

博士學位論文

内容の要旨
および
審査結果の要旨

第 20 号

2020年9月

熊本学園大学

は し が き

本号は、学位規則（昭和 28 年 4 月 1 日文部省令第 9 号）第 8 条による公表を目的とし、令和 2 年 9 月 21 日に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査結果の要旨を収録したものである。

学位記番号に付した甲は、学位規則第 4 条第 1 項（いわゆる課程博士）によるものであり、乙は同条第 2 項（いわゆる論文博士）によるものである。

目 次

報告番号	学位記番号	学位の種類	氏 名	論 文 題 目	頁
甲第69号	博(甲)商第18号	博士(商学)	本田 昭仁	所得税法における課税対象の拡大と一時所得の役割 — 一時的所得への課税の変遷を中心にして—	1

氏名（本籍）	本田 昭仁（熊本県）
学位の種類	博士（商学）
学位記番号	博（甲）商 第18号
学位授与の日付	令和2年9月21日
学位授与の要件	学位規則第20条第1項該当
学位論文題目	所得税法における課税対象の拡大と一時所得の役割 — 一時的所得への課税の変遷を中心にして —
論文審査委員	（主査） 熊本学園大学教授 末永 英男 （副査） 熊本学園大学教授 池上 恭子 （副査） 熊本学園大学教授 堤 豊 （副査） 熊本学園大学教授 成宮 哲也

内容の要旨

・研究の目的

第二次世界大戦前の所得税法は、経常的かつ反覆的な所得のみを課税対象とする所得源泉説に基づく制限的所得概念（以下「制限的所得概念」とする。）に立脚していたとされている。しかしながら、戦前の所得税法においても、所得概念から導くことのできない一時的所得に対して、新たに所得区分を創設し、課税対象とした事実が存在する。なお、本論文では、一時的所得という用語を、一時的・偶発的利得の総称として使用しており、一時的に得る所得に該当する所得区分の全てが含まれている。よって、本論文で取り上げる退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得のすべてが一時的所得に該当する。

所得税法は、明治20年の所得税法創設以降、各時代における社会的・経済的变化により生じた新たな所得を課税対象とすることで、その課税対象を拡大させてきた。もちろん、ここでいう、各時代における社会的・経済的变化は、所得税法における課税対象の拡大がなされるそれぞれの改正時点によって、その内容は異なる。

しかし、退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得という明治20年の時点では課税対象外であった一時的所得が、その後の所得税法改正により課税対象となるが、そのための条件というものは同じであったのではないかと考える。つまり、わが国の所得税法は、所得概念によって課税対象を規定しているのではなく、その時代において、課税可能な所得を課税対象とすることで課税対象を拡大させてきたのではないか。これは、所得税法が創設された

明治 20 年、当時の立法機関であった元老院において、所得税法の課税対象とするために議論された法人の所得が、所得税法明治 32 年改正まで課税対象とならなかったことから窺えるであろう。

戦前の所得税法において、新たな所得区分が設けられ、退職所得および清算取引所得が課税対象となり、また、戦後の所得税法において、それまで、戦時利得税法および臨時利得税法という税法により徴収されていた譲渡所得が、所得税法に統合され課税所得となったが、これらの課税対象の拡大は、これらの所得が、所得税法上の課税対象となるための条件を満たしたからであったと考えている。

そして、明治 20 年の所得税法創設から非課税所得であり続けた一時所得が、所得税法昭和 22 年第 2 次改正により課税対象となったのもまた、所得税法上の課税対象となるための条件を満たしたからではないかと推論している。

ところで、所得税法は、それまで課税対象としていなかった所得というものを課税の対象とする新たな税法として、明治 20 年に創設されたものであり、制限的所得概念に立脚して課税所得が規定されていた。所得税法が、どのような所得概念に立脚して創設されたかは、もちろん、非常に重要である。しかしながら、所得税法創設時に法人の所得へ課税が実現しなかった事実および戦前において退職所得と清算取引所得に課税していた事実に鑑みると、所得税法が、どのような所得概念に立脚して創設されるべきかの議論がなされたのは、明治 20 年の所得税法創設時だけだともいえるのではないか。

このような視点から、本論文では、所得税法における一時的所得への課税の変遷を中心に、所得税法における課税対象の拡大が、いかなる条件によってなされてきたのかを研究する。そして、それらの研究を踏まえ、現行所得税法における一時所得とは、どのような役割を有する所得区分であるのかを明らかにしたい。

一時所得に係る事例である勝馬投票券の払戻金に係る最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決（以下「勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決」とする。）は、それまでは、所得税基本通達（以下「現行所得税基本通達」とする。）34-1 によって馬券の払戻金等は、購入態様や規模等に関わらず、全て一時所得とされていたが、購入行為の態様によっては、一時所得ではなく雑所得に該当する場合があると判示した。

結果として、勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決の他にも、勝馬投票券の払戻金に係る事例が発生する事態となり、再度の関連する所得税基本通達の改正を余儀なくされている。しかし、この判決に伴ってなされた、所得税基本通達の改正による対応は、所得税法における、課税の公平が損なわれているのではないか。そうであるとするならば、どのような対応が必要であったのか。現行所得税法における一時所得の役割を明らかにすることで、こ

の点についても、必要な対応策を明らかにすることができると思う。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決が契機となり、一時所得の歴史的沿革と範囲の研究がなされてはいるが、所得税法創設時からの一時的所得を中心とした課税対象の拡大、そして現行所得税法における一時所得の役割、つまりは存在理由についての研究はなされていない。

所得税法の創設時、所得として存在はするものの、所得税法上では課税対象外となっていた一時的所得は、戦前および戦後の所得税法において、漸次課税対象となっていく。このように、一時的所得は、所得税法における課税対象の拡大に密接な関係を有していることに鑑みると、所得税法における一時的所得の課税の変遷を中心とした課税対象の拡大および現行所得税法における一時所得の役割に係る研究は、重要な意義を有しているのではないかと考える。

我が国の所得税法において、一時所得が課税対象となるのは所得税法昭和 22 年第 2 次改正によってである。この改正以後、我が国の所得税法の課税所得は、純資産増加説に基づく包括的所得概念（以下「包括的所得概念」とする。）によって規定されている。包括的所得概念は、その主唱者 3 人の名にちなみシャント・ヘイグ・サイモンズ概念と呼ばれている。包括的所得概念は、貨幣評価が可能なあらゆる資産または経済力の 2 時点間の増加を所得として定義するものである¹。つまり、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、反復継続的な利得のみでなく、一時的・偶発的な一時所得も所得に含まれる²。

これに対して、制限的所得概念は、経済的利得のうち、反復継続的に生じるもののみを所得として観念し、一時的・偶発的な一時所得を所得の範囲に含まないとするものである³。つまり、所得を経済活動の収入に根ざしたり、収入の規則性や周期性を所得の判定基準とするのである⁴。

