

一時所得における 「その収入を得るために支出した金額」の検討

裁判例及び裁決例の検討を中心に

加茂川 悠介

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 一時所得の意義と計算

第1節 一時所得とは

第2節 一時所得の金額の計算及び課税方法

第2章 「その収入を得るために支出した金額」の意義及び範囲

第1節 「その収入を得るために支出した金額」とは

第2節 「必要経費」との異同

第3節 「その収入を得るために支出した金額」の意義及び範囲に係る裁判例

1. 国税不服審判所昭和54年6月29日裁決

2. 国税不服審判所平成2年12月21日裁決

第4節 小 括

第3章 「その収入を得るために支出した金額」の支払主体

第1節 所得税法施行令第183条第2項第2号の解釈

1. 所得税基本通達34-4

2. 所得税法施行令第183条第2項第2号ただし書

第2節 「その収入を得るために支出した金額」の支払主体に係る裁判例・裁決例

1. 国税不服審判所平成18年6月30日裁決

2. 国税不服審判所平成20年6月6日非公表裁決

3. 福岡地裁平成21年1月27日判決

第3節 小 括

第4章 むすびにかえて 今後の見直しの方向性

第1節 意義及び範囲の明確化

第2節 支払主体の限定の必要性

第3節 一時所得の課税方法

はじめに

福岡高裁平成21年7月29日判決は¹⁾、満期保険金の受取人が当該養老保険契約において支払われた保険料全額(満期保険金の受取人が負担をしないで、法人が負担したのも含む)を一時所得の金額の計算上、「その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判断した。本判決については、租税法律主義の観点からは結論としては妥当といえるが、なぜ満期保険金の受取人が支出をしていないものまで含めて、当該満期保険金に係る一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」として控除されるのか大いに疑問の残るところである。

この点に関しては本判決でも一時所得の金額を、個人が稼得した収入金額から当該個人が当該収入を得るために支出した経費等を控除した金額とすることは純理論的に正しいとし、「その収入を得るために支出した金額」として控除できる保険料等は、所得者本人が負担した金額に限られるとする課税庁側の見解を肯定している。つまり裁判所は、法理論的に正しいとしても、租税法律主義に従い判断をすれば当該保険料全額を「その収入を得るために支出した金額」として控除すべきであると判断したのである。

このような養老保険に係る保険料については法人税基本通達9 3 4により規定が存在するものの、当該9 3 4(3)は、満期保険金の受取人が法人で死亡保険金の受取人が被保険者の遺族であるケースを想定しており、本事案は受取人が全く逆のケースということになる。したがって、本件訴訟が提起されるまでは、このようなケースを想定した所得税法令の規定や所得税基本通達等の定めがないばかりでなく、このような課税の取扱いに関する研究もなかったようである²⁾。

ストック・オプション訴訟のように³⁾、従来から所得区分としての一時所得に関する検討は一部なされてはいるものの、その計算方法や「その収入を得るために支出した金額」の意義やその範囲、具体的な取り扱いなど

までも検討した研究は皆無に等しい。そこで、本論文では、一時所得の意義や計算方法から始め、控除項目である「その収入を得るために支出した金額」の意義や範囲、上記の判決のような具体的な取り扱いなども含め、一時所得における「その収入を得るために支出した金額」の検討を行うこととした。

本論文は、まず第1章において、一時所得とは一体どういったものなのかというその意義や計算及び課税方法について検討する。また第2章では、一時所得における「その収入を得るために支出した金額」について、同じ所得税の所得計算における控除項目である「必要経費」概念との比較などを通じて、「その収入を得るために支出した金額」の意義または範囲を明らかにしたい。そして第3章では上記事案でも問題となった「その収入を得るために支出した金額」の支払主体について、保険料等の金額に係る裁判例・裁判例を詳細に検討を加えている。そして最後に、以上をふまえ、一時所得における「その収入を得るために支出した金額」に係る、今後の見直しの方向性を述べることとする。

第1章 一時所得の意義と計算

第1節 一時所得とは

所得税法では、所得の源泉や性質に着目して、所得を10種類に分類し、その区分ごとに計算方法が異なっている。したがって、ある所得がどの区分の所得に該当するかによって、納税者の税負担は異なってくるため、所得区分をめぐる紛争がしばしば起こるのである⁴⁾。

そのような中、所得税法第34条第1項によると、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」とされている。この規定からすると、一時所得の特

徴としては、①「利子所得～譲渡所得以外の所得」であり、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、③「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない」所得であるという、3つの要件が挙げられる。このような要件を満たすものとしては、

懸賞の賞金品や福引の当選金品等、競馬の馬券の払戻金や競輪の車券の払戻金等、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、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、法人からの贈与により取得する金品など、所得税基本通達34-1、23～35共6に列挙されている。

ところで、一時所得が所得税法において一所得類型として設けられたのは、昭和22年の所得税法の第2次改正の時である⁵⁾。これ以前は、制限的所得概念のもとで、所得の範囲から除かれていたのであるが、同年の改正により包括的所得概念が所得税に導入され、これを課税の対象として所得区分を設けたのである。

制限的所得概念とは、「経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反覆的・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・恩恵的利得を所得から除外する考え方⁶⁾とされる⁷⁾。このような考え方は、伝統的にイギリスおよびヨーロッパ諸国の所得税制度にみられ⁸⁾、キャピタルゲインなどのような一時的・偶発的利得は長い間、課税の対象とされてこなかった⁹⁾。しかし、このような考え方に対し、強力に反対したシャントツ（Georg Schanz）は、一定期間内の純資産の増加、すなわち、期首の財産額に対する期末の財産額の増加分に期中の消費分を加えたものを所得税の対象とすべきであると主張した¹⁰⁾。この考え方に基づけば当然、一時所得や譲渡所得なども所得に含まれることになる¹¹⁾。

今日の日本の所得税課税については言うまでもなく、包括的所得概念をとっており、大きく以下の3つの理由から一般的な支持を受けている。第

1に、利得者の担税力に着目すれば、一時的・偶発的・恩恵の所得であったとしても、課税の対象としなければ、公平負担の原則に合致しない。また第2に、所得税の再分配機能を重視するのであれば、すべての利得を課税の対象として累進税率を適用させた方が理に適っている。そして第3に、所得範囲を広く解することで、所得税制度のもつ景気調整機能をより効果的なものとする事ができる¹²⁾。

したがって今日の包括的所得概念の下、上記要件（～）を満たした一時所得は所得税の課税対象とされるのである¹³⁾。

第2節 一時所得の金額の計算及び課税方法

一時所得の計算については、昭和25年のシャープ勧告に基づき、山林所得、譲渡所得、退職所得などの一時的な所得とともに、従来からの2分の1課税方式が廃止された。しかしながら、昭和28年以降は、一定の金額を控除した後、その控除後の2分の1の金額を他の所得と総合課税するという形に変わっていった¹⁴⁾。そして、現行の一時所得の金額の計算は、所得税法第34条第2項によると、「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」とされる¹⁵⁾。ここでいう、「収入を得るために支出した金額」とは、同項括弧書きで、「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」に限られる。これは必要経費概念よりやや狭く解しており、個別対応的に計算することが求められており、たとえば、「現行実務では、競馬で当てた場合には原則として当該レースの当該的中馬券の購入代金は含まれるが、それ以外の馬券の購入代金は含まれない」¹⁶⁾ ことになっている。そして一時所得は、上記のとおり総合課税の対象とはなるものの、所得税法第22条第2項第2号により、その合計額の2分の1のみが課税の対象とされている。なぜ、このように優遇されているのかといえれば一般的に、一時所得は担税力が低いと考えられているからである¹⁷⁾。しかし、一時的・偶発的所

得であれば本当に担税力が低いのか、実際にははなはだ疑問である。一時所得というのは競馬の馬券の払戻金や競輪の車券の払戻金等のように、通常の所得とは別個に得られる、いわば幸運による偶発的な所得といえる。そうであるならば、通常の所得にたまたま上乗せされた所得であると考えることができ、それなりに担税力があると言えるのではなかろうか。しかも現行の所得税法が累進課税制度を採用しており、このような予測不能の幸運による偶発的な所得こそ、高い累進税率を適用すべきであるとの考え方も当然できる。それにもかかわらず、一時所得は2分の1課税によって高い累進税率を緩和している。したがって、納税者にしてみれば、他の所得に該当する場合に比べて、税負担は小さくなるのであるから、所得区分をめぐる紛争はしばしば、一時所得に該当するのか、もしくはそれ以外の所得なのかということが争点となる¹⁸⁾。

第2章 「その収入を得るために支出した金額」 の意義及び範囲

第1節 「その収入を得るために支出した金額」とは

第1章でも見てきたように、所得税法は所得を10種類に分類し、それぞれの所得についてその金額を計算し、そのうち総合課税の対象となるものは合算して「総所得金額」が計算される¹⁹⁾。各種所得の計算については、一般的に総収入金額から必要経費を控除して計算されることになっているが、所得の中には収入からの控除項目として「必要経費の概念がないもの(利子所得)、特別の控除をもって代えるもの(給与所得、退職所得、公的年金等に係る雑所得)など²⁰⁾がある。

