰属（equitable ownershipないしbeneficial ownershipと呼ばれるもの）、であると考えべきである。すなわち、大抵の場合においては前述の所有権の所在と一致するものの、例えば、譲渡担保に供されている財産の場合には（所有権の所在＝譲渡担保権者ではなく）譲渡担保権設定者、（実質的には金融取引とその担保であると言えるような）リース取引の対象となっている財産の場合には（所有権の所在＝レッサーではなく）レッシー、信託財産の場合は（所有権の所在＝受託者ではなく）委託者または信託の受益者に、所得税法上、当該財産からの収益が帰属すると考えるべきである。日本の最高裁判所も、おそらく、このような考え方を採用していると言ってよいのではないかと考えられる（淵圭吾「タックス・シェルター：パラツィーナ事件」租税判例百選〔第6版〕40頁参照）。

所得税法が所得の人的帰属について以上のようなルールを採用しているとする（ここでは触れないが、他の国の所得税法においても、基本的には同様のルールが採用されいると考えられる）、問題は、個々のケースにおいて、準拠法である私法に基づいて、誰に自主占有・エクイティ上の財産の帰属が認められるか、ということになる。所得税法を適用するために、このような事実認定が必要なのである。

## 2 具体的にはどうなるのか？

以上述べたような一般論を個別の具体的なケースに適用するとどうなるのか。以下、所得の人的帰属に関する判断枠組みを明らかにした、1930年から1941年にかけて下されたア

アメリカの判例を見ていく。最初に、夫婦の財産に関する判例を二つ紹介する。続いて、それ以外の判例を四件紹介することにする。

実は、いずれにおいても問題状況は共通している。ある者（A）が別の者（B）に対して、Aが将来手にする予定の経済的価値を移転することを約したとする。そして、実際にこの約束が履行されたとする。この場合、いずれかの時点において、AからBに対する《財産権（個々の資産）》の移転があったと見るべきか。それとも、Aが自らの総財産（Vermögen : patrimoine）からその都度、金銭（ないしそれと同視できる経済的価値）を移転したと見るべきか。本質的な問題は以上に尽きている。

このように考えるならば、所得の人的帰属の問題は、何が上記の説明における《財産権（個々の資産）》に当たるのか、という問題と表裏一体であるということになる。すなわち、日本の実定法に即して言えば、所得税法33条にいう「資産」、あるいは、法人税法22条2項にいう「資産」に含まれるものの範囲はどこまでか、ということが問題である。また、アメリカ法の文脈で言えば内国歳入法典1001条a項にいう「財産（property）」に含まれるものの範囲が問題となる。

## II 夫婦の財産

最初にアール判決（Lucas v. Earl, 281 U. S. 111（1930））を見よう。この事件においては、納税者夫妻がカリフォルニア州法に基づいて夫婦財産契約を締結し全ての財産を共有（joint tenants）とすることを約していた場合に、夫が得た所得の課税関係がどうなるのが争われた。夫婦財産契約の州法上の有効性には争いがない。

最高裁判所（ホームズ裁判官が法廷意見を執筆）は、次のように言う（以下、[...]は引用者による補充である）。「[納税者によ

て] (1)制定法は自分のものとして受領した（beneficially received）所得のみを課税しようとしており、また、(2) [本件における] 争点をテクニカルに言えば給与及び手数料が受け取った瞬間にアール氏とその妻の共有財産（joint property）となる、という趣旨のきわめて強力な議論が提示されている。[しかし] 我々は後者の提案を採用するのに躊躇する。というのは、夫婦の間の事柄がどのようになっていようと、給与及び手数料を得る契約の当事者は夫のみであり、これらの契約の履行の最終段階が彼のみによってなされたと言わないわけにはいかないからである。もっとも、本件は細かい事実によって決せられるべきではない。本件は税法の趣旨と合理的解釈によって決せられる。制定法が給与につきそれを稼得した者に対して課税し、給与が支払われたときに一瞬たりともそれを稼得した者に帰属（vesting）させないような[税法を] 見越したアレンジメントや契約によって租税を回避することはできないと定めている、ということは明白である。我々にとってはこれが制定法の趣旨であり、果実をそれが育った樹木とは違う樹木に帰属させるアレンジメントに至った動機によって区別すべきではない」。このように述べて、最高裁判所は、特に租税回避目的で夫婦財産契約が行われたわけではない本件において、納税者の主張を認めなかった。

次に、シーボーン判決（Poe v. Seaborn, 282 U. S. 101（1930））を紹介する。本件では、夫婦共有財産制（community property）が採られているワシントン州において、夫婦が夫の得た給与等を折半して半分ずつ申告することが許されるかが争われた。本件において、あらゆる財産が夫婦の共有財産となっていることについては、争いがない。