しかし、明治 20 年の所得税法創設時から、昭和 22 年第 2 次改正までの間、一時的・偶発的な一時所得が、所得税法上において、所得として認識されていなかったわけではない。

経常的かつ反覆的な所得のみを課税対象とする制限的所得概念に立脚していたとされる戦前の所得税法では、原則的に、一時的・偶発的な所得を非課税対象としていた。ただし、一時的・偶発的であっても、当時の人々の間でなされる取引により発生する所得として、認識はされていた。それ故に、非課税規定を定めた明治 20 年所得税法第 3 条において、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は、所得税を課さない所得であると規定されていたのである。

¹ 佐藤進・宮島洋『財政』（東洋経済新報社 1986）、120 頁。

² 金子宏『租税法 第二十版』（弘文堂 2015）、183 頁。

³ 同上、183 頁。

⁴ 金子宏編『所得税の理論と課題（21 世紀を支える税制と論理 第 2 巻）』（税務経理協会 1996）、19 頁。

このように、明治 20 年の所得税法創設時から、所得として存在はするものの、非課税対象として規定されていたのである。

その後の所得税法改正の変遷の中で、退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得として、漸次、一時的所得は所得税法の課税対象となっていく。すなわち、課税対象が拡大していくのである。非課税対象であった一時的所得が、どのような条件を満たすことで課税対象となるのかを明らかにすることは、本論文の目的の 1 つである。明治 20 年の所得税法創設時において、なぜ、一時的所得を非課税対象としたのであろうか。明治 20 年創設所得税法の創設理由および形成過程についての研究を出発点とすることで、本論文の目的である所得税法における課税対象の拡大が、どのような条件を満たすことによりなされてきたのかを究明する。

・研究の概要

第 1 章では、明治 20 年（1887 年）3 月 19 日勅令第 5 号によって制定された我が国の所得税法が、「我が国租税体系近代化の転機をもたらした画期的な立法」⁵であったこと、緊迫した財政状況への対応と公平な課税の為に創設されたものであったことを明らかにした⁶。

その後、現在よりも課税所得として認識される種類が少なかった明治 20 年創設時においても、所得税法において課税対象となる所得には多くの形態があったこと、そして、現行所得税法と同様に、所得税法においても所得を明確に定義することはできなかつたことが窺えることを明らかにした。

第 2 章では、明治 20 年創設時の所得税法において、一時的所得が非課税所得として規定された理由について研究し、所得源泉説に基づき、課税対象とする所得の範囲を狭く構成する見解であった制限的所得概念に立脚し創設された故であったことを明らかにした。

これ故、明治 20 年創設時における所得税法では、第 3 条第 3 項により、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は非課税であると規定されていたのである⁷。当時の文献や元老院の会議録から、継続的ではなく、業務として得るものではない一時的所得というものは、徴税機構における技術的な理由により、所得税法の課税対象として捕捉することが困難であること以上に、一時的所得が、なんらかの徴税対象となることは馴染まないという当時の考え方が反映されていたことが窺えた。

⁵ 織井喜義・山本洋「創成期の所得税制叢考」税務大学校『税務大学校論叢』20号（国税庁 1998）、45頁。

⁶ 大内兵衛・土屋喬雄編『明治前期財政経済資料集成 第一巻＝理財稽蹟・松方伯財政論集＝』（明治文献資料刊行会 1962）、409頁。

牧村兼吉『国民必携所得税法註解』（巖々堂、贅育社 1887）、1頁。

⁷ 長尾景弼『現行租税法規』（博聞社 1887）、346頁。

さらに、明治20年の所得税法創設時には見送られた法人への所得への課税が、所得税法明治32年改正によりなされた背景には、日清戦争等の影響により、法人企業が目ざましい発展を遂げたことがあげられ、明治27年から明治28年に掛けて生じた日清戦争は、我が国の経済的な発展を促すこととなったことを明らかとした。明治31年から同32年にかけて法体系も整備され、民法や商法が施行されたことにより、法律上、会社は法人としての承認を受けることとなった。これにより、個人と法人との課税の公平を維持するためにも、また、日清戦争後の財政運営上の歳入増加に 대응するためにも、所得税法において、法人も課税対象とすることとなったのである⁸。

法人の所得が、明治32年までになされた法体系および徴税機構の整備を契機として、個人企業と法人との間の税負担の不公平の解消を目的として課税された点に鑑みると、昭和13年以降、非課税とされてきた一時的所得が、社会的・経済的变化を契機として、所得税法における課税対象となっていく過程と、同様の事例だといえるであろう。

第3章では、戦前における一時的所得への課税の変遷のうち、退職所得について研究した。所得税法昭和12年改正（同13年4月1日施行）によって創設された退職所得は、制限的所得概念を建前としていた戦前の所得税法において、最初に規定された例外措置であった⁹。この例外的措置がどのような議論がなされた後に、所得税法における新たな所得区分となったかについて明らかにした。

退職所得は、それまで、課税対象とするのは苛酷であり、非課税として規定しなければいけないと評されていた。このように評されていた退職所得が、所得税法における課税対象として規定可能になったのは、退職所得は、社会的・経済的に広く認知され、賦課徴収も可能であったこと、そして、企業による退職金制度の確立によって退職金を取り巻く環境が大きく変化したことを契機とし、質量的に新たな所得区分を創設するに足るものとなり、さらには、それに課税対象としないことが課税の公平を害すことになることから、所得税法における課税対象となったのである。

次に、大正7年に創設された戦時利得税法（大正8年廃止）、昭和10年に創設された臨時利得税法（昭和21年廃止）について研究した。これら2つの利得税法は、所得税法昭和21年改正および昭和22年第1次改正によって譲渡所得として所得税法の課税対象として統合されることとなる利得が課税対象とされていた税法であった。大正7年に創設された戦時利得税および昭和10年に創設された臨時利得税が、所得税法が譲渡に係る一時的所得を課税の対

⁸ 末永英男「初期所得税法における所得計算構造」服部俊治・藤田昌也編『会計構造の諸問題』（九州大学出版 1995）、88頁。

⁹ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法 1』（第一法規 加除式 2020）加除式、562頁。

象外としていた時期に、現行所得税法の譲渡所得に該当する利得を課税対象としたのは、時局の影響により利得を得た者に対して、課税の公平の観点からであったことが窺い知れた。

戦前の所得税法において、課税所得は、原則的には、制限的所得概念を基にして規定されており、譲渡に係る利得は課税の対象外とされていた。しかしながら、臨時利得税法における譲渡所得に該当する利得は、現行所得税法における譲渡所得への課税と同等の計算方法によって課税がなされていたのである。

譲渡に係る利得を課税の対象としていた戦時利得税法および臨時利得税法が、上記の指摘のように、臨時税の色彩が薄れ、さらには税額が巨額となっていた点に鑑みると、所得に対して課税する所得税法の一部を補完する役割を持っていたのである。

第4章では、戦前において、一時的所得であると認識されていた清算取引所得について研究し、その後、戦前の所得税法において発生していた一時的所得における理論と実際の乖離について研究をおこなった。

