

【論 文】

一時所得への所得区分における 法的・会計的側面からの検討

— 大阪地裁平成25年5月23日判決を中心として —

宮 崎 裕 士

問題の所在

一時所得が所得税法上の一所得類型として定められたのは、昭和22年（昭和22年法律第142号）である。この背景として、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時的、偶発的に生じた所得といえども担税力がないわけではないことが挙げられる。しかし、改正前はいわゆる所得源泉説により、原則として経常的、反復的な所得のみを対象として課税し、営利の事業に属さない一時の所得は常に一貫して課税外におかれてきた。この所得源泉説においては、相続・贈与・遺贈等による利得、くじの当たり、賭博利得等の一時的・偶発的・恩恵的利得は、全ての論者が共通して所得の範囲から除いており、また、資産の譲渡による利益（キャピタルゲイン）も除かれることが暗黙の了解となっていた¹。

しかしながら、わが国の所得税法では、山林所得については明治20年の所得税創設時から既に課税しており²、またその後の昭和13年には退職手当に対する課税が創設され、さらに太平洋戦争後の昭和21年には譲渡所得が所得税中に統合されたことで、漸次一時的、偶発的所得をもこれを対象とする方向へ進んできていたのである³。それから、昭和22年3月には株式等の譲渡所得にも課税されるに至り、課税範囲は著しく拡大されたのであるが、上記の昭和22年改正においてはこの方向をさらに一歩進め、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一時の所得への課税についても、他の所得との権衡を図り総合課税を徹底する意味から採り入れられ⁴、所得源泉説から純資産増加説による課税へと移行していった。

以上のような沿革を持つ現行の一時所得は、所得税法（以下、「所法」という）34条1項にその定義を存置し、同2項にその所得の算定方法を規定している。これらのうち、所法34条1項における課題としては、主に所得区分上の問題が挙げられるが、その際に一時所得の要件として、

¹金子 宏「租税法における所得概念の構成」『法学協会雑誌』第83巻第9号、1262頁。

²武田昌輔編『DHC 所得税務釈義』1巻（第一法規、加除式）1361頁。なお、明治20年所得税法には、「第1条 凡ソ人民ノ資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得金高1箇年300円以上アル者ハ此税法に依テ所得税ヲ納ム可シ（後略）」として資産から生ずる所得に課税する旨が規定されている。

³同上、1491頁。

⁴同上、1491頁。

「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外」という文言から「非継続性」が要求され、また、「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」という文言から「非対価性」が要求されている。そして、それらについての検討が文理解釈上主に為されることとなり⁵、これらの解釈によってその所得区分が争われることになる。

次に、所法34条2項における課題では、「一時の所得」の計算は何に依拠するのかというものが主な課題であろう。もちろん、所得計算であるから「一時の所得」も費用と収益との差額として求めることにはなるのであるが、その際に、所得税法においては、法人税法とは違って「公正処理基準」や「確定決算主義」の条項を持たないことに着目する。それ故に、所得税法は、収益の通則的規定である所法36条1項および、必要経費の通則的規定である所法37条1項に照らして、それらの判例上の解釈である権利・債務確定主義を用いて所得計算を行なうことになる。しかし、所得税法には「公正処理基準」や「確定決算主義」がないために、縷々の学説および法理論からなされる税務上の所得計算と、会計による費用収益対応原則および、発生主義や実現主義等によってなされた投下資本回収余剰計算とが一致するという法的な担保がなされないのである。

したがって、一時所得においては、事業所得等と同様に、会計に依拠した期間損益計算を用いるのか、それとも、所法34条2項があえて必要経費の文言を使わず、「収入を得るために支出した金額」と定義することに意味を見出し、期間損益計算とは独立した「一回性の所得計算の集合体」と解するのが所得計算上の課題となる。この点、同項内の「その年中の一時所得に係る」の文言に着目することになるが、「支出した金額」に続く括弧内では、収入との関連性で「行為」または「原因の発生」に「直接」要した金額と規定していることから、会計に依拠する発生主義、あるいは行為における支出について、それぞれの収益との対応性において所法37条1項⁶に定める必要経費の規定との異同が問題となる。

この点、所法23条から35条までに定める10の所得区分のうち、一時所得と同様に「必要経費」の文言を持たないものとして譲渡所得が挙げられるが、譲渡所得には、「当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用を控除する」とあり、結局は所得との因果が明確な経費を控除するものであるから、所法37条における「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」と同等程度の直接費用性を満たすものと一応は考えられる。よって、一時所得についてもその支出について譲渡所得と同様に考えてよいのかという問題が想起される。

⁵また、この他にも雑所得を除く他の8種以外の所得であること、および、一時の所得であることを要件としており、これら4つの要件が満たされた場合に「一時所得」とされる。

