

所得税法の所得区分判定における事実認定上の視角

——いわゆる日通課長事件再考——

酒 井 克 彦*

はじめに

I 素材とする事案

II 一時所得該当性

III 「継続的行為」の主体論

結びに代えて

はじめに

租税法律主義の下、租税法の解釈には第一義的に文理解釈が求められることが多いが¹⁾、租税法の条文の中には主語が規定されていないものが少なくない。例えば、所得税法34条《一時所得》2項は、「支出」した金額を一時所得の金額の計算上控除することができる旨規定しているものの、かかる「支出」行為の主語が規定されておらず、納税者本人の支出に限定されるべきか否かについて争いも生じている。他方、同条1項は、「継続的行為」に基因する所得は一時所得に該当しない旨規定し、「役務の提供」や「資産の譲渡」の対価としての性質を有する所得も一時所得に該当しない旨を規定するところ、これらの行為についても主語が規定されていないのである。文理解釈を重視するという解釈姿勢を堅持しようとしても、条文に主語が規定されていない場合には主語を補って解釈を展開するほかないのである。

本稿では、所得税法の所得区分判定における事実認定上の視角について、会社員が取引先の会社から受けた歳暮などの経済的利益の雑所得該当性が肯定された事例であるいわゆる日通課長事件を取り上げて考えてみることにしたい。

* 中央大学法科大学院教授

I 素材とする事案

1. 事案の概要

本件は、N社の経理部管財課長であり、N社の関連会社であるN開発株式会社及びN不動産株式会社の各取締役をも兼ねていたY(被告人)が、給与所得及び配当所得のほか、N社の取引先等から供与を受けた金品等による所得があったにもかかわらず、不法に自己の所得税を免れる目的で、家屋増改築につき、契約代金を実際額より少なく仮装する等の不正な方法により、かかる所得を秘匿して遁脱したという事実が認定された事例である。第一審東京地裁昭和45年4月7日判決(判時600号116頁)²⁾は、Yを懲役6月、執行猶予2年及び罰金1,000万円に処した。そこでは、経理部管財課長であるYに対して工事を請負いあるいは物品を納入する業者から贈られるリベート、取引業者あるいは関連会社から中元、歳暮に届けられるもの、同人の昇進祝、住宅改築祝等、機会をみて贈られるものが、全体として雑所得を構成すると判断されたのである。これを不服として、Yは控訴を行った。

本件では、具体的に次のような事実がうかがえるとされている。

すなわち、Yは、N社の固定資産の取得、管理、処分並びに備品、消耗品の調達等の事務を所管している経理部管財課の課長代理、課長を歴任し、N社に出入する業者の選定、工事、物品購入の発注、代金支払の決定等に関する職務を担当していた。出入業者は、建築請負、自動車、繊維、印刷、機械、事務用品等、N社の業務全般にわたっており、工事等の発注を受ける際にはいずれも管財課を通さなければならなかった。

また、Yは、多数の出入業者及び関連会社から毎月定期的あるいは不定期的に、盆暮れ、昇進時、渡米時、私宅の改築時に贈答、祝儀、餞別等の名目で、現金、ギフトチェック、商品券、書画等の物品や私家庭園工事の無償施工による利益の供与を受けていた。

2. 争点

Yが関連会社等から、中元、歳暮、昇進祝、住宅改築祝、訪米の餞別等として受け取った金品等に係る所得は一時所得と雑所得のいずれに該当するか。

3. 判決の要旨

控訴審東京高裁昭和46年12月17日判決（判タ276号365頁。以下「本件高裁判決」ともいう。）³⁾は、「検討すべきは、一時所得と雑所得との区別いかんということである。……所得税法第34条第1項に規定する一時所得とは、イ、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、ロ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であること、ハ、労務その他の役務また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並びにニ、その性質が一時のものであることの4つの要件をすべて満たした所得であり、……所得税法第35条第1項に規定する雑所得とは右の利子所得、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、譲渡所得および一時所得のいずれにも該当しない所得である。そして、法がこのような区別を設け、その税額の計算に差異を認めるのは、所得税法が応能負担の原則を建前とするというその性格に由来するものと考えられる。

問題は、右口の『継続的行為』とハの『役務の対価』の意味いかんである。そこで、検討するに右の継続的行為とは、量的な概念ではなくて、質的な概念であり、それは必ずしも規則的・不可不的に発生するものであることを要せず不規則的・不許不的に発生するものであることをもって足りるものと解すべく、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て、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ものと解するのが相当である。」とする。

