

《論 説》

一時所得（所得税）に関する若干の考察

普 家 弘 行

Ⅰ はじめに

1 問題の所在

一時所得については、「道を歩いていたら、現金を拾ったようなものが端的な例であり、俗にタナボタ所得などと言われる」¹という説明を受けたことがある。それ以来、筆者も「一時所得は、タナボタ所得で云々」という説明を多くの人々にしてきた。しかし、「道を歩いていたら、現金を拾った」などという事例で、所得税の確定申告が必要になるという場合が多くあるとはあまり思えないし、そもそもこの事例の所得が一時所得であることは、ある意味自明²で、誰も疑問に思うこともないだろう。

詳しくは後述するが、一時所得に該当するものとしては、所得税基本通達34-1に、生命保険金の一時金、競馬の馬券の払戻金など、いくつかの例示がある。ここに例示されているものが一時所得であることは共通の理解が広がっているとは思われるものの、一時所得についてはどのように考えるべきかなどといった課税要件の解釈論が展開されることは少なく、その考え方等に関する共通の理解が広まっているとまではいえないと思われる。この点、佐藤英明教授は、「一時所得の意義に関する解釈論が未発達であるのは、一般に一時所得に含まれるとされる所得は生命保険契約等にもとづく一時金を除くと経済的な重要性が比較的低く（参照、所基通34-1に列挙された一時所得の例）、また、実際にも、立退料をめぐる事案を除くと裁判例に登場する機会も少なく、体系的な判例研究の材料を得ることも難しかったからであろうと推測される」³と指摘されている。つまり、一時所得については、課税庁による具体的例示は一応あるものの、その全体像がよくわかっているとまでは言えないということではないだろうか。

本稿では、一時所得の課税要件等に関する考え方を整理するとともに、設例による検討を含めて、一時所得について考察していきたい。

2 一時所得に関する法令、通達

一時所得に関する税法の定めとしては、所得税法34条があり、次のようになっている。

（所得税法）

第34条① 一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。

② 一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。

1 国税庁・税務大学校において、筆者が若いころに受けた研修での担当講師の説明である。

2 ただし、所得税基本通達34-1の（7）に例示されている。

3 佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J・マーク・ラムザイヤー編著『租税法と市場』（有斐閣、2014年）221頁

③ 前項に規定する一時所得の特別控除額は、50万円⁴とする。

また、一時所得の計算に関する定めとして、所得税法22条があり、次のようになっている。

(所得税法)

第22条② (略) 一時所得の金額 (略) の合計額の二分の一に相当する金額。

つまり、一時所得は、次の金額が課税所得に含まれることになる。

(一時所得の総収入額) - (収入を得るために支出した金額) - (50万円) ・ ・ ・ (A)

(A) × 1/2 ・ ・ ・ (B)

よって、(B) が課税所得に含まれることになる。

一時所得に関する通達としては、所得税基本通達34-1 (一時所得の例示) があり、次のようになっている。

(一時所得の例示)

34-1 次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得に該当する。

- (1) 懸賞の賞金品、福引の当選金品 (業務に関して受けるものを除く。)
- (2) 競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等 (営利を目的とする継続的行為から生じたものを除く。)
- (3) 労働基準法第114条 ((付加金の支払)) の規定により支払を受ける付加金
- (4) 令第183条第2項 ((生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算)) に規定する生命保険契約等に基づく一時金 (業務に関して受けるものを除く。) 及び令第184条第4項 ((損害保険契約等に基づく満期返戻金等)) に規定する損害保険契約等に基づく満期返戻金等
- (5) 法人からの贈与により取得する金品 (業務に関して受けるもの及び継続的に受けるものを除く。)
- (6) 人格のない社団等の解散により受けるいわゆる清算分配金又は脱退により受ける持ち分の払戻金
- (7) 借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受けるいわゆる立退料 (その立退きに伴う業務の休止等により減少することとなる借家人の収入金額又は業務の休止期間中に使用人に支払う給与等借家人の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額及び令第95条 ((譲渡所得の収入金額とされる補償金等)) に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当する部分の金額を除く。)
- (8) 民法第557条 ((手付)) の規定により売買契約が解除された場合に当該契約の当事者が取得する手付金又は償還金 (業務に関して受けるものを除く。)
- (9) 法第42条第1項 ((国庫補助金等の総収入金額不算入)) 又は第43条第1項 ((条件付国庫補助金等の総収入金額不算入)) に規定する国庫補助金等のうちこれらの規定の適用を受けないもの及び第44条 ((移転等の支出に充てられるための交付金の総収入金額不算入)) に規定する資産の移転等の費用に充てられた交付金のうちその交付金の目的とされた支出に充てられなかったもの
- (10) 遺失物拾得者又は埋蔵物発見者が受ける報労金
- (11) 遺失物の拾得又は埋蔵物の発見により新たに所有権を取得する資産
- (12) 地方税法第41条第1項 ((個人の道府県民税の賦課徴収))、同法第321条第2項 ((個人の市町村民税の納期前の納付)) 及び同法第365条第2項 ((固定資産税に係る納期前の納付)) の規定により交付を受ける報奨金 (業務用固定資産に係るものを除く。)

