

# 所得税法の所得区分規定の 解釈の在り方 ——二つの最高裁判決を素材に

増 田 英 敏

本稿を、ご定年を迎えられる白藤博行先生と小川浩三先生にこれまでのご指導に感謝の意を込め捧げるものである。

## はじめに

我が国の所得税法は、所得の発生源泉・性質により、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得又は雑所得の10種類の所得に区分し、これらの所得ごとに所得金額を計算する所得区分課税制度を採用している。

所得とは、基本的には経済的利益を貨幣価値に換算したものをいう、と  
の見解に異論はないであろう（厳密な所得の定義は後述する）。個人の所得を課税対象（課税物件）とする所得税法は、所得を担税力の測定基準として、実質的な担税力に応じた課税を求める租税公平主義を立法原理としている。したがって、所得の金額が同じであっても、その所得の発生源泉によって、その担税力にはそれぞれ差異が生じるとの考え方を採用して制度が構築されていることに注意を払う必要がある。

この考え方を反映して給与所得などの勤労性所得に比して、利子所得などの資産性所得は担税力が強いから、資産性所得に対しては重課となるよ

う工夫がされている。たとえば、給与所得などの勤労性所得は利子所得や配当所得、不動産所得などの資産性所得より担税力が弱いとの理解のもとに、給与所得には給与所得控除制度を導入して所得金額を圧縮する措置が制度化されている。

この実質的な担税力に応じた課税原則（租税公平主義）に基づいて、所得区分制度が導入されている。特に、所得区分制度は、我が国の所得税制度の最も重要な特徴が所得区分制度といっても過言ではない。

しかし、制度趣旨は合理的であり受け入れられるが、所得区分を行うための具体的な所得区分規定には、所得分類を普遍化するために抽象的な文言を用いざるを得ず、区分判断の基準が租税法律主義の課税要件明確化の点からは不明確であるとの批判がある。特に所得区分により税負担に大きな差異をもたらす結果を招くところから、所得区分規定の解釈を巡り課税当局と納税者間で争訟が絶えない。所得区分規定の解釈問題は、所得税法上の最も重要な論点の一つとされてきた。

一時所得と給与所得の所得金額の計算は、担税力の強弱を反映した計算方法を採用している。たとえば、給与所得について所得税法28条1項が、給与所得の意義を「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と定め、2項において「給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする。」と定めている。給与所得控除は、給与所得の「必要経費」の概算額と理解してもよい。

一時所得は34条1項が、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」と定め、2項が、「一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総

収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。」したうえで、さらに当該所得金額を同22条が2分の一に圧縮することを定めている。

上記の通り、給与所得の給与所得控除や一時所得の金額の計算において二分の一に所得を圧縮することは、所得がその発生源泉や性質により担税力に強弱があることから税負担に調整を加えることを制度趣旨とされている。この所得区分規定の立法趣旨は以下で詳述するが、担税力に応じた課税の原則である租税公平主義に求めることができる。

本稿の目的は、一時所得と給与所得の該当性が争点とされた二つの注目最高裁判決を研究の素材にして、所得区分規定の在り方を考察することにある。

検討対象として取り上げる最高裁判決は、一時所得の該当性が争点とされた最高裁平成27年3月10日判決（「馬券払戻金一時所得該当性事件」）と給与所得該当性が争点とされた最高裁平成27年10月8日判決（「債務免除益事件」）の二つの判決である。いずれの判決も所得区分規定の解釈の在り方を明確に判示しているところから、判決当時から現在まで多くの検討がなされてきた所得区分の代表的判決である。

## I 所得税法における所得区分規定の立法趣旨

### 1 租税公平主義と所得概念の関係性の確認<sup>(1)</sup>

憲法14条の「法の下での平等」規定を根拠とする「租税公平主義」は、担税力に応じた課税を要請する租税法の基本原則である。この担税力測定の指標として「所得」が中心的役割を果たしてきた<sup>(2)</sup>。相続税などの資産の存在に担税力を見いだす資産課税と比較すると、資産は現物の資産の存

在を確認しやすいが、所得課税は、所得が課税期間における収益から、費用を差し引くことにより計算するといったフローの概念になじむ<sup>(3)</sup>。ストックとしての現金や不動産といった資産とは異なり、所得の存在・大きさを検証しにくいという特性がある。

以下では、所得税法における所得区分の問題を検証する前提として、その所得概念を明確にしておきたい。

まず、所得課税においては所得を担税力の対象、すなわち課税物件と位置づけているのであるから、所得とは何か（所得概念）について確認しておくことは議論の前提として不可欠である。

---

(1) 以下のこの項の記述は、増田英敏『紛争予防税法』109頁以下(TKC出版, 2015年)の記述内容に多くを負っている。同書では所得課税のうち譲渡所得課税の問題を検証する予備的作業として所得の範囲・所得概念を整理している。その内容をここでも参照することにする。

(2) 担税力に応じた課税を実現するためには、担税力の測定基準が極めて重要となる。適正に担税力を測定する指標が存在して初めて公平な課税が実現できるのである。なお、担税力測定の基準としては「従来から①所得、②資産、そして、③消費が支持されてきた。これらの担税力測定基準は、それぞれ長短が存在するが、所得がこれまで最も優れているとされてきた。所得は累進税率構造の採用や基礎控除などの人的諸控除を組み合わせることで、課税最低限を設けることができ、最低限度の生活水準を維持するための所得には課税しないことを保障する仕組みを構築できるなど、担税力に応じた課税をより実質的なものにすることが可能であるとともに、さらには富の再分配機能をも併せて発揮することができるという点から高く評価されてきた。しかし、所得の捕捉を完全に行うことが不可能であり、クロヨン問題に象徴されるよう所得の捕捉率の格差の問題も短所として指摘されてきた。

資産は実際に存在する資産を課税対象とするところから、捕捉漏れの弱点は所得より補強されるが、一方で、資産の価値評価が困難であり、さらに納税する際に換金化を図る必要があるという短所が存在する。

消費は、消費税の課税対象の選定によっては逆進的となり、担税力に応じた課税に反する結果を招くという点から、担税力測定基準としては最も劣っている。(増田英敏『リーガルマインド租税法第5版』22頁(成文堂, 2019年))ということができる。

(3) 各事業年度の収入から経費を控除した差額を所得として測定するのであるから、期間損益計算の考え方にたつものであり、ストックとしての所得を意味していない。

わが国の所得税法も、法人税法も、この所得を課税物件（課税対象）と位置づけ、所得概念を共有化し、その範囲を法的に確定させ、担税力に応じた課税を実現できるよう課税要件規定を体系化させている。

所得税は個人の所得を課税物件とする。個人の所得を担税力の測定指標とする所得税の本質を理解するためには所得概念の確認が必要であるから、以下の通り所得概念を確認しておきたい所得とは何か、といった所得の概念は以下のように理解できる。

所得とは、本来財貨の利用によって得られる効用や人的役務によって得られる満足をいう。しかし、これらの効用や満足は客観的な測定基準を持ち得ない。そこで、効用や満足を所得税の課税対象とするために貨幣価値に換算することが必要となる。効用や満足を測定可能な貨幣価値に換算し、指標化したものを、所得税の課税物件としての所得と理解することができる。

所得が効用や満足であることには異論はないが、「所得（income, Einkommen）の意義は、一見明白なようでありながら、決してそうではない。何が所得であり何が所得でないかについての判断は、多くの場合、常識によって支えられているにすぎない、というのが実情である。所得概念をめぐるのは、外国において種々の論議がなされてきたが、学説上一致した見解はいまだに存在しない。法律学者・経済学者・会計学者の間に見解の相違が見られるのみでなく、それぞれのうちでもどのような観点から問題を眺めるかによって見解が異なるのである。また、実定法上も所得の意義を明確にした規定はない。各国の租税法は、いわば所得の内包を示すことなくその外延を源泉によって例示ないし列挙することによって、所得税の課税対象の決定を試みているのである。たとえば、わが国の所得税法は、二二条において所得税の課税標準を定め、二三条ないし三五条において所得を一〇種類に分類してそれぞれの意義および計算方法を定めているが、所得とは何かについては結局何らの定めをおいていない。したがって、一定

期間の間に各人に帰属するに至った経済的価値のうち、どの部分が所得税の課税の対象となるかは、学説・判例によって決定されるべき問題として残されていることになる。所得の範囲を広くとらえるかせまくとらえるか、金銭以外の収入も所得であるかどうか、実現された利得のみが所得であるのか、インピューテッド・インカム (imputed income) についてはどう考えるべきか、等々の問題は、いずれも所得概念をどう構成するかにかかっていると見える<sup>(4)</sup>。」とされる。

