

論 説

所得税法における「対価」概念の 意義に関する基礎的考察

倉見智亮

(西南学院大学法学部講師)

【目 次】

- | | |
|---------------------------|------------------------|
| I はじめに | III 裁判所による「対価」概念の拡張的解釈 |
| II 「対価」概念論の現状と考察 | 1 序論 |
| 1 「対価」概念に係る借用概念論 | 2 役務行為関連性基準 |
| 2 「対価」と収入金額・総収入金額との関係性 | 3 因果関係基準 |
| 3 所得税法34条1項にいう「対価」の意義 | 4 労務等の主体の拡張的把握 |
| 4 所得税法施行令63条12号にいう「対価」の意義 | 5 将来の労務等との対価性の認定 |
| | IV おわりに |

I はじめに

所得税法における所得分類の採用は、担税力に応じた税負担の公平な配分や課税執行の便宜などの観点から正当化される一方で⁽¹⁾、法的紛争の増加をもたらす主たる要因とされてきた。なぜなら、所得区分ごとに控除可能支出の範囲、特別控除や損益通算の可否、課

税方法などが異なるがゆえに、ある収入がいくずれの所得区分に分類されるかによって、算出所得税額が大きく異なることになるためである。それゆえ、所得税法の領域においては、所得区分を截然と判別するための法的基準の明確化が重要な理論的課題とされてきた。

所得区分を決する重要な概念の一つとして、所得税法および同法施行令における「対

(1) 金子宏『租税法（第19版）』（弘文堂、2014年）197頁、田中治「総合所得税と分類所得税」税研119号27頁（2005年）、岡村忠生「所得分類論」金子宏編『所得税の理論と課題（2訂版）』（税務経理協会、2001年）56-58頁。なお、中里実「所得分類」税研145号79頁（2009年）は、「所得の種類に応じて担税力に差があるという考え方は、そもそも、所得と、その所得を生み出した者を混同しているように思えてならない。個人の担税力を総合的に考慮しようという発想に基づく所得税（包括的所得概念の下においては、包括的に定義され

た所得が、個人の、もっとも望ましい担税力の指標であるとされる）という人税の中に、物税的な発想（すなわち、人ではなく所得の種類に着目して担税力を考える）を持ち込むべきではないのではなからうか。納税者の担税力の差異は、納税者ごとの所得額に応じて自然に出てくるのであって、所得の種類や経済活動の種類によって出てくるわけではない。所得が統合的に定義される以上、重要なのはあくまでも所得の金額であって、所得の種類に応じて所得の内部に差異を設けるのは根本的な矛盾であるといえよう」と論じる。

価」概念がある⁽²⁾。例えば、事業所得は「対価を得て継続的に行なう事業」(所税令63条12号)から生じた所得と捉えられていることから、対価性の有無が事業所得と他の所得区分とを峻別するための基準の一つとなる。同様に、一時所得は「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」(所税34条1項)所得であるため、ここでも対価性の有無が一時所得と雑所得とを峻別するための基準の一つとなる。

さらに、「対価」概念は、所得区分の判定段階だけでなく、所得金額の計算段階においても重要な役割を果たしている。例えば、所得税法59条は、「著しく低い価額の対価」による資産の譲渡があった場合について、みなし譲渡課税(1項2号)や譲渡損失を課税上無視する取扱い(2項)を定めている。当該特例の適用有無および当該特例に基づく譲渡所得計算の結果は、ある収入が当該規定にいう「対価」に当たるか否かに左右される。

このように「対価」概念が所得区分および所得計算に密接に関わる基本概念であるにもかかわらず、その意義は十分に明らかにされていない。それゆえ、曖昧な「対価」概念論に基づく恣意的な所得分類や所得計算がなされるおそれがある。現に、裁判例においては、十分な法的根拠が示されないまま、「対価」概念の意義を拡張的に解釈しようとする傾向が看取される。当然のことながら、法的根拠に基づかない「対価」概念の無限定な拡張は、租税法律主義の見地から許容されるべきではない。

以上のような問題意識の下、本稿においては、所得税法および同法施行令における明文上の「対価」概念の意義に考察対象を限定して基礎的な考察を試みる。考察の順序として

は、「対価」の基本的性質をめぐる学説および裁判例の議論を分析した上で(Ⅱ)、「対価」概念の拡張的解釈を展開する裁判例の妥当性を検証することにする(Ⅲ)。なお、「対価」概念の意義は、例えば給与所得の判例上の定義たる「労務の対価」⁽³⁾のように、「対価」という文言が明文上用いられていない場面においても問題となりうる。このような解釈論上の「対価」概念の意義と明文上の「対価」概念の意義とを全く区別することなく同一平面上で議論することは、議論の混乱を招くおそれがある。そこで、解釈論上問題となる「対価」概念の意義については、本稿の考察対象から除外することにする。

Ⅱ 「対価」概念論の現状と考察

1 「対価」概念に係る借用概念論

「対価」概念は、所得税法において、しばしば用いられる概念である(所税9条1項13号ニ、同項15号、15条5号、34条1項、40条1項2号、56条、57条1項、59条1項2号など)。しかし、同法は、「対価」概念に係る定義規定を設けていない。同様に、法人税法、相続税法、消費税法などにおいても、「対価」概念が無定義で用いられている(法税37条8項、54条1項など、相税7条、8条、9条など、消税2条1項8号、28条1項など)⁽⁴⁾。他方、税法以外の法領域においても、「対価」という文言が無定義で用いられている(民法88条2項、395条2項、1039条など、会社法171条、361条1項など、刑法19

(2) 「対価」概念に関する先行研究として、岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5=6号200頁以下(2006年)がある。

(3) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。

条1項4号、刑事訴訟法347条2項)。ここで問題となるのが、所得税法および同法施行令における「対価」概念が他の法領域からの借用概念であるか否かである。

借用概念の解釈に関する一般的な考え方によれば、ある概念の意味内容が借用元の法領域において確立している場合には、法的安定性の見地から、当該概念を税法の領域においても同義に解すべきことになる⁽⁵⁾。これに対して、ある概念の意味内容が借用元の法領域において確立していない場合、原則として、ある概念が本来備えている意味内容に則して文理解釈すべきことにならう。学説においては、このような考え方の下、所得税法上の「対価」概念が借用概念であるか否かについて、見解が分かれているところである。

一方で、ある論者は、おそらく借用元の法領域における「対価」概念が社会一般および法律学における用語法による意味内容と同義で用いられているとの理解を前提として、「対価」概念を借用概念と捉えている⁽⁶⁾。社会一般における用語法によれば、「対価」

は、ある給付の代償として相手方から受けるものを指す用語とされる⁽⁷⁾。同様に、法律学における用語法によれば、「対価」は、自己の財産、労力などを他人に譲渡したり、提供したり、利用させたりする場合に、その反対給付（報酬）として受け取る財産上の利益（金銭による反対給付に限定されない）とされる⁽⁸⁾。

他方で、ある論者は、他の法領域（特に民法）において用いられる「対価」概念の意味内容が定まっていないことを根拠として、「対価」概念の借用概念該当性を否定する⁽⁹⁾。また、同論者は、会計学上の「対価」概念と所得税法上の「対価」概念とを比較した上で、両概念の異質性を指摘する⁽¹⁰⁾。すなわち、会計学上の「対価」(企業会計原則注解5)の内容は、実現主義の原則（企業会計原則第2・3・B）に基づき、現金、売掛金、受取手形のような貨幣性資産に限定される⁽¹¹⁾。これに対して、所得税法上の「対価」の内容は、資産の交換取引を想像すれば明らかのように、貨幣性資産に限定されることは

(4) 消費税法の領域においては、弁護士会が受領する負担金等の対価性をめぐる裁判例（京都地判平成23年4月28日訟月58巻12号4182頁、大阪高判平成24年3月16日訟月58巻12号4163頁）を契機として、消費税法における「対価」概念の意義をめぐる興味深い議論が展開されている。当該議論については、吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）396頁、田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012年）555頁、三木義一「判批」ジュリスト1448号123頁（2012年）、奥谷健「消費税における対価性」修道法学36巻1号83頁（2013年）、三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学352号

412頁（2013年）などを参照されたい。

(5) 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013年）40頁。

(6) 谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』（弘文堂、2014年）305頁。

(7) 新村出編『広辞苑（第6版）』（岩波書店、2008年）1672頁。

(8) 吉国一郎ほか『法令用語辞典（第8次改訂版）』（学陽書房、2001年）493頁、法令用語研究会編『法律用語辞典（第4版）』（有斐閣、2012年）734頁。

(9) 岡村・前掲注(2)201-202頁。

(10) 同上・202-203頁。

(11) 桜井久勝『財務会計講義（第15版）』（中央経済社、2014年）78頁。

ない。このことから、各学問領域における「対価」概念の意義を統一的に理解するにせよ、それは「対価」という用語が本来備えている意味内容によるよりほかない¹²⁾、とされる。

以上の議論を踏まえれば、「対価」概念の意義を上記用語法における意味内容（財産の譲渡や労力の提供などに対する反対給付）に則して理解することに、差し当たり問題はなからう。とはいえ、「対価」を「反対給付」と置き換えたところで、そこから何らかの基準や指針が得られるわけではない。それゆえ、異なる分析手法により「対価」概念の意義を明らかにする作業が必要とならう。この点については、会計学上の「対価」概念の意味内容が実現主義との関係性から限定を加えられていたように、所得税法上の「対価」概念についても、同概念を用いる規定の内容、立法趣旨および関連法規との整合性や、所得税法上の基本概念並びに各種所得の性質および範囲との関係性から、その意義を明らかにしてゆく手法が有効であると思われる。

ただし、このような分析手法によれば、所得税法内部において、「対価」という同一の概念が、適用条文や具体的場面に応じて別意に解される余地が生ずることになる¹³⁾。法的安定性や予測可能性の観点からは、同一の法律内における同一の概念が同義に解されることが望ましい。申告納税制度の下では、同一の概念が異なる意味内容を備えている可能性がある場合、「対価」概念を用いる租税法規

の解釈適用につき、納税者に過度の負担を強いることにもなりかねない。しかしながら、このような法的懸念に対しては、対価性判断の基軸となる「対価」の基本的性質を明らかにした上で、そこからの修正（限定または拡張）を認めるべき場面を予め明示しておくことにより対処することが可能であると思われる。本稿においても、当該分析手法を用いることにする。

2 「対価」と収入金額・総収入金額との関係性

所得税法における最重要概念として、所得計算の根幹に関わる「収入金額」概念または「総収入金額」概念がある。ここでまず、両概念との関係性から導かれる明文上の「対価」概念の特徴や内容を抽出する。

明文上の「対価」と収入金額または総収入金額は、やや複雑な相互関係にある。明文上の「対価」概念は、基本的には収入金額または総収入金額を構成するとの前提の下で用いられている。「対価」が納税者に経済的価値の流入をもたらす以上、明文上の「対価」は、「収入」概念を用いる所得税法36条1項を根拠として、収入金額または総収入金額を構成することになる。もっとも、明文上の「対価」が常に収入金額または総収入金額を構成するわけではない（所税56条）。これに対して、ある金員が収入金額または総収入金額に該当するからといって、当該金員が常に明文上の「対価」に当たるとは限らない。なぜ

12) 岡村・前掲注(2)201頁。

13) さらに、当該分析手法によれば、税目ごとに「対価」の意義が異なる場合もありうる。これに関連して、奥谷・前掲注(4)99頁は、税目ごとに「対価」の意義が異なることが基本的には好まし