4 一時所得の収入から支出を差し引いた残額が50万円に満たぬときは、その金額までである。つまり、一時所得はゼロ未満にはならない。

Ⅱ 一時所得の課税要件等について

1 包括的所得概念の一例としての一時所得

所得税の課税物件は個人の所得であるが、経済的な意味としての所得、所得税の対象となる所得については、「財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味するが、これらの効用や満足を測定し定量化することは困難であるから、所得税の対象としての所得を問題にする場合には、これらの効用や満足を可能にする金銭的価値で表現せざるをえない」⁵と考えられる。

経済学的な分類としては、消費型（支出型）所得概念、所得型（発生型）所得概念があり得るが、所得型所得概念は「各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方」⁶であり、我が国現行の所得税法が所得型所得概念に基づいていることは、自明であろう。

次に、所得型所得概念においては、所得の範囲をどのように構成するか、2つの考え方がある。制限的所得概念、包括的所得概念である。

制限的所得概念は、「経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方である。この考え方は所得源泉説、反復的利得説とも呼ばれる」⁷ものである。

包括的所得概念は、「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。この考え方は、純資産増加説とも呼ばれ（る）」⁸というものである。

伝統的にヨーロッパ諸国では制限所得税に基づく所得税制度が採用されてきたが、1913年にアメリカが採用した所得税制度は包括所得説を採用するものであった。⁹

我が国の所得税制度は、かつては制限的所得概念に基づくものであった¹⁰が、第二次世界大戦後のシャウプ勧告によって包括的な所得税となった。¹¹

この点を簡単に整理しておくと、所得税法は、所得を10種類に分類している。すなわち、利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時、雑の各所得である。このように所得を源泉により分類したうえで、譲渡所得、一時所得のように「一時的・偶発的利得」も課税対象に含まれているし、さらにどの分類にも属さないものは雑所得として課税対象に含めていることから、包括的所得概念が採用されていると考えられるのである。¹²

ただし、包括所得概念を採用しているからといって、人の担税力を増加させる利得であっても課税対象から除外されるものもある。未実現の利得（所有資産の価値の増加益）、帰属所得（自己の財産の利用、自家労働から得られる経済的利益）である。所得税法36条では、第1項において、「・・・所得の金額の計算上収入金額とすべき金額・・・は、・・・その年において収入すべき金額」とされており、所得を収入という形でとらえている。未実現の利得、帰属所得では、収入という事実を観念することがあり得ない

5 金子宏『租税法第24版』（弘文堂、2021年）194頁

6 金子・前掲注5）196頁

7 金子・前掲注5）196頁

8 金子・前掲注5）196頁

9 水野忠恒『大系租税法第2版』（中央経済社、2018年）152頁から153頁

10 金子・前掲注5）196頁

11 水野・前掲注9）153頁

12 金子・前掲注5）199頁、水野・前掲注9）153頁

ため、課税対象外であると考えられる。¹³

このように、一時所得は包括所得概念を採用しているがゆえに、所得税の課税対象に含まれていることを確認しておきたい。

2 一時所得の意義について

一時所得に関する所得税法の条文等は上記のとおりであるが、その要件は佐藤英明教授の整理によると、次のようである。¹⁴

「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、譲渡所得に該当しない所得であること。

② 営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること。

③ 労務その他の役務の対価、または、資産の譲渡の対価、の性質を持たないこと。

これらの要件は、順に、①除外要件、②非継続要件、③非対価要件と呼ぶことができよう。」

また、酒井克彦教授の整理では、「一時所得とは、『他の所得の非該当性』、『非継続性』、『非対価性』といった消極的要件により判断される所得類型であるといえる。」¹⁵となっており、佐藤教授のものとはほぼ同じである。

