

論 説

所得発生原因の法的性質と所得区分

—東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決を素材として—

税務大学校研究部教授

小 柳 誠

◆SUMMARY◆

私法上の法律行為と租税法との関係については、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」とされている（金子宏『租税法〔第 21 版〕』121 頁（弘文堂、2016））。

しかしながら、「原則として」との留保があるように、必ずしも全ての場面において、私法上の法律関係や取引の法的性質の決定のみで課税上の取扱いが決定されるものではない。

本稿は、このことの一例として、東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決を題材に、私法上の法的性質の決定と所得税における所得区分の決定の関係について、同判決と近年の最高裁判決との比較から検討するものである。（平成 28 年 7 月 29 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

はじめに.....	76
1 基本事件（東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決）の概要	76
(1) 事件概要.....	76
(2) 基本事件の判断	77
2 基本事件における私法上の法的性質と所得区分の決定	79
3 最高裁判決と法的性質の決定	80
(1) りんご生産組合事件（最高裁平成 13 年 7 月 13 日判決）	80
(2) ストックオプション事件（最高裁平成 17 年 1 月 25 日判決）	82
(3) 外れ馬券事件（最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決）	83
(4) 理事長債務免除益事件（最高裁平成 27 年 10 月 8 日判決）	84
(5) 最高裁判決から読み取れる所得発生原因の法的性質と所得区分の関係.....	85
4 基本事件への疑問.....	87
結びに代えて	88

はじめに

租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、第一次的には私法によって、規律されており、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきであると解されている^①。このことは、多くの裁判例においても支持され^②、今日では異論のない原則であると考えられる。そして、それは、収益計上時期（権利確定主義）、所得の人的帰属認定（法的帰属説）の場面などの課税要件の充足に係る認定という根本的な場面においてもこの原則は機能している。

しかしながら、「原則として」との留保があるように、そもそも「所得」とは経済的利得であり^③、必ずしも全ての場面において、私法上の法律関係や取引の法的性質の決定のみで課税上の取扱いが決定されるものではない。そのことの一例として、私法上の法的性質の決定と所得税における所得区分の決定の関係について、すなわち、所得の発生原因となった私法上の法律関係のみで所得区分が決定されるのかについて、

東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決^④（以下「基本事件」という。）を題材に、同判決と近年の最高裁判決（4 件）との比較から検討を加えることとする。

1 基本事件（東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決）の概要

基本事件の概要とその判断については、以下のとおりである。

(1) 事件概要

本件は、個人の納税者である一審原告ら数名が、他の出資者とともに組合契約を締結して民法上の組合（以下「本件組合」という。）を組成した上、金融機関（以下「本件融資銀行」という。）から金員を借り入れて航空機を購入し、これを航空会社に賃貸する事業を営んでいたところ、航空機を売却して当該事業を終了する際、①航空機の購入原資の一部となった借入金（以下「本件ローン」という。）の一部について、本件融資銀行から債務の免除（以下「本件債務免除」という。）を受けたことによる経済的利益（以

下「本件ローン債務免除益」という。)及び②本件組合の業務執行者に対して支払うべき未払手数料に係る債務の免除を受けたことによる利益(以下「本件手数料免除益」といい、「本件ローン債務免除益」と併せて「本件各免除益」という。)のそれぞれの所得区分が、不動産所得、一時所得、雑所得のいずれになるのが主な争点となった事件である。

本件組合は、事業終了時に、航空機を約1700万ドルで売却し、この売却代金を本件ローンの弁済に1400万ドル充てるとともに、別のローン(運転資金)に係る債務300万ドルの返済に充てた。本件ローン債務免除益は、事業終了時の本件ローンの残高約2100万ドルから弁済した1400万ドルとの差額である約700万ドルについて免除を受けたものであり、本件手数料免除益は、事業終了時に未払となっていた業務執行手数料(約23万ドル)の免除を受けたものである。

なお、本件ローン契約には、借入金の返済原資を原則として航空機等の組合財産のみに限定し、組合員の個人財産を返済の原資としないものとする定め(以下、この定めを「ノン・リコース条項」という。)があった。

(2) 基本事件の判断

ア 第一審(東京地裁平成27年5月21日判決⁵⁾)の判断

第一審において、国側が、本件ローン債務免除益は雑所得、本件手数料免除益は不動産所得である旨主張したのに対し、基本事件の第一審判決は、以下のとおり判示して、結論として、本件各免除益はいずれも一時所得に該当するとの判断を示した。

(7) 所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって、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、一時所得及び雑所得の10種類に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算することとしている(同法21条1項1号)。これは、所得はその性質や

発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである。したがって、ある所得がどの所得区分に該当するかについては、所得を分類し、その種類に応じた課税を定めている同法の趣旨及び目的に照らして判断するのが相当である。

- (イ) 所得税法34条1項及び35条1項の規定からすると、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、当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で、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(最高裁判平成26年(あ)第948号同27年3月10日第三小法廷判決・裁判所時報1623号52頁参照)。
- (ロ) 不動産所得とは、賃貸人が賃借人に対して一定の期間、目的物を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解するのが相当である。
- (ハ) 本件ローン債務免除益は、本件融資銀行が本件借入金の残債務を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生したものであるところ、本件ローン債務免除益は、本件航空機の賃貸を含む本件組合事業を行っていた本件組合が、本件航空機を売却して本件組合事業を清算するに際し、本件航空機の購入資金の一部となった本件ローン契約に基づく本件借入金の一部について、債務免除(本件債務免除行為)を受けたことによって発生したものであり、本件組合事業として行われた本件航空機の賃貸が営利を目的とする継続的行為であるとしても、本件ローン債務免除益は、飽くまで本件