所得概念の明確化は、学説・判例に委ねられているのであるが、少なくとも所得区分問題のアプローチの手法として、その所得の範囲をめぐる概念構成については整理しておく必要がある。以下ではこの所得の範囲を確定するための基本的な概念構成について簡潔に整理しておきたい。

所得には消費型所得概念と取得型所得概念の二つの概念構成が存在する。

消費型所得概念は、収入のうち財や役務を購入し得られた効用のみ、すなわち消費によって得られた効用のみが所得を構成し、貯蓄に向けられたものは所得から除外するという考え方である。

稼得した収入は、一般的には消費と将来のために蓄える貯蓄に向けられる。たとえば、収入1000万円のうちから乗用車を300万円で購入し、さらに600万円を生活費やレジャーのために消費し、残りの100万円を貯蓄したとしよう。収入のうち乗用車や生活費などに消費された900万円、すなわち消費に充てられた部分のみを所得とし、支出されず貯蓄に充てられた100万円を所得から除外するという考え方が、消費型所得概念とされるものである。

一方、取得型所得概念とは取得した金銭的価値で測定しうる経済的利得をすべて所得とみなす所得概念をいう。

収入金額1000万円をすべて所得と認識する考え方が取得型所得概念であ

---

(4) 金子宏『所得概念の研究』10頁以下 (有斐閣, 1995年)。

る。

前者の所得概念は、貯蓄に向けられる経済的利得が所得から除外されるために、富の再分配効果を減退させ、垂直的公平の実効性を阻害する点や、借り入れによる金銭を消費に充てた場合にも所得を構成することになり、さらには、消費に課税するところから納税資金をいかに確保するかといった執行面の困難性を伴うなど、不合理であるといった批判がなされてきた。

したがって、後者の取得型所得概念が多く支持を得て一般的な所得概念として受け入れられ、制度化されてきた。

ところで、取得型所得概念は、所得の範囲をいかに画するかという点から、制限的所得概念と包括的所得概念の二つの所得概念に分類することができる<sup>(5)</sup>。

これらの所得概念を簡潔に整理すると以下のとおりである。

まず、制限的所得概念は、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等の反復的・継続的に生ずる利得のみを所得し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する所得概念である。

一方、包括的所得概念は、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという考え方である。この包括的所得概念は、経済的利益をすべて所得として補足するところから、以下の理由で一般的な支持を得ている。

①一時的・偶発的・恩恵的利得であっても利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが担税力に応じた課税の要請に、より合致する。

②すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用の下におくことが、所得税の支持理由としての富の再分配機能をさらに高める。

---

(5) 包括的所得概念と制限的所得概念の詳細については、金子、同上書、16頁以下参照。

担税力に応じた公平な課税を実現するうえでより優れている包括的所得概念を、わが国の所得税法も採用していると考えられるが、その理由は以下のとおりである。

わが国の所得税法は所得区分規定を設けているが、雑所得の区分を設けている趣旨は次のとおりである。すなわち、他のいかなる所得区分に属するとも判定できない経済的利得が生じた場合にも、所得課税の対象から除外するのではなく、雑所得の区分を設けることにより、すべて所得として課税するという包括的所得概念の立場を表明したものと理解することができる。まさに雑所得区分を設けることによりすべての経済的利得を課税対象としているものであることになるから、わが国の所得税法が、包括的所得概念に基づくことの証左といえることができる。

## 2 包括的所得概念と制限的所得概念—所得区分の前提

所得税法は個人の所得を課税対象とする。課税対象となる所得の範囲をいかに確定させるかは、所得概念の問題に帰着する<sup>(6)</sup>。

所得概念は、包括的所得概念と制限的所得概念に分類できる。富の増加を担税力の増加の増加と捉え担税力の増加をもたらすすべての利得を課税

---

(6) 所得の意義については、一見明白なようでありながら、決してそうではない。

所得の意義を論ずる場合に、まず、どのような観点から所得を見るかの問題があるとの以下の指摘はまず意識しておくべきである。すなわち、「経済学者、特に厚生経済学者の間には、所得を、財貨の利用やサービスから得られる効用 (utility) ないし、満足 (satisfaction) と観念し、それが真の意味の所得 (true income) であると考える傾向が強い。これは、十分に理由のある考え方であるが、それらの効用ないし満足を各人につき測定し計量化することは困難であるから、経済現象の分析の道具としての所得、あるいは所得税の課税の対象としての所得を問題とする場合には、それは、そのような心理的な何物かではなく、心理的何物かを可能にする金銭—万人に共通な価値の単位で表現されざるをえない。」(前掲注(4)、金子『所得概念の研究』13頁)と説明される。所得を金銭で把握する場合にも、その構成の仕方には二つの「処分型」所得概念と「発生型」所得概念に類型化できる。



対象である所得に含める考え方が包括的所得概念と称される。一方で、この包括的所得概念に対する所得概念として、継続的・反覆的な利得のみを所得としてとらえ、一時的・偶発的・恩恵的な利得は所得の範囲から除外する所得概念を制限的所得概念と称される。今日では包括的所得概念が支配的であり、我が国の所得税法も包括的所得概念を採用しているとされる。所得区分規定の解釈を検討する上でも、包括的所得概念を採用する我が国の所得税法の特徴を、次の通りの確に理解しておく必要がある。

すなわち、「わが国の所得税法の規定の仕方を見ると、それは、一方では、所得をその源泉ないし性質に応じて分類している点で、イギリス・ドイツ等の立法例にならっていると見ることができ、その限りで所得源泉税の影響を見出すことも不可能ではないが、他方では、すべての所得を課税の対象としており、その意味では所得源泉税との訣別ないしそこからの脱皮がその特色をなしていると考えられる。すなわち、それは、所得源泉税の下で一般的に所得の範囲から除かれてきた譲渡所得を課税の対象に加えているほか、一時所得という類型を設け、すべての一時的・偶発的・恩恵的利得を課税の対象とし、また雑所得という類型を設けて利子所得から一時所得のいずれにも属さない所得をすべて課税の対象とする方針をとっているのである。これは、戦前の立法が、所得源泉税の立場に依拠して、「営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得」（明治二二年法・大正九年法）、あるいは「営利ヲ目的トスル継続的ノ行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」（昭和一五年法）を原則として課税の対象から除外していたことと対比して、現行所得税法の大きな特色であり、政策の基本的変化である。

このように、現行法が、原則としてすべての所得を課税の対象とする建前をとっていることにかんがみ、現行法の援用している所得概念は、これを「包括的所得概念」と呼ぶことができる、と考えるが、その背後にある考え方は、いうまでもなく公平負担の原則であり、総合所得税の理念である。<sup>(7)</sup> ことを確認しておく必要がある。

担税力を増大させる利得をすべて所得として課税対象とする包括的所得概念の考え方は、担税力に応じた課税を求める租税公平主義により適合する。

しかし、一方で所得には、その種類・性質によって担税力に強弱の差があることは明らかである。したがってこれは、各種所得の算定に当ってその特殊性に応じた取扱い（たとえば給与所得控除など）をすることによって解決すべき問題であるから、譲渡所得などの、ある所得を最初から課税の対象外においてしまうことの根拠とはなりえない<sup>(8)</sup>。

### 3 所得区分規定の立法趣旨

わが国の所得税法は23条以下において、所得の発生源泉ないし所得の性質によって所得を10種類に分類することを定めている。この所得分類規定の立法の趣旨は、「所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである<sup>(9)</sup>。」とされる。

これは、同じ所得でもその発生源泉もしくは所得の性質が異なれば、そ

(7) 金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』422頁以下（有斐閣，2010年）。

(8) 我が国の所得課税制度が包括的所得概念に立脚したアメリカの制度をシャウプ勧告により導入したことは以下の記述のとおりである。すなわち、「その意味で、包括的所得概念は、今日の所得税制の指導理念と見るべきであるが、所得の範囲を包括的に規定した世界最初の総合累進所得税の立法としては、アメリカの1913年の歳入法がある。それは、「いかなる源泉から生じた利得 (gains), 利益 (profits) 又は所得 (income) であるかを問わず」課税の対象とする旨を規定した。現行の内国歳入法（一九五四年法）はそれを受け継ぎ、「別段の定めのある場合を除き、総所得とは、いかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を意味する。」と規定している（六一条(a)項）。わが国の現行所得税の仕組みが、シャウプ勧告を通じて、このアメリカの制度を継受したものであることは、くりかえすまでもないであろう。」（金子宏，同上『形成と解明』，422頁）とされる。

(9) 金子宏『租税法24版』221頁（弘文堂，2021年）。

の担税力は異なるとの考えの下に、所得の発生源泉ごとに所得を類型化し、担税力に応じた公平な課税を実現させようとしたところに求められる<sup>(10)</sup>。