「これを本件についてみるに、Yは……昭和36年12月N社経理部経理課長代理、同38年8月同部管財課課長代理、次いで同39年4月同課長となったほか、N社の関連会社であるE株式会社およびN社不動産株式会社の各取締役を兼ねていた者であるところ……N社経理部管財課は、N社の固定資産の取得、管理および処分並びに備品および消耗品の調達等の事務を所管していたこと、Yは……N社に出入りする業者の選定、工事、物品購入の発注および代金支払の決定等に関する職務を担当していたこと、N社の出入業者は、建築請負、自動車、繊維、印刷、機械および事務用品等広くN社の業務全般に亘っていたが、工事等の発注を受けるについては、いずれもその都度管財課を通じなければならなかったこと、Yはこれらの出入業者の多数（法人）およびN社関連会社から毎月定期的に、或るいは不定期的に、盆、暮に、部内における地位の昇進時に、渡米時に、家の不幸があった際に、或るいは私宅の改築時等に、贈答、祝儀、餞別およ

び香奠等として、現金、ギフトチェック、商品券および書画等の金品や私宅庭園工事の無償施行による利益の供与を受けていたこと、これらの供与は、各出入業者が、YのN社における地位や職務に着目し、N社との取引に当って、指名業者に選定されるに至るか否やや契約内容の取決め等についてのYの差配が事実上大きな力や影響を持つと考えたことから、主としてN社より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や供与を得たいという趣旨に出ているものであり、Yもよくその趣旨を諒解し、これを体して、これらの業者に対しては別段反対給付や謝礼等をするものもなかったこと、しかもこれらの供与は、各業者の事情に応じ、反覆継続して行われていたこと、右供与によるYの収入は極めて巨額に及んでいたこと並びにYは給料の割りには、贅沢豪華な満ち足りた生活を存分に享受していたこと（一介の課長でありながらN社で『Y天皇』と呼ばれる程の権勢をほしいままにして、邸宅を新築するなど相当の財を成し、また仕事のほかには、絵画や俳句に親しんだりしていた）等の諸事実を窺うことができ〔る。〕

「右の諸供与は、それがリベートであると将たまた中元および歳暮並びに昇進祝、新築祝、餞別および香奠であるとを問わずすべて、これを所得税法にいう雑所得に当るものと解するのが相当である。蓋し、これらの諸供与は、なる程、唯だ個別的・表面的のみこれをみれば、一過的または一回限りの様相を呈するのではあるが、よく全体的・実質的にこれをみれば、その趣旨および内容よりして、Yの地位や職務を離れては全くあり得ないものであることが理解され、巷間個人間において社交儀礼的になされる細やかな中元、歳暮、祝儀および香典の類いとは自ら異質のものであることが明らかであるばかりでなく、右のような諸供与は、これを各業者とYとの年間における金品授受の関係として全体的に考察すれば、名目はそれが中元、歳暮、祝儀、餞別または香奠であっても、決して唯だ一過性または一回限りのものではなくて、炯眼な業者らが敏感にそれぞれの機会を捉えては、Yの愛顧や恩寵を得るために営々と反覆継続してなした供与の一環ないしは一鉤にほかならないものといえることができるからである。」として一時所得該当性を否定し、雑所得を認定した。

II 一時所得該当性

1. 一時所得の課税要件

所得税法 34 条 1 項は、「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。」と規定する。この規定から分かるように，一時所得は，利子所得以下の8つの所得に該当しないもののうち，①「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」及び②「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」に該当する所得である⁴⁾。このように，一時所得とは，バスケットカテゴリーを意味する「他の所得の非該当性」⁵⁾と，「非継続性」，「非対価性」といった消極的要件⁶⁾により判断される所得類型であるといえる⁷⁾。

