

入会権がある土地について支払われた賃貸料の人的帰属

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所

【裁判年月日】 令和 7 年 5 月 29 日

【事 件 番 号】 令和 5 年（行コ）第 314 号

【事 件 名】 法人税額等の更正及び過少申告加算税賦課決定処分取消等請求控訴事件

【裁 判 結 果】 原判決取消し

【参 照 法 令】 法人税法 5 条・11 条・22 条 1 項および 2 項

【掲 載 誌】 判例集等未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25629366

神奈川大学准教授 藤間大順

事実の概要

本件各土地は、自衛隊により演習場または営舎として用いられている土地である。本件では、本件各土地の使用について国が支払った本件各賃貸料の人的帰属が争われた。本件各土地は富士山の裾野にあるが、江戸時代以来、周辺の部落の部落民により材木などの採取や鳥獣の狩猟などのために共同利用され、部落民の生活・経済に不可欠の存在であった。明治時代になり本件各土地は陸軍の演習場地となったが、部落と陸軍との間の覚書により、部落民による利用は継続して行われていた。大正時代には、部落ごとに特定の区画地が割り当てられ、部落民が地権者として認められるようになった。戦後は、いったん米軍に接收された後に自衛隊により使用されることになったが¹⁾、昭和 42 年頃以降は本件の係争年に至るまで 1 年ごとに国との間で賃貸借契約が結ばれて賃貸料が支払われており、昭和 55 年には包括的な協定により、日を区切って、地権者が利用できる日が定められた²⁾。

一般社団法人である X（原告、控訴人）は、一般社団法人への移行前の前身である社団法人であった頃から継続して本件各土地の所有名義人であり、国から受領した賃貸料から 3%を控除したうえで、本件各土地の地権者に対して分配していた。このとき、Xは、収支計算書上の経理処理等としては、本件各賃貸料を収入に計上する一方、分配した金額を支出の部に計上していたが、正味

財産増減計算書などには当該取引による財産の増減を計上しておらず、分配せずに収受していた 3%部分については、「国に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業」（法人税法施行令 5 条 1 項 5 号ホ）に該当する非収益事業であるとして、法人税の課税所得にならないものと判断していた。これに対し課税庁は、本件各賃貸料の総額が X に帰属し、法人税法（以下「法」という）22 条 2 項に規定する益金の額に計上されるとともに、地権者に対して支払った金員は法 37 条 7 項に定める寄附金の額に該当するとして更正処分等を下した。この処分の適法性を争うため、X は不服申立ての後出訴した。

本件の争点は、①本件各賃貸料が X の収益として法 22 条 1 項所定の「益金の額」に算入されるか、②地権者に支払った金員が法 37 条 7 項所定の「寄附金の額」に該当するかの 2 点であるが、本稿では本判決が判断した①に絞って論じる。また、①を判断するためには、法 11 条にもとづき、本件各賃貸料が X に帰属するか、という点が問題となる。

第一審は、「X は、本件各受給者の代理人としてではなく、自ら賃貸人として本件各賃貸借契約書に署名押印したものであり、別異に解すべき特段の事情のない限り、本件各賃貸借契約の賃貸人は、本件各土地の所有者であり、本件各賃貸借契約書に賃貸人として記載されている X であって、本件各賃貸借契約に基づく本件各賃貸料は、原告に帰属するものと認めるのが相当である」とな

どを理由として「本件各賃貸者契約の賃貸人はXであり、本件各賃貸料は、Xが所有する土地を国に対して貸し付けた対価であるから、Xの当該事業年度の収益の額に該当する」としてXの請求を棄却した³⁾。これを不服とするXは控訴した。

判決の要旨

本判決は、従前の判例⁴⁾を引用して「入会権は、一般に、一定の地域の住民が一定の山林原野等において共同して雑草・秣草・薪炭用雑木等の採取等の収益をする慣習上の権利であり、入会権は、権利者である入会部落の構成員全員の総有に属する」と入会権の定義を述べ、歴史的な経緯をふまえて「本件各土地には、今日においても地権者を入会権者とする入会権が存在しており、本件各賃貸料は当該入会権の目的とされている」ことを認定したうえで、以下のように判示した。

