

実質所得者課税の原則

佐 橋 義 金

1. 序 説

所得税ならびに法人税は、「租税がその負担力に応じて課せられるべきであるとする租税法の最も重要な公平の原則に合致する」¹⁾ ものであり、それゆえに漸次租税法体系の中心的地位を占めるようになってきた。この理念を正確に具現化してゆくためには、その課税はつねに所得の実質的帰属者に対するものでなければならず、²⁾ 税務官庁の表見課税（名義課税）に対して、つとに行政裁判所は、実質課税の原則をうちたててきたのである。すなわち大正年間、行政裁判所は「不動産登記の形式が仮登記たると本登記たると、本人から申告があったと否とを問わず、実質的に所得の帰属する者に課税すべきである」³⁾ と判示し、昭和の年代に入っては、商法による自己株取得の禁止規定によりその会社の役員または従業員が名義上の株主となっている場合に、その配当金を収得しない者に所得を帰属させるべきではないという判例がうちつづいた。⁴⁾ したがって所得税法ならびに法人税法に明文の規定がなくても、この原則のもとに課税処分をすることには法的妥当性あるものと解されてきたのである。⁵⁾

本論では、戦後の社会情勢の変動に伴う諸立法との関連において、この原則をいかに法的に認識すべきであるかを考察したい。

2. 勤労者の団結権と税法上仮装法人の判定

憲法第28条には、「勤労者の団結する権利及び団体交渉その他団体行動をする権利はこれを保障する」とかかげられている。ここにいう勤労者の概念は、特定の雇用主に従属して働く労働者のみならず、不特定多数の注文主に依りて、その収益は自らの危険負担において働く多くの零細事業勤

労者をも含むものと解さなければ、下請代金等支払遅延防止法・中小企業等協同組合法・中小企業団体の組織に関する法律など一連の零細企業のための対大企業策としての立法措置はその意義を没却されることになろう。したがって、ここでは零細事業勤労者の団結権と、中小企業等協同組合法によって創設された企業組合をめぐって、税法の立場から考察したい。

この法律の立法理由は、裁判所⁶⁾が確認するところによれば、「当時大資本の企業攻勢に圧倒されんとする状況下にあった零細事業者更には勤労者が、この資本勢力に対抗するため相互扶助の精神に基き協同して事業を行うことによって経営を合理化し、自立的経済活動を促進して経済的地位の向上を図らんとするに在ったことが認められる。」しかし同裁判所は、「企業組合とは零細企業者更には勤労者が組合加入の際、資本と労働力を組合に投入し、殊に事業者は営業用資産のすべてを組合に提供して企業合同をなし、組合員は従来 of 事業主体たる地位を失い、組合の従業員としてその知識・技能・経験・労力を活用し、組合事業に従事して給与を受け、組合が唯一の事業主体として自ら商業・工業・鉱業・運送業・サービス業その他の営利事業を行い、利潤を獲得する事業体と観るべきである」として、企業組合を一種の営利法人と解し、それを裏付ける同法の条文として組合員の競業避止義務（第79条第3項）、組合員が組合従業員と同一基準によって受ける所得は給与所得または退職所得として扱う規定（第81条）組合員に対する経費賦課ならびに使用料・手数料徴収の禁止規定（第82条）をあげ、企業組合の本質が商法の規定する商事会社となんら異なるものではないと結論づけている。

かかる解釈のもとに、企業組合の「各事業所の売上金等の収入金をその所長である組合員に保管させ、その中から仕入その他の経費を所長をして自由に支出させ、組合員や従業員に対する給料は組合本部において給料支払計算書を作成してこれを空の給料袋に入れ、これを各事業所に送付し、これと引換に給料の受取書と源泉徴収税額に相当する現金を交付させて各所長の保管する収入金の中から適宜とらせて支給したことにし、組合が組合員個人から賃借したことにしている什器備品・店舗等の賃料は、組合か