⁶(所得税法37条1項) 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35条第3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。

以上の問題点を検討するため、本論文では一時所得の所得区分における問題点を所法34条1項と同条2項とに分けて検討する。その際、1項では主に「非対価性」と「非継続性」による法文理解積上の大阪地裁平成25年5月23日判決等の判例を用いて検討を行ない、2項においては所法37条1項に定める必要経費と同法34条2項に定める一時所得の支出との異同について、主に会計的側面（費用収益対応原則、費用および収益の認識基準）から検討してみることにしたい。

1. 一時所得の定義（所法34条1項）における問題点（法適合要件への検討）

（1）「非対価性」と一時性・偶発性の観念

一時所得とは、雑所得を除く他の8つのどの所得分類にも該当しない所得であるから、一時所得自体積極的な内容をもった所得分類ではなく、他の所得類型に該当しない所得をいわば補充的に分類するカテゴリーであり、現行の所得税法はこのような所得を「一時所得」と「雑所得」に区分し、そのうち「一時の所得」を「一時所得」に分類し、「一時所得」以外を「雑所得」としている。

また、一時の所得であっても、①労務その他の役務の対価としての性質を有するもの、および、②資産の譲渡の対価としての性質を有するもの⁷は一時所得から除外している⁸。例えば、①の「役務の対価」に該当する所得として、プロの専門家以外の者の原稿料、モデル料、出演料的な所得は、役務提供の対価（報酬）としての性質を持つ限り偶発的に発生した所得ではないとし、「一時所得」を一時的、偶発的な所得を中心として分類しようとする考え方から除外しているものと考えられる⁹。

つまり、対価性があるものについては、一時的、偶発的な所得であることを問わないことになり、一時所得か否かという所得区分において、「対価性」がその所得分類上でのキーワードとなる。したがって、一時所得における一時性、偶発性の観念は、対価性の有無より発生していることになるのである¹⁰。

また前述のように、一時所得は、（1）他の所得分類に該当せず、（2）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り、（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、（4）その性質が一時のものであるという（1）～（4）の全ての要件を満たした所得として定義される。これは、一時所得を定める所法34条1項では、「利子所得、（中略）、

⁷昭和39年の改正で、一時所得の定義について「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」という限定が加えられたが、これは法文の技術的な整備のためにされたもので、それによって一時所得の範囲について従来と比べて変更が生じたわけではない（植松守雄『注解所得税法〔五訂版〕』（大蔵財務協会、2011）827頁）。

⁸武田、前掲注2、1493頁。

⁹同上、1493頁。

¹⁰谷口教授も「対価性を有する所得は、確定的な対価を得ようとする稼得行為・意思に起因するものであり、偶発的な所得とはいえないから、一時所得から除外されていると解される。要するに、一時所得は一時的かつ偶発的な所得である。」として同旨を述べている（谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』（弘文堂、2013）298頁）。

山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」という規定ぶりとなっていることから導かれる。また、その所得税基本通達（以下、「所基通」という。）34-1の例示をみると、実際に受け取った所得およびその源泉が明確なものしかないことに特徴がある¹¹。

さらに、このような規定ぶりをみる限り、所基通にある各項目が、一時所得に属するものとして限定列举と解されることはあり得ないと考えられるため、そうすると、34-1（2）では例示的に馬券の払戻金が挙げられているだけとなる。

ここで、一時所得への該当性で争った判例としては、馬券の払戻金における控除の範囲と所得区分を争った事案である、大阪地裁平成25年5月23日判決（以下、「競馬脱税事件」という）がある。当該事案は、馬券の購入を自主制作のソフトを用いて継続・反復的に行なっていたという所に特徴があり、その点において一時所得への該当性が問われている。

しかし、競馬の態様について忠実に考えてみると、馬券の購入は1レース毎に行なうもので

¹¹（一時所得の例示）

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てん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。
- （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んす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んす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。）

（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。

あって、各レース結果によって馬券の収支が決定するのである。この点で、費用と収益の因果関係はレース毎の直接対応のみであり、譲渡所得のようなキャピタルゲイン・ロスとして捉えることができるものである。つまり、同じものが二つとない一回性の精算取引と考えられる。また、この直接対応性は、前記した所基通34-1の例示からも確認できる。

しかしながら、競馬脱税事件ではこれを反復、継続して行なうことについて所得の源泉性を見出し、FXのような資産運用の一形態として一時所得ではなく「雑所得」にあたるとした。この所得の源泉性概念において、田部井氏は、「所得源泉概念は、事業所得などの所得源泉を有する所得とそれ以外の所得を区分する上では有用だが、一時所得と雑所得という所得源泉を有しない所得同士を区分する場面では有用といえず、この場合は、継続性又は対価性の有無によって区分せざるを得ないといえよう。」¹²と述べている。