上記の①、②、③の要件のうち、ある所得が一時所得に該当するかどうかの判断は、どのようになされるべきか。結論からいうと、所得税法第34条第1項の条文の構成からみて、①の除外要件が最初に検討されるべきことは、自明である。¹⁶よって、①を満たした所得のうち、②と③の両方を満たしたものが一時所得に該当し、②と③のいずれかひとつでも満たさないものが雑所得になる。¹⁷

ところで、譲渡所得について簡単に触れておきたい。実は譲渡所得も「一時の所得」である。経済的には「キャピタルゲイン」と称されるものであるが、所得税法第33条では、「資産の譲渡による所得」と定められている。資産の譲渡という行為は一度しか観念しえないので、「一時の所得」であるという点では、一時所得と同じである。要するに、資産の譲渡による所得（キャピタルゲイン、資産の譲渡益）に該当する所得は譲渡所得であり、一時所得にはならないわけである。譲渡所得と一時所得の区別は、さほど難しいものではないと考えられる。よって、一時所得について考える際には、一時の所得かどうかを考える必要はさほどなく、やはり非継続要件、非対価要件が重要であるといえよう。¹⁸

3 非継続要件

現行の一時所得に相当するものは、明治時代から昭和22年までは、非課税であったという事実がある。これはかつての所得税が制限的所得概念を採用していたからであろう。佐藤教授は、「一時の所得」に関する条文の沿革を検討されているが、「明治20年法で採用された一時の所得という文言は、当時の行政裁

13 金子・前掲注5) 199頁

14 佐藤・前掲注3) 221頁から222頁

15 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011年）203頁

16 利子所得ないし譲渡所得の8分類のいずれかに該当すれば、その所得区分になることは自明である。

17 佐藤・前掲注3) 222頁、酒井・前掲注15) 205頁

18 この点、酒井・前掲注15) 204頁から205頁でも、説明がある。

判所の判決において、『臨時又は偶然の収入をさすもの』、『営利の事業に属せずして臨時に生ずる所得を指称するもの』などと判示されていた¹⁹⁾とする。これによると、一時所得はその沿革上、臨時・偶発のものであるということ、また、たとえ臨時に生ずる所得であっても、営利の事業に属するものは一時所得には該当しないことが、その沿革上、明治時代から観念されていたことがわかるといえる。営利の事業に属するということは文理からして、継続的行為から生じる所得と考えられ、そのような行為から生じた所得は、一時所得には該当しないわけである。

この点に関連して、酒井教授は「一時所得の判断に当たっては、単に臨時性や偶発性といった表面的な現象のみをみるべきではない。」²⁰⁾と指摘している。

非継続要件から考えるに一時所得とは、臨時・偶発に発生する「一時の所得」のうち、「営利を目的とした継続的行為から生じた所得」を除くもの、ということになるわけである。

4 非対価要件

上述のとおり、一時所得の要件を考えるとときには、非継続要件と非対価要件があり、ある所得が一時所得になる場合には、その両方を満たす必要がある。逆に言えば、一時所得該当性を否定する場合には、思考節約の観点からも、いずれか一方だけを否定すればよい。例えば、一時所得と雑所得の区別が争われた事例である最高裁平成29年12月15日判決においても、非継続性要件を否定して雑所得であると判示した一方、非対価要件については判断をしていない。

しかし、所得税法第34条第1項は、非対価要件も要件に含めている。また、所得税基本通達34-1（（一時所得の例示））（5）が「法人からの贈与により取得する金品（業務に関して受けるもの及び継続的に受けるものを除く。）」を一時所得に含まれるとしている。「贈与」は民法からの借用概念であるところ、民法第549条は「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」と規定している。これらからすれば、「対価」あるいは「対価としての性質」に該当するかどうかは、一時所得該当性に関して重要な判断要素となると考えられる。²¹⁾