くないとする一方で、単に税目ごとに「対価」概念の意義を統一的に捉えるべきであるとの主張に意味はなく、借用概念と理解すべき「対価」概念に係る私法上の基本的特質を踏まえた対価性の判断が求められるべきである、と論じる。

なら、総収入金額は、「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」一時所得についても観念されるからである¹⁴⁾。

一方で、明文上の「対価」が基本的には収入金額または総収入金額を構成することの表れとして、明文上の「対価」となりうるものの内容には、おのずから一定の制約が伴う¹⁵⁾。第1に、明文上の「対価」概念が所得計算の対象となる課税所得に関連して用いられていることから、明文上の「対価」に非課税所得（所税9条）が含まれることは想定されていないと解される。これを裏づけるように、「対価の性質」を有するものは、非課税所得から明文上除外されている（所税9条1項13号二括弧書、同号へ括弧書、15号括弧書）。第2に、収入金額または総収入金額は「金額」とされているため、「対価」を構成するものは、金銭的価値において測定しうるものでなければならない。第3に、収入金額または総収入金額を構成する「対価」は、課税適状なものでなければならない。すなわち、最終的に金銭の形態で回収される「対価」には、権利の確定が求められる（所税36条1項）。これに対して、金銭以外の形態で回収される「対価」は、時価課税（所税36条1項括弧書、2項）に服するため、時価を把握することができるものに限定される。

他方で、収入金額該当性または総収入金額

該当性が「対価」該当性に直結しないことの表れとして、「対価」とすることができるものの範囲は、例外的な場面（後述Ⅲ2・3）を除いて、所得区分に応じて異なることはない。所得税法36条1項においては、「収入金額」という文言と「総収入金額」という文言が明確に使い分けられている。収益形態が複雑で、本来的収入のほかに副収入または付随収入（以下、「副収入等」という）を伴うと考えられる所得（不動産所得、事業所得、山林所得、譲渡所得、一時所得および雑所得）については「総収入金額」という文言が用いられているのに対して、収益形態が比較的単純であると考えられる所得（利子所得、配当所得、給与所得および退職所得）については、単に「収入金額」という文言が用いられている¹⁶⁾。このうち「総収入金額」概念を用いる所得区分についてのみ、副収入等を取り込む分だけ「対価」の範囲が拡大される、という論理は、必然的には成り立たない。なぜなら、「総収入金額」概念に基づき副収入等が所得計算に投入されたからといって、その副収入等が対価性を有するとは断言しえないからである。

3 所得税法34条1項にいう「対価」の意義

対価性の有無をめぐる特に争いとなるのが、一時所得と雑所得（公的年金等に係るも

14) 「対価」と収入金額または総収入金額との相互関係については、岡村・前掲注(2)201頁、谷口・前掲注(6)306頁を参照した。

15) 以下の記述については、岡村・同上203頁参照。

16) 岩尾一編『所得税法〔I〕』（日本評論新社、1953年）211-212頁、杉村章三郎ほか『所得税法〔税法学体系I〕』（大蔵出版、1953年）86頁、木原義一『所得税法〔税務会計講座第4巻〕』（税務経理協会、1955年）60頁、亀徳正之=久田重次郎

『所得税法—第4回—〔税務会計精選講座第4巻〕』（中央経済社、1957年）、岩崎政明ほか編『税法用語辞典（8訂版）』（大蔵財務協会、2011年）526頁。なお、学説においては、「収入金額」と「総収入金額」との使い分けが、収入と支出との対応関係が個別対応か総体対応かの区別をなすためのものである、との説明もなされる。この点については、後述Ⅲ2参照。

のを除く)との区分論においてである。なぜなら、対価性を有しない一時所得については、対価性を有する雑所得とは対照的に、2分の1課税(所税22条2項2号)および特別控除(所税34条3項)が認められているためである。それゆえ、一時所得と雑所得との区分論においては、所得税法34条1項にいう「対価」の意義を明らかにすることが重要な理論的課題となる。その前提作業として、所得税法34条1項の法構造および立法趣旨について確認しておくことにする。

(1) 一時所得該当要件の趣旨

所得税法34条1項は、一時所得について、「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」と定義する。当該規定からは、一時所得該当要件として、次の三つの要件を抽出することができる。

第1の要件が、「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、山林所得および譲渡所得以外の所得」であることである。この補充性要件の存在により、一時所得該当性の判断に先行して、これら8種類の所得区分への該当性が判断されることになる⁽¹⁷⁾。このことから、一時所得は、他の所得区分に分類されない所得を補充的に取り込む性質を有する所得類型としての側面を有している⁽¹⁸⁾。このような消極的な消去法の採用は、一時所得が客観的源泉を有しない偶発的所得であるがゆえに、その内容に基づく積極的分类は困難であることに基因するものである⁽¹⁹⁾。

第2の要件が、「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」であることである⁽²⁰⁾。この一時性要件の内容は、旧所得税法における非課税所得に関する規定に由来する。戦前の所得税法においては、継続反復的に稼得される収入のみを所得税の対象とする所得源泉説が採用され、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」(明治20年所得税法3条3項⁽²¹⁾)ないし「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生シタルニ非サル一時ノ所得」(昭

(17) 一時所得と他の所得類型との区分論については、田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究83号25頁(2005年)、同「一時所得と他の所得との区分」税務事例研究95号23頁(2007年)に詳しい。

(18) 村井正『租税法—理論と政策—(改訂版)』(青林書院、1993年)281頁、渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題—非適格ストック・オプションを中心に—」税法学550号65頁(2003年)、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法②』(第一法規、加除式)2639頁。

(19) 阿南主税『所得税法体系』(ビジネス教育出版、1969年)649頁。

(20) 泉美之松『所得税法の読み方—所得税法の基礎—(改訂版)』(東京教育情報センター、1972

年)224頁は、「営利を目的とする継続的行為から生じた以外の」という非営利的継続性要件と「一時の所得で」という一時性要件を、それぞれ独立の要件と捉える。

(21) 安井講三『所得税法解釈』(正文堂、1887年)12-13頁、今村長善『所得税法詳解』(今村長善、1887年)16-17頁、鍋島成善『実用手続日本所得税法注釈』(須原鉄二、1887年)28-33頁など参照。なお、明治20年における所得税法の創設過程については、山本洋=織井喜義「創成期の所得税制叢考」税大論叢20号1頁(1990年)、井上一郎「安井・今村・鍋島による明治20年所得税法逐条解説(資料紹介)」税大論叢23号509頁(1993年)、牛米勉「明治20年所得税法導入の歴史的考察」税大論叢56号438頁(2007年)などに詳しい。

和15年改正所得税法11条6項²²⁾は非課税とされていた。この当時、ここにいう「営利ノ事業」という文言は、営業を意味する概念ではなく、農業や独立職業などを含む所得を稼得するための事業を意味する概念として理解されていた²³⁾。

しかし、昭和22年度第2次改正（昭和22年法律142号）において、一時の所得といえども他の所得と総合して課税の対象とすること（包括的所得概念の採用）により担税力に即した所得税の理想を実現できるとして、一時所得という新たな所得区分の下、一時の所得も課税対象に取り込まれた（旧所税9条1項9号）²⁴⁾。その際、一時所得の意義について、従来の非課税所得に関する規定に倣い、「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」という文言が用いられたのである。

一時性要件は、「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」という規定振りからも明らかなように、消極的要

件としての性質を有する。当該要件にいう「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」は、所得稼得活動が事業としての規模を備えていない業務から生ずる雑所得を想定しているとされる²⁵⁾。このことから、一時性要件は、雑所得に該当する所得を除外する機能を有している²⁶⁾。

第3の要件が、「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しない」ことである²⁷⁾。当初の非対価性要件は、昭和27年所得税法改正（昭和27年法律53号）において、一時所得の範囲をより所得源泉性の乏しい偶発的な所得に限定する趣旨から、「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」として規定されていた²⁸⁾。当該改正の結果、従来まで一時所得に分類されてきた著述家や作家以外の者の受ける原稿料や講演料などは、雑所得に分類されることとなった。その後、昭和39年所得税法改正（昭和39年法律20号）において、当初の非対価性要件における「役務」という文言の直後に「又は資産の

22) 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、1955年）88頁参照。

23) 田中勝次郎『所得税法精義（改訂版）』（巖松堂書店、1936年）314頁。

24) 雪岡・前掲注22)151-152頁、199頁。また、一時所得課税の創設理由として、平田敬一郎『新税法』（時事通信社、1950年）101頁は、「一時所得に対し課税する理由は、いやしくも所得がある以上は担税力があるとして、全額総合して課税するのが所得税として理想的であるという理論上の理由と、ある所得者の資産が増加している場合において明らかに他の所得に該当することが認め難い場合において、少なくともこの一時所得があったものとみて所得税を課税しようという、実際上の実益とに基づくものである」と論じる。

25) 水野忠恒『租税法（第5版）』（有斐閣、2011年）233頁、岡村忠生『所得税法講義』（成文堂、2007年）162頁。

26) 酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』（財経詳報社、2011年）204頁脚注12)は、「一時所得は雑所得より先取りする規定ぶりであるが、一時所得は非継続性の要件や非対価性の要件を充足する必要があるため、継続性あるいは対価性のあるものは雑所得とされる。結果として、他の8つの所得に該当しないもののうち、雑所得に該当しない所得が一時所得になるという関係にある」と論じる。

27) 非対価性要件の導入経緯につき、金子・前掲注(1)221頁は、役員や従業員が会社から受ける特別慰労金、給与金、功労謝金などが賞与として課税の対象となるのか、それとも一時所得として課税の対象になるのかについて、数多くの裁判が提起されたことを挙げる。

28) 志場喜徳郎「改正所得税法解説」財政経済弘報310号3頁（1952年）、雪岡・前掲注22)347頁。

譲渡」という文言が付け加えられ、非対価性要件は現行法と同一の規定振りとなった。当該文言の付加は、短期保有山林の伐採または譲渡による所得を雑所得に分類するための技術的な整備を目的としたものであり、一時所得の範囲について変更を意図したものではない²⁹⁾。

以上の立法史からも明らかなように、非対価性要件が一時所得から除外する対象として念頭に置いているのは、給与所得や譲渡所得に該当しない収入のうち、雑所得に該当するものである³⁰⁾。なお、非対価性要件は、一時性要件と同じく、雑所得に該当する所得を一時所得から除外する機能を有しているといえよう³¹⁾。

以下においては、一時所得該当要件に関する上記立法趣旨を踏まえた上で、「財産の譲渡や労力の提供などに対する反対給付」という「対価」概念の定義づけ（Ⅱ 1）を議論の端緒として、同規定にいう「対価」の基本的

性質について敷衍する。

(2) 労務等と給付との対応関係

「対価」や「反対給付」という用語には、ある物が他の物との関係において存在するような相対的な対応関係を意味する「対」や「反対」という概念³²⁾が用いられている³³⁾。それゆえ、非対価性要件にいう「労務その他の役務又は資産の譲渡」（以下、「労務等」という）と給付との間に対価性が認められるためには、両者の間に何らかの対応関係が求められることになろう。ここで問題となるのが、労務等と給付との対応関係がいかなる関係性をいうのかである。

この点について、学説においては、給付との対応関係が求められる対象が厳密に労務等それ自体に限られる³⁴⁾、という見解が示されている。このような判断枠組みそれ自体は、妥当であると解される。ただし、同見解の核心部分は、労務等それ自体に対する反対給付