ら現実に支払わないのに支払われたように記帳させ、組合本部の職員の給料や組合本部の諸経費に充てるために組合費とか定額とか本部経費とかいう名目で各所長の保管する収入金の中から毎月一定の金を現金で組合本部に送付させ、各事業所に備える帳簿及び伝票等を実費で買わせ、その代金をその収入金の中から現金で組合本部に送付させ、残余の収入金は各所長に自由に処分させ、組合本部においては単に記帳管理をしていたのみであった」ような事実、さらに現金管理をしなければ企業組合とは認められないとの国税庁長官通達が発せられて後は、「組合員をして各事業所の収入金とこれを記載した送金票2通を組合本部に送付させ、組合本部においては送金票の1通に受領印を押してこれを組合員に返し、他の1通に基いて各事業所別総勘定元帳の備金口座の借方欄および各事業所別の備金カードの入金欄に記帳し、現金は理事長名義で預金したりして保管し、仕入代金・給料・賃料その他の経費は当該事業所からの送金額の限度内において、その所長の発行する支払依頼書のみを基いて無条件に払出し、これをその口座の貸方欄及び備金カードの出金欄に記帳し、その払出の責任を当該所長に負わせ、その残額が給料額に満たないときは送金があるまで当該事業所関係の給料を遅払いとしておき、組合費や帳簿代等はこれと同様の支払依頼書に基いて送金額から控除し、これをその備金カードの出金欄に記帳していた」ような事実、しかも「各事業所の売上金等の収入金は、組合費・帳簿代等を除き、すべてその所長である組合員が自由に処分することができ、組合はこれに対して何等の権限も持っていないこと、および組合が自由に処分することができるのは組合費・帳簿代のみであることが認められる」ような場合には、その組合員は「実質的には専ら自己個人のためにする意思をもつ事業活動を行い、その成果を直接自己に帰属させていたもの、換言すれば、法人名義を仮装して個人として事業を営んでいたものというべきであるから、その事業から生じた所得について所得税を納める義務がある」と判示している。

おもうに、中小企業等協同組合などの一連の立法措置は、大企業と中小企業とが同じ土俵の上で少しでも対等に営利活動を行えるようにさせ、も

って経済自由の原則を実質的に確保させようとする趣旨のものであって、この訴訟ケースの控訴人（原告）がいうように、「企業組合に加入した個人事業者だった組合員の個々人が、個人事業者の時代に「自家労賃」の控除を無視され、その身を喰うような不当課税の苦しみから解放されたことは厳然たる事実である」としても、この企業組合は多くの零細事業を営む勤労者が、税務官庁の不当な課税に対して、納税義務者としての「勤労者の団結する権利及び団体交渉その他団体行動をする権利」を保障するための立法措置ではなかった点を留意しなければならない。もとより、かかる勤労者に対する税務官庁の課税方針が、零細なる事業を営む勤労者に対して、しばしば「理由なき更正処分」⁷⁾を行い、その国庫収益でもってわれわれの国家の財政は堅持されていることを否定するものではない。しかし「そのことは不合理な税制（個人業者と法人との課税制度上の不公平は、法律の条文を掲げるまでもなく、公知の常識である。）をよりどころとして、独占資本の政府が勤労人民を苦しめようとする立場からみれば、苦がにがしいこと」⁸⁾である。さればこそ、税法は企業組合を営利法人として商事会社と同率の法人税を課し、法律を改正して実質課税の原則を明文化したのである。⁹⁾ 大企業中心に政治の姿勢が向けられてゆくすう勢下において、零細なる事業を営む勤労者の事業所得が公平かつ妥当に認定されるためには、かかる勤労者の団結権を保障し、その団体の名のもとに税務官庁と「団体交渉その他団体行動をする権利」を税制上確立することは、社会立法の一環として早急に整備されなければならない現下の重大なる社会問題であり、これなくして実質を伴う中小零細企業対策はないものと考えるのであるが、これは、あくまで立法政策の問題であり、政治の問題である。¹⁰⁾ かかる立法の欠如する現行の税法のもとにおいては、零細なる事業を営む勤労者に対し、実質所得者課税の原則のもとに、如上の企業組合を仮装法人と断定し、かかる勤労者の給与所得を事業所得と認定し、個々のか弱き納税義務者の立場を利用して「理由なき更正処分」が行われるとしても、これを防ぐ余地はないのであり、¹¹⁾ したがって現行法のもとにおいては、判例の態度は正しいと云わなければならない。

