

## 論 説

# 所得税法における所得区分の基準

—— 一時所得と雑所得を中心に ——

権田和雄

(九州国際大学法学部教授)

### 目 次

#### I はじめに

#### II 裁判例からの検討

- 1 政治献金等収入に対する課税（国会議員等の地位・職務）
- 2 スtockオプションに対する課税（権利付与時と権利行使時）
- 3 競馬払戻金に対する課税（馬券購入行為の連続性・継続性）

#### III 所得区分の考え方—所得源泉性—

- 1 所得区分の基準としての所得源泉性
- 2 所得源泉性の観点から見た一時所得と雑所得

#### IV おわりに

- 1 所得区分の判断における所得源泉性の役割
- 2 所得区分における通達の役割

## I はじめに

### （所得区分の問題点）

我が国の所得税法は、水平的公平の観点から包括的所得概念、総合所得税の立場に立ちながらも、担税力の相違を考慮した所得区分（所得分類ともいう）を設けていると言われる<sup>(1)</sup>。担税力については、存在自体は一般的に受容されていると考えられるが、「所得毎の物的担税力はそもそも意味がない」のように懐

疑的・否定的な見方もある<sup>(2)</sup>。本稿では、「担税力の相違から所得区分が存在し、対応して課税範囲等の計算方法が異なる」という前提で、所得区分判断の問題点を論じる。

所得区分を決定するものは担税力の相違であるとされるが、担税力が各所得とどのように対応するのかとなると、必ずしも明確ではない<sup>(3)</sup>。担税力の大小を測る基準として、「勤労性所得か資産性所得」という観点と「一時的所得か継続的・恒常的所得」という観点か

(1) 金子宏『租税法（第19版）』（弘文堂、2014年）183頁は、「所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて、利子所得ないし雑所得の10種類に分類している（23条～35条）。これは各種所得の金額の計算においてそれぞれの担税力の相違を加味しようという考慮に基づくものであって、分類所得税の1つの名残である」と述べている。

(2) 中里実「所得分類」税研145号（2009年）79頁

は、「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、最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ろうか」と、担税力と所得区分との関係自体に否定的である。

ら説明されることがある<sup>(4)</sup>。特に後者の観点は2分の1課税など課税軽減が規定上明確ということもあり、またその他の所得についても必要経費、損益通算の適用など実益を巡り所得区分が争われることが多い。

事業所得、給与所得など積極的に定義された8所得（以下「典型的所得」という）の他に一時所得、雑所得というバスケットカテゴリーが規定され形式的にはすべての所得が網羅されているが、他方で経済活動が多様化すること（例えばストックオプション）を併せ考えれば、条文で規定する要件（以下「条文要件」という）の文理解釈だけでは適切な所得区分は困難ではないかと思われ、判断の基準となるものを明らかにする意義・必要性があると考えられる。

（所得源泉性）

問題となりやすい所得区分の中に「一時所得」と「雑所得」がある。これらは他の典型的所得のどれにも当てはまらない「その他の所得」として括られる。条文上は「対価性」

「継続性」の有無によりいずれかに所得区分が決まるが、この二つの所得は担税力の点では対照的であり、所得区分を決定する担税力の指標としての「所得源泉性<sup>(5)</sup>」を両者を対比して想定することにより種々の所得の性質をより適切に判断できるのではないかと考える。「所得源泉性」はかつての制限的所得概念、分類所得税の下では所得源泉説の形で恒常的な所得と一時的・臨時的な所得を区分し課税対象に取り込むか否かの基準の役割を果たしたが、包括的所得概念、総合所得税の下では、担税力の観点から所得区分を決定する基準となり得ると考える<sup>(6)</sup>。

（判例における所得源泉性の検証）

本稿では、所得源泉性を考える意味から、主として「一時所得」と「雑所得」が絡む所得区分が争われた三つの判決を検討し、判決が所得区分を導く思考過程を踏まえ、各々の判決が採った視点を分析・抽出することにより、所得区分を支える実質的判断基準とは何かを考えたい。各判決の切り口は異なるが、

(3) 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（2005年）31頁は、「棚はた式の所得は、担税力と言う点では、むしろ給与所得を上回るのではないかと考える者にとっては、一時所得か給与所得かの所得区分が争われる限界事例においては、給与所得への分類と傾くことがありうるのかもしれない」と、所得区分と担税力の対応が絶対的ではないことを示唆している。

(4) 担税力は「勤労性所得」「資産勤労結合所得」「資産性所得」の区分（小～大）で説明されることが多い（金子・前掲注(1)198頁）。金子教授は、「典型的な資産性所得と典型的な勤労性所得をとれば、やはりそこには相違があって、担税力も違っている」と述べており資産性・勤労性の所得区分の意義を認めている（「所得税の過去・現在・未来」税研145号（2009年）7頁）。他方、佐藤英明『スタンダード所得税法（補正版）』（弘文堂、2010年）215頁では、「資産性が強いが、勤労性が強いが」

という横軸と「継続的か、一時的・偶発的か」という縦軸で4分割して各所得を区分している（但し補正3版（2014年）ではこの表は削除されている）。むしろ、後者の軸（継続・一時的）に担税力が顕著に表れているように思われる。

(5) 「所得源泉性」は実定法上の用語ではない。沿革的には所得源泉説が分類所得税の下で課税対象となる所得を取り込む機能があったが、包括的所得概念、総合所得税の下ではすべての所得が取り込まれ、かつて対象外であった一時的所得の2分の1課税など取扱いが異なる場所に名残が残る。「所得源泉性」は所得源泉説と同一ではないが、「恒常的」か「一時的・偶発的」かの所得区分の基準としては共通するものがある。判決では名古屋高判昭和43年2月28日が一時所得と区別する意味で「所得源泉」の概念を用いている。概念的には、「所得を恒常的に発生させる手段を有する状態」とでも言うことができようか。

それぞれが所得源泉性という実質的基準に繋がるものがあると考えられる。

以下で検討する裁判例の第1「政治献金等収入に対する課税（国会議員等の地位・職務）」（以下「政治献金等収入に対する課税」という）では個々の献金等ではなく国会議員等の地位、職務行為が所得区分の判断基準とされ、第2の「ストックオプションに対する課税（権利付与時と権利行使時）」（以下「ストックオプションに対する課税」という）ではストックオプションの付与（権利取得）と行使（利益実現）の時期のズレがあり、いずれに基準を置くかが所得区分に影響を与えたように思われ、第3の「競馬払戻金に対する課税（馬券購入行為の連続性・継続性）」（以下「競馬払戻金に対する課税」という）では個々の馬券購入・払戻金取得行為が連続化した時に所得区分の枠を超えて変化する分岐点があるとする。所得区分が明確に決定できない場合に判決が用いた思考過程を検証することにより、「対価性」「継続性」という一時所得と雑所得を区分する条文要件がどこまで有効か、そして当該条文要件を補強・補完する実質的基準を想定することができるかを考えてみたい。

## II 裁判例からの検討

所得区分が問題となる裁判としては、古く

は、給与所得か事業所得か（弁護士顧問料事件、日フィル事件、九電検針員事件、リング生産組合事件など）のように業務形態が接近していて所得区分の境界領域として争われることが多いが、最近のストックオプション課税、競馬払戻金課税のように、所得区分の判断が大きく分かれ、明確に決定できないケースも出ている。このような場合を含め8つの典型的所得区分の代替・補完として主張されるのが、一時所得と雑所得である。

一時所得と雑所得が問題となった裁判例は少なくないが、比較的新しく、各所得区分の特質・問題点がよく表れていると思われる3事件を検討することにより、所得区分を支える一般的基準を探りたい。これらの判決で取り上げられた事件は、それぞれの所得稼得（発生）形態自体の特殊性もあり、所得区分の判断においても適切な前例がなく、一時所得と雑所得を区分する条文の基準（「対価性」と「継続性」）をそのまま適用することでも問題が解決しないことから、それぞれ裁判所は事案に応じた独自の判断基準を示しているように思える。第1「政治献金等収入に対する課税」では個々の献金等（結果、現象）ではなく献金等受領者の地位・職務権限（所得発生の際の潜在的・恒常的要因）自体を雑所得課税の根拠とし、第2「ストックオプションに対する課税」ではストックオプションの権利付与

(6) 金子宏「租税法における所得概念の構成(2)」法学協会雑誌85巻9号(1968年)38頁は、「同法[所得税法]が所得をその性質に応じて10種類に分類していることの中に、所得源泉説の名残を見出すことも不可能ではないかもしれないが、これはあまりに皮相な理解というべきであろう。なぜならば、所得源泉説の核心は、所得をその源泉ないし性質に応じて分類するという形式にあるのではなく、所得の範囲を継続的源泉からの利得ないしは

