

一時所得の非対価要件の判断基準

—東京地裁令和3年1月29日判決を素材にして—

阿部 直子

論文要旨

一時所得の非対価要件の判断基準

—東京地裁令和3年1月29日判決を素材にして—

阿部直子

1. 本論文の概要

本論文は、一時所得の非対価要件の判断基準を論じたものである。

一時所得該当性は、非対価要件を含む3要件を満たすことによって判断される。しかし、近時、非対価要件を満たすと判断しておきながら、偶発性がないことを理由に一時所得該当性を否定した裁判例があらわれた。偶発性を一時所得の要件にしたともいえる判断である。

2. 問題の所在

(1) 偶発性を要件とした近時の裁判例

東京地裁令和3年1月29日判決（以下「東京地裁令和3年判決」という。）は¹、株式会社O社の代表取締役が譲り受けた債権の取得価額と、その後債務弁済されたことによって得た回収額との差額の利益（以下「本件利益」という。）をめぐる争われた事案である。

裁判所は、本件利益が「対価としての性質」を有するものではないと認めた。しかし、O社の資力が回復して本件利益を受けられることが「予測し得る状態」であったとして、本件利益の偶発性を認めず、「偶発的に生じたものでない所得は、たとえ……対価としての性質を有しないものであっても、一時所得には該当しないというべきである。」と判示した。

非対価要件を満たすと認めながらも、偶発性がないため一時所得には該当しない、という判断である。

(2) 非対価要件の判断基準に関する問題点

一時所得の意義を定めた所得税法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

¹ 東京地判令和3年1月29日公刊物未登載（LEX/DB文献番号25588063）。評釈に、木山泰嗣「判批」税理65巻8号（2022年）120頁、同「判批」税経通信77巻10号（2022年）166頁、同「一時所得の要件論—判例の変遷からみる偶発性要件の要否—」青山法学論集64巻2号（2022年）221頁、横井里保「判批」ジュリスト1579号（2023年）146頁等がある。

産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう〔下線は筆者〕」と規定する。学説上、一時所得は、①除外要件、②非継続要件及び③非対価要件の3つが要件とされる。

非対価要件の判断基準に関しては、特に、次の2点について争いがある。

第1に、「対価としての性質」の解釈である。裁判所は、「対価としての性質」を比較的緩やかに捉える傾向がある²。例えば、東京地裁令和3年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉える。緩やかに捉える裁判例のほか、限定的に捉えるもの³、偶発性の有無から判断するものなどがある⁴。

第2に、非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮である。裁判例によっては、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮するものがある⁵。しかし、この点において異なった見解を示す裁判例もある。例えば、東京地裁令和3年判決は、非対価要件該当性ではなく、一時所得該当性の判断において偶発性の適否を考慮した。他には、偶発性は、あくまでも一時所得の特色であるという判断に留め、非対価要件該当性及び一時所得該当性の判断において、その適否を考慮しないものなどがある⁶。

このように、非対価要件の判断基準に関する見解が統一されていない現在の状況は、一時所得と雑所得との分水嶺を不明瞭なものにしている。

そこで、本論文では、次の2点について検討を行った。すなわち、①所得税法34条1項にいう「対価としての性質」をどのように捉えるべきか、②非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮すべきかである。

3. 先行研究

非対価要件の先行研究には、次のようなものがある。

上田論文は、担税力の観点から、「対価としての性質」を緩やかに捉えることは「必要

² 東京高判昭和46年12月17日判タ276号365頁、東京地判平成22年10月8日訟月57巻2号524頁、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6月29日税資261号順号11705等がある。

³ 東京地判平成27年5月21日税資265号順号12666。評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信71巻13号(2016年)174頁、田島秀則「判批」月刊税務事例48巻5号(2016年)10頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報64巻5号(2016年)146頁、依田孝子「判批」税研JTRI31巻5号(2016年)96頁等がある。

⁴ 大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁、東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934等がある。

⁵ 東京地判平成27年5月21日・前掲注(3)。

⁶ 東京地判平成22年10月8日・前掲注(2)。評釈に、池本征男「判批」国税速報6191号(2011年)54頁等がある。控訴審は東京高判平成23年6月29日・前掲注(2)〔控訴棄却〕、評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信67巻6号(2012年)161頁、岸田貞夫「判批」ジュリスト1460号(2013年)123頁等がある。上告審は最決平成24年9月27日税資262号順号12051〔上告棄却・不受理〕。

性も合理性もある」と述べる⁷。倉見論文は、裁判所の緩やかに捉える判断を「役務行為関連性基準」とし、その妥当性を検討する⁸。伊川論文は、一時所得該当性が問題となる場面では、「納税者の行為が所得を生み出しうるか」という点から対価性を評価することになると導き出す⁹。木山論文は、「対価としての性質」の判断は、報酬としての性質があるか否かによってされるべきであり、偶発性の適否を考慮するべきではないとする¹⁰。

しかし、これら先行研究は、所得税法 34 条 1 項の立法沿革及び「対価としての性質」の解釈の差異から、詳細に判断基準が検討されたものではない。この点で、検討の余地が残されていると考えた。

4. 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、一時所得の非対価要件の該当性が争われた東京地裁令和 3 年判決を分析した。同判決が、「対価としての性質」を緩やかに捉えている点、偶発性の適否を、一時所得の要件と同等に重視している点について確認した。その後、類似の裁判例の判断を確認し、非対価要件の判断基準に関する問題点を明らかにした。

第 2 章では、一時所得という所得類型を確認した。一時所得は、所得税法 34 条 1 項に規定される意義と所得概念の変遷によって生じた特色（性格）の両方から議論される。そこで、一時所得の意義及び特色を確認した。同法が採用してきた所得概念に関する 2 つの考え方についても確認した。最後に、規定の文言及び要件を検討した。

第 3 章では、所得税法 34 条 1 項の立法沿革を確認した。同法の昭和 22 年改正で、一時所得という所得類型が創設され、一時所得は課税対象になったが、当時は、非対価要件は存在せず、同法の昭和 27 年改正で非対価要件が創設された。それら改正の経緯を確認した。

第 4 章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理し、検討した。「対価としての性質」を厳格に捉え、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価狭義説、「対価としての性質」を緩やかに捉え、対価狭義説と同様、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しない見解を対価広義説、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮に重点をおく見解を偶発性考慮説として、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにした。

⁷ 上田正勝「所得税法における『対価』の意義について」税大論叢 102 号（2021 年）103-108 頁参照。

⁸ 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）38-42 頁参照。

⁹ 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）80-81 頁参照。

¹⁰ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）272 頁参照。

第5章では、所得税法上、定義が明文化されていない「対価」について検討した。そして、それまでの検討を踏まえ、非対価要件の判断基準を提言した。これを前提に、最後に、事例検討を行った。

5. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は、単に「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは、「対価としての性質を有しないもの」であることは否定されないことの3点を挙げた。

これら3点から、非対価要件の判断基準には、対価狭義説が妥当した。そして、対価狭義説における「労務その他の役務」には、民法上の役務提供契約（雇用、請負、有償委任及び有償寄託）が準用でき、「対価としての性質」とは、同法上の役務提供契約に基づく支払義務のある給付であるということを確認した。そして、同法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準と提言した。

最後に、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準をもとに、事例へ当てはめる際の検証方法を提示した。それは、①納税者と給付の支払者との間に雇用、請負、有償委任又は有償寄託の4つの契約が存在するか、②給付は、その契約に基づく支払義務のあるものであったか、というものであった。

これらの検証方法に基づいて、素材とした東京地裁令和3年判決の本件利益について再度検討した。Xは、O社の代表取締役であったことから、XとO社には、有償委任契約が締結されたと思われるが、本件利益は、金銭債権の弁済（民法402条）であって、O社との有償委任と思われる契約に基づいた支払義務のある給付ではない。したがって、本件利益は「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するという結論に至った。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、「対価」と「対価としての性質を有しないもの」との分水嶺が明確である。

したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

以上

目次

はじめに	3
第1章 非対価要件の判断基準に関する問題点	7
第1節 東京地裁令和3年判決	7
第2節 判決の分析	9
第3節 「対価としての性質」の解釈（問題点①）	11
第4節 偶発性の適否の考慮（問題点②）	15
第5節 小括	19
第2章 一時所得の概要	20
第1節 所得税法の定め	20
第2節 所得概念からみる一時所得	23
第3節 具体例	25
第4節 規定の文言及び要件の検討	27
第5節 小括	30
第3章 一時所得の沿革	33
第1節 明治20年創設	33
第2節 昭和22年改正	36
第3節 昭和27年改正	37
第4節 昭和39年改正	39
第5節 昭和40年改正	40
第6節 小括	40
第4章 見解の整理	44
第1節 3つの見解	44
第2節 対価狭義説	46
第3節 対価広義説	51
第4節 偶発性考慮説	57
第5節 小括	60
第5章 非対価要件の判断基準の検討	63
第1節 「対価」概念の検討	63
第2節 非対価要件の判断基準	69
第3節 事例検討	75

第4節 小括.....	77
第6章 総括.....	79
おわりに.....	81
参考文献等.....	82

はじめに

1. 本論文の概要

本論文は、一時所得の非対価要件の判断基準を論じるものである。

一時所得該当性は、非対価要件を含む3要件を満たすことによって判断される。しかし、近時、非対価要件を満たすと判断しておきながら、偶発性がないことを理由に一時所得該当性を否定した裁判例があらわれた。偶発性を一時所得の要件にしたともいえる判断である。

2. 問題の所在

(1) 偶発性を要件とした近時の裁判例

東京地裁令和3年1月29日判決（以下「東京地裁令和3年判決」という。）は¹、株式会社O社の代表取締役が譲り受けた債権の取得価額と、その後債務弁済されたことによって得た回収額との差額の利益（以下「本件利益」という。）をめぐる争われた事案である。

裁判所は、所得税法34条1項にいう「対価としての性質」を、緩やかに捉える解釈をし、あてはめにおいて、本件利益が「対価としての性質」を有するものではないと認めた。しかし、同条同項にいう「一時の所得」という文言から、一時所得は、「一時的、偶発的に生じた所得をいうものと解するのが相当」と判示した。そして、O社の資力が回復して本件利益を受けられることが「予測し得る状態」であったとして、本件利益の偶発性を認めず、「偶発的に生じたものでない所得は、たとえ……対価としての性質を有しないものであっても、一時所得には該当しないというべきである。」と判示した。

非対価要件を満たすと認めながらも、偶発性がないため一時所得には該当しない、という判断である。

(2) 非対価要件の判断基準と一時所得該当性の判断

一時所得の意義を定めた所得税法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〔下線は筆者〕」と規定する。学説上、一時所得は、①除外要件、②非継続要件及び③非対価要件の3つが要件と整理される

¹ 東京地判令和3年1月29日公刊物未登載（LEX/DB文献番号25588063）。評釈に、木山泰嗣「判批」税理65巻8号（2022年）120頁、同「判批」税経通信77巻10号（2022年）166頁、同「一時所得の要件論—判例の変遷からみる偶発性要件の要否—」青山法学論集64巻2号（2022年）221頁、横井里保「判批」ジュリスト1579号（2023年）146頁等がある。

(3 要件説²)。

ある所得が、「対価としての性質」を有すると判断されると、③非対価要件によって雑所得に区分される(同法 35 条 1 項)。「対価としての性質」の有無によって所得区分が決定するため、その解釈が重要になる。

非対価要件は、所得税法の昭和 27 年改正で、一時所得の概念を偶発的な所得に限定するという考え方に基づき一時所得の要件に追加された。このような経緯や、同法 34 条 1 項にいう「一時の所得」という文言、同法が採用してきた所得概念の変遷などから、一時所得は、一時的・偶発的な所得であるといわれる³。

そのため、一時所得該当性は、3 要件とは別に、一時的・偶発的であるかを基準に判断されることもある。

(3) 非対価要件の判断基準に関する問題点

非対価要件の判断基準に関しては、特に、次の 2 点について争いがある。

第 1 に、「対価としての性質」の解釈である。裁判所は、「対価としての性質」を比較的緩やかに捉える傾向がある⁴。

例えば、東京地裁令和 3 年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉える。緩やかに捉える裁判例のほか、限定的に捉えるもの⁵、偶発性の有無から判断するものなどがある

² 北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』(法律文化社, 2009 年) 58-59 頁〔三木義一=奥谷健執筆部分〕, 木山泰嗣「競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題—最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決—」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 1 号 (2015 年) 195-196 頁, 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』(第一法規, 1983 年〔加除式〕) 2640 頁等参照。

³ 池本征男『所得税法—理論と計算—〔15 訂版〕』(税務経理協会, 2021 年) 133 頁, 岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法〔第 3 版〕』(有斐閣, 2021 年) 123 頁〔岡村忠生執筆部分〕, 金子宏『租税法〔第 24 版〕』(弘文堂, 2021 年) 304 頁, 木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』(日本実業出版社, 2019 年) 285 頁, 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』(弘文堂, 2022 年) 247 頁, 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』(弘文堂, 2021 年) 321 頁, 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6 訂版〕』(大蔵財務協会, 2018 年) 913 頁, 水野忠恒『大系租税法〔第 3 版〕』(中央経済社, 2021 年) 281 頁参照。

⁴ 上田正勝「所得税法における『対価』の意義について」税大論叢 102 号 (2021 年) 101-108 頁, 木山・前掲注 (1) (青山法学論集) 270 頁, 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) 38-50 頁等参照。緩やかに捉える裁判例に、東京高判昭和 46 年 12 月 17 日判タ 276 号 365 頁, 東京地判平成 22 年 10 月 8 日訟月 57 巻 2 号 524 頁, 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 6 月 29 日税資 261 号順号 11705 等がある。

⁵ 東京地判平成 27 年 5 月 21 日税資 265 号順号 12666。評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信 71 巻 13 号 (2016 年) 174 頁, 田島秀則「判批」月刊税務事例 48 巻 5 号 (2016 年) 10 頁, 林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 64 巻 5 号 (2016 年) 146 頁, 依田孝子「判

6。

第2に、非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮である。裁判例によっては、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しているものがある⁷。しかし、この点において異なった見解を示す裁判例もある。

例えば、東京地裁令和3年判決は、非対価要件該当性ではなく、一時所得該当性の判断において偶発性の適否を考慮する。他には、偶発性は、あくまでも一時所得の特色であるという判断に留め、非対価要件該当性及び一時所得該当性の判断において、その適否を考慮しないものなどがある⁸。

3. 本論文での検討事項

このように、非対価要件の判断基準に関する見解が統一されていない現在の状況は、一時所得と雑所得との分水嶺を不明瞭なものにしている。学説にも、非対価要件についての議論が不足していると指摘するものがある⁹。

そこで、本論文では、次の2点について検討を行う。すなわち、①所得税法34条1項にいう「対価としての性質」をどのように捉えるべきか、及び②非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮すべきかである。

4. 先行研究

一時所得の先行研究には、一時所得の要件、歴史的沿革及びその範囲について、正面から議論がなされた重要な論文に佐藤論文がある¹⁰。

非対価要件にも、先行研究が存在する。例えば、次のようなものがある。

上田論文は、担税力の観点から、「対価としての性質」を緩やかに捉えることは「必要性も合理性もある」と述べる¹¹。

批」税研JTRI31巻5号（2016年）96頁等がある。

⁶ 大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁，東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934等がある。

⁷ 東京地判平成27年5月21日・前掲注（5）。

⁸ 東京地判平成22年10月8日・前掲注（4）。評釈に、池本征男「判批」国税速報6191号（2011年）54頁等がある。控訴審は東京高判平成23年6月29日・前掲注（4）〔控訴棄却〕，評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信67巻6号（2012年）161頁，岸田貞夫「判批」ジュリスト1460号（2013年）123頁等がある。上告審は最決平成24年9月27日税資262号順号12051〔上告棄却・不受理〕。

⁹ 木山・前掲注（1）（税経通信）174頁，酒井克彦「判批」月刊税務事例38巻6号（2006年）42頁参照。

¹⁰ 佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014年）220頁。

¹¹ 上田・前掲注（4）103-108頁参照。

倉見論文は、裁判所の緩やかに捉える判断を「役務行為関連性基準」とし、その妥当性を検討する¹²。

伊川論文は、一時所得該当性が問題となる場面では、「納税者の行為が所得を生み出しているか」という点から対価性を評価することになると導き出す¹³。

木山論文は、「対価としての性質」の判断は、報酬としての性質があるか否かによってされるべきであり、偶発性の適否を考慮すべきではないとする¹⁴。

しかし、これら先行研究は、所得税法 34 条 1 項の立法沿革及び「対価としての性質」の解釈の差異から、詳細に判断基準が検討されたものではない。この点で、検討の余地が残されている。

5. 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、一時所得の非対価要件の該当性が争われた東京地裁令和 3 年判決を分析する。同判決が、「対価としての性質」を緩やかに捉えている点、偶発性の適否を、一時所得の要件と同等に重視している点について確認する。その後、類似の裁判例の判断を確認し、非対価要件の判断基準に関する問題点を明らかにする。

第 2 章では、一時所得という所得類型を確認する。一時所得は、所得税法 34 条 1 項に規定される意義と所得概念の変遷によって生じた特色（性格）の両方から議論される。そこで、一時所得の意義及び特色を確認する。同法が採用してきた所得概念に関する 2 つの考え方についても確認する。最後に、規定の文言及び要件を検討する。

第 3 章では、同条同項の立法沿革を確認する。同法の昭和 22 年改正で、一時所得という所得類型が創設され、一時所得は課税対象になったが、当時は、非対価要件は存在せず、同法の昭和 27 年改正で非対価要件が創設された。それら改正の経緯を確認する。

第 4 章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理し、検討する。「対価としての性質」を厳格に捉え、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価狭義説、「対価としての性質」を緩やかに捉え、対価狭義説と同様、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しない見解を対価広義説、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮に重点をおく見解を偶発性考慮説として、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにする。

第 5 章では、所得税法上、定義が明文化されていない「対価」について検討する。そして、それまでの検討を踏まえ、非対価要件の判断基準を提言する。これを前提に、最後に事例検討を行う。

¹² 倉見・前掲注 (4) 38-42 頁参照。

¹³ 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）80-81 頁参照。

¹⁴ 木山・前掲注 (1)（青山法学論集）272 頁参照。

第1章 非対価要件の判断基準に関する問題点

本章では、一時所得の3要件のうち、非対価要件該当性が争われた東京地裁令和3年判決を分析する。そして、この裁判例を素材に、本論文で検討すべき非対価要件の判断基準に関する問題点を明らかにする。また、過去の類似裁判例を挙げ、同様の問題点を明らかにする。

第1節 東京地裁令和3年判決

1. 事案の概要

東京地裁令和3年判決の事案の概要は、以下のとおりである。

株式会社O社（以下「O社」という。）の代表取締役であるX（原告）は、譲り受けた債権の取得価額とその後債務弁済されたことによって得た回収額との差額の利益（本件利益）を平成26年分の所得に計上せず所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の申告をした。

これに対し処分行政庁は、本件利益は、所得税法35条の雑所得に該当するとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）を行った。

そこで、Xは、本件利益は同法34条の一時所得に当たると主張して、国であるY（被告）に対し本件各処分の取消しを求めた。

2. 認定事実

(1) O社の売却

O社は、平成5年4月27日に設立された株式会社である。平成21年2月17日から、Xの前任であるeが代表取締役を務めていた。eが代表取締役であったころの平成21年4月1日から平成25年4月30日まで、O社は、各事業年度において売上げを一切計上しておらず、債務超過の状態に陥っており、平成25年5月31日のO社は、資産が0円、負債は1億5700万8376円（そのうちeからの借入金は1億5391万2016円）であった。

eは、平成24年ごろ、O社を売却したいと考え、何人かの知人に相談した。知人を経由して、O社の買収の話がまとまり、O社の売却に向け関係者と税理士によって打合せを行った。売却にあたり、O社の定款上の目的に「土木工事及び土地開発」を追加することなどが決議された。

(2) O社株式及び債権の譲受け

Xは、O社売却に関わる関係者らと面識があり、かつてそのうちの1人に協力したことがあった。Xは、関係者らから、元が取れるように仕事は助ける、損はしないようにO社に仕事を回すなどと言われ、O社の株式の譲受けを勧められた。

Xは、平成25年8月29日、O社の株式100株を代金1万円で譲り受けるとともに、e

が O 社に対して有する貸付金債権 7195 万 5916 円（以下「本件債権」という。）を代金 103 万円で譲り受けた。X の知人も、e から債権を譲り受け、O 社の取締役役に就任した。これらの譲受けに関する契約の場合には、契約当事者でない者や税理士も同席しており、各契約締結の際は、X 及びその知人は、各契約に係る契約書に署名するのみで何も発言しなかった。各契約書は、税理士らが作成し用意したものであった。

X は、本件債権を譲り受けた同日、O 社の代表取締役役に就任した。

(3) X の代表取締役就任（本件利益の発生）

O 社は、平成 25 年 9 月 26 日、売却先の法人（以下「K 社」という。）から宅地造成工事（以下「本件工事」という。）を代金 3 億 9600 万円で請け負い、同年 11 月 5 日、当該工事代金の一部である 2 億 2750 万円を着手金（以下「前受金」という。）として受領した（本件工事は、当初、K 社から第三者法人（以下「C 社」という。）に代金の見積りが依頼され、O 社の本件工事請負前に、C 社から K 社に 2 億 4500 万円の見積書が提出されていたものであった）。本件工事請負後の平成 25 年 9 月 27 日、O 社は、C 社に対し代金 2 億 6500 万円で下請けに出した。

本件工事の前受金により、O 社は、本件債権に係る債務を弁済する資力を回復した。

平成 26 年 4 月 30 日、O 社は、X に対し本件債権に係る債務の弁済として 7195 万 5916 円を支払い、X はこれを受領した。これにより X は、本件債権の取得価格である 103 万円と回収額との差額である本件利益（7092 万 5916 円）を得た。

X は、平成 27 年 3 月 4 日、平成 26 年分の所得税等につき、本件利益を計上せず確定申告を行った。これに対し、処分行政庁が、本件利益は雑所得に該当するとして本件各処分を行ったため、X はその取消しを求めて提訴した。

3. 裁判所の判断

裁判所は、本件利益は一時所得には該当しないと判断し、X の請求を棄却した。

(1) 「対価としての性質」の解釈

裁判所は、「対価としての性質」について、過去の裁判例を引用し¹⁵、次のように緩やかに捉える解釈を示した。

「所得税法 34 条 1 項にいう『……対価としての性質』を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、当該給付の担税力に関わる性質や利益発生の態様からみて、当該給付が、一般的に人の地位や職務行為に対応、関連してされているなど、抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連し

¹⁵ 東京高判昭和 46 年 12 月 17 日・前掲注 (4)、大阪高判平成 18 年 2 月 23 日税資 256 号順号 10327、東京高判平成 23 年 6 月 29 日・前掲注 (4)、東京高判平成 23 年 11 月 16 日税資 261 号順号 11809、東京高判平成 24 年 2 月 22 日税資 262 号順号 11887、大阪高判平成 28 年 10 月 6 日・前掲注 (6)、東京高判平成 28 年 11 月 17 日・前掲注 (6)。

てされたものであれば、当該給付は『……対価としての性質』を有すると解すべきである……。〔下線は筆者〕」

(2) Xの役務提供と本件利益との関連性

次に、「O社の財務状態が本件債権全額の弁済を可能とする程度にまで改善したのは、XのO社の代表取締役としての地位に基づく役務の提供の結果である」と判示した。そして、Xが本件利益を受けることができたのは、「O社の財務状態が改善されたためであり、Xの役務の提供がなければXが本件利益を受けることもなかったことも認められる。」とし、Xの代表取締役としての役務提供と本件利益の関連性を認めた。

(3) 債務弁済の対価性

しかし、「一般に、債務を弁済する資力を有する債務者が弁済期にある債務を弁済することは、債権者の債務者における地位や職務行為に着目してされるものではなく、当該債務者の債権者であれば役務提供の有無にかかわらずにされるのが通常であるから、債権の弁済を受けるという利益は、債権者の職務行為に着目し、それに密接に関連してされたものと認められるような特段の事情がない限り、『……対価としての性質』を有するものではないというべきである。」と述べ、本件利益の対価性は認めなかった。

裁判所は、本件利益は非対価要件を満たすと判示したのである。

(4) 本件利益の一時所得該当性

その後、裁判所は、所得税法34条1項にいう「一時の所得」という文言から、一時所得とは、「一時的、偶発的に生じた所得をいうものと解するのが相当」と判示した。続いて、O社の資力が回復して本件利益を受けられることが「予測し得る状態」であったとして、本件利益の偶発性を認めず、「偶発的に生じたものでない所得は、たとえ……対価としての性質を有しないものであっても、一時所得には該当しないというべきである。」と判示し、本件利益は雑所得であると判断した。

非対価性は認めながらも、偶発性がないため一時所得には該当しない、という判示である。

第2節 判決の分析

1. 東京地裁令和3年判決の判断構造

東京地裁令和3年判決の判断構造は、以下のとおりである。

(1) 非対価要件該当性の判断

東京地裁令和3年判決は、非対価要件の「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をした。緩やかに捉えると対価性が認められる範囲は広がるが、裁判所は、次の理由により、本件利益はその範囲には該当せず対価性がないと判断した。

すなわち、本件利益と X の役務提供の関連性はあるが、本件利益は債務弁済により発生したものであって、債務弁済は、債務者が債権者に対し、債権者の役務提供の有無にかかわらず行うものである。この点、特別の事情がない限り、本件利益は所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を有するものではなく、本件利益には特別の事情がない。したがって、本件利益は対価性がない、という論理である。

「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をしながらも、このような論理構造により、裁判所は非対価要件を満たすと判断した。

(2) 一時所得該当性の判断（偶発性）

非対価要件を満たすと判断したのち、裁判所は、非継続要件の文言にある「一時の所得」という規定から、一時所得に該当するためには「一時的、偶発的に生じた所得」であることが必要であると解釈し、その検討を行った。

この点、認定事実から、本件工事は、O 社の売却先である K 社の代表取締役を務める者による、あらかじめ立てられた計画に基づいたものであると判断した。そして、O 社が下請代金を支払っても、なお本件債権を弁済し得る資力を回復して、X への債務弁済が「予測し得る状態に置かれ」ていたこと、かつ、X は「これを予期して本件債権を譲り受けたもの」であったことから、本件利益は偶発的に生じた所得ではないと判示した。