（２）「非継続性」と所得の源泉性の有無

したがって、競馬脱税事件でも、継続性または対価性の有無が争点となったが、前述した対価性を除いた継続性については、反復、継続性があるからといって、同じものが二つと無い競馬の競争結果という偶然の積み重ねが所得源泉となるのかという疑問が想起され、現に競馬脱税事件の裁決である、札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決（札幌（所）平成23年第9号）では、原処分庁の主張として同旨を述べ¹³、「所得源泉の有無は、所得の基礎に源泉性を認めるに足る継続性、恒常性があるか否かが判断基準になる」としている¹⁴。

そして、ここでいう所得の源泉性とは、「継続的源泉からの利得ないしは継続的・反復的な利得」を所得とみることを指しており、したがって、利得を産み出す「継続的源泉」に所得の源泉性をみていると考えられる。つまり、当該事案になぞらえれば、所得源泉とは、被告の自主制作の予想ソフト自体の優位性、および、それを扱う被告の優れた分析力こそが所得源泉といえるのであって、競馬の競争結果自体は所得を産むための必然としてもたらされたものではなく、偶然の産物としかいえないのである。よって、競馬の競争結果自体を所得源泉というためには、偶然の結果を継続的、反復的に予想することになり、矛盾となる¹⁵。

また、競馬という手段を用いて所得を得ようとした当該行為において、そのプロセスについて順を追ってみると、①多岐にわたる情報収集の結果として行なわれる、投票対象レースおよび投票馬の選定（なお、購入金額が多額な為、オッズの変動までをある程度は加味していると

¹²田部井敏雄「競馬による所得をめぐる税務上の問題点」『税理』第56巻第5号、116頁。

¹³裁決事例集87集140頁以下。

¹⁴同上。

¹⁵一般的には投資金額以上の回収を期待しているため、「予想」というよりも「期待」を指していると考えられる。そのため、競馬の予想とは、結果を推量すること自体ではなく、推量した仮説に基づき結果が実現することを待望している状態といえるが、その結果の実現自体が偶然にもたらされるということは、そもそも「実現」を「偶然」に待ち望んでいる状態といえるため、その結果は偶然にしか依拠しない。したがって、実現を偶然という予期し得ない事象に期待し、それを反復継続させるという矛盾が所得源泉として捉えられることとなる。

いう前提に立つ) →②勝馬投票券の購入→③レース結果による競争順位およびオッズ確定→④払戻しという4段階がある。この際、当該行為者の自由になるのは①、および②までであり、実際に、払戻しと購入金額との差額として収支が確定するまでには、自身の意思とは無関係な③の段階を挟まなくてはならないため、当該行為は、自身の意思で制御できない結果を予想し所得を得る行為、すなわち偶発的行為として位置付けることができる。

さらに、当該行為のような一回性の精算取引を反復し継続する行為については、過去に人絹の先物取引を扱った以下の判例がある。当該判例は、一時所得を「税法で一時の所得といっているのは、その所得の性質が規則的継続的に発生するものではなく、不規則的、偶発的に発生するものを指している。その所得の性質が一般的に考えて不規則性、偶発性を有するときは所得する人の側からみて、連続的傾向を有していても、これを一時所得と考えると良いし、これに反してある所得の性質が一般的に規則的継続的な性質を有しているときは、ある特定の人における所得の帰属が臨時的傾向を有していても一時の所得とはしないと結論される。」¹⁶と判示している。

続けて、一回性の取引を精算取引とした上で、「清算取引による所得は、高度に臨時、偶発的かつ不規則的性質を有するものであって、取引回数、取引数量、取引金額等によって、その臨時、偶発性若しくは不規則性は、なんら容変されるものではない。また、いかなる経験、科学的知識によっても、これを克服することは不可能であるから、右所得が一時所得であることは明らかである。この点に関し、『所得税法に関する基本通達について』と題する昭和二六年一月一日付国税庁長官通達の第一四三項は、『競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金は、たとえ、その払戻を受けた者が、いわゆる常連であっても、その所得は性質上一時的なものであるから、一時所得とする』と規定している。この文言によっても、所得の性質が一時的、偶発的なものである場合には、所得者において当該行為を反覆的に継続しても（常連という用語はこのことを示す）、依然一時所得と解すべきであることは、明白」¹⁷であり、「本件先物取引、ことに差金決済の方法による清算取引による所得も、これを実質的に観察すれば、右競輪、競馬の払戻金と同一の性質を有するものと認められるから、一時所得と判定することが、所得税法の解釈原理たる『実性主義』に合致する正当な解釈である。」¹⁸とし、当該行為のような精算取引による所得は、たとえ反復的、継続的行為であってもその実性（実質）に照らし一時所得とする旨判示しているのである。

