

《論説》

一時所得の要件論

——判例の変遷からみる偶発性要件の要否——

木 山 泰 嗣

はじめに

- I 判例の変遷——要件論の未提示時代からの変化
 - II 契機となった競馬大阪事件——非継続要件の判断基準の確立
 - III 偶発性要件の要否——3要件説と4要件説
 - IV 非対価要件の解釈
- おわりに

はじめに

一般に、一時的・偶発的利得であると整理される一時所得であるが（所得税法34条1項）、その該当性は「課税要件」の充足の有無により判断されることになる（憲法84条参照）。

ところが、近時、「偶発的に生じた所得」ではないこと（偶発性要件を満たさないこと）を理由に、一時所得該当性を否定する裁判例があらわれた（東京地裁令和3年判決¹⁾）。裁判所は、所得税法34条1項が規定する他の3要件を満たしても、当該利益は「一時の所得」にあたらないとした。この点では、同法が定める一時所得の要件を充足しないと判断したものといえる。

しかし、一時所得の要件は、3要件（①除外要件、②非継続要件、③非対価要件）であることが前提とされ²⁾、従来の裁判例においては、3要件の充

1) 東京地判令和3年1月29日公刊物未登載（LEX/DB25588063）。

2) 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

足があれば一時所得にあたりと判断されてきた³⁾（もっとも、本稿でみる判例の変遷からすると、一時所得の要件論が判例上明確に議論されるようになったのは、平成 20 年代に入ってからである。実際に、「一時所得の具体的内容は、所得税法の条文規定から十分に理解することができないところもある」という指摘もあった⁴⁾）。この点で、東京地裁令和 3 年判決は、これまでの裁判例の解釈と異なる要件を見出すものといえる。

3 要件とは、所得税法 34 条 1 項の定める文言に即して、①「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得」（他の 8 種類の所得に該当しないこと。除外要件）、②「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」（営利性、継続性がないこと。非継続要件）、③「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」（対価性がないこと。非対価要件）の各要件を指す（いずれも、傍点は筆者）。

もっとも、学説には、従前から一時所得の要件を 3 要件で整理せず、あるいは、形式的には 3 要件で整理しながら、「一時の所得」という第 4 の要件の存在を指摘するものがあった（4 要件説⁵⁾）。このような見解のうちには、3 要件説を採りながら、第 2 の要件である非継続要件のなかに「一時の所得」という要件の存在を認めるものもあるが⁶⁾、整理の仕方の違いに過ぎない。そこで、整理の仕方を問わず、「一時の所得」に独立した要件を認める見解を、議論の便宜から、本稿では「4 要件説」と呼ぶ。

ザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）221-222 頁参照。

3) 東京地判平成 27 年 5 月 21 日税資 265 号順号 12666、横浜地判平成 28 年 11 月 9 日訟月 63 巻 5 号 1470 頁、福岡地判平成 29 年 11 月 30 日税資 267 号順号 13092、東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁等参照。

4) 中村芳昭＝三木義一編『演習ノート租税法〔第 3 版〕』（法学書院、2013 年）76 頁〔伊藤悟執筆部分〕。

5) 例えば、酒井克彦「いわゆる馬券訴訟における一時所得非該当性」税経通信 70 巻 7 号（2015 年）99 頁、関子善信『新税法理論』（成文堂、2018 年）283 頁は、「一時の所得」も独立の要件として認める 4 要件説に立つ。

6) 佐藤・前掲注 2) は、3 要件説に立ちながら、非継続要件のなかに「一時の所得」という要件もあるとする（222 頁参照）。

東京地裁令和3年判決は、4要件説に立脚する。しかし、一時所得には、「一時の所得」という独立の要件を認めない考え方もあり得る。筆者は、競馬大阪事件等の判例評釈において、この見解を従来から表明してきたが⁷⁾、「一時所得の要件論」としては、論文にまとめる機会がなかった。

そこで、本稿では、東京地裁令和3年判決を契機として顕在化した「一時の所得」要件を4要件説として捉える解釈は、妥当といえるか（具体的には、①「一時の所得」が独立の要件として認められるか、②その内容は偶発性要件といえるのか）に焦点をあてる。

一時所得の要件論は、裁判例においては明確に意識されないままに該当性が判断されていた時代が、平成時代の中盤（本稿は、平成20年代と考えらる。）まで続いた⁸⁾。その要件の1つである非継続要件は、競馬大阪事件（最高裁平成27年判決）で判断基準が明示され⁹⁾、その後の裁判例で繰り返し用いられるようになった。

しかし、もう1つの要件である非対価要件については、明確な解釈や判断基準を示した最高裁判例はない。下級審の裁判例の判断をみると、一定の傾向はみられるものの、その捉え方には、裁判所により微妙な相違のある場合もある。

本稿は、こうした非対価要件の解釈のあり方についても、最後に若干の検討を加え、「一時所得の要件論」を提示する。

7) 木山泰嗣「競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題—最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決—」青山ビジネスロー・レビュー5巻1号(2015年)195-196頁、同『教養としての「所得税法」入門』（日本実業出版社、2018年）287頁等参照。債務免除益の所得区分が争われた東京地判平成27年5月21日・前掲注3)の判例評釈においては、「一時所得は偶発的な所得という性質をもつ」としても、「課税要件として偶発性要件は求められていない」ことも指摘していた（同「判批」税経通信71巻13号〔2016年〕178頁）。

8) 木山泰嗣「判例の変遷にみる税法の解釈適用—判断基準の複雑化傾向は、なぜ平成27年に生じたのか?—」青山法学論集62巻2号(2020年)14頁参照。

9) 最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁。

I 判例の変遷——要件論の未提示時代からの変化

1 要件の議論がそれなりに試みられた草創期

(1) 昭和40年代の裁判例

一時所得は、明治20年に所得税法が創設されて以来¹⁰⁾、昭和22年の改正により課税所得とされるまで、非課税とされていた。これは、反復・継続的な利得のみが所得であるとする制限的所得概念（所得源泉説）に基づく立法であった¹¹⁾。ところが、一時所得は、昭和22年の所得税法の第二次改正で¹²⁾、課税所得とされた。あらたな経済的価値の流入があれば、理由や原因を問わず（制限をすることなく）所得にあたるとする包括的所得概念（純資産増加説）に、所得税法の考え方が変更されたことによる¹³⁾。

昭和40年代には、一部の判決で、一時所得の要件について、それなりの議論をしようとするものもあった。しかし、後述するように、昭和40年代（いわば草創期）においてなされた一時所得の要件の議論は、その後、長きにわたり、ほとんど参照されることもないまま、下級審の裁判例が続くことになる。

草創期の昭和40年代に、要件論が提示された裁判例には、以下の2つがある。

(2) 名古屋高裁金沢支部昭和43年判決

商品先物取引の事業所得該当性が争われた裁判例で、一時所得該当性についても判断された部分がある（名古屋高裁金沢支部昭和43年判決¹⁴⁾）。

同判決では、「旧所得税法第9条第1項第9号にいう『前各号以外の所

10) 明治20年勅令第5号。

11) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）305頁、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、1983年〔加除式〕）2632頁、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、2019年）911頁、水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社、2021年）282頁等参照。

12) 昭和22年法律第142号による改正。

13) 金子・前掲注11) 305頁、注解所得税法研究会・前掲注11) 911頁、水野・前掲注11) 281-282頁等参照。

14) 名古屋高金沢支判昭和43年2月28日行集19巻1=2号297頁。

得で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』とは右前各号に規定する如き、所得源泉を有する所得以外の所得の趣旨と解すべきであり、従つて所得発生¹⁵⁾の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得でなく、又逆に右の如き所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解する〔傍点は筆者〕と判示されている。

詳細な要件論の提示があるわけではないが、所得源泉性(反復・継続性)のある所得であるか否かで、一時所得を画する解釈が提示されている。ただし、所得概念に関連した性質の有無で区分する判断基準は、後に競馬大阪事件の最高裁平成27年判決で否定されることになる。

(3) 東京高裁昭和46年判決

刑事事件であるが、一時所得該当性が争われた裁判例で、その要件が示されたものもある(東京高裁昭和46年判決¹⁵⁾)。問題とされた諸供与について、東京高裁昭和46年判決では、「それがリベートであると……中元および歳暮並びに昇進祝、新築祝、餞別および香奠であるとを問わず、すべて……雑所得に当る」と判断された。