一時所得についても、この必要経費に該当するものとして「その収入を得るために支出した金額」が存在する。所得税法第34条第2項に規定する「その収入を得るために支出した金額」とは、第1章第2節でも触れたように、同項括弧書きで、「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」とされ、「一時所得の金額の計算上一時所得に係る収入，支出について総体的対応的計算によることなく，収入を生じた各行為又は各原因ごとに個別対応的に計算し，その反面収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれる²¹⁾と解されている。これは第1章第2節でも触れたが，競馬や競輪のようなギャンブルでは，このようなものに対する支出は収入を得るための支出であると同時に，ギャンブルを楽しむための支出という側面も当然に備えている。にもかかわらず，これら競馬や競輪で収入を得た時にそれまでギャンブルに費やしてきた金額をすべて控除することを認めてしまうことは適切ではない。したがって税法は，「支出はそれが収入を生んだ場合に限って控除を認める」という建前をとっている²²⁾のである²³⁾。

このように所得税法では，総収入金額から必要経費を控除することが各種所得計算のスタート地点とされており，一時所得についてはその必要経費が「その収入を得るために支出した金額」とされているのである。したがって，「その収入を得るために支出した金額」を考えるに当たっては，所得税法上の「必要経費」との比較は不可欠である。そこで次節では，所得税法上の「必要経費」との異同について論じることとする。

第2節 「必要経費」との異同

「必要経費²⁴⁾」という用語は所得税法上，不動産所得，事業所得，山林所得及び雑所得で用いられている（所得税法第26条第2項，第27条第2項，第32条第3項，第35条第2項第2号）。「必要経費（necessary expense）とは，所得を得るために必要な支出²⁵⁾とされる²⁶⁾。課税所得金額の計算において，この必要経費が控除されるが，それはその所得を得るために投下した分の回収部分について課税をしないということの意味する。これは，「原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請に」ゆえんとされる²⁷⁾。したがって，上記，不動産所得，事業所得，山林所得及び雑所得の金額の計算をする際に「必要経費」を控除するが，それは投

下資本回収部分については所得税課税の対象としないということであり、基本的には純所得 (net income) を課税の対象としている²⁸⁾。この点については、「その収入を得るために支出した金額」についても同様であると解され、収入を得るために投下した資本の回収として、一時所得の金額の計算上「その収入を得るために支出した金額」は控除されると言えるだろう。

しかしどんな支出でも、必要経費として控除ができるかといえば、もちろんそうではない。「事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用」²⁹⁾でないと必要経費とは認められない³⁰⁾。実際、所得税法第37条第1項において、不動産所得、事業所得又は雑所得の金額の「計算上必要経費に算入すべき金額は、……これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする」とされており、必要経費としての要件があることがわかる。この要件は、費用収益対応の原則 (principle of matching costs with revenues) と言われ³¹⁾、正確に継続的事業の所得を算出するため、収入を生み出すことに役立った必要経費を対応させて、その収入金額から控除する原則である。よって、売上原価のような対応関係が明確なもの(「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接要した費用の額」)であれば、それが生み出した収入の帰属する年度の必要経費ということになり(個別対応)、販売費や一般管理費のような対応関係がはっきりしないもの(「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」)については、それが生じた年度の必要経費となる(一般対応)³²⁾。これら「必要経費」の要件に対し、「その収入を得るために支出した金額」についてはどうであろう。第1章第2節でも触れたように、「その収入を得るために支出した金額」に関しては、所得税法第34条第2項の括弧書きにおいて「～に限る」とし、「必要経費」より狭く、個別的・直接的対応関係に基づき計算が行われると言

えそうである。ただし、同項括弧書きの文言が「その収入を生じた行為をするため……直接要した金額」に限ることとし、「直接」という文言は用いられているものの、その規定自体曖昧であり、納税者にとって不明確であるがゆえに、次節または第3章で取り上げるような訴訟が起こるのではないかと考えられる。

また、法人税法にしても所得税法と同様、「所得」を課税対象とするのであるから、所得税法上の「必要経費」と法人税法の「損金」は同様の概念と捉えて問題ないように思われる³³⁾。しかしながら、個人の場合は法人と異なり、利益追求活動だけでなく消費活動も同時に行っているため、法人と比較して簡単に、支出をそのまま控除するわけにはいかない場面もある³⁴⁾。また法人の場合、記帳していることが前提となるが³⁵⁾、個人の場合には記帳が義務となっているわけではない。したがって、法人のような正確な支出金額を把握できているのか、疑問視される場合もある³⁶⁾。そこで、所得税法上の「必要経費」には様々な特質があるとされる³⁷⁾。例えば、家事費および家事関連費³⁸⁾、親族が事業から受ける対価³⁹⁾、資産損失⁴⁰⁾、または、事業を廃止した場合の必要経費の特例などが挙げられる⁴¹⁾。これらの特質は、「必要経費」として文言上規定されているため、「その収入を得るために支出した金額」については「必要経費」に比べ、この点についても明確性に欠けると言えそうである。

第3節 「その収入を得るために支出した金額」の意義及び 範囲に係る裁決例

所得税法第34条第2項に規定する「その収入を得るために支出した金額」とは、上記「必要経費」概念から見れば、「その収入を得るために支出した金額」の方が狭く解されており、「必要経費」概念でいうところの「個別対応」に相当すると考えられる。したがって、「その収入を得るために支出した金額」については、収入と支出の対応関係が明確である必要があると言える。そこで、具体的にどういったものが「収入を得るために支

出した金額」とされるのかについて、具体例として裁決例を取り上げ検討したい。

1. 国税不服審判所昭和54年6月29日裁決⁴²⁾

本事案は、審査請求人Aが訴外Cから家屋を転借し、当該家屋の所有者であるBから立退きを求められた。そして、Bは当該家屋の明渡しに関する訴訟を提起した。そこで、Bが立退料として最終的に6,820,000円を支払うことを条件とし、A、B双方は和解をし、これを履行した。Aはこの立退に係る収入を、租税特別措置法第35条第1項(居住用財産の譲渡所得の特別控除)を適用し、譲渡所得の金額を零円として申告したが、課税庁は当該立退きに係る収入金額は同法に規定する譲渡の収入には当たらないとして、一時所得の総収入金額に算入されるべきであるとして更正をした事案である。

国税不服審判所は、この収入金額について、租税特別措置法第35条第1項の規定が、「個人が、その居住の用に供している家屋を譲渡し又はその家屋とともに敷地の用に供されている土地、若しくは当該土地の上に存する権利を譲渡した場合等に適用される」とし⁴³⁾、本件Aの借家権の譲渡は、租税特別措置法第35条第1項の「土地若しくは土地の上に存する権利又は家屋の譲渡」に当たらないので、同条の規定の適用はないとした。そして、本件立退料が、営利目的とする継続的な行為から生じたものでもなく、労務等の対価でもなく、一時的な性質を有するものであるから、所得税法第34条第1項に規定する一時所得に該当するとした。そして、この立退料収入を得るために支出した金額として、Aの引越に要する費用と訴訟費用として弁護士に支払った報酬金等の額を「その収入を得るために支出した金額」に当たると判断している。このケースの場合、Aの引越費用と弁護士への報酬金等が立退き料収入との関係で、対応関係が明確か、また個別対応と言えるかが問題となる。この点、弁護士への報酬金等について、審判所の判断によれば、「弁護士費用は……請求人(A)の賃借人たる立場が、

代理人H弁護士によって有利に訴訟が進められ、その結果和解に至り、本件立退き料が確定され、かつ、その支払についても、……同弁護士事務所を支払場所と指定し、これを履行させている」としている。このように解すれば、確かに本件立退き料収入との関係では、直接的、個別的対応関係が存すると言え、「その収入を得るために支出した金額」に相当するものと言える。また、引越費用についても、あくまでも引越するための費用であって立退料収入とは直接関係のないものであるとも考えられそうであるが、所得税法第34条第2項の括弧書きによると、「その収入（立退料収入）を生じた行為をするため（つまり、立退くため）……直接要した金額（引越費用）」と考えれば、審判所の判断は妥当であると言えそうである。

2. 国税不服審判所平成2年12月21日判決⁴⁴⁾

本事案は、請求人Aが高齢となったため洋服仕立業を廃業し、アパートを取得して安定した収入を得ようと、その調達資金として甲物件の売却を計画した。そしてその売却代金を乙物件の購入資金に充てようと考えていたところ、甲売買契約が解約されてしまったため、その結果売却代金も入ってこなくなってしまう、乙売買契約を解約せざるを得なくなった。そこでAは乙売買契約により支払った解約違約金を、甲売買契約による解約違約金収入を得るために支出した金額として、一時所得の金額の計算上、控除すべきと主張したが、課税庁はそれを認めなかった事案である。

国税不服審判所は、「収入を得るために支出した金額」について、「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としているから、一時所得の金額の計算は、一時所得に係る収入、支出について総体対応計算によるのではなく、収入を生じた各行為又は各原因ごとに個別対応的に計算し、その反面、収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれるものと解するのが相当である」とし、Aが甲物件の売却代金を乙物件の購入資金に充てることとしていたとしても、「それぞれの契約の売買物件、売主、買主、解約された