そして、先出した札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決においても、「JRAは馬券の発売前に競走に関する全てのことを決定していること、また、競走に全く同一条件はないことから、馬券を購入する行為と、競走の結果（馬の着順）に因果関係はないと認められ、結局のと

¹⁶名古屋高裁昭和43年2月28日判決（昭和40年（行コ）第2号）LEX/DB【文献番号】21027250。

なお、引用箇所は、忠 佐市『租税法要論』からの引用である。

¹⁷福井地裁昭和39年12月11日判決（昭和34年（行）第4号）LEX/DB【文献番号】21020260。

¹⁸同上。

ころ、各競走の結果は、それぞれ出走馬の持つ能力等に偶然が作用して現れるものであり、競走ごとに独立して確定すると認められる。そうすると、馬券を購入する行為は、払戻金を得られるか否か分らない不確実な行為であるのみならず、競走ごとに独立した行為であると評価できることから、本件競馬所得には、所得の基礎である馬券を購入する行為に、その源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性を認めることはできず、たとえ馬券を継続的に購入したとしても、馬券を購入する行為から得られた所得が所得源泉を有する所得であると認めることはできない（傍点筆者）。』と判示¹⁹、当該所得は一時所得であるとしている。

ちなみに、この裁決に不服のあった請求人が裁判所に上訴し、後に競馬脱税事件の裁判となったことは前述したが、その裁決では請求人の行為について、「投機的行為に近いもの」としていたところ、競馬脱税事件では「利益を得るための資産運用の一種」と変わっていることに着目したい。つまり、「投機的行為に近いもの」から「利益を得るための資産運用の一種」と言い換えなければ一時所得への該当性である（2）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という要件を外せなかったのではないかと考えられる。

しかしながら、FX取引を事業所得と雑所得との所得分類で争った判例²⁰では、「FX取引の仕組み自体が極めて投機性の強い取引である」とし、続けて、「当該取引により長期的に相当程度安定した収益を得ることが客観的に可能になるものとはいえない」と判示し、FX取引を「投機性の強い取引」として事業所得に該当せず、雑所得となるとしているため、投機性の強弱と所得区分該当性については、事業所得と雑所得においては有用であることになり、これは、前記した、「所得源泉概念は、事業所得などの所得源泉を有する所得とそれ以外の所得を区分する上では有用」であるという証左となっているといえる。

また、投機性の強弱において、金子教授は、違法所得（賭博行為である胴元のテラ銭収入）を例に挙げて、「（賭博行為で得た）利得が一回的・偶発的なものである場合には、一時所得に属することに疑問の余地がない（括弧内筆者）」²¹とした上で、「それが継続的に発生している場合には、事業所得になるのか雑所得になるのか問題が残る。」²²とし、結局は、「実際問題としては、胴元のテラ銭収入と呼ばれるものの中には、右の二つ（事業所得および雑所得）の性格の利得が含まれていることが多く、それを数額上ははっきりと区別することが困難なことが多いため、雑所得に該当すると解釈する（括弧内筆者）」²³と述べている。

そうすると、違法所得ではないFX取引や競馬の勝馬投票券の購入をテラ銭収入の例と同様に考えることについて正しいのかという疑問が想起される²⁴が、「所得税は（中略）、モラルな見地からは全く中立的である」²⁵という観点からは同等に解されよう。しかし、それでは、

¹⁹裁決事例集87集140頁以下。

²⁰東京地裁平成23年2月18日判決（平成22年（行ウ）第452号）TAINSコードZ260-11618。

²¹金子 宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010）441頁。

²²同上、441-442頁。

²³同上、442頁。

営利を目的とする継続的行為には、その営利の継続性のみが要件となってしまうのであって、その営利の手段についての投機性の強さであるとかは問題にならないことになる。この点、上記した判決の雑所得への当てはめについては疑問が残ることになるが、これは、FX取引が雑所得となる要件が、一時の所得でないから雑所得となるという当てはめでしかないことに起因するのであると考えられ、そしてそれは、租税法律主義の観点からは当然と考えられる。

また前出のように、当該行為について事業所得としての所得区分該当性が問われることもある。当該競馬脱税事件における、事業所得該当性への先出判例以外のヒントとして、株式の信用取引についての判例²⁶では、「具体的な株式等の取引行為が『対価を得て継続的に行なう事業』に該当するか否かは、結局、一般社会通念に照らして決めるほかないと思われるが、その判断に際しては、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無のほかには事業としての社会的客観性の有無が問われなければならない、この観点からは、当然にその取引の種類、取引における自己の役割、取引のための人的・物的設備の有無、資金の調達方法、取引に費した精神的、肉体的労力の程度、その者の職業・社会的地位などの諸点が、検討されなければならない」と判示している。

