

# 人的役務所得をめぐる若干の考察

菊池 衛

(東京局直税務部訟務官室)  
税大研究科第五期生

〔金子宏先生講評〕 この論文は、人的役務に由来する所得について所得税法上問題となる重要な論点を、ほぼ網羅的にとりあげて論じたものである。この論文の個々の論点については、従来から研究がいくつかあるが、このように体系的な研究は殆んど見られず、その意味でこの論文のもつ意義は大きいといえよう。全体の体系や論点の整理も当を得ており、また内容的突っ込み、文献の渉獵の点でも相当に行きとどいている。法学の論文を書く場合に最も重要なことは、一方では広い視野から対象を総合的に考察しつつ、他方では論理の正確さを失わないことにあるといえようが、この論文はその点でかなり成功しているように思われる。論旨もほぼ妥当な線におちついていると考える。尤も、この論文にも、一々指摘はしないが、不十分な点が見られないではない。しかし、それは本論文の価値を大きく減ずるものではないと考える。むしろ、一年余の研究科在学中に学業のかたわら完成した論文としては、出色の出来栄であるといえよう。いずれにせよ、この論文は、表題の問題に関する立法論、解釈論に寄与するところが少なくない、と考える。〔東京大学教授〕

人的役務所得をめぐる若干の考察

目 次

第一章 序論

一 序 説

二 人的役務所得の特色と問題点

三 本稿の内容

第二章 人的役務と所得の認識

一 所得計算における収入の機能的意義

(一) 所得課税の二類型

(二) 収入金額の意義

(三) 収入金額概念の発展とその問題点

1 たな卸資産等の自家消費・贈与等に対する課税の意義

2 たな卸資産等の自家消費・贈与等に対する課税の本質

(1) 経済的価値の内部的発生増加原因

(2) 自家消費等課税の本質

3 自家消費の意味

4 所得を生ずべき業務の範囲

二 人的役務の所得性

(一) 自家労働および役務の贈与と所得

1 自家労働

2 役務の贈与

(二) 資産に化体される自己労力の価値と所得

- 1 内部的価値発生増加原因に基づく課税上の差異
  - 2 収入金額に算入すべき自家消費等した資産の価額
  - 3 人的役務の所得性についての結論的考察
- 第三章 人的役務所得の収入すべき時期

一 所得税法における収入計上基準

(一) 経済的観念としての所得と権利確定主義との関連

(二) 権利確定の実質的意味

- 1 収入の自由処分性
- 2 収入の測定可能性
- 3 権利確定主義の限界

二 人的役務所得の収入すべき時期

(一) 役務提供基準とその問題点

1 総説

- 2 役務の提供完了の認定(その一)
  - 3 役務の提供完了の認定(その二)
  - 4 役務の提供完了と報酬の履行期
- (二) 前払特約報酬と収入すべき時期

1 総説

- 2 会計理論における前受収益
- 3 前受役務対価の収入すべき時期
- 4 受任の対価の収入すべき時期

第四章 人的役務所得と所得の分類

人的役務所得をめぐる若干の考察

人的役務所得をめぐる若干の考察

一 所得分類の機能的意義

(一) わが国所得税制にみる所得分類の実態

(二) 現行所得税法上の「各種所得」区分の観点

二 人的役務所得の区分基準

(一) 人的役務所得区分の必要性

(二) 「給与等」の本質

1 非独立的役務提供の対価

2 給与所得・事業所得区分の観点

(三) 人的役務所得区分の具体的判断

1 給与所得と事業所得等との区分

2 給与所得と退職所得との区分

3 人的役務所得区分における必要経費の機能

## 第一章 序 論

### 一 序 説

わが国の所得税法は、所得を、利子所得、配当所得、事業所得等一〇種類に区分しているが、税務の実務においては、これらの所得のうち事業所得については、さらに、営業所得、農業所得およびその他事業所得に区分している。国税庁統計年報書を見ると、この区分は、昭和二二年度版にすでにあらわれており、税務部内においては、この区分は、かなり重要な地位を占めていることがわかる。この営業、農業、その他事業の区分は、所得税の確定申告書にも示されていて、事業所得を有する者は、確定申告書の所得金額の欄を記入する

際、自らの事業所得を、営業、農業、その他事業のいずれかに区分することになる。

このように、所得税法が要求しているわけではないのに、<sup>(一)</sup> 税務の実務において、事業所得を、営業、農業、その他事業に区分している理由としては、いくつかがものが考えられるが、その根本にあるものは、事業所得として一括されているこれらの所得の間に存在する異質性であると考えられる。このうち、問題となるのは、営業所得とその他事業所得との区分であるが、国税庁統計年報書によれば、営業所得とされるものは、小売業、卸売業、料理飲食業、製造業、建設業およびサービス業などであるが、その他事業とされるものは、医療保健業、弁護士、税理士、建築士等、文筆作曲、美術家、芸能関係者、職業運動選手、棋士、外交員および諸教授などであって、営業所得とその他事業所得とは、その所得の内容において、かなり異質なものがみとめられるのである。その異質性の内容については後に考察するところであるが、資本と労働（精神労働を含むことはいうまでもない）との結合関係の差異に異質性の原因がひそんでいるものと思われる。すなわち、一般的にいうて営業は資本の依存度が高く、その他事業は労働（人的役務）の依存度が高いということである。

いずれにしても、営業所得とその他事業所得との間には、いくつかの異質な点があり、その結果、収入金額や必要経費の計算その他所得税法の諸問題について、「事業所得」としての共通の問題のほか、それぞれの問題領域を有しているということができる。

したがって、事業所得の問題を論ずる場合、営業所得のみならず、その他事業所得についても、十分論じられなければならないのであるが、従来行なわれてきた事業所得をめぐる論議は、営業所得に傾斜し、その他事業所得にかかる諸問題は、とかく閑却されてきたことは否めない事実である。それは、その他事業所得にかかる諸問題に対する問題意識の少なさと、この諸問題の解決の困難さの両方が原因していると考えられる。

(二) しかしながら、その他事業所得は、所得の種類別構成比をみると、昭和三九年の七・〇％から、昭和四三年には九・四％へと増加しており、専門的知識労働者の必要性が叫ばれている最近の社会情勢を考えると、この、その他事業所得者の増加傾向は今後とも引き続くもの

のと思われる。とすれば、所得税法の研究においても、その他事業所得についての諸問題の研究は、ますます重要なものとなることが考

えられる。

本稿は、このような観点に立って、その他事業所得とされている所得についての若干の問題を取り上げようと試みたものである。

## 二 人的役務所得の特色と問題点

その他事業と観念される事業の態様（業種）については、さきにふれたところであるが、それらの業種に共通する点は、畜産水産業を別とすれば、次にみられるようにおおむね「人的役務」の提供をその内容とするものといえることができる。第一に、その活動は、人的要素が非常に強い反面、「資本」の占める地位は、かなり低く、場合によっては、「資本」は全く必要としないこともある。営業においては、資本は通常不可欠の要件であり、この点に著しい差異がある。<sup>(三)</sup>

第二に、その他事業所得においては、事業と人格とが切離せない場合が多いということである。たとえば、弁護士、医師あるいは文筆家にしてもその役務の提供、思想の表現は、提供主体の個性（知識、技能を含めて）に立脚するところから、その個性の創造は業務に直結しているものとして理解され、それが、個性を養う日常生活費そのものも目的論的立場からは必要経費であるというような議論も生まれてくるのである。

第一および第二の特性は、両者の所得計算に次のような差異をもたらしている。すなわち、「営業」の場合、投下資本の増殖を目的とするから、簿記会計のシステムによる損益計算と財産計算（それは、資本計算のシステムであるといえる）を基礎として所得を計算するのに対して、「その他事業」の場合、資本増殖という考え方が介入する余地はないのである。また、事実において、その他事業所得者の帳簿記録（特に必要経費の記録）には種々の問題が伴うし、記帳しようとする意識も低い。青色申告の普及率<sup>(四)</sup>（昭和四三年）が、営業所得者の場合六六・七％であるのに対して、その他事業所得者は二六・九％であることが、これらの事情を物語っているといえる。

第三に、その他事業によって生産されるものは、医療行為や娯楽の提供のように「無形の用役」であり、商品、製品のような有形のものではないということである。このことは、一部の営業についてもいえるが、その他事業に特徴的である。

このことから、収入の認識について二つの問題を生ぜしめる。一つは、この「無形の用役」による経済的利益を、自らが消費した場合（自家消費）の所得性の問題であり、他の一つは、収入の認識時期（所得の実現時期）の問題である。これらは、いずれもこの種所得に特徴的な問題であり、かつ、解決困難な問題である。

第四に、その他事業の特色は、その活動の全部もしくはほとんどがその者自身の労働力によって行なわれ、原則としてその者かぎりの肉体的精神的な活動によって他人のために労務、便益、および娯楽などを提供するものであるということである。この点および第一に述べた資本を中心としないという点において、その他事業所得は給与所得と隣接しており、その所得区分（たとえば、交響楽団の楽団員の所得は給与所得か事業所得か等）は、しばしば問題となる。

第五に、その他事業は、一般にいわゆる専門的職業として、一般の者の持たない特殊な、その者固有の能力によって報酬を得るのであるが、それには、一般の者より多額の教育研修費（自己の能力を維持増進させるために）を要するということがある。したがって、これを必要経費としてどこまでみとめるかということが問題となる。

これら、「その他事業所得」の共通点は、これを一言でいえば「人的役務」にかかる所得であるということである。本稿は、この点に着目して若干の問題をとりあげるのであるが、このために標題を「人的役務所得をめぐる若干の考察」としたのである。

### 三 本稿の内容

以上、人的役務にかかる所得の特色と問題点についていくつかを示した。それらのうちで本稿は、第三ないし第四の問題を取り上げ考察を試みたものである。

すなわち、第二章においては、第三として掲げた問題のうち人的役務の所得性について、たな卸資産の自家消費に対する課税処理と対比させながら考察し、第三章においては、第三に掲げた問題のうちの所得の実現時期を取り上げることとした。第四章においては、第四に掲げた問題、すなわち、所得の分類について検討することにした。

人的役務所得をめぐる若干の考察

このほか、第一、第二および第五の問題（必要経費の問題）については、それ自体で一つの研究テーマとなり得るものであるので、本稿ではあえて取り上げなかった。

注一 たとえば、事業税との関係等。

二 国税庁統計年報書昭和四三年度版、四三頁。

三 医業等近代的な設備と資本をもってする大経営もあるが、これらについても基本的には個々の医師の個性をもつ知識技能による処置、投票等の役務の提供をもって構成されるものである。

四 前掲年報書五二頁。

## 第二章 人的役務と所得の認識

一 所得計算における収入の機能的意義

(一) 所得課税の二類型

(1) 所得税、法人税などのように、所得を課税物件とする租税において、「所得とは何か」ということは、最も基本的で、かつ最大の問題の一つであるといわねばならない。そして、いかなる所得が課税所得たり得るかに關して、古くから所得源泉説と純資産増加説との対立があることは周知のとおりである。しかし、複雑な現代社会にあって、種々の目的なり政策から構成される所得税法や法人税法の課税所得に關する規定を、これら二つの所得学説によつて説明し得るかについては、少なからず疑問がある。すなわち、所得税法は、所得の意義あるいは概念について直接に規定することなく、所得金額の計算方法だけを定めているのであるから、その計算方法によつて算出したものが、所得税法における課税所得であることはまちがいない。しかし、この計算方法は、上記の所得学説から当然に導かれるものではないのである。

たとえば、面説の基本的な差異は、讓渡所得など一時的、偶発的、恩惠的所得を課税の対象に含めるかどうかにあるといわれる。(二)しか



し、わが国の所得税では、昭和二十二年法律第一四号によって、不動産、株式、無体財産権等の譲渡による所得が課税の対象とされ、昭和二十三年法律第一〇七号からは、すべての資産の譲渡による所得に課税されることになった。これよりさき、昭和二十二年法律第一四二号は、一時所得も課税所得を構成するとしている。そのうえ、昭和二十五年のいわゆるシャープ税制改革（法律第七一号）によって、雑所得なる類型が設けられたことによって、結果として源泉のいかんを問わずあらゆる所得が課税の対象にされることになるのである（法が明文の定めで非課税とする項目は論外である）。したがって、現行所得税法は、少なくとも所得源泉説からは脱却し、むしろ、純資産増加説の立場に接近しているものと思われる。金子宏教授は、これを「包括的所得概念」ということとらえ、<sup>(三)</sup>「包括的所得概念は、今日の所得税制の指導理念と見るべきである。」と説かれる。<sup>(四)</sup>

包括的所得概念が所得税制の指導理念であるとしても、その包括の程度は、実定法上も必ずしも明らかではない。たとえば、資産の値上り益は、前述の純資産増加説にしたがえば所得を構成することになるが、現行所得税法上は、課税の対象とはされていないし、いわゆる帰属所得（imputed income）も経済学上の所得概念には含まれるが、現行所得税法では原則として課税所得を構成しないと解されている。<sup>(五)</sup>

一方、資産の減少項目についてみると、課税所得計算上すべての項目の控除がみとめられているわけではない。たとえば、「生活に通常必要でない資産の災害による損失（法第六二条）」は、制限的のみにみ控除がみとめられ、消費生活上の負債の利子や競馬、賭博等による損失などは、全く控除がみとめられない。

このようにみると、現行所得税法は、包括的所得概念あるいは純資産増加説を採用しているといっても、それらを経済学的な意味での生の形で採り入れているものではない、ということがあきらかになる。かえって、経済学的な所得概念を前提としながらも、それに租税法（所得税法）上の価値判断を加えて構築されるのが、所得税法上の所得ということになるものと解される。<sup>(五)</sup>

(2) さて、所得は、所得源泉説によると純資産増加説によるとを問わず、積極的要素と消極的要素とから構成されるから、<sup>(六)</sup>「積極的要

人的役務所得をめぐる若干の考察

素マイナス消極的要素」は所得計算の基本構造とすることができる。現行所得税法は、所得をその源泉ないし性質に依じて一〇種類に区分し、それぞれに計算方法を定めているが、それらは、必ずしもこの基本構造に忠実に従っているわけではない。しかし、どの所得類型においても、積極的要素を収入金額（または総収入金額）としておくことで共通している。これは、現行所得税法が所得を収入という形で観念しようとしていることにはかならない。したがって、所得源泉は、そのいかんを問わないとしても、現行所得税法上所得として構成されるためには、まずもって、当該の積極的要素が収入として観念され得べきことが必須の要件となる。ここに、所得税法の所得に對する価値判断の一つをみとめることができる。

消極的要素は、所得類型によって差異があるが、いかなる意味でも個人の生活のために生じた資産の減少（支出または損失）は、所得計算上の消極的要素たり得ない。これは、すでに確立された原理である。しかし、私経済の総合主体であるといわれる個人について、特定の支出または損失が生活のためのものであるかどうかは、常に明らかであるとはかぎらない。あるいは前述の生活に通常必要でない資産の損失や賭博による損失などのように、課税所得からの控除に對して社会政策的な面からの強い抵抗のあるものもある。さらには、寄付金控除や生命保険料控除の対象となる支出は実体としては生活のためのものとして解されるが、消費者活動を望ましい方向に誘引するというような社会政策的な観点から、特に控除のみとめられる項目もある。したがって、法人のように純粹な形で純資産増加説的なアプローチの仕方では、少なからず問題があるといわねばならない。<sup>(八)</sup> 現行所得税法が、所得類型によって収入金額から控除し得る項目に差異を設け、また、ある種の消極的要素については所得控除（第七二条、第七三条など）という方法を採用するのは、このような理由によるものである。

(3) 以上要するに、現行所得税法の課税標準に関する規定は、経済的な所得学説から当然に演繹されるものではなく、個々の収入項目への課税や支出または損失項目の控除の可否が問題になり、それらの解決を通じていわば自動的に課税所得が構成されていく、と考えられるのである。このことは立法の沿革からもあきらかである。すなわち「収入金額—必要経費」という計算構造において、用語はそのま<sup>(九)</sup>

までそれぞれに含まれるべき項目を漸次拡張してきているという事実が指摘できるのである。たとえば、第三九条、第四〇条第一項および第五九条第一項などは収入金額の範囲の拡張であり、第五一条などは必要経費の範囲の拡張として解することができる。(10)

したがって、解釈上の問題としてみるかぎり、「所得とは何か」という形で論ずるよりも、収入金額および必要経費の意味内容を明らかにすることが、より重要であり、かつ、実際的であると解される。

注一 両説の詳細およびそれが実定法上どのように機能しているか等については、金子宏「租税法における所得概念の構成(一)、(二)」法学協会雑誌八三卷九十号一二四頁以下、同八五卷九号一二四九頁以下を参照されたい。

二 忠佐市「租税法要論」三二頁は、両説の最も顕著な差異として、本文のほか、資産の滅失、損壊による異常損を差引くか、財産の評価損益を課税上考慮するかどうかである、とのべている。

三 金子、前掲稿(二)一二五八頁。

四 金子宏「所得概念について」税経通信四五年六月号五六頁、なお、金子前掲稿(一)(二)参照。

五 たとえば、昭和三八・九・二三大阪高裁、昭三六(ネ)二四〇号判決(税務訴訟資料三七卷八四六頁)は、「所得税が原則的には所得源泉説に拠りながら、純資産増加説に接近しつつある点は、一般に承認されているところである。しかしながら、右学説はいうまでもなく実定法のものではないから、これらの学説をもって直ちに、税法上の所得の概念を決定することはできない。要は、所得税法自体の諸規定により、これを明らかにするよりほかはない。」とのべている。

六 ちなみに、所得源泉説は、一定期間の継続的収入(積極的要素)からこれを得るに必要な経費(消極的要素)を差引いた残額の和を所得とするものであり、純資産増加説は一定期間における財産増加の総額(積極的要素)から、その期間内における財産減少の総額(消極的要素)を差引いた残額を所得とする考え方であるといわれる(参照、国税庁税務講習所「所得税法I(昭和二八年度通信教育科教材)」二五頁)。

七 所得分類については、第四章参照。

八 もっとも、法人税における所得概念が純資産増加説に立脚しているといっても、事業年度の期首と期末の財産価額を比較してその増加額を所得として認識するというようないわゆる財産計算法による所得計算の方法を前提とするものではなく、その具体的な人的役務所得をめぐる若干の考察

所得計算の方法は近代的な企業会計における所得計算原理である損益計算法を基本的建前とするものである。

九 わが国の最初の所得税法である明治二〇年勅令第五号第二条第二は「……収入金高若クハ収入物品代価中ヨリ围税、地方税（中略）及雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」としていたが、明治三二年法律第一七号による改正所得税法第四条三号では、「第三種ノ所得ハ総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル（以下略）」となっていた。

一〇 収入金額および必要経費の範囲の拡張について論じたものとして、植松守雄「所得税法の諸問題」3「税経セミナー昭和四四年四月号十頁以下がある。

(二) 収入金額の意義

(1) 収入なる語の一般に意味するものは、現金、預金などの通貨を受入れることであらう。<sup>(一)</sup>しかし、単に通貨の受入れというだけでは、借金をして金銭を受取ることも、その受取りという現象面のみをとらえれば、収入として解されないでもない。もっとも、このような負債の発生による資産の価額の増加は、経済的実体において何ら変化がないから、これをもって所得を構成すべき収入となし得ないのは当然である。したがって、何を受入れるのか、収入する実体は何か、ということを明らかにしておく必要がある。

なお、「受入れ」あるいは「受取り」というのは、他から流入するという観念である。したがって、収入はこの流入という観念を前提にして解すべきものと考ええる。

さて、企業会計の理論においては、収入は「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し（企業会計原則、第二損益計算原則一のA）」とあるように、収益を測定する尺度なり基準として意味されているようである。その収益は、企業の生産活動あるいは経営活動の結果として生み出されたものの価値であるが、収益計上についていわゆる実現主義が指導理念とされているから、価値の発生増加それ自体をもって、当然に収益として把握するようなことはない。一般には、企業の生産物である財貨や役務を企業外に提供することによって、その反対給付として受取る新しい資産の価額で測定するわけである。いずれにしても、収益の主たる特性は「純資産項目における増加である」と<sup>(二)</sup>と解されるから、企業の生産活動以外の原因による企業資産の増加（たとえば、固定資産や有価証券等の売却益、

