

博 士 学 位 論 文

所得税法における課税対象の拡大と 一時所得の役割

— 一時的所得への課税の変遷を中心にして —

2020年度

本田 昭仁

熊本学園大学大学院

2020 年度
博士学位論文

指導教員 末永 英男

所得税法における課税対象の拡大と一時所得の役割
— 一時的所得への課税の変遷を中心にして —

熊本学園大学大学院
商学研究科商学専攻

学籍番号 L1120102

本田 昭仁

博士論文の要旨

研究の目的

第二次世界大戦前の所得税法は、経常的かつ反覆的な所得のみを課税対象とする所得源泉説に基づく制限的所得概念（以下「制限的所得概念」とする。）に立脚していたとされている。しかしながら、戦前の所得税法においても、所得概念から導くことのできない一時的所得に対して、新たに所得区分を創設し、課税対象とした事実が存在する。なお、本論文では、一時的所得という用語を、一時的・偶発的利得の総称として使用しており、一時的に得る所得に該当する所得区分の全てが含まれている。よって、本論文で取り上げる退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得のすべてが一時的所得に該当する。

所得税法は、明治 20 年の所得税法創設以降、各時代における社会的・経済的变化により生じた新たな所得を課税対象とすることで、その課税対象を拡大させてきた。もちろん、ここでいう、各時代における社会的・経済的变化は、所得税法における課税対象の拡大がなされるそれぞれの改正時点によって、その内容は異なる。

しかし、退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得という明治 20 年の時点では課税対象外であった一時的所得が、その後の所得税法改正により課税対象となるが、そのための条件というものは同じであったのではないかと考える。つまり、わが国の所得税法は、所得概念によって課税対象を規定しているのではなく、その時代において、課税可能な所得を課税対象とすることで課税対象を拡大させてきたのではないか。これは、所得税法が創設された明治 20 年、当時の立法機関であった元老院において、所得税法の課税対象とするために議論された法人の所得が、所得税法明治 32 年改正まで課税対象とならなかったことから窺えるであろう。

戦前の所得税法において、新たな所得区分が設けられ、退職所得および清算取引所得が課税対象となり、また、戦後の所得税法において、それまで、戦時利得税法および臨時利得税法という税法により徴収されていた譲渡所得が、所得税法に統合され課税所得となったが、これらの課税対象の拡大は、これらの所得が、所得税法上の課税対象となるための条件を満たしたからであったと考えている。

そして、明治 20 年の所得税法創設から非課税所得であり続けた一時所得が、所得税法昭和 22 年第 2 次改正により課税対象となったのもまた、所得税法上の課税対象となるための条件を満たしたからではないかと推論している。

ところで、所得税法は、それまで課税対象としていなかった所得というものを課税の対象とする新たな税法として、明治 20 年に創設されたものであり、制限的所得概念に立脚して課税所得が規定されていた。所得税法が、どのような所得概念に立脚して創設されたかは、もちろん、非常に重要である。しかしながら、所得税法創設時に法人の所得へ課税が実現しなかった事実および戦前において退職所得と清算取引所得に課税していた事実と鑑みると、

所得税法が、どのような所得概念に立脚して創設されるべきかの議論がなされたのは、明治 20 年の所得税法創設時だけだともいえるのではないか。

このような視点から、本論文では、所得税法における一時的所得への課税の変遷を中心に、所得税法における課税対象の拡大が、いかなる条件によってなされてきたのかを研究する。そして、それらの研究を踏まえ、現行所得税法における一時所得とは、どのような役割を有する所得区分であるのかを明らかにしたい。

一時所得に係る事例である勝馬投票券の払戻金に係る最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決（以下「勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決」とする。）は、それまでは、所得税基本通達（以下「現行所得税基本通達」とする。）34-1 によって馬券の払戻金等は、購入態様や規模等に関わらず、全て一時所得とされていたが、購入行為の態様によっては、一時所得ではなく雑所得に該当する場合があると判示した。

結果として、勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決の他にも、勝馬投票券の払戻金に係る事例が発生する事態となり、再度の関連する所得税基本通達の改正を余儀なくされている。しかし、この判決に伴ってなされた、所得税基本通達の改正による対応は、所得税法における、課税の公平が損なわれているのではないか。そうであるとするならば、どのような対応が必要であったのか。現行所得税法における一時所得の役割を明らかにすることで、この点についても、必要な対応策を明らかにすることができると考える。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決が契機となり、一時所得の歴史的沿革と範囲の研究がなされてはいるが、所得税法創設時からの一時的所得を中心とした課税対象の拡大、そして現行所得税法における一時所得の役割、つまりは存在理由についての研究はなされていない。

所得税法の創設時、所得として存在はするものの、所得税法上では課税対象外となっていた一時的所得は、戦前および戦後の所得税法において、漸次課税対象となっていく。このように、一時的所得は、所得税法における課税対象の拡大に密接な関係を有していることに鑑みると、所得税法における一時的所得の課税の変遷を中心とした課税対象の拡大および現行所得税法における一時所得の役割に係る研究は、重要な意義を有しているのではないかと考える。

我が国の所得税法において、一時所得が課税対象となるのは所得税法昭和 22 年第 2 次改正によってである。この改正以後、我が国の所得税法の課税所得は、純資産増加説に基づく包括的所得概念（以下「包括的所得概念」とする。）によって規定されている。包括的所得概念は、その主唱者 3 人の名にちなみシャント・ヘイグ・サイモンズ概念と呼ばれている。包括的所得概念は、貨幣評価が可能なあらゆる資産または経済力の 2 時点間の増加を所得として定義するものである¹。つまり、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を

¹ 佐藤進・宮島洋『財政』（東洋経済新報社 1986）、120 頁。

構成することになり、反復継続的な利得のみでなく、一時的・偶発的な一時的所得も所得に含まれる²。

これに対して、制限的所得概念は、経済的利得のうち、反復継続的に生じるもののみを所得として観念し、一時的・偶発的な一時的所得を所得の範囲に含まないとするものである³。つまり、所得を経済活動の収入に根ざしたり、収入の規則性や周期性を所得の判定基準とするのである⁴。

しかし、明治 20 年の所得税法創設時から、昭和 22 年第 2 次改正までの間、一時的・偶発的な一時的所得が、所得税法上において、所得として認識されていなかったわけではない。

經常的かつ反覆的な所得のみを課税対象とする制限的所得概念に立脚していたとされる戦前の所得税法では、原則的に、一時的・偶発的な所得を非課税対象としていた。ただし、一時的・偶発的であっても、当時の人々の間でなされる取引により発生する所得として、認識はされていた。それ故に、非課税規定を定めた明治 20 年所得税法第 3 条において、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は、所得税を課さない所得であると規定されていたのである。このように、明治 20 年の所得税法創設時から、所得として存在はするものの、非課税対象として規定されていたのである。

その後の所得税法改正の変遷の中で、退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得として、漸次、一時的所得は所得税法の課税対象となっていく。すなわち、課税対象が拡大していくのである。非課税対象であった一時的所得が、どのような条件を満たすことで課税対象となるのかを明らかにすることは、本論文の目的の 1 つである。明治 20 年の所得税法創設時において、なぜ、一時的所得を非課税対象としたのであろうか。明治 20 年創設所得税法の創設理由および形成過程についての研究を出発点とすることで、本論文の目的である所得税法における課税対象の拡大が、どのような条件を満たすことによりなされてきたのかを究明する。

研究の概要

第 1 章では、明治 20 年（1887 年）3 月 19 日勅令第 5 号によって制定された我が国の所得税法が、「我が国租税体系近代化の転機をもたらした画期的な立法」⁵であったこと、緊迫した財政状況への対応と公平な課税の為に創設されたものであったことを明らかにした⁶。

² 金子宏『租税法 第二十版』（弘文堂 2015）、183 頁。

³ 同上、183 頁。

⁴ 金子宏編『所得税の理論と課題（21 世紀を支える税制と論理 第 2 巻）』（税務経理協会 1996）、19 頁。

⁵ 織井喜義・山本洋「創成期の所得税制叢考」税務大学校『税務大学校論叢』20 号（国税庁 1998）、45 頁。

⁶ 大内兵衛・土屋喬雄編『明治前期財政経済資料集成 第一巻＝理財稽蹟・松方伯財政論策集』（明治文献資料刊行会 1962）、409 頁。

牧村兼吉『国民必携所得税法註解』（巖々堂、賛育社 1887）、1 頁。

その後、現在よりも課税所得として認識される種類が少なかった明治 20 年創設時においても、所得税法において課税対象となる所得には多くの形態があったこと、そして、現行所得税法と同様に、所得税法においても所得を明確に定義することはできなかったことが窺えることを明らかにした。

第 2 章では、明治 20 年創設時の所得税法において、一時的所得が非課税所得として規定された理由について研究し、所得源泉説に基づき、課税対象とする所得の範囲を狭く構成する見解であった制限的所得概念に立脚し創設された故であったことを明らかにした。

これ故、明治 20 年創設時における所得税法では、第 3 条第 3 項により、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は非課税であると規定されていたのである⁷。当時の文献や元老院の会議録から、継続的ではなく、業務として得るものではない一時的所得というものは、徴税機構における技術的な理由により、所得税法の課税対象として捕捉することが困難であること以上に、一時的所得が、なんらかの徴税対象となることは馴染まないという当時の考え方が反映されていたことが窺えた。

さらに、明治 20 年の所得税法創設時には見送られた法人への所得への課税が、所得税法明治 32 年改正によりなされた背景には、日清戦争等の影響により、法人企業が目ざましい発展を遂げたことがあげられ、明治 27 年から明治 28 年に掛けて生じた日清戦争は、我が国の経済的な発展を促すこととなったことを明らかとした。明治 31 年から同 32 年にかけて法体系も整備され、民法や商法が施行されたことにより、法律上、会社は法人としての承認を受けることとなった。これにより、個人と法人との課税の公平を維持するためにも、また、日清戦争後の財政運営上の歳入増加に應えるためにも、所得税法において、法人も課税対象とすることとなったのである⁸。

法人の所得が、明治 32 年までになされた法体系および徴税機構の整備を契機として、個人企業と法人との間の税負担の不公平の解消を目的として課税された点に鑑みると、昭和 13 年以降、非課税とされてきた一時的所得が、社会的・経済的变化を契機として、所得税法における課税対象となっていく過程と、同様の事例だといえるであろう。

第 3 章では、戦前における一時的所得への課税の変遷のうち、退職所得について研究した。所得税法昭和 12 年改正（同 13 年 4 月 1 日施行）によって創設された退職所得は、制限的所得概念を建前としていた戦前の所得税法において、最初に規定された例外措置であった⁹。この例外的措置がどのような議論がなされた後に、所得税法における新たな所得区分となったかについて明らかにした。

退職所得は、それまで、課税対象とするのは苛酷であり、非課税として規定しなければならないと評されていた。このように評されていた退職所得が、所得税法における課税対象と

⁷ 長尾景彌『現行租税法規』（博聞社 1887）、346 頁。

⁸ 末永英男「初期所得税法における所得計算構造」服部俊治・藤田昌也編『会計構造の諸問題』（九州大学出版 1995）、88 頁。

⁹ 武田昌輔『DHC コメンタール所得税法 1』（第一法規 加除式 2020）加除式、562 頁。

して規定可能になったのは、退職所得は、社会的・経済的に広く認知され、賦課徴収も可能であったこと、そして、企業による退職金制度の確立によって退職金を取り巻く環境が大きく変化したことを契機とし、質量的に新たな所得区分を創設するに足るものとなり、さらには、それに課税対象としないことが課税の公平を害すことになることから、所得税法における課税対象となったのである。

次に、大正 7 年に創設された戦時利得税法（大正 8 年廃止）、昭和 10 年に創設された臨時利得税法（昭和 21 年廃止）について研究した。これら 2 つの利得税法は、所得税法昭和 21 年改正および昭和 22 年第 1 次改正によって譲渡所得として所得税法の課税対象として統合されることとなる利得が課税対象とされていた税法であった。大正 7 年に創設された戦時利得税および昭和 10 年に創設された臨時利得税が、所得税法が譲渡に係る一時的所得を課税の対象外としていた時期に、現行所得税法の譲渡所得に該当する利得を課税対象としたのは、時局の影響により利得を得た者に対して、課税の公平の観点からであったことが窺い知れた。

戦前の所得税法において、課税所得は、原則的には、制限的所得概念を基にして規定されており、譲渡に係る利得は課税の対象外とされていた。しかしながら、臨時利得税法における譲渡所得に該当する利得は、現行所得税法における譲渡所得への課税と同等の計算方法によって課税がなされていたのである。

譲渡に係る利得を課税の対象としていた戦時利得税法および臨時利得税法が、上記の指摘のように、臨時税の色彩が薄れ、さらには税額が巨額となっていた点に鑑みると、所得に対して課税する所得税法の一部を補完する役割を持っていたのである。

第 4 章では、戦前において、一時的所得であると認識されていた清算取引所得について研究し、その後、戦前の所得税法において発生していた一時的所得における理論と実際の乖離について研究をおこなった。

清算取引所得は、所得税法昭和 17 年 2 月の改正（同 18 年施行）により課税対象となり、新たに分類所得税として規定された所得区分である。清算取引とは、「之を営業としない者の行ふ所謂一時の所得に属するものを課税の対象として」¹⁰おり、個人が行う株式の清算取引であった。そして、この清算取引所得とは、当時において、「純然たる一時の所得」¹¹と認識されている一時的所得であった。

現行所得税法における解説書において、「資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）が『譲渡所得』として所得税法に登場したのは、昭和 21 年の改正による分類所得税制においてであった」¹²との説明がなされている。所得区分としての譲渡所得が規定されたのは、確かに昭和 21 年改正によってであるが、昭和 17 年改正（同 18 年施行）により課税対象となった清算取引所得は、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）であった。

¹⁰ 小林長谷雄・岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済圖書株式会社 1943）、43 頁。

¹¹ 小林・岩本、前掲注 10、225 頁。

¹² 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、713 頁。

そして、退職所得と同様、所得税法における例外として清算取引所得に対して課税することについては、「清算取引所得は斯くして一時所得に対する非課税原則の例外として、新たに課税の対象となつたのであるが、其の理由とするところは、税収入其のものよりも、あらゆる所得が既に相當の租税を負擔し、尚加重せられる際に、此の種の所得が依然として課税外に置かれるのは適當でないと認められたことの外、戦時に於ける過當投機の抑制に資する趣旨にも合致するが故であると解せられる。」¹³とされている。

このように、課税所得の理論が制限的所得概念を建前とする戦前の所得税法では、課税所得の実際においては制限的所得概念に基づいた場合には非課税となるべき退職所得および清算取引所得といった一時的所得への課税がなされたことで、結果として、課税所得の理論と実際の乖離が生じていたのである。

第5章では、戦後、譲渡所得が課税対象となる所得税法昭和21年改正および所得税法昭和22年第1次改正について研究をおこなった。

昭和21年当時、我が国の社会的・経済的状況は、第2次世界大戦の敗戦により、壊滅的な被害を被った状態であった。戦勝国からの援助物資はあったものの、全ての物資が不足し、その結果、日本全体は激しい物価高騰に見舞われることになり、日本経済は大混乱の状況となった。この混乱は、当然ながら、戦後の税制にも影響を及ぼす¹⁴。当時の経済情勢は、まだ終戦後直ぐの混迷の域を脱しておらず、高率な累進税による臨時財産税の実施を控えていたので、租税制度の根本にはさして改変を加えることなく、主として、税率の引き上げ等によって国庫収入の増加を図ると同時に、社会的・経済的情勢の急激な変革に応じて、その他についても可能な限り思い切った改正をおこなうことで、国民負担の公平を図ることに努めたものであった。租税の賦課徴収制度を簡素および適正にするため、各種規定の改廃等を進め、戦時税制を平時税制に移行させる上で、必要と思われる改正がなされた¹⁵。

所得税法における譲渡所得の規定は、このような社会的・経済的状況の中で創設されたのである。このような状況の中、所得税法昭和22年第1次改正によって、譲渡所得に係る課税範囲は拡張され、有価証券の処分益についても課税されることとなった¹⁶。昭和21年当時の日本では、個人が有する資産について把握しておらず、そのような状況では、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）に対する有効な課税手段が存在しないという問題点があった¹⁷。それ故に、昭和21年改正では、当時の臨時利得税において課税対象であった譲渡による利得が、まず所得税法に統合され、その後、戦後財政整理の一環として公布された財産税に係る財産調査の結果を基にして個人が持つ資産の把握をすることで、昭和22年第1次改正において、株式の譲渡所得も課税対象とされたのである。

¹³ 小林・岩本、前掲注10、107頁。

¹⁴ 石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社 2008）、11-19頁。

¹⁵ 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）、129-131頁。

¹⁶ 大蔵省財政資料室編『昭和財政史 一終戦から講和まで— 第7巻』（東洋経済新報社 1977）、244-247頁。

¹⁷ 同上、188-191頁。

このように、譲渡所得は、当時、臨時利得税法により賦課徴収されていたことで社会的・経済的にも認知されており、さらには、敗戦という状況下で、緊迫した財政状況に対して早急な対応が迫られる中、当時の我が国の所得税法においては、公平な課税がなされていなかったという状況が露呈したことによって、所得税法における課税対象となったのである。

第6章では、所得税法昭和22年第2次改正において規定された一時所得について研究した。この改正により、所得税法が創設された明治20年以来、制限的所得概念の下において原則として、課税対象外とされていた一時所得が所得税法において、課税対象となったのである。

一時所得への課税について、「所得税の改正に当たって所得税の根本観念の上に重要な変革が行われた。それは、一時所得に対する課税の拡張である。(中略)最近の国民経済の状況から見ると、相当多額のものがあり、またその件数も多く、国民所得中に占める地位も重要なものとなり、且つ、担税力があると考えられ、他の課税所得との権衡からいっても課税するのが適当と考えられらものである。」¹⁸とある。

ここからも、営利の事業に属さない一時の所得の形態が多様であったこと、そして、それらの所得が、一般的に広く認知されていたことが窺える。また、このような一時所得を取り巻く環境の社会的・経済的変化に加えて、昭和22年当時における激しいインフレーションの高進への対応も重要な目的であったとされている¹⁹。

このように、一時所得の規定創設もまた、社会的・経済的に認知され、当時において、その額が相当多額となっており、他の課税所得との権衡に鑑みた場合に、課税しないままでは課税の公平を害する恐れがあったことが契機となり、所得税法における課税対象となったのである。また、特定の一時的所得に例外的措置として課税しているという状態によって、所得税法上において生じていた課税所得の理論と実際の乖離は、所得税法昭和22年第2次改正における一時所得の規定創設によって、解消されたことを明らかにした。

一時所得に係る旧所得税通達の中には、現行所得税通達において、勝馬投票券の払戻金に係る所得（以下「公営ギャンブル所得」とする。）の区分と所得金額の計算について争われた勝馬投票券最高裁平成27年3月10日判決と関係を有し、昭和26年から昭和44年に廃止されるまでの20年弱の間、課税実務上の指針として旧所得税通達143および149が存在していた。この2つの旧所得税通達の存在理由を、当時の文献から、公営ギャンブル所得が、賭博、株式の清算取引という行為による所得と同種の、軽侮や侮蔑に値する行為による所得と考えられていた点、これらの所得が、把握困難であったとことを導き出した。

第7章では、所得税法昭和22年第2次改正以後における、所得税法改正の変遷および現行所得税法における一時所得に係る条文、そして、現行所得税基本通達の規定について研究した。

¹⁸ 奈良武衛「一時所得に対する課税について」『税経通信』第3巻第3号（税務経理協会 1948）、26頁。

¹⁹ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第2増補版）』（税務経理協会 1990）、4頁。

まず、戦後の所得税法に大きな影響を与えたシャウプ勧告に基づく所得税法改正およびシャウプ勧告以後における昭和 30 年代までの所得税法改正を研究し、シャウプ税制使節団の勧告の基本原則に基づき、公平な課税を目的としてなされたことを改めて確認した。

その後、現行所得税法における一時所得の規定が創設された所得税法昭和 40 年の全文改正から現行の条文、そして、昭和 45 年に制定された現行所得税通達の研究をおこなった。

昭和 40 年の改正および現行所得税法における一時所得の規定についての研究では、この改正は、税制調査会が、昭和 37 年 8 月以来、3 年間にわたって税制の基本的・体系的検討を進め、昭和 39 年 12 月に公表した「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申」に基づきなされたものであり、この答申の特徴は、税負担の適正水準の新たな基準、資産所得への課税強化の方針、シャウプ勧告の再評価等であった²⁰ことを明らかにした。

次に、昭和 45 年に制定された現行所得税法に係る現行所得税基本通達について研究を進め、従来の通達においてなされていた法令の単純な解説的解釈規定が整理、通達の簡素化がなされた²¹ことを確認した。

第 8 章では、現行所得税法における一時所得の算定方法について研究した。その後、一時所得に係る近時の事例のうち、所得税基本通達に変更を及ぼした 2 つの事例についての研究をおこなった。最高裁判決によって、一時所得に係る現行所得税通達に大きな変更を与えることとなった事例は、養老保険全額損金プランに係る事例および勝馬投票券の払戻金に係る事例である。

一時所得に係る「収入を得るために支出した金額」の所得税基本通達の改正に影響を及ぼした事例は、養老保険全額損金プランに係る判決では、現行所得税法における、個人の担税力に応じた課税を図る趣旨の前提を立脚点として、文言の解釈について、「租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない」とした。

一時所得から控除できる収入を得るために支出した金額について争われた養老保険全額損金プランの事例では、「もとより、法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達は法規の解釈を法的に拘束するものではないが、（中略）要するに、同施行令同号（所得税法施行令 183 条 2 項 — 筆者注）も、同通達（旧所得税基本通達 34-4 — 筆者注）も、いずれも所得税法 34 条 2 項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るもの」とし、「法規より下位規範たる法令が法規の解釈を決定付けるものではない」とした。

²⁰ 佐藤・宮島、前掲注 19、139-141 頁。

²¹ 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」『税経通信』第 25 巻第 10 号（税務経理協会 1970）、161-162 頁。

つまり、所得税法の法規は、あくまでも個人所得の担税力に課税するものであって、それは、個人の稼得した収入を基に個人が必要として支出した金額を控除するものであり、当該個人以外の者が支出しものは含まないのである。これが所得税法の本質に立ち返った正しい理解であるとするのである。

したがって、裁判所は通達の間違いを指摘し、本則に従った解釈を行うべきとしたのである。その結果、当該通達は改正されるに至ったのである。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決では、馬券を自動的に購入可能なソフトウェアを利用して、インターネットでの継続購入をおこなっていた場合における、本件事案に係る勝馬投票券の払戻金は、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができることとされた。

勝馬投票券の払戻金に係る事例では、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができるとしながらも、課税の公平、安定性の観点から、課税対象を明確にして妥当な税率を課すなどの特例措置を設けることが必要であるとされたのである。

現行所得税法において馬券の払戻金に係る所得は、勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決によって改正された現行所得税基本通達 34-1 (2) によって、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断されることとなっているが、この改正がなされる以前は、公営ギャンブル所得は、改正前の現行所得税基本通達を根拠にして、一時所得として画一的に判断されていた。

しかし、旧所得税基本通達では一時所得に該当するものとして「競馬の馬券の払戻金」が挙げているので、馬券の払戻金＝一時所得であると一事に考えがちであるが、ここでも所得税法の本則に立ち返って一事所得の該当性を考えるべきである。行為の実態をみたときに、ビジネス性を持った継続的で、営利性を追求する行為であるならば、しかも、そこに担税力が認められるのであれば、所得税法としては、一時所得ではなく別の所得として、つまり雑所得か事業所得として課税の対象とせざるを得ないのである。

ただし、公営ギャンブル所得が、その取得する態様によって、所得区分に差が生じるのであれば、租税法律主義の観点から、所得税法の改正により、それを規定すべきではないかと考えられるのである。

第 9 章では、一時所得の課題を検証するために、所得税法における法の解釈および通達の意義、そして現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について研究し、勝馬投票券の払戻金に係る所得（以下「公営ギャンブル所得」とする。）の今後について研究した。

公営ギャンブル所得は、最高裁判決平成 27 年 3 月 10 日によって、所得税基本通達の改正という方法で対応をおこなった。しかしながら、本論文における、所得税法における一時所得への課税の変遷に鑑みるならば、本来であれば、公営ギャンブル所得については、所得税法上、新たな所得区分を創設することで対応すべきものであったのではないかと考え

る。そこで、租税法における、法の解釈および通達の意義、そして、現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について検証し、現行所得税法における一時所得の意義を明らかにし、公営ギャンブル所得に対する新たな所得区分を創設することによって、所得税法における課税の公平を担保することが可能となることを明らかにした。

最後に、おわりにで、現行所得税法における一時所得の役割についての筆者なりの卑見をまとめ、研究を総括した。

公営ギャンブル所得における課税の公平を担保するためには、現状の、競馬を含む公営競技に係る所得に対する課税実務上の問題点が多数存在する現状に鑑み、公営ギャンブル所得について、新たな課税区分を創設して対応すべきであると考ええる。現在、公営ギャンブル所得は、所得税法が、戦前における退職所得や清算取引所得の規定創設時、そして、戦後における譲渡所得および一時所得の規定創設時と同様の状況にある。これは、公営ギャンブル所得が、現在の所得区分では、所得を適正に捕捉することができず、通達などによって課税実務上の対応をするのでは、課税の公平を担保することが困難であるということである。

所得を課税対象とする新たな税法として創設された所得税法は、明治 20 年の創設から、一貫して、課税対象となるために必要な条件が充足された所得を課税対象としてきた。

もちろん、所得税法創設時には、当時の所得概念である制限的所得概念に立脚し、課税所得が規定されたことから、創設時において所得概念が重要であったことは当然である。また、所得税法の創設時において、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」という一時的所得が所得税の課税対象外となったことも、当時の一般的な所得概念が、制限的所得概念であったことに基づいていたことから当然である。

しかしながら、本論文における研究で明らかにした通り、わが国の所得税法は、所得概念によって課税対象を規定しているのではなく、その時代において、課税可能な所得を課税対象とするために新たな課税区分を創設することで課税範囲を拡大させてきたのである。

そして、所得税法における一時的所得への課税の変遷は、所得税法において、所得が、課税所得となるために必要な条件は、所得概念ではないということを示すものであった。

所得税法において、新たな所得を課税対象とするために必要な条件は、所得概念ではない。所得が、所得税法における課税対象となるために必要となる条件とは、その所得が、社会的・経済的に把握・捕捉可能であること、そして、その所得が、分類可能な程度に純化された所得であることの 2 つである。

ここで、社会的・経済的に把握・捕捉可能とは、その所得が、一般的な認知を享受するとともに課税実務において徴税可能な状態になることである。また、分類可能な程度に純化された所得とは、その所得が、質量的に新たな所得区分を創設するに足るものであるとともに課税対象としないことが課税の公平を毀損する状態のことである。

退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得といった、明治 20 年の時点においては所得税法上の課税対象外であった一時的所得が、その後、所得税法上の課税対象となっていく

のもまた、それらの所得が、社会的・経済的に把握・捕捉可能となり、分類可能な程度に純化された所得となったからであった。

所得税法の所得概念は、所得源泉説に基づく制限的所得概念から包括的所得概念へと発展の経過を辿ったとされており、第二次世界大戦までは、制限的所得概念に立脚する立場を一貫し、所得概念の大変換がなされたのは、第二次世界大戦後であったとされている。

しかしながら、所得税法は、戦前においても、一時的所得が課税対象となる事実が存在していた。所得税法昭和 12 年改正翌 13 年施行により課税所得となる退職所得も、明治 20 年当時においては、一時的所得として課税対象外とされていた所得である。さらに、所得税法昭和 17 年改正により課税所得となる清算取引所得は、当時において、純然たる一時の所得との認識があった所得であるにもかかわらず、所得税法上の課税所得とされた。これら、戦前における一時的所得への課税規定創設には、所得概念は関係しておらず、上記で挙げた、所得が、所得税法における課税対象となるための 2 つの条件を充足した結果としてなされたものであった。

戦後の所得税法において、譲渡所得、そして、一時所得の規定が創設されることもまた、上記の 2 つの条件を充足した結果としてなされたものであり、所得概念が変化したことによって新たな課税区分の創設および課税範囲の拡大がなされたのではない。

譲渡所得が、所得税法上の課税所得となったのは、それ以前に、現行所得税法において譲渡所得とされる利得が、戦時利得税法および臨時利得税法という法律によって、賦課されていたことが起点となっていた。そして、所得税法における課税対象となるための 2 つの条件を充足したことで、所得税法上、新たに譲渡所得という規定が設けられたのである。

また、一時所得の規定が創設される所得税法昭和 22 年改正も同様に、戦後当時における財政上の、社会的・経済的に不安定な状況を契機として、所得税法における課税対象となるための 2 つの条件を充足したことから、一時所得の規定創設が創設されたのであった。それまで、特定の一時所得に例外的措置として課税しているという状態によって、所得税法上において生じていた課税所得の理論と実際の乖離は、所得税法昭和 22 年第 2 次改正における一時所得の規定創設時に、非課税規定の文言が課税所得として規定されたことで、課税所得の理論と実際において発生していた乖離を解消させたものであった。

所得税法は、明治 20 年の創設時、一時的所得を非課税とすることを規定していた。その後、営利の事業の属せざる一時の所得が非課税であるとの趣旨の規定は、一時所得に係る所得区分が創設される昭和 22 年第 2 次改正まで、継続され続けた。しかし、本論文の研究で示した通り、一時的所得として、所得税法において非課税とされる所得の範囲は縮小していくこととなる。

つまり、明治 20 年当時において、一時的所得として総括されていた所得は、その所得が、所得税法における課税対象となるために必要な条件を充足するまでの間、便宜上により、一括にまとめられていただけなのである。その結果、所得税法における課税対象となるために必要な条件を充足した所得は、新たな所得区分が創設され、所得税法における課税所得とな

っていたのである。一時的所得として総括されていた所得のうち、所得税法の改正により、新たな所得区分が創設され、所得税法における課税対象となったものは、本論文における研究で示した通りである。

このような変遷を辿り、現在の規定となる現行所得税法における一時所得は、今後も、現在は一時所得として内包されている所得のうちから、新たな所得区分の創設によって、所得税法の課税対象となる所得があると考ええる。

そして、現在、一時所得に内包される所得のうち、新たな所得区分を創設すべき所得は、前述したように、公営ギャンブル所得であると考ええる。このように、現行所得税法における一時所得は、一時的・偶発的所得が、新たな所得区分に分類されるまでの仮置き場という役割を有しているのである。

目次

| | |
|--|----|
| はじめに..... | 1 |
| 第1章 明治20年所得税法創設..... | 7 |
| 第1節 明治20年所得税法の創設..... | 7 |
| 1. 所得税法の制定 | |
| 2. 明治政府の見解 | |
| 第2節 所得税法の創設理由および形成過程..... | 12 |
| 1. 創設理由および形成過程 | |
| 2. 明治20年創設時の所得税法の意義 | |
| 第3節 所得税法創設時における課税所得および免税点の意義..... | 14 |
| 1. 課税所得の意義 | |
| 2. 免税点の意義 | |
| 第2章 戦前所得税法における一時的所得の取り扱い..... | 18 |
| 第1節 所得税法創設時における非課税規定..... | 18 |
| 1. 所得源泉説に基づく制限的所得概念 | |
| 2. 所得税法と所得概念の関係 | |
| 第2節 非課税規定..... | 19 |
| 1. 明治20年創設時における非課税規定 | |
| 2. 非課税規定に係る解釈 | |
| 第3節 一時的所得に係る所得税法改正の変遷（自明治32年至昭和12年）..... | 25 |
| 1. 明治32年所得税法改正 | |
| 2. 一時的所得に係る所得税法改正（自明治32年至昭和12年） | |
| 第3章 戦前における一時的所得への課税の変遷（1）..... | 33 |
| 第1節 退職所得への課税に係る議論..... | 33 |
| 1. 税制整理準備委員会の創設 | |
| 2. 賞与・退職手当等についての議論 | |
| 第2節 退職所得への課税..... | 36 |
| 1. 所得税法昭和13年改正における退職所得の規定創設 | |
| 2. 退職所得規定創設時における退職所得に係る事例研究 | |
| 3. 退職所得への課税の意義 | |
| 第3節 戦前から終戦直後までの譲渡所得への課税..... | 46 |
| 1. 戦時利得税法（大正7年－8年） | |

2. 臨時利得税法（昭和 10 年－21 年）

| | |
|---|----|
| 第 4 章 戦前における一時的所得への課税の変遷（2） | 55 |
| 第 1 節 清算取引所得への課税 | 55 |
| 1. 変遷 | |
| 2. 意義 | |
| 第 2 節 戦前における一時的所得に係る事例研究（1） | 59 |
| 1. 定期取引の現物処分に係る事例 | |
| 2. 給料の性質を有する給與に係る事例 | |
| 3. 営業の所得（定期米売買の所得）に係る事例 | |
| 4. 所得調査員の手當に係る事例 | |
| 第 3 節 戦前における一時的所得に係る事例研究（2） | 62 |
| 1. 賞与の所得に係る事例 | |
| 2. 競馬に係る払戻金の取扱についての例規通達 | |
| 3. 金鷄勳章による年金を遺族が受け取る場合の取り扱いについての例規通達 | |
| 4. 法人ノ支給スル功勞金、記念慰勞金等ニ對スル所得税取扱方ノ件に関する例規通達 | |
| 5. 戦前所得税法における理論と実際の乖離 | |
| 第 5 章 戦後における一時的所得への課税の変遷 | 71 |
| 第 1 節 所得税法昭和 21 年改正 | 71 |
| 1. 変遷 | |
| 2. 意義 | |
| 第 2 節 所得税法昭和 22 年第 1 次改正..... | 74 |
| 1. 変遷 | |
| 2. 意義 | |
| 第 3 節 所得税法における譲渡所得への課税の意義..... | 78 |
| 1. 社会的・経済的状況の影響 | |
| 2. 非課税規定に係る文言の変遷 | |
| 第 6 章 所得税法における一時所得の規定創設 | 80 |
| 第 1 節 昭和 22 年第 2 次改正 | 80 |
| 1. 変遷 | |
| 2. 意義 | |
| 第 2 節 一時所得の規定創設時における所得税基本通達（旧所得税通達） | 88 |
| 1. 所得税基本通達の公表 | |
| 2. 一時所得に係る通達 | |

| | |
|---|-----|
| 第3節 旧所得税通達 143 および 149 | 91 |
| 1. 旧所得税通達 143 および 149 の規定内容 | |
| 2. 社会的・経済的状況が旧所得税通達 149 に及ぼした影響 | |
| 3. 旧所得税通達 149 廃止の経緯 | |
| 第7章 戦後の所得税法改正および現行所得税法における一時所得..... | 96 |
| 第1節 シャウプ勧告に基づく所得税法改正の一時所得への影響 | 96 |
| 1. シャウプ勧告に基づく所得税法改正の一時所得への影響 | |
| 2. シャウプ勧告以後における所得税法改正 | |
| 第2節 現行所得税法における一時所得..... | 101 |
| 1. 所得税法昭和 40 年改正 | |
| 2. 現行所得税法における一時所得の規定 | |
| 第3節 昭和 45 年制定による現行所得税通達..... | 105 |
| 1. 現行所得税通達の制定時における趣旨 | |
| 2. 現行所得税通達における一時所得の規定 | |
| 第8章 現行所得税法における一時所得の意義 | 111 |
| 第1節 一時所得の算定方法 | 111 |
| 1. 一時所得の範囲 | |
| 2. 収入を得るために支出した金額 | |
| 第2節 判例研究 (1) 「収入を得るために支出した金額」の意義 | 116 |
| 1. 概要 | |
| 2. 最高裁判決 (養老保険全額損金プラン平成 24 年 1 月 13 日判決および同 1 月 16 日判決) | |
| 3. まとめ | |
| 第3節 判例研究 (2) 勝馬投票券の払戻金に係る事例 | 119 |
| 1. 概要 | |
| 2. 最高裁判決 (勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決) | |
| 3. まとめ | |
| 4. 小括 | |
| 第9章 公営ギャンブル所得の今後 | 124 |
| 第1節 法の解釈 | 124 |
| 1. 文理解釈 | |
| 2. 勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決における法の解釈 | |
| 第2節 通達の意義 | 126 |
| 1. 通達の役割 | |

| | |
|--|-----|
| 2. 勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決における通達の意義 | |
| 第 3 節 現行所得税法における雑所得と一時所得の関係 | 129 |
| 1. 雑所得の沿革 | |
| 2. 雑所得と一時所得の差異および共通点 | |
| 3. 新たな所得区分の創設 | |
| おわりに..... | 136 |
| 参考文献..... | 146 |

はじめに

研究の目的

第二次世界大戦前の所得税法は、経常的かつ反覆的な所得のみを課税対象とする所得源泉説に基づく制限的所得概念（以下「制限的所得概念」とする。）に立脚していたとされている。しかしながら、戦前の所得税法においても、所得概念から導くことのできない一時的所得に対して、新たに所得区分を創設し、課税対象とした事実が存在する。なお、本論文では、一時的所得という用語を、一時的・偶発的利得の総称として使用しており、一時的に得る所得に該当する所得区分の全てが含まれている。よって、本論文で取り上げる退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得のすべてが一時的所得に該当する。

所得税法は、明治 20 年の所得税法創設以降、各時代における社会的・経済的变化により生じた新たな所得を課税対象とすることで、その課税対象を拡大させてきた。もちろん、ここでいう、各時代における社会的・経済的变化は、所得税法における課税対象の拡大がなされるそれぞれの改正時点によって、その内容は異なる。

しかし、退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得という明治 20 年の時点では課税対象外であった一時的所得が、その後の所得税法改正により課税対象となるが、そのための条件というものは同じであったのではないかと考える。つまり、わが国の所得税法は、所得概念によって課税対象を規定しているのではなく、その時代において、課税可能な所得を課税対象とすることで課税対象を拡大させてきたのではないか。これは、所得税法が創設された明治 20 年、当時の立法機関であった元老院において、所得税法の課税対象とするために議論された法人の所得が、所得税法明治 32 年改正まで課税対象とならなかったことから窺えるであろう。

戦前の所得税法において、新たな所得区分が設けられ、退職所得および清算取引所得が課税対象となり、また、戦後の所得税法において、それまで、戦時利得税法および臨時利得税法という税法により徴収されていた譲渡所得が、所得税法に統合され課税所得となったが、これらの課税対象の拡大は、これらの所得が、所得税法上の課税対象となるための条件を満たしたからであったと考えている。

そして、明治 20 年の所得税法創設から非課税所得であり続けた一時所得が、所得税法昭和 22 年第 2 次改正により課税対象となったのもまた、所得税法上の課税対象となるための条件を満たしたからではないかと推論している。

ところで、所得税法は、それまで課税対象としていなかった所得というものを課税の対象とする新たな税法として、明治 20 年に創設されたものであり、制限的所得概念に立脚して課税所得が規定されていた。所得税法が、どのような所得概念に立脚して創設されたかは、もちろん、非常に重要である。しかしながら、所得税法創設時に法人の所得へ課税が実現しなかった事実および戦前において退職所得と清算取引所得に課税していた事実に鑑みると、

所得税法が、どのような所得概念に立脚して創設されるべきかの議論がなされたのは、明治 20 年の所得税法創設時だけだともいえるのではないか。

このような視点から、本論文では、所得税法における一時的所得への課税の変遷を中心に、所得税法における課税対象の拡大が、いかなる条件によってなされてきたのかを研究する。そして、それらの研究を踏まえ、現行所得税法における一時所得とは、どのような役割を有する所得区分であるのかを明らかにしたい。

一時所得に係る事例である勝馬投票券の払戻金に係る最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決（以下「勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決」とする。）は、それまでは、所得税基本通達（以下「現行所得税通達」とする。）34-1 によって馬券の払戻金等は、購入態様や規模等に関わらず、全て一時所得とされていたが、購入行為の態様によっては、一時所得ではなく雑所得に該当する場合があると判示した。

結果として、勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決の他にも、勝馬投票券の払戻金に係る事例が発生する事態となり、再度の関連する現行所得税通達の改正を余儀なくされている。しかし、この判決に伴ってなされた、現行所得税通達の改正による対応は、所得税法における、課税の公平が損なわれているのではないか。そうであるとするならば、どのような対応が必要であったのか。現行所得税法における一時所得の役割を明らかにすることで、この点についても、必要な対応策を明らかにすることができると考える。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決が契機となり、一時所得の歴史的沿革と範囲の研究がなされてはいるが、所得税法創設時からの一時的所得を中心とした課税対象の拡大、そして現行所得税法における一時所得の役割、つまりは存在理由についての研究はなされていない。

所得税法の創設時、所得として存在はするものの、所得税法上では課税対象外となっていた一時的所得は、戦前および戦後の所得税法において、漸次課税対象となっていく。このように、一時的所得は、所得税法における課税対象の拡大に密接な関係を有していることに鑑みると、所得税法における一時的所得の課税の変遷を中心とした課税対象の拡大および現行所得税法における一時所得の役割に係る研究は、重要な意義を有しているのではないかと考える。

研究の概要

我が国の所得税法において、一時所得が課税対象となるのは所得税法昭和 22 年第 2 次改正によってである。この改正以後、我が国の所得税法の課税所得は、純資産増加説に基づく包括的所得概念（以下「包括的所得概念」とする。）によって規定されている。包括的所得概念は、その主唱者 3 人の名にちなみシャント・ヘイグ・サイモンズ概念と呼ばれている。包括的所得概念は、貨幣評価が可能なあらゆる資産または経済力の 2 時点間の増加を所得

として定義するものである¹。つまり、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、反復継続的な利得のみでなく、一時的・偶発的な一時的所得も所得に含まれる²。

これに対して、制限的所得概念は、経済的利得のうち、反復継続的に生じるもののみを所得として観念し、一時的・偶発的な一時的所得を所得の範囲に含まないとするものである³。つまり、所得を経済活動の収入に根ざしたり、収入の規則性や周期性を所得の判定基準とするのである⁴。

しかし、明治 20 年の所得税法創設時から、昭和 22 年第 2 次改正までの間、一時的・偶発的な一時的所得が、所得税法上において、所得として認識されていなかったわけではない。

経常的かつ反覆的な所得のみを課税対象とする制限的所得概念に立脚していたとされる戦前の所得税法では、原則的に、一時的・偶発的な所得を非課税対象としていた。ただし、一時的・偶発的であっても、当時の人々の間でなされる取引により発生する所得として、認識はされていた。それ故に、非課税規定を定めた明治 20 年所得税法第 3 条において、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は、所得税を課さない所得であると規定されていたのである。このように、明治 20 年の所得税法創設時から、所得として存在はするものの、非課税対象として規定されていたのである。

その後の所得税法改正の変遷の中で、退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得として、漸次、一時的所得は所得税法の課税対象となっていく。すなわち、課税対象が拡大していくのである。非課税対象であった一時的所得が、どのような条件を満たすことで課税対象となるのかを明らかにすることは、本論文の目的の 1 つである。明治 20 年の所得税法創設時において、なぜ、一時的所得を非課税対象としたのであろうか。明治 20 年創設所得税法の創設理由および形成過程についての研究を出発点とすることで、本論文の目的である所得税法における課税対象の拡大が、どのような条件を満たすことによりなされてきたのかを究明する。

そこで、第 1 章では、我が国の所得税法の創設理由および形成過程について、当時の明治政府の見解および当時の資料から研究し、当時において、所得税の課税対象となる所得とはどういったものであったのかを明らかにする。その後、その課税対象の免税点が有している意義を究明し、所得税法創設時の課税対象となる所得がどのような性質を有していたのかを明らかにする。

¹ 佐藤進・宮島洋『財政』（東洋経済新報社 1986）、120 頁。

² 金子宏『租税法 第二十版』（弘文堂 2015）、183 頁。

³ 同上、183 頁。

⁴ 金子宏編『所得税の理論と課題（21 世紀を支える税制と論理 第 2 巻）』（税務経理協会 1996）、19 頁。

第2章では、明治20年創設時における所得税法において、一時的所得が非課税所得として規定される所得概念である制限的所得概念について検証し、明治20年の所得税法創設時における非課税規定について研究する。

その後、創設時には非課税であった法人の所得が課税対象となった所得税法明治32年改正について研究する。法人の所得は、本論文において取り扱う一時的所得とは、趣を異にする所得であるが、それが、なぜ所得税法明治32年改正によって課税対象となったのか、そして、法人の所得が課税対象となり、所得税の課税対象が拡大したのは、いかなる理由であったのかについて明らかにする。

第3章では、戦前における課税対象の拡大のうち、所得税法昭和12年改正によって、それまで一時的所得として非課税対象であった退職所得が、所得税法における課税所得となった変遷について研究していく。退職所得への課税は、戦前の所得税法において初めてなされた一時的所得への課税であり、所得税法における例外的措置であった。この例外的措置を研究することで、戦前の所得税法において、退職所得への課税が、どのような意義を有していたのかについて研究する。

その後、大正7年に創設された戦時利得税法（大正8年廃止）、昭和10年に創設された臨時利得税法（昭和21年廃止）について研究する。これら2つの利得税法は、所得税法昭和21年改正および昭和22年第1次改正によって譲渡所得として所得税法の課税対象として統合されることとなる利得が課税対象とされていた税法であった。これら2つの利得税法において課税対象となっていた譲渡に係る利得を研究することで、これらの利得税が、当時の所得税法にとって、どのような意義を有していたのかについて検討する。

第4章では、戦前における課税対象の拡大のうち、戦前において、一時的所得であると認識されていた清算取引所得について研究していく。当時において、清算取引所得は「純然たる一時の所得」⁵と認識されている一時的所得であった。さらには、清算取引（戦前の株式市場にて行われていた、現金・現物の受渡しなく、一定期間内に反対売買をし、その差金を決済する取引。現在の差金決済と同様の取引。）という資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）に対する課税でもあった。その清算取引所得が、制限的所得概念に立脚していたとされる当時の所得税法において課税対象となった変遷および意義について明らかにする。

その後、戦前における一時的所得に係る事例および戦前の例規通達を研究することで、当時の所得税法において発生していた一時的所得における理論と実際の乖離について研究をおこない、その乖離がどのようなものであったのかを明らかにする。

第5章では、戦後、譲渡所得が課税対象となる所得税法昭和21年改正および所得税法昭和22年第1次改正について研究する。これら2つの改正のうち、譲渡所得に係る課税対象が拡大することになる昭和22年の税制改正は、ほぼ全てがGHQ⁶の提案によるものであった

⁵ 小林長谷雄・岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済圖書株式会社 1943）、225頁。

⁶ GHQ(General Headquarters)は、第2次世界大戦にボツダム宣言の執行の為、日本に設置された連合国機関のことである。

と指摘されている⁷。これら 2 つの改正により、譲渡所得がどのような変遷を辿り、所得税法における課税対象の拡大がなされたのか、そして、譲渡所得への課税が、所得税法においてどのような意義を有していたのかについて明らかにしていく。

第 6 章では、所得税法における課税対象の拡大のうち、所得税法昭和 22 年第 2 次改正において規定された一時所得について研究する。昭和 22 年 11 月になされた所得税法昭和 22 年第 2 次改正もまた、所得税法昭和 22 年第 1 次改正と同じく GHQ の全面的な関与があったとされている⁸。

この改正により、所得税法が創設された明治 20 年以来、制限的所得概念の下において原則として、課税対象外とされていた一時所得が所得税法において、以下のように規定され⁹、課税対象となった。

所得税法 昭和二十二年三月三十一日法律第二十七號（昭和 22 年 1947 年）

（中略）

第九條 所得の課税標準は、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合計金額（以下所得金額という。）による。

（中略）

八 前号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十分の五に相当する金額

明治 20 年の所得税法創設時から、一時的所得のうち、退職所得、清算取引所得、譲渡所得が課税対象となるも、昭和 22 年第 2 次改正までの長らくの間、所得税法における非課税対象であった一時所得が、所得税の課税所得となる変遷および意義を明らかにする。

次に、一時所得の規定創設時の所得税基本通達（以下「旧所得税通達」とする。）における一時所得に係る通達がどのように規定されていたのかについて研究する。

一時所得に係る旧所得税通達の中には、勝馬投票券の払戻金に係る所得の区分と所得金額の計算について争われた勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決と関係を有し、昭和 26 年から昭和 44 年に廃止されるまでの 20 年弱の間、課税実務上の指針として存在していた旧所得税通達 143 および 149 が存在していた。これら 2 つの旧所得税通達の存在理由および、旧所得税通達 149 が廃止された経緯について検証することで、当時における競馬等が、どのような社会的地位にあったのかについて研究をおこなっていく。

第 7 章では、所得税法昭和 22 年第 2 次改正以後における、所得税法改正の変遷および現行所得税法における一時所得に係る条文、そして、現行所得税通達の規定について研究する。

⁷ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第 2 増補版）』（税務経理協会 1990）、5 頁。

⁸ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、5 頁。

⁹ 綜合法規研究所編『税務法規総覧』（三晃社 1948）、22 頁。

戦後の所得税法に大きな影響を与えたシャープ勧告に基づく所得税法改正の一時所得への影響およびシャープ勧告以後における昭和 30 年代までの所得税法改正を研究することで、これらの改正が、所得税法における一時所得にどのような影響があったのかについて明らかにする。

その後、現行所得税法における一時所得の規定が創設された所得税法昭和 40 年の全文改正から現行の条文、そして、昭和 45 年に制定された所得税通達を研究する。

第 8 章では、現行所得税法における一時所得の算定方法について研究する。その後、一時所得に係る近時の事例のうち、現行所得税通達に変更を及ぼした 2 つの事例についての研究をおこなう。最高裁判決によって、一時所得に係る現行所得税通達に大きな変更を与えることとなった事例は、養老保険全額損金プランに係る事例および勝馬投票券の払戻金に係る事例である。

第 9 章では、一時所得の課題を検証するために、所得税法における法の解釈および通達の意義、そして現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について研究し、勝馬投票券の払戻金に係る所得（以下「公営ギャンブル所得」とする。）の今後について研究する。

公営ギャンブル所得は、最高裁判決平成 27 年 3 月 10 日によって、現行所得税通達の改正という方法で対応をおこなった。しかしながら、本論文における、所得税法における一時的所得への課税の変遷に鑑みるならば、本来であれば、公営ギャンブル所得については、所得税法上、新たな所得区分を創設することで対応すべきものであったのではないかと考える。そこで、租税法における、法の解釈および通達の意義、そして、現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について検証し、現行所得税法における一時所得の意義を明らかにする。そして、公営ギャンブル所得に対する新たな所得区分を創設することによって、所得税法における課税の公平を担保することが可能となることを明らかにする。

最後に、おわりにで、現行所得税法における一時所得の役割についての筆者なりの卑見をまとめ、研究の総括とする。

第1章 明治20年所得税法創設

明治20年に創設された我が国の所得税法は、当時の社会的・経済的状況を反映した産物として創設されたものである。第1章では、明治20年の所得税法創設時における創設理由および形成過程を明治政府の見解および当時の資料を基にして検証し、明治20年創設時における所得税法の意義を研究する。その後、明治20年所得税法において、所得がどのように認識されていたのかについて研究し、課税所得および免税点の意義を研究し、所得税法創設時の課税対象となる所得がどのような性質を有していたのかを明らかにする。

第1節 明治20年所得税法の創設

まず、明治20年創設の所得税法の創設理由、そしてそれがいかなる形成過程を辿ったのかについて、当時の資料を基に研究していく。

1. 所得税法の制定

我が国では、明治維新以来、政府による租税制度の改革は幾度となく行われていたが、それでもなお、政府の租税収入の大部分は地租と酒税によるものであった。そのため、「農業者と商工業者との間または富裕階級と貧困階級との間に著しい負担の不均衡を生じ、すべての階級、すべての職業を通じて公平な負担が課せられるような租税を要望する声は漸く大となってきた」¹のである。このような状況の中で、所得税法は、明治20年に創設された。そして、明治政府による所得税法の創設理由に係る見解は、当時の大蔵大臣松方正義の「所得税法之議」²にも、「近來東洋諸國々際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、隨テ其經費ヲ要スルノ巨多ナルト」とあるように、国防費の拡大により緊迫していた財政状況への対応が示されている。

所得税法之議

爰ニ所得税法按ヲ起草シ謹テ閣議ヲ仰ク。仰モ此法案ヲ起草シ來二十年度四月一日ヨリ實行ヲ企画スル所以ノモノハ、近來東洋諸國々際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、隨テ其經費ヲ要スルノ巨多ナルト大ニ北海道物産税ヲ輕減スヘキコト、共ニ内閣ノ内議ヲ經テ之ヲ二十年度ヨリ施行セントスルニ決セラル。加フルニ近來政費ノ多端ナルニ應シ歳入ノ増加ヲ謀ラサルヘカラスト難モ、凡ソ現行ノ税法ハ維新創業ノ際制定セシモノニアラサレハ則チ封建ノ餘風未タク消除セサルノ時ニ當リ民情ノ適度ヲ測リ制定シタルモ

¹ 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）、1頁。

² 大内兵衛・土屋喬雄編『明治前期財政經濟資料集成 第一卷＝理財稽蹟・松方伯財政論策集＝』（明治文獻資料刊行会 1962）、410頁。

ノニシテ、已ニ今日ノ國情ニ對シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ。且税率モ亦輕重ノ平ヲ誤リ、隨テ富者ノ負擔甚タ輕ク貧者ニシテ或ハ富者ニ幾數倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ。故ニ現行税法ニハ單ニ其率ヲ増シ以テ歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス、漸次改良セサルヘカラサルノ時期ニ臨メリ。仍テ今更ニ所得税法ヲ創定シ、一ハ以テ國庫ノ歳入ヲ増シテ前記ノ經費ニ補充シ、一ハ以テ税法改良ノ目的ヲ漸行セント欲スルナリ。別冊説明書並ニ所得税法施行條例大藏省令等諸草案ヲ附シ進呈ス。

明治二十年一月内閣總理大臣ニ呈セシモノニ係ル。

明治 20 年（1887 年）3 月 19 日勅令第 5 号により制定された我が国の所得税法は、「極めて未成熟な資本主義経済体制のもとに導入された所得税法は、先進資本主義国のそれに 30 年も先行した早激性・早発性を有しているといわれ、財政中に占める位置はそれほど重要ではなかったにしても、我が国租税体系近代化の転機をもたらした画期的な立法」³であったとされる。

明治 20 年創設時の所得税法では、条文は以下のように規定されており、この時点では、法人の所得に対する課税はされず、法人から個人へなされた配当のみを課税対象としていた⁴。

所得税法 明治二十年三月十九日勅令第五號（明治 20 年 1887 年）

第一條 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三百圓以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ

第二條 所得ハ左ノ定則ニ據テ算出スヘシ

第一 公債證書其他政府ヨリ發シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ發スル證券ノ利子、營業ニアラサル貸金預金ノ利子、株式ノ利益配當、官私ヨリ受クル俸給、手當金、年金、恩給金及割賦賞與金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス

第二 第一項ヲ除クノ外資産又ハ營業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ應シ收入金高若クハ收入物品代價中ヨリ國税、地方税、區町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原質物代價、販賣品ノ原價、種代、肥料、營利事業ニ属ス場所物件ノ借入料、修繕料、雇人給料、負債ノ利子及雜費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス

³ 織井喜義・山本洋「創成期の所得税制叢考」税務大学校『税務大学校論叢』20 号（国税庁 1998）、45 頁。

⁴ 大藏省印刷局編『官報 1887 年 03 月 23 日』（日本マイクロ写真 1887）、217-220 頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/2944349>（最終閲覧日 2020 年 4 月 17 日）

大藏省印刷局編『官報 1887 年 03 月 23 日』（日本マイクロ写真 1887）、217-218 頁。

前田治編『所得税法輯覽』（前田治 1887）、1-2 頁。

第三 第二項ノ所得ハ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出スヘシ但所得収入以来未タ三年ニ満タサルモノハ月額平均其平均ヲ得難キモノハ他ニ比準ヲ取りテ算出スヘシ

第三條 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第一 軍人從軍中ニ係ル俸給

第二 官私ヨリ受クル旅費、傷痍疾病者ノ恩給金及孤兒寡婦ノ扶助料

第三 營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

(後略)

上記の通り、現行所得税法のような所得区分は当然なく、所得税法第3条第一項第3号により、「營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」には「所得税ヲ課セス」として、一時的所得は、所得税法上において課税対象外とされた。

次に、明治20年当時における、明治政府による所得税法の創設理由がいかなるものであったかについて研究していく。

2. 明治政府の見解

明治政府による所得税法の創設理由の見解は、緊迫した財政状況への対応と公平な課税の創設である。明治20年の所得税法施行に先だって、明治19年における我が国の緊迫した財政状況は、当時の大蔵大臣松方正義が残した資料、「十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」⁵にも示されている。