金子宏教授は戦前の行政裁判所の判例について、「役員や従業員が会社から受ける特別慰労金・給与金・功労者金等が賞与として課税の対象となるのか、それとも一時所得として課税の対象とならないのか、が争われた事件が多いが、いずれも賞与として給与に該当し課税の対象になるとされている。所税34条が、一時所得の意義につき、『労務その他の役務・・・の対価としての性質を有しないもの』としているのは、そのような経緯を反映するものであろう。」²²⁾と説明されている。

また、酒井教授は、東京地裁昭和27年8月2日判決、東京地裁平成8年3月29日判決を検討し、次のように説明されている。²³⁾

「一時所得の判断に当たって、給付と役務との間に個別的、直接的な関係性を要求してはおらず、給付を受ける者の地位や給付提供者との関係などを前提とした上で、対価性を判断している。このような解釈姿勢を基にして継続的な所得源泉性の有無を判断するという枠組みは、一時所得の趣旨に整合性を有する

19 佐藤・前掲注3) 227頁

20 酒井・前掲注15) 207頁

21 酒井・前掲注15) 207頁から208頁

22 金子・前掲注5) 247頁

23 酒井・前掲注15) 210頁から211頁

捉え方であると思われる。」

これらの先行研究を基に考えると、対価性の判断に関しては、給付を受ける者の地位や給付提供者との関係性が重要な要素になるといえよう。よって、例えば、給付を受ける者が法人の役員や従業員の場合、当該法人から何らかの支給を受ければ、それは対価としての性質を有する場合が多くなると考えられる。これは継続的な取引が生じうる関係に他ならず、非継続要件とも整合的に関連付けることができるといえよう。²⁴

一方で、給付を受ける者が給付提供者と継続的な取引関係を持つような地位にない場合は、非対価要件を満たす場合が多くなると考えられる。

5 所得税が非課税となるもの

所得税法第9条は、非課税となるものを定めている。²⁵

例えば、扶養義務者相互間において扶養義務を履行するために給付される金品（配偶者から生活費をもらっても、所得税が課税されることはない）といったもの、ノーベル賞の賞金といったものがある。

これらのうち、一時所得との関係では、個人からの贈与により取得するものが重要である。つまり、相続、遺贈、個人からの贈与は、相続税法の対象となり、相続税・贈与税が課税されることから、二重課税排除のため、政策的に所得税が非課税とされているものである。²⁶

一方で、法人からの贈与は、所得税基本通達34-1（5）において、一時所得として例示列举されている。これらを見るに、個人からか法人からかを問わず、贈与を受けた場合は所得になることは確かであるが、個人からの贈与は相続税・贈与税との二重課税排除のため非課税とされ、法人からの贈与は相続税・贈与税が課税されないことから、所得税がそのまま課税されると整理できよう。

その他、税法以外の法律により所得税が非課税とされるものがある。一時所得との関係では、宝くじの当せん金がある。これは一時所得の典型例であり、本来的には所得税の対象である所得に当然含まれると考えられるが、当せん金付証票法第13条では、「当せん金付証票の当せん金品については、所得税を課さない。」と規定されている。

なお、一時所得は上述のように、その総額が課税対象となるのではなく、特別控除額（50万円）を控除した残額の2分の1が課税対象とされている（所得税法第22条第2項）。およそ半分は非課税になっているといえるわけであるが、これは担税力が低いことへの考慮²⁷、歴史的経緯²⁸からと考えられる。

Ⅲ 設例による検討

1 設例

一時所得に関する理論的な整理は上述のとおりであるが、ここからは設例により、一時所得の課税がどうなるかについて、考えていくこととする。

24 給与所得か一時所得が争われた最高裁平成17年1月25日判決（いわゆるストックオプション課税）においても、給付を受けた者の地位（この場合は役員、従業員）により、給与所得と認定されている。