その上で、「そもそも株式の信用取引は、短期間における株価の変動を利用して売買差益を稼ぐという投機性の強いもので、それを長期間行なっている者の大半が最終的には損失に終わっていることから考えて、本来事業になじみがたい性格を有するものであること、(中略)、生活の資の大部分を勤務会社から得ていて、本件株式取引は、原告が同会社の職務の余暇に株式新聞等を参考にして投機的目的で行なっていることに過ぎないこと、さらに右取引を反復継続して行なうための人的物的設備もないこと、右取引の資金も原告の自己資金の範囲に限られていること、右取引に要した必要経費もほとんど有価証券の売買に直接要した費用のみであることなどを考えれば、本件株式取引は、一般社会通念に照らし、いまだ事業と認められないと解するを相当とする(傍点筆者)。」と判示している²⁷。

以上の傍点部分は、競馬脱税事件における被告の所得を生ずる行為に極めて近似していると考えられることから、競馬脱税事件の所得についても事業所得該当性は無いと解するのが相当であろう。

結局、前述したように、「非継続性」と「非対価性」の各要件において争う限り、競馬脱税事件の所得区分については、一時所得であるか雑所得であるかの争いに限られるのであるが、所得の稼得面における文理解釈上の考察による限り、先行研究をみても分かるとおり、一時所

²⁴この点について、田部井氏は、「一時所得と雑所得は、ともに発生原因を特定しない内容中立的な所得であるから、所得区分に際して原因行為の不確実性や射幸性といった規範的な評価を斟酌することは避けるべきである。包括的所得概念の下においては、不法な利得も等しく課税所得を構成するのであって、まして競馬は合法的な行為なのであるから、賭博性を有するというだけで課税上の差異を設けることは妥当ではない(田部井、前掲注11、117頁)」と述べている。

²⁵同上、438頁。

²⁶最高裁昭和53年10月31日判決(昭和50年(行ツ)第67号)LEX/DB【文献番号】21063540。

²⁷同上。

得とも雑所得のどちらとも取り得るようである。したがって、一時所得における偶発性、一時性の観念は、対価性の有無より発生することを用い、次章においてその所得（利益）を生み出した支出という側面、中でも主に投下資本の回収という会計的側面から考察することで、当該事案における所得が、一時所得、あるいは雑所得のどちらの所得区分とするのが理論的に正しいのかを判断したい。

2. 所法34条2項所定の「収入を得るために支出した金額」における問題点（会計的側面からの検討）

（1）必要経費

所得税法において、必要経費の通則規定は前掲した所法37条1項に定めしているとおりであるが、ここで着目すべきは、「別段の定めがあるものを除き」の部分と、「（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。）」の部分である。

ここで、「別段の定めがあるものを除き」とわざわざ定めてあることについては、換言すれば、所得税法37条が原則であって他の別段の定めは例外ということはいうまでもないが、さらにいえば、別段の定めには挙がっていない経費はすべて必要経費となるということもできよう。そして、「債務の確定しないものを除く」ことから、債務が確定している支出²⁸は必要経費となり得ることも読み取れる。

もっとも、必要経費とはその実、費用収益対応の原則²⁹という会計に依拠した費用であるから、発生主義によって認識する会計の費用との差異として、「債務の確定しないものを除く」ことで、租税法における発生主義の範囲を限定していると解することもできよう。

このように、所得税法における必要経費は、会計に依拠しながらも、費用の認識を会計のそれより狭めることで、納税原資である現金を納税者に担保させるように努めているのである。つまり、確実な課税と徴収の双方の実現を考慮して、総収入からの控除項目である必要経費を、会計のそれより厳格に定めているのである。

したがって、必要経費の検討は、納税者側と課税庁側の双方から考慮されなければならない非常に慎重を極めるべき課題であり、同時に、納税者と課税庁において常に争点となり得るものでもある。特に個人事業者や同族会社において、どこまでを必要経費にできるかという境界線は明確なものであるとはいえず、個人の裁量やモラルに依存することもしばしばであり、こ

²⁸所基通37-2では債務が確定しているか否かの判定として、債務の成立、原因事実の発生、合理的算定可能の三条件を挙げている（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）331頁。）

²⁹この点、金子教授は、「所法36条1項が広義の発生主義のうち権利確定主義を採用している（金子 宏『租税法〔第18版〕』（有斐閣、2013）261頁）」と述べ、また、別頁で「継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならない。これを費用収益対応の原則という（同上、266頁。）」と述べている。