また、裁判例においても所得分類の趣旨について、「所得税法は、租税負担の公平を図るため、所得をその発生の源泉に応じて10種類に区分し、それぞれの所得金額の計算方法を定めている（所得税法第二三、二四條、第二六條ないし第二八條、第三〇條及び第三二條ないし第三五條）が、右の所得分類によれば、所得税法は、右10種類の所得の分類に当たっては、所得を担税力の観点から資産性所得、資産と勤労の結合所得及び勤労性所得に区分し、このうち資産性所得が担税力が最も強く、勤労性所得が最も弱いとの考え方を右所得分類の基本として採用しているものと解することができる<sup>(11)</sup>。」という見解が受け入れられている。

なお、各種所得は、勤労性所得（給与・退職所得等）、資産性所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等）、資産勤労結合所得（事業所得）の三種類に大別することができる。このうちでは、資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が小さい。そのため、原則的に所得税法は、資産所得重課－勤労所得軽課の考え方をとっているとされる<sup>(12)</sup>。

したがって、所得の種類ごとに異なる所得金額の計算方法がとられ課税の方法も異なるために、同一の収入金額でも税額が異なることになる。これは担税力の強弱を税額に反映させるための仕組みが所得税法に組み込まれているためであり、まさに所得税法が担税力に応じた課税（租税公平主義）を実現することを基本的理念としている証左とも言える。

以上の通り、所得税法の所得分類の立法趣旨が担税力に応じた課税の実現にあることが確認できた。そして、所得は、資産性所得と勤労性所得、さらに資産勤労結合所得の三種類に大別でき、それぞれに担税力の強弱が

---

(10) 増田、前掲注(2)、374頁以下。

(11) 東京高判昭和59年2月15日行裁例集35巻2号139頁。

(12) 金子、前掲注(9)、221頁以下。

あることを確認しておきたい。

担税力の強弱は、所得の発生が継続的か一時的かにより大きく左右されるから、非営利・継続性の要件が一時所得該当性の判断基準の中核に位置することになる。

## II 一時所得の区分規定の解釈のあり方と判断基準

### 一 馬券最払戻金高裁平成27年3月10日判決<sup>(13)</sup>

#### はじめに

馬券の払戻金については、所得税基本通達34-1の一時所得に該当する所得として例示されてきたが、最高裁平成27年3月10日判決（以下では「本判決」という。）が下されたことにより通達の取扱も変更された<sup>(14)</sup>。

一時所得に該当することが当然視されてきた馬券の払戻金の所得区分の取扱いであったが、コンピュータの普及と統計学の手法をコンピュータソ

(13) 最判平成27年3月10日最高裁判所刑事判例集69巻2号434頁。本判決の判例評釈として増田英敏「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」TKC 税研情報24巻5号1頁以下参照。以下の記述は同評釈に負っている。

(14) 本判決を受けて所得税基本通達34-1の「一時所得の例示」に、注記1から3を次の通り付している。すなわち注の1は、「馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して定めた独自の条件設定と計算式に基づき、又は予想の確度の高低と予想が的中した際の配当率の大小の組合せにより定めた購入パターンに従って、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入するなど、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫しながら多数の馬券を購入し続けることにより、年間を通じての収支で多額の利益を上げ、これらの事実により、回収率が馬券の当該購入行為の期間総体として100%を超えるように馬券を購入し続けてきたことが客観的に明らかな場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当する。」としたうえで、(注)2と3は「(注)2が上記(注)1以外の場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、一時所得に該当することに留意する。」、「3 競輪の車券の払戻金等に係る所得についても、競馬の馬券の払戻金に準じて取り扱うことに留意する。」と注記で、最高裁判決の判示内容をはんえいさせる取扱に通達改正を行った。

フトに取り込むことにより、一時的かつ偶発的に発生するとされた馬券の払い戻しによる所得が、所得源泉を有し、恒常的に所得を得るといった事態が生じてきた。

馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有することが客観的に明らかである場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当するが、これ以外の場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、一時所得に該当すると、通達は改正された。

本判決の判断を踏襲した最高裁平成28年12月15日判決が注目されてきた<sup>(15)</sup>。

雑所得に該当する馬券の払戻金とこれ以外の場合における払戻金は一時所得とされるが、両者を判別する基準は何か、この点を本判決の検討することにより明らかにする。

## 1 争点と当事者の主張

本件は、馬券を自動的に購入できるソフトを使用してインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を上げていた被告人が、その所得につき正当な理由なく確定申告書を期限までに提出しなかったという所得税法違反の事案であり、刑事事件である。

---

(15) 最判平成28年12月15日民集71巻10号2235号。同最高裁判決の原審である東京高裁平成28年4月21日判決の判例評釈として増田英敏「馬券払戻金の所得区分外れ馬券の必要経費性—東京高裁平成28年4月21日判決」TKC 税研情報26巻2号1頁以下がある。

検察官は、本件には、当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得に当たるか雑所得に当たるか、外れ馬券の購入代金が所得税法上の必要経費に当たるか否かという法令の解釈に関する重要な事項が含まれていると主張して事件上告受理の申立てをし、最高裁判所が事件受理決定をした事案である。

争点は、馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得か、必要経費として控除すべき金額の範囲、そして、所得税法241条所定の「正当な理由の有無」及び可罰的違法性ないし期待可能性の有無の3点である。

検察官は、勝馬投票券（馬券）の払戻金に係る所得は一時所得であり、「その収入を得るために支出した金額」として控除すべき金額は、的中した馬券（当たり馬券）の購入金額のみであるから、本件各年分の被告人の総所得金額及び所得税額は公訴事実記載のとおりであると主張する。

一方、弁護人は、①本件における馬券の払戻金に係る所得は雑所得に分類されるべきであり、当たり馬券以外の馬券（外れ馬券）を含め1年間における馬券の購入金額全額が控除の対象となり、②仮に一時所得に該当するとしても、①と同様に1年間の馬券の購入金額全額が「その収入を得るために支出した金額」として控除の対象となるとして、これら①、②を理由に、本件各申告期限後に被告人に対して課された本件公訴事実と同様の課税処分は、所得税法の解釈、適用を著しく誤ってなされたものであり、課税の根幹に関わる重大かつ明白な瑕疵があって無効であるから、本件につきそもそも納税義務自体が存在しないと主張する。さらに、③本件当時の被告人が置かれていた状況や馬券の払戻金をめぐる課税実務等からすれば、被告人には所得税法241条の「正当な理由」に該当する事由があり、又は可罰的違法性ないし期待可能性が欠けるとして、被告人に単純無申告犯は成立しないと主張する。

## 2 本件の事実関係

被告人は、自宅のパソコン等を用いてインターネットを介してチケットレスでの購入が可能で代金及び当たり馬券の払戻金の決済を銀行口座で行えるという日本中央競馬会が提供するサービスを利用し、馬券を自動的に購入できる市販のソフトを使用して馬券を購入していた。被告人は、同ソフトを使用して馬券を購入するに際し、馬券の購入代金の合計額に対する払戻金の合計額の比率である回収率を高めるように、インターネット上の競馬情報配信サービス等から得られたデータを自らが分析した結果に基づき、同ソフトに条件を設定してこれに合致する馬券を抽出させ、自らが作成した計算式によって購入額を自動的に算出していた。この方法により、被告人は、毎週土日に開催される中央競馬の全ての競馬場のほとんどのレースについて、数年以上にわたって大量かつ網羅的に、一日当たり数百万円から数千万円、一年当たり10億円前後の馬券を購入し続けていた。被告人は、このような購入の態様をとることにより、当たり馬券の発生に関する偶発的要素を可能な限り減殺しようとするとともに、購入した個々の馬券を的中させて払戻金を得ようとするのではなく、長期的に見て、当たり馬券の払戻金の合計額と外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の合計額との差額を利益とすることを意図し、実際に本件の公訴事実とされた平成19年から平成21年までの3年間は、平成19年に約1億円、平成20年に約2600万円、平成21年に約1300万円の利益を上げていた。

## 3 判旨

### (1) 一時所得と雑所得の所得区分規定

「所得税法34条1項は、一時所得について、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を

有しないものをいう。」と規定している。そして、同法35条1項は、雑所得について、「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と規定している。」

## (2) 営利を目的とする継続的行為から生じた所得の判断の基準

「したがって、所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」

「これに対し、検察官は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであり、当たり馬券の払戻金が本来は一時的、偶発的な所得であるという性質を有することや、馬券の購入行為が本来は社会通念上一定の所得をもたらすものとはいえない賭博の性質を有することからすると、購入の態様に関する事情にかかわらず、当たり馬券の払戻金は一時所得である、また、購入の態様に関する事情を考慮して判断しなければならないとする課税事務に困難が生じる旨主張する。しかしながら、所得税法の沿革を見ても、およそ営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関し、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるという解釈がされていたとは認められない上、いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない。また、画一的な課税事務の便宜等をもつ