29) 同年の改正前において、保有期間1年以内の山林の譲渡による所得は、山林所得から除外され、資産の保有期間の長短にかかわらず2分の1課税が適用される譲渡所得に分類されていた。ところが、同年の改正において、5分5乗方式が適用される山林所得が保有期間3年を超えるものに限定されるとともに、資産の保有期間が3年以内の資産に係る譲渡所得が2分の1課税から適用除外となり、特別控除のみの適用となった。これに関連して、短期保有山林については、販売目的で保有される性格を有しており、譲渡所得の特別控除も認めるべきでないとする考え方から、その伐採や譲渡による所得を、譲渡所得でなく、全額課税の対象となる事業所得または雑所得に分類するのが適当であるとされた。しかし、当初の非対価性要件につき条文上の手当てをしなければ、当該所得は一時所得に分類され、2分の1課税の対象となってしまうおそれがあった。そこで、このような法文上の問題を回避するために、非対価性要件が

見直されたのである。以上の立法趣旨につき、武田・前掲注18)2633頁、注解所得税法研究会編『注解所得税法（5訂版）』（大蔵財務協会、2011年）844頁、国税庁編『改正税法のすべて—昭和39年改正国税・地方税法の詳解』（日本税務協会、1964年）18-19頁〔掃部実〕参照。

30) 水野・前掲注29)233頁。

31) 酒井・前掲注26)204頁。

32) 新村・前掲注(7)1850頁、2321頁、小学館国語辞典編集部編『日本国語大辞典 第9巻（第2版）』（小学館、2001年）199頁。

33) 当該視点については、田中・前掲注(4)557頁から得た。

34) 武田・前掲注(8)1671頁。なお、当該見解が、所得税法上の「対価」という文言に関してではなく、給与所得の解釈論上の定義である「労務の対価」という定義に関して示されている点には注意を要する。

として法律上支払義務が発生するものを「対価」と捉えている点にある。同見解によれば、仕事の完成という結果に対する反対給付である請負契約の報酬（民法632条）は、「対価」とはいえないことになる³⁵⁾。当該見解は、請負契約における請負人の債務と注文者の債務との対応関係（私法上の対応関係）に着目して、税法上の対価性を判断するものであると評価できよう。

しかしながら、このような私法上の対応関係に基づく対価性の判断は、狭きに失するものであるといえる。請負契約では請負人の仕事につき独立性が認められているため、その報酬は給与所得には該当せず、事業所得または雑所得に該当する³⁶⁾、と解されている。請負契約に基づく所得稼得行為が事業としての規模を有しておらず、かつ一時性要件にいう「継続的行為」に該当しない単発的なものであったと仮定した場合、当該報酬は、非対価性要件との関係から、雑所得に分類されることになる。しかしながら、上記のような私法上の対応関係に基づく対価性の判断によれば、当該報酬は、偶発的所得としての性質を有していないにもかかわらず、対価性が認められないとして、一時所得に分類されることになる。

このことから、所得税法上の対価性の判断において、取引当事者の双方が私法上負うべき債務の対応関係に忠実な判断を常に行うこ

とには問題があるといえよう。請負契約の目的たる仕事の完成が労務その他の役務によりもたらされる結果に過ぎない以上、所得税法上は対価性を認めてよいように思われる。請負契約における報酬請求権の発生要件たる仕事の完成は、当該報酬に係る権利の確定（所得税36条1項）を基礎づける事象と捉えれば足りよう。

他方、学説においては、労務等と給付との対応関係の有無に関する判断基準として、労務等と給付との間における因果関係（「行為なければ結果なし」という条件関係）³⁷⁾ないし相当因果関係（条件関係および因果経過の相当性）³⁸⁾が提示されている。しかしながら、因果関係の有無に基づく対価性の判断には、いくつかの弊害が予想される。

その主たる弊害の一つが、因果関係ないし相当因果関係を認定することの困難性である。例えば、加害行為との因果関係の存する損害についてのみ民事責任を負わせることを原則とする不法行為法の領域においては、「因果関係」概念の解釈、原因競合時など特異な事案における因果関係の判断方法、因果関係の証明方法などに関して、複雑多岐に亘る議論が展開されている³⁹⁾。このような難解な因果関係論を所得税法における対価性判断の基礎とすることにより、納税者による対価性の判断に無用な混乱を招くおそれがある。

いま一つの弊害は、因果関係の有無による

35) 同上。以下では、当該見解が非対価性要件における対価性の判断に当てはめられた場合を想定して検討する。

36) 三木義一ほか編『実務家のための税務相談 民法編（第2版）』（有斐閣、2006年）209頁〔占部裕典〕。

37) 森川正晴「一時所得課税」北野弘久編『租税実

体法I〔判例研究 日本税法体系2〕（学陽書房、1979年）74頁。

38) 阿南・前掲注(19)650頁。もっとも、同論者は、相当因果関係を「交換原則」に基づく関係とも表している。このことから、同論者のいう相当因果関係がいかなる関係を意味するかは判然としない。

対価性の判断により、偶発的収入が一時所得から除外されるおそれがあることである。例えば、偶発的収入として一時所得に分類されている保険金やギャンブルの利益は、それぞれ保険掛金の払込みや賭け行為との因果関係を有しているため、その限りでは対価性があるとして⁴⁰⁾、雑所得に分類される余地がある⁴¹⁾。また例えば、ある者がある研究機関から依頼を受けていた新たな経済理論の構築に成功し、それに対して同機関からの報酬に加え、ノーベル経済学賞の賞金を獲得した場合、当該賞金に対価性は認められるであろうか⁴²⁾。当該賞金は、経済理論の構築という役務と因果関係にあるとは認められるものの、当該役務の「対価」であるとは通常考えられないであろう。あくまで、当該役務の「対価」は、研究機関から支払われる報酬であろう。

後者の例に示される通り、労務等と給付との対応関係は、基本的には、労務等の提供相手と金員の支給者とが一致する場合に認められるべきであるといえよう⁴³⁾。すなわち、労

務等と給付との対応関係は、両者の間における物的対応関係のみに着目して観念されるべきものではなく、労務等の提供者と金員の支給者との間における人的対応関係にも着目して観念されるべき関係であると思われる。因果関係論は、このような人的対応関係を無視して、対価性の認められる範囲を無限定に拡大しかねない。

(3) 計画的打算性の要否

非対価性要件が一時所得の範囲をより所得源泉性の乏しい偶発的な所得に限定する趣旨で設けられたことに鑑みれば、労務等の背後に存在する計画的打算性も、「対価」の基本的性質の一つとなりうる⁴⁴⁾。ここにいう計画的打算性は、偶発性と対照的な性質であることからすれば、所得の稼得が労務等の履行前に期待され、または予測されていることを意味しているといえる。ただし、計画的打算性が、所得稼得主体たる納税者の主観的な意思ないし動機に照らしてではなく、客観的事実に照らして判断されるべき性質であることは

39) 不法行為法の領域における因果関係論については、平井宜雄『損害賠償法理論』（東京大学出版会、1971年）、石田穰『損害賠償法の再構成』（東京大学出版会、1977年）、前田達明『不法行為帰責論』（創文社、1978年）、森島昭夫『不法行為法講義』（有斐閣、1987年）、幾代通＝徳本伸一『不法行為法』（有斐閣、1993年）、田山輝明『不法行為（補訂版）』（青林書院、1999年）、水野謙『因果関係概念の意義と限界—不法行為帰責論の再構成のために』（有斐閣、2000年）などの文献に詳しい。

40) 保険金の支払や賭け行為が、そもそも非対価性要件にいう「労務その他の役務又は資産の譲渡」に該当しない、との批判は成り立ちうる。

41) 奥谷・前掲注(4)101頁。

42) ノーベル経済学賞の賞金は、スウェーデン国立

銀行から拠出されるものであり、非課税所得たる「ノーベル基金からノーベル賞として交付される金品」(所税9条1項13号ホ)には該当しないと解される。

43) 国税不服審判所平成18年9月21日裁決(裁決事例集72号119頁)における「対価関係があるというためには、その『給付』をなす者に向けられた『役務行為』であることが必要である」との審査請求人による主張も参照。なお、外国親会社ストック・オプション事件最高裁判決(最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁)において示されたように、労務の提供先と金員の支給者とが一致しない場合においても、対価性が認められる余地がある。

44) 阿南・前掲注(9)650頁、森川・前掲注(3)775頁。

いうまでもない⁴⁵⁾。

ここで問題となるのが、対価性が存在すると認められるためには、どの程度の計画的打算性が要求されるかである。単に収入の稼得が事前に期待されていることで計画的打算性の存在を認めてしまえば、保険金やギャンブルの利益なども計画的打算性を有していることになり⁴⁶⁾、その限りでは対価性を有することになる。このような解釈によっては、偶発的な収入が一時所得の範疇から除外されかねない。

そこで、学説においては、計画的打算性をより限定的に解する立場から、納税者に確定的な反対給付が流入することを要する⁴⁷⁾、と説かれている。その意味するところは、反対給付の流入が確実に発生するというのではなく、労務等に対する反対給付の内容や支払条件などが契約、取引慣習、法律などにおいて事前に確定されているということである⁴⁸⁾。そのように解釈しなければ、成功報酬型の報酬については、労務その他の役務との対応関係が認められるにもかかわらず、報酬の支払が仕事の成功という不確定事象により左右されているとして、対価性が否定されかねない。

このような判断枠組みによれば、確定的な反対給付の中には、現象としてみれば反対給付と捉えうるような場合は含まれないことになる⁴⁹⁾。裁判例においても、このような解釈を採用するものがある。例えば、土地賃貸借契約の合意解除に際して賃借人から土地上の建物を無償で譲り受けたことによる利益の所得区分が争点となった事案において、名古屋地裁は、当該利益が現象としてみれば賃借人の負うべき原状回復義務（民法545条1項）を賃貸人が免除したことの「対価」とであると

捉えうる余地があったものの、その対価性を否定している⁵⁰⁾。

(4) 対価的均衡の要否

労務等と給付との間に対応関係が存在するといえるには、労務等とそれに対する給付とが同等の経済的価値を有していること（対価的均衡）まで求められるであろうか。労務等の提供者が合理的経済人であれば、当然にそれに見合う給付（労務その他の役務または資産の公正市場価額に相当する給付）を求めらるはずである。とはいえ、私的自治の原則の下で取引当事者が決定した反対給付の額が提供される労務その他の役務または資産の公正市場価額と一致しないという一理から、対価的均衡を欠くとして対価性を認めないという形式的な取扱いも適当ではなからう。

それどころか、「対価」の基本的性質として対価的均衡を求めてしまえば、取引当事者が低額取引や高額取引のような取引形態（非正常取引）を意図的に選択することで、当該取引に係る収入の対価性が否定され、当該収入を2分の1課税および特別控除の恩恵が認められている一時所得に分類するといった恣意的操作が可能となる。対価的均衡は、対価性そのものを基礎づける要素ではなく、労務

45) 武田・前掲注18)1588頁。

46) 岡村・前掲注25)163頁。

47) 谷口・前掲注(6)300頁、大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方（第2版）』（税務経理協会、1986年）276頁〔大島発言部分〕。

48) 若干ニュアンスは異なるが、末崎衛「判批」税法570号175頁脚注13）（2013年）は、反対給付が労務等から生じることが契約や取引慣習において予定されていることを要する、と論じる。

49) 同上。

50) 名古屋地判平成17年3月3日判タ1238号204頁。

等と給付との対応関係が経済的合理性のある状態で成立していることを裏付ける要素に過ぎない。

現行所得税法においても、対価的均衡は、対価性の存在を基礎づける必須の要素とは捉えられていないように窺われる。例えば、非正常取引に関してしばしば用いられる「著しく低い価額の対価」(所税40条1項2号, 59条1項2号, 228条の3)という文言は、著しく低い価額の反対給付であっても「対価」を構成することを示しているといえよう⁵¹⁾。したがって、対価的均衡は、低額取引に限って言えば、対価性の存在そのものを決定づける要素とはなりえないといえよう。