同判決では、一時所得と雑所得の区別が争われ、「一時所得とは、イ、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、山林所得および譲渡所得以外の所得であること、ロ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であること、ハ、労務その他の役務または資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであること並びにニ、その性質が一時のものであることの4つの要件をすべて満たした所得〔傍点は筆者〕」と判示されている。

また、問題は、「右ロの『継続的行為』とハの『役務の対価』の意味いかんである」と指摘され、非継続要件と非対価要件について、次のように判示されていた。つまり、「継続的行為とは、量的な概念ではなくて、質的な概念であり、それは必ずしも規則的・不可不的に発生するものであるこ

15) 東京高判昭和46年12月17日判タ276号365頁。

とを要せず、不規則的・不許不的に発生するものであることをもつて足りるものと解すべ」きとされ、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定のな役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むものと解す」べきとされた。

東京高裁昭和 46 年判決では、一時所得の要件を 4 要件で分類しており（4 要件説）、「一時の所得」に独立の要件を認める。その内容は、「その性質が一時のものであること〔傍点は筆者〕」であると定義されている。それ以上の規範は示されていないが、同判決では、あてはめの部分で、「一過性または一回限りのもの〔傍点は筆者〕」であるかが検討されていた（偶発性とはされていない）。

しかし、以下にみるように、こうした要件論は、その後の裁判例では参照されなくなる時代が続く。それは、要件論の検討がされないまま、一時所得該当性を認める下級審裁判例の連続であった。

2 要件論の提示がなく一時所得該当性が認められたもの——要件論の未提示時代

（1）相続人に支払われた退職慰労金

相続開始から 3 年以上経過後に生前に退職していた被相続人の従前の勤務先で支給が決まり相続人に支払われた退職慰労金について、一時所得に該当するとされた最高裁判決がある（最高裁昭和 47 年判決¹⁶⁾）。

しかし、一時所得該当性が認められた最高裁判例であるにもかかわらず、一時所得に該当するための要件の提示はなく、そのあてはめもなされていない。

最高裁昭和 47 年判決の判示をみると、引用が少し長めになるが、次のように判示されている。すなわち、「いちおう退職手当金等の支給が予定さ

16) 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2013 頁。

れるとしても、被相続人の死亡による相続開始の際、その支給額がまったく定まらず、そのため被相続人について退職手当金等請求権が発生しなかったものについては、その後、支給額が確定されてはじめて、支給を受ける具体的な権利が相続人等に発生することになるのであつて、その実質が被相続人に支給されるべきであつた退職手当金等であつても、その法律関係は、退職手当金等の支給者と相続人等との間に直接に発生するものであるから、右の被相続人に対する退職手当金等名義の金員ないし請求権は、相続の対象となるべき財産ではありえ」ないとされ、「しかも、相続人等にとって、もとより退職所得ではありえないから、相続人等の一時所得として所得税の課税の対象となるのが筋道である〔傍点は筆者〕」という。つまり、一時所得に該当することの根拠が、退職所得に該当しないこと以外には、「筋道」のみという説示になっている。

また、最高裁昭和47年判決では、「退職者が退職手当金等請求権を取得すれば、それは退職所得となり、その支給者である法人の所得の計算上、損金に算入されるのは当然である。これに対し、退職者が退職手当金等請求権を取得することなく死亡したときは、その相続人等が取得するのは退職手当金等請求権それ自体ではなく、数量的にこれと内容を同じくする請求権であつて、その所得は、相続人等にとっては、もとより退職所得ではありえず、一時所得にほかならない〔傍点は筆者〕」とも判示されている。「一時所得にほかならない」理由は、「退職所得ではありえ」ないことのみという論理構造である。

同判決では、一時所得の3要件のうち、除外要件の一部(退職所得に該当しないこと)が検討されるのみで、非継続要件及び非対価要件の充足の検討が行われた形跡がうかがえない。結論的には、両要件ともに、この事例において満たすことに異論はないように思われる。しかし、退職所得に該当しないことで当該事例において除外要件を満たすとしても、雑所得に該当する余地が論理的には残る。この点を解消するためには、他の2要件の検討が不可欠であつたはずである。

したがって、最高裁昭和 47 年判決の一時所得該当性を導く論理構造は、課税要件の検討が不十分であったといわざるを得ない。

（2）損害賠償金の課税部分の所得

ア 利得の性質のみから一時所得該当性を認める裁判例

一時所得（所得税法 34 条 1 項）は、制限的所得概念が採用されていた戦前の所得税法においては、所得課税の対象とされていなかった。具体的には、「營利ヲ目的トスル継続的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」には所得税を課さない旨の規定（当時の所得税法 11 条 6 号）などがあり¹⁷⁾、明文で非課税とされていた。一時的・偶発的な利得を「所得」に取り込まない制限的所得概念（所得源泉説）のあらわれであった¹⁸⁾。

包括的所得概念が採用され、一時的・偶発的利得とされる一時所得（所得税法 34 条 1 項）も、他の 9 種類の所得に分類できない雑所得（同法 35 条 1 項）も課税対象とされるに至った現行所得税法の下でも、課税要件が示されることなく、漠然とその利得の性質のみから一時所得と判断される裁判例が続いた。

例えば、損害賠償金の非課税所得（所得税法 9 条 1 項）該当性が争われ、その実質的判断によって、名目のみから非課税とされることはないと判断された裁判例がある（大阪地裁昭和 50 年判決¹⁹⁾、大阪地裁昭和 54 年判決²⁰⁾）。以下に述べるように、いずれも、実質的にみて実損（損害を填補する）部分と判断されなかった部分について、その受領した金銭（名目は損害賠償金）が一時所得にあたるとされた。

イ 大阪地裁昭和 50 年判決

大阪地裁昭和 50 年判決では、損害賠償金の名目で受領した 1288 万円について、非課税所得（当時の所得税法 9 条 1 項 21 号）に該当するかの判断

17) 昭和 15 年法律第 24 号。

18) 前掲注 11) 参照。

19) 大阪地判昭和 50 年 11 月 21 日税資 83 号 543 頁。

20) 大阪地判昭和 54 年 5 月 31 日行集 30 巻 5 号 1077 頁。

がなされるのみで(該当しないと判断された)、「以上の認定事実および争いのない事実を総合すると、右のような紛争解決金たる1,288万円の金員は所得税法第34条の一時所得にかかる総収入金額である〔傍点は筆者〕」ると判示された。

そこには「事実の総合」があるだけで、一時所得の要件の提示もなければ、各要件の充足についての記述もない。同判決の控訴審(大阪高裁昭和52年判決)においても、「本件調停において、AがX〔筆者注：原告・控訴人・上告人〕らへ支払を約した金員の性質は、まさに、Xらが回復すべき本件土地北半分の代償としての金員給付にほかならない。それはまさに土地の譲渡代金に類するものである。調停条項上これを『損害賠償金』と表現したからといって右金員の性質が変わるわけのものではない〔傍点は筆者〕」と判示されるのみで、非課税所得としての「損害賠償金」該当性の判断がなされているに過ぎない²¹⁾。

しかし、対価性を伴う給付であるという認定がなされるのであれば、一時所得の非対価要件を充足するかの検討も経なければ、一時所得に該当するとの判断はできなかったはずである。

ウ 大阪地裁昭和54年判決

また、大阪地裁昭和54年判決をみても、損害賠償金の名目で受領した310万円のうち、30万円部分のみが実損であるとして「損害賠償金」として非課税所得(当時の所得税法9条1項21号)にあたる事が認められ、その余の280万円部分について一時所得と判断された。しかし、一時所得に該当する根拠は示されていない。

具体的には、「X〔筆者注：原告・控訴人・上告人〕がこれらによつて受ける損害はただか30万円を超えるものとはいえない」とされ、「授受された310万円の中にはマンション建設の承諾の対価も含まれていた〔傍点は筆者〕」ため、「当事者の意思としてもその全額が損害金とされたわけで

21) 大阪高判昭和52年4月15日税資94号80頁(最判昭和53年6月23日税資101号578頁〔上告棄却〕で確定)。

はない」と判示されている。その上で、「以上の次第で、Xが訴外会社より支払いを受けた310万円は²²⁾、Xの昭和48年分の一時所得にかかる収入金額と解される〔傍点は筆者〕」という結論が示されている。つまり、ここでも、一時所得の要件の提示やあてはめは、行われていなかった。