この「十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」には、「本年度歳入ノ概算額ニ對照スレハ出入尚ホ相償ハス」として、明治19年の我が国の財政が緊迫していた状況、そして、「政務上止ミ難キ費途ノ逐年ニ増加ス可キハ必然ノ勢ナルヲ以テ、今日ニ於テ豫メ之カ計畫ヲ為ササル可カラス。因テ熟々歳入ノ財源ヲ考按スルニ、登記所得兩税ノ賦課」として、今後の財政支出の増大に対応するために、新たな税制度による賦課と現行税制度の改正が必要であることが示されている。そして、「右述フル所ノ三税中煙草ノ如キ所謂有害無益ノ消費物ニ課税スルモノニシテ、他ノ二税ハ曾テ賦税ノ及ハサル財産ニ向ヒ廳分徴収スルモノナルカ故ニ、國費負擔ノ權衡上亦幾分公平ニ歸スルノ正理アリ」として、煙草税、登記税、所得税の3税のうち、登記税および所得税については、それまで課税の対象ではなかったものを課税対象とするため、公平に課税するようにしなければいけないと言及されている。

⁵ 大内・土屋、前掲注2、409頁。

十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議

本年度各廳ノ經費ハ皆共ニ冗費節減ノ聖旨ヲ體シ其費額ヲ概算シ支出ノ請求アリシモ、之ヲ本年度歳入ノ概算額ニ對照スレハ出入尚ホ相償ハス、爲メニ其節減シ得可キノ經費ハ努メテ之ヲ節減セシト雖トモ、調査上甚タ困難ナリシハ豫算取調書ニ於テ具陳セシカ如シ。故ニ止ムヲ得ス國庫予備金予定額四百萬圓ヲ減シテ百五十萬圓トナセリ。且ツ之ニ據リテ將來ヲ通觀スルニ、政務上止ミ難キ費途ノ逐年ニ増加ス可キハ必然ノ勢ナルヲ以テ、今日ニ於テ豫メ之カ計畫ヲ為サメル可カラス。因テ熟々歳入ノ財源ヲ考按スルニ、登記所得兩税ノ賦課及ヒ煙草印紙税ノ改正等ナリ。

登記税ハ直間二税ノ欠漏ヲ補フニ最モ適當ナル性質ノ者ニシテ、其方法ノ草按ハ粗ホ既ニ成レリ。就テハ速カニ閣議ノ決定ヲ仰キ、十九年度中に實施シテ歳入ノ追加トナシ、豫備ノ幾分ヲ補填センコトヲ要ス。

所得税モ亦事理適當ノ性質ナリト雖トモ、其徴収ノ基額ヲ調査シ得ル事極メテ難シ。方今普魯西國等財産等級税ハ其賦課徴収ノ法最モ簡易ニシテ能ク我カ目下ノ時勢ニ適應セルヲ以テ、直ニ其調査ニ著手シ来二十年ヨリ實際ノ徴収ニ至ランコトヲ要ス。

(中略)

右述フル所ノ三税中煙草ノ如キ所謂有害無益ノ消費物ニ課税スルモノニシテ、他ノ二税ハ曾テ賦税ノ及ハサル財産ニ向ヒ廳分徴収スルモノナルカ故ニ、國費負擔ノ權衡上亦幾分カ公平ニ歸スルノ正理アリ。

(中略)

明治十九年三月二十二日内閣總理大臣へ呈出セシモノニ係ル。

前述の通り、明治維新以来、政府による租税制度の改革は幾度となく行われ、改革の根底をなす地租改正事業の完成、各種租税の新設改廃も進められた。しかし、それでもなお、政府の租税収入の大部分は地租と酒税によるものであったことから、農業者と商工業者との間または富裕階級と貧困階級との間に著しい負担の不均衡が生じ、全ての階級、全ての職業を通じて、公平な負担が課せられるような租税が要望されるようになったのである⁶。加えて、当時の日本の戦況を踏まえた立場から見て、国防の充実、特に海軍の拡張は急を告げるものがあつたが、当時としては巨額なそれらの財源を經常歳入により賄うことは困難であり、租税収入の大部分を占める地租と酒税についてはすでに相当負担が重いものとなっていたため、すべての階級、すべての職業を通じて公平な負担が課せられるような租税を要望する声により租税制度改革の機運も高まりつつあつた⁷ことが、所得税法の創設理由として明治政府により説明されている内容である。当時の資料等である元老院の議事録において、

⁶ 雪岡、前掲注 1、1 頁。

⁷ 同上、2 頁。

以下のように記されている⁸ことから、所得税法創設の理由が、国防費拡大による財源確保への対応および公平な課税の創設であったことは間違いないであろう。

本日ハ所得税法議案ノ第一讀會ヲ開カルト聞ク因テ其開議ニ先タチ本案制設ノ旨趣ヲ略述センニ第一義ハ歳入ノ一部ヲ増加スルニ在リ其増加を要スル譯柄ハ近日東洋ノ形勢ニ於テ我國海防ノ等閑ニ付ス可ラサルニ由ル蓋シ前時トテモ同様ナレトモ目今ノ事態ヲ觀察スレハ實ニ深ク戒心セサルヲ得ス既ニ海防ノ完備ヲ求ムルヤ砲臺ノ建築ス可ク戦艦水雷船ノ構造ス可キ等一ニシテ足ラスト雖トモ其經費ノ支ヘサルヲ奈何セン到底今日ノ歳入ノミニ依頼シテ成就シ得ルノ事業ナラス故ニ新税ヲ起シテ之カ經費ニ充テ年ヲ遂ヒ日ヲ積ミテ遂ニ此目的ヲ達セサル可カラス是レ本法ノ第一要點ナリ又第二義ハ人民ノ負擔ヲ平均スルニ在リ從來我國ノ歳計ヲ立ルヤ百般ノ政費悉ク之ヲ土地ニ賦課セルヲ以テ租税ハ偏ニ農ニ重ク商工等ハ全ク其負擔ヲ免カル者ノ如シ大政維新以來夙ク此ニ見ル有リ漸次ニ各外國ノ成法ニ働ヒテ改良ヲ圖レルモ未タ以テ人民ヲシテ其資産ノ貧富ニ應レ公平ニ租税ヲ負擔セシムル能ハス故ニ關稅ト直稅トヲ論セス動モスレハ中等以下ノ人民ニ偏重ニシテ却テ中等以上ノ人民ニ偏輕ナル事實ヲ呈ス是ノ如キハ畢意課税方法其宜キヲ得サルノ致ス所ニシテ早晚必ス之ヲ釐革シ以テ公平平均ノ方途ヲ取ラサル可ラス然ルニ今ヤ將サニ新税ヲ起シテ海防ノ經費ニ充ントスルニ會フ因テ各外國ノ税法ヲ稽ヘテ我國ニ適當スル者ヲ擇ミ以テ所得税法ヲ編制セリ思フニ本法ニシテ一タヒ實施スルニ至ラハ從前貧富兩者ノ間ニ賦課ノ平等ヲ失ヘル弊患ヲ救ヒ更ニ將來ノ國計上ニ正確ナル税率ヲ立ルヲ得ントス然ラハ課税方法ノ宜キヲ得ル復タ此右ニ出ツル無ケン是レ本法ノ第二要點ナリ（中略）

第一ノ目的ハ本法ヲ設ケテ國家ノ急務タル海防ノ經費ヲ辨シ第二ノ目的ハ本法ヲ行ヒテ納税ノ負擔ヲ貧富ニ適セシムルニ存ス大意先ツ此ノ如シ其節目ニ至テハ（後略）

また、前述した松方正義による資料である「所得税法之議」においても「已ニ今日ノ国情ニ對シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ。且税率モ亦輕重ノ平ヲ誤リ、随テ富者ノ負擔甚タ輕ク貧者ニシテハ或ノ、富者ニ幾数倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ。故ニ現行税法ニハ單ニ其税率ヲ増シ以テ歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス、漸次改良セサルヘカラサルノ時期ニ臨メリ。仍テ今更ニ所得税法ヲ創定シ、一ハ以テ国库ノ歳入ヲ増シテ前記ノ經費ニ補充シ、一ハ以テ税法改良ノ目的ヲ漸行セント欲スル」とある。ここには、経済的に豊かな者が、経済的に貧しい者よりも税の負担をしていないという問題の解決のために新たに所得税法を創設する旨が示されている⁹。

⁸ 元老院『明治20年自1月至10月 元老院會議筆記 自第534号 至第558号』（元老院 1887）、1-2頁。

<http://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/1367170>（最終閲覧日2020年5月8日）

⁹ 堀口和哉「明治三十二年の所得税法改正の立法的沿革」税務大学校『税務大学校論叢』28号（国税庁 1998）、410頁。

第2節 所得税法の創設理由および形成過程

第2節では、明治20年当時の社会的・経済的な状況がどういったものであったのか、そして、所得税法の創設理由および形成過程について研究し、明治20年創設時における所得税法の意義について研究する。

1. 創設理由および形成過程

前述した、当時の大蔵大臣であった松方正義の資料である所得税法之議において「近來東洋諸國々際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、隨テ其經費ヲ要スルノ巨多ナルト大ニ北海道物産税ヲ輕減スヘキコト」および「凡ソ現行ノ税法ハ維新創業ノ際制定セシモノニアラサレハ則チ封建ノ餘風未タク消除セサルノ時ニ當リ民情ノ適度ヲ測リ制定シタルモノニシテ、已ニ今日ノ國情ニ對シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ。且税率モ亦輕重ノ平ヲ誤リ、隨テ富者ノ負擔甚タ輕ク貧者ニシテ或ハ富者ニ幾數倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ。」、そして、「一ハ以テ國庫ノ歳入ヲ増シテ前記ノ經費ニ補充シ、一ハ以テ税法改良ノ目的ヲ漸行セント欲スルナリ。」とあるように、明治20年に創設された所得税法は、海軍費の増大と従来の封建的な諸租税負担の不均衡を矯正するためであった。

所得税法の形成過程において、大蔵官僚によってイギリス税制を典拠として立法をすすめたものと、憲法制定にあたった伊藤博文とその幕僚によってすすめられたプロシヤ税制を典拠としたものが準備されており、大蔵官僚による開明的なイギリス方式によって議論は出発し、最終的には国家体制によりふさわしいと判断されたプロシヤ方式の採用により、議論は終結した¹⁰。

そして、明治20年創設時の所得税法と、現行所得税法との大きな差異として挙げられるのは、一時的所得が非課税とされていた点である。所得税法では、明治20年の創設時において、第3条第一項第3号の規定により、「營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」には「所得税ヲ課セス」として、一時的所得は、所得税法上において課税対象外とされた。前述の通り、所得税法創設当時においては、課税所得に係る条文および非課税所得に係る条文は、第1条から第3条によって、現在よりも相当簡素な内容によって規定されていた。ここで確認しておくべきことは、明治20年所得税法創設時には、一時的所得なるものが、課税対象となりうるが、この時点では、そこまでに至っていなかったことである。前述の通り、所得税法創設当時においては、課税所得に係る条文および非課税所得に係る条文は、第1条から第3条によって、現在よりも相当簡素な内容によって規定されていた。

明治20年創設時の所得税法は、それまで課税対象としていなかったものを課税対象とする新たな税法であった。所得税法が、それまで課税対象としていなかったものを課税対象とした点については、「十九年度予算調査ノ実況ニ就キ歳入ノ財源ヲ索ムルノ議」において「右

¹⁰ 高橋誠「初期所得税制の形成と構造 ―日本所得税制史論その一―」『経済志林』26巻1号（法政大学経済学部学会 1958）、55-56頁。

述フル所ノ三税中煙草ノ如キ所謂有害無益ノ消費物ニ課税スルモノニシテ、他ノ二税ハ曾テ賦税ノ及ハサル財産ニ向ヒ廳分徴収スルモノナルカ故ニ、國費負擔ノ權衡上亦幾分カ公平ニ歸スルノ正理アリ」として、所得税については、それまで課税の対象ではなかったものを課税対象とするため、公平に課税するようにしなければいけないと言及していることは、前述した通りである。

では、国民にとっては、それまで課税対象ではなかったものが課税対象となった所得税法はどういうものであったのか。

2. 明治 20 年創設時の所得税法の意義

明治 20 年の所得税法設立当時において、所得税法に関する解説書が多数出版されており、それらによって、所得税法とはどういうものなのかについて言及がなされている。

当時の解説書に、「所得税とは人民の資産又は營業等より生ぜる利得に向て賦課する處の税を云ふ古來の學者は此税を目して重複税なり妄定税なりと論する者あれ」¹¹とあるように、所得税法創設時において、批判もあったようである¹²。

しかし、「此税ノ性質タルヤ納税者ノ資力ニ應ジ輕重ノ段階ヲ立テ貧富ノ負擔ヲシテ平均セシムルニアリ是レノ利益ナリ凡ソ一家家計ノ費用ヲ概算シ所得ノ右生計費用以下ニ下ル者ハ課税セズ以テ人民生計ノ定度ヲ卑フスルノ憂ナカラシム是レニノ利益ナリ消費物ニ課スル間接税ノ法タルヤ富者ノ消費スル所ハ僅少ニシテ中等以下人民ノ消費スル所大半ニ居ルヲ以テ税ノ上等社會ヨリ拂フモノ少フシテ下等社會ハ之ヲ免レテ上等社會之ヲ負擔スルヲ以テ兩税ノ負擔相平均スル所アリ是レ三ノ利益ナリ」¹³や「所得税法なるものは英語之を『インカムタクス』と云ふ歳入税の義なり語を更て之を言は人民各自ラ思ヒタビの手段を圖らして利益を生し以て年々獲得する所の其収入高に對して賦課する租税法なり蓋し租税は成るべく平等にして成る可く人民の實収入より取立つるを最上と爲す以下此所得税法と見るに人民の収益を以て國家の費用に供するの趣意に適ふものなり」¹⁴とあるように、当時の解説書や見聞によって、課税の公平負担のために所得税法が創設されたものであるとの理解が広まったことで、批判は収まっていくこととなった¹⁵。

また、当時の所得税法は「東洋未曾有の税則にして人民の収入金中純益金ならざる収入金より徴収するものに非るなり故に換言すれば純益税と云ふも不可なきなり純益とは譬えば此に壹萬圓の収入ありとせんか此れより直に所得税を納むるものに非るなり」¹⁶ものとして、日本における所得税法の創設が、東洋で初となることについて説明がなされている。ただし、所得税法の徴収に関して、「我邦現今の形勢は果して所得税法を実施するの必要ある場合に

¹¹ 田中恒馬『所得税法詳説 附施行細則』（博文堂 1887）、1 頁。

¹² 重田錦吾編『所得税法附施行細則詳解』（法樹書屋 1887）、2-3 頁。

¹³ 石川惟安『所得税法註釋 附手續心得』（松成伊三郎 1887）、2-3 頁。

¹⁴ 蒲生俊『所得税法明辨』（鳴東館 1887）、2-3 頁。

¹⁵ 内田清四郎編『傍訓 所得税法 施行細則註解』（古川伊助 1887）、1-2 頁。

¹⁶ 中村信次郎『所得税法註解』（吉田忠三郎 1887）、1-2 頁。

到着したるや否やは識者の大に苦慮せる所なりとす蓋し歐米諸國は財力の日に進歩する社會なり商家に整頓したる帳簿ありて歳出入の調査と爲すの手段ある社會なり故に之を實行すて充分好成績ありと雖とも之を以て東洋諸國に試みんと欲するも經濟の原理未だ人民に普からされば帳簿の整頓させるのみならず殆んとなきものあるべければ實に其困難思ひ見るべし其規則の完全を得て其民間の事情に適當するを要するのみ只人民を調査する方法等に至りては特に局者の注意を要するのみ¹⁷との説明があるように、当時の日本の社会状況として、帳簿の整備がなされていない場合が多く、所得税の課税額の調査には、相当の困難があるであろうという点も指摘されている。

資本主義の発達が未熟で、税収の確保が望めないにもかかわらず、また、所得税法創設時には、税そのものへの批判も強く、帳簿の未整備や、国の調査能力の低さにもかかわらず、明治 20 年に所得税法が創設された。このような状況下でもなお、所得税法が創設されたのは、戦費の調達と課税の公平が優先されたためであろう。ましてや、一時的所得を把握して、課税対象とするなどは、どうでもよいことであつたであろうと推察される。

次節では、明治 20 年の所得税法創設当時、所得税法において所得とはどういったものと考えられていたのか、そして、免税点となる「三百圓」がいかなる理由によって規定されたのかについて研究する。

第 3 節 所得税法創設時における課税所得および免税点の意義

現行所得税法においても、所得税法上、所得がいかなるものかという規定は存在しない。明治 20 年当時の所得税法では、現在のような所得区分もなく、現行所得税法に比して簡潔な条文規定となっており、課税対象となる所得および課税金額を、第 1 条により「資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得」が「一箇年三百圓以上アル者」と規定している。そして、第 2 条第 1 項第 1 号および第 2 号によって、「公債證書其他政府ヨリ發シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ發スル證券ノ利子、營業ニアラサル貸金預金ノ利子、株式ノ利益配當、官私ヨリ受クル俸給、手當金、年金、恩給金及割賦賞與金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」と「第一項ヲ除クノ外資産又ハ營業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ應シ收入金高若クハ收入物品代價中ヨリ國税、地方税、區町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原質物代價、販賣品ノ原價、種代、肥料、營利事業ニ属ス場所物件ノ借入料、修繕料、雇人給料、負債ノ利子及雜費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」が、課税対象として扱われる所得の種類であると規定している。

本節では、昭和 20 年所得税法創設時における課税所得の意義を、当時の資料を基に検証し、所得税法における課税所得の意義について研究する。その後、明治 20 年所得税法創設時の免税点となった「三百圓」がどのような理由により規定されたのかについて研究していく。

¹⁷ 蒲生、前掲注 14、3-4 頁。

1. 課税所得の意義

前述の通り、明治 20 年には、所得税法に関する解説書が多数出版されており、当時における所得税法について様々な解説がなされている。それら解説書のひとつには、所得税法の課税対象とされた「資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得」について、以下のように説明している¹⁸。

資産とハ身代¹⁹と云ふ意味にして營業を爲さる者にて身代を有するものあり又營業をなす資本金も亦資産なり即ち公債證書又は銀行株券土地家屋の如きも一種の資産なりとす今家屋土地に付て一例を舉ぐれば土地を有する者は是より生ずる米麥其他菓實の類を年々収獲して生活を営むものなるか故其人に取ては其土地は資産にして又家屋を有する者も他人に貸して得る賃金をもて活計を立つるものなれば其家屋は即ち其貸主の資産と云ふべきものなり

營業とは農商鉱工業の種別を論せず金銭上の利益を得る目的として業を営むものを云ふ故に營利の目的にあらずして一時爲したる仕事に付き得たる謝金の如きは營業と云ふを得ず何となれば一時なしたる仕事にして公然營業とするものにあらずればなり實例を以て示せば彼の米屋薪墨屋酒屋陶器屋大工左官の如き其他農業する者製造所等皆これなり其他世上營業の數多ければ枚舉に遑あらず

其他より生ずる所得とは他人に雇はれて受くる給金の如きものを指すなり

また、他の解説書では、所得税法の課税対象とされた「資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得」について、以下のように説明されている²⁰。

問 資産營業其他ノ所得トハ夫レ何ヲ指ヤ

答 資産トハ動産不動産ノ別ヲ論セス則チ身代ノ事ナリ營業トハ利益ヲ得ンカ爲メニ營業スル者ノミニ止ラス其外何等ノ目的ヲ以テスルモ業務ニ從フモノヲ云ヒ所得トハ其ノ純益金ヲ云フ

この他にも、以下のように所得税法の課税対象とされた「資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得」を「凡そ人民の財産、又ハ商賈、其他種々のものより生じたる、所得金高」²¹や「凡そ我が日本帝國の臣民たるものは其資産又ハ日々營む處の商法其他政府より受くる官吏の年俸月給諸會社諸商會銀行等より受くる社員の方俸賞與金割賦及び公私より受る手當金年金

¹⁸ 栗生誠太郎『問答 所得税法明解』（博文堂 1887）、1-2 頁。

¹⁹ 明治 20 年当時、身代（しんだい）という言葉は、個人の財産全般を指す語として使用されていた。

²⁰ 坂爪虎三郎『所得税法或問』（坂爪虎三郎 1887）、6 頁。

²¹ 大沢栄吉『所得税法俗解』（聚奎閣 1887）、2 頁。

恩給金等又工人の手間遊藝人の稼ぎ等其れより得る處の純益高」²²と説明しているものもある。また、当時の解説書には、資産および営業について以下のように説明しているものもある²³。

〔資産〕

身代のこと即ち資本財産のことなり

〔営業〕

商人の物を売り職工の物を製造し農民の収穫を得るが如き類皆な營業よて即ち家業を営むといふことなり

これらの当時の所得税法における所得についての説明から、現在よりも課税所得として認識される種類が少なかったであろう明治 20 年創設時においても、所得税法において課税対象となる所得には多くの形態があったこと、そして、現行所得税法と同様に、所得税法において所得がなにであるかを明確に定義することはできなかったことが窺える。そのため、明治 20 年創設時の所得税法においても、所得を明確に定義するのではなく、前記したように、明治 20 年の所得税法創設時には、経常的かつ反復的に取得することができる所得のみが、第 2 条における課税対象として列記されることとなったのである。

課税所得の範囲に加えて、所得税法において、税額を決定する要因となるものとして、免税点や非課税所得が挙げられる。次節では、明治 20 年当時の免税点がどのような経緯で決定されたのかについて研究していく。

2. 免税点の意義

明治 20 年創設時の所得税法において、課税金額が「所得金高一箇年三百圓以上」とされた点について、「斯く金額を限りたる所以を若し三百圓以下にも猶納税せしむる者とするときは納税者は徒に納税に苦しむのみにして課税者に於ては其効少なきのみならず幾多の手續を要し唯繁雜を生ずるか故立法者の相當と信したる程度に依り三百圓と制限したるものなり」²⁴や「既に所得金高三百圓以上千圓以下に賦課する税金を百分の一と定めたるからには其以下の所得高に税金を取立つるも極めて僅かなるものなれば政府が取立つる所の税金と其所得額を調査し及び取立つる爲めに政府が費やす所の金額と彼れ此れ甲乙なく或は却て其費用か徴収する税金よりも超過すへしと思量したるに（中略）狡猾な者は百方脱税の策を設け自己の所得を隠匿せんとすること必然の勢ひなれば政府かこの所得を調査するには従来の營業者を取り調へるよりは一層綿密にせさるへからず是か爲に非情の手續多くの費

²² 安井講三『所得税法解釋』（正文堂 1887）、5-6 頁。

²³ 牧村兼吉『国民必携所得税法註解』（巖々堂、賛育社 1887）、2 頁。

²⁴ 栗生、前掲注 18、3 頁。

用を要するを以て僅少の所得までも悉くこれを調査して僅かなる税金を取り立つるも結局損益相償はされはなり加之ならも租税を納むるは固より國民たる者の義務なりと雖政府か人民に向つて租税を賦課するには成るべく苦痛平均の方法に依らざるへからず然るに若し一ヶ年の所得百圓にても五十圓にても凡て其多寡に相應したる税金を賦課するときは一考したるところにては甚た公平至當の超税法に似たるか如しといへとも其實は大よ不公平なるものなり何となれば財に富み家榮えて綽々餘裕ある者は仮令若干の税金を課せらるゝも格別困難を覚えされとも財乏しく家貧にして漸く一家の口を餬する者は僅かに十錢の金を得ること尚ほ容易なるにあらされハ若し此者達にも同しく所得税を賦課せんとするときハ啻よ産を殖し財を貯ふるの妨害をなすのみならず時に或は一家の飢渴よ陥ることあるやも知るへからず」²⁵との説明がなされている。ここからは、明治 20 年當時に、少額の徴税については、徴税に係る費用の面および公平の観点から不問とする考え方があったことが窺える。

第 2 章では、明治 20 年創設時における所得税法において、制限的所得概念の下、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」として非課税所得とされていた一時的所得について研究する。その後、所得税法明治 32 年改正によってなされた法人の所得への課税を含む、昭和 12 年までの改正について研究していく。

²⁵ 田中、前掲注 11、7-8 頁。

第2章 戦前所得税法における一時的所得の取り扱い

第2章では、第1章における研究を基にして、明治20年創設時における所得税法において、制限的所得概念の下、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」として非課税所得とされていた一時的所得および昭和12年までになされた一時的所得に係る所得税法の改正について研究する。

まず、戦前において、所得税法が採用していたとされる所得概念について検証し、明治20年の所得税法創設時において、一時的所得の意義について研究する。その後、所得税法上、一時的所得に係る非課税規定がどのようなものであったか検証した後に、当時、非課税規定がどのように解釈されていたのかを研究する。その後、戦前において退職所得が課税対象として規定される所得税法昭和13年改正以前である、昭和12年までの一時的所得に係る所得税法改正について研究する。

第1節 所得税法創設時における非課税規定

明治20年創設時の所得税法において、一時的所得が非課税所得として規定された理由については、当時の一時的所得に対する認識が、現在と異なるという点が挙げられる。戦前の所得税法では、所得源泉説に基づく制限的所得概念を採用していたとされる。そこで、第1節では、この所得概念がいかなるものであったかについて検証し、所得税法創設時における非課税規定について研究する。

1. 所得源泉説に基づく制限的所得概念

所得税法において、明治20年創設から昭和22年11月第2次改正により一時所得の規定が創設されるまでの長らくの間、一時的・偶発的利得である一時所得は、課税対象外とされてきた。これは、戦前の所得税法が、原則的に、制限的所得概念により、経常的かつ反覆的な所得のみを課税の対象とする建前を採っていた故であるとされる。

制限的所得概念とは、所得源泉説に基づき、課税対象とする所得の範囲を狭く構成する見解である。制限的所得概念では、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外される。戦前の所得税法においては、基本的には、この所得概念に基づき課税所得が構成されていたとされている。

2. 所得税法と所得概念の関係

明治20年創設時の所得税法においても、公平な課税を目指していたのであるが、ここでいう公平な課税とは、必ずしも、現行所得税法のように、すべての所得を課税対象とするこ

とではなかった。そうであっても、所得を制限的所得概念で捉えることが一般的であった所得税法創設当時においては、公平な課税は実現するとの期待のもとに施行されたのである。

所得税法は、社会的・経済的变化を契機として、その創設以後、課税範囲を順次拡大させていく。そこには、社会的・経済的变化によって生じた新たな所得が、所得税法の課税対象となる条件を満たした新たな課税対象となって、公平な課税を実現させるという仮説を、本論文では立てている。

明治 20 年の所得税創設当時、法人の所得に対する課税は実現しなかったが、当時の元老院会議録において、課税すべきとの議論がなされていた。結果的には、法人から個人になされた配当のみが、所得税法上の課税対象となる。この点についても、当時の元老院の所得税法に係る会議録「元老院会議筆記 自第五百三十四号至第五百五十八号」には、会社の配当しなかった積立金に対する課税も議論されていたことが記録されている。ここでは、会社から個人になされた配当が所得税法において課税対象となるのであれば、会社が配当しなかった利益、つまり積立金についても課税すべきではないかと議論されている。この点については、賛成少数により建議が消滅となっている。また、この議論の中では、明治 20 年当時においては、会社という組織の種類自体は株式会社以外にも合名、合資等さまざまな規模のものが存在しているが、公的な書類や商習慣で利用する書類などの表記には会社とのみ記されることも多く、それらを全て、所得税法上の課税対象とするのが困難ではないかとの意見や、所得税法の条文は若干の不備があったとしても、早急に所得税法を創設させることが必要であるとの意見が記されている¹。

この記録から、所得税法創設時においては、当時の所得概念を踏まえて課税所得が規定されるとともに、その時点において、課税実務上、所得税法において課税所得として捕捉可能であり、所得税が徴収可能であった所得が課税対象となっていたことが窺える。

もちろん、明治 20 年創設時の所得税法が、当時の所得概念に基づき課税所得の範囲を規定していたことは明らかである。それ故に、所得税法において、一時的所得は、非課税の利得として規定されていたのである。では、当時において、一時的所得とは、どのような利得であると考えられ非課税所得とされていたのかについて、次節から研究をしていく。

第 2 節 非課税規定

元老院における所得税法に係る元老院会議の明治 20 年当時の資料²には、一時的所得が課税対象外となっている点について問題とする記述はない。この資料には、所得税法の規定について検討および修正がなされていく過程として、課税所得の範囲、内容、所得税法を免れ

¹ 元老院『元老院会議筆記 自第五百三十四号至第五百五十八号』（元老院 1887）、24-69 頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/1367170>（最終閲覧日 2020 年 5 月 10 日）

² 元老院『元老院会議筆記 自第五百三十四号至第五百五十八号』（元老院 1887）、1-214 頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/1367170>（最終閲覧日 2020 年 5 月 10 日）

ようとする者に対する対応策等、さまざまな内容についての議論が記されているが、明治 20 年所得税法第 3 条において規定されている「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」に至っては、議論されたとされる記述は残されていない。つまり、所得源泉説に基づく制限的所得概念に立脚して所得税法が創設された明治 20 年当時においては、一時的所得を課税対象外とすることは、当時において、一時的所得にまで所得税法の課税対象とするのは困難であるとの、当時の考え方を反映したものであった。その結果として、明治 20 年の所得税法創設時には、現行所得税法における課税所得である退職所得、譲渡所得、一時所得に該当する一時的所得は非課税対象と規定されるのである。

1. 明治 20 年創設時における非課税規定

明治 20 年創設時における所得税法において、非課税規定は、以下のように規定されていた³。この非課税規定のうち、一時的所得に係る項目は、その後、基本的な意味・内容は変更されることなく、昭和 21 年まで、非課税規定として維持され続ける。

所得税法 明治二十年三月十九日勅令第五號（明治 20 年 1887 年）

第三条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第一 軍人從軍中ニ係ル俸給

第二 官私ヨリ受クル旅費、傷痍疾病者ノ恩給金及孤兒寡婦ノ扶助料

第三 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

非課税規定を定めた明治 20 年所得税法第 3 条は、非課税に該当するものを列挙する方式によって構成されており、一時的所得に係る規定は第 3 においてなされている。明治 20 年当時の解説書では、この一時的所得に係る非課税規定について次のように説明している⁴。

「○第三 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得トハ己レノ業務ヨリ生シタルモノニアラサル一時ノ所得を云フモノニシテ例ヘハ贈與又ハ代換リ相續等ニ依テ所得スルモノヲ云フ故ニ其所得モ必ラス一時ノモノナラサルヘカラス而シテ其課税セサル所以ハ一時ノ所得ナレハ何時得ルカ未必ニ属シ到底見積等モ相立タス且ツ所得ノ性質上於テ課税スルハ不當ナレハナリ然ヲハ己レノ土地或ハ公債証株券ノ如キ資産ヲ賣却シタル其代價ハ所得トシ課税セラルヽヤト云フ之レ決テ所得ト云フヘカラス其所得ヲ生出セン資産即チ原素物ノ代價ナレハ本項ノ所謂ル営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得ニ付キ凡テ免税スルモノトス反之シ土地家屋公債証書等ヲ買入レタルモノハ其買入代價ヲ所得ト為スヤト云フニ之

³ 長尾景彌『現行租税法規』（博聞社 1887）、346 頁。

⁴ 鍋島成善『實際手續日本所得税法註釈』（須原鉄二 1887）、30-33 頁。

レハ流動資本（即チ貨幣）カ固定資本トナリタル迄ニテ決テ所得ニアラス故ニ課税セサレ
凡是ヨリ家賃收穫及ヒ利息ヲ得タル~~キ~~ハ其所得ニ課税スルハ勿論ナリ然レ凡土地ノ売買
或ハ公債株券ノ売買ヲ以テ營業トナスモノハ其原價雜費ヲ扣除シ賣上ケ得益金ニ課税ス
ヘキモノナリ然ルニ夫ノ私立銀行ノ如キハ或ハ容易ニ脱税ノ途アルカ如シ何トナレハ私
立銀行ノ如キハ大抵一人若クハ小數人ヨリ成立チーノ金貸社ニキサレハ其利益ノ大部ヲ
積金トナセハ其積金ハ銀行ノ資本トナリ一人ノ所得ニアラサルヲ以テ課税ヲ免レ如此シ
テ儲積シ置キ解行ノ時分配セハ之レ亦ター時ノ所得トシテ免税ノ部ニ属スルナラン
○賭博ヲ為シテ數千圓ノ勝利ヲ得タリ其收入ニ付キ課税スルヤト云フニ博奕ハ刑法ニ於
テ之ヲ禁シ其處爲ヲ罰スルモノナレハ犯罪ニ依テ得タル所得ニ付課税セサルヘシ然シ賭
博ハ其性質ヨリ惡ナルニアラス（即チ道德上）唯ダ風俗經濟ノ点ヨリ條例法ニ於テ禁シタ
ルモノナレハ其勝利ニ依テ得タル收入ヲ沒收シ或ハ返還セシムルコトナシ故ニ其勝利金
ヲ使用シテ生スル所得ニハ課税スヘシ」

また、同年の別の解説書⁵においては「(解) 營利の事業とハまうける
とを云ふまうけに附ない一時の所得とハ禮金贈遣の類を云ふ」との説明がなされている。

さらに、同年の他の解説書⁶では「○第三項、營利の事業に属せざる一時の所得とありて。
例は諸官員の勲励褒賞金又は營利の念に出たるに非ざる地所家屋売買の周旋料の類とす。
是等は其時々々々課税するときは、税額一定せざるの憂あるのみならず。第二條第三項に明
定しある。三ヶ年の平均を得る如きことを爲す能はざるを以て課税されざるなり。然れとも
是等の所得は、後年資産又は營利事業の一部となるべきものを以て、矢はり後日課税せら
るゝものに變することゝ知るべし。」と記されている。さらに、当時の別の解説書において
は、以下のような問答がなされている⁷。

第三 營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

問 本項の一時の所得とは如何なるものか例を挙げよ

答 交際費又は醫師代言士等の謝金の外に受くる菓子料の知きものは皆な營利の事業に属
せざる一時の所得なるへし此他一時の所得に属する者枚舉するに遑あらず

醫師とは医師のことであり、代言士とは現在の弁護士を指すものであり、それらの業務に
おいて、報酬である謝金以外に、菓子料といった名目で得た利得は一時の所得として非課税
であるとの説明がなされている。菓子料という名目からも、恐らくは少額の謝金であると推

⁵ 安部構三『所得税法解釈』（正文堂 1887）、11-13 頁。

⁶ 今村長善『所得税法解釈』（巖々堂 1887）、16-17 頁。

⁷ 栗生誠太郎『問答 所得税法明解』（博文堂 1887）、13 頁。

測されるが、一時的所得として非課税となった所得の範囲は曖昧かつ広範囲であったことが窺える。

前述した規定および上記に挙げた解説書を整理すると、当時の一時的所得に係る非課税規定は、以下のような特徴を有していたと考えられるであろう。

- ① 個人の一時的な所得は、いつ何時発生するか分からないため、把握することは不可能であると考えられていた。それ故に、一時的所得への課税をおこなえなかった。
- ② 営利の事業の定義は、儲けようとして利得を得ることである。
- ③ 公債株券の売買による利益や土地家屋売買における周旋料（斡旋料）のようなものであっても、営利の念がなければ非課税となる。
- ④ いつ何時に一時的利得が発生したかは把握できないが、銀行に預け入れられた一時的所得によって銀行が利益を出し、個人に利息や配当金を出した時には、それに対して課税する。
- ⑤ 賭博によって得た所得それ自体に対して課税することはできないが、賭博で得た利益を利用して得た所得は課税対象とする。
- ⑥ 後に、営利の念（儲ける意思）が生じた時は、非課税であった年度の一時的所得も課税対象となる。
- ⑦ 非課税となる一時的所得の定義が曖昧かつ広範囲と考えられていた。

これらの特徴から、明治 20 年当時においては、個人が享受する一時的所得を把握するために必要となる徴税に係る社会的・経済的状況が整っていなかったことが窺える。

当時における、我が国の税務機構は、明治 11 年、全国 28 か所に収税委員会出張所を、109 か所に税金預所が設けられ、徴税事務監督がなされていた。明治 14 年には、収税委員会出張所は租税局出張所と改称され、全国 19 か所に設置され、明治 17 年 5 月に設けられた収税課が、それまで、租税局出張所でなされていた事務を取り扱うこととなった⁸。明治 18 年には、当時の大蔵省に主税局が設置されたが、帝国憲法が発布されるのは、明治 22 年 2 月 11 日、国税徴収法が制定されるのは、同年 3 月であった⁹。

明治 20 年所得税法創設当時には、全国一律の税務行政の必要性が高まっていたが、税務管理局および税務署が創設されるのは明治 29 年 11 月であり、明治 20 年所得税法創設当時は、現在の税務機構（大蔵省主税局、税務管理局および税務署による中央集権的な徴税機構）に近いものとなる以前の状態であった¹⁰。

⁸ 国税庁長官官房総務課編『国税庁統計年報書 第 100 回記念号』（国税庁 1976）、12-13 頁。

⁹ 国税庁『国税庁二十年史』（国税庁 1969）、5 頁。

¹⁰ 国税庁編『国税庁五十年史』（大蔵財務協会 2000）、165 頁。

また、個人が、営利を目的としているか否かについての判断が、営利の念という、非常に不確定な要素によって判断せざるを得なかったという点からも、当時において、一時的所得に対する明確な定義は存在せず、納税者側の恣意性が介入する余地が大幅に存在していたことも窺える。このような、一時的所得に係る曖昧な定義により、納税者側が恣意的に課税を免れる恐れがある点については、昭和 12 年改正翌 13 年に施行される退職所得についての議論でも、挙げられることとなる。

次に、前述したもののほか、当時の所得税法創設時における解説書や問答集において、一時的所得に関して記載されているものがいくつか存在する。それらを詳細に研究することで、所得税法創設時における一時的所得の意義について検証していく。

2. 非課税規定に係る解釈

当時の解説書や問答集によって、一時的所得とはどういうものであるか、そして、一時的所得として非課税になるかどうかについて記しているものがある。当時の問答集に「一時ノ所得トハ遺言ニヨリ得タル金銭物品并ニ営業ニアラスノ物件ヲ賣却シタル代金等ナリ」¹¹とある。また、他の当時の資料における問答集には所得税を納める人の心得をまとめたものがあり、一時的所得について以下のように記されている¹²。

「税法第三條ニアル一時ノ所得トハ豫メ心當手ニシタルコト無クシテ偶然ニ得ル所ノモノ即チ死者遺留ノ金銭物品又ハ他人ヨリ贈遺セラル所ノ金銭物品其他特ニ一時ノ功勞ニ對スル賞金、謝金ノ類ヲ指スヲ以テ診察料、藥價、代言料、著作料、翻譯料、染筆料其他學術、技藝ニ關スル諸般ノ報酬ニ属スルモノハ假令謝金、禮金等ノ名義ヲ以テスルモ第二條第二項ニ属スル所得ニシテ一時ノ所得トハ云フヘカラサルモノト知ルヘシ」

ここでは、一時的所得とは、相続や贈与によって得た金品、功勞に対する賞金や謝礼金のようなものであると説明されている。そして、診察料、薬代、弁護士料、著作量、翻訳料、技術料として受け取るものは、たとえその名義が、謝金や礼金であっても一時的所得ではなく、所得税の課税対象となる所得であると説明されている。また、この心得についての詳細な問答もなされており、以下のように記されている¹³。

問 醫師代言人技術家等ノ受クル謝金禮金ノ類ハ一時ノ所得ト云フヘキヤ

答 通常一時ノ所得トハ豫期スル所ナクシテ得ルモノヲ指スヲナルヲ以テ其業務ニ對シテ得ルモノ即チ診察料藥價代言料鑑定料又ハ酬勞金ノ性質ヲ有スルモノハ假令如何ナル名義ヲ用ユルモ一時ノ所得ト爲スヲ得ス

¹¹ 日野町聯合戸長役場『所得税に関する通知及び問答書』（日野町聯合戸長役場 1887）、資料に頁の記載無し。

¹² 大蔵省主税局『所得税法取扱方問答書・所得税納人心得方備考合綴』（大蔵省主税局 1887）、45 頁。

¹³ 同上、14-15 頁。

問 假へハ官吏ニシテ著作料翻譯料染筆料等ヲ受クル類ハ一時ノ所得ト爲スヘキヤ

答 一時ノ所得ト爲スヲ得ス

問 遺産遺物ノ如キハ如何

答 一時ノ所得トス

問 營業ノ爲メニ非スシテ物件ヲ賣却シタル代金ハ如何

答 物件ノ金銭ニ代リタルマテニシテ即チ財産ヲ轉換セシニ過サルモノナレハ所得ノ類ニ非ス

ここでは、医師や現在の弁護士にあたる代言人、現在の技術者にあたる技術家が受け取る利得のうち、受け取る名称が謝金などであっても、その金銭が業務に対する支払である場合は、一時的所得には該当せず、所得税法上の課税対象であると記されている。遺産や遺物については、所得税法上の非課税対象であること、さらには、営業以外での物品や物件の譲渡に係る利得についても、一時的所得であり、非課税対象であると明記されている。

ただし、当時の官公庁や軍に従事する官吏が受け取る著作料や翻譯料等については、一時的所得に該当せず、課税対象となると記されている。この点については、「官吏ニシテ」とあることから、国家に従事する官吏という立場を利用して受ける利得については、一時的・偶発的なものではなく、当時の所得税法第1条における「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得」の「其他ヨリ生スル所得」と考えられていたと思われる¹⁴。

明治20年の所得税法創設時における一時的所得とは、当時の文献資料、そして、元老院の会議録からも明らかなように、継続的ではなく、業務として得るものではない一時的所得というものは、当時における、徴税機構の未発達を原因とした技術的な理由により、所得税法の課税対象として捕捉することが困難であること以上に、当時における、一時的所得は、なんらかの徴税対象となることは馴染まないという考え方が反映されていたのである。

明治20年創設の所得税法は、当時の諸外国における税制が検討され、最終的に当時のドイツの支分国プロイセンにおける総合課税の精神を酌んだ所得税に影響を受けた形で創設された¹⁵のであるが、その後、所得税法の規定が大きく改正されるのは、法人課税に係る改正がなされる所得税法明治32年改正である。

次節からは、戦前において退職所得が課税対象として規定される所得税法昭和13年改正以前である、昭和12年までの一時的所得に係る所得税法改正について研究していく。

¹⁴ 大蔵省主税局、前掲注12、7-15頁。

¹⁵ 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）、1頁。

第3節 一時的所得に係る所得税法改正の変遷（自明治32年至昭和12年）

本節では、まず、所得税法明治32年改正による法人課税の開始が、明治20年以降の社会的・経済的变化によりなされたことを検証し、当時の一時的所得に係る条文がどのように規定されていたのかについて研究する。その後、昭和12年までの所得税法改正において、一時的所得に係る改正はどのようになされたのかについて研究をおこなう。

1. 明治32年所得税法改正

明治20年に創設された所得税法では、法人の所得に対する課税はなされず、法人から個人へなされた配当のみを課税対象としていた。

明治20年の所得税創設当時は、「日本において資本主義そのものがようやく成立するかないかという時点」¹⁶であり、「産業の大部分は零細農業であり、その他の部門でもほとんどの企業がまだ家計とはっきり分離していない状態であった。また分離しても会計秩序が確立していない当時であって、そもそも所得が所得としてとらえられるような一般的な条件が十分そなわっていなかった」¹⁷ことから、法人の所得に対する課税についての議論は、明治20年の所得税法創設の際に、元老院においてもなされたが、主として、時期尚早との理由からその導入が見送られた経緯があった¹⁸。

このように、明治20年の所得税法創設時には見送られた法人への所得への課税が、所得税法明治32年改正により規定された背景には、日清戦争等の影響により、法人企業が目ざましい発展を遂げたことがあげられる。明治27年から明治28年に掛けて生じた日清戦争は、我が国の経済的な発展を促すこととなる。この戦争による多額の特需が、被服費、兵器弾薬費、運送費として市場に投下されたことに加えて、この時期になされた大規模鉄道計画、製鉄所の創設もあり、法人の数が飛躍的に増加するきっかけとなった¹⁹。

前述の通り、明治22年に帝国憲法の発布および国税徴収法の創設は明治22年、税務管理局および税務署が創設され、現在の税務機構（大蔵省主税局、税務管理局および税務署による中央集権的な徴税機構）に近いものとなったのは、明治29年である。さらに、明治32年には、商法が制定されたことにより、日清戦争以後においても、株式会社制度の普及に貢献した。

¹⁶ 林健久『日本における租税国家の成立』（東京大学出版会 1965）、295頁。

¹⁷ 同上、295頁。

¹⁸ 堀口和哉「明治三十二年の所得税法改正の立法的沿革」税務大学校『税務大学校論叢』28号（国税庁 1998）、6-7頁。

¹⁹ 阿部勇『日本財政論 租税』（改造社 1933）、279-281頁。

法人課税を排除し、配当所得について個人所得に合算して課税していた点については、有産者に対する等級別「富裕税」あるいは「名誉税」²⁰のような性格を持っていたことからくる当然の帰結であったとされている²¹。

明治 20 年の所得税法創設時、法人への課税をおこなわなかったことが、当時、勃興しつつあった法人企業の課税優遇政策となり、会社制度の発展には寄与することとなる。明治 17 年から 26 年までの 10 年間における法人企業の発展は目ざましく、法人数においては約 2 倍、資本金においては約 2.5 倍と増加し²²、さらに、明治 27 年からのわずか 9 年間では、日清戦争を契機として、法人企業の数、それまでの 926 社からさらに増加し、7217 社と 8 倍程度の増加となったのである²³。これらの結果として、法人企業の活動が急速に進展するものの、そこから生み出される利潤は非課税のままであり、個人および個人企業との税負担の不公平が発生するとともに、資産保全の手段としての保全会社の出現や、法人成りによる合名・合資会社の激増を促す誘因となった²⁴。

所得税法は、明治 32 年の所得税法改正によって、所得税の体系は第一種所得税（法人課税）、第二種所得税（公社債の利子）、第三種所得税（個人所得税）と改組され、法人の所得を課税対象としている。これもまた、財政運営上の歳入増加に応えるため、そして個人と法人との課税の公平を維持するためになされたものである²⁵。

明治 31 年から同 32 年にかけて法体系も整備され、民法や商法が施行されたことにより、法律上、会社は法人としての承認を受けることとなった。これにより、個人と法人との課税の公平を維持するためにも、また、日清戦争後の財政運営上の歳入増加に応えるためにも、所得税法において、法人も課税対象とすることとなった²⁶。

所得税法明治 32 年改正によって規定された法人の所得への課税は、前述の元老院の議事録にもあるように、明治 20 年当時、所得税法における法人課税の議論がなされたものの、法人を所得税法上の課税対象とするのは困難であるとして、法人への課税は見送られていたのである²⁷。それが、上記の通り、明治 32 年までになされた法体系および徴税機構の整備によって、法人の所得を課税所得として捉えるような一般的な条件が十分備わったことで可能となった。さらに、個人企業と法人との間の税負担の不公平、そして、法人の所得が

²⁰ 国税庁ホームページに、当時の所得税法が「名誉税」と称されることもあった旨記載がある。

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/shiryoku/library/06.htm> (最終閲覧日 2020 年 6 月 2 日)

²¹ 高橋誠「初期所得税制の形成と構造 ―日本所得税制史論その一―」『経済志林』26 巻 1 号（法政大学経済学部学会 1958）、71-80 頁。

²² 同上、71 頁。

²³ 阿部、前掲注 19、280 頁。

²⁴ 高橋、前掲注 21、71-72 頁。

²⁵ 末永英男「初期所得税法における所得計算構造」服部俊治・藤田昌也編『会計構造の諸問題』（九州大学出版 1995）、142-143 頁。

²⁶ 高橋、前掲注 21、88 頁。

²⁷ 元老院『元老院会議筆記 自第五百三十四号至第五百五十八号』（元老院 1887）、24-69 頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1367170>（最終閲覧日 2020 年 5 月 10 日）

非課税であることを利用した資産保全が顕在化するという社会的・経済的な発展または変化が、それまで非課税であった法人の所得が、所得税法上の課税対象となる重要な要素となったのである。ここで、明治 20 年の創設から明治 40 年までの年度別収入額は以下の表の通りである²⁸。

(所得税収入、租税・印紙収入全体 単位：千円)

| 明治 20 年の創設から明治 40 年までの年度別収入額 | | | |
|------------------------------|--------|-----------|-------------------|
| | 所得税収入 | 租税・印紙収入全体 | 租税・印紙収入における所得税の割合 |
| 明治 20 年度 (0.8%) | 528 | 66,255 | 0.8% |
| 明治 21 年度 (1.6%) | 1,067 | 64,727 | 1.6% |
| 明治 22 年度 (1.5%) | 1,053 | 71,294 | 1.5% |
| 明治 23 年度 (1.7%) | 1,092 | 66,115 | 1.7% |
| 明治 24 年度 (1.7%) | 1,111 | 64,423 | 1.7% |
| 明治 25 年度 (1.7%) | 1,132 | 67,168 | 1.7% |
| 明治 26 年度 (1.8%) | 1,239 | 70,005 | 1.8% |
| 明治 27 年度 (1.9%) | 1,354 | 71,287 | 1.9% |
| 明治 28 年度 (2.0%) | 1,497 | 74,698 | 2.0% |
| 明治 29 年度 (2.2%) | 1,810 | 81,765 | 2.2% |
| 明治 30 年度 (2.1%) | 2,095 | 100,884 | 2.1% |
| 明治 31 年度 (2.3%) | 2,351 | 103,793 | 2.3% |
| 明治 32 年度 (3.5%) | 4,837 | 137,977 | 3.5% |
| 明治 33 年度 (4.4%) | 6,368 | 146,215 | 4.4% |
| 明治 34 年度 (4.5%) | 6,837 | 151,850 | 4.5% |
| 明治 35 年度 (4.5%) | 7,461 | 164,933 | 4.5% |
| 明治 36 年度 (5.2%) | 8,247 | 160,333 | 5.2% |
| 明治 37 年度 (6.8%) | 14,370 | 211,589 | 6.8% |
| 明治 38 年度 (8.3%) | 23,278 | 281,543 | 8.3% |
| 明治 39 年度 (8.3%) | 26,349 | 317,729 | 8.3% |
| 明治 40 年度 (8.0%) | 27,292 | 341,139 | 8.0% |

ここから、法人の所得が課税対象となった明治 32 年度の所得税収入は、前年（明治 31 年度）の所得税収入に比して、205%と大幅に増加していることが分かる。さらに、翌年（明治 33 年度）には、6,368 千円の所得税収入となっており、明治 31 年度比で 270%、明治 32 年度比でも 131%と、さらに所得税収入は増加している。この増加傾向は、それ以降も継続

²⁸ 国税庁長官官房総務課編、前掲注 8、43-47 頁。

され、日露戦争が発生した明治 37 年度以降には、日清戦争発生時と同様に、戦争特需によって、所得税収入が大幅に増加している（明治 37 年度は、前年比の 174% 増となっている。）。

所得税法は、明治 20 年の所得税法創設以降、その時代における社会的・経済的变化により、一時的所得として非課税対象としてきた所得を、課税対象とし、所得税法における課税範囲を拡大させていくのであり、当然、各時代における社会的・経済的变化は、それぞれの改正時点によって、その内容を異にし、それらは、ある時は戦費調達、ある時は戦争による好景気、またある時は税デモクラシーがもたらす所得概念の変化によってであった。

法人の所得が、明治 32 年までになされた法体系および徴税機構の整備を契機として、個人企業と法人との間の税負担の不公平の解消を目的として課税された点に鑑みると、昭和 13 年以降、非課税とされてきた一時的所得が、社会的・経済的变化を契機として、所得税法における課税対象となっていく点と、同様の事例だといえるであろう。

2. 一時的所得に係る所得税法改正（自明治 32 年至昭和 12 年）

法人の所得へも課税されるようになった所得税法明治 32 年改正においても、一時的所得に係る非課税規定は、条文番号の変更および文言が追加される措置がなされるものの²⁹、原則的には、以下のように規定され³⁰、一時的所得に係る非課税規定は継続された。

所得税法 明治三十二年二月十日法律第十七號（明治 32 年 1899 年）

第五條

左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス

- 一 軍人從軍中ニ係ル俸給
- 二 扶助料及傷痍疾病者ノ恩給
- 三 旅費學資金及法定扶養料
- 四 營利ヲ目的トセサル法人ノ所得
- 五 營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得
- 六 外國又ハ此ノ法律ヲ施行セサル地ニ於ケル資産營業又ハ職業ニ依ル所得但シ此ノ法律施行地ニ本店ヲ有スル法人ノ所得ヲ除ク
- 七 此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配當金及割賦賞與金

この規定の第 5 項について、明治 34 年当時の資料に、以下のように記されている³¹。

²⁹ 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査会 1901）、100 頁。

³⁰ 大蔵省印刷局編『官報 1899 年 2 月 13 日』（日本マイクロ写真 1899）、170 頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2947973>（最終閲覧日 2020 年 5 月 24 日）

³¹ 上林、前掲注 29、105－106 頁。

「所得ニシテ（一）營利ノ事業ニ属セサルモノナルコト（二）一時限ノモノナルコトノ二條件ヲ具備スルトキハ所得税ヲ課セス營利ノ事業ニ属セサル所得トハ生計ノ資ヲ得ルノ目的ヲ以テ營マレタル事業ニ依ラサル所得ヲ謂フ例ヘハ財産ノ賣却ニ因リテ利益ヲ取得シタルカ如キ其ノ他臨時ノ勞務ニ因リテ報酬ヲ得タルカ如キ是ナリ而シテ其ノ所得者ニ於テ利益ヲ得ル目的ヲ以テシタルト否トハ之ヲ問ハスト雖其ノ所得カ營利事業ノ結果ナルトキハ縱令偶然ニ取得シタル利益ナルモ尚課税ヲ免カルルコトヲ得ス又營利事業ニ属セサル所得ト雖繼續シテ收入スヘキ性質ノモノナルトキハ一時ノ所得ト謂フヘカラサルヲ以テ之ヲ課税スヘキ所得トシテ計算ス例ヘハ學者カ著作ニヨリ報酬ヲ受クルハ一時ノ所得ナルモ若シ其ノ著作物ノ發行ニ因リ月々又ハ年々ニ利益ヲ取得スルカ又ハ其ノ發行者ヨリ繼續シテ報酬ヲ受クルトキハ其ノ利益又ハ報酬ヲ課税スヘキ所得トシテ計算スヘキカ如シ」

上記では、所得が、営利の事業に属さないことおよび継続性のない一時的な性質を有する場合には、所得税を課さないことが記されている。営利の事業に属さないとは、生計を立てるためにおこなう行為ではなく、例として、財産の売却による譲渡所得や、労務形態で得た所得であっても臨時的なものにより得た所得もまた、営利の事業に属さないものとして非課税であると説明されている。ただし、どのような種類の所得であっても、営利事業によって得た所得であれば、一時的所得とはいえないとして、課税対象となるとも説明されており、例として、学者が著作物により一時的に得る所得については、一時的所得として非課税対象となるが、その著作物が書籍等として発行された場合に、毎月や毎年のように得る所得については所得税の課税対象となると説明されている。これらの記述からも、明治 32 年の改正においても、所得税法上における一時的所得に対して、原則的に、非課税とする取り扱いに変化はなかったことがわかる。

大正 9 年になされた所得税法の改正は、従来の所得税法の構想に大きな変革をもたらしたものであったが³²、以下のように、一時的所得に係る条文の番号変更および追加加筆がなされたものの、非課税の取り扱いに変更はなかった³³。

所得税法 法律第十一號（1920 年 大正 9 年）

第十八條 第三種ノ所得ニシテ左ノ各號ニ該當スルモノニハ所得税ヲ課セス

- 一 軍人從軍中ノ俸給及手當
- 二 扶助料及扶助料及傷痍疾病者ノ恩給又ハ退隱料
- 三 旅費、學資金及法定扶養料

³² 雪岡、前掲注 15、12－13 頁。

³³ 大藏省印刷局編『官報 1920 年 7 月 31 日』（日本マイクロ写真 1920）、1 頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2954512>（最終閲覧日 2020 年 5 月 25 日）

- 四 郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金ノ利子
- 五 營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得
- 六 日本ノ國籍ヲ有セサル者ノ本法施行地外ニ於ケル資産、營業又ハ職業ヨリ生スル所得
- 七 乗馬ヲ有スル義務アル軍人カ政府ヨリ受クル馬糧、繫畜料及馬匹保續料

所得税法の大正 15 年改正は、税制整理の一環として、租税の体系を正し、負担の均衡を期するにものであった。また、国民全体の福利向上、産業の発展に資す方針が採られ、おおむね大正 9 年に制定された所得税の構造の上に立脚していた³⁴。所得税法大正 15 年改正では、一時的所得に係る非課税規定は大正 9 年と同じ条文番号および同内容により、以下のよう規定された³⁵。

所得税法 (1926 年 大正 15 年)

第 18 條 第三種所得中の免除所得

第三種ノ所得ニシテ左ノ各號ニ該當スルモノニハ所得税ヲ課セス

- 一 軍人從軍中ノ俸給及手當
- 二 扶助料及扶助料及傷痍疾病者ノ恩給又ハ退隱料
- 三 旅費、學資金及法定扶養料
- 四 郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金ノ利子
- 五 營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得
- 六 日本ノ國籍ヲ有セサル者ノ本法施行地外ニ於ケル資産、營業又ハ職業ヨリ生スル所得