ローン債務免除行為によって発生したものであって、本件航空機の賃貸自体から発生したものではない。

本件融資銀行が、ノン・リコース条項を前提としても、本件航空機を含む本件組合の組合財産の全部から本件借入金を回収することができたにもかかわらず、本件航空機の任意売却に同意した上、その売却代金である 1700 万ドル全額ではなく、その一部である 1400 万ドルを受領しただけで、本件借入金の残額に係る債務を免除するという本件ローン債務免除行為をしていることからすると、本件ローン債務免除行為は、必ずしもノン・リコース条項を前提とした法律関係を反映したものというわけではなく、本件ローン債務免除益は、本件組合事業において、本件ローン契約やノン・リコース条項に基づいて当然に発生したものではなかったといえることができる。

本件ローン債務免除行為は、本件組合事業において、1 回限り行われたものであり、これによる本件ローン債務免除益も 1 回限り発生したものである。

以上によれば、本件ローン債務免除益は、本件組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である本件航空機の賃貸自体によって発生したものではなく、また、本件組合事業の終了に伴って当然に発生したものでなく、発生が予定されていたものでもなく、本件融資銀行の判断により、一時的、偶発的に発生したものと認めるのが相当であるから、営利を目的とした継続的行為から生じた所得以外の一時の所得に該当するものというべきである。

(d) 本件手数料免除益の発生原因である本件手数料免除行為を行ったのは本件業務執行者であるところ、本件業務執行者は、本件航空機の賃借人ではなく、本件航空機を使用収益していたわけではない。そして、本件手数料免除益は、本件組合の業務執行

に対する報酬である本件手数料に係る債務が、債権者（本件業務執行者）によって免除されたことによって発生した利益であり、本件航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものでないことは明らかである。

(e) 本件手数料免除益は、支払債務は発生していたが支払はされていなかったという本件手数料について、所得税法 26 条 2 項所定の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されていたところ、その後その支払債務の免除を受けたことによって発生したものであり、計算上は、不動産所得の総収入金額から控除されていた必要経費を減額し、その分、不動産所得を増加させるものという見方もできないわけではないことからすると、本件手数料免除益は、その経済的実質に着目すれば、不動産所得に該当するというのも理解できないわけではない。しかしながら、同法上、未払であっても債務として確定した費用は、その確定した日の属する年分の必要経費に算入するものとされ（同法 37 条 1 項）、その一方で、債務免除によって生じる経済的利益は、それが生じた日の属する年分の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべき金額に該当するという仕組みがとられていること（同法 36 条 1 項）、また、同法には、未払の費用が特定の所得の必要経費に算入されていたところ、後にその費用に係る債務の免除がされたという場合に、その債務免除による利益をその費用が必要経費に算入されていた所得に区分すべきものとした特段の規定もないことからすると、上記のような経済的実質の点から本件手数料免除益を不動産所得に該当するものと認めることは、租税法律主義の観点から許容することができるものではないというべきである。

イ 控訴審(東京高裁平成28年2月17日判決)
の判断

控訴審は、上記アの第一審判断をすべて是認した上で、本件ローン債務免除益は不動産所得である旨の国側の控訴審における追加的主張に対し⁶⁾、以下の理由を付加して、国側の控訴を棄却した。

(7) 租税法主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきところ(最高裁判平成22年3月2日第三小法廷判決・民集64巻2号420頁)、同条1項は、「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得をいう。」と定めており、また、所得税法施行令94条1項2号は、不動産所得を生ずべき業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するものについて、その業務の遂行により生ずべき不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、不動産所得に係る収入金額とすると定めている。これらの規定によれば、不動産所得とは、賃貸人が賃借人に対して一定の期間、不動産等を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解するのが相当である。

(4) そして、本件ローン債務免除益は、本件融資銀行が本件借入金の残債務を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生したものであるところ、本件融資銀行は、本件航空機の賃借人ではなく、本件航空機を使用収益していたわけではない。確かに、本件ローン契約に基づく本件借入金の借入れが本件組合事業(航空機の貸付業務)を営むに当たり必要な行為であったことは認められるし、本件借入金に係る返済債務が本件航空機の貸付業務の遂行と関連して発生したということもできるが、本件ローン

債務免除益は、本件組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である本件航空機の賃貸自体によって発生したものではないし、本件航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものでもないから、本件ローン債務免除益を不動産所得に該当するものということとはできない。

2 基本事件における私法上の法的性質と所得区分の決定

基本事件の第一審が示した上記1(2)ア(7)及び(4)の判断基準に照らせば、所得税における所得区分は、所得税の所得区分を設けた趣旨・目的に照らして、各所得の条文の文言を解釈し、その解釈適用において、どのような要素が考慮されるかにより、所得区分が決定されると思われる。そして、その考慮要素として、私法上の法的性質が必要となる場合があると考えられるが、それは、あくまで一考慮要素となり得るに過ぎず、その法的性質の決定のみによって所得区分が判断されるものではない。

しかしながら、基本事件は、本件の所得区分の判断における具体的な当てはめの段階において、「本件ローン債務免除益は、飽くまで本件ローン債務免除行為によって発生したものであって、本件航空機の賃貸自体から発生したものではない。」(上記1(2)ア(4))、「本件ローン債務免除益は、本件融資銀行が本件借入金の残債務を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生した」(上記1(2)イ(4))として、収入(所得)を生み出した直接の原因行為である金融機関の「債務免除行為」のみを所得区分を判断する上での考慮要素として捉え、「本件組合事業において1回限り行われたものであり、これによる本件ローン債務免除益も1回限り発生した」(上記1(2)ア(4))として、本件ローン債務免除益について一時所得であると判断している。

