土地の使用貸借契約による使用収益権に基づく駐車場収入は、当該土地の所有者とその使用借人のいずれに帰属するかが争われた事例

【文 献 種 別】 判決／大阪地方裁判所
【裁判年月日】 令和 3 年 4 月 22 日
【事 件 番 号】 平成 31 年（行ウ）第 51 号
【事　件　名】 所得税更正処分等取消請求事件
【裁 判 結 果】 却下、取消
【参 照 法 令】 所得税法 12 条
【掲　載　誌】 裁判所ウェブサイト
◆ LEX/DB 文献番号 25571853

中央大学教授 **阿部雪子**

事実の概要

原告Ｘは、平成 25 年当時、大阪府枚方市で農業に従事するとともに多数の不動産を所有し、賃料収入を得ていた。ＡはＸの長男であり、ＢはＸの長女である。Ｘの妻は既に死亡していた。Ａは、平成 25 年 11 月以降、Ｘの意向を受けて、Ｘが所有する不動産の節税対策等について税理士に相談し、助言を受けるようになった。Ｘは、昭和 41 年から平成 15 年にかけて各土地（Ｃ等土地）およびＤ土地（以下、併せて「本件各土地」という。）を売買または相続により取得した。その後、Ｘは、本件各土地を造成するなどした上で駐車場として賃貸し、賃料収入（以下「本件駐車場収入」という。）を得るようになった。平成 26 年 1 月 25 日、Ｘは、ＡまたはＢとの間で、使用貸借契約を締結するとともに、本件各土地に敷設されたアスファルト舗装等を贈与する旨の契約を締結した上で、駐車場賃貸借契約等の地位をＡまたはＢに引き継いだ。なお、上記使用貸借契約および贈与契約の効力等については争いがある。

Ｘは、本件駐車場収入の賃貸借期間を平成 26 年 1 月の 1 か月間とする平成 26 年分の所得税等の確定申告に計算の誤りがあったとして更正の請求をしたが、Ｙは、更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）、および平成 26 年 2 月以降の本件駐車場収入がＸに帰属することを前提とした更正処分（本件更正処分）を行った。そこでＸは、これを不服として出訴した。本件の主な争点は、本件各駐車場収入がＸに帰属するか否かである[1)]。

判決の要旨

「使用貸借契約は成立し……Ａ又はＢは、平成 26 年 2 月以降、Ｘから、本件各土地の使用収益権を与えられたことになる。そして、Ａ又はＢは、本件各土地の使用収益権に基づき、第三者との間で賃貸借契約を締結し、本件各土地の賃借人から本件各駐車場収入を得ることになる。」

「本件各土地の賃貸借に関する民法上の法律関係を、所得税法 12 条の規定に照らしてみると、Ａ又はＢ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』に該当するというべきである。そして、Ａ又はＢは、賃貸人として本件各駐車場収入を得ることになり、実際にも、……Ａ又はＢの銀行口座に本件各駐車場収入が振り込まれており……本件各駐車場収入を収益として享受している……。」

「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により判定すべきである……これを本件についてみると、『その収益の基因となる資産の真実の権利者』は、本件各土地の使用収益権を有するＡ又はＢであるということになる……。したがって、……当該賃貸に係る賃料収入（本件

各駐車場収入）はＡ又はＢに帰属する。」

判例の解説

一　所得の帰属の判定基準

本件は、土地の所有権とその土地の使用収益権を有する者とがそれぞれ分離している場合に、その土地から生ずる賃料収入（本件駐車場収入）に係る所得が誰に帰属するかが問われた事案である[2)]。結論として、本件各駐車場収入がＡおよびＢに帰属すると判断されたことは注目に値するが[3)]、他方で本判決は使用貸借契約等の成否に係る事実認定に多くが割かれている一方で、所得の帰属の判定に関しては十分な検討がなされていないように思われる[4)]。

実質所得者課税の原則を規定する所得税法 12 条は、所得の人的帰属について「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」と定めている。この規定の解釈としては、次の２つの見解がある[5)]。(1) 法律的帰属説は、収益の法律上（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、実質に即して帰属を判定すべきであるという考え方である。これに対し、(2) 経済的帰属説は、所得の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合に、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いう考え方である。いずれを採用するかは、法的安定性や予測可能性の見地から、法律的帰属説が通説とされる。