2. 取引業者による贈答等行為

本件において，継続的行為を行っていた者は誰であろうか。前述の引用部分において，東京高裁は，「これらの諸供与は，なる程，唯だ個別的・表面的にのみこれをみれば，一過的または一回限りの様相を呈するのではあるが」としており，また，「右のような諸供与は，これを各業者とYとの年間における金品授受の関係として全体的に考察すれば，名目はそれが中元，歳暮，祝儀，餞別または香奠であっても，決して唯だ一過性または一回限りのものではな [い]」として，一過性のものでないとしているが，これらの贈答等の行為を行っていたのは，当然ながら，Yではなく取引業者である。Yは，それらの行為を受ける側である。すなわち，同高裁が，「炯眼な業者らが敏感にそれぞれの機会を捉えては，Yの愛顧や恩寵を得るために営々と反覆継続してなした供与の一環ないしは一鉤にほかならない」とするのとおり，取引業者らによる贈答等の行為が継続的か否かが問題とされているようにもみえるのである。

3. 所得税法 34 条の主語

(1) 主語のない規定の解釈を巡る論点

所得税法 34 条 1 項は，「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」と規定し，「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」と規定しているが，これらの規定には行為主体としての主語が示されていない。これらの規定の主語は誰なのであろうか。具体的にいえば，①の「継続的行為」とは誰の行う継続的行為を指すのであろうか。②の「労務その他の役務」は誰の役務提供をいうのであろうか，又は「資産の譲渡」とは，誰が行う資産の譲渡をいうのであろうか。

まず、①の継続的行為について考えてみたい。一時所得に係る利得は、制限的所得概念の下では、所得の範囲から除かれるのが通常であるが、所得税法は、包括的所得概念⁸⁾の考え方の下に、これを課税の対象としたのである⁹⁾。歴史的経緯をみると、第二次大戦以前の制限的所得概念の枠組みの下では、一時所得は課税対象とはされなかったが、昭和22年の税制改正で課税対象とされることになった。さらに、シャープ勧告の総合課税の方針に受け継がれたが、一時所得の全額課税には批判が強く、昭和28年の改正により半額課税となったという経緯がある¹⁰⁾。すなわち、臨時的・偶発的所得である一時所得は、所得源泉説¹¹⁾を採用した制限的所得概念の枠組みの下では課税対象外であったものの、純資産増加説を背景とする包括的所得概念において課税対象所得として取り込むに当たって創設された所得区分であるとみてもよい。そもそも、納税者の継続的行為に基因して発生する所得は制限的所得概念の下でも課税対象所得であった。かような所得は一時所得ではなく、それ以外の所得について課税対象とするに至ったものであるから、継続的行為に基因する所得が一時所得から除外されるのはかかる経緯からすれば当然であり、同時にその継続的行為が納税者自身の行為を指すことも当然の前提であるはずである。

また、②についてはどうであろうか。古くから、役員や従業員が会社から受ける特別慰労金・給与金・功労謝金等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とならないのかが争われた事件は多いが¹²⁾、いずれも、賞与として給与に該当し課税の対象になるとされている。所得税法34条1項が、一時所得の意義につき「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの」としているのは、かような事件が多発したという経緯を反映したものと解されている¹³⁾。そうとなれば、同項の「対価としての性質」とは、給与等として対価を得る納税者にとっての対価性が念頭に置かれた概念であるというべきであろう。

かように、所得税法34条1項は必ずしも主語が明確ではないものの、沿革や趣旨からすれば、当然に納税者自身の行為の「継続的行為」性に関心を置く規定であり、納税者が受けた対価が納税者による「役務の提供」や「資産の譲渡」に対するものとしての性質を有するか否かに関心を置いた規定であると理解すべきである。

(2) 逆ハーフタックス事件

生命保険契約又は損害保険契約に基づく一時金に係る一時所得の計算において、従来は、本人負担分のみでなく、雇主の負担した保険料又は掛金も含めて、全額が「収入を得るために支出した金額」に含まれると解釈される傾向があった¹⁴⁾。すなわち、所得

税法 34 条 2 項は、「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。」と規定しており、主語が示されていないため、「支出」する者が雇主であっても控除し得ると解する見解があった¹⁵⁾。

所得税法 34 条 2 項の適用を巡って、明確でない主語をいかに解するかが争点とされた事例がある。いわゆる逆ハーフタックス事件と呼ばれる最高裁平成 24 年 1 月 16 日第一小法廷判決（集民 239 号 555 頁）¹⁶⁾の事例がそれである。同事件は、法人が契約し、保険料を支払っていた養老保険契約につき、かかる保険の被保険者たる法人代表者が満期返戻金（満期一時金）を受けた際の所得税法上の一時所得の金額の計算が争点とされた事例である。同条項は、上記のとおり、誰が「支出した金額」を控除し得るのかについて示しておらず、保険契約者であった法人が支出した保険料についても、満期返戻金を受けた代表者個人の一時所得の金額の計算において控除することができるか否かが争われたのである。