継続的・反復的な利得に限定すること、すなわち所得概念を制限的に構成するという実質にあると考えるべきだからである。」と述べる。所得源泉説が所得を限定するための基準であること、現行法では包括的所得概念の下で源泉や性質を問わず所得に取り込まれていることを確認するものであり、所得源泉性概念を所得区分解釈の手掛りとすることを否定するものではないと考える。

(所得発生の原因としての雇用関係・従業員の地位)と権利行使(結果としての株式の取得)の時間にズレがあることを前提に、最終的には権利付与時の雇用関係に重点を置いて給与所得課税の根拠とし、第3「競馬払戻金に対する課税」では個々の馬券購入行為が連続することによって継続性を帯びるとして雑所得課税の根拠とする。

このような判決の視点・判断基準を踏まえ、普遍的な所得区分の判断基準を考えてみたい。各判決は一時所得該当性を判断する「対価性」「継続性」という消極要件を踏まえつつ、これに留まらない実質的基準を想定して判断したと考えられることから、各判決の視点・判断基準を統合して所得源泉性と結び付けられるかを検討する。なお、各判決の個別論評が目的ではないため、各判決の対象となる事実関係などは必要最小限に留めるとともに、所得区分の論点を明らかにするため必要な場合には当事者の主張にも触れることにする。

#### 1 政治献金等収入に対する課税(国会議員等の地位・職務)<sup>(7)</sup>

本件は、K元衆議院議員(以下「国会議員K」又はKという)の公設秘書Hに対する所得税法違反被告事件に係るものである。K自身も起訴されたがHの事件とは公判分離され、

公設秘書Hに対する判決日の前日にKは死亡し公訴棄却(東京地決平成8年4月16日)となった。裁判所はHの事件の中で共犯としてKの事件も併せて審理し政治献金等収入(国会議員Kの政治献金収入と公設秘書Hの裏献金収入)を雑所得と認定した。ここでは、政治献金等収入は雑所得とする国<sup>(8)</sup>に対して、被告人からは、「献金者により個人からのものは贈与、法人からのものは一時所得」との主張がなされ政治献金等収入の所得区分が争われた。

##### (1) 政治献金等収入の発生状況

国会議員Kは、所属政党および内閣の要職を歴任し、政界において実力者としての地位を固め、毎年盆暮の時期を中心に大手の建設業者や地元の業者をはじめとする法人、個人から巨額の政治献金を受領していた。また、公設秘書Hは国会議員Kの公設秘書になった頃から、国会議員Kに政治献金をしていた建設業者をはじめとする法人、個人から毎年盆暮の時期を中心に現金の供与(裏献金)を受けようになり、その金額も、国会議員Kが実力者としての地位を固めていくに従い増えていった。なお、政治献金等に対するK及びHの個別具体的な行動(見返りとしての働きかけ)は明らかにされていない。

(7) 東京地判平成8年3月29日税資217号1258～1476頁。

(8) 課税実務上は昭和43年当時から、「〇〇年分の所得税の確定申告について」というパンフレットが国会議員に郵送されており、「個人、法人などから受けた政治献金、陣中見舞、当選祝、謝礼その他政治活動のための資金」は雑所得の収入金額となる政治資金収入に当たり、政治資金収入から政治活動のために支出した費用を控除した差額が政治資金に係る雑所得の金額になることが明記されて

いる。また、国会答弁(昭和42年5月6日衆議院予算委員会で泉国税庁長官)でも、「個人、法人から献金される中には、純粋な意味で一時的所得あるいは贈与と見るべきものもございましょうけれども、しかし、そういった献金に伴って、人的役務の提供を要する場合も相当あるだろう。そうした人的役務の提供を伴う場合には、これは雑所得である、このように考えまして、従来の考え方を明確にする意味で原則としては雑所得になります」と述べている。

(2) 所得区分に対する当事者の主張

雑所得という所得概念に対して、国（検察官）と被告人（弁護人）がどのような根拠で争ったのか、判決を検討する前提として触れておく。

《国（検察官）》

Kの政治献金収入は、「一般的に政治家が、その職務ないし業務である政治活動に関連し、個人、法人等から政治活動についての付託を受けて継続的に受領するもの（下線筆者以下同じ）であるから」、Hの裏献金収入は「国会議員Kの公設秘書としての地位、職務行為に関してなされたものであるならば、その供与者が個人であるか法人であるか、その供与が継続であるか一時のものであるかを問わず」すべて雑所得として所得税の課税対象となる、と主張する。

《被告人（弁護人）》

所得税法9条1項15号（現行法16号）にいう「贈与」は民法からの借用概念であり、民法の贈与と同一概念に解すべきである。民法の「贈与」とは法的な無償性であって利己的動機に基づく財産給付も法律的な対価関係に立つ反対給付がないものは贈与に該当するとして、「個人からの政治献金等は贈与税の課税対象、法人からのものは継続性及び対価性の要件の有無により一時所得又は雑所得課税として所得税の課税対象（対価性があるというためには、少なくとも供与が過去の利益、恩義に応える趣旨でなされることが必要であり職務関連性では足りない）」との主張を行った。

(3) 判旨

上記のとおり、検察官は「献金者が個人、法人であるかを問わず受領者の地位・職務行

為との関係から対価性を認め雑所得」とし、弁護人は「政治献金が一般的に法律的には贈与であり、税法上も献金者が個人であれば贈与、法人であれば継続性及び対価性の要件の有無によって一時所得又は雑所得（対価性の認定は明確な関係性を求め厳格に解する）」とするが、これに対して、裁判所は弁護人の反論に答える形で、①政治献金等収入は相続税法上の贈与に当たるか否か、②相続税法上の贈与に当たらないとした場合、所得税法上の一時所得、雑所得のいずれに当たるかというプロセスで検討を行っている。

そして①の贈与税の該当性については、「贈与税が相続税の補完の役割を果たすことから、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から継続的に供与される現金に係る収入を贈与税の課税対象とすることは不自然であること（税体系の視点）」「贈与税の課税対象となる収入は必要経費の観念を入れる余地がないものとされるから、民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても類型的にこれに対する必要経費の支出が想定されるものを贈与税の課税対象とすることは納税者にとって酷な課税となる（担税力の視点）」として、相続税法上の贈与とはならないとした。その上で、中心的な争点である所得税法上の所得区分については、次のように判示した。

「国会議員Kの政治献金収入及び公設秘書Hの裏献金収入は、個人からのものであるか否かに関わらず所得税の課税対象（下線筆者以下同じ）になる。そうすると、……継続性及び対価性の要件の有無によって雑所得になるか一時所得になるかが決せられる」として、①国会議員Kへの政治献金は「政界の実力者としての議員の地位及びその職務としての政治活動に期待し、少なくとも抽象的な付託を

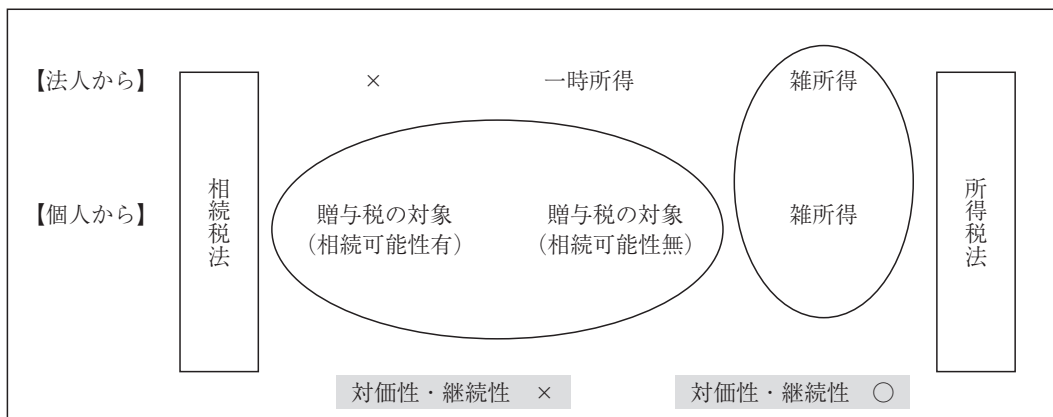
伴って継続的になされるものであって、議員の地位及び職務に関連した必然的な所得と言ふべきであるから、国会議員Kの政治献金収入は雑所得として所得税の課税対象になるといふべきである」とし、②公設秘書Hへの裏献金も、「政界の実力者である国会議員Kの公設秘書という地位及びその職務を前提として、国会議員Kへの取次ぎ又は公設秘書H自身による関係者への口利きなどを期待し、継続的になされるものであって、公設秘書Hの地位及び職務に関連した必然的な所得」といふべきであるから、雑所得として所得税の課税対象になるといふべきである。」と結論付けている。