このように、裁判所は、非対価要件を満たすと判断したにもかかわらず、さらに偶発性を有するか否かについても検討し、偶発性を有しない本件利益は一時所得に該当しないと結論に至った。これは、3 要件とは別に、新たに偶発性という要件を必要としているかのような判断であった¹⁶。

2. 学説による評価

東京地裁令和 3 年判決は、令和 3 年度の「租税法判例の動き」で紹介され、「一時所得の要件として『偶発性』を挙げた点が注目される。」と指摘された¹⁷。

評釈は、調べる限りごくわずかであるが、次のようなものがある。

東京地裁令和 3 年判決は、「事例判決といえる」と前置きをしつつも、同判決には 2 つの意義があるとする評釈がある¹⁸。すなわち、「経済的利益の新たな態様に関し労務の対価性について判断を下した点」が第 1 の意義、また、「X の職務上の地位ではなく債権者としての地位に基づいて対価性を否定した点」が第 2 の意義である¹⁹。この見解は、「非対価要件において偶発性を検討することも許容される」として、同判決を「結論としては妥当で

¹⁶ 木山・前掲注 (1) (青山法学論集) 221 頁参照。

¹⁷ 渋谷雅弘「租税法判例の動き」ジュリスト臨時増刊 1570 号 (2022 年) [令和 3 年度重要判例解説] 161 頁参照。

¹⁸ 横井・前掲注 (1) 147 頁参照。

¹⁹ 横井・前掲注 (1) 147 頁参照。

ある」と評価する²⁰。

他方で、批判的な見解もある。所得税法 34 条 1 項の規定にはない偶発性の適否を重視した東京地裁令和 3 年判決に対し、「租税法律主義に違反する」と指摘する²¹。同判決は、本件利益には対価性がないと判断しておきながら、偶発性という「さらに別の要件を付加」し²²、一時所得該当性を否定した。この点、この評釈は、「所得税法 34 条 1 項の規定の構造を読み誤っている。」と批判する²³。

第 3 節 「対価としての性質」の解釈（問題点①）

このような判決には、2 点の問題があると考えられる。具体的には、東京地裁令和 3 年判決は、①所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉え解釈している点、及び②一時所得該当性の判断に偶発性を重視している点である。

まず、①所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を、緩やかに捉え解釈している点の問題を明らかにする。

1. 「対価」の性質

納税者に生じた新たな経済的利益の流入を、所得税法では「所得」として、原則として課税の対象にする（同法 7 条、8 条及び 9 条）。同法は、「所得」の他に、経済的利益につき「金額」（同法 36 条 2 項等）、「価額」（同条 3 項等）等の文言を用いて規定している。他方で、「対価」という文言が用いられることがある。

一時所得は、この「対価」がない所得である（3 要件のうちの非対価要件）。同法において「対価」という文言が用いられる場合、どのような経済的利益をいうのであろうか。

(1) 「対価」が用いられる規定

所得税法において「対価」という文言が用いられる規定には、次のようなものがある。

ア 所得税法 40 条

所得税法 40 条は、棚卸資産の総収入金額の算入方法を規定するものである。同条 1 項 2 号において、棚卸資産の「著しく低い価額の対価による譲渡〔下線は筆者〕」があった場合について定める。

イ 所得税法 56 条

所得税法 56 条は、必要経費算入の特例について規定するものである。同条前段は、「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が、……事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合〔下線は筆者〕」には、必要経費に算入しない旨定める。

²⁰ 横井・前掲注（1）149 頁参照。

²¹ 木山・前掲注（1）（税経通信）173 頁参照。

²² 木山・前掲注（1）（税経通信）174 頁参照。

²³ 木山・前掲注（1）（税経通信）174 頁参照。

ウ 所得税法 59 条

所得税法 59 条は、いわゆるみなし譲渡となる場合について規定するものである。同条 1 項 2 号は、「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡〔下線は筆者〕」（ただし、法人に対するものに限る。）は、資産の譲渡があったものとみなす旨定める。

エ 所得税法 65 条

所得税法 65 条は、リース資産の引渡し（リース譲渡）があった場合、その収入及び費用の帰属時期について規定するものである。同条 2 項において、リース譲渡の「対価」の額を、利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分した場合について定める。

オ 所得税法 73 条

所得税法 73 条は、医療費控除について規定するものである。同条 2 項において、「医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、……医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるもの〔下線は筆者〕」と定める。

(2) 役務行為又は資産の譲渡との関連性

このようにみても、所得税法における「対価」という文言は、何かしらの役務提供又は資産の譲渡に対する経済的利益を意味しているようである。

そこで、一時所得の意義について定めた同法 34 条 1 項をみると、同条同項は、確かに「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〔下線は筆者〕」と定める。「対価としての性質」であるためには、「労務その他の役務又は資産の譲渡」と関係がありそうである。

(3) 東京地裁令和 3 年判決の判断

この点、東京地裁令和 3 年判決は、次のように判断する。すなわち、「所得税法 34 条 1 項にいう『……対価としての性質』を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、……当該給付が、……抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたものであれば、当該給付は『……対価としての性質』を有すると解すべきである」との判示である。

「報酬性」や「対価的相当性」が、「明らかなもの」については、「対価としての性質」を有すると認められることに疑いはない。しかし、東京地裁令和 3 年判決は、それだけに「限定すべきではなく」、さらに別のものも「対価としての性質」を有すると述べる。すなわち、「抽象的又は一般的な役務行為」に、「密接に関連してされた」給付もまた、「対価としての性質」を有すると「解すべきである」と判示する。

1つのものに限定せず、他のものも「対価としての性質」を有すると認めている。したがって、東京地裁令和3年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉えるといえる。

2. これまでの裁判例

所得税法34条1項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉える裁判例は、東京地裁令和3年判決以外にもある。このような比較的緩やかに捉える判断は、近時の下級審裁判例の傾向であると指摘する学説がある²⁴。とはいえ、裁判例の中には、比較的限定的に捉えるものもあり²⁵、統一的な見解が示されていない（一時所得の非対価要件について、明確な解釈や判断基準を示した最高裁判例も存在しない²⁶）。

以下では、「対価としての性質」の解釈を示した下級審裁判例について確認する。

(1) 緩やかに捉えるもの

平成20年代（一時所得の要件論が判例上明確に議論されるようになったころ）以降の裁判例をみると²⁷、緩やかに捉える裁判例として、例えば、東京地裁平成22年10月8日判決がある²⁸。

裁判所は、所得税法34条1項にいう『対価』とは、給付が具体的又は特定のな役務行為に対応する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ものと解するのが相当である。」と判示した。

これは、東京地裁令和3年判決と同様、「対価としての性質」を緩やかに捉えているといえる。

(2) 限定的に捉えるもの

しかし、中には、「対価としての性質」を比較的限定的に捉える裁判例もある。例えば、東京地裁平成27年5月21日判決である²⁹。

裁判所は、「ある所得が労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有するというためには、当該所得と一定の関係がある事実が存在するというだけでは足りず、少なくとも当該所得が偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在する

²⁴ 上田・前掲注(4) 101-108頁、木山・前掲注(1) (青山法学論集) 270頁、倉見・前掲注(4) 38-50頁等参照。緩やかに捉える裁判例に、東京高判昭和46年12月17日・前掲注(4)、東京地判平成22年10月8日・前掲注(4)、東京地判平成23年5月11日(4)、東京高判平成23年6月29日・前掲注(4)等がある。

²⁵ 東京地判平成27年5月21日・前掲注(5)。

²⁶ 木山・前掲注(1) (青山法学論集) 221頁参照。

²⁷ 木山・前掲注(1) (青山法学論集) 222頁参照。

²⁸ 東京地判平成22年10月8日・前掲注(4)。

²⁹ 東京地判平成27年5月21日・前掲注(5)。

ことが必要と解するのが相当」と判示した。役務行為と給付には、「一定の関係がある事実」が必要である、という判断である。

このような判断は、上記に挙げた緩やかに捉える裁判所の判断よりも、「対価としての性質」の範囲を、やや限定的に捉えていると考えられる（この点、評釈には、同様の指摘をする見解がある³⁰）。

3. 問題点

(1) 裁判所の見解が分かれていること

裁判所は、「対価としての性質」の解釈をそれぞれ示している。しかし、同じ所得税法 34 条 1 項にいう一時所得の非対価性の判断でありながら、範囲を緩やかに捉えるものと限定的に捉えるものとに分かれている。

(2) 学説の見解も分かれていること

学説でも見解が分かれている。

東京地裁令和 3 年判決のように、緩やかに捉えることが下級審裁判例にみられる傾向であることから、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」は、緩やかに捉えて解釈することを所与のものとして、議論する学説がある³¹。

他方で、「対価としての性質」を、文言以上に広く捉えて解釈する裁判所の判断傾向に対して懐疑的な学説もある³²。「対価としての性質」という文言から、「人の地位や職務行為に対応、関連してされているなど、抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたもの」とであると読み込むことは困難であると指摘する³³。また、緩やかに捉えてしまうと、納税者による役務行為との対応関係が希薄なものまでが、「対価としての性質」を有し、雑所得に該当することになるおそれもあるという見解もある³⁴。

このように、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」の解釈は、裁判例において見解が分かれている。また、学説でも、緩やかに捉える裁判所の判断を前提に議論するものと、緩やかに捉える裁判所の判断に対し疑問を呈するものに見解が分かれている。

この点、「対価としての性質」の解釈に対する見解を統一し、判断基準を示すことが必要であると考えられる。そこで、本論文では、同条同項にいう「対価としての性質」を、どのよう

³⁰ 木山・前掲注 (5) 179 頁参照。

³¹ 上田・前掲注 (4) 101-102 頁、寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 (2009 年) 529-531 頁、吉村典之「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) 401-402 頁参照。

³² 木山・前掲注 (1) (税経通信) 172 頁、倉見・前掲注 (4) 39-40 頁参照。

³³ 木山・前掲注 (1) (税経通信) 172 頁参照。

³⁴ 倉見・前掲注 (4) 39-40 頁参照。

に解釈するべきかを検討する。

第4節 偶発性の適否の考慮（問題点②）

先述した東京地裁令和3年判決に存在する2点の問題のうち、次は、②一時所得該当性の判断において、偶発性を重視している点の問題を明らかにする。

東京地裁令和3年判決は、非対価要件を満たし、一時所得の3要件全てを満たしたにもかかわらず、本件利益に偶発性がみられなかったため、本件利益は一時所得に該当しないと判断した。東京地裁令和3年判決は、偶発性の適否を一時所得の3要件と同等に重視しているといえる。

1. これまでの裁判例

これまでの裁判例をみると、一時所得該当性の判断をする際、全ての裁判例において、偶発性の適否を一時所得の3要件と同等に重視するわけではない。

偶発性は、一時所得の特色であると判示するに留めるものもある³⁵。また、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮するものもある³⁶。

以下では、それら裁判例を確認する。

(1) 偶発性を一時所得の要件と同等に重視するもの

東京地裁令和3年判決と同様、偶発性の適否を一時所得の3要件と同等に重視する裁判例に、例えば東京高裁昭和46年12月17日判決がある³⁷。

裁判所は、一時所得の3要件の他に「その性質が一時のものであることの四つの要件をすべて満たす」ことが必要であると判示した。とはいえ、ここでいう「一時のものであること」とは、「一過性または一回限りのもの」との判示からみて、偶発性というよりは一時的であることを考慮したと思われる³⁸。

(2) 偶発性は一時所得の特色であると判示するもの

また、偶発性を一時所得の特色であると判示する裁判例に、例えば東京地裁平成15年8月26日判決がある³⁹。

³⁵ 東京地判平成22年10月8日・前掲注(4)。

³⁶ 東京地判平成27年5月21日・前掲注(5)。

³⁷ 東京高判昭和46年12月17日・前掲注(4)。評釈に、酒井克彦「判批」中央ロー・ジャーナル18巻2号(2021年)3頁等がある。原審は東京地判昭和45年4月7日税資64号1700頁。

³⁸ 木山・前掲注(1)(青山法学論集)226頁参照。

³⁹ 東京地判平成15年8月26日税資253号順号9413。控訴審である東京高判平成16年10月7日民集60巻8号3212頁は控訴棄却、上告審である最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁は上告一部破棄自判、一部棄却。評釈に、朝倉洋子「判批」旬刊速報税理25巻36号(2006年)29頁、中西良彦「判批」税理56巻6号(2013年)176頁、増田英敏=小出絹恵「判批」TKC税研情報16巻5号(2007年)15頁、増田稔「判解」最

裁判所は、「偶発的、一時的な性格を有する経済的利益である……から、所得税法 34 条 1 項にいう『一時の所得』に該当するものというべきである。」と判示した。偶発性は、一時所得の性格（特色）であるとする。ストックオプションをめぐる他の裁判例も、一時所得について「その特色は一時的、偶発的利得であること」と判示する⁴⁰。

先に述べた東京地裁平成 22 年 10 月 8 日判決も⁴¹、一時所得について「特色が、臨時的又は偶発的に発生する利得」であると判示する。退職所得の所得区分について争われた東京地裁平成 24 年 12 月 11 日判決もまた、一時所得は「一時的、偶発的に生じた所得……であることに特色がある。」と判示する⁴²。

(3) 非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮するもの

非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮をする裁判例に、次のものがある。

例えば、新株予約権の行使益について争われた東京地裁平成 23 年 5 月 11 日判決は⁴³、「『労務その他の役務……の対価としての性質を有』する所得については、特定の給付等と……役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合に……限られるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して……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も含まれると解するのが相当である〔下線は筆者〕」と判示する。

また、先に述べた東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決もまた⁴⁴、非対価要件該当性の判断について、「ある所得が労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有するというためには、当該所得と一定の関係がある事実が存在するというだけでは足りず、少なくとも当該所得が偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在することが必要と解するのが相当〔下線は筆者〕」と判示する。

「対価としての性質」を有するか否かの判断に、偶発性の適否を考慮している。したがって、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しているといえる。

2. 一時所得と偶発性

一時所得は、所得税法 34 条 1 項にいう「一時の所得」の文言から、一時的な所得とい

高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度 1116 頁等がある。

⁴⁰ 東京地判平成 16 年 3 月 16 日判タ 1166 号 135 頁。控訴審である東京高判平成 17 年 4 月 27 日税資 255 号順号 10013 は控訴認容、上告審である最判平成 18 年 11 月 16 日税資 256 号順号 10573 は上告一部破棄自判、一部棄却。

⁴¹ 東京地判平成 22 年 10 月 8 日・前掲注 (4)。

⁴² 東京地判平成 24 年 12 月 11 日判時 2186 号 23 頁。控訴審である東京高判平成 25 年 7 月 10 日税資 263 号順号 12254 は控訴棄却（控訴審で確定）。評釈に、朝倉洋子「判批」税研 JTRI29 巻 3 号（2013 年）81 頁等がある。

⁴³ 東京地判平成 23 年 5 月 11 日・前掲注 (4)。

⁴⁴ 東京地判平成 27 年 5 月 21 日・前掲注 (5)。

られる⁴⁵。他方で、昭和27年に、一時所得の概念を偶発的な所得に限定するという考え方に基づいて同法の改正があったことから、偶発的な所得ともいわれる⁴⁶（この点、東京地裁令和3年判決は、「一時の所得」の文言から、①一時的であること、及び②偶発的であることの両方を導き出した）。

また、所得の捉え方が、一時的・偶発的所得を非課税としていた制限的所得概念から、一時的・偶発的所得を含む全ての所得を課税対象とした包括的所得概念（純資産増加説）に移行したことから、一時所得は、一時的・偶発的所得と説明されることもある⁴⁷。

これらが要因となって、一時所得は、一時的・偶発的所得といわれる⁴⁸。一時的・偶発的であること（偶発性）は、一時所得という所得を、積極的にあらわす特色であるといえる。

そのため、これまでみてきた裁判例のように、一時所得該当性の判断において、一時所得の意義を定めた所得税法34条1項に該当するか否かと、偶発性という特色に該当するか否かの両方から議論されるように思われる。

3. 問題点

しかし、一時所得該当性の判断に、偶発性という特色に該当するか否かを検討する（偶発性の適否の考慮の）必要があるだろうか。偶発性のうち、東京地裁令和3年判決は、一時的であることよりも、偶発（偶然）的であることを想定して判断していたように思われる。

上記で、一時的・偶発的であるという特色を偶発性という文言に集約した。確かに、一時的であることは、規定の文言である「一時の所得」から導出されると思われるが、偶発的であることを導出する文言は、所得税法34条1項の規定にはみあたらない。あくまでも一時所得の特色にすぎない偶発性の適否を考慮することは、文理に即した税法の解釈といえるだろうか⁴⁹。

(1) 学説の見解

一時所得該当性の判断における偶発性の考慮の要否は、学説では、不要とする見解と許容

⁴⁵ 佐藤・前掲注(3) 246頁参照。

⁴⁶ 武田・前掲注(2) 2632頁、谷口・前掲注(3) 321頁、注解所得税法研究会・前掲注(3) 913頁参照。

⁴⁷ 金子・前掲注(3) 304-305頁、注解所得税法研究会・前掲注(3) 231頁、谷口・前掲注(3) 321頁、水野・前掲注(3) 281-282頁参照。

⁴⁸ 池本・前掲注(3) 133頁、岡村=酒井=田中・前掲注(3) 123頁〔岡村忠生執筆部分〕、金子・前掲注(3) 304頁、木山・前掲注(3) 285頁、佐藤・前掲注(3) 247頁、谷口・前掲注(3) 321頁、注解所得税法研究会・前掲注(3) 913頁、水野・前掲注(3) 281頁参照。

⁴⁹ 金子・前掲注(3) 123頁、同「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」金子弘=中里実=J・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）3頁、木山泰嗣『入門 課税要件論』（中央経済社、2020年）123頁、谷口・前掲注(3) 44頁参照。

されるところの見解に分かれ議論されている。

ア 偶発性の考慮は不要とする見解

まず、一時所得該当性は、3要件によって判断されるべきであり、偶発性の適否の考慮は不要とする見解である⁵⁰。

ある論者は、一時所得の3要件を満たすものを、一時所得に該当すると判断するのが所得税法34条1項の自然な読み方であると述べる⁵¹。また、東京地裁令和3年判決のように、偶発性を一時所得の3要件とは別の第4の要件として重視するならば、「あえて3つの消極要件が示された意義が失われる」と指摘する⁵²。

また、別の論者は、偶発性は「飽くまで一時所得を広く概観した場合に見られる特色として整理すべき」として、「これをある所得の一時所得該当性を決定付ける要素にまで昇華させて考えるのは適當ではないだろう。」と述べる⁵³。

この見解は、どのような場合に偶発性が認められるのか、その判断が困難であるとも指摘する⁵⁴。

イ 偶発性の考慮は許容されるところの見解

次に、偶発性の検討は許容されるところの見解である。

この見解は、一時所得に区分される所得は、偶発性を有するものに限定する必要があったという立法上の理由から⁵⁵、偶発性を考慮しても許容されるところ（ただし、考慮が許容されるのは、「非対価要件において」と⁵⁶、前置きをしている）⁵⁷。

(2) 本論文で検討する対象

これまでみてきた裁判例には、非対価要件該当性の判断に限らず、一時所得該当性の判断で偶発性の適否を考慮していたものもあった。

しかし、本論文では、偶発性の適否の考慮は、非対価要件該当性の判断において、必要か否かに限定して検討する。その理由は、本論文の主題は一時所得の非対価要件の判断基準であるからである。また、上記（偶発性の考慮は許容されるところ）見解にもあるように、一時所得の規定に非対価要件が追加された趣旨が、一時所得に区分される所得は、偶発性を有

⁵⁰ 木山・前掲注(1)（青山法学論集）261-270頁、寺内・前掲注(31) 523-525頁、藤間大順「判批」月刊税務事例51巻8号（2019年）50頁参照。

⁵¹ 木山・前掲注(1)（青山法学論集）262頁参照。

⁵² 木山・前掲注(1)（青山法学論集）262頁参照。

⁵³ 寺内・前掲注(31) 525頁参照。

⁵⁴ 木山・前掲注(1)（青山法学論集）268頁、寺内・前掲注(31) 524頁参照。

⁵⁵ 武田・前掲注(2) 2632頁、注解所得税法研究会・前掲注(3) 913頁参照。

⁵⁶ 横井・前掲注(1) 149頁、長戸貴之「判批」ジュリスト1515号（2018年）130頁参照。

⁵⁷ 横井・前掲注(1) 149頁、長戸・前掲注(56) 130頁参照。

するものに限定するというものであったからである⁵⁸。

第5節 小括

本章では、非対価要件につき争われた東京地裁令和3年判決を素材にして、本論文で検討すべき非対価要件の判断基準に関する2つの問題点を明らかにした。

第1に、「対価としての性質」の解釈である。

所得税法では、役務行為又は資産の譲渡があった時の給付について、「対価」という文言を用いて規定するようである。同法34条1項にも「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」とあり、「労務その他の役務又は資産の譲渡」があったときの給付を「対価としての性質」を有するものとすると思われる。

東京地裁令和3年判決は、この「労務その他の役務」とは「抽象的又は一般的な役務行為」であり、それに「密接に関連してされた」給付であれば「対価としての性質」を有すると判示した。このことから、東京地裁令和3年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉えると思われる。

他の裁判例をみると、下級審では緩やかに捉える傾向があるものの見解が分かれており、明確な判断基準を示す最高裁判例も存在しない。「対価としての性質」を、どのように捉えるかによって、一時所得に該当するか雑所得に該当するかが決定するため、見解を統一し判断基準を示すことが必要である。

第2に、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮すべきか否かである。

東京地裁令和3年判決は、本件利益は非対価要件を満たすと判断した。しかし、たとえ非対価要件を満たしていても、偶発的に生じたものでない所得は一時所得には該当しないと判示して、本件利益は一時所得に該当しないと判断した。東京地裁令和3年判決は、偶発性の適否を、一時所得の3要件と同等に重視して判断するといえる。

他の裁判例をみると、偶発性は、一時所得の特色であると判示するに留まるものがあった。また、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮するものもあった。このように、裁判所において、偶発性の適否を考慮するか否かについて見解が分かれている。

本論文は、非対価要件の判断基準について論じるものであるから、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮すべきか否かについて検討する。

以上2点を、非対価要件の判断基準に関する問題点として明らかにした。第2章以下では、これら2つの問題点について検討する。

次章では、一時所得という所得類型の概要を確認する。具体的には、一時所得の規定、特色、計算方法及び具体例を確認する。所得税法が採用してきた所得概念も確認する。最後に規定の文言及び一時所得の要件を検討する。

⁵⁸ 武田・前掲注(2)2632頁、注解所得税法研究会・前掲注(3)913頁参照。

第2章 一時所得の概要

本章では、一時所得という所得類型の概要を確認する。一時所得は、所得税法 34 条 1 項に規定される意義と所得概念の変遷によって生じた特色（偶発性）の両方から議論される。

そこで、一時所得の規定、特色、計算方法及び具体例を確認する。また、同法が採用してきた所得概念を検討し、そこから生じた一時所得の特色も確認する。最後に規定の文言及び一時所得の要件を検討する。

第1節 所得税法の定め

1. 意義

一時所得の意義を定める規定は、所得税法 34 条 1 項にある。同条同項は、「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。

(1) 他の 8 つの所得以外の所得であること

はじめに、「利子所得……譲渡所得以外の所得〔下線は筆者〕」であることを規定する。他の 8 つの所得区分である利子所得ないし譲渡所得は、同法 23 条ないし同法 33 条の規定によって積極的に定義づけがなされている。

この点、一時所得自体には、積極的な定義づけがなされていない。そのため「典型類型なき所得」⁵⁹、「補充的な所得類型」と説明される⁶⁰。同様に、補充的な所得類型として雑所得（同法 35 条 1 項）がある。

(2) 雑所得との差異

続いて、「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〔下線は筆者〕」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〔下線は筆者〕」をいうと規定する。一時所得は、この 2 点で雑所得と区別される。この部分においても、「以外の」「としての性質を有しないもの」という文言が用いられている。したがって、同法同条は、消極的な規定といえる。

上記 2 点に該当しない場合は雑所得に区分されることから、上記 2 点は「『雑所得ではない』ということ」を規定したものと説明され⁶¹、一時所得該当性と雑所得該当性の判断

⁵⁹ 馬場陽「所得の論証—税務訴訟における事実と評価の分掌—」税法学 586 号（2021 年）519-520 頁参照。

⁶⁰ 岡村＝酒井＝田中・前掲注（3）123 頁、権田和雄「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」税法学 573 号（2015 年）117 頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）914 頁、馬場・前掲注（59）520 頁参照。

⁶¹ 浦東久男「判批」別冊ジュリスト 120 号（1992 年）72 頁、馬場・前掲注（59）520 頁参照。

は、どちらが先行するののかという議論もある⁶²。

このように、一時所得は、それ自体積極的な定義をもった所得区分ではなく、純化された典型類型とは言い難い⁶³。規定ぶりからみると、一時所得が最も消極的な方法で定義されているといえる⁶⁴。厳密に定義しようとする「なかなか難しい。」と述べる論者もいる⁶⁵。

2. 計算

(1) 金額の算出

一時所得の金額の計算方法は、同法 34 条 2 項及び 3 項に次のように規定される。

まず、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の合計額を控除する。控除できるのは、その収入を生じた行為をするため、また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られる。

次に、控除した残額から、特別控除額である 50 万円を控除する。この 50 万円は、最大の金額であって、仮に控除した残額が 50 万円に満たない場合は、その残額が控除できる金額となる。

これにより算出された金額に 2 分の 1 を乗じた金額が、一時所得の金額となる（同法 22 条 2 項 2 号）。

(2) 収入から控除できる経費

一時所得の総収入金額から控除できる支出金額は、他の所得（不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得）で控除する必要経費とは範囲が異なり、「その収入を得るために支出した金額」である（同法 34 条 2 項）。そして「その収入を生じた行為をするため、またはその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額」に限定されている（同法 34 条 2 項 かつ 書）⁶⁶。

先述したように一時所得は、一時的・偶発的な所得であるから⁶⁷、そのような所得は、取

⁶² 馬場・前掲注（59）520-522 頁参照。なお、谷口・前掲注（3）323 頁は、「雑所得該当性の判断は、理論的には……一時所得該当性の判断に先行する。」と述べる。

⁶³ 注解所得税法研究会・前掲注（3）914-915 頁参照。

⁶⁴ 浦東・前掲注（61）72 頁参照。

⁶⁵ 伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社、2019 年）127 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

