

論 説

政治献金等収入と課税

－国会議員及び公設秘書の受領した政治献金等に係る税法上の問題－

九州国際大学法学部・大学院法学研究科教授

権 田 和 雄

◆SUMMARY◆

政治献金収入は雑所得として課税するというのが実務の取扱いであるが、対価性の面で他の所得のような明確な結びつきがあるとは言い切れない点があるとともに、献金者から継続的に受領するものであるとも言い切れない点もある。そのため、政治献金収入の法的性格は民法上の贈与であるとして、個人からのものは贈与税の課税対象となり、法人からのものは一時所得として課税対象となるとの見解もある。また、政治献金収入を雑所得として課税する場合において、収入金額と必要経費が捕捉できない場合、その所得金額を財産増減法により立証することについて慎重な見解もある。

本稿は、政治献金を受領した国会議員の所得税法違反事件の共同正犯とされるとともに、自己が受領したいわゆる裏献金について所得税法違反事件で起訴された同国会議員の公設秘書に対する東京地裁平成8年3月29日判決を通じて、「政治献金等収入についての課税」とその「所得金額についての立証」について考察するものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

I	はじめに	2
II	政治献金等収入の所得区分	3
	1. 問題の所在	3
	2. 基礎となる事実	3
	3. 当事者の主張	4
	(1) 検察官の主張	4
	(2) 弁護人の主張	4
	4. 裁判所の判断	4
	(1) 相続税法上の贈与との関係	5
	(2) 雑所得と一時所得の区分	5
	5. 岡論文（「相続税法及び所得税法における「贈与」」）の分析	6
	(1) 個人からの贈与という視点	6
	(2) 学説・判例から見た贈与	6
	(3) 岡論文に対する評価	7
	(4) 弁護人の主張との関係	7
	6. 所得区分の検討	8
	(1) 借用概念の問題	8
	(2) 政治献金等収入の税法体系上の位置付け	8
	(3) 必要経費の有無と所得の判定	10
	(4) 所得区分の基準（一時所得、雑所得の区分）	11
	(5) 雑所得の外延	13
III.	部分的財産増減法による立証	13
	1. 本件立証方法を採用した背景	13
	2. 財産増減法による立証	14
	3. 本件における部分的財産増減法による立証の適用	15
	4. 本件立証方法の適用範囲	16
IV	おわりに（判決の評価）	17
	1. 主文	17
	2. 政治献金等収入の所得の性質	17
	3. 部分的財産増減法	17

I はじめに

平成8年3月29日、K元衆議院議員（以下「国会議員K」という）の公設秘書Hに対する所得税法違反被告事件に係る東京地方裁判所の判決が下りた（平成5年特（わ）第546

号、第682号事件、税務訴訟資料第217号1258頁～1476頁）。

主文は、「被告人を懲役2年4月及び罰金7000万円に処する。未決拘留日数90日を右懲役刑に算入する。右罰金を完納することが

できないときは、金 40 万円を 1 日に換算した期間被告人を労役場に留置する。この裁判確定の日から 4 年間右懲役の執行を猶予する。」となっており、執行猶予が付いた判決となった。

支援者から「国会議員Kが受領した政治献金」及び「公設秘書Hが受領した金員（以下「裏献金」という）」（以下両者を併せて「政治献金等」という）について、主として現金の保有及び無記名債券を利用した手法で蓄財を図り、本来なすべき正しい申告を行わず所得税を免れた嫌疑により、平成 5 年 3 月 13 日（国会議員K及び公設秘書Hの昭和 62 年分）、同月 27 日（国会議員Kの平成元年分、公設秘書Hの昭和 63 年分～平成 3 年分）に告発・起訴され、平成 5 年 7 月 22 日の第一回公判から続いた審理の決着を見たわけである。

なお、国会議員Kは、公設秘書Hの判決の前日に死去したため、平成 8 年 4 月 16 日に公訴棄却の決定がなされている。

政治献金収入は雑所得として課税するというのが実務の取扱いであるが、これに対しては異論もあり得るところであるとともに、雑所得課税の問題自体が政治献金^①に限らず我が国所得税法体系を象徴する一般的・普遍的なテーマであるところ、本判決は、国会議員Kの支援者である個人及び法人から受けた政治献金等が雑所得に当たるとした上で、部分的財産増減法による立証の意義に触れた判決でもあることから、単に過去の事例判決というに留まらず、今後の課題に対しても示唆するところがあるのではないかと考えた。

本件では、公設秘書H自身の所得税法違反のほか国会議員Kの所得税法違反の共同正犯が併せて審理された。本稿では、この判決の検討から、政治献金等収入に係る税法上の問題について論じる。裁判の争点は多岐に亘り、共同正犯の成立要件のような純粋に刑法上の争点もあるが、ここでは税法上の論点として、

①政治献金等収入の所得区分、②部分的財産増減法による立証方法の問題を取り上げたい。

II 政治献金等収入の所得区分

1. 問題の所在

第一の問題は、国会議員Kの政治献金収入及び公設秘書Hの裏献金収入（政治献金等収入）が税法上の所得の何に該当するのかという所得区分の問題である。

検察官は「所得税法上の雑所得」として起訴したが、弁護人は、「個人からの政治献金等収入は贈与税の対象である贈与、法人からの政治献金等収入は所得税法上の一時所得」であるとの主張を行った。これに対して、裁判所は、基本的に検察官の主張を容れ、政治献金等収入について雑所得であるとした上で所得税法違反を認定した。

政治献金収入は雑所得というのが実務上の定説であるが（昭和 42 年 5 月 6 日参議院予算委員会での泉国税庁長官答弁^②）、対価性の点で他の所得のように明確な結びつきがあると言い切れない点もあり、贈与という弁護人の主張も全く失当とは言えない。また、所得税法では所得金額計算上 10 の所得に区分されていて控除等の負担が各々異なることから、所得区分の判断は重要な意味を持つ。さらに公設秘書Hの裏献金収入を国会議員Kの献金収入と同じと考えてよいのかという問題もある。

このような観点から、政治献金等収入の性格を踏まえた税法上の区分（相続税法の規定する贈与税の対象としての贈与か、所得税法の対象である雑所得あるいは一時所得か）を検討したい。

2. 基礎となる事実

国会議員Kは、所属政党及び内閣の要職を歴任し、政界において実力者としての地位を固め、毎年盆暮の時期を中心に大手の建設業者や地元の業者をはじめとする法人、個人から巨額の政治献金を受領していた。また、公

設秘書Hは国会議員Kの公設秘書になった頃から、国会議員Kに政治献金をしていた建設業者をはじめとする法人、個人から毎年益暮の時期を中心に現金の供与（裏献金）を受けようになり、その金額も、国会議員Kが実力者としての地位を固めていくに従い増えていった。

このように政治献金等収入が増加していったにも関わらず、国会議員K及び公設秘書Hは、多額の現金を保有するとともに割引金融債券を購入して財産形成を図り、当該部分の収入を除外した確定申告書の提出を行ったものである。

3. 当事者の主張

(1) 検察官の主張

公設秘書Hは、①国会議員Kと共に共謀して同人の所得税を免れようと企て、雑所得となるべき同人の収入を除外して割引金融債券を購入するなどの方法により所得を秘匿した上、同人の所轄税務署において、所得金額が過少な虚偽の所得税確定申告書を提出して法定納期限を徒過させ、もって不正の行為により正規の税額との差額を免れ（昭和62年分及び平成元年分）、また、②自己の所得税を免れようと企て、雑所得となるべき同人の収入を除外して割引金融債券を購入するなどの方法により所得を秘匿した上、所轄税務署において、所得金額が過少な虚偽の所得税確定申告書を提出して法定納期限を徒過させ、もって不正の行為により正規の税額との差額を免れた（昭和62年分、63年分、平成元年分、2年分及び3年分）というのが公訴事実である。