上記、大正 15 年に規定された非課税に係る条文である第 18 条第 5 項について、昭和 2 年に発行された当時の解説書に、以下のよう記されている³⁶。

「營利の事業に属しない臨時偶然の所得の如きは、經常的所得と大いに趣を異にするものであるから之を非課税としたのである。營利の事業の範圍なりや否、一時的所得なりや否の問題は、抽象的には決定し難い。各種各個の事實に付て常識を以てこれを判断するより外に仕方がない。彼の定期取引の結果引取りたる現物を處分したるが爲、偶々所得を得たといふ事實があつた場合の如き、若し其の所得者が當該物品の販賣を營業としない者

³⁴ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法 1』(第一法規 加除式 2020)、253-254 頁。

³⁵ 大蔵省印刷局編『官報 1926 年 3 月 27 日』(日本マイクロ写真 1926)、1-2 頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2956226> (最終閲覧日 2020 年 5 月 25 日)

³⁶ 渡辺善蔵『所得税法資本利子税法積義』(自治館 1927)、240-241 頁。

であるならば、これを營利の事業に属しない一時の所得と認むるを可とする。又金鵄勳章年金³⁷第三條に依り遺族の受くる年金の如きも年金其のものは元来一時の所得ではないが、遺族の受くる場合は、繼續性を有するものと認め難いから、營利の事業に属しない一時の所得と認むるがよい。(中略)

又大蔵省証券又は臨時國庫証券等の割引料は國債の利子ではないから、國債の利子に所得税を課せずといふ法律の適用はないけれども、有價証券の賣買を業としない個人の取得するものの如きは、本號に該當するものと認むるべきである。其の他退官賜金、退職手當等の如き、或は營業品にあらざる資産を処分したるが爲の所得の如きは、固より營利の事業に属しない一時の所得なること明らかである。」

ここでは、継続的・反復的ではない所得は、所得税において非課税であることが当然である旨が記されている。ただし、營利の事業の範囲および一時的所得であるか否かについては、その判断が難しいこと、そして、それらは「各種各個の事實に付て常識を以てこれを判断するより外に仕方がない」としている。

また、第 18 条第 4 項の郵便貯金や銀行貯蓄預金の利子が非課税であることについて、「これを非課税にするのは、貯蓄を奨励するの趣旨と、零細なる所得を不問に付するの趣旨とに出ずるのである。故に産業組合が、剰余金を組合員に配當したる場合の如きは、其の貯金の利子を非課税とするの趣旨に準じて課税しないのが穩當である。『銀行貯蓄貯金』とは貯蓄銀行法第一條の預金を指す。同法第一條第一項第四號に依る定期積金は所謂、預金ではないが、其の給付金額と受入金額との差額は貯蓄預金の利子に準じて、これを受くる個人に對し課税しない精神であると解すべきである。」³⁸と説明されており、社会的・經濟的環境が税制に影響を与えていたことが伺える。

また、事業で使用するなどではない資産の売却による譲渡利得、さらには、退職手當等についても、「固より營利の事業に属しない一時の所得なること明らかである」として、一時的所得であるのことは、もとより明らかであると説明されている。

このように、解説書が発行された昭和 2 年当時は、退職により取得するいわゆる退職所得は、一時的所得として非課税であるとの考え方が一般的であったが、所得税法昭和 13 年改正では、退職により取得する所得が課税対象となることとなる。

第 3 章では、昭和 12 年の解説書において「其の他退官賜金、退職手當等の如き、或は營業品にあらざる資産を処分したるが爲の所得の如きは、固より營利の事業に属しない一時

³⁷ 金鵄勳章年金とは、国立公文書館「勳章と年金」によると、軍人・軍属で武功拔群な者に授与される年金であり、支給は明治 27 年（1894）からであり、昭和 16 年（1941）に廃止された。

http://www.archives.go.jp/exhibition/digital/ayumi/contents1_07/（最終閲覧日 2019 年 10 月 10 日）

³⁸ 渡辺、前掲注 36、239—240 頁。

の所得なること明らかである。」³⁹と評されていた退職所得が、どのような経済的・社会的変化を契機として、所得税の課税対象となっていたのかについて研究をおこなっていく。

³⁹ 渡辺、前掲注 36、240－241 頁。

第3章 戦前における一時的所得への課税の変遷（1）

第3章では、戦前における一時的所得への課税の変遷のうち、退職所得について研究する。退職所得への課税は、戦前の所得税法において初めてなされた一時的所得への課税であり、所得税法における例外的措置であった。この例外的措置としての課税の変遷を研究することで、戦前の所得税法において、退職所得への課税が、どのような意義があったのかについて研究する。

その後、大正7年に創設された戦時利得税法（大正8年廃止）、昭和10年に創設された臨時利得税法（昭和21年廃止）について研究する。これら2つの利得税法は、所得税法昭和21年改正および昭和22年第1次改正によって譲渡所得として所得税法の課税対象として統合されることとなる利得が課税対象とされていた税法であった。これら2つの利得税法において課税対象となっていた譲渡に係る利得を研究し、これらの利得税が、当時の所得税法にとって、どのような意味を持っていたのかについて検討する。

第1節 退職所得への課税に係る議論

所得税法において、退職所得に係る規定が創設され、退職所得への課税が開始されたのは昭和13年である。所得税法昭和12年改正、同13年4月1日施行として創設された退職所得は、制限的所得概念を建前としていた戦前の所得税法において、最初に規定された例外措置であった¹。

しかし、退職金に対する課税については、昭和13年の改正に先立つ昭和6年4月18日発足の税制整備準備委員会において、特別賞与、記念賞与に対する課税案とともに討議されており、同年12月9日に閣議決定された税制整理案要綱により課税することが確定していた²。そこで、まずこれらの議論がどのようなになされたのか、そして、退職所得への課税が、所得税法昭和13年改正まで見送られていたのかについて研究する。

1. 税制整理準備委員会の創設

昭和6年当時は、いわゆる不況時代であり、財政が逼迫していた³。それにより、課税の強化についての議論がなされることとなり、その過程で、税制整理委員会が設置されることとなった。同年4月17日に行政財政税制整理調査実行順序要綱が閣議決定され⁴、翌日に税制整理準備委員会規則が公告されることになる⁵。

¹ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法 1』（第一法規 加除式 2020）、562頁。

² 同上、2282頁。

³ 大蔵省大臣官房調査企画課『戦時税制回顧録（復刻版）』（租税史料館 2006）、83-87頁。

⁴ 行政財政税制整理調査実行順序要綱（国立国会図書館リサーチナビ）
<https://rnavi.ndl.go.jp/politics/entry/bib00036.php>（最終閲覧日 2020年5月6日）

⁵ 大蔵省印刷局編『官報 1931年04月18日』（日本マイクロ写真 1931）、475頁。

この税制整理調査委員会と並行して開催された税務監督局長会議では、大阪・名古屋・広島
島の各税務監督局長から、以下のように、当時において非課税であった一時的所得にも課税
するべきとする意見や、賞与や退職金等にも課税するべきであるとの意見が述べられてい
る⁶。

- | | |
|---|--|
| 六 | 營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ト雖一定金額以上ノモノハ之ヲ第三種所得ニ綜合ス ルコト（大阪） |
| 七 | 資産ヲ處分シタル所得以外ノ所得ハ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ト雖全部第三種 所得ニ綜合スルコト但シ保險金ノ受領者カ保險契約者トナルトキハ之ヲ除外ス（名古 屋） |
| 八 | 記念賞與金、退職金其ノ他之ニ類似スル給與金等ニシテ金額大ナルモノハ第三種所 得ニ綜合スルコト（広島） |

2. 賞与・退職手当等についての議論

税制整理調査委員会では、当時において非課税とされていた賞与や退職一時恩給等につ
いて、所得税改正の一次案として、それまで、一時的所得として課税対象外として扱われて
きた特別賞与や退職金に対して、5 %から 20%の超過累進税率を適用する所得税法の改正
が提案されている⁷。改正理由として、特別配当や記念配当等に対する課税との均衡を図る、
毎年支給すべき賞与の名目を、退職金や記念賞与という名目で支給することによる租税回
避への懸念、特別賞与や記念賞与は総合課税とするが、退職手当や退職一時恩給の性質を考
えて少額については非課税とする、という 3 点が挙げられている。

また、改正理由の(二)に挙げられている「此等ノ所得ニ課税セザルノ結果トシテ毎年支給
スベキ賞與ヲ退職ノ際一時ニ支給シ又ハ記念賞與ノ名稱ヲ冠シテ故意ニ脱税ヲ圖ル者オモ
生ズルニ至ル」であるが、ここからは、当時において、賞与や退職金というものについて、
厳密な規定がなく、支給する者により、意図的あるいは故意的に名目が操作されていたこと
を懸念していたことが窺える。そして、その懸念は、次節において検証する「恩給一時金ノ
名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否問題」と題された事
案となって、この改正案の数年後に現実のものとなるのである。

- | | |
|----|--|
| 十三 | 特別賞與、記念賞與、退職手当、退職一時恩給等ニ對シ課税スルコト但シ退職手当、 一時恩給等ハ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シ左ノ税率ヲ以テ別個ニ課税スルコト 五千圓ヲ超ユル金額 百分ノ五 |
|----|--|

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/2957756>（最終閲覧日 2020 年 4 月 17 日）

⁶ 大蔵省主税局『昭和 6 年税制整理準備調査概要 上巻』（大蔵省主税局、1931）、24 頁。

⁷ 同上、152 頁。

一萬圓ヲ超ユル金額 百分ノ十
五萬圓ヲ超ユル金額 百分ノ十五
十萬圓ヲ超ユル金額 百分ノ二十

(理 由)

- (一) 特別配當金、記念配當金等ニ課税スルノ權衡ヨリ見ルモ此等ノ所得ヲ課税外ニ措クノ理由ナシ
- (二) 此等ノ所得ニ課税セザルノ結果トシテ毎年支給スベキ賞與ヲ退職ノ際一時ニ支給シ又ハ記念賞與ノ名稱ヲ冠シテ故意ニ脱税ヲ圖ル者オモ生ズルニ至ル
- (三) 特別賞與、記念賞與ハ綜合課税スルモ退職手當、退職一時恩給等ハ其ノ性質他ノ所得ト稍異ル點アルヲ以テ金額僅少ナルモノハ之ヲ除外シ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シテノミ課税スルヲ相當ト認ム

この所得税法改正の一次案に修正が加えられ、以下のように第二次案が作成され、修正された第二次案が採用されこととなる⁸。

十三 特別賞與、記念賞與、退職手當、退職一時恩給等ニ對シ課税スルコト但シ退職手當、一時恩給等ハ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シ左ノ税率ヲ以テ別個ニ課税スルコト

(理 由)

- (一) 特別配當金、記念配當金等ニ課税スルノ權衡ヨリ見ルモ此等ノ所得ヲ課税外ニ措クノ理由ナシ
- (二) 特別賞與、記念賞與ハ綜合課税スルモ退職手當、退職一時恩給等ハ其ノ性質他ノ所得ト稍異ル點アルヲ以テ金額僅少ナルモノハ之ヲ除外シ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シテノミ課税スルヲ相當ト認ム

上記の一次案から税率の部分、そして、「此等ノ所得ニ課税セザルノ結果トシテ毎年支給スベキ賞與ヲ退職ノ際一時ニ支給シ又ハ記念賞與ノ名稱ヲ冠シテ故意ニ脱税ヲ圖ル者オモ生ズルニ至ル」という指摘が削除され、それらの理由は、以下のように示されている⁹。

可トスル理由

- (一) 特別配當金、記念配當金等ニ課税スルノ權衡ヨリ見ルモ此等ノ所得ヲ課税外ニ置クノ理由ナシ
- (二) 退職手當、退職一時恩給等ハ他ノ所得ト其ノ性質稍異ル點アルヲ以テ金額僅少ナルモノハ之ヲ除外シ相當擔税力アリト認メラルルモノニ對シテノミ課税セントス

⁸ 大蔵省主税局、前掲注 6、165 頁。

⁹ 同上、165 頁。

否トスル理由

一時ノ所得ニ課税セザル現行法ノ下ニ於テ此等ノ所得ノミヲ綜合シ一般所得ト同様ニ累進税率ヲ以テ課税スルコトハ適當ナラズ

この第二次案は、修正されることなく昭和6年の所得税改正要綱に採用され、閣議決定までされたものの、当時の内閣が増税に否定的であったため、改正案が議会に提出されることはなかった。また、昭和6年以後も継続して昭和8年までの3年間、毎年夏に税制審議会が開かれ、改正の具体案が綿密な調査に基づき多角的に検討されたが、内閣の否定ぶりは強固なものであったため、どれも議会に提出されることはなく、昭和13年の税制改正まで、政策的な理由によって見送られることとなる¹⁰。

第2節 退職所得への課税

昭和12年当時、満州事変、日華事変といった時局が進展する中で、各種の増税措置が講ぜられ、所得税についても臨時租税増徴法、北志那事件特別法による増税が相次いで実施された。このような情勢の中、退職所得に係る規定が昭和13年、所得税法に規定されることとなる¹¹。

1. 所得税法昭和13年改正における退職所得の規定創設

所得税法において退職所得が課税されることにつき、「従来 of 所得税法においては、第3種所得の観念に經常性、反覆性を強調し営利事業に属さない一時の所得には課税しないこととしていた。しかし、退職給与等の一時的な収入が担税力を有することは疑いないところであり、特に高額なものについては他の所得との権衡上ある程度の負担をなさしめるのを相当と考えられたので、その支給額中5,000円を超える金額に対し（中略）、他の所得と区分し源泉で課税することとした。」¹²と説明されている。

昭和6年当時、内閣が増税に否定的であったことにより、退職所得の規定が盛り込まれた改正案は議会に提出されず、閣議決定した昭和6年当時には、退職所得の規定創設に係る改正はなされなかった。

しかし、第一次世界大戦後、繁栄を続けていた世界経済も徐々に反動期に転じ、日本もまた、昭和5-6年を転機として世界恐慌の渦中に投げられることとなる。また、東亜の情勢は国防の充実に拍車を掛け、満州事変の勃発を契機として、予算は逐年膨張の一途をたどり、

¹⁰ 大蔵省大臣官房調査企画課、前掲注3、87-89頁。

¹¹ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、620頁。

¹² 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）、56-57頁。

この財源をいかにして調達するべきかという問題と、軍需に伴う一部産業の活況による異常利得という問題が生じていた¹³。

昭和 12 年当時の内閣は、財政の急激な膨張に対処すべく昭和 12 年度の予算編成にあたり、増税計画を織り込んだ抜本的な税制改革案を立案したが、昭和 12 年 7 月からの大東亜戦争勃発により、わが国の経済状況が著しく変化したことを受け、抜本的な税制改正は見送られた¹⁴。しかしながら、課税の合理化および課税の公平を図る上で必要であるとして、かねてより改正の必要性が挙げられていた退職手当等について、課税の対象とする改正は行われることとなった。

昭和 12 年当時における、所得税法昭和 13 年改正により追加される退職金等の規定に関連する関連条文は、第 2 条、第 3 条、第 13 条および第 14 条等であり、以下のように規定されていた¹⁵。

所得税法 昭和 9 年 6 月 28 日法律第 50 号（昭和 12 年 1937 年）

第二條 第一條ノ規定ニ該當セサル者左ノ各號ノ一ニ該當スルトキハ其ノ所得ニ付テノミ
所得税ヲ納ムル義務アルモノトス

- 一 本法施行地ニ資産又ハ營業ヲ有スルトキ
- 二 本法施行地ニ於テ公債、社債又ハ銀行預金ノ利子若ハ貸付信託ノ利益ノ支拂ヲ受クルトキ
- 三 本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ヨリ利益若ハ利息ノ配當、剩餘金ノ分配又ハ利益若ハ剩餘金ノ處分タル賞與若ハ賞與ノ性質ヲ有スル給與ヲ受クルトキ

第三條 所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

- 第一種 甲 法人ノ普通所得
乙 法人ノ超過所得
丙 法人ノ清算所得

¹³ 雪岡、前掲注 12、51-52 頁。

¹⁴ 『第 73 回帝国議会 衆議院 本会議 第 9 号 昭和 13 年 2 月 1 日』、193、197、202 頁。

（帝国議会議録検索システム）

<https://teikokugikai-.ndl.go.jp/minutes/api/emp/v1/detailPDF/img/007313242X00919380201>

『第 73 回帝国議会 衆議院 本会議 第 31 号 昭和 13 年 3 月 19 日』、726 頁。

（帝国議会議録検索システム）

<https://teikokugikai-i.ndl.go.jp/minutes/api/emp/v1/detailPDF/img/007303242X02719380320>

『第 73 回帝国議会 貴族院 本会議 第 27 号 昭和 13 年 3 月 20 日』、355 頁。

（帝国議会議録検索システム）

<https://teikokugikai-i.ndl.go.jp/minutes/api/emp/v1/detailPDF/img/007303242X02719380320>

¹⁵ 大蔵省主税局編『租税法規類集 昭和 12 年版』（大蔵財務協会 1937）、13-21 頁。

第二種 甲 本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル公債、社債若ハ銀行預金ノ利子又ハ貸付信託ノ利益

乙 第一條ノ規定ニ該當セサル者ノ本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配當、剩餘金ノ分配又ハ利益若ハ剩餘金ノ處分タル賞與若ハ賞與ノ性質ヲ有スル給與

第三種 第二種ニ属セサル個人ノ所得

第十三條 第二種ノ所得ハ其ノ支拂ヲ受クヘキ金額ニ依ル

第十四條 第三種ノ所得ハ左ノ各號ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス

- 一 營業ニ非サル貸金ノ利子並第二種ノ所得ニ属セサル公債、社債及預金ノ利子ハ前年中ノ収入金額
- 二 山林ノ所得ハ前年中ノ總収入金額ヨリ必要ノ經費ヲ控除シタル金額
- 三 賞與又ハ賞與ノ性質ヲ有スル給與ハ前年三月一日ヨリ其ノ年二月末迄ノ収入金額
- 四 法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配當又ハ分配ハ前年三月一日ヨリ其ノ年二月末日迄ノ収入金額（無記名株式ノ配當ニ付テハ支拂ヲ受ケタル金額）ヨリ其ノ十分ノ四ヲ控除シタル金額
- 五 俸給、給料、歳費、年金、恩給、退隱料及此等ノ性質ヲ有スル給與ハ前年中ノ収入金額但シ前年一月一日ヨリ引續キ支給ヲ受ケタルニ非サルモノニ付テハ其ノ年ノ豫算年額
- 六 前各號以外ノ所得ハ前年中ノ總収入金額ヨリ必要ノ經費ヲ控除シタル金額但シ前年一月一日ヨリ引續キ有シタルニ非サル資産、營業又ハ職業ノ所得ニ付テハ其ノ年ノ豫算年額

株式ノ消却ニ因リ支拂ヲ受クル金額又ハ退社ニ因リ持分ノ拂戻トシテ受クル金額カ其ノ株式ノ拂込済金額又ハ出資金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額ハ之ヲ法人ヨリ受クル利益ノ配當ト看做ス

第一項第一號、第二號及第四號ノ所得ニ付テハ被相續人ノ所得ハ之ヲ相續人ノ所得ト看做シ第六號ノ所得ニ付テハ相續シタル資産又ハ營業ハ相續人カ引續キ之ヲ有シタルモノト見做シテ其ノ所得ヲ計算ス

上記の条文に、所得税法昭和 13 年改正により、所得税法第 2 条と第 3 条、第 13 条および第 14 条に追加された退職所得に係る規定は、昭和 13 年 3 月 30 日付けで官報に公示され、以下のようになっている¹⁶。

所得税法 昭和 13 年 3 月 31 日法律第 43 號（昭和 13 年 1938 年）

法律第四十三號

所得税法中左ノ通改正ス

第二條ニ左ノ一號を加フ

四 本施行地ニ於テ一時恩給又ハ之ニ類スル退職給與ノ支拂ヲ受クルトキ

第三條第二種ニ左ノ一號ヲ加フ

第二種 丙 本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル一時恩給又ハ之ニ類スル退職給與

第十三條ニ左ノ但書ヲ加フ

但シ一時恩給又ハ之ニ類スル退職給與其ノ支拂ヲ受クヘキ金額ヨリ五千圓を控除シタル金額ニ依ル

第十四條第一項第一號ノ次ニ左ノ一號ヲ加フ

一ノ二 第二種ノ所得ニ属セサル一時恩給及之ニ類スル退職給與ハ前年中ノ収入金額ヨリ支拂者ヲ異ニスル毎ニ五千圓ヲ控除シタル金額

同條第一項五號中「年金」ノ下ニ「(郵便年金ヲ除ク)」ヲ、「恩給」ノ下ニ「(一時恩給ヲ除ク)」ヲ加ヘ「、退隱料」ヲ削ル

(以後略)

この改正によって、所得税法が明治 20 年に創設されて以来、一時的所得として課税対象外として扱われてきた「一時恩給又ハ之ニ類スル退職給與」、つまり、一時的に支払われる恩給や退職給與（現在における特別賞与や退職金と同様のもの。）が、所得税法における課税所得として規定された。これにより、当時において、賞与や退職金というものが、厳密に規定されておらず、支給する者により、意図的あるいは故意的に名目が操作されるという懸念は、払拭されることとなった。

¹⁶ 内閣府『所得税法 営業収益税法 資本金子税法及臨時利得税法中改正 御署名原本 昭和十三年法律第四三號』（内閣府 1938）、1-5 頁。<https://www.digital.archives.go.jp/das/image/F0000000000000035642>
（最終閲覧日 2020 年 4 月 18 日）

大蔵省主税局編『租税法規類集 昭和 13 年版』（大蔵財務協会 1938）、104-107 頁。

大蔵省印刷局編『官報 1938 年 3 月 31 日』（日本マイクロ写真 1938）、1018-1019 頁。

次に、当時において、賞与や退職金についての厳密な規定がなかったことによって発生し、退職所得規定の創設理由の一つとなった「恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否問題」について研究していく。

2. 退職所得規定創設時における退職所得に係る事例研究

退職所得の規定創設の理由の一つとなったとされる事案が、当時の三井銀行による以下の事案であった。下記に示す資料は、昭和12年から13年の戦時税制資料である「濱田徳海資料」¹⁷中の「恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否問題」と題された事案である。これは、三井銀行の退職金の打切り支給に係る資料であり、三井銀行の事案に係る事実関係とともに、所見が記されている。

恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税課否問題

○事実

一、支給者 株式會社三井銀行

二、受給者 現職従業員一、〇七〇名

三、支給金額 計七、三八八、八四九圓

(當時退職者支給分外ニ三八名其ノ金額一、一八一、三三八圓)

四、支拂確定年月日 昭和十年九月二日

五、支給ノ動機 従來の恩給内規ニ依ルトキハ多額ノ支出ヲ要シ最近ノ銀行ノ利潤低下ノ傾向ニ鑑ミ經營ノ合理化ヲ図ル為ニハ其ノ減額ヲ図ルノ要アリトシタルモノ

六、支給ノ方法 益金處分ニ依ル現金拂 (何等ノ條件ナシ)

七、参考事項

(1) 減俸ヲ行ヒタル事實ナシ

(2) 使用人ヲ形式上退職セシメタル事實ナシ

(3) 改正内規施行後ノ勤續期間ニ對スル一時金ノ算定並年金ノ支給ニ付テハ改正内規施行前ノ勤續年數ヲ通算ス

(4) 昭和十年十月ニ於テ勤續滿二十五年以上ノ者ニハ改正内規ノ施行ニ依リ将来一時金ノ支給ナキコトナリタリ

(5) 改正規制ニ於テハ本内規ハ同行ノ都合ニ依リ改廢スルコトアルヘキ旨ヲ明定セリ (6) 新舊恩給内規ノ内容ハ使用人ニ於テ熟知セリ

そして、さらに、この事案について、課税すべきとする説と非課税とすべしとする説についての記載がなされている¹⁸。

¹⁷ 濱田徳海『戦時税制資料：東京大学経済学部所蔵 マイクロ版 第8巻』（丸善 2007）、12-13頁。

¹⁸ 同上、14-16頁。

○課税説

一、所得税法上一時ノ所得ト認ムヘキ所謂退職慰勞金ハ退職ナル事實ノ發生ニ因リ給與セラルルヲ其ノ本質トス、今本件給與ニ付之ヲ見ルニ受給者ハ何レモ何等退職ノ事實ナク依然身分關係存續スルモノナルヲ以テ本件給與ハ之ヲ退職手當ト云フヲ得ス單ニ其ノ名目カ恩給一時金ナルト其ノ支給金額カ從來ノ勤續年數ヲ標準トシタルニ過キサルノミ。

二、本件給與ハ三井銀行使用人トシテ為シタル勤務ニ對シ俸給（所得税法第十四條第一項第五號所定ノ給與）以外ニ受ケタル給與ナルコト明ナルヲ以テ所得税法第十四條第一項第三號ノ所謂賞與ノ性質ヲ有スル給與ニ該當スルモノトス即チ右給與ハ三井銀行ノ使用人タル身分關係ニ基キテ其ノ職務ト勤續年數トヲ標準トシテ給與セラレタル金額ニシテ一般人ニ於ケル單ナル一時ノ所得トハ其ノ趣ヲ異ニシ所得税法第十八條第五號ニ所謂營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得ニ該當セスト認メラルルヲ以テ受給者ノ第三種所得ニ綜合スルヲ相當ト認ム。

○非課税説

一、本件給與ハ課税説ニ述フルカ如ク嚴格ナル意味ニ於テ退職慰勞金ト云フヲ得スト雖會社カ其ノ従業員ニ對スル恩給内規ヲ改正シタル為メ従前ノ使用人ニ對シテハ退職ニ準シ一時金ヲ支出シ将来退職ノ場合ニ於テ其ノ部分ニ付テハ給與ヲ為ササル本件ニ於テハ其ノ實質ハ一旦解職シ再ビ採用シタルト異ナラズ

二、現行個人所得税法カ反覆繼續性アル所得ニ課税スルノ建前ヨリ

この戦時税制資料には、「税制改正項目別可否要綱¹⁹」という資料があり、「退職給與金等ニ課税スルコトノ可否」について、可とする理由および不可とする理由がそれぞれ2つ挙げられている。

[可とする理由]

(一) 此等ノ所得ガ概シテ中流以上ノ所得者ニ屬シ擔税力ヲ有スル事實明カナルヲ以テ之ニ課税スルヲ相當ト認ムルコト

(二) 近時民間會社等ニ在リテハ職員ノ退職等ニ對シ多額ノ賞與ヲ支出スルモノ益々多キヲ加ヘ之ニ課税セザレバ一般賞與トノ權衡ヲ得ザルモノト認メラル、一時ノ所得ニ課税セザル現行法ノ下ニ於テ此等ノ所得ノミニ課税スルハ酷ナリトノ説アルモ、一定金額以上ニ多額ナルモノニ對シテノミニ課税セバ苛酷ナル結果ヲ生ズル虞ナキコト

[不可とする理由]

¹⁹ 濱田徳海『戦時税制資料：東京大学経済学部所蔵 マイクロ版 第3巻』（丸善 2007）、477-478頁。

- (一) 現行所得税ニ在リテハ一時ノ所得ヲ課税外ニ於ケルニ、退職給與金ノ如キ勤勞所得ノミヲ取り上ゲテ課税ヲ為スハ不可ナルノミナラズ他ノ財産賣却益等ノ一時ノ所得トモ權衡ヲ得ザルコト
- (二) 通常退職給與金ハ多年ノ勤勞ニ對スル給與ニシテ老後ノ生活資金ニアテラルルモノナルニ、之ヲ其ノ支給アリタル年ニ生ジタル所得トシテ課税スルハ酷ナルコト

ここからも、昭和12年当時においても、退職所得に対する課税について賛否両論はあったことが窺えるが、結果として、可とする説が採用され、所得税法において退職所得の規定が創設され、退職所得が課税対象に含まれることとなった。

理由については、同資料の中で「退職給與金等ノ一時所得ニシテ一定額ヲ超ユルモノニ對シテハ課税スルコト」に対する説明に「退職給與金等ノ一時所得ニシテ一定額（五千圓程度）ヲ超ユルモノニハ相當ノ擔税力ガアリト認メラレルルヲ以テ左記程度ノ税率ニ依リ支拂ノ際源泉ニ於テ課税スルヲ相当ト認メラル」とあり、多額の退職金を取得することができる高所得者には、相当の担税力が認められるということが理由とされていたことが分かる。

さらに、この当時、退職所得が、非課税所得に該当するか否かについての訴訟がいくつかなされており、社会的・経済的にも退職所得に対する注目が大きかったことも窺い知ることができる（これらの事例については、次章で研究する。）²⁰。この三井銀行の事案について、さらに詳細な資料として当時の例規通達²¹が確認できたので、次にそれらを記していく。

直機第十五號 昭和十一年四月三十日 東京税務監督局長

税務署長殿

恩給一時金名義ノ給與課税方ニ關スル件

首題ノ件ニ關シ照會ノ處今般主税局長ヨリ別紙寫ノ通回答有之候條該回答ノ趣旨ニ依リ取扱相成度

右及通牒候也

藏税第1034號 昭和十一年四月二十二日 大藏省主税局長 山田龍雄

²⁰ 行政裁判所 編『行政裁判所判決録 第49輯』（帝国地方行政学会 1939）763頁、848頁。
行政裁判所 編『行政裁判所判決録 第50輯』（帝国地方行政学会 1939）134頁、201頁。

²¹ 佐原税務署『例規通達（直税関係）（明治33年～大正11年）』（佐原税務署 1922）。
当時の例規通達は、租税資料館にて所蔵されているもので確認。頁数が付されていない又は確認できなかった資料に係る頁数は省略。

東京税務監督局長 野津高次郎殿

三月二十八日附直第四六七號ヲ以テ御照會ニ係ル貴管下日本橋税務署管内株式會社三井銀行従業員ノ恩給一時金名義ニヨル給與金ニ關スル件ハ後段御見込ノ通り課税スルコトニ御取扱相成可然ト存候此段及回答候也

直第四六七號 昭和十一年三月廿八日 東京税務監督局長 野津高次郎

大蔵省主税局長 山田龍雄殿

恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否ニ關スル件

當局管内株式會社三井銀行ハ客年九月二日其ノ現職従業員ニ對シ恩給内規ニ依リ計算シタル金額ヲ恩給一時金ノ名義ヲ以テ給與シ之ト前後シテ右ノ内規ヲ改正シテ計算方法ヲ低率ト爲シ同年十一月一日ヨリ之ヲ施行シタル事實アリ右ハ所謂一時的ノ給與ト解シ昭和二年主秘第一號所得税法施行ニ關スル取扱方通牒第一七三項ノ趣旨ニ依リ所得税法第十八條第五號該當トシテ非課税ノ取扱ヲ爲スヘキモノト思料被到候待共又一面此ノ間何等退職ノ事實ナク當銀行ノ従業者トシテ爲シタル勤務ニ對スル給料以外ノ給與ナルコト明ナルヲ以テ一時的ノ給與トハ判定シ待サルニ付全法第十四條第一項第三號ニ依ル所謂賞與ノ性質ヲ有スル給與トシテ受給者ノ第三所得金額ニ綜合課税スケキモノトモ被認ルモ聊疑義ニ至リ候條御意見承知致度事實ヲ具シ此段及照會候也

昭和11年3月28日から同年4月30日までにやり取りがなされたこれらの資料から、先の濱田徳海資料において「恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否問題」と題された事案における、当時の三井銀行が従業員に支給した恩給一時金に係る内情が暴露されている。

まず、三井銀行は、従業員に対して支給した恩給が非課税対象となるように、その支給前後に内規を低率へ変更している。これは、それ以前の三井銀行の内規では高額であった恩給一時金では、当時の所得税法第14条第1項第3号における「賞与又ハ賞与ノ性質ヲ有スル給与」に該当する可能性があったため、当該条文に該当しないようにするために講じた策であったと考えられる。

これに対して、東京税務監督局は、一時的所得として非課税対象とするべきであると考えたものの、三井銀行において、当該恩給一時金を支給された従業員が退職するという事実がなかった。このことから、当該恩給一時金は、当時の所得税法第14条第1項第3号における「賞与又ハ賞与ノ性質ヲ有スル給与」に該当するのではないかと考え、大蔵省主税局に対

応を確認している。それに対して、大蔵省主税局は、当該恩給一時金は課税対象であるとして返答しているのである。当時、退職時には多額の賞与が給付される事例があったことが先の濱田徳海資料における「近時民間會社等ニ在リテハ職員ノ退職等ニ對シ多額ノ賞與ヲ支出スルモノ益々多キヲ加ヘ之ニ課税セザレバ一般賞與トノ權衡ヲ得ザルモノト認メラル」との記述からも確認できる。この事例では、高額にならないように内規を変更する等の策を講じたものの、課税対象と認定されているが、この事例および後述する明治屋の事案等が、退職所得への課税に係る議論に少なからず影響を及ぼしたことは明らかであろう。

3. 退職所得への課税の意義

現行所得税法における退職所得は、給与所得者が退職により一時に受けるものであり、その所得の類型的特色は、過去長期間にわたる勤労の対価の後払いという性格をもつとともに、退職後の生活の資に充てられるものであるという性格を有する²²とされている。そのため、他の所得に比較して、担税力は非常に低いものであると考えられている。

所得税法昭和 13 年改正によって、課税対象となる退職所得に対する議論自体は、所得税法創設の時から議論となっていたことが、明治 20 年当時の資料において確認することができる。そこには、当時の三菱会社における退職所得について事例が議論されており、以下のように記されている。

「交際金及割賦賞與金ナル朱書モ無用ノ文字ナリト認ム若シ假ニ有用ノ文字ナリトセハ何トカ補修スルニ非スハ第四條第三ノ「營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」ト言ヘルニ牴觸ヲ致サン例ヘハ前キニ三菱會社ノ郵船事業ヲ廢閉セルヤ其使用セシ番頭手代等ニ數千萬圓ノ割賦賞與金ヲ配給セリ其他大店ノ番頭手代等ニハ此類ノ金圓ヲ分與スル 往々ニ之レ有リ此等ハ皆是レ十年二十年ノ勤功ヲ積ミテ貰受ル者ナルニ之ニ課税スルハ苛酷ニ陥ラン故ニ此處ニ言ヘル割賦賞與金トハ銀行會社等ノ通常毎年配給スル割賦賞與金ナルヲ示サ、レハ恐クハ誤解者ヲ生出スルアラントス」²³

ここでは、明治 18 年に、三菱会社が船舶事業を閉鎖した際に、労働者に対して割賦賞与金を支給した例が挙げられている。当該割賦賞与金は、長年の勤労の対価として受けるものであるため、課税対象とするのは苛酷であり、銀行会社等が通常、毎年配給する割賦賞与金とは別に非課税として規定しなければいけないと説明されている。これに対して、以下のよう

²² 注解所得税法研究会編、前掲注 11、619 頁。

²³ 明治法制經濟史研究所編『元老院會議筆記 後期第 26 卷（第 520～536 号議案[明治 19 年 7 月～20 年 3 月]）』（元老院會議筆記刊行会 1982）、201 頁。

「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得ニ課税セサルモ定例ノ所得ニハ課税スルヲ當然トス故ニ某議官ノ陳スル如キ不時ノ慰勞金等ハ即チ一時ノ所得ナレハ素ヨリ課税セス其割賦賞與金ニシテ定例ノ所得ニ係ル者ニハ課税シテ可ナリ又官吏ノ受ル交際金ニハ或ハ免税スヘキモ其他ノ交際金ヲ受ル者ニハ課税シテ可ナリ然ラサレハ第二項ト權衡ヲ得サラン本官等修正ヲ加ヘタル理由ハ大略此ノ如シ」²⁴

この資料から、当時において、退職所得の類を一時的所得に該当すると考えられていたことが窺える。このように、一時的所得とされていた退職所得が、昭和13年改正によって課税対象となったことには、当時における退職所得を取り巻く環境の社会的・経済的变化が大きく影響していると考えられる。

前述の通り、退職所得は、課税対象とするのは苛酷であり、銀行会社等が通常、毎年配給する割賦賞与金とは別に非課税として規定しなければいけないと評されていた。

そのように評されていた退職所得が、所得税法における課税対象として規定可能になったのは、退職所得は、社会的・経済的にも認知され、賦課徴収も可能であったこと、そして、企業による退職金制度の確立によって退職金を取り巻く環境が大きく変化したことを契機とし、質的に新たな所得区分を創設するに足るものとなり、さらには、それに課税対象としないことが課税の公平を損なうことになることから、所得税法における課税対象となったのである。

退職所得には、江戸時代の暖簾分けに端を発する恩典的贈与と、明治維新以後の産業の近代化に伴って発生した労働者の足留め機能をもつものの2種類が存在する。前者は、財閥や商家などの中流以上の所得層における退職金であり、後者は、前者とは全く性質の異なる労働者階級の退職金であり、労働者階級の退職金は、満州事変以後、失業者保護の政策により強化されていった。労働者階級の退職金については、元来、もとより強制預金に資金を求められる場合が多く、あらかじめ約定された契約に基づき支給を受けるもので、贈与という性質にはそぐわないとされた²⁵。

これにより、労働者階級の退職金は、契約に基づき支給されるものであり、一時的ではあるものの、偶発的に取得する所得とはいえ、課税対象にすることが可能であるとの考え方が形成されていくこととなったのである²⁶。

退職所得が課税対象となった結果、租税・印紙収入全体における所得税法の割合については、大幅な変化はなかったが、所得税収入は、以下の表の通り²⁷、昭和13年度には、昭和12年度と比して、153%の大幅な増加となっており、昭和14年度には、さらに所得税収入は増加している（昭和12年度比で、186%の増加である。）。

²⁴ 明治法制経済史研究所編、前掲注23、206頁。

²⁵ 犬飼久美「退職金課税の起源と変遷」『立命館法學』2012(1)（立命館大学法学会 2012）、129-130頁。

²⁶ 同上、129-130頁。

²⁷ 国税庁長官官房総務課編『国税庁統計年報書 第100回記念号』（国税庁 1976）、53頁。

(所得税収入、租税・印紙収入全体 単位：千円)

| 昭和 12 年から同 14 年までの年度別収入額 | | | |
|--------------------------|---------|-----------|-------------------|
| 収入年度 | 所得税収入 | 租税・印紙収入全体 | 租税・印紙収入における所得税の割合 |
| 昭和 12 年度 | 478,488 | 1,525,176 | 31.4% |
| 昭和 13 年度 | 732,791 | 2,075,501 | 35.3% |
| 昭和 14 年度 | 888,850 | 2,607,756 | 34.1% |

このように、所得税法における課税対象となるために必要な条件を充足したことによって、所得税法における課税対象となるのは、昭和 13 年改正による退職所得の規定創設からである。ただし、それ以前に、制限的所得概念では課税することができない所得のうち、現行所得税法において譲渡所得に該当する利得が、所得税法ではなく、新しい税法により課税されることとなる。

次に、現行所得税法において譲渡所得に該当する利得が、新しい税法によって課税所得された事例について確認する。

第 3 節 戦前から終戦直後までの譲渡所得への課税

戦時利得税法および臨時利得税法は、所得税法が譲渡に係る一時的所得を課税の対象外としていた時期に、現行所得税法の譲渡所得に該当する利得を課税対象としていた税法である。

戦時利得税は、第一次世界大戦による大戦景気によって巨額の富を手に入れた、いわゆる成金に対して課税することを目的として、大正 7 年に創設されたものである。当時、政府は国防計画の充実を打ち出し、その財源として所得税や酒税などの増徴を図るものの、後年度に必要な経費が不足するとして、戦時利得税が創設されたものである²⁸。

臨時利得税は、昭和 10 年に創設されたものである。臨時利得税の昭和 14 年改正によって、譲渡に係る利得が課税対象となった。この改正は、支那事変による臨時軍事費の財源の一部を賄うために、法人および個人の利得の増徴とともに、譲渡利得を課税対象としたものである。

1. 戦時利得税法（大正 7 年－8 年）

戦時利得税法は、第一次世界大戦による国内経済の好況を背景に、国防費その他の経費の増嵩に充てるための財源として創設されたもので、開戦前の平時の所得（大正 2 年以前 2 年

²⁸ 国税庁ホームページ「大戦景気と『成金税』（答え）」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/quiz/1402/answer.htm>（最終閲覧日 2020 年 4 月 14 日）

間の平均所得金額)と比較して戦時の所得が20%を超過した場合にその超過額に対して、法人の利得については20%、個人の利得について15%の比例税率を課すものであった。そして、課税対象となる個人の利得には、当時の所得税法に規定された第3種の所得に加えて、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ所得」が課税対象となった²⁹。当時において譲渡に係る利得に対する課税について、以下のように規定されていた³⁰。

戦時利得税法 大正七年三月廿二日公布法律第九號（大正7年 1918年）

第三條 戦時利得税ハ左記各號ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

- 一 所得税法ニ依リ所得税ヲ課スヘキ法人ノ利得
 - 二 所得税法ニ依リ所得税ヲ課スヘキ第三種ノ所得中、俸給、給料、手当、歳費、年金、恩給、退隠料ヲ除キタル個人ノ利得
 - 三 船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ所得
- 前項第三號ノ船舶ニハ製造中ノ船舶ヲ含ム

戦時利得税法の第3条第1項第3号により課税対象となった「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ所得」の課税対象となる利得の計算については、以下のように規定されていた³¹。

戦時利得税法 大正七年三月廿二日公布法律第九號（大正7年 1918年）

第七條

船舶又ハ鑛業若ハ砂鑛業ニ關スル権利若ハ設備ノ賣却金額ヨリ命令ノ定ムル所ニ依リ算定シタル價額ヲ控除シタル金額ヲ以テ第三條第一項第三號ノ利得金額トス但シ其ノ利得金額カ第三條第一項第二號ノ利得ニ属スルモノナルトキ又ハ利得金額三千圓未滿ナルトキハ此ノ限ニ在ラス

前項ノ利得金額ハ前年中ノ總額ニ依ル

戦時利得税法施行規則 大正七年四月二日勅令第六十四號（大正7年 1918年）

第六條 戦時利得税法第七條第一項ノ規定ニ依リ船舶又ハ鑛業若ハ砂鑛業ニ關スル権利若ハ設備ノ賣却金額ヨリ控除スヘキ價格ハ左記各號ノ規定ニ依リ之ヲ算定ス

船舶

²⁹ 注解所得税法研究会編、前掲注11、713頁。

³⁰ 大蔵省印刷局編『官報 第1689號 1918年03月23日』（大蔵省印刷局 1918）、460頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2953802/3>（最終閲覧日2020年4月21日）

³¹ 税務調査会編『戦時利得税法改正所得税法要覧』（税務調査会 1918）、45頁。
大蔵省印刷局編『官報 第1698號 1918年04月04日』（日本マイクロ写真 1918）、98-100頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2953811/2>（最終閲覧日2020年4月21日）

- 一 大正三年七月三十一日以前ヨリ納税義務者ノ所有ニ属スルモノナルトキハ大正三年七月中ニ於ケル見積平準價額大正三年八月一日以後ノ設備費改良費及賣却ニ關スル必要ノ經費ヲ計算ス
- 二 大正三年八月一日以後ノ製造又ハ取得ニ係ルモノナルトキハ其ノ製造又ハ取得ニ係ルモノナルトキハ其ノ製造費又ハ取得價格設備費改良費及取得又ハ賣却ニ關スル必要ノ經費ヲ計算ス但シ取得價額不明ナルトキハ取得ノ日ニ於ケル見積價額ヲ以テ取得價額ト看做ス

鑛業又ハ砂鑛業ニ關スル權利

- 一 大正三年七月三十一日以前ヨリ納税義務者ノ所有ニ属シ又ハ大正三年八月一日以後ノ設定ニ係ルモノナルトキハ大正三年七月中ニ於ケル見積平準價額及賣却ニ關スル必要ノ經費を計算ス
- 二 大正三年八月一日以後ノ取得ニ係ルモノナルトキハ其ノ取得價額並取得及賣却ニ關スル必要ノ經費ヲ計算ス但シ取得價額不明ナルトキハ取得ノ日ニ於ケル見積價額ヲ以テ取得價額ト看做ス

鑛業又ハ砂鑛業ニ關スル設備

- 一 大正三年七月三十一日以前ヨリ納税義務者ノ所有ニ属スルモノナルトキハ大正三年七月中ニ於ケル見積平準價額、大正三年八月一日以後ノ増設費改良費及賣却ニ關スル必要ノ經費ヲ計算ス
- 二 大正三年八月一日以後ノ創設ニ係ルモノナルトキハ其ノ創設費増設費改良費及賣却ニ關スル必要ノ經費ヲ計算ス
- 三 大正三年八月一日以後ノ取得ニ係ルモノナルトキハ其ノ取得價額増設費改良費並取得及賣却ニ關スル必要ノ經費ヲ計算ス但シ取得價額不明ナルトキハ取得ノ日ニ於ケル見積價額ヲ以テ取得價額ト看做ス

前項ノ場合ニ於テ相續贈與又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノニ付テハ被相續人贈與者又ハ遺言者ニ属シタルモノハ之ヲ相續人受贈者又ハ受遺者ニ属シタルモノト看做ス

また、当時の戦時利得税について、税務署長用として配布されていた戦時利得税の事務取扱規定では、以下のように記されている³²。

戦時利得税 第三條第二項（二）

（二）船舶又ハ鑛業若ハ砂鑛業ニ關スル權利若ハ設備ヲ賣却シタル者

これらの条文および計算規則によって算定される課税対象となる利得は、売却等に因って得た利得から、取得価額あるいは取得価額とみなす価額に必要経費等を加算した額を控

³² 東京税務監督局『戦時利得税事務取扱規程』（東京税務監督局 1918）、3-4 頁。

除した額が、戦時利得税法において課税対象の利得となる。この戦時利得税法における課税対象の計算方法における基本構造は、第 5 章において研究する所得税法における譲渡所得の規定と同じである。

戦時利得税法により、所得税法上は非課税となる利得に対して課税されることとなった点について、「所得税法にては、船舶の賣却に依る所得、鑛山の賣却利益等には個人が一時（原文ママ）自己の所有財産を賣りて得たる所得なるを以て之には課税せざるの規定なるが、時局発生以来船舶、鑛山の賣買は頻繁に行はれあるのみならず其の所得は戦時中特に驚大なるものあるを以て之要之戦時利得と云う名稱に對しても決て見逃す能はざるの科目と認められたる結果に外ならぬ」³³と説明されている。さらに、当時の状況について、「この時、新聞は、戦時利得税を『いわゆる成金税』と表現したり、あるいは『素晴らしい成金税』、『成金征伐』等と報じ、戦時利得税導入に賛成の立場をとりました。成金を羨む一方、反感を抱く人も少なくなかった」³⁴とされている。

2. 臨時利得税法（昭和 10 年—21 年）

臨時利得税法は、昭和 10 年に創設された税法である。創設当時は、「臨時利得税は、昭和十年分、十一年分、十二年分に限つて施行せられる」³⁵予定のものであったが、その後も継続され、昭和 14 年の臨時利得税法改正により、文言の若干の違いはあるものの、戦時利得税法における条文第 3 条第 1 項第 3 号と同内容の「船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉦業若ハ砂鉦業ニ関スル權利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ所得」が課税対象として以下のように規定された³⁶。

臨時利得税法 昭和十四年三月三十日法律第四十九號（昭和 14 年 1939 年）

第三條 臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

- 一 法人ノ利得
- 二 營業収益税法第二條ニ掲グル營業（鑛業又ハ砂鑛業ヲ含ム）ニ因ル個人ノ利得
- 三 船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉦業若ハ砂鉦業ニ関スル權利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ所得

³³ 松村丈夫彦『戦時利得税法解説』（文雅堂書店 1918）、49-54 頁。

³⁴ 国税庁ホームページ、前掲注 28。

³⁵ 河沼高輝『臨時利得税法大意』（東京税務監督局 1937）、2 頁。

³⁶ 東京法制学研究会編『昭和 14 年改正戦時税法規集』（東京法制学研究会 1939）、108 頁。

大蔵省印刷局編『官報 1939 年 03 月 31 日』（日本マイクロ写真 1939）、1131 頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2960163>（最終閲覧日 2020 年 4 月 21 日）

神戸市編『産業調査資料 第 19』（神戸市 1939）、28 頁。<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1710641>（最終閲覧日 2020 年 4 月 21 日）

臨時利得税法の創設理由は、当時の仙台税務監督局による臨時利得税の法規において以下のように説明されている³⁷。ここには、戦時下の影響により、譲渡に係る利得を得た者へ課税することで、一時的所得を課税対象外とする当時の所得税法だけでは、課税の公平が担保できなくなったことから、所得に対する課税負担の公正を図る目的があったことが記されている。

「正常なる経済状態を目標として制定せられたる所得税等の運用のみによりては課税の衡平を期し得ざるものあり

翻つて我國財政の現況を見るに、こゝ数年著しく収支の均衡を失し（中略）時局の好影響を受け景気好轉しつつある産業に對して若干の賦課を加へ、その増大せる所得の一部を納附せしめ以て負擔の公正を圖り、併せて國庫の収入を増加し、公債發行額の減少に資すると共に災害等の對策に要する経費の支辨をも幾分容易ならしむることは、刻下機宜の方策なりといはざるべからず」

当時の別の解説書³⁸において、「臨時利得税とは、どんな租税であるか。之を一口にいふならば、時局の好影響を受け、特に収益の増加したる者に対し、其の増加したる収益を課税対象として、特別に賦課する臨時税である」と説明されている。また、当時の大蔵大臣、石渡莊太郎は昭和 14 年における臨時利得税法改正時において、個人の譲渡に係る利得を課税対象とした点について以下のように述べている³⁹。

「支那事變ニ關スル臨時軍事費ニ關シマシテハ、既ニ帝國議會ノ協賛ヲ經マシテ、七十三億圓ニ達スル經費ヲ支辨シテ參ツタノデゴザイマスルガ、今回更ニ之ヲ増額致シマスル必要ガゴザイマスノデ（中略）一部ハ増税ニ依ツテ支辨スルコトヲ至當ト認メラレマスノデ、茲ニ此ノ提案ヲ致シタ次第デコザイマス即チ此ノ際事變ノ影響等ニ因ツテ、利益ノ増加シツツアル産業ノ負擔ヲ増加致シマスルト共ニ、消費ノ節約ニ資スル意味ニ於キマシテ、臨時利得税、物品税等ヲ中心トシテ増税ヲ行フコトニ致シマシテ、茲ニ増税案ヲ提出致シタ次第デアリマス

臨時利得税ハ時局ノ好影響ニ因ツテ、利得ヲ致シマシタ其ノ利得ヲ、課税ノ對象ト致スモノデゴザイマスガ、（中略）個人ノ船舶、鑛業權等ノ譲渡ニ因リマスル利益ニ付テハ、從來課税シテ居ラナカツタノデゴザイマスルガ、事變後相當ノ利益ヲ収メツツアルモノ

³⁷ 仙台税務監督局『臨時利得税法規』（仙台税務監督局 1935）、1-2 頁。

³⁸ 河沼、前掲注 35、2-3 頁。

³⁹ 日滿工業新聞社編『第七十四議會通過産業經濟法律集覽：註釈』（日滿工業新聞社出版部 1939）、1-3 頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1275451>（最終閲覧日 2020 年 4 月 21 日）

税務懇話会編『改正税法・配当制限令等早わかり 昭和 14 年度版』（税務懇話会 1939）、53-62 頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1027644>（最終閲覧日 2020 年 4 月 21 日）

ガ少クゴザイマセヌノデ、往年ノ戦時利得税ノ場合ト同様、之ニ課税スルコトト致シタ次第デゴザイマス」

この他にも「凡そ、臨時利得税は、其の名稱の示すが如く、臨時的の税であつて、現行の臨時利得税の如きも、その施行期限を、支那事變終了の翌年限と規定されておる。右の如く凡そ、臨時利得税の施行は、或る時期を限り、其の時代に於いて、時局の好景気に因ると認めらるゝ特殊の利得を収得する者に付て、之を賦課することを其の本来の目的とするものであることは、第一次欧州大戦當時に於ける戦時利得税の事蹟に付て之を觀るも、將た又現行の臨時利得税の創設並現在の其の建前からしても、極めて明白なる所である」⁴⁰との記述が當時の解説書にある。

これらの資料から、大正7年に創設された戦時利得税および昭和10年に創設された臨時利得税が、所得税法が譲渡に係る一時的所得を課税の対象外としていた時期に、現行所得税法の譲渡所得に該当する利得を課税対象としたのは、時局の影響により利得を得た者に対して、課税の公平の観点からであつたことがわかる。

さらに、臨時利得税法は、昭和17年に至り、戦時財政下の直接税増徴の一環として、個人の譲渡利得の範囲を拡大し、不動産、不動産上の権利の譲渡による利得にも課税することとし⁴¹、以下のように規定された⁴²。

臨時利得税法 昭和十七年二月二十一日法律第四十九號（昭和17年 1942年）

第三條 臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

- 一 法人ノ利得
- 二 營業収益税法第二條ニ掲グル營業（鑛業又ハ砂鑛業ヲ含ム）ニ因ル個人ノ利得
- 三 不動産、不動産上ノ権利（永小作權又ハ地上權ノ設定他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ權利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下ニ同ジ）、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉦業若ハ砂鉦業ニ關スル權利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ所得

當時の解説書において、譲渡利得の範囲は「個人の譲渡利得とは、不動産、不動産上の権利（永年小作權又は地上權の設立其の他他人として不動産又は不動産上の權利を使用せしむる一切の場合を含む）、船舶（製造中の船舶を含む）又は鉦業若ハ砂鉦業に関する權利若ハ設備の譲渡に因る利得をいふ。」⁴³と説明されている。

⁴⁰ 藤沢弘『税制改革案の検討：納税者のために』（清水書店 1939）、82-83頁。

⁴¹ 勝正憲『税』（千倉書房 1942）、299-300頁。

⁴² 大蔵財務協会編『増税等ニ關スル法律：新旧対照 附：税務代理法』（大蔵財務協会 1942）、50頁。

大蔵省印刷局編『官報 1942年02月23日』（日本マイクロ写真 1942）、562頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2961037>（最終閲覧日 2020年4月21日）

⁴³ 鈴木保雄『臨時利得税法』（中央大学税務會計講習所 1942）42頁。

臨時利得税法は、「異常利益に対し課税する臨時税なり。(中略) 現行臨時利得税は、(中略) 税収の上よりするも分類所得税、総合所得税、法人税と並び直接税中の四天王たる地位を占むるに及び臨時税たる色彩は薄れ恒久税となるべき運命に在り。」⁴⁴と説明されている。

さらに、当時の臨時利得税について、「創設当初においては各方面から大なる反対があつたにもかかわらず、一年に三、四千萬圓程度の収入見積に過ぎなかつたのであるが、昭和十九年度の歳入豫算の數字をみると、實に十九億圓餘の巨額に上つてゐるのを知る。實に大きな発展といわなければならない。因に、本税は大東亜戦争終了の年の翌年分まで課されることとなつてゐるが、最近の事態の推移及び本税の巨額化は、これを左様に簡単に廃止するわけにはゆかなくなつてゐる」⁴⁵との指摘がなされている。

また、昭和 17 年当時の国務大臣であつた賀谷興宣は、昭和 17 年の臨時利得税における改正について以下のように説明をしている⁴⁶。

「政府ハ財政ノ需要、國民生活及ビ國民經濟ニ及ボス影響等ニ付キマシテ慎重考究ヲ遂ゲマシタ上、税制ノ全般ニ互ル増税計画ヲ立テルノ必要ヲ認メタノデアリマス、(中略) 今回更ニ増加致シマスル臨時軍事費ノ一部ニ充テマスル爲ニ、直接税ヲ中心トスル増税ヲ行ヒ、是ト共ニ必要ナル税法ノ改正ヲ行フコトト致シマシテ、之ニ關スル法律案ヲ本議會ニ提出致シタ次第デアリマス

今回ノ増税案ノ作成ニ當リマシテハ、戦時ニ於ケル財政需要ニ對應シテ國庫收入ノ増加ヲ圖リ、之ニ依ツテ戦時財政ヲ強化スルコトガ主眼デアリマスガ、一面其ノ實行ノ結果ト致シテ購買力ノ吸収、消費ノ抑制ニモ資スルコトデアリマス、ソレ等ノ見地カラ現下ニ於ケル經濟情勢及ビ國民負擔力ヲ考慮シツツ、(中略)

次ニ臨時利得税ニ付キマシテハ、戦時ニ於ケル超過利得ニ相當重課スルノ趣旨ニ依リマシテ、(中略) 個人ノ臨時利得税ニ付キマシテハ、營業利得ニ對スル税率現行百分ノ三十デアルモノヲ百分ノ三十五ニ引上ゲマシタ、又不動産等ノ譲渡ニ因リ利得ヲ得ル者ニ對シ課税致シマセヌコトハ、負擔衡平ノ見地カラ見マシテ、適當デナイト認メラレマスノデ、船舶、鑛業權等ノ譲渡利得ト同様之ニ課税スルコトト致シ、(中略) 此ノ譲渡利得ニ關スル改正案ハ昭和十八年分ヨリ適用スルコトト致シテ居ルノデアリマス」