25 所得税法第10条も非課税所得を規定しているが、本稿での議論にあまり関係がないため、触れていない。

26 金子・前掲注5）199頁から200頁

27 金子・前掲注5）306頁

28 水野・前掲注9）271頁

ここでは、取得した財産が（１）現金である場合、（２）現金以外の財産である場合、それぞれについて、考えてみる。

２ どのように課税されるか

（１）現金である場合

最もわかりやすい例として、道を歩いていたら現金が落ちていたので拾った場合を考えてみる。もちろん、本来の所有者に返すといった努力をする必要があり、それを果たしたうえでのことではあるが、正当に所有権を得たらその段階で、現金収入があることになるので、当然に一時所得として課税されることになる。また、現金であるので、金額がいくらになるか、評価や鑑定をする必要もない。²⁹拾った金額がそのまま一時所得として、課税標準に含まれることになる。

さらに、現金であるために、その後は財やサービスの購入に使われるだけであり、一時所得が課税された後の課税関係は特に生じない。³⁰

（２）現金以外の財産である場合

現金以外の財産を拾った場合や法人からの贈与を受けた場合を考えてみる。

・金融資産の場合

取得した財産が有価証券等である場合は、どうなるか。例えば、法人から有価証券の贈与を受けた場合である。これは現金と同様に、基本的には贈与を受けた時点で一時所得となることは、容易に想定されよう。ただし、現金と違い、金額の評価や鑑定が必要になる可能性がある。上場企業株のように、明確な時価がある場合は、取得した時点での時価をもって一時所得を計算すればよいと思われるが、そのような時価が無い場合は、何らかの方法（例えば、専門家による鑑定や財産評価通達に基づく算定）により、時価を把握することになるものと考えられる。

また、現金とは違い、当該金融資産を売却して売却益が生じた場合には、譲渡所得としての課税を受けることになると考えられる。³¹

結局、取得した時点では、その時点での時価により一時所得が課税され、譲渡した時点では、譲渡益課税が行われることになる。

・動産の場合

取得した財産が動産である場合は、どうなるか。これに関しては、浅妻章如教授の著作「ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか」³²により、興味深く検討されている。浅妻教授は、2007年にバリー・ボンズ選手がメジャーリーグの通算ホームラン記録（第756号）を達成したボールを拾った青年の事例を基に、日本で同様のことが起きたらどうなるかを検討された。結論からすれば、拾った時点では、一時所得が課税されるということになり、その金額は拾った時点での時価、ということになる。これをもう少し見てみると、日本のプロ野球の場合、公式試合で使用されるボールは、その試合を主催する球団が用意したものである。つまり、公式試合で使用されるボールについては、球団が所有権を持っている

29 外貨の場合、為替換算が必要となろうが、これは資産評価の話ではない。

30 もちろん、預金に回せば利子所得が生じるし、その現金をまた贈与するなどすれば贈与税の対象にはなろう。

31 所得税法第33条第1項「譲渡所得とは、資産の譲渡（略）による所得をいう」

32 浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか』（中央経済社、2020年）

わけである。また、日本のプロ野球球団はすべて、法人である。よって、そのような記念ボールを拾った人物が正当に所有権を得たとすると、その時点で法人からの贈与を受けたという法律関係が成立したと考えられる。結局、ボールを拾った時点で、一時所得が発生していると考えられることになろう。また、そのボールを所有しつづければともかく、売却して売却益が生じた場合には、譲渡所得が課税されることになるだろう。³³

・不動産の場合

取得した財産が不動産である場合は、どうなるか。不動産を拾うというのは、およそ想定しにくい一方で、時効取得はあり得るところ、これは一時所得に含まれると考えられる。³⁴また、法人から不動産を贈与されることは、あり得よう。³⁵

不動産の場合の課税関係は、基本的に動産の場合と同じになると考えられる。

・ポイントの付与の場合

昨今では、クレジットカードや電子マネーの使用に応じてポイントが付与される場合があるほか、様々な事業者がポイントカード等を発行している。ポイントの発行が通常の商取引における値引きと同様に考えられる場合には、特段の弊害がない限り、課税対象にはならない³⁶一方で、事実認定の結果、値引きとはみなされない場合のポイントの課税関係は、次のように整理できよう。

ポイントは課税されるべき経済的利益である。ポイントプログラムは、受贈者たるポイント保有者の特典の請求等の意思表示を停止条件とする贈与契約と考えられる。ポイントによる経済的利益は、停止条件が成就したとき、つまり、ポイントを使用したときに得られる。また、ポイントは、物品等の購買を起因として、売買等の目的物とは別の経済的利益を与えるという法人から消費者への贈与契約と考えられる。