これは、所得を生み出した直接の私法上の発生原因である免除(民法519条)のみに着目し、その判断を行っているものと考えられる。

また、同様に、本件手数料免除益についても、「本件手数料免除益の発生原因である本件手数料免除行為を行ったのは本件業務執行者である」（上記1(2)ア(イ)）と認定し、さらに、国側が、「ある所得が不動産所得に該当するか否かは、当該所得が得られた直接的な原因だけではなく、所得の性質や発生の態様及びこれらに関する事実関係も考慮要素に含めて判断すべきであり」、「本件手数料免除益の直接的な発生原因は本件手数料免除行為であるものの、所得税法26条2項における不動産所得の計算方法を踏まえて考えると、本件手数料は本件航空機の賃貸による不動産所得の必要経費とされていた」と主張していたことに対しても、「そもそも、ある費用が必要経費に該当するか否かという判断と、当該費用に係る債務が免除されたことによる所得がどの所得区分に該当するかという判断は、本来、別々に行われるべきもの」（上記1(2)ア(ロ)）と判示し、やはり債務免除行為のみを捉えて所得区分の判断を行っているとして解される。

本判決の一般論の解釈の判示部分をみると、私法上の性質決定が所得区分の決定に重大な影響を及ぼすようには読み取れない。しかしながら、上記のように結論に至る当てはめ部分を見ると、所得区分の決定において、私法上の性質決定に依拠している。これは、その判断の根底に、第一義的には私法をベースにするという考え方が強く影響しているものと考えられ、このことは、特に、「経済的実質の点から本件手数料免除益を不動産所得に該当するものと認めることは、租税法律主義の観点から許容することができるものではない」（上記1(2)ア(ロ)）とまで言及し、国側の主張を経済的実質の主張と捉えている部分にも滲み出ている。

しかしながら、所得区分の決定の場面では、私法上の性質決定のみでは判断されていないことがこれまでの判例であり、その点に十分留意すべきである。

3 最高裁判決と法的性質の決定

そこで、以下では、これまでの最高裁判所が示してきた所得区分の判断に関する事例の検証を通して、所得発生原因の法的性質の決定と所得区分の認定との関係を明らかにし、基本事件の問題点を探ることとする。

(1) りんご生産組合事件（最高裁平成13年7月13日判決⁷⁾）

ア 事件概要

本件は、りんご生産等の事業を営むことを目的として設立された民法上の組合（以下「本件組合」という。）の組合員である上告人が、本件組合事業の専従者として本件組合のりんご生産作業に従事し、本件組合から労務費名目で支払を受けた金員（以下、「本件金員」という。）につき、事業所得に該当するのかが、給与所得に該当するのかが争点となった事件である。

原審判決（仙台高裁平成11年10月27日判決⁸⁾）は、まず、「本件組合は、民法上の組合であり、各組合員が出資して共同の事業を営むことを合意して成立する組合員の結合体であり（民法667条1項）、組合の事業により獲得された利益や損失は、理念的には組合財産を構成するものの、組合には法人格が存しないことから、組合財産は組合自体には帰属せず、総組合員の共有（共有）となり（民法668条）、債権債務も総組合員の共有（準共有）になるもの（民法677条）と解される。したがって、このような組合の法的構造に照らせば、組合の事業活動の成果たる所得に対する課税は、法人税の対象として組合に課せられるものではなく、組合員の出資等に応じて各組合員の所得に分解されて帰属し所得税の課税対象となるものと解するのが相当である。そして、組合員が組合から組合員の立場で受け取る収入は、給与、賞与などの名目で受け取るものであっても、これらの所得は当該組合の事業から生じた事業所得であるという性質が変わるものではないから、これを給

与所得と解すべきではなく、組合の事業から生じた所得全体を各組合員の出資等に応じて配分した各組合員個人の事業所得と解すべきものである。」と判示した上で、「本件組合は民法上の組合であり法人格を有しないのであるから、組合員たる被控訴人が組合との間に雇用契約を締結しようとするれば、被控訴人は、一方で雇用契約の被用者としての立場で、他方では総組合員の一人として雇用者の立場で雇用契約を締結するということになり、このような矛盾した法律関係の成立を認めることには疑問があるから、雇用契約が成立しているとする被控訴人の右主張にはわかには採用することができない。」と判断し、結論として事業所得に該当すると判断していた。

イ 最高裁判決の判断

- (ア) 民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法 28 条 1 項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは、当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。また、当該支払に係る組合員の収入が給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない。
- (イ) 本件組合から上告人ら専従者に支払われた労務費は、雇用関係にあることが明らかかな一般作業員に対する労務費と同じく、作業時間を基礎として日給制でその金額が決定されており、一般作業員との日給の額の差も作業量、熟練度の違い等を考慮したものであり、その支払の方法も、一般作業員に対するのと同じく、原則として毎月所

定の給料日に現金を手渡す方法が採られていたというのである。他方で、組合員に対する出資口数に応じた現金配当は平成 3 年度に一度行われたことがあるにすぎない。これらのことからすれば、本件組合及びその組合員は、専従者に対する上記労務費の支払を雇用関係に基づくものと認識していたことがうかがわれ、専従者に対する労務費は、本件組合の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみるのが相当である。また、上告人ら専従者は、一般作業員と同じく、管理者の作業指示に従って作業に従事し、作業時間がタイムカードによって記録され、その作業内容も一般作業員と基本的に異なるところはなく、違いがあるとしてもそれは熟練度等の差によるものであったというのであるから、上告人ら専従者は、一般作業員と同じ立場で、本件組合の管理者の指揮命令に服して労務を提供していたとみることができる。

- (ウ) 上告人が本件組合から労務費として支払を受けた本件収入をもって労務出資をした組合員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかなく、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると解するのが相当である。