しかしながら、一般に組合名義の事業についての組合員に対してなされた所得税の課税処分は、個々の事業所について「個別的具体的な検討をすべきことが税務当局として当然の責務」であり、「独立採算制を採用し、各施設において収支をつぐなうことを求めるという統一体としては異例の措置」がとられているとしても、かかる独立採算制採用以後に既成商人が施設主任となった施設については、その所得が実質的にその施設主任に帰属しているという局部的現象があるとの理由でもって、それを不当に一般化し、各施設のそれぞれの特異性を度外視して組合そのものの団体性を否認し、組合の従業員を個人事業者であったと断定して事業所得があったものとする課税処分が違法であることは判例¹²⁾の認めるところである。要するに組合が団体性を有するか否かということと、組合の一部事業所または施設においてその責任者に所得が実質的に帰属しているものと判断するか否かとは、区別して検討した上で、課税処分をすべきであらう。

3. 両性の平等に基く婚姻生活と事業所得の帰属

憲法第24条第1項は、「婚姻は両性の合意のみに基いて成立し、夫婦が同等の権利を有することを基本として、相互の協力により、維持されなければならない」と規定し、民法第762条第1項は、「夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産とする」と規定している。所得税法もまた夫婦の所得の認定については、民法所定のいわゆる別産主義に依拠することは論ずるまでもない。そして夫の名義で取得される事業所の収入に対し、妻の協力の度合が半額程度の評価をなしうる場合であっても、すべての所得は夫のものとみなされ、その協力・寄与は別に民法が定める財産分与請求権・相続権ないし扶養請求等の権利に化体して償われているのであって、その取得に協力した配偶者に対する持分権を与えないとする実質的不公平を可及的に除去しうる私法々規が他に存在し、またこのような別差主義は分割主義に比較し、夫婦財産制に関する立法上当然留意しなければならない円満な婚姻生活の維持の目的のためにも、一層妥当な制度といいうること等を考え合わせると、民法第762

条が憲法第24条に違反しているわけでもなく、また所得税法のいう所得の概念は、租税政策の立法論として、民法の観点からはなれた独自の解釈をなしうる租税法規に基くものであり、夫婦の協力の割合をいかに控除すべきかは、実質所得者課税の原則とはかかわりのない、全く別の問題である。¹³⁾

この点は、もし法人事業であれば、夫婦それぞれがいわゆる共稼ぎの給与所得として分離課税されるのであるけれども、そうでない個人事業にあっては、事業の収益が同一であっても税負担の重いのは当然である。個人事業についても青色申告制度の確立されつつある現状においては、所得税法の抜本的改正をはかって、所轄税務署によって承認された個人事業にはその事業体そのものに別個の納税義務を定めることとし、現行の専従者給与制度を廃止して給与所得とすれば、その点の不公平は可及的に除去できると考える。税対策のための法人組織化現象は決して好ましいことではない。けれどもこれは立法政策の問題であり、納税義務は法律の定めるところによると規定した憲法第30条に現行法が違反するわけではなく、この程度の租税法上の不合理が、憲法第14条の「すべての国民は、法の下に平等であって、人種・信条・性別・社会的身分又は門地により、政治的・経済的又は社会的関係において、差別されない」といういわゆる法の下の平等の原則に違反するかどうかは、「実際の運用にあたり迅速・簡便な技術と徴税費用の節減とを要求される課税制度の趣旨に反することになる¹⁴⁾」その不利益とのかねあいの問題であるが、社会通念の進歩にあわせてそれが是認されうるか否か、この点に関する合憲性の判断基準もまた異なってくるものと考えられる。