ここでも、戦時下における時局の影響により利得を得た者に対して、軍事費の増加への対応および課税の公平の観点から船舶等の譲渡に係る利得への課税と同じように、不動産等の譲渡に係る利得へ課税することを決定したことが述べられている。

⁴⁴ 鈴木、前掲注 43、1 頁。

⁴⁵ 山口忠夫『公債と租税』(有斐閣 1944)、160-161 頁。

⁴⁶ 司法省調査部『司法資料 別冊 第 14 號 第七十七・七十八・七十九・八十回帝國議會新法律關係資料 中』(司法省調査部 1942)、587-603 頁。<https://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/1886639> (最終閲覧日 2020 年 4 月 21 日)

戦前の所得税法において、課税所得は、原則的には、制限的所得概念を基にして規定されており、譲渡に係る利得は課税の対象外とされていた。しかしながら、臨時利得税法における譲渡所得に該当する利得は、上記の通り、現行所得税法における譲渡所得への課税と同様の計算方法によって課税がなされていたのである。

譲渡に係る利得を課税の対象としていた戦時利得税法および臨時利得税法が、上記の指摘のように、臨時税の色彩が薄れ、さらには税額が巨額となっていた点に鑑みると、所得に対して課税する所得税法の一部を補完する役割を持っていたといえるであろう。戦時利得税に係る収入（昭和 10 年創設時から昭和 21 年まで）は、以下の表に示す通りである。

戦時利得税に係る収入（昭和 10 年創設時から昭和 21 年まで）は、以下の表⁴⁷に示す通りである。創設当時には、租税・印紙収入全体の 2.6% でしかなかったが、その収入額は年々増加している。昭和 10 年臨時利得税法創設当時と昭和 16 年を比較した場合、その収入額は 3,811% 増となっている。また、個人の不動産、不動産上の権利の譲渡による利得にも課税されることとなった昭和 17 年度の収入を、前年の昭和 16 年度と比した場合も、149% の大幅な収入増加となっている。

（臨時利得税収入、租税・印紙収入全体 単位：千円）

| 昭和 10 年から昭和 21 年までの年度別収入額 | | | |
|---------------------------|-----------|------------|---------------------|
| 収入年度 | 臨時利得税収入 | 租税・印紙収入全体 | 租税・印紙収入における臨時利得税の割合 |
| 昭和 10 年度 | 26,184 | 1,004,726 | 2.6% |
| 昭和 11 年度 | 44,681 | 1,145,584 | 3.9% |
| 昭和 12 年度 | 102,468 | 1,525,176 | 6.7% |
| 昭和 13 年度 | 185,993 | 2,075,501 | 9.0% |
| 昭和 14 年度 | 370,989 | 2,607,756 | 14.2% |
| 昭和 15 年度 | 736,617 | 3,865,172 | 19.1% |
| 昭和 16 年度 | 997,905 | 4,515,596 | 22.1% |
| 昭和 17 年度 | 1,484,392 | 6,960,456 | 21.3% |
| 昭和 18 年度 | 1,698,740 | 8,843,482 | 19.2% |
| 昭和 19 年度 | 2,591,731 | 11,665,146 | 22.2% |
| 昭和 20 年度 | 1,961,144 | 10,499,340 | 18.7% |
| 昭和 21 年度 | 1,260,890 | 30,112,221 | 4.2% |

⁴⁷ 国税庁長官官房総務課、前掲注 27、53-54 頁。

このように、譲渡に係る利得は、戦前における戦時利得税法および臨時利得税法という所得税法以外の税法によって一時的所得への課税がなされてはいたのである。

次に、第4章では、「純然たる一時の所得」⁴⁸とされていた清算取引所得が、所得税法昭和13年改正以降、どのようにして課税対象となっていたのかについて研究していく。その後、理論上は、一時所得であるとされた退職所得および清算取引所得を課税対象としていた当時における一時的所得に係る事例を研究するとともに、戦前の所得税法において生じていた理論と実際の乖離について研究していく。

⁴⁸ 小林長谷雄・岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済圖書株式会社 1943）、225頁。

第4章 戦前における一時的所得への課税の変遷（2）

第4章では、戦前において、一時的所得であると認識されていた清算取引所得が、どのようにして課税対象となっていたのかについて研究していく。その後、戦前における一時的所得に係る事例および戦前の例規通達を研究することで、当時の所得税法において発生していた一時的所得における理論と実際の乖離について研究をおこなっていく。

第1節 清算取引所得への課税

清算取引所得とは、所得税法昭和17年2月の改正（同18年施行）により課税対象となった、新たに分類所得税として規定された所得区分である。所得税法昭和17年改正（同18年施行）により、所得税法における課税対象となった清算取引（戦前の株式市場にて行われていた、現金・現物の受渡しなく、一定期間内に反対売買をし、その差金を決済する取引。現在の差金決済と同様の取引。）とは、「之を営業としない者の行ふ所謂一時の所得に属するものを課税の対象として」¹おり、個人が行う株式の清算取引であった。そして、当該清算取引所得は、当時において、「純然たる一時の所得」²と認識されている一時的所得であった。

1. 変遷

昭和17年1月24日、衆議院委員会での説明において、当該清算取引所得について「株式の清算市場における取引による所得で、従来課税せられなかつたものがあります。これに付しても他の所得との権衡上、新たに分類所得税を課することと致しまして、株式の清算取引から生じた所得から3,000円を控除した残額に対し、100分の25乃至100分の55の税率に依り課税することと致したのであります。もつともこの課税は昭和18年分から行うのであります。」³とある。

清算取引所得に係る所得税法昭和17年改正以前の所得税法第10条は、分類所得税に関して、以下のように規定されていた⁴。昭和15年に改正された条文には、第3章において研究した退職所得を含め、課税所得を6つに分類していた。

所得税法 昭和十五年三月二九日法律第二十四號 （昭和15年 1940年）
第二章 分類所得税

¹ 小林長谷雄・岩本巖『實務本位 所得税法詳解』（経済圖書株式会社 1943）、43頁。

² 同上、225頁。

³ 武田昌輔『DHC コンメンタル所得税法 1』（第一法規 加除式 2020）、330-331頁。

⁴ 大蔵省主税局編『租税法規類集 昭和15年版』（大蔵財務協会 1940）、4-7頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/1452378>（最終閲覧日2020年5月20日）

第十條 分類所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

第一 不動産所得

不動産、不動産上の権利又ハ船舶ノ貸付（永小作權又ハ地上權ノ設定其ノ他他人ヲシ不動産、不動産上の権利又ハ船舶ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ屬スルモノヲ除ク

第二 配當利子所得

甲種 本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル公債、社債又ハ預金（法人ニ對スル預金ニ限ル）の利子及合同運用信託ノ利益竝ニ本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配當又ハ剩餘金ノ分配

乙種 營業ニ非ザル貸金ノ利息竝ニ甲種ニ屬セザル公債、社債又ハ預金ノ利子、合同運用信託ノ利益及法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配當又ハ剩餘金ノ分配

第三 事業所得

甲種 左ニ掲グル營業ノ所得
（中略）

乙種 農業、畜産業、水産業ノ所得、醫師、辯護士等ノ所得其ノ他他ノ種目ニ屬セザル總テノ所得

第四 勤勞所得

甲種 本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル俸給、給料、歳費、費用、辨償、年金、恩給（一時金タル恩給ヲ除ク）及賞與竝ニ此等ノ性質ヲ有スル給與但シ命令ヲ以テ定ムル個人ヨリ支拂ヲ受クルモノヲ除ク

乙種 甲種ニ屬セザル俸給、給料、歳費、費用辨償、年金、恩給（一時金タル恩給ヲ除ク）及賞與竝ニ此等ノ性質ヲ有スル給與

第五 山林ノ所得

第六 退職所得

上記の分類の中に、所得税法昭和 17 年改正によって、第 10 条第 6 号の後に、第 7 号として、以下のように清算取引所得という新たな所得分類が以下のように追加されることとなり、所得税法における課税所得の分類は 7 つとなった⁵。

所得税法 昭和十七年二月二十一日 法律第四十七號（昭和 17 年 1942 年）

所得税法中左ノ通改正ス

第十條ニ左ノ一號ヲ加フ

⁵ 大蔵省印刷局編『官報 1942 年 2 月 23 日』（日本マイクロ写真 1942）、558-561 頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/2961037>（最終閲覧日 2020 年 5 月 20 日）

第七 清算取引所得

株式ノ清算取引ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得又ハ營利ヲ目的トスル継続的行爲ヨリ生ジタル所得ニ該當スルモノヲ除ク

同條ニ左ノ一項ヲ加フ

株式ノ清算取引ニ付受渡ヲ爲シタルトキハ清算取引所得ノ課税ニ付テハ之ヲ差金ノ授受ニ依リ決濟ヲ爲シタルモノト看做ス

(中略)

第十二條第一項第八號及九號中「一万圓」を「五千圓」ニ改メ同項ニ左ノ一號ヲ加フ

十 清算取引所得ハ前年中ノ總収入金額ヨリ必要ノ經費ヲ控除シタル金額

同條第二項中「及第七號」ヲ「第七號及第十號」ニ改メ同條ニ左ノ二項ヲ加フ

第十條第二項ノ規定ニ依ル清算取引所得ニ付テハ売買約定金額ト受渡ノ時ニ於ケル當該株式ノ價額トノ差額ヲ以テ収入金額ト看做シ其ノ所得ヲ計算ス

第一項、第二項及前項ニ規定スルモノノ外清算取引所得ノ計算ニ關シ必要ナル事項ハ命令ヲ以テ之ヲ定ム

(中略)

第二十條ノ二 清算取引所得ニ付テハ其ノ所得ヨリ三千圓ヲ控除ス

上記の通り、清算取引所得は所得から 3 千円を控除した後、取引に必要であった経費を控除した額が、所得税の課税対象となった。第 10 条第 7 号に「甲種ノ事業所得又ハ營利ヲ目的トスル継続的行爲ヨリ生ジタル所得ニ該當スルモノヲ除ク」と規定されているのは、事業所や營利目的であった清算取引に係る所得は、元々、所得税の課税対象であったためであり、この改正によって、個人が一時的におこなう取引による清算取引における利得が課税対象となったのである。

2. 意義

現行所得税法における解説書において、「資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）が『譲渡所得』として所得税法に登場したのは、昭和 21 年の改正による分類所得税制においてであった」⁶との説明がなされている。所得区分としての譲渡所得が規定されたのは、昭和 21 年改正によってである。

しかし、昭和 17 年改正（同 18 年施行）により課税対象となった清算取引所得は、上記の通り、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）である。また、清算取引所得については、当時において解説書に以下のように記されている⁷。

⁶ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、713 頁。

⁷ 小林・岩本、前掲注 1、43-44 頁。

「清算取引所得は昭和十七年の改正に依つて新しく加へられたものである。清算取引と
いつでも株式の清算取引に限られるのであつて、而も之を営業としない者の行ふ所謂一
時の所得に属するものを課税の対象としているのである。

元来營利を目的とする継続的行為より生じたものでない一時の所得に對しては所得税
を課税しないこととなつていのであるが、他のあらゆる所得が相當の負擔をしている
際此の種の所得が依然として課税外に置かれているのは適當でないばかりでなく、戦時
下過當投機の抑制にも資し得ると認められた爲、實際の取扱上多少の問題があるが、課税
されることとなつたものである。」

この記述によつて、制限的所得概念に基づき課税対象となる所得を規定していた戦前の
所得税法において、この清算取引所得への課税が、所得税法上の取扱として問題があると認
識されていたことは明らかであろう。また、清算取引所得の性質について、以下のように記
されてもいる。

「(一) 清算取引所得の性質

清算取引所得は株式の清算取引に因る一時の所得である。清算市場に於ける株式の賣
買取引に因る所得は、それが営業として爲されるものであれば、從來と雖も課税の対象と
なつていたのであるが、清算取引所得として課税されるのは、営業でない一時の所得のみ
である。即ち清算取引に因る所得であつても、取引所の會員又は取引員の如く営業として
之を爲すものは、甲種の事業所得であり、又これ等の營業者でない者であつても之を營業
として爲す場合は、乙種の事業所得に該當する。従つて清算取引所得は、營業者でない者
が、而も營業として爲したものでない一時の所得に限られる。營業として爲す場合は右の
如く乙種の事業所得であるが、同一店舗で引續き年三十回（同日に於ける取引は一回と見
る）程度以上取引しているやうな場合も、大體乙種の事業所得として取扱はれるであらう。

元来所得税はすべての所得を捕捉して課税するのが理想であるが、一時所得は課税技
術上難點があるのと、継続的所得とは其の性質を異にする等の理由に依り、之に對し廣く
所得税を課するまでに至つていなかつた。即ち所得税法第十一條第一項第六號には『營利
ヲ目的トスル繼續的の行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得』として所得税を課税しない
旨を規定している。併し一時所得と雖も前に述べた退職所得の如きは、負擔力ありと認め
て一定の金額を超えるものは既に課税の対象となつていのであるが、昭和十七年四月
所得税法の改正に依つて新たに清算取引所得に對しても課税することとなり、共に一時
所得に對する非課税の原則の例外を爲しているのである。」⁸

⁸ 小林・岩本、前掲注1、206-208頁。

これらからは、退職所得もまた、この当時は一時所得に該当すると考えられていたこと、そして、清算取引所得も一時所得に該当すると考えられていたことが窺える。それであっても、退職所得と同様に、所得税法における例外として清算取引所得に対して課税することについては、「清算取引所得は斯くして一時所得に対する非課税原則の例外として、新たに課税の対象となつたのであるが、其の理由とするところは、税収入其のものよりも、あらゆる所得が既に相當の租税を負擔し、尚加重せられる際に、此の種の所得が依然として課税外に置かれるのは適當でないと認められたことの外、戦時に於ける過當投機の抑制に資する趣旨にも合致するが故であると解せられる。」⁹とされたのである。

このように、所得税法において、個人の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）への課税が初めてなされたのは、戦前の所得税法において、分類所得として規定された清算取引所得によってであった。

戦前の所得税法は、原則的には、制限的所得概念に基づき課税所得を規定していたのであるが、当時において、基本的には一時的所得であると考えられていた退職所得および清算取引所得は、所得税法における課税対象とされていた。

しかしながら、退職所得および清算取引所得への課税は、前述の通り、「共に一時所得に対する非課税の原則の例外」¹⁰と考えられていたのである。ここからも、所得税法において、清算取引所得の規定が加えられた昭和 17 年当時においても、一時的所得は、所得税法上、課税対象とならないという考え方が一般的だったことが窺える。

次に、制限的所得概念に基づいて規定されていた戦前の所得税法において、一時的所得に係る事例として、その所得が課税対象であるか否かが争点となった事例等について研究していく。

第 2 節 戦前における一時的所得に係る事例研究（1）

非営利の一時所得の意義については、行政裁判所判決録にて「所謂營利の事業に属せざる一時の所得とは、營利の事業に属せずして臨時に生ずる所得を指稱するものなり」¹¹とされることから、戦前における一時的所得に係る事例では、一時的所得として非課税であるか否かが争われているものが残存している。一時的所得に係る明治時代および大正時代の事例について、年代順に検証していく。

⁹ 小林・岩本、前掲注 1、107 頁。

¹⁰ 同上、107 頁。

¹¹ 石村隆司『判例所得税法』（大阪財務協會 1934）、84 頁。

1. 定期取引の現物処分に係る事例¹²

明治 42 年第 58 號事件明治 44 年 4 月 26 日宣告（行政裁判所判決録 384 頁）

「米穀販売を營業として爲さるゝに非ずして、定期取引の結果として引取りたる現物を處分するにあるときは、是に因りて所得を得たる事實ありとするも、其所得たるや臨時偶發的性質のものに外ならず、故に營利の事業に属せざる一時の所得に該當するものとす。」

ここでの定期取引とは、現在のような大規模なものではなく、小規模での取引が実態であったであろうことから、この事例では、營利目的ではない米穀販売における定期取引の結果として引き取った米穀を処分した利益が、偶發的所得として非課税とされている。この事例では、定期的な取引であるか否かよりも、營業として所得を得ているかどうかが重要視されていることが窺える。明治 42 年のこの事例から、当時においては、継続的な取引であっても、それに起因して発生した所得は、一時的なものであると考えられていたことがわかる。

2. 給料の性質を有する給与に係る事例¹³

大正 6 年第 10 號事件大正 6 年 4 月 4 日宣告

「會社の定義に於いて業務執行社員に報酬を給すべきことを定めたるときは其の報酬額は當該事業年度の利益金に對する一定歩合の金額なることを定むるも之れ報酬額を定むる標準を定めたるものと認むべく、従つて其の報酬は會社の配當金又は割賦賞與金にあらず。」

この事例では、業務に携わる社員に支払う報酬に対して一定の歩合があった場合、その歩合部分についても、給与と同様の性質を有するとしている。そのため、当該歩合部分の報酬も、大正 6 年当時において、所得税の非課税対象であった配當金や割賦賞與金には該當せず、所得税の課税対象であるとされている。

3. 營業の所得（定期米売買の所得）に係る事例¹⁴

① 大正 8 年第 39 號事件大正 8 年 11 月 26 日宣告

「定期米賣買なる商行為を反復して爲したるときは、当該行為より生ずる所得は營利の事業に属せざる所得にして所得税法第十八條五號の營利の事業に属せざる一時の所得に該當せず。」

¹² 石村、前掲注 11、84-85 頁。

¹³ 同上、70 頁。

¹⁴ 同上、76 頁。

この事例では、定期の米売買は商行為に該当し、一時の所得には該当しないとされている。前述した明治 42 年第 58 号事件明治 44 年 4 月 26 日宣告（行政裁判所判決録 384 頁）の米取引における返品物の処分益の事例とは異なり、この事例では、米取引行為それ自体における所得が、所得税の課税対象かどうか争われている。明治 34 年の事例においても、定期的な取引であるか否かよりも、営業として所得を得ているかどうか重要視されていることが窺えた故、このような事例が、当時において発生していたことは、容易に想像されるであろう。

② 大正 12 年第 19 号事件大正 12 年 7 月 27 日宣告

「投機事業に因る収入年額と雖、諸般既知の事實に依り之を豫算し得ざるものに非ざるを以て、定期米賣買に因る利益の如きは今日ありて明日を計るべからざるものなるが故に所得税賦課の目的と爲すことを得ずと云ふ理由なし。」

上記、大正 8 年第 39 号事件大正 8 年 11 月 26 日宣告の事例同様、この事例においても、米取引行為それ自体における所得が、所得税の課税対象かどうか争われている。この事例では、定期の米取引を、投機事業としておこなっていたと記されているが、「定期米賣買に因る利益の如きは今日ありて明日を計るべからざるもの」として、定期の米取引の利益には投機の性質はないと否定したうえで、当該所得は課税対象であると判断されている。

4. 所得調査員の手當に係る事例¹⁵

大正 11 年第 56 号事件大正 11 年 11 月 16 日宣告

「所得調査員は所得の調査に従事したる以上は、一會期中に於ける従事日数の長短に拘らず一定金額の支給を受くるのみならず、手當の支給額が所得納税者の数を標準として規定しある點より考察して其手當は調査委員勤労に對する報酬なりと解するを相當とす従て所得税法第十四條第一項第一號に所謂此等の性質を有する給與に該當するものとす。」

この事例では、当時の、所得調査員（所得税の納税者の所得について調査する者）に支給される給与以外に受ける報酬について争われた事例である。ここでは、所得調査員が支給される給与以外の報酬も、勤労に対する報酬であり、給与に該当するとして、課税対象であると判断されている。

¹⁵ 石村、前掲注 11、71 頁。

第3節 戦前における一時的所得に係る事例研究（2）

第3節では、昭和における一時的所得に係る事例を、年代順に研究をおこなっていく。

1. 賞与の所得に係る事例¹⁶

① 昭和5年第28号事件昭和7年4月28日宣告

「原告には本件給與當時株式会社より退社したる事實なく……本件の給與は原告の同會社に於ける勤務年数等に従ひ其の金額を定め支給したるものなること明なるを以て、……之を原告の同會社に於ける既往の勤務に對するものと認むるを相當とす。従て所得税法第十四條第一項第三號に所謂賞與の性質を有する給與に該當す。」

判決の内容を詳細に記した全文は以下の通りである¹⁷。

追加所得金額決定取消請求ノ訴（昭和五年第二八號昭和七年四月二八日第一部宣告）

（判決要旨）

株式會社カ其ノ取締役ニ與ヘタル給與ヲ所得税法第十四條第一項第三號ニ所謂賞與ノ性質ヲ有スル給與ニシテ同法第十八條五號ニ所謂營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得ニ非スト認定シタル事實

原告 神戸市 佐野吉之助、大阪府 三上林太郎

被告 大阪稅務監督局長

（主文）

原告ノ請求相立タス 訴訟費用ハ原告ノ負擔トス

（事實）

原告主張ノ要旨ハ原告佐野吉之助ハ明治十八年株式會社明治屋ノ店員トシテ入社シ明治四十四年四月取締役ニ選任セラレ昭和四年七マテ其ノ職ニ在リシカ現在會社ノ相談役ノ閑職ニ在リ原告三上林太郎明治三五年五月店員トシテ入社シ大正九年一月同社ノ店員松本新太郎、服部保太郎等ト共ニ取締役ニ就任シタレトモ昭和四年七月退社後ハ同シク相談役タリ而シテ右兩名ハ株式會社明治屋ニ店員トシテ勤務スルコト長年ニシテ其ノ間勤續精進シタル功ニ對シテ取締役ノ地位ヲ與ヘラレタトモ内部ニ於ケル關係ハ會社ノ高級店員タルノ性質ヲ有シ其ノ日常從事スル會社ノ業務モ亦使用人當時ノ職務範圍ト異ナルコトナク從テ重役トシテノ報酬モ亦支給セラレタルコトナシ。。。。然ルニ株式會社明治屋ハ。。。。（麒麟麥酒株式會社ニ一手販賣權ヲ返還するに當り）。。。。多年ノ經驗ト特殊ノ商才ヲ有スル従業員ヲ必要トスル結果右一手販賣權返還ト同時ニ永年其ノ衝ニ當リタル因縁上明治屋店

¹⁶ 石村、前掲注11、63-64頁。

¹⁷ 千葉稅務署『例規通達（所得關係）〔昭和7年～昭和20年〕』（千葉稅務署 1945）、1-5頁。

員百五十餘名ヲ解雇シ改メテ麒麟麥酒株式會社ノ使用人トシテ採用スルコトナレリ其ノ結果退職店員ニ對シ明治屋トシテハ退職資金ヲ給與スヘキ必要ヲ生シタリ然ルニ明治屋ニ在留スヘキ店員一同モ退職社員同様ノ取扱ヲ受ケ其ノ際一應退職セルモノトシテ手當ノ支給ヲ希望セルヲ以テ。。。。一先ツ退職ノ形式ヲ採リ退職手當金ヲ支給シタルモノナリ而シテ原告ハ。。。。前記ノ如ク元來會社ノ社員トシテ。。。。勤續シ法律上ノ形式ハ取締役ナルモ事實上ハ大株主ニシテ取締役タル磯野長藏、米井信夫ノ指揮命令ノ下ニ働ク一個ノ店員ニ過キサレハ他ノ一般店員ト同等ノ待遇ヲ受ケ其ノ勤續年數、地位、年齡等ヲ斟酌シテ各退職手當ヲ支給セラレタリ。。。。然ルニ稅務署ハ原告兩名ハ當時明治屋ノ取締役ナリシ爲右ノ收入ヲ取締役ノ各決算期ニ於テ受クヘキ繼續的賞與金ト同一視シ。。。。決定。。。。シタリ。。。。然レトモ右原告等ノ收入ハ何レモ營利ノ事業ニ屬セサル一時所得ニシテ繼續性ヲ有スルモノニ非サルカ故ニ課稅サルヘキモノニ非ス。。。。

被告答辯ノ要旨ハ。。。。右給與額ハ所得稅法第一八條第五號ノ營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得ニ該當シ所得稅ヲ課セラルヘキモノニ非スト主張スルモ原告等ハ當時株式會社明治屋ヲ退職シタル事實ナク退職手當トシテ支給セラレタリトハ認メ難きものトス。。。。

(理由)

原告ハ本件給與額ハ所得稅法第一八條第五號ノ營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得ナリト主張スルモ原告ニハ本件給與當時株式會社明治屋ヨリ退職シタル事實ナク且證人磯野長藏ノ證言ニ依レハ本件ノ給與ハ原告ノ同會社ニ於ケル勤續年數等ニ從ヒ其ノ金額ヲ定メ支給シタルモノナルコト明ナルヲ以テ本件ノ給與ハ株式會社明治屋カ「キリンビール」一手販賣權ヲ返還スルニ當リ多數ノ社員ヲ退社セシメタル際爲サレタル拘ラス之ヲ原告ノ同會社ニ於ケル既往ノ勤務ニ對スルモノト認ムルヲ相當トス從テ所得稅法第一四條第一項第三號ニ所謂賞與ノ性質ヲ有スル給與ニ該當スルモノニシテ同法第一八條第五號ノ營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所ト爲スヘキモノニ非ス

この事例は、明治屋における退職所得に係る事例である。前述した退職所得に係る三井銀行の事例とともに、この判決は、後年における例規通達においても取り上げられていることから、昭和 6 年以降に当時の税制整理調査委員会でなされることとなる退職所得の規定に係る議論に影響を及ぼしたと考えられる。

② 昭和 4 年第 525 號事件昭和 7 年 5 月 7 日宣告（行政裁判所判決録 408 頁）

「會社に於ける勤務年數、地位、年齡問うに従ひ且時勢に鑑み其の金額を定め支給したる……本件の給與は之を原告の同會社に於ける業務上の勤務に對するものと認むべきが故に、其の給與が同會社の「キリンビール」一手販賣權返還なる一時的事件に随伴して蘇生せると、又退職手當の形式を以て支給せられたるとに拘はらず、之を以て所得稅法第十八條第五號に所謂營利の事業に屬せざる一時の所得となすべきにあらず。」

③ 昭和5年第322號事件昭和6年12月19日宣告

「本件特別慰勞金は帝國生命保險株式會社が其の四十週年及本社新築落成を機會として其の利益金の一部を役員及社員の勤務に對し……給與したるものなること明にして、所得税法第十四條第一項第三號に所謂賞與の性質を有する給與に該當するものと認むるを相當とす。……本件給與を決議するに至りたる事由が同社の四十周年及新築記念の爲めなりとするも、之れがために……所得税法第十八條五號に所謂營利の事業に属せざる一時の所得となるべきものにあらず。」

この事例についても、当時の例規通達¹⁸において、詳細な資料見つかったので、以下にその内容を記す。

第三種所得税追加取消請求ノ訴

(昭和五年第三百二十二號昭和六年十二月十九日第二部宣告)

(判決要旨)

一、所得税法第十八條第五號ノ「營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」ニ該當セサル事實認定

(昭和五年第三二一號事件ニ對スル昭和六年十月二十日判決参照)

原告 東京府 窪田隆次郎外十四名

被告 東京税務監督局長

(主文)

原告ノ請求相立タス

訴訟費用は原告ノ負擔トス

(事實)

原告申立ノ要旨ハ所轄税務署長ハ原告カ社員トシテ勤務スル帝國生命保險株式會社ヨリ給與セラレタル特別慰勞金ニ對シ第三種所得金額ヲ追加決定セラレタリ。。。。。然レトモ此ノ特別慰勞金ハ帝國生命保險株式會社創立滿四十年及新築落成ヲ祝賀記念スルノ趣旨ニ出テタルモノニシテ普通賞與金ヲ補充スルノ目的ニ非サルコトハ新築落成ナルモノカ其ノ性質履行ハルルモノニアラス且四十週年記念ト云フカ如キハ四十年ニシテ始メテ一回行ハルルモノニシテ短期且定期的ニ行ハルルモノトハ大ニ區別アル事實ニ徴シテ明カナリ加之帝國生命保險株式會社ハ重役社員ニ對シテノミ特別慰勞金ヲ交付シタルニアラスシテ同時ニ祝賀記念ノ趣旨ヲ以テ或ハ配當ヲ要セサル無配當保險契約者ニ特別配當金ヲナシ一般契約者ニ對シ記念品ノ分配ヲナスト共ニ各代理店囑託醫舊重役並社友等ニモ記念品ヲ贈呈シタルモノナレハ。。。。。常例的事例ト解スヘカラス。。。。。特ニ昭和六年一月三十日ノ各夕刊新聞ニ掲載セラレタル大藏省作成税制整理要綱エハ「特別賞與記念賞與退職手當一時恩給等ニ課税スル云々」ノ一項アルニヨリととくべつ賞與記念賞與ハ從來課税ノ目的タラサリシコ

¹⁸ 千葉税務署、前掲注17、13-17頁。

トヲ推斷スルニ足ル以上ノ如クニシテ本件特別慰勞金ハ所得稅法第十八條第五號ノ「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」ニ該當シ所得稅ヲ課スヘキモノニアラ。。。。ス。。。。ト云フニアリ

被告答辯ノ要旨ハ。。。。本件特別慰勞金ハ他ノ同業會社カ大體五年目毎ニ行フ所謂大決算賞與金ト其ノ實質ニ於テ何等異ナル所ナキモノトス從テ。。。。「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」ナリトハ認メ難ク之ヲ原告ノ第三種所得トシテ課稅スルハ正當ナリ。。。。ト云フニアリ

(理由)

甲第一號證(昭和四年二月二十日開會帝國生命保險株式會社第四十三回定時株主總會決議錄)中利益金處分ニ關スル議長説明ノ項ニ「役員及社員特別慰勞金トシテ四十五萬圓ノ處分ヲ計上セシカ大正六年決算ノ慰勞金分配後滿一ヶ年經過シ其ノ間大正十四年度決算ニ於テ一回ノ分配ヲ行ヒタルノミニ依リ此ノ四十週年及本社新築落成ノ機會ニ此ノ特別慰勞ヲ行ハントスルニアリ而シテ右ハ役員ニ十五萬圓社員ニ三十萬圓分配スルコト」トアリ而シテ同證ニハ異議ナク之ヲ可決シタル趣旨ノ記載アルニ徴スレハ本件特別慰勞金ハ帝國生命保險株式會社カ其ノ四十週年及本社新築落成ヲ機會トシテ其ノ利益金ノ一部ヲ役員及社員ノ勤務ニ對シ所得稅法第十四條第一項第三號ノ所謂賞與ノ性質ヲ有スル給與ニ該當スルモノト認ムルヲ相當トス原告ハ本件特別慰勞金ハ所得稅法第十八條第五號ニ該當スルモノナリト主張スルモ本件慰勞金ハ右説明ノ如ク原告カ帝國生命保險株式會社ノ使用人タル關係ニ基キ其ノ勤務ニ對シテ給與セラレタルモノナル以上ハ帝國生命保險株式會社カ本件給與ヲ決議スルニ至リタル事由カ同社ノ四十週年及本社新築落成ノ爲ナリトスルモ之レカ爲ニ原告ノ受ケタル給與カ所得稅法第十八條第五號ニ所謂營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得トナルヘキモノニアラス原告引用ノ稅制整理ニ關スル新聞紙ノ記事ハ以テ前示解釋ヲ否定スルノ資料トナスニ足ラス。。。。

この資料から、この事例に係る原告が14名と多数であったことおよび原告が勤務していた帝国生命保険株式会社の定期株主総会の決議録から、課税対象となる賞與と同様の趣旨にて特別慰勞金を給付していることが明らかとなっており、当該特別慰勞金に対して課税対象であるとの判断がなされていたことが記されている。

④ 昭和5年第321號事件昭和6年10月20日宣告(行政裁判所判決録926頁)

「株式會社の使用人が其職務並勤續年数を標準として算定したる特別慰勞金を給與せられたるときは其の給與は株式會社の使用人として爲したる勤務に對シ所得稅法第十四條一項第五號の給與以外に受けたるものにして同條第一項第三號の賞與のせいしつを有する給與に該當す。前項の給與者が之を爲すに至りたる事由が特定事故の記念の爲めなる場合に於いても所得稅法第十八條五號の營利の事業に屬せざる一時の所得にあらず。」

ここまでの賞与・慰労金等に係る全ての事例は、当時において非課税であった「営利の事業に属せざる一時の所得」に関して争われた事例である。どの事例においても、実質的には、当時の規定に照らし合わせ、一時的所得には該当しないと判断されている。

次に、当時の事例や課税実務の影響を受けてなされた当時の例規通達について検証を進めていく。まず、昭和8年当時における、競馬に係る払戻金の取扱についての例規通達について検証する。

2. 競馬に係る払戻金の取扱についての例規通達

この例規通達では、以下のように、昭和8年当時において、競馬に係る払戻金に対して、課税される例があったことがある旨および競馬に係る払戻金は非課税である旨が示されている¹⁹。昭和8年当時における所得税法では、競馬に係る払戻金は、一時的所得に該当するとして非課税所得とされていたが、実務の現場では、課税対象とされることが多かったことが窺える。

蔵税第一九七〇號 昭和八年九月二日 大蔵省主税局長 中島鋳平
東京税務監督局長 泉至剛殿

競馬賞金ニ對シ往々第三種所得税ヲ課税セラルル向有之哉ニ候處右ハ所得税法第十八條第五號ニ該當スル所得トシテ御取扱相成度此段及通牒候也

3. 金鵒勳章による年金を遺族が受け取る場合の取り扱いについての例規通達

昭和13年当時、税制改正によって退職所得は課税対象となったものの、非課税の取り扱いとなった金鵒勳章による年金を遺族が受け取る場合の取り扱いについての例規通達²⁰では、社会的状況が課税実務に影響していることが窺える以下のような記述がある。

直第四三二號 昭和十三年六月一日 名古屋税務監督局長 深田養一
大蔵省主税局長 大矢半次郎殿

金鵒勳章年金令第三條ノ年金所得ニ關スル件
金鵒勳章年金令第三條ニ依リ遺族ノ受クル年金ニ付テハ所得税取扱方通牒第二五二項ニ依リ之ヲ営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得ト見做シ非課税ノ取扱ヲ爲シ來リタル處今回所得税法第十八條第五號ノ改正ニ依リ営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得ハ同法第十四條第一項第六號ノ所得中ニ包含セラルルモノニ限ルコトナリタル結果本件年金ヲ同法第十四條第

¹⁹ 千葉税務署、前掲注17、10頁。

²⁰ 同上、32-35頁。

一項第五號ノ所得ト認ムルニ於テハ非課税ト爲スヲ得サルカ如シト雖從來此ノ如キ所得ニ對シ非課税ト爲シタル趣旨ニ鑑ミルトキハ依然トシテ非課税ノ取扱ヲ爲スヲ穩當トモ認メラレ聊カ疑義有之候ニ付何分ノ御指示相仰度
右請訓候也

藏税第二一〇二號 昭和十三年六月十一日 大藏省主税局長 大矢半次郎
名古屋税務監督局長 深田養一殿

六月一日附直第四三二號ヲ以テ御紹警ニ係ル金鵒勳章年金令第三條ニ依ル年金ニ對スル課税取扱方ノ件了承右ハ後段見込ノ通取扱相成可然此段及通牒候也

上記の事例は、家族への金鵒勳章年金の支払いに関して、条文上では課税対象となりえるが、従来から非課税対象となっていた当該年金を非課税対象として扱うべきではないか、という名古屋税務監督局長からの問い合わせに対して、大藏省主税局長から、「右ハ後段見込ノ通取扱相成」と非課税対応をする旨の指示があり、従来通りに非課税となったものである。

次に、昭和 11 年、前述の昭和 5 年第 28 號事件昭和 7 年 4 月 28 日宣告および昭和 5 年第 322 號事件昭和 6 年 12 月 19 日宣告に関して出された例規通達について検証していく。

4. 法人ノ支給スル功勞金、記念慰勞金等ニ對スル所得税取扱方ノ件に関する例規通達

昭和 11 年当時の例規通達に、前述した昭和 5 年第 28 號事件昭和 7 年 4 月 28 日宣告および昭和 5 年第 322 號事件昭和 6 年 12 月 19 日宣告の事例に関連する税務監督局のやり取りが、以下のように残されている。

主秘第三八號 昭和十一年三月十二日 大藏省主税局長
東京税務監督局長殿

法人ノ支給スル功勞金、記念慰勞金等ニ對スル所得税取扱方ニ付テハ昭和五年四月二十三日附藏税第 1017 號ヲ以テ通牒ノ次第モ有之候處其ノ實質ノ如何ニ拘ラス非課税ノ取扱ヲ爲ス向アルヤニ及聞候モ其ノ實質純然タル一時的給與ナルコトノ明瞭ナルモノニ付テハ固ヨリ課税スヘキニ非サルモ現職ニ在ル重役、使用人ノ支給ヲ受クル功勞金又ハ記念慰勞金ノ如キハ賞與ノ性質ヲ有スル給與ト認メ課税スルヲ相當ト被存候ニ付為念此段及通牒候也²¹

直第三二五號 昭和十一年三月十七日 東京税務監督局長
税務署長殿

²¹ 千葉税務署、前掲注 17、43 頁。

法人ノ支給スル功勞金、記念慰勞金等ニ對スル所得税取扱方ノ件
今般法人ノ支給スル功勞金、記念慰勞金等ニ對スル所得税取扱方ニ付大蔵省主税局長ヨリ
別紙ノ通通牒有之候條該通牒ノ趣旨ニ依リ取扱相成度
右及通牒候也
追テ特種ノモノニシテ非課税ノ取扱ヲ爲ス場合ハ當分ノ間施行前關係書類ヲ添ヘ稟議相成
度申添候²²

前述した昭和 5 年第 28 號事件昭和 7 年 4 月 28 日宣告によって、既往の勤務に対して支給されたことが明らかな場合には、当時の所得税法第 14 条第 1 項第 3 号に該当し、課税対象となるとしていた。

しかし、この 2 つの資料からは、この例規通達がなされた昭和 11 年当時の実務において、「實質ノ如何ニ拘ラス非課税ノ取扱ヲ爲ス向アルヤニ及聞候モ」として、実質を確認することなく非課税として処理する実務が発生していることを咎めつつ、「實質純然タル一時的給與ナルコトノ明瞭ナルモノ」として、実質が純然たる一時の所得と明白ではない限りは、課税対象とするように徹底するよう指導している。これに対して、同 11 年 5 月 6 日の例規通達²³において、以下のように記されている。

直第 607 號 昭和十一年五月六日 東京税務監督局長
税務署御中

恩給一時金名義ノ給與等ニ對スル第三種所得課税方ニ付テハ曩ニ及通牒置候處關係納税者
中ニハ之カ課税ノ理由ニ付説明ヲ求メラルル向尠カラスト推測セラレ候ニ付本件ニ關スル
應答ハ可成直税課長乃至第三主任ヲシテ之ニ衝ラシメ懇切ニ課税ノ趣旨ヲ説示シ克ク了解
セシムルコトニ努メラルル様配意相成度爲参考別紙行政判例寫添付
右及通牒候也

この例規通達では、恩給一時金の名義で支給された給与に対して、課税対象となることへの説明を求められることが多くなることが予想されること、そして、それに対して「懇切ニ課税ノ趣旨ヲ説示シ克ク了解セシムルコトニ努メラルル様」と、丁寧に説明し納得して貰えるよう努力をしなければいけないと説明している。ただし、次に示す例規通達²⁴においては、上記とは若干趣旨を異にするものがある。

²² 千葉税務署、前掲注 17、42 頁。

²³ 同上、45 頁。

²⁴ 同上、60 頁。

主秘第一三三號 昭和十二年四月二十八日 大蔵省主税局長 石渡莊太郎
東京税務監督局長殿 野津高次郎殿

法人ノ役員カ退職シ相談役又ハ顧問等トナル場合ニ受クル退職慰勞金ニ付テハ之ヲ所得税法第十八條第五號ノ所得トシテ非課税トスルコトニ御取扱相成度但シ課税上著シク弊害ヲ生シ此ノ取扱ニ依ルヲ不適當ト認ムル場合ハ決定前當局ニ御協議相成候様致度此段及通牒候也

上記通達の日付が昭和 12 年 4 月 28 日であるということからも、当時の税制整理委員会や議会において、退職所得への課税について議論がなされている最中であつたことが分かる。その時期にあつてもなお、大蔵省主税局長から東京税務監督局長に宛てられた通達において、法人の役員が退職後に相談役や顧問等になる場合に受ける退職慰勞金について非課税とする旨が記されているのである。

昭和 11 年から同 12 年における例規通達における、これらのやり取りから、当時においては、納税者側だけでなく、課税庁側もまた、所得税法上における一時的所得、特に退職に係る所得についての取り扱いには、相当な苦慮があつたことが窺えるであろう。

ここまでに検証した一時的所得に係る事例から、戦前においても、一時的所得であつても、その実質的な性質に鑑みて、課税対象であるかどうかが判断されていたことが窺えるであろう。その点では、戦前における所得税法において、制限的所得概念に基づき課税されるという方針は正常に機能していたのである。

しかし、所得税法昭和 13 年改正により退職所得、昭和 17 年改正（同 18 年施行）により清算取引所得、これら 2 つの、当時において一時的所得として非課税であると一般的に考えられていた所得が、それぞれ所得税の課税対象となった。それにより、戦前の所得税法において、理論と実際の乖離が生じる結果となり、それが、納税者および課税庁双方において、少なからずの混乱が生じていたと考えられるであろう。

5. 戦前所得税法における理論と実際の乖離

戦前の所得税法は、原則として、制限的所得概念に基づき課税所得を規定していたとされる。しかしながら、ここまでの研究でも明らかなように、所得税法が立脚するとされる制限的所得概念の理論とは異なり、所得税法における実際の課税所得は、一時的所得に対して、例外措置という建前を用いながらも課税対象としていたのである。

この点については、当時の解説書においても「問題は一時の所得であつて、所得の考え方を觀念的に推し進めて行くと、一時の所得に對しては課税出来ないこととなるのであるが、所得の概念をさう狭く解釋することは決して國民の負擔力に應じて公平な課税を爲す所以でないと思はれる。現に退職給與及び株式の清算取引に因る所得に對しては所得税を課税しているのであつて、其の限度に於いて從來の所得の概念は相當に變革を受けた譯である

が、之は學説上の意義と所得税の課税対象となる所得の間には或る程度の差異があることを物語るものであらう。實際問題としても所得税法に於いては其の課税の目的たる所得の性質に付いては何等規定するところがない。唯法文には所得金額の計算の方法を規定しているので、其の計算方法に依つて算出したものを所得税を課税すべき所得と解すべきであらう」²⁵と解説されている。

つまり、退職所得および清算取引所得への課税は、一時の所得ではあるものの、公平な課税という所得税法の創設時からの目的、さらには、これらに課税することが適當であるとする当時の状況および国家財政への対応によってなされたのである。

ここからも、所得税法における課税対象となる所得とは、所得概念によって規定が創設されるものではなく、その当時における社会的・經濟的変化の影響を契機として、課税可能な所得を課税対象としてきたことが窺えるであらう。

課税所得の理論が制限的所得概念を建前する戦前の所得税法において、課税所得の実際においては制限的所得概念に基づいた場合には非課税となるべき退職所得および清算取引所得といった一時的所得への課税がなされたことで、結果として、課税所得の理論と実際の乖離が生じていたのである。

所得税法は、終戦後、譲渡所得の規定創設により、個人の譲渡に係る所得を課税の対象とすることとなる。しかし、昭和 21 年および同 22 年第 1 次改正によってなされる譲渡所得の規定創設によっても、課税所得の理論と実際の乖離は解消されることはなかった。これら戦後の所得税法に於ける譲渡所得への課税の変遷について、次章において、研究をおこなっていく。

²⁵ 小林・岩本、前掲注 1、4-5 頁。

第5章 戦後における一時的所得への課税の変遷

第5章では、戦後における一時的所得への課税の変遷のうち、譲渡所得が課税対象となる所得税法昭和21年改正および所得税法昭和22年第1次改正について研究する。譲渡所得が所得税法の課税対象として漸次統合されていく2つの改正のうち、譲渡所得に係る課税範囲が拡大することになる昭和22年の税制改正については、ほぼ全てがGHQの提案によるものであったと指摘されている¹。

そこで、まず、譲渡所得の規定が創設され、譲渡所得への課税が開始されることになった昭和21年改正について研究し、その後、昭和22年第1次改正についての研究をおこなう。その後、当時、臨時利得税法において課税対象となっていた譲渡所得が所得税法に統合されたことの意義を研究し、非課税規定の文言がどのような変遷を辿ったのかについても確認していく。

第1節 所得税法昭和21年改正

昭和20年8月15日、日本はポツダム宣言の受諾により降伏し、昭和12年7月の日華事変以来、あるいは昭和6年9月の満州事変以来、8年ないし14年の長きにわたる戦争の終結を迎えた²。財政経済の分野においても、新しい社会秩序、新しい経済秩序を維持するため、通貨の信用回復、国民生活の安定、インフレーションの防止政策に重点が置かれた³。

昭和21年当時、我が国の社会的・経済的状况は、第2次世界大戦の敗戦により、壊滅的な被害を被った状態であった。戦勝国からの援助物資はあったものの、全ての物資が不足し、その結果、日本全体は激しい物価高騰に見舞われることになり、日本経済は大混乱の状況となった。この混乱は、当然ながら、戦後の税制にも影響を及ぼし、昭和22年当時の主税局長であった平田敬一郎氏は、この混乱の時期について、後の対談にて以下のように述べている⁴。

「1947年は大変な年で主税局はいろいろな問題をかかえていたのです。税収が入って来ないので大ピンチに陥ったのです。私は47年の暮れに主税局長を拝命したのですが、局長になったときは国庫は空っぽでしょう、全くびっくりしました」⁵

¹ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第2増補版）』（税務経理協会 1990）、5頁。

² 鈴木武雄『現代日本財政史 第1巻』（東京大学出版会 1970）、3頁。

³ 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）、124頁。

⁴ 石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社 2008）、11-19頁。

⁵ 平田敬一郎・石弘光「税制対談——税思想の大転換いま世界の傾向（前） / 平田敬一郎；石弘光」『国税解説速報』6月28日25(1015)（国税解説協会 1985）、10-11頁。

昭和 21 年の税制改革は、増税を主体とするものであった。当時の経済情勢は、まだ終戦後直ぐの混迷の域を脱しておらず、高率な累進税による臨時財産税の実施を控えていたので、租税制度の根本にはさして改変を加えることなく、主として、税率の引き上げ等によって国庫収入の増加を図ると同時に、社会的・経済的情勢の急激な変革に応じて、その他についても可能な限り思い切った改正をおこなうことで、国民負担の公平を図ることに努めたものであった。租税の賦課徴収制度を簡素および適正にするため、各種規定の改廃等を進め、戦時税制を平時税制に移行させる上で、必要と思われる改正がなされたのである⁶。所得税法における譲渡所得の規定は、このような社会的・経済的状况の中で創設された。

1. 変遷

戦後、所得税法昭和 21 年改正において、臨時利得税法が廃止され、そのうちの個人に係る臨時利得税法の譲渡利得について、所得税法における所得分類として、新たに譲渡所得が同年 7 月 28 日公布により以下のように規定された⁷。

所得税法 昭和二十一年七月二十九日法律第十四號（昭和 21 年 1946 年）

第一條 所得税法の一部を次のやうに改正する。

（中略）

第十條第一項に次の一號を加へる。

第八 譲渡所得

不動産、不動産上ノ權利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鑛業若ハ砂鑛業ニ關スル權利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ屬スルモノヲ除ク

この昭和 21 年改正によって、「所得税法上、キャピタル・ゲイン課税が誕生した」⁸の旨が説明されていることもあるが、これは誤りである（前章で確認したとおり、包括的所得概念に基づく戦前所得税法上における例外措置ではあったものの、所得税法において、初めてキャピタル・ゲインを課税対象としたのは、昭和 17 年に規定が創設された清算取引所得への課税である。）。

不動産、船舶等を譲渡した場合の利得に対しては、従来、譲渡利得として臨時利得税法において課税対象となっていたが、臨時利得税法の廃止により、譲渡利得への課税を所得税法

⁶ 雪岡、前掲注 3、129-131 頁。

⁷ 大蔵省印刷局編『官報 1946 年 8 月 30 日』（日本マイクロ写真 1946）、201-206 頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2962401>（最終閲覧日 2020 年 5 月 20 日）

⁸ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、715 頁。

に統合することとなったのである⁹。この点について、当時の解説書¹⁰にも、以下のように記されている。

「不動産等を譲渡した場合の利得に対しては、従来譲渡利得として臨時利得税を課税しておつたのであるが、今回臨時利得税を廃止することとなつた（中略）これを所得税法に統合しやうとするものである。しかし資産の売却益に課税しない立前である所得税において不動産の譲渡に因る所得に対して、課税することとすたのは、現行の源泉主義から資産増加主義に一步近しめんとしたもので注目すべき点である。しかし、退職所得、清算取引所得と同様一時所得（原文ママ）たるの性質に鑑み、累進税率に因る分類所得税のみを課税し、総合所得税はこれを課税しないこととした。」

2. 意義

制限的所得概念に基づき課税対象を規定してきた所得税法においては、営利の事業に属さない一時的所得を課税対象外とすることが、原則とされてきた。戦前において、一時的所得である退職所得および清算取引所得への課税がなされたが、それらはいわゆる例外措置としての扱いであることが強調されていた。また、退職所得は、実際の課税実務上において、様々な係争があったものの、所得税法における課税対象とすることに対して、退職所得を取り巻く環境の社会的・経済的变化を契機とし、退職所得の性質そのものが変化したこと、そして、それにともない「退職所得の如きは広い意味においては給与所得の一種である」¹¹との理論を構築出来たことから、当時において、非課税所得と考えられていた一時的所得の範疇から除外されたのである。

譲渡所得の範囲は、臨時利得税法において課税所得として規定されていた譲渡利得の範囲を統合した関係上、不動産、不動産上の権利、船舶（製造中のものを含む。）または鉱業もしくは砂鉱業に関する権利もしくは設備の譲渡による所得に限られ、これらの譲渡による前年中の総収入金額から取得価額、改良費及び譲渡に関する経費を控除して計算することとされたが、甲種の事業所得に属するものは除外された¹²。また、清算取引所得についても、所得税法昭和21年改正では、そのまま課税対象として残されたままである。

このように、所得税法上において、不動産等の譲渡所得による利得という資産の売却益に課税することとしたのは、所得税法における一大発展であった。そして、次の昭和22年第1次改正においても、この譲渡所得に対する課税範囲の拡大という方針は引き継がれていく。

⁹ 雪岡、前掲注3、134-135頁。

¹⁰ 前尾繁三郎「第九十回帝國議會における一般税制の改正について」『財政』第11巻第9号（大蔵財務協会 1946）、53頁。

¹¹ 雪岡、前掲注3、134頁。

¹² 前尾、前掲注10、53-54頁。

第2節 所得税法昭和22年第1次改正

昭和22年第1次改正（昭和22年3月）では、さらに譲渡所得の課税範囲が拡大される。また同改正においては、「現下の国民所得の実相及び近く行われるべき所得税の根本的改正に対応し、所得税課税の充実及び国民負担の公正を図り、併せて当面急を要する財政需要に即応せしめるために」¹³との理由から、「増加所得税法（昭和21年12月28日法律第63号）」という新たな税法が創設¹⁴されることとなった。この増加所得税法では、昭和21年3月3日以降、同年中に所得税法における譲渡所得があった者も課税対象となった。この増加所得税法に対して、その提案理由（昭和21年12月19日衆議院委員会）が、以下のように述べられている。

「本年度の実況は前年度に比し、まさにこの国民経済及び国民所得に著しい膨張的变化を来している次第でありまして、同時に終戦の処理、国民経済再建等のため、当面必要とする財政需要は巨額に上つているのであります。ここにおきまして、政府は今会議に提案している追加予算の財源の一部を求めるとともに、明年度から実施する所得税法の根本的改正に対応いたしまして、国民負担の公正と財政収支の均衡をはかり、併せてこの際いわゆる新円所得階層¹⁵等から、できるだけ速やかに購買力を吸収するため、商工業者、農林水産業者、その他の事業所得者及び不動産所得者等で、昭和21年中における所得と前年の所得とを比較して、一定金額以上増加した者に対し、その増加所得を対象として、1年限りの増加所得税を課税することとしたのであります。」¹⁶

このように、終戦処理および国民経済再建のために巨額の財政需要が必要とされる状況の中、所得税法昭和22年第1次改正によって、譲渡所得に係る課税範囲は拡張され、有価証券の処分益についても課税されることとなった¹⁷。

¹³ 武田昌輔『DHC コメンタール所得税法 1』（第一法規 加除式 2020）、342頁。

¹⁴ 大蔵省印刷局編『官報 1946年12月29日』（日本マイクロ写真 1946）、234頁。
<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2962503/2>（最終閲覧日 2020年8月3日）

¹⁵ 新円所得者については、雪岡、前掲注3、146頁に以下のように説明がなされている。

「大体新円所得者というものは、二つの種類に分けられるのであつて、一つは財産調査の行われた昭和21年3月3日以後生産、販売等の行為により新円を取得した者、他は財産法草案発表後換物行為により物資を買い込み3月3日以後にそれを売つて新円を獲得した者である。」

¹⁶ 武田、前掲注13、366－367頁。

¹⁷ 大蔵省財政資料室編『昭和財政史 ―終戦から講和まで― 第7巻』（東洋経済新報社 1977）、244-247頁。

1. 変遷

昭和 22 年 3 月 31 日公布によって、所得税法第 1 次改正がなされ、課税所得に係る条文は、以下のように規定された¹⁸。

所得税法 昭和二十二年三月三十一日法律第二十七号（昭和 22 年 1947 年）

（中略）

第二章 課税標準及び税率

第九條 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・

- 一 公債、社債及び預金の利子並びに合同運用信託の利益（以下利子所得とする。）は、その年中の収入金額（無記名の公債及び社債の利子については、支拂を受けた金額）
- 二 法人から受ける利益若しくは利息の配当又は剰余金の分配（以下配当所得という。）は、その年中の収入金額（無記名株式の配当については、支拂を受けた金額）から、その元本を取得するために要した負債の利子を控除した金額
- 三 第五條第一項に規定する利益の配当若しくは剰余金の分配又は積立金（法人税法第十六條及び特別法人税法第九條ノ二に規定する積立金をいう。）でなした利益の配当若しくは剰余金の分配で株式若しくは出資の拂込に充てられたもの（以下臨時配当所得という。）は、前号の規定にかかわらず、その年中の収入金額（無記名株式の配当については、支拂を受けた金額）の十分の五に相当する金額
- 四 俸給、給料、賃金、歳費、費用弁償、年金、恩給及び賞與並びにこれらの性質を有する給與（以下給與所得という。）は、その年中の収入金額から、その十分の二に相当する金額（その金額が六千円を超えるときは六千円）を控除した金額
- 五 一時恩給及び退職給與並びにこれらの性質を有する給與（以下退職所得という。）は、その年中の収入金額の十分の五に相当する金額
- 六 山林の伐採又は譲渡に因る所得（以下山林所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額の十分の五に相当する金額
- 七 不動産、不動産上の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式其の他命令で定める資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中に総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の十分の五に相当する金額
- 八 前各号以外の所得（事業等所得）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額（後略）

¹⁸ 印刷局編『昭和年間 法令全書 昭和 22 年 - 1 皇室典範・詔書・皇室令・法律』（原書房 2007）、27 頁。

大蔵省印刷局編『官報 1947 年 3 月 31 日』（日本マイクロ写真 1947）、2 頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2962575>（最終閲覧日 2020 年 5 月 20 日）

この改正により、課税対象となる所得は、利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、事業等所得の8つに分類された。また、株式等の譲渡による所得が、譲渡所得の課税範囲に含まれることとなり、清算取引所得に係る課税規定は削除されることとなった。譲渡所得の課税標準が10分の5となった点については、「一時的所得の中には、長期間の資本、労力等の蓄積の結果になるものが多い事は事実であるし、所得金額も比較的大きいのが通例であつてそのため高率の累進税率の適用を受けることともなるので、負担の緩和を図る上から、所得税法の規定によつて計算した所得から10分の5を控除したもの」¹⁹を課税対象としたと説明されている。

昭和22年第1次改正により規定された所得税法第9条第1項第8号における事業等所得は、同条第1項第1号から第7号以外の所得で、以下のように規定されていた非課税規定である第6条に該当しない所得が課税対象となるものあった²⁰。

所得税法 昭和二十二年三月三十一日法律第二十七号（昭和22年 1947年）

（中略）

第一章 総則

（中略）

第六條 左に掲げる所得については、所得税を課さない。

- 一 皇室経済法第四條第一項及び第六條第一項の規定により年額により受ける給付
- 二 疾病者の恩給並びに遺族の恩給及び年金
- 三 旅費、学資金及び法定扶養料
- 四 郵便貯金の利子及び命令で定める当座預金の利子
- 五 第九條第一項八号に規定する所得のうち、営利を目的とする継続的行爲から生じた所得以外の一時の所得（第四十二條第一項に規定する所得を除く。）
- 六 日本の国籍を有しない者のこの法律施行地外にある資産又は事業の所得

（中略）

第四十二條 この法律の施行地において、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の支拂をなす者は、支拂をなす際、その支拂うべき金額に対し百分の十五の税率を適用して計算した税額の所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを政府に納付しなければならない。