て一時所得に当たるか雑所得に当たるかを決するのは相当でない。よって、検察官の主張は採用できない。」

### (3) 所得区分基準の本案への当てはめ

「以上によれば、被告人が馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとした原判断は正当である（筆者下線）。」

なお、外れ馬券の購入代金の必要経費該当性については省略する。

## 4 研究

### (1) 本判決の判断構造

本判決の判断の構造を一審判決、控訴審判決と比較したうえで整理したい。

争点は馬券の払戻金が、一時所得に該当するか雑所得に該当するかといった所得区分の問題と、原告が外れ馬券購入に支出した支出金を必要経費に算入できるか否かにあった。

まず、所得税法35条は、一時所得を、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」と規定している。

この規定の文理解釈から一時所得の要件を明確化すると、次の3要件に

整理することができる。

第1の要件—利子所得，配当所得，不動産所得，事業所得，給与所得，退職所得，山林所得及び譲渡所得以外の所得であること—  
—非8種類所得の要件

第2の要件—営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること—非営利継続性の要件

第3の要件—労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであること—非対価性の要件

この第1ないし第3の要件を充足する所得が一時所得に該当する。なお、この三要件の関係性は次のように理解できる。すなわち、第1の要件を満たした所得は一時所得と雑所得のいずれかに該当する。そして、一時所得と雑所得のうち第2の非営利継続性の要件と第3の非対価性の要件を充足した所得が一時所得ということになる。一時所得は「非8種類所得の要件」により、利子所得などの所得から除外された所得であるので、まず消去法により一時所得と雑所得が判定される。そのうえで、積極的な判断基準として第2の「非営利継続性の要件」が位置付けられることになる<sup>(16)</sup>。

---

(16) この条文の文理から、佐藤英明教授は、第1の要件を①除外要件、第2の要件を②非継続要件、第3の要件を③非対価要件として次のように要件の関係性について整理されている。すなわち「この用語を用いるなら、これまでの漠然と考えられてきた解釈論においては、①除外要件を満たした所得のうち、②③を満たすものが一時所得、それ以外の所得が雑所得という区分が一般的であったといえる。その中でも、①除外要件は「利子所得から譲渡所得までの8種類の所得に該当するか」という形で、一時所得自体というよりは、他の所得の意義に、より直接的にかかわる要件であり、他方③非対価要件は沿革的に出現するのが遅いという事情があるため、一時所得の中核的な要件は②の点であるということが出来る」（佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子・中里・ラムザイヤー編『租税法と市場』222頁（有斐閣，2014年）と述べられている。

この第2の非営利継続性の要件を、本件の各裁判所はいかに解し判断の基準としたかを以下で検討する。

同事件の第一審の大阪地判平成25年5月23日<sup>(17)</sup>は「一時所得は、一時的かつ偶発的に生じた所得である点にその特色があるといえる。したがって、所得発生<sup>(17)</sup>の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、逆にそのような所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。そして、そのような意味における所得源泉性を認め得るか否かは、当該所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。(筆者下線)。」として、所得源泉の視点を取り入れ、一定の源泉から繰り返し稼得される所得は一時所得ではないとして、所得源泉の存在と継続性という二つの要素を判断要素として取り込んでいる。

そのうえで、「所得の基礎が所得源泉となり得ない臨時的、不規則的なもの場合、たとえこれが若干連続してもその一時所得としての性質に何ら変わるところはない。」としながらも、「しかし、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合があることは否定できない。そして、このような所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生<sup>(17)</sup>の蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模(回数、数量、金額等)、態様その他の具体的状況に照らして判断することになる。(筆者下線)。」として、1回だけをとらえてみた場合に所得源泉性を有しなくとも、強度に継続性を有する場合には所得源泉性が生じる場合があり、「所得の基礎となる行為の規模(回数、数量、金額等)、態様その他の具体的状況に照らして」所得源泉性の存否を判断することになるとしている<sup>(18)</sup>。

(17) 大阪地判平成25年5月23日判タ1410号377頁、刑集69巻2号470頁。

(18) この第1審の判断は、名古屋高金沢支判昭和43年2月28日を踏襲したものと位

一方、控訴審の大阪高判平成26年5月9日<sup>(19)</sup>は、一時所得規定の立法の沿革を踏まえて、「このような沿革から見ても、一時所得は、利子所得等の所得分類に該当しない補充的な所得分類であり、一時的、偶発的に生じた所得である点に特色があるといえる。もっとも、原判決がいう所得源泉性がどのような概念かは上記判断要素によってもなお不明確である上、一時所得や雑所得をも課税対象とした現行の所得税法の下で、これを一時所得かどうかの判断基準として用いるのには疑問がある。また、原判決は、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、強度に連続することによって所得が質的に変化して（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の）継続性、恒常性を獲得すれば、所得源泉性を有する可能性がある旨説示するのであるが（9頁）、結局、所得源泉という概念から継続的所得という要件が導かれるわけではなく、どのような場合に所得

---

置付けることができる。同事件は、清算所得が事業所得の要件に当たらず、むしろ一時所得に該当する否かが争点とされた事件であるが、同裁判所は「控訴人は一時所得とは定型的な所得源泉を有しない偶発的所得を指し、従ってその所得の性質が不規則性、偶発性を有するときは、所得する人の側からみて連続的傾向を有していてもこれを一時所得であるとみるべきであると主張する。そして「競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金はたとえその払戻を受けた者がいわゆる常連であってもその所得は性質上一時的なものであるから、一時所得とする。」との国税庁長官通達（昭和26年月1日付「所得税法に関する基本通達について」143項）を援用し、本件清算取引による所得はその性質が臨時偶発的のものであり、従ってたとえ反覆継続してもその性質に変わりはない」との主張に対して、裁判所は「従って所得の基礎が所得源泉になり得ない臨時的、不規則的なものであれば、所得源泉と認められる程度にまで強度に連続するなら格別、たとえこれが若干連続してもその性質は一時所得としての性質に変わりはないものであり、前記控訴人主張の通達はこの趣旨に理解すべきであるが、これに反し、一回的な行為としてみた場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが連続して継続的行為となるに及んで所得源泉とみられるに至る場合即ち所得が質的に変化する場合のあることも否定することはできない。」と判示している。

この判断を第1審判決は踏襲したものと位置付けられる。

(19) 大阪高判平成26年5月9日判タ1411号245頁。

が質的に変化して所得源泉性が認められるのかは明らかでなく、それ自体に判断基準としての有用性を見いだせない。」と判示して、所得源泉性の概念を判断要素に取り入れた第一審の判決に対する批判を加えている<sup>(20)</sup>。

そのうえで、「そうすると、一時所得に当たるかどうかは、所得税法34条1項の文言に従い、同項の冒頭に列挙された利子所得から譲渡所得までの所得類型以外の所得のうち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」で「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」かどうかを判断すれば足り、前者については、所得源泉性などという概念を媒介とすることなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」かどうかを判断するのが相当である。」として、所得源泉性の基準という中間基準を用いなくとも立法の沿革を考慮すれば、非営利継続性の要件と非対価性の要件の二つの要件によって一時所得該当性は判断されるべきであるとした。

上告審である本判決は、一時所得と雑所得の所得区分規定を確認のうえ、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」（筆者下線）と判示して、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』か否かを評価判断するための評価根拠事実について、以下の通り具体的に判示している。

すなわち、根拠法である所得税法は一時所得か否かについて、その所得発生行為が営利を目的とする継続的行為か否かにより判断することを定め

---

(20) 手塚貴大「競馬払戻金の所得分類と必要経費」租税判例速報、ジュリ1474号(2014年) 8頁以下参照。

ているが、この規定は評価的要件規定である。この評価的要件は、第1に営利性の要件、第2に継続性の要件という、二つの要件に整理できる。いずれの評価的要件に対応する評価根拠事実として同最高裁判決は以下の通り整理できる。

- ① 行為の期間、回数、頻度といった行為の態様（継続性の要件を判断する評価根拠事実）
- ② 利益発生の規模、期間といった利益の評価（営利性の要件を判断する評価根拠事実）
- ③ その他の状況

この判断基準を本件の認定事実当てはめ、「被告人が馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとした原判断は正当である。(筆者下線)」として、雑所得に該当するとの判断を下した。

具体的には、前述の①の継続性の要件については、原告の行為が、『長期間』、『多数回』、『頻繁』であると評価して、継続性の要件を充足しているとしている。そのうえで、②の営利性の要件については、『多額の利益』、『恒常的』に発生させていると評価できるから、営利性の要件を充足する判断している。

よって、原告の一連の馬券取引は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たる」と判示した。

さらに、第2の争点である外れ馬券の購入費の必要経費算入についても、

「雑所得については、所得税法37条1項の必要経費に当たる費用は同法35条2項2号により収入金額から控除される。本件においては、外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するということができ、本件外れ馬券の購入代金は同法37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である。」として、本件外れ馬券の購入代金は、雑所得を生ずるための必要経費に該当するとした。