(4) 検討

(受領者の側から一体的に判断)

裁判所が贈与税の体系的な位置付け、必要経費の有無を理由に贈与税の主張を排斥する検討方法をとったことについては、初めから国会議員乃至公設秘書という地位・立場を所得源泉と見て直接的・積極的に雑所得認定を行うこともできたと考える。所得の担税力を判断する場合、「受領者の側から一体的」に見るべきであり、供与者が法人か、個人であるかに捉われるべきではない。そうであれば贈与の排斥をするまでもなく受領者の観点から直接的に雑所得との結論に至ることもできたとと思われるが、弁護側の論法を排斥する裁判上の過程として必要な手続であったのかとも考える。

【相続税法と所得税法から見た所得区分】 所得源泉性（対価性・継続性）があれば雑所得



(国会議員の地位・職務に関連した必然的な所得)

担税力が課税に影響を与えれば、利益を受ける受領者の側から所得区分を考えることになる。そして収入の源泉＝所得源泉が受領者にあるなら、供与者に関わらず自分の所得源泉の性格が所得区分の基準となるはず

である。個人・法人からの収入を「対価性、継続性」の有無で所得区分したものを図解すれば上のようなになる。本件では、「国会議員K及び公設秘書Hの地位及び職務」が所得源泉であり、継続的に収入が見込める状況にあったとして政治献金等収入は雑所得と考えることができる。

判決は、政治献金と供与者、受領者の関係を「抽象的な付託を伴って継続的になされるものであって、議員の地位及び職務に関連した必然的な所得と言うべきであるから、国会議員Kの政治献金収入は雑所得として所得税の課税対象になる」と言っており、「付託」＝「対価性」と考え雑所得の要件に該当するものと見ていようにも思えるが、端的に「議員の地位及び職務」に課税の根拠を集約させたと考えるのが妥当である。判決は「継続性の要件」と「対価性の要件」の解釈について「雑所得か一時所得かの判断に当たっての継続性の要件については……たとえ何らかの事情により一回限りに終わったものであっても、その当時はさらに継続されることが予定されていたものは継続性の要件を充足すると解するのが相当……対価性の要件については、一時所得を一時的、偶発的なものに限定しようとした所得税法の趣旨にかんがみれば、供与

が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合も、偶発的といえないものについては、対価性の要件を充たすと解するのが相当」と述べており、一時所得を限定的にとらえた上で、適用に当たっては、表面に現れた政治献金の供与状況（回数、具体的役務提供）だけでなく当該献金を誘引する地位及び職務自体を所得源泉とみているものと思われる<sup>(9)</sup>。

政治献金は本来的に贈与としての性格を持っており、個々に見れば一時所得あるいは贈与税対象との面もあるとは言えよう<sup>(10)</sup>。しかし、一人の受領者が取得して担税力が増加する面を見れば、議員の地位および職務を根拠に雑所得という判断を行ったのは正しいと考える。本件の弁護人である岡正晶氏が著した贈与に関する事例分析<sup>(11)</sup>（政治家への献金事例も含まれる）は、贈与の歴史的沿革も踏まえ「贈与の無償性とは法律上のものであり経済

(9) 日通事件（東京地判昭和45年4月7日判時600号）

判決は、「対価性、継続性」の要件について、「個別的に評価するときは、一回限りの様相を呈するのであるが、前述した供与の趣旨、給付の内容（筆者注：工事発注の謝礼、将来の便宜期待）からみて、被告人の地位、職務を離れてはあり得ないものであって、……反復、継続的になされた供与の一環であると認めるのが相当」「対価性は、弁護人のいうごとく給付が具体的な役務行為に対応する場合に限られるのではなく、本件のごとく、給付が一般的に人の地位、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」と述べているのも同旨と思われる。

(10) 塩崎潤『所得税法の論理』（税務経理協会、1969年）121～125頁では、政治献金の法的性格と現実の課税処理について、「税法上、政治献金は、通常、寄付として従来は贈与と考えられていたわけです。贈与ということになると、現行税法の上では法人からの贈与は普通一時所得、個人からの贈

与は所得税の領域ではなくて贈与税の対象という考え方になっている」「ところが政治献金については、法律的には贈与であるかもしれないが、実際には政治献金は政治家の政治活動の経費に充てられるわけですから、その点を無視して、その全額を課税しろといっても実際問題として無理な話です。そこで税の理屈の上ではいまのように理解されていたけれども、現実には課税は行われていなかった」「それがいわゆる“黒い霧”問題でにわか政治献金の課税の問題がクローズアップされて……現在では政治献金収入は原則として雑所得の収入というように理解しています。そこで政治活動に伴う諸経費は必要経費として控除し、なお、剰余が生じたときにこれを課税の対象とするというように改められております。」「政治活動に必要な費用をまかなうために、政治献金が受け入れられているわけですから、政治活動の費用は本来的な意味での必要経費的な性格は持っていない。」と述べられている。

的利益ではない」ことを論証し、租税法律主義の観点からも借用概念として法律的に「贈与」の意味を広く解釈すべきことを述べている。この点について、個人の献金者と議員、法人の献金者と議員を個々に観察している限りは「法人からの献金は一時所得、個人からの献金は贈与税の対象たる贈与」との考えは説得的であるが、受領者である議員の立場から所得を一体的に見ていないことに最大の問題があると考えられる。判決は、対価性・継続性という要件との対応関係は明確でないようにも思われるが、所得受領者の視点から地位、職務内容に重点を置いて定型的・包括的に評価した点は正当であり、日通事件と同様の視点に立ったアプローチであると思われる。

なお、本業以外の所得に係る類似の事案は、政治献金に限らず芸能人がタニマチから受け取る御祝儀等でも日常的に想定されるが、現在でも課税の統一が必ずしも図られているわ

けではないように思える<sup>12)</sup>。

## (5) 総括

政治献金等収入の課税に当たり、「国会議員等の地位及び職務に関連した必然的な所得」として雑所得と判断した。一時所得と雑所得の区分基準となる「対価性」「継続性」の要件については、「一回限りのものでも継続されることが予定されていたものは継続性の要件を充足する」「具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合も、偶発的といえないものについては対価性の要件を充足する」として、文言どおりではなく実質的に解釈したように思える<sup>13)</sup>。

## 2 ストックオプションに対する課税（権利付与時と権利行使時）

平成10年代に外国親会社から日本子会社の

(11) 「相続税法および所得税法における「贈与」税務事例研究25号（1995年）61～93頁では、①贈与の概念について、歴史的に相互給付（お互い様）として形成され、民法の無償性とは経済的無償性ではない（見返りがあるものも含む）、②政治家が中元等として受け取るものは供与者がメリットを期待していても贈与税の対象（課税実務は雑所得）、③事業家を紹介され商談がまとまったので御礼の意味で政治献金をしたのも贈与税の対象（課税実務は雑所得）としている。政治献金の個別性を重視し、贈与税の視点からアプローチしている。

(12) 「力士等に対する課税について（昭和34年3月11日直所5-4）」では、力士が受ける給与以外の各種所得について所得区分しているが、「力士が後援会等から受ける祝儀」について、法人から受けるものは一時所得、個人から受けるものは贈与としており、一定の地位に関連して得た所得という意味では政治献金の所得区分の問題と重なる部分がある。では落語家、歌舞伎役者の襲名披露等の祝儀ならどうなるのかなど、取扱いに不公平が生

じることがないようにしなければならない。この点について、小田満『プロ野球選手・開業医・芸能人等特殊事情に係る所得税実務』（税務経理協会、2014年）では、力士の後援会からの祝儀は上記通達のとおりであるが、芸能人は本業が事業所得なので祝儀も事業所得としている（力士は給与所得者と考える）。これは当該所得者の主たる所得区分を基に同一者が稼得するものとして付随収入を一体化しており、一つの見解足り得ると思う。

(13) 倉見智亮「所得税法における「対価」概念の意義に関する基礎的考察」税法学571号（2014年）23～51頁では、対価の概念を広げすぎることへの懸念を示す例として役務行為関連性基準を取り上げている。租税法律主義の観点からの懸念はもっともであるが、「対価性」「継続性」という現象面の基準だけで個別に献金収入等を判断することは難しく、反復的、継続的に存在する所得稼得手手段としての地位（所得源泉）に担税力を見出したとも言えるのではないか。