これと同様の結論づけが高額取引についても妥当するか否かについては、別途検討を要する。高額取引の場合、給付額のうち労務その他の役務または資産の公正市場価額を超える部分の金額が贈与(相税2条の2)に該当すると判断されない限り、給付額の全額が対価性の判断に服することになると思われる。給付額の一部が贈与として切り出され、贈与税の課税関係を生じさせる別の取引単位が新たに認定される場合がありうるということは、対価的不均衡が取引単位の分割を引き起こす要因となりうることを意味している⁵²⁾。取引単位が分割される場合、対価的均衡が保たれている部分にのみ対価性が認められることになるため、結果としては、「対価」の基本的性質として対価的均衡が求められているのと同じ状況が創出される。

高額取引における対価的不均衡と対価性との関係性について、裁判所は、対価性それ自体を否定する要素として対価的不均衡を位置づけていない。例えば、風俗営業許可の取得に協力した見返りとして納税者が受領した立

退料の所得区分が争われた事案において、大阪高裁は、納税者による協力的行為の内容に比して立退料が極めて高額であるとしつつも、対価性の判断要素としてではなく、2分の1課税を受けるべき担税力の低い所得ではないことの根拠として、対価的不均衡を挙げている⁵³⁾。

(5) 給付される金員の性質

労務等に対する反対給付の内容や支払条件などが契約などにおいて事前に確定している場合であったとしても、給付される金員の性質如何によっては、対価性を否定すべき場合がありうる。実際、裁判例の中には、給付される金員の性質に着目して、対価性を否定した事案がある。その事案において、土地の明渡しを求められた納税者は、当該土地の所有権者から使用借権負担付きの所有権を事前に取得した上で、第三者への当該土地の売却により取得した代金の一部(当該土地の公正市場価額に相当する金額)を当該所有権者に取得させ、かつ借家人の明渡し、更地化合分筆などに必要な費用を納税者が負担する旨の裁判上の和解を当該所有権者と交わっていた。

本事案においては、当該和解に基づき第三者への土地の譲渡により納税者が得た利得のうち、現実に納税者の手元に残った部分の金額(以下、「本件利得」という)の所得区分が争われた。当該争点について、東京高裁

51) 高梨克彦「判批」シュトイエル329号15頁(1989年)。

52) 増井良啓「タヒチの黒真珠」佐藤英明編『租税法演習ノート(第3版)』(弘文堂, 2013年)113頁以下は、課税関係を考える上で基礎となる取引単位を決定するための判断要素として対価的均衡を挙げる。

53) 東京高判平成18年2月23日税資256号順号10327。

は、本件利得について、使用借権の負担解消に伴う損失補償的金員（対価性のない立退料）と更地化などに必要な費用を補填するための金員であるとの性質決定を行った上で、労務等の対価としての性質を有しないととして、一時所得に該当する旨判示している⁵⁴。しかし、裁判所は、本件利得について対価性が認められない根拠について何ら明示していない。

本件においては、本件利得が第三者への本件土地の譲渡と対応関係にあり、その内容についても事前に第三者との契約において確定していた。それにもかかわらず、裁判所は、本件利得の対価性を否定している。当該判断を正当化しうる論理としては、対価的不均衡を根拠とする取引単位の分割を通じた解釈と純資産増加説に基づく解釈が考えられる。

前者の解釈は、本件利得が本件土地の売却価額のうち公正市場価額を超える部分の金額であるところ、第三者との高額取引によって対価的不均衡が生じていることを根拠として、本件利得の取得を第三者への譲渡取引と分離した別個の取引として把握した上で、当該利得との対応関係を判定する対象を納税者による損失および費用の負担に転換すること

で、本件利得と譲渡取引との対応関係を否定する。これに対して、後者の解釈は、明文上の「対価」が基本的に収入金額または総収入金額に該当することに着目し、損失や費用を補償するための金員の取得によっても純資産の増加がもたらされない⁵⁵、すなわち法理論上は収入金額または総収入金額への算入を求められないことを根拠として⁵⁶、対価性を否定する。

これらの解釈の射程は、いずれも限定的である。すなわち、前者の解釈は、対価的不均衡が存在しない取引には妥当しえない。他方、後者の解釈も、損失補償の性質を有する金員が収入金額または総収入金額を構成する場合には妥当しえない。このような限界性ゆえに、例えば裁判員に支給される日当のような収入についての対価性の判断には困難が伴う⁵⁷。裁判員に支給される日当は、裁判員裁判の審理に立ち会うことによりもたらされる積極的損失（出頭に要した旅費および宿泊料以外の出頭雑費）および消極的損失（出頭しなければ別途得られるであろう収入の喪失）を一定の限度内において補償するために支給される金員である⁵⁸、と解されている。

一見すると日当は、裁判員の職務との対応

54) 東京高判平成17年3月10日税資255号順号9958。なお、損失補償金全般に関する課税問題については、玉國文敏「わが国における保証金課税の実際と理論的問題点—損失補償金に対する課税を中心として—」租税法研究3号97頁（1975年）に詳しい。

55) 課税実務においては、各種委員会の委員に対する報酬、地方公共団体の職員などに対する費用の弁償（地方自治法203条2項、203条の2第3項）、非常勤の消防団員が支給を受ける各種手当のうち、職務の遂行に要する費用の実費弁償としての性質を有するものについて、課税しなくても差し支えない旨の緩和通達が存在する（所基通

28-7、28-8、28-9）。当該通達の趣旨については、後藤昇ほか編『所得税基本通達逐条解説（平成24年版）』（大蔵財務協会、2012年）151-152頁、武田・前掲注⑧1692頁、1715-1716頁参照。

56) もちろん、損失補償的金員や費用弁償的金員を非課税とする規定が存在しない限り、当該金員を収入金額または総収入金額に算入することが求められるべきである、との批判は成り立ちうる。この場合、収入金額該当性または総収入金額該当性が「対価」該当性に直結しないことから（Ⅱ2）、対価性の判断が不可能であるということになれば、後者の解釈はそもそも成り立たないことになる。

関係を有しており、その内容も事前に法律および最高裁判所規則において確定されているように窺われる。また、最高裁判所規則に定められた一定額の支給がなされる日当については、取引単位の分割をもたらすような対価的不均衡は生じないため⁵⁷⁾、前者の解釈に基づいて対価性を判断することはできない。他方で、不動産所得、事業所得、山林所得または雑所得を生ずべき業務を行う居住者は、日当のうち少なくとも消極的損失の補償部分について、これら各所得に係る総収入金額に代わる性質を有しているとして、これら各所得に係る総収入金額に算入しなければならない（所税令94条1項2号）⁵⁸⁾。当該部分の日当は、これらの所得区分への分類を強制されるため、そもそも所得税法34条1項における対価性の判断対象から外されることになる。そ

れ以外の部分の日当についても、総収入金額に算入されることになれば、総収入金額該当性から直接に「対価」該当性を導くことができない以上、後者の解釈に基づき対価性を判断することはできない。

この場合、最終的な手段として給付される金員の性質それ自体を基準として、日当の対価性を判断することになろう。裁判員に対する日当の支給を定める裁判員法11条は、非常勤の裁判所職員に対する給与の支給を定める法律の特則として、裁判員に対しては勤務の対価（報酬）を支給しないことを明らかにした規定であると位置づけられている⁵⁹⁾。このような法の趣旨に忠実に基づいて対価性を判断すれば、日当には対価性が認められないことになろう⁶⁰⁾。

なお、視点を変えれば、そもそも日当には

57) 裁判員に対して支給される日当の所得区分は、平成25年司法試験における選択科目の論文式試験において出題された問題である。当該問題の解説については、吉村政穂「租税法 論文式試験の解説」法学セミナー編集部編『司法試験の問題と解説 2013（別冊法学セミナー222号）』（日本評論社、2013年）325-326頁参照。なお、裁判員に支給される日当については、給与所得に該当する可能性があると、その場合においても、日当が労務提供の「対価」といえるかが解釈論上問題となる。なお、国税庁は、日当の給与所得該当性を否定している。国税庁課税部審理室長「裁判員等に支給される旅費、日当及び宿泊料に対する所得税法上の取扱いについて」参照。以下においては、「対価」概念論に焦点を当てる目的から、便宜的に日当が給与所得に該当しないと前提で議論を進める。

58) 最高裁判所『裁判員の参加する刑事裁判に関する法律』及び「裁判員の参加する刑事裁判に関する規則」の解説（刑事訴訟資料第287号）（最高裁判所事務総局、2007年）64頁、324頁、池田修『解説 裁判員法—立法の経緯と課題（第2版）』（弘文堂、2009年）101頁、裁判員制度・刑事検

討会『「裁判員制度について」の説明』（平成15年3月11日）11頁〔辻裕教『司法制度改革概説 6 裁判員法／刑事訴訟法』（商事法務、2005年）162頁以下にも所収〕。

59) すべての裁判員に最高裁判所規則（裁判員の参加する刑事裁判に関する規則）7条に定められた同額の日当が支給されるため、裁判員としての職務の公正価値は日当額と一致し、公正価値からの乖離は生じない。

60) 日本税理士会連合会編『民・商法と税務判断 <債権・債務編>（4訂版）』（六法出版社、1999年）251頁〔竹下重人〕は、所得税法施行令94条の趣旨について、収益の喪失部分に対する補償を受けた場合には純資産の増加が認められることから、当該補償金に関する課税上の取扱いを明らかにするために設けられた規定である旨論じる。

61) 最高裁判所・前掲注58)64頁。

62) ただし、労務等と給付との対応関係や計画的打算性を根拠として、日当を裁判員の職務に対する「対価」と捉えた上で、その「対価」の法的性質が収益補償であると捉えて、対価性を肯定することは一応可能である。

職務との対応関係と計画的打算性の双方が欠けていた、との見方も可能であるように思われる。すなわち、日当と厳密な意味で対応関係にあったのは納税者による損失および費用の負担であり、裁判員法および最高裁判所規則において事前に確定していたのは純資産の増加をもたらす反対給付の流入ではなく、損失および費用の補償であった、という意味において、「対価」の基本的性質たる対応関係と計画的打算性がそもそも存在していなかったということである。

4 所得税法施行令63条12号にいう「対価」の意義

事業所得は、「事業……から生ずる所得」と定義される（所税27条1項）。ここにいう事業は、「対価を得て継続的に行なう事業」（所税令63条12号）としての性質を有することを要する。これらの規定からも明らかなように、ある所得が事業所得に該当するか否かは、納税者による所得稼得行為が「対価を得て継続的に行なう事業」というか否かによって決せられることになる。それゆえ、事業所得該当性の判断においては、所得税法施行令63条12号にいう「対価」の意義を解明することが理論的課題となる。

「対価」概念の意義を明らかにする前提として、「対価を得て継続的に行なう事業」という要件の判定単位を明確にしておくことが有益である。すなわち、納税者により継続的に行われる個々の所得稼得行為につき対価性の有無を逐一判断すべきか、それとも継続的に行われる一団の所得稼得行為について全体として対価性の有無を判断すべきかが、ここでの問題である。両者のいずれが法的妥当性のある判定単位であるかについては、事業所