清算取引所得は、所得税法昭和17年2月の改正（同18年施行）により課税対象となり、新たに分類所得税として規定された所得区分である。清算取引とは、「之を営業としない者の行ふ所謂一時の所得に属するものを課税の対象として」¹⁰あり、個人が行う株式の清算取引であった。そして、この清算取引所得とは、当時において、「純然たる一時の所得」¹¹と認識されている一時的所得であった。

現行所得税法における解説書において、「資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）が『譲渡所得』として所得税法に登場したのは、昭和21年の改正による分類所得税制においてであった」¹²との説明がなされている。所得区分としての譲渡所得が規定されたのは、確かに昭和21年改正によってであるが、昭和17年改正（同18年施行）により課税対象となった清算取引所得は、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）であった。

そして、退職所得と同様、所得税法における例外として清算取引所得に対して課税することについては、「清算取引所得は斯くして一時所得に対する非課税原則の例外として、新たに課税の対象となつたのであるが、其の理由とするところは、税収入其のものよりも、あらゆる所得が既に相當の租税を負担し、尚加重せられる際に、此の種の所得が依然として課税外に置かれるのは適當でないと認められたことの外、戦時に於ける過當投機の抑制に資する趣旨にも合致するが故であると解せられる。」¹³とされている。

¹⁰ 小林長谷雄・岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済圖書株式会社 1943）、43頁。

¹¹ 小林・岩本、前掲注10、225頁。

¹² 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』（大蔵財務協会 2019）、713頁。

¹³ 小林・岩本、前掲注10、107頁。

このように、課税所得の理論が制限的所得概念を建前とする戦前の所得税法では、課税所得の実際においては制限的所得概念に基づいた場合には非課税となるべき退職所得および清算取引所得といった一時的所得への課税がなされたことで、結果として、課税所得の理論と実際の乖離が生じていたのである。

第5章では、戦後、譲渡所得が課税対象となる所得税法昭和21年改正および所得税法昭和22年第1次改正について研究をおこなった。

昭和21年当時、我が国の社会的・経済的状況は、第2次世界大戦の敗戦により、壊滅的な被害を被った状態であった。戦勝国からの援助物資はあったものの、全ての物資が不足し、その結果、日本全体は激しい物価高騰に見舞われることになり、日本経済は大混乱の状況となった。この混乱は、当然ながら、戦後の税制にも影響を及ぼす¹⁴。当時の経済情勢は、まだ終戦後直ぐの混迷の域を脱しておらず、高率な累進税による臨時財産税の実施を控えていたので、租税制度の根本にはさして改変を加えることなく、主として、税率の引き上げ等によって国庫収入の増加を図ると同時に、社会的・経済的情勢の急激な変革に応じて、その他についても可能な限り思い切った改正をおこなうことで、国民負担の公平を図ることに努めたものであった。租税の賦課徴収制度を簡素および適正にするため、各種規定の改廃等を進め、戦時税制を平時税制に移行させる上で、必要と思われる改正がなされた¹⁵。

所得税法における譲渡所得の規定は、このような社会的・経済的状況の中で創設されたのである。このような状況の中、所得税法昭和22年第1次改正によって、譲渡所得に係る課税範囲は拡張され、有価証券の処分益についても課税されることとなった¹⁶。昭和21年当時の日本では、個人が有する資産について把握しておらず、そのような状況では、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）に対する有効な課税手段が存在しないという問題点があった¹⁷。それ故に、昭和21年改正では、当時の臨時利得税において課税対象であった譲渡による利得が、まず所得税法に統合され、その後、戦後財政整理の一環として公布された財産税に係る財産調査の結果を基にして個人が持つ資産の把握をすることで、昭和22年第1次改正において、株式の譲渡所得も課税対象とされたのである。

このように、譲渡所得は、当時、臨時利得税法により賦課徴収されていたことで社会的・経済的にも認知されおり、さらには、敗戦という状況下で、緊迫した財政状況に対して早急な対応が迫られる中、当時の我が国の所得税法においては、公平な課税がなされていなかった

¹⁴ 石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社 2008）、11-19頁。

¹⁵ 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課 1955）、129-131頁。

¹⁶ 大蔵省財政資料室編『昭和財政史 一終戦から講和まで— 第7巻』（東洋経済新報社 1977）、244-247頁。

¹⁷ 同上、188-191頁。

たという状況が露呈したことによって、所得税法における課税対象となったのである。

第6章では、所得税法昭和22年第2次改正において規定された一時所得について研究した。この改正により、所得税法が創設された明治20年以来、制限的所得概念の下において原則として、課税対象外とされていた一時所得が所得税法において、課税対象となったのである。

一時所得への課税について、「所得税の改正に当たって所得税の根本観念の上に重要な変革が行われた。それは、一時所得に対する課税の拡張である。(中略)最近の国民経済の状況から見ると、相当多額のものがあり、またその件数も多く、国民所得中に占める地位も重要なものとなり、且つ、担税力があると考えられ、他の課税所得との権衡からいっても課税するのが適当と考えられるものである。」¹⁸とある。

ここからも、営利の事業に属さない一時の所得の形態が多様であったこと、そして、それらの所得が、一般的に広く認知されていたことが窺える。また、このような一時所得を取り巻く環境の社会的・経済的变化に加えて、昭和22年当時における激しいインフレーションの高進への対応も重要な目的であったとされている¹⁹。

このように、一時所得の規定創設もまた、社会的・経済的に認知され、当時において、その額が相当多額となっており、他の課税所得との権衡に鑑みた場合に、課税しないままでは課税の公平を害する恐れがあったことが契機となり、所得税法における課税対象となったのである。また、特定の一次的所得に例外的措置として課税しているという状態によって、所得税法上において生じていた課税所得の理論と実際の乖離は、所得税法昭和22年第2次改正における一時所得の規定創設によって、解消されたことを明らかにした。

一時所得に係る旧所得税通達の中には、現行所得税通達において、勝馬投票券の払戻金に係る所得(以下「公営ギャンブル所得」とする。)の区分と所得金額の計算について争われた勝馬投票券最高裁平成27年3月10日判決と関係を有し、昭和26年から昭和44年に廃止されるまでの20年弱の間、課税実務上の指針として旧所得税通達143および149が存在していた。この2つの旧所得税通達の存在理由を、当時の文献から、公営ギャンブル所得が、賭博、株式の清算取引という行為による所得と同種の、軽侮や侮蔑に値する行為による所得と考えられていた点、これらの所得が、把握困難であったとことを導き出した。

第7章では、所得税法昭和22年第2次改正以後における、所得税法改正の変遷および現行所得税法における一時所得に係る条文、そして、現行所得税基本通達の規定について研究した。

まず、戦後の所得税法に大きな影響を与えたシャープ勧告に基づく所得税法改正およびシャープ勧告以後における昭和30年代までの所得税法改正を研究し、シャープ税制使節団の勧