よって、ポイントは、法人からの贈与であり一時所得に該当し、課税時点はポイント使用時、所得金額はポイント使用額ということになろう。³⁷

なお、ポイントはいったん使えば消滅するので、以後の課税は起こらない。

3 検討

一時所得に関する理論的な考察は、上記のとおりである。ただし、理論的にはそうであるとしても、現実の話として問題があるかどうかを検討することは、税務の問題を考えるうえでは、極めて重要である。

まず、取得した財産が現金である場合は、取得した時点で一時所得として所得税が課税されることになるが、特段の問題は生じない。財産を取得した以上、その者の担税力は増加しているのであるし、取得した財産が現金であるから、納付にも特段の問題はないだろう。また、その後の課税関係も基本的には発生

33 前掲注32) に同じ

34 金子・前掲注5) 304頁

35 例えば、2023年2月2日付の報道によれば、オープンハウス株式会社は、村上宗隆選手（東京ヤクルトスワローズ）に3億円のマンションを贈呈するということである。（<https://prtimes.jp/main/html/rd/p/000000294.000024241.html>）

36 樫田明、今井慶一郎、佐藤誠一郎、木下直人共編「所得税基本通達逐条解説」（大蔵財務協会、2021年）331頁

37 上田正勝「企業が提供するポイントプログラムの加入者（個人）に係る所得税の課税関係について」税務大学校論叢第78号、2014年

しないので、特に懸念することもないだろう。

しかし、取得した財産が現金以外の財産である場合は、いくつかの「現実的な問題」が生じると考えられる。

・取得時点における資産評価が必要

取得した財産が、金融資産、動産、不動産の場合には、取得した時点で一時所得課税が行われることは確かだとして、その財産の値段を決定すること、つまり、資産評価が必要となる。金融資産や不動産の場合は、ファイナンス理論や不動産鑑定理論等を使って評価することが想定できるし、公認会計士や不動産鑑定士などといった専門職も存在するので、値段を決定することは比較的容易かもしれない。しかし、動産の場合は、極めて難しいのではないか。ホームラン・ボールを拾った場合に、その値段を鑑定しなければならないとして、いったいどうすればよいかという問題がある。もちろん、オークションサイトに出品してみる、質屋などに鑑定を依頼するということもあり得ようが、現実味がどの程度あるかという問題である。

なお、取得した財産がポイントである場合、資産評価は必要ないと言えよう。

・その後の価格変動がある場合

一時所得が課税されるタイミングであるが、財産を取得したときと考えるのが、素直な論理展開であろう。例えば、取得した日が8月10日であったとしても、課税は12月3日とみなして考えるなどというのは全く無意味であり、これは自明であろう。

しかしながら、価格が不変か上昇し続けるならばともかく、下落してしまった場合には、現実的には大きな問題が生じうる。例えば、財産を取得した日がX年7月1日だったとし、その日における値段が1億円だったとしよう。ところが、X年12月31日現在では、2,000万円に下落していた場合、課税はどうなるだろうか。上記のとおり、素直な論理展開からは、7月1日現在の1億円で所得計算をすることになるのだろうが、すでに2,000万円に下落しているわけで、納税者にとっては、過酷な課税になりかねない。さらに、納税資金捻出のために、その財産を売却せざるを得ぬ場合、問題はさらに重大である。この例では、一時所得の課税所得は49,750,000円（1億円から特別控除額50万円を引き、その半分）となる。この者の所得税率は最高税率の45%³⁸となるが、所得税額は17,591,500円³⁹である。この場合、売却後の残りは2,408,500円であり、実質的な税負担は90%近くになる。つまり、この者の担税力は、実際にはほとんど増加していないことになるのではないか。また、後述のように、売却した2,000万円に対しても、譲渡益に関する所得課税が行われることになり、この税負担も踏まえると、担税力は何ら増えていないに等しいことにもなりかねない。

これは制度がそうになっている以上どうしようもないから、甘受すべきという考えもあるだろうが、現実的な解決策ではない。また、一時所得か雑所得かが争われた最高裁平成29年12月15日判決がある。これは、競馬の賞金が一時所得か雑所得かで争われた事件であるが、最高裁は雑所得と認定し、外れ馬券の購入代金も控除することを認めた。これについては、実際問題として、「外れ馬券も多額となり、同代金が控除できなければ、納税者は実質的な利益以上の莫大な納税義務を負担することにもなり得る」⁴⁰という事情