発見や受贈による利益または資産の評価益など<sup>(四)</sup>も、収益に含めなければ論理一貫しない。現に、E. Schmalenbachは、資本の元入れおよび負債の発生による資産の価額の増加を除いて、資産の処分益、受贈利益、評価益などにもとづく資産の価額の増加を広く収益の中に含めている<sup>(三)</sup>。これに対して、Paton および Littleton は、これらの項目を利益 (Income) または利得 (Gain) として、収益とは区別している<sup>(四)</sup>。当期業績の評価に主要な目的をおく企業会計の立場はみとめるにしても、所得税法上所得は、その源泉や形体のいかんを問わないのであるから、所得税の問題としては、このような区別の実益はほとんどみとめられない。事情は、法人税についても同じである<sup>(五)</sup>。

このように、収益の考え方には広狭二義あるにしても、何らかの意味での資産の増加として考えられるが、資産そのものとは区別されなければならぬ。すなわち、収益は抽象的な観念であって、資産はその表現形体にすぎないのである。したがって、収入として資産が流入するということは、その資産によって表現される経済的価値の流入を意味するのである。一方、所得は、一応、特定の主体について、一定の期間において帰属することとなった経済的価値の純増加、と解されるから、所得計算上の積極的要素たる収入は、この経済的価値 (より具体的にいえば、それを表現する資産等) を受取ることである<sup>(六)</sup>。といえる。

(2) さて、経済的価値の純増加は、積極的要素の絶対的増加と消極的要素の絶対的減少とによって結果する。そして、収入は他から受けるものという観念であるから、「収入」の態様として、次のようなものが考えられる。すなわち、

① 対価契約に基因する反対給付としての積極的な流入

商品、製品の売上収入、役務提供の対価など最も典型的な収入である。

② 対価契約に基因する反対給付としての消極的な流入

対価としての債務免除、つまり、役務を提供することによって、債務の免除を受ける場合。

③ 受贈に基因する積極的な流入

資産等の贈与、遺贈を受けること、観念的には、相続もこの部類において解することができる。

人的役務所得をめぐる若干の考察

④ 受贈に起因する消極的な流入

債権者の一方的な価値犠牲による債務の免除である。第三者による債務の弁済、債務を有利に決済すること、時効取得なども、この部類において解することができる。

⑤ 不法行為等に基因する流入

窃盗、強盗、横領、賭博など。なお、詐欺、恐喝などは①の部類において解すべきものと思われる。

⑥ 発見、採取等に基因する積極的な流入

埋蔵物の発見、無主物の先占（野生の動植物の採取、他人の遺棄物の取得）などがこれに当る。なお、遺失物を民法第二四〇条によって取得するのも、この範疇において解されよう。

上記の態様のうち債務免除については、若干の批判がなされるので、少しく付言する。たとえば、収入金額は、法律上収入すべき権利の確定した金銭債権であって、課税所得計算の因子となる積極的経済価値をいうのであるが、債務免除益は、積極的に金銭の支払いを受けないこと、支払いを受けるべき金銭債権を生じないこと、という徴表で示されるように、経費の減殺要因になることはあっても、収入<sup>(七)</sup>ではない、との見解がある。しかし、この見解は、債務免除の経済的実体を無視するものとして正当ではない。債務の免除を受けることによって、債務が消滅しその結果債務支払いに当てるべき資産の外部流出を防止できるといふ利益を、債権者という自己以外の者の経済関係において生じたのである。企業会計の理論においても、債務免除益の収益たることは、すでにみとめられているところである。

「収入金額は、法律上収入すべき権利の確定云々」ということは、収入計上時期決定の問題であって、所得の範囲決定の問題ではない。そのうえ、次章で述べるように、収入計上時期決定基準として、法的基準は唯一無二の徴表ではないのである（もともと、債権者が債務の免除をするということは、それだけで有効な法的基準である）。

これを要するに、所得税法上の収入という概念は、本来的にそれがもつ意味内容とはかく、いわゆる法概念として税法独自の意味内容を持たせる必要がある、と解される。<sup>(八)</sup>その意味で、積極的に流入する経済的価値というのは、収入の一態様にすぎないというべきである。したがって、「債務免除は、法人と個人とで結論を異にし、法人税法では収入（収益）の原因であっても、個人の場合には、これによって積極的に拒税力が増加したと認むべき場合の外は、収入すべき金額を構成しないものと解すべきである。」<sup>(九)</sup>とする見解は、収入と拒税力とを混同するものとして賛成できない。収入かどうかは本質の問題であって、それに拒税力をみとめるか否かは、政策の問題であって混同は許されない。<sup>(一〇)</sup>このことは、非課税所得あるいは免税所得などとして、制度的に処理されていることから理解できる。

(3) 以上のようにして、所得税法上の収入は、経済的価値を外部から受入れることであるが、その表現形体には一切拘束されない。所得税法第三六条第一項かゝる書は、この趣旨を規定するものである。

ところで、実定法（所得税法および法人税法等）上意味を有する所得は、ある所得者にとつてのある期間のものという形でなければならぬ。加えて、所得は税額の算出基礎になるものであるから、具体的な金額として把握される必要がある。したがって、収入も①いつ、②いくらで、③流入したか、という形をとるように敷延されるのでなければ、空虚な間に終つてしまふであらう。その意味では、経済的価値の流入というものは収入を特性づける一つの要素である、ともいえよう。そこで、この三つの要素が充足される状態を實現と呼ぶならば、この時にこそ租税を課すべき所得が帰属したといえるのである。①および②については、所得税法上の収入概念の外延と解し、詳細は次章で検討することにする。

注一 新村出「広辞苑」。

二 宇奈山英夫「収益の意義」実務会計一卷四号一三四頁。

三 E. Schnalenbach, *Dynamische Bilanz* (土岐政蔵訳書五十七頁)。

四 W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting, Standards* (中島省吾訳書四十七頁)。

人的役務所得をめぐる若干の考察

なお、アメリカ会計学会も、贈与の受入れは収益とは解してゐない (A. A. A.: Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, 1948, Revision 中島省吾訳書六一～六二頁)。

五 法人税法第二二条第一項、第二項参照。

六 金子、前掲稿「所得概念について」六〇頁は、「収入の意義は広く解しその形体、反覆性の程度、源泉のいかんを問わず納税者の担税力を増加させるすべての経済的価値の流入が原則としてこれに含まれると解するのが妥当であろう」とされる。

七 阿南主税「所得税法体系」六六三頁以下。

八 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」二〇頁以下。

九 阿南、前掲書五六〇頁。

一〇 時子山常三部監訳「ニコラス・カルドア、総合所得税」一六頁以下は、所得と担税力との関係について詳述している。

一一 アメリカ税法において、実現は、所得の存在に対する前提条件であるといわれるが、それは次の三つの条件を満たしたとき、所得は実現したといわれる。① 完結取引の条件 Ⅱ 所得は、現金または財貨の受領、債務の免除、あるいは法的権利の性質上の変化などの出来事または取引によって完了していなければならない。② 客観的測定条件 Ⅱ 所得は、客観的に測定されうるものでなければならない。③ 恒久性の条件 Ⅱ 所得は、明確かつ取消すことのできないものでなければならない (以上は武田隆二「税法における所得計算原理 (山下勝治編、所得税論所収)」四三頁による)。

(三) 収入金額概念の発展とその問題点

「所得は物に即した概念ではなく、人に即した概念である。」とされる。(1) したがって、たとえ外部からの流入によらない経済的価値の増加であっても、租税を負担させるに相当なものであるかぎり、課税対象に含めることは当然に要請されることである。所得税法は、このような項目を課税対象に含めるために、いわゆる別段の定めをもって「収入金額に算入する」ことにしている。第三九条・第四〇条第一項・第五九条第一項などがそれである。

1 たな卸資産等の自家消費・贈与等に対する課税の意義



(1) たな卸資産等の自家消費や贈与が収入金額に算入されることが所得税法上明らかな形で規定されるようになったのは、周知のように昭和五年のことである。<sup>(二)</sup>しかし、これよりさき昭和二二年に、農産物についてのいわゆる收穫基準に関する規定が設けられ、その自家消費分は結果として課税対象に含まれることになつてゐた。

收穫基準は、もともと所得の帰属時期決定の基準として機能すべきものであつて、所得性の問題ではない。しかし、現実の販売や自家消費等の事実の有無にかかわりなく、收穫の時点で全生産物が課税されることになるから、販売され収入をもちた部分以外は「所得」でないとの別段の定めのないかぎり、自家消費分にも、当然に課税されることになる。このような課税処理に合理性をみとめ得るのは、全くのところわが国の農業（所得）についての特殊事情によるものと思われる。このことは、税制調査会が「農産物については（中略）自家消費の割合が多い特性をもつてゐるとともに、その自家消費をそのつど把握することが至難なことによる徴税技術上の問題から生じた特別の例外と考えられる。」<sup>(三)</sup>とのべていることから窺知できる。收穫基準は、生産物が何時でも、安定した価格で確実に販売できるという状態の存在を前提にみとめられるものであつて、自家消費分のように販売されず、収入もたらさない項目に対しては、当然には適用されないものである。したがつて、自家消費分も含めて広く農産物に対して收穫基準を適用するためには、その前に自家消費分に対する課税の根拠が存在していなければならない。

農産物の自家消費分に対する課税について植松守雄元国税庁所得税課長は次のようにのべている。<sup>(四)</sup>すなわち、「農産物は人間の生活に必要な基礎物資であり、農家が自家生産によつて賄うのに対して、農家以外の家庭では普通これを小売価格で需めなければならない。農村は一般に生活費が安く、都会地の納税者と同額の人的控除が得られること自体農家にとつて相対的に有利に働いており、農産物の自家消費分を課税所得に含めることは、課税の公平上当然である。」と。たしかに、ある特別の事情にある者のみが、一般平均的な者に比して、特に有利に需め得るとすれば、それが生活必需品などの需要の弾力性の低い財貨ほど、その有利な程度で資産の流出（減少）を回避し得ることになるから、その特定者は、経済的実体面で有利に位置することができる。累進課税が経済的平等化（所得の再配分）をその一つ

として指向するものとすれば、<sup>(五)</sup>ここに何らかの租税法的価値判断が加えられるのは当然であつて、所得税法は、この経済的有利性に担税力を見出そうとしているものと思われる。

しかしながら、経済的有利性は担税力の指標ではあつても、イコール所得を意味しないであらう。農産物は、例えば一粒の種も、みについでみると、容易に理解できるように、明らかな形で経済的価値の増加が現象している。そこで、収穫した農産物を自家消費するということは、発生した経済的価値を処分することを意味する。処分した時点でみると、外部から流入した経済的価値でも、内部において発生増加した経済的価値でも区別すべき必然性はないように思われる。したがつて、発生増加した経済的価値の処分（消費）をもつて、所得実現の一つの徴表として解すべきものと解される。なお、所得税法は所得を収入という形で観念するのであるから、このような最終処分をもつて所得の実現と解するにしても、法第三六条第一項を根拠にして、当然に課税対象とすることができないのはいうまでもない。<sup>(六)</sup>

農産物を自家消費することの本質を以上のように解すれば、これに対する課税は、公平負担の維持のための当然の処理と思われる。ただし、前記引用のように、農産物は生活必需品であり、それに対する支出（所得の処分）は絶対不可避であるから、農産物を自給できる者は、他の者に対して自給した経済的価値相当分のいわゆる自由所得を余計に所有し得ることになり、それだけ高い担税力を持つことになるといえるからである。これに加えて昭和二二年当時一般の食糧事情はかなり逼迫しており、これに対して農家は自給自足が可能であり、それがわが国の農家では通常であつたろうから、これらの社会的背景が農産物の自家消費分の課税を承認する要因になつたものと思われる。事実、わが国と農業事情を異にするアメリカでは、農産物の自家消費に対しては課税していない。その理論的根拠は余り明らかにされていないが、学説としては課税すべしとするものが多い。<sup>(八)</sup>

(2) さて、内部的に発生増加する経済的価値は農産物に表現されるものに限らないから、農産物の自家消費分の課税との権衡上からは、他の項目への課税も当然に問題になる。たとえば、植松前課長はさきの引用（注四）に続いて「このような考え方を柱として考えれば、たな卸資産の自家消費などが収入金額を構成するものとする税法の規定も、これと平仄があつている。」とのべている。しかし、た

な卸資産には、農産物（生産物）のように明らかに価値の増加を認識できるものと、販売のために仕入れた商品など当然には価値の増加を認識できないものとが含まれており、これらを等しく「たな卸資産の自家消費」として一括することには、問題があるように思われる。（詳細は、次節において検討する。）

ともあれ、たな卸資産の自家消費、贈与等の場合に課税とする趣旨は何か。たとえば、税制調査会<sup>(九)</sup>は「在庫品の自家消費については、単に消費財を市価より低廉で購入したものは違つて、それがもともと販売商品として保有していたものであるから、その商品を販売してこれと同種商品を購入して消費したという立場で考えるのが妥当である。したがつて、販売利益に相当する部分の所得があつたものとして課税する現行所得税法の建前は正しいと考える。」とのべているが、この販売商品という点に意味があると考えられる。すなわち、販売商品をめぐつて「販売業者」と「消費者」との関係は、(1)でのべた「農家」と「非農家」との関係に擬すことができる。つまり販売業者といへども、生活という側面すなわち所得の処分については、他の一般の消費者と等しい条件のもとに在ることを法が前提し、そのうえに人的控除をはじめ諸制度が構成されていると解されるから、職業的に特別の事情にある者のみが、特に有利に「処分」し得るものとするれば、それらを平均的な位置にまで引き戻す必要があるのである。販売業者も「販売業者」という職業的位置を捨象した生活の側面では、購入して消費するよりほかはないわけであるから、販売業者としての資格で、一般消費者たる自己に、通常他に販売する価格で販売したものとみるべきである、ということになるのである。

要するに、農業者と非農業者、販売業者と消費者というような関係において、両者のバランスをとるといふところに、その趣旨があると解される。したがつて、これをふえんすれば、生産、販売等を業とする者が自家消費等をする場合にかぎらず、業としない者の場合にも適用すべきことになる。所得税法第三九条が、「たな卸資産に準ずる資産」をたな卸資産と同列に規定し、そのうえ雑所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産をも含める（所令第八六条、同第八一条）のは、このような趣旨と解される。もっとも、このことのために新しい問題が生じていることを指摘しなければならぬ。すなわち、「雑所得」はその内容の全く不明な所得類型であるから、雑

所得を生ずべき業務およびその業務に係るたな卸資産に準ずる資産の範囲をどこで限定するか、という問題である（これについては二八二頁以下で考察する。）。

2 たな卸資産等の自家消費・贈与等に対する課税の本質

(1) 経済的価値の内部的発生増加原因

前節では、たな卸資産等の自家消費分に対する課税の趣旨は、内部的に発生増加した経済的価値を公平負担の維持のため、課税対象に取り込むことであると解したが、その内部的に発生増加する原因としては、次のような場合が考えられる。

イ 自然的増加

自己所有の動植物が、それ自体で生育成長することである。動植物の自然的成長は、生物の本性であるが、多くの場合それに人的要素と資本（資産）的要素とが加わるであろう。しかし、ここではそれらの要素は捨象して、もっぱら自然的成長のみを抽出する。

ロ 値上がり

資産の所有者の人的、物的な作用によらずに、外部環境などの変化によって現象することでは、自然的増加の一種として解されよう。しかし、動植物のように物質的な増加を伴う場合と、価値そのものの増加の場合とは区別できるし、その方が所得税法の構成からいっても便宜である。

資産の値上がりは、一元的な原因によるものではなく、種々の場合があり得よう。<sup>(一〇)</sup> たとえば、

① 貨幣価値の変動

② 収益資産について、収益還元利率の低下

③ 環境の変化（いわゆる地代理論から説明し得べき各種資産の値上がりである）

たとえば、観光開発や道路事情の改善などの開拓前線の前進による地価の値上がり、企業の収益力向上（新技術の発明などに

基因する)を反映する株価の上昇、書画、骨董その他多くの資産の値上がりなども地代理論にしたがって解すことができる。

#### ④ 企業の内部留保利益を反映する株価の上昇

ハ 生産等

生産、製造、加工等にもとづく価値増加であるが、現代社会においては支配的な要因であるといえる。生産は、自然、労働、資本の三要素の結合として行なわれるものである。家畜の飼育、農作物の栽培などは、基本的には自然的要素を要因として価値増加が現象する。一方、絵画、彫刻等は人的要素(労働)が主たる要因となるものである。このように、生産等の結果発生した経済的価値に對する三要素の貢献度合いは、成果物の種類によって種々であり、そのうゑ数量的に計測できないということを指摘しておく必要がある。

(一一)

ニ 帰屬所得

自己所有資産の使用(利用)利益または自己もしくは家族のためにする労働(自家労働)から生じる利益として理解しておく。要するに、発生増加した経済的価値を直ちに消費したと考えることができよう。

#### (2) 自家消費等課税の本質

たな卸資産等を自家消費した場合「その消費した時におけるこれらの資産の価額に相当する金額(以下単に時価という。)」で収入金額に算入すべきこととされている(所法第三九条)。そこで、自己の生産にかかる資産の時価は、自然的増加相当部分、自己労力利用相当部分および資産利用相当部分に分けられる。一方、その生産物の売上代価は、製造原価(原材料費や償却費等)、賃金、地代、利子および利潤のそれぞれに相当する部分の総計として構成されるといえる。ここでは、消費した者が自ら生産した資産を対象に論じているから、原価相当分は別として賃金相当分は自己労力に對するものであり、地代、利子は自己所有の資産利用に對する対価に相当するものである。次に、利潤相当分がすべて自然的増加に對応するとすれば、外部から流入した経済的価値と同じ経済的効果を持つと考えられる。

人的役務所得をめぐる若干の考察

るから、これの消費に対する課税は当然の処理といえる。農産物や山林の自家消費に対する課税は、この意味が大きいと思われる。ところが、販売目的で仕入れた商品を自家消費する場合においては、自然的増加はほとんど考えられない。したがって、仕入商品たるたな卸資産の自家消費を「その商品を販売してこれを同種商品を購入して消費した」と考えることは、その商品の時価によって把握される経済的価値の消費（処分）を觀念していることを意味する。つまり、販売をみなすことによって経済的価値の発生増加を觀念し、購入して消費するというところでその経済的価値の処分を觀念しているものと思われる。

このことは、たな卸資産の贈与の場合に対比してみると、より明らかになる。すなわち、贈与を受けた者についてみると、仕入価額（取得価額）によって觀念されるたな卸資産の受贈ではなく、時価によって觀念されるたな卸資産の受贈を意味する。これを贈与者からすれば、時価相当額のたな卸資産を贈与したという効果をもつことになり、当然に、販売利益に相当する経済的価値の処分（贈与）を意味することになる。

しかしながら、販売業者の利益獲得方法は、まさに  $G \rightarrow W \rightarrow G'$  において、 $G'$  の  $G$  を超過する差額として現象すると考えられるから、右記の論理は、仕入れた商品は販売業者において常に時価によって機能するという觀念を前提にしなければ成立し得ない。それはいわゆるキャピタル・ゲインや自然的増加あるいは資産の利用や自己労力の利用による価値とも異なる経済的価値発生「みなし」と考えざるを得ない。

このようにみてみると、たな卸資産の自家消費に対する課税は、たな卸資産という現物所得に対する課税の現象を有するが、その実質は心ずしもそのみではない。すなわち、自然的増加、自己労力の利用（自家労働）の価値、自己所有資産の利用価値およびその他の「みなし価値」の総合されたものに対する課税である。したがって、当該たな卸資産として生成される過程において果す生産要素の貢献度合のいかんが、たな卸資産の自家消費課税の本質を特徴づけることになると解される。

### 3、自家消費の意味

これまで「自家消費」の意味を自明のこととしてきたが、以下の検討の便宜のためにも若干整理しておく。

自家消費とは、所得税法の文言によれば家事のために消費することであるが（第三九条）、最も素朴な意味では文字どおり「お腹」のなかに入れることであろう。しかし、たな卸資産の範囲が広いことに伴って、自家消費の意味も多様になることが考えられる。

さて、食料品は生活のために食すること、衣料品は生活のために身につけること、家具調度品に生活のために使用すること等々、一般には、それぞれの資産の用法に従って自己の最終消費にあてることが、自家消費である。自家消費は、所得獲得のための価値犠牲たる必要経費に対立する観念であると解されるから、その消費が原則として新しい経済的価値の造出に結果しないものでなければならぬ。自家消費は、当該たな卸資産を業務から分離することにはかならない。つまり、その業務においてたな卸資産として機能しなくなることである。たとえば、不動産業者が販売用の土地に自宅を建築することは自家消費であるとする判決もなされている。<sup>(一三)</sup>当然のことながら、たな卸資産を業務の用に供するのは新しい価値造出のための犠牲であるから、自家消費ではない（計算上は、一方では必要経費の増加を伴うから、収入金額算入の実益がない）。