「法人税法 11 条は……法人税法においても実質所有者課税の原則の適用があることを確認している。同条は、複数の法人のうち収益を享受する者に法人税を課することを定めているが、法人税法は、法人の所得に担税力があるとしてこれに法人税を課すものであるから（5 条）、収益を享受しない法人に法人税を課することができないことを当然の前提としているというべきである。

また、法人税法 11 条は、基準としての明確性や法の予測可能性の見地から、課税物件の帰属を私法上の法律関係の枠内で捉えてその形式（外観上の法律関係）と実質（真実の法律関係）とがかい離している場合に、実質に即してその帰属を判定すべきことを定めたものと解するのが相当であり、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しないか否かについては、当該名義人が当該収益を法的に支配しているか否かが判断の要素になるというべきである。」

「本件各賃貸借契約は、賃貸人をXとして締結されたものであるから、本件各賃貸料収入に係る収益は、法形式上はXが享受するものであるが……本件各土地には、本件各賃貸料を目的とする入会権が存在しており、Xは、本件各土地の所有者であるものの、本件各賃貸料は、入会権者である地権者に帰属するものとして、Xの他の財産が

混入しない専用の本件口座に分別管理され、収入支出予算書に計上せず総会の承認を得ることもなく地権者に分配されており、Xは、事務手数料としてそのうちの3%を取得したにすぎない。また、本件各土地について、国との間で毎年取り交わされる賃貸借契約も、当初は、Xが本件各土地の地権者を代理して締結していたものであり、その後、Xが賃貸人とされたのは、本件各土地の所有者がXであることを踏まえた手続上の理由によるものにすぎない。そうすると、Xは、本件各賃貸料収入に係る収益を法的に支配しているとはいえず、本件各賃貸借契約も、実質的には国と地権者との間において締結されたものであって、Xは、本件各賃貸借契約における単なる名義人にすぎないというべきであり、本件各賃貸料収入のうち地権者に支払われた本件金員に対応する部分の収益を享受していないと認めるのが相当である。」

判例の解説

一 法律的帰属説と本判決

法 11 条は、収益を享受する法人が単なる名義人と異なる場合、享受する法人に収益が帰属する旨を規定している。個人の所得についても同旨の規定があり（所得税法 12 条）、このように所得や収益は名義人ではなく実質的に享受する法人または個人に帰属するという原則のことを、一般に「実質所得者課税の原則」と呼ぶ。

実質所得者課税の原則については、法律的帰属説と経済的帰属説の対立がある。法律的帰属説は、私法上の法律関係について、名義と真実の法律関係が異なる場合に後者に即して帰属を判断する原則だと理解する考え方である。他方、経済的帰属説は、私法上の法形式と経済的な実質が異なる場合に後者に即して帰属を判断する原則だと理解する考え方である。この2つのうち、法律的帰属説が通説的見解とされる⁵⁾。本判決は、「真実の法律関係」である「実質に即してその帰属を判定すべき」と述べ、法律的帰属説を確認している。また、具体的な判断要素としては、「収益を法的に支配しているか否か」という点を挙げている。

そして、本判決は、本件各土地に「入会権が存在して」おり、賃貸料の管理や地権者への分配方法も入会権の存在に即したものであったこと、賃

貸借契約の名義人がXであっても実質的に地権者と国との間で契約がされていたことへの反証とはならないことから、真実の法律関係に即した判断としてXには収益は帰属しない、と判示している。特に、「Xは、本件各土地の所有者である」ことを認定しつつも、所有権ではなく入会権にもとづいて人的帰属を判断している点は注目に値する。

二 入会権（の近代化）と本判決

本判決は入会権を決め手として判断をしているため、本判決について論じるには入会権についての理解が必要となる。

民法 263 条および 294 条は、「各地方の慣習に従う」形で入会権のあり方を捉えるべき旨を定めているが、入会権自体の定義は定めていない。この点、本判決が判例を引用して述べるとおり、入会権は一般に「一定の地域の住民集団……が慣習に基づいて山林や原野など……を共同で使用収益する権利」⁶⁾と理解されている。江戸時代の村制度においては、村に属する山林などは村民などによって共同管理されており、そこから生活に不可欠な薪などを調達していたが、明治時代になり近代的な所有権制度が導入されると、1つの物の所有権は1つであるという一物一権主義が基本となり⁷⁾、共同して管理する従前の土地利用のあり方との不整合が問題となった⁸⁾。そこで、江戸時代以来の共同管理するあり方を「入会権」として保障することが、明治時代以来、民法に定められている。