⁶⁶ 岡村＝酒井＝田中・前掲注（3）124 頁〔岡村忠生執筆部分〕は、「これによって、必要経費よりも広がる部分と、狭まる部分が出る。」と述べる。

⁶⁷ 池本・前掲注（3）133 頁、岡村＝酒井＝田中・前掲注（3）123 頁〔岡村忠生執筆部分〕、金子・前掲注（3）304 頁、木山・前掲注（3）285 頁、佐藤・前掲注（3）247 頁、谷口・前掲注（3）321 頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）913 頁、水野・前掲注（3）281 頁参照。

入の発生が偶然の要素によって左右されるといわれる⁶⁸。ある支出をしたとしても、収入の発生に繋がらなかった支出は、所得の処分ないし消費（家事費）であるから、一時的・偶発的所得については、必要経費という概念がなじまない⁶⁹。

そのため控除が認められず、収入と支出の対応関係を個別的・直接的な対応関係に厳格に限定し、収入を発生させた支出に限って控除が認められていると解されている⁷⁰。

(3) 特別控除額と2分の1課税の趣旨

一時所得は、金額の計算上、50万円を上限とする特別控除額の控除（同法34条3項）と、特別控除後の金額に2分の1を乗じた額を所得金額とする2分の1課税が認められる（同法22条2項2号）。

一時所得の他に特別控除額の控除が認められているのは、山林所得（同法32条4項）、譲渡所得（同法33条3項）である。これらは、臨時的な所得であり、少額の場合は捕捉が困難であること、また徴税費の考慮から、いわゆる少額不追及のために定められたものである⁷¹。

2分の1課税が認められている趣旨は、一時所得は担税力が低いことへの考慮や⁷²、超過累進税率のもと、高い累進税率の適用を緩和する平準化をはかることからであるといわれる⁷³。

3. 要件

(1) 3つの要件

消極的な規定で定められている一時所得は、規定から導き出される要件も積極的なものではなく、消極的で例外的である。学説上、次の3つとされ（3要件説⁷⁴）、この要件すべてを満たしたものが一時所得に該当する。

「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」の部分①除外要件、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で」の部分②非継続要件、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」の部分③非対価要件である（要件の呼称にある除外及び非という文言から、消極的要件であるといえる）。

⁶⁸ 谷口・前掲注(3) 322頁参照。

⁶⁹ 谷口・前掲注(3) 322-323頁、注解所得税法研究会・前掲注(3) 943頁参照。

⁷⁰ 谷口・前掲注(3) 323頁参照。

⁷¹ 谷口・前掲注(3) 298頁参照。

⁷² 金子・前掲注(3) 306頁、木山・前掲注(3) 285頁参照。

⁷³ 谷口・前掲注(3) 323頁参照。

⁷⁴ 北野・前掲注(2) 58-59頁〔三木義一＝奥谷健執筆部分〕、木山・前掲注(2) 195-196頁、武田・前掲注(2) 2640頁参照。

除外要件を満たさなければ他の8つの所得区分に該当することから、除外要件は他の8つの所得区分との分水嶺となる。これに対し、非継続要件及び非対価要件を満たさなければ雑所得に該当することから、非継続要件及び非対価要件は、雑所得との分水嶺となる。

(2) 3要件説と4要件説

先に述べたとおり、学説上、一時所得の要件は3要件とされる(3要件説)。他方で、学説には、一時所得の要件は4つであるとする4要件説もある⁷⁵。

4要件説とは、上記②非継続要件の文言である「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」をさらに2つに分け、一時所得の要件を、①除外要件、③非対価要件と併せた4つであるとする見解である。

一時所得の先行研究に挙げた佐藤論文は、一時所得の要件は、基本的には、上記で述べた3要件としながらも⁷⁶、「厳密に言えば、②非継続要件は、②(ア)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と、(イ)一時の所得であることの2つの要件に分解できる」と述べる⁷⁷。

東京地裁令和3年判決が、所得税法34条1項にいう「一時の所得」から偶発性を導出し、一時所得該当性の判断において、その適否を3要件と同等に重視したことは先に述べたとおりである。この点、同判決は、4要件説に立つといえる⁷⁸。

このように、一時所得の要件に関する学説として、3要件説とは別の見解である4要件説があるが、本論文では、3要件説に立ち、以下の検討を行う。

第2節 所得概念からみる一時所得

先に述べたように、一時所得が一時的・偶発的所得といわれるのは、一時所得が、かつて採用されていた制限的所得概念から、現行採用されている包括的所得概念に移行したことにより生じた所得類型であることに起因する⁷⁹。

1. 取得(発生)型の所得概念を構成する2つの所得概念

(1) 制限的所得概念(所得源泉説)

制限的所得概念は、所得源泉説(source theory, Quellenthorie)ともいい、所得の範囲を

⁷⁵ 佐藤・前掲注(10)222頁、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(2015年)99頁、関子善信『新税法理論—優しい税法—』(成文堂、2018年)283頁等参照。

⁷⁶ 佐藤・前掲注(10)221頁参照。

⁷⁷ 佐藤・前掲注(10)222頁参照。

⁷⁸ 木山・前掲注(1)(青山法学論集)223頁参照。

⁷⁹ 金子・前掲注(3)304-305頁、注解所得税法研究会・前掲注(3)231頁、谷口・前掲注(3)321頁、水野・前掲注(3)281-282頁参照。

狭く捉える所得概念である⁸⁰。英語でいう source は、源、原因、出所等の意味が強く、ドイツ語でいう Quellen は泉の意味が強いと説明されるが、どちらも源泉の意味を有するといわれる⁸¹。

範囲の基準によって、制限的所得概念はさらに生産力説、源泉説及び継続的源泉説の3つに学説が分かれ、所得に入る項目と入らない項目とについて若干の見解の相違がみられるが、次の点においては共通する⁸²。

すなわち、制限的所得概念においては、新たな経済的利益の流入のうち、反復的・継続的に一定の収入源から生ずる利得（あるいはそう考えられる利得。利子、配当、地代、給与等）が所得を構成する⁸³。そして、一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益（相続、贈与による利得、宝くじの当選による利得、ギャンブルの利得等）は所得の範囲外であり課税されない⁸⁴。

このような考え方によると、現行法にいう一時所得に区分される所得は、制限的所得概念においては課税の対象外になる⁸⁵。

(2) 包括的所得概念（純資産増加説）

他方で、包括的所得概念は、純資産増加説ともいい、所得の範囲を狭めることなく包括的にとらえる所得概念である⁸⁶。包括的所得概念においては、担税力（税を負担する能力）を増加させる純資産の増加はすべて所得を構成すると考える⁸⁷。

包括的所得概念は、制限的所得概念において一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益を課税の対象から除外することに合理的な理由はあるのか、という疑問から生じた概念といわれるが⁸⁸、今日では一般的な支持を受けているといわれる⁸⁹。その理由として、次の3つが挙げられる。

第1に、一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益をも課税の対象とすることで、公平負担の要請に合致すること⁹⁰、第2に、全ての経済的利益を課税の対象とし累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めること⁹¹、第3に、所得の範囲を広く考えること

⁸⁰ 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〈所得課税の基礎理論/上巻〉』（有斐閣、1995年）16頁参照。

⁸¹ 関子・前掲注（75）218頁参照。

⁸² 金子・前掲注（80）16-21頁参照。

⁸³ 金子・前掲注（3）196頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）229頁参照。

⁸⁴ 金子・前掲注（3）196頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）229頁参照。

⁸⁵ 金子・前掲注（3）196頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）229頁参照。

⁸⁶ 金子・前掲注（80）16頁参照。

⁸⁷ 水野・前掲注（3）155頁参照。

⁸⁸ 金子・前掲注（80）21頁参照。

⁸⁹ 金子・前掲注（3）196頁参照。

⁹⁰ 金子・前掲注（3）196頁、同・前掲注（80）27頁参照。

⁹¹ 金子・前掲注（3）196頁参照。

で所得税制度のもつ景気調整機能が增大することである⁹²。

このような考え方によると、現行法にいう一時所得に区分される所得は、包括的所得概念においては課税の対象になる⁹³。

2. 所得概念の変遷により生じた所得類型

わが国の所得税法は、明治 20 年の制定当時、制限的所得概念の考え方に基づいていた。そのため、反復・継続的な所得が課税され、現行法にいう一時所得は非課税とされていた。

その後次第に、退職所得や譲渡所得などが課税の対象となり、所得概念は包括的な考え方へと移行するようになった⁹⁴。昭和 22 年第二次改正には一時所得という所得類型が創設され、第二次世界大戦後は、アメリカ法の影響のもとに所得概念は包括的所得概念へと移行された⁹⁵。この際、非課税規定の文言が、一時所得の所得類型を定める規定に引き継がれた。

このような経緯を踏まえると、制限的所得概念と包括的所得概念の差異（一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益を課税の対象とするか否か）が、現在では、一時所得をあらゆる特色として定着したと思われる⁹⁶。

一時的・偶発的な所得とは、ウィンドフォール・ゲインがその典型例とされている⁹⁷。次節で、その具体例を整理する。

第 3 節 具体例

一時所得には、どのようなものがあるのか。以下、所得税基本通達に列挙されているものと、判例上一時所得とされたものを整理する。

1. 通達の定め

所得税基本通達 34-1 及び 34-2 は、一時所得の例示として、次のものを挙げている（抜粋）。

（所得税基本通達 34-1）

- 1号 懸賞の賞金品，福引の当選金品等
- 2号 競馬の馬券，競輪の車券の払戻金等
- 3号 労働基準法 114 条（付加金の支払）の規定により支払を受ける付加金
- 4号 生命保険契約等に基づく一時金，損害保険契約等に基づく満期返戻金等

⁹² 金子・前掲注（3）196 頁，同・前掲注（80）33 頁参照。

⁹³ 金子・前掲注（3）305 頁，同・前掲注（80）48 頁，水野・前掲注（3）155 頁参照。

⁹⁴ 武田・前掲注（2）2632 頁参照。

⁹⁵ 金子・前掲注（3）196-197 頁，注解所得税法研究会・前掲注（3）231 頁参照。

⁹⁶ 金子・前掲注（3）305 頁，谷口・前掲注（3）321 頁，注解所得税法研究会・前掲注（3）914 頁参照。

⁹⁷ 注解所得税法研究会・前掲注（3）914 頁参照。

- 5号 法人からの贈与により取得する金品
- 6号 人格のない社団等の解散（脱退）により受ける清算分配金（持分の払戻金）
- 7号 賃貸借の家屋の立退きに際し借家人が受ける立退料
- 8号 売買契約が解除された場合に，当事者が取得する手付金又は償還金
- 9号 一定の規定を満した国庫補助金，一定の規定を満した交付金
- 10号 遺失物拾得者又は埋蔵物発見者が受ける報労金
- 11号 遺失物の拾得（埋蔵物の発見）により新たに所有権を取得する資産
- 12号 地方税（固定資産税）を納付前に納付したことにより交付を受ける報奨金

（所得税基本通達 34-2）

- ・遺族が受ける給与等，公的年金及び退職手当等

所得税法逐条解説には，同通達は「一時所得に該当する臨時的，偶発的な所得を示すとともに，その例外を示したもの」と記される⁹⁸。一時所得の例示として上記に挙げられている具体例のうち，次のものに該当する場合は，例外的に一時所得から外される。

（1）業務に関して受けるもの

臨時的・偶発的所得として，上記に挙げられているものであっても，業務に関して受けるものは，他の所得区分（主に給与所得など）に該当するため，一時所得には該当しない。

このケースは，所得税基本通達 34-1 の 1号（業務に関して受けるものは事業に係る付随収入となる。例えば，抽選券で販売されている業務用資産等の購入に際して受ける金品がそれに当たる），4号，5号（その業務の付随収入に該当する）及び8号が当てはまる。

（2）継続的に受けるもの

継続的に受けるものは，一時的・臨時的・偶発的な所得ではないため，一時所得には該当しない。このケースは，所得税基本通達 34-1 の 2号（雑所得に該当する）及び5号が当てはまる。

2. 裁判例又は裁決例で一時所得とされたもの

また，裁判例又は裁決例で争われ，一時所得に該当すると判断されたものには，次のものが挙げられる。

- ・被相続人の従前の勤務先で支給が決まり，相続人に支払われた退職慰労金⁹⁹

⁹⁸ 樫田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説令和3年度版』（大蔵財務協会，2021年）264頁参照。

⁹⁹ 最判昭和47年12月26日民集26巻10号2013頁。

- ・ 損害賠償金¹⁰⁰
- ・ 組合の解散に伴う清算金¹⁰¹
- ・ 委託検診契約の解除に伴う解約慰労金，厚生手当金¹⁰²
- ・ 保険契約者が取得する死亡保険金¹⁰³
- ・ 不動産の取得時効¹⁰⁴
- ・ 土地区画整理組合から交付された補償金¹⁰⁵
- ・ 養老保険の満期一時金¹⁰⁶
- ・ 適格退職年金制度の終了に伴い受領した一時金¹⁰⁷
- ・ 法人に対する株式の高額譲渡¹⁰⁸
- ・ 共済制度に基づき支給された死亡共済金¹⁰⁹
- ・ WIN5 による競馬所得¹¹⁰
- ・ 海外の複数の業者が主催するスポーツ試合の賭けにかかる払戻金¹¹¹
- ・ 債務免除益¹¹²
- ・ ふるさと納税の返礼品¹¹³

第4節 規定の文言及び要件の検討

1. 規定の語句・構文

所得税法 34 条 1 項を再度確認すると、「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。」という規定である。

¹⁰⁰ 大阪地判昭和 50 年 11 月 21 日税資 83 号 543 頁，大阪地判昭和 54 年 5 月 31 日行集 30 卷 5 号 1077 頁，大阪高判平成 52 年 4 月 15 日税資 94 号 80 頁等がある。

¹⁰¹ 静岡地判昭和 51 年 11 月 25 日訟月 22 卷 12 号 2898 号。

¹⁰² 福岡地判昭和 62 年 7 月 21 日訟月 34 卷 1 号 187 頁。

¹⁰³ 最判平成 2 年 7 月 17 日判時 1357 号 46 頁。

¹⁰⁴ 東京地判平成 4 年 3 月 10 日訟月 39 卷 1 号 139 頁，静岡地判平成 8 年 7 月 18 日行集 47 卷 7=8 号 632 頁等がある。

¹⁰⁵ 最判平成 6 年 3 月 8 日税資 200 号 894 頁。

¹⁰⁶ 最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号 1 頁。

¹⁰⁷ 東京高判平成 25 年 7 月 10 日・前掲注 (42)。

¹⁰⁸ 東京高判平成 26 年 5 月 19 日税資 264 号順号 12473。

¹⁰⁹ 大阪高判平成 26 年 6 月 18 日税資 264 号順号 12488。

¹¹⁰ 東京高判令和 2 年 11 月 4 日訟月 67 卷 8 号 1276 頁。

¹¹¹ 東京高判令和 3 年 8 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25591128)。

¹¹² 東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800，福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213，東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁等がある。

¹¹³ 国税不服審判所裁決令和 4 年 2 月 7 日裁決事例集 126 集 17 頁。

同条同項の規定は、先にも述べた通り消極的な規定である。また、条文の規定の文章が長い。そこで、法律用語としての規定の文言を確認し、条文の規定及び要件について検討する。

(1) Aのうち、BでCのものをいう

はじめに、同条同項の規定を簡略化すると、一時所得とは、Aのうち、BでCのものをいう、と置き換えることができる。

(2) 「うち」

次に、Aのうち、の「うち」という文言から、Aのなかで、と言い換えることができると思われる¹¹⁴。

(3) BでC・限定の「もの」

さらに、BでCのもの、は、BであってCのもの、と同義であると思われる¹¹⁵。法律の構文に、「……で……もの」という形があるときは、この「もの」は限定のものと呼ばれ、平仮名で表記され¹¹⁶、先に指示されたものにさらに限定を加える場合に用いられるからである¹¹⁷。

以上から、同条同項は、まず「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」と限定し、次に、そこに「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、さらに限定を加えていることが読み取れる。

(4) 「その他の」

また、「その他の」という文言は、前の語句が後ろに続く語句の一部を例示するという関係に立つ場合に用いられる¹¹⁸。この点、その前後にある語句が単に並列的な関係にある場合に用いられる「その他」と区別される¹¹⁹。同条同項にいう「労務」は「役務」の例示であって、並列的な関係ではない。

(5) 「もの」

なお、法律用語として、「者」、「物」及び「もの」には使い分けがある¹²⁰。人には「者」

¹¹⁴ 林四郎監修『例解新国語辞典〔第9版〕』（三省堂、2016年）98頁参照。

¹¹⁵ 石毛正純『法制執務詳解〔新版Ⅲ〕』（ぎょうせい、2020年）652頁参照。

¹¹⁶ 石毛・前掲注（115）652頁、磯崎陽輔『分かりやすい法律・条例の書き方〔改訂版（増補2）〕』（ぎょうせい、2021年）130頁参照。

¹¹⁷ 青木丈『租税法の読み方書き方講座』（税務経理協会、2018年）115頁参照。

¹¹⁸ 青木・前掲注（117）95頁参照。

¹¹⁹ 青木・前掲注（117）95頁参照。

¹²⁰ 石毛・前掲注（115）651-653頁、磯崎・前掲注（116）129頁、法制執務・法令用語研究会『条文の読み方〔第2版〕』（有斐閣、2021年）101-105頁参照。

を用い、物体には「物」を用い、抽象的な意味のものには平仮名の「もの」を用いる¹²¹。

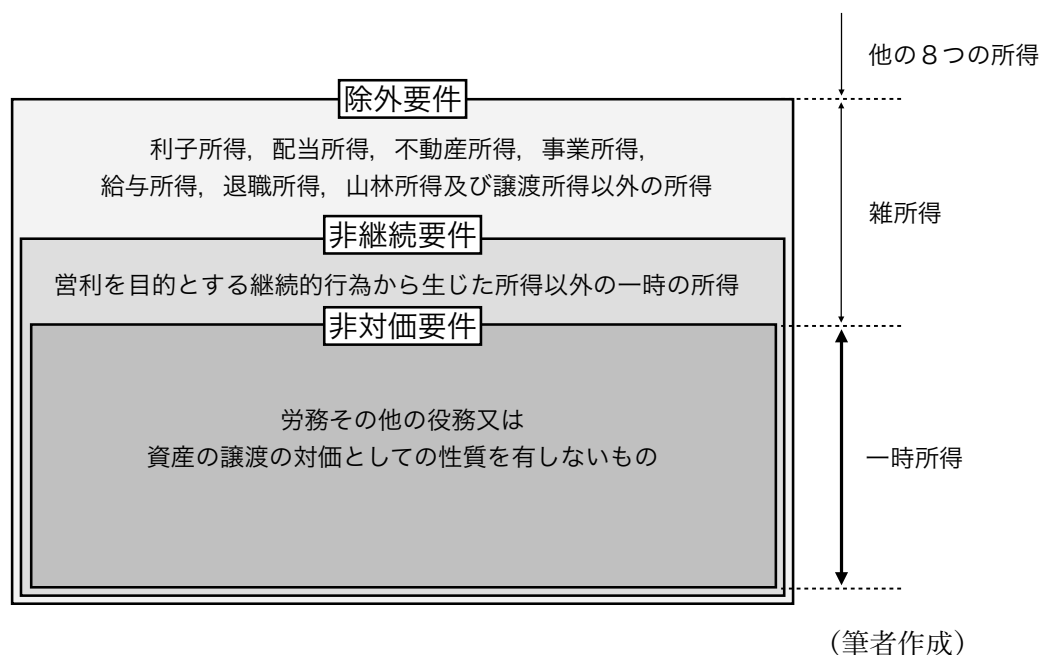
2. 非対価要件該当性を判断すべき範囲

以上のことを踏まえると、同条同項にいう一時所得の範囲は、次のようになると思われる。

すなわち、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なかで、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って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。

このように、限定する範囲が3度あることが分かる。3つの限定範囲及び相互の関係を図に表すと、図表1のようになる。

図表1 3つの限定範囲及び相互の関係



同条同項の規定は、除外要件を満たした所得の中から非継続要件該当性を検討し、それを満たした所得の中からさらに非対価要件該当性を検討する、という構図になると思われる。除外要件を満たさない所得は、その時点で他の8つの所得に、非継続要件を満たさないものは、その時点で雑所得に区分されるはずである。

非対価要件を検討するうえで重要なのは、同条同項の規定の構造上、除外要件及び非継続要件を満たしていないのに、非対価要件該当性の検討はあり得ないということである。非対

¹²¹ 青木・前掲注(117)115頁、法制執務・法令用語研究会・前掲注(120)102頁参照。

価要件該当性の判断まで進んだ所得は、既に利子所得ないし譲渡所得ではないと判断されており、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と判断されているといえる。

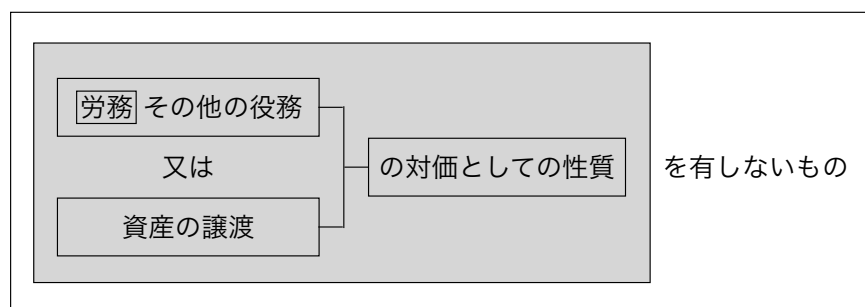
反対に、非対価要件を満たすと判断されたのに、非継続要件該当性の判断に戻ることもない（東京地裁令和3年判決は、非対価要件を満たすとしながらも、非継続要件の文言である「一時の所得」に該当するか否かの判断をしていた。この点、東京地裁令和3年判決は、非対価要件該当性の判断の後、非継続要件該当性の判断に戻っていたといえる。これは、双方の限定範囲及び関係を誤って捉えていたものと思われる）。

以上のことから、非対価要件該当性を判断しなければならない所得の範囲は狭いものであるといえる。

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」

上記で確認した「その他の」という文言から、非対価要件の規定にある「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」は、次の図表2のようにあらわすことができる。

図表2 非対価要件の規定



(筆者作成)

「労務」は、「役務」の例示であり、「役務」は「労務」を包括する関係である。したがって、(労務などの)「役務」と「資産の譲渡」が並列的な関係にあり、「対価としての性質」にかかることになる。さらに、「有しないもの」という文言により、それを除外するのが非対価要件の規定である。

第5節 小括

本章では、一時所得という所得類型の概要を確認した。具体的には、一時所得の規定、特色、計算方法及び具体例を確認した。また、所得税法が採用してきた所得概念を検討し、そこから生じた一時所得の特色も確認した。最後に規定の文言及び一時所得の要件を検討した。

1. 一時所得の意義、計算及び要件

まず、一時所得の意義及び計算を確認した。

一時所得の意義を定める所得税法 34 条 1 項は、「以外の」、「性質を有しないもの」という文言が多くみられる。同条同項は、積極的に所得の範囲を定める規定ではなく、消極的な規定であるといえる。そのため一時所得は、補充的な所得類型であると説明される。

補充的な所得類型は、一時所得の他にもう一つ雑所得があるが、雑所得との分水嶺もまた、消極的な規定により定められている。

一時所得の総収入金額から控除できるのは、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得で認められている必要経費とは異なり、「その収入を得るために支出した金額」である。一時所得は偶発性があるため、必要経費という概念はなじまず、収入に繋がらない支出は、家事費であるからである。

一時所得は、少額不追及の観点から、最高 50 万円の特別控除額の控除が認められる。さらに、担税力が低いこと及び超過累進税率の平準化をはかるため、2 分の 1 課税が認められる。

次に、一時所得の要件を確認した。

所得税法 34 条 1 項から導き出される一時所得の要件は、学説上 3 要件とされている。そのうち、①除外要件は他の 8 つの所得との分水嶺となる要件で、②非継続要件及び③非対価要件は、雑所得との分水嶺となる要件である。

また、学説には、②非継続要件をさらに 2 つに分け、併せて 4 要件とする 4 要件説があることを紹介した。東京地裁令和 3 年判決は、4 要件説に立っているといえる。

なお、本論文では、3 要件説に立って検討を行う。

2. 具体例

一時所得の具体例を、所得税法基本通達に列挙されているものと、判例上一時所得と認められたものとの整理して確認した。

3. 所得概念の変遷から生じた偶発性

一時所得は、所得概念の変遷により生じた偶発性という特色がある。規定と要件は消極的である一方、偶発性は、一時所得の積極的な特色といえる。そこで、所得概念の変遷についても確認した。

わが国では、所得税法創設当時は制限的所得概念が採用された。この所得概念のもとでは、一時的・偶発的・恩恵的（偶発性を有する）所得は非課税とされており、そのため現行法にいう一時所得も非課税とされた。

しかし、所得概念は、次第に全ての経済的利益を課税の対象とする包括的所得概念へ移行するようになった。所得税法の昭和 22 年第二次改正で、一時所得という所得類型が創設され、課税の対象になった。

一時所得は、制限的所得概念（偶発性を有する所得は課税の対象外）から包括的所得概念（偶発性を有する所得は課税の対象）へ移行したことによって、偶発性が特色として定着したといえる。

4. 規定の文言及び要件の検討

最後に、所得税法 34 条 1 項の規定の文言及び一時所得の要件の検討を行った。

同条同項の規定を検討すると、一時所得の範囲は、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なかで、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って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、と読み取ることができた。

同条同項の規定の構文から、①除外要件から②非継続要件、③非対価要件に進むにしたがって次第に検討の範囲が縮小するものであること、③非対価要件は、①除外要件及び②非継続要件を満たした後にその該当性が検討されることが明らかになった。一時所得該当性の判断において、③非対価要件を満たしたにもかかわらず②非継続要件該当性の判断に戻ることは、条文の構造上あり得ないということを確認した。

また、非対価要件の規定の文言である「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」についても検討した。「役務」は、「労務」を包括するものであり、「資産の譲渡」と並列な関係で「対価としての性質」にかかるものであると確認した。さらにそれを有しないものが、非対価要件を満たす所得である。

次章では、所得税法 34 条 1 項の沿革を確認する。所得税法創設当時における非課税規定、課税の対象となった際の規定、経緯等を、当時の文献も踏まえて確認する。また、非対価要件が追加された背景についても確認する。