第一審福岡地裁平成 22 年 3 月 15 日判決（税資 260 号順号 11396）は、「法令及び通達の文言をみると、まず、所得税法 34 条 2 項は、一時所得の計算における控除の対象を『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。）』と規定しているが、その文言を見ると、所得者本人が負担した部分ないし積立分に限られるのか、必ずしも明らかでない。」として、「養老保険契約に基づく満期保険金が一時所得となる場合は、所得者以外の者が負担した保険料及び危険分も控除できると解するのが相当である。よって、本件養老保険契約における法人負担分は、『収入を得るために支出した金額』に当たるものである。」と判示した。この判断は控訴審福岡高裁平成 22 年 12 月 21 日判決（税資 260 号順号 11578）においても維持された。

これに対して、上記最高裁は、「所得税法は、23 条ないし 35 条において、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法 34 条 2 項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したも

のと解されるから、ここにいう『支出した金額』とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものと見える金額に限られると解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の『その収入を得るために支出した金額』という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものということができる。

したがって、一時所得に係る支出が所得税法 34 条 2 項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものと見える場合でなければならないと解するのが相当である。」と判示したのである。

かように、第一審及び控訴審判断は文理解釈を強調して、文理上、「支出」した者を納税者（事案においては法人代表者である個人）に限定して解釈することはできないとしたのに対して、最高裁は、所得税法が指向する担税力課税の趣旨を前提とした上で、「収入を得た個人において自ら負担して支出した」金額こそが、所得税法 34 条 2 項にいう一時所得の金額の計算上控除することのできる金額であると判示したのである。換言すれば、所得税法 34 条 2 項にいう「支出」とは、収入を得た個人がした支出を意味すると解するべきというのである。

かかる判示は本稿での問題関心と共通しているのではなからうか。すなわち、所得税法 34 条 1 項の「継続的行為」や「役務の提供」、「資産の譲渡」を行う者についても、同条 2 項の「支出」を行う者に係る上記最高裁判決と同じように納税者本人を指しているとみるべきなのではなからうか。

Ⅲ 「継続的行為」の主体論

1. 平和事件の法律構成

本件高裁判決は、取引業者らの行った贈答等の行為に関心を寄せているように思われるが、上記のとおり、所得税法 34 条の主語が当該納税者であることを前提とすると問題が惹起されるのである。

ところで、本件事案における贈与等の継続的行為性を取引業者らの側から捉えるのではなく、かかる贈答等を受けたという納税者の行為として考えることができるかもしれない。この点は、所得税法 157 条《同族会社等の行為又は計算の否認等》1 項にいう同族会社等の行為計算の否認規定の適用が争われた、いわゆる平和事件東京地裁平成 9 年

4月25日判決（訟月44巻11号1952頁）¹⁷⁾の構成が参考になるかもしれない¹⁸⁾。同条項は同族会社等による行為又は計算を前提として¹⁹⁾、かかる行為や計算が所得税の負担を不当に減少すると認めるものがあるときに、それらの行為や計算にかかわらず税務署長の更正権限を認めるとする規定である。しからば、当然ながら、同規定の課税要件としては、同族会社等による行為又は計算であることが要求されること、同事件は、代表者個人が同族会社等に対して無償で金銭の貸付けを行った際の利息相当額につき、代表者個人の所得税の更正処分が同規定の適用により許容されるか否かが問題となった。無利息による経済的利益の供与を行ったのは、同族会社等ではなく、代表者個人であるところ、かような行為を同族会社等によるものと認定することの可否が議論の対象となったのである²⁰⁾。

この点につき、同地裁は、「本件規定による否認の対象は同族会社の行為又は計算であるが、これによって株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものであって、否認の目的が株主等の所得税を正常な行為又は計算に引き直すことにあることからすれば、否認されるべき同族会社の行為又は計算とは、同族会社を当事者とする株主等の所得計算上のそれであることは明らかである。」とした上で、「本件規定にいう同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地からその適用の有無及び効果を判断すべきものというべきである。」としたのである²¹⁾。これに対し、原告は、「本件規定の適用対象を株主等と同族会社との間の取引行為全体とすることは本件規定の文言からかけ離れた解釈である」と主張したが、同地裁は、「株主等の単独行為（同族会社に対する債権の免除等）であれば格別、株主等と同族会社との間の取引行為すら本件規定の対象とならないのであれば、本件規定の適用場面は想定しがたく、本件規定の趣旨である税負担の公平がおよそ達成し得なくなる」などとして、かかる主張を排斥している²²⁾。