得の範囲との関係性から決すべきであろう。

課税実務においては、事業所得の基因となる事業が総合的な活動であることに鑑み、収入発生の基因となった個々の事実に着目すれば事業所得以外の所得とされるものであったとしても、事業の遂行に付随して生じた収入については、これを事業所得に分類する取扱いがなされている（所基通27-5）⁶³。このことは、所得税法27条1項が事業所得を「事業……から生ずる所得」と規定していること⁶⁴、および事業所得につき「総収入金額」概念が用いられていることから裏付けられる。このような取扱いによれば、事業の遂行に付随して生じた収入には、個々の所得稼得行為と対応関係にある収入はもちろんのこと、対価性のない収入も含まれる。現に、所得税法においては、たな卸資産の自家消費のように、対価性の存しない経済的利益を事業所得に分類する規定が存在する（所税39条）。

事業所得の範囲に係る上記取扱いとの整合性を図るためには、一団の所得稼得行為について全体として対価性の有無を判断することになろう⁶⁵。したがって、個々の所得稼得行為すべてに対価性が認められない場合であったとしても、納税者によって継続的に行われる本来的な所得稼得行為を重視して全体として対価性が認められれば足りる、ということになろう。このような対価性の判定単位との関係性から、「対価」の意義をいかに解すべきであろうか。

この点について、東京高裁は、継続的な株

⁶³ 後藤ほか・前掲注55)143頁。

⁶⁴ 後藤ほか・同上、渡辺淑夫ほか編『所得税・源泉税通達の疑問点』（ぎょうせい、1995年）201頁。

⁶⁵ 武田・前掲注48)1588頁。

式売買取引から生じた収入が事業所得に該当するか否かが争われた事案において、「右株式の取引による損失及び利益が所得税法上事業から生じたものといえるか否かは、右株式の取引が同法27条1項を受けた同法施行令63条12号にいう『対価を得て継続的に行なう事業』に該当するか否かに帰着するわけではあるが、株式の取引がこれに該当すると認められるためには、当該株式の取引が営利を目的として反復継続して行われることを要する」⁶⁶と判示している。この判示部分からも明らかなように、事業所得に係る「対価」概念は、営利性と同義に解されている。

裁判所による対価性と営利性の同一視は、対価性の判定単位と密接に関わっているように推察される。すなわち、個々の所得稼得行為との対応関係によって対価性を判断すべきであるとした場合、営利性基準は、事業主が利益の獲得を目的として事業活動を行っているか否かの判定基準とはなりえても、個々の所得稼得行為との対応関係を判定する基準とはなりえないであろう。これに対して、一団の所得稼得行為全体を判定単位として対価性の有無を判断すべきであるとした場合、営利性基準は、労務等と給付との厳密な対応関係の下でのみ成り立つという意味での「対価」概念の限定的性質を緩和する機能を果たすため、対価性の判定単位とも整合的な現実妥当性のある基準であるとの評価を受けよう。

とはいえ、営利性は対価性の判断基準としてはあまりに漠然としているため、営利性の具体的内容をより精緻化する必要がある。この点につき、裁判所は、納税者による所得稼得行為により長期的に相当程度安定した収益を期待しうる場合において営利性が認められる旨判断している⁶⁷。このような営利性の理

解によれば、所得税法施行令63条12号にいう「対価」についても、所得税法34条1項にいう「対価」と同様、計画的打算性がその基本的性質となっているといえよう。この場合、大きな利益を期待することができる一方で、多額の損失を被る可能性のある投機性の高い取引を事業規模で継続的に行っていたとしても、対価性は認められないことになる。裁判所の上記判断は、事業活動に不可避的に付随するリスクに一定の配慮を示したものである、と評価される。

以上のような裁判所の判断によれば、所得税法施行令63条12号にいう「対価」は、事業所得の性質や範囲、対価性の判定単位との整合性の観点から、税法独自の意義を持つ概念として解釈されている。もっとも、租税法律主義を根拠として厳格な文理解釈を採用する税法の領域においては、「対価」という文言が本来備えている意味からの著しい乖離が許されるべきでないことはいうまでもない。

III 裁判所による「対価」概念の拡張的解釈

1 序論

裁判例においては、従前から「対価」概念を拡張的に解釈する傾向が看取される。このような裁判例の傾向に沿うようにして、学説においても、「対価」概念の拡張的解釈がしばしば展開される。しかしながら、「対価」概念の拡張的解釈を展開する判決それ自体の妥当性については、これまで十分に検証され

⁶⁶ 東京高判昭和56年9月25日高刑速2536号244頁。

⁶⁷ 富山地判昭和56年12月4日税資121号477頁、大阪高判昭和59年3月30日税資135号541頁、岡山地判平成21年2月17日税資259号順号11143、東京地判平成23年2月18日税資261号順号11618。

てこなかったように思われる。そこで、以下において、「対価」概念の拡張的解釈を展開する判決の妥当性について仔細に検討する。

2 役務行為関連性基準

「対価」概念の意義をめぐる最も代表的な裁判例が、いわゆる日通課長事件⁶⁸⁾である。本事案においては、運送会社の固定資産や備品の調達部門の課長であった納税者が取引業者などから受領したりべート（いわゆる割戻し）および中元、歳暮、昇進祝、住宅改築祝などの名目による金品（以下、「中元など」という）の所得区分が争点の一つとなった⁶⁹⁾。

当該争点について、東京地裁は、日通との取引はすべて管財課を通す必要があったところ、大口取引の成約に多大な影響力を有していた管財課長たる納税者が受領したりべートについて、労務その他の役務の「対価」としての性質（所税34条1項）を有しているとして、雑所得に該当するとの判断を示している。他方、納税者による職務行為との対応関係が希薄な中元などについて、同裁判所は、「『対価性』は、……給付が具体的な役務行為に対応する場合に限られるものではなく、……人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当であ

る」との解釈論を提示した上で、受注の謝礼や将来における取引上の便宜供与を目的とするなど、納税者の支配的地位に配慮して支給されるものである限り、労務その他の役務の「対価」としての性質を有しているとして、雑所得に分類されるべきである旨判示している。

東京高裁もまた、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなく、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」との解釈論を提示した上で、納税者の支配的地位や職務行為に照らして、中元などの対価性を肯定し、納税者の受領した金品を雑所得に分類した東京地裁判決を是認している。

以上のように、両判決においては、対価性を判定するための基準として、「役務行為との関連性」という基準（以下、「役務行為関連性基準」という）が採用されている⁷⁰⁾。裁判所による役務行為関連性基準の採用については、納税者による役務行為との対応関係が希薄な中元などを、わざわざ「対価」概念の意義を拡張してまで雑所得に分類することが妥当な解釈であったか否かが問われるべきで

68) 東京地判昭和45年4月7日判時600号116頁、東京高判昭和46年12月17日判タ276号365頁。

69) 現在の課税実務において、役員または使用人が自己の職務に関連して使用者の取引先等からの贈与等により取得する金品は、雑所得に分類されている（所基通35-1(12)）。当該通達につき、渡辺ほか・前掲注64309頁は、「出入業者や系列会社から贈与される金品は、受贈者の地位や職務に関連してなされるものであり、なんらかの対価性があるのが普通であると考えられ、また社交儀礼的な中元や歳暮とは性質が異なりますので、……雑所得

として課税されます」と論じる。これに関連して、島村芳見「判批」税務事例9巻10号15-16頁（1977年）は、歳暮、中元、祝儀などは一般的には一時所得に当たることには異論はないとして非対価性要件の充足を否定しつつも、中元などは受贈者の利を図るために反復継続的になされるものであるから一時所得には当たらないとして、一時性要件の解釈論として本判決の結論を首肯する。なお、祝儀等の課税関係一般について論じたものとして、中牟田智朗「祝儀等の税法上の課税関係について」産業経済研究10号79頁（2010年）がある。

あろう。この点については、雑所得に係る所得金額の計算規定を議論の出発点として検討を加えることにする。

雑所得（公的年金等に係るものを除く）の金額は、雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除して算定される（所税35条2項2号）。当該規定において用いられている「総収入金額」には、本来の収入に加えて、副収入等も含まれる。したがって、一時所得と雑所得との区分論という文脈においては、営利を目的とする継続的行為（業務）から生じる収入や労務等の「対価」としての性質を有する収入の副収入等も、「総収入金額」概念を根拠として、雑所得に含まれることになる。

本事案に対する裁判所の解釈姿勢は、本件リポートを納税者による役務行為と直接的に対応する「対価（本来の収入）」と捉えつつ、中元などを当該役務行為に関連する「対価（副収入等）」と捉えるものである、と評価できよう。裁判所は、これらいずれの収入についても、「対価」概念の拡張的解釈により雑所得に分類したのである。しかしながら、中元などの副収入等を雑所得に分類するという帰結を、「対価」概念の拡張的解釈によって導く必要性が果たして存在していたかは疑わしい。本来ならば、中元などの雑所得への取り込みは、「総収入金額」概念を媒介として導かれるべきであったように思われる。なぜなら、中元などが「対価」概念の拡張的解釈を通じて雑所得に分類されれば、所得税法35条2項2号における「総収入金額」概念の存在意義が失われかねないからである。

ただし、このような批判に対しては、次のような再反論が可能である。すなわち、各種所得の金額の計算に関する規定（所税23条乃至35条）においては、各種所得の性質から所

得区分を決定した上で（各条1項）、当該所得区分に係る所得金額の算定（各条2項または3項）に移行する法構造が採用されている。当該法構造からも明らかなように、「総収入金額」という文言は、所得分類が決定された後、すなわち所得金額の算定段階において用いられている（所税26条2項、27条2項、32条3項、33条3項、34条2項、35条2項2号）。このことから、所得分類の判定に際して、「総収入金額」という文言を法的根拠として、本来の収入に係る所得分類と副収入等に係る所得分類とを結びつけようとする上記解釈の妥当性が問われることになる。この点については、所得分類決定後において「総収入金額」という文言がいかなる機能を果たしうるのか、という観点からの検証が必要であろう。

ある収入が本来の収入であるのか、それとも副収入等であるかの区別は、少なくとも当該収入が特定の所得区分に分類された後においては何ら意味を有しないように思われる。なぜなら、当該収入は、本来の収入と副収入等との区別なく、一括して所得金額の算定式に投入されるからである。したがって、所得分類決定後において、「総収入金額」という

(70) 役務行為関連性基準は、政治献金の所得区分が争点となった事案に関する判決（東京地判平成8年3月29日税資217号1258頁）においても採用されている。当該判決については、酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分(上)」税務事例45巻6号8頁以下（2013年）参照。なお、政治献金をめぐる課税問題については、塩崎潤ほか『所得税法の論理』（税務経理協会、1969年）121頁以下、岡正晶「相続税法及び所得税法における『贈与』」税務事例研究25号61頁（1995年）、権田和雄「政治献金等収入と課税—国会議員及び公設秘書の受領した政治献金等に係る税法上の問題—」税大ジャーナル18号1頁（2012年）参照。

文言は、何ら機能を果たしえないことになる。その結果、「総収入金額」という文言が「収入金額」という文言と意識的に区別して用いられていることは、無に帰すことになる。したがって、所得金額の計算規定における「総収入金額」概念であっても、所得区分の判定作業に影響を及ぼさず、との理解がより正確であろう。すなわち、所得分類は、各種所得の法的性質（所税26条1項、27条1項、32条1項、33条1項、34条1項、35条1項）のみならず、所得金額の計算規定における「総収入金額」概念をも考慮して判定する作業であるといえよう。