第3章 一時所得の沿革

本章では、所得税法 34 条 1 項の沿革を確認する。創設当時の所得税法は、明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号により公布された¹²²。当時は、一時所得という所得区分はなく、非課税規定の一つとして定められていた。一時所得として課税されるようになった現行法に至るまでの沿革を確認する。

第1節 明治 20 年創設

所得税法は、増大する経費を充足することと負担の公平をはかることの 2 つの目標のために創設された¹²³。明治 13 年ころから、日本は朝鮮をめぐる中国との間の国際関係が緊張し、戦争にまで発展していく気配が濃厚であったという時代の背景があった¹²⁴。そのため、特に、海軍軍備、建艦費の増額が必要であり¹²⁵、所得税創設は、軍費増大が直接の動機であった¹²⁶。

所得税法の創設から昭和 22 年第二次改正まで一時所得という所得類型は存在せず、一時的・偶発的所得は、所得税を課さない非課税規定として定められていた。他方で、山林所得は、一時的・偶発的な所得でありながら課税の対象となっていた。

1. 所得税創設

創設当時の所得税法は、明治 20 年に施行されたが¹²⁷、所得税制度の草案は明治 17 年 12 月に出来上がっていた¹²⁸。所得税草案 (3) 所得税則第 1 条には、「所得税ハ資産又ハ労力ヨリ生スル所得高二課スヘシ」と記載される¹²⁹。

創設当時は、経常的・反覆的な所得のみを課税の対象にしていた¹³⁰ (制限的所得概念)。営利の事業に属さない一時的・偶発的な所得は、次の条文により課税外に置かれていた。

3 条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

3 号 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

先にも述べたとおり、山林所得は、一時所得、譲渡所得同様、経常的・反覆的な所得では

¹²² 武田・前掲注 (2) 52 頁参照。

¹²³ 池田浩太郎「わが国所得税の創設とその社会的諸条件—歴史的、社会学的—研究—」成城大學經濟研究 6 号 (1956 年) 32 頁、大内兵衛 = 土屋喬雄編『明治前期財政經濟史料集成 第 1 卷』(改造社、1931 年) 410 頁参照。

¹²⁴ 池田・前掲注 (123) 42 頁参照。

¹²⁵ 池田・前掲注 (123) 42 頁参照。

¹²⁶ 阿部勇『日本財政論 租税』(改造社、1933 年) 236 頁参照。

¹²⁷ 明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号。

¹²⁸ 阿部・前掲注 (126) 239 頁参照。

¹²⁹ 阿部・前掲注 (126) 240 頁参照。

¹³⁰ 武田・前掲注 (2) 2632 頁参照。

ないが、「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年 300 円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムベシ」（当時の所得税法 1 条）という規定により，所得税が課された¹³¹。

2. 明治 32 年改正

明治 32 年になると，所得税の体系が次のように改組された¹³²。

第 1 種所得税 「法人ノ所得」（法人課税）

第 2 種所得税 「此ノ法律施行地ニ於テ支払ヲ為ス公債社債ノ利子」（公社債の利子）

第 3 種所得税 「前各種に属セサル所得」（個人課税）

創設当時の所得税法 3 条 3 号であった規定は，この全部改正による所得税法 5 条 5 号へと条文番号が変更されたが¹³³，条文の文言はそのまま引き継がれた。

同法の大正 2 年改正で同法 5 条 4 号へと変更があった際には¹³⁴，文言は次のように変更された。

5 条 第三種ノ所得ニシテ左ノ各号ニ該当スルモノニハ所得税ヲ課セス

4 号 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

同法の大正 9 年の全部改正で所得税法 18 条 5 号と変更となった際にも¹³⁵，上記の文言は引き継がれた。

3. 昭和 13 年改正

同法の昭和 13 年の改正では¹³⁶，退職所得に関する規定もでき（同法 2 条，同法 3 条第 2 種，同法 13 条，同法 14 条 1 項 1 号），山林所得に続いて退職所得も課税の対象になった。退職給与等の一時的な収入が，担税力を有していることは疑いがないという考えからである¹³⁷。しかし，第 3 種に属される個人の所得については，依然として經常性・反復性を強調し，営利の事業に属さない一時の所得については非課税であった。

この改正で，上記同法 18 条 5 号は，次のように文言が改められた。

18 条 第三種ノ所得ニシテ左ノ各号ニ該当スルモノニハ所得税ヲ課セス

¹³¹ 武田・前掲注（2）2442 頁参照。

¹³² 武田・前掲注（2）72 頁参照。

¹³³ 明治 32 年法律第 17 号による改正。

¹³⁴ 大正 2 年法律第 13 号による改正。

¹³⁵ 大正 9 年法律第 11 号による改正。

¹³⁶ 昭和 13 年法律第 43 号による改正。

¹³⁷ 武田・前掲注（2）268 頁参照。

5号 第14号条第1項第6号ノ所得中営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

同法の昭和15年の全部改正では¹³⁸、第1種であった法人課税が所得税法から独立して、法人税法及び特別法人税法が創設された。また、分類所得税制と総合所得税制の併用形式が採用され¹³⁹、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林ノ所得及び退職所得（それぞれ当時に規定されたもの）が分類所得税制の対象になった。この改正で、条文番号が所得税法11条6号に変更され、文言は次のように改められた。

11条 左ノ各号ニ該当スル所得ニハ分類所得税ヲ課セズ

6号 乙種ノ事業所得中営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得

この改正で、それまで「営利ノ事業ニ属セサル」という文言から「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル」というものに変更された。

なお、同法の昭和21年の改正で¹⁴⁰、譲渡所得が所得税法中に統合された¹⁴¹。これによって一時所得以外の一時的な所得（退職所得、山林所得、譲渡所得）は課税されることになった。

4. 昭和22年3月改正

同法の昭和22年3月の全部改正で、条文の文言は口語体へ改められた¹⁴²。この改正により、条文番号は所得税法6条5号へ変更になり、文言は次のようになった。

6条 左に掲げる所得については、所得税を課さない。

5号 第9条第1項第8号に規定する所得のうち、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的所得（第42条第1項に規定する所得を除く。）

この改正によって、株式等の譲渡所得にも課税されるようになり、課税範囲は著しく拡大され¹⁴³、それまでの制限的所得概念から包括的所得概念への移行がみられた。しかし、後に一時所得として分類される所得に関しては、依然として非課税規定のままであった。

なお、「第9条第1項第8号に規定する所得」とは、事業所得のことを指しており、「第

¹³⁸ 昭和15年法律第24号による改正。

¹³⁹ 武田・前掲注(2) 302-306頁参照。

¹⁴⁰ 昭和21年法律第14号による改正。

¹⁴¹ 武田・前掲注(2) 2632頁参照。

¹⁴² 昭和22年法律第27号による改正。

¹⁴³ 武田・前掲注(2) 2632頁参照。

42 条第 1 項に規定する所得」とは、「原稿，挿画，作曲及び音盤吹込の報酬，放送謝金，著作権の使用料及び講演料並びにこれらの性質を有する報酬又は料金」，「外交員，集金人その他これらの労務者に準ずる者」に対する「報酬又は料金」であった。

なお，累進税率による課税の導入に伴い，それまでの分類所得税及び総合所得税の二本建てによる課税は廃止された。あらゆる所得を総合して累進税率によって課税するため，山林所得，譲渡所得，退職所得等，「長期間にわたる所得の累積とも目し得べき一時的所得」については¹⁴⁴，所得の 2 分の 1 を控除して課税されることとなった。

第 2 節 昭和 22 年改正

1. 昭和 22 年 11 月改正

所得税法の昭和 22 年 11 月第二次改正で¹⁴⁵，それまで非課税規定であった文言はほぼそのままに，同法 9 条 1 項 8 号に加えられ，課税の対象に取り入れられた。課税の対象に取り入れられたのは，総合課税の拡充強化のためである¹⁴⁶。

規定の文言は，次のとおりである。

9 条 所得税の課税標準は，左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下所得金額という。）による。

8 号 前各号以外の所得で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（以下一時所得という。）は，その年中の総収入金額からその収入を得るために支出した金額を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額

一時所得は，新たに課税対象となった。それまで既に課税対象とされていた退職所得，山林所得及び譲渡所得とともに，総称して「一時的所得」と呼ばれた（現行法にいう一時所得は，当時は「純粋な一時所得」と説明された¹⁴⁷）。

昭和 30 年に刊行された，当時の主税局調査課によってまとめられた改正発達の記録には，次のような記述がある。

「わが国の所得税法においては，所得の定義に関して何等の規定は設けられていないが，法人所得税が純資産増加説によつていっているのに対し，個人所得税は所得源泉説により原則として経常的，反復的な所得のみを対象としているということが第 3 種所得税以来の原則的な通説であった。従つて営利の事業に属さない一時の所得は常に一貫して課税外におかれてきたが，……漸次一時的，偶発的所得をもこれを対象とする方向へ進んできたのであつて，個人所得のカテゴリーを源泉説に求めることの正当性は非常に薄らいできたわけである

¹⁴⁴ 武田・前掲注（2）387 頁参照。

¹⁴⁵ 昭和 22 年法律第 142 号による改正。

¹⁴⁶ 雪岡重喜『所得税・法人税史草稿』（大蔵省主税局調査課，1955 年）151 頁参照。

¹⁴⁷ 雪岡・前掲注（146）152 頁参照。

148。」

一時的所得に対する課税方法は、他の所得と区分して課税する方法と、総合して課税する方法が検討されたが、「一時的所得といえどもこれを他の所得と総合課税することが租税力に及ぶる所以であり、所得税の理想でもあるから¹⁴⁹⁾」、すべての一時的所得を他の所得と総合して課税することになった。ただし、一時的所得（「純粋な一時所得」に限らず退職所得や山林所得、譲渡所得等）の中には、長期間の資本、労力等の蓄積の結果により所得金額が比較的高額であるため、高い累進税率適用の負担の緩和を図るため、10分の5に対して課税されることになった。

2. 昭和25年改正

昭和24年のシャープ勧告を受け、昭和25年に所得税法の大改正が行われた¹⁵⁰⁾。他の一時的所得（山林所得、譲渡所得、退職所得）とともに、従来の2分の1課税の方式が廃止され、所得金額全額が課税の対象になった¹⁵¹⁾。また、それまで経常的所得と臨時所得との両者間で認められなかった損益通算が、一時所得以外の所得については認められるようになった（一時所得は対象外とされた）。

また、条文番号が所得税法9条1項8号から同項9号に改められ、同時に「の10分の5に相当する金額」が削られた。そして、同項10号に雑所得が新設された。

第3節 昭和27年改正

1. 昭和27年改正

所得税法の昭和27年改正で次のように改められ¹⁵²⁾、文言に非対価要件に相当する規定が加えられた。

9条 所得税の課税標準は、第6号を除く左の各号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額（第7号乃至第9号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額（第2項の規定により当該金額から控除すべき損失の金額がある場合には控除後の金額）の合計金額から10万円を控除した金額）の合計金額（以下総所得金額という。）により、第6号に規定する所得については、同号の規定により計算した金額による。

9号 前各号以外の所得で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的所得のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの

¹⁴⁸⁾ 雪岡・前掲注（146）151-152頁参照。

¹⁴⁹⁾ 雪岡・前掲注（146）152頁参照。

¹⁵⁰⁾ 昭和25年法律第71号による改正。

¹⁵¹⁾ 武田・前掲注（2）2632頁参照。

¹⁵²⁾ 昭和27年法律第53号による改正。

2. 改正時の記録

「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」という文言が追加されたことに対し、当時の大蔵省主税局税制課による次のような記述が残っている。

すなわち、それまでにも一時所得と雑所得の区分が「必ずしも明確ではなかつた」もの¹⁵³、どちらの区分に属すにしても、「課税上別段の差異が存しなかつたので、その区別については然程の実益もなかつた」が¹⁵⁴、この度、一時所得の金額の計算上特別控除の金額（10万円）が控除される改正に伴い、「一時所得の定義、範囲を明らかにする必要に迫られた」というものである¹⁵⁵（のちに、改正の理由は「一時所得の概念を偶発的な所得に限定する」ためと説明される¹⁵⁶）。

そのための考え方として、この記述は、次のように続いている。

「たとえ現実の収入が1年を通じて一時的であるにせよ、またいわゆる営業として純然たる営利目的をもつてなされたものではないにせよ、いやしくも或る特定の労務その他の役務を提供して、その反対給付として受ける所得は、これはむしろ通常の所得形態というべきで、たまたまそれが一時的であるかどうかという事情に然程左右されて考えるべきではない¹⁵⁷〔傍点は筆者〕」。この記述から、「対価としての性質」とは、特定の役務提供の反対給付を想定していたと思われる。

この改正により、それまで一時所得と考えられていた著述家及び作家以外の者の受ける原稿料、講演料、事業所得以外の放送謝金等は雑所得に該当されることになった。なお、引き続き一時所得に該当するものとして、競馬・競輪の払戻金、災害見舞金品、結婚祝金品、学術等の奨励金、懸賞賞金、福引の当選金品及び債務免除益等が挙げられた。

3. 「……一時の所得のうち……対価たる性質を有しないもの」

この改正当時の条文は、「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のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの〔下線は筆者〕」という文言である。

現行法の、「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〔下線は筆者〕」という規定は、元々はこのような文言であった。

第2章で検討したように、「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」という範囲にさらに限定を加え、「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの」と規定していることがわかる。そして、「労務その他の役務……の対価」とは、上

¹⁵³ 志場喜徳郎「改正所得税法解説」財政経済弘報310号（1952年）3頁参照。

¹⁵⁴ 志場・前掲注（153）3頁参照。

¹⁵⁵ 志場・前掲注（153）3頁参照。

¹⁵⁶ 雪岡・前掲注（146）347頁、武田・前掲注（2）2632頁参照。

¹⁵⁷ 志場・前掲注（153）3頁参照。

記解説によれば、「ある特定の役務を提供して、その反対給付として受け取るもの」であると考えられる。

4. 昭和 28 年改正

同法の昭和 28 年改正では¹⁵⁸、平均課税方式が改正され、一時所得は譲渡所得との合計額から 15 万円を控除し、その控除後の金額の半額を他の所得と総合課税されることになった¹⁵⁹。これによりシャウプ税制前の課税方式が復活した¹⁶⁰。

第 4 節 昭和 39 年改正

所得税法の昭和 39 年改正では¹⁶¹、「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」という規定の「役務」の後に文言が加えられ、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの」（同法 9 条 1 項 9 号）となった。

この改正は、「法文の技術的な整備のためになされたもので、それによって一時所得の範囲について従来と比べて変更が生じたわけではない¹⁶²。」と解説される。

その背景に、山林所得、譲渡所得及び 2 分の 1 課税の関係がある。この昭和 39 年改正前まで、保有期間 1 年以内の短期保有山林所得の譲渡による所得は、山林所得ではなく譲渡所得に含まれた。一方、譲渡所得は、その資産の保有期間にかかわらず全て 2 分の 1 課税とされた。

しかし、この改正で、山林所得は保有期間が 3 年を超えるものに限定された。短期保有山林の譲渡による所得は、販売目的で保有された性格であるから、特別控除も適用すべきでないとして、譲渡所得から除外されたのである（譲渡所得のなかでも、資産の保有期間が 3 年以内のものは短期譲渡所得に区分され、2 分の 1 課税を行わないことになった）。

2 分の 1 課税が認められなくなった短期保有山林所得は、その全額が課税されるよう雑所得に該当するのが適当である¹⁶³。しかし、短期保有山林所得は、山林所得にも譲渡所得にも該当しない「一時の所得」として一時所得に落ち、2 分の 1 課税の適用を受けてしまうため、条文の改正が必要になったのである。

こうして、「資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの」という文言が追加された。

なお、この改正で、譲渡所得と一時所得の特別控除額が、所得の多寡に応じて 15 万円から最高 30 万円までに引き上げられた。

¹⁵⁸ 昭和 28 年法律第 173 号による改正。

¹⁵⁹ 武田・前掲注 (2) 2632 頁参照。

¹⁶⁰ 武田・前掲注 (2) 2632 頁参照。

¹⁶¹ 昭和 39 年法律第 20 号による改正。

¹⁶² 武田・前掲注 (2) 2632 頁。

¹⁶³ 武田・前掲注 (2) 2633 頁参照。

第5節 昭和40年改正

1. 全部改正

同法の昭和40年全部改正で、現行所得税法となった¹⁶⁴。各条文を「できる限り簡潔平明な表現でまとめ上げることに留意¹⁶⁵」し、複雑な内容のものには、「結論を読みやすくする等の配慮¹⁶⁶」がなされた。

2. 所得税法34条1項

この改正で、一時所得の規定の条文番号は、現行の所得税法34条1項になった。規定の文言は、次のとおりである。

34条 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。

それまでの「一時の所得のうち労務その他の……〔下線は筆者〕」が「一時の所得で労務その他の……〔下線は筆者〕」という文言になり、「対価たる性質を有しないもの〔下線は筆者〕」が「対価としての性質を有しないもの〔下線は筆者〕」という文言にそれぞれ変更された。

3. 譲渡所得と別個の特別控除額

この改正で、一時所得の所得計算について明確化が図られた¹⁶⁷。また、税制の簡素化及び少額な一時所得について負担の軽減を図る目的から、特別控除額の控除は、一時所得と譲渡所得のそれぞれの所得ごとに認められた¹⁶⁸。

第6節 小括

本章では、所得税法34条1項の沿革を確認した。規定の文言の変遷をまとめると、次の図表3のようになる。

¹⁶⁴ 昭和40年法律第33号による改正。

¹⁶⁵ 武田・前掲注(2)647頁参照。

¹⁶⁶ 武田・前掲注(2)647頁参照。

¹⁶⁷ 武田・前掲注(2)2633頁参照。

¹⁶⁸ 武田・前掲注(2)2633頁参照。

図表3 規定の文言の変遷

明治 20 年	営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得	非課税規定
昭和 15 年	営利ヲ目的トスル継続的の行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得	
昭和 22 年 3 月	営利を目的とする継続的の行為から生じた所得以外の一時の所得	
昭和 22 年 11 月	営利を目的とする継続的の行為から生じた所得以外の一時の所得	一時所得
昭和 27 年	営利を目的とする継続的の行為から生じた所得以外の一時の所得のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの	
昭和 39 年	営利を目的とする継続的の行為から生じた所得以外の一時の所得のうち労務その他の役務又は資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの	
昭和 40 年	営利を目的とする継続的の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。	

(筆者作成)

改正の経緯を確認してみると、所得概念（何に対して課税するか）の移行による課税対象の変更や、ある所得に担税力を見出したことによる規定の追加があったものの、所得税法が想定する一時所得の概念（一時的・偶発的であること）に、大きく変更がないように思われる（実際に、そのような解説もあった¹⁶⁹）。むしろ、新たな規定の文言を追加することで、一時所得と他の所得との分水嶺を明確にさせようとしてきたとも考えられる。

これらを踏まえ、改めて現行所得税法 34 条 1 項の規定を確認すると、同条同項は、利子所得ないし譲渡所得に属さない所得を、一時的・偶発的な所得とそうでない所得とに選別することを立法目的（趣旨目的）としているといえる。その趣旨目的のために、最終的に残ったものが一時的・偶発的な所得となるよう、ある所得を特定しそれを一時所得から除外する、という作業を繰り返すことを要求する規定であるともいえる。

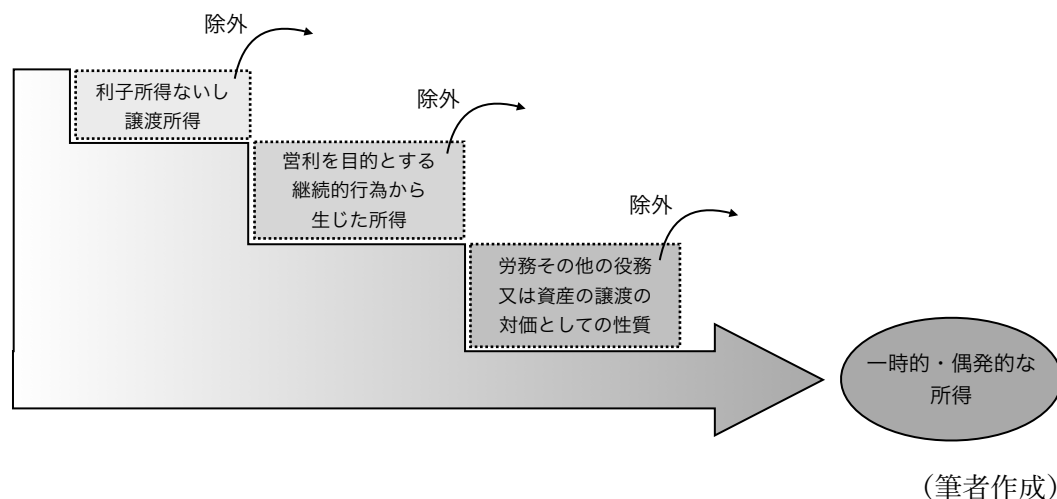
一時所得が、一時的・偶発的な所得の集合体である所得類型であることを考えれば、明らかに一時的・偶発的ではない所得は取り除かなくてはならない。確定的な対価を得ようとする獲得意思・行為によって得られた所得は、偶発性を有する所得とはいえないと説明されるように¹⁷⁰、そのような所得は、特定し一時所得から除外する必要がある。

¹⁶⁹ 武田・前掲注（2）2632 頁参照。

¹⁷⁰ 谷口・前掲注（3）321 頁参照。同様の見解を示す裁判例に、東京地判平成 30 年 4 月

このような作業を図であらわすと、次の図表4のようになる。

図表4 所得税法34条1項の規定



まず、利子所得ないし譲渡所得を特定して除外する。次に、残ったものの中から、営利を目的とする継続的行為から生じた所得を特定して除外する（なお、先に述べた4要件説に立てば¹⁷¹、ここで「一時の所得」を特定するという作業が入る）。

そして最後に、残ったものの中から「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」を有するものを特定して除外する。本章で確認した沿革によれば、このような作業を繰り返し、最終的に残ったものが、偶発的・一時的という特色をもつ一時所得であるはずである。

そのように考えると、昭和27年改正で非対価要件に相当する文言が加えられた際に解説された記述（「いやしくも或る特定の労務その他の役務を提供して、その反対給付として受ける所得は、これはむしろ通常の所得形態というべき」というものであった。）は、興味深い。これは、「対価としての性質」の解釈の参考になると思われる。

本章で確認した沿革の内容を踏まえ、次章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理する。

なお、所得税法の昭和39年改正で、非対価要件に「又は資産の譲渡」という文言が加えられたことは、「法文の技術的な整備のためになされたもので、それによって一時所得の範囲について従来と比べて変更が生じたわけではない¹⁷²。」と解説される。

19日・前掲注(112)。評釈に、市野瀬香子「判批」税研JTRI 35巻2号(2019年)89頁、長島弘「判批」ジュリスト1534号(2019年)126頁、藤間・前掲注(50)45頁、橋本浩史「判批」税経通信74巻14号(2019年)12頁等がある。

¹⁷¹ 佐藤・前掲注(10)222頁、酒井・前掲注(75)99頁、図子・前掲注(75)等参照。

¹⁷² 武田・前掲注(2)2632頁。

そこで、次章以下では、「対価としての性質」の解釈の検討は、「労務その他の役務」の「対価としての性質」の解釈に限定して行う。

第4章 見解の整理

本章では、非対価要件の判断基準に関する見解の整理し、検討を行う。具体的には、それぞれの見解において、「労務その他の役務」の「対価としての性質」をどのように捉えるか、非対価要件該当性の判断に偶発性の適否の考慮をするか否かを整理する。また、それぞれの見解における利点と問題点を検討する。

第1節 3つの見解

非対価要件の判断基準には、①「対価としての性質」をどのように捉えるか、及び②非対価要件該当性の判断に偶発性の適否の考慮をするかの2つの基準があると思われる。この2点を踏まえると、非対価要件の判断基準に関する見解として、次の3つが考えられる。

1. 対価狭義説

第1に、対価狭義説である。この見解は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、給付と具体的・特定のな役務行為との相互作用性が明らかな場合のみに限定して認めるものである。すなわち、「対価としての性質」を厳格に捉える見解である。

さらに、対価狭義説は、所得税法34条1項にいう「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの」という文言のみで非対価要件該当性を判断する。そのため、規定の文言にはない偶発性の適否については、非対価要件該当性の判断において考慮しない。この見解は、「対価としての性質」を厳格に捉えたうえで、「対価としての性質」を有するか否かのみを判断基準とする。

2. 対価広義説

第2に、対価広義説である。この見解は、「対価としての性質」を、対価狭義説で認められる場合に限らず、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た場合も「対価としての性質」として認めるものである。すなわち、「対価としての性質」を緩やかに捉える見解である。

対価広義説は、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおく。非対価要件該当性の判断においては、偶発性の適否を考慮しないが、非対価要件該当性以外の判断（例えば、最終的に一時所得に該当するか否かの判断等）においては考慮している場合もある。

3. 偶発性考慮説

第3に、偶発性考慮説である。この見解は、非対価要件該当性を、偶発性の適否により判断するものである。「対価としての性質」の解釈については、対価広義説と同様に広く捉える場合もあるが、やや限定的に捉える場合もある。

偶発性考慮説は、「対価としての性質」を緩やかに捉えるか厳格に捉えるかというよりは、非対価要件該当性を、偶発性の適否によって判断することに重点をおく。

4. 対価狭義説と対価広義説における「対価としての性質」の捉え方の差異

続いて、対価狭義説における、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈について検討する。

本論文で素材としている東京地裁令和 3 年判決の判示を再度確認すると、「所得税法 34 条 1 項にいう『……対価としての性質』を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、……当該給付が、……抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたものであれば、当該給付は『……対価としての性質』を有すると解すべきである〔下線は筆者〕」というものであった。裁判所は、「対価としての性質」を緩やかに捉えて解釈した。

この点、緩やかに捉える解釈に対し、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈もあり得る。東京地裁令和 3 年判決の判示をもとに考察すると、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈とは、次のようなものであると考えられる。

すなわち、「当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなもの〔下線は筆者〕」であり、役務行為は「抽象的又は一般的な」ものではなく、具体的で特定のなものであるといえる。

これを図で表すと、次の図表 5 のようになる。

図表 5 緩やかに捉える解釈と厳格に捉える解釈との関係

緩やかに捉える解釈	
厳格に捉える解釈	
役務行為が 具体的・特定の	役務行為が 抽象的・一般的
給付の報酬性・ 給付と役務行為との 対価的相当性が 明らかである	給付が役務行為に 密接に関連されている

(筆者作成)