役員（従業員）へ付与されたストックオプションの権利行使益に対する課税で、所得区分が問題となった。課税実務では通達（所得税基本通達23～35共-6）で特定のストックオプション以外は定めがなく、課税庁も一時所得として申告を受け入れてきた時期があり、その後の通達改正（「特定新規事業実施円滑化臨時措置法」制定に伴う整備、平成8年6月18日）でも取扱いは明記されなかった。平成10年10月1日の通達改正（商法改正に伴う整備）を契機に取扱いが明記されないまま給与所得に統一する実務変更が行われ、平成14年6月24日改正で明記された<sup>14</sup>。裁判所の判断も過去の一時所得主体の判決から給与所得との判決が定着するようにも見えたが、なお地裁レベルで一時所得とするものと給与所得とするものと判断が分かれ、解釈が定まったと言えない状況にあった。

ほぼ同様の事実関係による同時期の二つの事件、すなわち地裁の一時所得との判断が上級審では給与所得とされた「アプライド社事件」及び地裁レベルであるが一時所得との判断をした「コンパック社事件」を比較して、所得区分の基準をどう判断したかを検討する。

(1) アプライド社事件

(i) 東京地判平成15年8月26日（税資253号順号9414）【一時所得】

東京地裁は、給与所得の要件を「雇用契約等に基づき使用者に提供した労働の対価として使用者から受ける給付」と捉えて「親会社との関係で労務の提供との対価関係にはない」として給与所得該当性を否定した。他方、「株価の変動及び原告自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有

する経済的利益」と見て、一時所得（雑所得には該当しない）とした。

(ii) 東京高判平成16年2月19日（判タ1167号185頁）【給与所得】

東京高裁は、「会社とその従業員との間で労務の提供の対価として株式を時価より低額で譲渡する旨の契約を成立させ、それによって給与の支払いがあったとされる場合の法律関係と同じ」として給与所得を認定した。ストックオプションが米国法人から与えられたもので直接的な雇用関係がない点については、「A社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり…本件権利行使益が職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」として「雇用契約また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」という給与所得の区分に該当することを確認している。

(iii) 最判平成17年1月25日（民集59巻1号64頁）【給与所得】

最高裁は、「本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を取得させたものであるから、本件権利行使益は、米国A社から上告人に与えられた給付に当たるものというべき」と給与所得と判断した。また、争点の一つとされた米国親会社と直接の雇用関係がないという点については、親会社の100%子会社であること、精勤の動機づけとして行われ

<sup>14</sup> 東京地判平成16年3月16日判タ1166号139～140頁、最判平成18年7月20日税資256号10573順号に経緯が詳述されている。

たという目的から「雇用契約また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」であるとした。

(2) コンパック社事件

(i) 東京地判平成16年3月16日(判タ1166号135頁)【一時所得】

(給与所得該当の可能性)

裁判所はまず「対象者の勤務会社への職務精勤とその継続を図り、そのことがグループ企業の基幹である米国コンパック社の株価の上昇につながり得ることで、結果的にグループ全体の価値を高めることを目的としたものである」と目的、効果の面から、直接の使用者でないことのみを以て本件権利行使益の給与所得該当性を否定することは相当でないとした。この点はアプライド社事件の判断と同様である。

(最終判断としての一時所得)

他方、「本件ストックオプションはそれ自体独立した権利であって、独自の価値を有するものであり、……付与時において原告が取得していた権利であることからすると、そこから得られた利益はもともと原告が把握していたものが実現したものであるべきであり、権利行使時に会社から与えられたものではないという理解が可能である」として給与所得該当性に疑問を呈し、「原告の投資判断に基づく偶然的、偶発的所得」とみて一時所得とした。

(権利付与と権利行使の時点の相違)

その上で、ストックオプションの付与から権利行使を全体として、「本件ストックオプションそのものと、権利行使益とを別個のものとする以上、前者を給与所得ということはできても、後者を給与所得ということはできない」とし、被告の主張について「結局のところ、

本件ストックオプションの付与時又は権利行使可能時に給与所得課税をすることができないから、権利行使時に権利行使益に対する給与所得課税を行うべきであるというところに尽きるものと言わざるを得ない。そして、このような見解は、擬制に基づく課税をしようとする見解であると言わざるを得ず、法律上の手当てなしには採用することはできない」とした。最終的には一時所得と判断しながら権利付与時の給与所得としての性質に言及したかのようであり、他の一時所得判決とは異なる分析が行われているように思われる。

(ii) 東京高判平成17年4月27日(税資255号10013)【給与所得】<sup>15)</sup>

給与所得の前提となる雇用関係については、「雇用契約の直接の使用者からの給付であることや労務と給付との間に相関関係があることなどが、給与所得であることの不可欠の要件であると解すべきでない」として、緩やかに解して給与所得との判断をした。

(iii) 最判平成18年7月20日(税資256号10479順号)【上告棄却】<sup>16)</sup>

所得区分についての判断は高裁と変わらず給与所得との判断をした。

(3) 検討

(給与所得、一時所得とする根拠)

アプライド社事件とコンパック社事件が最

15) 被控訴人が「課税庁は一時所得として課税を行ってきており、解釈の変更を行った租税法律主義違反がある」「過去に一時所得として課税された者との平等原則違反がある」「課税庁の指導に従って申告したもので過少申告加算税を賦課される理由はない」との主張を行っているが、裁判所は、法律の規定に従って正当に解釈された結果であるとして、信義則の適用も平等原則違反も過少申告加算税免除も認めなかった。

終的には給与所得と判断が定まったとはいえ、同様の時期、事実関係でありながら、「アプライド社（高裁，最高裁）は給与所得と認定，コンパック社（地裁）は一時所得と認定」した相違の根拠はどこにあるのか？ 給与所得とする判決は他の事件でも大筋で同じであるが，所得区分の根拠は雇用関係の存在を認定したことにあり，ストックオプションの付与をこれに基づく対価と考える点である。他方，一時所得とする根拠は雇用関係を否定し（あるいは雇用関係を認めても通常の労働の対価としての性質を否定），その上で権利行使益の独立性および変動する対価の偶発性を主張する。

給与所得の構成要素である雇用関係については，米国親会社と日本子会社の役員・従業員間では確かに「労務提供の対価としての給与・報酬支給」という直接の関係はない。その意味で典型的な給与所得と見るには無理があるとも言えるが，他方，一時所得の根拠とする「権利行使益が使用者と独立してコントロールされ，対価としての受取額が変動すること」は，一時所得に本来想定される偶発性ではないと考えられる。一時所得を他の所得と分けるものは，所得源泉性（回帰的な所得稼得のための手段）の有無であり，担税力の相違を合理化する要素である。給与所得とした判決は，直接の労務関係がない米国親会社から受領したものであっても，日本子会社と

労務関係がなければ得られなかった利益であり（XなければYなし），所得区分の問題以前に「必然的な地位」を所得源泉とする収益・所得であり，少なくとも一時所得では有り得ないと判断したものと考えられる。

コンパック社事件で地裁は「権利の付与時に給与課税を行うのが本来の課税」との可能性を示したが，「当該時点での課税ができないから代替的に権利行使時において給与所得課税するのは擬制である」として一時所得との結論を出している。いわば，所得の性質としては給与所得に近いと見ながら，最終的には権利行使時を課税時期とした前提で所得区分を一時所得と判断したように思われる。

裁判所の判断は給与所得と一時所得に分かれたが，給与所得と判断した判決においても純粹に給与所得としたわけではなく，最も類似した所得区分の給与所得のカテゴリーに当てはめたとも思われる。他方，一時所得と判断した判決においては，給与所得を否定したことから直ちに一時所得との結論に結び付けているようでもあり，取得株価が変動する現象面だけを見るのではなく，所得発生原因（安定的な従業員の地位）を考慮すれば，雇用関係との直接対価性がないとして給与所得にはならないとしても，例えば雑所得という判断もあり得たと考える。表面に現れたところから，10の所得区分に安易に当てはめる傾向がないのか疑問に感じる<sup>16)</sup>。

16) 最判平成18年7月20日税資256号10573順号は，併せて高裁で提起された過少申告加算税賦課の可否について，取扱い変更に係る課税庁の不作为を考慮した上で，「納税者の主観的事情に基づく単なる法律解釈の誤りに過ぎないものということではできない」として国税通則法65条4項にいう正当な理由を認めた。裁判所は，「この所得区分に関する所得税法の解釈問題については，一時所得とする

見解にも相応の論拠があり，その後，下級審の裁判例においても判断が分かれることになったのである。このような問題について，課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には，法令の改正によらないとしても，通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ，これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである」とも述べている。

