

第1問

問題文

平成5年からE歯科医院（以下「E医院」という。）を営んでいる歯科医Aには、子B及び妻Cがおり、Bには妻Dがいる。Cは、歯科医であり、E医院と別の県において、平成10年からF歯科医院（以下「F医院」という。）を営んでいる。B及びD（以下「B夫婦」という。）は、A及びC（以下「A夫婦」という。）とF建物に同居している。F建物は、もともと1階建ての家屋であったが、平成27年3月、A夫婦とB夫婦で住み分けるために、Aの費用負担において2階部分を増築し、B夫婦は2階に住むようになった。2階には、台所、バス、トイレはあるものの、独立の出入口はない。家事は、A夫婦とB夫婦が相互に助け合い行っている。

Bは、平成26年5月に歯科医師国家試験に合格し、以降、E医院において、Aとともに診療に従事していた。平成26年10月から12月の間は、AからBが月25万円の給与を受けている旨の届出が税務署になされていたが、平成27年3月11日には、B名義の個人事業の開業届を所轄税務署長に提出した。

BがE医院において診療への従事を開始するに当たっては、新たに医療器具の購入や医院の改装を行う必要があった。そのため、A名義でその費用を借り入れ（以下「本件借入れ」という。）、Aが契約の当事者となって、医療器具の購入や医院の改装を行った。本件借入れに当たっては、Aの所有するE医院の敷地及び建物に根抵当権が設定され、返済はA名義の預金口座からなされている。

BがE医院において診療への従事を開始して以降、B固有の患者が来院するようになり、これにより、E医院の収入は、平成26年から飛躍的に増大し、平成28年においては、Bが診療へ従事する以前の2倍ほどの収入を計上するようになった。このようなE医院へのBの寄与に鑑みて、Aは、平成28年におけるE医院の診療報酬総額4,000万円をBと折半した。AとBは、BがE医院において診療への従事を開始して以降、E医院の総収入から総費用を控除した残額を按分していたが、その按分割合は明確には定められていなかった。また、E医院の経理上、AとBの収支は区分されていない。

平成28年末、Bは、E医院から独立し、G歯科医院を開業した。しかし、Bの独立以後もE医院の患者数は依然として多く、A一人でE医院の診療業務をこなすことは困難であった。そのため、AはCに対し、E医院の診療業務の一部を委託するようになり、平成29年における業務委託の対価としてCに300万円を支払った。E医院の平成29年における診療報酬総額は3,000万円であった。

以上の事案について、以下の設問に答えなさい。ただし、租税特別措置法の適用は考えなくてよい。

〔設問1〕

所得税法上、平成28年分のE医院の診療報酬額である4,000万円はAに帰属するか。その根拠規定及び適用関係を具体的に示して説明しなさい。ただし、問題文中に掲げたもの以外に、平成28年において、Aに収入はないものとする。

〔設問2〕

平成29年においてAがCに対し支払った300万円は、同年度のAの事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができるか、説明しなさい。

(参照条文) 所得税法施行令

(事業の範囲)

第63条 法第27条第1項(事業所得)に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業(不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。)とする。

一～十 (略)

十一 医療保健業、著述業その他のサービス業

十二 (略)

第1 出題の趣旨

本問は、親子歯科医師事件（東京高判平 3.6.6【百選 28】）及び弁護士夫婦事件（最判平 16.11.2【百選 32】）を素材判例として、①課税物件の帰属（論証 5）、②所得税法 56 条の適用範囲（論証 34）についての理解を問うものである。

（なお、本問以下及び次問以降において、所得税法は「所法」、法人税法は「法法」と、それぞれ略記することとする。）

第2 設問1について

1 解答の出発点

設問1は、平成28年分のE医院の診療報酬額である4,000万円がAに帰属するかにつき、その根拠規定及び適用関係を具体的に示して説明することを求めるものである。なお、解答に当たっては、同報酬に関する所得分類も明らかにした上で、その金額について説明していくことになる。

2 所得分類

まず、E医院における診療は、所法施行令63条11号にいう「医療保健業」に該当する。したがって、本件所得は、「事業で政令で定めるものから生ずる所得」として、「事業所得」に該当する（所法27条1項）。

3 総収入金額及び問題となる条文—所得の人的帰属—

平成28年分のAの事業所得に係る総収入金額を検討するに当たっては、平成28年におけるE医院の診療報酬総額4,000万円をAとBとで折半していたことが問題となる。すなわち、Aの平成28年の事業所得に係る総収入金額は、平成28年におけるE医院の診療報酬総額4,000万円の半額である2,000万円ではないかという問題である。この問題は、ある所得について誰に課税をするべきかという「所得の人的帰属」の問題と言い換えられ、本問でいえば、4,000万円全額がAに帰属するのか、それとも半額はBに帰属するものとみるべきなのかを、所法12条を解釈しつつ検討していく必要がある。