一般に、財産の所有者は、その財産に係る全ての権利と特権を保有していると解される。したがって、その所有者は、基本的には財産から生ずる所得を獲得することになり、そこでは、財産から生じ得る収益の法律上（私法上）の帰属は形式と実質が一致することになる。

以上によれば、通常、所得を生み出す財産の所有者を特定することによって収益の帰属を判定することができると解される[6)]。しかし、本件におけるのと同様に、資産の所有者とその資産から生ずる収益の私法上の権利者とが分離している場合は、所得税法 12 条の規定ぶりからは、直ちに、所得の帰属を決定することは困難であると考えられる。

二　裁判例における判定基準

所得の帰属をめぐる裁判例の動向を見ると[7)]、その多くは法律的帰属説の立場を採りつつ、収益の法律上（私法上）の帰属につき名義と実体、形式と実質が相違する場合は、真実の法律関係ないし事実関係を認定することにより、その実体ないし実質に即して所得の帰属を判定すべきであると解されている[8)]。

実際に、労働と資産が結合したことによって生じる事業所得の帰属が問われた事例では、経営方針の決定に対して支配的影響力を有する者が誰であるかという点を考慮し、その帰属が判定されている[9)]。利子所得、配当所得、不動産所得などの資産性所得においても、当該資産を誰が、どのような状態で管理ないし支配しているかという点を考慮し、帰属を判定しようとしている[10)]。

上記の判例の動向に鑑みるならば、結論として本判決も、基本的には上記の考え方を採用しながら、本件各土地の所有者であるＸの存在を考慮しつつ、当該資産の使用収益権を有するＡまたはＢが本件各土地を「どのような状態で管理ないし支配しているか」という見地から、収益の帰属を認定することが妥当であったように思われる。

三　資産の所有者の権利とその資産から生ずる収益の私法上の権利が分離している場合の帰属

本件のように、資産の所有者とその資産から生ずる収益の法律上（私法上）の権利者とが、それぞれ分離している場合には、収益の法律上（私法上）の帰属の決定は不明瞭となるのである。こうした事案では、次の２つの判決の考え方が参考になると思われる。たとえば、①近時の東京地判令4・2・1 は、社債の権利者と当該社債の利子（本件利子）を受け取る権利者が分離するという事案であり、本件利子に係る所得の帰属が問われた[11)]。東京地裁は、所得税法 12 条の趣旨を述べた上で、「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」と判示した。

所得の帰属の判定にあたり同判決は、「元となる資産の帰属は利子の帰属を判断する事情の一つにすぎない」と摘示し、真実の法律関係を考慮した上で、本件利子に係る収益は「実質的に誰が支配しているか」によって所得の帰属を決定すべきであるとし、結論として本件利子を受け取る権利者に所得が帰属すると判断した。

上記と同様に、② 1994 年のオランダの最高裁 Market Maker 事件判決では、株式の所有者と当該株式に係る配当を受ける私法上の権利者とがそれぞれ分離する事案であり、蘭英租税条約第 10 条 2 項の配当に係る源泉税の軽減措置の適用の認定に際して、株式の所有者とその配当の受領者のいずれに所得が「帰属」するかが問われた[12]。

本件では、イギリス法人の納税者Ｘ社は、ルクセンブルグ法人Ａ社からオランダ法人Ｂ社の株式の配当を受ける権利を取得したが、配当の支払いを受けた時点において当該配当を受ける権利のみを保持し、原資産である株式を所有していなかった。オランダの最高裁は、Ｘ社が配当を受ける権利の所有者となり、当該権利を取得後、その権利を自由に処分する（disposal）ことができたこと、かつ、Ｘ社はＡ社の単なる代理人や名義人とはいえないことなどを理由として、当該配当はＸ社に帰属すると判断した。