「マンション建設の承諾の対価」を理由に非課税所得としての「損害賠償金」該当性が否定されている点からすると、この事例においても、一時所得該当性を認めるためには、③非対価要件の充足の有無の検討が不可欠であったはずである。

エ 小括

以上のように、損害賠償金の非課税所得該当性が争われた昭和時代の裁判例では、非課税所得に該当しないと判断がなされるだけで、要件及びその充足の判断がされることなく、一時所得にあたると判示されていた。

このような判断の背後には、いわば課税されるかされないかの争いであったことがあるのかもしれない。そのためか、課税されるとなった場合に、どの所得区分にあたるかについては、「それは、個別の紛争に際して得られた一時的な利得であるから〔傍点は筆者〕」という、所得の性質論のみから判断がされていた。

しかし、「一時的な利得」であっても、雑所得に該当する余地もある以上、両者の区分をするため、一時所得の3要件の充足（特に、この事例では、非対価要件）についても検討が行われるべきであった（要件論の欠如）。

22) その後の判示には、「Xが訴外会社の予定していたマンションの建設によって被る損害は、30万円を超えないから、Xが訴外会社から受領した310万円より30万円と所得税法34条2項の特別控除額40万円を差し引いた残余の240万円が少なくとも課税される一時所得金額になる」とあり、所得金額の計算については、不正確な表現がなされている。そうであれば、一時所得の金額の計算上、総収入金額に算入されるのは、非課税所得になる30万円部分を控除した280万円部分になるはずだからである。本論からは外れるが、こうした判決文をみると、税法規定の課税要件法としての理解はもちろん、所得税額計算の構造についても、当時の裁判所には正確な理解がなかったことがわかる。この点は、控訴審でも訂正されることなく（大阪高判昭和55年2月29日行集31巻2号316頁）、上告棄却で確定している（最判昭和56年4月23日税資117号217頁）。

(3) 組合の解散に伴う清算金

人格のない社団としての実態を持つ組合が解散する際に、組合の構成員に組合資産の分配金が支払われた事例で、組合員が得た分配金が譲渡所得(所得税法 33 条 1 項)にあたるか、一時所得にあたるかが争われた事例がある(静岡地裁昭和 51 年判決²³⁾)。

静岡地裁昭和 51 年判決では、一時所得の条文をそのまま引用したものを「一時所得」の内容として一応挙げるものの、要件についての記述はなく、要件論の一般的な解釈もなされていない。そして、そのまま、あてはめが行われ、「本件分配金は、本件組合の解散に伴い分配されたものであり、営利性・継続性に欠け、また構成員たる資格において受領したものであつて、労務その他の役務の対価及び資産の譲渡の対価としての性質を有しない一時的な所得であると認められる」として、一時所得該当性が認められた。

このように、同判決では、非継続要件(「営利性・継続性」という言葉が、あてはめで突然用いられている。)と、非対価要件(該当する理由は、「構成員たる資格において受領した」の一言で、対価性がどのような要件であるかの言及はない。)のあてはめがなされるだけで、それぞれの要件の意義や判断基準は示されなかった。

(4) 委託検診契約の解除に伴う解約慰労金・厚生手当金

委託検針契約を解消する際に支払われた解約慰労金と厚生手当金が一時所得に該当するか、退職所得(所得税法 30 条 1 項)に該当するかが争われた事例がある(福岡地裁昭和 62 年判決²⁴⁾)。

福岡地裁昭和 62 年判決では、「一時所得は、『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、労務その他の労務〔ママ〕又は資産の譲渡の対価としての性質を持たない』(所得税法 34 条 1 項)所謂所

23) 静岡地判昭和 51 年 11 月 25 日訟月 22 巻 12 号 2898 頁(確定)。

24) 福岡地判昭和 62 年 7 月 21 日訟月 34 巻 1 号 187 頁(控訴審である福岡高判昭和 63 年 11 月 22 日税資 166 号 505 頁は控訴棄却)。

得源泉のない臨時的な所得である」と判示された。このように、要件についての言及はなく、「所得源泉のない臨時的な所得である〔傍点は筆者〕」という性質のみが挙げられ、次のように、あてはめもその性質からなされた。

すなわち、「『解約慰労金』と『厚生手当金』は、その沿革、内容その他を検討すると、委託検針契約による委託手数料の清算ないし追加払いとしての性質というより、むしろ検集労の運動等に基づき、給与労働者の退職手当、厚生年金の一時金に相当するものとして、実現されてきたものと認められ〔傍点は筆者〕」るとされ、そうであれば、「委任ないし請負契約である委託検針契約終了の際の特別な合意に基づき支払われる、所謂所得源泉のない所得であると解すべく……一時所得に該当するとの帰結もやむを得ない〔傍点は筆者〕」と判示された。

福岡地裁昭和 62 年判決のいう所得源泉性による判断は、所得税法 34 条 1 項が定める文言から導かれる 3 要件に注目することなく、性質のみから判断するもので、要件のあてはめというには、不十分といわざるを得ない（なお、所得源泉性からの判断は、名古屋高裁金沢支部昭和 43 年判決を参照したものと思われる。ただし、この基準は、最高裁平成 27 年判決によって、後に否定される〔II.3 参照〕）。

（5） 保険契約者が取得する死亡保険金

保険契約者が取得した死亡保険金が、非課税所得に該当するか、一時所得に該当するかが争われた事例がある（最高裁平成 2 年判決²⁵⁾）。

最高裁平成 2 年判決では、「本件保険金は所得税法（昭和 63 年法律第 109 号による改正前のもの）9 条 1 項 21 号及び所得税法施行令（昭和 63 年政令第 362 号による改正前のもの）30 条 1 号所定の非課税所得には当たらず、同法 34 条 1 項所定の一時所得として課税の対象になるとした原審の判断は正当として是認することができ」と判示された。

25) 最判平成 2 年 7 月 17 日判時 1357 号 46 頁。

控訴棄却をした原審(控訴審)に、一時所得の解釈についての判断はない²⁶⁾。一時所得にあると判断された第1審をみても、非課税所得の該当性が検討されるのみで、「本件保険金等は、本件適用法令により非課税所得とされる保険金等には該当せず、所得税法上一時所得として課税されるべきものである〔傍点は筆者〕」と判示されていた²⁷⁾。

このように、最高裁平成2年判決の事例においては、保険金为非課税所得に該当するかが争われた。しかし、非課税所得に該当せず課税されることになった場合に、どの所得区分にあたるかについては検討のないまま、理由も示されることなく一時所得該当性が認められた。同判決も、要件論の検討を欠くものであった。

(6) 不動産の取得時効

不動産を取得時効によって取得した場合に、その課税時期(年度帰属)が争われた裁判例がある(東京地裁平成4年判決²⁸⁾、静岡地裁平成8年判決²⁹⁾)。しかし、いずれの判決においても、一時所得に該当することは、その前提とされていた。

具体的には、東京地裁平成4年判決では、「取得時効は……援用によって占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかとなり、かつ、時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能となるものであるから、所得税法上、右援用時に一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべき〔傍点は筆者〕」と判示されるのみであった。不動産の取得時効による所得(収入)の年度帰属の検討において、当該所得が一時所得に該当することは、当然の前提とされていた。

静岡地裁平成8年判決においても、年度帰属の判断において、「取得時効の援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明

26) 名古屋高判平成2年1月29日税資175号204頁。

27) 名古屋地判平成元年7月28日税資173号417頁。

28) 東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁。

29) 静岡地判平成8年7月18日行集47巻7=8号632頁。

一時所得の要件論（木山）

らかになり、かつ時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になるのであるから、所得税法上も、時効援用時に時効取得に伴う一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべき」と判示されるのみであった。ここでも、取得時効による所得の一時所得該当性は前提とされていた。

しかし、不動産の取得時効による所得についても、3要件の充足を判断すれば、雑所得との区別が自ずと検討事項になるはずである（特に、非対価要件について、その充足がどのように判断されるのか明らかでない）。それにもかかわらず、判例上議論されなかったのは、課税庁も取得時効による所得が一時所得に該当することを前提にしていた（争わなかった）からである。

しかし、後にみるように、取得時効以外の所得では、非対価要件該当性が争われる裁判例もあらわれている。要件の輪郭を明確にするためには、取得時効でも、その説明が必要になるであろう。