まず所得の人的帰属について、所法12条は「実質所得者課税の原則」を掲げており、「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つて、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、実際に収益を享受する後者の者に収益が帰属すると規定している。この条文の理解については二つの説があり、法律上の真実の権利者に収益が帰属するとみる法律的帰属説と、収益を実際に支配・享受している者に帰属させるという経済的帰属説がある。このうち、基準の明確性の観点等から、前者の法律的帰属説が通説として採用されていると評されている。

次に、法律的帰属説に立った上でより各論的に所得の人的帰属の問題をみていくと、まず資産から得られる所得については、原則としてその資産の真実の権利者に帰属するとされており、事業から得られる収益については、その事業の事業主に帰属すると解されている。このうち本問で問題になるのは後者の事業収入であり、事業収入における事業主の判断については、更に細かな場合分けがあると理解されて

いる。まず原則としては、他の者に対して自己の名前で有効な取引を行う者が事業主に該当するが、仮にそのような者がいても、その他に経営方針の決定に支配的影響力を有する者がいればその者を事業主とみる、という順番で検討するものとされる。一方で、家族経営の事業の場合には、経営方針に支配的影響力を持つ者は誰かを検討し、それが不明な場合は生計を主宰している者が事業主だと推定される（更に個別事情によっては生計の主宰者以外が事業主と推定される場合もある。）、という順番で検討する（所得税基本通達 12—3～12—5 参照）。本問はA Bが親子関係にあり、4,000 万円は家族経営によって得た事業所得といえるので、経営方針へ影響力を与えていた者を判断するところから検討が始まる。

この点につき、本問と類似の事案において、親子歯科医師事件判決は、「親子が相互に協力して1個の事業を営んでいる場合における所得の帰属者が誰であるかは、その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断されるべき問題であって、ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべきであり（最高裁昭和37・3・16第二小法廷判決、裁判集民事59号393頁参照）、従来父親が単独で経営していた事業に新たにその子が加わった場合においては、特段の事情のない限り、父親が経営主体で子は単なる従業員としてその支配のもとに入ったものと解するのが相当である。」（下線は担当者）と判示し、その上で、以下に述べる各事情を詳しく精査した上で、誰が事業に支配的影響力を及ぼしていたかを検討し、結果として、親が「経営主体」とであると認定して事業による収入の全額が親に帰属すると判断した。

経営主体とされる父が支配的影響力を有するか否かについて親子歯科医師事件判決で主に検討された事情は、①事業が誰の信用力の下で継続していたか、②両者の世帯は同一か、③契約当事者は誰か、④事業の設備投資は誰の負担でなされたか、⑤事業の経理上収支が区別されているか、といった点である。本問においては、これらの事情は親子歯科医師事件と同様であるから、E 医院の事業に支配的影響力を有しているのはAであり、E 医院の経営主体はAであるということになる。そうすると、E 医院の事業による収入は、その全てがAに帰属することになる。したがって、平成28年におけるE 医院の診療報酬総額4,000万円全額が、平成28年においてAが「収入すべき金額」として、Aの平成28年の事業所得に係る総収入金額となる（所法36条1項）。

第3 設問2—所法56条の適用範囲—

設問2は、夫婦が独立した事業者である場合における所法56条適用の可否を問うものである。所法56条は、個人課税の徹底により、同族間の所得分散が行われて納税者間の税負担の不均衡が生ずることを回避するための規定であるところ、夫婦が独立した事業者である場合には、例外的に所法56条は適用されないのではないかという問題である。

この点につき、弁護士夫婦事件判決は、「56条の上記の趣旨及びその文言に照らせば、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者と別に事業を営む場合であっても、そのことを理由に同条の適用を否定することはできず、同条の要件を満たす限りその適用があるというべきである。」と判示しており、この判決を踏まえると、本問においても所法56条の適用は肯定されることになる。

答案例

1 第1 設問 1

1 歯科医院であるE医院における診療業務は、所得税法施行令63条11号にいう「医療保健業」に該当する。したがって、E医院における平成28年の診療報酬に係る所得（以下「平成28年分所得」という。）は、所得税法（以下、法令名省略）27条1項にいう「事業で政令で定めるものから生ずる所得」として、「事業所得」に当たる（27条1項）。