¹⁸ 奈良武衛「一時所得に対する課税について」『税経通信』第3巻第3号(税務経理協会 1948)、26頁。

¹⁹ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史(第2増補版)』(税務経理協会 1990)、4頁。

告の基本原則に基づき、公平な課税を目的としてなされたことを改めて確認した。

その後、現行所得税法における一時所得の規定が創設された所得税法昭和40年の全文改正から現行の条文、そして、昭和45年に制定された現行所得税通達の研究をおこなった。

昭和40年の改正および現行所得税法における一時所得の規定についての研究では、この改正は、税制調査会が、昭和37年8月以来、3年間にわたって税制の基本的・体系的検討を進め、昭和39年12月に公表した「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申」に基づきなされたものであり、この答申の特徴は、税負担の適正水準の新たな基準、資産所得への課税強化の方針、シャープ勧告の再評価等であった²⁰ことを明らかにした。

次に、昭和45年に制定された現行所得税法に係る現行所得税基本通達について研究を進め、従来の通達においてなされていた法令の単純な解説的解釈規定が整理、通達の簡素化がなされた²¹ことを確認した。

第8章では、現行所得税法における一時所得の算定方法について研究した。その後、一時所得に係る近時の事例のうち、所得税基本通達に変更を及ぼした2つの事例についての研究をおこなった。最高裁判決によって、一時所得に係る現行所得税通達に大きな変更を与えることとなった事例は、養老保険全額損金プランに係る事例および勝馬投票券の払戻金に係る事例である。

一時所得に係る「収入を得るために支出した金額」の所得税基本通達の改正に影響を及ぼした事例は、養老保険全額損金プランに係る判決では、現行所得税法における、個人の担税力に応じた課税を図る趣旨の前提を立脚点として、文言の解釈について、「租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない」とした。

一時所得から控除できる収入を得るために支出した金額について争われた養老保険全額損金プランの事例では、「もとより、法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達は法規の解釈を法的に拘束するものではないが、（中略）要するに、同施行令同号（所得税法施行令183条2項－筆者注）も、同通達（旧所得税基本通達34-4－筆者注）も、いずれも所得税法34条2項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るもの」とし、「法規より下位規範たる法令が法規の解釈を決定付けるものではない」とした。

²⁰ 佐藤・宮島、前掲注19、139-141頁。

²¹ 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」『税経通信』第25巻第10号（税務経理協会 1970）、161-162頁。

つまり、所得税法の法規は、あくまでも個人所得の担税力に課税するものであって、それは、個人の稼得した収入を基に個人が必要として支出した金額を控除するものであり、当該個人以外の者が支出しものは含まないのである。これが所得税法の本質に立ち返った正しい理解であるとするのである。

したがって、裁判所は通達の間違いを指摘し、本則に従った解釈を行うべきとしたのである。その結果、当該通達は改正されるに至ったのである。

勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決では、馬券を自動的に購入可能なソフトウェアを利用して、インターネットでの継続購入をおこなっていた場合における、本件事案に係る勝馬投票券の払戻金は、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができることとされた。

勝馬投票券の払戻金に係る事例では、所得税法上の雑所得に該当するとされ、外れ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができるとしながらも、課税の公平、安定性の観点から、課税対象を明確にして妥当な税率を課すなどの特例措置を設けることが必要であるとされたのである。

現行所得税法において馬券の払戻金に係る所得は、勝馬投票券最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決によって改正された現行所得税基本通達 34-1 (2) によって、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断されることとなっているが、この改正がなされる以前は、公営ギャンブル所得は、改正前の現行所得税基本通達を根拠にして、一時所得として画一的に判断されていた。

しかし、旧所得税基本通達では一時所得に該当するものとして「競馬の馬券の払戻金」が挙げられているので、馬券の払戻金＝一時所得であると一事に考えがちであるが、ここでも所得税法の本則に立ち返って一事所得の該当性を考えるべきである。行為の実態をみたときに、ビジネス性を持った継続的で、営利性を追求する行為であるならば、しかも、そこに担税力が認められるのであれば、所得税法としては、一時所得ではなく別の所得として、つまり雑所得か事業所得として課税の対象とせざるを得ないのである。

ただし、公営ギャンブル所得が、その取得する態様によって、所得区分に差が生じるのであれば、租税法律主義の観点から、所得税法の改正により、それを規定するべきではないかと考えられるのである。

第 9 章では、一時所得の課題を検証するために、所得税法における法の解釈および通達の意義、そして現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について研究し、勝馬投票券の払戻金に係る所得（以下「公営ギャンブル所得」とする。）の今後について研究した。

公営ギャンブル所得は、最高裁判決平成 27 年 3 月 10 日によって、所得税基本通達の改正という方法で対応をおこなった。しかしながら、本論文における、所得税法における一時的所得への課税の変遷に鑑みるならば、本来であれば、公営ギャンブル所得については、所得税法上、新たな所得区分を創設することで対応すべきものであったのではないかと考える。そこで、租税法における、法の解釈および通達の意義、そして、現行所得税法における雑所得と一時所得の関係について検証し、現行所得税法における一時所得の意義を明らかにし、公営ギャンブル所得に対する新たな所得区分を創設することによって、所得税法における課税の公平を担保することが可能となることを明らかにした。

最後に、おわりにで、現行所得税法における一時所得の役割についての筆者なりの卑見をまとめ、研究を総括した。

公営ギャンブル所得における課税の公平を担保するためには、現状の、競馬を含む公営競技に係る所得に対する課税実務上の問題点が多数存在する現状に鑑み、公営ギャンブル所得について、新たな課税区分を創設して対応すべきであると考え。現在、公営ギャンブル所得は、所得税法が、戦前における退職所得や清算取引所得の規定創設時、そして、戦後における譲渡所得および一時所得の規定創設時と同様の状況にある。これは、公営ギャンブル所得が、現在の所得区分では、所得を適正に捕捉することができず、通達などによって課税実務上の対応をするのでは、課税の公平を担保することが困難であるということである。

所得を課税対象とする新たな税法として創設された所得税法は、明治 20 年の創設から、一貫して、課税対象となるために必要な条件が充足された所得を課税対象としてきた。

もちろん、所得税法創設時には、当時の所得概念である制限的所得概念に立脚し、課税所得が規定されたことから、創設時において所得概念が重要であったことは当然である。また、所得税法の創設時において、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」という一時的所得が所得税の課税対象外となったことも、当時の一般的な所得概念が、制限的所得概念であったことに基づいていたことから当然である。

しかしながら、本論文における研究で明らかにした通り、わが国の所得税法は、所得概念によって課税対象を規定しているのではなく、その時代において、課税可能な所得を課税対象とするために新たな課税区分を創設することで課税範囲を拡大させてきたのである。