政治献金等収入の性格（所得区分）については、①国会議員Kの政治献金収入は「一般的に政治家が、その職務ないし業務である政治活動に関連し、個人、法人等から政治活動についての付託を受けて継続的に受領するものである」から雑所得として所得税の課税対象となる、②公設秘書Hの裏献金収入は「国会議員Kの公設秘書としての地位、職務行為

に関してなされたものであるならば、その供与者が個人であるか法人であるか、その供与が継続的であるか一時のものであるかを問わず」全て雑所得として所得税の課税対象となる、と主張する（税務訴訟資料1291頁）。

(2) 弁護人の主張

これに対して弁護人は、①相続税法9条1項15号にいう「贈与」は、民法からの借用概念であって、法的安定性の観点からも民法上の贈与と同一に解釈されるべきであるところ、贈与（民法549条）は無償による財産給付であり、そこにいう無償性とは法律的なものであって実質的経済的なものではないから、利己的動機に基づく財産給付であっても、法律的な対価関係に立つ反対給付がないものは贈与に該当する、②政治家への政治献金は、献金者に法律的な見返りや対価をもたらすものではなく、そこに法律的な対価関係は生じないから、その法的性格は民法上の贈与であり、税法上も贈与に該当する。国会議員Kへの政治献金も同様である、③公設秘書Hに対する裏献金は、国会議員Kの公設秘書としての地位、職務に関連したものも含まれているが、当該現金供与と法律的な対価関係に立つ役務が予定されているわけではないから、その法的性格は民法上の贈与であり、税法上も贈与に該当するとして、④国会議員K及び公設秘書Hの政治献金等収入については「個人からのものは贈与税の課税対象（所得税は非課税）となり、法人からのものは継続性及び対価性の要件の有無によって一時所得又は雑所得課税として所得税の課税対象となる（対価性については、少なくとも供与が過去の利益、恩義に応える趣旨でなされることが必要であり、職務関連性があれば足りるというものではない）」と主張する（税務訴訟資料1291～1292頁）。

4. 裁判所の判断

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

から対価性を認め雑所得」とし、弁護人は「政治献金が一般的に法的には贈与であり、税法上も献金者が個人であれば贈与、法人であれば継続性及び対価性の要件の有無によって一時所得又は雑所得（対価性の認定は明確な関係性を求め厳格に解する）」とするが、これに対して、裁判所は弁護人の主張（反論）に答える形で、①政治献金等収入は相続税法上の贈与に当たるか否か、②相続税法上の贈与に当たらないとした場合、所得税法上の一時所得、雑所得のいずれに当たるかというプロセスで検討を行っている（税務訴訟資料 1292～1302頁）。

(1) 相続税法上の贈与との関係

弁護人が「相続税法に規定する「贈与」は民法上の借用概念である」とする点については、「異なる法分野において同一の用語が用いられている場合であっても、別異に解することが許されないわけではない(概念の相対性)」とし、相続税法の「贈与」については、①贈与税が相続税の補完の役割を果たす（個人が生前に親族等に財産を贈与して相続税を回避することによる税負担の不公平を防止）ことから、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から継続的に供与される現金に係る収入を贈与税の課税対象とすることは不自然である、②贈与税の課税対象となる収入は、収入金額がそのまま担税力の増加をもたらすものであって必要経費の観念を入れる余地がないものとされるから、民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても典型的にこれに対する必要経費の支出が想定されるものを贈与税の課税対象とすることは納税者にとって酷な課税となるとして、相続税法上の贈与と民法上の贈与を異なるものとする考え方を示した。

そして、一般的に政治献金は「政治活動のための費用を支出することが予定されているもの」であり、「およそ政治家との間に相続関係を生ずる関係があるとはいえない多数の者

から継続的になされるもの」であることから、相続税法1条の2にいう「贈与」には該当しないと解するのが相当とし、①国会議員Kへの政治献金は、上記の要件を満たすものであり、個人からのものであっても、贈与税ではなく所得税の課税対象になり、②公設秘書Hへの裏献金については、「秘書としての活動に関わるための費用を支出することが典型的に予定されており」、「献金者らの殆どと公設秘書Hとの間に相続関係が生ずる可能性がないこと」から、贈与税ではなく所得税の課税対象になるとした。

相続税法、所得税法を含む税法全体の中で、各税目の制度趣旨及び担税力の観点から、税法上の贈与の範囲を限定的に捉え（弁護人主張を容れず）、政治献金等収入は相続税法の贈与には馴染まないとしたものである。

(2) 雑所得と一時所得の区分

以上のとおり、国会議員Kの政治献金収入及び公設秘書Hの裏献金収入は、個人からのものであるか否かに関わらず所得税の課税対象になる。その上で、雑所得になるか一時所得になるかは、継続性及び対価性の要件の有無によって決まることになる（継続性又は対価性のいずれかがあれば雑所得）として、①国会議員Kへの政治献金は「政界の実力者としての議員の地位及びその職務としての政治活動に期待し、少なくとも抽象的な付託を伴って継続的になされるものであって、議員の地位及び職務に関連した必然的な所得と言うべきであるから、国会議員Kの政治献金収入は雑所得として所得税の課税対象になるというべきである」とし、②公設秘書Hへの裏献金も、「政界の実力者である国会議員Kの公設秘書という地位及びその職務を前提として、国会議員Kへの取次ぎ又は公設秘書H自身による関係者への口利きなどを期待し、継続的になされるものであって、公設秘書Hの地位及び職務に関連した必然的な所得というべきであるから、雑所得として所得税の課税対象

になるというべきである。」と結論付けている。

ここでは、雑所得の判定に当たり「対価性及び継続性の基準」を個々の行為との結びつきというよりは地位・職務との関連性に重点を置いて類型的な捉え方をして「必然的な所得」であるという言い方で、国会議員Kに係る政治献金収入及び公設秘書Hに係る裏献金収入について雑所得と認定している。

5. 岡論文（「相続税法及び所得税法における「贈与」）の分析

本件弁護人の一人である岡正晶氏の論文「相続税法及び所得税法における「贈与」」（平成7年5月「税務事例研究」25号）では、冒頭で政治家に対する献金を含むいくつかの設例が挙げられ、一般に個人からの贈与が贈与税の対象となるか所得税の対象となるかについて詳細に考察されている。ここでの考え方は本件の所得区分に係る弁護人主張の基礎となっていると思われるので、その内容を分析する。

(1) 個人からの贈与という視点

設例はすべて個人からの金員の提供であり、①政治家と親密な関係があればメリットがあると考えて盆暮に200万円ずつ提供した事例（特段の業務上の便宜はない）、②政治家から事業家を紹介され商談がまとまったので御礼としての200万円を提供した事例、③面倒を見てくれる近所の甥に御礼と今後の期待を込めて盆暮に100万円ずつ渡した事例、④暴力団員から金員を払わなければ嫌がらせをするといわれて、毎月30万円を払った事例である。

説例に対しては、「贈与」は税法でも民法と同様に解すべきである（借用概念として同義に解釈すべき）として、「政治家に対する個人からの金員の提供」は、便宜供与の御礼の意味のものも、今後の便宜を期待してのものも、いずれも贈与税の対象である贈与であるとしている。

(2) 学説・判例から見た贈与

岡論文では、「Ⅰ問題の所在」で論点は、「相続税法上及び所得税法における「贈与」を、民法における「贈与」の概念と同じものと解釈してよいか、それとも税独自の観点から異なるものと解釈すべきか」であるとの問題設定の下、「Ⅱ贈与に関する民法の判例・学説」で贈与の性質についての分析から始めている（63～70頁）。