2 次に、Aは、平成28年分所得をBと折半しているから、事業所得の金額の計算上、平成28年においてAが「収入すべき金額」（36条1項）は、平成28年分所得の半分である2000万円とならないか。親子が協力して事業を営んでいる場合の所得の人的帰属が問題となる。

(1) 所得の人的帰属について、12条より実質的所得者課税の原則に従い、実際に収益を享受する者に所得が帰属するとみるべきである。そしてその判断に当たっては、基準の明確性及び納税者の予測可能性の担保の観点から、法律上の真実の権利者に所得が帰属するとみる法律帰属説に従って検討を行うべきである。

次に事業から得られた収入について、当該収入が法律的に帰属する者をどのように判断するべきか。この点につき、親子歯科医師事件判決は、親子が相互に協力して1個の事業を営んでいる場合における所得の帰属者が誰であるかは、その収入が何人の勤労によるものであるかではなく、何人の収入に帰したかで判断されるべき問題であって、ある事業による収入は、その経営主体である者に帰したものと解すべ

2 きであると判断した。そして同判例の判断内容より、当該経営主体性の判断については、誰が事業に支配的影響力を及ぼしていたかを、誰の信用の下で事業が継続していたか、AとBの世帯は同一か、契約当事者は誰か、事業の設備投資は誰の負担でなされたか、事業の経理上収支が区別されていたか、といった各事情を総合考慮して検討するべきである。

(2) 本件のE医院は、平成5年からAが営んできていたのであり、平成28年に至るまでの20年超の長期間、Aの支配の下で経営が行われていた。確かに平成26年からBがE医院における診療への従事を開始したことによって、Bの固有の患者が来院するようになり、E医院の収入が飛躍的に増大したという事情があるが、Bの医師としての経験はまだ新しく、短かったのであるから、平成28年におけるE医院の実態は、むしろAの長年の医師としての経験に対する信用力のもとで経営されていたとみるべきである。さらに、Bが診療への従事を開始するに当たっては、新たに医療器具の購入や医院の改装を行う必要があったところ、その費用は、Aの所有するE医院の敷地及び建物に根抵当権を設定してA名義で借り入れられ、その返済はA名義の預金口座からなされ、医療器具の購入や医院の改装も、Aが契約の当事者となっていたのであるから、E医院の診療報酬は、Aの資産から生じているものというべきである。加えて、AとBは、F建物の1階と2階に住み分けているものの、2階には独立の出入口はないのであるし、相互に助け合い家事を行っていること、2階部分の増築に当たっ

- 3 てはAが費用を負担したこと、BがE医院において診療に従事し始めて以降、E医院の総収入から総費用を控除した残額を按分していたものの、その割合は明確に定められていないという状態が続いていたことなどを踏まえると、AとBは、全く別個の世帯とは認め難く、BがAから独立して別個の収益を獲得していたともいえない。むしろBは、上述したAの信用力や費用負担を受けて、Aの下で共同してE医院の業務に従事していたものというべきである。

以上を総合すると、E医院の経営に支配的影響力を有しているのはAであり、AがE医院の経営主体であるというべきであるから、平成28年分の同医院の収入は、その全てがAの所得として帰属する。

- 3 したがって、事業所得の金額の計算上、平成28年においてAが「収入すべき金額」は、平成28年におけるE医院の診療報酬総額4000万円である。

第2 設問2

- 1 AがCに対し支払った300万円は、AのE医院の診療業務の委託費用であり、E医院での事業を遂行する上で直接必要な費用といえるから、必要経費に該当するものとも思える（37条1項）。
- 2 もっともCは、Aの妻であり、AとF建物において同居しているため、Cは、Aと「生計を一にする配偶者」である。また、AがCに対し支払った300万円は、Aの「営む……事業所得……を生ずべき事業」である上記の診療業務の一部を委託した対価として支払ったものであるから、これに「従事したこと……により当該事業から……受ける……対

- 4 価」に当たり、56条より、Aの事業所得の計算上、必要経費に算入することができない。

しかし、本件のAC夫婦はそれぞれ独立した事業者であり、その一方が他方に報酬を支払った場合であっても56条が適用されるのか。

そもそも56条の趣旨は、個人課税の徹底により同族間の所得分散が行われて納税者間の税負担の不均衡が生ずることを回避する点にあり、独立事業者間でであっても所得分散のおそれはあるから、かかる趣旨が妥当する。また、56条の文言上も、配偶者等が独立事業者だからといって適用を制限していない。そこで、配偶者等が独立事業者であったとしても、同条の適用は否定されないと解する（弁護士夫婦事件参照）。

- 3 したがって、上述のように、56条の要件を満たす本件においては、同条の適用は否定されず、AがCに対し支払った300万円は、Aの事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができない。

以上