かように、対象となっている行為を一方的な側面から観察するのではなく、双方から観察を加えることによって、所得税法157条1項にいう同族会社等の行為又は計算を「同族会社と株主等との間の取引行為を全体」として把握するという事実認定がなされる可能性も否定はできない²³⁾。

2. 誰の「継続的行為」か

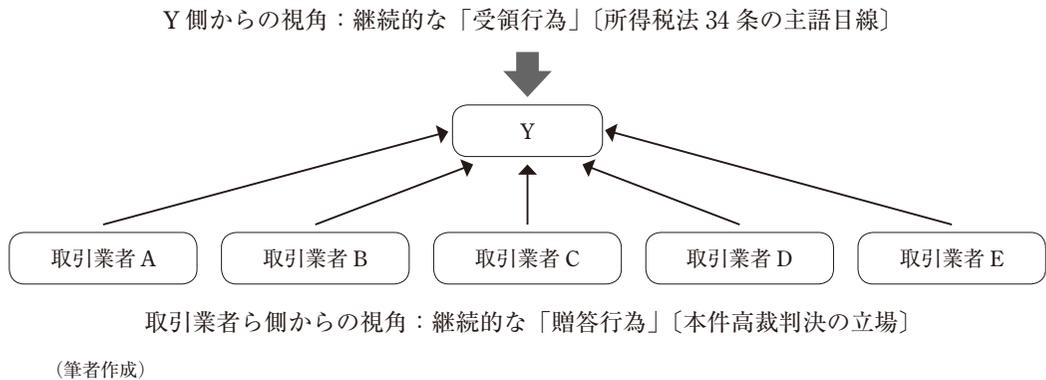
しかしながら、上記のとおり、本件高裁判決は平和事件東京地裁判決のように、取引

全体を観察した上で「継続的行為」の主体性を認定したものではない。本件高裁判決ではあくまでも、取引業者らによる反覆継続的行為が認定されているにすぎないように思われるのである。

このような認定を行うことによって、所得税法 34 条 1 項にいう「継続的行為」の要件を充足するとの結論を導出することはできるのであろうか。納税者以外の者が行った継続的行為が、納税者の継続的行為と認定され得る理由は奈辺にあるのかという疑問がここには浮上する。

この点、本件高裁判決は、取引業者ら側からの視角による判断を行ったのであるが、これを Y 側の視角からの判断に置き換えた認定とみることは可能なのであろうか。

図 1 取引業者ら側の視角と Y 側の視角



すなわち、個々の取引業者からみれば一回的な中元・歳暮、餞別や祝い金のような贈答行為も、Y 側からこれをみれば多くの取引業者から定期的に贈答を受ける「受領行為」としてみることもでき、その限りにおいては Y 側の継続的「受領」行為と認定することができそうである。かような判断枠組みであるとみれば、所得税法 34 条 1 項の主語が Y 側であるはずであるとの理解と併せ、一時所得該当性が否定されることにもなるように思われる。しかしながら、もし、かような構成を前提として本件高裁判決が事実認定をしていたのであれば、「これらの諸供与は、なる程、唯だ個別的・表面的にのみこれをみれば、一過的または一回限りの様相を呈する」というような表現にはならないはずである。そのように考えると、あくまでも本件高裁判決は、取引業者ら側からの視角で事実認定していたものと解されるし、そのような認定のみで、所得税法 34 条 1 項にいう「継続的行為」に該当すると判断したと思われるのである。やはり、ここには大いなる疑問が残るといわざるを得ない。

結びに代えて

本稿では、日通課長事件を素材として、所得税法 34 条 1 項にいう「継続的行為」とは誰の行為を指すのかという点に関心を寄せたが、一時所得と雑所得との分類上の要件の一つに「対価性」要件もある。所得税法 34 条 1 項は、「対価」というにとどまらず、「対価としての性質を有するもの」として、その性質を有するものにまでわざわざ拡張していることからすれば²⁴⁾、一時所得にいう「対価性」とはいわば見返りのようなものをも広く包摂していると解される。