（7）土地区画整理組合から交付された補償金

被相続人が所有する土地の区画整理がなされ、土地区画整理組合から宅地整備補償金の名目で交付された補償金が、一時所得に該当するかが争われた事例がある（最高裁平成6年判決³⁰⁾）。

最高裁平成6年判決では、「本件補償金の受領によってX〔筆者注：原告・控訴人・上诉人〕らに一時所得が発生するとした原審の判断は正当として是認することができる」と判示されている。しかし、Xの控訴を棄却した原審（控訴審）をみても³¹⁾、第1審をみても³²⁾、①遺産を構成すること、②譲渡所得に該当することなどの主張を検討して否定するのみで、一時所得に該当する理由は（その要件及びあてはめも含めて）何も示されていない。

30) 最判平成6年3月8日税資200号894頁。

31) 名古屋高判平成5年9月22日税資198号1132頁。

32) 名古屋地判平成4年9月16日判時1470号65頁。

したがって、最高裁平成6年判決も、一時所得の要件論の検討がなされずに一時所得が認められた判例といえる。

(8) 外国親会社から付与されたストック・オプションの行使益

ア スtock・オプション事件

一時所得該当性が本格的に争われる³³⁾となったものに、ストック・オプション事件が挙げられる。外国親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益(以下「行使益」という。)の所得区分が争われた訴訟である。この訴訟では、行使益が給与所得(所得税法28条1項)に該当するか、一時所得に該当するかが争われた。最終的には、給与所得に該当するとの判断で決着した³³⁾。これは全国で約100件もの同種訴訟があったと言われるものであり、一時所得該当性は、明確な争点であった。

しかし、一時所得に該当すると判断した下級審判決も、給与所得の要件を検討した上で、これにあたらなとする判断に重きが置かれていた。給与所得に該当しないと判断したとしても、雑所得との分水嶺が更に問題になるはずであるにもかかわらず(実際に、課税庁は給与所得にあたらな場合は、雑所得にあたるとの予備的主張をしていた)、一時所得該当性が簡単に認められている(東京地裁平成14年判決³⁴⁾、東京地裁平成15年判決³⁵⁾、東京地判平成16年判決³⁶⁾等参照³⁷⁾。この点については、「検討を加えるべき一時所得の要件としての対価性の議論が欠落している」ことを指摘し、「一連のストック・オプション訴訟判決では、一時所得該当性の議論が矮小化されているともいい得る」とする批判もあった³⁸⁾。

33) 最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁等参照。

34) 東京地判平成14年11月26日訟月51巻10号2783頁。

35) 東京地判平成15年8月26日税資253号順号9413。

36) 東京地判平成16年3月16日判タ1166号135頁。

37) 一時所得説を採用した上記各判決と異なり、給与所得説を採用した多くの判決では、一時所得該当性の検討はされていない。除外要件があるため、給与所得該当性がまず検討され、これに該当すると判断された以上、一時所得該当性を検討する必要が生じなかったからである。

38) 酒井克彦『所得税法の論点研究』(財経詳報社、2011年)201頁。

もっとも、課税庁が従来は一時所得として取り扱っていたものを、給与所得に見解変更したという、背景を持つ訴訟であった³⁹⁾。こうした事情が、考慮されていたのかもしれない。具体的には、以下の裁判例がある。

イ 東京地裁平成 14 年判決

東京地裁平成 14 年判決では、「ストックオプションの権利行使利益は、X〔筆者注：原告・被控訴人・上告人〕の就労の対価ではなく、その投資判断に基づく偶然的、偶発的所得であって、勤労性所得ではなく、ストックオプションという期待権に基づく資産性所得であり、回帰的に発生するとは限らないものとみるべきものであって、その質的担税力において給与所得や雑所得とは異なっており、一時所得であるというほかはない〔傍点は筆者〕」と判示されるのみで、一時所得の要件該当性の検討はされていない。

ウ 東京地裁平成 15 年判決

東京地裁平成 15 年判決をみても、除外要件や非対価要件の一部に検討された部分もあるが、非継続要件の検討はされずに、「偶発的、一時的な性格を有する経済的利益であることは前記……のとおりであるから、所得税法 34 条 1 項にいう『一時の所得』に該当する〔傍点は筆者〕」と判示されている。

もちろん、非継続要件は「一時の所得」に該当すれば、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の……所得」かどうかを積極的に検討しなくてもよいという解釈も、あり得るかもしれない。そのように考えるのであれば、3 要件該当性の検討は一応行われているとも言い得るが、こうした要件の解釈は示されておらず、あてはめのみがなされていた。

エ 東京地裁平成 16 年判決

東京地裁平成 16 年判決においても、一時所得該当性の検討が一応なされている。

39) 最判平成 18 年 10 月 24 日民集 60 卷 8 号 3128 頁参照。

しかし、一時所得「の特色は一時的、偶発的利得であることにあり、懸賞金、競馬の払戻金などがその代表的な例である〔傍点は筆者〕」とされ、一般論としては、要件論よりも、特色が挙げられている。その上で、「既に検討したとおり、本件権利行使利益は、給与所得には該当せず、かつ、X〔筆者注：原告・被控訴人・上告人〕の就労の対価ではなく（したがって、労務その他の役務の対価としての性質を有しない。）、また、資産の譲渡の対価としての性質も有しないものである」とされ、非対価要件の充足が判断されている。

ただし、その後は、「本件権利行使利益は、Xの投資判断に基づく偶発的、偶発的所得であって、回帰的に発生するとは限らないものとみるべきであるから、一時所得としての性質を有するというべきである〔傍点は筆者〕」とされ、非継続要件の検討のないままに、「性質」を根拠に一時所得該当性が認められた。

オ 小括

ストック・オプション事件では、一時所得該当性が争点になったものの、給与所得に該当するか否かが、一時所得の除外要件との関係で論理的に先行するため、実際には給与所得該当性の判断に重きが置かれた⁴⁰⁾。

また、給与所得に該当しないと判断した上記の各裁判例は、次に一時所得該当性を検討しているが、上記にみたように、それ以前の裁判例では、一時所得の要件の検討もないまま、その該当性が認められたものばかりであった。

課税庁が従来は一時所得説を採用していたことが、こうした判断に影響した側面もあるかもしれない。しかし、それ以上に、俄かに要件論を展開することが、当時の判例の蓄積もない状況では難しかった可能性もある。いずれにしても、平成時代に「戦後最大の税務訴訟」と呼ばれたストック・オプション事件においても、一時所得の要件論は、未だ十分といえる検討

40) こうした判決について、「一時所得の性質論が一時所得の判断基準に影響を与えている」という指摘もある（酒井・前掲注38）202頁）。

がなかった。

（9） 養老保険の満期一時金

会社が役員を被保険者として保険会社と締結した養老保険契約に基づいて、期間満了によって受取人である当該役員に支払われた満期一時金についても、一時所得に該当することが前提とされていた（最高裁平成 24 年判決⁴¹⁾）。しかし、満期一時金が何らかの役務提供（例えば、継続的な保険料支払）の対価であると判断された場合には、雑所得になるはずである。したがって、その要件論は、本来検討が必要であろう。

この点については、課税庁も納税者も一時所得に該当することを前提にしており、一時所得該当性は争点ではなかった。一時所得の金額から控除される「その収入を得るために支出した金額」（所得税法 34 条 2 項）に、自ら負担していない保険料も含まれるかが争点であった同判決において、満期一時金が一時所得に該当するかの検討は不要であった。

このように、一時所得該当性について、要件の検討のなかった裁判例には、課税庁が一時所得該当性について争わなかった事例がある。課税庁（国税庁長官）の見解である所得税基本通達 34-1 には、一時所得に該当するものの例示が多数挙げられている。これらに該当するものについては、課税庁内部における通達の自己拘束力が働く。そのために、所得税法が定める一時所得の要件の充足を検討することなく、一時所得にあたるとの結論が導かれていると思われるものがある。

（10） 適格退職年金制度の終了に伴い受領した一時金

放送会社が運営していた適格退職年金制度に基づく退職年金の受給権者が、退職年金制度の終了に伴い一時金を受領した事例がある（東京地裁平成 24 年判決⁴²⁾）。東京地裁平成 24 年判決では、この一時金が一時所得に該当するか、退職所得に該当するかが争われた。