4. 生計の主宰者と農業所得帰属の判断基準

「一般に社会的にみて家族を扶養すべき地位にある生計の主宰者がある場合、その家族構成員の生計を支える重要な事業は、如何に家族構成員の協力があったとしても、他に特段の事情のない限り、その生計の主宰者が、その家族を扶養すべき地位との関連において、これを主宰しているも

の¹⁵⁾」と現段階では法的に認識されている。これを農業所得についてみると、「農業協同組合に組合員として加入し、その出資の名義者であり、かつ供出米代金の受取、肥料の購入、農業用資金の借受等その組合を利用することに際しては、すべてその名義人であること、農繁期には自ら雇人を依頼して賃金を支払い、また役牛の購入も自らこれをなし、確定申告書も自らの判断と計算によって作成している者は、農業経営につき全般的な配慮をなしていたことを推認しうる¹⁶⁾」ものとして、農業所得はかかる農業の主宰者と認められる者に帰属する。

したがって「生計の主宰者がたとえ公務員として勤務し、その妻が主宰者所有の田畑の農業経営上の諸事務を主として担当し、自らも農耕の軽作業に従事していたことが認められても、農業経営上の事務を担当執行しているものが農業より生ずる収益の帰属者となるものとは限らないし、その俸給によって家族の生計が維持されている場合に、妻または他の家族が家事・事務と共に農耕に従事するのは当然であり¹⁷⁾」その農地から生ずる農業所得は、特段の事情がない限り、生計の主宰者たるものに帰属すると認めるのが妥当である。

しかし「実質的に農業を経営して、その収益を享受するものは、その農業の経営に支配的影響力を有しているものであり、いやしくも旧家族制度における家長中心ないし男性優越の観念にとらわれるようなことがあってはならないこと勿論であり、いわゆる社会の通念というものも、それがこの観念を払拭し切れていない限りにおいては無批判にこれを受け容れるべきではなく、農業殊に米麦の生産を主とする農業においては、その経営はあくまで耕作に関する技術と労力を中核として決定せられることに留意することが必要である¹⁸⁾。」夫婦間においてはその一方が所有者である場合に、双方間に賃貸借または使用賃借のいずれの関係も存在しないこと、一方が他方のために勤務時間外や農繁期などに現実に農業に従事することがありうるとしても、「夫所有の農地を、妻が夫の認容のもとに現実に耕作し、村農業委員会・農業協同組合との対外関係において妻が農業に関する権利義務の主体となっているばかりでなく、農業に要する資金の調達その

他営農の方針の決定についても支配的影響力を有しているような場合にはその農業所得は妻に帰属する。¹⁹⁾」この場合においては、「夫が自ら勤務の余暇に耕作し、または雇人の指図をすることがあったとしても、それは妻の補助者としてするものと解するのが相当²⁰⁾」であり、かつ、「この農業による収入が一家総収入の三分の一に達している場合には、夫が俸給によって一家の生活を維持し、妻が家事とともに農耕に従事する場合とはその趣きを異にしている²¹⁾」のであって、かかる場合には生計の主宰者と農業の主宰者が異なることになっても矛盾してはいないのである。

なお「農業殊に米麦の生産を主とする農業においては、その経営はあくまで耕作に関する技術と労力を中核として決定せられる」べきであるというこの法的認識はつとに判例の認めてきたところであり、税務官庁が「企業主体が何人であるかはその企業の支配関係および資金関係によって判定されるべきである」としてその事実関係をあげ、田畑所有名義者である父親に課税処分をしたのに対し、裁判所は「重労働を必要とする農業経営には年令的にいっても父親より稼働能力があると推定できる長男があたるのが適当であるし、しかも母親と長男がいわゆる継母子関係にあって折合いが悪かったので、農業経営は長男、精米業は父親が経営するという合意が成立して生計を別にし、それぞれ経営にあっていたことが認められる以上、農業経営の主体は長男であるとみるのが相当であるから、農業所得は長男のものとすべきである」と判示している²²⁾のである。