この法律の施行地において、外交員、集金人その他これらの労務者に準ずる者に対し、報酬又は料金の支拂をなす者は、その支拂をなす際、その支拂うべき金

¹⁹ 雪岡、前掲注3、152頁。

²⁰ 大蔵省印刷局編、前掲注18、1-6頁。

額に対し百分の十五の税率を適用して計算した税額の所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを政府に納付しなければならない。

非課税規定である第6条および関連条文である第42条から、この事業等所得の課税範囲となる所得は、現行所得税法における雑所得の範囲と同様の課税範囲となっていたことが分かる。

2. 意義

昭和22年第1次改正は、所得税法において、申告納税制度を導入した、画期的な意義を有するものであった²¹。昭和22年当時における激しいインフレーションの高進は、戦時経済の崩壊による生産力水準の著しい低下と臨時軍事費の放出や大銀行の貸出増加を契機とする日銀券の膨張を原因としていた。昭和22年の税制改正は、こうしたインフレーションの高進に対応することを重要な目的としていた。これに必要であった措置が、次の2つであったと指摘されている²²。

- ① インフレーションの原因である赤字財政を解消するための増税政策
- ② インフレーションにより生じた租税負担の不均衡や資本価値の減価に対する是正

こうした租税政策の具体化にあたり、重要な役割を果たしたのが、戦後の日本においてイニシアティブを有していたアメリカ占領軍司令部による民主化・近代化政策である。これは、国税において、主として、アメリカ税制をモデルとした所得税制度改革や相続税制度の近代化となって表出することとなる。

昭和21年の改正、そして、翌年の所得税法の第1次改正は、「ほぼ全てが司令部側の提案によるものであった。司令部側は従来の所得税制に対し、制度の複雑さ、公平原則の欠如（資産所得の優遇や実績課税の存在など）、税務行政の恣意性という観点から厳しく批判し、アメリカ型所得税への転換を強く要求」²³した形で進められた。特に、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）に係る課税については、アメリカと同様に、資本の回収以外の納税者に帰属する一切の利得を所得税法に統合し課税することが提唱されていたが、当時の日本では、個人が所有する資産について把握しておらず、そのような社会的・経済的な状況では、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）に対する有効な課税手段が存在しないという問題点があった²⁴。

²¹ 大蔵省財政資料室編、前掲注17、263頁。

²² 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第2増補版）』（税務経理協会 1990）、4頁。

²³ 同上、5-7頁。

²⁴ 大蔵省財政資料室編、前掲注17、188-191頁。

それ故に、昭和 21 年改正では、当時の臨時利得税において課税対象であった譲渡による利得が、まず所得税法に統合され、その後、戦後財政整理の一環として公布された財産税に係る財産調査の結果を基にして個人が持つ資産の把握をすることで、昭和 22 年第 1 次改正において、株式の譲渡所得も課税対象とされたのである。

第 3 節 所得税法における譲渡所得への課税の意義

譲渡所得への課税がなされた終戦直後は、「1947、48、49 年の 3 カ年は終戦直後の混乱期で、経済も社会も政治も正常に機能していない時期」²⁵であったのであり、当時の資料および当時の解説書は、おしなべて、当時の改正は、アメリカ占領軍司令部が主導したものであった旨を記している。

1. 社会的・経済的状況の影響

敗戦という社会的・経済的变化によって、緊迫した財政状況に対して早急な対応が迫られる中、当時の我が国の所得税法においては、公平な課税がなされていなかったという状況が露呈することとなったのである。昭和 21 年 7 月当時のアメリカ占領軍司令部が残した当時の資料において、「所得の大小にかかわらず勤労所得に課税される一律 20%の税が中低所得層に特に抑圧的であり、普通税率は大幅に軽減されねばならない」旨を指摘するとともに、所得調査員会システムを「今日の腐敗した税務行政の、疑いもなく主因」であると指摘している²⁶。

また、当該資料において、「所得税徴収のための行政組織と手続き」や「日本の現行所得税法の主要な欠陥」などについて、所得調査委員会とそれを含む課税組織に対して厳しく批判している。また、高率の分類所得課税が強固な中間層の出現を妨げてしまっていること、また、納税者にとって難解となる複雑な所得税制が、結果として、行政の恣意性と資産的高所得への課税の優遇を生じる結果となっており、公平負担の達成が著しく妨げられていると同時に増大する政府の支出に対応し得ないものとなっている点を指摘している²⁷。

このように、終戦直後の混乱期は、我が国自身が中心となってなされた税制の改革ではなかったかもしれないが、戦時下において拡大していた様々な税制上の不均衡が、徐々に改善されていく過程でもあった。

次に、譲渡所得の課税範囲が拡大した所得税法昭和 21 年改正および同 22 年第 1 次改正においても、非課税とされた一時的所得の規定が、ここまでどのような変遷を辿ってきたのかについて検証する。

²⁵ 平田敬一郎・石弘光「税制対談——税思想の大転換いま世界の傾向(前)」/ 平田敬一郎；石弘光『財政経済弘報別冊特別第 8 号 改正所得税法詳解』(財政経済弘報社 1950)、14 頁。

²⁶ 大蔵省財政資料室編、前掲注 17、187 頁。

²⁷ 同上、189-190 頁。

2. 非課税規定に係る文言の変遷

所得税法昭和 21 年改正および同 22 年第 1 次改正においても、現行所得税における一時所得に係る利得は非課税とされた。ここには、昭和 22 年第 1 次改正において、現行所得税法における一時所得の範囲が非課税となった理由が、「国民所得の大いなる部面が闇収入によるもので捕捉が困難」²⁸であったとされる終戦直後の混乱期における実情もあったと考えられる。つまり、所得を、所得税法における課税対象とするための条件が、この混乱期においては、充足させることは不可能だったのである。

その後、この「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」が、課税対象として所得税法上に規定されるのは、所得税法昭和 22 年第 2 次改正によってである。一時所得に係る規定について研究するに際し、明治 20 年から昭和 22 年第 1 次改正までの、所得税法において非課税対象であり続けた「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」の変遷について、確認をしていく。

明治 20 年所得税法創設時における非課税規定は、第 3 条第 3 号「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」と規定された。この文言は、明治 32 年改正では第 5 条第 5 項、大正 2 年改正では第 5 条第 4 号、大正 9 年改正では第 18 条第 5 号と、条文の位置を変えながらそのまま引き継がれる。昭和 13 年には、第 18 条第 5 項において「第十四条第一号第六号ノ所得中営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」という文言に変更されるが、これまでと同様に「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」という文言は維持され、その内容に変化は生じていない。

この「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」という文言に変化が生じるのは、所得税法昭和 15 年改正においてである。この改正により、非課税規定の文言は、第 11 条第 6 号によって「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」と規定された。ここで、非課税規定の文言において、初めて「継続的行為」という現行所得税法における一時所得の規定と同様の文言が追加されることとなる。

さらに、昭和 22 年第 1 次改正によって、第 6 条第 5 項として「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以外から生じた一時ノ所得（第 42 条第 1 項に規定する所得を除く）」²⁹と規定され、昭和 15 年改正時における文言と内容を一にして引き継がれた。

このように、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は、昭和 22 年第 1 次改正まで、表現に若干の変化を加えながらも、その意味を変えずに引き継がれてきたのである。その後、昭和 22 年第 1 次改正による非課税規定は、同 22 年第 2 次改正によって、非課税規定から課税規定へと変化することとなる。

次章では、所得税法昭和 22 年第 2 次改正において創設された一時所得について、その創設の変遷および意義を研究していく。

²⁸ 大蔵省財政資料室編、前掲注 17、192 頁。

²⁹ 印刷局編、前掲注 18、26 頁。

第6章 所得税法における一時所得の規定創設

第6章では、所得税法昭和22年第2次改正において規定された一時所得について研究する。まず、一時所得の規定創設の変遷および意義について研究し、一時所得の規定創設時の所得税基本通達における一時所得に係る通達がどのように規定されていたのかについて研究する。

第1節 昭和22年第2次改正

昭和22年11月になされた所得税法昭和22年第2次改正もまた、所得税法昭和22年第1次改正と同じくGHQの全面的な関与があったとされている¹。

この改正によって、所得税法が創設された明治20年以来、制限的所得概念の下において、原則として、課税対象外とされていた一時所得が所得税法において課税対象となったのである。この規定創設によって、原則的に、制限的所得概念により、経常的かつ反覆的な所得のみを課税の対象とする建前を採っていた所得税法における所得概念が、包括的所得概念へ移行が完了したとされている²。

1. 変遷

所得税法昭和22年第2次改正によって、一時所得を課税対象とする以下のような条文改正がなされた。この改正では、課税標準及び税率を規定する第9条に、第8号として一時所得の規定が追加された。それに伴い、非課税規定である第6条第5号が「第九條第一項八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の所得（第四十二條第一項に規定する所得を除く。）」として、当時の所得税法第9条第1項第8号であった事業等所得に該当しない一時の所得に係る非課税規定についても、同様に改正がなされた³。

所得税法 昭和二十二年十一月三十日法律第四百四十二号（昭和22年 1947年）

第一條 所得税法の一部を次のように改正する。

第六條第五号を次のように改める。

¹ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、5頁。

² 同上、226頁。

³ 印刷局編『昭和年間 法令全書 昭和22年 - 3 法律(続)』（原書房 2007）、39頁。

綜合法規研究所編『税務法規総覧』（三晃社 1948）、22頁。

大蔵省印刷局編『官報 1947年11月30日』（日本マイクロ写真 1947）、5頁。

<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2962788>（最終閲覧日2020年5月20日）

五 第九條第一項第八号に規定する所得のうち、贈與、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基き死亡を原因として支拂を受けた保険金、傷害保険契約又は損害保険契約に基きて支拂を受けた保険金、損害賠償に因り取得したもの、慰藉料その他これらに類するもの

第九條第一項第四号中「十分の二」を「十分の二・五」に、「六千円」を「一万二千五百円」に改め、同項中第八号を第九号とし、同項第七号の次に次の一合を加える。

八 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、その年中の総収入を得るために支出した金額を控除した 金額の十分の五に相当する金額

同條第二項中「及び譲渡所得」を「、譲渡所得及び一時所得」に改める。

第十條第一項及び第二項中「第八号」を「第九号」に改め、同條第三項中「第八号」を「第九号」に改め、同條第三項中「第八号」を「第九号」に改め、「必要な経費」の下に「又は同項八号に規定する収入を得るために支出した金額」を加え、同條に次の一項を加える。

前條第一項第八号及び本條第三項に定めるものの外、一時所得の計算に関し必要な事項は、命令でこれを定める。

（以下略）

この条文改正により、昭和 22 年第 1 次改正において、所得税法第 6 条第 5 項において「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以外から生じた一時の所得（第 42 条第 1 項に規定する所得を除く）」⁴として非課税所得であった「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」が、文言をそのままにして、新たな第 9 条第 1 項第 8 号として一時所得を課税所得とした。

そして、昭和 23 年当時における名古屋財務局直税部による解説書（文中の下線は筆者による。）には、当時の一時所得に係る詳細な説明が以下のように記されている⁵。この記述からは、課税対象となる当時の一時所得の範囲および控除することができる支出の範囲を窺うことができるであろう。これらの記述は、本章第 2 節および第 3 節にて研究する当時の旧所得税通達が国税庁の取りまとめによって公表される前の時点である。

（八）一時所得

一時所得とは、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で利子所得、配當所得、臨時配當所得、給與所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得に属しないものであ

⁴ 印刷局編『昭和年間 法令全書 昭和 22 年 - 1 皇室典範・詔書・皇室令・法律』（原書房 2007）、26 頁。

⁵ 杉山理一「所得税法の解説（中京税務叢書 第一集）」（中京税務相談會 1948）、22-23 頁。

つて、これは、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半額に相当する金額による。

一時所得は、競馬の賞金、清算取引の利益、保険金（この中には非課税のものがある。）権利金を始めとして犯罪に因り取得した利益に至るまで實に千種萬態である。動産の譲渡益については、税法改正の結果、資産の譲渡益は總て譲渡所得に統合されたので一時所得の範囲外となった。

収入を得るために支出した金額は、直接その収入を得るために支出したものであるが、その収入が賭博、競馬賞金、株式の清算取引等に因るものであるときは、その年中において他の賭博、馬券購入、株式の清算取引等のために支出した金額も含むのであつて要するに一人の納税者の一時所得についてはその年中における損益はこれを通算することとなるのである。

保険の所得を計算する場合において控除する拂込保険料については、利益配當金を差し引いた残額による。

犯罪に因る取得物等の収入については、窃盜、強盜、横領に因る財物は、法律上所有権が移轉しないものであるから所得とならないが、詐欺又は強迫に因る給付は、一應所有権が移轉するものであるから所得となる。但し後日裁判に因り取消された場合又は合意解除の場合には所得に算入した年分の所得金額につき減額更正を行う。賭博、統制價格違反に因る収入も、一應所有権が移轉するものであるから所得となる。但し刑事裁判により追徴金を徴された場合には所得に算入した年分の所得金額につき減額更正を行う。

永年小作権、地上権、貸借権等を設定した場合において一時に習得する権利金（賃貸料を一時に収入した場合の収入金を除く。これは事業所得となる。）については、一時所得として課税する。

上記の昭和 23 年当時における名古屋財務局直税部による解説書では、一時所得の範囲および収入を得るために支出した金額について、詳細な説明がなされいている。

一時所得の種類については、「實に千種萬態」としており、營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（營利を目的とせず継続性がない所得）であれば、全てが一時所得として課税対象であると考えられていたであろうことが窺える。

また、現行所得税法における一時所得の算定方法と大きく異にする点が、収入を得るために支出した金額について、「その収入が賭博、競馬賞金、株式の清算取引等に因るものであるときは、その年中において他の賭博、馬券購入、株式の清算取引等のために支出した金額も含むのであつて要するに一人の納税者の一時所得についてはその年中における損益はこれを通算することとなる」としている部分である。この説明では、賭博、競馬、株式の清算取引における損益の通算が認められている。また、競馬および株式の清算取引が、賭博と同様の位置付けになっていることから、少なくとも、当時の課税庁側においては、これらは全

て、射幸心を煽る賭け事の類として同種であり、これらから得られる所得も同種であると考えていたであろうことが分かる。

さらに、当時の大蔵事務官であった田口卯一の解説書における一時所得に係る記述が、昭和 23 年と昭和 25 年によって、内容にどのような変更点があったのかについて検証する。

昭和 23 年出版の解説書では、前年に規定が創設されたばかりであり、一時所得への課税理由および課税上の取り扱い等について、かなり詳細に以下の通り記されている⁶。

一時所得に対する課税はその所得の性質上従来課税外におかれたものであるが、近年その非課税範囲は漸次縮小され、山林所得の外、退職所得、不動産等の譲渡所得が課税範囲に取り入れられ、また昭和 22 年 3 月の改正において株式出資、無體財産権等の譲渡所得に対しても譲渡所得として課税されるに至つたのであるが、今回の改正によりこの範囲はさらに拡張され一時所得なる一項を設けて總ての一時的所得に対しても課税しようとしたのである。

廣く一時所得に対しても課税しようとしたのは、一時的な所得と雖もそれが各人に帰属するものである限り所得であることは問題なく、これに擔税力がない譚ではないし、特に最近負擔が激増している他の所得との權衡を図る上からもまた、総合課税の建前から非課税とする理由に乏しいことによるものである。

(中略)

尤も總ての一時所得が課税されるとはいえ、第六の非課税所得の項で述べたように(1)相続、贈與等に因り取得した財産、(2)死亡保険金、(3)傷害保険契約又は損害保険契約に基づき支拂を受けた保険金、(4)損害賠償に因り取得したもの、(5)慰藉料その他これらに類するものは除外されているし、又、公債、社債等の償還に因り支拂を受くべき差益(償還金額から発行價格を控除した金額)、勸業債権等の割増金、富くじの當せん金等は當分の間課税されないことになつていたので、實際上は一時所得として課税されるものは、そう大した額ではないであらうし、又課税に當つてはその年中の總収入金額から、その収入を得るために支出した金額を控除し更にその十分の五に相當する金額を所得とすることとなつていたので負擔が苛酷になることはない。

次に一時所得の課税上の取扱方について述べる。

(一) 窃盜、強盜、横領、詐欺、強迫に因る取得物等の改入(原文ママ)については、次に掲げるところによる

イ 窃盜、強盜、横領したる財物は法律上所有權が移轉しないものであるから、所得とならない。

⁶ 田口卯一「最新所得税法詳解」(双珠社 1948)、77-79 頁。

- ロ 詐欺又は強迫による給付は、一應所有権が移轉するものであるから所得となる。但し、後日裁判により取消された場合又は合意解除の場合には所得に参入した年分の所得金額につき減額更正を行う。
- ハ 賭博、統制價格違反に因る収入は、一應所有権が移轉するものであるから所得となる。但し、刑事裁判により追徴金を徴された場合はロの但書と同様に取り扱う。
- (二) 遺族の受けたる一時扶助料、労働基準法、船員法等の規定により支拂を受ける療養、補償、傷害補償、葬祭料、分割補償等は非課税所得として課税しない。
- (四) 生計を維持するために使用していた衣類、家具、什器、書籍等の譲渡に因る取得で直接生計費に充てられたもの（いわゆるたけのこ生活）については、課税上弊害がないと認められるときは、強いて課税しない。但し書董、骨董、娯楽品等の譲渡に因る取得は一時所得として課税する。
- (五) その年中における一時所得の總額（總収入金額から収入を得るために支出した金額を控除した金額）が五千圓に満たない場合においては、強いて課税しない。
- (六) 株主等が解散法人から受ける超過拂戻金又は合併に因る消滅法人の株主等が新法人又は合併法人から受ける超過金額については、課税しない。
- (七) 永年小作権、地上権、貸借権等を設定した場合において一時に習得する権利金（賃貸料を一時に収入した場合の収入金を除く。）については、一時所得として課税する。
- (八) 地上権、永年小作権、地役権、その他の用益物権及び借地法による不動産上の権利であつて、その譲渡に因る所得は譲渡所得として課税し、これら不動産上の権利以外の権利例えば借地権（借地法による借地権を除く。）漁業権、石材等採取権等の譲渡に因る所得については一時所得として課税する。
- (九) 畜犬、豚、牛、馬その他の家畜（その出産した子を含む。）の賣却に因る所得は、一時所得として課税する。但し農耕用牛馬及びその出産した仔牛仔馬を事業として飼育し又は事業の用に供するため飼育する家畜等の譲渡に因る所得については、事業の付随収入として課税する。
- (10) 資産の譲渡に因る一時所得については、当該資産が財産税の調査時期前に取得したもので、その収入を得るために支出した金額が不明又は著しく低額で課税上不適當と認められるときは、同調査時期における價格を、収入を得るために支出した金額と認め控除して差し支えない。
- (11) 「収入を得るために支出した金額」は、その収入の基因たる物又は権利等の取得價額、創設日、改良費、譲渡に關する経費等直接その収入を得るために支出したものに限る。
- (12) 前號の場合において、その収入が賭博、競馬賞金、株式の清算取引に因る収入であるときは、その年中において他の賭博、馬券購入、株式の清算取引等のため支出した金額を含むものとして取扱はれる。

- (13) 保険金等については、「その収入を得るために支出した金額」は、その拂込保険料から利益配當金を控除した金額による。
- (14) 一時所得はその他の所得との間には損益通算は認められないが、その者の一時所得については、その年中における損益は通算される。
- (15) 一時所得は、その態様が種々であるから、以上述べた以外のものについては、その
実情に應じ、右の趣旨に準じて取扱はるべきである。
- (16) 一時所得は、昭和二十三年一月一日以後の所得について課税するものである。

上記の解説書は、確認できた昭和 23 年当時における一時所得に係る説明では最も詳細に説明されており、先述した他の解説書よりも、課税対象となる当時の一時所得の範囲および控除することができる支出の範囲について、詳細に確認することができる。また、「前號の場合において、その収入が賭博、競馬賞金、株式の清算取引に因る収入であるときは、その年中において他の賭博、馬券購入、株式の清算取引等のため支出した金額を含むものとして取扱はれる」とし、賭博、競馬、株式の清算取引における損益の通算が認めている。この点は、先述した他の解説書と同様に、現行所得税法における一時所得の算定方法と大きく異にするものであり、ここでも、賭博、競馬、株式の清算取引が、射幸心を煽る賭け事の類として同種であり、これらから得られる所得も同種であると考えていたであろうことが窺われる。

次に、昭和 25 年発行の同書⁷では、一時所得に係る記述は以下のようになっている。

九 一時所得

以上述べた所得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な所得であるから、たとえ営利を目的としない行為から生じた所得であつても、継続的性質を有する所得は、一時所得に該当しないととも、営利を目的としない継続的行為から生じた所得であつても、一時的性質を有する所得は一時所得である各種の懸賞金、競馬、競輪の払戻金、生存中に給付を受ける養老保険、結婚保険等の生命保険金、富くじ等の投機利益、一時的な株の売買益等一切の一時所得が含まれる。

次にこの所得の取扱方について述べる。

- (一) 一時所得は次に掲げる要件に該当する所得をいうものである。
 - 1 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。
 - 2 その所得が一時的性質を有するものであること。
- (二) 競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金の如きは、たとえその払戻を受けた者がたとえいわゆる常連であつても、営利を目的とする行為と認め難く、且つ、その所得は、性質上一時的のものであるから、一時所得とする。

⁷ 田口卯一「最新所得税法詳解」(双珠社 1950)、97-99 頁。

- (三) いわゆる著述家以外の者の著作権の使用による印税所得の如きは、たとえその行為が一時的であつても、その所得は継続的のものと認められるから一時所得に該当せず雑所得として取り扱われる。
- (四) 被傭者が雇傭主から受ける災害見舞金品、結婚祝金品等の如きも、それが雇傭契約に基づく義務として支給されるものでないときは、一時所得に該当するものとする。
- (五) いわゆる著述家以外の者が受ける原稿料は、一時所得として取り扱われる。
- (六) 窃盗、強盗、横領、詐欺、強迫に因る取得物等の改入については、次のように取り扱われる。
- 1 窃盗、強盗又は横領により取得した財物は、法律上所有権が移転しないものであるから、所得税を課すべきでない。
 - 2 詐欺又は強迫により取得した財物は、一応所有権が移転するものであるから、一時所得として課税する。但し、後日、裁判又は契約の解除により被害者に復帰した場合には更正が行われる。
 - 3 賭博に因る収入は、一応所有権が移転するものであるから、一時所得として課税する。但し、刑事裁判により没収された場合は更生される。
- (七) 懸賞の賞金、福引の当せん金品、第三者通報の報償金、遺失物拾得者の受ける報労金等は、一時所得に該当するものとする。
- (八) その年中における一時所得の総額が三万円に満たない場合においては、強いて更正又は決定をなすに及ばないことになっている。

昭和 25 年の解説書では、昭和 23 年よりも説明が簡略化されているが、内容は同等のものである。これら 2 つの解説書の内容は、昭和 26 年に制定される旧所得税通達の内容と同様のものになっている。

2. 意義

この一時所得への課税について、当時の解説書⁸では「いやしくも所得がある以上は担税力があるとして、全額総合して課税するのが所得税として理想的であるという理論上の理由と、ある所得者の資産が増加している場合において明らかに他の所得に該当することが認め難い場合において、少なくともこの一時所得があったものとみて所得税を課税しようという、実際上の実益とに基づくもの」であった旨が説明されている。

一時所得への課税については、他にも、「去年 12 月の所得税の改正に当たって所得税の根本観念の上に重要な変革が行われた。それは、一時所得に対する課税の拡張である。従前から課税されていた臨時配当所得、退職所得、譲渡所得以外のすべての一時的所得―富くじ利得、投機利得のようなものまで―課税されることとなった。(中略) 最近の国民経済の状況

⁸ 平田敬一郎『新税法』(時事通信社 1950)、101 頁。

から見ると、相当多額のものがあり、またその件数も多く、国民所得中に占める地位も重要なものとなり、且つ、担税力があると考えられ、他の課税所得との権衡からいっても課税するのが適当と考えられらものである。」⁹とある。

これらの説明からも、営利の事業に属さない一時の所得の形態が多様であったこと、そして、それらの所得が、一般的に広く認知されていたであろうことが窺える。

また、このような一時所得を取り巻く環境の社会的・経済的变化に加えて、所得税法創設時には非課税対象であった所得（所得税法昭和 13 年改正によって課税対象となっていた退職所得、同 17 年改正によって課税対象となっていた清算取引所得、さらには直近における同 21 年改正および同昭和 22 年第 1 次改正によって課税対象となっていた譲渡所得）が、改正を辿ることによって、課税対象となっていたことも影響があったであろう。さらには、昭和 22 年当時における激しいインフレーションの高進への対応も重要な目的であったとされている¹⁰。

つまり、一時所得の規定創設もまた、一時所得の国民所得中に占める割合が、相当多額となったことで、その地位が重要なものとなり、且つ、担税力があると考えられ、他の課税所得との権衡からいっても課税するのが適当と考えられるようになったからであったといえるであろう。

一時所得の規定創設により、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一切の所得をも課税対象とすることとなり、所得税法において、あらゆる種類の所得を課税所得とする包括的所得概念の採用が明文化された形となった。

もちろん、一時所得が創設された当時においては、全ての所得が課税対象となっておらず、現行所得税法における一時所得よりも、その課税範囲は狭く、贈与、遺贈又は相続により取得したもの、死亡を原因として支払を受けた保険金および傷害保険契約又は損害保険契約に基づき支払を受けた保険金については、所得税を課さない（一時金等のうち、他人を被保険者、自己を保険契約者兼保険金受取人とする生命保険契約に基づき収容した死亡保険金については、課税の対象にはならなかった）とされた。

しかし、昭和 21 年改正および昭和 22 年第 1 次改正によって創設された譲渡所得の規定とは異なり、これまで非課税規定の文言であった「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」それ自体を課税対象としたことで、今までは、「ある所得者の資産が増加している場合において明らかに他の所得に該当することが認め難い場合」¹¹には、非課税とされていた一時的所得に対して、課税対象とすることが条文上で可能となったことが重要であった。

所得税法昭和 21 年改正当時における所得税法は、制限的所得概念に基づいていたとされており、当時の大蔵省主税局の奈良武衛も「例外的に特定の一時的所得に対する課税を併用

⁹ 奈良武衛「一時所得に対する課税について」『税経通信』第 3 巻第 3 号（税務経理協会 1948）、26 頁。

¹⁰ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第 2 増補版）』（税務経理協会 1990）、4 頁。

¹¹ 平田、前掲注 8、101 頁。

していた」¹²との見解をしめしている。つまり、退職所得、清算取引所得および譲渡所得への課税が、例外的措置であるとの認識があったのである。

このような、特定の一時的所得に例外的措置として課税しているという状態によって、所得税法上において生じていた課税所得の理論と実際の乖離は、所得税法昭和 22 年第 2 次改正における一時所得の規定創設時に、非課税規定の文言が課税所得として規定されたことで、課税所得の理論と実際において発生していた乖離を解消させたものであったといえるであろう。

また、所得税法の昭和 21 年改正から昭和 22 年第 2 次改正により、譲渡所得および一時所得が課税対象となったことで、所得税収入は、以下の通り、戦前から、大幅に増加することとなっている¹³。

(所得税収入、租税・印紙収入全体 単位：千円)

| 昭和 19 年から昭和 23 年までの年度別収入額 | | | |
|---------------------------|---|-------------|-------------------------------|
| 収入年度 | 所得税収入 | 租税・印紙収入全体 | 租税・印紙収入における所得税の割合 |
| 昭和 19 年度 | 4,040,581 | 11,665,146 | 34.6% |
| 昭和 20 年度 | 3,820,426 | 10,499,340 | 36.4% |
| 昭和 21 年度 | 12,240,677 | 30,112,221 | 40.7% |
| 昭和 22 年度 | 79,272,735 (うち申告所得税収入) 51,319,000 | 147,461,970 | 53.7% (うち申告所得税収入) 34.8% |
| 昭和 23 年度 | 190,831,800 (うち申告所得税収入) 114,425,000 | 345,831,366 | 55.2% (うち申告所得税収入) 33.1% |

第 2 節 一時所得の規定創設時における所得税基本通達（旧所得税通達）

旧所得税通達が制定されたのは、昭和 26 年である。昭和 26 年 1 月 1 日、国税庁長官より各国税局長にあてられたもの（直所 1-1）が、我が国における最初の所得税基本通達¹⁴である。そこには、昭和 25 年分以降の所得税について、これにより実施することおよび抵触する従来通達については廃止することが明記されている。

¹² 奈良、前掲注 9、26 頁。

¹³ 国税庁長官官房総務課編『国税庁統計年報書 第 100 回記念号』（国税庁 1976）、54-55 頁。

¹⁴ 国税庁所得課税課編『所得税の法令と取扱（所得税法に関する基本通達）』（大蔵財務協会 1951）の序文の後に、この「直所 1 の 1」が示されている。

この他、速報として昭和 26 年 1 月 29 日に出版された所得税基本通達に関する当時のいくつかの資料¹⁵⁾には、その序文においても「この通達は、所得税法に関する国税庁の解釈を統一して定め、もって所得税法の適正な実施を図ろうとするものである」旨および「この通達の実施に伴い、この通達と抵触する従前の通達は廃止する」旨が記されている。

1. 所得税基本通達の公表

前出の『所得税法の法令と取扱通達（所得税に関する基本通達）』に、当時の国税庁長官である高橋衛による序文として、「基本通達の決定に当たりましては、所得計算の部分については、できる限り會計理論への接近を図り、その他の解釈については、文理の許す限り常識に従うこととし、税法の運用が納税者にも税務当局にも簡易となるよう留意した外、解釈の範囲外に亘る税務行政の運用のうち納税者に重大な利害関係のあると思われる取扱方針はこれを盛る込むことといたしました。」との旨の説明がある。また、同序文において、「本来税法そのものは、社会の進歩に伴いまして漸次精緻となり、それだけ技術的にも複雑になるため理解が困難となり勝ちとなることは免れ得ないところであります。（中略）第一次のシャウブ勧告を基礎として昨年所得税法の画期的改正が行われ、更に今回第二回の勧告に基づいて所得税の軽減が見られようとしている機会におきまして、何よりもまず第一に所得税法の適用に関する当局側の解釈を統一して課税の適正公平を期すために、又所得税法に関する一般理解の普及とこれに基づく批判を通じて所得税法の一段の進歩改善を図るために、右の困難にもかかわらず、今回、所得税法の解釈に関する基本通達を決定し、これを公表することとしたのであります。」との旨、通達を公表した意義が述べられている。

2. 一時所得に係る通達

旧所得税通達における一時所得に係る通達は「所得の区分―一時所得」として旧所得税通達 142 から 150 によって以下のように規定されている¹⁶⁾。

142 一時所得は、次のいずれにも該当する所得をいうものとする。

（一）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。

（二）その所得が一時的性質を有するものであること。

143 競馬の馬券の拂戻金、競輪の車券の拂戻金は、たとえ、その拂戻を受けた者がいわゆる常連であっても、その所得は性質上一時的のものであるから、一時所得とする。

¹⁵⁾ 日本税務代理士會連合會『所得税法に關する基本通達（速報 昭和 26 年 1 月 29 日）』（日本税務代理士會連合會 1951）、序文。

税務經理協會編『所得税法の取扱 基本通達』（税務經理協會 1951）、序文。

¹⁶⁾ 国税庁所得課税課編、前掲注 14、25-26 頁。

- 144 いわゆる著述家および作家以外の者の受ける著作権の使用料（印税）は、たとえ、その行為が一時的であつても、その所得は性質上継続的のものであるから一時所得とせず、雑所得とする。
- 145 いわゆる著述家および作家以外の者の受ける原稿料は、一時所得とする。
- 146 被よう者が雇よう者から受ける災害見舞金品、結婚祝金品等のようなものも、それが雇よう契約に基づく義務として支給されたものでないときは、一時所得に該当するものとする。
- 147 懸賞の賞金、福引の当せん金品、第三者通報の報償金、遺失物拾得者の受ける報労金は、一時所得とする。
- 148 窃盗、強盗、横領、詐欺、強迫による取得物の課税については、次によるものとする。
- （一）窃盗、強盗又は横領により取得した財物については、所得税を課さない。
- （二）詐欺又は脅迫により取得した財物は一応所有権が移転するものであるから、当該財物から生ずる所得については、その内容に応じ、一時所得、事業所得等として課税する。但し、後日、裁判又は契約の解除により被害者に復帰した場合は、更正をするものとする。
- （三）と博による収入は、一時所得とする。但し、後日、刑事裁判により没収された場合は、更正するものとする。
- 149 法第九條第一項第九号に規定する一時所得の総収入金額から控除する「収入を得るために支出した金額」の範囲は、一時所得の収入を生じた各行為又は各原因ごとにこれを定めるものとし、収入を生じない行為又は原因に伴う支出金額は含まないものとする。但し、競馬又は競輪の常連のように、常時馬券又は車券を買っているような者については、その年中における拂戻金の合計額を総収入金額とし、その年中における買入金の合計額を「収入を得るために支出した金額」として取り扱うも妨げないものとする。
- 150 相続、遺贈又は贈与に因る財産の取得は一時所得となるが、相続、遺贈又は個人からの贈与に係るものは、法第六條七号の規定により課税されないから、これ等のもののうち一時所得として所得税を課せられるものは、法人からの贈与に係るものにかぎられるものとする。但し、相続税法の規定により法人からの「贈与に因り取得したものとみな」されるものは法第六條第七号の規定に準じ、所得税法を課さないものとする。

これら旧所得税通達のうち、旧所得税通達 143 では、競馬、競輪等の払い戻しに係る所得は、常連であつたとしても、それらは総じて一時所得である旨が明記されている。また、旧所得税通達 148（三）では、賭博によって得た所得についても、それらが一時所得に該当する旨が明記されている。そして、旧所得税通達 143 で常連であつても一時的なものであるから一時所得であるとしながらも、同通達 149 では、常連の一時所得の計算においては、相対対応を認めて、同通達 149 によって、旧所得税通達 143 の内容を異にする規定が明記されている。

これらの、一時所得に係る旧所得税通達の内容は、前節において昭和 23 年から昭和 25 年当時の資料として参照した一時所得に関する説明と内容はほぼ同じである。このことから、昭和 22 年第 2 次改正以後において、実際に運用されていた内容が解説書としてまとめられ、その一時所得に係る運用内容が、改めて通達としてまとめられたのではないかと考える。

しかし、前述のように、当時の解説書における一時所得の課税に係る説明と実際の旧所得税通達 149 では、その内容に少なからず差異が生じている。

第 3 節からは、旧所得税通達 149 および関連する旧所得税通達 143 の内容について研究していく。

第 3 節 旧所得税通達 143 および 149

一時所得に係る旧所得税通達の中には、現行所得税通達において、公営ギャンブル所得の区分と所得金額の計算について争われた勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決と関係を有し、昭和 26 年から昭和 44 年に廃止されるまでの 20 年弱の間、課税実務上の指針として存在していた旧所得税通達 143 および 149 が存在していた。

1. 旧所得税通達 143 および 149 の規定内容

旧所得税通達 143 では、「競馬の馬券の拂戻金、競輪の車券の拂戻金は、たとえ、その拂戻を受けた者がいわゆる常連であっても、その所得は性質上一時的のものであるから、一時所得とする」として、競馬または競輪の常連であっても、それらに係る払戻金については、一時所得として課税すると規定している。

しかしながら、旧所得税通達 149 では、旧所得税通達 143 の規定に反して、「競馬又は競輪の常連のように、常時馬券又は車券を買っているような者については、その年中における拂戻金の合計額を総収入金額とし、その年中における買入金の合計額を『収入を得るために支出した金額』として取り扱うも妨げない」として、競馬または競輪の常連が、収入である返戻金全額から、費用となる買入金全額を「収入を得るために支出した金額」として控除してもよい旨の規定を設けている。

この旧所得税通達 149 の内容は、まさに勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決で争点のひとつとなった「収入を得るために支出した金額」に係わる内容である。現行所得税法では、馬券や車券の払戻金が一時的所得に該当する場合は、旧所得税通達 149 のように、払戻金に係る費用に、購入したはずれ馬券または車券を含めることはできない。では、なぜ昭和 26 年創設による旧所得税通達 149 では、このような控除を認めていたのであろうか。

2. 社会的・経済的状況が旧所得税通達 149 に及ぼした影響

我が国における競馬の社会的な地位は、賭博の一種であり、射幸心をあおるものという認識があったことは当時の文献の記述から明らかである。例えば、明治 40 年代前半における

競馬の状況について「随つて競馬ファンの凄まじき増加と、熱狂の度とは、現今の野球の夫れの如く、其上にも馬券と云ふ景物も伴う故、所ゆる猫も、杓子も押掛くると云ふ状態となり、随つて社會の射倖心を唆る弊害も伴ふに至れり程にて、司法内部及び貴族院方面にてはやかましき議論が出し来り、馬匹の改良は好い事であるが、競馬の状況今日の如く熱狂的となりては、社會の風紀を害するもの頗る甚しからん」¹⁷との説明がなされている。

大正 1 年の書籍には「試に所謂競馬場に入りて虚心その目に触れ耳に聞ゆる所を吟味せよ貴紳上流の者より下はさまで衣装の宜しからず餘裕あるべしと思はれざるものに至る迄喧騒狂奔する有様は實に寒心に値す（中略）要之競馬場は純然たる公開の賭博場なり（中略）餓鬼の如く亡者の如く勝敗經銖を争ふなり」¹⁸と記し、競馬を禁止すべきと論じている。また、大正 12 年の競馬法創設当時の書籍にも「競馬法とか云ふ珍妙な議案が、今や貴衆両院を通過して可決確定されたぜ、併かも馬券とか云ふ立派な富籤の發賣を公認するに至つては、頗る驚かざるを得ないね（中略）射倖心の摘発と云える最も恐るべき國家的利害を犠牲にし、（中略）苟くも射倖の心さへあれば、老幼婦女の區別なく、誰にでも遣れる所に一層の普遍的危険が伴うのだ」¹⁹と記されている。

警察官から高知知事となった溝渕増巳は昭和 14 年において「競馬に因りて投票を募集して勝馬に投票したるものに對して賞金が與へられ、性質上賭博か富籤に該當する行為」²⁰と表現している。また、「馬券發行の競馬を許すことは馬事の改良發達という特別の目的が之に依つて生じる害悪を覆ひて餘りあると云ふ點に理由あるものであつて、本来許さるべき性質のものではない。（中略）或ものは之に熱中の餘り家産を蕩盡して家運の破滅を來し、或ものは遂に詐欺恐喝等の犯罪に陥る等のことありてへいがいを覆つて尚利益あるかは大なる疑問である。（中略）本来投票が性質上富籤であるか賭博であるかは幾分疑問であるが、何れにしても絶對的に禁止された行為が特別の目的であるが故に許される」²¹と記している。

また、前述の通り、昭和 23 年当時の解説書において、「その収入が賭博、競馬賞金、株式の清算取引等に因るものであるときは、その年中において他の賭博、馬券購入、株式の清算取引等のために支出した金額も含むのであつて要するに一人の納税者の一時所得についてはその年中における損益はこれを通算することとなるのである（下線は筆者による。）」²²と賭博、競馬賞金、清算取引に因る所得を並べて説明していること、そして、それらの所得について損益を通算させることができるとされていることから、当時において、賭博、競馬賞金、株式の清算取引という行為による所得は、社会的・經濟的に同様の所得であるとの認識を課税庁側が有していたことが窺える。

¹⁷ 関直彦『七十七年の回顧』（三省堂 1933）、278-279 頁。

¹⁸ 河津暹『經濟私言』（金刺芳流堂、武田芳進堂 1912）、744-755 頁。

¹⁹ 上田千尋『時弊苦言』（二松堂書店 1923）、238-239 頁。

²⁰ 溝渕増巳『日本警察』（松華堂 1939）、354 頁。

²¹ 同上、354-358 頁。

²² 杉山、前掲注 5、23 頁。

上記に記されている当時の記述から、昭和 26 年当時における競馬等の払戻金の所得計算において、旧所得税通達 149 のような処理を認めていたのは、これらの所得を得ること自体が、今ほど認知されておらず、また一般的なものではなかったもので、上記のように、賭博、競馬賞金、株式の清算取引という行為による所得は、軽侮や侮蔑に値する行為による所得と考えられていたからではないか。さらに、賭博や馬券等の払戻金により得た所得が、それらを把握することが困難であったということは、想像するに難くない。

これらの点から、競馬等に係る払戻金により取得する一時所得とは、社会的・経済的地位が確立されたものではなかったのである。むしろ、軽侮や侮蔑に値する行為による所得であり、その申告もまた不正確であったことに加え、捕捉が制度として困難であった競馬等に係る所得²³故、課税実務上においてあまり重要性が無いと考えられており²⁴、その所得を正確に申告する者については、旧所得税通達 149 のような、例外を認めていたと考えられる。

競馬の主催者側（国や地方自治体等）は、馬券の売上による収入の増加を目的とするもので、購入された馬券への課税は、考えていなかった。また、申告する競馬の常連も皆無に等しかったのではないかと推測するところである。

そして、この旧所得税通達 149 は、昭和 26 年の創設から長らくの間、存続し続け、昭和 45 年の所得税法現通達の制定時に廃止されることとなる。

3. 旧所得税通達 149 廃止の経緯

所得税法昭和 40 年の改正当時の解説書では、新たに規定された一時所得に係る条文 34 条について、「一時所得の金額の計算上、一時所得に係る収入、支出について、総体対応計算によることなく、収入を生じた各行為又は各原因ごとに個別対応的に計算し、その反面、収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれることを定めたものと解される」²⁵と説明されている。

また、現行所得税法 34 条は、「一時所得の金額の計算について、このように厳格な収入・支出の個別対応的計算を定めているのは、たとえば、ギャンブルの支出は、それによって収入がえられたときにはその控除項目としての意味をもつが、その支出は、同時にギャンブルを楽しむための支出、つまり一種の消費支出としての側面があり、一時所得に係る支出には多かれ少なかれこのような要素があるものと考え、その支出は、それが収入を生んだ場合に限って控除を認めるという建前を取っているものと考えられる。」²⁶との指摘もなされている。

²³ 杉山、前掲注 5、394 頁。

²⁴ 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）、221 頁。

²⁵ 国税庁『昭和 40 年改正税法の全て』（国税庁 1965）、27 頁。

²⁶ 注解所得税法研究会、前掲注 1、676-677 頁。

しかし、所得税法昭和 40 年改正による全文改正後においても、旧所得税通達 149 は、しばらくの間存続することとなる。これは、上記における説明や指摘とは相容れないものである。旧所得税通達によって規定され、現行所得税法においても数年間は廃止されることもなく有効であった旧所得税通達 149 は、現行所得税法における一時所得の規定の目的や意義の観点からは、明らかに齟齬をきたすものであったはずである。それにも拘らず、昭和 40 年から昭和 44 年までの 4 年間、課税実務上の指針として存在していた。

これは、現行所得税通達が昭和 45 年に制定されるまでの間、国税庁において、昭和 40 年に全文改正がなされた新たな所得税法に関する基本通達を早急に制定すべく、その立案検討が進められた経緯が影響している。

新たな所得税基本通達が制定するまでの間、暫定的な取扱通達として「所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）等の施行に伴う所得税の暫定的取扱について」通達（昭和 40 年 8 月 4 日直審（源）34、直審（所）20）²⁷が示達（以下「暫定的取扱通達」とする。）された。

この通達は、新所得税法等の施行に伴い、これに関する基本通達が正式に制定されるまでの間における所得税に関する処理の指針を明らかにする趣旨で、申告所得税に関する従前の取扱通達の適用関係を含めて主として源泉徴収に関する取り扱いについて定められたものであった²⁸。

上記の暫定的取扱通達には一時所得に係るものはなく、当時の資料においても、一時所得に係る記載は少ない。一時所得関係における所得計算上控除する支出金額の明確化として「一時所得の計算上控除する支出した金額は、個々の収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限られることとされ、収入を生じなかった行為等の為の支出額は控除の対象とされないことが明らかにされた」²⁹旨および一時所得の金額の計算方法の改正として「すでに譲渡所得の箇所述べたように、従来の譲渡所得とあわせて特別控除を行う方式をやめ、一時所得の金額の計算上単独に特別控除が認められることとなった。（後略）」³⁰旨を記しているものが存在する程度である。

さらには、昭和 40 年 3 月 31 日の所得税法の全文改正の後、昭和 40 年 7 月 20 に発行された解説書においても、「原則として、一時所得の収入を生じた各行為または各原因毎にこれを定め、収入を生じない行為または原因に伴う支出金額は含まないものとされている。しかし、常時馬券または車券等を買っているようないわゆる常連については、当年中における払戻金の合計額を総収入金額とし、その年中の買入金の合計額を収入を得るために支出した金額としても差し支えないことになっている」³¹との旨の説明がされている。

²⁷ 中央経済社『税務弘報 別冊附録「国税月報」』第 13 巻第 11 号（中央経済社 1965）、266-308 頁。

²⁸ 弘中富士男「所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）等の施行に伴う所得税の暫定的取扱いについて」『税経通信』第 20 巻第 11 号（税務経理協会 1965）、1867 頁。

²⁹ 橋本守次「所得計算関係の改正」『税務弘報』第 13 巻第 6 号（中央経済社 1965）、770 頁。

³⁰ 同上、770 頁

³¹ 木原義一『所得税の理論と実務』（税務経理協会 1965）、152-153 頁。

このような当時の状況に鑑みると、一時所得という課税所得が、所得税法上または課税実務上においてあまり重要性が無いと考えられていたこと³²、馬券等の払戻金によって所得を得ること自体も、今ほど一般的な市民権を得てはおらず、さらには、馬券等の払戻金により得た所得の把握が困難であったという当時の社会的・経済的な状況（馬券の払戻金に係る現状については、平成 29 年度の会計検査院の調査資料³³でも、いまだ馬券等の払戻金のうち、高額配当に係るものの多くが申告されていないという現状が報告されている）から、競馬等における所得に係る旧所得税通達 149 は、あまり重要性が認められていなかったであろう。

それ故に、昭和 44 年に現行所得税通達が制定された時点で、特段の注意がなされることなく旧所得税通達が廃止されたのではないかと考えられる。事実、コンピューターおよびインターネットの発達によって社会的・経済的な状況が急速に変化したこと、そして、コンピューターソフトの使用による大量の自動馬券購入取引が可能となったことにより生じた勝馬投票券に係る事例までの長らくの間、馬券の払戻金に係る論点について、一時所得として処理されていたことが、理論および実際のどちらにおいても問題にされることはなかったのである。

ただし、課税実務上においてあまり重要性が無かったのだとしても、それ以前の所得税法において生じていた、課税所得の理論と実際の乖離を解消させた意味で、所得税法昭和 22 年第 2 次改正によって規定された一時所得の規定は、非常に重要な意味を有すものである。

第 7 章では、この一時所得の規定が、昭和 22 年第 2 次改正以降の戦後における所得税法の改正によってどのような変遷を辿っていったのかについて研究し、現行所得税法における一時所得の変遷および一時所得に係る現行所得税通達について研究していく。

³² 佐藤、前掲注 24、221 頁。

³³ 会計検査院「競馬等の払戻金に係る所得に対する課税状況について」『特定検査対象に関する検査状況』（会計検査院 2017）、391-394 頁。

第7章 戦後の所得税法改正および現行所得税法における一時所得

第7章では、所得税法昭和22年第2次改正以後における、所得税法改正の変遷および現行所得税法における一時所得に係る条文、そして、現行所得税通達の規定について研究する。

まず、戦後の所得税法に大きな影響を与えたシャウプ勧告に基づく所得税法改正の一時所得への影響およびシャウプ勧告以後における昭和30年代までの所得税法改正を研究することで、これらの改正が、所得税法における一時所得にどのような影響があったのかについて明らかにする。その後、現行所得税法における一時所得の規定が創設された所得税法昭和40年の全文改正から現行の条文、そして、昭和45年に制定された現行所得税通達を研究する。

第1節 シャウプ勧告に基づく所得税法改正の一時所得への影響

シャウプ勧告は、シャウプ使節団によって、昭和24年5月からの約3カ月に渡り、国税・地方税の全般にわたる租税制度の実態調査後、同年9月に発表されたものである。戦後の所得税制度において、「画期的意義をもっていたものは、いうまでもなくシャウプ勧告による昭和25年の税制改正」¹である。

シャウプ勧告に基づいた、昭和24年から昭和25年による税制改正は、昭和25年度における改正要綱にあるように、シャウプ税制使節団の勧告の基本原則に基づき、当時の社会的・経済的な状況に対応しつつ、公平な課税を目的としてなされたのである²。

これにより一時所得は他の一時的所得（山林所得、譲渡所得及び退職所得）とともに、その2分の1課税が廃止された結果、一時所得については所得金額全額が課税対象とされたが、他の一時的所得は平均課税（平均課税とは、所得税の納税義務者に変動所得[漁獲から生ずる所得、原稿又は作曲の報酬、著作権の使用料による所得等]又は臨時所得（職業野球選手の契約金等の臨時に発生する所得）がある場合の税額計算上の特別な方法である。）の対象とされた。

また、一時所得のうち、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したとみなされるものを含む）と、傷害保険契約又は損害保険契約に基づき支払を受ける保険金は引き続き非課税とされたが、死亡を原因として支払を受けた保険金については非課税規定から外された。その結果、一時

¹ 高橋誠「日本所得税制史論 その三 現代所得税制の展開」法政大学経済学部学会『経済志林』28巻1号（法政大学経済学会 1960）、88頁。

² 平田敬一郎・辻克蔵『財政経済弘報 別冊特別第8号 改正所得税法詳解』（財政経済弘報社 1950）、5頁。

吉岡健次・兼村高文・江川雅司『シャウプ勧告の研究 シャウプ使節団日本税制勧告書収録』（時潮社 1984）、72-75頁。

福田幸弘監修 シャウプ税制研究会編『シャウプの税制勧告』（霞出版 1987）、4頁。

金等については、これまで課税されてこなかった他人を被保険者、自己を保険契約者、保険金受取人とする生命保険契約に基づく死亡保険金が、新たに所得税の課税対象とされた。

そして、第 2 次報告書における所得税法に係る提案では、農民及び漁民に対する勤労控除、扶養控除の範囲の拡大、そして、税率引き下げと基礎控除額の引き上げがなされている。基本的には、前回の報告書と同様に、当時の社会的・経済的な状況に対応しつつ、公平な課税を目的とした提案がなされている³。

1. シャウプ勧告に基づく所得税法改正の一時所得への影響

シャウプ勧告に基づく改正は、当時の社会的・経済的な状況に対応しつつ、公平な課税を目的とした提案がなされ実施されたものであった。終戦からシャウプ勧告に基づく税制改正がなされた昭和 25 年までの間における日本の社会的・経済的な状況を、当時の大蔵大臣池田勇人は、解説書において以下のように説明し、シャウプ勧告に基づく税制改正について評している。

「終戦依頼 5 ヶ年のわが国経済は、困難と欠缺とに阻まれた茨の道であった。勿論これらもなお、われわれは数々の困難を覚悟しなければなるまい。しかし兎にも角にもインフレは終息し、生産もジョジョにではあるが増大し、さらに消費者実効価格の安定により國民生活もまた向上の一途をたどつて来ていることは争われない事実である。

今回行われた税制の根本改正も、この日本経済復興の爲めの重大な要因となるものである。すなわち、今回無事成立を見た昭和 25 年度予算は、その内容にも明らかな如く、歳出入の眞の禁句の上に、わが国経済をデイスインフレの方向に、推し進めて行こうとする財政政策の基調を再び明確にした。そしてこの予算と不可分の關係に立つという意味で今回の税制改正は特に高く評價されなければならない。衆知の如く國税、地方税を通ずる税制の全面的改正は去年来朝されたシャウプ博士を首班とする『シャウプ税制使節團』の勧告によつて結實したものである。同使節團の勧告は、わが國税制全般にわたる畫期的な改正を提案しており、政府も概ねシャウプ勧告の基本原則に即應し、更にわが國現在の財政經濟諸事情に適合するように調整を加え、税制の全御案にわたつて改正を行つたのである。」⁴

所得税法は、シャウプ勧告に基づき、当時の社会的・経済的な状況に対応しつつ、公平な課税を目的とした提案に調整を加えて、昭和 25 年度改正を実施したのである。シャウプ勧告に基づく税制改正による一時所得の規定への直接的な影響は次の 2 点である。

³ 大蔵財務協会「シャウプ第 2 次勧告の意義 - 勧告全文添付 -」『財政』第 15 巻第 11 号付録（大蔵財務協会 1950）、10 頁。

⁴ 大蔵省主税局編『国税の解説 新税読本巻の 1（日本週報 第 146 号臨時特集）』（日本週報社 1950）、2 頁。

1 つ目は、所得税法第 6 条における非課税規定に、以下の一時所得に関連する条文が追加されたことである⁵。

昭和 25 年 3 月 31 日 内閣総理大臣吉田茂

法律第 71 号（官報号外 18）

（前略）

第 6 条第 1 項第 1 号中「年額により」を削り、同項第 5 号を同項第 8 号とし、同項第 4 号の次に次の 3 号を加える。

- 五 第 9 条第 1 項第 8 号に規定する所得のうち、生活に通常必要な家具、什器、衣服その他の資産で命令で定めるものの譲渡に因るもの
- 六 国、地方公共団体、外国、国際機関、国際団体又は大蔵大臣の指定する団体、基金若しくはこれらに準ずるものが学術の研究を奨励するものとして交付する金品（給與又は対価の性質を有するものを除く。）で大蔵大臣の定めるもの
- 七 第九條第一項第九号に規定する所得のうち、相続、遺贈又は個人からの贈與に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈與に因り取得したものとみなされるものを含む。）、傷害保険契約又は損害保険契約に基づき支拂を受ける保険金、損害賠償に因り取得するもの、慰藉料その他これらに類するもの。

（後略）

この改正によって、上記の第 6 条第 1 項第 5 号、第 6 号、第 7 号の 3 つが、所得税の非課税対象となることが規定された。

次に、2 つ目が、この規定追加に加え、一時所得の規定に大きな影響を与えた改正点が、以下の第 9 条の条文に係る改正である。

（前略）

第 9 条第 1 項中「所得金額」を「総所得金額」に改め、同項第 3 号を次のように改める。

- 三 不動産、不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永年小作権の設定その他他人をして不動産、不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第 4 号に規定する所得を除く。以下不動産所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額
- 四 商業、工業、農業、水産業、偉業、著述家その他の事業で命令に定めるものから生ずる所得（第 7 号に規定する所得及び事業用の固定資産の譲渡に因る所得を除く。以下事業所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額。

（中略）

⁵ 印刷局編『昭和年間 法令全書 昭和 25 年 - 1 詔書・法律』（原書房 2007）、64 頁。

七 山林の伐採又は譲渡に因る所得（以下山林所得という。）は、その年中の総収入金額から当該山林の植林日、取得費、管理費、伐採日その他必要控除した金額
同項第 7 号及び第 8 号中「の 10 分の 5 に相当する金額」を削り、同項第 7 号を同項第 8 条とし、同項第 9 号中「事業等所得」を「雑所得」に改め、同号を同項第 10 号とする。
（後略）

この改正により、当時において広義では一時的所得と認識されていた⁶その他の一時的所得（山林所得、譲渡所得、退職所得）とともに、それまでの 2 分の 1 を課税所得から控除する方式が廃止された。

そして、事業等所得として規定されていた所得税法第 9 条第 1 項第 9 号は、同条同項第 10 条へ移行された。それまで、事業等所得として区分されていたもののうち、不動産所得および事業所得に該当するものが、事業等所得から除かれることになったことから、残りに該当するものが雑所得という所得区分として新たに規定されたのである。当時の雑所得は、所得税法第 9 条第 1 項第 10 号として、以下のように規定された⁷。

所得税法第 9 条第 1 項第 10 号 法律第 71 号（官報号外 18）（昭和 25 年 1950）

（前略）

十 前各号以外の所得（以下雑所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額

（後略）

2. シャウプ勧告以後における所得税法改正

シャウプ勧告以降の所得税法改正は、日本経済の成長と密接な関係を有しながらなされていく。この経済成長の結果、大規模な税収増に恵まれ、毎年のように減税を実施する。それに加えて、特定の政策目的の促進を図る租税上の特別措置が設けられていく⁸。

昭和 26 年に閣議決定された税制改正及び資産再評価に関する要綱⁹は、昭和 25 年に具体化したシャウプ勧告に基づく税制改革に沿う形で、様々な控除等について引き上げがなさ

⁶ 平田敬一郎『租税制度』（学陽書房 1951）、139 頁にも以下のように記されている。

「一時所得（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をいう。譲渡所得、山林所得、退職所得は広い意味の一時的所得であるが、所得税法はこれら以外の一時的所得を一時所得と称している。）」