(所得発生原因としての雇用関係)

ストックオプションには権利付与、権利行使(株式取得)そして株式譲渡の各段階があるが、このように二面性を有することにより、所得区分の判断において、最初の権利付与に重点を置けば給与所得に、実現段階の権利行使に重点を置けば一時所得となる傾向が想定される。この場合、いずれに区分しても完全ではない思いが残るが、最終的には収益の実現(権利行使時)より所得発生原因(権利付与時)を判断基準とすべきではないか。所得区分の基準を所得発生原因とすれば、ストックオプションにおける所得発生原因は従業員としての地位であり、所得発生原因が雇用関係にあったことから実現時期は異なっても権利行使時に給与所得として課税を行うことは原因を辿れば著しく不合理とは言えないのではないか。むしろ、結果としての現象面のみを見て一時所得とするのは問題がある。恒常的・回帰的な給与とは異なり一回的であるとしても、権利行使が可能となった原因は雇用関係という原因が存在したからであり、権利行使益による株式取得という結果がある。担税力は本人の判断と偶然の結果としての一時的で変動する結果・現象ではなく、実現可能性も含めた発生原因で捉えるべきと考える。

#### (4) 総括

ストックオプションの権利行使の結果とし

て株式を取得した所得区分について、その時点での現象面(雇用関係とは独立した権利行使で変動する取得価額)を重視して一時所得とした解釈が主流であったが、課税実務の変更もあり、最終的には雇用関係に権利付与の原因があることから給与所得とする解釈が定着したと考える。

### 3 競馬払戻金に対する課税(馬券購入行為の連続性・継続性)

典型的な一時所得と考えられてきた競馬払戻金について、外れ馬券の必要経費性を認めるため雑所得との主張が行われた事件である。同時期に提起された類似する「札幌事件」と「大阪事件」を比較検討する中で、所得区分の基準を考える。

#### (1) 札幌事件

国税不服審判所平成24年6月27日裁決(公表裁決事例集87号)【一時所得】

本件ではA-PATシステム(電話、パソコンで購入決済できるシステムをJRAと契約)と競馬予想ソフトを組み合わせるにより多額・継続的に馬券購入して多額の利益を得ていたが申告をしておらず刑事告発されたものである。

(馬券購入行為の形態)

請求人は、馬券購入の手法について、「出走馬の過去の実績、競争への適合性、騎手の技

(17) 酒井克彦『所得税法の論点研究』(財経詳報社、2011年)204頁で、一時所得と判示した東京地裁判決について、「一時所得を積極的に定義して、親会社ストックオプションに係る権利行使がこれに当たるとする。しかしながら、ここにいう偶発的な所得が、非継続性の要件に合致するとしてもそのことのみを強調して一時所得を判断することが適

当であろうか。成文法の解釈としては、所得税法の規定に忠実な解釈態度を遵守し、一時所得該当性の要件に合致するか否かという枠組みの中で検討を加えるべきではなかろうか」と述べている。給与所得ではないからと要件該当性を改めて検証することなく一時所得と結論付けることはなかったか、疑問が残る。

量や騎乗馬との相性、その日の出走馬のコンディション、枠順、コースの特徴、馬場の状態など多種多様のファクターを組み合わせて着順を予想し、また、競争後には競争内容及び自らの予想の分析及び検討を繰り返して次の競争に生かし、高確率で馬券を的中させた」

(請求人主張) ことから「営利を目的とした継続的行為」であると述べている。一回的な行為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すなわち所得が質的に変化する場合もあると主張したが、審判所は「営利を目的とする継続的行為に該当するか否かは、性質に基づき判断すべきものであって、本件競馬所得について見れば、馬券を購入する行為の連続性、長期性や的中率の向上があったとしても、それらのことによって、所得源泉を有しないという性質が変化するものではない」と主張を排斥している。

(一時所得の認定)

審判所は、一時所得に該当するかについて「馬券を購入する行為に源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性があるか否かについてみる」とした上で、「不確実な行為であるのみならず、競争ごとに独立した行為であると評価できることから、本件競馬所得には、所得の基礎である馬券を購入する行為に、その源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性を認めることはできず、たとえ馬券を継続的に購入したとしても、馬券を購入する行為から得られる所得が所得源泉性を有する所得であると認めることはできない」と一時所得の認定をした。

(2) 大阪事件

(i) 大阪地判平成25年5月23日判決(裁判所HP 裁判例情報)【雑所得】

本件でもA-PATと競馬予想ソフトを利用して1日1千万単位で馬券を購入し、かつ方法も「回収率に着目して過去のデータから機械的に選択するシステムを利用」という確率に基づく手法による管理をしていて多額の利益を得ていながら申告をしておらず、刑事告発されたものである。札幌事件とは、手法の相違は多少あるにしても本質的には同じであると考ええる。

(馬券購入行為の所得源泉性)

裁判所は、一般論として「馬券購入による払戻金の獲得は多分に偶発的であり、各馬券購入行為の間に継続性又は回帰性があるとは認められない」としつつ、本件の馬券購入行為を「一般的な馬券購入と異なり、その回数、金額が極めて多数、多額に達しており、かつ、その態様も機械的、網羅的なものであり、かつ、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、利益を得ることに特化したもの…本件馬券購入行為は娯楽の域にとどまるものとはいい難い」として「本件馬券購入行為は、一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得した(下線筆者)ものといえることができるから<sup>18)</sup>、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である」と判断して雑所得と認定した。そして、外れ馬券も投下資本として外れ馬券を含めた購入費用と払戻金の間に費用収益の対応関係があるとして必要経費と認定した。

(ii) 大阪高判平成26年5月9日（裁判所HP裁判例情報）【控訴審】【雑所得】

「本件馬券購入行為は、態様や規模が以上のようなものであり、それが客観的に明らかであることに鑑みると、その全体を一連の行為としてとらえるべきであり、その払戻金による所得は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たり、一時所得ではなく雑所得であると解するのが相当である」として原判決を支持した。

（所得源泉性を基準とすることの否定）

他方で、条文の沿革を確認した後、「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、一時所得かどうかの判断基準として用いるのには疑問がある」と原判決を批判し、所得源泉性に所得分類の判断基準としての有用性は見いだせないと断じた。

(iii) 最判平成27年3月10日（裁判所HP裁判例情報）【上告審】【雑所得】

判決は、「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、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」とした上で「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決は正当である」

（下線原文）と述べる。馬券購入を経済活動とした点は、原審である高裁も判断基準とした「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という要件から特に継続性（及び営利性）を重視したようにも見える。反面で、「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を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」というように、収益獲得の手法（個別性を捨象して大数観察的に捉える）に着目して判断したようにも見える。

(3) 検討

上記の二つの事件における事実関係（馬券購入方法）は多少の手法の差異はあっても、基本的には同様と評価してよいように思える。

営利の目的で継続的（大量反復的）に行われたこれらの馬券購入行為は、競馬という対象でコンピュータという道具を利用した投機的取引と見ることもできる。札幌事件で審判所は個々の馬券購入を取り出して、偶然性、独立的という要素から一時所得と判断し、こ

(18) 過去に商品取引（清算取引）に係る名古屋高裁昭和43年2月28日判決行裁例集19巻1-2号297頁でも、「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、これを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いたる場合、即ち所得が質的に変化する場合のあることも否定できない」としている。本件大阪高裁判決では、この名古屋判決が所得源泉性の概念に言及したものとしている。

の要素は購入形態がいかに変わろうと不変的なものであると見ている。他方、大阪事件で裁判所は馬券払戻金という一般的には一時所得の性質を有する所得が購入形態によっては継続性を有することにより雑所得に変わりうるとの判断をした。

大阪事件の高裁判決は、「本来独立した行為であっても個々の購入行為の独立性が希薄になっている場合には全体として継続性を帯びる」とも言っており、対価性と継続性の基準のうち継続性に重点を置いて判断していることが窺える。

これらの事件で所得区分を判断する馬券購入に係る要素で考えられるものとしては、①目的（例えば、娯楽か投機か）②所得稼得方法③収益（黒字となる確率）が考えられるが、①の目的は主観であることから娯楽（楽しみを目的とした消費行為）と投機（儲けることを目的とした営利行為）の区別も難しく、また③の収益は結果であって所得区分の判断要素としては適当ではない。結局は、②の所得稼得方法が客観的で本質的な判断要素であると考えられる。そうであれば、仮に本件と同一の所得稼得方法で結果が莫大な収益と損失と言