そして、所得税法における一時的所得への課税の変遷は、所得税法において、所得が、課税所得となるために必要な条件は、所得概念ではないということを示すものであった。

所得税法において、新たな所得を課税対象とするために必要な条件は、所得概念ではない。所得が、所得税法における課税対象となるために必要となる条件とは、その所得が、社会的・経済的に把握・捕捉可能であること、そして、その所得が、分類可能な程度に純化された所

得であることの2つである。

ここで、社会的・経済的に把握・捕捉可能とは、その所得が、一般的な認知を享受するとともに課税実務において徴税可能な状態になることである。また、分類可能な程度に純化された所得とは、その所得が、質量的に新たな所得区分を創設するに足るものであるとともに課税対象としないことが課税の公平を毀損する状態のことである。

退職所得、清算取引所得、譲渡所得、一時所得といった、明治20年の時点においては所得税法上の課税対象外であった一時的所得が、その後、所得税法上の課税対象となっていくのもまた、それらの所得が、社会的・経済的に把握・捕捉可能となり、分類可能な程度に純化された所得となったからであった。

所得税法の所得概念は、所得源泉説に基づく制限的所得概念から包括的所得概念へと発展の経過を辿ったとされており、第二次世界大戦までは、制限的所得概念に立脚する立場を一貫し、所得概念の大変換がなされたのは、第二次世界大戦後であったとされている。

しかしながら、所得税法は、戦前においても、一時的所得が課税対象となる事実が存在していた。所得税法昭和12年改正翌13年施行により課税所得となる退職所得も、明治20年当時においては、一時的所得として課税対象外とされていた所得である。さらに、所得税法昭和17年改正により課税所得となる清算取引所得は、当時において、純然たる一時の所得との認識があった所得であるにもかかわらず、所得税法上の課税所得とされた。これら、戦前における一時的所得への課税規定創設には、所得概念は関係しておらず、上記で挙げた、所得が、所得税法における課税対象となるための2つの条件を充足した結果としてなされたものであった。

戦後の所得税法において、譲渡所得、そして、一時所得の規定が創設されることもまた、上記の2つの条件を充足した結果としてなされたものであり、所得概念が変化したことによって新たな課税区分の創設および課税範囲の拡大がなされたのではない。

譲渡所得が、所得税法上の課税所得となったのは、それ以前に、現行所得税法において譲渡所得とされる利得が、戦時利得税法および臨時利得税法という法律によって、賦課されていたことが起点となっていた。そして、所得税法における課税対象となるための2つの条件を充足したことで、所得税法上、新たに譲渡所得という規定が設けられたのである。

また、一時所得の規定が創設される所得税法昭和22年改正も同様に、戦後当時における財政上の、社会的・経済的に不安定な状況を契機として、所得税法における課税対象となるための2つの条件を充足したことから、一時所得の規定創設が創設されたのであった。それまで、特定の一時的所得に例外的措置として課税しているという状態によって、所得税法上において生じていた課税所得の理論と実際の乖離は、所得税法昭和22年第2次改正における一

時所得の規定創設時に、非課税規定の文言が課税所得として規定されたことで、課税所得の理論と実際において発生していた乖離を解消させたものであった。

所得税法は、明治 20 年の創設時、一時的所得を非課税とすることを規定していた。その後、営利の事業の属せざる一時の所得が非課税であるとの趣旨の規定は、一時所得に係る所得区分が創設される昭和 22 年第 2 次改正まで、継続され続けた。しかし、本論文の研究で示した通り、一時的所得として、所得税法において非課税とされる所得の範囲は縮小していくこととなる。

つまり、明治 20 年当時において、一時的所得として総括されていた所得は、その所得が、所得税法における課税対象となるために必要な条件を充足するまでの間、便宜上により、一括にまとめられていただけなのである。その結果、所得税法における課税対象となるために必要な条件を充足した所得は、新たな所得区分が創設され、所得税法における課税所得となっていたのである。一時的所得として総括されていた所得のうち、所得税法の改正により、新たな所得区分が創設され、所得税法における課税対象となったものは、本論文における研究で示した通りである。

このような変遷を辿り、現在の規定となる現行所得税法における一時所得は、今後も、現在は一時所得として内包されている所得のうちから、新たな所得区分の創設によって、所得税法の課税対象となる所得があると考ええる。

そして、現在、一時所得に内包される所得のうち、新たな所得区分を創設すべき所得は、前述したように、公営ギャンブル所得であると考ええる。このように、現行所得税法における一時所得は、一時的・偶発的所得が、新たな所得区分に分類されるまでの仮置き場という役割を有しているのである。

審査結果の要旨

(論文の主題)

本論文は、明治20年の所得税法創設以来の「一時的所得」の非課税規定から現行法の「一時所得」への課税に至るまでの制度の変遷を研究することで、現行所得税法における一時所得が所得課税に果たす役割を検討するものである。

所得税法における一時所得の所得区分の創設は、所得概念を制限的所得概念に代えて包括的所得概念に移行したことにより始まるというのが、通説とあってよい。ところが、本論文は、この通説とは異なり、戦前の制限的所得概念を採用していた時代にも、一時的所得は退職所得や清算取引所得あるいは特別法ではあるが臨時利得税法(昭和10年創設、現行の譲渡所得に該当する)として、課税の対象となっていたという事実に基づき、所得概念ではない別の要因(モメント)である社会的・経済的背景が整うことによって、課税されていたということを資料に基づき究明するものとなっている。

一時的所得がこの要因を具備すること(仮に「進化」という)で、独立して新たな所得を形成する(仮に「分化」という)。この進化と分化を続ける所得の「仮置き場」(本論文ではこのように呼んでいる)が一時的所得であり、現行では一時所得であると位置付けている。

かかる所得が捕捉可能であり、かつ分類可能であれば、課税の公平の観点から一時的所得であっても課税の対象となるというのである。換言すれば、課税可能で税収が見込めるのであれば、所得概念という理論より先に課税が優先し、後から理論を付け加える(ここでは包括的所得概念で理論化する)というのである。

(論文の概要)

本論文では、所得税法における一時的所得への課税の変遷を基にして、所得税法の課税対象の拡大についての研究を、各種資料(立法時の関係資料、国会議事録、解説書、税務署の取扱い通達、税収等の数量分析など)を基礎資料として行っている。

第1章では、明治20年(1887年)に創設されたわが国初の所得税法(明治20年3月19日勅令第5号)(以下「明治20年所得税法」という)は、当時のイギリスやプロシアに学びつつも、わが国租税体系近代化の転機をもたらした税法であり、地租や酒税に代わる新たな財源として画期的な立法であったこと、及び明治維新後の緊迫した財政状況への対応と農業者と商工業者、富者と貧者の間の公平な課税のために創設されたものであったことを明らかにしている。

明治20年所得税法には、現在のような所得区分はなく、極めて簡潔な条文で構成されており、課税対象となる所得を「資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得」（第1条）と規定し、「資産」とは、動産、不動産を問わず身代を指し、営業とは利益を得ようとする営業や業務をいう。また、「其他より生ずる所得」とは、他人に雇われて受ける給金のごときを指す。そして、所得とは純益金をいうと、当時の資料より導いている。これでは、譲渡所得などの一時的所得の入る余地はないのである。