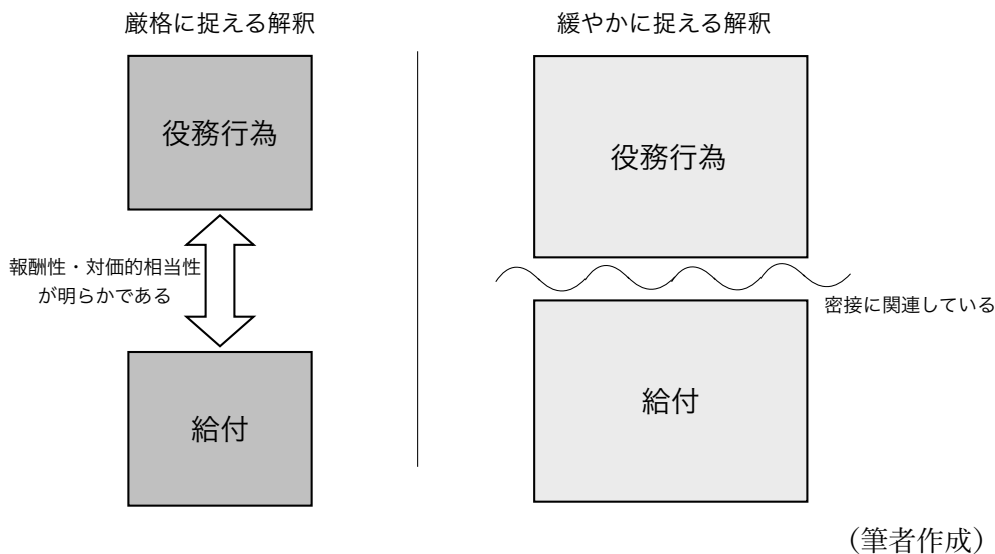
厳格に捉える解釈は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、また具体的で特定のな役務行為との対価的相当性が明らかなものに限るとしている。他方で、緩やかに捉える解釈は、厳格に捉えた給付及び、抽象的で一般的な役務行為に密接に関連しているものも包括して「対価としての性質」としている。厳格に捉える解釈の方が、緩やかに捉える解釈に比べ、

「対価としての性質」と認める範囲が狭い。

給付と役務行為との関係を見ると、厳格に捉える解釈は、双方の関係が「明らか」である。これに対し、緩やかに捉える解釈では、「密接」である必要はあるが、「関連」していれば「対価としての性質」を有すると認められる。

それぞれの解釈における役務行為と給付との関係は、次の図表 6 のようになると思われる。

図表 6 給付と役務行為との関係



厳格に捉える解釈では、役務行為と給付が相互に矢印で繋がっている。これに対して緩やかに捉える解釈では、役務行為と給付が明らかな矢印で繋がっているわけではなく（あるいは繋がっているかどうか不明で）、全体的に隣り合っている。

「対価としての性質」を厳格に捉える解釈と緩やかに捉える解釈とでは、このような差異がある。

以上を踏まえ、次節以下でこれら 3つの見解を検討する。

第 2 節 対価狭義説

1. 定義

対価狭義説は、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかなる場合のみ「対価としての性質」を有すると認め、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しない見解である。

(1) 「対価としての性質」の解釈

対価狭義説の「対価としての性質」の捉え方は、上記で述べた厳格に捉える解釈と同様である（45 頁図表 5 参照）。すなわち、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との

対価的相当性が明らかな場合に「対価としての性質」を有するとするものである。

ア 厳格に捉える解釈との差異

上記で述べた厳格に捉える解釈は、東京地裁令和 3 年判決の判示をもとにしたものである。そのため、「対価的相当性が明らかな場合」とした。しかし、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」の解釈を検討する際に、「対価的相当性〔傍点は筆者〕」を理由とするのは、文言が重なり意味が不明であるため、以下では「相互作用性」と言い換える。

イ 反対給付との言い換え

また、給付の報酬性、給付と具体的・特定のな役務行為との相互作用性が明らかな場合とは、その給付が、具体的・特定のな役務行為の反対給付である場合、とも言い換えが可能と思われる。この点、『『反対給付』それ自体は『対価』の言い換えにすぎず、実質的な解釈を示すものではない。』と指摘する見解がある¹⁷³。しかし、この見解では、「対価」の定義（解釈）が示されていない。

対価狭義説における厳格な解釈によれば、「対価としての性質」は、反対給付と言い換えることが可能であると思われる。そこで、以下では、報酬性及び相互作用性の意味を確認する。そして、対価狭義説にいう報酬性及び相互作用性が明らかな場合とはどのような場合かを定義し、反対給付と言い換えることが可能か否か検証する。

また、具体的で特定のな役務行為とはどのようなものか、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」の「としての性質」についてはどのように解釈するかについても詳細に提示する。

ウ 報酬性・相互作用性

広辞苑をみると「報酬」とは、労働・骨折いや物の使用の対価として給付される金銭・物品とある¹⁷⁴。別の国語辞典には、①働いたことの見返りとして受け取るお金、②人がしたことに対するむくいとある¹⁷⁵。

そうすると、報酬性が明らかな場合とは、役務行為に対する見返りとしての給付であることといえる。

また、「相互作用」についても広辞苑をみると、①互いに働きかけること、②2 個又は 2 個以上の事物・現象が相互に作用し合うこととある¹⁷⁶。別の国語辞典には、ものごとが、たがいに作用し合うこととある¹⁷⁷。相互作用とは、双方向に作用する状態ともいえる。

¹⁷³ 吉村政穂「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018 年）413 頁参照。

¹⁷⁴ 新村出監修『広辞苑〔第 7 版〕』（岩波書店、2018 年）2671 頁参照。

¹⁷⁵ 林・前掲注（114）1109 頁参照。

¹⁷⁶ 新村・前掲注（174）1686 頁参照。

¹⁷⁷ 林・前掲注（114）692 頁参照。

そうすると、相互作用性が明らかな場合とは、役務行為をしたことによって給付が得られたこと、また、役務行為を確約して給付を得ること等をいうといえる。

そして、反対給付の「反対」とは、物事が、対立・逆の関係にあること（広辞苑）¹⁷⁸、たがいに対立したり、逆の関係であったりすること（国語辞典）¹⁷⁹とある。役務行為の提供が、役務提供者（納税者）から役務提供先へ向けたある方向だとすると、反対給付は、その逆の方向、すなわち、役務提供先（給付の支払者）から役務提供者（納税者）へ向けたものといえる。

この点、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈では、役務行為の方向に向けられた矢印と給付の方向に向けられた矢印が、互いに反対の関係である（46頁図表6参照）。

以上のことから、反対給付は、上記で述べた報酬性、相互作用性が明らかな場合と同様の状態であるといえる。したがって、対価狭義説によれば「対価としての性質」は、反対給付と同義として考えられると思われる。

以下では、反対給付は、対価狭義説による「対価としての性質」を有するものとして検討する。

エ 具体的・特定のな役務行為

対価狭義説は、役務行為を具体的・特定のなものに限定する。そこには、雇用関係における日々の労働、役務行為の提供相手が固定された日々のルーティン・ワークは含まれない。それらから得られた給付は、主に給与所得や事業所得に分類されることになり、一時所得の要件のうちの①除外要件によって既に一時所得から除外されているからである。

また、①除外要件及び②非継続要件によって除外されなかった給付であったとしても、役務行為が具体的に特定されなければ、給付との報酬性、相互作用性が明らかではないため、対価狭義説は「対価としての性質」を有すると認めない。例えば、従業員等の地位に基づく給付や、役務行為との因果関係があることによってされた給付等である。それらは、いつ、どこで、誰に対する役務行為を行なったことによるものなのかを特定できず、そのため給付の報酬性、給付と役務行為との相互作用性が明らかではないからである。

①除外要件及び②非継続要件によっても除外されなかった所得で、さらに給付との報酬性、相互作用性が明らかな具体的で特定のな役務行為のみを、対価狭義説は、所得税法 34条1項にいう「労務その他の役務」とする。

(2) 非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮

対価狭義説は、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否は考慮しない。対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を「労務その他の役務……の対価としての性質」という文言に沿って行うため、規定の文言にはない偶発性の有無の検討を行う必要がないからである。

¹⁷⁸ 新村・前掲注（174）2418頁参照。

¹⁷⁹ 林・前掲注（114）997頁参照。

また、一時所得の意義を定める規定に非対価要件が追加されたのは、「対価としての性質」を有する所得であるならば、その時点でその所得は偶発性を有していないと判断されるという考え方があったからである¹⁸⁰。

対価狭義説は、「労務その他の役務……の対価としての性質」という規定の文言と非対価要件が追加された趣旨を尊重する。そのため、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否は考慮しない。

2. 対価狭義説に立つ裁判例・学説

(1) 裁判例

所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」の解釈が争われた裁判例で、対価狭義説に立つものは、調べた限り見当たらない（消費税法における「対価」の解釈としては、対価狭義説に立っていると思われる裁判例はいくつかみられた¹⁸¹）。

(2) 学説

対価狭義説に立つ学説には、次のようなものがある。

木山泰嗣は、「対価としての性質」の判断は、報酬としての性質があるか否かによってされるべきであるとの見解を示す¹⁸²。戸田悠子は、「対価としての性質」とは、「対価の本質を有するもの」ということを強調しているに過ぎず、「対価」（そのもの）よりも広い概念を示しているわけではないと指摘する¹⁸³。

また、木山は、偶発性は、あくまでも一時所得の特色（性質）であるとして、偶発性の適否は考慮されるべきではないと述べる¹⁸⁴。藤間大順も、「対価としての性質」という文言それ自体の検討を行わずに、偶発性という「趣旨のみによって条文を解釈することは相当ではない。」との見解を示す¹⁸⁵。

3. 対価狭義説の検討

(1) 対価狭義説の利点

対価狭義説には、次のような利点がある。

ア 非対価要件の明瞭性

対価狭義説は「対価としての性質」を厳格に（明確に）捉えていることから、非対価要件

¹⁸⁰ 武田・前掲注（2）2640 頁参照。

¹⁸¹ 大阪地判令和元年 12 月 13 日税資 269 号順号 13358, その控訴審である大阪高判令和 3 年 9 月 29 日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25593010）等がある。

¹⁸² 木山・前掲注（1）（青山法学論集）272 頁参照。

¹⁸³ 戸田悠子「判批」税務弘報 66 卷 10 号（2018 年）164 頁参照。

¹⁸⁴ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）272 頁参照。

¹⁸⁵ 藤間大順「判批」青山社会科学紀要 45 卷 1 号（2016 年）79 頁参照。

の分水嶺が明瞭である。偶発性の適否を考慮しないので、何をもって偶発的というのか（どの時点での何が「一時的・偶発的・恩恵的」であったか）については、検討する必要がない。

対価狭義説であるならば、非対価要件の判断基準が明瞭であるから、課税要件明確主義に沿う。

イ 制定当時の記録

また、前章でも述べたように、昭和 27 年に「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」という文言が追加された際、当時の記述には次のものがあつた。すなわち、一時所得から除外すべき「対価としての性質」とは、「或る特定の労務その他の役務を提供して、その反対給付として受ける所得〔傍点は筆者〕」であるとする記述である。

対価狭義説は、このような制定時の趣旨に忠実な解釈ができる。

ウ 偶発性は必要要件に過ぎないこと

一時所得であるならば、基本的に偶発性を有する所得といえる（そのような所得区分になるように、規定の改正がなされてきたのは前章で確認した。）が、偶発性を有する所得すべてが一時所得に該当するとは限らない（非課税所得又は他の所得区分に該当する場合もある¹⁸⁶）。したがって、偶発性は、一時所得の必要要件であつて、十分要件ではないといえ¹⁸⁷、そもそも一時所得該当性の判断において、偶発性の適否を考慮する必要がないといえる。

この点、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しないという利点がある。

エ 消費税法基本通達との整合性

消費税法基本通達 5-5-2 は、「対価を得て行われる……役務の提供」（消費税法 2 条 1 項 8 号）とは、「役務の提供に対して反対給付を受けることをいう〔傍点は筆者〕」と規定している。すなわち、「対価を得て」の「対価」とは、「反対給付」と同義であると思われる。

この消費税法基本通達との整合性という点では、利点がある。

(2) 対価狭義説の問題点

他方で、対価狭義説には、次のような問題点がある。

ア 「としての性質」の解釈

¹⁸⁶ 例えば、宝くじの当せん金は、偶発性を有する所得であるが、当せん金付証券法 13 条「当せん金付証券の当せん金品については、所得税を課さない。」の規定により非課税所得である。また、資産の価値が偶発的に増加した場合のキャピタル・ゲインは、基本的に譲渡所得に区分される。

¹⁸⁷ 酒井克彦「判批」国税速報 5580 号（2004 年）13 頁、日景智「判批」国税速報 5529 号（2003 年）21 頁参照。

学説には、所得税法 34 条 1 項の規定が、「対価」ではなく、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言になっていることから、「対価としての性質」を厳格に（限定的に）ではなく、緩やかに捉えるべきであるとする見解がある¹⁸⁸。

対価狭義説は、所得税法 34 条 1 項にいう「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの〔傍点は筆者〕」という規定の文言のみで非対価要件該当性を判断する。そうであるならば、「対価としての性質」の「としての性質」という文言は、どのように解釈するのかという問題が生じる。規定の文言にある以上、「としての性質」の解釈がなされなければ、規定の文言を忠実に解釈しているとはいえないからである。

イ 趣旨解釈が許容される場合

対価狭義説は、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しない。

偶発性は、所得税法 34 条 1 項の規定の立法趣旨（趣旨目的）であると考えられることは先に述べたとおりである。この点、租税法の解釈は、文理解釈が原則であるが¹⁸⁹、例外的に趣旨解釈が許容される場合もある。

学説上、例外的に趣旨解釈が許容される場合とは、次のような場合が挙げられている。

すなわち、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合¹⁹⁰、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合¹⁹¹、文理解釈の結果、なお複数の解釈の可能性が残る場合等である¹⁹²。

「対価としての性質」の解釈に、上記に挙げたような例外的に趣旨解釈が許容される場合もあるのであれば、対価狭義説は、所得税法 34 条 1 項の柔軟な解釈をしているとはいえない。

第 3 節 対価広義説

1. 定義

対価広義説とは、「対価としての性質」を、対価狭義説で認められる場合に限らず、給付

¹⁸⁸ 東京地裁平成 23 年 4 月 21 日税資 261 号順号 11674, 東京地裁平成 23 年 5 月 11 日・前掲注 (4) 等がある。学説には、酒井・前掲注 (187) 5 頁, 同『クローズアップ課税要件事実論〔第 5 版〕』（財経詳報社, 2021 年）226-228 頁等がある。

¹⁸⁹ 金子・前掲注 (3) 123 頁, 同・前掲注・(49) 3 頁, 木山・前掲注 (49) 123 頁, 谷口・前掲注 (3) 44 頁参照。

¹⁹⁰ 金子・前掲注 (3) 124 頁, 同・前掲注 (49) 3 頁, 木山・前掲注 (49) 124 頁参照。

¹⁹¹ 鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 (上) 137 頁, 木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号 (2016 年) 126 頁参照。

¹⁹² 谷口・前掲注 (3) 46 頁参照。

が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされた場合も「対価としての性質」として認めるものである。また、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおく。

(1) 「対価としての性質」の解釈

対価広義説の「対価としての性質」の捉え方は、東京地裁令和3年判決が示した緩やかに捉える解釈と同様である。すなわち、対価狭義説の「対価としての性質」の範囲に加えて、抽象的で一般的な役務行為に密接に関連している給付を包括して「対価としての性質」としている。対価広義説の方が、対価狭義説に比べて「対価としての性質」と認める範囲が広い。

対価広義説は、(①除外要件及び②非継続要件によって除外されなかった給付であることが前提であるが、) 対価狭義説では認められなかった従業員等の地位に基づく給付や、役務行為との因果関係があることによってされた給付等も、「対価としての性質」を有すると認める。

「抽象的又は一般的な役務行為」とは、特定のものに限られない役務行為である。ある役務行為が、いつ、どこで、誰に対するものなのかが特定できなくても、所得税法34条1項にいう「労務その他の役務」に含める。そして、そのような役務行為に「密接に関連してされた給付」であれば、その給付は「対価としての性質」を有すると認める。「密接に関連」とは、役務行為との因果関係が認められれば足りるとする。

(2) 非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮

対価広義説は、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおく。

したがって、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否が判断基準とはならない。ただし、それは、あくまでも非対価要件該当性の判断基準であって、非対価要件該当性以外の判断(例えば、最終的に一時所得に該当するか否かの一時所得該当性の判断等)においては偶発性の適否を考慮する場合もある。

2. 範囲拡張の方法

先に述べたとおり、対価広義説は、対価狭義説に比べて「対価としての性質」と認める範囲が広い。すなわち、対価広義説は、対価狭義説で認める「対価としての性質」の範囲から、「対価としての性質」として認める範囲を拡張しているといえる。この点、拡張の方法として、先行研究は、次の点を指摘する。

(1) 関連性拡張型

それは、役務提供と給付との関連性の拡張である。例えば、倉見論文は、裁判所が「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」していると指摘する¹⁹³。

また吉村論文も、裁判所の判示から抽出される「『対価』性のメルクマールは、……役務の提供と給付との関連性である。」と指摘する¹⁹⁴。この点、「具体的な役務の提供と（反対）給付との関連性が要求されるのではなく、（反対）給付と一般的・抽象的な役務の提供との関連性が存在」すれば、裁判所は「対価」と認定すると述べる¹⁹⁵。

このような拡張方法によれば、役務提供と給付が直接的に（相互に矢印で）繋がっていなくても、役務提供をしていた期間に受けた給付等、間接的に関係があるならば、関連性があるとみて「対価としての性質」を有すると認めることになる。

これは、役務提供と給付との関連性を拡張しているといえる（以下、本論文では、これを対価広義説の中でも「関連性拡張型」という）。

（2）役務行為拡張型

先行研究による指摘ではないが、対価広義説のもう一つの拡張の方法として、提供する役務自体の拡張が挙げられる。これは、役務行為として認める範囲そのものを広げる方法である。

このような拡張方法によれば、納税者の行為自体が、役務行為とはいえなくとも、また、実際に役務行為の提供をせず給付を受けた場合でも、納税者が属する組織との契約関係、組織内での役割等から、その行為は、役務行為とみなされることになる。同時に、納税者が受けた給付は「対価としての性質」を有すると判断されることになる。

これは、提供する役務行為自体を拡張しているといえる（以下、本論文では、これを対価広義説の中でも「役務行為拡張型」という）。

3. 対価広義説に立つ裁判例・学説

（1）裁判例

対価広義説に立つ裁判例には、次のようなものがある。

ア 東京地裁平成 22 年 10 月 8 日判決

東京地裁平成 22 年 10 月 8 日判決（以下「東京地裁平成 22 年判決」という）は¹⁹⁶、民法上の組合である組合員が、新株予約権を行使したことによって得られた経済的利益をめぐる争われたものである。

裁判所は、「対価としての性質」を「給付が具体的又は特定の役務行為に対応する等価の関係にある場合に限られるものではなく、広く給付が抽象的又は一般的な役務行為に密

¹⁹³ 倉見・前掲注（4）39 頁参照。なお倉見論文では、「関連性拡張型」と呼ばず、「役務行為関連性基準」と呼ぶ。

¹⁹⁴ 吉村・前掲注（31）402 頁参照。

¹⁹⁵ 吉村・前掲注（31）402 頁参照。

¹⁹⁶ 東京地判平成 22 年 10 月 8 日・前掲注（4）。

接に関連してされる場合を含むものと解するのが相当」と、緩やかに捉えた。

また、あてはめでは、①組合が長期安定株主となって株式会社に役務の提供を行うことを約していたこと、②だからこそ株式会社は組合に対し新株予約権を割り当てたこと、③このような新株予約権の行使によって得られた経済的利益は、組合による株式会社に対する役務提供の対価としての性質を有すること、④それがそのまま組合契約に基づき原告に帰属すること、などから、当該経済的利益は、「『役務の対価』としての性質を有するというべきである」と判断した。続いて、原告が「直接役務の提供をしていなくても、その経済的利益の役務の対価としての性質が変わるものではない。」と判示した。

裁判所は、組合契約や、経済的利益が原告に帰属するまでの、民法上の組合の構造上の理由から、当該利益は、役務提供による対価であると判断した。対価広義説のうち、役務自体を拡張している考え方であるといえる（役務行為拡張型）。

偶発性は、一時所得の特色であるということ、そのため一時所得は、担税力が低いということについて言及するに留めている。その他の判断においても、偶発性について言及していない。

「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をして、「対価としての性質」の有無のみが、非対価要件該当性の判断基準となっている。東京地裁平成 22 年判決は、対価広義説（役務行為拡張型）に立っているといえる。

イ 東京地裁令和 3 年判決

東京地裁令和 3 年判決の事案の概要及び裁判所の判断は¹⁹⁷、第 1 章で述べたとおりである。

また、「対価としての性質」を緩やかに捉えていることも第 1 章で述べた。判示において、東京地裁令和 3 年判決は、「O社の財務状態が本件債権全額の弁済を可能とする程度にまで改善したのは、XのO社の代表取締役としての地位に基づく役務の提供の結果」であり、「Xの役務の提供がなければXが本件利益を受けることもなかったことも認められる。」として、Xの代表取締役としての役務提供と本件利益の関連性を認めた。

Xのある特定の役務提供との関連性を認めているのではなく、Xが役務提供を行っていた期間に発生した利益であるから関連性があるとみていえると考えられる。これは、一見すると、役務提供と給付との関連性の拡張（関連性拡張型）をしているように思える。

しかし、東京地裁令和 3 年判決は、役務提供と本件利益との関連はあると認めながらも、この後、債務弁済と本件利益との関連について検討し、その結果「対価としての性質」は有しないという結論になった。役務提供と給付との関連性の拡張したところで、結論には影響がなかったといえるが、どちらにしても、同判決が、役務行為と給付との関連性を拡張する判示をしていたことには変わりはない。

¹⁹⁷ 東京地判令和 3 年 1 月 29 日判決・前掲注 (1)。

東京地裁令和 3 年判決は、非対価要件該当性の判断においては、偶発性は考慮してはならず、「対価としての性質」を有するか否かのみで判断した（ただし、偶発性を一時所得該当性の判断においては考慮した）。

「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をして、その性質の有無のみが、非対価要件該当性の判断基準となっていることから、東京地裁令和 3 年判決は、対価広義説に立っているといえる。

(2) 学説

対価広義説に立つ学説には、次のようなものがある。

酒井克彦は、所得税法 34 条 1 項の規定が、「対価としての性質」という文言になっていることから、「『対価』よりも広い範囲を指すものと考えらるべきであろう。」との見解を示す¹⁹⁸。この点、上田正勝及び寺内将浩も、同様の見解に立っている¹⁹⁹。

また、上田は、担税力の観点から、「対価としての性質」を緩やかに捉えることは「必要性も合理性もある」と述べる²⁰⁰。

寺内は、偶発性の適否の判断について、「一時的・偶発的という要素については、……判断としない状態にあると言えよう。」と指摘する²⁰¹。偶発性は、あくまで一時所得を広く概観した場合にみられる特色として整理すべきで、「これをある所得の一時所得該当性を決定づける要素にまで昇華させて考えるのは適当ではないだろう」という見解を示す²⁰²。

4. 対価広義説の検討

(1) 対価広義説の利点

対価広義説には、次のような利点がある。

ア 「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言の重視

所得税法 34 条 1 項の規定は、対価ではないもの、ではなく、「対価としての性質を有しないもの〔傍点は筆者〕」という文言になっている。「対価」ではなく、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言を重視すると、緩やかに捉えて範囲を拡張する対価広義説が妥当であるようにも思われる。

対価広義説によれば「対価」とはいいい切れないようなものであったとしても、そのような「性質」を有していれば、「対価としての性質」に当てはまるからである²⁰³。

¹⁹⁸ 酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方～経済社会の変容に即応した課税～」税理 62 卷 10 号（2019 年）223 頁。

¹⁹⁹ 上田・前掲注（4）104 頁参照。

²⁰⁰ 上田・前掲注（4）103-108 頁参照。

²⁰¹ 寺内・前掲注（31）524 頁参照。

²⁰² 寺内・前掲注（31）525 頁参照。

²⁰³ 酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579 号（2018 年）230 頁、同・前

対価広義説は、「としての性質」という文言を重視する点で、利点がある。

イ 他の法令及び通達との整合性

消費税は、消費に広く薄く負担を求めるという性質を有するという制度趣旨がある。消費税法は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に消費税を課すると規定する（同法4条1項）。そして、資産の譲渡等とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡……並びに役務の提供〔下線は筆者〕」をいうと規定する（同法2条1項8号）。この点、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡……並びに役務の提供〔下線は筆者〕」が増加すればするほど、広く薄く課税するという同法の趣旨に合致する²⁰⁴。

同様に、所得税法34条1項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉えるならば、雑所得に区分される所得の範囲が広がる。これは、特別控除額の控除や2分の1課税の対象から外れる所得が多くなり、課税対象が広がることを意味する。

また、所得税基本通達との整合性という利点がある。

所得税基本通達35-1は、雑所得の例示を挙げており、その1つに「役員又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〔下線は筆者〕」がある（11号）。

雑所得に該当するということは、上記の「自己の職務に関連して……取得する金品」は、「対価としての性質」を有する所得として、一時所得から除外されていることを意味する（「自己の職務に関連して」取得する「金品」を「対価としての性質」としている）。

この点、所得税基本通達35-1は、役務行為に密接に関連して取得する給付を「対価としての性質」とする対価広義説と整合する²⁰⁵。

(2) 対価広義説の問題点

他方で、対価広義説には、次のような問題点がある。

ア 文理解釈からの乖離

まず、対価広義説は、「対価としての性質」を緩やかに捉えるため、「対価」という文言が本来もつ意味に合致しない給付までもが「対価」に含まれてしまうという点である。

例えば、納税者による役務行為との対応関係が希薄な中元、歳暮を「対価としての性質」（正確には「役務の対価」と判示した。）を有すると判断した裁判例等があるが²⁰⁶、この裁判例の判断に対しては、「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あろう。」と問題視する見解がある²⁰⁷。