もっとも、近時は、このような前提が変容していることが指摘されている。すなわち、生活スタイルの変化に伴い、人々は必ずしも山林や原野から得られる資材によらずとも生活ができるようになった（たとえば、電気やガスの普及に伴い、必ずしも薪を採集しなくとも生きていけるようになった）ことから、入会地の利用の仕方が変わってきている、ということである。このような状況においては、入会権がそもそも存続しているか問われる場面もあるが⁹⁾、学説上は、入会権が時代に合わせて変質して共同して利用する権利になっているものと理解されており¹⁰⁾、たとえば「入会団体が入会地を第三者……に賃貸している場合も、それは入会権の行使」¹¹⁾である、と議論される。

本判決は、本件各賃貸料は本件各土地に関す

る入会権の目的とされていることを認定している¹²⁾。このような認定は、以上の議論をふまれば、国から得る賃貸料という本件各土地を地権者が利用したことそれ自体から得られるものではない収益についても入会権によるものであると考えていることから、近代化した入会権の存在を前提に、それに即した権利関係の理解の仕方を示したものの、と捉えることができよう。

三 人的帰属をめぐる議論の精緻化の必要性

以上のように、本判決は、(a) 所得の人的帰属について通説的な見解に従って法律的帰属説を採用したうえで、(b) 入会権の存在を、近時の学説に従い、かつ歴史的な経緯をふまえて丁寧に認定したうえで、各地権者に所得が帰属する、と述べたものと位置付けられる。

もっとも、本判決は、(a) と (b) をつなぐ論理、すなわち、法律的帰属説から入会権に即して所得の人的帰属を判断すべきだという帰結が導き出される理由を述べていない。特に、Xが本件各土地の所有権者であることは認定されているから、所有権ではなく入会権により人的帰属を判断すべきだということが本判決の前提にはあったものと思われるが¹³⁾、法律的帰属説からそのような基準が導かれる理由は必ずしも明らかではない。

この疑問点は、人的帰属に関する他の裁判例と比較するとより際立つ。たとえば、令和4年大阪高判は¹⁴⁾、所得税法 12 条に関する判断ではあるが、使用貸借契約が結ばれていた駐車場の賃貸から得られる収入について、使用収益権者ではなく駐車場の所有権者に帰属するものとしている。当該判決も本判決も収益の法的な「支配」を基準として述べるが、入会権に即した判断を肯定した本判決と使用収益権による判断を否定した令和4年大阪高判は整合的に理解できるのか、「支配」のみで両事件を区別できるのか、という疑問は当然に生じうる¹⁵⁾。

この点、本判決はこのような考え方を明示的には述べていないが、入会権は慣習法にもとづき「土地に対する支配権能」¹⁶⁾を表す物権的な権利であり、権利としての強度が使用貸借契約にもとづく債権とは本質的に異なる、という区別はありうる。しかし、このような議論には、法律的帰属説の下における「真実の法律関係」について、近代的な

所有権制度との整合性が疑わしい入会権のような慣習的な支配のあり方を組み込んで良いのか、との反論も予期される。

この疑問は、終局的には、どういった権利関係が人的帰属の議論において法律実質として取り込まれるべきなのか、という点が解釈論として未だ不明確であり、本判決が立脚すべき立場に乏しいことに起因する¹⁷⁾。藤谷や瀧が指摘するように¹⁸⁾、権利関係が複数の層をなしている場合にどの層に即して帰属を判断すべきかという点は、法律帰属説のみからは明らかではない。所得の処分に着目する田中の議論や¹⁹⁾、さらに進んで支配や処分から得られる満足に着目する住永の議論も提示されているが²⁰⁾、本判決の丁寧な議論を検討するための論理の構築が、学説に求められているように思われる。また、所得課税における人的帰属に限らず、近代的な所有権制度と緊張関係に立つ入会権のような慣習的な権利をどこまで課税に取り込むべきかというより広い議論も²¹⁾、同時に必要となるであろう²²⁾。