一時所得に該当すると、一時所得の支出控除要件は「その収入を生じた行為をするため……直接要した金額」（所得税法34条2項）に限定され、その範囲は直接性の要件が加重され、きわめて狭くなる。一時所得に該当するとした場合には、払戻金の生ずる当たり馬券の購入支出金のみが控除されることになる。一方、所得税法35条の雑所得に該当する場合には、収入金額から必要経費を控除して雑所得金額が求められるので、馬券の購入支出金の控除要件は、所得税法37条が定めるように、「必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」というように、控除要件が大きく緩和される。そうすると、当たり馬券のみならず外れ馬券購入のための支出金も控除できることになり、所得金額が大きく圧縮される。

裁判所は、本件の主たる争点である外れ馬券の購入代金を必要経費として控除できるか否かについて、まず一時所得該当性を検討し、そのうえで、外れ馬券購入代金の控除要件について、所得税法37条の必要経費の要件によることを判断したのである。したがって本判決は、二段階の判断の構造を採用したといえる<sup>(21)</sup>。

基本的には、第一審、控訴審、そして上告審においても、同様に、第1のステップとして一時所得該当性が検討され、一時所得に該当しないことになれば雑所得に該当することになるから、所得税法37条の必要経費として外れ馬券の購入代金が控除可能となり原告の所得が圧縮されるという判断の構造を採用している。

## (2) 所得税法における所得区分規定の立法趣旨と解釈<sup>(22)</sup>

法規定の適正な解釈は、まずその規定の立法趣旨を正確に解釈に反映させるべきである。実質的な担税力に応じた課税という租税公平主義の要請から所得税法の所得区分規定は設けられている。したがって、馬券の払戻金が臨時的・一時的な所得であるから一時所得であると形式的に判断することは、本件のようにコンピュータソフトを用いて確率的な手法も取り込み、回収率が100%を越すような取引行為形態の実質を無視するものであり、立法趣旨に反する。

本件についても、その争点は所得分類規定の解釈にあるから、当該規定の立法趣旨を確認し、その趣旨をゆがめることのない解釈が求められる。

わが国の所得税法は23条以下において、所得の発生源泉ないし所得の性質によって所得を10種類に分類することを定めている。前述のとおり、この立法の趣旨について、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるから、担税力に応じた課税による公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである<sup>(23)</sup>。

これは、同じ所得でもその発生源泉もしくは所得の性質が異なれば、そ

---

(21) 佐藤英明「競馬の払戻金を雑所得として外れ馬券購入費用を必要経費に算入した事例」租税判例速報，ジュリ1459号2013年，8頁以下参照。

(22) 増田，前掲注(13)，31頁以下参照。

(23) 金子，前掲注(4)，221頁。



の担税力は異なるとの考えの下に、所得の発生源泉ごとに所得を類型化し、担税力に応じた公平な課税を実現させようとしたところに求められる<sup>(24)</sup>。

また、裁判例においても所得分類の趣旨について、「所得税法は、租税負担の公平を図るため、所得をその発生の源泉に応じて一〇種類に区分し、それぞれの所得金額の計算方法を定めている（所得税法第二三、二四條、第二六條ないし第二八條、第三〇條及び第三二條ないし第三五條）が、右の所得分類によれば、所得税法は、右一〇種類の所得の分類に当たっては、所得を担税力の観点から資産性所得、資産と勤労の結合所得及び勤労性所得に区分し、このうち資産性所得が担税力が最も強く、勤労性所得が最も弱いとの考え方を右所得分類の基本として採用しているものと解することができる<sup>(25)</sup>」という見解が受け入れられている。

なお、各種所得は、勤労性所得（給与・退職所得等）、資産性所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等）、資産勤労結合所得（事業所得）の三種類に大別することができる。このうちでは、資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が小さい。そのため、原則的に所得税法は、資産所得重課－勤労所得軽課の考え方をとっているとされる<sup>(26)</sup>。

したがって、所得の種類ごとに異なる所得金額の計算方法がとられ課税の方法も異なるために、同一の収入金額でも税額が異なることになる。これは担税力の強弱を税額に反映させるための仕組みが所得税法に組み込まれているためであり、まさに所得税法が担税力に応じた課税（租税公平主義）を実現することを基本的理念としている証左とも言える。

以上の通り、所得税法の所得分類の立法趣旨が担税力に応じた課税の実現にあることが確認された。そして、所得は、資産性所得と勤労性所得、さらに資産勤労結合所得の三種類に大別でき、それぞれに担税力の強弱が

(24) 増田，前掲注（2），367頁。

(25) 東京高判昭和59年2月15日行裁例集35巻2号139頁。

(26) 金子，前掲注（7），197頁以下。

あることが確認できる。

一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいうとされている（所得税法35条1項）ところ、その特色は、臨時的、偶発的に発生する利得であることにあり、一般には担税力が低いと考えられることから、いわゆる長期保有資産の譲渡所得の場合と同様に、50万円を限度とする特別控除後の2分の1相当額を総合課税の対象とする方法で超過累進税率の適用緩和が図られている（同法22条2項2号）。

担税力の強弱は、所得の発生が継続的か一時的かにより大きく左右されるから、非営利継続性の要件が一時所得該当性判断の基準の中核に位置することになる。

### Ⅲ 給与所得の所得区分の判断基準<sup>(27)</sup>

#### —債務免除益事件最高裁平成27年10月8日判決<sup>(28)</sup>

#### 1 本件の争点と当事者の主張

本件は、被上告人（以下「X」という。）が、その理事長であったAに対し、同人のXに対する借入金債務の免除をしたところ、所轄税務署長から、上記債務免除に係る経済的な利益がAに対する賞与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、上告人（以下「Y」という。）を相手に上記各処

---

(27) 本章の内容は増田、前掲注(2)の事例研究編の第13章で取り上げた青果組合理事長の債務免除に伴う債務免除益の給与所得該当性が争点とされた、いわゆる債務免除益事件の判例研究の検討内容を所得区分の問題に限定して整理したものであり、同13章の検討内容に多くを負っている。

(28) 最判平成27年10月8日判タ1419号72頁。

分（ただし、上記納税告知処分については審査請求に対する裁決による一部取消し後のもの）の取消しを求める事案である。

争点は、(1)本件債務免除益が給与等に該当するか、(2)本件債務免除益を源泉取得税額の計算上給与等の金額に算入すべきか（本件債務免除益に本件通達の適用があるか）、(3)本件債務免除の錯誤無効の主張の可否の3点であるが、本稿では(1)の本件債務免除益が給与等に該当するかという、給与所得該当性の可否の争点のみを取り上げる。

本件債務免除益が給与等に該当するかという、給与所得該当性について当事者の主張は以下の通りである。

#### (Yの主張)

法人の代表者が法人経営の実権を掌握し、当該法人を実質的に支配している事情がある場合において、法人代表者が自己の権限を濫用して当該法人の事業活動を通じて得た利益は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められる場合には、その支出が法人の代表者としての立場と全く無関係であり、法人から見て純然たる第三者との取引ともいふべき態様によるものであるなど特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与とみるべきである。

本件債務免除は、Xの理事長かつ筆頭の出資者としてXにおいて強い影響力を有し、Xを実質的に支配していたA理事長が、その権限を濫用して、Xから多額の借入れをした上で、Xに対しその債務の免除を強いたことによるものであり、A理事長の理事長としての立場と全く無関係に行われたものではなく、Xから見て純然たる第三者との取引ともいふべき態様によるものではないことは明らかである。

したがって、本件債務免除益は、A理事長がXの理事長としての地位及び権限に対して受けた給与等に該当する。

### (Xの主張)

利益が給与等に該当するというためには、利益と労務又は役務の提供との間に対価性が認められる必要があるところ、Xは、A理事長がXの理事長であるか否かに関係なく、A理事長が弁済能力を喪失しているために、本件債務免除を行ったにすぎず、本件債務免除益が役務の提供に対する対価であるということはできない。

また、給与等に該当する利益は担税力を増加させるような利益でなければならぬところ、A理事長は弁済能力を喪失しており、Xが本件債務免除によって担税力を増加させるような利益をA理事長に与えたとはいえない。弁済能力を喪失したA理事長に対する本件債務免除益が給与等に該当するという解釈をとると、源泉徴収義務者であるXに対し、債務免除という負担以外に、A理事長から徴収できる見込みのない源泉徴収義務という負担を課すことになり、妥当ではない。