38 2022年分の所得税率

39 当該一時所得だけで税額を算出し、所得控除などほかの要素は一切捨象している。

40 田中晶国「一時所得と雑所得の区別」『租税判例百選第7版』（有斐閣、2021年）95頁

が背景にあったことが考えられる。要するに、財産価値が下落してしまった一時所得者についても、何らかの措置が必要なのではないか。

・譲渡所得との関係

一時所得の対象となる財産を売却した場合、前述のとおり、譲渡所得の対象となろう。これについては、浅妻教授が二重課税をテーマに、前述の著作⁴¹で様々な検討をされているが、ここでは一時所得との関連について、コメントしたい。

一時所得の課税においては、収入は取得した時点での価格で計算され、そのための支出はゼロと考えることになると思われる⁴²が、その後売却した場合の取得原価はいくらになるであろうか。これについては、浅妻教授の検証からも⁴³、ゼロと考えざるを得ないであろう。よって、一時所得と譲渡所得の二重課税が生じるということになる。二重課税の是非等について、ここでは触れないが、一時所得課税における現実的な問題として指摘できるのではないか。

Ⅳ 社会通念に基づく課税の必要性（終わりに代えて）

所得税法は、包括所得概念に基づいて制定されており、納税者の純資産や担税力を増加させるものについては、課税対象に含まれるわけである。この点に関しては、あまり異論はないものと思われる。また、法律で決まっていることは、どんなに不都合なことがあろうとも、従えばよいという考えもあろうとは思ふ。

しかしながら、所得税が包括所得概念に基づいている意味を考えると、本来問われるべきは、担税力の増加が実際にあるかどうか、ではないだろうか。

確かに、現金を拾った場合や不動産を贈与された場合などのように、一時所得課税されることに特段の不都合や不条理が発生しない場合は、特に問題視しなくてもよいかもしれない。しかし、財産価格が下落した場合のように、実際に担税力が増加したとはいえないようなケースが生じることもありえよう。上記の設例はやや極端なものであるかもしれないが、このような場合にまで、一律に一時所得課税をすることが本当に公平、公正な課税かどうか、疑問である。

金融資産や不動産を取得した場合のように、明らかに純資産の増加と観念できるものは、特段の問題はないと思われる。しかし、取得した財産が動産の場合は、必ずしもそうとはいえないケースが多いと考えられる。本稿でも例に掲げたホームラン・ボールに限らず、メジャー・リーガーや日本のプロ野球選手などからサイン・ボール等をもらった場合を考えるに、サインをしてくれた選手によっては1個のサイン・ボールが50万円を超える価値を有する場合があるかもしれない。そんな場合、各球団は「サイン・ボールを受け取ったお客様に申し上げます。一時所得の確定申告が必要な場合がありますので、ご注意ください」などとアナウンスしなければならないのであろうか。このようなことは、およそ現実味がなく、不気味ですらある。

以上のようなことを踏まえ、現時点での筆者の政策提言は、次のようなことである。⁴⁴

41 浅妻・前掲注32)

42 拾った、法人から贈与を受けた場合に、何かしら支出があるとはあまり考えられない。

43 浅妻・前掲注32) 22頁

44 ただし、現行の所得税基本通達等、取扱いに一定の理解が広まっているものまで、変更すべきと主張するつもりはない。

取得した財産が現金、金融資産、不動産である場合は、一時所得の申告をすべき（求めるべき）である。また、その後、その財産を売却したときの譲渡所得の計算における取得原価は、一時所得課税の申告額、つまり、取得時の時価とすれば、一時所得と譲渡所得の二重課税も発生しない。

それ以外の財産の場合は、特段の課税上の弊害がある場合はともかく、一時所得の申告をする必要はないのではないか。仮に一時所得の課税がないとしても、その後にその資産を売却すれば譲渡所得課税が行われるのであり、課税機会が永久に失われるわけでもない。また、一時所得課税をしなければ、その後に売却益に関する譲渡所得の計算上、取得原価をゼロとして課税が行われても、二重課税も発生しない。