う対照的な結果が発生したとしても、所得区分の判定に影響を与えることはないはずである<sup>19)20)</sup>。

#### (4) 総括

大阪事件の地裁と高裁では所得源泉性の概念を所得区分に用いることでは反対の立場を採ったが、大量、連続的な馬券購入行為の手法が所得区分の決め手となったことは同様であると思われる。ただ、馬券購入行為のどの要素を一時所得と雑所得を分ける基準としたのかは明確ではない。また、最高裁判決も基本的には地裁、高裁と同様に連続的な馬券購入行為の手法を雑所得区分の根拠としたと思われる。単なる連続性、継続性でなく、購入額と払戻金の差額取得を目的とした購入方法に着目し、購入方法が一時所得で想定するものとは異質なものであると判断したとすれば正当な判断であると考えられる。

(19) 凶子善信「大規模な馬券購入を反復継続して得た払戻金の所得区分」『TKCローライブラリー105』（2014.9.5）では「所得源泉性がない所得とは価値を創造していないことを本質とする移転的所得を指すものと考えられる。非経済取引であることから必然性のない偶発的所得」と定義して所得源泉性の概念は認めつつ、本件馬券購入行為については「業務」に類する営利行為ではないとして雑所得該当性（所得源泉性）を否定している。

(20) 関本大樹『馬券裁判』の数理—所得税法上の所得区分に数理的検討が有効と考えられる事例—『租税法と数理』（成文堂、2015年）254～284頁では、実際のレースを実証的に分析し、「上記3の(5)で示した馬券の購入方法ないしそれと同趣旨の

買い方を反復・継続的に行うことによって、累積的な総合期待収益率が100%以上とすることが可能と考えられる。つまり、そのような馬券購入行為には、所得蓋然性があるものといえる」（272頁）

「高倍率の馬券に投機するという大穴バイアスが勝馬投票に存在する限り、それといわば裏腹の関係で、所得源泉性を有する組織的な投票方法が存在し得る」（273頁）とする。組織的な購入方法に所得源泉性を認める点は同感であるが、収益率その他目的（娯楽性の有無）を重視すべきでない。なぜなら、主観、結果に左右され客観性、安定性がないものは所得区分の基準として適当ではないと考えるからである。

### Ⅲ 所得区分の考え方—所得源泉性—

#### 1 所得区分の基準としての所得源泉性

##### (1) 各判決から導かれる所得区分判断の基準

上記各判決を見ると、それぞれの所得区分判断の手法に特色が現れている。裁判例の第1「政治献金等収入に対する課税」では、国会議員ないし公設秘書の地位、職務自体を所得源泉と見ている。個々の献金が一回であろうと「継続性」を認め、具体的な役務の提供（献金者への便宜供与）がなくても「対価性」を認め、検察官の主張する「付託」以上に抽象的な地位・職務という基準で雑所得の認定をしている。所得税法34条に規定する一時所得の消極的要件（雑所得の積極的要件）である「対価性」「継続性」はそのまま適用されていないようにも見えるが、これは国会議員等の地位、職務が献金等収入を稼得する装置として、当該所得を発生させる根本的な原因となるものを想定したと考えられる。

第2「ストックオプションに対する課税」では、従業員としての地位に基づくストックオプションの権利付与が所得の発生原因と考えられるが、所得が実現するのは権利行使時であり、所得発生原因と所得実現の時期が異なるところに特異性がある。そのため所得区分の判断が分かれる要因となったとも考えられる。コンパック社事件の東京地裁平成16年判決が権利付与と権利行使を概念上分けて説明したことは、この点を示唆する。本来は権利付与時に給与所得課税すべきものとも取れる言い回しであるが、それができないのなら権利行使時に一時所得課税をすべきとの論法のようなものである。本来の課税のあり方に言及した点は評価できるが、課税時期が権利行使

時であれば一時所得課税（給与所得課税でないなら当然に）というのは、「所得源泉性が従業員としての地位に基づく権利付与にあり、所得源泉性そのものは所得実現の時期によって変わるものではない」ことの検討及び一時所得としての積極的検討を改めてした上での判断であったか（例えば雑所得の該当可能性の検討）疑問が残る。本件では給与所得と一時所得の区分が問題となったが、所得区分の判断基準は所得発生の現象ではなく所得発生の原因に求めるべきものであり、雇用関係・従業員としての地位がそれに当たると考えられる。ストックオプションは通常の給与とは異なる支給形態であり「労務の対価」と言えるか疑問が呈されたところであるが、親会社と子会社の関係を一体と見ることと併せ、給与所得と判断された。従業員としての地位から給与所得区分の範疇にあるとしても、「労務の対価」の点で問題があるなら一時所得ではなく雑所得と判断する余地があったとも考えられる。給与所得は事業所得と対比して、「従属的労働性」「労務対価性」が基本的な要素とされる<sup>20)</sup>が、ここでは一時所得と比較考量されており、事業所得との対比で問題となる従属的労働性はあまり考慮されていないようである<sup>21)</sup>。

第3「競馬払戻金に対する課税」では、馬

(20) 田中・前掲注(3)26頁で「給与所得該当性を判断する際は、これまで、①事実として、雇用契約等に基づき使用者の指揮命令に服して労務を提供すること（以下便宜的に、「従属的労働性」という場合がある）、②受領した金員等は当該労務提供の対価として受ける給付であること（以下便宜的に、「労務対価性」という場合がある）、という二つの基準または要件のもとでなされてきたし、なされるべきである、ということになるであろう。」とある。



券購入・払戻という同じ所得稼得行為でも、継続することによって所得区分が一時所得から雑所得へ性格が変わり得るとしている。転換の限界点と根拠が必ずしも明確ではないが、馬券を購入・払戻したことのみになく購入態様が所得の性質、所得区分に関わるという点は妥当と考える。高裁判決は所得源泉性を所得区分の基準としては曖昧であるとして条文の要件（対価性及び継続性）で判断したとするが、「馬券の大量購入を反復継続した被告人の行為について営利目的や継続性を否定することはできない」から雑所得とする判断と各要件との個別対応関係は「継続性の要件」でしか対応しないようでもあり、単に継続性だけであれば程度の差はあれ常習的な馬券購入者はいらる。本件の馬券購入者がそのような者と区別されたのは、収入を得るための手段がシステムティック（機械的、網羅的）である点にあると考える。単発の馬券購入行為が集積したものと質的に異なる点の特異であるとする。そのような所得稼得形態を前提に置いて、外れ馬券を必要経費とすることが妥当な所得区分として雑所得を想定した面もあるように思われる。そうすれば、高裁判決もただ条文要件を当てはめて「継続的」と判断したわけではなく、一定期間内にシステムティック（機械的、網羅的）で継続的な所得稼得手手段を採った点を総合的に考慮したのではないか。

各事件の共通項を考えれば、所得源泉（所

得を生む基となるもの）に原因を求め、「個々の表面的な行為ではなく潜在的な所得稼得力の評価を行った」点にある。第2の「ストックオプションに対する課税」はストックオプションの権利付与と権利行使の時期に時間差がある事例であるが、所得区分の実質である担税力は所得を発生させる原因（雇用関係）にあると給与所得課税しており、その意味では第1の「政治献金等収入に対する課税」及び第3の「競馬払戻金に対する課税」と本質的には同じである。各判決は所得税法34条1項の「対価性」「継続性」の要件を踏まえつつも、より実質的な基準に基づいて所得区分を行っていると思われる。それは、ある意味で「対価性」「継続性」の要件を拡大するように見えるかもしれない。しかし、「対価性」「継続性」の要件は法的安定性の観点からも尊重すべきであっても、表面だけにとらわれず所得が発生する理由すなわち源泉を探ることが、担税力という実質的な価値観に支えられた所得区分の趣旨に沿うものであると考える。

(2) 所得税法34条1項の「対価性」「継続性」要件と所得源泉性

このように見ると、担税力に支えられた所得区分を判断するのに、実質的・定型的な所得稼得手手段を概念化した所得源泉性を想定することは、必ずしも不当な概念の拡張ではないと考える。反面、「所得源泉性」は担税力のように承認された共通の概念とは言えず、所

(2) 田中・前掲注(3)で、子会社従業員による子会社のストックオプションの権利行使益については従属的労働性及び労務対価性を充たして給与所得該当性を認めつつ、子会社従業員による米国親会社のストックオプションの権利行使益では従属的労働性及び労務対価性の要件解釈が適切でない（給

与所得概念の拡張）とした上で、「当該権利行使益は、雑所得となる可能性がありうるかもしれないが、基本的には、一時所得に該当するというべきである」（47～48頁）と結論付け、雑所得課税にも含みを残している。