第一に、「贈与の性質論に言及している判決例」では、「自分の面倒を看ること等を条件にした贈与が約束違背を理由に取り消せるか」という事例を挙げて贈与の特殊性を論証し（判例は、贈与は特別の人間関係に基づくものであることから贈与の動機となった約束が守られない事情が解除事由となるとする）、第二に、「贈与の無償性に関する学説」では、贈与は歴史的に「相互的給付」として成り立っているが、「お返し義務」は法的には「無償」のものとして扱われるようになったとし（広中俊夫『契約法の研究[増訂版]』、星野英一『契約法』等を引用）、まとめとして、「民法549条（贈与の規定）の「無償性」を実質的経済的な無償性とは解さず（見返りを期待する利己的なものも含む）」、「経済的、社会的に見返りがあるものでも法律的にみて反対給付がないと評価されるものは贈与と言える」と結論付けている（71～75頁）。

「Ⅲ贈与に関する従来の税務判例」及び「Ⅳ所得税法および相続税法の「贈与」」では、①神道教師に対する寄進の性質（東京地裁昭和27年8月2日判決、行裁例集3巻8号1669頁以下）、②出入業者の購入担当者に対する付け届けの性質（東京地裁昭和45年4月7日判決（日通事件）、判例時報600号116頁以下）、③社内の上司に嫌がらせを止めて貰うために払った金銭の性質（東京地裁平成4年3月18日判決、判例時報1421号60頁以下）を挙げて（すべて税法上の贈与とは認めない判決）、その論拠と思われる点として、①贈与

とすることが所得税の所得と認定するより負担が大きいこと、②継続的に行われたものであること、③贈与税は相続税の補完税であること、④見返りに経済的利益がもたらされることが判断の前提となっていると指摘した上で、①については、「他の所得との合算等の個々の事情を勘案しなければ直ちに贈与税の方が負担が重いとは言えない」とし、②から④については、「租税法律主義の観点からも、文言どおり、民法上「贈与」とされるもの（個人からのものに限る）はすべて贈与税の対象にするというのが現行法の妥当な解釈である」（86頁）としている。

「V事例（冒頭の説例）に対する回答」では、①の事例は裏献金として政治団体を介さない個人からの贈与であり、法的な反対給付の義務付けのないものであるから民法上の贈与であり、民法上の贈与に当たるものは贈与税の対象とすべき〔但し、税務実務上は雑所得になることを確認〕、②の事例は法的な反対給付の義務付けのないものであるから民法上の贈与であり、民法上の贈与に当たるものは贈与税の対象とすべき〔但し、税務実務上は雑所得になることを確認〕（以上2例は政治家に対する金員の提供事例）、③の事例は明示の約束もなく法的な反対給付の義務付けのないものであるから民法上の贈与であり、民法上の贈与に当たるものは贈与税の対象とすべき、④の事例は「営業妨害するなという請求権」を有し、寄付は有償行為に基づくものであるから所得税の対象（状況により雑所得又は事業所得）となる、としている。

このように、「民法上の贈与とは法的な義務付けのないものであり、かつ税法上の贈与も民法上の贈与と同様に解すべき」という一般原則の下に、「個人から政治家に対する金員の提供」については、「政治家個人が個人から受領する政治献金は雑所得課税の対象となる」という税務実務に異を唱え、「法的な義務付けの反対給付がない限り民法上の贈与として税

法上も贈与として取り扱われる」との見解を明らかにしている。

(3) 岡論文に対する評価

岡論文では、①民法上の贈与（見返りがある広い概念で）を論じた上で、②税法上の贈与とは何かを導く形をとっている。「民法上の贈与とは法的な義務付けのないものであり、かつ税法上の贈与も民法上の贈与と同様に解すべき」という主張は論旨が一貫しており明快で示唆に富む点も多く（①税負担論のみで雑所得か贈与税かを定めるべきでないこと、②贈与税が相続税の補完税であることに縛られないことといった批判は妥当なものと思われる）、そのカテゴリーの中で考えれば妥当な結論のようにも思えるが、税法上の取扱いを検討するに当たっては、個々の供与者の立場に着目する一方、一体として考慮すべき受領者の立場を看過しており、このため、形式的には論理的でありながら内容的に妥当性を欠くものとなっているように思われる。

論文では専ら個人からの金員提供（政治家に対するものを含む）について考察されており、民法上の贈与概念をどこまで税法に及ぼすことができるかという観点から純粋な法解釈論として論じられているが、本件では「国会議員あるいは公設秘書の地位に基づいた継続的な法人、個人からの政治献金等の提供（受領）」が問題となっている。論文では検討が個人からの金員の提供に限られているため問題が顕在化していないが、現実の社会で行われる多面的な献金の実態を踏まえ、受領者の担税力を一体的に捉え、また税法体系全体の中で総合的に判断する視点が十分には現れていないように思われる。

(4) 弁護人の主張との関係

前述のとおり、本件の所得区分に係る「個人からの政治献金等収入は民法上の概念に従い相続税法上の贈与、法人からの政治献金等収入は一時所得又は雑所得」とする弁護人主張は、岡論文の考え方が基になっていると思

われる。

課税の判断に当たっては、その対象となる行為を受領者の側から一体のものとして担税力を考慮し、税法体系全体の中で区分を判断しなければならないと考える。第一に、贈与税が相続税の補完税であり、相続税が所得税の補完税であるという税の全体像を無視することはできない。第二に、実質的な担税力は所得区分を決める大きな要素である。第三に、担税力を判断する場合、政治献金等を受け取る行為そのものは変わらないから、政治献金等の提供者を個人、法人と分けるのではなく、受領者の立場から同じ基準で考えるべきである。

このように考えると、国会議員K及び公設秘書Hが受領した政治献金等収入は、国会議員、国会議員秘書という立場を基盤とした典型的に捉えることのできる一連の行為であり、少なくとも提供者が個人、法人で区別すべきものではないということが前提となり、この点で相手先を法人、個人で区別して考える弁護士主張のアプローチには問題がある。岡論文の「個人から政治家への金員の提供」という一局面だけを捉えて「国会議員という地位、公設秘書という地位に基づき継続的に法人、個人から政治献金等を受領していた」本件のような類型にそのまま当て嵌めようとしたことに無理があるのではないかと考える。以下、順次検討を行う。

6. 所得区分の検討

(1) 借用概念の問題

個人からの政治献金等収入を相続税法上の贈与とする考え方の基礎には、借用概念の問題がある。岡論文の「I問題の所在」では、「相続税法及び所得税法における「贈与」を、民法における「贈与」の概念と同じものと解釈してよいか、それとも税法独自の観点からの異なるものと解釈すべきか」が論点であるとしている。この点について、現在の学説は、他の法律と税法での同一解釈を原則としつつ場合により税法固有の解釈を認めていると考

えられる。

金子宏「租税法と私法」(租税法研究第6号、4～12頁)では歴史的経緯にも触れつつ、「独立説」、「統一説」、「目的適合説」に分類して、わが国で有力に主張されている「統一説」と「目的適合説」については、「法的安定性ないし予測可能性の要請」と「徴収確保ないし公平負担の要請」とが対立する局面で「解釈によって解決する」か「立法によって解決する」かの問題であり、『立法によって解決する方が、二つの要請を同時に満たし得るので、より適当(基本的に統一説)』とする(金子宏『租税法(第15版)』109頁でも同様に述べられている)。