事情等が異なるから、甲売買契約の解約と乙売買契約の解約とは別々の行為であると認められ、支払った解約違約金10,000,000円が甲売買契約を解約するため、又は甲売買契約の解約に伴い直接必要であったとは認められない」と判断した。

本事案は非常に興味深い事案である。なぜならば、請求人Aは本当に、甲物件の売却代金を乙物件の購入資金に充てるつもりであったわけであり、Aの内心、つまりAの意識としては、甲売買契約と乙売買契約とは密接に対応していたと言えるからだ。しかし、甲売買契約と乙売買契約は全く別の契約であり、また、乙売買契約により支払った解約違約金は乙売買契約を解約するためのものであり、甲売買契約における解約違約金収入と乙売買契約により支出した解約違約金とは直接、個別的対応はないと考えられる。したがって審判所の判断は妥当であるとする。

第4節 小 括

本章では、まず第1節で「その収入を得るために支出した金額」とは収入を生じた各行為や各原因ごとに個別対应的に計算することを明らかにした。そして第2節において、「必要経費」との異同について検討した。「その収入を得るために支出した金額」を考える上で、所得税法上の「必要経費」概念は必要不可欠だからである。

所得税法第34条第2項は「必要経費」ではなく、「その収入を得るために支出した金額」と規定している。事業所得や不動産所得のように「必要経費」という文言を用いず、「その収入を得るために支出した金額」という文言を用いている理由としては、「一時所得の金額の計算上控除される金額は『経費』とか『費用』という概念になじまないものが多いところから、『必要経費』の語をさけたもの」⁴⁵⁾とされる。しかしながら、所得税法において課税所得を計算する際に重要なことは、第2節でも触れたように、ある収入を得るために投下した資本については課税の対象としないということである。したがって、純所得(net income)を課税の対象として

いるわけであり⁴⁶⁾、その点で「必要経費」と「その収入を得るために支出した金額」は同様の意義を有していると考えられる。また、「必要経費」と認められるためには一般に、事業に対して「直接」かつ「必要」でなければならず、収益との対応において、「個別対応」と「一般対応」が存在することを確認した。この点に関して、「その収入を得るために支出した金額」についてはその文言において不明確であることは否めないものの、所得税法第34条第2項の括弧書きで「直接」という文言を用いていることから、個別的・直接的対応関係に基づき計算されることを確認した。さらに、「必要経費」の特質に関する検討点が、「その収入を得るために支出した金額」には当てはまらないことにより、「その収入を得るために支出した金額」と「必要経費」との異なる点について参考となるものとする。例えば、家事費および家事関連費は、「その収入を得るために支出した金額」に算入しないとの規定はない。これは、「一時所得が継続的な営利活動などを基礎としていない、いわば消費行為からたまたま所得が得られたような場合を対象としていること」から、消費のための支出についても所得税法第34条第2項の規定に該当する限り、一時所得の金額の計算上控除するとしたのである⁴⁷⁾。したがって、「必要経費」については所得税法上ある程度、明確化が図られていると言える一方、「その収入を得るために支出した金額」については明確な線引きがなされていないとも言える。

そして第3節では、「その収入を得るために支出した金額」に係る裁決例について検討した。所得税法第34条第2項の括弧書きで、「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」と規定されており、「限る」という文言から「必要経費」よりも狭く解され、「直接要した金額」という文言から「必要経費」概念でいうところの「個別対応」に相当すると考えた。実際に、個別事案を検討してみると、昭和54年6月29日裁決では⁴⁸⁾、弁護士費用と引越費用が「その収入を得るために支出した金額」に当たるとしたが、やはり、所得税法第34条第2項括弧書きによって当該判断は妥当であると言えるし、平

成2年12月21日判決においても同項括弧書きが「その収入を得るために支出した金額」に絞りをかけていると考えられる⁴⁹⁾。特に後者の判決から言えることは、別個の契約における収入と支出については同項括弧書きにおける「直接」には当たらないと言えそうである。(もっとも、この事案の場合にはそもそも甲売買契約における解約違約金収入を得るために直接、乙売買契約による解約違約金を支出したわけではないのであるから、この点から「その収入を得るために支出した金額」に該当しないのではあるが。)ただ、同項の括弧書きが明確かと言われれば、それは否定せざるを得ない。これら規定の意義は、上記のような判決の判断を積み重ねて少しずつ明確になっていくものであり、上記事案のいずれにおいても納税者の見解に関して一理あると考える。

この不明確さ・曖昧さに関しては「その収入を得るために支出した金額」の支払主体についても同様な問題を生じさせている。本論文の冒頭でふれた事案もまさにこの点に起因するものであった。そこで次章では、「その収入を得るために支出した金額」の支払主体について裁判例や判決例をもとに検討を加えたい。

第3章 「その収入を得るために支出した金額」の支払主体

第1節 所得税法施行令第183条第2項第2号の解釈

所得税法施行令第183条第2項は、生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得金額の計算上控除する保険料等について規定している⁵⁰⁾。そして同項第2号において、「生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額」を一時所得の金額の計算上支出した金額に算入するとする。この規定を文言通り解すれば、次節で検討する、使用者が負担した生命保険料等に関しては明記されていないと考えられる。

1. 所得税基本通達34-4

本規定においては、生命保険契約等に基づく一時金等に係る所得金額の計算上控除する保険料等について述べられており、上記施行令第183条第2項第2号における「総額」については、「その一時金又は満期返戻金等の支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額も含まれる」とする。さらに、注書で基本通達36-32により給与課税をしなくてもよいとされるものも「総額」に含むとする。この通達によれば、使用者が負担した保険料又は掛金で給与等として課税しなかったものについても、保険料又は掛金の「総額」に含まれると解していいのではないだろうか⁵¹⁾。

2. 所得税法施行令第183条第2項第2号ただし書

本ただし書では、次に掲げる掛金、金額又は個人型年金加入者掛金の総額については、同号における「支出した金額」には算入しないとし、イにおいて、厚生年金保険法等による掛金等の総額が挙げられている。これは、所得税法第74条の社会保険料控除の対象となる掛金等のことであって、本ただし書は、社会保険料控除を受けたものについては「支出した金額」には含まれないことを述べているに過ぎない。

第2節 「その収入を得るために支出した金額」の 支払主体に係る裁判例・判決例

1. 国税不服審判所平成18年6月30日判決⁵²⁾

事実の概要と国税不服審判所の判断

本件は、会社役員である請求人が、生命保険契約に基づいて受領した満期保険金等に係る一時所得の金額の計算に関して、原処分庁が、法人が保険契約者となって当該支払保険料を費用処理したのであるから、当該保険料については所得税法第34条第2項における「収入を得るために支出した金額」には算入できないとして所得税の更正処分等を行ったのに対し、請求人が、当該保険料についても「収入を得るために支出した金額」に算入

できるとして、同処分の一部の取消しを求めたものである。

本件における基礎事実としては、請求人は平成8年8月21日に、C社の代表取締役に就任した。C社は、各生命保険会社と養老保険(本件養老保険)契約を締結し、本件養老保険契約にかかる支払保険料(本件支払保険料)を支払った。その内容としては、保険満了時には被保険者が生存していた場合、被保険者又はその親族が保険金受取人となり、被保険者が死亡した場合には、C社が保険金の受取人となるものである。(なお、本件養老保険のうち一部の保険については、その保険期間中に満期保険金受取人の変更を行い、その結果として、本件養老保険の満期保険金受取人はすべて請求人となっている。)C社は、本件支払保険料のほぼ半額を「保険料」として経理処理(本件費用処理保険料)した。また、C社は、本件支払保険料のうち本件費用処理保険料以外の金額を、請求人に対する「役員報酬」若しくは「貸付金」又は請求人からの「仮受金」の減算として経理処理した。なお、満期保険金受取人をD・Eから請求人に変更した際、その名義変更に伴って、C社は、それぞれの保険の名義変更前の各保険料支払時にD又はEに対する「役員報酬」又は「貸付金」として経理処理をしていた金額の合計額と同額を、それぞれ請求人に貸し付けて、請求人は、当該貸付金と同額をD又はEに支払っている。請求人は、本件養老保険契約が満期になったので、満期保険金と割増保険金(併せて、本件満期保険金等)を受領した。請求人は、本件満期保険金等を受領した際に、本件満期保険金等をもって前記のC社から貸付けを受けていた金額を返済するとともに、当該返済額を控除した残額を、C社に貸し付けている。

国税不服審判所の判断としては、満期生命保険金(本件満期保険金等)の受取人以外の法人が負担した保険料(本件費用処理保険料)については、受取人が実質的に負担したものであるから、満期生命保険金に係る一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」には含まれないとした。