問題は、いかなる徴表によって自家消費されたとみるべきか、ということであろう。たとえば、販売商品たる応接セットを、本日の私的な来客に備えて応接間に配置し、翌日再びショウ・ウィンドウに戻したとして、果して自家消費したといえるか。これが二日三日と延長される場合、その限定を何に求めるべきか、容易には決し難い問題である。さらに微妙な問題は、画家が完成した作品をアトリエから、居宅の応接間に移し替えたとして、それを自家消費として解すべきものであろうか。

自家消費は、収入金額の認識徴表として販売、交換等の特定事実に擬せられるべきものである。したがって、業務を営む者がたな卸資産を業務上所有する目的に供しなくなったことを、明確かつ客観的に識別し得るほどに分離されることが必要である。分離の客観性が問題であって、業務を営む者の分離しようとする主観的意図は重要ではない。たとえば、骨董屋が「掘出し物」を自ら鑑賞する目的で床の間に置くのか、または将来より有利に販売する意図のもとに、当床の間に置こうとしているのか確認の方法はないであろう。要する

に、業務を営む者の主観的意図は心理の問題であつて、確認する術を持たないから、もっぱら、外形的徴表によつて判断せざるを得ない。

業務上の所有目的に供しなくなることが明確、客観的に識別されることは、たな卸資産の場所的移動を意味するものではない。作品をアトリエから応接間に移そうが、または画商に預けようが、そのようなことは一切問うところではない。画家が「作品として」売却しようとするは、いつでも可能な状態にあるかぎり消費されたことにはならないと考える。しかし、場所的移動（特に第三者へ）は、反証のないかぎり、その者の業務からの分離を認識すべき有力な根拠を提供するであろう、という留保はみとめなければならぬ。

以上のようにみてみると、食料品のように即時的に消費するものと、耐久消費財のように、いわゆる減価概念において消費を觀念できるものとは、おのずから「消費の事実」の認定は異にしようし、その中間には数多くのものがそれぞれの性質に応じて、それぞれの確認の方法が存在し得べきものと思われる。他方、絵画彫刻等の芸術的作品のように、本来使用という觀念になじまず、そのうへ減価ということも通常考えられないものは、生産者の支配管理下にあるかぎり、「消費された」ことにはならない、と解すべきものである。

#### 4. 所得を生ずべき業務の範囲

(1) 自家消費課税の対象となる資産は、所得を生ずべき業務に係るたな卸資産であるから、ある資産を自家消費または贈与しても、それが当該の業務に係るたな卸資産に該当しないかぎり、課税の対象とされることはない。したがつて、課税処理の実際にあつては、当該の資産が業務に係るたな卸資産かどうかの認定は、重要な課題になる。

いわゆる「趣味と実益」とを兼ねて製作された作品や産物でも、実際に販売されて収入をもたらした場合に、所得税法上の所得を構成することには異論がない。そして、それが趣味と実益の範囲に止まるかぎり、その収入は雑所得を構成する収入として分類されるであろう。そうすると、この者は雑所得を生ずべき業務を営んでいたことになり、みずから消費した大部分の作品・産物は、その業務に係るたな卸資産（またはそれに準ずる資産）ということと、本来目的とした自家消費分に対して課税されることになるのか。



さきに引用した税制調査会答申は、もともと販売商品として保有していたものであるから、その商品を販売してこれと同種商品を購入して消費したという立場で考えるのが妥当であるとのべているが、これを反対解釈すれば、販売商品でないものはこのように解する必要はないということになる。上記の「趣味と実益」とを兼ねて作った産物などは、元来が販売を目的として作られたものではないのである。一切販売せず、すべて自分で消費する場合には課税の対象とならないのに、偶然その一部が販売され対価として現象したからといって、その他の消費分にも課税するというのは余り説得的とは思えない。そこで、販売されて収入の基因となった作品産物とその他の作品産物等との関連が注意されるのである。

事業所得を生ずべき事業という場合、その行為行動あるいは活動の全体が評価の対象となることは疑いない。これに対して、雑所得を生ずべき業務という場合、事業所得という意味での「事業」に比すべき総合体としての「業務」というものを観念できるかは、一つの問題である。雑所得という所得類型は、本来他の九種類の類型に分類できないすべての収入を包括する趣旨で設けられた類型であって、積極的な意味内容をもつものではない。<sup>(一四)</sup>所得分類上事業所得に対する関係での雑所得は、相対的な問題であるが、業務とは所得源泉として

「生活」と区別される意味をもつと解されるのである。ところが、生活は所得の処分場として考えられるが現実には、「収入」として現象することもあり得るから、それが雑所得に分類されることになる。しかし、その場合に、事業所得を生ずべき事業に対比される雑所得を生ずべき業務を営んでいたとみるのは、余り実際的ではないであろう。けだし、生活の場からたまたま収入がもたらされた場合、その生活全体を所得源泉として観念せねばならなくなるからである。

そこで、生活の場からもたらされる収入は、その生活全体との関連において観念すべきではなく、その収入の基因となった個々具体の行為行動あるいは活動との関連においてのみ問題にすべきものと思われる。つまり、作品等が販売された場合、その販売された作品自体についての一連の製作過程が、観念上「雑所得を生ずべき業務」であると解され、本来的に消費に向けられた作品等とは、所得計算上直接的な関連を持たせるべきではないと考える。このことは、雑所得の計算上生じた損失の金額について他の所得との損益通算がみとめら

れないことよって明らかである。一部作品等の販売による収入が、それと同様のものの製作にかかるすべての活動が基因となつて得られると観念するなら、損益通算をみとめないとする理由は存しない筈であるからである。

このようにみえてくると、趣味と実益とを兼ねた程度のものから派生的に生ずる「雑所得」に、たな卸資産を観念することが、そもそも實際的でないことになる。たな卸資産は元来が原価配分のために機能すべきものであるからである。したがって、作品等が偶然収入をもたらしただけの場合には、その時においてその収入自体について實際的に課税処理すればよいということである。これは、趣味と実益の程度の範囲において発生増加する経済的価値にまで、あえて課税を及ぼす必要はないのではないか、という思考に基づく。<sup>(一五)</sup>

(2) ところで、事業所得を生ずべき事業は、その活動の全体が総合的に評価判断されるものとべたが、その場合でも「生活」との区別は必須的な要件である。たとえば、画家などについてみると、その活動は全く画家の個性（人的役務）に立脚するものであるが、目的論的には、生活全体が業務に関連をもつともいえるのである。

しかし、容易に理解できるように、事業（業務）と生活を分かちべき明らかかな基準など求め得べくもない。アトリエで制作活動をしているときだけが、事業活動であるとはいえないであろう。それだからといって、すべてが事業の分野であるともいえないものと思われる。ここに、「絵を画いてこれを部屋に飾り、または他人に贈与することは、いわばその人の「趣味」（生活）の領域である。」とするゆえんのものがあるといえる。

同じような意味で、洋服仕立屋が、はじめから自分で着用する意図をもって洋服を仕立てる場合に、その仕立てという役務は事業の部に属するものと解すべきであろうか。自分で仕立てた洋服を着用する場合、常に「事業の部類」において仕立てた洋服を着用（自家消費）したと解すべき必然的な理由があるとは思えない。事業から生地（洋服地）そのものを流用（自家消費）し、それに「事業に属しない役務」で加工したと考えることもできるのではなからうか。もちろん生地そのものの自家消費に対する課税は残される。

これに対して、料理屋の主人の晩酌用の酒あるいは食事については、事業の部類に属する意味合いが強くなる。つまり、はじめから家

事用として、明確に事業と区別して購入し消費しているならともかく、一般には事業用の酒あるいは食事そのものを家事に転用したと解すべきものと思われる。

こうしてみると、法人のようにその活動の全体が原則として所得を生ずべき業務と考えられるのに対して、私的経済の総合体といわれる個人については、所得を生ずべき業務の範囲は一義的に決することはできないといわざるを得ない。そこで、その業務に係るたな卸資産（またはそれに準ずる資産）が、高い程度の人的努力の成果物たる場合は、人的活動の性質上業務（事業）と生活を明確に区別することが困難な場合が多いから、その成果物たるたな卸資産等が具体的に対価として現象した事実を中心として、「業務」というものの範囲を限定するのが妥当であると考えるのである。

注一 金子、前掲稿「租税法における所得概念の構成一」法協雑誌八三卷九・一〇号一、二七一頁。

二 その後昭和四〇年の全文改正に当たり、さらに規定が整備されて現行法のようにその趣旨が拡張された（国税庁昭和四四年改正税法のすべて二八頁参照）。

三 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申（昭和三八年二月）」一六頁。

四 植松、前掲稿四四年四月号一二頁。

五 William Vickrey, *Agenda for Progressive Taxation*, Ronald Press, 1947（塩崎潤訳）財政二〇卷五号三二頁。なお、以下において本論文は単に「Vickrey稿」として引用する。

六 その意味で、所法第三九条、同第四〇条第一項および同第五九条第一項などは創設規定と解される。

七 税講、前掲書二六頁によると、自由所得とは、純所得より生活に必要な費用を差引いた後の自由に奢侈又は貯蓄にあてることができる財貨をいう。

八 参照 Vickrey 前掲稿（二〇卷六号）七一頁、塩崎潤訳「R・グード原著個人所得税」一五八頁（以下本書は R. Good 書として引用）、神戸正雄「租税研究第六卷」八四頁、泉美之松「所得概念に関する若干の問題点（三完）」産業経理一二卷九号七五人的役務所得をめぐる若干の考察

頁、植松、前掲稿(二月号一三頁、および五月号一七頁)。

九 税制調査会、前掲答申六頁。

一〇 以下の整理は、林大造「所得税法の基本問題」一〇五―六頁によるところが多い。

一一 D. B. Marsh は帰属所得を「納税義務者の所有しかつ使用する耐久資産から生じるか、あるいは納税義務者が自己のために行なう努力の成果またはサービスから生ずる満足の流れ (Imputed income may be defined provisionally as a flow of satisfactions from durable goods owned and used by the taxpayer, or from goods and services arising out of the personal exertions of taxpayer on his own behalf.)」と定義する (The Taxation of Imputed Income, Political Science Quarterly, vol. 58, 1943 p. 514)。

一二 前注(九)参照。

一三 昭和四〇・一・一四最高裁第一小法廷昭三八(オ)一三八七判決、税務訴訟資料四一号一頁以下。

一四 金子、前掲稿「租税法における所得概念の構成」一二六〇頁は「一時所得」および「雑所得」という内容不確定の所得類型は、その不確定性の故に、却つて各種の非定型的な利得を所得に含めるための導管パイプないし容器として重要な機能を果たすことが期待される」とべている。

一五 参照、昭和四〇年全文改正に関連して削除された所得税法基本通達一五六。

一六 植松、前掲稿五月号二〇頁。

## 二 人的役務の所得性

### (一) 自家労働および役務の贈与と所得

#### 1 自家労働

自己または家族のためにする役務提供すなわち自家労働が、経済的価値の造出要因であり、それらの価値も所得に含まれるとする経済学説(所得学説)は多いが、すでにのべたように、現行所得税法の解釈としては、課税の対象となる所得には含まれない。しかし、自家労働の成果たるたな卸資産の自家消費に課税することは、その成果物に化体される自家労働の価値額に課税するという側面をもつことに

なるから、自己努力そのものの利用価値に対して課税しないこととの権衡上の問題が生じるものと思われる。そこで、はじめに自家労働に基因する経済的価値を所得に含めない根拠についてみてみよう。

自家労働に基因する経済的価値を所得に含めて理解する経済学説においても、それが当然に課税の対象となり得ることをみとめているわけではない。たとえば、Marsh はサーブिसによる所得の課税には、閑の所得 (Income from leisure) に対して課税しないこととの権衡上賛成できないとして次のような興味ある比喩を用いて巧みに説明している。すなわち、「われわれが、芝生の手入れをすること (趣味でなされると推定される。) によって生ずる imputed income に対して課税すべきものとすれば、生長した芝草が好きで、それを眺めている閑があつて、芝生をほったらかしておく者は、何故に免除されることになるのか。」と。努力することにより課税上不利に差別されるならば、あえて努力する者の減少することは道理であり、これが国民経済に及ぼす影響の重大性はいうまでもない。同様な意味で、器用な人は課税され (他人を雇わずに、自分で種々のことをなし得るであろうから)、不器用な人は課税を免れるというのでは、不公平は昂進するばかりである。したがつて、自家労働に基因する価値を課税するという建前で両者の権衡を図るとすれば、怠けている人の「怠け」に対しても課税しなければならない。事実、怠けに対しても所得をみなし得るとする見解もある。Vickrey は、「一般的にいうと、生産活動に自発的に加わらない者は、自分自身のサーブिसは少なくとも、自分の潜在的サーブイスを閑暇の形で消費しているものとみられよう。一方の極端に立つと、この閑暇を放棄して有給の職業につけば得られる管の金額で評価することができる。」とのべている。<sup>(四)</sup>

しかし、閑暇に対する課税は、人間自体に対して課税することにはかならない。<sup>(四)</sup>すでにのべたように、所得は租税力を増加させる経済的価値の純増加と解するわけであるから、閑暇に対する課税処理などをみとめようとするならば、所得というものの概念を再構成してからでなければならぬ。とりわけ、租税の本質は、現代では金銭債務性にあるから、人間自体に課税するとしても、納税の方法はないといわざるを得ない。したがつて、Vickrey が「実際には、このような措置は採用されそうもない。」<sup>(五)</sup>ことをみとめざるを得ないのである。

人的役務所得をめぐる若干の考察

自家労働に基因する価値に課税しないことの理由として、実行上の困難性をあげるものが少なくない。R. Goode は、「家庭内で行なわれるサービスを評価する試みは、直ちに、理論的にも実務的にも克服しがたい障害にぶつかるであろう。」<sup>(六)</sup>として、課税、非課税の限界の困難なことをのべている。同様に、H. Simons も「どこかで停止する必要に直面するにちがいないが、都合のよい停止線は見出しがた<sup>(七)</sup>。」として、Spaulding は、更に徹底し、この種の所得の「取扱いの問題は、主として行政上の問題である。(中略)しかし、評価の問題があまり重い負担となるところで、一線を画することが人智の役目である。即ち収入のうちで、はっきりと確定し得べき、しかも、金銭に換価し得べきものだけを所得税に服せしめなければならない。」<sup>(八)</sup>としている。たしかに、有給の職業につけば得られる筈の金額で評価することができるとしても、それは他人に提供して得られる価値であって、それが何故に自分自身のために行なわれた場合の価値に等しいのか必ずしも明らかでない。特に、いわゆる素人が専門家の職業上の役務と同じ種類のものを自分で行なったとしても、おそらく評価の基準がないというのが実情であろう。まして March のいうように帰属所得が満足の流入であるとすれば、その満足を他人に提供すれば得られるであろう金額で評価し得るものではあるまい。

思うに、自家労働に基因する価値を所得税法上所得に含めることが妥当かどうかは、その役務について通常の市場において対価が支払われているかどうかを基本にすべきである。自家労働は、本来的に人間生活そのものであって、自分自身の生活行動を自己の労力で処理するのは、真実自然な立場である。自己の労力を利用するについて、いわゆるタダ(無償)であるとするきわめて素朴なるがゆえに、そこに所得を認識させることは容易なことではない。<sup>(九)</sup>一般的な観念としては、自家労働が直接経済的価値を発生増加させるとは認識されず、わずかに支出の削減あるいは節約として認識されるにすぎないものと考えられる。

一方課税所得は、全くのところ個別経済主体に対する属性であるから、社会的もしくは国民経済的にいかに積算されても、一個人としての金額がそれほど多くない場合には、たとえそれを課税の対象から除外するとしても負担の公平上そう問題が生ずると思えない<sup>(一〇)</sup>。いわゆる少額不追求主義<sup>(一一)</sup>。Vickrey も「近時の広汎な分業の発達した産業経済では、このような例は、重要な問題となる程

しばしば起りそうもない。」であろう。

こうしてみると、自家労働で問題になり得るとすれば、専門的職業者がその専門職業上の役務を自家消費する場合が予想される。しかし、この場合でも実行上の負担を考えると、おそらく断念せざるを得ないものと思われる。より重要なことはこのような帰属所得は、納税者について特定の事情を前提にしその事情をめぐっての比較において認識されるものであるから、比較すべき専門的職業の専門の程度を何を根拠にして決定するのか、その選択次第で範囲が広くもなり狭くもなるということである。したがって、多くの研究者が問題にする主婦の家事労働にしても、主婦は職業を持つものである、ということ的前提をしなければ、家事に専従する主婦に所得を「みなす」とはできないであろう。かりに、主婦の家事労働に対して、政策上考慮するとしても所得をみなすことが、残された唯一の手段であると(一三)は思われない。たとえば、有職の主婦のその職業から得られる収入に対し何らかの控除をみとめるのも一つの方法であろう。もちろんこれは立法政策の問題であるが、いずれにしても今後に残された課題であるといふべきであろう。

## 2 役務の贈与

これまでの議論では、役務提供の相手を自己または家族に限定していたが、それ以外の者に無償で提供される場合は、いかに解すべきであるか。

役務を自己または家族以外の者に無償提供(つまり役務の贈与)した場合に経済的価値を造出するであろうことは、自家労働に対比すれば容易に理解できる。自家労働の論理にしたがって解すれば、役務を提供することによって造出した価値を直ちに処分(贈与)したという関係になる。役務の受領者は、その役務の対価に相当する「経済的利益」を収入したことになるが、これは役務提供者が当該利益を与えていることを意味する。つまり役務の価額相当の贈与としての経済的価値を発生させたことになるのである。これは、純粹経済人たる法人を対象とする法人税法が、役務の無償提供に収益の発生を顧念すること(法人税法第二二条第二項)に対比するとより明らかにする。(一四)

しかしながら、所得税法上収入は、外部から流入する経済的価値であるから、役務の無償提供について別段の定めのないかぎり、所得税法上所得に含めることはできない。もっとも、個人については、法人のように純粹に経済的に割り切ることができないから、役務の無償提供は、その者の生活に属する行為と観念して、所得を生むものとは考えないとする社会的な通念の存在が予想される。

もちろん、何らかの義務履行に代えてなされる場合は、すでに無償提供ではない。このことは、一の(二)の(2)で対価としての債務免除は収入であるとして結論したところである。しかし、その場合でも、無償提供による役務の価値が収入として観念されるのではなく、その結果もたらされる債務免除益が収入として解されることはいうまでもない。当然のことながら、役務の受領者をして役務の対価を第三者に支払わせたとしても、それは無償提供の問題ではない。<sup>(一五)</sup> また、役務提供者と受領者との間では無償として行なわれ、受領者が「善意」で役務の価値相当額を福祉事業などに寄付したとしても、役務提供者とは無関係である。<sup>(一六)</sup>

このようにみてくると、役務の無償提供は、そのこと自体よりも、問題となっている提供関係が、真実無償であるかどうかの認定がより重要になるものと思われる。たとえば、流行歌手等の芸能人が特定者の主催する興行に無償出演するような場合、それが現金の寄付の代替であることも予想されるからである。

注一 参照 Vickyey 前掲稿財政二十卷六号七三頁以下、R. Goode 前掲書一五九頁以下、植松前掲稿五月号一七頁以下、泉前掲稿

七六頁、神戸前掲書八四頁、金子前掲稿「所得概念について」五九頁等。

二 D.B. Marsh 前掲稿五一九～五二〇頁。

三 Vickyey 前掲稿財政二〇卷六号七七頁。

四 Marsh は「各人の超過生産力に対して課税するところにあるところから (A tax on leisure might take the form of a tax on the individual's excess productive capacity. 前掲稿五一九頁)。

五 三と同い。

六 R. Goode 前掲書一五九頁。



7 Henry C. Simons, *Personal Income Taxation*, Univ. of Chicago Press, 1938, p. 110 (……the necessity of stopping somewhere, and no convenient stopping place is discernible.).