ウ 判決における所得区分の認定

本件において、最高裁は、本件金員の所得区分を給与所得と認定するに当たり、給与所得の意義について、特段、一般論を示すことなく⁹⁾、民法上の組合の組合員が組合から本件金員のような支払を受けた場合と限定した上で、それが、所得税法 28 条 1 項の給与所得に係る給与等の支払に該当するか否かは、「当該支払の原因となった法律関係に係る当事者の合理的意思、当該組合員の労務の提供や当該支払の具体的態様等を考察して実質的に判断すべきもの」と述べている。

その上で、本判決は、①本件金員の金額の

決定方式や支給方法が雇用関係にある一般作業員と同じであることから、本件組合及びその組合員は、本件金員の支払を雇用ないし雇用類似の法律関係に基づくものと認識していたことがうかがわれること、②上告人ら専従者は、一般作業員と同じ立場で、本件組合の管理者の指揮命令に服して労務を提供し、その労務の提供も、一般作業員のそれと同様のものと扱われたと評価できると認定し、これらの事実関係に照らせば、本件金員は給与所得に該当すると判断している。

(2) ストックオプション事件（最高裁平成 17 年 1 月 25 日判決⁽¹⁰⁾）

ア 事件概要

本件は、米国法人である親会社（B社）から日本法人である子会社（A社）の役員に付与されたいわゆるストックオプションの権利行使益（以下「本件権利行使益」という。）の所得区分が争われた事件である。

第一審判決（東京地裁平成 15 年 8 月 26 日判決⁽¹¹⁾）は、「所得税法 28 条 1 項に規定する給与所得、すなわち『俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得』とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうものであり、給与所得に該当するかどうかの判断に当たっては、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかが重視されるべきであると解される（最高裁判所昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決）。そこで、上記のような考え方に沿って、本件権利行使益が、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付に当たるか否かを具体的に検討することとする。」と判断基準を示した上で、①納税者が子会社に取締役として在勤していたのに対し、

本件権利行使益が親会社から供与されたものであること、②納税者は、親会社の副社長に就任していたものの、専ら子会社に対して労務を提供したこと、③親会社におけるストックオプション制度に基づき、納税者と親会社との間で締結されたストックオプション付与契約により、本件ストックオプションの付与を受けたものであること、④本件ストックオプションは、納税者が子会社等に一定期間勤務することが本件ストックオプションに係る権利行使の条件とされているものと認められるが、親会社との間で何らかの空間的、時間的拘束に服することや継続的ないし断続的な労務の提供を義務付けるものとは解されず、納税者が、本件ストックオプションの付与に関連して、親会社に対して労務を提供する義務を負っていたものとは認められないし、現実には、親会社との間で、本件ストックオプションの付与に関して、何らかの空間的、時間的な拘束を受けて継続的ないし断続的に労務を提供する関係にあるとか、納税者の子会社に対する勤労が、親会社に対する労務の提供と同視すべきような事情も認められないから、仮に納税者が親会社から本件権利行使益の給付を受けたとしても、それが「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受けた給付」であるとは認めることはできないと判断していた。

イ 最高裁判決の判断

本件権利行使益は、上告人が代表取締役であった A 社からではなく、B 社から与えられたものである。しかしながら、事実関係によれば、B 社は、A 社の発行済み株式の 100% を有している親会社であるというのであるから、B 社は、A 社の役員の人権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができるのであって、上告人は、B 社の統括の下に A 社の代表取締役としての職務を遂行していたものということができる。そして、事

実関係によれば、本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、B社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるといふべきである。

ウ 判決における所得区分の認定

最高裁は、給与所得の意義について、その判断基準を一般論として、明示的に述べることなく、「本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるといふべきである。」としている⁽¹²⁾。ただし、本件権利行使益が、給与所得に当たる理由は、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたもの」であるから、この部分が、判断基準であり、これに本件権利行使益が該当するかどうかを認定したものと解される

この認定判断において、最高裁が考慮した点は、①B社は、A社の発行済み株式の100%を有している親会社で、上告人は、B社の統括の下にA社の職務を遂行していたこと、②B社は、上告人が職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人に対して本件ストックオプションを付与したことの点であり、これらの事実関係に照らして、本件権利行使益を職務を遂行したこ

とに対する対価としての性質を有する経済的利益と認定している。

(3) 外れ馬券事件（最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決⁽¹³⁾）

ア 事件概要

本件は、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上げていた被告人が、その所得につき正当な理由なく確定申告書を期限までに提出しなかったという所得税法違反の事件である。

本件は、刑事事件であり、結果的には、被告人の有罪が確定した事件ではあるが、被告人の脱税額に影響することから、被告人が得た当たり馬券の払戻金による所得の所得区分（一時所得か雑所得か）が争点となった。特に、一時所得該当性の要件⁽¹⁴⁾における非継続性要件の充足性が主な論点であった。

一審⁽¹⁵⁾、原審⁽¹⁶⁾ともに、被告人が得た馬券の払戻金による所得は、一時所得ではなく雑所得に該当すると判断していたところ、検察官が、本件には、当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得に当たるか雑所得に当たるか否かという法令の解釈に関する重要な事項が含まれていると主張して事件受理の申立てをし、最高裁が受理決定をし、判決を言い渡した。

イ 最高裁判決の判断

(7) 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。

(イ) 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と解釈すべきではない。

- (ウ) 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。

ウ 判決における所得区分の認定

最高裁は、非継続性要件の判断基準について、一般論(上記イ(ア))を示すとともに、「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と解釈すべきではない」(上記イ(イ))と判示し、当たり馬券の払戻金の本来的な性質ではなく、①被告人が自動的に購入するソフトを使用していたこと、②そのソフトに独自の条件設定と計算式を用いていたこと、③インターネットを介して購入していたこと、④購入の期間、回数、方法が、長期間で多数回かつ頻繁にあり、個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入であったこと、⑤多額の利益を恒常的に上げていたことなどの事情を勘案して、非継続性要件を充足せず、一時所得には該当しないとの判断を示している。