かような意味では、文理に忠実に従えば、必ずしも対価としての関連性が明確ではなかったとしても見返りのような性質を有してさえいれば一時所得から離脱することになる²⁵⁾。

さて、この対価とは、誰にとっての「対価」であろうか。誰にとっての「見返り」であろうか。取引業者らが贈答等を行うことによって、何らかの Y からの見返りを受けることを念頭に置いた贈答行為の結果としての対価性の問題であろうか。

上記の所得税法 34 条の視角からすれば、そのような理解であるはずはないのである。これは、「贈答等を受けた Y」にとって、取引業者に対して行った（行うであろう）役務提供等（例えば、便宜を図るなど）の見返りとしての意味を有するものであったか否かが問題となるはずである。本件高裁判決はかかる対価性について直接的には述べていないが、論点とすれば、かような議論はあり得たのではないと思われる。

結論としての当否は措くとして、本件高裁判決では、所得税法 34 条 1 項の要件についてのあるべき事実認定上の「視角」が欠落していたといわざるを得ない。

注

- 1) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』114 頁（弘文堂 2019）、清永敬次『税法〔新装版〕』35 頁（ミネルヴァ書房 2013）。多くの租税訴訟においても厳格解釈としての文理解釈が推奨されている。例えば、最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 卷 10 号 1333 頁）、最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（集民 236 号 71 頁）、大阪地裁昭和 37 年 2 月 16 日判決（民集 26 卷 10 号 2030 頁）、大阪地裁昭和 42 年 5 月 11 日判決（刑集 31 卷 7 号 1136 頁）、大阪高裁昭和 44 年 9 月 30 日判決（判時 606 号 19 頁）、大阪地裁昭和 54 年 4 月 17 日判決（判タ 395 号 122 頁）、和歌山地裁昭和 62 年 3 月 31 日判決（判時 1247 号 85 頁）、横浜地裁昭和 62 年 12 月 23 日判決（訟月 34 卷 8 号 1741 頁）、名古屋地裁平成 17 年 6 月 29 日判決（訟月 53 卷 9 号 2655 頁）なども参照。
- 2) 判例評釈として、竹下重人・シュト 109 号 7 頁（1971）など参照。

- 3) 判例評釈として、島村芳見・税務事例9巻10号17頁(1977)、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』180頁(財経詳報社2011)など参照。
- 4) 一時所得の要件論については、酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性—最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決及び東京地裁平成27年5月14日判決を素材として」中央ロー・ジャーナル12巻3号99頁(2015)、同『所得税法の論点研究』201頁(財経詳報社2011)も参照。
- 5) 渡辺徹也教授は、「一時所得と雑所得は、どちらも他の所得種類に該当しないものを補充するというキャッチ・オール的な所得」と論じられる(渡辺「ストック・オプションに関する課税上の諸問題」税法550号65頁(2003))。
- 6) 阿南主税『所得税法体系』649頁(ビジネス教育出版1969)は、一時所得について、「消極的に消去方法を探らざるを得ない」とし、「これが利子所得ないし譲渡所得以外の偶発的所得と規定した法規範の意義であって雑所得を規定した次条における、いずれにも該当しない所得という網羅的立法趣旨とは異なる」と説明される。
- 7) 村井正『租税法—理論と政策〔改訂版〕』281頁(青林書院1993)。
- 8) 包括的所得概念の下では、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成することになり、したがって、反覆的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。この考え方は、純資産増加説とも呼ばれ、1892年にゲオルク・シャンツ(Georg von Schanz)によってはじめて体系化され、その後ロバート・ヘイグ(Robert M. Haig)やヘンリー・サイモンズ(Henry C. Simons)によって主張された(金子・前掲注1, 195頁, 清永・前掲注1, 82頁)。
- 9) 金子・前掲注1, 195頁。
- 10) 水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』282頁(中央経済社2021)。
- 11) 所得源泉説とは、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反覆的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外するという考え方であり(金子・前掲注1, 195頁)、生産力説(H. L. Biersack, Wilhelm Roscher)、反覆説(Hermann, Gustav Cohn, Franz Guth)、継続的源泉説(Friedrich Neumann)に分説される。このうち継続的源泉説によると、継続的収入源泉とは具体的な所得の源泉ではなく、タイプとして考えられた所得の源泉であり、所得を「継続的収入源泉からの通常の規則的結果」と観念する。投資家・商人・建築家・芸術家等の利得はもちろん、自由職業者の報酬も、それが反覆して生ずるかどうかを問わず、この基準の下では全て所得と考えなければならない。それらは、いずれも継続的源泉のタイプから生じたものであるからである。前者においては、取引が継続的源泉であり、後者においては実務を行うことが継続的源泉であるということになる(金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』19頁(有斐閣1995))。
- 12) 行政裁判所昭和6年10月20日判決(行録42輯926頁)、行政裁判所昭和7年5月7日判決(行録43輯408頁)、行政裁判所昭和13年10月18日判決(行録49輯763頁)など参照。
- 13) 金子・前掲注1, 249頁。
- 14) 金子・前掲注1, 299頁。
- 15) 誰が「支出」した金員であるかについて所得税法34条2項が規定をしていないという議論に似た論点として、国税通則法70条《国税の更正、決定等の期間制限》4項の規定の解釈問題がある。同条項は、同法68条《重加算税》1項等が、「納税者」による隠蔽・偽装行為であることを要件としている規定振りとは異なり、「納税者」による偽りその他不正の行為であることを要件としている直接的な規定振りではないことから、納税者以外の者による偽りその他不正の行為が、同法70条4項の規定の対象となるか否かが争点とされることがあったのである。この点について、税理士が内容虚偽の必要経費等の記載をして税額を零とする確定申告書を提出するとともに、税務職員に対して、その黙認を依頼して贈賄を行ったことは、納税者の不正行為の認識の有無にかかわらず、「偽りその他不正の行為」に該当し、納税者の本件係争年度の所得税に係る更正はその法定申告期限から7年間経過する日まで行うことができるとされた事例として、いわゆるM税理士