八 田中勝次郎「法人税法の研究」一一三二頁。

九 植松前課長は、「個人の役務提供については、日曜大工や主婦の家事労働の場合はもちろん、事業者の専門職業にかかる役務提供の場合であっても、その行為をすべて経済的行為とみず、その人の家事(生活)に属する行為とみて、それが経済的対価をもたらしめない限り、所得を生むものとは考えないとする思考形式が働くという側面もあろう」とのべている(前掲稿二二頁)。

一〇 Vickrey 前掲稿財政二〇巻六号七三頁。

一一 Vickrey の例示は、①大工が自宅を修繕すること、②計理士が家で鉛工工事をする事、である。

一二 一の文献参照。

一三 Vickrey および Marsh は、前掲稿において外で働く主婦に対して、恣意的であっても若干の斟酌が必要であるとして、詳細なる試案をのべている。概ね外で働く主婦を有利に差別課税する方向のようである。

一四 渡辺、前掲書七頁は、無償による役務の提供が収益を構成するといったことは一寸考えられない、と説明しているが正当とは思われない。

一五 それは、役務に対する報酬の贈与である。これに関して、須貝脩一教授は米国の裁判例として次のような紹介をなされている。

「所得の源泉を所有または支配する者はみずから受領し得たものの処分をも支配し、自分の欲求の満足を得る方便として自分から他人に支払を転換するという理由で、所得が譲渡者によって「実現される」ということである」(米国税法における家族の課税七、税法四九号四頁)。

わが國の裁判例では、確定後になされた給与債権の放棄は、その者の給与所得計算に影響するものではないとしたがある。昭和三五、三、三一山口地裁昭三三(行)五判決、税務訴訟資料三三三号四九七頁以下参照。

確定前の給与辞退については、所得税基本通達二八〇一〇は所得税を課さないとしているが、役務の贈与に実質上同視できるから、妥当であるといえる。

一六 須貝、前掲稿(税法五五号三頁以下)によると、アメリカでは慈善のために役務については、契約に拘束を与えるための人的役務所得をめぐる若干の考察

一ドルは別として、善意でなされた役務の贈与は、所得を實現しないとされている。

(二) 資産に化体される自己労力の価値と所得

1 内部的価値発生増加原因に基づく課税上の差異

たな卸資産の自家消費に関する現行法の課税処理においては、等しくたな卸資産（それに準ずる資産も含む、以下同じ。）であるかぎり、農産物でも、画家の制作になる絵画でも、あるいは仕入商品でも全く区別されない。前節(三)の2でのべたように、たな卸資産の種類によって、それに表現される経済的価値の発生増加原因およびその貢献度合は区別であるのに、現行法上の取扱いはこれらが全く捨象されている。たな卸資産の自家消費課税において、経済的価値の発生増加原因が問題にされなかったのは、たな卸資産という物そのものの消費に重点をおいていたからではないかと思われる。そして、自家労働に基因する価値額への非課税処理との権衡上の問題に対して資産の種類によって発生増加原因の貢献度合に差異がある、ということ前提にしなければ妥当な解決は得られないと思われる。

経済的価値は、その発生増加原因のいかんにかかわらず、課税しすべて等しく取扱われているならば、このような問題の提起は無意味であるが、実際にはどうか、以下原因別にみてみよう。

自然的増加に基因する価値は農産物、動物類あるいは山林等が大部分であろうが、概ね課税の対象に含まれていると思われる。わずかに家庭菜園、植木盆栽の類および愛玩用の動物類が考えられるが、これらが内部的にもたらず価値は、たとえ課税の対象から除外するとしても、それほど負担の公平を破壊するとは思われない。(一)  
現に、これらは執行上の問題として処理されているところであるが、それに対する批判はほとんど耳にしない。(二)

自家労働については、すでに検討したところであるから再言しない。

資産（資本）の利用（使用）価値は、いわゆる自家用住宅の居住利益をはじめ、耐久消費財など全く課税の対象になっていない。その主たる理由は、当該価値額を評価測定することの困難性にある、イギリスが、帰属家賃に対する課税を一九六三年から廃止したのは周知(三)

のとおりである。しかし、西ドイツなどで帰属家賃に対して現在でも課税しているところを見ると、少なくとも帰属家賃については、一  
国の住宅事情なり、住宅政策なりも重要なポイントになっていると考えられる。さらに、他の耐久消費財などについては、その範囲をど  
こに限定するかという困難な問題が未だに解決されていないのである。

いわゆる値上がり益については、実現しないかぎり課税の対象には含まれない。所得税法第五十九条第一項は、単なる譲渡の譲渡者ではな  
く、贈与等の特定事実によって当該資産の時価に相当する贈与としての利益を処分したのであり、これを所得の実現とみるわけである。<sup>(四)</sup>

以上にあきらかなように、自然的増加として発生するものを除いて、他の原因による経済的価値に対しては、全く課税されていないの  
である。ところが、発生増加原因が総合され、生産という形でたな卸資産に結果した場合は課税の対象に含まれることになる。したがっ  
て、自己労力、自己所有資産の利用等発生原因によって、課税上差別取扱いをするならば、それらが総合された場合でも、何らかの配慮  
がなされるべきではなからうか。

農産物や山林のように自然的原因で発生増加する割合の高い資産に表現される経済的価値は、一種の現物所得として外部から流入した  
価値に近い立場で考えることができる。<sup>(五)</sup>しかし、絵画、彫刻等の芸術的作品のように、人的活動（自家労力利用）による割合の高い資産

によって表現される経済的価値は、むしろ自家労働に基因する経済的価値との比較においてみるのが妥当ではないのか、と考える。つま  
り、主として自然的要因で価値が発生増加する農産物等と、他の要因で発生増加する資産とを、単にたな卸資産として一括することに無  
理があるのではなからうか。

## 2 収入金額に算入すべき自家消費等した資産の価額

たな卸資産に体化される自己労力の価値と自家労働の価値との権衡上の問題は、たな卸資産の自家消費課税が帰属所得に対する課税と  
して解されることに由来する。すなわち、たな卸資産の自家消費等分は時価によって収入金額に算入すべきこととされているから（所法第  
三九条、同四十条第一項）、販売利益に相当する所得の発生も顧念されることになる。そこで、自家労働や資産利用の価値に課税しない

人的役務所得をめぐる若干の考察

ということに権衡を合わせるとすれば、販売利益に相当する額から自己労力や資産利用の価値に相当する額を控除すべきことになる。しかし、その場合でも純利潤に相当する額の所得は觀念されることになるが、さきに自家消費課税の本質の項においてのべたように、それは帰屬所得として解されるから他の帰屬所得との権衡からすれば、これも控除することが望まれる。

以上の結果は、当該たな卸資産の時価のうち収入金額として算入される部分は、自然的要素によって発生増加した部分およびその資産の取得価額に相当する部分ということになる。自然的発生増加部分はしばしばのべるように一種の現物所得として解するから課税の対象とすることは当然であるとする立場を支持するものである。自家消費されたたな卸資産の取得価額は、一方において期末たな卸高の減少という形で必要経費（売上原価）に算入されるから、取得価額に相当する額を収入金額に算入しないと売上原価を過大に計上することになる。これを避けるためには取得価額相当額を売上原価から控除する方法も考えられる。どちらを選択するかは、実行上容易な方法によるべきであろう。しかし、売上原価から控除するにしても、収入金額に算入するにしても、取得価額が分明しているかぎり優劣はないものと思われる。ただ、これらの項目は、もともと所得を構成すべきものであると考えられるから、収入金額に算入することの方が、より論理的であるといえよう。

たな卸資産の自家消費が所得項目であるとする学説においても、その評価を時価ですることについては懷疑的のようである。たとえば、Vickeyは、「このような項目は、原則として家事費に入れるべきことは明白であるが、唯一の問題は、これをどう評価するかということである、小売価格一杯で評価することになればその物をそんなに使わないという個人にとっての価値の観点からみても、また、このような自家消費に関する販売費は、小売店舗で普通で購入する場合よりも少ないという経済的観点からみても、小売価格では確かに高過ぎる。農民が消費する農産物については、最寄の市場で売られる価格で評価するのが恐らく適当であろう。商店の場合には輸送費及び保管費を含めての原価で評価するのが、大抵の場合最も適当であろう。」とのべている。また、Googleは農業の特殊専門化が発達しているアメリカでは、農産物の自家消費の問題の重要性は薄れてきているとのべながら、「その価額が大きい場合には、自給物品に課税するこ

とは可能であろう。このような場合には、最小限度のこととして、市場に出さない生産物の生産原価について控除を認めない特別の努力をすることはできよう。<sup>(七)</sup>」としている。

次に、法人税法における取扱いをみてみよう。法人は、個人のように生活という側面を有しないから、かりに自家消費分を益金に算入しても、必ずその反対項目としての支出の増加がともなう。つまり、法人自体が消費するにしても、あるいは役員や従業員等が消費するにしても、通常は法人の業務の部類における消費と解される。業務のための消費は、自家消費の觀念において解さないことは、前述(二八二頁)のとおりである。したがって、たとえば役員や従業員の消費分を益金に算入したとしても、他方では当該役員や従業員への現物による報酬、給料等として支出したことになり、法人損益には実質的な影響はないのである。税制調査会の答申でもこのような実態を考慮して「販売益に計上しない経理が認められてよいと考えられる。」<sup>(八)</sup>としている。なおその消費分が法人税法上損益性が否認されるような場合も考えられるが、それは法人税法上の損金の内容の問題であって、自家消費に対する所得性とは別異のものであるというべきであろう。

以上のようにみえてくると、昭和二八年直所六〇四〇八通達による実務上の取扱いは、青色申告の普及勸奨策の一つとしての目的を有していたにしても、その限りにおいて妥当であったと思われる。さらに昭和四四年直審(所)三十所得税基本通達三九〇二によって、青色申告の提出を要件としない取扱いに改められたことは、より積極的に評価すべきものがあるといえよう。しかし、この取扱いは、当該たな卸資産の取得価額以上の金額で、そのたな卸資産の時価に比し著しく低額(おおむね七割以下)でない範囲で緩和しようとするものであるから、不徹底たることは免れない。いずれにしても、同基本通達の趣旨は、帰属所得に対する課税を積極的に排除しようとするものであるとも思われぬ。<sup>(九)</sup>したがって、おおむね時価の七割という限度が妥当であるかどうかは、なお問題として残されているといえる。

### 3 人的役務の所得性についての結論的考察

人的役務所得をめぐる若干の考察

前項で引用した基本通達は、少なくとも取得価額以上の金額を収入金額に算入すべきことを求めている。したがって、取得価額が分明されていないことには同基本通達は有効に働かないことになる。ところが、人的努力の程度の高い成果物の取得価額（製造価額）は、明らかな形で分別測定することが困難である、という現実がある。

たとえば、絵画の制作原価は、画布絵具等の直接費と取材費とを主要な要素として構成されるものである。しかし、直接費はともかく、取材費などを個々の絵画に割り当てることは、不可能であるといっても過言ではない。取材費などは、かりに家事関連費との区別ができたとしても、通常は絵画の制作原価という項目ではなく、旅費なり取材費なりという項目（繰延費用とすることも含む。）などで、必要経費に算入しているのが実情と思われる。そのうえ取材しても直ちに制作するとは限らない。それだからといって、制作されるまで必要経費としての控除をみとめないとするのもあまり実際的とは思えない。これらの場合、制作に要した費用と作品とを個別に関連させて把握することは、もともと無理な要求であって、まして自家消費分とそれ以外の分とに按分することなど、とうてい期待できるものではない。したがって、執行上の問題としてみると、時価のおおむね七割の金額によって収入金額に算入せざるを得ないであろう。しかし、問題の核心はここにあるのではなからうか。

たとえば極端な例でいわゆる一昔前の取材によっていただいた構想に基づき、現時点で制作した作品を贈与したとして、取材に要した費用はすでに必要経費として算入済と考えられるから、絵画原価は、画布、絵具代等微々たるものであって、絵画の価値は、ほとんどが画家の創作活動という人的役務、つまり芸術性に対するものであるといえる。また、書家の手になる「書」などについても、同様なことがいえる。書家の「書く」という役務に対する価値額に比較すれば、用紙や墨などに対する部分は、おそらく無視し得るほどのものではないかと思われる。芸術家の創作になる「たな卸資産」をはじめ、人的努力の程度の高い産物の多くは、このようなものとして理解できるのである。したがって、たとえ時価の七割の金額によって収入金額に算入するとしても、その実質、画家書家などの創作活動すなわち人的努力に基因する価値額に課税するに等しいといわねばならない。

そこで、これに対する基本的な態度としては、これらの項目は帰属所得の部類において解されるところから、類似の項目である自家労働および役務の贈与との権衡において処理すべきものである、と解する。

たとえば、書家が、たまたま訪問先の主人の求めに応じて、主人の準備した筆、墨および用紙で、一幅したためたとした場合、それは「役務の贈与」と解され、課税問題は生じないであろう。これに対して、すでに作品として完成している「書」を贈る場合は、当該の書をたな卸資産として解するかぎり、帰属所得を認定すべきことになる。しかし前の例と比較するとき、後の例が常識的でないのは事実である。第一、書くという人的活動自体は、彼我において差があるとは思えない。後の例では、わずかに書家みずから用紙を準備し、かつ自己の筆や墨を用いて書いているにすぎない。したがって、前の場合に課税しないなら、後の場合には課税しないとするのでなければ、論理が一貫しない。それに「職業者たる書家」が、書を書いて、それを贈与するという行為は、当然に所得を生ずべき業務における行為である、ということになるものであろうか。前節(三)の4でのべたように、それは、むしろ業務とはかかわりのない生活の領域の行為であると解する方が役務の贈与の課税処理との権衡上妥当ではないかと解される。書家が自己の作品を贈与した場合、さきに引用した税制調査会答申のように、当該作品を売却してそれと同種のものを購入して贈与した、と観念することができるものであろうか。

自家労働や役務の贈与に基づく経済的価値を課税所得に含めて解さないということは、人的役務に由来する経済的価値は、それが他人に提供されて具体的な対価として収入しないかぎり、人的活動自体によって所得が造出されたものとは考えないということにはかならない。そうすると、人的努力の程度の高い成果物についても、それが販売されて、対価が収入しないかぎり、所得を生まないとする思考方式は依然として働いていると解すべきである。

こうした観点から、人的努力の程度の高い成果物たるたな卸資産が自家消費された場合には自家労働に基因する経済的価値に所得を認識しないこととの権衡上、原則として、所得の認識は否定的に解するのが妥当であると考えられるのである。

注一、同旨の見解をのべるものとして次の文献がある。R. Goode 前掲書、一五八頁、D. B. Marsh 前掲稿五二〇～五二二頁、

人的役務所得をめぐる若干の考察

人的役務所得をめぐる若干の考察

二八六

Spaulding 前節の注八等。

二 たとえば、旧所得税法基本通達一五六はこの趣旨の取扱いを定めていた。なお、植松、前掲稿五月号一九頁参照。

三 帰属家賃については、R. Goode 前掲書一三八頁以下が詳しい。なお、W. Vickrey 前掲稿二〇巻六号五八頁以下。

四 同法条を創設規定と解すべきことについては、前節の注六参照。

五 植松、前掲稿五月号二二頁は、資産やサービスの生む「想定所得」は所得と考えず、眼にみえる物質的增加をもたらすものは広

く所得と考えられていたものと解される。とのべている。

六 W. Vickrey 前掲稿二〇巻六号七二頁。

七 R. Goode 前掲書一五九頁。

八 税制調査会、前掲答申六頁。

九 これに関して次のような説明がある。「小売業者がたまたまその商品を家事消費に供したような場合でも、そこに小売業者としての営業活動による付加価値が生み出され、その商品はその時の「時価」によって収入金額に計上すべきものと考えるのも、いざさか常識に合わない面があるように思われる。このような考え方から（中略）取扱いが定められた（植松、前掲稿四月号一二頁）」。

### 第三章 人的役務所得の収入すべき時期

(一) 所得税法における収入計上基準

(1) 経済的観念としての所得と権利確定主義との関連

所得税法上所得の年度帰属は、所得の計算要素としての収入金額および必要経費の帰属という形で決定される。すなわち、その年の収入金額は、その年において収入すべき金額であり、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額であると解されている（旧所得税法基本通達一九四）。したがって、権利の確定する時が、その収入金額の帰属する時期であるということになる。収入計上基準としての権



利確定主義といわれるゆえんである。

権利確定主義の「権利」という語は、本来法律的な観念を表わすものとして用いられる用語である。それゆえ、権利確定主義は、所得の年度帰属を法律的な観点から決定しようとしていることは疑いない。一方、「所得の観念は、もともとなまの経済的観念であつて、いわゆる私法規定のフィルターを通ることなく、そのまま租税法上の観念として採用されている。」と解されているようである。<sup>(三)</sup> そうすると、この経済的観念たる「所得」と法律的観念たる「権利確定」とは、どのように結びつくことになるのか。

所得が経済的観念であるということの意義について、金子宏教授は、「所得として実現しているか否かは、その所得の生じた原因の法律的、形式的評価によって判断されるべきではなく、実現された経済的效果に即して判断されるべきであろう。すなわち、納税義務者が自由に処分しうる（中略）利得が実現している場合には、課税物件たる所得があつたと考えてよいであろう。」と説明されている。たしかに租税特に所得税は、経済的実体の等しきことに応じて課されるものであるから、法律的、形式的側面は第二次的に考えるべきである。したがって、問題は、自由に処分し得る利得が実現していることを、どのような事実あるいは徴表によって認識するかということにある。

もとより、所得の年度帰属が、恣意的、任意的に決定されてよいはずはない。恣意性の排除は、租税法の基本原理であるから所得税法がすべての納税者に統一的に適用されるためには、納税者の行為計算にのみ委ねるのは必ずしも適當ではなく、なんらかの客観的な徴表に依拠しなければならない。それに、自由に処分し得るといふことは、自己に現に帰属した利得として、その使用および収益することに ついて、なんらの制限にも服していないことと解されるが、これを担保し得るのは、「一般には」法的基準であらう。このような観点から経済的観念たる所得の実現を、法律的観念たる権利確定を徴表としてとらえることになつたものと思われる。そうすると権利確定主義は、所得税法における所得の年度帰属を決定すべき一つの基準であるとして位置づけることができる。<sup>(四)</sup>

しかしながら、権利確定主義が、なお中心的な役割を果していることは事実であるから、収入計上基準の問題においては、まず、権利

確定主義、とりわけ「権利確定」の意味するものを明らかにする必要がある。

注一 金子宏稿「租税と市民（岩波現代法講座八巻所収）」三二三頁。

二 所得が経済的観念であることについては、一の論文のほか、同教授「テラ銭と所得税」ジュリスト三一六号三一頁以下、長村輝彦「不法所得に対する課税問題」経済通信昭和四三年十一月号一三四頁、吉国二郎・武田昌輔共著「法人税法（理論篇）」二〇九頁以下、加藤了「利息制限法の制限超過利息、損害金と所得税法上の収入すべき金額」シュトイエル七一号六頁以下、渡辺伸平前掲書四〇頁以下。なお、裁判例においては、前記加藤稿に詳細に引用してあるので省略する。

三 金子、前掲稿「テラ銭と所得税」三一頁。

四 税制調査会、前掲答申一五頁は、「税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとっているといわれている」とのべている。なお、権利確定主義についての文献、判決例は数多いが、引用は省略する。

## (二) 権利確定の実質的意味

### 1 収入の自由処分性

所得税法における収入の観念するものは、外部との関係に基づいて流入するということであるから、これを時間的に分解してみると、契約に基づいて債権が発生し、その履行として金銭（またはその等価物）が受領され、しかして債権が消滅するという各種の段階に還元できる。収入がもたらされる「取引」の多くは、まさに法的な現象であり、取引に関して生ずる諸々の事実は一定の法的な意味を有すると解される。したがって、それぞれの段階において、収入がどのようなものとして現象しているか、ということに権利確定主義のおおよその機能的意義があると考ええる。

前節でみたように、所得の実現は利得の自由処分性にあり、それは収入が自己に帰属すべきものとして行使し得る条件の成就を意味する。つまり、収入発生<sup>(1)</sup>の基礎たる契約が有効に成立し、法律的に有効な権利（収入）として評価され、一応法律的な保護を受け得ること<sup>(2)</sup>になって、権利の実現（履行）の可能性が客観的に認識できるようになったときに、利得の自由処分性が担保されたとみることができ

る」ということである。

これをたとえば、物品売買などについてみると、次のように具体化される。周知の旧所得税法基本通達一九八は、原則として、収入すべき金額の基礎となった契約の効力発生時に権利が確定するとしている。これは、契約の効力発生と同時に物の所有権が移転するとする民法理論を前提にしているからと解されるが、売買の目的物の移転があるとその法律的反対給付を確定的に取得することになり、その結果売買損益が実現するとみとめられるからである。しかし、この契約の効力発生時に、果して収入の自由処分性が担保されているかどうかは、なお検討されなければならないのである。