(4) 理事長債務免除益事件(最高裁平成 27 年 10 月 8 日判決⁽¹⁷⁾)

ア 事件概要

本件は、権利能力のない社団である被告

人(納税者)が、その理事長の地位にあった者 A に対して、貸付金の債務免除を行った際に、給与等の支払があったとして源泉徴収義務があるか否かが主な争点の事件である。

A は、昭和 56 年頃、被告人の専務理事に就任し、平成 6 年から同 22 年までの間、被告人の理事長の地位にあった。

A は、昭和 56 年頃から、被告人及び金融機関から繰り返し金員を借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたが、いわゆるバブル経済の崩壊に伴い、借入金の弁済が困難であるとして被告人に対し借入金債務の減免を求めた。

被告人は、平成 19 年の理事会において、A 及び同人の元妻の不動産を買い取り、その代金債務と上記借入金債務の対当額を相殺し、相殺後の上記借入金債務を免除することを決議し、A に対し、借入金債務約 48 億円を免除した(以下、この債務の免除を「本件債務免除」といい、これにより A が得た経済的な利益を「本件債務免除益」という。)

なお、本件債務免除当時の被告人の専務理事 C は、所轄税務署の職員に対し、被告人が本件債務免除をした理由について、以前、A の債務免除益について、所得税基本通達 36-17⁽¹⁸⁾(平成 26 年 6 月 27 日付課個 2-9 ほかによる改正前のもの、以下「本件旧通達」という。)の適用がある旨の判断が示されており、その後も A の資産が増加していないことから、A に資力がなく、被告人に対する借入金の弁済が不可能であると判断するとともに、被告人に対する A の理事長及び専務理事としての貢献を考慮したものである旨を述べていた。

原審⁽¹⁹⁾は、被告人の A に対する貸付金は元本の弁済のめどの立たない不良債権であったところ、以前に本件旧通達の適用があるとの判断が所轄税務署長により示された後に A の資産の増加がなかった状況の下で本件債務免除がされたことからすると、本件債務免除

の主たる理由はAの資力の喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためであると認めるのが相当であり、Aが被上告人の役員であったことが理由であったと認めることはできないから、本件債務免除益は、これを役員の仕事の対価とみることは相当ではなく、所得税法 28 条 1 項にいう給与等に該当せず、本件債務免除益について被上告人に源泉徴収義務はないとの判断を示していた。

イ 最高裁判決の判断

(7) 所得税法 28 条 1 項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は仕事の対価として受ける給付をいうものと解される(最高裁昭和 52 年(行ツ)第 12 号同 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決・民集 35 卷 3 号 672 頁、最高裁平成 16 年(行ヒ)第 141 号同 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決・民集 59 卷 1 号 59 頁参照)。そして、同項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与とは、上記の給付のうち功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。

(4) 事実関係によれば、A は、被上告人から長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、被上告人が A に対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、被上告人が A の申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、被上告人に対する A の理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。これらの事情に鑑みると、本件債務免除益は、A が自己の計算又は危険に

において独立して行った業務等により生じたものではなく、同人が被上告人に対し雇用契約に類する原因に基づき提供した仕事の対価として、被上告人から功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。

したがって、本件債務免除益は、所得税法 28 条 1 項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。

ウ 判決における所得区分の認定

本判決は、給与所得の意義について、「所得税法 28 条 1 項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は仕事の対価として受ける給付をいうものと解される」との一般論を過去の先例⁽²⁰⁾を参照した形で示した上で、その給与該当性を認定する事情として、①本件債務免除の基因となる本件借入金を貸付した理由について、A が、上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたこと、②本件債務免除の免除理由として、被上告人に対する A の理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことを指摘し、これらの事情に照らせば、本件債務免除益は、所得税法 28 条の給与所得にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当すると判断している。

(5) 最高裁判決から読み取れる所得発生原因の法的性質と所得区分の関係

ア りんご生産組合事件

まず、りんご生産組合事件において、最高裁が破棄した控訴審判決では、上記 3(1)アのとおり、民法上の組合と組合員との関係については、矛盾した法律関係の成立を認めることには疑問があるとして、支払の原因となった私法上の法律関係を重視した判断を行っていた。しかしながら、最高裁は、給与等の支払に該当するの否かは、「当該支払の原因とな

った法律関係に係る当事者の合理的意思、当該組合員の労務の提供や当該支払の具体的態様等を考察して実質的に判断すべきもの」とし、その上で、当事者は専従者に対する労務費の支払を雇用ないし雇用類似の法律関係に基づくものと認識していたことがうかがわれること⁽²¹⁾を認定しているが、これは、「法律関係に係る当事者の合理的意思」を認定の要素としているものの、所得の発生原因である両当事者の法律関係の認定（雇用契約か否か等）までは行っていない。すなわち、法律関係そのものを認定の要素としているのではなく、あくまで当事者の「認識」という事実の有無を認定している⁽²²⁾。そして、その他の要素は、「労務の提供」や「支払」などの具体的態様を「実質的に」判断するとしているのであり、所得を生じさせる法律関係の法的性質のみが所得区分の決定についての重要な要素となっていないことがわかる⁽²³⁾。

仮に、本件金員の支払の直接の法律的原因を探求するならば、民法上の組合とその組合員の間には本件支払の根拠となる法律関係は何が存在していたのかを探求し⁽²⁴⁾、その法律関係により生じた所得としての認定が必要になると考えられるが、最高裁は、具体的に認定をしておらず、また「組合員の収入が給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない」とその必要性を否定している⁽²⁵⁾。