得区分の基準として認知されたものとも言えないのも事実である<sup>23)</sup>。そこで改めて、一時所得の基準である所得税法34条1項の要件を確認すると、①「利子所得、……譲渡所得以外の所得」のうち②「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③「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、とある。

①「利子所得、……譲渡所得以外の所得」（前8種類の所得に該当しない）要件により一時所得と雑所得の区分が残り、②「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」（継続性の基準）と③「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」（対価性の基準）の両要件ともに該当しない時に一時所得となり、いずれかの要件に該当すれば雑所得となる。これが所得税法34条の規定する所得区分判断要件の全てで形式的には明快であるが、規定を沿革的にみると、「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」が非課税とされていたものが昭和22年改正（第2次）で一時所得として課税対象となり（継続性の要件）、昭和27年改正により「役務の対価たる性質を有する」所得は一時所得から除かれ（対価性の要件）、現行規定の原型となっている。

それでは、判例がどこまで「対価性」「継続性」要件に対応させて所得区分を判断したかを見ると、「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」（第1事件で対価性の要件に関し）「一時的、偶発的に生じた

所得」（第3事件で一時的所得の特質に関し東京高裁判決）と「偶発的」という言葉が一時的（非継続的）の概念とともに使われている。また、所得源泉性を基準としたとされる第3事件の東京地裁判決は、「一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって」「源泉性を認めさせるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得した」と「恒常的」という言葉を使っている。「偶発的」と「恒常的（恒常性）」は対立概念であることは推定できるが、「偶発的」が「（非）対価性」に「恒常的」が「継続性」に対応させているとも言い切れず、当該条文要件で完結できるならそもそも条文要件以外の類似概念・用語を用いる必要性があるのか。「対価性」「継続性」だけで説明しきれない当該所得本来の性質を想定したからではないのかとも考えられる。

所得税法34条1項の「対価性」「継続性」の要件は、所得区分の判断の指標（部分的な）とはなるものの判断対象となる所得の性質全体をそのまま表わすには限界があるのではないか。所得源泉性は当該各要件の淵源であり、「明確であるが部分的な指標である各要件」と「所得の性質を全体として構成するが明確な基準でない所得源泉性」が相互補完し合っ

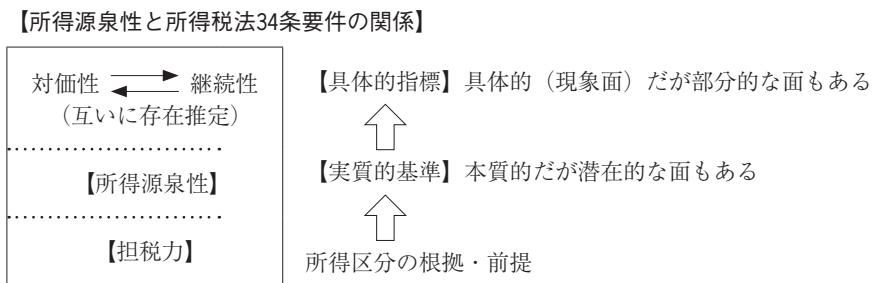
て機能するものと考えられる。所得税法34条1項の「対価性」「継続性」要件は所得源泉性の一面を表すものと考えられ、強いて言えば、対価性が根源的かつ潜在的な要素である。継続性は対価性が派生・顕在化したものであり、対価性があれば継続性

<sup>23)</sup> 末崎衛「競馬の払戻金による所得の所得区分」税法学570号（2013年）177頁は、「所得源泉性」概念について、①所得発生の基礎となる一定の源泉から取得されるものであり、かつ、②繰り返し取得されるものであると概念整理し、①②の要件が

揃って所得源泉性があるとなれば①②がそれぞれ対価性、継続性の要件に対応することとの関係で誤りを含む、また所得源泉性ないし源泉の概念が明確ではないとして、否定的な立場を採っている。

が通常想定され、継続的行為があれば対価性の存在が推定される循環的な関係にあると考えられる<sup>24)</sup>。そして所得源泉性の有無・程度を判断する実質は、実現した個々の所得では

なく、人と結びつき所得を生む根源となる所得稼得可能性にある。所得源泉性と「対価性」「継続性」要件の関係をイメージすれば、次のように考えられる。



## 2 所得源泉性の観点から見た一時所得と雑所得

このように所得源泉性は担税力の異なる所得区分を判断する基準として有効と考えるが、上記裁判例で見ると、一時所得と雑所得は所得源泉性の観点からは対極にある。所得源泉は「所得を継続的に生み続ける（可能性のある）源泉」であり、この力が安定的な場合には「所得源泉性がある＝担税力が大きい」と、安定的でない場合（一時的・偶発的な場

合）には「所得源泉性がない＝担税力が小さい」と考えられる。一時所得と雑所得の関係を見ることは、所得源泉性の意味を考えることに繋がるものとする。

各所得区分を規定する所得税法改正の沿革を見ると、戦前の制限的所得概念から転換して、昭和22年の所得税法は所得を9種類に分類したが、一時所得のほか事業等所得が規定されている。また25年には事業等所得に代わり雑所得という包括的カテゴリーが規定されて、担税力を増加させるものはすべて課税対

24) 忠佐市『租税法要論』（日本評論社、1950年）45頁は一時所得に関する記述であるが、「定型的な所得源泉を有しない偶発的所得」と定義したのち、「規則的、継続的に発生するものでなく、不規則的、偶発的に発生するもの（下線筆者、以下同じ）を指しているものと考えることができる。その所得の性質が、一般的に考えて、不規則性、偶発性を有するときは、所得を有する人の側からみて、連続的傾向を有していても、これを、一時の所得と考えるとよいし、これに反し、ある所得の性質が一般的に規則的、継続的な性質を有しているときは、ある特定の人における所得の帰属が臨時的傾向を有していても、一時の所得とはしない」と述べる。要件を現象面のみならず本質から多面的に

分析したものとする。  
25) 大島隆夫・西野襄一『所得税法の読み方・考え方（第2版）』（税務経理協会、1988年）275頁では、「極めて寡作な作家の所得などは現象的には一時の所得であっても性質的には一時の所得とは言えないので一時所得ではないということ」と現象と性質（本来ある定性的なものとして理解）を分けて性質に重点を置いている。また、「一時所得にはなにがしかの偶然性……必然的でないといいたらいいの、そういう色彩があります。……偶然性とか、必然性のなさとかが一時所得であるための必要条件とも十分条件ともいえないさそうですが、1つの感覚的なものとして申し上げておきます」と必然性（偶然性）という概念を用いながら説明している。

象とする包括的所得概念を採用したものとなったと言われる<sup>26)</sup>。

雑所得は、沿革的にも条文の順序でも最後の所得区分であるが、所得源泉性を有する8種類の典型的所得と同じ性格を有し、当該各所得に準じて隣接する多様な所得と言い得る。これに対して、一時所得は所得源泉性がない(希薄な)、別種で最後のカテゴリーに属する所得である。概念的に言えば、雑所得は「その他前記の各所得に類する所得源泉性を有する所得」であり、一時所得は「前記のいずれにも属さない(所得源泉性を有しないか希薄な)所得」と規定することができる。現在の規定のようになった理由を想像するに、①雑所得が規定される前に一時所得が規定されたという沿革的理由、②雑所得は名称が最後の所得的なものであることにあり、その結果、

一時所得を(雑所得を含む)他の所得から区別する基準として「対価性及び継続性」を消極的要件とする変則的(雑所得の積極要件を裏面から先取して消極要件とする)な規定となったように思われる<sup>27)</sup>。

当然のことであるが、一時的な所得であっても担税力が全くないということではない。継続的な所得源泉に比べて担税力が低いとは言えるが、一時的な所得であっても種々のものがあり、譲渡所得などは所得実現が一時的なものであっても元々資産の保有があり偶発的(Windfall)な所得とは言えず、所得実現と同時に所得源泉を失うことにも考慮し、経年のキャピタルゲインの実現利益(所得)を緩和するために一時的所得として分類されているものと考えられる。制限的所得概念の時代は主として所得実現形態(所得実現の外形)