また、現在よりも認識される種類が少なかったとはいえ、明治20年所得税法においては、課税対象となる所得には多くの形態があったこと、そして、現行所得税法と同様に、所得を明確に定義することはできていなかったことが窺えることを明らかにしている。

第2章では、明治20年所得税法において、一時的所得が非課税所得として規定された理由について研究し、課税対象とする所得の範囲を狭く構成する見解である所得源泉説に基づく制限的所得概念に立脚し創設された故であったことを明らかにしている。

明治20年所得税法では、第3条第3項により、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」（本論文は、この文言に含まれる所得を「一時的所得」と呼んでいる）は非課税であると規定されていた。確認しておくべきことは、一時的所得は、当時から所得としては認識されていたということである。しかし、継続的ではなく、業務として利益を得るものではない一時的所得というものは、徴税機構における技術的な理由により、所得を捕捉することが困難であるという理由以上に、別の理由、例えば、一時的所得が明治20年所得税法の創設趣旨と馴染まない（具体的には、金額が小さい、件数が少ない、所得に占める地位が低いなど）という当時の考え方が反映されていたのであって、決して、今日いうところの制限的所得概念による所得概念を採用したためにダイレクトに非課税となったのではないとする。

さらに、明治20年所得税法では見送られた法人の所得への課税が、明治32年所得税法によりなされるが、その背景には、日清戦争等の影響により、法人企業が目ざましく発展を遂げたことがあげられる。さらに、明治31年から32年にかけて法体系も整備され、民法や商法が施行されたことにより、法律上、会社は法人としての承認を受けることとなった。これにより、個人と法人との課税の公平を維持するためにも、また、日清戦争後の財政運営上の歳入増加に応えるためにも、所得税法において、法人も課税対象とすることとなったのである。

このような法人の所得への課税は、明治32年までになされた法体系および徴税機構の整備を契機として、個人企業と法人との間の税負担の不公平の解消を目的として課税された点に鑑みると、非課税とされてきた一時的所得が、昭和13年以降、社会的・経済的变化を契機として、所得税法の課税対象となっていく過程と、同様の事例だと指摘する。

第3章では、まず、戦前における一時的所得への課税の変遷のうち、退職所得について研究している。昭和12年所得税法によって創設された退職所得は、制限的所得概念を建前としていた戦前の所得税法において、非課税であった一時的所得に対して初めて設けられた例外措置であった。

退職所得は、それまで、課税対象とするのは苛酷であり、非課税として規定しなければいけないと思われていたが、所得税法の課税対象として可能になったのは、退職所得が社会的・経済的に広く認知され、賦課徴収も可能となったこと、そして、法人企業による退職金制度の確立によって退職金を取り巻く環境が大きく変化したことを契機とし、質的にも、量的にも新たな所得区分を創設するに足るものとなったからであるとする。とりわけ、昭和10、11、12年当時の三井銀行の例を挙げて検討されている。遂には、退職所得に課税しないと租税回避につながるので、課税の公平を期すために所得税法の課税対象となったのである。

次に、大正7年に創設された戦時利得税法（大正8年廃止）、昭和10年に創設された臨時利得税法（昭和21年廃止）について研究している。これら2つの利得税法は、昭和21年所得税法改正および昭和22年第1次改正によって譲渡所得として所得税法の課税対象として統合されることとなる利得を課税対象としていた。所得税法が譲渡に係る一時的所得を課税の対象外としていた時期に、両方の税が現行法の譲渡所得に該当する利得を課税対象としたのは、時局の影響により利得を得た者（例えば、成金といわれる金持ち）に対して、課税の公平の観点から課税を行うというものであった（臨時利得税法における譲渡所得に該当する利得は、現行所得税法における譲渡所得と同様の計算方法によって課税がなされていたのである）。

譲渡に係る利得を課税の対象としていた戦時利得税法および臨時利得税法が、臨時税の色彩が薄れ、さらには税額が巨額となっていた点に鑑みると、所得に対して課税する所得税法の一部を補完する役割を持っていたのでないかと主張する。

第4章では、戦前において、一時的所得であると認識されていた清算取引所得について検討し、戦前の所得税法において発生していた一時的所得における理論と実際の乖離について研究を行っている。一応の検討の後、戦前の一時的所得に係る事例研究（給与関係（給料、退職金、慰労金、功労金など）、競馬償金、勲章による年金などの事例研究）が行われており、本研究の正当性を支えるものとなっている。

清算取引所得は、昭和17年所得税法改正により課税対象となり、新たに分類所得税として規定された所得区分である。清算取引とは、「之を営業としない者の行ふ所謂一時の所得に属するものを課税の対象」とした個人が行う株式の清算取引であった。この清算取引所得とは、当時において、「純然たる一時の所得」と認識されている一時的所得であった。

通説によると、「資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）が『譲渡所得』として所得税法に登場したのは、昭和 21 年の改正による分類所得税制においてであった」（注解所得税法研究会編『注解所得税法（6 訂版）』大蔵財務協会、713 頁）との説明がなされている。しかし、所得区分としての譲渡所得が規定されたのは、確かに昭和 21 年改正によってであるが、昭和 17 年改正により課税対象となった清算取引所得は、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）であったと指摘する。

退職所得と同様に、例外措置として清算取引所得に対して課税することについては、一時的所得に対する非課税原則の例外として、新たに課税の対象となったのであるが、その理由は、税収入の観点よりも、あらゆる所得が既に相当の税の負担をし、さらには加重されるという状況下で、この種の所得が戦時下でありながら依然として課税外に置かれるのは適当でないとともに、戦時における過大な投機の抑制に資する趣旨にも合致したからであると主張する。

このように、課税所得の理論が制限的所得概念を建前とする戦前の所得税法では、課税所得の実際においては制限的所得概念に基づいた場合には非課税となるべき退職所得および清算取引所得といった一時的所得への課税がなされたことで、結果として、課税所得の理論と実際の乖離が生じていたのである。

第 5 章では、戦後、譲渡所得が課税対象となる昭和 21 年所得税法改正および昭和 22 年第 1 次改正について研究を行っている。

昭和 21 年当時、わが国の社会的・経済的状況は、第二次世界大戦の敗戦により、壊滅的な被害を被った状態であった。戦勝国からの援助物資はあったものの、全ての物資が不足し、その結果、日本全体は激しい物価高騰に見舞われることになり、日本経済は大混乱の状況となった。この混乱は、当然ながら、戦後の税制にも影響を及ぼしていた。

当時の経済情勢は、いまだ終戦後直ぐの混迷の域を脱しておらず、高率な累進税による臨時財産税の実施を控えたなかで、主として、税率の引き上げ等によって国庫収入の増加を図ると同時に、社会的・経済的情勢の急激な変革に応じて、可能な限り思い切った改正を行うことで、国民負担の公平を図ることに努めたものであった。戦時税制を平時税制に移行させる上で、必要と思われる改正がなされたのである。