村井正『租税法と私法』(大蔵省印刷局、昭和57年)でも、「憲法を頂点におく同一法体系の下においては、同一用語は格別の理由がない限り同一の意味に解することを原則とする」(東高昭34.10.27判、民集14巻2号、2439頁)という考え方が妥当すると述べられている(127頁)。なお、この場合であっても、「合理的理由が存するかぎり、借用先の私法と異なる意味に解しうる余地が残されている」とする(同127頁)。

「統一説」と「目的適合説」の関係はスタンスの問題としてはあるとしても、原則・例外を勘案すれば、個々のケースで判断が異なる限界点⁶⁾は明らかではない。一般論としては法的安定性の観点から「統一説」が妥当と思われるが、具体的には個々の事例の中で判断していかざるを得ない。税法の体系の中で、租税法律主義(法的安定性)の観点から本来の私法概念を尊重しつつ、合理的な範囲内では制度趣旨に即した解釈を行うべきと考える。

(2) 政治献金収入等の税法体系上の位置付け

国会議員K及び公設秘書Hの個人からの政治献金等収入が相続税法上の贈与に該当し贈与税が課されるのか、あるいは所得税法上の雑所得ないし一時所得となるのかは、税法全体の体系の中で当該行為の位置付けを考え、

また課税対象となる所得を生む行為を一体として捉えて、担税力という基準で受領者の側から考える必要がある。その意味で、前述のとおり、弁護人が法人からの政治献金等と個人からの政治献金等を分けて論じることには大きな問題があると考えられる。

裁判所が言うように、税法全体の体系を見た場合、一般論としては、「相続税の補完税が贈与税」という面があることは間違いない。ただ、政治献金等収入が所得税の対象となるか、贈与税の対象となるかについては、課税の根拠、合理性という原点に戻って考えた時、受領者の観点から「収入を得る基となるもの（所得源泉）があつて政治献金等収入が生まれたのかどうか」が所得区分判断の最も重要な基準になると考える。

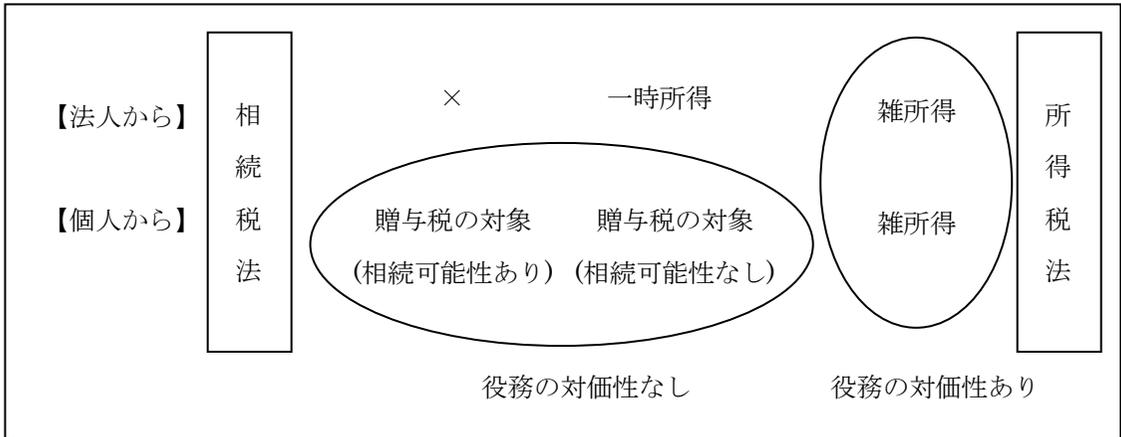
判決では、贈与を民法上と税法上で別異に解しうる（概念の相対性）を前提とした上で、政治献金等収入は、「典型的に収入に対する必要経費の支出が想定されるもの」であり、「相続関係が生ずるとは考えられない」という点も踏まえ、贈与税の対象とはならないとした。その結論に異論はないが、むしろ、端的に政治献金等収入の受領者側から考え、国会議員Kについては「政治家であり政治活動を行うという所得源泉」があり、公設秘書Hについては「公設秘書という特定の立場、権限を伴う所得源泉」があること、また担税力は相手方が個人、法人のいずれであるかとは関係なく受領者を基準に判断すべきものであることから、直ちに雑所得との結論が導けると考える（弁護人から相続税法上の贈与との主張がある以上、その可能性を排斥するため適用の可否を検討する必要はあつたが）。

経済的利益の受領者の立場から、「同じ経済的状况にある者（同じ担税力を有する者）は課税上も同じく取り扱うべき」であるが、一時的、偶発的な収入と国会議員や公設秘書という特別な地位、権限に起因して行われる政

治献金等収入とは異質なものであり、相手方が個人であれ法人であれ、役務の対価性（特別な地位、権限乃至活動が政治献金等収入と密接不可分の関係にあり、当該政治献金等収入は非偶発的、継続的と観念できる）を認め、雑所得と考えるべきである。

このように、所得区分の判断に当たり最も考慮すべきは、「受領者の立場から見た経済的実質」であるが、税法の体系からの視点も忘れてはならない。概括的に言えば、所得税が、経済的利益を得た者の立場で実質的に規定されている（担税力の増加⇒課税）のに対し、贈与税は、相続税の補完税としての性格から、必ずしも経済的利益を得た者の立場で規定している訳ではなく（担税力の増加がある範囲で課税が許されるという意味では考慮されているが）、相続財産の課税ベースを念頭に置いて本来なされるべき相続税課税との均衡を図ろうとしている（贈与者課税方式から受贈者課税方式となった現在も相続税の税率を踏まえた高率の累進税率にその特徴が現れている）。

このように考えると、個人、法人からの政治献金等収入の税法上の性格を考える場合、①贈与税の対象は「相続税の補完税」としての性格から限定すべきこと（その限りにおいて贈与税の体系的意味を考慮）、②所得税の対象は包括的所得概念を前提として広く解すべきこと、③全体として同じ状況（担税力）にある者は同様に課税することが公平であることを基準とすべきと考える。岡論文の言う所謂民法上の贈与（法的な義務付け、対価関係がない）について課税の適用関係を考える場合には、異質な税領域が交錯することを念頭に置いて、①相続税法の要請から贈与税の対象範囲をどこまで見るべきか、②所得税法の要請からは対象範囲をどこまで見るべきかを同時に検討する必要がある。これを図示すれば次のようになる。



具体的には、「役務の対価性がない贈与」は、個人からのものは、相続可能性の有無を問わず贈与税の対象となり（相続可能性がない場合、贈与税の範囲を厳密に考えれば一時所得とも考えられるが、相続可能性という曖昧な概念で区別することには問題がある）、法人からのものは一時所得となる。他方、「役務の対価性がある贈与」は、所得税法の原則に従い雑所得（個人、法人を問わず）と考えられる。本件の国会議員K及び公設秘書Hが受領した政治献金等収入は、このような理由から雑所得となる。

なお、「贈与」を税法上どのように解釈すべきか（借用概念の問題）については、上記のように、「税法の体系」及び「受領者の立場から一体的に捉えた担税力」の観点から検討すべきであり、上記(1)のとおり、必ずしも私法上の解釈と一致すべきものではないと考える。

(3) 必要経費の有無と所得の判定

裁判所は、政治献金一般について、「政治献金の中から政治活動のための費用を支出することが予定されているのであるから、献金に係る金額自体が政治家の担税力を増大させるとはいえない。故に、このような政治献金に係る政治家の収入を必要経費の控除を全く認める余地のない贈与税の課税対象とすることは、一般的に納税者である政治家に極めて酷