41) 最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号 1 頁等参照。

42) 東京地判平成 24 年 12 月 11 日判時 2186 号 23 頁（控訴審である東京高判平成 25 年 7 月 10 日税資 263 号順号 12254 は控訴棄却）。

同判決では、所得税法34条1項の文言を引用したものが一時所得とされ、また、「一時的、偶発的に生じた所得であり、他の所得分類に該当しない所得であること」が、その「特色」として挙げられるのみで、その要件は示されなかった。

その上で、一時金が、「年金制度の終了に伴う本件年金信託契約の解約という一時的、偶発的な事由に基づき生じた所得であり、「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得のいずれにも該当しない」ことを理由に、一時所得に該当すると判断された。

平成20年代の判決であるが、東京地裁平成24年判決では、要件が提示されていない。そして、「一時的、偶発的な事由に基づき生じた所得」であるか否かという、所得区分の「特色」から一時所得該当性が判断されている。除外要件を満たすことの検討は一応示されているが、非継続要件及び非対価要件の検討はなく一時所得を認める同判決は、2つの要件の検討に不足があったといわざるを得ない。

(11) 法人に対する株式の高額譲渡

個人が、法人に時価より高額な譲渡価額で株式を売却した事例がある（高額譲渡事件〔東京地裁平成25年判決〕⁴³⁾）。東京地裁平成25年判決では、当該譲渡価額と時価との差額は、法人から個人への贈与にあたり、その差額は一時所得にあたるとされた。

同判決では、一時所得を定めた所得税法34条1項が引用された上で、「そうすると、資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの、例えば、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。）は、一時所得たる性質を有することとなる〔傍点は筆者〕」という解釈が示された。

43) 東京地判平成25年9月27日税資263号順号12298（控訴審である東京高判平成26年5月19日税資264号順号12473は控訴棄却。上告審は最決平成27年3月31日税資265号順号12644〔上告棄却・不受理〕）。

その上で、同判決では、この対価性の有無についてのみ検討された。具体的には、「本件差額は、本件株式の譲渡の対価たる性質を有するとはいえ、その所得区分としては、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のいずれの所得にも該当せず、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に該当するから、所得税法 34 条所定の一時所得となる」と判示された。

東京地裁平成 25 年判決では、条文の文言がすべて挙げられ、これに該当するとされた点では、一時所得の要件該当性が一応示されている。しかし、実際には、上記のとおり、対価性の有無の検討（非対価要件の充足）のみから、一時所得該当性が判断されていた。また、要件論のようで、「性質」を根拠に判断されている点は、従前の裁判例と異ならない。

（12） 共済制度に基づき支給された死亡共済金

父の死亡により社団法人の会員が共済制度に基づき受給した死亡共済金が、みなし贈与財産（相続税法 9 条）に該当するか、一時所得に該当するかなどが争われた事例がある（大阪地裁平成 25 年判決⁴⁴⁾）。

大阪地裁平成 25 年判決では、相続税法 9 条に該当するかの判断が中心となった。一時所得該当性については、所得税法 34 条 1 項の定める内容や要件等が示されることなく、「本件共済金は、A〔筆者注：X の父〕の死亡という偶発的な事由によって、受給権者と指定されていた X〔筆者注：原告・控訴人〕に受給権が生じ、X がこれを行使したことに基づき給付されたものであり、かつ、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と認められるから、X の一時所得に該当する」と判示された。

平成 20 年代の判決であるが、大阪地裁平成 25 年判決でも、要件が提示されていない。そして、偶発的事由であることと、対価としての性質を有

44) 大阪地判平成 25 年 12 月 12 日税資 263 号順号 12351（控訴審である大阪高判平成 26 年 6 月 18 日税資 264 号順号 12488 は控訴棄却）。

しないことのみから一時所得該当性が判断されている。同判決では、要件が示されないまま、条文の規定にはない「偶発的事由」が要件であるかのようなあてはめが行われている。

このように、大阪地裁平成25年判決も、一時所得の要件充足について十分な判断がなされているとはいえないものであった。

(13) まとめ

以上のように、一時所得については、昭和40年代に要件論が提示された裁判例があった。それにもかかわらず、その後、これらの判決は忘れられたかのように、要件が提示されないままに一時所得該当性が認められる時代が続いた(要件論の未提示時代)。

そこには、退職所得ではないから(非課税ではないから)といった他の争点との関係のみが強調され、単なる「性質」などから(あるいは性質の言及もなく)一時所得該当性が認められたものが散見される。こうした判断には、課税庁が一時所得該当性について争わなかったという争点との関係性と、所得税基本通達34-1の例示にあたれば、3要件の検討をすることなく一時所得にあたるとする税務行政上の考え方の影響があった可能性もある。また、平成20年代に至っても、一時所得の要件を提示することなく、特色等で判断するものもあり、要件論が未成熟の現状が続く。

課税庁が一時所得該当性を争ったストック・オプション事件によって、平成10年代になると、裁判で本格的に一時所得該当性が争われた。しかし、除外要件としての給与所得に該当しないことの検討に重きが置かれ、一時所得該当性の判断で、裁判所は、緻密な要件論の提示をすることができなかった。そして、その後も、要件論を提示しない判決は、平成20年代においても下されていた。

こうした状況に大きな変革をもたらしたのが、競馬大阪事件(最高裁平成27年判決)である。競馬の馬券の払戻金(競馬所得)で、通常とは異なる利益を会社員が得た特殊な事例であった。外れ馬券の購入代金が控除できるかという観点から一時所得該当性が争われた一連の競馬事件である。

最高裁平成 27 年判決によって一時所得の非継続要件の判断基準が示されたことで、一時所得の要件論は、急速に活発化する。そして、下記に検討する各裁判例に大きな影響を与えることになる。

本稿では、競馬事件の最高裁判例は後述することにし、以下では、競馬事件をはじめとする一時所得該当性が争われ、その要件論が議論された下級審の裁判例を、先に概観する。

3 要件論が提示された上で一時所得該当性が認められたもの・認められなかったもの——要件論の提示時代

(1) 競馬所得等

ア 競馬所得

競馬所得の所得区分が争われる事例が、近年さまざまあらわれている。このうち、納税者が主張する事業所得ないし雑所得該当性が否定され、一時所得該当性が認められたものが、いくつかある。競馬横浜事件（横浜地裁平成 28 年判決）⁴⁵⁾、競馬東京事件（東京地裁平成 28 年判決）⁴⁶⁾、競馬 WIN5 事件（東京高裁令和 2 年判決）⁴⁷⁾、などである。

① 横浜地裁平成 28 年判決

競馬横浜事件では、会社を退職して給与所得を得ていない者が、生計を立てるために競馬所得を継続的に得ていたことから、事業所得該当性が争われたが、一時所得に該当すると判断された（横浜地裁平成 28 年判決）。

横浜地裁平成 28 年判決では、最高裁平成 27 年判決の判断基準（後述

45) 横浜地判平成 28 年 11 月 9 日・前掲注 3) (控訴審である東京高判平成 29 年 9 月 28 日税資 267 号順号 13068 は控訴棄却、上告審は最決平成 30 年 8 月 29 日税資 268 号順号 13179 [不受理])。

46) 東京地判平成 28 年 3 月 4 日税資 266 号順号 12817 (控訴審である東京高判平成 28 年 9 月 29 日税資 266 号順号 12907 は控訴棄却、上告審は最決平成 29 年 12 月 20 日税資 267 号順号 13103 [上告棄却・不受理])。

47) 東京高判令和 2 年 11 月 4 日訟月 67 卷 8 号 1276 頁。同判決は、通常馬券部分について雑所得該当性を認めた一部認容判決（東京地判令和元年 10 月 30 日判タ 1482 号 174 頁）を取り消し、請求を棄却した。

II.2. 以下同じ)が参照され、そのあてはめとして非継続要件該当性(営利性・継続性)が判断されている。また、一時所得該当性の判断においては、3要件(除外要件、非継続要件、非対価要件)の充足がそれぞれ判断されているものの、これと別に「一時の所得」該当性の判断はされていない。