事件東京地裁平成14年12月6日判決（民集60巻4号1773頁）がある。同地裁は、「原告〔筆者注：7年間の遡及課税を受けた納税者〕が、M税理士に確定申告手を委任した際、M税理士が不正行為を行うことを認識し、あるいはそのような疑いを抱いていたと推認することは困難であり、かえって、原告は、M税理士が脱税に及ぶとの認識は有しておらず、また、そのような疑いも抱くことなく、適法に確定申告手続を行ってもらえるものと信頼して、M税理士に対して本件確定申告手を委任したものであると認めるのが相当である。」とした上で、「国税通則法70条5項〔筆者注：現行70条4項〕は、上記のような国税に係る更正については、7年間という長い制限期間を定めたものと解され、同項による制限期間の延長は、納税者が本来納付すべきであった正当税額の納付を求めるものであって、納税者に対して特段の負担を新たに発生させるものではない。

そうであるとすれば、特に行為主体が限定されることなく規定されている国税通則法70条5項にいう『偽りその他不正の行為』とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいい、『偽りその他不正の行為』を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身において『偽りその他不正の行為』の認識があるか否かにかかわらず、客観的に『偽りその他不正の行為』によって税額を免れた事実が存在する場合には、同項の適用があると解するのが相当である。…そうすると、本件においては、前記のとおり、M税理士が内容虚偽の必要経費等を記載して税額を零とする本件確定申告書を提出すると共に、Cに対して本件確定申告書の黙認を依頼して贈賄を行ったことは、原告の不正行為の認識の有無にかかわらず、国税通則法70条5項にいう『偽りその他不正の行為』に該当するというほかなく、…法定申告期限の日から7年を経過するまで行うことができるというべきである。」と判示している（判例評釈として、岸田貞夫＝鈴木康正・TKC税研情報12巻4号14頁（2003）など参照）。