契約の効力が発生しただけでは、単に売上債権が発生しているにすぎず、現実的な履行は求め得ない。なぜなら、債務者(買主)は、売買の目的物の引渡しを求める同時履行の抗弁権を有するからである。したがって、売主は、自己の債権の現実的な履行を求めるためには、少なくとも、相手方の同時履行の抗弁権を喪失させるほどに、自己の給付義務の履行を必要とする。このような考え方は、実際の会計処理において、いわゆる引渡基準として広く行なわれており、税務の実際においても旧法人税法基本通達二四九ただし書が、あたかも本則のごとく行なわれてきた(新法人税基本通達(昭和四四年直審(法)二五)二一―一はこれを確認したといえる)。さらに、所得税の実務において、引渡基準がみとめられなかったというような事実はないようである。<sup>(一)</sup>

最高裁判決は、その確定の時期は、いわゆる事業所得については、法律上これを行使することができるようになったときと解するのが相当である、としているが、上の考え方に近いようにも思われる。しかし、具体的にいかなる場合に、法律上権利の行使ができるのかは、必ずしも明らかではない。いずれにしても、契約締結のときも、権利移転のときもきめつけないで、行使することができるというような抽象的な表現方法を持ったことは注目すべきであろう。

その意味で、譲渡所得についての収入すべき時期を、所有権その他の財産権の移転のときとする旧所得税法基本通達二〇二が改正されたのは、妥当な解釈と思われる。けだし、譲渡契約のみで、代金受取り、引渡し、登記等のない段階で自由処分性の成就をみとめるのは疑

問があるし、一方、代金授受や引渡しが済み、譲受人が目的物を使用収益しているような場合でも、法律上所有権が有効に移転しないという<sup>(四)</sup>ことで、自由処分性が成就しないと解するのも実際的ではないからである。

以上のようにして、法的基準としての権利確定の第一の要素は、収入の自由処分性の検証手段として機能するところにある、基本的には所有権の移転等によるも、現実の財貨等の移転、たとえば占有の移転(引渡し)や登記などにそって当事者の権利移転の意思をも推認するということであると考へる。

## 2 収入の測定可能性

所得は、事実において抽象概念である。しかし、租税はきわめて具体的な数額として現象するから、実定法上意味を有する所得であるためには、単に抽象的に認識されるだけでは十分でなく、具体的な数額として把握されなければならない。収入を具体的な数額として評價測定し得べきところに所得の認識があり、したがって、収入の測定可能性のなかに、権利確定の第二の本質があると考へる。

測定可能性は、結局のところ、数額が最少単位まで具体的に確定していることを必要とするか、という問題に帰着する。たとえば、前項にのべた権利それ自体は具体的に発生確定しているが、金額未確定の段階での収入計上をいかにすべきか、という形で具体化する。

企業会計の実務では、便宜の原則あるいは保守主義の原則の観点から処理しているようである。つまり、契約成立の時点と金額確定の時点との間隔があまりない場合は便宜の原則により、その他の場合には保守主義の考え方から、金額確定まで収入計上を延期するのが通常である。このような立場は、計算の確実性ということからは、合理性がみとめられよう。<sup>(五)</sup>しかしながら、租税関係は、単なる契約関係ではないから、当事者間での約定はみとられず、租税は、客観的な事実に基づいて、かつ、法の定めるところにしたがって、いわば自動的に算出されるものであり、このためには、金額の確定は最も基本的な項目であるといわねばならないのである。

しかしながら、租税関係の確実性を重んずるあまり、収入金額の最終的な確定がないかぎり、たとえ債権自体が発生確定していても「権利確定」をみとめないとすると、租税の影響を考慮して金額の確定を任意の時に行ない得る余地を与えることになり、かえって、妥

当でない。租税を考慮しての確定延期は当然のこととして、裁判等による係争中の場合でも、直ちに権利確定がないとはいえないと思われる。税制が毎年改正されるという事実もあるからである。ここに、金額の見積り計上の問題が提起されるゆえんがある。

たとえば、アメリカ税法 (Internal Revenue Code) における実現の要件としての客観的測定条件によれば、「その金額の正確な見積りが合理的に予想されるとき (reasonably susceptible of accurate estimate)」<sup>(六)</sup> に総所得に算入されるとされている。わが国の裁判例では、「その内容が合理的に推知し得るものであれば足り、必ずしも終局的に確定したものであることは必要でなく」<sup>(七)</sup>、「その総収入には、現実には収入した金額のみならず、すでに確定した債権についても、その金額を見積って算入すべきであり、当該年中において契約当事者間において債権の額が未確定の場合においては、客観的に適正な時価を標準として算定すべきものと解すべきである」<sup>(八)</sup>としている。正当であると考ええる。

したがって、問題は、見積り計上の可否ではなく、いかにして客観的に正確適正な見積り額を計上するかということにある。見積りは、恣意を認める趣旨ではなく、かえって、恣意性の排除のゆえに認められるものである。ただ、見積りの方法論としては、一義的に律することは不可能で、個別具体の事例に則して処理するほかはないのであろう。

### 3 権利確定主義の限界

権利確定の一方の内容たる収入の自由処分性は、外部との取引に基因して流入するものを各種の法的段階に分解し、そのなかで自由処分性(現実の履行の蓋然性)の最も高い段階をして権利の確定時点とするものであった。したがって、①外部との取引に基因しない収入、②法的評価に耐えられない収入などに対しては、妥当しないことは自明である。

外部との取引に基因しない収入すなわち内部的に発生増加した経済的価値は、所得税法上、いわゆる別段の定めをもって収入に算入されることになるから、収入として計上すべき時期も、その別段の定めによって決定すべきものと考ええる。

法的評価に耐えられない収入は、一応、無効または取消し得べき法律行為もしくは不法原因に基づく利得をいうものとする。いま、利

息制限法所定の最高限をこえる利息（以下制限超過利息と略称する。）を例にとつて、若干みてみよう。

制限超過利息であっても、現実に支配管理し、自己のために享受している場合に、課税所得を構成すると解すべきことについては、本章の一(一)でのべた。しかし、履行期を経過してなお未収となっている制限超過利息については、見解が分かれている。

たとえば、昭和三四年熊本地裁判決は、<sup>(九)</sup>制限超過利息は「裁判上無効であるけれども、（中略）法律的には借主の任意の履行を正当に受け得る自然債権として存続し、経済的には債権者の資力の一部を構成するものであるから、弁済期の到来している以上、その履行期前と雖もこれを収入すべき金額として課税対象たる所得金額とみなすことは充分な根拠がある」として、<sup>(一〇)</sup>権利の確定をみとめている。これに対しては、権利確定主義にいう権利には自然債権のようなものは含まれないとする批判が加えられている。たしかに、その債権実現の可能性は弱いから、通常の債権と同じに論じ得るかは疑問である。

ところが、制限超過利息は、<sup>(一一)</sup>裁判上はもとより、実体法上も無効であるとする最高裁判決が出されるにおよんで、上記のような自然債権論は主張できないことになり、非所得説に有力な根拠を与えることになった。そこで、昭和四二年福岡地裁判決は、<sup>(一二)</sup>「ほんらい右利息（制限超過利息、引用者注）、損害金の約定は無効であつて法律上なんらの債権も発生しないものであり、したがつてその受領前に法律上権利を行使しうることはあり得ず、現実の支払があつて始めてこれに対し所得の帰属も考えうるものであるから、その未収の段階における年度の所得としては課税することは許されないと解すべきである。」とするのである。しかし、このような論理が成立し得るためには、収入すべき金額として観念するについて、なにゆえに権利の存在を必要とするのかということがあきらかにされていなければならぬ。この判決にかぎらず、非所得説の多くは、「収入すべき金額Ⅱ収入する権利の確定した金額Ⅱ収入し得る利益が法律によって保護され、その実現が法律によって保障されるにいたつた状態」という論理構成をとるが、この「等号」のゆえんについての充分なる説明はなされていない。それに、非所得説の立場においても、現実に収入した制限超過利息については課税所得を構成するとするのであるが、その場合に収入する権利が確定したというような「権利」に重点をおいて理由づけをしていのではない。たとえば、不法原因によって得

た利得でも、「その利得者について現にその経済的成果を生ぜしめている以上それを税法上の収益と解すべきことにはほとんど異論のないところとしなければならぬ。しかもこの場合の、すでに生じている経済的成果とは必ずしも所有権等権利の移転に限らず、現実の経済的力（効果）を示すものであれば、単なる占有の移転等広く事実上のものも含むものと解さなければ理論の徹底を欠くことになる。」<sup>(一四)</sup>として、むしろ、事実上の帰属あるいは享受というような点に着目して（重点をおいて）のことのように思われる。それが制限超過利息の未収分についてはかかる事実上の帰属や享受ということには触れず、法律上行使し得る権利が存在しないからとするのは、論理の矛盾であり納得できない。

そこで、前記最高裁判決後の課税所得説は、「いやしくも納税義務者が経済的にみて、その利得を現実に支配管理し、自己のためにこれを享受し得る可能性の有るかぎり、課税の対象となる所得を構成する。」<sup>(一五)</sup>あるいは、「いやしくも社会通念上の利息ないし利息債権として取扱われ、経済的にみて、その利得を現実に支配管理し自己のためにこれを享受しうる可能性の存するかぎり（中略）課税の対象となる所得を構成する。」<sup>(一六)</sup>とする。ここにみられる趣旨は、所得の実現は、権利の存否や、法律的に保護された請求権の存否ではなく、利得の現実的な支配管理享受の可能性の存否によって決しようとするものであり、所得の経済的観念に合致するものとして妥当であると考えられる。

したがって、制限超過利息の未収分については、履行期到来の時点で、制限超過利息をして自己（貸主）の支配管理享受の可能性が成就したとみることができるか、その蓋然性の判断に帰するものと思われる。そうとすれば、制限超過利息の未収分が一般的に「収入する権利」に該当するか否かという立論の仕方は、必ずしも妥当であるとは思われない。債務者が引きつづいて資金の融通をうけなければならぬなどの理由で弱い立場にあるときで、貸主に実質的、経済的な意味での強制力すなわち制限超過利息が現実に確保されるように、契約締結に当って担保の提供等を受けているような場合は、法律上有効に成立した債権と同じように、経済的な支配管理または享受の可能性があるといえることも考えられるのであって、要するに、個別具体の取引の実状実態をよく見極めて、その蓋然性を判断すべきも

のと思われる。

このようにみてくると、権利確定主義は、所得の年度帰属決定のための一つの基準として観念すべきことはあきらかである。年度帰属決定基準において中心的な機能を果たすことが期待されるとするのは、多くの場合、収入すなわち金銭財貨の授受は一般私法上の取引において、債権債務（権利義務）の關係として発生しているとみられるからである。

年度帰属決定基準としては、要は、利得の自由処分性の成就を客観的、確実的に検証しうるほどのものであれば足りると解される。一般に、「権利が確定」したものは、利得の自由処分性が成就されたと解し得るが、自由処分性の成就した利得は、つねに、法律上収入すべき権利が存在し、かつ確定しているとは限らないのである。かかる意味から、所得税基本通達において、「収入金額の権利確定の時期」という伝統的な表現が、「収入金額の収入すべき時期（昭四五基本通達三六（二以下）」という表現に改められたのは、単に表現上の問題に止まるものではなく、所得税の課税客体たる所得の本質に由来するものとして、積極的に評価すべきものと考ええる。

なお、収入の履行期（受取期日）との関連については、次節第二の（一）の4で考察する。

注一 「一応」というのは、取消し得べき法律行為に基因する権利でも、その限りでは有効であるということである。

二 植松守雄「所得税における収入すべき金額の意義」（租税判例百選）一〇五頁は、所得税の税務執行の実際においては法人税と異なるわけではなく、納税者の会計処理が引渡基準を採用しておればそれが認容されていると説明される。

三 昭和四〇・九・八最高裁二小法廷昭三九（あ）二六一四判決最刑集一九卷六号六三〇頁。

四 農地について所有権を移転するためには、都道府県知事の許可を必要とするから、それまでは移転の効果は生じない（農地法第三條）。

五 金額未確定の段階では、収入として計上することを消極に解する判決としては、昭和二四・四・五福岡高裁法人税法違反被告事件判決、刑事裁判資料一六八頁、昭和二五・五・八広島高裁松江支部法人税法違反被告事件判決、刑事裁判資料五四号二七五頁などがある。



六 Patrick McGuire, Inc. V. Com. 74F (2d) 729 (主税局調査時報八卷一〇号八頁所収)

七 昭和二六・四・二七東京地裁昭三四(行)二三号判決、税務訴訟資料一〇号一三〇頁、昭和二七・二・二一東京高裁昭二六(ネ)一

二二五判決、税務訴訟資料一〇号一六頁。

八 昭三四・五・一三東京地裁昭二九(行)一三判決、行政事件裁判例集一〇卷三九九一九頁、学説としては、黒沢清、湊良之助共著

「企業会計と法人税」二二三頁以下。

九 昭和三四・一・二八熊本地裁昭三三(行)五号判決、行政事件裁判例集一〇卷一二号二四五七頁、同旨の判決として、昭和三九・

八・三一名古屋地裁昭三六(行)三一号判決、税務訴訟資料三八号五八七頁。

一〇 たとえば、中川一郎「利息制限法所定の利率を超える部分の利息と所得税法第一〇条第一項の収入すべき金額」税法学一一五号

三三頁、北野弘久「利息制限法違反の未収約定利息は課税所得を構成するか」シュトイエル六二号一七頁、吉良実「利息制限法違

反の利息、違約金と所得税法上の収入すべき金額」シュトイエル五一号一一頁など。

一一 昭和三九・一・一八最高裁大法廷昭三五(オ)一一五一号判決、最高裁判例集一八卷九号一八六八頁。

一二 昭和四二・三・一七福岡地裁昭三六(行)九号判決、行政事件裁判例集一八卷三号二五七頁。

一三 参照、加藤前掲稿、吉良実「不法な利得—利息制限法違反の未収利子」租税判例百選六三頁。なお一〇に引用の文献など。一二

の福岡地裁判決の第二審判決、昭和四二・十一・三十福岡高裁昭四二(行)七号訴訟月報一三卷一三三〇六頁は、この論理  
によって第一審判決を支持している。

一四 渡辺、前掲書四七頁。

一五 昭和四一・一・二七名古屋高裁昭三九(行)八号判決、税務訴訟資料四四号三頁。

一六 昭和四一・七・一熊本地裁昭四一(行)ウ三号判決、税務訴訟資料四五号一頁。

## 二 人的役務所得の収入すべき時期

### (一) 役務提供基準とその問題点

#### 1 総説

人的役務所得をめぐる若干の考察

人的役務の提供関係は、民法理論にしたがうと、いわゆる勞務供給契約として解されるが、これには、雇傭、請負および委任の態様が含まれるとするのが一般的である。<sup>(一)</sup>ここでは、委任を有償委任に限定するとすれば、上記の提供態様は有償双務契約として一括できる。

有償双務契約においては、役務提供者は、契約と同時に報酬請求権（すなわち、収入）を取得する。しかし、この段階でこの報酬請求権の自由処分性が成就していないことは、民法上あきらかである。民法第六二四条、同第六三三条および同第六四八条は、別段の定め（特約）のないかぎり、役務の提供を完了した後でなければ報酬を請求することは得ないことを規定している（報酬後払の原則）。

報酬後払は、双務契約の基本的特質たる同時履行の關係が、これらの提供關係では適用されないことを意味する。それは、事柄の性質上、役務の提供と報酬支払とを同時履行で処理するということは事実上きわめて困難であるからであり、当事者いずれかの債務を先履行とせざるを得ないからである（どちらを先履行とすべきは、立法政策の問題であるとされる。<sup>(二)</sup>）。報酬後払をもって原則とされることから、契約時において取得した請求権は、いわゆる基本権たる報酬請求権にすぎないものと解される。したがって、具体的に、現実的に履行可能な請求権は、役務提供があつてはじめて発生するのであり、いわば、役務提供あるいは仕事の完成、引渡し等のあることを停止条件として発生すると解される。そこで、停止条件附権利は、条件成就の時より効力が生ずるから、このときに「収入すべき時期」が到来したとみとめるべきである。

条件の成就は、提供態様によって種々であるが、一般的徴表としては以下のようなものがある。

- ① 役務の提供が完了すること
- ② 役務の提供期間が経過すること
- ③ 仕事を完成すること
- ④ 仕事の目的物を引き渡すこと

これを提供態様に整理すると次のようになる。

雇用関係 ①または②

請負関係 ③または④

委任関係 ①または②

提供態様に応じてそれぞれの事実の生じた時点が、原則として人的役務提供にかかる報酬の収入すべき時期である（以下、これらを役務提供基準とかりに呼ぶ）。

ところで、役務提供基準に対しては、役務の提供は商品などの財の提供の場合と異なり、代価の回収についてその確実性を保障するものが存在しないのが普通であるから、慎重な会計処理をとって、その対価が現金その他の支払手段の形態で回収された時を基準として計上すべきであるとする見解がある（<sup>(三)</sup>役務代価回収基準）。しかし、債権回収の確実性のいかんは、債権（収入）の発生確定それ自体には無関係である。<sup>(四)</sup>債権回収の確実性のいかんは、債権額（収入金額）の評価測定の問題である。債権回収の不確実性は、貸倒の危険の見積り損等収入からの控除項目として処理されるべきものであって、収入自体の計上時期の延期によって処理するという考え方は、保守主義を一つの指導理念とする企業会計の実践に限られよう。

確かに、代価の回収は一種の客観事実であるから、そのかぎりにおいて代価回収基準は計算の確実性、客観性が期待できる。しかし、回収は相当程度まで当事者の意思によって左右され、それだけ恣意性の介入するおそれがあるといわねばならない。<sup>(五)</sup>したがって、役務代価回収基準は、一般的には収入計上基準として妥当でないといわざるを得ない。

以上のようにして、人的役務の提供にかかる収入の収入すべき時期は、原則として、役務の提供を完了したときであると解される。<sup>(七)</sup>そうすると、提供完了をどのようにしてみとめるか、ということが問題になる。さらに、人的役務提供関係においては、対価の履行期について特約されているのが普通である。そこで、履行期の定めにかかわらず、役務の提供完了をもって当然に収入すべき時期とすることに問題がないか、についても一考する必要がある。以下、これらについて項を改めてみてみる。

人的役務所得をめぐる若干の考察

2 役務の提供完了の認定（その一）

役務の提供を完了することは、一種の客観事実であり、すぐれて事実認定の問題であるといえよう。したがって、一義的には律し得ないが、認定のいかんによって具体的な報酬請求権の確定時期が大きく左右されるようなことは、妥当ではない。いま、宅地建物取引業者を例に検討してみよう。

宅地建物取引業者（いわゆる不動産仲介業者）は、斡旋の成功たとえば不動産の売買、賃貸借契約などが当事者間に成立させれば、報酬の請求ができる。当事者間に契約が一旦成立すれば、売買登記が未了であったり、一方の当事者に債務不履行があったり、不履行によって契約の解除があつても、報酬請求権には何らの影響もないと解されて<sup>(七)</sup>いる。

一方、業界一般の慣習では、契約当事者双方の債務の履行、登記、占有の移転など完全な履行があつた後でなければ、報酬を請求しないといわれている<sup>(八)</sup>。これは、わが国の一般の取引当事者が法的知識に必ずしも詳しくなく、いきおい、専門家である取引業者に紹介から売買、登記等に関する諸手続完了まですべてをまかせようにならざるを得ないからと思われる。このような場合でも、取引業者は、所定の報酬以外は案内料、申込料その他名目のいかんを問わず一切請求することができないとされている。宅地建物取引業法（に基づく知事の告示）は、これらの事情をも考慮して報酬の最高限度を定めているのである。したがって、常に最高限度額まで請求できるというものではなく、その時の事情、経過等を総合勘案して適宜に決定されるのであって、諸手続完了まで一切を世話した以上は、原則として最高限度額を請求できること<sup>(九)</sup>である。

また、行政指導では、契約成立のときに五〇パーセント、登記のときに五〇パーセントとされており、実務もそれに従う傾向にあるといわれている<sup>(一〇)</sup>。

このように、実際の報酬支払日が必ずしも特定していないのは、要するに、宅地建物取引業者としての「業務（提供すべき役務）」の範囲が確定していないからである。取引当事者間はともかくとして、取引業者と依頼者とが契約書を作成しないようなことは稀有ではな

いのである。したがって、契約の成立、登記、占有移転等の個々の事実が一種の報酬の履行条件、別言すれば、その事実までが提供すべき役務の程度であるとも解されるのである。