② 東京地裁平成28年判決

競馬東京事件では、競馬所得が一時所得に該当するか、雑所得に該当するかが争われた(東京地裁平成28年判決)。

東京地裁平成28年判決でも、最高裁平成27年判決の判断基準が参照され、非継続要件該当性(営利性・継続性)が判断されている。そして、この非継続要件と非対価要件の充足が認められ、一時所得に該当するとされているが、これと別に「一時の所得」該当性の判断はされていない。

③ 東京高裁令和2年判決

競馬WIN5事件では、通常馬券の払戻金による競馬所得、WIN5による競馬所得のいずれについても、一時所得に該当すると判断された(東京高裁令和2年判決)。

東京高裁令和2年判決でも、最高裁平成27年判決の判断基準が参照され、そのあてはめとして非継続要件該当性(営利性・継続性)が判断された。しかし、これとは別に、「一時の所得」の該当性は判断されていない。

イ 海外スポーツベット

海外の複数の賭け業者が主催するスポーツの試合に係る賭けの払戻金等について、納税者の主張する雑所得該当性が否定され、一時所得に該当するとされたものもある(東京地裁令和2年判決⁴⁸⁾)。

東京地裁令和2年判決では、非継続要件について最高裁平成27年判決の判断基準が参照された上で、「本件賭けについて、回収率が総体として100%を超え、年間を通じての収支で利益が得られるなど、継続的かつ確実に利益を上げることができると客観的に評価し得る状況であったと認め

48) 東京地判令和2年10月15日税資270号順号13464、東京高判令和3年8月25日公刊物未登載(LEX/DB 25591128)。

ることはできない」ことから、「本件賭けは『営利を目的とする継続的行為』であるとは認められ」ないとされ、一時所得該当性が認められている。

令和時代の判決で、非継続要件については詳細な検討がなされているものの、他の要件には言及がないまま、一時所得とされた。

（2）債務免除益

ア 3つの裁判例

債務者が債務免除によって得た利益（債務免除益）について、その所得区分が争われた事例が、近年複数あらわれている。

当該債務免除益の発生原因等に着目した個別判断がなされているが、納税者の主張が認められ、債務免除益に一時所得該当性が認められた。ノンリコース事件（東京地裁平成 27 年判決）⁴⁹⁾、農協福岡事件（福岡地裁平成 29 年判決）⁵⁰⁾、農協東京事件（東京地裁平成 30 年判決）⁵¹⁾、である。

イ 東京地裁平成 27 年判決

ノンリコース事件では、一時所得の要件については 3 要件説に立ちながら、非対価要件に偶発性を求める解釈が行われた（東京地裁平成 27 年判決）。

具体的には、「非対価要件が設けられているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、その担税力が、類型的に、対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるためであり、このような……趣旨からすると、ある所得が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するというためには、当該所得と一定の関係がある事実が存在するというだけでは足りず、少なくとも当該所得が偶発的に発生したものであるといえるような関係にあ

49) 東京地判平成 27 年 5 月 21 日・前掲注 3) (控訴審である東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800 は控訴棄却、上告審は最決平成 29 年 12 月 19 日税資 267 号順号 13101 [不受理])。

50) 福岡地判平成 29 年 11 月 30 日・前掲注 3) (控訴審である福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213 は控訴棄却)。

51) 東京地判平成 30 年 4 月 19 日・前掲注 3)。

る事実が存在することが必要と解する〔傍点は筆者〕』という判示である。

その上で、3要件の充足(非対価要件においては偶発性)が認められ、債務免除益が一時所得に該当すると判断された。

ウ 福岡地裁平成29年判決

農協福岡事件では、非継続要件について最高裁平成27年判決の判断基準がそのまま参照されるのみであったが、そのあてはめにおいては、当該各債務免除益が「経営判断により、一時的、偶発的に発生したものと認める」という認定がなされた(福岡地裁平成29年判決)。

その上で、同判決では、債務免除益が一時所得に該当するとされた。つまり、非継続要件のなかで「偶発性」もみる判断がなされた。

エ 東京地裁平成30年判決

農協東京事件では、一時所得の要件として3要件説が採用され、非継続要件及び非対価要件の検討がなされている(東京地裁平成30年判決)。

全ての要件を満たすとして、債務免除益に一時所得該当性が認められたものをみても、その際に、偶発性の有無は、あてはめで特に考慮されていない。

また、非継続要件については、最高裁平成27年判決と同様の規範が示されている。なお、同要件の内容として「一時の所得」について言及された部分はない。

(3) 一時所得該当性が否定されたもの

ア 2つの裁判例

納税者が主張していた一時所得該当性が否定され、雑所得と認定されたものもある。

第1に、大学教授が特許権の譲渡を契機に国立大学法人から受領した金員が雑所得と判断された事例(特許権譲渡事件〔東京地裁平成28年判決〕⁵²⁾)である。第2に、第三者である民法上の組合に付与した新株予約権

52) 東京地判平成28年5月27日税資266号順号12859(控訴審である東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934は控訴棄却。上告審は最決平成29

の行使益が雑所得と判断された事例（新株予約権事件〔東京地裁平成 22 年判決、東京地裁平成 23 年判決等〕⁵³⁾）である。

イ 特許権譲渡事件

特許権譲渡事件では、特許を受ける権利を同大学法人の成立前に譲渡した後、国立大学法人が第三者に譲渡した特許権を譲渡した際に再度受領した金員が、一時所得にあたるか、雑所得にあたるかが争われた（東京地裁平成 28 年判決）。

東京地裁平成 28 年判決では、「一時所得については……『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』であって、かつ、『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』をいうとされ、一時的かつ偶発的な所得に限定されている」のは、「その性質上、担税力が低いとの考慮による」と判示された。

その上で、「同法 34 条 1 項が『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得を一時所得から除外している趣旨」は、「そのような性質を有する所得は偶発的に生じたものとはいえないことにある」とされた。そして、『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得については、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれる〔傍点は筆者〕」という解釈が示された。

非対価要件の内容に「偶発性」も取り込む点に、独特な判断がある。ただし、ノンリコース事件の東京地裁平成 27 年判決と類似の解釈といえる。

年 4 月 18 日税資 267 号順号 13012〔上告棄却・不受理〕。

53) 東京地判平成 22 年 10 月 8 日訟月 57 卷 2 号 524 頁(控訴審である東京高判平成 23 年 6 月 29 日税資 261 号順号 11705 は控訴棄却。上告審は最決平成 24 年 9 月 27 日税資 262 号順号 12051〔上告棄却・不受理〕)。同種事件に、東京地判平成 23 年 5 月 11 日税資 261 号順号 11683(控訴審である東京高判平成 23 年 11 月 16 日税資 261 号順号 11809 は控訴棄却。上告審は最決平成 24 年 10 月 16 日税資 262 号順号 12069〔上告棄却・不受理〕)等がある。

ウ 新株予約権事件

新株予約権事件では、新株予約権を付与された組合の組合員が権利行使をして得た利益(行使益)が、一時所得にあたるか雑所得にあたるかが争われた(東京地裁平成22年判決、東京地裁平成23年判決等)。

① 東京地裁平成22年判決

東京地裁平成22年判決では、非対価要件の解釈が示された。

すなわち、「所得税法が前記のような所得区分を設けて税額計算に差異を認めるのは、応能負担の原則を建前とするという同法の性格に由来するものと考えられるところ、一時所得の特色が、臨時的又は偶発的に発生する利得であるため、一般には担税力が低いと考えられるというものであることから」、「同法34条1項にいう『労務その他役務の対価』とは、給付が具体的又は特定の役務行為に対応する等価の関係にある場合に限られるものではなく、広く給付が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされる場合を含む」という判示である。

その上で、認定事実から非対価要件が認められないとして、雑所得と判断された。

② 東京地裁平成23年判決

同種事件である東京地裁平成23年判決でも、同様に非対価要件を満たさないとして、雑所得と判断された。

要件論の解釈については、「所得税法の趣旨にかんがみれば、上記にいう『労務その他の役務(中略)の対価としての性質を有』する所得については、特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれる」と判示された。

東京地裁平成23年判決も、東京地裁平成28年判決と同様に、非対価要件のなかで「偶発性」を考慮する点が、独特である(ただし、ノンリコー

一時所得の要件論（木山）

ス事件の東京地裁平成 27 年判決と類似する）。

(4) 小括

以上のように、要件論の未提示時代と異なり、平成 20 年代以降においては、一時所得の要件論が提示され、その要件の充足が検討されるものが増えてきた。

こうした変化の契機となったのは、一連の競馬事件であり、その最高裁判例（最高裁平成 27 年判決）であった（以下に述べるⅡ参照）。ただし、その中心は、非継続要件である。