な課税をもたらすことになって、相当ではない。」と述べている（税務訴訟資料 1294～1295 頁）。

確かに、必要経費は担税力を左右する要素であり、諸活動費が多く出て行く政治活動の実態を言い表しているが、所得の区分を決めるのは、飽くまでも類型的な収入構造に当てはめて決めるべきだと考える⁽⁴⁾。政治家の政治献金収入が雑所得とされる背景として、政治献金収入が政治活動費用として支出される現実に鑑み、これを必要経費として収入から控除しなければ不合理であるとの考えがあったことは事実であろうが（注2、注3参照）、政治家であり政治活動を行うという所得源泉が存在し、その所得源泉によって政治献金収入が得られたものである限り、政治献金収入は必要経費の有無とは無関係にそれ自体雑所得として認定される。なお、公設秘書Hについては、「秘書として活動に関わるための費用と認められる支出があれば、その額を必要経費として控除すべきことになる」としつつ、現実にはそのような支出はなかったと結論付けている。

公設秘書Hの裏献金収入について見ると、基本的には国会議員Kの政治献金収入システムにただ乗りしたものとも言える。これを課税の面から評価すれば、①国会議員Kの公設

秘書という特定の立場、権限により（言い換えれば、役務の対価として）裏献金収入を得たものであるから雑所得と認定され、②この収入を得るための特別の支出はないため必要経費は認められないことになる。公設秘書Hの立場、行為の非独自性（国会議員Kあつての公設秘書H）を強調すれば必要経費の観念し得ない贈与税の対象たる贈与に傾き、独自性を強調すれば雑所得であるが必要経費も認めるとの論法に傾きやすい。この点について補足すると、上記①（所得の認定）については、イ。背景に国会議員Kの影響があつても公設秘書という特定の立場、権限により裏献金収入を得ているから公設秘書H自身に起因する所得である、ロ。裏献金収入に対応する具体的な行為がないということについては受動的な贈与税の対象たる贈与のように見えるが、公設秘書という特定の立場、権限があつての裏献金収入であり、贈与税対象となる贈与のように偶発的、恩恵的ではなく、むしろ必然的、反復的であると考えられ、上記②（必要経費の有無）については、独自の公設秘書活動による支出で裏献金収入に対応するものがあれば認める余地はあるとの整理になる。

繰り返しになるが、必要経費の有無は政治献金収入及び裏献金収入の所得区分を決定する要素ではなく、雑所得と認定するための必要条件でも十分条件でもない。国会議員Kが留保した現金等については将来の政治活動のためのものと主張したが、雑所得の必要経費は、前述のように「収入を得るための経費というより特殊な控除項目」であり、かつ年分課税であることから現に支出されていないものは債務確定さえ認められない。また、公設秘書Hについては、裏献金収入は留保されたほかは私的消費されており、本来的に必要経費が考えられたのかという点も疑問として残る。担税力という面から必要経費を考えれば一時所得にも競馬配当金のように投資的行為が存在するものもある。特に政治献金の必要

経費については利益処分的性格があり、結果によって政治活動に使われれば必要経費となり、私的消費されれば必要経費とはならないことになる。このような性格のものであるから、所得区分の基準としては適当であるとは思われない。

必要経費の控除のほか、所得金額算入割合、税率等の税負担については、各所得の担税力を特徴付けるひとつの指標とはなつても、所得区分の基準としては絶対的なものではない（前掲岡論文（82～84頁）でも控除、非課税、課税方式、税率等の法律効果から、いずれが有利不利と言う判断をすることは適切でないとしている）。結局は、これらの事情を踏まえつつも、税体系の中で、受領者の立場からひとつのカテゴリーとして判断するしかないと思われる。

（4）所得区分の基準（一時所得、雑所得の区分）

わが国の所得税においては、取得型（発生型）所得概念のうち包括的所得概念の考え方を採った上で分類所得税の名残のある総合所得税を採用しているとされる（前掲金子宏『租税法（第15版）』172頁～）が、本件に見られるように所得の性質、分類が問題となる背景として、次の点が考えられる。

- ①税法の中で「所得」の定義がされていない。
- ②各人が取得する経済的利得については、所得税法において各種所得に分類した上で原則的に総合課税が行われているが、所得税法における各種所得に本来当たるものであつても相続、遺贈、贈与により取得した財産については相続税法において相続税又はその補完税としての贈与税が課されることとされており、本来的に概念の重複が見られる。
- ③所得税法においては、例外的な所得とされる一時所得、雑所得の定義の仕方が特殊である。
- ④雇用体系の変化等、経済社会の変化に伴い従来型の所得区分に当てはめることが困難

になるものも見られる（ボーダレス化）。

本件について考えれば、「贈与税の対象となる贈与か所得税の対象となる所得（雑所得、一時所得）か」という点については、贈与税が相続税の補完税という制度趣旨も踏まえつつも、受領者側から統一的に解釈すべきであり、国会議員H及び公設秘書Hの政治献金等収入は同じ所得源泉構造によるものとして雑所得になることを延べたところであるが、ここでは雑所得と一時所得の関係を考える。

所得税法は所得を10種類に区分し各種所得の計算方法を定めている。「雑所得」は「一時所得を含めた各所得に属さない所得」（所得税法第35条）と位置付けられており、「一時所得」は利子所得から譲渡所得までの8種類の所得以外の所得で、「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、②労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」（所得税法第34条）とされている。従って、「雑所得」は、他の所得に該当しない所得というように控除法的に定義されるが、実質的には一時所得との区分に当たり、上記のような①継続性及び②対価性の判定を経て振り分けられ、継続性、対価性という積極的な要件に該当するものは一時所得と判定される前に雑所得と判定される。わが国の所得税法は包括的所得概念を採用し、全ての所得（継続的なもの臨時的なものを問わない）を課税対象としているが、雑所得は昭和25年の改正で事業等所得とされていたものを事業所得、不動産所得と分離して規定されたものである。言うなれば、他の所得として規定しきれない雑多なものを包括するものであることから、積極的内容（一義的には定義できない）を有する所得概念である。これに比し、「一時所得」は、上記のとおり①継続性がなく、かつ②対価性がないことを要件とする消極的概念（この結果、一時所得の範囲はかなり限定されることとなる）と

いうことができる⁶⁾。

これは、税制の変遷を見ても一時所得が限定される一方で雑所得が拡大してきたことが読み取れる。一時所得は、所得源泉説（継続的、反復的な利得のみ課税対象とする）の下では課税対象とされなかったものが、包括的所得概念（純資産増加説）の下、昭和22年から課税対象となった経緯がある。また、昭和27年には著述家以外の者の原稿料について、それまでの一時所得としての取扱いから雑所得へと変更がなされたが、これは、「一時的、偶発的であることが必要であり、たとえ一時的な所得でも偶発的に発生した所得でないものは一時所得ではない」という一時所得の特色から導き出されるものである（最新版『注解所得税法』（大蔵財務協会、平成6年3月）466頁～）。

このように、一時所得は偶発的所得という例外的な性格を有し（担税力が低いと考えて所得控除で配慮）、適用に当たっては趣旨を踏まえ厳格に解釈すべきである。他方、雑所得は、既存の所得区分に当てはめることは難しいが同様の担税力は認められる（継続的な所得源泉がある）ものを包括する幅の広い概念であると言える。

一時所得と雑所得を区分する「対価性」及び「継続性」の要件について、条文上はいずれかを満たせば雑所得となり双方を認定する必要はない。検察官主張では公設秘書Hの裏献金収入について供与が必ずしも「継続的」であるとは考えていないようにも見られ、「対価性」については、検察官、裁判所は、国会議員Kでは政治活動の付託、公設秘書Hでは関係者への口利きといった概括的な行為を挙げているが、検察官、裁判所は「対価性」「継続性」という区分の基準を個々に判断したというよりは、国会議員又は公設秘書としての地位、職務という所得源泉としての基盤を包括的に評価して雑所得と認定したように思わ