イ ストックオプション事件

この事件では、最高裁の判断は、「ストックオプションに係る課税関係につき、その付与と権利行使を分断するのではなく、これらを全体としてみて課税関係を考えるのが相当であろう。……ストックオプションの付与と権利行使を全体としてみて課税関係を考えることによってこそ、その実態に即した課税が可能になる」⁽²⁶⁾と解されているように、所得の直接の発生原因のみを所得区分の認定要素と

しているのではない。本件についていえば、直接的に本件権利行使益を生み出したストックオプション契約に基づく権利行使の法的性格のみに着目するのではなく、本件ストックオプション制度全体の仕組み（事実関係）を全体として見ることによって、権利行使益の性質を「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたもの」と認定した上で、所得区分を決定している。雇用契約という私法上の性質やストックオプション契約の性質を捉えて判断していないことになる⁽²⁷⁾。

ウ 外れ馬券事件

本件の場合、一義的には勝馬投票券（馬券）の的中により払戻金を取得できる権利（当たり馬券）を取得することになる⁽²⁸⁾。この当たり馬券を生じさせる行為すなわち所得の直接の発生原因となる行為は何かというと、馬券の購入であり、さらには、購入した馬券の的中という事象が組み合わせることで初めて所得が発生する。

この点、検察官は、「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、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り、当たり馬券の払戻金が本来は一時的、偶発的な所得であるという性質を有することや、馬券の購入行為が本来は社会通念上一定の所得をもたらすものとはいえない賭博の性質を有することからすると、購入の態様に関する事情にかかわらず、当たり馬券の払戻金は一時所得である」⁽²⁹⁾と所得の直接の発生原因の本来の性質を重要な考慮要素と捉えて所得区分を判断すべきとの主張を行っていた。

しかしながら、最高裁は、「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と解釈すべきではない。」と所得や行為の本来的な性質決定のみにより判断されるのではない旨を判示している⁽³⁰⁾。

エ 理事長債務免除益事件

本件では、本件債務免除益という所得の直接の発生原因は、被上告人のAに対する貸付金債権の債務免除行為である。しかしながら、最高裁は、給与所得の意義の判断枠組みの下で、上記(4)イ、ウのとおり、給与該当性を判断する事情として、①本件借入金を貸し付けた事情、②債務免除を行うに至った事情を勘案しており、これらの事情は、本件債務免除の免除自体の私法上の法的性質のみを捉えるのではなく⁽³¹⁾、その免除に係る周辺事情を加味して、所得区分の認定を行っていることは明らかである⁽³²⁾。

4 基本事件への疑問

上記2で述べたとおり、基本事件における所得区分の決定においては、所得を発生させる直接の原因行為の法的性質の決定の観点を重視した判断が行われている。

しかしながら、上記3で見たように、これまで、最高裁が示してきた所得区分の認定においては、所得区分の発生原因行為の法的性質の決定に重点が置かれていないことは明らかである。

もちろん、所得区分の認定の前提には、所得区分を規定した条文の解釈が前提となる。

基本事件では、不動産所得の意義について、「不動産所得とは、貸借人が借借人に対して一定の期間、不動産等を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解するのが相当である。」と判示し、不動

産所得を借借人から支払われる不動産賃貸の対価等に限定して解釈していると考えられる⁽³³⁾。そして、そのような狭い解釈⁽³⁴⁾を行ったことから、不動産の賃貸借契約を不動産所得の発生原因と捉え、賃貸借契約とは異なる私法上の免除による法的効果から生み出された本件債務免除益は、不動産所得に該当しないと判断したものと考えられる。

しかしながら、最高裁が、外れ馬券事件でも示しているように、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り、このことは、所得の種類に関係のない基本的な所得区分の決定における判断基準であると考えられる⁽³⁵⁾。この最高裁の判断基準に照らせば、不動産所得の意義を借借人から支払われる不動産賃貸の対価等に限定して解釈することについては疑問がある。

すなわち、所得税法26条は、「不動産所得とは、不動産等の貸付けによる所得をいう」と規定しているのであり、文理解釈上、「よる」(因る)⁽³⁶⁾を上記のように限定的に解する必要はなく、また、東京高裁平成27年3月19日判決⁽³⁷⁾においても「所得税法26条1項の『貸付け(中略)による所得』の『よる』は、因果関係を表す用語であり、『貸付けによる所得』は、文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。」と判断されている⁽³⁸⁾。

そして、不動産所得は、昭和25年の改正により「事業等所得」が細分化されて事業所得、不動産所得、雑所得として設けられた所得区分であり⁽³⁹⁾、そもそも事業所得と同じ分類から派生した所得区分であることに照らせば、不動産所得とは、「不動産の貸付け業務に関連して生ずる所得」と解すべきである。

そして、ある所得に該当するか否かは、「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」であることに照らせば、本件の場合には、

本件債務免除益を取得するに至った諸事情⁽⁴⁰⁾を勘案し判断すべきである。

そうすると、基本事件の事情⁽⁴¹⁾に照らすならば、本件各免除益は、航空機賃貸事業の一連の中で生じた所得に該当するものであり、不動産所得に該当すると解すべきである⁽⁴²⁾。

結びに代えて

本稿では、所得発生原因の法的性質と所得区分の関係について焦点を当てて考察を行ったため、基本事件の論点について、詳細な検討までは行ってはいない。また、租税法は、第一次的には私法によって規律されていることについて、何ら異論を唱えるものでもない。

しかしながら、租税法に対する私法による規律は、あくまで、第一次的であることが前提であり、場面に応じて解釈適用は行われるべき⁽⁴³⁾ことを再認識すべきものとして、本稿のような視点からの考察を行ったものである⁽⁴⁴⁾。