したがって、本件債務免除益は、給与等には該当しない。

## 2 本判決の判旨

### (1) 控訴審の判断について

「原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、本件債務免除益がAに対する賞与に該当するとしてされた…中略 各処分(ただし、納税告知処分については審査請求に対する裁決による一部取消し後のもの。以下「本件各処分」という。)は違法であり、取り消されるべきものであるとした。

XのAに対する貸付金は元本の弁済のめどの立たない不良債権であったところ、平成17年債務免除益に本件旧通達の適用があるとの判断が所轄税務署長により示された後にAの資産の増加がなかった状況の下で本件債務免除がされたことからすると、本件債務免除の主たる理由はAの資力の喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためである

と認めるのが相当であり、AがXの役員であったことが理由であったと認めることはできない。したがって、本件債務免除益は、これを役員の役務の対価とみることは相当ではなく、所得税法28条1項にいう給与等に該当するということとはできないから、本件債務免除益についてXに源泉徴収義務はないというべきである。」

## (2) 上告審の判断について

「しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

所得税法28条1項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される（最高裁昭和52年（行ツ）第12号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35卷3号672頁，最高裁平成16年（行ヒ）第141号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59卷1号64頁参照）。そして、同項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与とは、上記の給付のうち功勞への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。（筆者下線）。

前記事実関係によれば、Aは、Xから長年にわたり多額の金員を繰り返し返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、XがAに対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人がXの理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、XがAの申入れを受けて本件債務免除に应ずるに当たっては、Xに対するAの理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。これらの事情に鑑みると、本件債務免除益は、Aが自己の計算又は危険において独立して行った業務等により生じたものではなく、同人がXに対し雇用契約に類する

原因に基づき提供した役務の対価として、Xから功勞への報償等の観点をもち考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。

したがって、本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。(筆者下線)」

「以上と異なる原審の…中略 判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、本件債務免除時にAが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるなど、本件各処分が取り消されるべきものであるか否かにつき更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すこととする。」

### 3 研究

はじめに

本件の争点となっている所得税基本通達36-17は、平成26年度税制改正により所得税法第44条の2として通達から所得税法に立法化された。本件は、改正前の通達の適用の可否が主たる争点の一つとされた事案である。

従来からこの通達に取り扱いをめぐっては租税法律主義の視点から批判が多くあったので、遅きに失した改正と評価されることが多い。資力を喪失して債務弁済が著しく困難な場合と判断され債務免除を受けても、その債務免除益に課税がなされることは不合理であり、租税公平主義にも反するといえる。

本件通達の規定が合理性を有するもので、適法であるとした場合に、通達適用の要件である資力喪失要件規定は、まさに評価的要件であるから、認定した事実から当該要件に該当する評価根拠事実が丁寧に検証されなければならない。

通達の定めであるが、通達が適用されると非課税になるのであるから、

評価的要件と対応する評価根拠事実を丹念に検証しなければならない。

本件は、債務免除益が役員賞与に該当し、給与所得になるかという給与所得該当性の要件とその要件の充足の問題と、資力喪失要件を充足し、非課税要件を定めた本件通達の適用の可否の問題を争点とした興味深い問題である。本稿では、債務免除益の給与所得該当性に限定して検討する。

### (1) 本判決の意義

本判決の意義は以下の二つに集約されると思われる。

第1の意義は、法人の役員に対する債務免除益が経済的利益で所得税法上の収入金額を構成するが、役員への多額の貸付を繰り返し行った事実および多額の債務を免除した理由は、債務者が役員であったからであり、仮に債務者が役員でなければ貸付も債務免除も行われなかったはずであるから役員の地位と、貸付と債務免除といった経済的利益との間には対価性があるとの評価した点にある。役員の地位等の地位に基づいて借り入れた債務の免除益は、賞与又は賞与の性質を有する給与に該当すると判示した点である。

第2の意義は、本判決が、「同項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与とは、上記の給付のうち功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。」と判示して、所得税法28条1項の給与所得の例示の一つとしての「賞与」について明確に定義した点にある。賞与とは功労への報償の性質を持つ臨時的な給付で、金銭以外の経済的利益も賞与に含まれることを明確にしている、この点に第2の意義を見出すことができる。

### (2) 本判決の判断の構造

本判決は、まず本件債務免除の主たる理由を資力喪失要件を充足したこ

とに求め、役員の役務の対価性を否定した原審の判断を是認できないとしたうえで、以下の通り、本件債務免除益が賞与の性質を有する給与に該当するとの判断を示した。その判断の構造は以下のとおりである。

ア 給与所得の該当性の判断の要件を判示した最高裁判例を引用

すなわち、「所得税法28条1項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される（最高裁昭和52年（行ツ）第12号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁，最高裁平成16年（行ヒ）第141号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁参照）」と最高裁の確立した判例を引用して給与所得の該当性判断の基準をしている。

イ 賞与又は賞与の性質を有する給与の範囲について判示

そして、給与所得規定が定める賞与について、「同項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与とは、上記の給付のうち功勞への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。」と所得税法28条1項の給与所得の例示の一つとしての「賞与」について明確に定義する。

賞与とは功勞への報償の性質を持つ臨時的な給付で、金銭以外の経済的利益も賞与に含まれることを明確にしている。

ウ 本件債務免除益と役務提供の対価性について判示

役務提供の対価性について、「Aは、Xから長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、XがAに対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人がXの理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、XがAの申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、Xに対するAの理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。」と判示



して、XがAに多額の金員の貸付けを繰り返し行ったこと及び本件債務免除に応じたことは、Aが理事長等としてXに貢献を評価したことによるものであり、そのAのXに対する貢献がまさしく役務提供であるということが認定できるとしている。両者の間には役務提供とその対価の関係性が存在すると評価したものの言えよう。

エ 給与所得の要件へのあてはめ

先に引用した給与所得の要件に本件の事情を当てはめて、本判決は、「これらの事情に鑑みると、本件債務免除益は、Aが自己の計算又は危険において独立して行った業務等により生じたものではなく、同人が被上告人に対し雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、被上告人から功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。

したがって、本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。」と判示して、本件債務免除益は役員Aに対する臨時的な給付に該当するから、所得税法28条1項の賞与に該当するので、給与所得であると結論を導き出している。

なお、資力喪失要件を充足して仮に給与所得に該当しても本件債務免除益を収入金額に算入しないものとすべき事情があるか否かについては、更に審理を尽くさせるため原審に差し戻すとしている。

本判決は、本件債務免除益が給与所得に該当するか否かについては、先例の判断要件を引用し（ア）、さらに賞与を定義し（イ）、繰り返しなされた本件貸し付けと債務の免除はAの役員としての役務提供が評価されたものであり、両者の関係は役務提供とその対価という関係性が認められるから（ウ）、（ア）の基準を（ウ）の事情に当てはめると給与所得に該当するとの判断（エ）を導出している。以上が本判決の判断の論理である。

## (3) 判例の動向と本判決の位置づけ

給与所得の範囲を確定するための判断基準として、本判決は「所得税法28条1項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される(最高裁昭和52年(行ツ)第12号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35卷3号672頁,最高裁平成16年(行ヒ)第141号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59卷1号64頁参照。)」として二つの最高裁判決を判示を引用している。

最判昭和56年4月24日<sup>(29)</sup>は、給与所得と事業所得の区分について、「所得税法上の事業所得(同法27条1項,所得税法施行令63条一二)か給与所得(同法28条1項)かを判断するに当たっては、所得税法の趣旨,目的に照らし,その業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならず,業務の具体的態様に応じて,その法的性格を判断しなければならない。その場合,判断の一応の基準として事業所得とは,自己の計算と危険において独立して営まれ,営利性,有償性を有し,かつ,反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいう。

給与所得とは雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。給与所得については,とりわけ,給与支給者との関係において何らかの空間的,時間的な拘束を受け,継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり,その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない。」と判示している。

また,最判平成17年1月25日は,親会社から付与されたストックオプションの権利行使益が給与所得に該当するか否かが争点とされた事案であ

---

(29) 最判昭和56年4月24日民集35卷3号672頁。

るが、最高裁は、「被付与者は本件ストックオプションを行使することによって、初めて経済的な利益を受けることができるため、B社は、Xに対し、本件ストックオプションを付与し、所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるということが出来るから、本件権利行使益は、B社からXに与えられた給付に当たる。」としたうえで、「本件ストックオプション権利行使益は、Xが代表取締役であったA社からではなく、B社（A社の100%親会社）から与えられたものである。B社は、A社を支配しており、Xは、B社の統括の下にA社の代表取締役としての職務を遂行していたといえる。

本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の役職員に対する精勤の動機付けなどを企図したものであり、職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといふべきである」と判示して、ストックオプションの権利行使益が経済的利益として給与所得に該当すると判断した。