これに対して、学説においては、「総収入金額」という文言が所得分類決定後、すなわち所得金額の算定段階においても一定の機能を果たすことが説かれている。その説くところは、「総収入金額」という文言の存在意義が、多数ある取引に係る収入とそれを得るための支出をそれぞれ総体において把握し、両者の総体対応を定める趣旨を明らかにするところにある、ということである⁽⁷¹⁾。もっとも、このような解釈に対しては、次のような指摘が可能であろう。すなわち、「収入金額」という文言が用いられている各種所得についても、「その年中の」（所税23条2項、24条2項、28条2項など）という文言が用いられているように、同一課税年度内における複数の取引を一括して把握して所得金額を算定する計算構造が用いられていることである。さらに、「総収入金額」という文言が用いられている一時所得については、収入とそれを得るための支出との総体対応は求められていない（所税34条2項括弧書）⁽⁷²⁾。このことから、「総収入金額」概念が所得金額の算定段階において何らかの機能を果たしうるかにつ

いては、疑義が残るところである。

以上によれば、「対価」概念の拡張的解釈によらずとも、「総収入金額」概念を根拠として、役務行為と少なからず関連性のあった中元などを雑所得に分類するという帰結を導き出すことが理論上は可能であったように思われる。ここで次に問題となるのが、ある収入が本来の収入に係る副収入等であるか否かについて、いかなる基準に基づき判断すべきか、という点であろう。この点につき、課税実務においては、ある収入が副収入等であるか否かが、事業や業務などの直接関連性の有無に基づいて判断されている⁽⁷³⁾。とはいえ、直接関連性の射程や判断基準の不明確さなどから、その判断には相当な困難を伴うことが予想される。

これを一時所得と雑所得との区分論の文脈に置き換えれば、営利を目的とする継続的行為や労務等と直接関連性を有している副収入等が、これらの行為から生じる本来の収入とともに、雑所得に分類されることになる。ただし、上記解釈には、非対価性要件との整合性について解釈論上の問題がある。中元などは、労務その他の役務との個別的な対応関係を有する「対価」には当てはまらないものの、本来の収入に係る副収入等として、本件リポートとともに一時所得から除外される。しかしながら、非対価性要件が一時所得から除外する収入として念頭に置いているのは、

(71) 西村宏一編『不動産関係税法Ⅰ〔国税〕〔注解不動産法第10巻〕』（青林書院、1992年）61頁〔畠山武道〕、新井隆一監修『税務用語事典（8訂版）』（ぎょうせい、2003年）149頁〔石森宏直〕、谷口・前掲注(6)306頁。

(72) 国税庁編『昭和40年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1965年）27頁。

あくまで「対価としての性質」を有する収入である。「総収入金額」概念を根拠として、労務等との対価性が認められない副収入等を一時所得から除外して雑所得に分類すれば、結果として非対価性要件が潜脱されかねない。

それゆえ、「総収入金額」概念を通じて一時所得から除外されるべき副収入等は、収入発生の基因となる個別の取引に直接関連して発生するなど、労務等の「対価としての性質」を有すると認めるに足る収入に限定されるべきである。裁判所によって提示された役務行為関連性基準は、本来、ある収入が本来の収入に係る副収入等に該当するか否かを判別し、さらには、一時所得から除外されるべき副収入等を労務等の「対価としての性質」を有する収入に限定するための基準として用いられるべきであった、といえよう。

3 因果関係基準

「対価」概念について借用概念論という独立説を採用した裁判例としてしばしば採り上げられるのが、いわゆる浜名湖競艇場用地事

件⁷³⁾である。当該事件においては、妻と二人の娘（原告・控訴人）が夫（父親）から土地の贈与を受け、贈与証書に記載された特約に従い、第三者に対する夫の債務（土地の相続税評価額に等しく、取得費および譲渡費用の合計額を上回る額の債務）を弁済した場合（負担付贈与）において、当該債務の弁済により夫の享受する経済的利益（債務消滅益）が所得税法59条2項にいう「対価」に含まれるか否かが争点の一つとなった。

一方で、本件経済的利益が所得税法59条2項にいう「対価」に該当しない場合、本件負担付贈与は所得税法60条1項にいう「贈与」に該当することになり、夫による資産の贈与につき譲渡所得課税は発生しない⁷⁴⁾。他方で、本件経済的利益が所得税法59条2項にいう「対価」に該当する場合、所得税法33条の特例たる所得税法59条2項の適用可否を判断することになる。同条は、著しく低い価額の対価の額（所得税法施行令169条にいう時価の2分の1に満たない金額）によって資産が譲渡され、かつ当該対価の額が当該資産の取

73) 所得税基本通達27-5においては、事業所得に関して、事業の遂行に付随して生じた収入を例示している。当該通達に関連して、小田満『所得税重要項目詳解（平成23年版）』（大蔵財務協会、2011年）227頁は、事業主が取引先である会社から受ける個人的なお祝い金など、事業には関連していても、その事業との直接の結び付きがないため、事業収入に係る付随収入とは位置づけられておらず、一時所得に分類されることになるとする。同様に、直接関連性を判断基準として挙げるものとして、後藤ほか・前掲注65)143頁、渡辺ほか・前掲注64)199頁参照。なお、渡辺ほか・前掲注64)201頁は、当該通達について、「総収入金額」概念ではなく、「事業から生ずる所得」（所税27条1項）の解釈として、事業の遂行に付随して生じる所得を事業所得に含める趣旨のものであると説

明している。なお、所得税基本通達34-1(5)においては、法人から贈与により取得する金品のうち、業務に関して受けるものは、一時所得ではなく、雑所得に分類されている。当該取扱いも、業務との直接関連性を求めている、と解される。なお、当該通達の趣旨について、後藤ほか・前掲注65)230頁は、「業務に関連して受けるものは、その業務の付随収入に該当するため、また、継続的に受けるものは、臨時的、偶発的に生ずる所得に該当しなくなるため、一時所得から除外されている」と説明する。

74) 静岡地判昭和60年3月14日行集36巻11=12号1972頁、東京高判昭和62年9月9日行集36巻11=12号1961頁、最判昭和63年7月19日税資165号340頁。

得費および譲渡費用の額の合計額に満たない場合について、譲渡人に発生した譲渡損失を所得計算上なかったものとみなす旨定めている。本件においては、本件経済的利益の額が贈与資産の取得費および譲渡費用の合計額を上回っているため、同条の適用はなく、本則である所得税法33条に基づいて譲渡所得課税がなされることになる。

上記争点につき、東京高裁は、「〔所得税法〕59条2項にいう『対価』とは、必ずしも私法上の有償契約におけるような資産の譲渡と対価関係に立つ給付に限られるものではなく、当該資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある給付であれば足りるものと解するのが相当であって、……無償契約に属する負担付贈与における負担についても、それが経済的な利益に当たるものである限りは（同法36条1項）、右にいう対価に当たるものというべきである」（亀甲括弧内筆者補充、以下に同じ）と説示し、対価関係を判定するための基準として、「資産の譲渡との因果関係」という基準（以下、「因果関係基準」という）を採用している⁷⁵⁾。

同裁判所は、「対価関係」と「因果関係」という用語を使い分けていることから明らかなように、民法上の「対価」概念が基本的

には目的物と交換関係にある給付を意味すると認識しながらも、所得税法上の「対価」概念の意義をより拡張して解釈している⁷⁶⁾。その手法として、同裁判所は、「有償契約における対価たる給付といい、無償契約における付款による給付といっても、その区別はあくまで当事者の意思に依拠する相対的なものに過ぎず、経済的実質に即応することが要請される租税法の解釈においてそれがそのまま妥当するものとは限らない」と論じ、借用概念論という独立説を採用している。

東京高裁による「対価」概念の解釈は、以下に敷衍するように、結論としては妥当であると考えられる。しかしながら、同裁判所は、少なくとも、本件債務の消滅が所得税法36条にいう経済的利益に該当すれば「対価」にも該当するといえる法的根拠、および資産の譲渡と因果関係のある給付であれば「対価」と扱ってもよいとする法的根拠について、判決の中で示すべきであったと思われる。同裁判所による「対価」概念の解釈の妥当性を判断するためには、これらの法的根拠を明らかにする作業が必要不可欠となる。

まず前者の法的根拠論について、本件債務消滅益が所得税法36条にいう経済的利益に該当するからといって、そこから直ちに所得税

⁷⁵⁾ 贈与者側に譲渡所得課税が生じない法的根拠は、所得税法においては明示されていない。このような法的帰結については、資産の取得費および保有期間などの引継ぎを認める所得税法60条1項の反射的效果として説明することが可能である。佐藤英明『スタンダード所得税法（補正3版）』（弘文堂、2014年）134頁。しかし、所得税法60条1項があくまで受贈者側の処理について定めた規定であることから、異なる法的根拠が必要であるとの見解も存する。同指摘については、増井良啓「所得税法59条と60条の適用関係」税務事例研

究96号45-48頁（2007年）参照。なお、本件経済的利益が譲渡所得課税の対象とならない場合には、みなし贈与（相税8条）として贈与税が課される余地があるとされる。北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅲ』（学陽書房、1987年）43頁。

⁷⁶⁾ 因果関係基準と経済的利益基準（「経済的利益に当たるものである限り」という限定）との関係性については、岡村・前掲注(2)217-219頁において詳細に検討されている。

⁷⁷⁾ 金子宏ほか編『ケースブック租税法（第4版）』（弘文堂、2013年）301-302頁。

法上の「対価」に該当するとはいえない。なぜなら、既述の通り、総収入金額は対価性を有しない一時所得についても観念されるからである。したがって、本件経済的利益が所得税法59条2項にいう「対価」に含まれるとする法的根拠が必要となる。

学説においては、民法における負担付贈与の法的性質論を根拠として、本件経済的利益が所得税法59条2項にいう「対価」に該当するか否かが検討されている。一方で、本件負担と本件贈与との間に対価関係が存在しないことを説く民法の学説を援用する論者は、本件経済的利益の対価性を否定する⁷⁸⁾。他方で、本件負担と本件贈与との間に対価関係が存在することを説く民法の学説を援用する論者は、本件経済的利益の対価性を肯定する⁷⁹⁾。しかしながら、このような民法上の学説を根拠とした対価性の判断は、民法上の議論が変動すれば税法上の対価性の判断もそれに連動することになるため、決め手に欠けるように思われる。本裁判所が借用概念論にいう独立説を採用した背景には、このような認識が少なからず存在していたことが推察される。

税法独自の観点から前者の法的根拠を明らかにしようとする場合には、問題となっている所得税法59条2項の規定内容および法的位置づけに着目することが有益であろう。同規定が所得税法33条3項の特例として位置づけられることからすると、所得税法59条2項の適用により所得税法33条3項に基づく所得計算のどの部分が修正されるかが問題となる。所得税法59条2項は、対価の額が資産の取得費および譲渡費用の額の合計額に満たない場合について、その不足額（譲渡損失額）を「譲渡所得の金額……の計算上、なかったものとみなす」(傍点筆者)旨規定している。当

該規定振りからも明らかのように、所得税法33条3項に基づく所得計算が、所得税法59条2項を適用する基礎として存在している。すなわち、所得税法59条2項により修正される部分は、所得税法33条3項に基づく所得計算（特別控除額の控除を除く）の結果として生じた譲渡損失の取扱いである。このような解釈によれば、所得税法59条2項において取得費および譲渡費用の額の合計額と比較される「対価」は、所得税法33条3項にいう「総収入金額」に対応することになる、と解される⁸⁰⁾。

ここで次に問題となるのが、本件経済的利益が譲渡所得に係る総収入金額とどういうか否かである。この問題は、後者の法的根拠論と密接に関わる。上記の通り、所得税法59条2項にいう「対価」を「総収入金額」と置き換えることが可能であるとするならば⁸¹⁾、後者の法的根拠論における検討対象は、資産の譲渡と因果関係のある給付であれば「総収入金額」と扱いうるか、という問題に置き換えることになろう。既述の通り、「総収入金額」概念は、本来の収入のほかに、副収入等をも本来の収入と同一の所得区分に係る所得計算に取り込む機能を有している⁸²⁾。本件においても、仮に本件経済的利益が本件贈与と