しかし生計主宰者の長男が、その家族中もっとも多く農業の労務に従事していたとしても、その長男がまだ未成年者で、自らの計算において独立して農業を経営するに足る知識・経験および能力が充分でなく、生計の主宰者が、その地位に基いて農業協同組合には自ら加入し、同組合より売渡される農業用肥料はつねにその者に売渡されていること、町農地委員会委員選挙人名簿にはその者が登載されており、なお勤務の余暇を利用してその労務にたずさわりの、施肥および作付計画についても家庭の内外にあって相談または協議に参加していたことが認められる場合には、たとえ未成年の長男が農業生産組合の組合員であり、また農業協同組合の産米売渡申

込人、産米販売代金受取人ならびに同組合の普通預金者の名義となっても、農業生産組合は主として営農の技術面における助成を目的とする組合であるため、現に労務に従事していた長男において便宜上加入していたものに過ぎず、またその余の長男名義の取引は、その前年度まで生計の主宰者の名義であったものを本訴維持のため長男名義に変更したものと推認せられる場合には、かかる名義こそはまさに実質を伴わない形式といわねばならないから、かかる場合には生計の主宰者が農業の全般につき名実共にこれを主宰し、その収益を享受しうる権利を有していたことは勿論、現実には農業に関する収支計算の主体としてその経営を担当していたものと認められるから、その農業所得は生計の主宰者に帰属するものと解される。²³⁾

以上を要約すれば、農業所得の帰属者とは営農に支配的影響力を有しているものである。詳言すれば、「農業所得が何人の所得に帰属するかは、何人が主としてそのために勤労したかの問題ではなく、何人の収支計算のもとにおいて行なわれたかの問題であり、農業所得が生計の主宰者の家族構成員の生計を支える重要なものである場合には、生計の主宰者としての責任上、その農業経営を主宰していたものと認められる²⁴⁾」のである。それが生計を支えるのに重要なものであるか否かの判断基準は、前述の如く農業による収益が一家総収入の三分の二以上を占めているのか否かによるものである。その他の法的判断基準としては、農業所得が第1次的に帰属すると推定されるところの名義人とは農業協同組合の組合員であって、農地の所有者・農業委員会委員の選挙権者²⁵⁾ その他補助的な農業機関組織の名義人ではないこと、米麦の生産を主とする農業にあっては、耕作に関する技術と労力を中核として決定せられることにも留意すべきであるが、主たる労働提供者が未成年の場合には独立して農業を經營するに足る能力に欠けている者と判断されるので、かかる未成年者の収支計算のもとに営農が行われているものと判断することはできないことである。

5. この原則の適用をめぐる問題点

税務官庁による課税処分をみると、勤労者の団結権を否認して団体の収

益を個人の所得に帰属させようとする場合を除き、この原則を適用することなくして、一般には依然として名義課税の処分を濫発する傾向がある。たとえば、

（イ） 納税義務者の母・長男の登記名義になっている各家屋から生ずる賃貸料は、一応母・長男の所得と推認できるが、納税義務者は酒類小売業を営んで生計を主宰しており、この60余歳の老齢の母ならびに15歳の年少の長男と同居して扶養している関係にあるので、これらの者を扶養控除とし、その賃貸料はいずれも納税義務者に実質的に帰属しているとして申告したものを、税務官庁は名義課税でもって処分した。裁判官は「原告（納税義務者）の主宰する生計の同居被扶養者としての原告（納税義務者）の申告にも拘らず、なお本件不動産よりの収益が家計とは関係なく、これらの者のみの収益するところと見ることは大いに疑問としなければならないと述べ、その賃貸料は母の名義で銀行に普通預金として預入されているとしても、その預金を納税義務者が営業資金に充てている形跡が窺われる限り「本件各不動産よりの収益を実質的に収受する者は原告（納税義務者）であると見るべきが正当である」と判示している。²⁶⁾