最高裁判所（ロバーツ裁判官が法廷意見を執筆）は、次のように言う。内国歳入庁長官も、本件の結論が共有財産に対する妻の所有

権ないし持分に関する州法の規定に求められることを認めている。それでは、ワシントン州法はどうなっているか。その答えは、州法の規定とそれを解釈した諸判決の中にある。

「[...] ワシントン州においては、妻は夫と同様の確定的な権利を、共有財産に対して、また、夫と妻のどちらかあるいは両方の給与・賃金を含む共有財産に対する所得に対して、有しているということが明らかである、といえ十分である」(282 U. S. 111)。なお、夫婦はそれぞれ、共有財産に対する代理人(agent)として振る舞うことができる。「我々の見解は、ワシントン州法においては、夫婦共有の全財産・所得が夫のものであると同時に妻のものであるということである」(282 U. S. 113)。このように考えると、夫婦共有財産制がある州とない州とで課税関係が異なることになるが、やむをえない。

こうした状況を受けて、連邦議会は、1948年に連邦税法上、共同申告(joint return)を認めた。これによって、夫婦の一方のみが所得を得ている場合に、従来夫婦共有財産制が存在する州において利用できていた所得分割(income-splitting)が、それ以外の州でも利用できるようになったのである。

以上の二つの判決からは、アメリカ合衆国最高裁判所が、私法上の財産の帰属関係を基にして連邦所得税に関する規定の適用関係を考えていることがわかる。それでは、そこにいる私法上の財産の帰属関係とは、私法上の財産の帰属に関するどの基準に着目したものであろうか。節を改めて、この点についての検討を進めよう。

### Ⅲ 財産の移転があったと言えるか

ブレアー判決(Blair v. Commissioner, 300 U. S. 5 (1937))では、遺言信託の受益者(父)が信託からの支払いを得る権利をその

子供たちに移転(assignments)した場合の課税関係が争われた。受託者から直接子供たちに支払われる金銭が、父の所得となる(その上で、子供たちはその都度お小遣いを父からもらったということになる)のか、それとも、子供たちの所得となるのかということである。

最高裁判所(ヒューズ首席裁判官が法廷意見を執筆)は、次のように判断した。まず、移転の有効性は州法に従って判断される(300 U. S. 9)。次に、「移転が有効だとして、移転を行った者(信託の当初の受益者=父)が[受託者から支払われた]所得について、連邦所得税法上、依然として課税を受けるのかという問題がある。これは連邦法の問題である」(300 U. S. 11)。「本件では、租税は所得に対して課されるのであって、租税法律の一般的な適用により、租税債務は財産の私法上の帰属(ownership)に随伴する」(300 U. S. 12)。

「信託を設定する遺言により、請求人[当初の受益者=父]は生涯にわたり信託財産からの純所得を得る権利を取得した。彼はこうして信託財産の元本に対する持分権者(the owner of an equitable interest in the corpus of the property)となった。この持分のおかげで彼は信託を執行することができ、信託違反を差し止めることができ、違反の場合に損害賠償を得ることができる。この持分は他の物と同様に、有効な譲渡制限がなければ、手放すことが可能な現存の財産である。受益者はこのように彼の持分の一部ないし全部を移転することができる。持分権の移転は、債権の移転ではなく『物権』の移転である(The assignment of the beneficial interest is not the assignment of a chose in action but of the 'right, title, and estate in and to property.')

(300 U. S. 13-14)。こうして、最高裁判所は、所得課税を受けるのは父ではなく子供たちであると判断した。ここでは、

私法上の諸基準のうちエクイティ上の帰属こそが、連邦所得税との関係で重要であるという態度が示されている。

ホースト判決 (Helvering v. Horst, 311 U. S. 112 (1940)) では、債券の利札を子供に贈与した場合の所得税の課税関係が問題となった。債券の利札は贈与者に帰属してその都度贈与者から受贈者への利子相当額の贈与があると見るのか (この場合、利子所得に対する所得税の納税義務者は贈与者である)、それとも、債券の利札は受贈者に帰属しているとするのか (この場合、利子所得に対する所得税の納税義務者は受贈者である)、という争いである。最高裁判所 (ストーン裁判官が法廷意見を執筆) は、まず、次のように争点を定式化する。「唯一の争点は、贈与者の課税年度における、債券から切り離された利札の贈与、受贈者への引き渡し、そして、その後の満期における利子の支払いが、贈与者が課税されるような所得の実現であるか否かである」(311 U. S. 114)。

「確かに、納税者にとってのすべての経済的利得が課税所得となるわけではない。当初から各歳入法 [引用者注：かつては「内国歳入法典」のような法典はなく、毎年のように歳入法が定められていた] は課税事象として、所得を得る権利の取得ではなく、所得の「実現」を定義するものとして解釈されてきた。そして、「実現」はその所得が支払われてはじめて生じるとみなされる。しかし、裁判例や規則は首尾一貫して、現金主義を採る納税者にとって、所得の実現を特徴づけるのが金銭または財産の取得に限られるわけではないと考えてきた。納税者が所得の支払いを金銭または財産の形で受けなくても、彼に対して既に発生している経済的利得の果実を獲得するような最終手段がとられたときには、実現が生じうる」(311 U. S. 115)。