非対価要件の解釈論については、平成 20 年代に、下級審裁判例で活発に検討がされ始めていた。ただし、同要件の解釈については、非継続要件と異なり、最高裁判例がないまま現在に至っている。この点は、最後にⅣで若干の検討をする。

Ⅱ 契機となった競馬大阪事件——非継続要件の判断基準の確立

1 競馬大阪事件（最高裁平成 27 年判決）

競馬の馬券の払戻金による所得（競馬所得）は、一時所得にあたと解釈されている。所得税基本通達 34-1 (2) にも、その旨が定められていた。

しかし、独自のノウハウに基づき、自動購入ソフトを利用して、毎年多額の購入により多額の利益を得る事例が起きた。この事例において、最高裁平成 27 年判決では、特殊な事例であることを考慮し、一時所得ではなく、雑所得にあたとされた。

2 非継続要件の解釈——先例となった判断基準

最高裁平成 27 年判決で示された一時所得の要件論は、非継続要件の解釈である。

具体的には、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、

頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断する」という判示であった。これは、「営利を目的とする継続的行為から生じた……所得」の解釈になっている。

この解釈において、本稿の主題である「一時の所得」の文言部分については、論点となっておらず、何も言及されていない。

こうして、非継続要件について示されたこの判断基準は、競馬所得が争われたものに限らず、一時所得該当性が争われたさまざまな裁判例で参照されるようになる (I.3.(1)、(2) 参照)。

したがって、現在においては、1つの解釈基準を確立した先例になったといえる (同種の競馬札幌事件の最高裁判決でも、参照されている⁵⁴⁾)。

3 所得源泉説から所得本来の性質をみる解釈の否定

最高裁平成 27 年判決は、上記判断基準を示すにあたり、検察官の主張を排斥している。

具体的には、検察官は、次のような主張をしていた。「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであり、当たり馬券の払戻金が本来は一時的、偶発的な所得であるという性質を有することや、馬券の購入行為が本来は社会通念上一定の所得をもたらすものとはいえない賭博の性質を有することからすると、購入の態様に関する事情にかかわらず、当たり馬券の払戻金は一時所得である、また、購入の態様に関する事情を考慮して判断しなければならないとすると課税事務に困難が生じる〔傍点は筆者〕」旨の主張である。

しかし、最高裁平成 27 年判決では、この主張について、「所得税法の沿革を見ても、およそ営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関し、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるとい

54) 最判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 巻 10 号 2235 頁。

う解釈がされていたとは認められない〔傍点は筆者〕」とされ、「いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない〔傍点は筆者〕」と説示された。

第1審では、「所得発生の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、逆にそのような所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である〔傍点は筆者〕」とされ、「そのような意味における所得源泉性を認め得るか否かは、当該所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となる」という判断基準が提示されていた。そして、「所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生の一貫性という観点から所得の基礎となる行為の規模（回数、数量、金額等）、態様その他の具体的状況に照らして判断する」と判示されていた。

このような非継続要件の判断基準（所得源泉説からみる基準。名古屋高裁金沢支部昭和43年判決参照）は⁵⁵⁾、原審（控訴審）で否定されていた⁵⁶⁾。具体的には、「一時所得に当たるかどうかは、所得税法34条1項の文言に従い、同項の冒頭に列挙された利子所得から譲渡所得までの所得類型以外の所得のうち、『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』かどうかを判断すれば足り、前者については、所得源泉性などという概念を媒介とすることなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』かどうかを判断する〔傍点は筆者〕」という判示である。

55) 大阪地判平成25年5月23日刑集69巻2号470頁。

56) 大阪高判平成26年5月9日判タ1411号245頁。

これを踏まえて、最高裁でも、こうした第1審の採用した所得源泉説からみる考え方は採用されなかったことになる。

したがって、非継続要件を所得本来の性質から判断する(当該所得が本来的に所得源泉性のある所得であるか否かをみる)解釈(名古屋高裁金沢支部昭和43年判決参照)は、最高裁においても否定されたことになる⁵⁷⁾。

4 小括

最高裁平成27年判決によって、一時所得の要件論については、議論が活発になった。

しかし、結局のところ、非継続要件の「継続性」と「営利性」の判断基準の適用のあり方が、その後の個別具体的な事例のなかで審理されるようになったことにとどまる(I.3参照)。そして、非継続要件の中に含まれる「一時の所得」という文言の意味については、判例上、明確な議論がされることはなかった。

こうしたなかで、近時、この「一時の所得」の文言自体を、独立の要件と捉え、その内容を「偶発的に生じた所得」(偶発性)と解釈する裁判例があらわれた。これまであまり議論がされることがなかった要件の解釈になるため、判例・学説における議論の蓄積はない。

そこで、以下、近時あらわれた裁判例の解釈を素材に、①「一時の所得」が独立の要件として認められるか、②その内容は偶発性要件といえるのかについて検討をする。

III 偶発性要件の要否——3要件説と4要件説

1 偶発性要件を指摘する裁判例の登場

(1) 「一時の所得」の文言に偶発性要件を認めるもの

東京地裁令和3年判決では、譲り受けた債権の回収額(7195万5916円)

57) 楡井英夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成27年度101頁参照。

と取得価額（103万円）の差額として生じた利益（7092万5916円。譲受債権の回収益）が、一時所得に該当するか、雑所得に該当するかが争われた⁵⁸⁾。

東京地裁令和3年判決では、次のように、非対価要件を認めながらも、第4の要件として「一時の所得」（偶発性要件）が挙げられた。

すなわち、譲受債権の回収益における非対価要件該当性の判断基準として、「一般に、債務を弁済する資力を有する債務者が弁済期にある債務を弁済することは、債権者の債務者における地位や職務行為に着目してされるものではなく、当該債務者の債権者であれば役務提供の有無にかかわらずにされるのが通常であるから、債権の弁済を受けるという利益は、債権者の職務行為に着目し、それに密接に関連してされたものと認められるような特段の事情がない限り、『労務その他の役務の対価としての性質』を有するものではない」とされた。そして、認定事実から「本件債権の弁済は、専らX〔筆者注：原告〕の本件債権の債権者としての地位に関連してされた給付というべきであり、「XがA社に代表取締役としての役務を提供したことに密接に関連してされたもの」ということはできない」とされた。

その上で、偶発性要件について、『一時の所得』とは、一時的、偶発的に生じた所得をいうものと解するのが相当であるから、偶発的に生じたものでない所得は、たとえ利子所得、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で、営利を目的とする継続的行為から生じた所得でなく、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であっても、一時所得には該当しない〔傍点筆者〕』という解釈が示された。

これを前提に、「一般に、債権を額面額未満の譲渡代金額で譲り受ける者は、譲渡代金額を超える額の弁済を受けて利益を得られることを期待して債権を譲り受けるものであるとしても、譲受け時点で譲渡代金額を超える額の弁済を受けられるか否かは不確定であるのが通常である（略）」とされ

58) 東京地判令和3年1月29日・前掲注1)。

た。そして、「債権を額面額未満の譲渡代金額で譲り受け、譲渡代金額を超える額の弁済を受けたことによる利益は、債権の譲受けの時点において、債務者の資力が回復して譲渡代金額を超える額の弁済を受けられることを予測し得る状態に置かれ、かつ、これを予期して債権を譲り受けたことが認められるといった特段の事情のない限り、偶発的に生じる利益〔傍点は筆者〕」にあたるという規範が提示された。

しかし、本件では、「一連の経緯からすれば、本件債権の譲受けの時点で、Xは、あらかじめ……A社がXに本件債権を弁済する、といった事態を予測し得る状態に置かれ、かつ、これを予期して本件債権を譲り受け」と認定し、偶発性要件を満たさないとされた。

こうして、東京地裁令和3年判決では、譲受債権の回収益の一時所得該当性が否定され、雑所得にあるとされた。

同判決のように、一時所得の要件に偶発性要件を明確に挙げた上で、他の3要件を満たしているにもかかわらず、偶発性要件を満たさないことを理由に一時所得該当性を否定する裁判例は、これまでみられなかった。