⁽¹⁾ 金子宏『租税法〔第21版〕』121頁(弘文堂、2016)。

⁽²⁾ 例えば、東京高判平成22年5月27日判時2115号35頁(2011)は、「租税法は、経済活動(経済現象)を課税の対象としているところ、経済活動は、第一次的には私法によって規律されているものであるから、租税法主義の目的である法的安定性を確保するためにも、課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきである。」と判示している。

⁽³⁾ 金子・前掲注(1)184頁。

⁽⁴⁾ 公刊物未登載。なお、第一審は、東京地判平成27年5月21日(裁判所ホームページ・裁判例情報 http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/476/085476_hanrei.pdf (2016.5.23))。第一審の評釈として、田島秀則「航空機リースにおける債務免除益についての一考察—東京地裁平成27年5月21日判決を題材として—」税務事例48巻5号10頁(2016)。

⁽⁵⁾ 東京地判・前掲注(4)。

⁽⁶⁾ なお、国側は、控訴審において、本件ローン債務免除益の所得区分について、第一審の雑所得に該当するとの主張に不動産所得に該当する旨の主張を追

加し、これを主的に主張している。

⁽⁷⁾ 訟月48巻7号1831頁。

⁽⁸⁾ 訟月46巻9号3700頁。

⁽⁹⁾ 本判決は、民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合について、当該支払が給与所得に係る給与等の支払に該当する旨の事例判断で、具体的な判断基準を示したのではないとされる(判タ1073号139頁(2002))。ただし、本判決は、上告人の上告理由は、民事訴訟法312条1項、2項の上告理由に該当しないとしながらも、原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるとして、職権により原判決を破棄し自判(民訴法325条2項)している。

⁽¹⁰⁾ 民集59巻1号64頁。

⁽¹¹⁾ 税資253号順号9414。

⁽¹²⁾ 本判決は、事例判断と評価されている(酒井貴子「判批」租税判例百選〔第5版〕71頁(2011))。

⁽¹³⁾ 刑集69巻2号528頁、判タ1416号73頁(2015)。

⁽¹⁴⁾ 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。」(所得税法34条)と規定され、①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のいずれにも該当しないこと(除外要件)、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(非継続性要件)、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(非対価性要件)これら①ないし③の要件を満たす場合に一時所得に該当することとなる。

⁽¹⁵⁾ 刑集・前掲注(13)〔564頁〕。

⁽¹⁶⁾ 刑集・前掲注(13)〔585頁〕。

⁽¹⁷⁾ 裁判所ホームページ・裁判例情報 http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/364/085364_hanrei.pdf(2016.5.23)、判タ1419号72頁(2016)。

⁽¹⁸⁾ 本件旧通達では、原則として、「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする。」とされていた。なお、同通達の内容

は、平成 26 年度の税制改正により、所得税法 44 条の 2 に規定され、その取扱いが「法令上明確化」（財務省「平成 26 年度 税制改正の解説」103 頁）された。

- (19) 広島高岡山支判平成 26 年 1 月 30 日（公刊物未登載）、判例評釈として、伊藤義一「判批」TKC 税研情報 24 巻 3 号 1 頁（2015）。
- (20) なお、参照された先例では、最二小判昭和 56 年 4 月 24 日は、一応の基準として、「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない。」と判示し、一方、最三小判平成 17 年 1 月 25 日は、本文のとおり「本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たる」と一般論の判示ではなかったもので、本判決が示した給与所得の意義の位置付けについては、別途、更に検討が必要である。
- (21) 判タ 1073 号 139 頁（2002）。
- (22) 『『当事者の認識する法律関係』（りんご生産組合事件参照）（佐藤英明「判批」ジュリ 1433 号 143 頁（2011））との表現がされている。
- (23) 本件以外の給与所得か事業所得かが争点となった裁判例においても「必ずしも雇用契約が認められないとしても、その具体的態様からみて、実質的に判断して給与所得と認め得るか否か判断している」（訟月 48 巻 7 号 1831 頁）と解されている。
- (24) 組合と組合員との法律関係は、「組合は、契約に基づき、組合員に非組合員と同様に組合の業務の執行を委任できる」（高須要子「判批」判タ 1096 号 235 頁（2002））し、組合と組合員の間には「雇用関係を認めることは一般の共有財産の賃貸や売買と同様に可能（有効）」（山田二郎「判批」ジュリ 1250 号 235 頁（2011））であり、「民法上は組合と組合員は峻別されており、組合が組合員と雇用契約を結ぶことも可能ではないかと考えられる」（高橋祐介「判批」税法学 548 号 117 頁（2002））から、最高裁は、雇用契約を法律関係として認定することもあり得たと思

われる。もっとも、「組合員と組合との間に存在する法律関係（おそらくは雇用関係）の存在を認定した。」（淵圭吾「判批」租税判例百選〔第 4 版〕65 頁（2005））との評価もある。