（ロ） 納税義務者は旅館業とパチンコ営業を兼業しており、旅館業における所得金額は税務官庁認定のとおり 485,000円であるが、パチンコ営業においては同年度に 267,976円の欠損額があったので、これを旅館業における所得金額より差引いた 217,024円が同年度における納税義務者の総所得金額となるから、これを基準として課税すべきところ、前年度においては実質所得者課税の原則により、この兼業を認めて課税したにも拘らず、税務官庁は同年度においては名義課税による更正処分をした。所轄警察署に届け出られたこのパチンコ営業の営業名義人および管理人は他人名義であるが、納税義務者の説明するところによれば、パチンコ営業のために賃借した家屋はAのものであり、地主がこの家屋敷地の転貸借を承諾しなかったため、やむなくAを営業名義人とし、Bを管理人としたものであって、金銭上の出納等営業上の一切の実権は納税義務者に属するものであるから納税義務者自身の営業であると本人は主張する。しかし下級審は「営業届

出人でも管理人でもない者は営業主ではないから、その所得の帰属については原告（納税義務者）ではない」と判示した²⁷⁾が、これは実質所得者課税の原則についての吟味——資金的裏付けなど——を欠いたものとして誤判とすべきであろう。

（ハ）公債・契約書等に形式的に表示されている甲会社から乙会社への工場建物の売却代金につき、税務官庁が表見課税でもって処分したのに対し、裁判所は「証拠によって甲会社の工場建物が一旦Aに売却され、Aがこれを乙会社に売却したことが認められる場合には、たとえ登記簿上は甲会社から乙会社に売却されたようになっている事実などがあっても、その工場建物の売渡人はAであると認めるべきであるから、実質課税の規定の趣旨から推しても、公簿・契約書等に形式的に表示されている名義人である甲会社に対してその売却代金の所得の課税をすることは許されない」と判示している。²⁸⁾

しかしながら他方において、実質所得者課税の原則が脱税または税負担の不当な軽減をはかろうとする納税義務者によって、訴訟の段階で、しばしば悪用される傾向も見受けられる。たとえば、

（イ）夫名義で登録票を店頭に掲げて製パン製麺業を営み、学校給食用のパン加工についても夫が教育委員会委員長と契約し、また税務官庁の調査・再調査・審査等に際しても夫みづから営業収支の説明をして妻が出向かない場合には、その営業所得は夫に帰属するものと法的に判断されるのであるが、納税義務者はその営業についての支払いが妻名義の小切手でもってなされていること、営業上の事務は妻がこれに当たっていた事実をあげ、訴訟の段階に至ってはじめて妻にその所得が帰属されるべきであると主張した。営業上の事務を担当執行している者が必ずしもその営業より生ずる収益の帰属者とは限らないこと論ずるまでもない。²⁹⁾

（ロ）納税義務者が、他家に嫁した娘（未亡人）との間に山村の経営・転売に関し匿名組合契約を締結しているから所得を分割すべきであると主張しても、その売買契約書の買主は納税義務者単独名義であり、これらの手続ならびに示談の当事者としてはつねに納税義務者単独で行動している

ことが認められ、他方その娘は住民税も賦課されていない状況で生活状態も普通以下であることが認められ、収入財産状態からその娘がかかる出資金を所持しまたは借入れらる資金があったとは到底認め難いときには、納税義務者の主張する実質課税の原則は措信されない。³⁰⁾