⁷ 名古屋国税局所得税課編『所得税関係法令と取扱通達集（昭和 29 年 2 月 1 日現在）』（精文館書店 1954）、51 頁。

印刷局編『昭和年間 法令全書 昭和 22 年 - 1 皇室典範・詔書・皇室令・法律』（原書房 2007）、27 頁。

印刷局編『昭和年間 法令全書 昭和 25 年 - 3 法律（続）』（原書房 2007）、39 頁。

印刷局編、前掲注 5、64 頁。

⁸ 石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社 2008）、167 頁。

⁹ 大蔵省財政史室編『昭和財政史 一終戦から講和まで一 第 18 巻』（東洋経済新報社 1982）、224-226 頁。

れて、昭和 22 年度改正によって廃止された生命保険料控除がこの改正により復活している。所得税法昭和 27 年度改正では、一時所得に係る改正がなされることとなる。昭和 27 年 1 月 25 日に閣議決定された昭和 27 年度税制改正の要綱における、一時所得に関連するものを以下に記す。これらは「国民租税負担の現状にかんがみ、さきに臨時特例法によって実施した所得税の軽減を維持平年度化する外、所得税及び相続税につき一層負担の合理化を図るとともに、課税の簡素化及び資本の蓄積に資する等のため、次のとおり税制の改正を行う」¹⁰ものであった。

四 変動所得に対する課税を次の通り改正し、負担の軽減及び課税の簡素化を図るものとする。

- (1) 退職所得については、さきに実施した臨時軽減措置を平年度化し、収入金額から一五万円を控除した後の金額の半額を課税所得とし、他の所得と分離して課税するものとする。
- (2) 譲渡所得、一時所得及び山林所得については、一〇万円を控除した後の金額を課税所得とすること。
- (3) 自家用住宅及び自作農地を売却又は交換して、一年以内に新たにこれらと同種の資産を取得した場合の譲渡所得の課税を免除すること。
- (4) 以上の外、変動所得については、一年限りの平均課税を認める範囲を拡張する等できる限り課税の簡素化を図ること。

五 医師の社会保険に基く診療収入及び弁護士、公認会計士等の報酬並びに非居住外国人の受ける特許権使用料に対し新たに源泉徴収を行うものとする。

なお、原稿料等に対する現行源泉徴収税率につき合理的な調整を行うとともに、源泉徴収税額が過納となった場合の還付の簡易迅速化につき所要の措置を講ずるものとする。

所得税法昭和 26 年度改正および同 27 年度改正における一時所得に係る改正点は、上記の昭和 27 年度税制改正の要綱にもあるように、10 万円の控除が認められたことである。この改正により、譲渡所得、一時所得及び山林所得を 1 グループとし、当該グループ内で損益通算を行った後、その合計額から 10 万円（特別控除）を控除した金額を他の所得と総合して課税することとされた。この特別控除の導入は、これらの所得に小額不追及の思想¹¹が持ち込まれたものと説明されている¹²。

¹⁰ 大蔵省財政史室編、前掲注 9、232-233 頁。

¹¹ 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正版）』（弘文堂 2010）、101 頁。

「あまり、小額の所得についてまでいちいち課税するのは納税者・課税庁双方の手間の点から適切でないという考え方。」

¹² 松隈秀雄『戦後日本の税制』（東洋経済新報社 1959）、56 頁。

所得税法昭和 28 年改正によって、所得税法は、シャープ勧告に基づく税制から大きく変化することとなる。昭和 28 年度の税制改正は、第 15 回国会（昭和 27 年 10 月 24 日から同 28 年 3 月 14 日）は解散により、提出法案の大部分が不成立となったことから、翌第 16 回（昭和 28 年 05 月 18 日から同 28 年 08 月 10 日）の特別国会にて、ほぼ同じ内容で再提出され、成立を見ることとなった¹³。この経緯から、昭和 28 年度の所得税法の改正についての議論を、主税局長であった平田敬一郎と大蔵委員の坊秀男が、昭和 27 年 11 月 26 日の衆議院大蔵委員会においておこなっている¹⁴。ここでは、有価証券の譲渡所得に対する所得税法上での課税の廃止、富裕税の廃止、そして、所得税法における最高税率の引き上げ等について議論され、それらの改正は、所得税法昭和 28 年改正によってなされることとなった。シャープ勧告の序文にも、その重要性が説かれていたキャピタル・ゲインへの全額課税およびキャピタル・ロスの全額控除の廃止を含めて、これらの改正は、シャープ勧告に基づく税制からの大きな転換を意味するものであった。

さらに、昭和 28 年 6 月 24 日の第 16 回国会参議院大蔵委員会において「更に、山林所得、不動産等の譲渡所得及び一時所得の負担の軽減と課税の簡素化を図ることとし、山林所得は十五万円を控除し、五分五乗の方式によつて他の所得と合算して課税し、又不動産等の譲渡所得及び一時所得は、その合計額から十五万円を控除した後の半額を他の所得と合算して課税することとしております。」¹⁵と述べられている。当時の解説書において、実際の損益通算に係る計算方法は、まずそれぞれの所得金額を算出し、次に、臨時的所得として山林所得、譲渡所得および一時所得の合計額から 10 万円を控除するとしている（一時所得の損失はその他 2 つの所得から控除できないが、山林所得および譲渡所得の損失は、一時所得から最大控除金額 15 万円まで控除できる）¹⁶。

そして、この後も、社会的・経済的な変化に対応するために適時において所得税法における改正がなされ、所得税法昭和 40 年改正によって、所得税法は、現行の条文規定となる全文改正がなされた。

第 2 節 現行所得税法における一時所得

一時所得の規定が、現行所得税法の条文に改正されたのは、昭和 40 年における所得税法の全文改正によってである。第 1 節では、昭和 40 年の改正および現行所得税法における一時所得の規定について研究する。

¹³ 大蔵省財政史室編『昭和財政史 一昭和 27 年～48 年度 第 6 巻 租税』（東洋経済新報社 1990）、6 頁。

¹⁴ 衆議院事務局『第 15 回大蔵委員会議事録第 4 号』（印刷局 1952）、6 頁。

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/015/0284/01511260284004.pdf>（最終閲覧日 2019 年 10 月 27 日）

¹⁵ 衆議院事務局『第 16 回大蔵委員会議事録第 6 号』（印刷局 1953）、1 頁。

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/016/0284/01606240284006.pdf>（最終閲覧日 2019 年 10 月 27 日）

¹⁶ 杉村章三郎・村山達雄・野村次夫『所得税法』（大蔵出版 1953）、130 頁。

1. 所得税法昭和 40 年改正

昭和 37 年 8 月以来、3 年間にわたって税制の基本的・体系的検討を進めてきた税制調査会が「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申」を公表したのは昭和 39 年 12 月である。この答申は、昭和 37 年 12 に公表された「昭和 38 年度の税制改正に関する臨時答申」および昭和 38 年 12 月に公表された「昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申」を経て公表された。その内容について「今後予想されるわが国の急激な社会、経済の進展に伴って、われわれが基本税制の在り方としてこの答申に述べている事項の中には、遠からず再検討の必要に迫られるものもあろうが、少なくともここ 4~5 年の間は、ここに示した結論の線にそつて各年度の税制改正が図られることが望ましい」¹⁷と述べられている。また、昭和 39 年 12 月 12 日の第 47 回国会衆議院大蔵委員会においても「これは単なる単年度の問題ではなくて、基本的な租税制度のあり方でありますから、その点私この答申というものは最近の税調の答申の中で非常に重要な答申」¹⁸だと述べられているように、昭和 37 年および同 38 年に示された答申とはその趣旨を異にした、長期的な観点により公表されたものであった。

この答申の特徴は、税負担の適正水準の新たな基準、資産所得への課税強化の方針、シャープ勧告の再評価等であった¹⁹。

所得税法昭和 40 年改正は、上記の昭和 39 年 12 月に公表された答申のほか、当時の経済状況や財政状態を反映させなされたものであった。当時の経済状態は、消費者物価の上昇に伴う生計費増加により、税負担の軽減に対する要望が強くあり、その多くは所得税の減税を求めていた。また、昭和 38 年頃からの企業の収益力低下や証券市場の不振なども影響し、景気はきわめて沈滞した様相を呈してした。国の財政状態もまた、このような経済状態の影響を受け、厳しい状態ではあった²⁰。

このような状況ではあったものの、所得税法昭和 40 年改正は、条文の全文改正による大幅な改正であった。この全文改正は昭和 38 年 12 月に公表された税制調査会の答申である「所得税法および法人税法の整備に関する答申」にて示された所得税法および法人税法の構成と表現方法に関する問題²¹に基づくものであった。

この所得税法全文改正によって一時所得の規定は、現行所得税法の通り、第 34 条に規定されることとなり、当時の規定は以下のようになっていた²²。

¹⁷ 税制調査会『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申』（税制調査会 1964）、1 頁。

¹⁸ 衆議院事務局『第 47 回大蔵委員会議事録第 1 号』（印刷局 1964）、11 頁。

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/047/0284/04712120284001.pdf>（最終閲覧日 2019 年 10 月 27 日）

¹⁹ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第 2 増補版）』（税務経理協会 1990）、139-141 頁。

²⁰ 国税庁編「改正税法のすべて 昭和 40 年 5 月」『国税速報』第 1813 号（大蔵財務協会 1965）、3-5 頁。

²¹ 税制調査会『所得税法および法人税法の整備に関する答申』（税制調査会 1963）、1-4 頁。

²² 内閣・総理府『所得税法・御署名原本・昭和四十年・第二巻・法律第三十三号』（内閣・総理府 1965）、63-64 頁。

所得税法 昭和 40 年 3 月 31 日法律第 33 号（昭和 40 年 1965 年）

（一時所得）

第 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。

2 一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。

3 前項に規定する一時所得の特別控除額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする。

一 前項に規定する残額が三十万円以下である場合 当該残額

二 前項に規定する残額が三十万円をこえ四十五万円未満である場合 六十万円から当該残額を控除した金額

三 前項に規定する残額が四十五万円以上である場合 十五万円

その後、昭和 42 年の所得税法に係る改正（昭和 42 年 5 月 31 日法律第 24 号）より、第 3 項が「3 前項に規定する一時所得の特別控除額は、三十万円（同項に規定する残額が三十万円に満たない場合には、当該残額）とする。」に改正される。その後、昭和 46 年に条文が改正（法律第 18 号昭和 46 年 3 月 31 日）され、特別控除額が 40 万となったほか、昭和 50 年にも条文改正（法律第 13 号昭和 50 年 3 月 31 日）がなされ、控除額が 50 万円となった。

この改正によって、一時所得の金額の計算上、控除される金額が、いわゆる個別対応の原則によることを明らかにした²³と説明されている。また、当時の解説書には、以下のように、旧所得税通達 149 の「競馬又は競輪の常連のように、常時馬券又は車券を買っているような者については、その年中における拂戻金の合計額を総収入金額とし、その年中における買入金の合計額を『収入を得るために支出した金額』として取り扱うも妨げない」という内容を旧所得税通達 143 を根拠として、以下のように記して否定している。

「また競馬の馬券の払戻金などについては、たとえその払戻を受けた者がいわゆる常連であつて、その人にとって継続的に所得から生ずるような場合であつても、その所得は性

²³ 税務経理協会『税経セミナー』第 109 号（税務経理協会 1965）、275 頁。

質上一時的なものであることから一時所得として課税することに取り扱われます（昭 26 基通 143）。」²⁴

旧所得税通達 143 および同 149 が廃止となるのは、昭和 44 年 1 月 31 日（直審[所]1）においてである。しかし、昭和 40 年および同 42 年の当時の解説書では、一時所得において控除できる金額は、個別対応であることおよび馬券に係る払戻金などについては、その性質から継続的に所得が発生していても一時所得として取り扱う旨を明確に示していたのである。このことから、旧所得税通達 149 は、この当時において、有名無実化していたことが窺える。

2. 現行所得税法における一時所得の規定

現行所得税法における一時所得の規定は以下のようになっている。この規定からも明らかのように、一時所得は、他の所得に分類されず、営利を目的とせず一時的・偶発的所得であることが特色とされる。

第 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。

2 一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。

3 前項に規定する一時所得の特別控除額は、50 万円（同項に規定する残額が 50 万円に満たない場合には、当該残額）とする。

現行所得税法は、包括的所得概念を採用していると解釈されているため、経常的・反復的に生じる所得のみならず、あらゆる経済価値の流入が所得税の課税対象とされている。これに照らせば、外部からの経済価値の流入である生命保険契約に基づく一時金等についても、本来、そのすべてが課税対象とされてしかるべきであるが、現行所得税法は、一時金等のすべてを課税対象とはせず、次の 2 つを非課税として規定している。

1 つは、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）（所得税法第 9 条第 1 項 16 号）である。

²⁴ 伊藤稔博『わかりやすい所得税講座』（税務研究会出版局 1967）、128 頁。

この非課税規定は、一般的に、所得税と相続税・贈与税との二重課税を排除する趣旨の規定と説明されており²⁵、保険契約者たる被相続人の死亡により相続人が保険金を取得した場合や保険金受取人以外の者が保険契約者（保険料支払者）である生命保険契約に基づき保険金又は解約返戻金を取得した場合は、これらは相続財産又は贈与財産とみなされ、相続税又は贈与税の課税対象とされることから（相続税法第3条第1項1号、同法第5条第1項、第2項）、これに該当する一時金等には所得税が賦課されないことになる。したがって、現行所得税法においては、保険契約者（保険料支払者）と保険金受取人が同一である場合、すなわち自己のためにする生命保険契約に基づき収受する一時金等が課税の対象となる。

一時金等のうち、非課税とされるもう1つのケースは、身体の傷害に基因して支払を受ける給付金である。所得税法第9条第1項17号は、損害保険契約に基づき支払を受ける保険金及び損害賠償金で、心身に加えられた損害又は突発的な事故により資産に加えられた損害に基因して取得するものその他の政令で定めるものを非課税所得とし、これを受けた同法施行令第30条第1号は、一時金等のうち、身体の傷害に基因して支払を受けるものを、非課税としているのである。これらの規定は、通常、保険金や損害賠償金が損害の回復と観念されている点を考慮したものと説明されている²⁶。

また、一時所得において、課税対象となるものについては、所得税基本通達によって例示列举される形で示されている。次に、所得税法における一時所得に係る現行所得税通達について研究をおこなっていく。

第3節 昭和45年制定による現行所得税通達

現行所得税法に係る現行所得税通達が制定されたのは、昭和45年である。前年の昭和44年1月31日（直審[所]1）、申告所得に関し、早急に具体的な適用関係を明らかにする必要がある事項について、当面の取り扱を定めたものであった通達「所得税法に関する当面の取扱（申告所得関係）について」²⁷によって、一時所得に関して規定されていた旧所得税通達（142, 143, 146～150）が全て廃止（一時所得に係る旧所得税通達144および145は昭和40年2月2日直審[所]3で削除されている。）となったのである²⁸。その後、昭和45年7月1日付で現行所得税通達が制定され同年9月1日から施行された。

²⁵ 金子宏「市民と租税」加藤一郎編『現代法と市民（岩波現代法講座8巻）』（岩波書店1966）、164頁。

²⁶ 同上、164-165頁。

²⁷ 大蔵省大臣官房文書課編『ファイナス（大蔵省広報）』第5巻第1号（大蔵省1969）、96頁。

²⁸ 所得税法研究会編『実務所得税法類集（現行所得税関係法令と取扱通達）』（新日本法規出版株式会社1970）、2742頁。

1. 現行所得税通達の制定時における趣旨

現行所得税通達は、従来の通達においてなされていた法令の単純な解説的解釈規定が整理され、通達の簡素化がなされた²⁹。さらに、規定の内容についても、個々の事案に妥当する弾力的運用を期すために、画一的な基準を設けることを適当としない事項については「～のような」、「おおむね」、「～することができる」等の表現を用い、通達の運用上、機械的平板的な処理がおこなわれないように規定されたのである。また、事業所得などの所得金額の計算に関しては、法人税の取扱として定められている事項は、可能な限り同様の取り扱いとし、税務行政の一元化に資するよう調整がなされたのである³⁰。昭和 45 年制定当時における一時所得に係る通達規定は、以下のようになっていた。

34-1 次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得に該当する。

- (1) 懸賞の賞金品、福引の当選金品等（業務に関して受けるものを除く。）
- (2) 競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等
- (3) 労働基準法第 114 条「付加金の支払」の規定により支払を受ける付加金
- (4) 令第 183 条第 2 項「生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算」に規定する生命保険契約等に基づく一時金（業務に関して受けるものを除く。）及び令第 184 条第 4 項《損害保険契約等に基づく満期返戻金等》に規定する損害保険契約等に基づく満期返戻金等
- (5) 法人からの贈与により取得する金品（業務に関して受けるもの及び継続的に受けるものを除く。）
- (6) 人格のない社団等の解散により受けるいわゆる清算分配金又は脱退により受ける持分の払戻金
- (7) 借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受けるいわゆる立退料（その立退きに伴う業務の休止等により減少することとなる借家人の収入金額又は業務の休止期間中に使用人に支払う給与等借家人の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額及び令第 95 条《譲渡所得の収入金額とされる補償金等》に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当する部分の金額を除く。）

（注）

- 1 収入金額又は必要経費に算入される金額を補てんするための金額は、その業務に係る各種所得の金額の計算上総収入金額に算入される。
- 2 令第 95 条に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当する立退料については、33-6 参照

²⁹ 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」『税経通信』第 25 巻第 10 号（税務経理協会 1970）、161-162 頁。

³⁰ 中央経済社『税務弘報』第 18 巻第 10 号（中央経済社 1970）中央経済社「別冊附録 所得税基本通達による追加および改正事項」、1 頁。

(8) 民法第 557 条「手付」の規定により売買契約が解除された場合に当該契約の当事者が取得する手付金又は償還金（業務に関して受けるものを除く。）

(9) 法第 42 条第 1 項「国庫補助金等の総収入金額不算入」又は第 43 条第 1 項「条件付国庫補助金等の総収入金額不算入」に規定する国庫補助金等のうちこれらの規定の適用を受けないもの及び第 44 条「移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入」に規定する資産の移転等の費用に充てるため受けた交付金のうちその交付の目的とされた支出に充てられなかったもの

(10) 遺失物拾得者又は埋蔵物発見者が受ける報労金

(11) 遺失物の拾得又は埋蔵物の発見により新たに所有権を取得する資産

(注)

発行法人から株式等を取得する権利を与えられた場合（株主等として与えられた場合（23～35 共－8 参照）を除く。）の経済的利益の所得区分については、23～35 共－6 参照

（遺族が受ける給与等、公的年金等及び退職手当等）

34－2 死亡した者に係る給与等、公的年金等及び退職手当等で、その死亡後に支給期の到来するもののうち 9－17 により課税しないものとされるもの以外のものに係る所得は、その支払を受ける遺族の一時所得に該当するものとする。

（一時所得の収入を得るために支出した金額）

34－3 法第 34 条第 2 項に規定する「収入を得るために支出した金額」には、たとえば、懸賞クイズ等の当選金品の一部を公益施設等に寄附する定めがある場合に当該定めに基づき寄附した金品または当該当選金品に係る所得が国外源泉所得である場合に当該所得について外国において課された外国税額（法第 95 条「外国税額控除」又は第 138 条第 1 項「源泉徴収税額等の還付」の規定の適用を受けるものを除く。）も含まれる。

（生命保険契約等に基づく一時金にかかる所得金額の計算上控除する保険料等）

34－4 令第 183 条第 2 項第 2 号に規定する保険料又は掛金の総額には、その一時金の支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額（これらの金額のうち、相続税法の規定により相続、遺贈または贈与により取得したものとみなされる一時金にかかる部分の金額を除く。）も含まれる。

(注)

使用者が支出した保険料又は掛金で 36－32 により給与等として課税されなかったものの額は、同号に規定する保険料または掛金の総額に含まれる。

上記の通り、昭和 45 年の所得税基本通達制定当時において、現在の内容とほぼ同様の規定内容となっていた。列举されている一時所得は、全てその内容を見ると一時的・偶発的であるから、「(2) 競馬の馬券の払戻金」についても、そのようなものと考え、勝馬券の払戻金のみを指していると考えられる。しかし、この新通達規定の趣旨からすると「～のような～」として「競馬の馬券の払戻金」を挙げていることから反対解釈すると、一時的・偶発的でない馬券の払戻金は、含まれていないとの解釈も成り立つように思われる。

次に、現在までに一時所得に係る規定がどのように変更されたのかを、現行の規定内容を確認し、その原因について研究する。

2. 現行所得税通達における一時所得の規定

現行所得税通達における一時所得の規定は、変更がいくつかなされている。一時所得の例示 (34-1) に 12 個目の例として追加された、地方税法の規定により交付を受ける報奨金については以下の通りである。

(12) 地方税法第 41 条第 1 項「個人の道府県民税の賦課徴収」、同法第 321 条第 2 項「個人の市町村民税の納期前の納付」及び同法第 365 条第 2 項「固定資産税に係る納期前の納付」の規定により交付を受ける報奨金（業務用固定資産に係るものを除く。）

これらに該当する報奨金は、それぞれの納付額のうち、到来した納期に係る税金とを合わせて納付した場合に、納期前に納付した税金の額に地方公共団体の条例において定められた一定の率を乗じて計算した額が交付されることとされているが、その納税者に未納の税金がある場合には、交付されないこととされているなどから、利子的性格も薄く、文字どおり、地方財政に寄与したことに対する報奨として交付されるものである。

なお、固定資産税に係る報奨金のうち、事業用固定資産に係る報奨金は、現行所得税通達 27-5 に取り込まれ、事業の付随収入として取り扱われることになっていることから、事業と称するに至らない業務の用に供される固定資産税については、事業用固定資産に係る固定資産税の報償金の取扱いに準じてその業務の実態に応じ、不動産所得または雑所得の金額の計算上総収入金額に算入されることとなる³¹。

そして、養老保険全額損金プランに係る事例³²の影響によって、生命保険契約等に基づく一時金又は損害保険契約等に基づく満期返戻金等に係る所得金額の計算上控除する保険料等に係る規定 (34-4) が、平成 24 年に以下のように変更された。

³¹ 森谷義光・北村猛・一色広己・田中健二 編『所得税基本通達逐条解説 平成 26 年度版』（大蔵財務協会 2014）、252-253 頁。

³² 養老保険全額損金プランにおける満期保険金に係る一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」として控除できる保険料の範囲が争われた事例

(生命保険契約等に基づく一時金又は損害保険契約等に基づく満期返戻金等に係る所得金額の計算上控除する保険料等)

34-4 令第183条第2項第2号又は第184条第2項第2号に規定する保険料又は掛金の総額(令第183条第4項又は第184条第3項の規定の適用後のもの。)には、以下の保険料又は掛金の額が含まれる。

- (1) その一時金又は満期返戻金等の支払を受ける者が自ら支出した保険料又は掛金
- (2) 当該支払を受ける者以外の者が支出した保険料又は掛金であつて、当該支払を受ける者が自ら負担して支出したものと認められるもの

(注)

- 1 使用者が支出した保険料又は掛金で 36-32 により給与等として課税されなかったものの額は、上記(2)に含まれる。
- 2 相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与により取得したものとみなされる一時金又は満期返戻金等に係る部分の金額は、上記(2)に含まれない。

前述したように、所得税法における一時所得の規定は、昭和40年の全文改正により、一時書所得の金額の計算上、控除される金額は、個別対応の原則によることを明らかにしたのであるが、後の第8章において詳細に研究する養老保険全額損金プランの事例の影響による改正を受け、その個別対応の原則および収入を得るために支出した金額は、自らが負担して支出したものに限ることを、この変更によって明らかにしたのである。

また、勝馬投票券の払戻金に係る事例の影響によって変更された一時所得の例示(34-1)の内容は以下の通りである。この変更は、平成27年、そして、平成29年になされ、現在の規定となった。

(2) 競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等(営利を目的とする継続的行為から生じたものを除く。)

(注)

1 馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して定めた独自の条件設定と計算式に基づき、又は予想の確度の高低と予想的中した際の配当率の大小の組合せにより定めた購入パターンに従って、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入するなど、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫しながら多数の馬券を購入し続けることにより、年間を通じての収支で多額の利益を上げ、これらの事実により、回収率が馬券の当該購入行為の期間総体として100%を超えるように馬券を購入し続けてきたことが客観的に明らかな場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当する。

2 上記(注)1以外の場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、一時所得に該当することに留意する。

3 競輪の車券の払戻金等に係る所得についても、競馬の馬券の払戻金に準じて取り扱うことに留意する。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決を受け、国税庁は「競馬の馬券の払戻金に係る課税の取扱い等について」³³を公表し、通達の改正がなされた。しかし、その後、さらに勝馬投票券に係る最高裁判決平成 29 年 12 月 15 日³⁴の影響により、現在の形に規定されることとなった。

上記のように、現行所得税通達における一時所得の規定に変更を及ぼした現行所得税法における事例は、2 つである。ひとつは、養老保険全額損金プランに係る事例であり、この事例は、一時所得に係る収入を得るために支出した金額の算定方法の可否を争点としたものであった。そして、もう一つは、勝馬投票券に係る事例であり、この事例では、当該所得が一時所得に該当するかの可否を争点としたものであった。

第 8 章では、まず、上記の 2 つの事例においても争点となった、一時所得の範囲および収入を得るために支出した金額とはどういったものかについて検証し、一時所得の算定方法について研究する。その後、上記の現行所得税通達における一時所得の規定に変更を及ぼした現行所得税法における 2 つの事例を研究するとともに、現行所得税法における一時所得の課題について研究する。

³³ 国税庁『競馬の馬券の払戻金に係る課税の取扱い等について』（国税庁 2015）
https://www.nta.go.jp/information/other/data/h27/saikosai_hanketsu/01-02.pdf（最終閲覧日 2019 年 10 月 27 日）。

³⁴ 勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決と同様に、競馬の馬券の払戻金はその払戻金を受けた者の馬券購入行為の態様や規模等によっては、一時所得ではなく、雑所得に該当するとした事例。

第 8 章 現行所得税法における一時所得の意義

第 8 章では、現行所得税法における一時所得の算定方法について研究する。その後、一時所得に係る近時の事例のうち、所得税基本通達に変更を及ぼした 2 つの事例についての研究をおこなう。最高裁判決によって、一時所得に係る現行所得税通達に大きな変更を与えることとなった事例は、養老保険全額損金プランに係る事例および勝馬投票券の払戻金に係る事例である。

第 1 節 一時所得の算定方法

現行所得税法において、一時所得は、まず一時所得として課税対象であるかどうかを判定し、そこから収入を得るために支出した金額を控除した後、その所得が一時的・偶発的な所得であるところから、いわゆる長期保有資産の譲渡所得の場合と同様、50 万円を限度とする特別控除後の 2 分の 1 相当額を総合課税の対象とする方法により算定される¹。

1. 一時所得の範囲

一時所得に係る条文が、昭和 22 年、それまで課税対象外とされていた所得を課税対象としたというのは、これまでの研究で示した通りである。

一時所得の規定は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得のどれにも該当せず、営利を目的とする継続的行為以外から生じる所得であり、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課税対象としている。

このような条文の規定を補うように、現行所得税通達 34-1 では、一時所得に該当する所得を例示列挙している。ここでは、一時所得の性質である、営利を目的とする継続的行為以外から生じる所得であり、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない所得の 12 種類が例示されている²。

¹ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、911 頁。

² 12 種類の例示は以下の通りである。

- ① 懸賞の賞金品、福引の当選金品等（業務に関して受けるものを除く。）
- ② 競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等（営利を目的とした継続的行為から生じたものを除く）
- ③ 労働基準法第 114 条「付加金の支払」の規定により支払を受ける付加金、
- ④ 生命保険契約等に基づく一時金（業務に関して受けるものを除く。）、損害保険契約等に基づく満期返戻金等
- ⑤ 法人からの贈与により取得する金品（業務に関して受けるもの及び継続的に受けるものを除く。）
- ⑥ 人格のない社団等の解散により受けるいわゆる清算分配金又は脱退により受ける持分の払戻金
- ⑦ 借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受けるいわゆる立退料（譲渡所得等、他の所得区分に該当する部分の金額を除く。）
- ⑧ 売買契約が解除された場合に取得する手付金又は償還金（業務に関して受けるものを除く。）
- ⑨ 所得税法第 42 条第 1 項「国庫補助金等の総収入金額不算入」・同第 43 条第 1 項「条件付国庫補助金等の総収入

所得の多くは、一時所得以外の、現行所得税法において区分されている所得に該当する者たちとなる。また、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、そして、一時所得に該当しない所得は、雑所得として、所得税法上における課税所得とされる。

また、通常であれば、一時所得に該当すると考えられる所得のうち、所得税法第9条および同第11条の規定およびその他の法律により、一時所得に該当すると考えられるが、所得税法上の非課税に該当するものとして、以下のような所得がある³。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">①日本学士院賞、日本芸術院賞、ノーベル賞その他法所定の学術等に関する表彰、奨励等のための金品②オリンピックおよびパラリンピック大会における成績優秀者に交付される財団法人オリンピック委員会等からの金品③学資金および扶養のための金品④相続、遺贈または個人からの贈与によって取得するもの⑤損害保険金、損害賠償金等⑥法人からの贈与による公職選挙の運動資金⑦警察官の職務に協力援助した者等の災害給付に関する法律により支給される金品⑧宝くじの当選金品⑨身体障害者の福祉金品 |
|--|

前述のほか、一時所得に該当する所得として、現行所得税通達34-1の例示以外では、解雇予告手当（労働基準法第20条）、保険契約者が取得した死亡保険金⁴、厚生年金基金の解散により支払いを受けた残余財産の分配金のうち、将来の年金給付の総額に代えて支払われる部分を超えて支払われた金額⁵、適格年金制度の終了により支払われた一時金⁶などがあ

金額不算入」に規定する国庫補助金等のうちこれらの規定の適用を受けないもの、同第44条「移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入」に規定する資産の移転等の費用に充てるため受けた交付金のうちその交付の目的とされた支出に充てられなかったもの

- ⑩ 遺失物拾得者又は埋蔵物発見者が受ける報労金
- ⑪ 遺失物の拾得又は埋蔵物の発見により新たに所有権を取得する資産
- ⑫ 地方税法の規定によって交付を受ける報奨金（業務用固定資産に係るものを除く。）

³ 注解所得税法研究会編、前掲注1、928-940頁。

⁴ 平成2年7月17日最高裁判所第三小法廷判決 平成2年（行ツ）55号（LEX/DB 文献番号 22003841）。

⁵ 平成18年9月14日東京高等裁判所判決 平成18年（行コ）第97号（LEX/DB 文献番号 28130005）。

⁶ 平成21年7月1日東京高等裁判所判決 平成21年（行コ）第88号（LEX/DB 文献番号 25471872）。

る。また、時効により取得した資産⁷、そして、マンション建設における承諾料⁸なども一時所得に該当する。次に、一時所得から控除できる範囲を規定している現行所得税法第34条第2項の規定について研究していく。

2. 収入を得るために支出した金額

現行所得税法第34条は、同第2項によって「一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。」と規定している。

一時所得の規定第34条第2項が、事業所得、不動産所得等のように「必要経費」という用語を使用せず、「支出した金額」という用語を使用しているのは、一時所得の金額の計算上控除される金額が、費用または経費という概念になじまないものが多かったからと考えられる⁹。さらに、かつこ書きによって「その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る」ことで、一時所得の金額の計算上一時所得に係る収入、支出については、総体対応計算によるのではなく、収入を生じた各行為または各原因ごとに個別対応の原則により計算され、収入を生じない行為または原因に係わらない支出は、控除対象とならないことを明らかにしている¹⁰。

現行所得税法において、収入金額についての一般的規定は第36条、必要経費についての規定は同37条であり、以下のように規定されている¹¹。

所得税法 昭和四十年法律第三十三号（昭和40年 1965年）

（収入金額）

第三十六条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以

⁷ 平成4年3月10日東京地方裁判所判決 平成元年（行ウ）第228号（LEX/DB 文献番号 27814502）。

<https://www.shoumudatabase.moj.go.jp/search/html/upfile/geppou/pdfs/d03901/s03901001.pdf>（最終閲覧日 2020年5月25日）

⁸ 昭和55年2月29日大阪高等裁判所 昭和54年（行コ）第37号（LEX/DB 文献番号 21068640）。

マンション建設に反対する近隣居住者が建築業者からマンション建設を承諾することの対価として支払を受けた金員の一部が、所得税法9条1項21号の非課税所得に当たらず、一時所得であるとされた事例

⁹ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法 2』（第一法規 加除式 2020）、2653頁。

¹⁰ 注解所得税法研究会、前掲注1、943-944頁。

¹¹ 電子政府の総合窓口 e-GOV[イーガブ] 法令検索 所得税法

https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=340AC0000000033（最終閲覧日 2020年1月27日）

外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額) とする。

(後略)

(必要経費)

第三十七条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

(後略)

所得税法第 36 条は、所得税法の課税対象となる所得である収入金額について規定した条文であり、同条 1 項のかっこ書きにより「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」もまた、所得税の課税対象であることを明確に示している。また、所得税法第 36 条は、租税法固有の要請を取り入れているものとして、「別段の定め」を規定し、「その年中の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の額）とする。」と規定している。

この規定は、収入を得る形態（金銭、権利、物、その他の経済的な利益）について述べているが、何が収入、または収入金額にあたるかについては述べられていない。これは、収入の意義について、税法は特別の内容をあたえるのではなく、社会通念上、または経済学等において用いられる通常概念、内容のものを予定していることを示しているとされる¹²。経済学等においては、「収入」とは、所得の概念と同様に、純資産の増加をもたらす要素あるいは、新たに取得した経済的利益などと理解されており、包括的な内容のもの（特定の源泉に限定されない）ということである。

収入金額として問題となる場合として、債務免除に係る場合がある。個人がその有する債務について免除を受けた場合、すでに法的に確定し、実現している債務の免除を受けることになるからそれだけ新たに経済的利益を得たことになり、その個人の純資産は免除された

¹² 岸田貞夫『税法としての所得課税（4訂版）』（税務経理協会 2008）、86 頁。

分だけ増加する。したがって、債務を免除されたことによる利益（いわゆる債務免除益）は、所得税法第 36 条の経済的利益に該当し、収入に含まれる¹³。

所得税法第 37 条では、必要経費について規定されている。必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことである。課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控除を認めることは、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、原資を維持しつつ拡大生産を図るという資本主義経済の要請に沿うゆえんである。そのため、いずれの国の所得税制度においても、必要経費の控除が認められており、所得税は純所得 (net income) を対象として課されている。わが国でも、不動産所得・事業所得・山林所得および雑所得の金額の計算上、必要経費の控除が認められており、その他の所得についても、投下資本の回収にあたる部分は課税の対象から除外されている¹⁴。

必要経費として控除が認められるためには、必要な (necessary) 経費であればよいのか、それとも「通常かつ必要」(ordinary and necessary) な経費であればならないのか。わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典 162 条のように「通常」の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解されるであろう。しかし、その必要性の認定が、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的判断に即してなされなければならない¹⁵。

所得税法は、原則として、純所得を課税対象として所得税を賦課するものであるから、必要経費（所得を得るために必要な支出）の控除を認めることは、いわば投資資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、原資を維持しつつ拡大生産を図るという資本主義経済の要請にそうことをゆえんとしているのである。わが国でも、不動産所得、事業所得、山林所得および雑所得の金額の計算上、必要経費の控除が認められており、その他の所得についても、投下資本の回収にあたる部分は課税の対象から除外されている¹⁶。

一時所得の規定にある「収入を得るために支出した金額」は、前述のように「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」に限るものとしており、「収入を得るために支出した金額」と称しながら、その実その内容はその語義より広いものであることを示している。たとえば一時所得に該当する立退料収入を受け、それに伴って立退費用を支出した場合、その立退費用は文字どおりの意味では「収入を得るために支出した金額」とはいえないだろうが、純所得の算出上これを控除することは条理上当然であり、税務処理の実際上もちろんその控除がなされている¹⁷。

¹³ 岸田、前掲注 12、88 頁。

¹⁴ 金子宏「市民と租税」加藤一郎編『現代法と市民（岩波現代法講座 8 巻）』（岩波書店 1966）、244 頁。

¹⁵ 同上、225 頁。

¹⁶ 金子・前掲注 14、244 頁。

¹⁷ 武田、前掲注 9、2653 頁。

これまでの制度の沿革からいえば、所得税法第 37 条の必要経費は、期間対応を基本とする総体対応計算による控除額の計算であるのに対して、一時所得の所得税法第 34 条の規定の仕方は、個別対応計算による控除額の計算であるといえる。

次に、一時所得に係る現行所得税通達の改正に影響を及ぼした 2 つの事例について研究をおこなっていく。

第 2 節 判例研究 (1) 「収入を得るために支出した金額」の意義

一時所得に係る事例の中で、所得税基本通達の改正に影響を及ぼしたものは、一時所得から控除できる収入を得るために支出した金額について争われた事例と勝馬投票券の払戻金に係る事例の 2 つである。これらの事例が、どのような経緯によって、一時所得に係る現行所得税通達の改正に影響を及ぼし、それらがどのような意味を有していたのかについて、研究していく。

1. 概要

一時所得に係る「収入を得るために支出した金額」の所得税基本通達の改正に影響を及ぼした事例は、その当時の関連条文等では対応できない契約形態の養老保険（以下「養老保険全額損金プラン」という。）を発端としたものであった。

養老保険全額損金プランとは、法人を契約者、役員・使用人等を被保険者とし、死亡保険金受取人を法人、満期保険金受取人を被保険者とする養老保険の契約形態をとるものである。この養老保険全額損金プランは、当時の通達の取扱いを類推し、法人の保険料支出時には、支払保険料の 2 分の 1 を給与等、残額を支払保険料として損金算入する全額損金プランとして販売されていた。

この養老保険全額損金プランをめぐり、養老保険全額損金プランにおける満期保険金に係る一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」として控除できる保険料の範囲について裁判で争われた事例は、福岡高裁平成 21 年 7 月判決¹⁸および福岡高裁平成 22 年 12 月判決¹⁹において、司法判断が分かれる判決が下され、最高裁判所における司法判断がなされることとなった。

上記の 2 つの裁判は、所得税法 34 条 2 項の「その収入を得るために支出した金額」という文言の主体は何かということが争点とされた。それは、租税法条文と通達の解釈をめぐる非常に単純なものであり、所得税法 34 条 2 項の規定する「その収入を得るために支出した金額」には、所得を得た個人以外の法人が負担した金額が含まれるか否かかというものであった。すなわち、旧所得税基本通達において、生命保険契約等に係る保険料の「総額には、

¹⁸ 平成 21 年 7 月 29 日福岡高等裁判所判決 平成 21 年（行コ）第 11 号（LEX/DB 文献番号 25441728）。

¹⁹ 平成 22 年 12 月 21 日福岡高等裁判所判決 平成 22 年（行コ）第 12 号（LEX/DB 文献番号 25443549）。

その一時金の支払いを受ける者以外の者が負担した保険料も含まれる」(旧通達 34-4)と規定されており、この「支払いを受ける者以外の者が負担した保険料」が、当該個人以外の法人負担分を含めるかどうか争われた。

福岡高裁平成 21 年 7 月判決では、「租税法律主義の下における税法解釈の在り方、すなわち文理解釈を原則とする立場を明示し、その立場から本件の争点である所得税法 34 条 2 項の文言に忠実に解釈を加えた」²⁰との解釈もなされた。しかし、養老保険全額損金プランは、それに係る規定が存在せず、所得税基本通達 34-4 においても、養老保険全額損金プランのような商品は予定されていなかった。これは、このような契約類型は企業モラル等の観点から積極的に販売されることが少なかったため、税務上の取扱いも通達等においても明示されていなかったと説明されていた²¹。

2. 最高裁判決(養老保険全額損金プラン平成 24 年 1 月 13 日判決および同 1 月 16 日判決)

養老保険全額損金プランをめぐる事例は、平成 24 年 1 月 13 日²²および同年 1 月 16 日²³、によって、最高裁の判断がなされ、2 つの判決では、同様の判断がなされることとなった。

これらの判決では、現行所得税法における個人の担税力に応じた課税を図る趣旨の前提を立脚点として、所得税法 34 条 2 項の文言の解釈について、「租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義(課税要件明確主義)に何ら反するものではない」とした。そして、所得税法 34 条 2 項に規定する「その収入を得るために支出した金額」は、「同項が『支出された』ではなく『支出した』と規定しているのは、『その収入を得』た者と『支出した』者とが同一人であることを前提としていると解するのが自然」とし、「これを修正する特段の理由がない限り、一時所得の所得者本人が負担した金額に限られ、それ以外の者が負担した金額は含まれないと解するのが相当」と判断し、所得税法 34 条 2 項の細則として定められた所得税法施行令 183 条 2 項についても、「同法の解釈を踏まえるべき」とした。

また、「法規より下位規範たる法令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達は法規の解釈を法的に拘束するものではない」とし、所得税法施行令 183 条 2 項 2 号および所得税基本通達 34-4 も、所得税法 34 条 2 項における「その収入を得るために支出した金額」の理解と整合的に解釈されるべきものとした。

²⁰ 増田英敏「第 86 回 TKC 租税判例研究会結果報告その 1」TKC 税務研究所編『KC 税研情報』Vol. 19 No. 5 (TKC 税務研究所 2010) 9 頁。

²¹ 小林磨寿美「個人が受け取る養老保険金の控除保険料」『税理』第 52 巻第 13 号(ぎょうせい 2009)、145 頁。

²² 平成 24 年 1 月 13 日最高裁判所第二小法廷判決(平成 21 年(行ヒ)第 404 号)。

https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=81881 (最終閲覧日 2020 年 8 月 1 日)

²³ 平成 24 年 1 月 16 日最高裁判所第一小法廷判決(平成 23 年(行ヒ)第 104 号)。

https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=81888 (最終閲覧日 2020 年 8 月 1 日)

3. まとめ

このように、一時所得における「収入を得るために支出した金額」について争った養老保険全額損金プランの事例は、所得税法 34 条 2 項の規定を中心として、租税法条文の解釈および通達の意義を争った事例であった。

最高裁は、一時所得の金額を計算する方法を定めた法 34 条 2 項もまた、所得税法の基本である「個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨」である以上、当然、「収入を得る主体と支出する主体が同一であることを前提としたもの」といふべきである。したがって、一時所得に係る支出が所得税法 34 条 2 項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担したものだといえる場合でなければならないと解するのが相当である。」という。

つまり、最高裁判決での須藤裁判官の補足意見を借りれば、「もとより、法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達は法規の解釈を法的に拘束するものではないが、（中略）要するに、同施行令同号も、同通達も、いずれも所得税法 34 条 2 項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るものである。」と判断したのである。

では、このような最高裁の判断は、納税者側が指摘してきた租税法律主義（課税要件明確主義）に関連して、問題とならないのか。この点に関して、須藤裁判官の補足意見は、次のように述べて、解釈に関して租税法律主義に適合し合憲との立場をとっている。

「課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないといふべきである。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。」

そこで、この考え方の下に本件をみると、「所得税法 34 条 2 項の『その収入を得るために支出した金額』は、（中略）当該収入を得た個人において自ら負担して支出したといえるものでなければならないと解されるのであり、そのことは同条項の趣旨・目的に照らし明らかであるといふべきである。そうすると、被上告人（納税者 — 筆者注）らが支払を受けた満期保険金につき、所轄税務署長が、支払われた保険料のうち本件会社等において損金経理された 2 分の 1 の部分を控除できないとして本件更正処分を行ったことは、同項の趣旨・目的に沿った解釈によって明確にされている同条項の意義に従ったまでのことであり、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。」と述べている。

つまり、租税法の趣旨・目的に照らした厳格解釈によって、当該条項の意義を確定的に明確にした上で、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではないのである。

次から研究していく勝馬投票券の払戻金に係る事例は、所得税基本通達を含む関連法令等を利用し、所得税法における課税所得の金額、そして、所得区分を争うものである。

第3節 判例研究(2) 勝馬投票券の払戻金に係る事例

勝馬投票券の払戻金に係る事例もまた、一時所得に係る所得税基本通達の改正に影響を及ぼした事例である。ここで、馬券を自動的に購入可能なソフトウェアを利用して、インターネットでの継続購入をおこなっていた場合における、所得税法における所得区分が争われることとなった勝馬投票券最高裁平成27年3月10日判決を中心に、研究をおこなっていく。

1. 概要

勝馬投票券最高裁平成27年3月10日判決は、第1審判決²⁴および第2審判決²⁵ともに、平成19年から平成21年の3年間の間、機械的、網羅的に馬券を反復継続して大量に購入して得た所得は、所得税法上、雑所得に該当する判示されたことを受け、検察が上告した刑事事件に係る判決である²⁶。本判決において、以下のように事実の概要が説明されている²⁷。

「被告人は、自宅のパソコン等を用いてインターネットを介してチケットレスでの購入が可能で代金及び当たり馬券の払戻金の決済を銀行口座で行えるという日本中央競馬会が提供するサービスを利用し、馬券を自動的に購入できる市販のソフトを使用して馬券を購入していた。

被告人は、同ソフトを使用して馬券を購入するに際し、馬券の購入代金の合計額に対する払戻金の合計額の比率である回収率を高めるように、インターネット上の競馬情報配信サービス等から得られたデータを自らが分析した結果に基づき、同ソフトに条件を設定してこれに合致する馬券を抽出させ、自らが作成した計算式によって購入額を自動的に算出していた。

この方法により、被告人は、毎週土日に開催される中央競馬の全ての競馬場のほとんどのレースについて、数年以上にわたって大量かつ網羅的に、一日当たり数百万円から数千万円、一年当たり10億円前後の馬券を購入し続けていた。被告人は、このような購入の態様をとることにより、当たり馬券の発生に関する偶発的要素を可能な限り減殺しようとするとともに、購入した個々の馬券を的中させて払戻金を得ようとするのではなく、長

²⁴ 平成25年5月23日大阪地方裁判所第12刑事部判決 平成23年(わ)第625号
<https://kanz.jp/hanrei/detail/83313/> (最終閲覧日2020年6月1日)

²⁵ 平成26年5月9日大阪高等裁判所 第4刑事部判決 平成25(う)第858号 <https://kanz.jp/hanrei/detail/84424/>
(最終閲覧日2020年6月1日)

²⁶ 中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選〔第6版〕』(有斐閣 2016)、88-89頁。

²⁷ 平成27年3月10日最高裁判所第三小法廷判決 平成26年(あ)第948号 <https://kanz.jp/hanrei/detail/84934/>
(最終閲覧日2020年6月1日)

期的に見て、当たり馬券の払戻金の合計額と外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の合計額との差額を利益とすることを意図し、実際に本件の公訴事実とされた平成 19 年から平成 21 年までの 3 年間は、平成 19 年に約 1 億円、平成 20 年に約 2,600 万円、平成 21 年に約 1,300 万円の利益を上げていた。」

2. 最高裁判決（勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決）

本判決では、本件事案に係る勝馬投票券の払戻金は、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができるとされた。

当該所得に係る一時所得の該当性については、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」とした。その上で、「所得税法の沿革を見ても、およそ営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関し、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるという解釈がされていたとは認められない上、いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来の性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない。また、画一的な課税事務の便宜等をもって一時所得に当たるか雑所得に当たるかを決するのは相当でない。よって、検察官の主張は採用できない」とし、「被告人が馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとした原判断は正当である」と判示したのである。

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

3. まとめ

所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に

区分されるので、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かの判断は、極めて重要である。

課税実務においては、所得税基本通達 34-1 (2) により、競馬の馬券の払戻金は一時所得に該当するとして、「画一的な課税事務の便宜等」をもって判断される傾向にあった。これでは、最高裁の判示を借りれば、「当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらない」（傍点 — 筆者）と判断されることになる。

しかし、最高裁は、「所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきである」（傍点 — 筆者）として、インターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げる行為は、つまり、当たり馬券と外れ馬券の長期間の網羅的な購入は、当たり馬券とはずれ馬券一連の馬券の購入として「一体の経済活動の実態」を有するといえると評価するのである。したがって、本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たると判示するのである。

また、本件では、当たり馬券の払戻金が一時所得に当たるか雑所得に当たるかの所得区分が主たる争点とされたが、この点が争われた背景には、一時所得であれば直接的な費用の控除しか認められないが、雑所得であれば必要経費の控除が認められ、所得区分によって課税所得金額が大きく異なり得ることがあったのであり、必要経費該当性の検討も所得区分の検討と同様に重要である。

所得税法 37 条 1 項において、必要経費とは「売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」とされており、例示に掲げられている費用からみても、一般的には収益と対応する費用が必要経費に当たると解されているものと思われる。本論文で述べてきた総体対応の計算に基づく必要経費である。

ところが、これを馬券の購入についてみると、当たり馬券の払戻金は、当該当たり馬券によって発生し、外れ馬券はその発生に何ら関係するものではないから、検察官が主張するとおり、外れ馬券の購入代金は、単なる損失以上のものではなく、払戻金とは対応関係にないといわざるを得ない。つまり、本論文でいう個別対応の計算に基づく必要経費である。

本件の馬券の購入態様は、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえると評価されて、得られる払戻金の一回性、偶然性という収益としての性質は変わらないのに、なぜ本来単なる損失である外れ馬券の購入代金が当たり馬券の払戻金と対応関係を持つことになるのかは必ずしも明らかではない。

しかし、本件においては、「外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応する」ということができ、本件外

れ馬券の購入代金は同法 37 条 1 項の必要経費に当たると解するのが相当である」と判示されたのである。

本来的には娯楽の世界にあった競馬について、大量のデータを用いて自動的に馬券を抽出してインターネットを介して購入することが可能なソフトが開発され、これを利用したビジネス性を持つ活動が現れてきた。本件の他にも類する活動も増加している。このような状況において、課税の公平や法的安定性・予測可能性の観点から、課税対象を明確にして妥当な課税をするなどの措置を設けることも必要と考えている。

4. 小括

一時所得から控除できる収入を得るために支出した金額について争われた養老保険全額損金プランの事例では、「もとより、法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達法規の解釈を法的に拘束するものではないが、（中略）要するに、同施行令同号（所得税法施行令 183 条 2 項 — 筆者注）も、同通達（旧所得税基本通達 34-4 — 筆者注）も、いずれも所得税法 34 条 2 項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るもの」とし、「法規より下位規範たる法令が法規の解釈を決定付けるものではない」とした。

つまり、所得税法の法規は、あくまでも個人所得の担税力に課税するものであって、それは個人の稼得した収入を基に個人が必要として支出した金額を控除するものであり、当該個人以外の者が支出したものは含まないのである。これが所得税法の本質に立ち返った正しい理解であるとするのである。

したがって、裁判所は通達の間違いを指摘し、本則に従った解釈を行うべきとしたのである。その結果、当該通達は改正されるに至ったのである。

勝馬投票券の払戻金に係る事例では、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができるとしながらも、課税の公平、安定性の観点から、課税対象を明確にして妥当な税率を課すなどの特例措置を設けることが必要であるとされたのである。

現行所得税法において馬券の払戻金に係る所得は、勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決によって改正された現行所得税通達 34-1 (2) によって、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断されることとなっているが、この改正がなされる以前は、公営ギャンブル所得は、改正前の現行所得税通達を根拠にして、一時所得として画一的に判断されていた。

しかし、旧所得税基本通達では一時所得に該当するものとして「競馬の馬券の払戻金」が挙げているので、馬券の払戻金＝一時所得であると一事に考えがちであるが、ここでも所得税法の本則に立ち返って一事所得の該当性を考えるべきである。行為の実態をみたときに、ビジネス性を持った継続的で、営利性を追求する行為であるならば、しかも、そこに担税力

が認められるのであれば、所得税法としては、一時所得ではなく別の所得として、つまり雑所得か事業所得として課税の対象とせざるを得ないのである。

ただし、公営ギャンブル所得が、その取得する態様によって、所得区分に差が生じるのであれば、租税法律主義の観点から、所得税法の改正により、それを規定すべきではないかと考えられるのである。

そこで、次に、公営ギャンブル所得について、今後、所得税法においてどのような検討をすべきであるかについて研究していく。

第9章 公営ギャンブル所得の今後

第9章では、一時所得の課題を検証するために、所得税法における法の解釈および通達の意義、そして現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について研究し、公営ギャンブル所得の今後について研究する。

公営ギャンブル所得は、勝馬投票券最高裁平成27年3月10日判決によって、所得税基本通達の改正という方法で対応をおこなった。しかしながら、本論文における、所得税法における一時的所得への課税の変遷に鑑みるならば、本来であれば、公営ギャンブル所得については、所得税法上、新たな所得区分を創設することで対応すべきものであったのではないかと考える。

そこで、租税法における、法の解釈および通達の意義、そして、現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について研究し、公営ギャンブル所得に対する新たな所得区分を創設することが、所得税法において、どのような役割を有するのかについて研究していく。

第1節 法の解釈

租税法全体を支配する基本原則として、租税法律主義と租税公平主義の二つをあげることができる¹。具体的な事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。

この作用を法の解釈という。租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない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が困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもないと解されている。

1. 文理解釈

今日の判例・通説は、法的安定性を重視する立場をとっており、原則として、租税法律はその文言に即して解釈されなければならないとの考え方をとっている。だからといって、租税法の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されることを否定するものではない³。

¹ 金子宏「市民と租税」加藤一郎編『現代法と市民（岩波現代法講座8巻）』（岩波書店1966）、68頁。

² 平成9年11月11日最高裁判所三小法廷判決 平成6年（行ツ）第151号（LEX/DB 文献番号 28022346）。

「競争用自動車を小型普通乗用自動車に入ると解するのは、一種の拡大解釈であるというべきであろう。」

³ 金子、前掲注1、106-107頁。

厳格な文理解釈の結果、なおも複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義で求められている文理解釈によって、その文言を解釈することになるであろう⁴。つまり、文理解釈の結果、なお複数の解釈可能性が残る場合には、目的論的解釈によって租税法規の趣旨・目的、すなわち租税立法者の価値判断を参酌して、租税法規の意味内容を一義的に確定しなければならない。その際には、当該法規に関する明示的な立法者意思やその文言・文脈等から、当該法規の趣旨・目的、すなわち立法者の価値判断が個別的・具体的に、つまり厳格に感知されなければならない（解釈者の価値判断による、立法者の価値判断の代替の禁止）⁵と解されるのである。

2. 勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決における法の解釈

かかる法解釈を馬券判決に当てはめると、次のようになるであろう。馬券判決である勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決で示されるように、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得」は、「所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるという解釈」がなされるべきである。

明文上法 34 条 1 項をみると、一時所得に該当するためには、①8 種類の利子所得ないし譲渡所得以外の所得であること、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること、③労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないことを必要としている。

課税実務は、一時所得該当性の判断に所得税基本通達 34-1 により、当たり馬券は一時的で偶発的であるので、画一的に一時所得と考えてきた。しかし、所得税基本通達を基に所得区分を考えるのではなく、法規上で明らかとなっている上記①から③までの一時所得該当性の判断がなされるべきである。とりわけ、②と③の要件が重要であるが、なかでも②と判断されると一時所得ではなく、雑所得に該当することになる。

問題となるのは、勝馬投票券の払戻金、すなわち当たり馬券を当てるという行為が、本来的には、一時的で偶発的であるのに営利を目的とする継続的行為となり得るのかである（戦後しばらくの間、賭博、競馬、株は同類とみなされて損益の通算が認められていたことを忘れてはならない）。すなわち、射幸的な一般の競馬愛好家が得る払戻金は、賭博と同じで一時的で偶発的であるから一時所得である。これは、一般愛好家の行為の本来の性質の有する本質であろう。しかしながら、最高裁で問題となった馬券を自動的に購入できるソフトを使用してインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入を行うことで、多額の利益を上げていたという行為が判断されるべきである。つまり、かかる行為は、馬券を自動的に購入できるソフトを使用してインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入を行うという行為であり、これが行為の本来の性質であり、馬券

⁴ 金子、前掲注 1、84-85 頁。

⁵ 谷口勢津男「租税の基本理論」『税法学』555 号（日本税法学会 2006）、313 頁。

はそのために使われた手段であると解せられる。手段が本質を決めることはないと考えたい。

すなわち、法 34 条 1 項をこのように解釈して適用すれば、馬券を用いた営利を目的とする継続的行為から生じた所得、すなわち雑所得であると判断できるであろう。通達があるため逆転した判断過程となってしまうのであり、所得税法の本則に従い、所得や行為の本来的性質を見失うことなく判断すれば、租税法律主義に叶う文理解釈を基にした趣旨・目的論的解釈ができると考えたい。

第 2 節 通達の意義

通達は、税務行政の分野において、非常に重要な役割を果たしているが、行政の内規であり、租税の法源を構成するものではない。つまり、国民および裁判所は通達に拘束されることはないのである。

ただし、通達は、行政の内部においては、一種の拘束力を持つものである。国税庁通達は、国税職員は当該通達が一見明白にして違憲・違法でない限りそれに従う義務があり、通達に従わないときは国家公務員法違反として懲戒処分の対象にもなりうる。なお、地方税に関する総務省通達は、憲法の自治体課税権の法理からいって、行政の内部においても右のような拘束力を有せず、単なる助言、参考意見を示すものにすぎない⁶。

1. 通達の役割

通達がなく、各税務署ごとに独自の判断で租税法を解釈・適用するとなると、租税行政は甚だしい混乱に陥ることになる。しかし、通達のこのような重要性に鑑み、その内容は法令に抵触するものであってはならない。すなわち、法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課すことがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減することも許されないのである⁷。

また、「所得税基本通達の制定について」⁸の中において、「この通達の具体的な適用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。」とあり、「法人税基本通達の制定について」⁹の中にも、「この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないと

⁶ 北野弘久「税法学原論（第 6 版）」（青林書房 2007）、201 頁。

⁷ 金子、前掲注 1、101 頁。

⁸ 三好毅・榎本秀男・佐藤清勝編『最新所得税法通達集』（税務研究会出版局 1971）、18 頁。

⁹ 渡辺淑夫・田中豊『コンメンタール法人税基本通達（改訂第 8 版）』（税務研究会出版局 1992）、1 頁。

かの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいつたりすることのないよう留意されたい。」と明記されているのである。そして、昭和 44 年に公認会計士である徳島米三郎氏が発表した論文の中にも、次のような記述がある¹⁰。

「昭和 42 年 10 月 6 日の第 19 回租税研究協会報告大会において、国税庁の審理課長大塚俊二氏が『通達を見ておけば、法令政令等をしなくても執行ができる。通達は税務に従事する職員に対する指示でありますから、通達をみておれば税務の執行について特に支障がないというようなことも考えられる』といったことは、通達万能の気風を助長する意味で遺憾なことである。終戦前の税務署には、硬骨の署長もいて、通ちよう（当時漢字制定前は通達を通ちようといった）にあることでも納得できないことは決済しなかつたし、良い通ちようには従うが悪い通ちようには従わないといった署長もいた。今ではこういう幹部も滅多に見当たらない。今は会計検査院の検査にまで通達が入り廻されるようになった。通達は訴訟上も重要な参考資料になっているのは当然是認されるけれども、これにとらわれ、判決理由に通達の文句を述べているだけのものがあるのも、時に見受けられる。」

この記述にある通り、通達によって行政の実務が執行されることの最大の欠点とは、通達の字句にとらわれ、通達にないから認めない、あるいは、通達にあるから絶対駄目だと固執することであろう¹¹。

最高裁第三小法廷昭和 43 年 12 月 24 日判決¹²において、「元来、通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、このような通達は右機関および職員に対する行政組織内部における命令にすぎないから、これらのものがその通達に拘束されることはあつても、一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかわりをもつようなものである場合においても別段異なるところはない。

このように、通達は、元来、法規の性質をもつものではないから、行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所は、法令の解釈適用にあたつては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは、独自にその違法を判定することもできる筋合である。」と判決を下している。

¹⁰ 徳島米三郎「税務通達批判」『税法学』226 号（三晃社 1969）、26 頁。

¹¹ 同上、25 頁。

¹² 昭和 43 年 12 月 24 日最高裁判所第三小法廷判決 昭和 40 年(オ)第 706 号（LEX/DB 文献番号 27000868）。

2. 勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決における通達の意義

馬券の払戻金は、通達で一時所得として列挙されていたので、これを画一的に便宜的に適用したから、ここまで、問題がこじれた。そもそも、通達は法規でないのだから、適用に当たっては慎重でなければならない。本件最高裁判決の後に出された類似の事件において、一時所得か雑所得か、あるいは事業所得かなどと判断が分かれている¹³。まさしく租税法律主義に反する事態であり、予測可能性が機能しない状態であるといえる。

すでにみたように、養老保険全額損金プランの最高裁判決において、通達に従った判断が修正されて、通達の改正にまで及んだ。所得税法の基本原則に基づいて法規解釈を行うべきであり、法規ではない通達を基に法規の解釈を行うべきではない。正しい解釈のあり方は、前節（1. 法の解釈）で述べたとおりである。

しかしながら、通達 34-1をみると、ここで問題とするような馬券の払戻金の所得該当性の判断について、別の考え方も出てくことを指摘しておきたい。

通達は、「次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得に該当する。」（傍点一筆者）として、その（2）に「競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等」が例示されている。

昭和 45 年 7 月 1 日付で現行所得税通達が制定され同年 9 月 1 日から施行された。この時の通達制定の趣旨は、おおむね次のように述べられている¹⁴。

現行所得税通達は、従来の通達においてなされていた法令の単純な解説的解釈規定が整理され、通達の簡素化がなされた。さらに、規定の内容についても、個々の事案に妥当する弾力的運用を期すために、画一的な基準を設けることを適当としない事項については「～のような」、「おおむね」、「～することができる」等の表現を用い、通達の運用上、機械的平板的な処理がおこなわれないうように規定されたのである。

ここで注目したいのは、下線を施した部分の内容である。様々な内容の事案が発生すると予想されるので、画一的な基準を適当としない事項には、弾力的運用が図られるよう「～のような」という表現を用いることで、機械的平板的な処理を避けたいとしている点である。したがって、他の例示をみるとまさしく一時的、偶発的な利得を対象としているので、馬券の場合も一時的、偶発的な利得に限定されているのである。そうであるからこそ、「ようなものに係る所得」と規定されていると解釈したい。「ようなものに係る所得」でない「競馬の馬券の払戻金」も存在するということである。つまり、営利を目的とする継続的行為としての馬券購入行為である。

¹³ 平成 29 年 12 月 15 日最高裁判所第二小法廷判決 平成 28 年(行ヒ)第 303 号 (LEX/DB 文献番号 25560538)。
https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/308/087308_hanrei.pdf (最終閲覧日 2020 年 8 月 6 日)

¹⁴ 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」『税経通信』第 25 巻第 10 号 (税務経理協会 1970)、161-162 頁。

さらに、これと同様の考え方は多くの下級審判決（大阪地裁昭和 39 年 7 月 31 日判決¹⁵、東京地裁昭和 45 年 7 月 29 日判決¹⁶）でも認められているところであり、学説もまた一般に支持するところである¹⁷。

つまり、国民および裁判所は通達に拘束されず、上記の判決の通り、「法令の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは、独自にその違法を判定することもできる筋合である」のである。

第 3 節 現行所得税法における雑所得と一時所得の関係

所得税法昭和 25 年改正以前の所得税法においては、所得区分は、利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、事業等所得の 9 つに分類されていた。所得税法昭和 25 年改正により、臨時配当所得が廃止され、事業等所得はその内容を細別する事で、不動産所得、事業所得、そして、これら 2 つにも該当しないその他の所得が雑所得とされた¹⁸。

1. 雑所得の沿革

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決においても争点となった雑所得の規定は、所得税法昭和 25 年改正により創設された。現行所得税法における雑所得の規定¹⁹は以下の通りである。

所得税法 昭和四十年法律第三十三号（昭和 40 年 1965 年）

（雑所得）

第三十五条 雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。

¹⁵ 昭和 39 年 7 月 31 日大阪地方裁判所判決 昭和 36 年（行）第 56 号（LEX/DB 文献番号 21019500）。

¹⁶ 昭和 45 年 7 月 29 日東京高等裁判所判決 昭和 44 年（ネ）第 272 号（LEX/DB 文献番号 27441310）。

¹⁷ 吉良実「税務通達の規範性」『税法学』248（三晃社 1971）、26 頁。

中川一郎「税務行政通達の役割とその限界」『税と財』15 巻 1 号（日本税務協会 1958）、9 頁。

「税務通達は如何に長年にわたりおこなわれようとも、慣習法にはもとより法規範にもならないといわなければならない。即ち、税務通達は如何なる場合にも、そのままの形式では法的拘束力を有さず、法規範ではなく、裁判規範たり得ないのである。」

¹⁸ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、953-954 頁。

武田昌輔『DHC コメンタール所得税法 2』（第一法規 加除式 2020）、2674 頁。

¹⁹ 電子政府の総合窓口 e-GOV[イーガブ] 法令検索 所得税法

https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=340AC0000000033#311（最終閲覧日 2020 年 7 月 29 日）

- 2 雑所得の金額は、次の各号に掲げる金額の合計額とする。
- 一 その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額
 - 二 その年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額
- 3 前項に規定する公的年金等とは、次に掲げる年金をいう。
- 一 第三十一条第一号及び第二号（退職手当等とみなす一時金）に規定する法律の規定に基づく年金その他同条第一号及び第二号に規定する制度に基づく年金（これに類する給付を含む。第三号において同じ。）で政令で定めるもの
 - 二 恩給（一時恩給を除く。）及び過去の勤務に基づき使用者であつた者から支給される年金
 - 三 確定給付企業年金法の規定に基づいて支給を受ける年金（第三十一条第三号に規定する規約に基づいて拠出された掛金のうちにその年金が支給される同法第二十五条第一項（加入者）に規定する加入者（同項に規定する加入者であつた者を含む。）の負担した金額がある場合には、その年金の額からその負担した金額のうちその年金の額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額に相当する部分に限る。）その他これに類する年金として政令で定めるもの
- （後略）

事業等所得の細別により創設された新たな 3 つの所得区分のうち、不動産所得および事業所得に分類できなかった雑多な所得が雑所得に区分されたことから分かるように、現行所得税法においては、課税所得として区分された 9 つの所得（利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得）のどれにも該当しないものが雑所得に区分される。

雑所得は、前述の条文により示す通り、公的年金等に係る雑所得と、それ以外の雑所得に区分され、公的年金等以外の雑所得については、「総収入金額から必要経費を控除した金額」が、公的年金等に係る雑所得については、「その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額」が、それぞれ所得税の課税対象となる²⁰。

公的年金等以外の雑所得の範囲は、所得税基本通達 35-1（雑所得の例示）および同基本通達 35-2（事業から生じたと認められない所得で雑所得に該当するもの）によって、以下のように例示されている²¹。

²⁰ 武田、前掲注 18、2677 頁。

²¹ 国税庁ホームページ『法第 35 条《雑所得》関係』<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/04/09.htm>
（最終閲覧日 2020 年 8 月 1 日）

(雑所得の例示)

35-1 次に掲げるようなものに係る所得は、雑所得に該当する。

- (1) 法人の役員等の勤務先預け金の利子で利子所得とされないもの
- (2) いわゆる学校債、組合債等の利子
- (3) 定期積金に係る契約又は銀行法第2条第4項《定義等》の契約に基づくいわゆる給付
ほてん金
- (4) 通則法第58条第1項《還付加算金》又は地方税法第17条の4第1項《還付加算金》
に規定する還付加算金
- (5) 土地収用法第90条の3第1項第3号《加算金の裁決》に規定する加算金及び同法第
90条の4《過怠金の裁決》に規定する過怠金
- (6) 人格のない社団等の構成員がその構成員たる資格において当該人格のない社団等から
受ける収益の分配金
(いわゆる清算分配金及び脱退により受ける持分の払戻金を除く。)
- (7) 法人の株主等がその株主等である地位に基づき当該法人から受ける経済的な利益で、
24-2により配当所得とされないもの
- (8) 令第183条第1項((生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除
する保険料等))、令第184条第1項((損害保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金
額の計算上控除する保険料等))、令第185条((相続等に係る生命保険契約等に基づく
年金に係る雑所得の金額の計算))及び令第186条((相続等に係る損害保険契約等に基づ
く年金に係る雑所得の金額の計算))の規定の適用を受ける年金
- (9) 役務の提供の対価が給与等とされる者が支払を受ける法第204条第1項第7号《源泉
徴収義務》に掲げる契約金
- (10) 就職に伴う転居のための旅行の費用として支払を受ける金銭等のうち、その旅行に通
常必要であると認められる範囲を超えるもの
- (11) 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

(事業から生じたと認められない所得で雑所得に該当するもの)

35-2 次に掲げるような所得は、事業から生じたと認められるものを除き、雑所得に該当す
る。

- (1) 動産(法第26条第1項《不動産所得》に規定する船舶及び航空機を除く。)の貸付
けによる所得
- (2) 工業所有権の使用料(専用実施権の設定等により一時に受ける対価を含む。)に係る所
得
- (3) 温泉を利用する権利の設定による所得

- (4) 原稿、さし絵、作曲、レコードの吹き込み若しくはデザインの報酬、放送謝金、著作権の使用料又は講演料等に係る所得
- (5) 採石権、鉱業権の貸付けによる所得
- (6) 金銭の貸付けによる所得
- (7) 不動産の継続的売買による所得
- (8) 保有期間が 5 年以内の山林の伐採又は譲渡による所得

上記の各通達からも分かるように、所得税法上、雑所得は、それ自身積極的な内容を持たない種々様々の性質をもつ所得の寄せ集めである。雑所得の分類は、他の所得に類似するが、その所得の定義に当てはまらない多様な性格を有する所得をまとめるバスケットカテゴリーとしての役割を有している²²。

2. 雑所得と一時所得の差異および共通点

現行所得税法において、雑所得および一時所得という所得区分は、ともに他の所得区分のように積極的な内容を有していないという共通点がある。前述の通り、雑所得とは、他の所得に類似するが、それら他の所得には該当しないものの寄せ集めである。

所得税法では、まず、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得に該当するかどうか判断され、これら 8 つの所得区分に該当しない所得につき、営利を目的とした継続的行為による所得かどうか検討され、一時所得に該当するかまたは雑所得に該当するかを判断する。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決の最大の争点であった、営利を目的とした継続的行為に因る所得か否かが、これら 2 つの所得のどちらに区分されるかを決定する要因となるのである。

雑所得は、事業等所得のうち不動産所得および事業所得に該当しなかった所得の寄せ集めという成り立ちから、営利性と継続性を有する多様な性格を有する所得の総称であることは明らかである。事業等所得が、所得税法における当時の第 9 条（当時の所得税の課税標準規定）によって以下のように規定されたのは、所得税法昭和 22 年改正第 1 次によってである²³。

所得税法 昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号 （昭和 22 年 1947 年）
第九條 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。
（中略）

²² 注解所得税法研究会編、前掲注 18、963 頁。

²³ 大蔵省印刷局編『官報 1947 年 3 月 31 日』（日本マイクロ写真 1947）、2 頁。

八 前号各号以外の所得（以下事業等所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額
（後略）

この改正によって規定された事業等所得には、当時の所得区分に該当しない所得全てが含まれていたが、この昭和 22 年第 1 次改正の時点では、一時所得は、なおも所得税の非課税対象であった。この事業等所得から、所得税法昭和 25 年改正によって、細別可能であった不動産所得および事業所得が独立した所得区分として規定され、細別することができずに残った所得が雑所得となったのも、前述の通りである。

次に、一時所得であるが、これまでの研究でも明らかなように、所得税法の明治 20 年創設以来、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」という一時的所得の中に複合されていた所得のうち、退職所得、清算取引所得、譲渡所得が、所得税法明治 20 年創設から昭和 22 年第 2 次改正によって課税対象となるまでの間に、それぞれ個別の課税所得として規定されていく。このように、一時所得とは、明治 20 年から昭和 22 年第 1 次改正までは、非課税対象となる一時的・偶発的な所得として、そして、昭和 22 年第 2 次改正以後は、雑多な種類が存在した一時的・偶発的な課税所得の総称として規定されていた。

このように、雑所得と一時所得は、営利を目的とした継続的行為による所得であるか否かという差異とともに、多様な性格を有する所得の総称として規定されているという共通点を有しているのである。

3. 新たな所得区分の創設

競馬以外の公営競技で生じる所得についても、現行所得税法では、原則的には、一時所得に該当する。このような所得が生じた場合に、現行所得税法における所得区分のままでは、勝馬投票券の払戻金に係る事例と同様の事態が生じる可能性がある。その場合、現在のような、所得税基本通達による対応では、所得税法における公正な課税を担保できない状態が継続されるであろう。

勝馬投票券の払戻金に係る事例を契機として、会計検査院による平成 29 年度決算検査報告において、競馬等の払戻金に係る所得に対する課税状況についての調査結果が報告されている。昭和 22 年以降、会計検査院による当該調査の結果が残されているのは、この平成 29 年度におけるものだけである。この調査では、平成 27 年における競馬等の払戻金に係る所得について、以下のように報告がなされている²⁴。

²⁴ 会計検査院 『平成 29 年度決算検査報告』（会計検査院 2017）、391-394 頁。
https://www.jbaudit.go.jp/report/new/summary29/pdf/fy29_gaiyou_zenbun.pdf（最終閲覧日 2020 年 5 月 25 日）

競馬等の払戻金に係る所得に対する課税状況について

(中略)

(3) 競馬等における高額な払戻金の状況

近年、競馬等においては(中略)、払戻金が高額になることがある種類の投票法による投票が普及し(中略)過去の単位払戻金の最高額(平成30年7月末時点)をみても、(中略)単位払戻金が非常に高額になるケースが発生している。

(中略)

(4) 支払調書及び源泉徴収

(中略)競馬等の払戻金の支払の際には本人確認が行われていないことや単位払戻金が現在ほど高額になる投票法が従前は存在しなかったことなどにより、競馬等の払戻金の支払については、これまで所得税法において、支払調書や源泉徴収の対象とされてきていない。

(中略)

2 検査の着眼点等

競馬等の高額な払戻金に係る所得について、一時所得又は雑所得として適正な申告が行われているか、税務署等の税務調査等による所得の捕捉が有効なものとなっているかなどに着眼して、(中略)調査した。

(中略)

3 検査の状況

(1) 競馬等における高額な払戻金の申告の状況

(中略)所得税においては申告納税制度の下、納税者が自主的に所得等を申告することとされているため、一定の申告漏れが生じ得ることを踏まえても、なお多額の競馬等の払戻金に係る所得が申告されていないと認められる状況となっていた。

そして、払戻金の支払の際に本人確認を行う仕組みが整備されていないことなども合わせてみると、納税者において、競馬等の高額な払戻金を得た場合に申告を行うようにすることが定着していない状況がうかがわれた。

また、競馬等の払戻金に係る所得の申告について、国税庁における周知の状況を確認したところ、記者発表、確定申告の手引き及び国税庁ホームページなどを通じて確定申告が必要となる旨の周知を行っていたものの、競馬等の施行者に協力を求めて適正な申告を促すなど、方法を工夫して広報を充実させる余地があると認められた。

競馬等の払戻金に係る所得が、一般的に認知されていることに疑いの余地はないであろう。公営ギャンブル所得は、原則的には、所得税法昭和22年第2次改正によって一時所得が規定されて以降、そして、昭和40年改正により現行所得税法における一時所得の規定となった後も、原則的には、一時所得であるとされてきた。

しかし、この平成 29 年度決算検査報告の内容からも、公営ギャンブル所得に対する課税実務上の問題点が多数存在し、それらに対して適正な対応はなされていないことは明らかである。

また、現在のコンピューターやインターネットをはじめとした多くの技術革新の状況に鑑みれば、それらの技術を利用し、競馬等の払戻金に係る所得を、適正に捕捉することは難しいものではないはずである。

加えて、課税実務の実態として、「納税者において、競馬等の高額な払戻金を得た場合に申告を行うようにすることが定着していない状況」であることは、所得税法における課税の公平が著しく損なわれている状態である。さらには、上記の検査報告にあるように、「払戻金の支払の際に本人確認を行う仕組みが整備されていない」ことが問題視されていなかったこと自体が問題である。

所得税法は、租税法全体を支配する基本原則である租税法律主義と租税公平主義に立脚している。この両主義は、密接に関連しながら確立されたものであり、租税法律主義と公平負担の原則という二つの基本理念に留意しつつ、法の趣旨・目的を考慮に入れて、論理解釈あるいは趣旨解釈の立場から解釈されるべきだということである²⁵。

所得税法における法の解釈および通達の意義を考慮し、現状のように競馬を含む公営競技に係る所得に対する課税実務上の問題点が多数存在する現状に鑑みれば、馬券を含む公営競技に係る所得は、新たな課税区分を創設して対応すべきである。現在、競馬を含む公営競技に係る所得は、所得税法が、戦前における退職所得や清算取引所得の規定創設時、そして、戦後における譲渡所得および一時所得の規定創設時と同様の状況にある。これは、現在の所得区分では、所得を適正に捕捉することができず、通達などによって課税実務上の対応をするのでは、課税の公平を担保することが困難であるということである。

次に、おわりにで、現行所得税法における一時所得の役割についての筆者なりの卑見をまとめ、研究の総括とする。

²⁵ 金子、前掲注 2、323 頁。

おわりに

本論文では、所得税法における一時的所得への課税の変遷を基にして、所得税法の課税対象の拡大についての研究をおこなった。

第1章では、明治20年（1887年）3月19日勅令第5号によって制定された我が国の所得税法が、「我が国税体系近代化の転機をもたらした画期的な立法」¹であった。そして、当時の大蔵大臣松方正義の「所得税法之議」²にも、「近來東洋諸國々際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、隨テ其經費ヲ要スルノ巨多ナルト」とあるように、国防費の拡大により緊迫していた財政状況への対応が示されている。

また、現在よりも課税所得として認識される種類が少なかった明治20年創設時においても、所得税法において課税対象となる所得には多くの形態があった。そして、明治20年当時には、所得税法に関する解説書が多数出版され、様々な解説がなされていたが、現行所得税法と同様に、明治20年創設時の所得税法においても所得を明確に定義することはできなかったことが窺えることを明らかにした。

第2章では、明治20年創設時の所得税法において、一時的所得が非課税所得として規定された理由について研究し、所得源泉説に基づき、課税対象とする所得の範囲を狭く構成する見解であった制限的所得概念に立脚し創設された故であったことを明らかにした。

それ故、明治20年創設時における所得税法では、第3条第3項により、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は非課税であると規定されていたのである³。当時の文献や元老院の会議録から、継続的ではなく、業務として得るものではない一時的所得というものは、法体系および徴税機構が未整備なため、所得税法の課税対象として捕捉することが困難であること以上に、一時的所得が、なんらかの徴税対象となることは馴染まないという当時の考え方が反映されていたことが窺えた。

さらに、明治20年の所得税法創設時には見送られた法人への所得への課税が、所得税法明治32年改正によりなされた背景には、日清戦争等の影響により、法人企業が目ざましい発展を遂げたことがあげられ、明治27年から明治28年に掛けて生じた日清戦争は、我が国の経済的な発展を促すこととなったことを明らかとした。明治31年から同32年にかけて法体系も整備され、民法や商法が施行されたことにより、法律上、会社は法人としての承認を受けることとなった。これにより、個人と法人との課税の公平を維持するためにも、また、日清戦争後の財政運営上の歳入増加に応えるためにも、所得税法において、法人も課税対象とすることとなったのである⁴。

¹ 織井喜義・山本洋「創成期の所得税制叢考」税務大学校『税務大学校論叢』20号（国税庁 1998）、45頁。

² 大内兵衛・土屋喬雄編『明治前期財政経済資料集成 第一巻＝理財稽蹟・松方伯財政論策集＝』（明治文献資料刊行会 1962）、410頁。

³ 長尾景弼『現行租税法規』（博聞社 1887）、346頁。

⁴ 末永英男「初期所得税法における所得計算構造」服部俊治・藤田昌也編『会計構造の諸問題』（九州大学出版 1995）、88頁。

法人の所得が、明治 32 年までになされた法体系および徴税機構の整備を契機として、個人企業と法人との間の税負担の不公平の解消を目的として課税された点に鑑みると、昭和 13 年以降、非課税とされてきた一時的所得が、社会的・経済的变化を契機として、所得税法における課税対象となっていく過程と、同様の事例だといえるであろう。

第 3 章では、戦前における一時的所得への課税の変遷のうち、退職所得について研究した。所得税法昭和 12 年改正（同 13 年 4 月 1 日施行）によって創設された退職所得は、制限的所得概念を建前としていた戦前の所得税法において、最初に規定された例外措置であった⁵。この例外的措置がどのような議論がなされた後に、所得税法における新たな所得区分となったかについて明らかにした。

退職所得は、それまで、課税対象とするのは苛酷であり、非課税として規定しなければいけないと評されていた。このように評されていた退職所得が、所得税法における課税対象として規定可能になったのは、退職所得は、社会的・経済的に広く認知され、賦課徴収も可能であったこと、そして、企業による退職金制度の確立によって退職金を取り巻く環境が大きく変化したことを契機とし、質量的に新たな所得区分を創設するに足るものとなり、さらには、それに課税対象としないことが課税の公平を損なうことになることから、所得税法における課税対象となったのである。

次に、大正 7 年に創設された戦時利得税法（大正 8 年廃止）、昭和 10 年に創設された臨時利得税法（昭和 21 年廃止）について研究した。これら 2 つの利得税法は、所得税法昭和 21 年改正および昭和 22 年第 1 次改正によって譲渡所得として所得税法の課税対象として統合されることとなる利得が課税対象とされていた税法であった。大正 7 年に創設された戦時利得税および昭和 10 年に創設された臨時利得税は、所得税法が譲渡に係る一時的所得を課税の対象外としていた時期に、現行所得税法の譲渡所得に該当する利得を課税対象としたのは、時局の影響により利得を得た者に対して、課税の公平の観点からで課税をおこなうというものであったことが窺い知れた。

戦前の所得税法は、制限的所得概念を基にして規定されており、譲渡に係る利得は課税の対象外とされていた。しかしながら、臨時利得税法における譲渡所得に該当する利得は、現行所得税法における譲渡所得への課税と同様の計算方法によって課税がなされていたのである。

譲渡に係る利得を課税の対象としていた戦時利得税法および臨時利得税法が、上記の指摘のように、臨時税の色彩が薄れ、さらには税額が巨額となっていた点に鑑みると、所得に対して課税する所得税法の一部を補完する役割を持っていたのである。

第 4 章では、戦前において、一時的所得であると認識されていた清算取引所得について研究し、その後、戦前の所得税法において発生していた一時的所得における理論と実際の乖離について研究をおこなった。

⁵ 武田昌輔『DHC コメンタール所得税法 1』（第一法規 加除式 2020）加除式、562 頁。

清算取引所得は、所得税法昭和 17 年 2 月の改正（同 18 年施行）により課税対象となり、新たに分類所得税として規定された所得区分である。清算取引とは、「之を営業としない者の行ふ所謂一時の所得に属するものを課税の対象として」⁶おり、個人が行う株式の清算取引であった。そして、この清算取引所得とは、当時において、「純然たる一時の所得」⁷と認識されている一時的所得であった。

現行所得税法における解説書において、「資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）が『譲渡所得』として所得税法に登場したのは、昭和 21 年の改正による分類所得税制においてであった」⁸との説明がなされている。しかし、所得区分としての譲渡所得が規定されたのは、確かに昭和 21 年改正によってであるが、昭和 17 年改正（同 18 年施行）により課税対象となった清算取引所得は、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）であったのである。

そして、退職所得と同様、所得税法における例外として清算取引所得に対して課税することについては、「清算取引所得は斯くして一時所得に対する非課税原則の例外として、新たに課税の対象となつたのであるが、其の理由とするところは、税収入其のものよりも、あらゆる所得が既に相當の租税を負擔し、尚加重せられる際に、此の種の所得が依然として課税外に置かれるのは適當でないと認められたことの外、戦時に於ける過當投機の抑制に資する趣旨にも合致するが故であると解せられる。」⁹とされている。

このように、課税所得の理論が制限的所得概念を建前とする戦前の所得税法では、課税所得の実際においては制限的所得概念に基づいた場合には非課税となるべき退職所得および清算取引所得といった一時的所得への課税がなされたことで、結果として、課税所得の理論と実際の乖離が生じていたのである。

第 5 章では、戦後、譲渡所得が課税対象となる所得税法昭和 21 年改正および所得税法昭和 22 年第 1 次改正について研究をおこなった。

昭和 21 年当時、我が国の社会的・経済的状况は、第 2 次世界大戦の敗戦により、壊滅的な被害を被った状態であった。戦勝国からの援助物資はあったものの、全ての物資が不足し、その結果、日本全体は激しい物価高騰に見舞われることになり、日本経済は大混乱の状況となった。この混乱は、当然ながら、戦後の税制にも影響を及ぼす¹⁰。当時の経済情勢は、まだ終戦後直ぐの混乱の域を脱しておらず、高率な累進税による臨時財産税の実施を控えていたので、租税制度の根本にはさして改変を加えることなく、主として、税率の引き上げ等によって国庫収入の増加を図ると同時に、社会的・経済的情勢の急激な変革に応じて、その他についても可能な限り思い切った改正をおこなうことで、国民負担の公平を図ることに

⁶ 小林長谷雄・岩本巖『實務本位 所得税法詳解』（経済圖書株式会社 1943）、43 頁。

⁷ 同上、225 頁。

⁸ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、713 頁。

⁹ 小林・岩本、前掲注 6、107 頁。

¹⁰ 石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社 2008）、11-19 頁。

努めたものであった。租税の賦課徴収制度を簡素および適正にするため、各種規定の改廃等を進め、戦時税制を平時税制に移行させる上で、必要と思われる改正がなされた¹¹。

所得税法における譲渡所得の規定は、このような社会的・経済的状況の中で創設されたのである。このような状況の中、所得税法昭和 22 年第 1 次改正によって、譲渡所得に係る課税範囲は拡張され、有価証券の処分益についても課税されることとなった¹²。昭和 21 年当時の日本では、個人が有する資産について把握しておらず、そのような状況では、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）に対する有効な課税手段が存在しないという問題点があった¹³。それ故に、昭和 21 年改正では、当時の臨時利得税において課税対象であった譲渡による利得が、まず所得税法に統合され、その後、戦後財政整理の一環として公布された財産税に係る財産調査の結果を基にして個人が持つ資産の把握をすることで、昭和 22 年第 1 次改正において、株式の譲渡所得も課税対象とされたのである。

このように、譲渡所得は、当時、臨時利得税法により賦課徴収されていたことで社会的・経済的にも認知されおり、さらには、敗戦という状況下で、緊迫した財政状況に対して早急な対応が迫られる中、当時の我が国の所得税法においては、公平な課税がなされていなかったという状況が露呈したことによって、所得税法における課税対象となったのである。

第 6 章では、所得税法昭和 22 年第 2 次改正において規定された一時所得について研究した。この改正により、所得税法が創設された明治 20 年以来、制限的所得概念の下において原則として、課税対象外とされていた一時所得が所得税法において、課税対象となったのである。

一時所得への課税について、「所得税の改正に当たって所得税の根本観念の上に重要な変革が行われた。それは、一時所得に対する課税の拡張である。（中略）最近の国民経済の状況から見ると、相当多額のものがあり、またその件数も多く、国民所得中に占める地位も重要なものとなり、且つ、担税力があると考えられ、他の課税所得との権衡からいっても課税するのが適当と考えられらものである。」¹⁴とある。

ここからも、営利の事業に属さない一時の所得の形態が多様であったこと、そして、それらの所得が、一般的に広く認知されていたことが窺える。また、このような一時所得を取り巻く環境の社会的・経済的变化に加えて、昭和 22 年当時における激しいインフレーションの高進への対応も重要な目的であったとされている¹⁵。

このように、一時所得の規定創設もまた、社会的・経済的に認知され、当時において、その額が相当多額となっており、他の課税所得との権衡に鑑みた場合に、課税しないままでは課税の公平を損なう恐れがあったことが契機となり、所得税法における課税対象となった

¹¹ 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）、129-131 頁。

¹² 大蔵省財政資料室編『昭和財政史 ―終戦から講和まで― 第 7 巻』（東洋経済新報社 1977）、244-247 頁。

¹³ 同上、188-191 頁。

¹⁴ 奈良武衛「一時所得に對する課税について」『税経通信』第 3 巻第 3 号（税務経理協会 1948）、26 頁。

¹⁵ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第 2 増補版）』（税務経理協会 1990）、4 頁。

のである。また、特定の一次的所得に例外的措置として課税しているという状態によって、所得税法上において生じていた課税所得の理論と実際の乖離は、所得税法昭和 22 年第 2 次改正における一時所得の規定創設によって、解消されたことを明らかにした。

一時所得に係る旧所得税通達の中には、現行所得税通達において、公営ギャンブル所得の区分と所得金額の計算について争われた勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決と関係を有し、昭和 26 年から昭和 44 年に廃止されるまでの 20 年弱の間、課税実務上の指針として旧所得税通達 143 および 149 が存在していた。この 2 つの旧所得税通達の存在理由を、当時の文献から、公営ギャンブル所得が、賭博、株式の清算取引という行為による所得と同種の、軽侮や侮蔑に値する行為による所得と考えられていた点、これらの所得が、把握困難であったとことを導き出した。

第 7 章では、所得税法昭和 22 年第 2 次改正以後における、所得税法改正の変遷および現行所得税法における一時所得に係る条文、そして、現行所得税通達の規定について研究した。

まず、戦後の所得税法に大きな影響を与えたシャープ勧告に基づく所得税法改正およびシャープ勧告以後における昭和 30 年代までの所得税法改正を研究し、シャープ税制使節団の勧告の基本原則に基づき、公平な課税を目的としてなされたことを改めて確認した。

その後、現行所得税法における一時所得の規定が創設された所得税法昭和 40 年の全文改正から現行の条文、そして、昭和 45 年に制定された現行所得税通達の研究をおこなった。現行所得税法における一時所得の規定は、他の所得に分類されず、営利を目的とせず一次的・偶発的所得であることが特色とされる。現行所得税法は、包括的所得概念を採用していると解釈されているため、経常的・反復的に生じる所得のみならず、あらゆる経済価値の流入が所得税の課税対象とされている。

次に、昭和 45 年に制定された現行所得税法に係る現行所得税通達について研究を進め、従来の通達においてなされていた法令の単純な解説的解釈規定が整理、通達の簡素化がなされた¹⁶ことを確認した。

第 8 章では、現行所得税基本通達における一時所得の規定に変更を及ぼした現行所得税法における 2 つの事例(養老保険全額損金プランに係る事例および勝馬投票券に係る事例)を研究した。

一時所得に係る「収入を得るために支出した金額」の所得税基本通達の改正に影響を及ぼした事例は、養老保険全額損金プランに係る判決では、現行所得税法における、個人の担税力に応じた課税を図る趣旨の前提を立脚点として、文言の解釈について、「租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義(課税要件明確主義)に何ら反するものではない」とした。

¹⁶ 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」『税経通信』第 25 巻第 10 号(税務経理協会 1970)、161-162 頁。

一時所得から控除できる収入を得るために支出した金額について争われた養老保険全額損金プランの事例では、「もとより、法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達法規の解釈を法的に拘束するものではないが、（中略）要するに、同施行令同号（所得税法施行令 183 条 2 項 — 筆者注）も、同通達（旧所得税基本通達 34-4 — 筆者注）も、いずれも所得税法 34 条 2 項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るもの」とし、「法規より下位規範たる法令が法規の解釈を決定付けるものではない」とした。

つまり、所得税法の法規は、あくまでも個人所得の担税力に課税するものであって、それは、個人の稼得した収入を基に個人が必要として支出した金額を控除するものであり、当該個人以外の者が支出しものは含まないのである。これが所得税法の本質に立ち返った正しい理解であるとするのである。

したがって、裁判所は通達の間違いを指摘し、本則に従った解釈を行うべきとしたのである。その結果、当該通達は改正されるに至ったのである。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決では、馬券を自動的に購入可能なソフトウェアを利用して、インターネットでの継続購入をおこなっていた場合における、本件事案に係る勝馬投票券の払戻金は、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができる」とされた。

勝馬投票券の払戻金に係る事例では、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができるとしながらも、課税の公平、安定性の観点から、課税対象を明確にして妥当な税率を課すなどの特例措置を設けることが必要であるとされたのである。

現行所得税法において馬券の払戻金に係る所得は、勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決によって改正された現行所得税基本通達 34-1 (2) によって、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断されることとなっているが、この改正がなされる以前は、公営ギャンブル所得は、改正前の現行所得税基本通達を根拠にして、一時所得として画一的に判断されていた。

しかし、旧所得税基本通達では一時所得に該当するものとして「競馬の馬券の払戻金」が挙げられているので、馬券の払戻金＝一時所得であると一事に考えがちであるが、ここでも所得税法の本則に立ち返って一時所得の該当性を考えるべきである。行為の実態をみたときに、ビジネス性を持った継続的で、営利性を追求する行為であるならば、しかも、そこに担税力が認められるのであれば、所得税法としては、一時所得ではなく別の所得として、つまり雑所得か事業所得として課税の対象とせざるを得ないのである。

第 9 章では、一時所得の課題を検証するために、所得税法における法の解釈および通達の意義、そして現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について研究し、公営ギャンブル所得の今後について研究をおこなった。

公営ギャンブル所得が、その取得する態様によって、所得区分に差が生じるのであれば、租税法律主義の観点から、所得税法の改正により、それを規定するべきではないかと考えられるのである。

公営ギャンブル所得に対する課税実務上の問題点が多数存在する現状に鑑みれば、公営ギャンブル所得は、新たな課税区分を創設して対応すべきである。現在、公営ギャンブル所得は、所得税法が、戦前における退職所得や清算取引所得の規定創設時、そして、戦後における譲渡所得および一時所得の規定創設時と同様の状況にある。これは、公営ギャンブル所得が、現在の所得区分では、所得を適正に捕捉することができず、通達などによって課税実務上の対応をするのでは、課税の公平を担保することが困難であるということである。

所得を課税対象とする新たな税法として創設された所得税法は、明治 20 年の創設から、一貫して、課税対象となるために必要な条件が充足された所得を課税対象としてきた。

もちろん、所得税法創設時には、当時の所得概念である制限的所得概念に立脚し、課税所得が規定されたことから、創設時において所得概念が重要であったことは当然である。また、所得税法の創設時において、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」という一時的所得が所得税の課税対象外となったことも、当時の一般的な所得概念が、制限的所得概念であったことに基づいていたことから当然である。

しかしながら、本論文における研究で明らかにした通り、わが国の所得税法は、所得概念によって課税対象を規定しているのではなく、その時代において、課税可能な所得を課税対象とするために新たな課税区分を創設することで課税範囲を拡大させてきたのである。

そして、所得税法における一時的所得への課税の変遷は、所得税法において、所得が、課税所得となるために必要な条件は、所得概念ではないということを示すものであった。

所得税法において、新たな所得を課税対象とするために必要な条件は、所得概念ではない。所得が、所得税法における課税対象となるために必要となる条件とは、その所得が、社会的・経済的に把握・捕捉可能であること、そして、その所得が、分類可能な程度に純化された所得であることの 2 つである。

ここで、社会的・経済的に把握・捕捉可能とは、その所得が、一般的な認知を享受するとともに課税実務において徴税可能な状態になることである。また、分類可能な程度に純化された所得とは、その所得が、質量的に新たな所得区分を創設するに足るものであるとともに課税対象としないことで課税の公平が損なわれている状態のことである。

退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得といった、明治 20 年の時点においては所得税法上の課税対象外であった一時的所得が、その後、所得税法上の課税対象となっていくのもまた、それらの所得が、社会的・経済的に把握・捕捉可能となり、分類可能な程度に純化された所得となったからであった。

所得税法の所得概念は、所得源泉説に基づく制限的所得概念から包括的所得概念へと発展の経過を辿ったとされており、第二次世界大戦までは、制限的所得概念に立脚する立場を一貫し、所得概念の大変換がなされたのは、第二次世界大戦後であったとされている。

しかしながら、所得税法には、戦前においても、一時的所得が課税対象となる事実が存在していた。所得税法昭和 12 年改正翌 13 年施行により課税所得となる退職所得も、明治 20 年当時においては、一時的所得として課税対象外とされていた所得である。さらに、所得税法昭和 17 年改正により課税所得となる清算取引所得は、当時において、純然たる一時の所得との認識があった所得であるにもかかわらず、所得税法上の課税所得とされた。これら、戦前における一時的所得への課税規定創設には、所得概念は関係しておらず、上記で挙げた、所得が、所得税法における課税対象となるための 2 つの条件を充足した結果としてなされたものであった。

戦後の所得税法において、譲渡所得、そして、一時所得の規定が創設されることもまた、上記の 2 つの条件を充足した結果としてなされたものであり、所得概念が変化したことによって新たな課税区分の創設および課税範囲の拡大がなされたのではない。

譲渡所得が、所得税法上の課税所得となったのは、それ以前に、現行所得税法において譲渡所得とされる利得が、戦時利得税法および臨時利得税法という法律によって、賦課されていたことが起点となっていた。そして、所得税法における課税対象となるための 2 つの条件を充足したことで、所得税法上、新たに譲渡所得という規定が設けられたのである。

また、一時所得の規定が創設される所得税法昭和 22 年改正も同様に、戦後当時における財政上の、社会的・経済的に不安定な状況を契機として、所得税法における課税対象となるための 2 つの条件を充足したことから、一時所得の規定創設が創設されたのであった。それまで、特定の一時所得に例外的措置として課税しているという状態によって、所得税法上において生じていた課税所得の理論と実際の乖離は、所得税法昭和 22 年第 2 次改正における一時所得の規定創設時に、非課税規定の文言が課税所得として規定されたことで、課税所得の理論と実際において発生していた乖離を解消させたものであった。

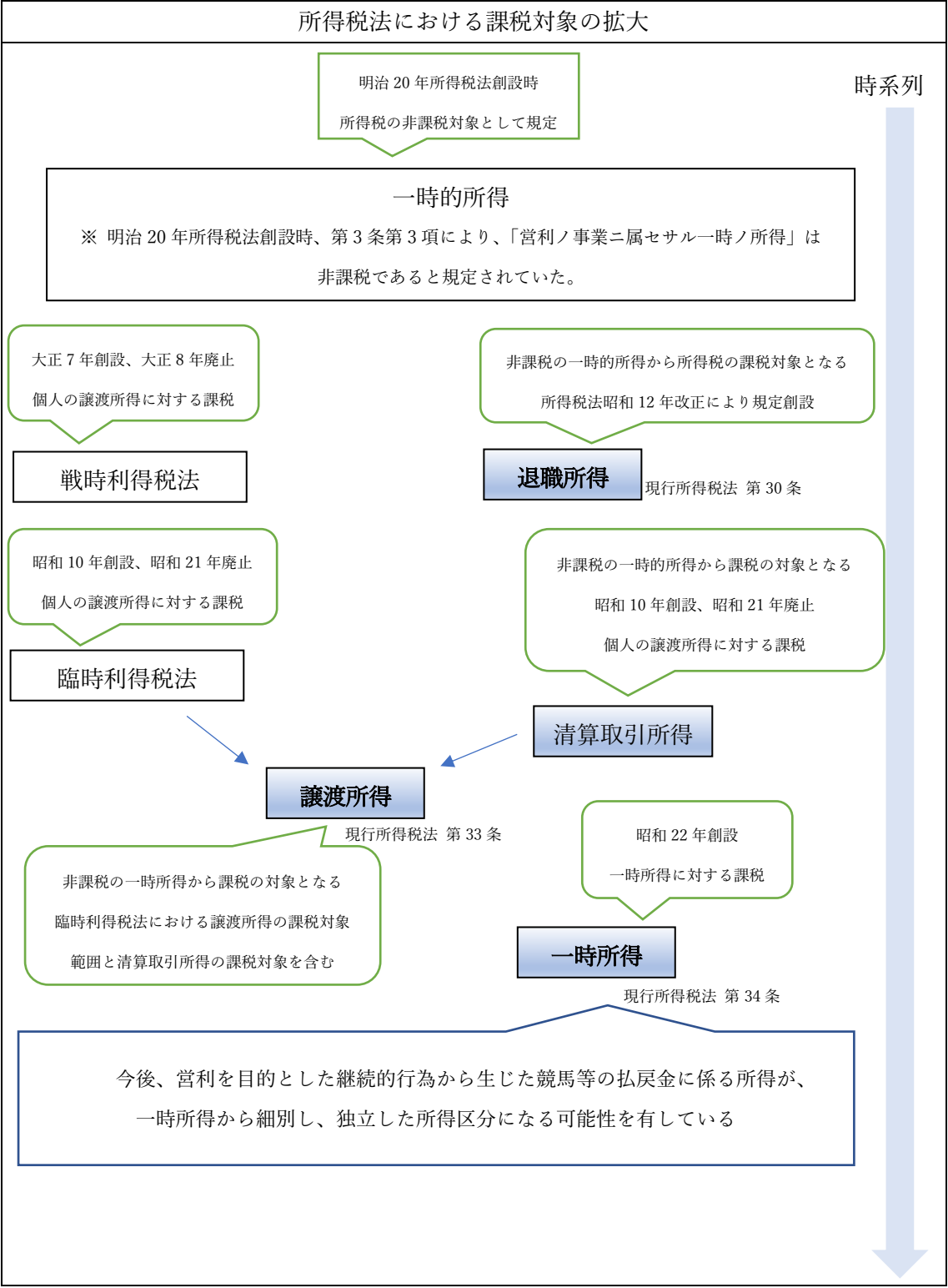
所得税法は、明治 20 年の創設時、一時的所得を非課税とすることを規定していた。その後、営利の事業の属せざる一時の所得が非課税であるとの趣旨の規定は、一時所得に係る所得区分が創設される昭和 22 年第 2 次改正まで、継続され続けた。しかし、本論文の研究で示した通り、一時的所得として、所得税法において非課税とされる所得の範囲は縮小していくこととなる。

つまり、明治 20 年当時において、一時的所得として総括されていた所得は、その所得が、所得税法における課税対象となるために必要な条件を充足するまでの間、便宜的に、一括にまとめられていただけなのである。その結果、所得税法における課税対象となるために必要な条件を充足した所得は、新たな所得区分が創設され、所得税法における課税所得となっていくのである。一時的所得として総括されていた所得のうち、所得税法の改正により、新

たな所得区分が創設され、所得税法における課税対象となったものは、本論文における研究で示した通りである。

このような変遷を辿り、現在の規定となる現行所得税法における一時所得は、今後も、現在は一時所得として内包されている所得のうちから、新たな所得区分の創設によって、所得税法の課税対象となる所得があると考ええる。現在、一時所得に内包される所得のうち、新たな所得区分を創設すべき所得は、前述したように、公営ギャンブル所得であると考ええる。このように、現行所得税法における一時所得は、一時的・偶発的所得が、新たな所得区分に分類されるまでの仮置き場という役割を有しているのである。

最後に、本論文で研究した、所得税法における課税対象の拡大についてまとめた図を参考資料として掲示する。



参考文献

- 阿収平『改正税法の解説』（大同書院 1942）
- 栗生誠太郎『問答 所得税法明解』（博文堂 1887）
- 蟻川堅治『所得税法註釋』（同盟書館 1887）
- 阿部勇『日本財政論 租税』（改造社 1933）
- 安部構三『所得税法解釈』（正文堂 1887）
- 安部勝一「取引相場のない株式について、純資産価額を参酌した価額と取引価額の差額に相当する金額を一時所得とした事例」『税務事例』429号（財経詳報社 2005）
- 秋山友宏「厚生年金基金の解散に伴う残余財産の分配金は一時所得に当たるとされた事例」『税務事例』458号（財経詳報社 2007）
- 浅妻章如「訴外会社が負担した遺産分割に係る代償金は納税者の一時所得になるとした東京高判平成20年4月22日の評釈捕遺」『立教法学』84号（立教大学 2012）
- 浅野一夫「所得税を課せられない者及び非課税所得免税所得について 承前」『税経通信』第4巻第4号（税務経理協会 1949）
- ———「所得税を課せられない者及び非課税所得免税所得について」『税経通信』第4巻第3号（税務経理協会 1949）
- ———「譲渡所得と一時所得の取り扱いについて 承前」『税と財』第6巻第6号（日本税務協会 1949）
- ———「譲渡所得と一時所得の取り扱いについて」『税と財』第6巻第5号（日本税務協会 1949）
- 朝倉洋子「譲渡所得か一時所得か ～不動産譲渡益が和解金か否かで争われた事件」『税理』第47巻第12号（ぎょうせい 2004）
- 新木徳貞『誰にもわかる個人の営業収益税と所得税の話』（帝国地方行政学会 1929）
- 明里長太郎・市丸吉左衛門『戦後の法人税及び所得税変遷について』（大蔵省官房調査課・金融財政事情研究会 1955）
- 有竹修二「終戦後の政治諸相」『財政』第10巻第2号（大蔵出版 1945）
- 有馬憲幸「昭和44年度の税制改正 所得税の改正 一所得税減税一」大蔵省大臣官房文書課編『ファイナス（大蔵省広報）』第5巻第1号（大蔵省 1969）
- 安藤雄・櫻井伊三郎・黒柳勲『改正所得税戦時利得税と実際問題』（有斐閣 1918）
- 市岡正一編『所得税法同細則註解』（弘学館 1887）
- 伊東稔博『わかりやすい所得税講座』（税務研究会出版局 1967）
- 伊藤隆文編『海軍予備会商決裂せば?増税後の財界はどうなる?』（今日の問題社 1934）
- 依田孝子「適格退職年金制度から確定拠出年金制度への移行に際し、請求人に支払われた適格退職年金契約の解約に伴う分配金は、一時所得に該当するとした事例」『税務事例』458号（財経詳報社 2007）
- 伊藤半彌「新体制と租税政策」『財政』第5巻第13号（大蔵出版 1940）
- ———『財政学（九訂版）』（千倉書房 1968）
- ———『新版 租税原則学説の構造と生成 一租税政策原理一』（千倉書房 1969）
- ———『租税論 一社会主義租税と資本主義租税一』（千倉書房 1971）

- 印刷局編『昭和年間法令全書 昭和 22 年－1 皇室典範・詔書・皇室令・法律』（原書房 2007）
- ———『昭和年間法令全書 昭和 23 年－2 法律（続）』（原書房 2007）
- ———『昭和年間法令全書 昭和 22 年－3 法律（続）』（原書房 2007）
- ———『昭和年間法令全書 昭和 25 年－1 詔書・法律』（原書房 2007）
- ———『昭和年間法令全書 昭和 26 年－1 詔書・法律』（原書房 2007）
- ———『昭和年間法令全書 昭和 27 年－1 詔書・法律』（原書房 2007）
- 岩崎政明「租税判例研究 第 454 回 納税者と法人とが保険料を負担した養老保険に係る一時所得の計算」『ジュリスト』1407 号（有斐閣 2010）
- 岩尾一編『判例からみた法人税と所得税』（日本税経研究会 1954）
- 犬飼久美「退職金課税の起源と変遷」『立命館法學』2012(1)（立命館大学法学会 2012）
- 今西庄次郎「取引所実物化論と短期清算取引の應用に就いて」京都帝国大学經濟学会編『神戸博士還暦祝賀記念論文集』（京都帝国大学經濟学会 1937）
- 今泉兼寛『総力戦と租税』（文憲堂 1943）
- 今村長善『所得税法解釈』（巖々堂 1887）
- 出村仁志「一時所得と雑所得の区分に関する考察」『嘉悦大学研究論集』58 卷 1 号（嘉悦大学研究論集編集委員会 2015）
- 石弘光『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』（東洋經濟新報社 2008）
- 石川惟安『所得税法註釋 附手續心得』（松成伊三郎 1887）
- 石村隆司編『判例所得税法』（大阪財務協會 1934）
- 泉美之松「改正所得税法、法人税法、相続税法、租税特別措置法の詳解」『税経セミナー』第 10 卷第 4 号（税務経理協會 1965）
- ———「総論 昭和 40 年度税制改正の概要」『税経通信』第 20 卷第 7 号（税務経理協會 1965）
- 泉美之松・林大造・小林政雄・安井誠「座談会 改正税法の問題点について」『税経セミナー』第 10 卷第 6 号（税務経理協會 1965）
- 池田寿太郎・名川保男『商店街の知識 商業実務法規の解説（商業実務講座 第 6 卷）』（非凡閣 1936）
- 池田税務署長『昭和十年度 租税及租税外ニ関スル証憑書類通達』（池田税務署 1921）
- 飯島幡司「日本經濟革新の主軸」『財政』第 5 卷第 6 号（大蔵出版 1940）
- 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」『税務大学校論叢』69 号（国税庁 2011）
- 上田千尋『時弊苦言』（二松堂書店 1923）
- 上田博編『新税読本 卷の一 国税の解説（日本週報臨時特集）』（日本週報社 1950）
- 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査会 1901）
- 植松守雄「所得税法の諸問題 1 所得の概念」『税経セミナー』第 14 卷第 2 号（税務経理協會 1969）
- ———「所得税法の諸問題 2 所得の概念」『税経セミナー』第 14 卷第 3 号（税務経理協會 1969）
- ———「所得税法の諸問題 3 所得の概念」『税経セミナー』第 14 卷第 4 号（税務経理協會 1969）
- 牛米努「所得調査委員会の研究 -個人所得税の賦課課税-」『税務大学校論叢』65 号（国税庁 2010）

- 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」『税法学』563号（日本税法学会 2010）
- 江川功「競馬払戻金に係る脱税事件の単純無申告罪（平成25年5月23日大阪地裁判決）について」『税務事例』535号（財経詳報社 2014）
- 榎本秀男「所得税基本通達の制定について」『税務弘報』第19巻第11号（中央経済社 1970）
- 榎本秀男「所得税法に関する当面の取扱い（申告所得関係）について」『税経通信』第24巻第3号（税務経理協会 1969）
- 小川郷太郎「我所得税と普遍の原則」『財務協会雑誌』第1巻第1号（東京財務協会 1922）
- ———「財産、所得、収益の意義」『財務協会雑誌』第3巻第1号（東京財務協会 1923）
- ———「税源としての所得及財産」『財務協会雑誌』第3巻第2号（東京財務協会 1923）
- ———「直接税制度の整理に就て」『財務協会雑誌』第1巻第2号（東京財務協会 1922）
- 小川潤一・小栗銀三『新税詳解（ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊）』（大蔵財務協会 1950）『所得税の取扱 基本通達』（税務経理協会 1951）
- 小幡清金「戦時増税論」『財政』第3巻第10号（大蔵財務協会 1938）
- 織井喜義・山本洋「創成期の所得税制叢考」『税務大学校論叢』20号（国税庁 1990）
- 大阪攻法会東京志会『税法雑誌』第壹巻第壹号（大阪攻法会東京志会 1889）
- 大阪財務研究会『市町村国税事務通解』（大阪財務研究会 1916）
- 大阪毎日・東京日日新聞社エコノミスト部『租税讀本』（一元社 1937）
- 小山田小七「戦争と租税」『財政』第3巻第10号（大蔵財務協会 1938）
- 大川政三・小林威編『財政学を築いた人々 ―資本主義の歩みと財政・租税思想―』（ぎょうせい 1983）
- 大倉真隆「昭和44年度の税制改正 まえがき」大蔵省大臣官房文書課編『ファイナス（大蔵省広報）』第5巻第1号（大蔵省 1969）
- 大倉真隆「昭和44年度税制改正について」『税経通信』第24巻第2号（税務経理協会 1969）
- 大蔵財務協会「シャープ第2次勧告の意義 ―勧告全文添付―」『財政』第15巻第11号付録（大蔵財務協会 1950）
- ———「改正法の成立に至るまで」『財政』第5巻第5号（大蔵出版 1940）
- ———「国税関係主要法令通達の概要——自昭三四・一・二六至昭三四・二・二五」『財政』第24巻第4号（大蔵出版 1959）
- ———「所得税」『財政』第5巻第5号（大蔵出版 1940）
- ———『改正所得税法取扱通達』（大蔵財務協会 1952）
- ———編『増税等ニ関スル法律：新旧対照 附：税務代理法』（大蔵財務協会 1942）
- 大蔵省印刷局編『官報 1887年3月23日』（日本マイクロ写真 1887）
- ———『官報 1899年2月13日』（日本マイクロ写真 1899）
- ———『官報 1920年7月31日』（日本マイクロ写真 1920）
- ———『官報 1926年3月27日』（日本マイクロ写真 1926）
- ———『官報 1931年4月18日』（日本マイクロ写真 1931）
- ———『官報 1938年3月31日』（日本マイクロ写真 1938）
- ———『官報 1939年3月31日』（日本マイクロ写真 1939）

- ——— 『官報 1942 年 2 月 23 日』(日本マイクロ写真 1942)
- ——— 『官報 1942 年 2 月 23 日』(日本マイクロ写真 1942)
- ——— 『官報 1946 年 8 月 30 日』(日本マイクロ写真 1946)
- ——— 『官報 1946 年 12 月 29 日』(日本マイクロ写真 1946)
- ——— 『官報 1947 年 11 月 30 日』(日本マイクロ写真 1947)
- ——— 『官報 1947 年 3 月 31 日』(日本マイクロ写真 1947)
- ——— 『官報 第 1689 號 1918 年 03 月 23 日』(大蔵省印刷局 1918)
- ——— 『官報 第 1698 號 1918 年 4 月 4 日』(日本マイクロ写真 1918)
- 大蔵省官房調査課編『絵でみる日本の財政』(大蔵財務協会 1953)
- 大蔵省高等財務講習所『国税調査法講話』(大蔵省高等財務講習所 1949)
- 大蔵省財政史室『昭和財政史－昭和 27～48 年度 第 1 巻 総説』(東洋経済新報社 2000)
- ——— 『昭和財政史－昭和 27～48 年度 第 2 巻 財政－政策及び制度』(東洋経済新報社 1998)
- ——— 『昭和財政史－昭和 27～48 年度 第 6 巻 租税』(東洋経済新報社 1990)
- ——— 編『昭和財政史 終戦から講和まで 7 租税(1)』(東洋経済新報社 1977)
- ——— 編『昭和財政史 終戦から講和まで 7 租税(2)・税務行政』(東洋経済新報社 1977)
- ——— 編『昭和財政史 一終戦から講和まで一 第 18 巻』(東洋経済新報社 1982)
- 大蔵省主税局『主税局報告 大正年代 直税の部』(大蔵省主税局 1923)
- ——— 『所得税法取扱方問答書・所得税納人心得方備考合綴』(大蔵省主税局 1887)
- ——— 『昭和 6 年税制整理準備調査概要 上巻』(大蔵省主税局、1931)
- ——— 『第 41 回～48 回 国会税法改正参考資料集』(大蔵省主税局 1966)
- 大蔵省主税局税制第一課編『財政 臨時増刊号 改正税法総解』第 18 巻第 10 号(大蔵財務協会 1953)
- ——— 『財政 臨時増刊号 改正税法総解』第 19 巻第 6 号(大蔵財務協会 1954)
- 大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』(大蔵財務協会 1952)
- 大蔵省主税局編『改正国税詳解(昭和 26 年度版)』(大蔵財務協会 1951)
- ——— 『国税の解説 新税読本巻の 1 (日本週報 第 146 号臨時特集)』(日本週報社 1950)
- ——— 『昭和十年以降における税制改正の概要』(大蔵財務協会 1950)
- ——— 『税法改正詳解』(税務経理協会 1948)
- ——— 『租税の本義』(大蔵省主税局 1944)
- ——— 『租税法規提要(昭和 3 年)』(大蔵省主税局 1928)
- ——— 『租税法規類集 昭和 12 年版』(大蔵財務協会 1937)
- ——— 『租税法規類集 昭和 13 年版』(大蔵財務協会 1938)
- ——— 『租税法規類集 昭和 15 年版』(大蔵財務協会 1940)
- ——— 『別冊財政 - 税制改革 シャープ勧告書の詳解 -』(大蔵財務協会 1949)
- 大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史 第 5 巻 租税』(東洋経済新報社 1965)
- 大蔵省税務講習所『日本租税制度(総論ノ二・各論)』(大蔵省税務講習所 1947)
- 大蔵省大臣官房調査企画課編『戦時税制回顧録(復刻版)』(租税資料館 2006)