検 討

・租税法律主義について

租税法律主義は、租税公平主義と並んで、租税法全体を支配する基本原則とされ、前者が形式的原理なのに対して、後者は実質的原理であるとされる⁵³⁾。そして、この形式的原理である租税法律主義は、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」⁵⁴⁾ことを意味する。この点については、他の論者においても一致するところである⁵⁵⁾。国民の財産権の侵害である課税権の行使に当たっては、立法府の判断を経た、法律の根拠に基づくものでなければならないのは当然のことである。しかしながら本件においては、法人が契約者であり保険料の支払者、死亡保険金の受取人は法人で、満期保険金の受取人が役員というような生命保険に係る保険料の取扱については、明確な取扱規定は存在しない（法人税基本通達においても存在しない）。このような保険契約が、想定できない奇抜な契約とも思えないことからしても、存在する法令等を、租税法律主義に従い、厳格に文理解釈をしなければならないと考える。そうすると、所得税法第34条第2項において、一時所得の計算をする際、「その収入を得るために支出した金額」が審判所や原処分庁の言うような、収入を得た者の負担分に限定されるという文言は一切ない。同項の文言を素直に読めば、「その収入」とは受け取った保険金全額を指し、「支出した金額」とは、その保険金全額を受け取るために要した支払保険料と解され、誰の負担分でなければならないかは全く見当も付かない。さらに所得税法施行令第183条第2項第2号においても、一時所得金額の計算上控除する保険料等として収入を得た者の負担分に限定するような文言は見当たらず、「総額」を「支出した金額」に算入するとする。そして限定的に、所得税法第34条第2項ただし書や所得税法第34条第4項で、「支出した金額」に算入しないケースを列挙しているのである。それを、審判所や原処分庁はこの限定列挙の部分から、社会保険料控除等の対象とされその全額が所得控除の対象となったものや、

事業主が負担した保険料で支出の段階において給と課税をされていないものについては「支出した金額」に含めないとあることから、遡って所得税法第34条第2項の拡張・類推解釈を行うのである。これは根本的に租税法の解釈の仕方が誤っており、このようなことがまかり通れば、納税者の予測可能性など存在しないことになる。請求人が述べているように仮に、本件支払保険料を全額「支出した金額」に含めることにより、非課税部分が不当に広がるというのであれば、それは租税法律主義に従い、立法によるべきではないかと考える。

・支払保険料の総額を一時所得から控除することの合理性

合理性については、そもそも上記において租税法律主義に反する法解釈であるため、検討の余地がないように思うが、あえてするならば、やはり法人税基本通達9-3-4の(3)において、支払保険料の2分の1については期間の経過に応じて損金の額に算入するとされており⁵⁶⁾、一時所得の金額の計算上、「支出した金額」に算入できるものは課税済でない場合も存在するのであって、課税済かどうかによる判断は全く合理的ではない。

・予測可能性・法的安定性、租税公平主義について

所得税法第34条第2項や所得税法施行令第183条第2項を文言通り素直に読めば、「支出した金額」に算入されるものが、収入を得た者の負担分に限定されるとか、課税済のものに限られるなどは、全く見出せない。そんな中、課税庁側の一方的で、恣意的な法解釈による課税処分は、当然、納税者の予測可能性を害し、ひいては法的安定性に支障をきたすこととなる。また仮にも、法の不備であるならば、その不備によって「支出した金額」として処理した者と本件のように処理できなかった者がいるであろうことは明らかであるから、租税公平主義の観点からも問題があると言わざるを得ない。

一時所得における「その収入を得るために支出した金額」の検討（加茂川）

2. 国税不服審判所平成20年6月6日非公表裁決⁵⁷⁾

事実の概要と国税不服審判所の判断

平成17年12月7日に請求人は、自らが理事長を務める医療法人が締結した養老保険契約（本件養老保険）に係る満期保険金3,000万円（本件満期保険金）を受領した。そして請求人は、当該医療法人が支払った本件養老保険契約に係る保険料3,110万1,780円（本件支払保険料）を、所得税法第34条第2項における「その収入を得るために支出した金額」に当たるとして、一時所得の計算上控除して申告を行った。原処分庁はこれに対し、本件支払保険料は請求人が支出したものと認められないとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。これらの処分に対し、請求人は処分の取消しを求めて、異議決定を経て審査請求した事案である。

国税不服審判所の判断としては、本件支払保険料に係る経理処理において、法人の損金として処理された部分以外は、請求人に対する給与として処理されており、実質的には請求人が負担したものと認められるのであるから、当該部分については「その収入を得るために支出した金額」に該当するとした。

検 討

本件の争点は、本件満期保険金に係る一時所得の金額の計算上、法人の支払った保険料全額を控除することができるかどうかである。確かに審判所が言うように、取得者自身が、「収入を得るために支出した金額」として負担していないものを控除するというのは妥当ではないように思う。しかし上記、国税不服審判所平成18年6月30日裁決で検討したように、所得税法第34条第2項や所得税法施行令第183条、そして所得税基本通達34-4まで解釈したとしても⁵⁸⁾、「収入を得るために支出した金額」について上記支出金額全額が控除されると解するしかないのではないかと考える。

ちなみに、本事案において請求人は、所得税基本通達34-4も根拠に租税法律主義違反の主張をしている。そもそも通達とは、「上級行政庁が下級行政庁の権限の行使を指図するために、事前に発する命令で」あり、

「下級行政庁又はその職員を拘束するものであるが、一般国民を法的に拘束するものではないから、税法の法源をなすものでない⁵⁹⁾」とされる。しかし実際には、納税者が申告等を行う場合、あるいは税務官庁の職員が仕事を行う際には、通達に基づいて行われるのが通例であり、結果として租税に関する通達が税法の領域において事実上果たす機能はかなり大きいと言える⁶⁰⁾。したがって、納税者が通達を根拠に主張することは法理論上、違和感があるものの、現実の租税行政に照らせば妥当であると考え⁶¹⁾。

3. 福岡地裁平成21年1月27日判決⁶²⁾

事実の概要と裁判所の判断

原告らは、平成8年から平成10年にかけて、原告らが経営する法人を契約者とし、原告ら又はその家族を被保険者、保険期間は3年又は5年で、死亡保険金の受取人を当該法人、満期保険金の受取人を原告らとする養老保険(本件養老保険契約)に加入した。その際に、当該法人は本件養老保険契約の支払保険料について、その2分の1を保険料として損金処理し、残りの2分の1については、原告らに対する貸付金等の科目で処理をした。その後、本件養老保険契約の保険期間が満了した(平成13年12月16日~平成15年12月17日)ことから、被保険者が生存していたため、原告らは満期保険金及び割増保険金(本件満期保険金)を受領するとともに、当該法人に対し、貸付金として処理されていた金額を返済した。原告らは、受領した満期保険金について、所得税法第34条第2項の「収入を得るために支出した金額」として、当該法人が支払った保険料も含む当該保険料の全額を控除し確定申告を行った。ところが、原告らの所轄税務署長らは、当該一時所得の金額の計算において、当該法人が負担した(損金処理をした)保険料(法人損金処理保険料)については「収入を得るために支出した金額」に当たらないとし、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(本件更正処分等)を行った。これに対し、原告らは本件更正処分等の取消しを求め本件訴訟を提起した。

裁判所の判断としては、租税法律主義に則り、租税法規はできるだけ明確かつ一義的であることが望ましく、その解釈においては法令上の文言が重視されるべきであるとし、大きく3つの点から原告勝訴とした。

第1点目としては、所得税法第34条第2項の規定はその文言上、所得者本人が負担した部分に限られるのかどうか、必ずしも明らかではなく、また第2点目として、所得税法施行令第183条第2項第2号本文は、生命保険契約等における一時金が一時所得となる時、保険料又は掛金の「総額」を控除できると明確に定めており、この文言を素直に読めば、所得者本人負担分に限らず保険料等の全額が控除できると解するのが妥当である。確かに同号ただし書きないし二は、控除が認められない場合を規定しているが、これはあくまでも、個別具体的に控除できない場合を列挙しているだけであって、他に控除が認められない場合が存在するとうかがわせる体裁とはなっていない。第3点目として、確かに本件で原告に法人損金処理保険料を控除することを認めてしまうと、彼らはほとんど税負担をすることなく法人等から資金の移転を受けることになるが、これはあくまでも法令上許された契約をした結果であって、これが直ちに租税の基本原則に抵触したり、租税の公平性を害するものということにはならない。

以上から、租税法律主義に則り、所得税法第34条第2項や同法施行令第183条第2項第2号における文言を重視すれば、所得者以外の者が負担した保険料等を、所得者に対する給与課税の有無にかかわらず控除できると解することが自然である。所得税基本通達34-4においても、所得者以外の者が負担した保険料等も明確に控除できると規定しているのであって、給与課税等の有無による区別などしていない。このような中、所得税法第34条第2項や同法施行令第183条第2項第2号の規定を被告の主張のように解釈することは、法的安定性や予測可能性確保の観点から妥当ではなく、したがって養老保険契約に基づく満期保険金が一時所得となる場合、所得者以外の者が負担した保険料も控除できると解するのが相当である。