の点で租税法律主義との対立がみられることになる。

また、必要経費の判定要素として主に取り上げられるものとして、①通常性、②必要性、③事業関連性の3点がある³⁰が、所得税法の理念を考慮すれば、①の通常性要件は、すでに所得税法の理念に含まれているといつてよいと思われる。なぜならば、所得税法上、一時所得の課税標準となる純所得の計算において、「総収入金額－収入を得るために支出した金額－特別控除額」という算式と、他の所得の課税所得計算式と比較した場合、「収入を得るために支出した金額」の部分が元来必要経費とされる部分であるが、何故に他の事業所得等と同じく必要経費としなかったのかを考えればよいからである。前述したように、一時所得とは、一時的・偶発的要因の下に生まれる所得であることを特色とするから、その所得に通常性はないと解される。したがって、あえて必要経費とせず、「収入を得るために支出した金額」とし、通常性要件を外したと考えられるのである。

しかしながら、わが国の所得税法においてその理念の中に通常性要件が含まれているからといって、明文において規定されているわけではない。それ故、租税法律主義の観点からは解釈論として問題が提起されるものであるし、また実際に税務争訟という形でその問題が浮き彫りにされているのも事実である。

次に、②の必要性要件については、必要性とは主観的ではなく、客観的に必要であることが求められている³¹。たとえば、借入金のうち積立保険料に相当する借入金の利息を事業所得の計算上必要経費に算入しなかった事例である平成5年10月29日裁決³²において、「業務の遂行上、通常かつ客観的な必要性に基づくものとは認められないから業務との関連性はない。」として、通常性だけでなく、客観性までを包括した必要性が要件とされるなど、客観性を含めた必要性要件は、必要経費性を狭める意図をもって解釈として採用される根拠となっている³³。

最後に、③の事業関連性についてであるが、費用となる支出が事業と関連していることは、所得計算が会計に依拠しているという立場からはいうまでもない。しかし、あえていえば、事業関連性とは、個人の消費と事業上の支出を隔てる確認的要件といえるであろう。ここで、同義反復になるかもしれないが、所得計算が会計に依拠するということは、課税所得の計算において、会計による計算を土台としなければならないということである。つまり、企業会計計算の目的に含まれる利潤の最大化と企業活動の継続性を、課税所得計算の中に組み入れながら、

³⁰同上、264頁参照。

³¹碓井教授は必要性の判断について、アメリカ国内歳入法典 IRC § 162 (a) 中の “ordinary and necessary” 「通常かつ必要」の文言を引用して、「必要経費として控除可能であるための要件として『通常』という要件が付せられている（中略）これは、納税者の主観的判断の結果のみでなく、客観的に必要経費として認識できるものでなければならないことを要求している」と述べている（碓井光明「所得税における必要経費」『租税法研究』第3号、68頁）。したがって、通常性を必要性要件の中に含めて必要経費の客観性の担保として用いていると解され、わが国の所得税法が通常性を明文にて規定していないことと辻褄を合わせていると考えられる。この点筆者も首肯する。

³²平成5年10月29日裁決、公表裁決事例集 No.46、21頁。

³³他に同様の事例として、東京高裁平成5年12月13日判決（平成3年（行コ）第91号）LEX/DB【文献番号】22007152等がある。

課税所得計算において、会計と共通する投下資本回収余剰計算という形で総収入から各種経費を除いた純所得を算出する仕組みを構築しているということでもある。

したがって、会計における収入が課税所得の基礎となり、そこから必要経費および租税法に定める各種控除を差し引いた利益計算の結果として純所得を求めるという構造は、継続事業を行っている（going-concern）という前提の下に成り立っているといえよう。そのように考えれば、個人の消費は必要経費から除かなければならないのであるし、また、会計上の費用であれば、別段の定めがない限り、必要経費として総収入から控除されなければならないということにもなるであろう。

（２）一時所得における「その収入を得るために支出した金額」

所法34条2項が定める一時所得の金額は、「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。」とあるように、支出については、債務の確定というよりも、その受ける収入との個別対応、あるいは投下資本としての意味合いを強く持ち、そのため事業所得等に用いられる必要経費とは性質を異にしているものと解される³⁴が、実質的には事業所得等の必要経費に含まれる発生主義が一時所得には含まれないために、このような条文の書きぶりになったのではないかと考えられる。なぜならば、一時所得とは、前出した所基通34-1の例示のように、実際に受け取った所得およびその源泉が明確なものしかないからである。

そして、発生主義が損益計算に用いられないということは、現金主義により収益と費用を認識しているということであるが、それはすなわち一時的・偶発的な利得をできる限り現実性をもって客観的に認識したいからだと考えられる³⁵。

したがって、一時所得に係る収入金額は、一時的・偶発的な利得という特性を有することを考慮に入れても、何故その収入を得たのかが個別具体的であるものであって、「一時的・偶発的な利得である一時所得について、偶発的な利得に対応する投下資本の回収が想定できないがゆえに、法34条2項において『必要経費』ではなく『収入を得るために支出した金額』との文言が用いられていると解されている」³⁶とする考えもあるようではあるが、そもそも所法34条2項中の括弧書き内が示すように、当該支出は「その収入を生じた行為をするため、又はその収入