要するに、税務官庁による実質所得者課税の原則の無視、納税義務者によるこの原則の不当な濫用的主張は、ともに慎しむべきことである。そしてこの原則こそは、税務官庁にあっては、表現課税（名義課税）を装って脱税をはかろうとする者を摘発し、³¹⁾ 私法上のもろもろの理由によって名義と実質とが異なっている場合の実質的租税負担の公平を期するために積極的かつ妥当的に適用されることが望まれる。裁判官にあっては、憲法の掲げている高い理想に向って誤れる社会通念を打破し、国民が正しい法秩序のもとで生活を享受できるような民主々義的社会を建設するための明文規定として、勇気をもってこれを弾力的かつ進歩的に適用されることが望まれるのである。

〔註〕

- 1) 昭和30年7月19日京都地民2判，昭和26年（行）18号22号，行裁例集6巻7号P. 1708。
- 2) 昭和31年4月12日山口地判，昭和28年（行）7号，行裁例集7巻4号P. 911は、「租税法においては経済的負担能力に応じた租税の賦課すなわち租税負担の公平ということが基本理念とせられていることは多言を要しないところであり、この負担の公平を理念として租税を賦課する以上は、所得の帰属関係をその名義の如何に拘らず実質においてこれを定め、実質上の所得者に対して課税するという、いわゆる実質課税の原則にのっとるべきであること当然といわなければならない」と述べている。なお最近の判例として、昭和40年4月30日東地判，昭和32年（行）44号，訟務月報11巻8号P. 1180 参照。
- 3) 大正14年12月22日行政1判，大正14年42号，行録36輯 P. 1131。
- 4) 昭和7年1月30日行政2判，昭和2年13号，行録43輯 P. 10；昭和10年7月19日行政2判，大正11年97号，行録46輯 P. 600；昭和16年3月13日行政1判，大正11年140号，行録52輯 P. 69 参照。なお戦後の判例として、法人税に関し、昭和24年6月3日前橋地刑1判，事件番号不明，税務訴訟資料参照。これは、会社がいわゆる簿外の財産によって自己株式を取得して会社の役員および従業員の名義としていた事件につき「その会社はその株式の実質上の取得者、権利者とみら

れるべきであるから、自己株式の取得価格は、益金として保有されたものと認めると判示されたもの。

- 5) 昭和30年7月19日京都地民2判（前掲）；昭和31年4月12日山口地判，昭和28年（行）7号，行裁例集7巻4号P.911参照。なお，この点を再確認した最も新しい判例として昭和40年4月30日東地判（前掲）参照。この判例は，「所得税は本来国民各人がその経済的能力に応じてこれを負担すべき性質のもので，経済的成果の実質的な享受者が納税義務を負うことが租税負担の公平にも添うところよりすれば，法律に特別の規定の存しなり限り，所得税法は経済的実質に従い，その収益の享受者が所得税を負担すべきことを予定しているものと解され，所得税法第3条の2（筆者注，現行法第12条）は所得税法の趣旨とするところを宣言・確認したものである」と判示している。
- 6) 昭和34年3月31日福岡高刑2判，昭和32年（う）自977号至981号，高裁判集12巻4号P.337。
- 7) 昭和31年7月4日東地民2判，昭和29年（行）60号，行裁例集7巻7号P.1772参照。
- 8) 昭和34年3月31日福岡高刑2判（前掲）の控訴理由書。
- 9) 企業組合を仮装法人と断定するための9原則が国税庁から発表されたのは昭和25年10月末頃であり，この種の訴訟ケースが山積したために，昭和28年8月7日法律第173号所得税法の一部を改正する法律によって第3条の2（実質所得者課税の原則）ならびに第46条の3（事業所の所得の帰属の推定）の規定が設けられた。
- 10) 昭和30年7月19日京都地民2判（前掲）が確認しているところによれば，「2箇条が加えられ，法人であっても場合によっては法人に課税することなく，法人の構成員である個人に直接課税するものとしたのであるが，2箇条が国会を通過するに際して「第3条の2，第46条の3の施行は中小企業法人の組織と発達に重大なる影響を及ぼすものであるから，政府はその実施に当り十分慎重に期せられたい。よって法第46条の3の適用に当っては当該地方における所轄官公庁，当該法人の所属する団体の代表者ならびに学識経験者によりなる諮問機関の意見を徴したるうえ，当該地方国税局長がこれを決定することとし，もって中小企業法人の発達を阻害するが如きことのないよう嚴重留意されたい」旨付帯決議がなされた」のであるが，この付帯決議は事実上無視され，すべて第3条の2（現行法第12条）によって決せられている。
- 11) 佐橋義金「所得税における推計課税の法的妥当性とその限界」4. 推計課税妥当性の担保（名女商短大『紀要』第3号所収）参照。
- 12) 昭和40年4月30日東地判，昭和32年（行）44号，訟務月報11巻8号P.1180。この判例は，100以上の施設が散在している川崎生活協同組合名義の事業について，組合員に対してなされた所得の課税処分ならびに審査の決定を，いずれも違