検 討

本件においてはその後、被告らが控訴し、控訴審で次の点が付け加えられている⁶³⁾。

控訴人(被告ら)は、法における所得の本来的意義を強調し、「その収入を得るために支出した金額」として控除できる保険料等は、所得者本人が負担して金額に限られるとする。この点について、所得税が個人の得た所得に対して課税される租税であることに鑑みると、個人が稼得した収入金額から当該個人が当該収入を得るために支出した必要経費等を控除した金額とすることは純理論的にはむしろ正しいと言える。現に、不動産所得、事業所得及び雑所得においては、その年中の総収入金額とその収入を得るために要した必要経費との関連が直接的でその金額も明確に算出し得る場合は、この考え方が妥当する。しかしながら例えば、給与所得の場合には、必要経費が一義的に算出し得るものでないことから、必要経費による控除を諦め、給与所得控除の制度を代替させて、ある種の擬制に基づいて算定する制度設計がなされており、一時所得の金額についても、その発生の様子は様々であるので、必要経費に当たるものとして「その収入を得るために支出した金額」とした上で、さらに括弧書きで、「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。」との限定を加えたものと思われる。しかしながら、特に、生命保険契約等に基づき支払を受ける生命保険金や、本件のような養老保険契約に基づき支払を受ける満期保険金の場合には、収入と必要経費との関係が直接的でないことからして、「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」と定義したところで、その文言(なお、所得者本人が負担した金額に限るとは規定していない。)だけでは、仮に、生命保険契約等に基づく生命保険金等の一時金又は損害保険契約等に基づく損害保険金等の満期返戻金等が一時所得とされる場合、その一時所得の金額の計算上控除される保険料等には、その生命保険金等又は損害保険金

等の受給者以外の者が負担していたものも含まれるのかについては、法文上必ずしも明らかではないというしかない。したがって、控訴人（被告ら）の、法における所得の本来的意義からの主張は採用できない。また、控訴人（被告ら）は、所得税法第34条第2項の「その収入を得るために支出した金額」として控除できる保険料等は、上記の所得者本人が負担した金額に限られるとの解釈を前提に、所得税基本通達34-4を文言どおり解釈するのは誤りであるとするが、同通達の文言上、所得者以外の者が負担した保険料も控除できることは明らかであって、控訴人（被告ら）の主張は採用できない。さらに、控訴人（被告ら）は、法人損金処理保険料を控除できることは結論において不合理であると主張するが、租税法律主義の趣旨からすれば、国民生活の法的安定性と予測可能性を保障するため、課税要件はできるだけ一義的で明確でなければならないのであり、仮に不合理であったとしても、それは法令等の不備によるものであるから、その是正は当該法令等を改正することによってなすべきであって、国民に予測できない課税をすることは断じて許されない。

本件において、納税者側（原告、被控訴人）の主張は主に4点に絞られると考える。第一点目として、所得税法第34条第2項は、控除対象を収入を得た本人が負担したものに限るとは規定していないということである。この点については、あまり説得力がない。なぜなら、所得税法上、他の所得に関する計算規定についても明示されているわけではないからである⁶⁴⁾。しかし、その他の主張点として、所得税法施行令第183条第2項第2号が、生命保険契約等に係る保険料の「総額」を控除することができるとしている点、そして、所得税基本通達34-4が、控除することのできる保険料等の額については、「満期返戻金等の支払を受ける者以外の者が負担した保険料の額も含まれる」と規定されている点については、妥当するものと考えられる。この点、判決でも、所得税法第34条第2項及び所得税法施行令第183条第2項第2号の文言を検討し、さらに所得税基本通達34-4をも考慮したとしても、法人負担保険料も控除できると解するのが自然である

としており、租税法律主義を適切に捉えていると評価できる。また、第四点目の主張として、法人税基本通達9 3 4(3)や相続税法基本通達3 17(2)を取り上げ、課税庁側(被告、控訴人)が主張する、法人が負担した保険料について控除が可能であるのはあくまでも給与課税等、従業員が実質的に負担をしたと認められる場合だけであるとする見解の矛盾点を上手く突いていると言える。確かに判決においては、上記四点目の課税庁側否定理由として、給与所得控除制度を取り上げている点は納得のいくものではないが⁶⁵⁾、全体として、租税法律主義を適切に捉え、ほぼ納税者側の主張を採用した、適切な判断であると思われる。

第3節 小 括

本論文の冒頭でも触れたように、養老保険に係る保険料については法人税基本通達9 3 4が存在する。同通達9 3 4(3)においては法人が契約者となり、死亡保険金の受取人が従業員の遺族で、生存保険金の受取人が当該法人である場合には、その支払った保険料の2分の1を資産計上し、残額については期間の経過とともに損金処理することが認められている。そして、この雇用主が保険料を負担している場合の取扱いとして、相続税法基本通達3 17(2)で、この保険料については当該従業員が負担していたものとしてされている。つまりこのケースの養老保険契約の場合は、従業員等が受領した死亡保険金を一時所得として申告する場合には、雇用主が負担した保険料全額が控除できるのである。このような規定は福利厚生観点から設けられていると言われているが、第3章で問題となっている事案は、死亡保険金の受取人が法人で満期保険金の受取人が従業員等ということで、全く逆のケースということになる。

国税不服審判所平成18年6月30日判決においては⁶⁶⁾、受取人以外の法人が負担した保険料は、受取人が実質的に負担したものではないから、満期生命保険金に係る一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」には含まれないと判断した。そしてこれと同様、国税不服審判

所平成20年6月6日非公表裁決では⁶⁷⁾、保険契約者である法人が保険料を負担し、その金額の半額を経済的利益として給与課税されていた場合には、満期保険金の受取人が実質的に負担していたと言えることから、当該一時所得の計算上、「その収入を得るために支出した金額」に含まれると判断した。両裁決は結論において同じことを述べており、実質的に負担したと考えられるものについては、一時所得の計算上「その収入を得るために支出した金額」として控除することができるかと判断したのである。これら両裁決に対し、福岡地裁平成21年1月27日判決は⁶⁸⁾、租税法律主義に則って条文等を検討すれば、満期保険金の受取人以外（法人）が負担した保険料についても「その収入を得るために支出した金額」に含まれると判断したのである。これは画期的な判決であり、本件控訴審判決においてもこの判断は維持されている⁶⁹⁾。第3章の検討でも述べたように、本判決の判断に賛成であり、その理由は租税法律主義に則った判断だからである。「その収入を得るために支出した金額」に関して、所得税法第34条第2項の文言からは、所得者本人が負担したものに限られるのか、所得者以外が負担したのも含まれるのかは明らかではない。そして所得税法施行令第183条第2項第2号本文では、保険料又は掛金の「総額」を控除できるとしており、この文言からすれば所得者本人の負担分に限らず控除できると解するのが素直であると言える。確かに同号ただし書きイないしロは控除が認められない場合を定めているが、これは個別具体的な列举と解するのが妥当であって、これら以外に控除ができないことをうかがわせる規定とはなっていないと言える。

所得税基本通達34-4 4 に関して、はっきりと控除できる金額は、「支払を受ける者『以外』の者が負担した保険料又は掛金の額も含まれる」とするのであり、同規定の括弧書き（「～を除く」）以外に控除できない場合があると解することは不可能である。したがって、租税法律主義の観点から、一般的な納税者の条文等の解釈に基づけば当然に、本判決の判断が導かれるものと思われる。しかし、これまで述べてきた所得税法の法理論的

には妥当であるか疑問が残る。そこで、次章ではこれまでの総括も含め、所得税法の法理論的にはどうあるべきかについて述べたいと思う。

第4章 むすびにかえて 今後の見直しの方向性

第1節 意義及び範囲の明確化

第2章では、「その収入を得るために支出した金額」の意義及び範囲について検討を加えた。所得税法上、一時所得以外の他の所得区分においては「必要経費」と規定されているところ、所得税法第34条第2項では「その収入を得るために支出した金額」とされており、ここから所得税法における基本的な「必要経費」概念というものを考えることとした。そしてその後、「必要経費」概念と「その収入を得るために支出した金額」との異なる点について検討した。

まず第1節では、「その収入を得るために支出した金額」が個別対応的に計算されることを確認した。そして第2節では、「必要経費とは、所得を得るための支出」⁷⁰⁾であるとし、これが課税所得金額の計算上控除されるのは、所得を得るために投下した部分の回収分については課税をしないという結論に至った。つまり、基本的には「純所得 (net income)」⁷¹⁾を課税の対象としているのである。この「必要経費」の要件としては、「事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用」⁷²⁾でなければならないこと、また所得税法第37条第1項から費用収益対応の原則が導かれ、そこから「個別対応」と「一般対応」の要件を導き出した。また、「必要経費」の特質については、「その収入を得るために支出した金額」には当てはまらない。所得税法の規定上、「必要経費」に関しては特質となる点においても該当するかないか検討しなければならないが、「その収入を得るために支出した金額」については「必要経費」とは支出の性格に違いがあるものの、第34条第2項の文言が漠然としているため、このようなことが問題とならないのではなかろうか。

そして必要経費概念を踏まえ、「その収入を得るために支出した金額」についての裁判例を検討した。その結果、所得税法第34条第2項の文言から、「その収入を得るために支出した金額」は「個別対応」に該当すると考えられ、具体的事案検討においてこれら判断基準はある程度有効ではあるが、同項の文言が括弧書きも含め、曖昧すぎるのではないかという結論に至った。特に個々の事案において有効である所得税法第34条第2項括弧書きの「直接」という文言は、「その収入を得るために支出した金額」に絞り込みをかけてはいるものの、この文言に頼りすぎるあまり、どのような「直接」の関係を用いのかについては漠然としている。したがって、これらから言えることは、「その収入を得るために支出した金額」の範囲についても、その括弧書きによって「～に限る」と限定する体裁をとってはいるが、文言から直ちにどのような制限ないし限定がなされているのかはうかがい知れず、租税法律主義の観点から明確性に欠けるのではないかと思われる。