●——注

- 1) 戦後しばらくの米軍や自衛隊と本件各土地をふくむ周辺地域の住民との間の交渉過程については、『御殿場市史 9 通史編下』(御殿場市役所、1983 年) 604～616 頁、632～666 頁〔船川豊執筆部分〕にくわしい。
- 2) 田村修「陸上自衛隊演習場と地域社会との関係に関する研究」戦史研究年報 27 号 (2024 年) 50 頁も参照。
- 3) 静岡地判令 5・9・21 税資 273 号順号 13886。なお、途中にある「賃貸者契約」は、税務訴訟資料のママである。
- 4) 最判昭 41・11・25 民集 20 卷 9 号 1921 頁。
- 5) さしあたり、金子宏「所得の人的帰属について」同『租税法理論の形成と解明』(有斐閣、2010 年) 524 頁(初出: 2007 年)、谷口勢津夫「所得の帰属」同『税法創造論』(清文社、2022 年) 450 頁(初出: 2007 年) 参照。
- 6) 秋山靖浩ほか『物権法 [第 2 版]』(日本評論社、2019 年) 189～190 頁〔秋山靖浩執筆部分〕。
- 7) 高橋和之ほか編集代表『法律学小辞典 [第 6 版]』(有斐閣、2025 年) 27 頁参照。
- 8) 詳しくは、中尾英俊『入会権』(勁草書房、2009 年) 1～14 頁、吉田克己『物権法 I』(信山社、2023 年) 609～624 頁参照。
- 9) 本判決も引用しているが、入会権が消滅したかどうかを判断した判例として、最判昭 42・3・17 民集 21 卷 2 号 388 頁参照。
- 10) 牧洋一郎『『入会権の現在』論序説』Law&Practice6 号 (2012 年) 145 頁参照。
- 11) 平野裕之『「共有」の論点と解釈』(慶應義塾大学出版会、

- 2025 年) 290 頁。中尾・前掲注 8) 98～113 頁も参照。
- 12) なお、入会地について在日米軍から支払われた賃料に関連して入会集団の会則のあり方が争われた判例として、最判平 18・3・17 民集 60 卷 3 号 773 頁参照。
- 13) なお、所有権を資産から得られる所得の人的帰属の基準として重視しているように思われる見解として、佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 4 版]』(弘文堂、2024 年) 314～316 頁参照。尾崎洋介「不動産所得に係る実質所得者課税の原則について」税務大学校論叢 102 号 (2021 年) 143 頁も参照。
- 14) 大阪高判令 4・7・20 税資 272 号順号 13735。本誌に掲載された評釈として、住永佳奈「判批」新・判例解説 Watch (法ゼ増刊) 34 号 (2024 年) 233 頁参照。
- 15) 望月爾「判批」税務 QA283 号 (2025 年) 58～59 頁参照。
- 16) 中尾・前掲注 8) 15 頁。
- 17) なお、法律帰属説のみでは帰属の判断が困難な場面があるという見解として、水野忠恒『大系租税法 [第 5 版]』(中央経済社、2024 年) 338～347 頁参照。
- 18) 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』(有斐閣、2014 年) 184 頁、瀧圭吾「所得の人的帰属をめぐって」税経通信 71 卷 10 号 (2016 年) 158 頁参照。
- 19) 田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』(成文堂、2019 年) 参照。
- 20) 住永佳奈「所得の帰属における収益の享受についての一考察」岡村忠生編著『法人税法の討究』(成文堂、2025 年) 215 頁参照。
- 21) 「入会財産的」に土地が管理されていたという原審の事実認定にもとづいて固定資産税の課税関係が議論された判決として、最判平 27・7・17 判タ 1418 号 86 頁参照。
- 22) たとえば、江戸時代までは村単位で年貢を納める村請制があったことから(佐藤和彦編『日本史小百科 租税』(東京堂出版、1997 年) 109～111 頁〔吉田ゆり子執筆部分〕参照)、村全体での入会地の管理方法と納税義務のあり方がある程度一致していたものと思われる。また、江戸時代後期に農地に対する農民の所有権類似の観念が広まっていたことを背景に明治時代の地租改正が可能となったという見解として、佐々木寛司「租税国家と地租」近代租税史研究会編『近代日本の形成と租税』(有志舎、2008 年) 2 頁参照。本件は、このような広い文脈からみると、所得は誰か特定の者に帰属すると考える一物一権主義的な所得課税の前提と、実際には特定の者が財産を支配するとは限らないという入会権の背後にある伝統的な日本の権利の捉え方が齟齬をきたした例として捉えられよう。

* 本研究は、JSPS 科研費 24K16249 の助成を受けたものである。