れる（上記3（1）、4における各主張）⁶⁾。

「対価性」、「継続性」は一時所得の消極的要件であると同時に雑所得の積極的要件であることは条文の解釈として間違いないが、税体系における雑所得の包括的なカテゴリーとしての意味、同一の担税力を有するものは同一に課税されるべきという原則を踏まえたとき、「対価性」、「継続性」を表層的、部分的に捉えるのではなく、実質的には国会議員の地位、職務及び公設秘書としての地位、職務を政治献金等の所得源泉を捉えて判断したと考えるのが自然である。このように考えれば、受領者が国会議員としての地位或いは公設秘書としての地位という安定的な所得源泉を基に得た対価（政治献金等収入）を雑所得と考えることは、実態に即して、税体系的にも課税客体（受領者の行為）としても統一的な把握により課税判断を行ったものであり、妥当と考える。

（5）雑所得の外延

雑所得は、税法の規定では「他の所得に該当しない」消極的に定義される最後に残った所得であるが、上記のとおり、一時所得と較べても積極的な所得源泉を基にする所得である。それだけに、種々雑多で他の所得との境界領域に属するものも多い。

現在の所得税法体系で考えれば、雑所得を除く9つの所得のうち、一時所得、譲渡所得のように本質的に一回的な所得を除き、継続的な所得源泉があるもの（雇用契約等の法律的な裏付の有無を問わず）と同じ性質を持ち、これら所得の共通項として内在し、いずれにも分類できない場合に雑所得として顕在化するものと考えられる。

例えば、給与所得は、使用者との雇用契約に基づいて給与、賞与等の収入を得ているから給与所得とされる。給与所得者が、雇用契約に基づかないが、現在の役職、立場に基づいて得た収入は雑所得とされることがある（業者からの賄賂が雑所得とされた日通事

件）。勿論、給与所得者であっても、一時所得となる収入を得ることはあり得るが（一時的なギャンブル収入）、役職、職務に基づく収入は継続的な所得源泉に起因するものであるから給与所得に該当しない場合でも、直ちに例外的なものとして一時所得と考えるのではなく雑所得の適用をまず考えるのが妥当である。

このように、雑所得は、規定上は他の9の所得に該当しない最後の所得であるが、実質的には給与所得外の継続的な所得源泉がある各所得に隣接する無名契約的な所得（非定型的であるが継続的な所得源泉がある）と言えるのではないか。これに対して一時所得は継続的な所得源泉に基づかない、包括的所得概念の中でも例外的な（担税力の低い）所得である。

従って、雑所得の適用範囲はかなり広がると考えられる。例えば、落語家の襲名披露に伴う祝儀、プロ野球の選手獲得に係る育成費名目の金員提供、暴力団の所謂みかじめ料（日常的に行われるものは事業所得となる場合もある）等が雑所得となる可能性がある。これらは、「本来の所得ではないが、各々の地位、立場（非合法なものを含め）に基づき得た収入であること」に共通点がある⁷⁾。

Ⅲ．部分的財産増減法による立証

1．本件立証方法を採用した背景

本判決の事件の告発時期・起訴時期をみると、平成5年3月13日に国会議員K及び公設秘書Hの昭和62年分につき告発・起訴、同年3月27日に国会議員Kの昭和63年分～平成元年分及び公設秘書Hの昭和63年分～平成3年分につき告発・起訴されたことは、公訴時効が迫っていたことも背景にある（刑事訴訟法第250条第4号で、公訴時効について懲役刑10年未満（本件の法定刑は5年以下の懲役刑）は5年と規定されており、昭和62年分については既遂時期を納期説により法定申告期限の昭和63年3月15日とすれば、

平成5年3月15日が時効期限となる)。

本件は割引債券など特に高額な簿外資産の取得に着目した上、基本的には、その年に割引債券などの額面金額に相当する所得を政治献金あるいは裏献金によって得ていたことを国会議員Kらの供述で明らかにし、それに基づいては脱所得(雑所得金額)を確定し、当初は損益計算法による立証で告発・起訴している。

そして、その後財産増減法による立証に訴因変更がなされているが、これは、政治献金あるいは裏献金は一部が解明されたに過ぎず、これに対応する経費(裏の政治活動費用となる)の解明がされていないことから、損益計算法による立証では公判維持が困難と判断したものと思われる。そこで、方針転換を行い、政治献金あるいは裏献金によって取得された特定の資産(現金及び割引債券)に限定して、その資産増を以って脱所得金額ととらえることで立証は可能と考えたのではないかとと思われる(「部分的財産増減法による立証」)。

2. 財産増減法による立証

脱所得金額の立証においては、損益計算法による立証と財産増減法による立証が用いられるが、財産増減法による立証については適用に慎重な見解もある(松沢智『租税処罰法』96頁～、有斐閣、平成11年など)。適用の可否を段階的に、①そもそも立証方法として認められるか(許容性)、②認められるとすればどのような場合か(適用要件)、③適用するに当たって留意すべき点は何か(留意事項)と一応分けて考えることができるが、松沢氏は、①については「税法(所得税法、法人税法)の規定は損益計算を前提としていること」及び故意論において個別認識説を採用ことの帰結として、損益計算法が原則であるとする。ただ、財産増減法を否定しているのではなく、「課税計算上、損益計算法と財産増減法は本来的に一致するものであり、直接立証か間接立証かの差異に過ぎない」とする多数説(上

田廣一「最近における直接国税脱事犯の諸問題」法務研究報告書77集1号、平成6年など)に対して、特に責任説(個別認識説)の立場から厳格に説かれるものである。そして、②については「財産増減法は損益計算法により脱所得を算出できない、やむを得ない場合の立証手段と解すべきである」と、③については「合理的な疑いを残さない程度の立証が厳しく要請される」とする。

問題は、所得計算の構造(規定の仕方)といった形式的なことではなく、責任主義の観点からどう考えるかということである。上田氏も立証に当たっては、「疑わしきは被告人に有利にとの原則に基づき、「証拠上これ以下の金額にはなり得ない」といえる極限的な数額で認定し、最終的に算出される所得額、税額を「約何円」という曖昧な金額で特定することは避けなければならない(上田・前掲書111頁)と述べており、責任主義を離れて論じているのではない。

①②については、「財産増減法が立証方法として当然に認められるものか、損益計算法が使えない例外的な場合に限って認められるものか」という見解の対立が残るが、上田氏も言うように、「個々の具体的事案において、B/S立証(財産増減法による立証、筆者注)によって脱所得金額を算定することが、全証拠関係に照らして合理的であるかどうか否かの問題である(上田・前掲書122頁)とすれば、実際の適用においては大きな差異はないのではないと思われる。そうすると、問題は、③の点であるが、いずれの見解を採るにせよ、責任主義の観点から、実際の脱所得金額を上回ることはないような方法で立証することが求められると考えるべきである。財産増減法の適用に反対する立場が理由のひとつとする「財産増減法は推計課税の一態様であり、刑事裁判においては一応の立証で足りるがごとき推計課税は被告人の防御に著しく不利である(上田前掲書120頁での例示)