以上の二つの裁判例は、給与所得の意義について判示したものであり、判例としての地位を得ている。給与所得とは、①雇用契約又はこれに類する原因に基づき、②使用者の指揮命令に服して、③提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうと判示して給与所得の三要件を明確にしている<sup>(30)</sup>。

さらに、近時の裁判例として、本件と同様の争点である宗教法人に対する源泉所得税の納税告知処分の違法性が争われた事件で、東京地判平成27年9月16日<sup>(31)</sup>は、「所得税法28条1項は、『俸給、給料、賃金、歳費』に

(30) 増田、前掲注(2)、149頁以下参照。

よって月払、半月払、日払などの定期的に支給される給与を、「賞与」によって臨時に支給される給与をそれぞれ例示し、さらに、ここで列挙された諸給与のほか「これらの性質を有する給与」を給与所得とすることを定めることによって、給与所得が以上のような各種の性格をもった諸給与を含む包括的な内容のものであることを示していることからすると、給与等は、厳密に労務（役務）の直接の対価に限定する必要はなく、雇用関係又はそれに類似する関係において、労務（役務）を提供する地位に基づいて支給される金銭又は経済的利益を含むものというべきである（最高裁昭和36年（オ）第298号同37年8月10日第二小法廷判決・民集16巻8号1749頁参照）（筆者下線）。

また、以上のような給与所得の性質からすると、給与等の金額は、労務の質ないし量と相関関係が認められる必要もない。」と判示して、給与の金額と労務の質と量の相関関係が要件とされるものではないことを明確にした。

そのうえで、「法人の役員が当該法人から受けた金銭の給付又は経済的利益の供与は、特段の事情がない限り給与所得に該当すること、…中略給与所得は、労務の直接の対価に限定されず、労務を提供する地位に基づ

---

(31) 東京地判平成27年12月9日 LEX/DB25532320。本件は、浦和税務署長が、宗教法人である原告の代表役員であったEが原告の資産から金員を取得したことは原告からEに対する所得税法28条1項に規定する給与等の支払に当たるともかわらず、原告は、その支払の際にその給与等についての所得税を徴収・納付していないとして、源泉所得税の各納税告知処分及び重加算税の各賦課決定処分を行ったことに関し、原告が、Eが取得した金員は給与等に該当しないなどと主張して、処分の取消しを求めた事案において、当該金員等がE個人の計算又は危険において独立して行われる業務等から生じたということのできる事情を認めるに足りる証拠はなく、金員は原告からEに対する給与等に該当するとした上で、原告がEに支給された本件各金員等に係る源泉所得税をその法定納期限までに納付しなかったことについて、国税通則法68条3項にいう、隠ぺいし、又は仮装した事実が認められるとして、原告の請求を棄却した事例である。

いて支給されるものも含むところ、取り分け法人の役員については、その業務内容が包括的かつ広範であり、法人の業務の全般に及ぶものであることから、その給与の支給は指揮命令を受けて労働する従業員の賃金とは性格を異にし、場合によっては法人の役員に就任していること自体（地位）によって法人に貢献することもあり得るし、その役務の対価性等を判断するに当たって具体的かつ個々の業務を観念することは困難であり、厳密に判断することも不可能である。

そうすると、役員に対して給付された金銭又は経済的利益は、法人からみて当該法人の役員の立場と全く異なる純然たる第三者との取引ともいふべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、労務（役務）の対価又は役員の地位に基づいて給付されたものとして、給与所得に該当するというべきである」と判示して、法人の役員と従業員の職務は性質が厳然と異なるものであるから、「役務の対価性等」の判断は個別具体的な業務との対応関係に基づいて厳密に判断することはできないから、役員に対して給付された経済的利益は、「特段の事情のない限り」給与に該当することを明確にしている。

また、航空機の購入に伴い他の出資者と共に組合契約を締結して民法上の組合を組成した上、金融機関から金員を借り入れて航空機を購入しが、航空機の購入原資の一部となった借入金の一部に係る債務の免除を受けたことによる債務免除益の所得区分が争点とされた事案である、東京地判平成27年4月14日<sup>(32)</sup>は、所得区分の該当性の判断の在り方について、「所得

(32) 東京地判平成27年5月21日 LEX/DB25530026。

裁判所は、一時所得該当性の要件として非対価性の要件をそもそも一時所得に該当するための要件として非対価要件が設けられているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、その担税力が、典型的に、対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるためであり、このような非対価要件の趣旨からすると、ある所得が労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有するというためには、当該所得と一定の関係がある事

税法は、所得をその源泉ないし性質によって、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算することとしている（同法21条1項1号）。

これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである。

したがって、ある所得がどの所得区分に該当するかについては、所得を分類し、その種類に応じた課税を定めている同法の趣旨及び目的に照らして判断するのが相当である。」と判示して、所得税法上の所得区分規定の解釈の在り方について確認しており、本件の判断の妥当性を検討するうえで有用である。

#### （４）第一審と原審と本判決の異同

本件の第一審の岡山地判平成25年3月27日は<sup>(33)</sup>、債務免除益は所得税法36条の1項の収入金額を構成するが、債務者が「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合には、「支払能力のない債務の弁済を免れただけであるから、当該債務免除益のうちその年分の事業損失の額を上回る部分については、担税力のある所得を得たものとみるのは必ずしも実情に即さず、このような債務免除額に対して原則どおり収入金額として課税しても、徴収不能となることは明らかで、いたずらに滞納残高のみが増加し、また、滞納処分の停止を招くだけであり、他方、上記のよう

---

実が存在するというだけでは足りず、少なくとも当該所得が偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在することが必要と解するのが相当である。

(33) 岡山地判平成25年3月27日税資263号60頁（順号12184）。

な事情がある明らかに担税力のない者について課税を行わないこととしても、課税上の不公平が問題となることはなく、むしろ、課税を強行することについて一般の理解は得られないものと考えられることから、このような無意味な課税を差し控え、積極的な課税をしないこととしたものである」として、本件通達（所得税基本通達36-17）の趣旨を確認したうえで、この趣旨に照らせば本件通達が「所得税法等の実定法令に反するものとはいえず」合理性を有する本件通達の要件を充足する事案に対して合理的理由なくして本件通達を適用しないことは、むしろ「平等取扱いの原則」に反し違法であるから、本件が通達の要件を充足するか否かを検討する、として判断の立脚点を明らかにしている。

そのうえで、本件通達の「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」な場合とは、所得税基本通達9-12の2によれば、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる」場合をいうことを確認したうえで、本件の認定事実に当てはめを行っている。

すなわち、この資力喪失要件は、①債務超過の要件と、②将来弁済能力要件とから構成されているといえよう。この①と②の二つの要件を充足すれば、資力喪失の要件に該当するということになる<sup>(34)</sup>。

そこで、「本件債務免除の当時において、A理事長は、48億3682万1235円の本件債務を含む合計52億7766万4092円の債務を負っていた。これに対

---

(34) 所得税基本通達9-12の2は、資力喪失の場合とは、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる」場合としているが、この定義内容を、本稿では、資力喪失要件として、この資力喪失要件は、前段の債務超過について①債務超過の要件とし、後段の債務の弁済能力が将来歩かないかについては、②将来弁済能力要件と呼称することにする。

し、本件債務免除当時のA理事長の資産は2億8222万5622円にすぎなかったのであるから、A理事長の負債はその資産の実に20倍に迫る金額に達しており、債務超過の状態が著しいものであったといえる」ことを認定して、①の債務超過要件を充足するとした。

そして、「A理事長は、年間収入として不動産収入や役員報酬等合計3746万5786円を得ているが、上記債務の額が多額であることに鑑みれば、これらをもって近い将来において本件債務全額を弁済することが可能であるということもできない」として、②の将来弁済能力要件を充足することを確認している。

上記事実に対する当てはめの結果、「以上の事実を鑑みれば、本件債務免除益にも、本件通達の適用があるものと認めるのが相当である。…中略本件通達の趣旨は、本件においても当てはまることが明らかであるから、上記のような理由が本件通達を適用しないことの合理的な理由になるともいえない。・・・したがって、仮に本件債務免除益が給与等に該当するとしても、本件債務免除益に本件通達を適用せず、源泉取得税額の計算上これを給与等の金額に算入すべきものとしてされた本件各処分は、本件通達を適用しなかったことについての合理的な理由が示されていない以上、平等取扱いの原則に反し違法であるというほかなく、取り消されるべきである」との判断を下している。

第一審は、争点を①本件債務免除益は給与等に該当するか、②本件債務免除益に本件通達（所得税基本通達37-17）の適用はあるか、③本件債務免除の錯誤無効の主張の可否、の三つに整理したうえで、②の本件債務免除益に通達の適用はあるか否かについて判断を下したものである。

この判断の構造は、原告被告双方が給与等に本件債務免除益が該当するか否かについて主張を展開しているが、①の争点ではなく、通達が定める資力喪失要件を充足するのであれば、本件債務免除益に本件通達が適用されると、非課税となるから給与等の該当性を判断するまでもないという論