ただし、このように考えたところで、「課税上の弊害がある場合」とは何かなど、やはり不明瞭と考えられる部分もあろう。また、あらゆる経済事象を事前に法令等に取り入れることは困難であり、これは税務における永遠の課題であると思われる。一つの考え方として、結局のところ、社会通念により検討することになるのではないだろうか。中里実教授は、いくつかの判例を分析し、「必ずしも借用概念とはいえない用語の解釈に関しても、社会通念にしたがって、私法を参考にして解釈すべきであるということ」を述べた、極めて注目すべき判決であり、今後の租税法解釈において少なからず意味を持つ⁴⁵と述べておられる。今後はより一層、税務の分野においても、社会通念にしたがって、物事を考えていく姿勢が重要になってくるのではないか。所得税法が包括所得概念に立脚しているとしても、とある行為や結果により純資産や担税力の増加とみなせるかどうか、社会通念にしたがって解釈されていくべきではないだろうか。なお、社会通念にしたがって課税を考えて行くことは、次のように、すでに実行されているところである。

（所得税法基本通達9-23）

「葬祭料、香典又は災害等の見舞金で、その金額がその受贈者の社会的地位、贈与者との関係等に照らし社会通念上相当と認められるものについては、令第30条の規定により課税しないものとする。」

（相続税法基本通達21の3-9）

「個人から受ける香典、花輪代、年末年始の贈答、祝物又は見舞い等のための金品で、法律上贈与に該当するものであっても、社交上の必要によるもので贈与者と受贈者との関係等に照らして社会通念上相当と認められるものについては、贈与税を課税しないことに取扱うものとする。」

また、所得税基本通達の前文においても、「この通達の具体的な適用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい」とあり、社会通念を勘案して課税を行うことは本来、税務当局の基本的スタンスともいえるのである。

一時所得については、それに含まれるとされる所得に重要度が高いとはいえないものがあること、50万円の特別控除額があること（つまり、50万を超えぬ限り、申告すること自体を考えなくてよい）から、議論されること自体が比較的少なかったと思われる。しかしながら、一部の金融商品に関する利得は一時所得とされており、一時所得が関連する裁判例も見受けられるところである。

法の趣旨を無視する課税実務は危険であり違法である。一方で、実行可能性を伴わない制度も無意味で

45 中里実『租税史回廊』（税務経理協会、2019年）268頁

ある。その隙間を埋めるのが社会通念に沿って考えていくことではないだろうか。そういう考えに基づきながら、一時所得に関する研究も進めていく必要があると考えている。

参 考 文 献

- 浅妻章如（2020）『ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか』（中央経済社）
- 上田正勝（2014）「企業が提供するポイントプログラムの加入者（個人）に係る所得税の課税関係について」『税務大学校論叢 第78号』（税務大学校）
- 金子宏（2021）『租税法第24版』（弘文堂）
- 酒井克彦（2011）『所得税法の論点研究』（財経詳報社）
- 佐藤英明（2014）「一時所得の要件に関する覚書」金子宏、中里実、J・マーク・ラムザイヤー編著『租税法と市場』（有斐閣）
- 田中晶国（2021）「一時所得と雑所得の区別」『租税判例百選第7版』（有斐閣）
- 水野忠恒（2018）『大系租税法第2版』（中央経済社）
- 中里実、増井良啓、渕圭吾編（2021）『租税法判例六法』（有斐閣）
- 注解所得税法研究会編（2019）『注解所得税法六訂版』（大蔵財務協会）
- 檉田明、今井慶一郎、佐藤誠一郎、木下直人共編（2021）『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）
- 中里実（2019）『租税史回廊』（税務経理協会）
- 森田哲也編（2020）『相続税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）

この他、法令についてはe-govのホームページ、判例については岡山大学図書館のデータベースを利用した。

Some considerations of occasional income

Hiroyuki Fuke

Abstract

In this paper, I consider the meaning of occasional income (individual income tax) in terms of legal interpretation.

Occasional income should be levied because Japanese income tax system is set up based on comprehensive income concept. But I explain some cases that it is not appropriate to impose income tax on some kind of occasional income.

How should we consider?

My conclusion is that we should use conventional wisdom when we consider legal interpretation concerning tax law.

Keywords: Income tax, Comprehensive income, Occasional income, Conventional wisdom