というのは適切ではなく（財産増減法と推計課税を混同している）、被告人の利益を考えては脱所得金額の立証を行うことは共通の要請である。

3. 本件における部分的財産増減法による立証の適用

【国会議員Kとの共同正犯部分】

裁判所は、「国会議員Kが割引債の払込額等をもって、それを購入した年分の政治献金にかかる雑所得の金額である」という検察官の主張に対して、「現金勘定においては、翌年の割引債の購入に充てられたとされる現金のみが挙げられ、それ以外国会議員Kが保有する現金の金額・増減は明らかにされていない。検察官の主張に係る財産増減法は、このままでは、部分的で不完全なものといわなければならない。なぜならば、雑所得の金額は、その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額であり、国会議員Kが右割引債を購入した各年において、右必要経費に該当する政治活動のための費用を全く支出していないということは考えられないから、右割引債の購入原資がそれを購入した年分の政治献金収入であったとしても、直ちに右各年において右割引債の取得金額に相当する雑所得が存在することはできないからである。」と述べる（税務訴訟資料 1311 頁）。

検察官は、このような点も踏まえ、各年末の保有現金残高を比較（前年末の残高を下回ることではないことの確認）した上で、割引債の払込額等に見合う資産が増加しており当該増加分のほ脱所得があったと立証しようとすることに對し、裁判所は、「検察官が主張するような現金保有状況の事実が認められるか否かは、決定的な重要性を持つのであり、そのような事実が認められるのであれば、右の割引債の購入原資には全てそれを購入した年分の政治献金収入が充てられたのかどうか（検察官の主張する以上に前年分の繰越金が充てられているか否か）は問題にならな

るのである。）」として、割引債及び現金保有状況についての検討を行った。

そして裁判所は、「昭和 62 年分及び平成元年分については、各前年からの繰越金の額も各年末の保有現金残高も、確定金額で明らかにすることはできないが、いずれもトータルとして現金は増えていることはあっても決して減っていることはない」と認められるので、論理必然的に、割引債券購入のための払込額等に相当する金額以上の政治資金の溜まり（雑所得）があったことは動かないといえることになる。」と結論付けている（税務訴訟資料 1319 頁）。

【公設秘書Hの単独犯部分】

公設秘書Hの現金保有状況については、検察官は、「被告人は政治家ではなく政治活動のための費用を認める余地はないから、各年における被告人のほ脱所得金額に見合うだけの特定の資産が当該年に増加し、その資産増加の原資が当該年の雑所得となるべき裏収入によることを立証すれば足りる。」と主張し（税務訴訟資料 1329 頁）、弁護人は「毎年の資産購入は前年からの繰越金及び当該年の裏収入を原資としてなされており、その両者の内訳を確定することはできない。」と反論するところ（税務訴訟資料 1330 頁）、裁判所は、「検察官の主張に係る財産増減法は、このままでは、部分的で不完全なものといわなければならない。被告人の各年の裏収入に係る現金の繰越金額やその費消状況を慎重に検討する必要がある。検察官もその主張に係る財産増減法のこのような不完全性を補うべく、損益計算法的な主張・立証も展開しているし、弁護人は被告人メモに基づき損益計算法的な観点からの反論・反証をしているのである。このような訴訟経過にかんがみると、裁判所が、損益計算法的な観点をも加味して、被告人の各年分の裏献金にかかる雑所得の金額を推認しても、それが検察官主張の金額の範囲内であれば、被告人側にとって不意打ちにならない

こと明らかである。」と述べている(税務訴訟資料 1331 頁)。

弁護人が被告人のほ脱所得金額算定の基礎(損益計算法による立証として)として主張するメモは、実名で記載された献金関係者に迷惑をかけるとして一時期知人に預けられ、保釈後に当該知人から返還を受けて公判途中に証拠として提出されたものであり、検察官からは後日作成されたものではないかとの疑念も示されたが、裁判所は真実性を認めている。但し、メモに記載されたものは被告人も認めるとおり、盆暮の時期に受け取った現金に限られ、これ以外のスポット収入は含まれておらず、公判で別途明らかにしている。

このような観点、主張に基づき裏献金・繰越金と各資産の購入原資の関係について検討を行った裁判所は、「本件起訴に係る各年の期首期末の繰越金の状況は解明されていないといわざるを得ない。そうすると、検察官が主張するように、被告人が毎年の四月ころまでに購入した資産の原資は前年からの繰越金であり、それ以降に購入した資産の購入原資は当該年の裏収入であると截然と区別はできないことになる。」として、検察官の主張(「部分的財産増減法」ともいうべき特異なものと言う)によっては、雑所得の金額を確定することはできないとした(税務訴訟資料 1340 頁)。

そして、裁判所は被告人メモ及びスポット収入に係る被告人供述も併せ審理した上で、「これ以上は下回らない」という基準から、年分によっては雑所得となる所得金額を減額したが、本件で検察官が採用した立証方法にも言及して、「当裁判所の認定した雑所得金額(ほ脱所得金額)は、結論的には被告人の供述・メモを中心とした損益計算法的考察によって導かれたことになるが、検察官の財産増減法的な立証により、割引債等の個人資産の購入という厳然たる事実のほか、毎年かなりの私的支出が裏献金収入からなされている事

実も明らかにされている。この検察官の立証は、繰越金の関係で若干の不完全さが残るとはいえ、右の当裁判所の結論を相当程度裏付けているといえるのである。そして、であるからこそ、当裁判所はこのような認定に踏み切ったわけであり、本件において、財産増減法的立証も極めて重要な意味を持っているのである。」と述べた(税務訴訟資料 1348 頁)。

【全体としての認定】

裁判所は、「検察官の財産増減法による立証はそれ自体としてはいずれも不完全なものといわざるを得ないが、国会議員K分については、その不完全部分を補うに足りる程度には現金保有状況等を推認できるので、結論的には検察官主張の所得金額を認定できるし、被告人(公設秘書H)分については、検察官の財産増減法による立証により各年分の雑所得金額をかなりの程度まで推定できると言ってもよいが、繰越金の説明が付かないなどの欠陥があり、これのみでは検察官主張の脱税額を認定できず、被告人メモ、被告人供述を中心とする関係証拠に照らし、損益計算法的推論をも加えて、「疑わしきは被告人の利益に」の鉄則に従い、少なくとも判示の所得額を下回ることはないと推認したものである。」と総括している(税務訴訟資料 1349 頁～1350 頁)。

4. 本件立証方法の適用範囲

上記のように、本件のほ脱所得金額の認定は一次的には被告人の供述等に拠っているが、検察官の部分的財産増減法による立証という財産増減法的手法の有効性は裁判所も認めた。

上記2で検討したように、立証に当たっては、損益計算法による立証か財産増減法による立証かを問わず、責任主義の観点から過大な所得認定がなされないことを保証されることが必要条件であり十分条件でもあると考える。その基準は、そのまま本件立証方法(部分的財産増減法)にも当てはまる。

本件のように、収入(所得)が表に出ない金として蓄財・隠匿される時、その立証は極

めて困難なものとなり、部分的財産増減法による立証のような手法が必要とされる場合があり得る。所得金額（ほ脱金額）の認定は損益計算法による立証が原則であるが、場合によっては財産増減法による立証、部分的財産増減法による立証によらざるを得ないことも想定され、必要かつ有効で許容された（繰越金のような問題も含め、責任主義の観点から過大な所得金額の認定とならない立証であることが条件であるが）立証方法であると考えられる。