26) 金子・前掲注(6)36~38頁。また、「所得源泉説の核心は、所得をその源泉ないし性質に応じて分類するという形式にあるのではなく、……所得概念を制限的に構成するという実質にある」と強調しておられる(同号38~39頁)。包括的所得概念を前提としつつ所得源泉性の考え方を探る意味で所得源泉説を見ると、具体的な所得の源泉ではなくタイプ(取引をすること、実務を行うこと)として考えられた「継続的収入源泉からの通常の規則的結果」と定義するノイマンの継続的源泉説のイメージに近いように思う。この説は利得の規則的反復性ないし回帰性のモメントを所得のメルクマールとするゲート、ヘルマン等の見解に代わるものと位置付けられており、収入が変動する芸術家の例を挙げて「反復説の基準も所得概念を構成する上で決して適切なものとはいえないであろう」としておられる(「租税法における所得概念の構成(1)」法学協会雑誌83巻9・10号(1966年)16~23頁)。しかし、実現した所得にのみ着目する必要はないように思われる。偶々その年に結果が表れなくても生産力、作品を制作する力が失われていなければ所得を実現する可能性は継続しており「反復」を潜在的稼得能力と考えればよかったのでは

ないか。

27) 酒井克彦「所得税の事例研究第7回(一時所得と源泉性)」『税務事例Vol.38 No.6』(財経詳報社、2006年)48頁で、「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、他の八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」と述べている。雑所得が他の典型的所得と同質の所得であり、一時所得こそが異質な最後の所得であることを言ったものと解される。また44頁では所得源泉性について、「問題となるのは、現象として一時的に発生する所得であっても、所得源泉性が認められる所得について、これを一時所得に分類すべきか否かという場合である。そもそも一時所得とは所得源泉性の認められない所得区分であるという点に鑑みれば、たとえ一時に発生する所得であったとしてもそのことのみをもって一時所得に分類すると理解することは妥当ではない」と述べ、現象面と区別した所得本来の性質としての所得源泉性を承認しているようである。

から所得該当性を判断し一時的所得は課税対象から除外したと思われるが、包括的所得概念の下では、課税対象としてすべての所得の担税力を正しく把握するため、現象としての所得実現形態だけでなく所得が発生する根底にある所得源泉の性質についても考慮の対象とする必要があるのではないだろうか。

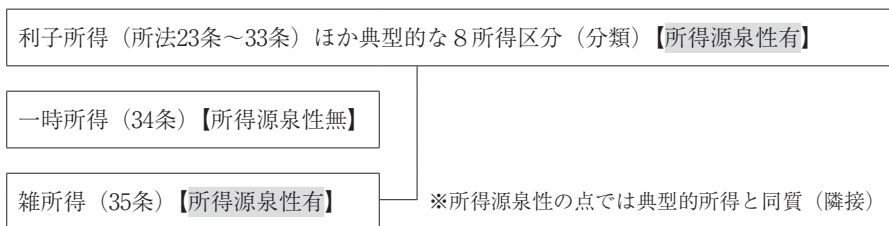
一時所得と雑所得の区分に関しては、信託銀行の役付職員が職務に関し不動産仲介業者から情報を提供した見返りに分配金収入を得た事案に係る東京高判平成3年10月14日(判時1406号122~130頁)がある。役務の提供があるとして雑所得と認定したことは正しい判断であり目新しいものでもないが、所得区分について述べられた「雑所得」の範囲を厳格かつ制限的に解釈すべきであるということにはならないのであって、明確にする必要があるのはむしろ「所得」の概念そのものであり、これが明確である限り、8種類の所得及び一時所得以外の所得一切を「雑所得」に含めることは何ら概念の不明確を招くものではない」との説示は、「所得」であることが明確であれ

ば(包括的所得概念の下では)、所得区分はそれほど重要ではないと言っているようにも受け取れる。勿論、本件では34条の要件に従い雑所得として判断したものであるが、条文の順序に従って形式的に判断(残ったものが雑所得)したようにも見え、雑所得の性格を実質的・個別に判断したのか疑問が残る。

一時所得と雑所得の関係に見られるように、各々の性質(担税力と結びつく所得源泉性)を積極的に評価すべきである。そうすれば、雑所得は他の典型的所得と隣接する同質の所得源泉性を有する所得であり、一時所得は性質から見て、典型的所得及び雑所得(所得源泉性有り)とは異質な(所得源泉性がない)最後の所得であると言える。

各種所得区分は次の図のような関係にあり、利子所得ほか8の典型的所得と雑所得は所得源泉性があるという意味で同質である。他方、一時所得は所得源泉性がない(ないし稀薄)という点で以上9種の所得区分とは異質な所得であると言える。

【各所得区分の関係】



IV おわりに

1 所得区分の判断における所得源泉性の役割

各所得区分は「事業」等の典型的な所得稼

得行為を想定して個別列挙的に規定されており、種々の経済取引が生起する現代においては所得区分の判断が難しい場合もあり得る。各所得区分の選択に当たっては、当該所得区分が想定した範囲内に当てはまるかをはじめ

に検討し、特定の所得区分に当てはめることが難しい所得については、所得源泉性がどこに求められるかを考慮した上で、8種類の各所得の受け皿として雑所得があることも意識した取扱いをすることが必要と思われる（各所得に類似・隣接するものもあれば異質なものもある）。その意味では条文の要件を重視することは必要である。しかし、馬券払戻金のように個別の行為のカテゴリーとして一時所得と考えられているものでも継続的な観察から所得稼得形態によっては他の所得区分になることもあり得る。予測可能性・法的安定性から条文要件に沿った所得区分の運用は尊重すべきであるが、実態に沿った判断・解釈をすべき要請もあり、そのためには所得源泉性という基準は有用であると考ええる。

このように問題の多い所得区分の必要性については色々な考えもあるだろうが、包括的所得概念・総合所得税の下において、少なくとも一時的所得（退職所得、譲渡所得、山林所得、一時所得）の担税力を考慮して課税の軽減を図ることの意味はある（これら課税の軽減と担税力の関係については、前述の譲渡所得の例にもあるとおり、種々の態様がある）。「取引形態が多様化し、適切に所得区分ができるのか」、「区分した各所得の課税方法が全体としてバランスが取れているのか」との問題は確かにあるが、表面的な現象に捉われ過ぎず所得源泉性という実質基準を考慮して所得区分の判断を行えば大きくバランスを失することはないと思われる。それでも、条文要件だけでは十分に捉えきれない部分を補完する役割を果たすことが所得源泉性には求められていると考える。

## 2 所得区分における通達の役割

第二のストックオプション課税では、課税庁の取扱いの変更に伴う周知の方法が判決の中で批判された。所得区分は上記のとおり、事業等の典型的な形態を想定して規定されており、個々の取引にすべて対応することには無理がある。従って、一時的には外形的な類似性（性質も同質と推定）から判断せざるを得ず、次に適切に当てはまらないものについては性質そのものを検討して判断することになる。ストックオプションについては、外形的には金額も変動する不安定な一時の所得で本人の権利行使の結果から生じた一時所得との面が初めに現象としてあり、次にその所得源泉を辿れば雇用関係に基づく給付（オプション権の付与）であることから給与所得との判断になる。このように二面的性格を有する特殊なものについて、納税者に所得区分判断の責任を委ねることには無理があり、立法が難しくれば通達等の指針が必要である。

裁判所が通達の必要性に言及したことについては法源性の観点から批判もあるが、通達が納税者にとっても指針となっている現状を踏まえ、予測可能性の問題を指摘したものと思われる。もとより通達は国税職員に示された指針であり法源性はなく納税者を拘束もしない。しかし、法解釈に影響を及ぼすことは疑いなく、裁判所が過少申告加算税の賦課決定については正当な理由の存在を認め原審判決を破棄したのは妥当であると考ええる。課税庁の行為（不作為を含む）が納税者の法解釈に影響を与えた場合、その解釈が現在の法解釈に照らして誤っているとしても、通達は法を創造せず、合法性の原則からも課税（本税）自体は正しい解釈に従って維持すべきである。

しかし、それ以前に、事実上法の解釈を改める場合には（合法的なものとの前提で）、課税においても、課税庁の見解を通達等で示してから後に新たな課税を行う配慮は、予測可能性の観点から必要であると考ええる。

過少申告加算税については、ペナルティと考えれば当然に適用外であり、他の納税者とのバランスのためにある（制裁としてのペナルティではなく）と考えた場合でも、賦課しないことが適切であり、個別の賦課決定であることから他の納税者との課税の公平を害するとは考えられない。

第三の馬券払戻金については、最高裁判決を受けて通達の改正が検討されている（平成

27年3月25日付「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）の一部改正（案）（競馬の馬券の払戻金に係る所得区分）に対する意見公募手続の実施について）。改正案は最高裁判決（前記(2)(iii)最高裁判決紹介の下線部分）の引用となっている。早期の対応は望ましいことであるが、判決でも雑所得と認定した「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であることの要素として何を決定的と考えたのか必ずしも明らかではない。このまま所得区分の指針とすることは適切な判断を導く上で明確性を欠き、あくまで一つの事例として示す形が望ましいのではないかと考える。