したがって、このようにいわば履行条件ともいべき徴表にかかわりなく、一般的に、単に契約成立の日に入すべき権利が確定すると解することは、妥当でないであろう。取引業者の提供すべき役務の範囲を取引当事者間の契約成立期までに限定するならばともかく、前記のように、必ずしも一義的ではないのである。たとえば、松江地裁判決は、「不動産周旋業者が不動産売買の仲介を引受ける契約の通常の内容は、業者は右売買契約の成立に尽力する義務を負い、一方依頼者は右契約の成立に対して報酬を支払う義務を負うと解すべきであるところ、本件についてはこれに反する特段の事情もないから」売買契約成立の日に入すべき手数料債務が確定するとしているが、仲介手数料の帰属の決定について、不動産売買の仲介を引受ける契約の内容にその基準を求めており、妥当であると解される。不動産取引業者と依頼人との間の仲介契約は通常準委任と解されており、その内容は一定の事務の処理であるからである。

なお、右にのべたことは、売買契約の成立の日に入すことを得ないとするものではない。原則的にはそれに従うべきであるが、役務を提供すべき範囲が確定的でない場合に、契約成立を唯一の徴表とすることの妥当でないことをのべるにすぎない。範囲を確定すべき場合に、特に注意されるのは、報酬の支払が単に登記や占有の移転等にかかわらしめられたときである。これは、単に履行期の延期にすぎないものと解されるからである。いずれにしても、問題は宅地建物取引業者に依頼者との役務提供契約特に報酬についての特約の解釈いかんにかかっていると、いえる。

### 3 役務の提供完了の認定(その二)

役務の提供完了にしたがうことが、かえって、恣意的な収入計上を許容する結果になりかねない場合のあることも指摘しておかなければならない。商法にいわゆる仲立人は、同法第五一二条を根拠にして当然に報酬請求権を有するが、具体的に請求し得るためには斡旋により当事者間に契約が有効に成立し、かつ特約のないかぎり、仕切書の作成交付義務を履行していなければならない。したがって、この

場合の報酬請求権についての自由処分性は仕切書の作成交付義務の履行の時に成就することになる。その結果は、仲立人が仕切書の作成交付を故意に延期することによって、収入の計上時期を操作することを可能ならしめる。

もともと仕切書は、仲立人の私文書であって、作成は仲立契約または媒介により成立した契約を明確ならしめるに止まり、当事者間の契約成立、効力発生の要件でもなく、単に、行為の成立に対する事実上の推定を生ずるにすぎないと解されている。<sup>(一一)</sup>さらに、報酬請求時期を単に契約成立の時とせず、仕切書の作成交付義務履行のときまで遅らせているのは、仲立人としてなるべく相手方を精選せしめ軽率なる媒介を避けさせようとする趣旨であるといわれている。<sup>(一二)</sup>

そこで、仕切書の作成交付義務の本質がこのようなものであるとすれば、当事者間に契約が有効に成立し、他に合理的な理由もみとめられないにもかかわらず、仕切書の作成交付が著しく遅延している場合には、通常その者が履行し得るであろう期間を経過する時において、収入として計上すべきものと考ええる。遅滞なく交付することを要するということの趣旨は、任意の時に履行すればよいとするものではなく、当然に誠実義務を負うていると解され、正当な理由なくして仕切書を交付しないのは、仲立人に恣意を感ぜざるを得ないし、合理的な範囲を超えてな交付しないのは、そのこと自体が支配管理している状態とも解されるのである。極言すれば、当該報酬を贈与する意図にも解されるのである。いつでも請求し得べき状態になった時に自由処分性が成就したと解すべきものと考ええる。

このように、仕切書の作成交付義務の未履行のゆえに、当然に報酬請求権の自由処分性が成就しないとすることは、形式的評価にすぎるといふべきである。これを要するに、相手方の事情によらず、全くにおいて自己の意思のみで具体化できる権利は、具体化でき得る状態になったときが、収入すべき時期であると解されるのである。

#### 4 役務の提供完了と報酬の履行期

履行期つまり受取期日は、通常契約、慣習等で定められるが、それは主として当事者の便宜のためであって、債権（または債務）の発生そのものには直接関係はない。

履行期をもって収入すべき時期とする考え方（以下、履行期基準と略称する。）は、会計理論においては、いわゆる割賦期限到来基準として割賦販売にかかる割賦収入金についてのみ認められている。しかし、この基準は、割賦販売が多額の事後費用（after cost）を必要とするにもかかわらず税法上の制約のためその引当をしないから、期間損益計算の正確性を期することができないといわれている。<sup>(一四)</sup>

税法上履行期基準は、履行期が当事者の便宜（租税のおよぼす影響も当然に考慮されるであろう。）に設定されることもあって、妥当ではない。現行所得税法も、いわゆる割賦基準、延払基準および工事進行基準を、第三六条および第三七条の特例として規定していることは、基本的にはこのような考え方に立つものと解される。

しかし、租税法は、一方では実践規範でもあるから、実行可能性の期待できない収入計上基準では意味がない。租税法が収入計上基準として、いわゆる法的基準に求めるものは、ひつきよう恣意的な収入計上を回避するためである。そうすると、実行上便宜な方法で、かつ、恣意的な収入計上に結果しないという前提があれば、履行期基準もみとめられてよいと考える。

たとえば、給与所得の基因となる雇用関係（それに準ずるものも含む。以下本項において同じ。）では、慣習、契約（労働協約、就業規則および労働契約など）、法律（一般職の職員の給与に関する法律など）等によって、履行日が特定され、報酬支払義務者の不履行に対しては刑罰が課される場合も少なくない。このような場合には、租税を考慮して任意または恣意的に決めるようなことは、まず考えられない（支払者の支払遅延は別問題）。定型的な給与については、おおむね履行日が定められているものと思われ、さらに、給与所得は源泉徴収の対象に含められていることもあって、履行日をもって収入すべき時期とすることは、支払者（徴収義務者）にも便宜である。もちろん、履行日に当該給与債権についてその内容を実現するにつき他に法律上格別の支障のないことが前提であることはいうまでもない。なお、月を単位としその半ばを履行日とすると、後半月に対応するものは前受（役務提供に対応していないという意味で）たる性質を有することになるが、次節で詳述するように、先履行の特約と解されるから余り問題はない。

給与所得に含まれる項目でも、非定型的なもの（たとえば、認定賞与）については、あらかじめ支給される日が定められている場合に

は上記によることになるが、それ以外のものについては、現実に支給された日を基準にして計上せざるを得ないであろう。<sup>(一五)</sup>

これに対して、事業所得に分類されるべき項目については、役務提供基準にしたがうべきで、履行期基準は妥当でないであろう。そのゆえんはすでにのべたので再言しない。しかし、役務の提供が継続した期間や仕事に対するもので、その対価が期間の経過や提供の程度に応じて支払われるような特約のある場合には、その特約により支払われるべき事由の生じた日を基準とする収入計上のみとめられてよいと考える。いずれも、先履行の特約と解されるからである。

ところで、雑所得に含まれるような項目については、利得の自由処分性を嚴格に適用するのは、若干酷くなるように思われる。元来、権利確実主義を中心とする収入計上基準は、企業会計理論上の発生主義的思考方法に由来するものであり、その成立基礎は、所得源泉の事業性つまり反覆性、回帰性、継続性にあると考えられるからである。租税の金錢債務性を前提とすれば、税法上の収入および経費の認識・計上については、現金主義的な思考方法が基本になるものとみられ、発生主義的な思考方法は事業性を有する所得について、むしろ前者の発展段階としてみとめられるべきものがあると考えられるのである。したがって、雑所得に含まれるような項目については、履行日基準を中心として、現実の支払日による収入計上のみとめるのが妥当のように思われる。このことは、青色申告書を提出する小規模事業者はいわゆる現金主義によることができることとされたことによっても是認できる。

注一 幾代通編注釈民法(一六)債權(七)一頁。

二 幾代、前掲書四八頁。

三 山下勝治編「損益計算論(近代会計学大系第二卷)」一〇五頁。

四 黒沢川湊、前掲書二二二頁、および昭和三四・一二・八熊本地裁昭三三(行)五号判決(税務訴訟資料二九号一三三六頁)も同旨のことをのべている。

五 同旨の判決として、昭和四一・一・三一大阪地裁昭三九(行ウ)五六号判決(税務訴訟資料四四号二十頁)がある。

六 利益処分による役員賞与等は、その基礎が商法上の委任関係であるため、その支給および額について株主總會その他正当な権限



を有する機関の決議等が必要とする場合が多い。これらの場合には、役務の提供完了をもって収入すべき時期と解するのは困難であり、上記の決議等のあつた時と解すべきであろう。会社役員に対する退職金なども、同旨に解される。なお、渡辺、前掲書七三頁以下参照。

七 幾代、前掲書一九四頁以下。

八 加藤一郎監修「不動産仲介業務の責任と範囲」一九六頁。

九 幾代、前掲書一九三頁。

一〇 加藤 前掲書一九六頁。

一一 昭和四〇・一一・二六広島高裁松江昭三九(行二)一号判決(税務訴訟資料四一號一一八三頁)、なお本件は所得の帰属者が争われたものである。

一二 中村武著「商行為法概論」二〇六頁。

一三 竹田省著「商行為法」一一五頁。

一四 山下、前掲書一〇三頁。

一五 所得税基本通達三六〇九参照。

## (二) 前払特約報酬と収入すべき時期

### 1 総説

役務提供関係において、報酬後払は単なる一般原則にすぎないから、報酬前払の特約をもって成立する場合も当然に予想される。弁護士にかかる手数料(いわゆる着手金)は、実体としてはなお報酬の前受けとして解される。公認会計士が財務書類の監査事務を引き受けるに当り、公認会計士報酬準則の原則にしたがって、着手金を受取る場合、評論家が文化講演を依頼され、承諾と同時に「謝礼」の前払を受けた場合等にも、報酬前払の特約によって役務提供契約が成立したと解することができる。

しかし、これらの着手金、謝金等の法的ないし経済的性格は、必ずしも一様ではないようである。收受原因から大別して、①、役務の人的役務所得をめぐる若干の考察

提供に対するもの、②、役務提供の契約自体に対するもの、とが指摘できる。たとえば、職業野球選手についてみると毎年の参加報酬は役務提供の対価であり、入団時のいわゆる契約金は後者の例である。弁護士にかかる着手金は、受任事務の履行による報酬とは異なり、委任契約に伴う受任の対価またはその付随的行為に対する対価に相当するものであるとされている。評論家の謝金はどうかであろうか。受任の対価と解することもできるし、講演という事務処理を目的とする準委任契約の対価の前受と解することもできる。これらは結局のところ、個別の提供契約の解釈の問題であるといえる。

ともあれ、前払の特約に基づいて受ける報酬（前払特約報酬と略称する。）は、会計理論上のいわゆる發生主義の觀念にしたがうと、役務提供の事実に対応していないという意味では、前受収益（または前受金）と解すべきことになり、前払を受けたときの収入として計上することには、いろいろ問題があるようである。そこで、①の形体を前受役務対価、②の形体を受任の対価と格つけて、以下に少しくみてみる。

## 2 会計理論における前受収益

前述のように、前払特約報酬は前受収益（前受金）と深いかわりをもつ項目であるから、会計理論における考え方を一見する。

前受収益は、たとえば、受取利息、賃貸料、受取手数料等の前受のように、一定の契約に従い、継続的に役務の提供を行なう場合、未だ提供していない役務に対して支払を受けた対価である。したがって、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の収益となるものであるから、これを当期の損益計算から除外するとともに経過的に貸借対照表の負債の部に計上しなければならぬ。また、前受収益は、かかる役務提供契約以外の契約等による前受金とは区別しなければならぬ（以上は、昭和四四、一二、一六企業会計審議会報告書「企業会計原則注解修正案」による。）。

これから明らかなように、前受収益の本質は負債であり、ただ、金銭で決済される負債ではなく、財貨または用役の給付によって決済されるべき点に特徴がある。その意味で将来の収益を代表すべき負債というべきであらう。つまり、収益は財貨または用役の給付の事実

に従つて発生するとする発生主義会計の基本原理に基づいた収益の経過計算の結果としての負債なのである。

なお、前掲の引用で前受収益と前受金とを区別すべきことをのべているが、その理由は必ずしも明らかではない。前受収益は、一般には企業の主たる営業活動以外の活動によって前受けするものを処理する経過勘定として用いられ、主たる営業収益である場合は、前受金なる勘定科目が用いられているようである。<sup>(一)</sup>しかし、すべての前受収益は当然に前受金の一部であり、合算すべきであつてかかる区別を

なすべき理由はないとす見解もある。<sup>(二)</sup>S・H・M会計原則は、両者の關係について、「正常の営業過程において、得意先から受入れた

前受金は、厳密に言えば、負債と利益との混合したものである。取引先が商品または役務を将来において引き渡すべきことを要するかぎり、その商品または役務の原価は物的負債の額をあらわすものである。そこでその原価が前受金額のうち的大部分を占めている場合には、原価と利益要素とを強いて分離せずに前受金の総額を、前受収益として計上するかわりに流動負債として記載してもさしつかえない。もし商品または役務の原価が、前受金額のうち少部分を占めているにすぎない場合には、前受金額の総額を、前受収益として計上するがよい。<sup>(三)</sup>」とのべている。

要するに、前受収益と前受金との区別は、本質の問題ではなく、政策の問題であると解される。本質において両者に共通するものは、単なる金銭債務ではなく、将来の費用と将来の収益とが混在しているということである。将来の収益は、将来の財貨または用役の給付という事実にもついで確認され、将来の財貨または用役の給付価値は将来の費用にほかならない。

このような理解にしたがえば、法律上の権利義務とはかわりなく、役務提供の事実にかかわりしめて収入を計上することが、もっとも妥当性をもつことになる。ここに、実質的、経済的観点を重視する企業会計の立場がみとめられる。

なお、前受収益にしても、前受金にしても、適正な期間損益計算のための技術にはかならず、将来期間に帰属せしむべき明確な基準た

### 3 前受役務対価の収入すべき時期

人的役務所得をめぐる若干の考察

前払いの特約に基づいて取得する役務提供の対価すなわち前受役務対価は、役務提供の事実に対応していないという意味では、会計理論のいうように前受金の一種である。しかし、所得税法における収入すべき時期が、当該収入の自由処分性にしたがって決定されるとするのが本稿のこれまでの立場である。したがって、前受役務対価が役務提供の事実に対応していないということで、自由処分性を担保し得ないかが検討されるべき問題の中心である。

役務提供関係（契約）は有償双務の諾成契約であるから、役務提供者は、諾成と同時に報酬請求権を取得すると解される。さらに、役務提供関係では、役務提供と報酬支払いとは同時履行の関係に立たないから、報酬前払いの特約によって役務提供契約が成立した場合には、役務提供者は役務の提供をまずに、当然に具体的な報酬請求権を取得することになる。役務の被提供者は、報酬支払について先履行の義務を負うから、役務提供者の現実の報酬請求に対して、役務提供のないことを理由とする抗弁はできないといわなければならない。つまり、役務提供者は契約成立と同時にいわば役務提供のないことを解除条件とする報酬請求権を取得したのである。解除条件は、条件成就のときに既に生じた効果が消滅するのであるから、それまでは無条件の権利（請求権）として取扱うことができる<sup>(三)</sup>と考える。

解除条件が成就した場合に、当該前受役務対価は自動的に不当利得を構成することになるが、不当利得でも、現実に支払管理し、自己のために享受しているかぎり所得税法上の所得たり得ることは一の<sup>(一)</sup>に述べたとおりである。したがって、現実に不当利得として返還すべきことになるまでは、当該前受役務対価は自己に帰属する所得である<sup>(五)</sup>といえる。

なお、前記の考え方に對しては、「使用または享受に關していかなる制限もないところではなく、三つの大きな制限がある。第一は道徳的義務で、実業家は法律上の拘束には關係なく約束を遂行するについてこれを感ずるものであり、第二は事業上の強力な義務で、契約を守らなければ業界から閉め出しをかうのであり、第三は役務を提供すべき法律上の義務である。どうして（中略）いかなる制限も存しなかつたといえるか。」とする見解もある<sup>(七)</sup>。

しかし、これらを制約条件と解するのは妥当ではない。第一および第二は解除条件の不成就化を、むしろ強めるものであり、支配管理

の可能性を高めるものである。債務あるいは義務の履行は、人間に要請される当然の倫理であるからである。第三についても、契約自体つまり報酬請求権取得およびその実現の問題ではなく、契約履行の問題であるから、第一および第二の問題に帰する。

したがって、前払いを受ける時を収入すべき時期とすることは、決して不当ではないのである。将来解除条件が成就するおそれがあるから、役務提供の完了まで収入金額として計上すべきではないとする立場は、恣意の介入する余地を与えることになり賛成できない。

#### 4 受任の対価の収入すべき時期

受任の対価は、正確には役務提供の対価という語には当たらない。契約そのものが対価の目的であるとするからである。しかし、これはあまりに皮相的であろう。契約は必ず一定の内容をもつものであり、契約自体が収入原因であるといっても、その実体において、当該契約の内容に対する対価にはかならない。たとえば、職業野球選手が入団に際し受ける「契約金」は、一定の期間契約の相手方以外の球団に役務を提供しないという不作為債務負担の代償として受けるものと解されている。したがって、一定期間の不作為債務を負担することとは、当然、他の者(球団)へ役務を提供する機会を失うことをも意味する。これらのことから、その実質においてなお人的役務提供の対価として理解されるのである。

さて、前記契約金の基因となる契約は、選手が契約の相手方たる球団のためにのみ役務を提供し、または当該球団以外の球団のために役務を提供しないことを約し、相手方たる球団はこれに対して対価を支払うことを約することにより成立する双務諾成契約であると解される。選手は、契約成立時以降の期間にわたる不作為債務を負担し、球団は、契約金支払いについて先履行の義務を負うことになる。したがって、当該契約金についての自由処分性は、契約成立と同時に成就することはまちがいないであろう。受任の対価とは、このような内容をもつものとして解されるから、受任の対価の収入すべき時期は、契約成立の時であるといえる。

ところで、受任の対価であっても、必ず契約成立のときに一時に支払われるとはかぎらないのである。たとえば、映画俳優やテレビタレントなどにかかる契約料(いわゆる専属料)は、野球選手と同じように専属契約締結により他社出演をしない不作為債務負担の代償た

の意味が強いが、<sup>(八)</sup> 実際には、このためにのみ支払われる契約料はあまりないといわれている。契約料がどのような性質を有するとしても、出演料の一部として、毎月出演料とともに分割支払いされているのが実情のようである。契約料として月××円を支払うと規定している契約書も在するほどである。

これらは、単なる履行時期の延期と解するならば、すでにのべたところ（前節(一)の4）につきる。しかし、受任の対価という形式を重視して、契約成立時に収入金額として計上することは、必ずしも妥当とは思われない。出演料の一部として毎月出演料とともに支払われているという事実から、むしろ、当該支払日を基準として収入に計上すべきではなからうか。したがって、このような事例については、個別の契約内容特に契約料等の性質をどのようなものとして理解するか、ということが先決問題になる。

次に、弁護士にかかる手数料（着手金）についてみてみよう。これが受任の対価と解されることは前記1の総説においてのべたが、経済的実態としてはむしろ事務処理の対価であるように思われる。たとえば、明石教授は、「成功、不成功とにかかわらず事務処理の報酬」である<sup>(九)</sup>とされ、また、「弁護士が依頼者から正式に受任し、それを一定の法律の段階にまでもって行くことを約した時に受ける一種の請負代金の前渡金のようなもので、建築の前渡金とちがって、この中には訴訟の実費は含まれていない。すべて弁護士の収入となる事前の謝礼金」と解する立場もある。事実、弁護士は、成功報酬は別として野球選手や俳優などのように受任の対価以外に参稼報酬や出演料等に類する対価の支払いを受けることはない。それに、手数料の額は、事務処理の報酬である成功報酬の額との関連において決定されるという事情もある。したがって、手数料を受任の対価と解するのは、純粹に法律的な観点にすぎないといわざるを得ない。これに対して、公認会計士や税理士（実際にはきわめて稀有である。）等が契約に際して受け取る着手金等は、「契約による報酬額の二分の一以内」<sup>(一〇)</sup>等とされているところを見ると、受任の対価としてよりは報酬そのものの前受けとしての性質が強いように思われる。これらの着手金等は、受任の対価と解するにしても、前受役務対価と解するにしても、その収入すべき時期は、当該契約成立の時と解すべきことは、これまでの検討によって容易に理解できる。