結論として、同判決は配当を受ける権利者に所得が帰属することを明らかにした。最高裁 Market Maker 事件判決の考え方によれば、配当を受ける権利を自由に処分できるということは、株式を保有していなくともその株式の所有権に付随するものを保持しているということであり、したがって、この場合、同判決は株式への支配・管理があるものと同視され得ると判断したのである[13]。

四　アメリカにおける所得の帰属に関する議論の検討

所得の帰属について、アメリカでは、(1) 財産からの所得は財産の所有者に帰属し、(2) 人的サービスからの所得はサービスを提供する人に帰属する、という原則が承認されている[14]。

1947 年の連邦最高裁 Sunnen 事件判決では[15]、納税者Ｘが、その有する特許の使用許諾に基づくライセンス契約に係る権利を妻に贈与した事案であり、そのライセンス契約に係る使用料（royalty）がＸに帰属するかどうかが争われた。

本件においてＸは、発明特許権者であり、研削盤およびその他の工具の製造・販売を業とする Sunnen 社（Ａ社）の代表取締役として、その有する特許権の使用許諾に基づいて、Ａ社との間でライセンス契約を締結した。Ａ社は、その対価としてＸに機器の総販売価格の 10％に相当する使用料を支払うことで合意した。このＡ社とのライセンス契約におけるすべての権利、権原および権益について、Ｘは、妻に無償により譲渡し、これにより妻は、その使用料に対する独占的な権原が与えられた。

Ｘは、特許や特許出願ではなく、そのライセンス契約が使用料の最終的な源泉であり、所得を生み出す財産であるとして、当該使用料は妻に帰属すると主張したが、連邦最高裁は、これを退け次のとおり使用料がＸに帰属すると判断した。

「所得を受け取る権利を譲渡したことのみでは、譲渡者の所得税の債務から免れることはできないことは、長年にわたって立証されている[16]。一般原則として、権利の譲渡者が実際に所得を得ている限り、あるいは所得を受領し享受する権利の源泉（source of the right）を有している限り、課税対象であることに変わりはない。問題となるのは、納税者が原契約を妻に譲渡し、さらに使用料の支払いを受ける権利を妻に与えることにより、異なる結果が生じるか否かということである。」

このように述べた上で連邦最高裁は、重要となるのは、「当該財産ないし権利の譲渡者が、その譲渡された財産や所得の受領に対して、租税目的上、所得の受領者として扱うことが妥当となる十分な権原や支配力を保持している（retains sufficient power and control）かどうかである」[17]と判示した。

前掲連邦最高裁 Sunnen 事件判決は、譲渡された権利や譲受人によるその収益の受領に対して、譲渡者が十分な支配力を保持しているか否かという基準が、当該譲渡者に所得税を課すことが妥当であるかどうかを判断するにあたってのメルクマールになると解している。

五　おわりに

以上見てきたとおり、とりわけ、本件のように資産の所有者と、その資産から生ずる収益の法律上（私法上）の権利者とが分離している事案では、裁判例からも明らかにされたとおり、前者または後者において所得が帰属するという２つの異なる解釈が成り立ち得るのである。

こうした事案では、法律関係が複雑になると所得の帰属の判定に困難を来すことになる。したがって、上記の問題を解決するためには、解釈論の確立のみならず立法論を検討することが急務であるといえる。そこでは、財産ないし権利の譲渡者が、その譲渡された財産やその収益の受領に対して、租税目的上、所得の帰属者として取り扱うことが妥当となるような十分な権原や支配力を保持しているかどうかが重要な判断基準になるものと考える。

●――注

1）所得の帰属については、金子宏『租税法〔24 版〕』（弘文堂、2020 年）180 頁、田中治「所得の人的帰属の判断基準」同法 72 巻 7 号（2021 年）2061 頁、水野忠恒『大系租税法〔4 版〕』（中央経済社、2021 年）367 頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔7 版〕』（弘文堂、2021 年）250 頁、田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019 年）等。

2）本判決の評釈として、首藤重幸「節税策としての使用貸借の利用と事実認定」税研 37 巻 6 号（2022 年）86 頁、佐藤英明「賃貸借中の土地についての使用貸借契約が成立した後の不動産所得の人的帰属」TKC 税情（2022 年 8 月号）8 頁、片山直子「親子間の使用貸借契約の成否と不動産所得の帰属」同法 74 巻 3 号（2022 年）1235 頁等。