第2節 支払主体の限定の必要性

第3章では、本研究テーマのきっかけとなった裁判例を、その前例となる裁判例から取り上げている。まず国税不服審判所平成18年6月30日判決では⁷³⁾、一時所得の計算上、法人が負担をした保険料（損金処理したものの）については、満期保険金の受取人が実質的に負担したものであるから「その収入を得るために支出した金額」に含まないとした。しかし、満期保険金の受取人に対する「役員報酬」と処理したものについては、受取人が負担した保険料と認められるため、「その収入を得るために支出した金額」に該当すると結論付けた。この判断はほぼ、国税不服審判所平成20年6月6日非公表判決にも引き継がれている⁷⁴⁾。これらの判決に対して、本研究のきっかけとなった福岡高裁平成21年7月29日判決においては⁷⁵⁾、満期保険金の受取人が当該養老保険契約において支払われた保険料全額（満期保険金の受取人が負担せず、法人が負担したものも含む）を一時所

得の金額の計算上、「その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判断された。

第3章の検討でも述べたように、二つの判決例については反対であり、本判決の判断には賛成である。その理由は、本判決が租税法律主義に則って判断を下しているからである。「租税法律主義のもとでは、原理論的に租税法規の解釈および要件事実の認定にあたって、複数の見解が一応成り立つ場合には、『疑わしきは国庫の不利益に』、つまり疑わしい場合には納税者の利益に、という法理が成立する」⁷⁶⁾のである。したがって保険料等の金額に係る判決例や裁判例においては、所得税法第34条第2項や所得税法施行令第183条第2項第2号、そして所得税基本通達34-4を文字通り解釈すれば、納税者側の結論に至るのは至極もつともであるし、仮に課税庁側が主張するように別の、対立する解釈の余地があったとしても、本案の場合は納税者の利益になるよう解さなければならない。

ただ、所得税法における法理論的解釈において本判決の判断は妥当であるかといえば、そうではないと考える。なぜならば第2章でも触れたように、所得税法が課税の対象としている所得とは「純所得 (net income)」⁷⁷⁾だからである。つまり、所得を得るために支出した分、投下資本については課税の対象とはしないのである。だから課税所得の計算上、その投下資本回収部分は控除されるのである。これは「所得」を課税の対象としている法人税においても共通しており⁷⁸⁾、所得計算のベースとなる考え方である。にもかかわらず、本案の場合には、収入を得た人間が、当人が支出していない金額まで控除して良いということになる。これは法人で例えれば、A法人の課税所得を計算する際にB法人の損金を控除するのと同じようなものである。「純所得 (net income)」⁷⁹⁾の考え方からすれば、このようなことは許されるわけがないのである。また、本判決の判断は妥当であったとしても、「本判決の理論では、法人負担保険料分の利得については、養老保険契約の契約者たる法人側も被保険者の役員側も所得課税を受けないことになる」⁸⁰⁾。これは合法的な節税スキームとなってしまう、課

税の公平の観点から問題があるだろう。さらに所得税基本通達34 4は、生命保険契約等の一時金に関して一時所得の金額の計算上、原則として、その一時金の支払いを受けた者が負担しなかった保険料等があったとしても、その契約に係る保険料等の総額を控除することとしているが、それは、「契約者や受取人以外の者が保険料等を負担した場合には、その段階での給与課税や相続の課税などがなされていると考えられるからである」⁸¹⁾とする。つまり、保険料等の金額に係る裁決例のように本通達の趣旨は、給与課税等により、実質的に満期保険金の受取人が負担したと考えられる金額しか、一時所得の金額の計算上控除できないことを前提としていたと考えられるのである。したがって、理論的にも、課税の公平の観点また当初の趣旨からしても「その収入を得るために支出した金額」については、当該収入を得た者が実質的に負担した金額に限られると言わざるを得ない。

さらに、費用控除の限定という観点からも問題があると言える。第2章第2節において「必要経費」との異同を論じたが、どんな支出でも、必要経費として控除ができるかといえ、もちろんそうではなかった。確かに「必要経費」においても文言上、支払主体の限定はない。しかし、同節で見てきたように、「必要経費」においては事業活動との直接的関連性と事業遂行上必要であることが求められ⁸²⁾、そこから費用収益対応の原則が導かれる。そしてこれらから「必要経費」としての限定がなされるのである。つまり、「必要経費」については「事業」というものに着目して経費性を考えることになっている。しかし、「その収入を得るために支出した金額」に関しては「必要経費」における「事業」のような、確固たる支出の基準たるものはなく、どちらかと言えば、あらゆる支出を広くその対象としていると言えるのである。だとすれば、「その収入を得るために支出した金額」については少なくとも支払主体の限定がなければ、あらゆる関係のない支出が費用として認められてしまうのではなからうか。まさにこの問題点が浮き彫りになったのが福岡高裁平成21年7月29日判決と言え⁸³⁾、「その収入を得るために支出した金額」に係る支払主体の制限がないがゆえに、

所得税法における法理論に真っ向から逆らうような課税所得の計算がなされることになったのである。したがって、これらから言えることは、租税法律主義に照らし、納税者が自ら負担した、または実質的に負担したと考えられる金額についてのみ、「その収入を得るために支出した金額」に該当すると文言を改める必要があると考える⁸⁴⁾。

なお、この点については、平成23年度税制改正大綱(平成22年12月16日)59頁において⁸⁵⁾、「居住者が支払を受けた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上、その支払を受けた金額から控除することができる事業主が負担した保険料等は、給与所得に係る収入金額に算入された金額に限る旨を法令で規定します。」とされている。そしてこの改正は、「平成23年4月1日以後に支払われるべき生命保険契約等に基づく一時金について適用」されることになっている。これにより、保険等の金額に係る裁決例の判断に近づいたように思われ⁸⁶⁾、少なくとも本節で述べたような合法的な節税スキームは防止されたと言えるだろう。しかし、解決されたのはこのケース、つまり生命保険契約等に基づく一時金等に係る所得金額の計算上控除される保険料等に関してのみであり、「その収入を得るために支出した金額」の支払主体の限定については未だ、問題が残されている。「必要経費」との対比からもわかるように、「必要経費」に関しては「事業」との関係において限定がなされているが、「その収入を得るために支出した金額」については、あらゆる支出をその対象としている。ただ、所得税法の法理論から言えば当然、上記改正のように「純所得(net income)」⁸⁷⁾を課税の対象としなければならないのであって、そのためには「その収入を得るために支出した金額」に係る支払主体の限定は文言上、必要ではないだろうか。

以上、上記本章第1節と第2節を通じて言えることは、租税要件明確主義の観点から「その収入を得るために支出した金額」の定義をできるだけ明確に、納税者にも理解できるように定義付けていく作業は不可欠であるということである。国税不服審判所や裁判所で争えばいいのではないかと

う話もあるが、納税者の負担は計り知れないのであって、本来あるべき姿ではない。「その収入を得るために支出した金額」については、所得税法における「必要経費」に比べ、より広範囲の支出をその対象としていることは事実であるが、納税者のために、裁決例や裁判例等を踏まえて、その範囲を明確にしていくべきだと思われる。

第3節 一時所得の課税方法

最後に、第1章第2節でも触れた一時所得の金額の計算と課税方法についても少し言及しておきたい。一時所得の課税の対象はあくまでも、総収入金額から「その収入を得るために支出した金額」を控除し、さらにこれを2分の1したのから特別控除額を控除したものである。これは明らかに、他の所得区分よりも優遇されていると言えるだろうが、それは一般的に一時所得は担税力が低いとされるからである⁸⁸⁾。しかし本当に、担税力が低いものばかりなのか疑問が残る。確かに一時所得とされるもので、生命保険や損害保険の一時金などは、万が一の事態に備え、将来の生活のために前もって保険料を負担しているのであって、優遇されることも一理あると思われる。けれども、第1章第2節でも触れた競馬や競輪の払戻金などはどうだろう。担税力は低いだろうか。一般的に、このような所得は通常の所得、例えば給与所得などの反復的・経常的・勤労所得とは別個に得られる予測不能の幸運な所得であり、むしろ担税力があると言える。そうであるにもかかわらず、2分の1課税をすることによって高い累進税率を緩和することは、不必要な優遇ではないかと考える。所得税というものはまさに担税力に着目するという、応能負担原則をベースとしていると考えられるのであるから⁸⁹⁾、このような点からすれば一時所得の金額の計算方法や課税の仕方をもう少し細かく、個別具体的に考えていく必要があると思われる。実際に、一時所得に相当すると考えられるようなものが様々な法律で非課税となっており⁹⁰⁾、個別に検討することも十分可能ではないだろうか。