³⁴谷口教授は所法34条2項の規定について、「この規定が『限る』という文言を用いているのは、偶発的な利得については、それを得るために支出をしても、収入の発生が偶然の要素によって左右されるので、収入の発生に繋がらなかった支出は、所得の処分ないし消費として、その控除を認めず、支出が収入を発生させた場合に『限って』その支出の控除を認めるようにするために、収入・支出の対応関係を個別的・直接的対応関係に限定したものと解される（傍点筆者）。」と述べている（谷口、前掲注10、300頁）。

³⁵「〔現金主義会計は、〕客観的でかつ現実性に富むが、それによって行なわれる損益の計算は、合理的であるということとはできない。すなわち、今日の複雑な企業活動のもとでは、現金を拝受した期と、現に収益を獲得したまたは財貨または役務を費消した期とは同じでないことが多いからである（飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』（同文館、1995）11-12頁、括弧内筆者）。」

を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る」のである。すなわち、その支出額は、「投下資本の回収部分」³⁷ではなく「投下資本」そのものといえる。そして、それが前述したような役務提供の対価でない限りにおいて、たとえば前掲した所基通34-1(10)が示すような遺失物の所有権が自己に帰属した場合、その遺失物が現金と交換できる場合は、遺失物の交換価値で評価されて所得金額となり、一方で、その遺失物を得るために直接要した現金支出があれば、それが一時所得算定上の支出となるのである。また、同34-1(5)が示すように、支出を伴わない収入も一時所得に含まれると考えてよいだろう。したがって、これを競馬脱税事件に置き換えて考えてみると、当たり馬券以外の外れ馬券は投下資本そのものではないので控除されないことになり³⁸、さらに当該所得区分は一時所得となると解される。そして、一時所得を一回性の取引による所得とみる考えからは、1レース毎の投下資本が支出となり、そのレース内のみでの収入と支出の損益差額が所得となると考えられる³⁹。つまり、当該所得は「一回性の所得計算の集合体」と解される。

このように、一時所得は、その支出と収入との対応が直接的であるものから対価そのものが全く無いものまでという、いわば投下資本としての対価の発生が明確なものから不明確なものまでをも含むものであって、経費と対応する収入を必ずしも定義付けられないために、必要経費という文言を避けているのであり、そして、その中でも発生主義的な期間対応の損益計算が求められるものを対価性があるとして一時所得から外していると考えられるのである。さらに、譲渡所得の取得費控除についても、上記と同様に「投下資本としての対価の発生が明確なものから不明確なもの（取得費がないもの）までをも含む」といえるため、これもまた、必要経費という文言を避けていると考えられ、この点、一時所得が、昭和22年改正において他の一時的所得（譲渡所得、退職所得等）と同様に、その2分の1控除後の所得を総合して課税されることになった⁴⁰ことと平仄を合わせることになるのである。

また、一時所得は、同様に個人所得総合課税の対象となる事業所得や不動産所得と違い、「非継続性」要件をもつことから継続性、反復性を前提においていない。このことから、一時所得の計算につき、発生主義は否定され、現金主義による収入と支出の差額のみが一時所得

³⁶岩崎政明「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』No.1407、175頁。

³⁷水野教授は、「必要経費とは、(中略)所得を稼得するための投下資本の回収部分」と述べている(水野忠恒『租税法[第5版]』(有斐閣、2011)247頁)。したがって、投下資本の回収部分とはいえない当該支出は、必要経費性を持たないことになる。

³⁸この点について、渡辺教授は、「外れ馬券の所得獲得性はゼロである。これは競馬を行ったという満足に吸収され、当該支出はどこからも控除されず、課税されるべきものとする。上記(人絹)先物事件判決が、いみじくも、『当たらない時は券代全額を損するものである』としているが、この姿こそが本来の費用収益対応の原則である。本件では、本件所得を雑所得に認定した上で、本来あるべき費用収益対応の原則までも拡大解釈している点に、筆者は誤りがあるとする(渡辺 充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費該当性」『旬刊速報税理』2013年7月1日号、37頁)。(括弧内筆者)」として、ほぼ同旨を述べている。

³⁹田部井氏も同旨を述べている(前掲注11、118頁)。また、同氏は続けて「『万馬券を当てたら、外れ馬券を拾い集めたものが得をする』との批判もあるが、(中略)、ましてネット購入となればそのような不正行為は想定しがたいからこのような批判は当たらない。」(同上、118頁)と述べている。