理から判決を導出したものといえる。

一方、控訴審である原審は、争点①の本件債務免除益が給与等に該当するか否かについて審理し判断を下したものである。

すなわち、「所得税法28条1項は、『給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下「給与等」という。）に係る所得をいう』と規定している。同項が給与所得を包括的に規定している趣旨からすると、給与所得を実質的に解し、雇用契約に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務（役務）の対価として支給されるものも給与等に含むものと解される。したがって、法人の役員が法人から支給を受ける報酬も、役員の前記労務又は役務の対価とみることができることから、給与所得に含まれると解される」として、法人の役員が法人から受ける報酬も役員の前記役務提供の対価と評価できるから、給与所得に該当することをまず確認している。

そのうえで、「この点について、Fは、本件債務免除の理由として、A理事長の資力がないこととA理事長の被控訴人に対する貢献と述べているが、被控訴人のA理事長に対する貸付金が長年利息の減免を受け、利息が細々と返済されているものの、元本返済の目処も立たない不良債権であったところ、平成19年8月6日のA理事長の課税処分に対する異議決定において、平成17年の債務免除益につき本件通達が適用された後、A理事長の資産の増加がなかった状況下で、本件債務免除がなされたという事実経過からすると、本件債務免除の主たる理由はA理事長の資力喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためであると認めるのが相当であり、債務者がA理事長（役員）であったことが理由であったと認めることができない。

したがって、本件債務免除は、役員の前記役務の対価とみることが相当ではなく、『給与等』に該当するということではできないから、本件債務免除益について、被控訴人に源泉徴収義務はないというべきである。」と判示し

ている。

この原審の判断は、債務者が役員であったから債務免除を認容したのではなく、債務者であるA理事長の資力喪失により債務弁済が著しく困難であることが明らかになったことが債務免除の理由であり、債務者が役員であるから債務免除したのではないと認定し、そうすると、本件債務免除は役員の役務に対する対価とみなすことはできないとしたのである。よって、役務の対価性を否定することにより、「給与等」に該当しないから、源泉徴収義務も原告Xにはないので、その余の争点について判断するまでもないとの結論に至っている。

本件債務免除の理由が債務者の資力喪失にあるのであれば、役務の対価性は反射的に否定される。

第1審の判断は、本件通達を適用の可否の②の争点について判断を下したものであるのに対して、原審は本件債務免除益が給与等に該当するか否の①の争点について判断を下すことにより、いずれも原告の主張を認容する結論を導出したものである<sup>(35)</sup>。

---

(35) 第一審と原審の判断の差異については、伊藤義一「債務免除益を認定した納税告知処分が取り消された事例」税研情報24巻3号(2015年6月)17頁以下参照。

伊藤義一教授は、「すなわち、本件第一審は、本件債務免除益には本件通達36-17の適用があるとして原処分を取り消したものであり、本件控訴審は、本件債務免除益は役員の役務の対価とみるのは相当ではないとして取り消している。私見によれば、3の(2)で述べたように、仮にXの貸付先が甲理事長ではなく社外の者であったとしても、本件のような事情があったときは債務免除をしたと思われるのであれば、そこに甲理事長がその職務を遂行したことに対する対価としての性質はなく、したがって、本件債務免除益が甲理事長がその職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であるとはいえないと考えるので、結論としては、控訴審判決が正しいと考える。ただ、争点として検討する順序については、第一審判決、控訴審判決ともに疑問がある。私見によれば、まず、①本件は、資力喪失の状況において債務弁済が著しく困難かどうか、次いで、②困難であれば非課税、困難でなければ(個人の場合は)何所得を構成するかという順序での検討をすべきではなかったかと考える。」との見解を示されている。

本判決（最高裁判決）は、給与所得の該当性判断の基準を判示した最高裁判決を引用し、本件債務免除の役務提供の対価と評価できるか否かについて、「Aは、Xから長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、XがAに対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人がXの理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、XがAの申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、Xに対するAの理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。」と判示して、XがAに多額の金員の貸付けを繰り返し行ったこと及び本件債務免除に応じたことは、Aが理事長等としてXに貢献を評価したことによるものであり、そのAのXに対する貢献がまさしく役務提供であるということが認定できるとして、両者の間には役務提供とその対価の関係性が存在するから、給与所得の要件を充足するので、課税処分は適法であったとの判断を下している。

多額の金員の貸付け及び多額の債務の免除のいずれも、AがXの専務理事もしくは理事長であったからこそ行われたのであるから、役員としての役務提供の対価と評価するのが妥当であると判示している。

#### （5）むすび—本判決の評価

本判決は、「本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである」から、「以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。」としているところから、原審の判断をすべて破棄したのではなく、「本件債務免除は、役員役務の対価とみることは相当ではなく、「給与等」に該当するということはできない」との判示を破棄したのである。この点には注意を要する。

そのうえで、本最高裁判決は、「本件債務免除ときにAが資力を喪失し

て債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるなど、本件各処分が取り消されるべきものであるか否かにつき更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すこととする」と判示しているのであるから、本件通達の資力要件を充足しているか否かについて、債務免除当時の事情についてさらに審理を尽くすことを原審に求めているのである。

原審の判決文を読むと、控訴人の予備的主張に「A 理事長名義の資産に加えて、A 理事長の親族名義を借用している資産を加えると、A 理事長の資産は33億9583万9141円となる。また、A 理事長は、訂正後の前提事実（4）記載の年間収入のほかに、親族名義でA 理事長が容易に調達することができる年間収入が1693万1262円存在する。」から、「A 理事長の資産は、少なくとも33億9583万9141円あり、これをA 理事長の被控訴人以外の債権者に対する負債合計額4億4084万2857円の弁済に充てたととしても、残額29億5499万6284円は本件債務の弁済に充てることができるのである」といった事実が述べられているから、資力喪失要件の事実についてさらに事実を解明すべきであることを最高裁は原審に求めたものといえよう。

なお、役員地位を利用した多額の頻繁な借入と、債務免除は経済的利益に質の相違があると思われる。

50億円余の融資を得ることができた利益は、役員地位にあったからでありこの利益は、いわゆる融資の「入口」の利益といえよう。一方、50億円の債務免除を得た利益で「出口」の利益であるといえる。前者は返済しなければならないのであるから融資を受けられた利益と、融資を受けた金額の返済を免除された債務免除益は質が異なり、前者は測定することは不可能といえる。

この点を意識して最高裁は、多額の借り入れを繰り返した利益と債務免除益の両者が、役員地位に基づくものと判示したものと評価することもできる。

#### IV 結論

我が国の所得税法の課税対象である担税力としての所得は、実質的な経済的利益であり、その経済的利益である所得は、その発生源泉によりその実質的な担税力に差異があることに着目して、10種類に所得を分類する所得区分規定が創設されている。そうすると、所得区分規定の解釈も実質的な担税力に応じた課税を求める立法趣旨・目的に整合するように文理解釈を前提としながらも解釈がなされなければならない。

この点が本稿の結論といえるが、この結論を導出するために、本稿では、一時所得と給与所得の解釈のあり方を判示した二つの最高裁判決を素材に所得区分規定の解釈の在り方を検証した。

第1の事例である一時所得の該当性を争点とした馬券払戻金事件は、インターネットとAIの普及により従来の一時的所得該当性判断の基準が寛容を余儀なくされた事例である。最高裁判所の判決を受けて国税庁も通達改正を行い、一時所得として例示列挙されてきた馬券の払戻金について、その実質に着目し馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するとの改正が行われた。継続性の要件、偶発性の要件の一時的所得の該当性判断の基準になるが、「一時的かつ偶発的な」という評価的要件の評価根拠事実を最高裁は具体的に判示しており、所得区分規定の解釈のあり方を判示したものと見える。

第2の事例である給与所得該当性を争点とした債務免除益事件も、名目ではなく、雇用契約等の私法上の契約の要件、対価性の要件の二つの要件を主たる給与所得判断の要件として、債務免除益を給与（賞与）として、給与所得該当性を判示した点にその意義を見いだせる。

租税法の適用は私法上の契約を前提とする私法関係準拠主義が給与所得該当性の判断の基準として注目される。

一方、一時的といった評価を伴う文言については、その評価根拠事実が何かも所得区分規定の解釈では重要である。

所得の発生源泉による所得の担税力の相違に着目した所得区分規定の解釈はあくまでも実質的担税力の差異に着目した解釈が求められる。この判断の基準も結局は学説と判例により構築されてきていることを本稿により確認できた。この点を指摘して本稿の結論としたい。

(なお、本稿は令和4年度専修大学個人研究助成及び中川奨学寄付金による研究成果であることを記して謝意を表したい。)