(78) 北野・前掲注(75)41-42頁。

(79) 田川博「判批」税経通信41巻1号235-236頁(1986年)。

(80) このように解釈しなければ、ある課税年度において資産の低額譲渡が一度だけ生じ、当該譲渡に付随して副収入等の取得があった場合、当該副収入等の所得税法上の位置づけが不明瞭となる。

(81) 本件経済的利益が所得税法36条に基づき譲渡所得に係る総収入金額とされることを根拠として、当該経済的利益が資産譲渡の「対価」に該当するとの見解を採用するものとして、小林栢弘「判批」税務事例17巻9号5-7頁(1985年)、増井良啓「機器の更新」佐藤編・前掲注5226頁参照。

の個別的な対応関係にある本来の収入とはいえないとしても、本件贈与と直接的な関連性を有する副収入等であると捉えることさえできれば、本件経済的利益が譲渡所得に係る総収入金額に含まれ、それゆえに所得税法59条2項にいう「対価」にも該当する、との解釈が可能であろう。

以上のような一連の解釈によって法的根拠を補えば、本裁判所による「〔所得税法〕59条2項にいう『対価』とは、……当該資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある給付であれば足りるものと解するのが相当であって、……無償契約に属する負担付贈与における負担についても、それが経済的な利益に当たるものである限りは（同法36条1項）、右にいう対価に当たるものというべきである」との判示部分も、論理整合的に理解できよう。とはいえ、ある収入が副収入等に該当するか否かが所得稼得行為との直接関連性を基準として判断されているところ、同裁判所によって示された因果関係基準を直接関連性基準と同視しうるかについては、議論の余地がある。因果関係基準の解釈如何では、同基準の

適用により、所得稼得行為と間接的な関連性しか有しない収入までもが副収入等に取り込まれるおそれがある。

4 労務等の主体の拡張的把握

非対価性要件の解釈をめぐることは、労務等の主体が所得の稼得者（所得計算の主体）に限定されるか否かが問題となりうる。この点につき、民法上の組合を通じて享受した新株予約権の権利行使益の所得区分が争われた一連の裁判例（以下、「投資事業組合事件」という）⁸²⁾においては、労務等の主体を所得計算の主体たる所得の稼得者に限定せず、より拡張的に把握する解釈論が展開されている。投資事業組合事件の基礎にある事実関係は、以下に示す通り、いずれの事案についても同様である。

投資事業組合契約において、組合員は、組合が訴外法人から有利発行を受けた新株予約権の行使を希望する場合、組合口座に組合への出資金（新株予約権の取得および権利行使に要する金額）を払い込むことで、当該組合が当該払込みを受けて権利行使して取得した

82) 他の所得区分について用いられている「総収入金額」概念とは異なり、譲渡所得について用いられる「総収入金額」概念は、所得分類決定後（所得金額算定段階）においても一定の機能を果たしているとされる。すなわち、短期譲渡所得と長期譲渡所得のいずれか一方を生じさせる資産の譲渡が同一の課税年度内において複数生じた場合、短期譲渡所得または長期譲渡所得の計算において、すべての資産に係る総収入金額の合計額から取得費および譲渡費用の合計額が控除される。少なくとも文言上は、「総収入金額」概念によって、複数の資産の総収入金額（副収入等を含む収入金額）が合計されることになる。佐藤・前掲注(7)115頁。

83) ①東京地判平成22年10月8日訟月57巻2号524頁、東京高判平成23年6月29日税資261号順号

11705、②東京地判平成23年4月21日税資261号順号11674、東京高判平成24年2月22日判例集未搭載（LEX/DB 文献番号25500099）、③東京地判平成23年5月11日税資261号順号11683、東京高判平成23年11月16日税資261号順号11809。以下では、各一連の判決の基礎となった事件を、それぞれ「①事件」、「②事件」、「③事件」と呼ぶことにする。なお、①事件に関する評釈として、池本征男「判批」国税速報6191号54頁（2011年）、木山泰嗣「判批」税経通信67巻6号161頁（2012年）、宮崎綾望「判批」速報判例解説14号205頁（2014年）および岸田貞夫「判批」ジュリスト1460号123頁（2013年）があり、また③事件に関する評釈として、嶋村幸夫「判批」税務事例44巻11号38頁（2012年）がある。

訴外法人株式を現物分配によって譲り受けることができることとされていた。当該組合が訴外法人から新株予約権の有利発行を受けることができた背景には、当該組合の業務執行組合員が訴外法人に対して新規事業に関する情報、ノウハウ、人材の提供および資金支援といった役務を提供することを約していた、という事情があった。すなわち、訴外法人に対して役務を提供する主体は、非業務執行組合員であった本件納税者ではなく、あくまで業務執行組合員である。本事案は、組合が業務執行組合員による役務提供の対価として訴外法人から有利発行を受けた新株予約権に関連して、役務提供の直接的主体ではない本件納税者が享受した経済的利益（新株予約権取得時の払込出資金額および権利行使時の払込出資金額の合計額と新株予約権の権利行使日における訴外法人株式の価額との差額）の所得区分が争われたという、やや特殊な事案である。

いずれの裁判所も、「対価」概念の意義について、「広く給付が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされる場合を含む」

(①事件地裁判決)、「給付が、何らかの(広い意味での)役務行為に密接に関連して、その役務行為が行われ得るという前提の下に(それ故に)される場合を広く含むものと解するのが相当である」(②事件地裁判決)、「特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してなされた給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないもの含まれる」(③事件地裁判決)などと論じて、役務行為関連性基準に基づく拡張的解釈を採用している。もっとも、これらの裁判所により採用された役務行為関連性基準は、日通課長事件において採用され

た役務行為関連性基準とは、その主眼を異にする。

日通課長事件における役務行為関連性基準は、東京地裁判決において「人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合」と論じられているように、同一人物による役務行為を念頭に置いており、対価性を有する収入そのものの範囲を拡大することに主眼を置いている。これに対して、投資事業組合事件に係る役務行為関連性基準は、例えば「何らかの(広い意味での)役務行為に密接に関連して」(②事件地裁判決)などと述べられているように、役務行為の主体を曖昧にすることで、非対価性要件にいう労務等の主体を拡張的に把握するための布石を打っている⁸⁴⁾。役務行為関連性基準をより緩やかに解釈する法的根拠として、東京地裁(②事件判決および③事件判決)は、所得税法34条1項が単に「対価」と定めず、わざわざ「対価としての性質」と定めていることを挙げている⁸⁵⁾。しかし、所得税法34条1項がそもそも一時所得(または一時所得から除外される雑所得)の法的性質について定めた規定であることに鑑みれば、「対価としての性質」という部分に特段の意味は付与されていない、との解釈も成り立ちえよう。

以上のような「対価」概念の拡張的解釈(役務行為関連性基準)を前提として、東京地裁は、「本件組合が本件新株予約権を行使して本件株式の発行を受けることによって得

⁸⁴⁾ 非対価性要件の趣旨から、このような「対価」概念の拡張的解釈を批判するものとして、池本・同上57頁がある。

⁸⁵⁾ 同様の見解として、酒井・前掲注26210頁、酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分(上)」税務事例45巻7号12-14頁(2013年)がある。

られた経済的利益は、本件組合による〔訴外法人〕に対する役務の提供の対価としての性質を有しており、それがそのまま本件組合契約に基づき原告に帰属する」(①事件判決)、「本件組合が組合員からの払込みを基に本件新株予約権を行使し……株の発行を受けることによって組合財産に生じた経済的利益は、合意に従い提供した役務の対価に相当するというべきであって、当該利益は、本件組合契約の定めに従い、本件組合の組合員に分配されることに伴って、性質を変ずることなく当該組合員に帰属するとみるのが相当である」(③事件判決)などと論じて、納税者が享受した経済的利益が「役務の対価」としての性質を有する雑所得に該当する、と結論づけている⁸⁶⁾。

上記判旨における「経済的利益」が所得税法36条にいう経済的利益を指すことを前提とすれば、両判決が労務等の主体を拡張的に把握すべきであるとする根拠は、組合損益の帰属方法ないし任意組合等の所得計算方法⁸⁷⁾で

あるといえる。本件組合においては、組合契約に基づき、期間損益決算の結果を各組合員の持分に応じて割り当てる所得計算方法(いわゆるネットネット方式)が採用されている。なお、課税実務においては、ネットネット方式において各組合員に按分される損益は、組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得または雑所得のいずれかに分類することとされている(所基通36・37共-20(3))⁸⁸⁾。上記判示部分からは、ネットネット方式における所得性質のパス・スルーを根拠として、労務等の主体の拡張的把握が達成されているように窺われる。

しかし、ここで問題となるのが、本件組合から本件納税者に分配されたものが経済的利益(組合損益の構成要素たる収入)であったのか、それとも単なる組合財産としての訴外法人株式であったのか、という点である⁸⁹⁾。この点につき、本件納税者の払込みに基づく権利行使によって本件組合に生じる経済的利益(新株予約権取得時の払込出資金額および

86) 当該結論を妥当と評価する見解として、金子・前掲注(1)253頁、岩崎政明「株式投資を目的とする組合からの損益分配と所得税」税務事例研究134号49頁(2013年)がある。

87) 組合に係る所得計算方法については、増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究49号47頁(1999年)、佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究50号33頁(1999年)、高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察—課税時期、所得種類、帰属を中心に—」税法学543号77頁(2000年)などに詳しい。

88) 学説においては、当該取扱いに対して、各組合員が組合の事業遂行上どのような役割を果たしているか、という観点から、所得の性質決定が行われるべきであるとの批判が展開されている。佐藤・同上39頁、高橋・同上76頁、酒井克彦「任意組合の構成員課税における所得区分の考え方—『導管理論に基づく所得区分』と『構成員の担税

力に応じた所得区分』—」税務事例40巻10号6-7頁(2008年)参照。これに対して、大淵博義「任意組合による航空機リース事業の損失は利益配当契約による雑所得の損失として損益通算を否認した課税処分の可否(上)」税務事例37巻7号8頁(2005年)は、各組合員の事業との関わりの実態が千差万別であることから、各組合員の事業遂行上の役割に着目して所得の性質決定をすれば、事実認定の混乱をきたす旨批判する。なお、本件のように、業務執行組合員を除く組合員に業務執行に関与する権限が付与されていない場合については、非業務執行組合員たる納税者を単なる投資家と捉えて、組合員がどのような行為の結果、組合から所得の分配を受けたかという点を純粹に判断すべきであるとの見解も存するところである。酒井克彦『ステップアップ租税法—租税法解釈の道しるべ—』(財経詳報社、2010年)261-263頁参照。

権利行使時の払込出資金額の合計額と新株予約権の権利行使日における訴外法人株式の価額との差額は、現物分配実施日の時点においてすでに納税者一人に帰属することになるから、そもそも期間損益の決算後において各組合員に割り当てられる組合損益を構成する要素として想定されていない。すなわち、本件組合から本件納税者に分配されたものは、あくまで一時的に組合財産となった訴外法人株式であり、本件組合に生じた経済的利益ではない。したがって、ネットネット方式における所得性質のパス・スルーが生ずるはずもなく、当該株式の分配によっても「役務の対価」としての性質が納税者の享受した経済的利益の性質(所得区分)に伝達されることはない。