- 1) 判例集未登載, LEX/DB 文献番号 25441728.
- 2) 前掲注1の判例解説, 判タ1304号(2009年)180頁参照。
- 3) 民集59巻1号64頁, LEX/DB 文献番号 28100276.
- 4) 「所得に課税を行うとすることは、納税者にとっても、また、課税庁にとっても、なかなか困難なことである。」しかしながら、「日本を含め、多くの国においては、課税体系の中心的な役割をはたし、収税もトップである国が多い。」それは、「担税力を判断するのに最も適して」おり、かつ、「課税の公平・公正・平等に一番適している」からであろう。岸田貞夫『税法としての所得課税(4訂版)』(税務経理協会, 2008年)35頁-36頁。
- 5) 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』(第一法規, 1983)2632頁参照。
なお、昭和25年のシャウブ勸告において、「いかなる源泉から生じる所得であれ、所得に課税上の差異を認めないのが『勸告』の方針である。そのため、従来の分離課税制度や二分の一課税などの措置を廃止して総合課税を徹底させている。」吉岡健次ほか『シャウブ勸告の研究 シャウブ使節団日本税制報告書収録』(時潮社, 1984年)83頁。
- 6) 金子宏『租税法(第15版)』(弘文堂, 2010年)169頁。
- 7) この考え方は、「恐らく、経済活動により新たに生み出された富を所得とする国民所得の概念に依拠して主張されたものと考えられる。」清永敬次『税法(第7版)』(ミネルヴァ書房, 2008年)82頁。
- 8) なお、「所得税の対象となる『所得』というのは単なる資産の増加、利得ではなく、市場と結びついた取得基盤から生じ、かつ、その基盤の個人的利用によって取得された資産増加であり、市場外で得られたものは課税の対象にはならない、という『市場所得』(Markteinkommen)概念がドイツで提唱され注目されつつある。」北野弘久編『現代税法講義(五訂版)』(法律文化社, 2009年)46頁。
- 9) 金子・前掲注6)169頁参照。
- 10) 清永・前掲注7)82頁参照。
- 11) この考え方についてはその後、「アメリカのヘイグ(Robert Haig)やサイモンズ(Henry Simons)によって主張され」、「表現こそそれぞれ異なるが、シャンツのそれと基本的には同じものであると考えられる。」清永・前掲注7)83頁。
また、この考え方立つと「一時的・偶発的利得や資産の使用に伴う経済的価値等もすべて『所得』に含まれる反面、あらゆる資産損失が控除されることになる。」北野・前掲注7)46頁。
- 12) これらの点から、「諸国の租税制度は、徐々に包括的所得概念の方向に動きつつある。」金子・前掲注6)170頁。
- 13) なお、包括的所得概念といっても、経済学などにおけるあらゆる経済的価値の増加を含むとは解していない。例えば、未実現のキャピタル・ゲインや帰属所得など外部からの価値の流入ではない内部的価値の増加は原則、課税対象から除外されている。岸田・前掲注4)49頁参照。
- 14) 控除される一定の金額(特別控除額)については、昭和27年には、譲渡所得、一時所得及び山林所得をグループとして、これらの合計額から10万円に、昭和28年には、一時所得と譲渡所得との合計額から15万円に、昭和39年には、この金額が30万円に引き上げられた。

一時所得における「その収入を得るために支出した金額」の検討（加茂川）

そして昭和40年の所得税法の全文改正により、一時所得の所得計算の明確化等が図られ、昭和42年には30万円、昭和46年には40万円、そして昭和50年に現行の50万円に引き上げられている。武田・前掲注5）2632頁参照。

- 15) 特別控除額は、50万円であり、50万円に満たない場合は当該残額である（所得税法第34条第3項）。
- 16) 北野・前掲注8）59頁。
- 17) 金子・前掲注6）236頁参照。
- 18) 例えば、給与所得との区分に係る裁判例に、最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決（前掲注3）、退職所得との区分との区分に係る裁判例に、東京高裁平成18年9月14日判決（判時1969号47頁、LEX/DB 文献番号 28130005）、不動産所得との区分に係る裁判例に、名古屋高裁平成17年9月8日判決（税資255号順号 10120、LEX/DB 文献番号 25420260）、譲渡所得との区分に係る裁判例に、東京高裁平成17年3月10日判決（税資255号順号 9958、LEX/DB 文献番号 28111250）などがある。
- 19) 所得税法第22条第2項、第23条～第35条。
- 20) 植松守雄『四訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会、2005年）5頁。
- 21) 武田・前掲注5）2653頁。
- 22) 同上。
- 23) この点、「一時所得について仮にその金額の計算上赤字が生じても、それを他の所得から控除すること（損益通算）を認めていない（所法69）」のも同様の考え方によるものであろう。植松・前掲注20）807頁。
- 24) 「必要経費」概念を考えるにあたって参考となる裁判例としては、アメリカ内国歳入法典162条との関係で青森地裁昭和60年11月5日判決（シュト292号24頁、LEX/DB 文献番号 22000980）、不法な支出や違法な支出に関して高松高裁昭和50年4月24日判決（行裁例集26巻4号594頁、LEX/DB 文献番号 21050160）や最高裁平成6年9月16日判決（刑集48巻6号357頁、LEX/DB 文献番号 22007281）、固定資産税に関するものとして東京高裁平成5年12月13日判決（刑集48巻6号357頁、LEX/DB 文献番号 22007281）、2回以上にわたって取得した株式の一部譲渡における雑所得の計算に関して東京高裁平成6年6月23日判決（行裁例集45巻5・6号1399頁、LEX/DB 文献番号 22007622）、不動産競売の手続費用に関して最高裁昭和59年3月6日判決（裁時885号4頁、LEX/DB 文献番号 21080260）などがある。

§ 162. Trade or business expenses

(a) In general

There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including（アメリカ内国歳入法典162条抜粋）。

なお、必要経費の要件に関して、「最高裁の確立した判例準則が示されているわけではない」が、国税不服審判所では「通常かつ必要」という要件に基づいて、必要経費に当たらないとしたものがある。増井良啓「〔所得税7〕費用控除（2）」法教364号（2011年）128頁-129頁。

- 25) 金子・前掲注6) 244頁。
- 26) これを「狭義の必要経費」とし、「各種所得の金額を計算する上で控除を認められる経費を広く必要経費と呼ぶならば、配当所得に係る負債利子、給与所得に係る特定支出、譲渡所得に係る資産の取得費及び譲渡費用、並びに一時所得に係る収入を得るための支出も必要経費に含まれる。これを広義の必要経費」としている。清永・前掲注7) 104頁。
- 27) 金子・前掲注6) 244頁。
- 28) 同上。
 なお、「担税力のある経済的利益を課税対象所得とすべきとする考え方に立てば、収入のうち、……投下資本の回収等に相当する部分は、所得税の課税から排除されねばならない。この考え方は客観的純所得課税の原則ともいわれる。」岸田・前掲注4) 50頁。
- 29) 金子・前掲注6) 245頁。
- 30) 『「関連性」は、所得を区分する所得税法の構造に、ビルト・インされている。」成宮哲也「所得税法における収入金額と必要経費との対応について」熊本学園商学論集第16巻第1号(2010年)6頁。
- 31) 金子・前掲注6) 246頁。なお、「裁判例では『費用収益対応の原則』、収益との対応関係に言及した判決はないわけではないが、……必要経費に該当するか否かを判断する要件として、収益との対応関係でなく、『業務との関連性』および『業務の遂行上必要』のように『業務』との関係に置き換えられている。」との意見もある。成宮・前掲注30) 5頁。
- 32) 金子・前掲注6) 246頁。一般対応の方を「期間対応」と呼び、「これは一般に債務確定主義といわれ、費用の面における権利確定主義の別名ともいわれる。権利確定主義同様、いかなる場合に債務が確定したといえるかが問題となる(実務上の要件については、所基通37-2を参照)。」北野・前掲注8) 69頁。
- 33) 岸田・前掲注4) 5頁参照。
- 34) 「会社法の制定により株式会社を設立することが容易になり、個人企業と同規模の株式会社が存在が正面から認められるようになった」のであるから、法人税と所得税との課税上の公平が問題である。成宮・前掲注30) 1頁。
- 35) 法人税法第105条の2。
- 36) 商法第19条第2項において、「商人は、その営業のために使用する財産について、法務省令でさだめるところにより、適時に、正確な商業帳簿(会計帳簿及び貸借対照表をいう。)を作成しなければならない。」と規定しており、商人には会社だけでなく、個人事業者も含まれるのであるから、「商法との関係において、所得税法においても法人税法と同様に会計との関係について、一定の信頼性は確保されていると思われる。」成宮・前掲注30) 9頁。
- 37) 北野・前掲注8) 66頁参照。
- 38) 所得税法第45条、同法施行令第96条。
- 39) 所得税法第56条。なお、徐々に親族に対する労働の対価を必要経費として認める動きは拡大してきているものの、青色申告以外の場合にはなお、定額を超える部分については認められない。さらに、親族が税理士や弁護士である場合であったとしても、その労務の対価を必要経費に算入しないとする以下の判断には問題があると考ええる。

一時所得における「その収入を得るために支出した金額」の検討（加茂川）

最高裁判平成16年11月2日判決（訟月51巻10号2615頁，LEX/DB 文献番号 28092814）で、弁護士である夫が弁護士である妻に支払った弁護士報酬について、夫の所得金額の計算上、必要経費には算入できないとしている。