以上に明らかなように、受任の対価たる前払特約報酬の収入すべき時期は、当該報酬の基因となる契約の成立時である。ただ、受任の対価たる形式をとるものでも、その実質判断により支払日（履行期日）等を基準とする取扱いがみとめられてよいと考える。

注一 財務諸表規則取扱要領第一〇六および同第一一六。

二 沼田嘉穂「精説会計学」二六九頁。

三 “A Statement of Accounting Principles”, by Sanders Hatfield and Moore, 1934（黒沢清、近代会計学一六九頁）。

四 我妻栄「債権各論中巻二」六〇二頁。幾代・前掲書三一頁など。

五 現に返還すべきことになった場合の課税上の修正は、所令第一四一条第三号、同令第二七四条等によることになる。

六 須貝脩一「米國所得税法における会計的側面三」税法学二八号三頁。

七 参照、本多淳二下山英二「プロ野球の契約関係―特殊契約の研究」大阪市大法学雑誌七卷三―四号。

八 参照、大阪市大特殊契約研究会（植林弘執筆担当）、「芸能出演契約の実態と問題点―映画放送の出演契約を中心として―」大阪市大法学雑誌九卷二号、一〇巻二号、四号、一一巻二号。なお、同稿によると、契約料の法的性質として本文のほか、①契約締

結へ誘導するための贈与。②他社出演をしないことによって他社出演の機会を喪失したことに對する代償。③出演報酬の固定給部

分等が考えられるが、要は個別契約の解釈問題であるとされる（一〇巻一号一三二頁以下）。

九 幾代 前掲書一九二頁所収の明石三郎教授稿。

一〇 正木ひろし森長英三郎「弁護士を選び方」七八頁。

一一 日本公認会計士協会「会計士報酬準則」。

## 第四章 人的役務所得と所得の分類

### 一 所得分類の機能的意義

(一) わが国所得税制にみる所得分類の実態

人的役務所得をめぐる若干の考察

(1) 周知のように、わが国の所得税は明治二〇年三月二三日勅令第五号にはじまるが、同勅令は完全な総合課税主義（ただし、税率は全額累進制）を採用した。すなわち、「凡ソ人民ノ資産又ハ營業ヨリ生スル所得（第一条）」は、同勅令が特に非課税たることをみとめないかぎり、すべて課税の対象となった。ここから、課税所得と非課税所得との区別、いわば課税所得の範囲決定のための分類が行なわれていることがわかる。この観点からの分類は、所得税法に最も基本的なものであり、外国の所得税法にも共通にみられるところで、わが国でも現行法によって引き継ぎ行なわれている。

同勅令第二条は、所得源泉の相違にしたがって、所得の計算方法に差異を設けている。すなわち、第一項は「直ニ其金額ヲ以テ所得トス」とし第二項は「其種類ニ応シ収入金高若クハ収入物品代価中ヨリ国税、地方税（中略）及雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」とし、さらに前三年間の所得平均額をもって課税所得金額が算出されるのである。しかし、このように所得計算方法を異にしても、税額計算上はすべて合算されて何ら差別されないから全くの所得計算という観点からの区別と思われる。つまり、所得の種類によって所得の計算要素が異なるごとに区別するのが計算上便宜と考えたからと史料される。

明治二〇年法は同三二年法律第一七号によって改正されるまでそのまま施行されたが、同三二年法は、所得を次の三種類に分類した。すなわち、第一種（法人の所得）、第二種（公社債の利子に係る所得）、第三種（第二種を除く他の個人所得）とし、第一種および第二種の所得は比例税率による源泉課税、第三種は全額累進税率による総合課税とした。

第一種と他の二種類との区別の観点は、主として所得の帰属主体にあるが、昭和一五年に法人税法が施行されて以来、原則として所得税は独自に課税されるから、全く沿革的なものにはすぎないといえる。

第二種と第三種とは、適用税率を異にし、さらに、第三種からの分離課税としたのは当時の日本資本主義の飛躍的發展に際し、資本蓄積を積極的に優遇するという社会経済的ないし産業的政策によるものとされている。<sup>(一)</sup> その一方では、源泉課税とすることによって課税の適正化を期するとともに、行政の便宜も考慮している。



さて、大正二年法律第一三号による改正は、「第三種ノ所得中俸給、給料、手当、歳費ニ付テハ收入予算額ヨリ其ノ十分ノ一ヲ控除シタルモノヲ以テ所得トス(第四条の四)」として、いわゆる勤労所得控除制度を導入した。この制度の趣旨については、これらの所得は資産所得または資産勤労の共働所得に比較して、「負担能力薄弱なるのみならず、其の所得を得るに必要な多少の経費を伴ふが故に」と説明されている。この場合、経費の控除の必要性よりは他の所得との負担力の調整という面により重点があつたであらうことは、これよりさき、明治三十九年四月設置の税法審査委員会および同四〇年三月設置の税法整理案審査会等の審議などから推察できる。大正九年法律第一一号が、総所得一万二千円を超える大所得者については控除しないとしたのは、このような趣旨に基づくものと思われる。ともあれ、所得の種類による担税力の相違をみとめ、一定の政策を加えたことは画期的なことであり、このためには所得の分類は絶対の要件になるといえる。なお、勤労所得控除制度の導入は、大正二年法が第三種の所得に対し超過累進税率を適用することにしたことも関連していると思われる。

大正九年法律第一一号は、いわゆる損益通算制度を導入することにしたが、所得の種類ごとに所得計算することの必然の結果と考えられる。けだし、所得は個別主体についての属性であるからである。さらに同法は、山林の所得と山林以外の所得とは各別に税率を適用することにしているが、それは「山林の所得が、長期間にわたって生ずる所得である關係上他の所得と合算して超過累進税率を適用することは穩当でない。」からであるとされている。なお大正一五年法律第八号は、山林の所得に対しいわゆる五分五乗方式を採用した。いずれも税額計算の段階で負担調整する趣旨である。

これまで、一時恩給、退職給与等には所得税は課されなかったが、「退職に因る給与にして五千円を超える場合は、他の所得との負担の均衡を顧み<sup>(六)</sup>」、昭和一三年法律第四三号から、第二種所得の丙として他の所得とは別建の超過累進税率によって源泉課税されることになった。他の所得と総合されなかったのは、この種の所得の一時的性格を考慮したためと思われる。

(2) 所得税は昭和一五年法律第二四号によって大変革を遂げ、分類所得税と綜合所得税との二本建によることになり、法人の所得に対

しては法人税が課されることになった。「分類所得税は、所得を其の性質によって大体不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得及び退職所得の六種に区分し其の各々の種類に応じて税率、免税点、控除、課税方法を異ならしめ、以て各種所得間の負担の均衡を図ると共に、課税方法の適正、簡易化を期することである」<sup>(七)</sup>とされている。さらに、分類所得税は戦時財政の必要性に因應するための課税の弾力性を確保する目的も持っていたのである。<sup>(八)</sup>

これから明らかなように、分類所得税は、所得の種類によって担税力に差があるということを前提に、それに対応して控除や税率に差異を設けるという考え方である。したがって、分類所得税制が成功するかどうかは各種所得間の担税力の差異を、計数上、具体的客観的に測定し得るかどうにかかっているといえる。控除、税率に差を設けるといっても、担税力の差の程度が把握されていなければ控除税率に設けるべき差異の程度も合理的に決し得ないからである。担税力の差を客観的に把握し得ないかぎり、控除税率等に設けるべき差異にも、恣意的要素が介入することを避けられないのである。このような事情から、分類所得税は昭和二二年から廃止されることになる。

諸外国の立法例では、従来分類所得税を採用していたフランス、ラテン・アメリカの諸国でも、漸次それを修正しつつあるといわれている。<sup>(九)</sup>一方アメリカの連邦所得税制のように、所得源泉のいかんにかかわらず、同額の所得は同一の担税力をもつとする考え方もあり得るわけであり、この立場によると、所得をその源泉のいかんによって課税上差別取扱ひすることはみとめられないことになる。<sup>(一〇)</sup>

なお、分類所得税は所得源泉なり種類なりを列挙するから、必ずしも意図したものではないであろうが、必然的に課税所得の範囲を限定する結果になることは注目される。

さて終戦を契機として税制も根本的な改革が迫られることになり、昭和二二年法律第二七号の制定をみることになるのであるが、同法によつてはじめて申告納税制度が導入されたのである。同法は、従来の分類所得税および綜合所得税の二本建を廃止し、所得の計算方法と基礎控除などの諸控除制度、あるいは税額計算方法を適当に組み合わせることによつて充分に分類所得税の特徴を取入れ超過累進税率による一般所得税のみに改めたのである。<sup>(一一)</sup>課税所得には一時所得も含め(ただし、同年一月法律第一四二号から)、広く総合課税するこ

とになったが、山林所得、譲渡所得、退職所得等長期にわたる累積所得とみるべきものに対しては、その二分の一が総合課税の対象とされた。

二二年法は、いわゆるシャープ勧告に基づく昭和二五年改正および昭和四〇年の全文改正を経て現行所得税法に連なるが、その間の経過については現行法の考察をもって代えることにしたい。なお、順序は前後するが、昭和二五年改正法で雑所得なる所得類型が設けられたことを付言しておく。

(3) 以上昭和二二年までのわが国所得税制の沿革にしたがって所得分類の実態をみてきたが、それらから帰納される所得分類の必要性は、次のように要約できよう。

- ① 課税所得の範囲決定上の必要性
- ② 所得計算上の必要性
- ③ 税額計算上の必要性
- ④ 課税（徴税）技術上の必要性
- ⑤ 分類所得税のための必要性

なお、これらの必要性はそれ自体に内在するものでないことはいうまでもない。所得の本質、政策判断、行政的技術性あるいはこれらの混合したもの等々の理由から、それぞれの必要性が導かれるものである。

#### (二) 現行所得税法上の「各種所得」区分の観点

(1) 現行所得税法における「各種所得」の区分いわゆる一〇種類の所得区分は、いかなる目的からなされるものか。総合課税主義を建前とする現行法のもので、どのように解すべきものか。

現行法の定める所得計算方法では、所得の種類にかかわらず収入金額を基礎にすべきものとされている。したがって、所得計算といふ人的役務所得をめぐる若干の考察

う観点からは、収入金額からの控除項目を基準として区分しているようにも解される。しかし、控除項目には、いわゆる必要経費のように所得計算上本質的なものもあれば、必要経費とみとめられるものでも、現行法上あきらかに控除が否定されている場合もある<sup>(一三)</sup>。さらには、所得計算上本質的な要素ではないが、政策的に控除のみとめられる項目もある。一時所得の特別控除額はその一例である。したがって、控除項目をもって一〇種類を区分すべき基準とは、にわかには決定できないのである。

控除項目の差異は、所得の性格の差異に基因する。所得の性格の差異は、所得を構成すべき収入金額あるいは必要経費の現象態様の差異でもある。収入金額あるいは必要経費の現象態様は、営む業務の種類によって区分なるものである。そこで、控除項目の差異は、所得の性格にしたがって区分しようとする立法政策の必然的結果であるように思われるのである。それは、総合課税主義を建前とするかぎり多種多様の形体をもって帰属する個人の所得を、全体として一括計算するよりも、それぞれの形体に応じた最も適合した計算方法により各別に計算し、その結果を合算する方が技術的に容易であり、かつ、所得計算の適正、確実化も期せられるからである。つまり、このような所得計算上からする区分の必要性が、所得の性格をして区分の基準とするのである。

ところで、所得の性格にしたがって区分することの意義は、所得計算上の必要性に限定されない。一時所得のように回帰的に発生することのない所得を、回帰的、恒常的所得に対して課税上差別取扱いしようとするれば、両者を区分するのは当然の処理とすべきである。差別取扱いをなすべき理由は、各所得の性格によって一様ではないが、① 一時的所得なるが故に担税力を低く評価しようとするもの、② 長期間の累積所得に対する超過累進税率の不合理性を是正しようとするもの、③ 社会政策的なもの、などが主たる要因である。これらの課税上の差別取扱いを収入金額からの控除という形で構成するのは、単に立法技術上の問題にすぎない。差別取扱いは次にのべるように、直接税額計算上の方法としても行ない得るからである。

税額計算上からする差別取扱いとしては、山林所得に対する五分五乗方式、退職所得、長期譲渡所得および一時所得に対する半額課税、山林所得や退職所得の分離課税、さらには、資産所得に対する世帯合算課税などがある。差別取扱いをするゆえんについては、今ま

でこのべてきたところに過ぎるので再言しない。

ところで、所得税の納税方法は申告納税方式と源泉徴収方式とに大別されるが、「各種所得」の区分の必要性は、この納税方法（課税技術）の差異からも要請されているといえる。

(2) 所得の性格に基づいて応能負担を期するために所得の分類を行なうとしても、現行法上の「各種所得」の区分がそれであるとはかぎらない。たとえば、個別の所得の性格に應ずる課税上の取扱いの差異は、所得計算上の段階で区別すれば充分であって、所得分類（現行法の各種所得の区分のこと）を特に設ける必要はない、<sup>(一三)</sup> というような見解もあるのである。事実、臨時所得に対する平均所得は、所得の種類とは直接の関係はなく、収入項目の段階での区別であり、差別取扱いである。

しかしながら、所得の性格に基づいて差別取扱いしようとするかぎり、何らかの意味で区別しなければならないから、要は税法の構成という体裁上の問題に帰着するといわねばならない。

現行法の構成が最善であるかどうかは別にしても、全く分類のないことを考えてみれば構成自体が体系的になり、それがまた税法の構成の理解を容易にするというメリットがあるといえる。申告納税制度のもとで、税法は納税者によって理解されていなければならないという命題は、もっとも基本的な原理である。このような意味においても、現行法の「各種所得」区分の意義がみとめられると考える。

一方、所得区分があるためにかえて所得税法が複雑難解になる、とする批判にも一理あることをみとめなければならぬ。したがって、所得区分の必要性を前提としながらも、できるかぎりの簡素化は当然意図されるべきであり、いずれにしても今後に残された問題といえよう。<sup>(一四)</sup>

(3) 以上のようにみても、各種所得の区分は、所得の性格に基づいて応能負担を期すことにあるとしても、一〇種類の所得に共通にみられる区分の必要性は広義の意味での所得計算上のものにかぎられる。その他の観点からの区分は、特定の所得相互間においてのみ妥当することになる。所得分類は、種々の目的、必要性の上に構築されるものであるから、当然のことといわねばならない。したがっ

て、限界事例の区分の実際においては、一般的な分類の必要性なり観点は、あまり妥当に機能するとはいえず、むしろ、それぞれ区分されることになる所得に対して、実定法に適用される課税上の取扱いのなかに区分の必要性を求め、もって当該所得間を区分すべき徴表を見出すほかはないものと考ええる。

注一 税講、前掲所得税法I、九二頁。

二 明治大正財政史第六卷内国税(上)一〇五一頁。

三 前掲財政史一〇一九～一〇三〇頁。

四 前掲財政史、一〇二八～一〇二九頁。

五 税講、前掲書一〇七頁。

六 第七三議會衆議院本會議における賀屋興宣大蔵大臣の趣旨説明(昭和財政史―租税―四三一頁)。

七 第七五議會衆議院本會議における桜内幸雄大蔵大臣の趣旨説明(前掲昭和財政史五二九～五三〇頁)。

八 たとえば、上記桜内蔵相は「税率は財政の必要に応じて伸縮を容易ならしめるため、比例税率とし……」とのべている。

九 金子宏前掲稿「租税と市民」三四〇頁、塩崎潤外座談会「所得税法の基本的考え方」税経セミナ―昭和四三年四月号二二三頁以下参照。

一〇 金子前掲租税と市民三三三頁は、公平負担の観点から詳細に論じている。

一一 税講、前掲書一四七頁参照。

一二 利子所得は、収入金額即所得とされているが、例えば、歩積両建による預金利子とその融資に係る支払利子とは関係がないと断言できるであろうか。

一三 税制調査会「税制調査会関係資料集(昭和三十九年三月)」一四四五頁参照。

一四 林大造氏は「経済的合理性に徹して、太い線で、簡明な税制を組み立てていくこと(この場合、手続面の重要性を忘れてはなりません)、これはむしろかしいことなのですが、今日の最も大きな要請の一つとなっているのではないのでしょうか(前掲書一一九頁。)」とのべているが、示唆的である。

## 二、人的役務所得の区分基準

### (一) 人的役務所得区分の必要性

人的役務所得が、事業所得、給与所得、退職所得および雑所得のいずれかに区分されるであろうことは、所得税法の規定の趣旨がらして容易に理解できる。そこで、前節(三)の(3)にのべたところにしたがって、これら各所得における課税上の取扱いをまずみてみる。この場合、雑所得は、事業所得との間での相対的な問題であるとの考え方から論外とする。

まず、納税方法という観点からは、いずれも源泉徴収の対象となる点では共通している。しかし、事業所得は源泉徴収の対象となる収入項目でも必ず確定申告をもって完結するという点で他の二種の所得と区別される。一方、原則として源泉徴収のみで完結する給与所得および退職所得でも、確定申告を必要とする場合もある。したがって、課税技術という観点からは、事業所得と給与所得および退職所得とを区分すべき必要性をみとめることはできない。むしろ、源泉徴収の対象とすべき収入項目は何か、適用すべき源泉徴収はどの種類のものか、という形での分類が問題になると解される。

次に、税額計算という観点ではどうか。退職所得は、他の二種の所得と分離して課税されるから、その区分は極めて重視される必要がある。しかし、退職所得は、「退職により」一時に受ける給与に係る所得(所法第三〇条第一項)であり、退職によりという前提を除外すると給与所得と区分し得ないから、事業所得との関係では、給与所得に含めて解すことができる。そこで、事業所得と給与所得との関係になるが、この間に税額計算上の差額はみとめられない。かりに、平均課税の対象の有無についても、それは特定の収入項目の問題であって、事業所得と給与所得との区分には無関係である。

所得計算上は、事業所得と給与所得とはきめて特徴的である。すなわち、収入金額からの控除項目にみる必要経費と所得控除との差異である。

以上のようにして、事業所得と給与所得との区分は、主として所得計算上の必要性から求められていると解することができる。しからず人的役務所得をめぐる若干の考察

ば、そのような必要性を求める両者の所得の性格の差異はいかなるものか、以下給与所得を主要な対象にして考察する。

(二) 「給与等」の本質

1、非独立的役務提供の対価

所得税法第二八条第一項は給与所得に含まれるべき人的役務の対価は「給与等」であるとしている。しかし、同法条に例挙された給与等は、単に収入形体の例示にすぎず、どのような態様（役務提供関係）を基因にして発生し、かつ、どのような性格をもつ対価であるのか、必ずしも明らかではない。

給与という場合、勤務関係あるいは雇用関係を想起するのは、極く通常のことと思われる。事実、学説においても給与には、「原則として、勤務関係ないし雇傭関係に由来するすべての金銭給付またはそれにかかる経済的価値の給付を含むと解すべきことは、所得税法の規定の趣旨からして異論の余地がない。」<sup>(一)</sup>とし、判決は「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給与は、すべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入と解すべく……」<sup>(二)</sup>としている。また、税制調査会の答申によると、「雇用契約に基づく給料、賃金のように典型的に給与所得と考えられるもの……」<sup>(三)</sup>とされている。このように、雇用契約に基因する給料、賃金などが給与所得に含まれる「給与等」であることは、疑問のないところである。

そこで、「給与等」の本質を理解するためには、給与所得の典型といわれる給料、賃金等の発生要因である雇用関係の何たるかの検討からはじめなければならない。

雇用関係は、「当事者ノ一方カ相手方ニ対シテ勞務ニ服スルコトヲ約シ相手方カ之ニ其報酬ヲ与フルコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生スル（民法第六二三条）」<sup>(四)</sup>。つまり、労務（役務）の提供と報酬とが対価関係をなすものとして構成され、労務の提供者は、労務提供の履行という「為す債務」さえ負担すれば、その債務の履行自体について契約法の基本原理たる信義誠実の原則が支配するとはいえずその余の義務は一切負担しない。雇用は、「労務ないし労働それ自体の利用を目的とするものである」<sup>(四)</sup>から、その労務をいかなる目的に、いか



ように利用するか、つまり、労働者の労働を適宜に配置按配し、一定の目的を達成させることは、その労働を利用する者（使用者）の権限とされ、そこに使用者の指揮命令の権限を生ずるゆえんがあるのである。<sup>(五)</sup>