- (25) 佐藤教授も本判決を踏まえ、「やはり、裁判例においては、金銭の支払いの基礎となる法律関係の私法上の性質決定は、そこにおいては支払われる金員が給与所得に該当するか否かを決定する基準としては取り扱われていないと考えることができよう。」（佐藤英明『『給与』課税をめぐるいくつかの問題点』税務事例研究 79 号 24 頁（2004））とされる。
- (26) 増田稔「判解」最高裁判例解説民事篇平成 17 年度（上）50 頁（法曹会、2008）。
- (27) 「本件においても、法律上基礎づけられた支配関係で足り、具体的な労務提供義務を原因関係の内容としては要求しないことが示されたといえよう。」（吉村政穂「判批」租税判例百選〔第 4 版〕71 頁（2005））との評価もある。
- (28) 大谷剛彦裁判官の補足意見でも「当たり馬券の払戻金は、当該当たり馬券によって発生」とする（刑集・前掲注(13)〔533 頁〕）。
- (29) 刑集・前掲注(13)〔531 頁〕、その他検察官の事件上告受理申立て理由部分（刑集・前掲注(13)〔541 頁ないし 542 頁〕）も参照。
- (30) 高橋教授も「所得区分該当性の判断につき、所得税法の趣旨・目的に照らして所得やそれを生じる行為の具体的態様も考慮すべきであり、払戻金の本来的性質が一時的・偶発的利得であることのみから（非営利継続的行為要件：筆者加筆）該当性を判断すべきではないこと」を判示したとされる（高橋祐介「判批」法学教室 421 号 47 頁（2015））。
- (31) 「臨時的」との判断部分にその要素が含まれる可能性はあるが、定期的給与とは異なる時期での経済的利益の給付であることも確かであるから、債務免除の一時的のみとも言えない。
- (32) 本件旧通達の適用により課税されていない本件債務免除益以外の債務免除については、その諸事情の違いから「本件債務免除とは性質が異なるものであったとみるべきであろう。」（今本啓介「判批」ジュリ 1489 号 11 頁（2016））とされている。
- (33) なお、このような狭い解釈の例として、東京高判平成 20 年 3 月 12 日税資 258 号順号 10915 がある。同判決は、所得税法 161 条 1 項 10 号（旧 6 号）の解釈において「所得税法 161 条 6 号にいう『貸付金

(これに準ずるものを含む。)]は、消費貸借契約に基づく貸付債権以外の債権を含む趣旨で規定されたものと解するのが相当であり、同号の『貸付金(これに準ずるものを含む。)]の『利子』は、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様なし類似の債権の利子というべきであり、原因となる法律行為の法形式のみからその適用の有無を判断できるものではないものの、他方で、社会通念上、私法上の消費貸借契約における貸付債権とその性質、内容等がおおむね同様なし類似するか否かが問題となり、その法形式等を全く考慮することなく、経済的効果のみに着目して判断することもできない」として、私法上の法的性質に沿った解釈を行っている。もっとも、この事件は、上告受理申立てが不受理(最三小決平成20年10月28日税資258号順号11060)とされており、最高裁の判断は示されていない。

- (34) 不動産所得の範囲を限定的に解釈するものとして、名古屋地判平成17年3月3日判タ1238号204頁(2007)、その控訴審名古屋高判平成17年9月8日税資255号順号10120。
- (35) 外れ馬券事件の最高裁調査官解説においても、本稿で採り上げたりんご生産組合事件を含むが、他の3件とは別の最高裁判決を例示しながら、「所得区分の判断に関する諸判例は、所得及びその発生原因の本来的な性質だけでなく、所得及びその発生原因の具体的な態様についても考察するという判断手法に親和的であるものと理解することができるように思われる。」(楡井英夫「判解」法曹時報68巻2号616頁(法曹会、2016))との見解が示されている。
- (36) 昭和15年に不動産所得が初めて所得税法に規定された時は「不動産……ノ貸付(略)ニ因ル所得」と規定されていた。
- (37) 裁判所ホームページ・裁判例情報 http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/301/085301_hanrei.pdf (2016.5.23)。
- (38) 学説においても「事業所得との類似性という点において、事業所得と同様に不動産所得にも付随収入を観念することができ、『貸付けによる所得』を限定的に解する必要はないと考えられる」(青柳達朗「判批」ジュリ1341号194頁(2007))、事業所得との類似性からすれば、「不動産所得には付随収入が包摂されていると考えるのが素直な理解ではなからうか」として、不動産所得には付随収入が含ま

れると解すべきことを指摘するものもある(酒井克彦『所得税法の論点研究』117頁(財経詳報社、2011))。

- (39) 武田昌輔編『DHC コメントール所得税法』1551の2頁(第一法規、加除式)。
- (40) 理事長債務免除益事件に照らせば、債務免除の元となる借入に係る事情も含まれることになる。
- (41) 基本事件の航空機賃貸事業に関してはそのスキーム性からそもそも不動産所得を生ずべき事業であるか否か(それから生じた損失が不動産所得の損失に該当するか否か)の論点で多くの争訟に発展していたものであり(名古屋高判平成17年10月27日税資255号順号10180等)、そこでは、「組合員の出資金と金融機関からの借入金を用いて航空機を購入し、これを航空会社にリースしてリース料収入を上記借入金の元本・利子の返済に充てるとともに、残余を本件各組合員に分配し、リース期間終了後、航空機を売却してその代金を上記借入金残金の返済に充て、なお余剰が生じたときは組合員に分配する」事業であったことが前提となっている。本件ローン債務免除益の元本である借入金は、金融機関もスキームの中に組み込まれた当事者として、航空機賃貸事業のために実行されたものであり、航空機の貸付のみを切り離した事業でないことは明らかである。
- (42) 本件ローン免除益が不動産所得に該当するとの見解として、小塚真啓「判批」ジュリ1452号8頁(2013)、若木裕「ノンリコースローンを巡る課税上の諸問題について—債務免除益課税を中心に—」税大論叢77号69頁、福田善行「不動産所得の範囲について—『貸付けによる所得』の意義—」税大論叢81号245頁、田島・前掲注(4)参照。
- (43) 国際取引のように準拠法が関係する場面での租税法と私法との関係については、拙稿「租税法と準拠法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察—」税大論叢39号75頁参照。
- (44) 本件は、国側が最高裁に上告受理申立てを行っている。不動産所得の意義についても、高裁レベルで判断が分かれていることから、実務上、混乱を招かないためにも、統一的な基準として、最高裁が判断を示すとともに、事例判断としても法令の解釈として重要なものとして、最高裁の判断が示されることが大いに期待される。