このような社会的・経済的状況のなかで、所得税法における譲渡所得の規定は、創設されたのである。昭和 22 年第 1 次改正によって、譲渡所得に係る課税範囲は拡張され、有価証券の処分益についても課税されることとなった。昭和 21 年当時の日本では、個人が有する資産について把握しておらず、そのような状況では、資産の譲渡による所得（キャピタル・ゲイン）に対する有効な課税手段が存在しないという問題点があったので、当時の臨時利得税に

において課税対象であった譲渡による利得が、まず所得税法に統合され、その後、戦後財政整理の一環として公布された財産税に係る財産調査の結果を基にして個人が持つ資産の把握をすることによって、株式の譲渡所得も課税対象とされたのである。

このように、譲渡所得は、当時、臨時利得税法により賦課徴収されていたことで社会的・経済的にも認知されており、さらには、敗戦後の緊迫した財政状況の下での早急な対応が迫られるなかで、当時の所得税法においては、公平な課税がなされていなかったという状況にあったので、所得税法における課税対象となったのである。

なお、昭和22年所得税法第1次改正で、8つの所得、つまり利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、事業等所得の8つの所得区分となった。

第6章では、昭和22年所得税法第2次改正において規定された「一時所得」について検討している。ここでの検討内容は、一つは、一時所得規定創設の変遷と意義についてであり、もう一つは、その後、昭和26年に創設された所得税基本通達における一時所得の取扱いに関する規定ぶりについてである。この改正により、所得税法が創設された明治20年以来、制限的所得概念の下において原則として、課税対象外とされていた一時的所得が「一時所得」として所得税法において、課税対象となったのである。なお、昭和22年2次改正で一時所得ができ、次いで、昭和25年の改正で事業等所得が不動産所得と事業所得それに雑所得の3つに別れて区分されることとなったのである。

一時所得への課税について、「所得税の改正に当たって所得税の根本観念の上に重要な変革が行われた。それは、一時所得に対する課税の拡張である。……最近の国民経済の状況から見ると、相当多額のものがあり、またその件数も多く、国民所得中に占める地位も重要なものとなり、且つ、担税力があると考えられ、他の課税所得との権衡からいっても課税するのが適当と考えられるものである。」(奈良武衛「一時所得に対する課税について」『税経通信』第3巻第3号、26頁)とある。

このように、一時所得の規定創設もまた、社会的・経済的に認知されており、さらにその額が相当多額となっているため、他の課税所得との権衡に鑑みた場合に、課税しないままでは課税の公平を損なう恐れがあったことが契機となり、所得税法における課税対象となったのであるという。本論文では、包括所得概念への移行に基づく一時所得の採用であるとは考えていないとの認識を示している。

また昭和22年第2次改正での一時所得の算定は、賭博、競馬、株式の清算取引における損益の通算が認められており、さらに、競馬および株式の清算取引が、賭博と同等の位置付けになっていることから、少なくとも、当時の課税庁側においては、これらは全て、射幸心を煽る賭け事の類として同種であり、これらから得られる所得も同種であると考えていたであ

ろうという注目すべき点を洗い出している。現行法では、株式は独立して把握されており、株式が賭博や競馬と同等に扱われることはない。

一時所得に係る旧所得税通達の中には、現行所得税通達において、公営ギャンブル所得の区分と所得金額の計算について争われた勝馬投票券最高裁判決平成 27 年 3 月 10 日（以下、「勝馬投票券最高裁判決」という）と関係を有し、昭和 26 年から昭和 44 年に廃止されるまでの 20 年弱の間、課税実務上の指針として旧所得税通達 143 および 149 が存在していた。

旧通達 143 は、競馬または競輪の常連であっても、それらに係る払戻金については、一時所得として課税するとするものであり、旧通達 149 は、競馬または競輪の常連が、収入である返戻金全額から、ハズレ馬券やハズレ車券の買入金全額を「収入を得るために支出した金額」として控除してもよいとする旨の内容である。

この 2 つの旧所得税通達が存在した理由を、当時の文献から、競馬（競輪を含む）払戻金による所得は、賭博、株式の清算取引という行為による所得と同種の、軽侮や侮蔑に値する行為による所得と考えられていた点、及び、これらの所得が把握困難であったことをその理由として導き出している。逆にいえば、正確な記録に基づく申告があれば、ハズレ馬券（舟券）も「収入を得るために支出した金額」として取り扱うという通達規定として存在していたというのである。

第 7 章では、昭和 22 年所得税法第 2 次改正以後における、所得税法改正の変遷および現行所得税法における一時所得に係る条文、そして、現行所得税基本通達の規定について研究している。

まず、戦後の所得税法に大きな影響を与えたシャープ勧告に基づく所得税法改正およびシャープ勧告以後における昭和 30 年代までの所得税法改正を研究し、シャープ税制使節団の勧告の基本原則に基づき、公平な課税を目的としてなされたことを改めて確認している。

シャープ勧告に基づくこの改正により、当時において広義では一時的所得と認識されていたその他の一時的所得（山林所得、譲渡所得、退職所得）とともに、それまでの 2 分の 1 を課税所得から控除する方式が廃止された。それまで、事業等所得として区分されていたもののうち、不動産所得および事業所得に該当するものが、事業等所得から除かれることになったことから、残りに該当するものが「雑所得」という所得区分として新たに規定されたのである。

昭和 40 年の改正では、現行法と同じく法 34 条に一時所得の規定が登場する。ここでは、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」（34 条 2 項）した金額とするとしている。傍点を付した

ところから分かるように、一時所得の金額の計算上控除される金額が、個別対応の原則によることを明らかにしている。したがって、前章で取り上げた旧通達 149 は、ハズレ馬券（舟券）をも控除できることになるので、本則規定の個別対応に反することとなり、廃止すべきであったが、昭和 44 年 1 月 31 日に廃止となるまで存在し続け、実際は、有名無実化していたと主張する。

昭和 45 年 7 月 1 日付で現行所得税基本通達が制定された。そこでは、個々の事案に妥当する弾力的運用を期すために、画一的な基準を設けることを適当としない事項については「～のような」、「おおむね」、「～することができる」等の表現を用い、通達の運用上、機械的平板的な処理が行われないように制定方針が採られたという。そうすると、通達 34-1 では、「次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得とする。」として、列挙されている一時所得は、全てその内容を見ると一時的・偶発的であるから、「(2) 競馬の馬券の払戻金」についても、そのようなものと考えれば、勝馬券の払戻金のみを指していると考えられる。しかし、この新通達規定の趣旨からすると「～のような」として「競馬の馬券の払戻金」を挙げていることから反対解釈すると、一時的・偶発的でない勝馬券の払戻金は、含まれていないとの解釈も成り立つように思われると指摘する。