IV おわりに（判決の評価）

1. 主文

判決主文の「懲役2年4月（執行猶予4年）、罰金7千万円」の評価であるが、国会議員Kが本件被告人の判決前日に亡くなったことは措くとしても、国会議員Kの共犯をも併せて考えるとほ脱金額の大きさから、また当該所得に関しては無申告であり実質的に無申告ほ脱犯とも言えることから、実刑も十分に考えられるところである。裁判所は、①共犯は認められても従属的立場であったこと、②政治献金（表、裏）の悪しき土壌があったこと、③修正申告も済ませ深く反省しているからと、執行猶予とした理由を述べている。租税ほ脱犯は、裁判所も述べているとおり「本件のような高額脱税犯については、租税負担の公平を損ない、誠実に申告納税している大多数の国民の納税意欲を著しく阻害するものであり一般予防の必要性も大きい」が、同時に刑法の責任主義の下、被告人固有の事情を斟酌して量刑すべき要請もある。

罰金額は、被告人本人のほ脱税額×25%相当額（当時の公判事件の平均は20%～25%）となっており、国会議員Kの共犯を認定してはいるが実質的にこれまでに修正申告により本税、延滞税等の全額を納付していることを考慮して本人の罪の処罰に対応する範囲に留めたと考えられ、全体としてバランスの取

れた妥当な判決と考える。

2. 政治献金等収入の所得の性質

政治献金等収入の所得区分については、裁判所は、相続税法の趣旨（相続税の補完税としての贈与税）及び「類型的に必要経費を生じるものか否か」の観点から贈与税の対象となる贈与と所得税の対象所得を分けた上で、「対価性、継続性」の観点から一時所得ではなく雑所得との結論を導いたが、より直接的に受領者の側から役務の対価性を主体に理由付けてもよかったように思える。

いずれにせよ、これまで実務上は当然のように雑所得とされてきた政治献金収入について、改めて理論的に解明した意味は大きい。

3. 部分的財産増減法

部分的財産増減法による立証という立証方法については、裁判所は、「疑わしきは被告人の利益に」の鉄則に従い、「少なくとも判示の所得金額を下回ることはない」金額を導き出すべく、公設秘書Hの単独犯分については主として被告人のメモ及び供述という損益計算法に拠りながら、部分的財産増減法による立証も参考として当該所得金額（ほ脱金額）を認定した。その結果、公設秘書H単独犯分についてはほ脱金額が一部減額されたが、その理由として財産増減法による立証の不完全さが挙げられている。但しそのポイントは繰越金の金額認定の不確かさであり、立証方法の構造的欠陥ではない。この点は、前述のとおり裁判所も認めているところである。裁判所は「特異なもの」と言っているが、極論すれば従来の財産増減法による立証も程度の差はあれ部分的財産増減法による立証であるともいえず、そのこと自体が絶対的障害となるわけではないと考える。ただ、政治献金等収入と現金勘定、繰越金及び購入した割引債券の関係は解明が不十分であったことは事実であり、疑問が残る以上は被告人のメモ等を考慮して所得金額（ほ脱金額）が認定されたこともやむを得ない。

しかしながら、裁判所が部分的財産増減法による立証の一般的有効性を認めたことは、今後の租税ほ脱犯の処理に当たっても大きな意味を持つものと考ええる。

- ① 政治献金を規制する政治資金規正法は、昭和23年の施行以来、「政治とカネ」に絡む事件がある度に改正を繰り返してきた。法の目的は「政治資金の収支の透明化」であり、かつては献金者との関係（中立・公正性）が専ら問われたが（田中金脈問題、リクルート問題）、最近では事務所経費のように支出の有無・適否が問題となることが多く、政治活動の中立・公正性のみならず公金支出の監視にまで関心が広がっている。政治献金は受領者（政治家）を基準とすると、「政治献金の受領（収入）→留保・運用→政治活動（支出）」というサイクルを構成している。本件ほ脱行為は、法規制の枠外で受け入れた政治献金（所謂裏献金）等の「留保・運用」という過程で行われた犯罪（租税ほ脱行為）である。政治資金が隠蔽される恐れがつきまとうのは、ただ課税を逃れたいということだけではなく、資金源を知られたくないという政治家特有の動機が背景にあり、更に献金資金の留保・運用過程は外部からの把握が難しく立証面でも困難が伴うことから、工夫が求められる。
- ② 国税庁の政治献金に対する考え方について、昭和42年5月6日参議院予算委員会で泉国税庁長官は、「従来とかく政治家の方が、個人、法人から政治献金を受けられる場合、法人から受けたものは、これは一時所得だ、あるいは個人から受けたものは、これは贈与だという観念が強く支配しておられたと思うのであります。しかし、よく考えてみますと、個人、法人から献金される中には、純粋な意味で一時の所得あるいは贈与と見るべきものもございましょうけれども、しかし、そういった献金に伴って、人的役務の提供を要する場合も相当あるだろう。そうした人的役務の提供を伴う場合には、これは雑所得である、このように考えまして、従来の考え方を明確にする意味で原則としては雑所得になります、しかし、一時所得あるいは純粋の贈与というべき性質のものもあることはあります、こういう意味で申し上げたのであります。」と答弁しており、この考え方は現

在に至るまで変わっていない。

- ③ 金子宏『租税法（第15版）』109頁では、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として」と述べて、最高裁昭和63年7月19日判決（判例時報1290号56頁）を挙げている。このケースでは、所得税法第60条1項（贈与等により取得した資産に係る取得価額の引継による課税繰延を規定した特例）1号の「贈与」に負担付贈与（受贈者が債務の肩代わりをすることが条件となっている）が含まれるかが争点となった。判決は、「所得税法第60条1項1号にいう「贈与」には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解するのを相当とする」とした。原審の東京高裁昭和62年9月9日判決（行集38巻8,9合併号987頁）でも同じ判断をしているが、原告（控訴代理人）の「通常私法上の贈与は当然に負担付贈与を含むものであるから、明文の規定がない限り、税法上も「贈与」の中には「負担付贈与」も含まれるものであり、名文の規定がないものを制限的に解釈することは租税法律主義に反する」との主張に対し、「租税法の解釈であっても、必ずしも法文上の文言のみにとらわれるべきものではなく、当該法条の実質的意義を考察し、その意義に照らして合理的な解釈をすべきものである」との前提の下、関係規定を含めた税法の趣旨から、有償譲渡か無償譲渡という形式ではなく経済的実質に着目して、同条項の「贈与」には該当しないとした。
- ④ 塩崎潤『所得税法の論理』（税務経理協会、昭和44年6月）の「政治資金と所得計算」P121～では、政治献金の解釈について書かれた数少ない文献であるが、「政治献金は寄付として従来は贈与と考えられていたが、政治献金が政治活動の経費に充てられる実態を考慮して全額課税はできない（剰余が生じた時に課税）ため今のような扱いになった」と書かれている。また、政治活動費は本来的な意味での必要経費（収入を得るための投下）ではなく、ひとつの控除項目であるとしている。
- ⑤ 酒井克彦氏は、税務事例 Vol.38No.6（財経詳報社、平成18年6月）「一時所得と所得源泉性」の中で、一時所得を雑所得との要件対比で「消極的的要件により判断される所得類型」とし（42～43

頁)、他の所得と区別する実質的基準を「継続的な所得源泉の有無」に求めている(44~45頁)。所得源泉の有無から一時所得を見直した視点は正しいと思う。

- ⑥ 判決は「必然的な所得」と言っているが、これは前述した「継続的な所得源泉」とも同意と考えられる。
- ⑦ 東京高裁平成3年10月14日判決は、金融機関役職者である被告人が不動産担当という職務に関連し、不動産業者に対して不動産売買情報を提供する見返りに取引に関与させ利益の一部をキックバックさせた租税回避事件について、所得税法第34条1項が定める継続性、対価性の要件から「情報提供および取引関与の便宜提供という役務の対価」としての性質を有するとして雑所得とした。そして、「雑所得の概念は、これに尽きるものではなく、これを含んで更に多様な広がりを持つ包括的かつ広汎なものである」と判示している。