他方で、②事件に係る東京地裁は、上記両地裁判決とは異なる理由づけから、労務等の主体を拡張的に把握している。すなわち、同裁判所は、「本件組合が……新規事業に関する情報、ノウハウ、人材の提供及び資金支援を行うことを提案したことの効果は本件組合の組合員に帰属するものといわざるを得ないところ、本件組合を通じて得た本件各経済的利益に役務の対価としての性質が認められるのは上記役務提供の提案に由来するのであるから、……仮に、本件組合の一組合員である原告らが、……〔訴外法人〕に対して役務提供をしていなかったとしても、そのことにより、本件各経済的利益の役務の対価としての

性質が失われるものではない」と判示する。

当該判決は、「本件各経済的利益に役務の対価としての性質が認められるのは上記役務提供の提案に由来する」と論じているように、本件組合による役務提供の提案と納税者による経済的利益の享受との間における因果関係を根拠として、非対価性要件における労務等の主体を拡張的に把握しているように思われる。しかしながら、両事象間における因果関係の存在は、納税者による経済的利益の享受が本件組合による役務提供の提案に基因してもたらされたことを示唆するにとどまり、当該経済的利益の性質が本件組合により提供された役務の対価としての性質を帯びることまでをも保証するものではない。因果関係の有無と所得性質の伝達は、あくまで別次元の問題であり、相互に関連性を有しない。

所得分類規定が所得計算の主体となる「居住者」が稼得した所得の所得区分を判定するための規定(所税21条1項1号)であることに鑑みれば、非対価性要件における労務等の主体は、おのずから所得計算の主体たる居住者に限定されるはずである⁸⁹⁾。また、明文上の「対価」の基本的性質となりうる労務等と給付との対応関係において、労務等の主体と給付者との人的対応関係にも一定の配慮を払うべきことは、既述の通りである(Ⅱ3(2))。したがって、本件経済的利益の所得区分は、純粹に、本件納税者がいかなる立場の下で、

89) 裁判所と同じく前者の立場を採る見解として、岩崎・前掲注8646頁。岸田・前掲注83126頁は、同様の趣旨から、本件組合を「利益の暫定的受け入れ口に過ぎない組合」と評している。

90) 一時所得に係る総収入金額からの控除対象たる支出の主体に関してではあるが、会社が保険料を支払った養老保険契約に係る満期保険金を当該会

社の代表者が受け取った場合において、当該代表者の一時所得の金額の計算上、当該会社が負担した保険料を「その収入を得るために支出した金額」(所税34条2項)として控除しうるか否かが争われた事案において、最高裁平成24年1月13日判決(民集66巻1号1頁)は、支出主体の拡張的把握を否定している。

いかなる行為または原因により当該経済的利益を享受するに至ったのか、という観点から判断されるべきである。

本件組合契約によれば、非業務執行組合員たる納税者には、業務執行に關与する権限は付与されておらず、組合財産の運用に対して意見を表明する権限および組合財産や業務執行の状況について質問する権限が付与されているに過ぎない。このような納税者の地位に照らせば、本件において納税者が享受した経済的利益は、あくまで本件組合への出資の結果として得られたものであり、非対価性要件という労務等の「対価」としての性質を有しているとはいえない⁹¹⁾、と解される。

5 将来の労務等との対価性の認定

非対価性要件の解釈をめぐっては、所得計算の段階ですでに労務等が履行されていることを要するのか、それとも将来のある時点で労務等が履行される予定があれば足りるのかが問題となる。この点につき、日通課長事件に係る東京地裁は、「[贈答、祝儀、餞別などの] 供与は、……被告人の日通における地位、職務に着目し、……日通から工事の発注を受けた場合における謝礼ないし将来における取引上の便宜供与を得たいとの趣旨による

ものであ[る]」との事実認定の下で、役務行為関連性基準に基づき、将来の労務との対価性を認定しているように思われる。さらに、投資事業組合事件に係る東京地裁（②事件判決）は、より明快に、「『労務その他の役務……の対価としての性質』を有するというには、……給付が、何らかの役務行為に密接に関連して、それが行われ得るという前提の下にされるものであれば足り、実際に役務行為がされたことは要しない」と説示する。

両判決は、納税者が稼得した収入の所得区分を決定する過程において、将来の労務等との関係における対価性を認定している⁹²⁾。所得区分を決定する場合、当該所得区分決定後において所得税額の算定作業が控えていることが大前提である。所得区分決定段階において未だ労務等が履行されていないということは、暦年終了前に労務等の履行がなされていないにもかかわらず、納税者がすでに受領している収入に対して所得課税がなされることを意味する。ここで問題となるのが、労務等の履行前に受領した収入（前受収入）の課税適状時点である。

現行所得税法において、前受収入の課税適状時点を規律する明確な法規範は存在しない⁹³⁾。前受収入の課税適状時点は、所得の課

91) 同旨として、宮崎・前掲注83208頁、嶋村・前掲注8341-42頁、木山・前掲注83164頁、川崎浩「裁批」税務弘報57巻14号107-109頁（2009年）。これに対して、岸田・前掲注83126頁は、「証券投資を目的として組合契約を締結し、その出資を行うなどの行為自体は、投資のための抽象的、一般的な役務提供があったと認定できるのである。そうであるならば、かかる投資役務の見返りとして本件経済的利益を受けたのであるから、雑所得と解すべきであろう」と結論づけている。この見解については、対価性要件にいう「役務」概念の

文理解釈として、出資行為を含む幅広い概念として捉えられるか否かが問題となろう。

92) 学説においても、ある給付と将来の役務提供との対価性を認める見解が存する。例えば、武田・前掲注18471頁、1864頁は、非課税所得とされる学資金に関する所得税法9条1項15号括弧書にいう「給与その他対価の性質を有するもの」の中には、将来の役務の提供との関係において対価性が存在するもの（例えば卒業後その支給者のもとに就職することを約して支給を受けるもの）も含まれる、と論じる。

税適状時点を規律する権利確定主義（所税36条1項）に関する議論とも交錯する問題として位置づけられている⁹³。基本的に、前受収入は、臨時所得に該当する場合（所税2条1項24号、90条、所税令8条）を除き、役務提供時まで所得に計上されないという取扱いを受けるとされる⁹⁴。その根拠として、学説においては、収入の受領と同時に前受収入という相殺的債務が発生することが挙げられている⁹⁵。ここから、前受収入に対する課税繰延べと権利確定主義を補完する管理支配基準との棲み分けも、相殺的債務（返金可能性）の有無によりなされるべきであるとされる⁹⁶。

以上のような前受収入に対する所得税法上の取扱いを前提とすれば、暦年終結時点において労務等が履行されていないにもかかわらず、将来において労務等が履行されることが予測されるとして、前受収入につき対価性を認めて雑所得に分類すれば、本来であれば労務等の提供年度まで課税が繰り延べられるべき前受収入を早期に課税対象に取り込んでしまうことになる。その結果、将来の労務等との対価性の認定（「対価」概念の拡張的解釈）によって、前受収入の課税適状時点に関

する規律が歪められてしまうことになる。対価が課税適状であるものに限定されるという性質に照らしても、将来の労務等との対価性を認めることは妥当でない、と解される。

IV おわりに

本稿においては、所得税法および同法施行令における「対価」概念の意義に関する基礎的な考察を試みた。以下、本考察から導かれた明文上の「対価」概念の内容および特徴について、概括的に整理しておくことにする。

「対価」概念は、収入金額または総収入金額といった所得税法上の基本概念並びに各種所得の性質および範囲との関係性や、「対価」概念を用いる規定の内容、立法趣旨および関連法規との整合性から、その内容面において一定の広がりを持ちうる柔軟な概念と捉えうる余地がありうる。もっとも、「対価」概念の柔軟な解釈は、同概念の意義について無規律な解釈を許容するものではなく、あくまで「対価」の基本的性質を基軸として、法的に妥当な範囲内での修正を認めるものである。

このような柔軟な解釈の基軸となる「対

93) これに対して、法人税法においては、公正処理基準（法税22条4項）を根拠として、前受収益に対する課税繰延べが要請される（企業会計原則第2・1・A、企業会計原則注解5(2)）。前受収益課税については、吉国二郎『法人税法講義』（大蔵財務協会、1954年）100頁、黒澤清＝湊良之助『企業会計と法人税—調整実務から損益計算まで—』（日本税経研究会、1955年）295頁以下〔湊良之助〕、本庄資＝藤井保憲『法人税法【実務と理論】』（弘文堂、2008年）76頁も参照。

94) 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題—『権利確定主義』をめぐって」租税法研究8号73頁（1980年）。なお、権利確定主義および管理支配基準については、田中治「税法におけ

る所得の年度帰属—権利確定主義の論理と機能」大阪府立大学経済研究32巻2号161頁（1987年）、金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか」同『所得概念の研究』（有斐閣、1995年）282頁〔初出、1992年〕、谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み」税法学566号267頁（2011年）などに詳しい。

95) 金子・前掲注(1)312頁における法人税法上の前受収益に関する記述は、所得税法上の事業所得者についても妥当する（同273頁）。

96) 岡村忠生『ベーシック税法（第7版）』（有斐閣、2013年）119頁〔岡村忠生〕。

97) 同上。

価」の基本的性質となりうる性質として、次の諸点が確認された。第1に、「対価」は、基本的に収入金額または総収入金額を構成することになる。当該性質から、「対価」の内容は、非課税所得を含むことを予定されておらず、金銭的価値で測定可能なものであり、かつ課税適状であるものに限定されることになる。第2に、ある金員が「対価」であるというするには、当該金員と履行済みの所得稼得行為との間に物的な対応関係が成立し、さらには所得稼得行為の提供相手と当該金員の支給者が一致することを要求すべきであろう。第3に、「対価」を構成する給付は、労務等に対して給付が発生すること、その内容および支払条件などが所得稼得前に契約や取引慣習または法律などにおいて確定されていることを求められることになる。

当該性質に基づき認められた対価性を否定する要因となりうるものとして、対価的不均衡および給付される金員の性質がある。現行法上、対価的不均衡は、対価性を否定する要因とは捉えられているとはいえない。しかしながら、反対給付の額が所得稼得行為の公正市場価値を上回る高額取引においては、適正額部分と超過額部分とが別の取引単位として分割され、超過額部分について完全に分離された課税関係が創出される結果、超過額部分についてのみ所得稼得行為との対応関係が失

われ、対価性が否定される場合がありうる。他方、給付される金員が損失補償または費用弁償の性質を有する場合、所得稼得行為との対応関係や計画的打算性が認められないとして、対価性が否定される場合がありうる。

さらに、「対価」概念が修正（限定または拡張）されうる場面として、三つの場面が存在する。まず、所得税法施行令63条12号にいう「対価」は、事業所得の範囲との関係から一団の所得稼得行為全体を対価性の判定単位とすることから、長期的に相当程度安定した収益を期待するという程度の「営利性」と同視されうる。次に、対価性を有する収入のみを一時所得から除外する趣旨の非対価性要件および副収入等を本来の収入と同一の所得区分に吸引する機能を果たす「総収入金額」概念との整合性の観点から、所得税法34条1項にいう「対価」には、労務との直接的な対応関係は認められないものの、本来の収入をもたらす労務等との直接関連性を有するなど、「対価としての性質」を有すると認めるに足る副収入等が含まれうる。最後に、所得税法59条2項が所得税法33条3項に基づく所得計算の結果として生じた譲渡損失の取扱いを修正する規定であることから、所得税法59条2項にいう「対価」は、所得税法33条3項にいう「総収入金額」に相当する概念である、と解されうる。