この判断は、控訴審東京高裁平成15年12月9日判決（民集60巻4号1823頁）において覆されたが、上告審最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決（民集60巻4号1728頁）は、第一審判断を支持した（判例評釈として、川神裕・曹時60巻6号201頁（2008）、浪花健三・民商135巻4号5号175頁（2007）、浦東久男・租税判例百選〔第5版〕176頁（2011）、今本啓介・租税判例百選〔第7版〕196頁（2016）、酒井克彦・税弘55巻5号185頁（2007）、同『レクチャー租税法解釈入門』90頁（弘文堂2015）など参照）。かような判断は、最高裁平成17年1月17日第二小法廷判決（民集59巻1号28頁）が「国税通則法70条5項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。」として示すところでもあった（判例評釈として、増田稔・曹時60巻3号229頁（2008）、首藤重幸・ジュリ1323号200頁（2006）、藤田耕司・租税判例百選〔第5版〕202頁（2011）、片山直子・租税判例百選〔第6版〕215頁（2016）、酒井克彦・税務事例38巻3号1頁、4号1頁、5号1頁（2006）、同・税弘55巻2号159頁（2007）など参照）。なお、国税通則法にいう「隠蔽・仮装」と「偽りその他不正の行為」との径庭については、酒井克彦「更正・決定等の遡及要件と重加算税の賦課要件（上）（下）—原因結果アプローチによる整理」税務事例37巻9号1頁、10号1頁（2005）参照。

- 16) 同事件を扱った論稿として、金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子=中里実=J.マーク・ラムザイヤー編著『租税法と市場』11頁（有斐閣2014）、高野幸大・判評651号146頁（2013）、酒井・前掲注15『レクチャー租税法解釈入門』50頁など参照。
- 17) 判例評釈として、品川芳宣・税研74号53頁（1997）、木村弘之亮・租税27号156頁（1999）、大淵博義・税務事例32巻7号1頁（2000）、高橋祐介・税法538号147頁（1997）など参照。
- 18) この著名な事件は、所得税法157条1項の趣旨、内容からすれば、株主又は社員から同族会社に対する金銭の無利息貸付けに同規定の適用があるかどうかについては、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたことの原因等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要

するものというべきであるとした事案である。

- 19) 所得税法 157 条 1 項は、「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者…の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは…」と規定する。
- 20) 従来、法人を対象としてきた同族会社等の行為計算の否認規定が個人をも対象にするようになってきた傾向分析として、三木義一「所得税における同族会社の行為・計算の否認をめぐる判例等の動向」税理 36 卷 5 号 87 頁 (1993) 参照。
- 21) もっとも、ここでは、「大正一二年法律第八号所得税法中改正法律によって、所得税法七三条ノ三に『前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税通脱ノ目的アリト認ムル場合』において政府が当該行為を否認し得るとする規定が設けられ、それが漸次その適用範囲を拡大して本件規定となった」という沿革などに照らした上での説示が展開されている点は看過すべきではなかろう。
- 22) この事件は控訴されたが、控訴審東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決 (訟月 51 卷 8 号 2135 頁) での中心的争点は、旧国税通則法 65 条《過少申告加算税》4 項に規定する過少申告加算税の免除事由たる「正当な理由」の有無にあり、同高裁は「正当な理由」を肯定した。これに対して、上告審最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決 (集民 214 号 1071 頁) は「正当な理由」該当性を否定した。なお、最高裁判決の評釈として、山田二郎・ジュリ 1292 号 185 頁 (2005)、高野幸大・民商 132 卷 1 号 107 頁 (2005)、阿部泰隆・租税判例百選 [第 4 版] 190 頁 (2005) など参照。
- 23) 株主から同族会社への経済的利益の移転は、所得税法 157 条 1 項の予定していないところであるとして批判する論稿として、大淵・前掲注 17, 5 頁。
- 24) 所得税法には、単に「対価」と規定する条文と、同法 34 条 1 項のように「対価としての性質を有するもの」あるいは「対価の性質」などと広範な対価性を規定する条文がある。例えば、前者の例としては、所得税法 40 条《たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入》、同法 56 条《事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例》、同法 59 条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》、同法 73 条《医療費控除》2 項などのほか膨大な条文があるほか、後者の例としては、同法 9 条《非課税所得》1 項 13 号ニ、ハ、同項 15 号などがある。
- 25) かような議論は、一時所得該当性が争点とされたいわゆる親会社ストック・オプション訴訟においても看取される (例えば、最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決 (民集 59 卷 1 号 64 頁) など参照)。

●Summary

“No taxation without law” is an important legal principle. However, grammatical interpretation is often necessary to understand the text. The Tax Law frequently omits subjects. For example, article 34 paragraph 2 of the Income Tax Law does not define “payer.” As a result, an issue arose in court as to whether that section should only apply to cases in which the taxpayer pays the expense him or herself. There is no choice but to construct a definition by engaging in grammatical interpretation, even though such matters are supposed to be written in the law.

This article presents the “The Case of the Nittsu kacho” to ponder the problem of interpreting the Tax Law.