掲注（187）10頁参照。

²⁰⁴ 吉村・前掲注（31）402頁参照。

²⁰⁵ 上田・前掲注（4）102頁、酒井・前掲注（187）10頁参照。

²⁰⁶ 東京高判昭和46年12月17日・前掲注（4）。

²⁰⁷ 倉見・前掲注（4）39-40頁参照。

同様に、本来ならば「対価としての性質」を有するものでなかった給付が、雇用関係にあることを理由に役務行為に密接に関連しているとみなされ、本来「対価としての性質」を有するものでなかった給付であるのに、直ちに「対価としての性質」に該当してしまう。

このような解釈は、文理から乖離しており、「対価としての性質」の解釈として問題視される²⁰⁸。

イ 課税要件明確主義

次に、対価広義説は、「対価としての性質」として認める範囲を拡張しているが、範囲拡張の方法はひとつではなく、関連性拡張型と役務行為拡張型がみられる点である。その結果、「対価」とは、役務行為とはいえない行為であっても役務行為に含まれてしまうし、その役務行為と給付に直接的な関係がなくても「対価」とみなされてしまうことになる。

「対価としての性質」の範囲の多方向的な拡張は、納税者にとってその分水嶺が分かりにくい。課税要件明確主義の観点からの問題点である²⁰⁹。

ウ 一時所得の存在意義の希薄化

さらに、対価広義説によると、「対価としての性質」に該当し雑所得に区分される給付が多くなる。

その結果、一時所得に該当するものが減少し、一時所得に該当する範囲が縮小され、一時所得という所得区分の存在意義が希薄化されてしまうという問題がある。

エ 因果関係を表す用語を示した裁判例

なお、不動産所得の意義を定める規定には、「貸付け……による所得〔下線は筆者〕』という文言がある（所得税法 26 条 1 項）。この点、この規定にいう『『よる』は、因果関係を表す用語であり、……文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。」と判示した裁判例がある²¹⁰。

同法 34 条 1 項の規定は、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質〔下線は筆者〕』という文言である。役務又は資産の譲渡による対価としての性質、ではないことから、因果関係（原因関係）まで広く考える必要はないという考え方もできる。

第 4 節 偶発性考慮説

1. 定義

偶発性考慮説は、非対価要件該当性を、偶発性の有無により判断するものである。

²⁰⁸ 戸田・前掲注（183）164-165 頁参照。

²⁰⁹ 倉見・前掲注（4）31 頁，戸田・前掲注（183）164 頁参照。

²¹⁰ 東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 卷 10 号 1966 頁。評釈に、佐々木栄美子「判批」税研 JTRI35 卷 4 号（2019 年）80 頁等がある。

(1) 「対価としての性質」の解釈

偶発性考慮説は、「対価としての性質」を、対価広義説と同様に広く捉える場合もあるが、やや限定的に捉える場合もある。

偶発性考慮説が重点をおくのは、「対価としての性質」を緩やかに捉えるか厳格に捉えるかという解釈の手法ではなく、偶発性の適否によって非対価要件該当性を判断する点である。

(2) 非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮

非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しない対価狭義説及び対価広義説に対し、偶発性考慮説は、偶発性の適否によって非対価要件該当性を判断する。

したがって、偶発性考慮説では、偶発性の適否のみが判断基準となる。

2. 偶発性考慮説に立つ裁判例・学説

(1) 裁判例

偶発性考慮説に立つ裁判例には、次のようなものがある。

ア 東京地裁平成 8 年 3 月 29 日判決

東京地裁平成 8 年 3 月 29 日判決（以下「東京地裁平成 8 年判決」という）は²¹¹、衆議院議員の公設秘書であった被告人が、当該衆議院議員と共謀し、虚偽の所得税確定申告書を提出して、被告人及び当該衆議院議員の所得税を免れようと企てた刑事事件である。被告人及び当該衆議院議員が得た政治献金収入、裏献金収入等の所得区分をめぐって争われた。

裁判所は、「対価としての性質」を、「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「対価としての性質」として認められると緩やかに捉える。

また、裁判所は、当該収入の雑所得該当性の判断において、「偶発的とはいえ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」と判示した。一時所得該当性の判断に置き換えると、これに該当する場合は非対価要件を充足しないという判示である。

したがって、偶発性の有無によって非対価要件該当性の判断をしているといえる。

イ 東京地裁平成 23 年 5 月 11 日判決

東京地裁平成 23 年 5 月 11 日判決は²¹²、新株予約権の行使益について争われた事例である。

裁判所は、『労務その他の役務……の対価としての性質を有』する所得については、特定の給付等と……役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合に……限ら

²¹¹ 東京地判平成 8 年 3 月 29 日税資 217 号 1258 頁（第一審で確定）。

²¹² 東京地判平成 23 年 5 月 11 日・前掲注（4）。

れるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して……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も含まれると解するのが相当である〔下線は筆者〕と判示している。「対価としての性質」を有するか否かの判断に、偶発性の適否を考慮している。

したがって、偶発性の適否によって非対価要件該当性の判断をするといえる。

ウ 東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決

第 1 章で述べたように、東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決は²¹³、「対価としての性質」は、やや限定的に捉えたように思われる²¹⁴。

しかし、それだけでは非対価要件該当性を判断せず、「対価としての性質を有するというためには……偶発的に発生したものではない」給付であることが必要と判示する。

したがって、偶発性の有無によって非対価要件該当性の判断をするといえる。

(2) 学説

偶発性考慮説に立つ学説には、次のようなものがある。

横井里保は、昭和 27 年の改正において、一時所得の概念を偶発的な所得に限定するために非対価要件が創設された経緯に鑑みれば、「非対価要件において偶発性を検討することも許容される。」と見解を示す²¹⁵。また、長戸貴之も、同様の見解と理由を示す²¹⁶。

3. 偶発性考慮説の検討

(1) 偶発性考慮説の利点

偶発性考慮説が支持される利点として、一時所得を偶発性を有する所得に限定できる点がある。

一時所得は、偶発性を有する所得であるから、区分される所得は偶発性を有すると判断されたものであるのが望ましい。この点、偶発性考慮説は、雑所得との最後の分水嶺となる非対価要件該当性の判断において、偶発性の有無のみが判断基準となる。したがって、最終的に偶発性を有する所得のみが区分されることになり、一時所得の特色を反映した判断ができるといえる。

(2) 偶発性考慮説の問題点

他方で、偶発性考慮説には、次のような問題点がある。

ア 偶発性の概念が不明瞭

²¹³ 東京地判平成 27 年 5 月 21 日前掲注 (5)。

²¹⁴ 木山・前掲注 (5) 179 頁参照。

²¹⁵ 横井・前掲注 (1) 149 頁参照。

²¹⁶ 長戸・前掲注 (56) 130 頁参照。

偶発性考慮説は、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否が判断基準となる。そこで、何をもって偶発性を有するとするかという偶発性の定義が必要となるが、その定義が明確ではない。

複数の事実が重なって所得を得た場合には、1つの事実にも偶発性が認められれば良いのか、複数の事実全てに偶発性が必要なのか、事実全体をみて偶発性の有無を判断するのか等によって、帰結が異なり、判断において混乱を招くことになる。

イ 文理解釈から乖離した解釈

また、偶発性の適否によって非対価要件該当性の判断することは、所得税法34条1項が規定する文言以外からの解釈を意味することになる（一時性は、同条同項にいう「一時の所得」から導出されるともいえる。しかし、偶発性は導出できない）。

非対価要件設定時の趣旨が必要以上に着目され、規定から導き出される要件の忠実な解釈・検討が不足し、租税法解釈の基本原則である文理解釈が遵守されないおそれがある。

このような偶発性考慮説に対して、「非対価要件が設けられた趣旨に専ら着目しており、」文理解釈に反すると指摘する見解がある²¹⁷。

第5節 小括

本章では、非対価要件の判断基準に関する見解の整理・検討を行った。非対価要件の判断基準に関する見解として、対価狭義説、対価広義説及び偶発性考慮説の3つの考え方を検討した。

1. 見解の整理

対価狭義説は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、給付と具体的・特定のな役務行為との相互作用性が明らかな場合のみに限定して認める。すなわち、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈をする。このような対価狭義説によれば、「対価としての性質」は、反対給付と言い換えることができる。

さらに、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を所得税法34条1項の規定の文言によって行うため、判断において偶発性の適否を考慮しない。同条同項には、偶発性という文言がないからである。対価狭義説では、「対価としての性質」を厳格に捉え、そのうえで、「対価としての性質」を有するか否かのみが判断基準となる。

対価広義説は、「対価としての性質」を、対価狭義説で認められる場合に限らず、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た場合も、「対価としての性質」として認める。すなわち、「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をする。

また、対価広義説は、対価狭義説が認める「対価としての性質」の範囲を拡張した捉え方をする。範囲拡張の方法として、関連性拡張型と役務行為拡張型があり、対価広義説の中で

²¹⁷ 藤間・前掲注(50)50頁参照。

もその2つがみられる。

そして、対価広義説は、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおくため、非対価要件該当性の判断においては偶発性を考慮しない。ただし、非対価要件該当性以外の判断（例えば、最終的に一時所得に該当するか否かの判断等）においては考慮する場合もある。

偶発性考慮説は、非対価要件該当性を、偶発性の適否により判断する。「対価としての性質」の解釈については、対価広義説と同様に広く捉える場合もあるが、やや限定的に捉える場合もある。

偶発性考慮説は、「対価としての性質」を、緩やかに捉えるか厳格に捉えるかというよりは、非対価要件該当性を、偶発性の適否によって判断することに重点をおく。

以上、3つの見解における判断基準を表に整理すると、次の図表7のようになる。それぞれの見解において、特に重点をおく判断基準を網掛けにしている。

図表7 3つの見解における判断基準

	「対価としての性質」の解釈	非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮
対価狭義説	厳格に捉える	(偶発性は、「労務その他の役務……の対価としての性質」という規定の文言にならないため) 考慮しない
対価広義説	緩やかに捉える	考慮しない (ただし、非対価要件該当性の判断以外で考慮する場合もある)
偶発性考慮説	緩やかに捉える傾向にあるが、やや限定的に捉える場合もある	考慮する

(筆者作成)

2. 問題点

それぞれの見解には、次のような問題点がある。

対価狭義説には、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」の「としての性質」の文言をどう解釈するかという問題がある。対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を所得税法34条1項の規定の文言から行うが、「対価としての性質」を厳格に捉えた結果、「としての性質」の文言の解釈がされないように感じられ、見解に矛盾が生じるようにも思われるからである。

また、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を、「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの」という文言のみから判断する。そのため、偶発性の適否は考慮しな

い。租税法の解釈は、文理解釈が基本であるが、例外的に趣旨目的を考慮する趣旨解釈も許容される場合がある。偶発性は所得税法 34 条 1 項の趣旨目的であるが、対価狭義説は、この例外さえも否定することになる。この点、対価狭義説は、柔軟な解釈をしていないとの批判もあり得る。

対価広義説にも、「対価としての性質」の解釈に関する問題点がある。対価広義説は、「対価としての性質」を緩やかに捉える。その理由として、同条同項の規定が、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言によって定められているからであるとする。しかし、「としての性質」という文言に、役務行為と給付との関連性、また役務行為自体を拡張する意味をもつという解釈の余地はあるのかという問題である。

また、対価広義説は、「対価としての性質」を緩やかに捉えることにより、「対価としての性質」を有する所得と有さない所得との分水嶺が曖昧となり、課税要件明確主義の観点から問題がある。

偶発性考慮説は、偶発性の適否の考慮をして非対価要件該当性の判断をすることから、偶発性という一時所得の特色のみが着目され、所得税法 34 条 1 項の規定の文言の解釈から乖離してしまうおそれがある。

また、偶発性考慮説は、偶発性の定義を明確に決定しておかなければ、何をもって偶発性が認められるのかが曖昧となる。

以上、非対価要件の判断基準に関する 3 つの見解を整理し、検討した。

非対価要件の判断基準として、どの見解が妥当だろうか。そこで、次章では、「対価」概念について検討したのち、非対価要件の判断基準を提言する。

第5章 非対価要件の判断基準の検討

本章では、前章までの検討を踏まえ、非対価要件の判断基準を明らかにする。まず、民法及び他の租税法における「対価」概念を明らかにする。その後、非対価要件該当性の判断のあり方を検討し、非対価要件の判断基準を提言する。最後に、事例検討を行う。

第1節 「対価」概念の検討

前章では、非対価要件の判断基準に関する見解を検討し、対価狭義説と対価広義説との間には、「対価としての性質」として認められる範囲に差があることを確認した。見解によって認められる範囲に差があるという点で、「対価」（「対価としての性質」）は、概念の一つであると思われる²¹⁸。これは、所得が制限的所得概念と包括的所得概念によって認められる範囲に差があるのと同様である。

「対価」は、所得税法のほか、他の租税法や民法においても規定の文言に用いられているが、いずれの法律においても「対価」を明文化して定義していない²¹⁹。この点、民法及び他の租税法においても、「対価」とは、概念の一つであるといえる。

民法及び他の租税法では、「対価」はどのような概念として捉えられているのか。また、所得税法の他の所得区分ではどうか。「対価」として認められる範囲に差があるとすれば、それは、どの程度のものか。

以下では、民法、他の租税法（消費税法、相続税法）及び所得税法の他の所得区分における「対価」の概念について確認する。そして、前章で検討した3つの見解と概念上の差異はあるのか検討する。

1. 民法

民法の条文には、「対価」という文言が用いられる規定がいくつかある。そこで、それらの条文をもとに民法上の「対価」の概念を検討する。

(1) 法定果実

まず、「対価」の文言が用いられる条文に、民法88条2項がある。この規定は、法定果実とは、物の使用の「対価」として受けるべき金銭その他の物であると定めるものである。具体例として、宅地使用の対価である地代、家屋使用の対価である家賃等が挙げられる²²⁰。

この点、宅地使用に対する地代、家屋使用に対する家賃には、報酬性、相互作用性がみられる。

(2) 物上代位

²¹⁸ 伊川・前掲注(13) 62頁参照。

²¹⁹ 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5=6号(2006年)201頁参照。

²²⁰ 松尾弘『民法の体系—市民法の基礎—〔第6版〕』（慶応義塾大学出版会、2016年）

166頁、我妻榮＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第8版〕』（日本評論社、2022年）180頁参照。

次に、「対価」の文言がある条文に、同法 304 条 2 項がある。先取特権（同法 303 条）は、その目的物が売却、賃貸、滅失等した場合についても行使することができる（ただし、一定の条件が必要。同法 304 条 1 項）。この規定は、債務者が、先取特権の目的物につき設定した物権の「対価」についても行使することができる旨定めるものである（物権とは、人が物を支配する権利であり、所有権、制限物権、占有権等がある²²¹）。具体例として、先取債権の目的である土地の上に設定された地上権の対価等が挙げられる²²²。

この点、地上権を行使したことにより得られる給付には、報酬性、相互作用性がみられる。

(3) 抵当建物使用者の引渡しの猶予

次に、「対価」の文言がある条文に、同法 395 条 2 項がある。この規定は、競売建物の明渡しの猶予を定めるものである²²³。賃貸借に基づく抵当権物の占有者（抵当建物使用者）に対し、一定の条件のもと、建物の競売による売却の時から 6 ヶ月の間は、当該建物を明け渡さなくてよい（同条 1 項）。同条 2 項は、この猶予を受けるためには、抵当建物使用者が、買受人に対して建物の使用をしたことの対価を支払うべきことを前提とする²²⁴。

この点、建物の使用に対する給付には、報酬性、相互作用性がみられる。

以上のことから、民法上の「対価」の概念は、対価狭義説と親和的な概念であるといえる。

なお、民法上の「対価」とは「有償契約における反対給付」であると判示した裁判例がある²²⁵。この点、裁判所は、租税法上の対価関係を民法上の対価関係とは別の観念として捉える必要があったと示唆する見解がある²²⁶。

2. 消費税法

租税法上の対価関係とはどのようなものか。次に、まず消費税法における「対価」の概念について検討する。

(1) 「対価」の意義

²²¹ 山本敬三『民法講義 I 総則〔第 3 版〕』（有斐閣，2011 年）14 頁参照。

²²² 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（220）553 頁参照。

²²³ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（220）668-670 頁，柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法（9）物権（4）〔改訂版〕』（有斐閣，2015 年）460 頁〔占部洋之執筆部分〕参照。

²²⁴ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（220）670 頁，柚木＝高木・前掲注（223）464 頁〔占部洋之執筆部分〕参照。

²²⁵ 東京高判昭和 60 年 12 月 17 日税資 147 号 593 頁。第一審は静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日税資 144 号 524 頁。上告審である最判昭和 63 年 7 月 19 日税資 165 号 340 頁は上告棄却。評釈に、大沼洋一「判批」税理 30 卷 6 号（1987 年）161 頁，高梨克彦「判批」シュトイエル 329 号（1989 年）9 頁等がある。

²²⁶ 金子宏＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編著『ケースブック租税法〔第 5 版〕』（弘文堂，2017 年）277 頁参照。

前章で述べたとおり、消費税法は、課税の対象を「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」と規定し（同法 2 条 1 項 8 号）、消費税法基本通達は、「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」とは「資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に対して反対給付を受けることをいう」と規定する（同通達 5-5-2）。このことから、同法における「対価」とは、反対給付であることが前提として読み取れ、対価狭義説に親和的であるといえる。

この点、「対価」の意義が争われた裁判例がある。法人である原告と提携している他の法人（提携法人）から収受した金員が、消費税法 28 条に規定する「課税資産の譲渡等の対価の額」に含まれるか否かが問題となった大阪地裁令和元年 12 月 13 日判決である²²⁷。

裁判所は、「『対価』に該当するというためには、事業者によって当該資産の譲渡等が行われることを条件として、当該経済的利益が収受されるという対応関係があることが必要であると解される。〔下線は筆者〕」と判示した。

その控訴審である大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決は²²⁸、原審の判断を取り消したが、「対価」の意義については原審同様、消費税法基本通達 5-5-2 を確認し、「『対価を得て』とは、……反対給付を受けること」をいうと判示した。裁判所の見解も、対価狭義説に親和的であるといえる。

(2) ある性質を有しないものの判断

控訴審は、有償取引であっても反対給付に該当しない場合があるとして、続けて判示した。それは、「当事者間において金銭の授受がされた場合においても、当該金銭の授受が……反対給付としての性質を有さず、……無償取引に該当するものと認められるとき〔下線は筆者〕」である。

そして、控訴審は、反対給付としての性質を有さないものについて検討した。結果として、提携法人から収受した金員は、「本件ポイント還元に係る原資以外の性格ないし要素を見出すことはできない〔下線は筆者〕」として、提携法人からの取引は「無償取引というべきであり、……役務の提供の反対給付としての性質を有するとみるのは困難〔下線は筆者〕」と判断した。

対価（＝反対給付）としての性質を有しないものについて検討する際、別の「性格ないし要素」が見出せるかどうかをみている。「本件ポイント還元に係る原資以外の性格ないし要素を見出すことはできない」との判示は、本件ポイント還元に係る原資であるとの判断と同義であると思われる。本件ポイント還元に係る原資であるから、反対給付としての性質を有

²²⁷ 大阪地判令和元年 12 月 13 日・前掲注（181）。評釈に、大高由美子「判批」税理 64 巻 14 号（2021 年）117 頁、中尾隼大＝奥谷健「判批」月刊税務事例 53 巻 11 号（2021 年）81 頁、渡辺充「判批」税理 65 巻 3 号（2022 年）254 頁等がある。

²²⁸ 大阪高判令和 3 年 9 月 29 日・前掲注（181）は原判決取消。評釈に、中尾隼大「判批」月刊税務事例 54 巻 8 号（2022 年）110 頁等がある。

しないものであると判断した。

このように裁判所は、別の「性格ないし要素」を見出せるか否かをもって、「としての性質を有しないもの」であるか否かを判断している。

3. 相続税法

次に、相続税法における「対価」の概念について検討する。

相続税法上、「対価」の文言が用いられる条文に、同法7条、8条及び9条がある。同法7条は、納税者が著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合、同法8条は、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で債務の免除、引受け又は第三者のためにする債務の弁済による利益を受けた場合、同法9条は、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合について規定するものである。

これらの条文は、納税者が受けた財産の譲渡、債務免除及び利益等が「著しく低い価額の対価」あるいは「対価を支払わない」ことによって成立する場合について規定するため、同法における「対価」とは、等価交換を想定していないとも考えられる。

しかし、条文の規定に、単なる「対価」ではなく、「著しく低い価額の」又は「を支払わないで」という文言が入るところをみると、そもそもの「対価」は、財産、債務及び利益と同等の価値を有するものと解釈されているとも考えられる。

どちらにしても、同法7条ないし9条に規定される財産の譲渡、債務免除及び利益等は、民法に規定される建物や地上権のように具体的なものではない。その「対価」は、抽象的又は一般的なものに関連するものと考えると、相続税法における「対価」の概念は、対価広義説に親和的であるといえる。

4. 所得税法

所得税法上「対価」という文言が用いられる規定は、第1章で確認した。次は、それぞれの所得区分における「対価」概念について検討する。

(1) 他の所得区分における「対価」概念

先行研究に挙げた伊川論文は、所得税法における対価（伊川論文では「対価性」と表現していたが、本論文では「対価」とする。）とは、「納税者による労務ないし資産の譲渡等という行為と、そのリターンとしての所得との対応関係ないし因果関係が認められることを意味する概念」と定義する²²⁹。そして、所得税法の各種所得における対価を、次の図表8のよう示す。

²²⁹ 伊川・前掲注(13) 62頁参照。

図表 8 所得税法上の各所得区分における対価

	所得区分	何に対するものが「対価」か
①	利子所得	納税者による寄託ないし投資した資金に対するもの
②	配当所得	出資等に対するもの
③	不動産所得	不動産等の貸付けに対するもの
④	事業所得	独立的労働に対するもの
⑤	給与所得	従属的または非独立的労働に対するもの
⑥	退職所得	労務提供に対するもの ※労務の提供と支払の間にタイムラグあり。
⑦	山林所得	山林という資産の譲渡に対するもの
⑧	譲渡所得	資産の譲渡に対するもの
⑨	一時所得	※対価性を有しない所得区分
⑩	雑所得	※バスケットカテゴリー

(伊川論文を基に筆者作成²³⁰)

伊川論文は、「対価」について、納税者の資産を寄託・投資・出資・貸付け、譲渡等を行ったことに対するもの（図表 8 の①～③、⑦、⑧）、労務提供に対するもの（⑤及び⑥）、その両方の側面を有するもの（④）に整理する²³¹。また、利子所得における一定の信託収益、給与所得におけるFRINGE・ベネフィット等、「対価」を広くとらえている所得区分が存在すると指摘する²³²。

(2) 給与所得・退職所得における「対価」の解釈

ア 裁判例

給与所得における「対価」について判示した裁判例に、次のものが挙げられる。

ストック・オプションの権利行使益の所得区分が争われた裁判の控訴審は²³³、給与所得における「対価」について「雇用契約等の反対給付（取締役任用契約に基づく報酬、雇用契約に基づく給料等）に限定されるものではなく、従業員等の地位に基づいて給付される限り、労務の対価としての性質を有」と判示し、上告審もこの判示を是認した²³⁴。裁判所は、

²³⁰ 伊川・前掲注（13）62-66頁参照。

²³¹ 伊川・前掲注（13）66頁参照。

²³² 伊川・前掲注（13）66-68頁参照。

²³³ 東京高判平成16年2月19日高民集57巻1号1頁。第一審は東京地判平成15年8月26日・前掲注（39）。評釈に、井上和彦「判批」金融・商事判例1203号（2004年）58頁、本庄資「判批」ジュリスト1284号（2005年）157頁等がある。

²³⁴ 最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁。評釈に、川田剛「判批」国際税務25巻6号（2005年）42頁、酒井克彦「判批」国税速報5685号（2005年）5頁、酒井貴子「判批」別冊ジュリスト253号（2021年）〔租税判例百選第7版〕78頁、増田稔「判批」法曹時報60巻2号（2008年）211頁等がある。

「雇用契約等の反対給付」に限らず、「従業員等の地位に基づいて」されたものも「対価」に含めると判示する。

また、マカオへの2泊3日の従業員慰安旅行に係る費用をめぐる争われた裁判例は²³⁵、旅行に係る経済的利益が、労務の対価として給与に該当すると判断した²³⁶。観光を目的とする慰安旅行に係る経済的利益までもが、労務の対価に該当すると判断したのである。

また、先に述べたように、伊川論文は、退職所得における「対価」も労務提供に対するものと整理する。退職所得をめぐる裁判例に、次のものが挙げられる。

勤続満10年経過時に支給される退職金名義の金員につき争われた最高裁判決は²³⁷、退職所得該当性の判断を次のように2段階で検討した。

すなわち、第1に、要件を3つ示し、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に該当するかを検討する。第2に、この3つの各要件すべてを形式的に満たさない場合でも、「これらの性質を有する給与」として退職所得に該当するかの検討をする。「これらの性質を有する給与」とは、「実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右『退職により一時に受ける給与』と同一に取り扱うことを相当とする」とする。

退職所得は、「これらの性質を有する給与」という規定があることにより²³⁸、労務の対価と認められる範囲を広く捉えている。

この点、給与所得及び退職所得における「対価」の概念は、対価広義説に親和的である。

イ 積極規定と消極規定

給与所得の意義を定める規定をみると、「給与所得とは、……並びにこれらの性質を有する給与……に係る所得をいう〔下線は筆者〕」とある（所得税法28条1項）。また、退職所得の意義を定める規定をみると、「退職所得とは、……及びこれらの性質を有する給与……に係る所得をいう〔下線は筆者〕」とある（同法30条1項）。

他方で、同法34条1項は、「対価としての性質を有しないもの〔下線は筆者〕」と規定す

²³⁵ 東京地判平成24年12月25日税資262号順号12122。控訴審である東京高判平成25年5月30日税資263号順号12222は控訴棄却、上告審は最決平成25年11月8日税資263号順号12330〔上告棄却・不受理〕。評釈に、加美裕史「判批」旬刊速報税理33巻11号（2014年）36頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報23巻2号（2014年）36頁、林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報62巻4号（2014年）156頁等がある。

²³⁶ このような雇用関係に基づいた経済的利益ということのみで給与所得該当性を肯定した判断に対する評釈である戸田・前掲注（183）165頁は、「非常に抽象的・短絡的な判断に終始している。」と批判している。

²³⁷ 最判昭和58年12月6日集民140号589頁。評釈に、小林由美「判批」税74巻2号（2019年）315頁、西本靖宏「判批」別冊ジュリスト253号（2021年）〔租税判例百選第7版〕80頁、林仲宣「判批」税64巻11号（2009年）28頁等がある。