第 8 章では、現行所得税基本通達における一時所得の規定に変更を及ぼした現行所得税法における 2 つの事例（養老保険全額損金プラン最高裁平成 24 年 1 月 13 日・16 日判決（以下、「養老保険全額損金プラン最高裁判決」）および勝馬投票券最高裁判決を題材とし、現行所得税法における一時所得の課題について研究し、公営ギャンブル所得の今後について検討を行っている。

一時所得に係る「収入を得るために支出した金額」の所得税基本通達の改正に影響を及ぼした事例は、養老保険全額損金プラン最高裁判決では、所得税法の法規は、あくまでも個人所得の担税力に課税するものであって、それは、個人の稼得した収入を基に個人が必要として支出した金額を控除するものであり、当該個人以外の者が支出しものは含まないのである。これが所得税法の本質に立ち返った正しい理解であるとする。したがって、裁判所は通達の間違いを指摘し、本則に従った解釈を行うべきとした。その結果、当該通達は改正されるに至ったのである。

勝馬投票券最高裁判決では、勝馬投票券の払戻金は、所得税法上の雑所得に該当するとされ、ハズレ馬券の購入代金についても、所得税法上における必要経費として、当該雑所得の金額から控除することができるとされた。この判決を受けて、改正された現行所得税基本通達 34-1 (2) によって、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断されることとなっているが、この改正がなされる以前

は、公営ギャンブル所得は、改正前の現行所得税基本通達を根拠にして、一時所得として画一的に判断されていた。

しかし、改正前の所得税基本通達では一時所得に該当するものとして「競馬の馬券の払戻金」が挙っていたので、馬券の払戻金＝一時所得であると一事に考えがちであるが、ここでも所得税法の本則に立ち返って一時所得の該当性を考えるべきである。行為の実態をみたときに、ビジネス性を持った継続的で、営利性を追求する行為であるならば、しかも、そこに担税力が認められるのであれば、所得税法としては、一時所得ではなく別の所得として、つまり雑所得か事業所得として課税の対象とせざるを得ないのである。ただし、公営ギャンブル所得が、その取得する態様によって、所得区分に差が生じるのであれば、租税法律主義の観点から、所得税法の改正により、それを規定するべきではないかと持論を展開する。

第9章では、公営ギャンブル所得は、一時所得から雑所得へ所得区分を変更する場合が考えられるので、雑所得の視点からも考察が行われている。そのうえで、公営ギャンブル所得を所得税法上の課税対象とすることの必要性について立法論を展開している。

勝馬投票券最高裁判決では、通達とは異なり、雑所得とされた。周知のように、所得税法昭和25年改正により、事業等所得であったものが、事業等所得はその内容を細別することで、不動産所得、事業所得、そして、これら2つにも該当しないその他の所得が雑所得とされた。雑所得は、不動産所得および事業所得に該当しなかった所得の寄せ集めという成り立ちから、営利性と継続性を有する多様な性格を有する所得の総称であることは明らかである。したがって、雑所得とは、所得税基本通達に従えば、「事業から生じたと認められない所得」で、あくまでも「自己の計算と危険において独立して営まれ……かつ反復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業務」（最高裁昭和56年4月24日判決）としての事業ではなく、個人の活動としての営利性と継続性を有する所得であるとの定義を与える。

このように考えると、勝馬投票券最高裁判決では、妥当な判決といえるであろうと評価している。

公営ギャンブル所得における課税の公平を担保するためには、現状の、競馬を含む公営競技に係る所得に対する課税実務上の問題点が多数存在する現状に鑑み、公営ギャンブル所得について、新たな課税区分を創設して対応すべきであると主張する。現在、公営ギャンブル所得は、所得税法が、戦前における退職所得や清算取引所得の規定創設時、そして、戦後における譲渡所得および一時所得の規定創設時と同様の状況にある。このような状況下では、公営ギャンブル所得が、現在の所得区分では、所得を適正に捕捉することができず、通達などによって課税実務上の対応をするのでは、課税の公平を担保することが困難であるとしている。租税法律主義の立場からも新たな立法によって対処すべきとの主張となっている。

(論文の評価)

所得税法における一時所得は、第二次大戦後のシャープ勧告を受けて、所得概念が制限的所得概念から包括的所得概念へと大きく旋回する過程で出現してきたというのが通説である。しかし、本論文は、一時的所得から一時所得へと取扱いが変化する過程で、この一時的所得から譲渡所得や退職所得、さらには株式譲渡への課税が独立した税となり、遂には所得税法に包含されて10種類の所得を構成するようになったとする(その際、一時所得は、事業等所得から分離独立してくる雑所得との間で、営利性と継続性の有無で袂を分かつことになるとする)。

つまり、わが国の所得税法は、所得概念によって課税対象を規定しているのではなく、その時代において、課税可能な所得を課税対象とするために新たな所得区分を創設することによって、課税対象の範囲を拡大させてきたのである。かかる課税対象の拡大は、所得が課税対象となるために必要な条件として、①所得概念ではなく、社会的・経済的变化によって、その所得が、社会的・経済的に把握・捕捉可能であること、そして、②その所得が、分類可能な程度に純化された所得であることの2つの条件が整うことで成立すると結論づけている。

換言すれば、一時的所得が、原則的には非課税扱いであるにも拘わらず、社会的・経済的变化がもたらす要因(モメント)、例えば、戦争によってもたらされた経済的・社会的背景(ある時は戦費調達、ある時は戦争による好景気、またある時は戦争遂行と戦後復興)によって、また戦後の税デモクラシーがもたらす所得概念の変換によって、一時的所得が一時所得として独立してくることで、課税対象の拡大が図られてきたとするのである。

このような論証を本論文では、博士後期課程及びその後の研究生在籍の期間における膨大な資料の収集と分析により行っており、通説と異なる示唆に富んだ論文となっている。一時所得は、理論的には、制限的所得概念から包括的所得概念に移行することによって出現することになるが、本論文は、一時的所得が進化し、そして分化することで一時的であった退職所得や譲渡所得などが新たな所得区分として登場してくるという。現状では、一時的所得から一時所得へと落ち着いているかのようにみえるが、公営ギャンブル所得のように営利性と継続性を与えられることにより、一時所得から分化しようとすることで、所得税法上の新たな11番目の所得になろうとしていると予測している。先行研究には、全く見られない自説の展開であると評価できる。

したがって、本論文は、極めて独創的な研究であり、収集した資料によって裏付けされたものとなっており、租税法の制度史の研究分野において、貢献大であると評価するものである。

したがって、博士（商学）の学位を授与するに値すると認める。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	池上 恭子
副査	熊本学園大学教授	堤 豊
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也

博士學位論文

内容の要旨および審査結果の要旨

第 20 号

令和 2 年 11 月 1 日 発行

発行 熊本学園大学

編集 熊本学園大学大学院事務室
〒862-8680

熊本市中央区大江 2 丁目 5 番 1 号
電話番号 096 (364) 5161