最高裁判平成17年7月5日判決（税資255号順号 10070，LEX/DB 文献番号 25420213）で、弁護士の夫が税理士である妻に支払った税理士報酬について、最高裁判平成16年11月2日判決と同様に、必要経費に算入できないとしている。

「裁判例には、2つの考え方がある。1つは、本判決（最高裁判平成16年11月2日判決）のように、「法56条の趣旨及び文言に照らして、別に事業を営むような場合であっても、同条の適用を否定することはできず、同条の要件を満たす限り適用する」とする考え方と、他方は、親族が、独立の事業者として、事業者間の取引に基づき提供された役務の対価については、同条の要件に該当しないと考える方（東京地裁平成15年7月16日判決）である。後者の考え方は、最高裁判平成17年7月5日判決で本判決（最高裁判平成16年11月2日判決）を引用して否定されており、前者の考え方が確立されたとされる。なお、憲法第14条第1項に抵触するかどうかについては、両判決（最高裁判平成16年11月2日判決・最高裁判平成17年7月5日判決）とも、いわゆる合理性の基準（立法目的が正当であって、その目的を達成する手段が当該目的の間で合理的関連性を有するか否か）でもって合憲としている。牛嶋勉「所得税法56条の適用範囲 弁護士夫婦事件」別冊ジュリ178号租税判例百選第4版（2005年）55頁。

40) 所得税法第51条，第62条，同法施行令第178条。「資産損失とは事業用固定資産等の資産のとりこわしや滅失等による損失のことである」北野・前掲注8）67頁。

41) 所得税法第63条。「複数の事業を営む者が、1つの事業のみを廃止した場合には、ここという事業の廃止にはあたらないと解すべきであろう。」金子・前掲注6）247頁。

なお、似たような規定として、法人税法第80条に「欠損金の繰戻しによる還付」の規定があるが、法人の場合は事業廃止の要件はなく、欠損事業年度開始日前1年以内に開始した事業年度のみ繰戻しとなり、本規定（所得税法第63条）とは異なっている。

その他に、法人税法との取扱いで異なっている点として、所得税法施行令第99条第1項において、たな卸資産の評価方法のうち低価法について青色申告者のみとされている点や、所得税法第50条において、繰延資産が法人のように任意償却（法人税法第33条第2項，3項・法人税法施行令第68条第1項第4号）ではなく強制償却とされている点，所得税法施行令第125条において，法定償却方法が法人と異なり定額法である点，また，青色申告者のみが各種引当金の計上が許される点（所得税法第52条）などが挙げられる。北野・前掲注8）69頁参照。

42) 国税不服審判所裁判事例集18集34頁，LEX/DB 文献番号 26001910。

43) 『土地の上に存する権利』とは，地上権，土地の賃借権，地役権，永小作健等の土地の使用収益に関する権利をいうのであり，例えば，鉱業権，土石採取権，温泉利用権及び土地を目的物とした抵当権は，これに含まれない。」（消費税法基本通達 6-1-2）。

44) 国税不服審判所裁判事例集40集33頁，LEX/DB 文献番号 26010644。

45) 武田・前掲注5）2653頁。

46) 金子・前掲注6）244頁。

- 47) 佐藤英明『スタンダード所得税法』(弘文堂, 2009年)252頁。
- 48) 前掲注42)。
- 49) 前掲注44)。
- 50) 「生命保険契約等に基づく年金等に係る所得は、他の一時所得とは発生態様が著しく異なることから、雑所得と併せて所得税法施行令183条, 184条に別に規定したものと扱われる。」古矢文子「収入を得るために支出した金額」税理52巻1号(2009年)94頁。
- 51) 武田・前掲注5)2654頁。
- 52) 国税不服審判所裁決事例集71号299頁, LEX/DB 文献番号 26012003。
- 53) 金子・前掲注6)68頁参照。
- 54) 同上。
- 55) 「租税法律主義は、要するに、原則として、租税に関する重要な事項については、すべて法律でこれを定めなければならないとするもの」で、納税義務者、課税物件、課税標準、税率に加えて、租税の申告、納付、課税処分、滞納処分の手続なども含まれる。清永・前掲注7)28頁。
- 「租税法律主義とは、一口にいえば議會のみが課税権を有する法理」であり、「租税の領域における法的安定性と法的予測可能性とを担保する法的手段であるといえよう。」北野・前掲注8)14頁・16頁。
- 56) 「理論値は、通常は満期分の割合が大半であろうから、給与と支払保険料の比率を半々にするのが合理的であるともいえない」山本展也「満期生命保険金に係る一時所得の計算上、受取人以外の法人が負担した保険料は、収入を得るために支出した金額には含まれないとした事例」月刊税務事例39巻8号(2007年)28頁。
- 57) TAINS コード F01-310。
- 58) 「裁決がいうように、条理上あるいは趣旨から考えて、『当該所得者が実質的にその保険料等相当額を負担しているときには』と補って読むことを当然とするのは、通達として不明確に過ぎる。」古矢・前掲注79)95頁。
- 59) 清永・前掲注7)21頁。
- 60) 「通達は法解釈学的には法源性を有しない」が、「法社会的には重要な法源性を構成しているといわねばならない。」北野弘久『税法学原論(第六版)』(青林書院, 2007年)203頁。
- 61) この点、「租税行政規則に外部効果を認めるべきか否かは……個別事案ごとに判断すべき」とし、租税行政規則を政省令とすることにより、行政のイニシアティブを確保しながら、「他方、納税義務者にとっても、その行政の定めた準則に基づく処分によって権利利益を侵害された場合には、準則の違法を理由として司法審査を求めることができる」とする意見もある。岩崎政明「租税行政規則の外部効果 特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について」横浜国際経済法学, 第4巻第2号(1996年)50頁。
- 62) 判タ1304号179頁, LEX/DB 文献番号 25451258。
- 63) 前掲注1)。
- 64) 「他の所得の計算規定(法23, 24, 26, 27, 28, 30, 32, 33, 35)。これらの規定においても、その文言上は、総収入金額又は収入金額の主体、必要経費、資

一時所得における「その収入を得るために支出した金額」の検討（加茂川）

産の取得費又は資産の譲渡費用の支出主体が明示されていない）」佐藤孝一「被保険者及び受取人を役員とする養老保険契約に基づく満期保険金に係る一時所得の計算に当たり法人負担の保険料額を控除することの可否」月刊税務事例，42巻8号（2010年）5頁。

- 65) 「同制度は，給与所得者が給与所得を得るために支出した金額（所得者本人の負担金額）は控除されるべきことを前提としたものであるから，主張を否定する理由付けとなるものではない。」佐藤・前掲注64）6頁。
- 66) 前掲注52）。
- 67) 前掲注57）。
- 68) 前掲注62）。
- 69) 前掲注1）。
- 70) 金子・前掲注6）244頁。
- 71) 同上。
- 72) 金子・前掲注6）245頁。
- 73) 前掲注52）。
- 74) 前掲注57）。
- 75) 前掲注1）。
- 76) 北野・前掲注8）16頁。
- 77) 金子・前掲注6）244頁。
- 78) 「所得あるいは，収入や収益を対象とするものを，取得税と呼んでいる。……この所得課税に含まれるものには，国税では，所得税および，法人税等であり，地方税では，各種の住民税があげられる。」岸田・前掲注4）35頁。
- 79) 金子・前掲注6）244頁。
- 80) 岩崎政明「納税者と法人とが保険料を負担した養老保険に係る一時所得の計算」ジュリ1407号（2010年）175頁。
- 81) 後藤昇ほか『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会，2009年）230頁。
- 82) 所得税法第37条第1項によると，「『総収入金額を得るため直接に要した費用』および『所得を生ずべき業務について生じた費用』であることを要件としている」ことから，「必要経費にあたるためには，業務との関連性が必要である。」増井・前掲注24）127頁。
- 83) 前掲注1）。
- 84) この点につき，「本件通達は，例えば本書きを削除し，注書きを内容としたものに改められるべきものと思われる」とし，通達のみの変更で足りるとする考え方もあるが，第3章で検討したように，一般的な納税者の理解からすると「その収入を得るために支出した金額」の主体について限定などなされていないと考えるのが素直であるから，法令等の文言も変更する必要があると考える。佐藤・前掲注64）6頁。
- 85) 内閣府・政府税制調査会ホームページより http://www.cao.go.jp/zei-cho/news/2010/_..icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf（最終閲覧日：2010.12.5）。
- 86) 前掲注81），89）。
- 87) 金子・前掲注6）244頁。
- 88) 金子・前掲注6）236頁参照。

- 89) 『応能課税』に親しむものが国税に、『応益課税』に親しむものが地方税に配分される、という考え方が支配」していたが、「憲法理論的には国税，地方税を問わず，租税はできるだけ憲法の意図する応能負担原則を具現化することが要求」されている。北野・前掲注60) 35頁。
- 90) 「通常，一時所得に該当するとみられる所得のうち，非課税とされるものには，」所得税法第9条第1項のほか，「宝くじの当選金品（当選金付証票法13），身体障害者の福祉金品（身体障害者福祉法44），警察官の職務に協力援助した者等の災害給付に関する法律により支給される金品（同法11）など，特別法に」よるものも多数存在する。植松・前掲注20) 798頁・803頁。