²³⁸ 「これらの性質を有する給与」の範囲は、学説上対立がある（西本・前掲注（237）81頁参照）。

る。「性質を有する」ことを定める積極的な規定の文言の解釈と、「性質を有しない」ことを定める消極的な規定の文言の解釈の違いが、「対価」の概念に差を生じているとも考えられる。

以上、民法及び他の租税法における「対価」の概念、所得税法の8つの所得区分における「対価」の概念について、条文や裁判例等を確認した。

このようにみても、対価狭義説と親和的である民法及び消費税法、対価広義説と親和的である相続税法、給与所得及び退職所得等、それぞれの「対価」の捉え方には差があるものの、それぞれの「対価」の概念は、前章で検討した3つの見解のうちいずれかの捉え方と類似している。この点、前章で述べた3つの見解は、民法及び他の租税法や、所得税法の他の所得区分における「対価」の概念と大きく乖離していないと思われる。

以上を踏まえ、非対価要件の判断基準として、どの見解が妥当であるかを検討する。

第2節 非対価要件の判断基準

1. 非対価要件該当性の判断のあり方

非対価要件該当性は、どのように判断すべきか。

(1) 非対価要件の役割

第2章で述べたように、非対価要件該当性の判断が求められる所得（非対価要件該当性の判断まで進んだ所得）は、既に利子所得ないし譲渡所得ではないと判断されており（除外要件を充足しており）、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と判断されたもの（非継続要件を充足したもの）である。

このことから、非対価要件該当性の判断において、他の8つの所得の適否の考慮、営利性・継続性の適否の考慮をする必要がない（既になされているからである）。

すなわち、第3章で述べたように、非対価要件の役割は、単に、「対価としての性質」を除外するというものであるといえる。

(2) 文言制定時に考慮された偶発性

非対価要件の役割が単に「対価としての性質」を除外することであるということが、昭和27年改正当時の記述によって確認できたことは、先に述べたとおりである。一時所得の概念を偶発的な所得に限定するという目的のために、非対価要件が追加されたというものであった。

このような経緯を改めて確認すると、偶発的な所得に限定するために（偶発的な所得という趣旨目的のために）、ある特定の役務提供の反対給付を一時所得から除外するという手段が取られたといえる。所得税法は、偶発性という文言を一時所得の規定に入れず、単に、ある特定の役務提供の反対給付を一時所得から除外する、という手段を採用した。このように考えると、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮すべきではない。あえて、

別の文言を用いて（別の手段をもって）規定した意味が薄れるからである。

また、特定して取り除くことを規定した以上、特定されるものは、その分水嶺が明確であるべきである。

(3) 「対価」であるといえない限り「対価としての性質を有しないもの」であること

非対価要件の定義について、「非常に重要な点」として、「まず、重要なことを指摘しておかなければならない。」と前置きしてから、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質を有しないもの」の意味を次のように説明する見解がある²³⁹。

すなわち、「『……の性質を有しないこと』の意味は、……『……の性質を有しないこと』が立証できていないという意味で、『……の性質を有しないとは判断（することが）できない（とはいえない）』となるのではない²⁴⁰。」とする見解である。

この点に検討を加えると、「対価としての性質を有しないもの」の解釈は、次のようになる（上記の説明は、「……の性質を有しないこと」という表記であるが、本論文では、同条同項の規定の文言にならい、以下、「……の性質を有しないもの」という）。

すなわち、「対価としての性質を有しないもの」は、「対価としての性質を有しない」ことを立証しなければならないのではない。「対価としての性質を有しないもの」は、それが「対価〔傍点は筆者〕」であるといえない限り否定されない、というものである²⁴¹。

同様の考え方として、先に述べた消費税法における「対価」の意義について判示した大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決がある²⁴²。裁判所は、「本件ポイント還元に係る原資の性格ないし要素」を有するとの判断をもって「役務の提供の反対給付としての性質」を有さないと判断した。

所得税法 28 条 1 項及び同法 30 条 1 項にいう「性質を有する」という積極的な文言の解釈と、同法 34 条 1 項にいう「性質を有しないもの」という消極的な文言の解釈では、この点で、あるべき解釈において違いがあると思われる。

2. 対価狭義説の妥当性

以上のことから、非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は単に

²³⁹ 伊藤＝岩崎＝河村・前掲注（65）129 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

²⁴⁰ 伊藤＝岩崎＝河村・前掲注（65）129 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

²⁴¹ この見解は、「課税処分の性質が侵害処分であることに照らせば、担税力の弱い所得（ここでは一時所得）であるかもしれないとの疑いがある限り、課税処分は当該所得がその担税力の弱い所得であることを前提とするほかはなく、担税力の強い、これと異なる種類の所得（ここでは、雑所得）であることを前提として、課税処分をすることは許されない。」と指摘する（伊藤＝岩崎＝河村・前掲注（65）141 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照）。

²⁴² 大阪高判令和 3 年 9 月 29 日・前掲注（228）。

「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは「対価としての性質を有しないもの」であることの3点が挙げられる。

そうすると、非対価要件の判断基準として、対価狭義説が妥当する。なぜならば、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を「対価としての性質」の有無のみで判断しているからである。また、「対価としての性質」を具体的に明確に捉え、その分水嶺が明確であるからである。そして、偶発性の適否の考慮はしないからである。

以下では、対価狭義説の妥当性について検討する。

(1) 対価狭義説における「対価としての性質」の定義

対価狭義説は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、給付と具体的・特定のな役務行為との相互作用性が明らかな場合のみに限定して認める。ここで、何をもって給付の報酬性、給付と具体的・特定のな役務行為との相互作用性が明らかな場合といえるのかについて検討する。

ア 民法上の典型契約の種類

具体的・特定のな役務行為に対する反対給付を考えたとき、役務行為については、民法における典型契約が浮かぶ。そこで、民法における典型契約を確認すると、次の図表9のように整理されていた。

図表9 民法上の典型契約の種類

	A 双務契約			B 片務契約		
	財産権移転型	賃貸型	役務提供型	役務提供型	賃貸型	財産権移転型
I 有償契約	売買 交換 組合 和解	賃貸借	雇用 請負 有償委任 有償寄託	—	利息付消費貸借	就寝定期金 (有償)
II 無償契約	—	—	—	無償寄託 無償委任	無利息消費貸借 使用貸借	終身定期金 (無償) 贈与

(松尾弘『民法の体系—市民法の基礎—〔第6版〕』(慶應義塾大学出版会, 2016年) 251頁を参考に筆者作成)

民法では、典型契約の種類として、A 双務契約・B 片務契約というカテゴリーと、I 有償契約・II 無償契約というカテゴリーがある。A 双務契約・B 片務契約は、さらに、それぞれ財産権移転型・賃貸型・役務提供型に分類される。

所得税法 34 条 1 項に規定される「労務その他の役務」は、役務提供型であると思われる。

そして、それは「対価としての性質」を伴う契約であるため、Ⅱ無償契約はあり得ず、Ⅰ有償契約のみとなる。Ⅰ有償契約の役務提供型に分類にされる契約とは、雇用、請負、有償委任及び有償寄託である(B片務契約というカテゴリーには、役務提供型の典型契約はない)。

イ 民法上の役務提供契約の対価狭義説への準用

次に、民法上の役務提供契約である雇用契約、請負契約、有償委任契約及び有償寄託契約を、対価狭義説における「ある特定の役務行為」に準用できるか検討する。

本章で検討すべき民法上の役務提供契約は、双務契約かつ有償契約であるため、契約当事者の一方には役務を提供する義務が発生し、他方には報酬を支払う義務が発生する。このような双務契約かつ有償契約は、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかであるため、対価狭義説が想定する厳格な「対価としての性質」に合致すると考えられる。

以下では、対価狭義説に準用する役務提供契約として、雇用、請負、有償委任及び有償寄託の各契約について確認する。

ウ 雇用契約

雇用契約とは、当事者の一方(労働者)が、相手方(使用者)に対して労働に従事することを約束し、相手方がそれに対する報酬の支払を約束することによって成立する契約である(民法623条)。これは、目的物の引渡しがなくとも、両当事者の意思表示の合致のみによって成立する諾成契約でもある²⁴³。

雇用契約は、労働者と使用者の合意のみで成立し、終了は、期間の定めがある場合は当事者の一方による契約の解除(同法626条)、定めがない場合は各当事者の解約の申入れ(同法627条)による。

エ 請負契約

請負契約とは、当事者の一方(請負人)がある仕事を完成することを約束し、相手方(注文者)がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約束することによって成立する(同法632条)。請負契約も諾成契約である。

請負契約は、請負人と注文者の合意のみで成立し、仕事の完成・引渡しによる目的の達成によって終了する²⁴⁴。

オ 有償委任契約

有償委任契約とは、当事者の一方(委任者)が法律行為を相手方(受任者)に委託し、相手方(受任者)がこれを承諾することによって成立する諾成契約で(同法643条)、受任者

²⁴³ 松尾・前掲注(220)250頁参照。

²⁴⁴ 松尾・前掲注(220)440-448頁参照。

が委任者に対して報酬を請求できる特約がある場合をいう（同法 648 条）。

有償委任契約は、両当事者の意思表示の合致によって成立し、委任事務の終了²⁴⁵、契約解除（同法 651 条）、委任者・受任者の死亡等（同法 653 条）により終了する。

カ 有償寄託契約

有償寄託契約とは、当事者の一方（寄託者）がある物を保管することを委託し、相手方（受託者）がこれを承諾することによって成立する諾成契約で（同法 657 条）、報酬がある場合をいう²⁴⁶。

有償寄託契約は、両当事者の意思表示の合致によって成立するが、条件によっては契約を解除でき（同法 657 条の 2）、委託期間の満了、契約の解除によって終了する²⁴⁷。

(2) 民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準

以上のとおり、民法上の役務提供契約について確認した。これらは、双務契約かつ有償契約であるため、契約当事者の一方には役務を提供する義務が発生し、他方には報酬を支払う義務が発生する。このような双務契約かつ有償契約は、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかであるため、対価狭義説における具体的・特定の役務行為及び対価狭義説が想定する厳格な「対価としての性質」に合致する。

したがって、民法上の役務提供契約は対価狭義説に準用することができ、民法上の役務提供契約に基づく支払い義務のある給付は、所得税法 34 条 1 項の「労務その他の役務……の対価としての性質」の解釈として妥当する。

以下、民法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、本論文では「民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準」と呼ぶ。

3. 民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準の検討

(1) 対価狭義説の問題点

前章で述べたとおり、対価狭義説には、次の 2 つの問題点があった。第 1 に、「対価としての性質」を厳格にほぼ「対価」と同等にとらえるため、「としての性質」の解釈が不足してしまうという点、第 2 に、非対価要件該当性の判断に例外的に趣旨解釈が許容される場合もあるのであれば、対価狭義説は、所得税法 34 条 1 項の柔軟な解釈をしているとはいえないという点である。民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、対価狭義説を基礎にしているため、この点について検討しなければならない。

しかし、上記 2 つの問題点は、次に示す理由から解消できると考える。

ア 「としての性質」の解釈

²⁴⁵ 松尾・前掲注（220）452 頁参照。

²⁴⁶ 松尾・前掲注（220）461 頁参照。

²⁴⁷ 松尾・前掲注（220）464 頁参照。

「としての性質」という文言が、積極的な規定であるか消極的な規定であるかで、解釈に違いがあることは、先にも述べたとおりである。民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、同法上の役務提供契約に基づく支払い義務のある給付を「対価」として認める。そして、認められるときに限り、非対価要件に該当しないとして一時所得から除外する。反対に、そうでない限りは、「対価としての性質を有しないもの」として一時所得から除外しない。

非対価要件によって除外されるべきものは、所得税法 34 条 1 項にいう「対価〔傍点は筆者〕」であって、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」ではない。除外されるべきものを、民法上の役務提供契約に基づく支払い義務のある給付である「対価」とすることは、同条同項にいう「対価としての性質を有しないもの〔下線及び傍点は筆者〕」の文言全体を解釈することになり、「としての性質」の解釈はなされているといえる。

むしろ民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、同条同項の解釈として妥当であるといえる。

イ 趣旨解釈が許容される場合

趣旨解釈が例外的に許容される場合とは、主に次の 3 つの場合であった。すなわち、①文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合²⁴⁸、②文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合²⁴⁹、③文理解釈の結果、なお複数の解釈の可能性が残る場合等である²⁵⁰。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、一時所得と雑所得との分水嶺が明確になる。したがって、①文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には該当しない。

また、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、納税者の稼得意思・行為に基づいた、明らかに偶発性を有しない所得は、一時所得から除外されることになるので、②文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合にも該当しない。

さらに、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、「対価」の解釈を具体的に示すので、③文理解釈の結果、なお複数の解釈の可能性が残る場合にも該当しない。

以上のことから、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、例外的に趣旨解釈が許容される場合には該当しないので、所得税法 34 条 1 項は、租税法解釈の原則に従い文理解釈が望ましいといえる。趣旨解釈が許容される場合を検討したうえで文理解釈をすることは、条文を柔軟に解釈していないとはいえないと思われる。

²⁴⁸ 金子・前掲注 (3) 124 頁, 同・前掲注 (49) 3 頁, 木山・前掲注 (49) 124 頁参照。

²⁴⁹ 鎌野・前掲注 (191) 137 頁, 木山・前掲注 (191) 126 頁参照。

²⁵⁰ 谷口・前掲注 (3) 46 頁参照。

(2) 結論

対価狭義説の問題点は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であれば解消される。したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

なお、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、一時所得から除外すべきものを厳格な「対価」とするため、以下では、一時所得から除外すべき給付を、「対価としての性質」ではなく、「対価」と呼ぶ。

第3節 事例検討

本節では、これまでの検討を踏まえ、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準に基づいて、事例に当てはめて検証する。

1. 検証方法

検証の方法は、次のように行う。

①事案において、納税者と給付の支払者との間に、雇用、請負、有償委任又は有償寄託に該当する認定事実が存在したか。具体的には、以下の4つのうちのいずれかに該当する認定事実である。

- ・当事者の一方が、他方に対して労働に従事することを約した（雇用）。
- ・当事者の一方が、ある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約した（請負）。
- ・当事者の一方が、法律行為を相手方に委託し、相手方がこれを承諾した。そして、相手方が当事者の一方に対して報酬を請求できる特約があった（有償委任）。
- ・当事者の一方が、ある物を保管することを委託し、相手方がこれを承諾した。報酬を請求できる特約があった（有償寄託）。

②給付は、①で認められる契約に基づき、支払義務のあるものであったか。

2. 裁判例

上記の検証方法を踏まえ、裁判例を検討する。

(1) 東京地裁令和3年判決

東京地裁令和3年判決では、Xは、代表取締役を務めるO社に対して金銭債権をもっていた。XはO社の代表取締役であることから、O社との間には、委任契約があるといえる（会社法330条。基本的に有償委任契約であると思われる）。しかし、当該債権の回収によって生じた利益は、有償委任契約に基づきO社に支払義務があつて支払われたものではない。本件利益は、金銭債権の弁済（民法402条）である。

したがって、東京地裁令和3年判決における本件利益は、「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

(2) 東京地裁平成 22 年判決

この事案において、原告は、株式会社の新株予約権を行使したことにより経済的利益を得た。この事実において、原告と株式会社の間、雇用、請負、有償委任又は有償寄託に相当する契約関係は存在しない。

したがって、東京地裁平成 22 年判決における経済的利益も「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

(3) 東京地裁平成 8 年判決

この事案において、原告は、裏献金収入を得ていた。裏献金を支払ったのは、衆議院議員に政治献金をしていた法人や個人である。原告とこれらとの間に、雇用、請負、有償委任又は有償寄託に相当する契約関係は存在しない。

したがって、東京地裁平成 8 年判決における裏献金収入も、「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

3. 想定される事例

裁判例以外での事案をいくつか想定し、検証を試みる。

(1) 著述家及び作家以外の原稿料

著述家及び作家以外の納税者が、原稿を執筆した場合である。このケースは、非対価要件が創設されたことにより一時所得から雑所得へ振り分けられることになった。非対価要件によって取り除かれる「対価」の典型例である。

このケースは、雇用、請負、有償委任又は有償寄託の契約関係でいうと、請負に該当する。原稿料も請負契約に基づき、支払義務があるものであり、原稿料は「対価」であるから、雑所得に該当する。

しかし、この場合の原稿料でも、次のケースは「対価」ではなく、一時所得に該当する。それは、発行部数が予想より伸びた場合における追加の原稿料の支払である。

ア 契約締結時において、原稿料の支払額が明記されていた場合

契約締結時において、原稿料の支払額が具体的に明記されていた場合、請負依頼者が請負契約に基づき支払義務があるのは、当該金額である。発行部数が予想より伸び、追加で謝金として支払う分は、請負依頼者の感謝のあらわれであって、請負契約に基づく支払義務によるものではない。したがって、この場合の追加の原稿料は、「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

イ 契約締結時において、原稿料の支払額が明記されておらず、発行部数に応じて支払額が決定する旨取り決められていた場合

他方、契約締結時において、原稿料の支払額が明記されておらず、発行部数に応じて支払

額が決定する旨取り決められていた場合、請負依頼者が請負契約に基づき支払義務があるのは、発行部数に応じた原稿料である。この場合の追加で支払われる原稿料も、納税者との間で締結された請負契約に基づき支払義務がある給付であるから、この場合の原稿料は、「対価」であり、雑所得に該当する（印税は、このケースに該当すると思われる）。

(2) 会社員が享受する経済的利益

次に、会社員が享受する経済的利益について検証する。会社員と会社との間には、雇用契約が存在する。雇用契約は、「対価」を考えるうえで混乱が起きやすい契約である。これまで裁判所も、雇用契約を理由に、「地位に基づく給付」を「対価」として判断していた。

ア 業務の一環として出向いた講演の講演料

会社から指令を受け、ある講演の講師として出向いたとする。この場合、業務の一環として出向いており、会社との雇用契約に基づいて行われたものである。この場合の講演料は、「対価」を広く捉える給与所得（所得税法 28 条 1 項）によって、基本的に給与所得に該当する。

イ 会社を通さずに依頼を受けた講演の講演料

他方で、会社員が、会社からの指令ではなく、第三者から依頼を受けてある講演の講師として出向いたとする。この場合、会社との雇用契約とは別の新たな請負契約を締結することになる。この場合の講演料は、請負契約に基づき支払義務のある給付であるから、「対価」であり、雑所得に該当する。

ウ 業務の功績を考慮して免除された債務免除益

最後に、会社員が会社から金銭を借り入れていたとして、会社が、会社員の業務の功績に鑑み、会社員の債務につき免除をした際の会社員が受けた経済的利益について考察する。

会社員と債務免除益を与えた会社との間には、雇用契約が存在する。しかし、雇用契約であったとしても、当該債務免除は、雇用契約に基づき支払義務のある給付ではないため（基本的に、雇用契約締結時に、役務行為を提供すれば、債務を負ったとしても免除するという契約はあり得ないため）「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するものと考えられる。

第 4 節 小括

本章では、「対価としての性質」の範囲をどのようにとらえるべきかについて検討した。

まず、定義が明文化されていない「対価」について、民法、消費税法、相続税法及び所得税法並びに同法の他の所得区分における「対価」の概念を検討した。これらの法律又は所得税法の他の所得区分において、「対価」の概念に差があるものの、いずれの法律又は所得税法の他の所得区分においても、「対価」の概念は、前章で検討した 3 つの見解がそれぞれ捉

える「対価」の概念と類似することが確認できた。

次に、非対価要件の判断基準として、前章で検討した3つの見解のうち、どの見解が該当するかを検討した。非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は単に「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは「対価としての性質を有しないもの」であることは否定されないことの3点を挙げた。

これら3点から、非対価要件の判断基準には、対価狭義説が妥当した。そして、対価狭義説における「労務その他の役務」には、民法上の役務提供契約（雇用、請負、有償委任及び有償寄託）を準用し、「対価としての性質」とは、民法上の役務提供契約に基づく支払義務のある給付であるということを確認した。そして、同法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準と提言した。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、対価狭義説をもとにしている。そのため対価狭義説の問題点について検討した。

対価狭義説は、第1に、「対価としての性質」を厳格にほぼ「対価」と同等にとらえるため、「としての性質」の解釈が不足してしまうという点、第2に、非対価要件該当性の判断に例外的に趣旨解釈が許容される場合もあるのであれば、対価狭義説は、所得税法34条1項の柔軟な解釈をしているとはいえないという点で問題があった。しかし、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、2つの問題点は解消することを確認した。

最後に、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準をもとに、事例へ当てはめる際の検証方法を提示した。それは、①納税者と給付の支払者との間に雇用、請負、有償委任又は有償寄託の4つの契約が存在するか、②給付は、その契約に基づく支払義務のあるものであったか、というものであった。

これらの検証方法に基づいて、素材とする東京地裁令和3年判決の本件利益について再度検討した。

XとO社には、有償委任契約が締結されていると思われるが、本件利益は、金銭債権の弁済（民法402条）であって、O社との有償委任と思われる契約に基づいた支払義務のある給付ではない。したがって、本件利益は「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するという結論に至った。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、「対価」と「対価としての性質を有しないもの」との分水嶺が明確である。

したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

第6章 総括

本論文では、一時所得の要件のうち、非対価要件の判断基準について論じた。具体的には、所得税法34条1項にいう「対価としての性質」を、どのように解釈すべきかについて検討した。また、非対価要件該当性の判断において、一時的・偶発的であること（偶発性）の適否を考慮すべきかについても検討した。

第1章では、一時所得の非対価要件の該当性が争われた東京地裁令和3年判決を取り上げ、同判決が示した所得税法34条1項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉えて解釈していることを指摘した。また、偶発性の適否を、一時所得の要件と同等に重視している点についても指摘した。この2点を、非対価要件の判断基準に関する問題点として、その内容を明らかにした。非対価要件について争われた類似の裁判例の判断を確認し、同様の問題点を指摘した。

第2章では、一時所得の所得類型について確認した。一時所得は、所得概念の変遷によって生じた特色（性格）と所得税法34条1項に規定される意義の両方から議論される。そこで、一時所得の意義、計算方法、具体例を確認した。同法同条の規定は消極的な規定であり、偶発性という特色は、積極的なものであることを確認した。そのような積極的な特色がある背景として、一時所得を所得概念からも検討した。最後に、条文の規定と要件について考察を行い、非対価要件該当性を検討する範囲は、除外要件、非継続要件の中で一番狭いことも確認した。

第3章では、所得税法34条1項の立法沿革を確認した。所得税法の創設当時は非課税規定であった一時所得が、現行法の34条1項に至るまでの改正の経緯をたどった。一時所得という所得類型ができた昭和22年には、非対価要件は存在せず、その後の昭和27年に非対価要件が創設された。その当時の記述を確認し、一時所得に該当するためには、ある所得を特定し、除外するという作業の繰り返しであることを明らかにした。幾度の改正を繰り返しながらも、所得税法の想定する一時所得の範囲には、変更がないように思われた。

第4章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理し、検討した。「対価としての性質」を厳格に捉え、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価狭義説、「対価としての性質」を緩やかに捉え、対価狭義説と同様、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価広義説、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮に重点をおく見解を偶発性考慮説として、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにした。

第5章では、所得税法上明文規定のない「対価」概念について検討した。そして、非対価要件の判断基準として、第4章で検討した3つの見解のうち、どの見解が該当するかを検討した。非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は単に「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは「対価としての性質を有しないもの」

であることは否定されないことの3点を挙げた。この3点を踏まえると、対価狭義説が妥当する。

対価狭義説における「労務その他の役務」には、民法上の役務提供契約（雇用、請負、有償委任又は有償寄託）が準用でき、「対価としての性質」とは、同法上の役務提供契約に基づく支払義務のある給付であるということを確認した。そして、同法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準と提言した。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、対価狭義説をもとにしている。そのため対価狭義説の問題点について検討し、その結果、解消することを確認した。

最後に、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準をもとに、事例へ当てはめる際の検証方法を提示した。それは、①納税者と給付の支払者との間に雇用、請負、有償委任又は有償寄託の4つの契約が存在するか、②給付は、その契約に基づく支払義務のあるものであったか、というものであった。

これらの検証方法に基づいて、素材とする東京地裁令和3年判決の本件利益について再度検討した。XとO社には有償委任契約が締結されていると思われるが、本件利益は、金銭債権の弁済（民法402条）であって、O社との有償委任と思われる契約に基づいた支払義務のある給付ではない。したがって、本件利益は「対価」ではなく「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するという結論に至った。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、「対価」と「対価としての性質を有しないもの」との分水嶺が明確である。

したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

おわりに

本論文では、一時所得の要件のうち、非対価要件の判断基準について論じた。素材となる裁判例として、東京地裁令和3年判決を検討し、同判決をはじめ近時の裁判例に存在する、非対価要件の判断基準に関する問題点を指摘した。

一時所得は、ひとことでいえば偶発性であるが、所得税34条1項の規定には、偶発性という文言はない。積極的な特色と消極的な規定、どちらの該当性を優先して検討するべきか、裁判所も学説も見解が分かれ、議論がされていた。

本論文では、第2章で、規定の文言、構文を検討し、非対価要件が検討すべき範囲と他の2つの要件がそれぞれ検討すべき範囲及びその関係について図を用いてあらわした。第3章では、同条同項は、ある所得を特定して取り除くことを定める規定であることを確認し、その過程も図を用いてあらわした。そうすることによって、同法は、偶発性は一時所得が目指すゴール（趣旨目的）ではあるけれども、規定や要件には偶発性という文言を用いず、別の文言（要件）で定めているという考えを導いた。

手段としての要件が具体的であるならば、抽象的な趣旨目的は、判断において考慮すべきではない。そうでなければ、一時所得の規定が、「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」（昭和27年改正）、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの」（昭和39年改正）と改正を重ね、偶発性という趣旨目的に沿うよう文言の改良がされてきた意義が失われてしまう。したがって、規定の文言にはない解釈は、するべきではない。

また、「性質を有する」という積極的な規定と、「性質を有しないもの」という消極的な規定の解釈の違いから、一時所得から除外すべき「対価」を検討した。担税力のある明らかな「対価」でない限り、「対価としての性質を有しないもの」として一時所得に区分し、特別控除額の控除や、2分の1課税の適用をするべきである。