「[現金主義を採る納税者について] 通常の場合においては、所得を受領する権利を得た

納税者は、この受領する権利がいつ発生したかによらず、所得を受領する時点で課税される。しかし、所得が実現するまで課税対象とされないというルールは、(現金主義を採る者を含む) 納税者が、彼の所得を受領する権利によって表現された経済的利得の便益を完全に享受しているのに、彼自身が債務者からの支払いを受領しなかったという理由によって課税を回避できるということを意味しない。執行上の便宜に基づいたこのルールは、所得を最終的に享受する最後の事象 (通常は、納税者による所得の受領) まで課税を繰り延べるというものであって、納税者自身による金銭または財産の受領以外の事象によって享受が行われた場合に課税を免除するものではない。[所得の「実現」] は、彼が所得を得、支配する彼の権限を所得の代わりに他の経済的価値のあるものを獲得するために使用または処分したときに、生じる。本件での問題は、実際に支払いを受ける者が支払いを受ける段階で課税を受けるため、[納税者] は支払いの前に所得に対する権利を手放すことで全ての課税を回避できるのか、ということである。彼がその債権者から彼の債務を直接弁済してもらえば、あるいは、彼の支配下の者に支払われる撤回可能信託を設定するならば、彼が実際に金銭を受領していないからといって彼は課税を回避できるわけではない」(311 U. S. 116)。

「これらの判例の理由づけの根底にあるのは、移転者にとって所得が「実現する」のは、所得源泉を所有または支配する彼が、彼自身が受領し得たものの処分をコントロールし、彼の欲求を充足するための手段として支払いを彼自身から別のところに差し向けるからである、という思考である。この納税者は、所得を得てそれを欲求充足のために使おうと、所得を得る権利を処分してそれを欲求充足のための手段としようとして、同様に彼の労働または投資の果実を享受し、また、欲求充足をし

ている」(311 U. S. 116-117)。

本件において納税者(贈与者)は利札を得たことによって彼に発生していた経済的便益の享受を完全に実現させている(311 U. S. 117)。このように述べて、最高裁判所は、本件において所得課税を受けるのは贈与者であると判断した。すなわち、最高裁判所は、本件では利札について贈与者から受贈者への私法上の帰属の変更は生じていない、と考えた。そして、利札は依然として贈与者に帰属しており、その都度贈与者から受贈者への金銭の支払いがあった、と認定したわけである。

ユーバンク事件(Helvering v. Eubank, 311 U. S. 122 (1940))では、生命保険代理人をしている納税者(ユーバンク氏)が会社から支払われる更新手数料(renewal commissions)を第三者に移転した場合に、会社から支払われる手数料が誰の所得となるかが争われた。最高裁判所(ストーン裁判官が法廷意見を執筆)は、きわめて短い判決文において、課税されるのは第三者ではなくユーバンク氏であると判示した。会社から支払われる更新手数料を受領する権利は、依然としてユーバンク氏の手元にあると考えたわけである。

シャフナー判決(Harrison v. Schaffner, 312 U. S. 579 (1941))では、遺言信託(testamentary trust)の生涯受益者(life beneficiary)である母が信託から支払いを受ける所得のうちの一部を子供たちに「移転」していた場合における、信託(受託者)から子供たちに直接支払われる部分が、税法上誰

の所得として課税されるのが問題となった。

最高裁判所(ストーン裁判官が法廷意見を執筆)は、本件では、ブレアー判決におけるのと異なり、信託の受益者である母が信託からの収益をもう一つの短期の信託を通じて子供たちに支払っているのであって、遺言信託から支払いを受ける所得の課税を受けるのは母であると判断した。確かに、信託財産の持分(equitable interest)の贈与と信託から得られる所得の贈与との間の線引きは難しいが、やはり両者は区別される、と最高裁は言っている。

#### IV まとめ

このように、所得税法が所得の人的帰属について法律的帰属説を採っており、所有権ではなく自主占有やエクイティ上の帰属が重要である、と言ったとしても、個々のケースにおける判断はなお難しい。もちろん、例えば固定資産税のように形式的な基準で財産の人的帰属を判定するとすれば、このような困難な判断は不要となる。しかし、そのような形式的な基準を採用することは、各個人の総財産を正確に把握し、総財産の増分または総財産自体に対して課税を行おうとする、所得税や相続税の屋台骨を崩すことになる。所得課税や相続税のような人的側面に着目した租税制度を維持する限り、私たちはこの人的帰属という困難な課題と向き合い続けなくてはならないのである。