- 大蔵省大臣官房文書課編『ファイナス（大蔵省広報）』第5巻第1号（大蔵省 1969）
- 大蔵省編『昭和10年度予算の解説』（日本評論社 1935）
- ———『租税法規提要（昭和4年）』（東京財務協会 1929）
- ———『租税法規提要（昭和9年）』（東京財務協会 1935）
- ———『租税法規提要（大正15年）』（東京財務協会 1926）
- 岡直之「納税者がストック・オプションの権利行使益を一時所得として過少申告したことに、「正当な理由」は認められないとされた事例」『税務事例』444号（財経詳報社 2006）
- 岡田繁儀「各種所得区分の総合研究（譲渡所得、山林所得）」『税務弘報』第18巻第6号（中央経済社 1970）
- 岡野鑑記『国家租税論 改訂版』（中央書房 1967）
- 小関健三「適格年金契約の解約により生命保険会社から支払われた一時金は一時所得に当たるとされた事例」『税務弘報』第54巻第9号（中央経済社 2006）
- 小栗銀三・大蔵財務協会編『百万人の税金対策』（大蔵財務協会 1951）
- 小栗銀三編『改正所得税法取扱通達（ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊）』（大蔵財務協会 1952）
- ———『改正所得税例解（ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊）』（大蔵財務協会 1952）
- ———『最新 法人税・所得税例解 決定版（ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊）』（大蔵財務協会 1952）
- ———『最新所得税取扱通達（ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊）』（大蔵財務協会 1953）
- ———『実例本位 所得税法 27年度改正決定版（ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊）』（大蔵財務協会 1952）
- ———『申告所得税 - 取得計算100例 -（ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊）』（大蔵財務協会 1952）
- 大沢栄吉『所得税法俗解』（聚圭閣 1887）
- 大竹虎雄「各国の所得税（一）」『財務協会雑誌』第2巻第1号（東京財務協会 1922）
- ———「各国の所得税（二）」『財務協会雑誌』第2巻第2号（東京財務協会 1922）
- 大塚金之助「世界資本主義発達史文獻解題」岩波書店『日本資本主義発達史講座 第7』（岩波書店 1933）
- 大坪半吾編『四月一日施行 改正税法の解説』（税務経理協会 1950）
- 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）
- 大島隆夫編『例解 問答式 所得税の実務』（日本税経研究会 1964）
- 大内兵衛・土屋喬雄「明治財政・経済史文獻」岩波書店『日本資本主義発達史講座 第7』（岩波書店 1933）
- ———編『明治前期財政経済資料集成 第一巻＝理財稽蹟・松方伯財政論策集＝』（明治文献資料刊行会 1962）
- 大淵博義「馬券払戻金に係る所得の区分と外れ馬券の必要経費性」『税研』178号（日本税務研究センター 2014）
- ———「米国親会社のストックオプションに係る権利行使益の所得区分と税法解釈の限界（その1）」『税務事例』405号（財経詳報社 2003）
- ———「米国親会社のストックオプションに係る権利行使益の所得区分と税法解釈の限界（その2）」『税務事例』406号（財経詳報社 2003）
- ———「米国親会社のストックオプションに係る権利行使益の所得区分と税法解釈の限界（その3・完）」『税務事例』407号（財経詳報社 2003）
- 大野幸大「勝馬投票権の払戻金に係る所得が雑所得ではなく一時所得だとされた事例」『ジュリスト』1454号（有斐閣 2013）

- 大野龍太「税制及税政の改造に於ける出発点」『財務協会雑誌』第1巻第4号（東京財務協会 1922）
- 大矢半次郎「改正税法の施行に際して」『財政』第5巻第6号（大蔵出版 1940）
- 加藤清正編『例解問答式 所得税の実務』（日本税経研究会 1957）
- 河沼高輝『臨時利得税法大意』（東京税務監督局 1937）
- 河津暹『経済私言』（金刺芳流堂、武田芳進堂 1912）
- 河野一之『財政雑論』（大蔵財務協会 1950）
- 会計検査院『平成29年度決算検査報告』（会計検査院 2017）
- ———「競馬等の払戻金に係る所得に対する課税状況について」『特定検査対象に関する検査状況』（会計検査院 2017）
- 貝塚啓明・石弘光・野口悠紀雄・宮島洋・本間正明編『税制改革の潮流（シリーズ 現代財政 2）』（有斐閣 1990）
- 鏡省三「所得税法に対する疑問」『財務協会雑誌』第3巻第3号（東京財務協会 1923）
- 柿谷勝男「所得税法の全文改正について —源泉徴収並びに非居住者関係を除く—」『税経通信』第20巻第7号（税務経理協会 1965）
- 角田伸広「租税負担の配分をめぐるシャウプ勧告と税制改革の比較研究 —公平負担の要請と財政収入確保の要請—」『税務大学校論叢』19号（国税庁 1989）
- 勝正憲「所得税雑話」『財務協会雑誌』第9巻第3号（東京財務協会 1926）
- ———「所得税雑話（二）」『財務協会雑誌』第9巻第4号（東京財務協会 1926）
- ———「負担力に伴ふ課税（下）」『税務協会雑誌 6月号』第4巻第4号（日本税務協会 1947）
- ———「負担力に伴ふ課税（上）」『税務協会雑誌 5月号』第4巻第3号（日本税務協会 1947）
- ———『所得税の話』（千倉書房 1930）
- ———『所得税及法人税 昭和15年版』（千倉書房 1940）
- ———『所得税及法人税 昭和17年版』（千倉書房 1942）
- ———『税』（千倉書房 1942）
- ———『日本税制改革史』（千倉書房 1938）
- 蒲生俊『所得税法明辨』（鳴東館 1887）
- 金井義家「平成23年度の生命保険関係改正案」『税理』第54巻第8号臨時増刊号（ぎょうせい 2009）
- 金井肇「一時所得の保険料の控除範囲をめぐる最高裁判決とその解釈」『税理』第55巻第5号（ぎょうせい 2012）
- 金子一平『租税法概論』（大蔵財務協会 1950）
- 金子宏「テラ銭と所得税 所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって」『ジュリスト』1275号（有斐閣 1965）
- ———「市民と租税」加藤一郎編『現代法と市民（岩波現代法講座8巻）』（岩波書店 1966）
- ———「租税法における所得概念の構成1」『法学協会雑誌』第83巻第9・10号（法学協会事務所 1966）
- ———「租税法における所得概念の構成2」『法学協会雑誌』第85巻第9号（法学協会事務所 1968）
- ———「租税法における所得概念の構成3」『法学協会雑誌』第92巻第9号（法学協会事務所 1975）
- ———『所得課税の法と政策（所得課税の基礎理論 下巻）』（有斐閣 1996）
- ———『所得概念の研究（所得課税の基礎理論 上巻）』（有斐閣 1995）
- ———『租税法 第二十版』（弘文堂 2015）

- ———『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣 2010)
- ———編『所得課税の研究』(有斐閣 1991)
- ———編『所得税の理論と課題 (21 世紀を支える税制と論理 第 2 巻)』(税務経理協会 1996)
- ———編『租税法の基本問題』(有斐閣 2007)
- 金子繁「租税の概論に就いて」『財務協会雑誌』第 9 巻第 3 号 (東京財務協会 1926)
- 神戸正一「戦争と財政問題」『財政』第 3 巻第 10 号 (大蔵財務協会 1938)
- 神戸正雄「税制整理の主要問題に就いて」『財務協会雑誌』第 1 巻第 4 号 (東京財務協会 1922)
- ———「租税の観念」『財務協会雑誌』第 2 巻第 4 号 (東京財務協会 1922)
- ———「租税の限度」『財務協会雑誌』第 1 巻第 5 号 (東京財務協会 1922)
- ———「租税の法則」『財務協会雑誌』第 2 巻第 5 号 (東京財務協会 1922)
- ———「租税負担の一般と租税の民衆化」『財務協会雑誌』第 2 巻第 2 号 (東京財務協会 1922)
- ———「本邦所得税論評」『財務協会雑誌』第 1 巻第 2 号 (東京財務協会 1922)
- ———『租税研究 第 3 巻』(弘文堂書房 1922)
- 神野直彦『財政学 改訂版』(有斐閣 2007)
- 柏原税務署『直税例規 (明治 22 年度)』(柏原税務署 1889)
- 川口知理『第三種所得税実務要領』(税務監督局 1925)
- 川崎市編『納税手帳』(川崎市役所 1942)
- 上山英三「何故納税せねばならぬか」『財務協会雑誌』第 1 巻第 3 号 (東京財務協会 1922)
- 木部謙司『所得税法注釋全』(木部謙司 1887)
- 岸田貞夫「雑所得・一時所得の区分とその経費性」『税理』57 巻 10 号 (ぎょうせい 2014)
- ———『税法としての所得課税 (4 訂版)』(税務経理協会 2008)
- 企業利益研究会編『会計上の利益概念』(同文館出版 1968)
- 菊池幸久「各種所得区分の総合研究 (一時所得、雑所得)」『税務弘報』第 18 巻第 6 号 (中央経済社 1970)
- 吉良実「税務通達の規範性」『税法学』248 (三晃社 1971)
- 吉良実『所得課税法の論点』(中央経済社 1982)
- 行政裁判所編『行政裁判所判決録. 第 49 輯』(帝国地方行政学会 1939)
- ———『行政裁判所判決録. 第 50 輯』(帝国地方行政学会 1939)
- 北野弘久『現代税法の構造』(勁草書房 1973)
- ———『税法学原論 (第 6 版)』(青林書房 2007)
- ———編『税法の基本原理解 (判例研究 日本税法体系 1)』(学陽書房 1978)
- ———編『租税実体法 I (判例研究 日本税法体系 2)』(学陽書房 1979)
- ———編『租税実体法 II・租税手続法 I (判例研究 日本税法体系 3)』(学陽書房 1980)
- 木原義一『所得税の理論と実務 (昭和 38 年版)』(税務経理協会 1963)
- ———『所得税の理論と実務 (昭和 39 年版)』(税務経理協会 1964)
- ———『所得税の理論と実務 昭和 40 年版』(税務経理協会 1965)
- ———『所得税の理論と実務』(税務経理協会 1954)

- ———『所得税の理論と実務』（税務経理協会 1965）
- 木山泰嗣「株式の譲渡対価のうち評価額を超える部分（高額譲渡における時価との差額）が一時所得に該当すると判断された事案」『税経通信』第 70 巻第 3 号（税務経理協会 2015）
- 木山泰嗣「養老保険契約に基づき支給された満期保険金について会社が負担した保険料についても一時所得から控除して行った申告について「正当な理由」はないと判断された事案」『税経通信』第 69 巻第 5 号（税務経理協会 2014）
- 木村禧八郎「税制改革感想」『税と財』第 6 巻第 4 号（日本税務協会 1949）
- 氣賀勘重「税制整理に就て」『財務協会雑誌』第 2 巻第 5 号（東京財務協会 1922）
- 久田重治郎「各種所得区分の総合研究（所得区分の意義）」『税務弘報』第 18 巻第 6 号（中央経済社 1970）
- 久武雅夫『数理経済学』（新紀元社 1951）
- 久保平三郎『税制整理の顛末と新税法講話』（有斐閣 1926）
- 櫛田光男編『所得税取扱通達集（昭和 35 年 5 月 1 日現在）』（大蔵財務協会 1960）
- ———『所得税取扱通達集（昭和 37 年 1 月 1 日現在）』（大蔵財務協会 1962）
- 釧路税務署『例規綴（明治 38 年）』（釧路税務署 1905）
- 熊本税務監督局『所得税・営業税・臨時利得税・有価証券移転税・支那支変関係減免・臨時租税措置・所得税内外地関渉 法規類集』（熊本税務監督局 1940）
- 熊本税務監督局『第三種所得税・個人営業税・乙種資本利子税事務規定』（熊本税務監督局 1938）
- 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（清文社 2014）
- 元老院『元老院会議筆記 自第五百三十四号至第五百五十八号』（元老院 1887）
- ———『明治 20 年自 1 月至 10 月 元老院会議筆記 自第 534 号 至第 558 号』（元老院 1887）
- 神戸市編『産業調査資料 第 19』（神戸市 1939）
- 小林磨寿美「個人が受け取る養老保険金の控除保険料」『税理』第 52 巻第 13 号（ぎょうせい 2009）
- 小林長谷雄・岩本巖『實務本位 所得税法詳解』（経済圖書株式会社 1943）
- 小林長谷雄『有価証券移転税法講義案』（大蔵省税務講習会 1942）
- 小林宏司「時の判例 所得税法 34 条 2 項にいう「その収入を得るために支出した金額」の支出の主体」『ジュリスト』1447 号（有斐閣 2012）
- 国税庁編『第 115 回国税庁統計年報書 平成元年度版』（大蔵財務協会 1991）
- ———『第 116 回国税庁統計年報書 平成 2 年度版』（大蔵財務協会 1992）
- ———『第 117 回国税庁統計年報書 平成 3 年度版』（大蔵財務協会 1993）
- ———『第 120 回国税庁統計年報書 平成 6 年度版』（大蔵財務協会 1996）
- ———『第 124 回国税庁統計年報書 平成 10 年度版』（大蔵財務協会 2000）
- ———『第 128 回国税庁統計年報書 平成 14 年度版』（大蔵財務協会 2004）
- ———『第 132 回国税庁統計年報書 平成 18 年度版』（大蔵財務協会 2008）
- ———『第 137 回国税庁統計年報書 平成 23 年度版』（大蔵財務協会 2013）
- ———『第 141 回国税庁統計年報書 平成 27 年度版』（大蔵財務協会 2017）
- ———『国税庁五十年史』（大蔵財務協会 2000）

- ———「改正税法のすべて 昭和 40 年 5 月」『国税速報』第 1813 号（大蔵財務協会 1965）
- 国税庁長官官房総務課編『国税庁統計年報書 第 100 回記念号』（国税庁 1976）
- 国税庁長官官房総務課編『国税庁第 75 回統計年報書 昭和 24 年度 ～ 昭和 63 年度』（国税庁 1951～1990）
- 国税庁税務大学校税務情報センター租税史料室編『租税史料叢書第三巻 所得税関係史料集 導入から申告納税制度以前まで』（国税庁税務大学校税務情報センター租税史料室 2008）
- 国税庁税務大学校研究部編『明治前期所得税法令類集（租税資料叢書第四巻）』（国税庁税務大学校研究部 1988）
- 国税庁税務講習所『昭和 34 年度高等科教材 所得税関係通達（抜すい）集』（国税庁税務講習所 1959）
- 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」『税経通信』第 25 巻第 10 号（税務経理協会 1970）
- ———「所得税基本通達の制定について」『税経通信』第 25 巻第 10 号（税務経理協会 1970）
- 国税庁所得税課編『逐條索引新租税判例総覧』（聯合出版社 1952）
- ———『所得税の法令と取扱通達（所得税法に関する基本通達）』（大蔵財務協会国税庁総支部 1951）
- 国税庁広報課『租税教室 第 4 集 シャウブ勧告と旧租税制度』（国税庁広報課 1950）
- ———『租税教室 第 2 集 租税の歴史と意義』（国税庁広報課 1950）
- 国税庁『昭和 26～27 年 所得税関係通達集』（国税庁 1952）
- ———『私たちの所得税 昭和 29 年版』（国税庁 1955）
- ———『昭和 30 年度 税務運営方針』（国税庁 1955）
- ———『昭和 40 年改正税法の全て』（国税庁 1965）
- ———『国税庁二十年史』（国税庁 1969）
- ———『競馬の馬券の払戻金に係る課税の取扱い等について』（国税庁 2015）
- 国税解説協会編『国税解説速報』6 月 28 日 25(1015)（国税解説協会 1985）
- 国際税務研究会「Topics 「給与所得」ではなく「一時所得」との見解を示す判決 ストックオプションを巡る司法判断 ―東京地裁」『国際税務』261 巻（国際税務研究会 2003）
- 向山巖・林健久・宮島洋・今井勝人編『現在財政・税制論』（税務経理協会 1986）
- 後藤久人「所得是報の改正について」『税務協会雑誌 11・12 月合併号』第 4 巻第 8 号（日本税務協会 1947）
- 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（清文社 2015）
- 近藤雅人「所得区分をめぐるトラブル事例と実務判断 一時所得」『税理』第 57 巻第 14 号（ぎょうせい 2014）
- ———「所得の種類と所得区分の意義」『税理』第 57 巻第 14 号（ぎょうせい 2014）
- ———「一時所得の計算における保険料の控除範囲」野口悠紀雄編『税制改革の新設計（シリーズ 現代経済研究 8）』（日本経済新聞社 1994）
- 酒井克彦「いわゆる馬券訴訟における一時所得非該当性 ―最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決と東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決―」『税経通信』第 70 巻第 7 号（税務経理協会 2015）
- ———『所得税法の論点研究』（財経詳報社 2011）
- ———「一時所得と所得源泉性 ―所得区分を巡る諸問題―」『税務事例』441 号（財経詳報社 2006）
- 三和信託株式会社編『改正税法の解説』（三和信託企画課 1942）
- 札幌税務監督局『税務署例規綴（明治 36 年～大正 1 年）』（札幌税務監督局 1912）
- 坂爪虎三郎『所得税法或問』（坂爪虎三郎 1887）

- 財政研究所編『項目別税制調査会答申書』（財経詳報社 1983）
- 佐藤進・宮島洋『戦後税制史（第2増補版）』（税務経理協会 1990）
- 佐藤進・伊東弘文『入門租税論』（三嶺書房 1988）
- 佐藤進『文学にあらわれた日本人の納税意識』（東京大学出版 1987）
- ———「イギリスの所得税とプロイセンの所得税についての覚書」井藤半弥博士退官記念事業会記念論文集編集委員会編『財政学の基本問題 井藤半弥博士退官記念論文集』（千倉書房 1960）
- 佐藤孝一「被保険者及び受取人を役員とする養老保険契約に基づく満期保険金に係る一時所得の計算に当たり法人負担の保険料額を控除することの可否」『税務事例』491号（財経詳報社 2010）
- ———「市販の解説書等に基づいて満期保険金に係る一時所得の計算に当たり法人負担の保険料を控除して申告したことには「正当な理由」がないとした事例」『税務事例』532号（財経詳報社 2014）
- 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正版）』（弘文堂 2010）
- ———「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）
- 佐原税務署『例規録（明治33年～大正6年9月）』（佐原税務署 1917）
- ———『例規録（明治29年～明治30年）』（佐原税務署 1897）
- ———『例規通達（直税関係）（明治33年～明治37年）』（佐原税務署 1904）
- ———『例規通達（直税関係）（明治33年～大正8年）』（佐原税務署 1919）
- ———『例規通達（直税関係）（明治33年～大正11年）』（佐原税務署 1922）
- ———『例規通達（直税関係）（明治29年～明治32年）』（佐原税務署 1899）
- ———『例規通達（直税関係）（大正9年～大正12年）』（佐原税務署 1923）
- ———『例規通達（徴収関係）（昭和19年～昭和22年）』（佐原税務署 1947）
- ———『例規 徴収（明治41年から昭和4年）』（佐原税務署 1929）
- ———『戦時利得税例規（大正7年～大正10年）』（佐原税務署 1921）
- 沢山清『鼈頭傍訓 所得税法』（沢山清 1887）
- 司法省調査部『司法資料 別冊 第14號 第七十七・七十八・七十九・八十回帝國議會新法律關係資料 中』（司法省調査部 19342）
- 品川芳宣『重要租税判決の実務研究（増補改訂版）』（大蔵財務協会 2005）
- ———「養老保険の満期保険金に係る一時所得金額の計算上控除できる保険料の範囲」『税研』165号（日本税務研究センター 2012）
- 清水至「賞與と一時の所得」『財政』第1巻第3号（大蔵財務協会 1936）
- 商工経営研究会編『税制改革案の解説』（大同書院 1940）
- 所得税法研究会編『実務所得税法類集（現行所得税関係法令と取扱通達）』（新日本法規出版株式会社 1970）
- ———『実務 所得税法類集 2. 現行所得税関係法令と取扱通達 昭和39年12月現在』（新日本法規出版株式会社 1964）
- 所得税法研究会編『実務 所得税法類集 1. 現行所得税関係法令 昭和39年12月現在』（新日本法規出版株式会社 1964）

- ———『現行所得税関係法令と取扱通達』（新日本法規出版株式会社 1965）
- 重田錦吾編『所得税法附施行細則詳解』（法樹書屋 1887）
- 衆議院事務局『第6回大蔵委員会公聴会議事録第1号』（印刷局 1949）
- ———『第6回大蔵委員会議録第11号』（印刷局 1949）
- ———『第47回大蔵委員会議事録第1号』（印刷局 1964）
- ———『第16回大蔵委員会議事録第6号』（印刷局 1953）
- ———『第15回大蔵委員会議事録第4号』（印刷局 1952）
- 主税局「新税法 個人所得の解説 課税所得、課税純益及課税利得の計算」『財政』第5巻第11号（大蔵出版 1940）
- ———「新税法 個人所得の解説 課税所得、課税純益及課税利得の計算（其の二）」『財政』第5巻第12号（大蔵出版 1940）
- ———「新税法 個人所得の解説 課税所得、課税純益及課税利得」『財政』第5巻第9号（大蔵出版 1940）
- ———「新税法 個人所得の解説 課税所得、課税純益及課税利得（其の二）」『財政』第5巻第10号（大蔵出版 1940）
- 篠原章訳「ゲオルク・シャント 所得概念と所得税法(4)」『成城大學經濟研究』107号（成城大学 1898）
- ———「ゲオルク・シャント 所得概念と所得税法(3)」『成城大學經濟研究』106号（成城大学 1898）
- ———「ゲオルク・シャント 所得概念と所得税法(2)」『成城大學經濟研究』105号（成城大学 1898）
- ———「ゲオルク・シャント 所得概念と所得税法(1)」『成城大學經濟研究』104号（成城大学 1898）
- 篠原章「ドイツにおける所得概念論争：シャントの所説を中心に」『成城大學經濟研究』95号（成城大学 1897）
- 汐見三郎『通俗税制講話』（大阪毎日新聞社、東京日日新聞社 1939）
- ———『租税通論 第1分冊（通信教育教材）』（国税庁税務講習所 1951）
- ———『税制改革について』（布施商工会議所 1940）
- ———『我国の財政と税制改革』（日本百貨店組合大阪支部 1939）
- ———「臨時利得税を論ず」京都大学『經濟論叢』第39巻第6号（京都大学 1934）
- ———「昭和の税制改革」京都帝国大学經濟学会編『神戸博士還暦祝賀記念論文集』（京都帝国大学經濟学会 1937）
- 時務研究会編『高橋財政の社会的觀察』（新日本同盟 1935）
- 志岐明敏「給与所得か一時所得か ～ストック・オプション事件」『税理』第47巻第12号（ぎょうせい 2004）
- 下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題 ―税法の解釈と適用を中心として―」『税務大学校論叢』6号（国税庁 1972）
- 塩崎潤・植松守雄・西野襄一・岡崎一郎『所得税法の論理』（税務経理協会 1969）
- シャウブ税制研究会編『シャウブの税制勸告』（霞出出版 1987）
- 杉浦鋼太郎『所得税法實用』（明法堂 1887）
- 須貝脩一「税法における形式と実質」『財政』第24巻第4号（大蔵出版 1959）
- 須坂税務署『直税例規 所得税之部（自明治32年 至明治35年）』（須坂税務署 1902）
- 杉山理一「所得税法の解説（中京税務叢書 第一集）」（中京税務相談會 1948）
- 杉村章三郎・村山達雄・野村次夫『所得税法』（大蔵出版 1953）

- 末永英男「初期所得税法における所得計算構造」服部俊治・藤田昌也編『会計構造の諸問題』(九州大学出版 1995)
- 末崎衛「競馬の払戻金による所得の所得区分」『税法学』570号(清文社 2014)
- 末重正行「包括的課税ベースと水平公平」井出文雄・大淵利男・石村暢五郎・中村一雄編『財政の原理と実現(松野賢吾博士傘寿記念論文集)』(千倉書房 1986)
- 鈴木雅博「退職時解約返戻金相当額がその後の一時所得の金額の計算上収入を得るために支出した金額に当たるとした事例」『税務事例』402号(財経詳報社 2003)
- 鈴木武雄『現代日本財政史 第1巻』(東京大学出版会 1970)
- 鈴木保雄『臨時利得税法』(中央大学税務会計講習所 1942)
- 関直彦『七十七年の回顧』(三省堂 1933)
- 税制調査会『所得税法および法人税法の整備に関する答申』(税制調査会 1963)
- ———『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申』(税制調査会 1964)
- ———『昭和36年12月 税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』(税制調査会 1961)
- ———『昭和38年12月 所得税法及び法人税法の整備に関する答申』(税制調査会 1963)
- ———『昭和39年12月 今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申』(税制調査会 1964)
- ———『昭和39年12月 昭和40年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』(税制調査会 1964)
- ———『昭和43年12月 昭和44年度の税制改正に関する答申』(税制調査会 1968)
- ———『昭和43年7月 長期税制のあり方についての答申、税制簡素化についての第三次答申、土地税制のあり方についての答申』(税制調査会 1968)
- ———『昭和45年1月 昭和45年度の税制改正に関する答申』(税制調査会 1970)
- ———『昭和46年8月 長期税制のあり方に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』(税制調査会 1971)
- 税務経理協会『税経セミナー 別冊附録 改正所得税基本通達全文 昭和45年9月1日施行』(税務経理協会 1970)
- ———『税経セミナー』第109号(税務経理協会 1965)
- ———編『所得税法の取扱 基本通達』(税務経理協会 1951)
- 税務講習所『税制改正に依る新旧対照表 所得税法・法人税法・通行税法・酒税法』(税務講習所 1950)
- ———『昭和28年度専攻科・高等科・短期講習科教材 所得税関係通達集』(税務講習所 1953)
- ———『昭和30年度専攻科・高等科・短期講習科教材 所得税関係通達集』(税務講習所 1955)
- 税務懇話会編『戦時利得税法改正所得税法要覧』(税務調査会 1918)
- ———『臨時利得税及一般税務問答録』(税務懇話会 1935)
- ———『税務問答録 昭和11年版』(税務懇話会 1936)
- ———『税制改正打明けばなし』(税務懇話会 1938)
- ———『税務問答録 昭和13年版』(税務懇話会 1938)
- ———『改正税法・配当制限令等早わかり 昭和14年度版』(税務懇話会 1939)
- ———『改正税法講演と問答 昭和17年版』(税務懇話会 1942)

- 税務経理協会「所得税の改正」『税経通信』第1巻第7号（税務経理協会 1946）
- ———「税法改正に就いて」『税経通信』第2巻第4号（税務経理協会 1947）
- ———『税経通信 臨時増刊号 ひと目でわかる税務便覧』（税務経理協会 1951）
- 仙台財務局・二戸税務署『局報 直税編例規 所得税 附通編（昭和22年）』（仙台財務局・二戸税務署 1949）
- 仙台税務監督局『臨時利得税法規』（仙台税務監督局 1935）
- 租税完納運動中央本部『税金問答集 税をめぐる講演会速記録より』（租税完納運動中央本部 1951）
- 掃部實「一時所得の課税について」『税務協会雑誌 3月号』第5巻第3号（日本税務協会 1948）
- 綜合法規研究所編『税務法規総覧』（三晃社 1948）
- 高野栄次郎『所得税法註解 附細則』（高野栄次郎 1887）
- 高見藤助『鼈頭注解 所得税法』（玉山堂 1887）
- 館山税務署『例規通達 徴収関係（明治29年～明治30年）』（館山税務署 1897）
- ———『例規通達（直税関係）（昭和14年～昭和18年）』（館山税務署 1943）
- ———『例規通達（統計関係）（昭和5年）』（館山税務署 1930）
- ———『例規通達（臨時利得税・直税関係）（昭和10年～昭和13年）』（館山税務署 1924）
- 高橋誠「初期所得税制の形成と構造 —日本所得税制史論その一—」『経済志林』26巻1号（法政大学経済学会 1958）
- ———「日本所得税制史論 その一 初期所得税制の形成と構造」『経済志林』26巻1号（法政大学経済学会 1958）
- ———「日本所得税制史論 その二 明治後期の所得税制」『経済志林』27巻1号（法政大学経済学会 1959）
- ———「日本所得税制史論 その三 現代所得税制の展開」『経済志林』28巻1号（法政大学経済学会 1960）
- ———「戦後日本の所得税制にかんする諸問題」『経済志林』33巻4号（法政大学経済学会 1965）
- ———「日本所得税制の史的構造」東京大学社会科学研究所『社会科学研究』第13巻第6号（有斐閣 1962）
- 高橋長太郎「経済変動と租税収入」井藤半弥博士退官記念事業会記念論文集編集委員会編『財政学の基本問題 井藤半弥博士退官記念論文集』（千倉書房 1960）
- ———「国民所得と課税所得について（要旨）」岩崎英恭編『税制合理化の理論と実際』（日本租税研究協会 1951）
- 高橋祐介「ストックオプションの権利行使利益が一時所得とされた事例」『税法学』549号（清文社 2003）
- 高氏秀機「所得税法に関する当面の取扱い（申告所得税関係）について」『税務弘報』第17巻第3号（中央経済社 1969）
- 高木寿一『世界戦後の国家財政』（同文館 1927）
- 高木勝一「所得概念の一研究」日本大学法学会『政経研究』第34巻第4号（日本大学政経研究所 1998）
- 高木勇二編『所得税取扱通達集（昭和29年5月現在）』（中央経済社 1954）
- 谷口勢津男「租税の基本理論」『税法学』555号（日本税法学会 2006）
- 竹内尉編『税務協会雑誌 5月号』第5巻第5号（日本税務協会 1948）
- 田口卯一「最新所得税法詳解」（双珠社 1948）
- ———「最新所得税法詳解」（双珠社 1950）

- ——— 「所得の申告と各種の控除申請の説明」『日本税務協会報』第3号（日本税務協会 1944）
- ——— 「増加所得税法の解説」『税務協会雑誌 2・3月合併号』第4巻第1号（日本税務協会 1947）
- ——— 『最新 所得税法詳解（昭和23年版）』（双珠社 1948）
- ——— 『最新 所得税法詳解（昭和25年版）』（双珠社 1950）
- 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（有斐閣 2015）
- 田中恒馬『所得税法詳説 附施行細則』（博文堂 1887）
- 田中治「所得課税の原則と制度改革の視点」『税理』第47巻第12号（ぎょうせい 2004）
- ——— 「一時所得と他の所得との区分」『税務事例研究』95号（日本税務研究センター 2007）
- ——— 「生命保険金の需給をめぐる紛争例」『税務事例研究』101号（日本税務研究センター 2008）
- 田中勝次郎「第三種所得税の理論（一）」『財務協会雑誌』第2巻第1号（東京財務協会 1922）
- ——— 『所得税法精義』（巖松堂書店 1936）
- 田中徳積「租税の原則」『財務協会雑誌』第2巻第4号（東京財務協会 1922）
- ——— 「直税と間税の利害」『財務協会雑誌』第2巻第2号（東京財務協会 1922）
- 田中豊「今次税法改正案の概要」『財政』第10巻第2号（大蔵出版 1945）
- ——— 「新税法の議会に於ける修正に付いて」『財政』第5巻第6号（大蔵出版 1940）
- ——— 「戦費と租税（二）」『日本税務協会報』第2号（日本税務協会 1944）
- ——— 「戦費と租税」『日本税務協会報』第1号（日本税務協会 1944）
- 武田英一「租税及租税政策の進化」『財務協会雑誌』第2巻第6号（東京財務協会 1922）
- 武田昌輔『DHC コメンタール所得税法 1』（第一法規 加除式 2020）
- ——— 『DHC コメンタール所得税法 2』（第一法規 加除式 2020）
- 武本宗重郎『実務参考所得税法詳解』（帝国税務調査会 1933）
- 千葉税務署『例規通達（源泉関係）（昭和15年～昭和20年）』（千葉税務署 1931）
- ——— 『例規通達（所得関係）（昭和7年～昭和20年）』（千葉税務署 1945）
- ——— 『例規通達（所得関係）（昭和7年～昭和20年）』（千葉税務署 1945）
- ——— 『例規通達（所得関係）〔昭和7年～昭和20年〕』（千葉税務署 1945）
- 中央経済社『税務弘報 別冊附録「国税月報」』第13巻第11号（中央経済社 1965）
- ——— 『税務弘報 別冊附録「国税月報」』第13巻第11号（中央経済社 1965）
- ——— 「別冊附録 所得税基本通達による追加および改正事項」『税務弘報』第18巻第10号（中央経済社 1970）
- 忠佐市『租税法要論』（日本評論社 1950）
- ——— 「税法における所得計算原理（一）」『企業会計』3巻7号（中央経済社 1951）
- ——— 「税法における所得計算原理（二）」『企業会計』3巻8号（中央経済社 1951）
- ——— 「税法における所得計算原理（三・完）」『企業会計』3巻9号（中央経済社 1951）
- ——— 「租税理論における所得概念の推移（上）」『企業会計』4巻4号（中央経済社 1952）
- ——— 「租税理論における所得概念の推移（中）」『企業会計』4巻5号（中央経済社 1952）
- ——— 「租税理論における所得概念の推移（下）」『企業会計』4巻6号（中央経済社 1952）
- ——— 『税法と会計原則』（中央経済社 1953）

- ———「課税所得の本質についての考えかた（三）」『税経通信』第9巻第6号（税務経理協会 1954）
- ———「課税所得の本質についての考えかた（一）」『税経通信』第9巻第3号（税務経理協会 1954）
- ———「課税所得の本質についての考えかた（二）」『税経通信』第9巻第4号（税務経理協会 1954）
- ———「所得の概念について」司法研修所『裁判官特別研究叢書』第44号（司法研修所 1954）
- ———「課税所得概念論の動向」井藤半弥博士退官記念事業会記念論文集編集委員会編『財政学の基本問題 井藤半弥博士退官記念論文集』（千倉書房 1960）
- ———「課税所得の概念」『法律のひろば』第30巻第1号（ぎょうせい 1977）
- 注解所得税法研究会編『注解所得税法 三訂版』（大蔵財務協会 2001）
- ———『注解所得税法 四訂版』（大蔵財務協会 2005）
- ———『注解所得税法 五訂版』（大蔵財務協会 2011）
- ———『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）
- 津田明人「使用人兼務役員として勤務する会社の適格退職年金制度の廃止に伴って年金信託契約の受託者から受領した一時金は、一時所得に該当するとした事例」『税務事例』478号（財經詳報社 2009）
- 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」『税務大学校論叢』61号（国税庁 2009）
- 時子山常三郎「財政の本質」井藤半弥博士退官記念事業会記念論文集編集委員会編『財政学の基本問題 井藤半弥博士退官記念論文集』（千倉書房 1960）
- 東京税務監督局『戦時利得税事務取扱規程』（東京税務監督局 1918）
- ———『局報 直税編例規 所得税（大正8年）』（東京税務監督局 1919）
- ———『局報 直税編例規 戦時利得税（大正7年～9年）』（東京税務監督局 1920）
- ———『局報 直税編 臨時利得税（昭和15年）』（東京税務監督局 1926）
- ———『個人の臨時利得税の話』（東京税務監督局 1935）
- ———『所得税・営業収益税・資本利子税・臨時利得税・取扱方通牒』（東京税務監督局 1935）
- ———『所得税の大要』（東京税務監督局 1937）
- ———『有価証券移転税の話』（東京税務監督局 1937）
- 東京税務監督局・東京財務局『局報 直税編例規 臨時利得税』（東京税務監督局・東京財務局 1943）
- 東京法制学研究会編『昭和14年改正戦時税法規集』（東京法制学研究会 1939）
- 東金税務署『例規通達（直税関係）（昭和20年～昭和26年）』（東金税務署 1951）
- ———『例規通達（直税関係）（大正4年～大正5年）』（東金税務署 1916）
- ———『例規通達（直税関係）（大正8年～大正9年）』（東金税務署 1920）
- ———『例規通達（直税関係）』（東金税務署 1945）
- 徳島米三郎「税務通達批判」『税法学』226号（三晃社 1969）
- 永井岩『所得税の実務』（税務経理協会 1950）
- 中川一郎「税務行政通達の役割とその限界」『税と財』15巻1号（日本税務協会 1958）
- 中村継男『臨時利得税法精解』（森山書店 1936）
- 中村三之丞「終戦直後の租税政策」『日本税務協会 月刊会報』第11号・第12号合併（日本税務協会 1945）

- 中村重喜「法的観念として納税義務の構造」『財務協会雑誌』第1巻第4号（東京財務協会 1922）
- 中村信次郎『所得税法註解』（吉田忠三郎 1887）
- 中里実「税制改革の背景」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』（国税庁 2008）
- ———「必要経費（費用等）の年度帰属 —包括的所得概念と時価主義—」『日税研論集』第31号（日本税務研究センター 1995）
- 中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選〔第6版〕』（有斐閣 2016）
- 長島弘「競馬の払戻金に係る所得の所得区分に対する平成26年10月2日判決の意義」『税務事例』542号（財経詳報社 2014）
- ———「競馬の払戻金に係る脱税事件控訴審平成26年5月9日判決の意義」『税務事例』538号（財経詳報社 2014）
- ———「競馬の払戻金に係る脱税事件上告審平成27年3月10日判決の意義」『税務事例』547号（財経詳報社 2014）
- ———「競馬の払戻金に係る東京地裁平成27年5月14日判決の問題点と同年3月10日最高裁判決の射程」『税務事例』550号（財経詳報社 2015）
- 長尾景弼『現行租税法規』（博聞社 1887）
- 奈良武衛「一時所得に対する課税について」『税経通信』第3巻第3号（税務経理協会 1948）
- ———「所得税の改正について」『務協会雑誌 7月号』第5巻第7号（日本税務協会 1948）
- 内閣・総理府『所得税法・御署名原本・昭和四十年・第二巻・法律第三十三号』（内閣・総理府 1965）
- 内閣府『所得税法、営業収益税法、資本利子税法及臨時利得税法中改正・御署名原本・昭和十三年・法律第四十三号』（内閣府 1938）
- 内田清四郎編『傍訓 所得税法 施行細則註解』（古川伊助 1887）
- 鍋島成善『実際手続日本所得税法註釈』（須原鉄二 1887）
- 名古屋国税局所得税課編『所得税関係法令と取扱通達集（昭和二十九年二月一日現在）』（精文館書店 1954）
- 西田圭吾「外れ馬券の必要経費性」『税務事例』534号（財経詳報社 2014）
- 西野敏雄「求釈明に基づく予備的主張が認められた本件上と収益の一部が一時所得とされた事例」『ジュリスト』1275号（有斐閣 2004）
- 西脇晋『戦時利得税法要義』（東京實文館 1918）
- 日本税務協会「決戦増税・税制改正案解説」『日本税務協会報』第5号（日本税務協会 1945）
- ———「新所得税法解説」『日本税務協会 月刊会報』第7号（日本税務協会 1945）
- ———「第八十九臨時議会で現はれた税制に関する諸問題」『日本税務協会 月刊会報』第3巻第1号（日本税務協会 1945）
- 日本税務研究センター「税務実例検討 Q&A 土地の時効取得による一時所得に係る総収入金額から控除すべき金額について」『税研』118号（日本税務研究センター 2004）
- 日本税務代理士會連合會『所得税法に関する基本通達（速報 昭和26年1月29日）』（日本税務代理士會連合會 1951）

- 日本税理士会連合会『所得税法の基本通達追録 - 改正後の所得税の取扱方について - (速報 昭和 27 年 1 月 26 日)』(日本税理士会連合会 1952)
- 日満工業新聞社編『第七十四議會通過産業經濟法律集覽 : 註釈』(日満工業新聞社出版部 1939)
- 能勢貞治「日本最初の所得税 (下)」『税』第 3 卷第 3 号 (国民租税協会 1948)
- ———「日本最初の所得税 (上)」『税』第 3 卷第 2 号 (国民租税協会 1948)
- 野津喜一郎編『逐条索引 租税判例総覧 上』(帝国地方行政学会 1942)
- ———『逐条索引 租税判例総覧 下』(帝国地方行政学会 1942)
- 野津講師『日本租税制度 稿本』(文信社 1925)
- 野水鶴雄「所得税基本通達の一部改正について - 短期保有資産の譲渡による所得とその具体的な計算 -」『税務弘報』第 13 卷第 4 号 (中央経済社 1965)
- ———「所得税基本通達の追加改正事項について (申告所得関係)」『税経通信』第 25 卷第 11 号 (税務経理協会 1970)
- 橋本守次「所得計算関係の改正」『税務弘報』第 13 卷第 6 号 (中央経済社 1965)
- 早瀬利雄『財政収入の市民的健康性 : ギャンブル収入をめぐる』(横浜市 1972)
- 長谷川忠一『税務会計入門』(同文館出版 1968)
- 函館税務管理局『直税例規 (明治 33 年度)』(函館税務管理局 1900)
- ———『直税例規 (明治 35 年度)』(函館税務管理局 1902)
- 濱田徳海『戦時税制資料 : 東京大学経済学部所蔵 マイクロ版 第 3 卷』(丸善 2007)
- 濱田徳海『戦時税制資料 : 東京大学経済学部所蔵 マイクロ版 第 8 卷』(丸善 2007)
- 浜田哲九郎『税制の理論と実際』(大阪財務協会 1933)
- 林健久『日本における租税国家の成立』(東京大学出版会 1965)
- 林尚夫『戦後日本の租税構造 - 租税批判の経済理論 -』(有斐閣 1958)
- 林仲宣「無償で譲り受けた建物に係る利益の性格 - 不動産所得か一時所得か -」『法律のひろば』第 63 卷第 3 号 (ぎょうせい 2010)
- 弘中富士男「所得税法 (昭和 40 年法律第 33 号) 等の施行に伴う所得税の暫定的取扱いについて」『税経通信』第 20 卷第 11 号 (税務経理協会 1965)
- 土方成美『稿本 租税論講義』(有斐閣 1924)
- ———「現段階に於ける租税體系」京都帝国大学経済学会編『神戸博士還暦祝賀記念論文集』(京都帝国大学経済学会 1937)
- ———「税制と資本形成」『財政』第 2 卷第 2 号 (大蔵財務協会 1937)
- ———『戦時の財政と経済 (国民自覚叢書 第 2 編)』(日本文化中央聯盟 1939)
- ———「新體制下の租税理念と租税原則」『財政』第 7 卷第 2 号 (大蔵出版 1942)
- 日野町聯合戸長役場『所得税に関する通知及び問答書』(日野町聯合戸長役場 1887)
- 桧山税務署『例規綴 (明治 39 年)』(桧山税務署 1906)
- 平山鼎「税務改造の基調」『財務協会雑誌』第 4 卷第 1 号 (東京財務協会 1923)
- 平田敬一郎「日本租税制度の構成」『財政』第 5 卷第 8 号 (大蔵出版 1940)

- ——— 「租税の危機」『税務協会雑誌 2月号』第5巻第2号（日本税務協会 1948）
- ——— 『わかり易い新税法』（万葉出版社 1948）
- ——— 「税制改正の中心問題」『税務協会雑誌 3月号』No. 47（日本税務協会 1949）
- ——— 「所得税中心の税制」岩崎英恭編『シャウプ勧告の全面的研究』（日本租税研究協会 1950）
- ——— 『新税法』（時事通信社 1950）
- ——— 『租税制度』（学陽書房 1951）
- 平田敬一郎・石弘光「税制対談——税思想の大転換いま世界の傾向（前） / 平田敬一郎；石弘光」『財政経済弘報 別冊特別第8号 改正所得税法詳解』（財政経済弘報社 1950）
- 古山武次郎『所得税法俗解』（興文社 1887）
- 古矢文子「土地賃貸借契約の合意解除に際して、賃借人から同土地上の建物等を無償取得したことによる利益は、一時所得に当たるとされた事例」『税務事例』442号（財経詳報社 2006）
- 深田秀利『所得税精解』（中央経済社 1961）
- 藤井誠「税法における所得概念の歴史的考察」「東洋研究」編集委員会編『東洋研究』第15号（大東文化大学東洋研究所 1967）
- 藤崎憲二「インフレ収束と租税政策」『税務協会雑誌 12月号』第5巻第12号（日本税務協会 1948）
- ——— 「我国近代租税制度発展の概要（完）」『税務協会雑誌 8月号』第5巻第8号（日本税務協会 1948）
- 藤崎憲二「我国近代租税制度発展の概要（未完）」『税務協会雑誌 6月号』第5巻第6号（日本税務協会 1948）
- 藤山愛一郎「決戦の年と納税者の心構」『日本税務協会報』第3号（日本税務協会 1944）
- 藤沢弘『最新国税全解 第一巻』（日本租税学会 1922）
- ——— 「税制改革綱要（私案）」『税務協会雑誌 3月号』第5巻第3号（日本税務協会 1948）
- ——— 『税制改革案の検討：納税者のために』（清水書店 1939）
- 藤沢税務署『戦時利得税例規』（藤沢税務署 1918）
- 藤沢税務署『例規通達（所得税関係）（明治32年～明治42年）』（藤沢税務署 1909）
- ——— 『例規通達（総務関係）（大正10年～大正13年）』（藤沢税務署 1924）
- 藤中壽郎「戦後、各国の租税政策の動向」『税務協会雑誌 12月号』第5巻第12号（日本税務協会 1948）
- 藤塚林平「判例研究（五）」『財務協会雑誌』第10巻第1号（東京財務協会 1926）
- 藤田良一「所得税における各種所得の金額の計算と負債の利子」『税経通信』第24巻第2号（税務経理協会 1969）
- 藤澤弘『租税の知識』（日本租税学会 1925）
- 福田幸弘『シャウプの税制勧告』（霞出版社 1975）
- ——— 「比較法的にみた税と財の諸問題」『税と財』第18巻第2号（日本税務協会 1961）
- 福良俊之「戦後の日本経済」『財政』第10巻第2号（大蔵出版 1945）
- 帆足準三編『現行租税法規提要 附 税法要義』（三省堂 1899）
- 法曹会「最高裁判例解説 1. 所得税法 34条 2項にいう「その収入を得るために支出した金額」の支出の主体」『法曹時報』第67巻第5号（法曹会 2015）
- 堀口和哉「明治三十二年の所得税法改正の立法的沿革」『税務大学校論叢』28号（国税庁 1998）

- 堀招子「受取人以外の法人が支払った保険料が、一時所得の『収入を得るために支出した金額』に該当するか」『税経通信』第 67 巻第 5 号（税務経理協会 2012）
- 丸亀税務管理局『明治 31 年～明治 32 年 週報 第 9～73 号』（丸亀税務管理局 1899）
- 松隈秀雄「戦後日本の税制」（東洋経済新報社 1959）
- ———「昭和 40 年度税制改正と今後の問題点」『税務弘報』第 13 巻第 5 号（中央経済社 1965）
- 松沼宇太郎「諸税法改正に関する私見」『財務協会雑誌』第 6 巻第 4 号（東京財務協会 1924）
- 松村丈夫彦『戦時利得税法解説』（文雅堂書店 1918）
- 松田雪堂『新税制の実証的批判』（創文社 1936）
- 松本寅俊『税の叢書 個人所得税』（第一書房 1939）
- 前田治編『所得税法輯覧』（前田治 1887）
- 前尾繁三郎「第 90 回帝国議会における一般税制の改正について」『財政』第 11 巻第 9 号（大蔵出版 1946）
- ———「第九十回帝国議会における一般税制の改正について」『財政』第 11 巻第 9 号（大蔵財務協会 1946）
- 増井良啓「租税体系について」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）
- 増田英敏「第 86 回 TKC 租税判例研究会結果報告その 1」『KC 税研情報』Vol. 19 No. 5（TKC 税務研究所 2010）
- 牧村兼吉『国民必携所得税法註解』（巖々堂・賛育社 1887）
- 牧野輝智「所得税の進化と重要性」『財政』第 5 巻第 6 号（大蔵出版 1940）
- 宮川仁吉『所得税法註釈全』（経済雑誌社 1887）
- 宮崎仟治「土地賃貸契約の合意解除に際して、賃借人から賃貸人に無償で同土地上の建物等を移転したことによる利益は、一時所得に該当するとされた事例」『税務事例』458 号（財経詳報社 2007）
- 宮川敏樹「課税の革命 実質的課税主義」『財務協会雑誌』第 2 巻第 4 号（東京財務協会 1922）
- 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』（日本評論社 1989）
- 宮本憲一・鶴田廣巳編『所得税の理論と思想』（税務経理協会 2001）
- 溝渕増巳『日本警察』（松華堂 1939）
- 三好毅・榎本秀男・佐藤清勝編『最新所得税法通達集』（税務研究会出版局 1971）
- 水野忠恒『所得税の制度と理論 —「租税法と私法」論の再検討—』（有斐閣 2006）
- 緑川清弘「各種所得区分の総合研究（給与所得、退職所得）」『税務弘報』第 18 巻第 6 号（中央経済社 1970）
- 村井正「租税法律主義」『法律のひろば』第 30 巻第 1 号（ぎょうせい 1977）
- 村山達雄「所得税法の改正と控除の申請に就いて」『財政』第 7 巻第 3 号（大蔵出版 1942）
- 明治財政史編纂會編『明治財政史 第三巻』（吉川弘文館 1971）
- ———『明治財政史 第六巻 租税（二）』（吉川弘文館 1971）
- 明治法制経済史研究所編『元老院會議筆記 後期第 26 巻（第 520～536 号議案[明治 19 年 7 月～20 年 3 月]）』（元老院會議筆記刊行会 1982）
- 元田直『所得税法俗解全 下司盛吾筆録』（博成社 1887）
- 森照雄「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」『税理』第 58 巻第 12 号（ぎょうせい 2015）
- 森谷義光・北村猛・一色広己・田中健二編『平成 26 年度 所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会 2014）

- 安井栄二「退職所得に関する一考察」記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利（水野武雄先生古稀記念論文集）』（法律文化社 2011）
- 安井講三『所得税法解釋』（正文堂 1887）
- 安田卯八郎「徴税心理と納税心理（一）」『財務協会雑誌』第3巻第4号（東京財務協会 1923）
- ———「徴税心理と納税心理（二）」『財務協会雑誌』第3巻第5号（東京財務協会 1923）
- ———「徴税心理と納税心理（三）」『財務協会雑誌』第3巻第6号（東京財務協会 1923）
- ———「徴税心理と納税心理（四）」『財務協会雑誌』第4巻第1号（東京財務協会 1923）
- 山口忠男「担税力を決定するもの」『務協会雑誌3月号』No. 47（日本税務協会 1949）
- 山口忠夫『公債と租税』（有斐閣 1944）
- 山本貞作『直税調査法講話 第壹輯』（東京税務監督局 1924）
- 山本展也「満期生命保険金に係る一時所得の計算上、受取人以外の法人が負担した保険料は、収入を得るために支出した金額には含まれないとした事例」『税務事例』455号（財經詳報社 2007）
- 山名隆男「所得税法における二重控除の一考察」記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利（水野武雄先生古稀記念論文集）』（法律文化社 2011）
- 矢島慶次郎『第三種所得税講義』（中央財務学会 1923）
- 矢野庄太郎『税草案の全貌』（井口印刷合名会社 1936）
- 柳登「有価証券移転税法の主要問題」『財政』第2巻第6号（大蔵財務協会 1937）
- 湯川佑「改正所得税法の取扱通達」『財政』第24巻第4号（大蔵出版 1959）
- 湯川洋蔵編『税制改革の全貌（日本週報号外）』（日本週報社 1949）
- 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）
- 吉田豊治「税制改造会議の経過」『財務協会雑誌』第2巻第4号（東京財務協会 1922）
- 吉野敏夫「所得税法の解説」『税経通信』第4巻第4号（税務經理協會 1949）
- 吉岡健次・兼村高文・江川雅司『シャープ勸告の研究 シャープ使節団日本税制勸告書収録』（時潮社 1984）
- 吉田俊一「所得税に関する新通達の要点」『税経セミナー』第14巻第5号（税務經理協會 1969）
- 吉田信邦『明治維新以後の租税制度』（大蔵省主税局 1944）
- 米島幸一「申告所得税に関する税務署間の事務連絡」『財政』第24巻第4号（大蔵出版 1959）
- 立憲政友会政務調査会税制特別委員会編『税制改革の要領』（立憲政友会 1936）
- 臨時財政経済調査会『現行租税制度ノ概要』（臨時財政経済調査会 1919）
- 労務行政研究所「初の司法判断 ストックオプションによる利益は「一時所得」コンパクトコンピュータ（現ヒューレット・パカード）、マイクロソフト両事件・東京地裁判決（平成14.11.26）」『労政時報』第3572号（労務行政研究所 2003）
- 脇阪実『明るい税務のために 第3版』（大蔵財務協会 1951）
- 脇町税務署直税課『例規書類 直税課（大正2年～大正6年）』（脇町税務署直税課 1917）
- 渡辺喜久造『税の理論と実際 一理論編一』（日本経済新聞社 1955）
- ———『税の理論と実際 一実際編（2）一』（日本経済新聞社 1957）
- 渡辺淑夫・田中豊『コンメンタール法人税基本通達（改訂第8版）』（税務研究会出版局 1992）

- 渡辺善蔵『所得税法講義』（東京財務協会 1921）
- ———『所得税法資本利子税法釈義』（自治館 1927）
- ———「現行租税制度の大要（四）」『税』第2巻第5号（国民租税協会 1947）
- 昭和39年7月31日大阪地方裁判所判決 昭和36年（行）第56号（LEX/DB 文献番号 21019500）
- 昭和43年12月24日最高裁判所第三小法廷判決 昭和40年（オ）第706号（LEX/DB 文献番号 27000868）
- 昭和45年7月29日東京高等裁判所判決 昭和44年（ネ）第272号（LEX/DB 文献番号 27441310）
- 昭和55年2月29日大阪高等裁判所 昭和54年（行コ）第37号（LEX/DB 文献番号 21068640）
- 平成2年7月17日最高裁判所第三小法廷判決 平成2年（行ツ）55号（LEX/DB 文献番号 22003841）
- 平成4年3月10日東京地方裁判所判決 平成元年（行ウ）第228号（LEX/DB 文献番号 27814502）
- 平成9年11月11日最高裁判所第三小法廷判決 平成6年（行ツ）第151号（LEX/DB 文献番号 28022346）
- 平成18年9月14日東京高等裁判所判決 平成18年（行コ）第97号（LEX/DB 文献番号 28130005）
- 平成21年7月1日東京高等裁判所判決 平成21年（行コ）第88号（LEX/DB 文献番号 25471872）
- 平成21年7月29日福岡高等裁判所判決 平成21年（行コ）第11号（LEX/DB 文献番号 25441728）
- 平成22年12月21日福岡高等裁判所判決 平成22年（行コ）第12号（LEX/DB 文献番号 25443549）
- 平成24年1月13日最高裁判所第二小法廷判決 平成21年（行ヒ）第404号
- 平成24年1月16日最高裁判所第一小法廷判決 平成23年（行ヒ）第104号
- 平成25年5月23日大阪地方裁判所第12刑事部判決 平成23年（わ）第625号
- 平成26年5月9日大阪高等裁判所 第4刑事部判決 平成25（う）第858号
- 平成27年3月10日最高裁判所第三小法廷判決 平成26年（あ）第948号
- 平成29年12月15日最高裁判所第二小法廷判決 平成28年（行ヒ）第303号（LEX/DB 文献番号 25560538）
- 「行政裁判所判決録」復刻編集刊行調査会『行政裁判所判決録 24』（文生書院 1990）
- ———『行政裁判所判決録 38』（文生書院 1990）
- ———『行政裁判所判決録 55』（文生書院 1990）