3要件の該当性のみで判断した結果、一時所得に該当されるという結果でありながら、その所得が偶発性を有していないという帰結も、今の多様な経済的取引に鑑みるとあり得ると思われる。本論文では、そのような取引として何が考えられるかということまで検討が及ばなかった。そのような帰結になった場合は、法の改正による解消が望ましいと思われるが、この点については、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・青木丈『租税法の読み方書き方講座』（税務経理協会，2018年）
- ・阿部勇『日本財政論 租税編』（改造社，1933年）
- ・池本征男『所得税法—理論と計算—〔15訂版〕』（税務経理協会，2021年）
- ・石毛正純『法制執務詳解《新版Ⅲ》』（ぎょうせい，2020年）
- ・磯崎陽輔『分かりやすい法律・条例の書き方〔改訂版（増補2）〕』（ぎょうせい，2021年）
- ・伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社，2019年）
- ・碓井光明＝小早川光郎＝水野忠邦＝中里実編『公法学の法と政策（上）』（有斐閣，2000年）
- ・大内兵衛＝土屋喬雄編『明治前期財政経済史料集成 第1巻』（改造社，1931年）
- ・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，1988年）
- ・岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック租税法〔第7版〕』（有斐閣，2013年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第3版〕』（有斐閣，2021年）
- ・奥谷健『市場所得と応能負担原則』（成文堂，2018年）
- ・檉田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説令和3年版』（大蔵財務協会，2021年）
- ・金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣，1991年）
- ・金子宏『所得概念の研究〈所得課税の基礎理論/上巻〉』（有斐閣，1995年）
- ・金子宏編著『所得税の理論と課題〔2訂版〕』（税務経理協会，2001年）
- ・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010年）
- ・金子宏監修『現代租税法講座第1巻 理論・歴史』（日本評論社，2017年）
- ・金子宏＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『ケースブック租税法〔第5版〕』（弘文堂，2017年）
- ・金子宏『租税法〔24版〕』（弘文堂，2021年）
- ・金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣，2018年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）
- ・北野弘久＝黒川功補訂『税法学原論〔第8版〕』（勁草書房，2020年）
- ・木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017年）
- ・木山泰嗣『弁護士が教えるわかりやすい「民法」の授業』（光文社，2012年）
- ・木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』（日本実業出版社，2019年）
- ・木山泰嗣『入門 課税要件論』（中央経済社，2020年）
- ・木山泰嗣『超入門 コンパクト租税法（第2版）』（中央経済社，2022年）

- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013年）
- ・小林長谷雄＝岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済図書，1943年）
- ・小山廣和『税財政と憲法』（有信堂高文社，2003年）
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社，2011年）
- ・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第5版〕』（財経詳報社，2021年）
- ・酒井克彦『裁判例からみる所得税法〔2訂版〕』（大蔵財務協会，2021年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂，2022年）
- ・塩崎潤訳『R. グード著 個人所得税 改訂版—「最良の租税」の研究—』（今日社，1976年）
- ・函子善信『新税法理論—優しい税法—』（成文堂，2018年）
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規，1983年〔加除式〕）
- ・田中勝次郎『所得税法精義』（巖松堂，1930年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- ・谷口勢津夫＝一高龍司＝野一色直人＝木山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第3版〕』（弘文堂，2022年）
- ・注解所得税法研究会編『注解所得税法〔第6版〕』（大蔵財務協会，2019年）
- ・中里実＝弘中聡浩＝瀧圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣，2021年）
- ・中村芳昭＝三木義一編『演習ノート租税法〔第3版〕』（法学書院，2013年）
- ・中村芳昭＝三木義一『典型契約の税法務—弁護士のための税法×税理士のための民法—』（日本加除出版，2018年）
- ・新村出監修『広辞苑〔第7版〕』（岩波書店，2018年）
- ・日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 28 所得概念の再検討』（財経詳報社，2018年）
- ・林四郎監修『例解新国語辞典〔第9版〕』（三省堂，2016年）
- ・林良平＝前田達男編『新版注釈民法（2）総則（2）』（有斐閣，1991年）
- ・法制執務・法令用語研究会『条文の読み方〔第2版〕』（有斐閣，2021年）
- ・増田英敏編著『基本原理から読み解く 租税法入門』（成文堂，2014年）
- ・増田英敏『紛争予防税法—税理士のための租税法講座』（TKC出版，2015年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂，2019年）
- ・松尾弘『民法の体系—市民法の基礎—〔第6版〕』（慶應義塾大学出版会，2016年）
- ・松沢智『新版租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社，2003年）
- ・松本寅俊『個人所得税』（第一書房，1939年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社，2021年）
- ・山本敬三『民法講義 I 総則〔第3版〕』（有斐閣，2011年）
- ・雪岡重喜『所得税・法人税史草稿』（大蔵省主税局調査課，1955年）

- ・ 柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法（9）物権（4）〔改訂版〕』（有斐閣，2015年）
- ・ 我妻榮＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—（第8版）』（日本評論社，2022年）

【論文】

- ・ 朝倉洋子「判批」旬刊速報税理 25 卷 36 号（2006 年）29 頁
- ・ 朝倉洋子「判批」税研 JTRI 32 卷 4 号（2016 年）94 頁
- ・ 浅妻章如「七五六号のホームラン・ボールをきっかけとした一時所得と譲渡所得との関係に関する考察」立教法学 75 号（2008 年）119 頁
- ・ 浅野卓郎「時事解説 一時所得であることが明らかに 谷間世代の弁護士に対する給付金の所得区分」税務弘報 68 卷 6 号（2020 年）85 頁
- ・ 伊川正樹「判批」税務 QA 97 号（2010 年）52 頁
- ・ 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017 年）61 頁
- ・ 伊川正樹「判批」税研 JTRI 35 卷 4 号（2019 年）72 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得における対価概念—高額譲渡の事例を参考に—」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集—』（法律文化社，2020 年）23 頁
- ・ 池田浩太郎「わが国所得税の創設とその社会的諸条件—歴史的，社会学的—研究—」成城大學經濟研究 6 号（1956 年）24 頁
- ・ 池本征男「判批」国税速報 6191 号（2011 年）54 頁
- ・ 池本征男「判批」国税速報 6451 号（2017 年）10 頁
- ・ 石黒英明「判批」税理 63 卷 4 号（2020 年）173 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税研 JTRI 31 卷 2 号（1990 年）93 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税理 57 卷 14 号（2014 年）176 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税研 JTRI 35 卷 2 号（2019 年）89 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税理 63 卷 4 号（2020 年）148 頁
- ・ 井上一郎「改正税法のすべて（昭和 21 年（I））」税大論叢 20 号（1990 年）611 頁
- ・ 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」税大論叢 23 号（1993 年）509 頁
- ・ 井上和彦「判批」金融・商事判例 1203 号（2004 年）58 頁
- ・ 居林次雄「判批」金融・商事判例 1169 号（2003 年）65 頁
- ・ 上田正勝「個人の生命保険契約に基づく一時金・年金に係る所得金額の計算について」税大論叢 69 号（2011 年）223 頁
- ・ 上田正勝「継続的行為と所得の性質決定との関係について—インターネットを利用した競馬の馬券の払戻金の課税関係を中心として—」税大論叢 81 号（2015 年）179 頁

- ・上田正勝「所得税法における『対価』の意義について」税大論叢 102 号 (2021 年) 87 頁
- ・浦東久男「判批」別冊ジュリスト 120 号 (1992 年) 72 頁
- ・大高由美子「判批」税研 JTRI32 卷 6 号 (1990 年) 111 頁
- ・大高由美子「判批」税理 60 卷 5 号 (2017 年) 101 頁
- ・大高由美子「判批」税理 64 卷 14 号 (2021 年) 117 頁
- ・大沼洋一「判批」税理 30 卷 6 号 (1987 年) 161 頁
- ・大淵博義「判批」月刊税務事例 35 卷 6=8 号 (2003 年) 1 頁
- ・岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158 卷 5=6 号 (2006 年) 192 頁
- ・奥谷健「判批」ジュリスト 253 号 (2021 年)〔租税判例百選 第 7 版〕76 頁
- ・金子宏「判批」判例時報 1139 号 (1985 年) 179 頁
- ・金子弘「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」金子弘=中里実=J・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣、2014 年) 3 頁
- ・鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度(上) 137 頁
- ・加美裕史「判批」旬刊速報税理 33 卷 11 号 (2014 年) 36 頁
- ・川崎浩「判批」税務弘報 57 卷 14 号 (2009 年) 103 頁
- ・川田剛「判批」国際税務 25 卷 6 号 (2005 年) 42 頁
- ・管野浅雄「判批」国税速報 6292 号 (2013 年) 9 頁
- ・岸田貞夫「判批」ジュリスト 1460 号 (2013 年) 123 頁
- ・岸田貞夫=中江博行「所得区分についての検討」松蔭大学大学院経営管理研究科松蔭論叢 16 号 (2020 年) 37 頁
- ・北野弘久「判批」民商法雑誌 69 卷 3 号 (1973 年) 524 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 67 卷 6 号 (2012 年) 161 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 70 卷 3 号 (2015 年) 175 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 70 卷 9 号 (2015 年) 190 頁
- ・木山泰嗣「競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題—最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決—」青山ビジネスロー・レビュー 5 卷 1 号 (2015 年) 195 頁
- ・木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 卷 2 号 (2016 年) 126 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 71 卷 13 号 (2016 年) 174 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 73 卷 7 号 (2018 年) 6 頁
- ・木山泰嗣「債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題〈判例研究〉」青山法学論集 59 卷 3 号 (2017 年) 91 頁
- ・木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 卷 4 号 (2018 年) 71 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 63 卷 10 号 (2020 年) 120 頁

- ・木山泰嗣「税法における実質主義と外觀論の関係」伊川正樹他編『三木義一先生古稀記念論文集 現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020年）1頁
- ・木山泰嗣「判例の変遷にみる税法の解釈適用—判断基準の複雑化傾向は、なぜ平成27年に生じたのか？—」青山法学論集 62巻2号（2020年）1頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64巻14号（2021年）120頁
- ・木山泰嗣「一時所得の要件論—判例の変遷からみる偶発性要件の要否—」青山法学論集 64巻2号（2022年）221頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 65巻8号（2022年）120頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 77巻10号（2022年）166頁
- ・國枝繁樹「租税法と公共経済学」金子宏監修『現代租税法講座第1巻 理論・歴史』（日本評論社、2017年）237頁
- ・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頁
- ・古賀敬作「判批」大阪経大論集 67巻6号（2017年）109頁
- ・小西貴雄＝中村紗絵子「判批」税務弘報 65巻8号（2017年）66頁
- ・小林由美「判批」税 72巻10号（2017年）137頁
- ・小林由美「判批」税 74巻2号（2019年）315頁
- ・権田和雄「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」税法学 573号（2015年）115頁
- ・酒井克彦「判批」国税速報 5580号（2004年）12頁
- ・酒井克彦「判批」国税速報 5685号（2005年）5頁
- ・酒井克彦「判批」月刊税務事例 38巻6号（2006年）42頁
- ・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（2015年）99頁
- ・酒井克彦「判批」税経通信 70巻7号（2015年）97頁
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579号（2018年）230頁
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方：経済社会の変容に即応した課税（第8回）一時所得廃止論」税理 62巻10号（2019年）220頁
- ・酒井克彦「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—」中央ロー・ジャーナル 18巻2号（2021年）3頁
- ・酒井貴子「判批」別冊ジュリスト 253号（2021年）〔租税判例百選第7版〕78頁
- ・佐々木栄美子「判批」税研 JTRI35巻4号（2019年）80頁
- ・佐藤孝一「判批」月刊税務事例 50巻7号（2018年）1頁
- ・佐藤孝一「判批」月刊税務事例 53巻10号（2021年）7頁
- ・佐藤修二「判批」ジュリスト 1509号（2017年）10頁

- ・佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014年）220頁
- ・佐藤英明「判批」ジュリスト1482号（2015年）10頁
- ・佐藤英明＝横田和正「判批」TKC税研情報25巻1号（2016年）16頁
- ・佐藤英明＝田口常代「判批」TKC税研情報27巻1号（2018年）12頁
- ・品川芳宣「判批」旬刊商事法務1017号（1984年）42頁
- ・品川芳宣「判批」税研JTRI30巻1号（2014年）92頁
- ・品川芳宣「判批」TKC税研情報23巻2号（2014年）36頁
- ・渋谷雅弘「租税法判例の動き」ジュリスト臨時増刊1570号（2022年）〔令和3年度重要判例解説〕160頁
- ・志場喜徳郎「改正所得税法解説」財政経済弘報310号（1952年）3頁
- ・白崎浅吉「判批」ジュリスト539号（1973年）124頁
- ・高梨克彦「判批」シュトイエル329号（1989年）9頁
- ・武田昌輔「判批」T&Amaster59号（2004年）18頁
- ・田澤広貴「債務免除益の所得区分決定における判断基準の考察：不動産所得と一時所得における債務免除益を中心に」租税資料館賞受賞論文集第30回中巻（2021年）211頁
- ・田島秀則「判批」月刊税務事例48巻5号（2016年）10頁
- ・田中治「一時所得と他の所得との区分」税務事例研究95号（2007年）28頁
- ・田中治「判批」別冊ジュリスト228号（2016年）88頁
- ・田中治『『給与等』該当性をめぐる近時の紛争例』税務事例研究190号（2022年）25頁
- ・田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」論究ジュリスト12号（2015年）255頁
- ・谷口勢津夫「判批」別冊ジュリスト120号（1992年）58頁
- ・谷口智紀「判批」法学セミナー増刊24号（2019年）215頁
- ・寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢61号（2009年）477頁
- ・戸田悠子「判批」税務弘報66巻10号（2018年）160頁
- ・長島弘「判批」月刊税務事例47巻4号（2015年）9頁
- ・長島弘「判批」月刊税務事例47巻7号（2015年）36頁
- ・長島弘「判批」ジュリスト1534号（2019年）126頁
- ・長島弘「判批」月刊税務事例52巻7号（2020年）20頁
- ・長戸貴之「判批」ジュリスト1515号（2018年）128頁
- ・中尾隼大＝奥谷健「判批」月刊税務事例53巻11号（2021年）81頁
- ・中尾隼大「判批」月刊税務事例54巻8号（2022年）110頁
- ・中西良彦「判批」税理56巻6号（2013年）176頁
- ・西野襄一「判批」別冊ジュリスト79号（1983年）82頁

- ・西本靖宏「判批」別冊ジュリスト 253号（2021年）〔租税判例百選第7版〕80頁
- ・楡井英夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成27年度91頁
- ・橋本浩史「判批」税経通信74巻14号（2019年）12頁
- ・橋本浩史「判批」税経通信76巻3号（2021年）152頁
- ・馬場陽「所得の論証—税務訴訟における事実と評価の分掌—」税法学586号（2021年）505頁
- ・林仲宣「判批」税64巻11号（2009年）28頁
- ・林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報62巻4号（2014年）156頁
- ・林仲宣「判批」税務弘報63巻5号（2015年）91頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報64巻5号（2016年）146頁
- ・林仲宣「判批」法律のひろば68巻5号（2015年）70頁
- ・林仲宣「判批」法律のひろば69巻5号（2016年）54頁
- ・林仲宣「最近の判例から考える所得区分の論理」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017年）
- ・日景智「判批」国税速報5529号（2003年）21頁
- ・藤間大順「ノンリコース債務免除益の所得分類—東京地判平成27年5月21日裁判所HP—」青山社会科学紀要45巻1号（2016年）59頁
- ・藤間大順「判批」月刊税務事例51巻8号（2019年）45頁
- ・瀧圭吾「所得の構成要素としての純資産増加」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014年）92頁
- ・本庄資「判批」ジュリスト1284号（2005年）157頁
- ・本田光弘「判批」ジュリスト1556号（2021年）123頁
- ・前田佐恵子「中間層における賃金格差の持続性とその要因について：所得過程分析」年金研究11巻（2019年）24頁
- ・増田英敏＝小出絹恵「判批」TKC税研情報16巻5号（2007年）15頁
- ・増田英敏＝小関健三「判批」TKC税研情報24巻5号（2015年）26頁
- ・増田英敏「紛争予防税法学と要件事実論」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017年）
- ・増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度1116頁
- ・増田稔「判批」法曹時報60巻2号（2008年）211頁
- ・松井宏「判批」税理58巻1号（年）100頁
- ・三木義一「判批」税理46巻2号（2003年）10頁
- ・宮崎綾望「判批」法学セミナー増刊14号（2014年）205頁
- ・森稔樹「判批」法学セミナー増刊17号（2015年）245頁
- ・安井栄二「判批」税研JTRI35巻4号（2019年）91頁
- ・山田俊一「プロから寄せられた難問事例（第55回）法人からの利益供与と，受益者の

課税関係：一時所得と雑所得の区分」税理 62 巻 7 号（2019 年）166 頁

- ・山口敬三郎「判批」税理 61 巻 3 号（2018 年）137 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 63 巻 10 号（2020 年）139 頁
- ・横井里保「判批」ジュリスト 1579 号（2023 年）146 頁
- ・吉村典之「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
- ・吉村宏延「キーワードで読み解く個人所得課税（第 16 回）一時所得」税 76 巻 7 号（2021 年）7 頁
- ・吉村政徳「判解」ジュリスト増刊 1505 号（2017 年）〔平成 28 年度重要判例解説〕212 頁
- ・吉村政徳「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣，2018 年）408 頁
- ・吉良実「判批」民商法雑誌 90 巻 5 号（1984 年）768 頁
- ・依田孝子「判批」税研 JTRI 31 巻 5 号（2016 年）96 頁
- ・渡辺智之「最適課税論と所得概念」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010 年）297 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 34 巻 12 号（2015 年）31 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 36 巻 33 号（2017 年）30 頁
- ・渡辺充「判批」税理 61 巻 4 号（2018 年）2 頁
- ・渡辺充「判批」税理 65 巻 3 号（2022 年）254 頁
- ・渡部尚史「一時所得の要件と特色」神戸学院経済学論集 51 巻 4 号（2020 年）113 頁

【裁判例】

（最高裁判所）

- ・最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 巻 10 号 2013 頁
- ・最判昭和 53 年 6 月 23 日税資 101 号順号 578 頁
- ・最判昭和 56 年 4 月 23 日税資 117 号 217 頁
- ・最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 巻 3 号 672 頁
- ・最判昭和 58 年 9 月 9 日民集 37 巻 7 号 962 頁
- ・最判昭和 58 年 12 月 6 日訟月 30 巻 6 号 1065 頁
- ・最判昭和 63 年 7 月 19 日税資 165 号 340 頁
- ・最判平成 2 年 7 月 17 日判時 1357 号 46 頁
- ・最判平成 6 年 3 月 8 日税資 200 号 894 頁
- ・最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 巻 1 号 64 頁
- ・最判平成 17 年 11 月 8 日訟月 52 巻 11 号 3503 頁
- ・最判平成 18 年 10 月 24 日民集 60 巻 8 号 3128 頁

- ・最判平成 18 年 11 月 16 日税資 256 号順号 10573
- ・最決平成 19 年 9 月 25 日税資 257 号順号 10790
- ・最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号 1 頁
- ・最判平成 24 年 1 月 16 日判時 2149 号 58 頁
- ・最決平成 24 年 9 月 27 日税資 262 号順号 12051
- ・最決平成 24 年 10 月 16 日税資 262 号順号 12069
- ・最決平成 24 年 10 月 23 日税資 262 号順号 12079
- ・最判平成 25 年 11 月 8 日税資 263 号順号 12330
- ・最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 卷 2 号 434 頁
- ・最判平成 27 年 3 月 31 日税資 265 号順号 12644
- ・最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁
- ・最決平成 29 年 4 月 18 日税資 267 号順号 13012
- ・最判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 卷 10 号 2235 頁
- ・最決平成 29 年 12 月 19 日税資 267 号順号 13101
- ・最判平成 29 年 12 月 20 日税資 267 号順号 13103
- ・最決平成 30 年 8 月 29 日税資 268 号順号 13179
- ・最判平成 30 年 9 月 25 日民集 72 卷 4 号 317 頁

(高等裁判所)

- ・名古屋高金沢支判昭和 43 年 2 月 28 日行集 19 卷 1=2 号 297 頁
- ・東京高判昭和 46 年 12 月 17 日判夕 276 号 365 頁
- ・大阪高判平成 52 年 4 月 15 日税資 94 号 80 頁
- ・東京高判昭和 53 年 3 月 28 日民集 37 卷 7 号 981 頁
- ・大阪高判昭和 55 年 2 月 29 日行集 31 卷 2 号 316 頁
- ・東京高判昭和 60 年 12 月 17 日税資 147 号 593 頁
- ・福岡高判昭和 63 年 11 月 22 日税資 166 号 505 頁
- ・名古屋高判平成 2 年 1 月 29 日税資 175 号 204 頁
- ・名古屋高判平成 5 年 9 月 22 日税資 198 号 1132 頁
- ・大阪高判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9416
- ・東京高判平成 16 年 2 月 19 日高民集 57 卷 1 号 1 頁
- ・東京高判平成 16 年 10 月 7 日民集 60 卷 8 号 3212 頁
- ・東京高判平成 17 年 4 月 27 日税資 255 号順号 10013
- ・大阪高判平成 18 年 2 月 23 日税資 256 号順号 10327
- ・大阪高判平成 18 年 2 月 23 日税資 256 号順号 10327
- ・東京高判平成 18 年 9 月 14 日判時 1969 号 47 頁
- ・福岡高判平成 21 年 7 月 29 日民集 66 卷 1 号 64 頁

- ・福岡高判平成 22 年 12 月 21 日税資 260 号順号 11578
- ・東京高判平成 23 年 6 月 29 日税資 261 号順号 11705
- ・東京高判平成 23 年 11 月 16 日税資 261 号順号 11809
- ・東京高判平成 24 年 2 月 22 日税資 262 号順号 11887
- ・東京高判平成 25 年 5 月 30 日税資 263 号順号 12222
- ・東京高判平成 25 年 7 月 10 日税資 263 号順号 12254
- ・広島高判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号 12402
- ・大阪高判平成 26 年 5 月 9 日刑集 69 卷 2 号 491 頁
- ・東京高判平成 26 年 5 月 19 日税資 264 号順号 12473
- ・大阪高判平成 26 年 6 月 18 日税資 264 号順号 12488
- ・東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 卷 10 号 1966 頁
- ・東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800
- ・東京高判平成 28 年 4 月 21 日民集 71 卷 10 号 2356 頁
- ・東京高判平成 28 年 9 月 29 日税資 266 号順号 12907
- ・大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 卷 4 号 1205 頁
- ・東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934
- ・広島高判平成 29 年 2 月 8 日民集 72 卷 4 号 353 頁
- ・札幌高判平成 29 年 4 月 13 日税資 267 号順号 13009
- ・東京高判平成 29 年 9 月 28 日税資 267 号順号 13068
- ・福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213
- ・東京高判令和 2 年 11 月 4 日訟月 67 卷 8 号 1276 頁
- ・東京高判令和 3 年 8 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25591128)
- ・大阪高判令和 3 年 9 月 29 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25593010)

(地方裁判所)

- ・東京地判昭和 44 年 2 月 26 日税資 56 号 42 頁
- ・東京地判昭和 45 年 4 月 7 日税資 64 号 1700 頁
- ・東京地判昭和 45 年 11 月 30 日訟月 17 卷 3 号 501 頁
- ・大阪地判昭和 46 年 10 月 21 日行集 22 卷 10 号 1643 頁
- ・大阪地判昭和 50 年 11 月 21 日税資 83 号 543 頁
- ・東京地判昭和 51 年 10 月 6 日民集 37 卷 7 号 971 頁
- ・静岡地判昭和 51 年 11 月 25 日訟月 22 卷 12 号 2898 号
- ・大阪地判昭和 54 年 5 月 31 日行集 30 卷 5 号 1077 頁
- ・東京地判昭和 57 年 9 月 22 日税資 127 号 868 頁
- ・静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日税資 144 号 524 頁
- ・福岡地判昭和 62 年 7 月 21 日訟月 34 卷 1 号 187 頁

- ・東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁
- ・名古屋地判平成4年9月16日判時1470号65頁
- ・東京地判平成8年3月29日税資217号1258頁
- ・静岡地判平成8年7月18日行集47巻7=8号632頁
- ・名古屋地判平成元年7月28日税資173号417頁
- ・大分地判平成10年3月23日税資231号212頁
- ・東京地判平成11年3月30日税資241号484頁
- ・東京地判平成12年7月13日訟月47巻9号2785頁
- ・東京地判平成14年11月26日訟月51巻10号2783頁
- ・東京地判平成15年8月26日税資253号順号9414
- ・東京地判平成16年3月16日判夕1166号135頁
- ・東京地判平成17年5月20日税資255号順号10037
- ・大阪地判平成17年9月14日税資255号順号10127
- ・東京地判平成18年2月24日判時1969号50頁
- ・福岡地判平成21年1月27日民集66巻1号30頁
- ・東京地判平成22年10月8日税資260号順号11528
- ・東京地裁平成23年4月21日税資261号順号11674
- ・東京地判平成23年5月11日税資261号順号11683
- ・東京地判平成24年12月11日判時2186号23頁
- ・東京地判平成24年12月25日税資262号順号12122
- ・岡山地判平成25年3月27日民集72巻4号336頁
- ・大阪地判平成25年5月23日刑集69巻2号470頁
- ・東京地判平成25年9月27日税資263号順号12298
- ・大阪地判平成25年12月12日税資263号順号12351
- ・東京地判平成25年12月25日税資262号順号12122
- ・東京地判平成27年2月26日税資265号順号12613
- ・東京地判平成27年3月19日訟月61巻10号1966頁
- ・東京地判平成27年5月14日民集71巻10号2279頁
- ・東京地判平成27年5月21日税資265号順号12666
- ・東京地判平成28年3月4日税資266号順号12817
- ・東京地判平成28年5月27日税資266号順号12859
- ・東京地判平成28年11月9日税資266号順号12930
- ・横浜地判平成28年11月9日訟月63巻5号1470頁
- ・福岡地判平成29年11月30日税資267号順号13092
- ・東京地判平成30年4月19日判時2405号3頁
- ・東京地判令和元年10月30日判夕1482号174頁

- ・大阪地判令和元年12月13日税資269号順号13358
- ・東京地判令和2年10月15日税資270号順号13464
- ・東京地判令和3年1月29日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25588063)

【裁決例】

- ・国税不服審判所裁決平成15年6月6日裁決事例集65集238頁
- ・国税不服審判所裁決平成18年9月21日裁決事例集72集119頁
- ・国税不服審判所裁決平成20年5月13日裁決事例集75集229頁
- ・国税不服審判所裁決令和4年2月7日裁決事例集126集17頁

以上