⁴⁰植松、前掲注7、648頁。

の課税ベースとなっていることがわかる。

以上のことから、一時所得の計算につき、必要経費という文言が使われていないのは、その計算が完全な現金主義によって行われるものであり、よって現金収入とそれに起因する現金支出（現金支出を伴わないものも含む）という関係に限定されることになるからであるといえよう。すなわち、事業所得等の必要経費よりも一時所得に係る支出の方が、より狭く解釈されることになる。そうであればこそ、「一時所得の金額の計算上控除される金額は、『経費』とか『費用』という概念になじまないものが多い」⁴¹ということになり、所法34条2項の文理解釈上、「（所法34条2項は、）一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解される（括弧内筆者）」⁴²ことになるのであろう。

結語

以上、一時所得の課題をその定義と算定方法とのそれぞれの面から検討した結果、次のようなことが分かった。まず、一時所得の定義の面からは、昭和22年改正によって他の一時的所得から新たに分離し区分されたことにより、一時所得となる要件として、（1）他の所得分類にはない、（2）非継続性、（3）非対価性、（4）一時性・偶発性の全ての要件を満たした所得として定義されるが、これらの中でも（2）、（3）が他の所得分類との特異点である。すなわち、一時所得か否かは、主に、継続性または対価性の有無によって区分せざるを得ず、また、それは判例上、概して同様の補充的カテゴリーとされる雑所得との所得区分における争点となっている。

しかし、今回採り上げた競馬脱税事件の所得区分については、「非継続性」と「非対価性」の各要件において争う限り、先行研究が分かれていることから分かるように、一時所得とも雑所得とも解し得るようである。したがって、一時所得における一時性、偶発性の観念は、その支出の対価性の有無より発生することを用いて、その算定方法の面からも検討を行ない、以下のような結論を得た。

一時所得の支出には、必要経費とは違い、投下資本としての対価の発生が明確なものから不明確なものまでをも含むものであるため、経費と対応する収入を必ずしも定義付けられないために、必要経費という文言を避けていると考えられ、また、譲渡所得も同様の理由で必要経費という文言を持たないといえる。つまり、所法34条1項における「非対価性」とは、投下資本としての対価の発生が不明瞭なものを指していることになる。さらに、一時所得には「非継続性」要件もあることから、一時所得の算定につき発生主義は否定され、現金主義による収入と支出の差額のみが一時所得の課税所得算定のベースとなっていると解される。

⁴¹武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法（2）』（第一法規、加除式）2653頁。

⁴²最高裁判平成24年1月16日判決（平成23年（行ヒ）第104/105号）LEX/DB【文献番号】25444111。

したがって、競馬脱税事件の所得は、その支出の態様（「非対価性」）と「非継続性」から考えれば一時所得であり、また、一時所得を一回性の取引による所得とみる考えからは、1レース毎の投下資本が支出となり、その1レース内のみでの収入と支出の損益差額が所得となる。そして、所得税は暦年課税であることから、一時所得の金額は、暦年における「一回性の所得計算の集合体」と結論付けられるのである。

以上をまとめると、一時所得は、一回性の取引による所得であり、その積み重ねが一年間という期間での「一回性の所得計算の集合体」となる。他方で、一時所得の計算につき、必要経費という文言が使われていないのは、その計算が完全な現金主義によって行われており、現金収入とそれに起因する現金支出（支出を伴わないものも含む）という関係に限定されているからであるといえる。すなわち、事業所得等の必要経費よりも一時所得に係る支出の方が、より狭く解釈されることになるのであり、またそれは、一時的・偶発的な利得をできる限り確実性をもって客観的に認識したいという意思の顕れとも考えられるのである。

参考文献（本文中引用を除く）

【著書】

1. 岡村忠生『所得税法講義』（成文堂、2007）。
2. 金子 宏編著『所得税の理論と課題』（税務経理協会、1996）。
3. 国税庁所得課税課編『所得税の法令と取扱通達』（大蔵財務協会、1947）。
4. 桜井久勝『財務会計講義〈第13版〉』（中央経済社、2012）。
5. 武田隆二『財務諸表論第11版』（中央経済社、2008）。
6. 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿：調査資料』（大蔵省主税局調査課、1955）。

【論文】

1. 酒井克彦「いわゆる金融商品の損失等をめぐる課税上の問題」『税大論叢』41号。
2. ———「一時所得と所得源泉性－所得区分を巡る諸問題－」『税務事例』第38巻第6号。
3. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（上）」『税務事例』第45巻第6号。
4. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（中）」『税務事例』第45巻第7号。
5. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下-1）」『税務事例』第45巻第8号。
6. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下-2）」『税務事例』第45巻第9号。
7. 長島 弘「競馬の払戻金に係る脱税事件平成25年5月23日判決の意義」『税務事例』第45巻第7号。
8. 西田圭吾「外れ馬券の必要経費性」『税務事例』第46巻第3号。