3）なお、本件は本件通知処分の取消請求に係る部分の適法性、および本件更正処分のうち更正の請求額を超えない部分の取消請求に係る部分の適法性が争われたが、いずれも却下された。最判令 3・6・24 民集 75 巻 7 号 3214 頁参照。

4）使用貸借契約の課税関係については、首藤重幸「使用貸借と贈与税」税事例 180 号（2021 年）51 頁、片山直子「使用貸借・賃貸借」日税研論集 81 号（2022 年）183 頁。

5）金子宏『形成と解明 上巻』（有斐閣、2010 年）528～529 頁は、企業組合に関する一連の訴訟（例えば、共栄組合事件（最判昭 37・6・29 税資 39 号 1 頁））において所得が企業組合か、それとも組合員に帰属するかが争点となり、これらの訴訟を契機として実質所得者課税の原則が立法化されたと論じている。金子・前掲注 1）182 頁、水野・前掲注 1）367 頁。

6）Stanley S. Surrey, 33 Colum, L. Rev (1933) at 791-798.

7）所得の帰属をめぐる判断基準および裁判例の動向については、田中・前掲注 1）2061～2091 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 149 号（2016 年）26 頁。

8）田中・前掲注 1）2089 頁では、「裁判例等の多くは、単に、法律的帰属説を採用するという宣言によって所得の帰属を判断するのではなく、事案との関係で種々の具体的、個別的な判断基準を設定し、これらを総合考慮する」必要があることが論じられている。

9）事業所得等の帰属に関する検討として、『田中治先生税法著作集第 2 巻』（清文社、2021 年）180～208 頁、田中・前掲注 1）2069～2091 頁、佐藤・前掲注 7）26～27 頁に大きく依拠している。神戸地判平 21・5・27 税資 259 号順号 11211（控訴審大阪高判平 22・8・26 税資 260 号順号 11495）、横浜地判平 19・5・30 税資 257 号順号 10719、名古屋地判平 29・3・23 税資 267 号順号 13001。

10）神戸地判平 22・6・29 税資 260 号順号 11462、大阪地判平 20・11・13 税資 258 号順号 11072、東京地判平 5・9・6 行集 44 巻 8 ＝ 9 号 747 頁等。

11）東京地判令 4・2・1LEX/DB25603449。

12）BNB 1994/ 217, Market Maker Case, para9, 6 April 1994, 租税条約上の所得の帰属については、拙稿「租税条約上の受益者条項の意義とその適用範囲（LOB 条項との関連を含めて）」国際取引法学会誌 6 号（2021 年）63～87 頁。

13）国家間の人的帰属の問題として、増井良啓「第 61 回 IFA 大会の報告―所得の人的帰属の抵触を中心として―」租税研究 700 号（2008 年）77 頁、なお、Market Maker 事件判決（BNB 1994/217）の分析として、See Daniel S. Smit, The Concept of Beneficial Ownership and Possible Alternative Remedies in Netherlands Case Law, Beneficial ownership : recent trends/editors : Michael Lang ... [et al.] 62-65(2013).

14）H. R. Rep. No. 586，Committee on Ways and Means 82d Cong. 1st Sess.at 33 (1951).

15）CIR v. Sunnen,333 U.S. 591, 603-604 (1947).

16）Lucas v. Earl, 281 U.S. 111, Burnet v. Leininger, 285 U.S. 136.

17）Helvering v. Clifford, 309 U.S. 331, Helvering v. Horst, 311 U.S. 112.

＊上記に掲げた文献の他に本判決の評釈として、林仲宣＝髙木良昌「駐車場収入の帰属と親子間の土地使用貸借契約」税弘 70 巻 3 号（2022 年）104 頁、渡辺充「親子間の土地使用貸借契約の有効性と駐車場収入の帰属」税理 65 巻 6 号（2022 年）92～97 頁等がある。

なお、脱稿後、本件の控訴審（大阪高判令 4・7・20LEX/DB25593721）に接した。