雇用は、役務の提供過程において使用者の指揮命令にしたがうことの結果として、使用者に従属すべきことは必然であり、その意味で役務提供の過程で提供者の主体性を留保し得る請負や委任の關係とは區別される。請負は、役務の成果の給付（仕事の完成）を目的とするものであるから、それゆえ、そこでは役務自体としては問題にされないが、仕事に必要な役務は当然請負人の主体性のもとに実現され、その成果たる仕事の完成についての危険も請負人が負担する。したがって、役務を提供しても仕事の完成（成果物の引渡しなど）がなければ、対価は得られない（民法第六三二条）。委任は、特定の財産の管理、特定の訴訟事務の処理、特定の病人の治療というような、一定の事務を処理するための統一的な役務を目的にする。したがって、受任者は、自己の知識、経験、手腕等によって、適当に処理する主体性を留保するという意味で、委任者に対して独立しているのである。いずれにしても、以上は典型としての差異であって、個別具体的場合に、このように明らかであるとはいえないのはいうまでもない。

さて、雇用の本質は、使用者の指揮命令にしたがって、自己の役務のみを提供する（つまり、非独立的役務提供關係）ということであるから、役務提供の結果に対しての危険を負担するようなことはない（所期の結果が得られなかった場合、役務提供者が役務提供の過程において、いわゆる債務の本旨に従って役務提供を行なっていたかどうかの検討の動機を与えることがあるのは、別問題である）。非独立的に役務のみを提供することであるから、役務提供者が、役務提供に要する費用を負担したり、原材料を購入したり、他人ないし補助者を雇ったりするようなことは、まず考えられない。実際に、わが国の実情では、職場における勤務上必要な諸施設、設備、用具ないし備品、消費品の類いは、ほとんどすべて使用者において負担しているものと思われる。そのうえ、出張勤務旅費、通勤費あるいはその他勤務上特に必要とされる宿舍、食糧、被服等も使用者が支弁する（現物あるいは金銭等で）のが一般である。したがって、雇用關係に基因して受ける報酬は、もっぱら、役務提供の対価たる性質を有するものとして理解することができる。<sup>(六)</sup> 役務提供の対価であるか

ら、役務によって生じた経済的価値に対する対価ではなく、その経済的価値のいかんにかかわらず、役務提供者の肉体的、精神的役務の提供自体に対する反対給付であると解される。<sup>(7)</sup>

これに対して、弁護士、公認会計士、建築士その他の自由職業者、俳優、音楽家、職業運動選手その他の芸能人、あるいは科学技師または経営管理に關する専門家等による人的役務の提供は、通常、提供者自身の危険と計算においてなされるものである。すなわち、これらの提供關係は請負、委任あるいはそれらに準ずる關係として理解されるが、前述のように民法上の請負、委任においては、一定の仕事の自己責任による完成および一定の事務の自由裁量による処理が、契約の目的および特色であり、役務の提供態様が直接、支配、コントロールされているものではなく、いわば役務提供を自己管理しているといえるのである。したがって、役務提供の過程においてはもとより、役務提供の結果に対しても危険を負担する場合もあるのである（請負人のかし修補義務は、その典型である）。また、役務の評価は、仕事の中に埋没されており、それに加えられた役務自体を直接経済的に評価するものではない。それゆえ、その報酬は、単なる役務の提供ではなく、役務を手段として到達実現されるべき目的ないし事務処理に対するものにはかならない。よって、取得された報酬は、役務自体の対価たる性質のものとの以上の目的を実現するために必要な費用にあてられるべき性質のものから構成されていると考える。このように、役務提供自体の対価たる性質の報酬と、それに加えていわば実費弁償的なものが混在した性質の報酬との相違が、雇用關係に基因する給与等とその他の役務提供關係に基因する対価との本質的な差異になっているのである。

## 2 給与所得・事業所得区分の観点

さきに、雇用契約關係では、被用者は役務提供に關して費用を負担しないと述べたが、より正確には、給与等の収入を得るために要する費用を、明らかな形では認識測定できない、というべきものである。元来、所得税法上必要経費とされる支出（または損失）は、収入を得るに必要な支出であって、かつ、個人的な消費支出とあきらかに区分できるものにかぎられるのであって、単に職業上何らかの關係のある支出をしたというだけでは、その支出は必要経費とはならない。しかし、被用者つまり給与所得者についても、この意味の必要経費

の存在は否定できない。(八)けれども、商品原価、使用人給料などのように、収入を得るのに直接必要な費用という形で観念できる支出はそれほど多くはなく、また、その支出の結果が直接収入の増加をもたらした、といえるようなものでもない。職業に關係する支出の多くは、いわゆる家事関連費の性格の強いものであり、「必要経費」として明確に区分することは極めて困難、というよりはむしろ不可能といつても過言ではない。(九)

しかしながら、所得税は純所得 (net income) に対して課税するのが本旨であるから、正当な必要経費は、その控除は当然にみとめられなければならない。しかるに、これが実額による把握が現実的に望めないとするれば、立法政策上の判断によつて、実額に代る必要経費の控除制度を設けることは、改善の策とし合理性をもつものと解される。ここに給与所得控除制度の存在理由の一つをみるのである。(一〇)が、雇用關係に由來する給与等のこのような性格に着目するならば、所得計算上「収入金額 - 必要経費」という方式も当然に修正を免れ

なす。なお、給与所得控除制度の根拠としてあげられている①拒税力の調整、②いわゆる把握控除、③金利調整などのために給与所得に差別課税をみとめるならば、この観点からする区分も不可欠の要素となる。しかし、これらはその差異を計数上客観的に測定できず、もっぱら、立法政策上の裁量によつてその差は設定されることにならざるを得ない。したがつて、区分すべき根拠には、なんらでも、基準とはなし得ないのは止むを得ないところである。④収入を得るに際して、給与所得と、所得類型は、雇用契約に基因する給料賃金等が、①役務提供自体の対価であること、②収入を得るための費用を明確に分別測定できないこと、によつて説明されるような性格をもつという事実に着目して、これに準じて評価される役務の対価をすべて含ませしめる趣旨で設けられたものと解される。所得分類は、結局のところ、実質的な負担の公平を担保するための制度であり、かつ租税が経済的負担であるがぎり、経済的実質において公平でなければならぬ。その意味からも、所得分類は、単に法律的形式的観点のみでなく、経済的実質的観点もあわせ考慮される必要がある。(一一)ここに、経済的実質的とは、典型契約としての雇用契約に基因す

る役務提供の対価（給料、賃金等）への類似性を意味する。

たとえば、株式会社と取締役との関係は委任であるとされている（商法第二五四条第三項）。取締役は、法令及び定款の定め並びに総会の決議を遵守し、会社のために忠実に、その職務を遂行する義務を負う（商法第二三四条の二）が、その職務遂行については全く取締役自身の判断と責任においてなされるものである。しかるに、その職務遂行にあたり、それに要する費用を取締役みずから負担するといふようなことは通常考えられないところである。却って、いわゆる機密費、渡交際費のごとく、必ずしも職務遂行に要するとは断言できない給付も受けているほどである。まして、役員報酬または賞与という収入を得るための費用の額を提示できるものではない。このようなことから考えると、雇用関係に基因する給料賃金とその実質において、ほとんど区別し難い。民法上、これらの提供関係は雇傭型委任と呼ばれるが、これに基因する報酬も原則として給与所得として解すべきことになるのである。

要するに、給与所得に含まれる役務の報酬の基因となる提供関係は、雇用、請負、委任等の典型契約が直接の区分の基準たり得るものではなく、役務提供の対価であることおよびそれを稼得するための費用が明確な形では認識測定できないという二つの徴表によって、これらの態様のなから、いわば横断的に抽出されることになる。この現実的な結果は、たとえば法人の役員報酬等の雇傭型委任に基因する対価、国会議員等の歳費、一部の出来高払賃金、さらには年金、恩給等も過去の勤務に基づき使用者であった者から給付されるという意味で給与所得に区分されることになる。かくして、給与所得は、雇用またはこれに類する原因に基づき非独立的に提供される役務の対価として受ける報酬および実質的にこれに準ずべき給付を意味する、ということになる。

注一 金子宏「通勤定期券またはその購入代金の支給は所得税法上の給与か」、法学協会雑誌八二巻二号一五〇頁以下。

二 昭和三七・八・一〇、最高裁二小法廷三六（オ）二九八号判決、最高裁民事判例集一六巻二号一七五一頁。

三 税制調査会、前掲答申一〇頁。

四 我妻栄「債権各論中巻二」五三二頁。

五 我妻、前掲書五三一頁以下、なお、請負および委任に関する記述も同書によるところが多い。

六 昭和三四・五・二七東京地裁判決（税務訴訟資料（刑判集三）三一号四六頁）は、人の勤務の対価として期間に応じ、勤勞の多寡に即して支給される金銭的給与を意味する、としている。

七 給付の種類は、金銭、現物支給、何らかのもの利用、技能の修得等々すべてが含まれることは、いうまでもない。

八 シャープ勧告や税制調査会が、給与所得控除の性格を説明するについて、勤務に伴う必要な経費の概算的控除の意味があるとするのは、給与所得にも必要経費が存在することを前提にしているからと思われる。なお、前節の注二で引用したように明治四四年一二月設置の内閣の臨時制度調査局の整理案（大正元年一二月）でも、必要経費の存することをのべている。

参照 Report on Japanese Taxation by the Sohup Mission (1949) vol. 1 p. 68. 昭和三十一年一二月臨時税制調査会答申四九頁、昭和三十五年一二月税制調査会第一次答申別冊七三―七四頁。昭和三十九年一二月税制調査会基本税制答申（長期税制改正答申）別冊九一―九二頁、昭和四〇年一二月税制調査会答申別冊四二頁。なお、文献としては、ジュリスト第四一九号特集記事「サラリーマンの所得課税」所収の各論文（およびそれに引用されたもの）を参照されたい。

九 必要経費の実額算定に当っては、より現実的な理由ではあるが、すべての給与所得者に証拠資料の収集整備を期待できるものではない。したがって、立証技術の巧拙によって、差が生じかえって公平負担が害されることにもなりかねない。

一〇 しかし、控除額については是非は別問題である。

一一 同旨の判決に、昭和四一・三・一五東京高裁昭三九（行コ）三四号、税務訴訟資料四四号一九六頁がある。

### (三) 人的役務所得区分の具体的判断

#### 1 給与所得と事業所得等との区分

前節までに述べたところを要約すると、給与所得とされる役務提供の対価と事業所得または雑所得とされる役務提供の対価との本質的な差異は、自己の危険と計算とによらずに、他人の指揮命令に服してなされるか、自己の危険と計算とにおいて独立的に行なわれるかにある。したがって、一般的には雇用関係に基づいて提供する役務の対価は給与所得に、請負関係に基づいて提供する役務の対価は事業所

人的役務所得をめぐる若干の考察

得または雑所得に、委任（準委任）關係に基づいて提供される役務の対価はその提供の態様に依じて給与所得、事業所得または雑所得のいずれかに区分されることとなる。

しかし、個別具體の契約がこれらのいずれの契約に当るのかが判断されなければ、問題の解決は得られない。實際の契約が必ずしも典型契約どおりでないこともあって、その判断はなかなか容易ではない。

役務提供における独立性、非独立性といつても、ほんらい相對的な、程度の差にすぎない。使用者の指揮命令権は「勞務者の給付する勞務の内容についてではない。その勞務をいかなる目的に向つていかに役立てるか、その配置、配列、組み合せなど、について指揮権能をもつ意味である。」であるとされるから、役務提供のプロセスのどの段階において指揮命令をとらえるかによつて、結果に微妙な差が生じる。たとえば、最も單純な筋肉勞働と考えられるものについても、ある程度以上の細部については、結局、役務提供者の自主的判断にまかせざるを得ないものである。

そこで、個々の事實を積みあげて総合勘案して判断するほかはないものと思われる。その判断の資料となる事項として、次のような点が指摘できよう。

イ 慣行的な事実上の専屬關係の有無

これが存在する場合は、役務提供者の相手方に対する独立性は、稀薄になる。

ロ 第三者による代行性の有無

代行性のない場合は、非独立性の度合がよく強くなる。

ハ 材料、生産器具等生産手段の所有關係

雇用契約では、役務のみの提供を目的とするものであるから、役務提供者がこれらを所有する度合が高いほど、独立性が強いといえる。

## 二 補助労働力利用の有無

家族の労働を利用する場合は、他人の利用とは区別して考えるべきものと考える。

## 三 役務提供に要する費用負担の有無

(すでにのべたところである。)

## ハ 報酬の算定方法

雇用契約では、期間報酬が通常であるから、役務提供の時間、日数等によらずに、仕事の完成の度合によっている場合には、独立性が強いといえよう。なお、いわゆる固定給などを支給されている場合は、非独立性が強い。

また、このべたところで、限界事例ではその差は、なお微妙であることには変りない。そこで、交響楽団の正楽員たるバイオリン演奏家がその楽団から受ける報酬の所得の種類をめぐる裁判例で、裁判所が給与所得と認定した事実関係をみてみよう。すなわち、

イ 楽団運営規程の定めるところにより従事する義務があること。

ロ 定時に定額の基準賃金若しくは他の手当の支給を受けること。

ハ 契約期間は、特別の事情のないかぎり自動延長されること。

ニ 一月間の従事時間数があらかじめ定められていること。

ホ 勤務時間についての定めのあること。

ヘ 休暇、欠勤、休職、表彰に関する定めのあること。

ト 契約解除、減給、謹慎、訓戒等についての定めのあること。

チ 出張旅費規程により、業務上の出張をする場合、交通費、日当、宿泊費が支給されること。

リ 退職金の支給に関する定めのあること。

人的役務所得をめぐる若干の考察

人的役務所得をめぐる若干の考察

三二六

又 基準賃金は逐年増加されること。

ル 通勤費および賞与が支給されること。

オ 健康保険料、厚生年金掛金、税金等が毎月支給される報酬より控除されていること。

このような徴表のみとめられるかぎり、役務の提供が音楽家としての芸術的活動であり、その服務についての通常の勤務者のように日々一定の時間拘束されるものではなく、楽団の定めたスケジュールに従う以外に他社出演その他の行動が自由であるというようなことは、所得の性質を認定することの妨げにならない、としている。

上記の徴表は雇用契約ないし勤務関係にみられる典型的な外形標準であるが、なお同判決は、職業費（必要経費とはいっていない。）ともいうべきものが給与所得控除額を上廻るような場合でも、給与所得に当たらないとすることはできないとのべている（この点の詳細は3のべることとする。）。

ところで、給与所得と事業所得とを区分する作業においては、給与所得たることを組成する要素を抽出し、給与所得であるかどうかをまづ判断し、しかる後、給与所得でないものは事業所得である、とすることの方がより便宜と思われる。しかし、給与所得は役務提供の期間、程度あるいは報酬の額等のいかんを問わず給与所得であるが、給与所得に含まれないものは、その程度に応じて事業所得または雑所得に区分されることになる。

事業所得は、「対価を得て継続的に行なう事業（所令第六三条第一二号）」から生ずる所得であり、それは、昭和四三年東京地裁判決<sup>(四)</sup>によると「自己の危険と計算とにおいて独立的に営まれる業務で、営利性有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められるものをいうものと解される。」しかし、このようにいっても、結局は事実認定に帰するわけである。一方、雑所得は、他の九種の所得に含まれないものをすべて含む機能を有するが、積極的な意味内容はないといわなければならない。したがって、事業所得と雑所得とを分かすべき統一的な基準は、とうてい望むべくもないといわざるを得ない。<sup>(五)</sup>



## 2 給与所得と退職所得との区分

これまでの議論では、給与所得には退職所得も含むものとして、事業所得、雑所得との区分を問題にしてきたが、ここで、給与所得と退職所得との区分をみてみよう。

元来、従業員等に支給される退職金は、単に使用者から恩恵的に贈与されるものではなく、双務契約たる雇用契約（労働契約）上の役務提供に対する対価たる性質を有するものであり、退職に際して一時に支給されるという点に特徴があるにすぎない。したがって、給与所得とされる通常の給与あるいは過去の勤務に基づいて使用者であった者から支給される恩給等との間に、本質的な差異があるとは思えないのである。つまり、給与所得とされる給与等を支給されていた者が、（退職雇用関係の終了）に際し一時に支給される給与が退職金であるともいえる。

このようにみてくると、給与所得と退職所得との区分は、退職に基因して一時に支給されるものであるかどうかの区分にすぎないと解される。したがって、退職とか一時とかいうことは、本来客観事実であるから、給与所得と退職所得との区分についての解釈上の問題は、通常はあまり生じないものと思われる。<sup>(六)</sup>

### 3 人的役務所得区分における必要経費の機能

給与所得者とみられる者が、給与所得控除額を大幅にこえる「職業費」を負担している場合でも、所得の種類は、当然に給与所得なのであろうか。

たとえば、さきの裁判例の原告は次のようにのべている。<sup>(七)</sup>すなわち、「法は、原則として、当該給与を得るのに必要な類型的な経費が給与所得控除額の限度にとどまるものを本来の給与所得としたものであり、右控除額を大幅に超えることが通常であるような職業の者についてはこれを給与所得者として予定していないというべきである。」と。これに対し裁判所は、「法は所得の発生態様ないし性質の如何によって所得の種類を分類しているのであり必要経費の多寡を所得分類の基準としたものとは解されないから、多種多様な給与所得者につ

人的役務所得をめぐる若干の考察

き収入額に應じた一定の給与所得控除（これは必要経費の概算控除の意味を含んでいる）しが認めないなどの立法政策上の可否はともかく、給与の支給を受ける者の支出する経費が右控除額を超えるからといって、それだけで給与所得者に当らないとすることはできない」と判決している。

原告のような音楽演奏家は、自己の使用する楽器や演奏会用の特殊な服装等を自ら用意するのが普通であろう。さらに、技術向上のための研究費等も必要であることから、職業費ともいふべきものが一般の勤労者より多くかかり、それが給与所得控除額を超過することもあり得る。このような場合、いづれどちらの職業費が、所得税法上の必要経費であると見ても、上記の判決のようにいえるものが、それが純所得に課税する所得税の趣旨にもとることはいうまでもない。所得区分は、それ自体に目的があるのではなく、適正な所得計算（その結果としての適正課税）のために機能すべきところに、その意義がみとめられるものである。給与所得は、所得者の負担する必要経費のそれほど多額でないこと、および役務の提供それ自体の対価たることを、前提としているから、「必要経費」を無視して所得区分をすることの妥当性は、問題にされねばならない。

しかしながら、その前に解決されなければならない困難な問題に、「職業費」のどの範囲にまで必要経費性をみとめ得るか、ということがとある。このことは、当然に給与所得控除の本質およびその控除額の是否の問題にも関連しよう。これらの問題は、本稿などとうてい及ぶところではないので、今後の研究に期待するはかはない。

ともあれ、音楽演奏家たる「被用者」は、一般の「被用者」と事情を異にすることはみとめなければならないし、また、給与所得控除制度は、一般の「被用者」を予定して設けられているのであるから、単なる外形標準によって区分することに對しては検討の動機が与えられなければならない。

したがって、現状における個別具体的問題処理については、理論的には包括的、継続的な人的役務提供の有無や、身分的拘束の有無等に照らして律するとともに、不公平にわたらぬ範囲で経費の多寡等を勘案しながら、実情に即した取扱いを行なうことが適当である、と

いうことになるものと思われる。

注一 我妻、前掲書五四〇頁。

二 たとえば、生命保険外交員には雇用外交員と委任外交員とがあり、後者については事業所得者として解される場合が多いが、業務の内容その他前者の場合とほとんど変わらないといわれている。参照、山本吉人、「外務員の労働法上の地位」季刊労働法第四五号七六頁以下。

三 昭和四三・四・二五東京地裁昭四〇（行ウ）七〇判決（原告控訴中）行政事件裁判例集一九卷四号七七七―七七八頁。

四 三に同じ。

五 所得税基本通達が雑所得として例示するもののうち、人的役務所得と解されるものに、以下のようなものがある。①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二〇四条第一項第七号に掲げる契約金、②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こえるもの、③役員また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贈与等により取得する金品、④原稿、さし絵、作曲、レコードの吹込みもしくはデザイナーの報酬、放送謝金、著作権の使用料または講演料等にかかる所得のうち、事業から生じたと認められないもの、⑤使用人等の発明等にかかる報酬金等のうちのある種のもの（所得税基本通達二三―三五共―一参照）。

六 臨時的、短期的な雇用契約の終了に伴う退職については、その際一時に支払われるものが雇用期間中の賃金の追加払いなし後払いと解されるような場合も考えられるが、それは雇用の実態、給与規程等により実質的に判断されるべきものであろう。

七 三に同じ、同裁判例集七六九頁。

八 三に同じ、同裁判例集七七八―七七九頁。