法であると判示したものである。

- 13) 昭和34年1月17日大阪地判, 昭和33年(行)63号, 行裁例集10巻1号P.53, 時報175号P.15, タイムズ87号P.73; 昭和34年9月3日大阪高民6判, 昭和34年(ネ)81号, 行裁例集10巻9号P.1707; 昭和38年6月25日大阪地判, 昭和38年(行)5号, 訟務月報9巻9号P.1123参照。
- 14) 昭和34年1月17日大阪地判(前掲)。
- 15) 昭和32年1月30日岐阜地判, 昭和31年(行)5号, 行裁例集8巻1号P.100。
- 16) 同上。
- 17) 昭和30年3月30日佐賀地判, 昭和29年(行)1号, 行裁例集6巻3号P.593参照。
- 18) 昭和32年7月25日鳥取地判, 昭和31年(行)4号, 行裁例集8巻7号P.1427。
- 19) 同上。
- 20) 昭和34年3月20日広島高松江支判, 昭和32年(ネ)82号, 行裁例集10巻3号P.427。
- 21) 同上。
- 22) 昭和28年7月7日東地民1判, 昭和26年(行)52号53号, 行裁例集4巻7号P.1690。
- 23) 昭和34年11月30日岐阜地判, 昭和33年(行)2号, 行裁例集10巻11号P.2206。
- 24) 昭和33年7月29日最高(3小)判, 昭和32年(オ)616号, 税務訴訟資料26号P.759。
- 25) 昭和32年1月30日岐阜地判(前掲)参照。
- 26) 昭和32年9月24日大津地判, 昭和30年(行)2号3号, 行裁例集8巻9号P.1636。
- 27) 昭和32年9月28日神戸地民2判, 昭和31年(行)19号, 税務訴訟資料25号P.766。
- 28) 昭和34年9月14日山口地3判, 昭和30年(行)10号, 税務訴訟資料29号P.913。
- 29) 昭和28年7月29日東地民3判, 昭和27年(行)146号, 行裁例集4巻7号P.1715; 昭和30年3月24日東高民8判, 昭和28年(ネ)1462号, 訟務月報1巻2号P.98参照。
- 30) 昭和31年2月8日徳島地判, 昭和29年(行)7号, 行裁例集7巻2号P.323; 昭和31年10月20日高松高4判, 昭和31年(ネ)121号, 行裁例集7巻10号P.2408参照。
- 31) 昭和40年7月19日横浜地判, 昭和36年(行)5号, 訟務月報12巻1号P.77参照。この訴訟ケースは, 納税義務者が仮装名義によって貸付金の利息を受取り, その銀行支払委託の小切手の現金化に際しての裏書名義が納税義務者ならびにその妻や同人の経営する会社などであった場合に, その妻らは貸付先と何らの取引関係も貸付関係もないことが認められるので, 実質所得者課税の原則のもとに, このすべての利息収入を納税義務者に帰属するものと判示したものである。