(2) 非対価要件の内容に偶発性を求めるもの

これに対し、非継続要件のあてはめにおいて「偶発性」が認められたもの(福岡地裁平成29年判決)、非対価要件のなかで「偶発性」を考慮する解釈が示されたもの(東京地裁平成23年判決、東京地裁平成27年判決、東京地裁平成28年判決)は、以前にあった。

しかし、本稿の主題は、上述のとおり、①「一時の所得」が独立の要件として認められるか、②その内容は偶発性要件といえるのかにある。また、非対価要件における偶発性は、あくまで考慮事情にとどまるものと思われる。

そこで、以下では、この点をいずれも肯定した東京地裁令和3年判決の解釈を念頭に置きながら、上記①、②を検討する(非対価要件の内容については、IVで若干の検討を行う)。

2 見解の整理

(1) 3要件説

ア 意義

一時所得の要件は、一般に、これまで述べてきたように、①除外要件、②非継続要件、③非対価要件の3要件であると整理されている⁵⁹⁾。

こうした要件名を用いず、3要件であると明示はしていないものでも、例えば、「一時所得とは、所得税法23条～33条に当てはまらず、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外であって、かつ『対価としての性質を有しないもの』である」という説明は⁶⁰⁾、同旨と考えられる。また、「①営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、経済活動の規模が事業所得に至らない雑所得を想定しているものと考えられる」こと、「②労務その他役務または資産の譲渡の対価としての性質を有するものは、給与所得や譲渡所得にあたらぬ雑所得を除外する趣旨と思われる」という説明も⁶¹⁾、除外要件を前提に、非継続要件（上記①）、非対価要件（上記②）から、一時所得の趣旨を説明していることから、同旨と思われる。

上記にみた近時の要件論を提示する裁判例においても、3要件の提示が一般的となっている。したがって、3要件説は、判例・通説といえる。

もっとも、大別すれば3つの要件に分かれると整理する3要件説であっても、さらに、「一時の所得」という、いわば第4の要件も含まれると指摘される場合もある。本稿では、そのような見解も含めて、「4要件説」と位置づける（はじめに参照）。

59) 北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社、2009年）58-59頁〔奥谷健＝三木義一執筆部分〕、武田・前掲注11）2639頁、谷口勢津夫＝一高龍司＝野一色直人＝木山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第3版〕』（弘文堂、2022年）116頁〔谷口勢津夫執筆部分〕等（要件名は、佐藤・前掲注2）221-222頁）参照。

60) 中里実＝弘中聡浩＝瀧圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣、2021年）126頁〔浅妻章如執筆部分〕参照。

61) 水野・前掲注11）281頁。

イ 根拠

このような観点から(「一時の所得」は独立した要件ではないと考える)「3要件説」を具体的に提示するものは、あまりみられない。これは、そもそも、これまで具体的な事例において、4要件の存在が争点になる事例がなかったことに起因すると思われる。もっとも、筆者は、競馬大阪事件の判例評釈において、「3要件説」で捉えるべきことを指摘していた⁶²⁾。そこで述べた理由は、次の点に集約される。

第1に、「一時の所得」という文言は、「以外の……所得」(継続性がない所得)を意味すると考えればよい点が挙げられる。

第2に、このように考える場合、「一時の」という文言は、あくまで継続性がない所得を総括した言葉として表記されたものに過ぎないと考えられる点が挙げられる。

ウ 一時所得を定める所得税法34条1項の規定振り——所得区分としての特色

これに付言すると、一時所得は、そもそも、3要件のいずれも、「～ないもの(～以外の所得)」という消極的な要件から成り立っている⁶³⁾。要件のすべてが消極要件から成り立つ所得区分は、他の9種類の所得にあたらない「バスケット・カテゴリー」として定められた雑所得(所得税法35条1項)以外にない。

この点で、所得区分は、基本的には、積極要件により成り立つものといえる。これに対して、一時所得が消極要件のみを3つ提示するのは、除外要件に示された8種類の所得にあたらないことを前提に、雑所得にも分類されない「一時の所得」を区分したことにあると考えられる。

その特色は、一時的・偶発的利得である点を考慮し、2分の1課税とな

62) 木山・前掲注7)(青山ビジネスロー・レビュー)195-196頁参照。

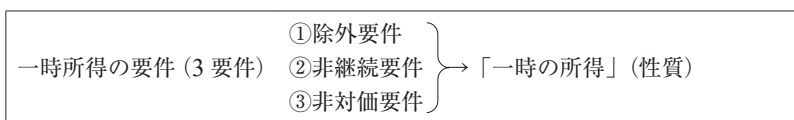
63) 一時所得は「他の所得の非該当性」「非継続性」「非対価性」といった消極的要件によって判断されると説明するものに、酒井・前掲注38)203頁。一時所得が消極要件によって構成されることについては、武田・前掲注11)2634頁、2639頁も参照。

一時所得の要件論（木山）

ることにある（同法 22 条 2 項 2 号）。そして、こうした性質を持つ「一時の所得」とは、①除外要件を満たすことを前提に、②営利性・継続性がなく、③対価性もないという消極要件を満たすものであるという理解が、そのベースにあると考えられる。

この点で、「一時の所得」という、所得区分の名称とはほぼ同義の文言が、所得税法 34 条 1 項に定められているのは、消極要件のみによって構成される所得区分が有する性質を総括したものに過ぎないと読むのが、自然であると思われる。

つまり、「一時の所得」は、一時所得の性質を確認した文言に過ぎず、そのような性質を持つものとして一時所得に該当するか否かについては、具体的に条文で示された 3 つの要件の該当性によって判断されるものと理解できるのである。



以上が、「一時の所得」に独立した要件としての意味を与えない「3 要件説」である。

（2） 4 要件説

ア 意義

これに対して、4 要件説は、①除外要件、②非継続要件、③非対価要件に加え、「一時の所得」に、独立した意味を持たせる見解である。この見解は、3 要件説のように、消極要件のみで規定された一時所得の性質を確認した文言であるとは捉えない。あえて、「一時の所得」と規定されている以上、そこには独立した要件として明示されたものがあると考えられる。

こうした 4 番目の要件（「一時の所得」要件）については、具体的な要件の名称が提示されることが、これまでなかった（例えば、3 要件の要件名を

提示した論文においても、「一時性の要件」という表現がされるのみである⁶⁴⁾。その詳細に言及のあるものは少ない⁶⁵⁾。

しかし、一時所得の要件に、「一時の所得」という要件があることについては、その所得区分の名称をそのままなぞるだけで(「の」があるだけで、要するに「一時」の「所得」ということである)、他の所得でいえば、給与所得の要件について「給与の所得」という要件を指摘するような違和感を覚える。

この点で、以下では、「一時の所得」に独立した要件を認める見解が、その内容を、主として「一時的・偶発的な利得としての性質」を意味するものと捉えることを想定する。そして、これを「偶発性要件」と呼ぶ(東京地裁令和3年判決も、「一時的、偶発的に生じた所得」と解している)。

イ 文献の整理

4要件説の余地を指摘する論文に、「一時所得の要件に関する覚書」がある。同論文は、それまで要件名についても明確な議論のなかった2014年(平成26年)に、一時所得の要件名を、「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」として、3要件を整理した貴重な先行研究であるが、「厳密に言えば、②非継続要件は、②(ア)営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であることと、(イ)一時の所得であることの2つの要件に分解できる」と説明されている⁶⁶⁾。もっとも、「一時の所得」という要件について、詳細な議論はなされていない。

また、翌2015年(平成27年)には、4要件説(同論文は厳密には5要件とする)から、「一時の所得」要件の意義にも触れた「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」が公表されている⁶⁷⁾。同論文は、同様に3要件を挙

64) 佐藤・前掲注2) 222頁。

65) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』(弘文堂、2022年) 246頁には、「『一時の所得』、すなわち1回だけ受け取るもの」という説明がある。ただし、特に「一時の所得」を独立した要件としてみるべきことや、その内容に偶発性が求められることなどの言及はない。

66) 佐藤・前掲注2) 222頁。

げた上で、非継続要件（②要件）を「前半の『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』以外の所得であること（②－（１））と、後半の『一時の所得』であること（②－（２））に分節して読むことが可能かどうかが問題」であると指摘する⁶⁸⁾。そして、「②の要件は分節して解釈すべきであって、一時所得とは、少なくとも、『営利を目的とする継続的行為以外の行為』から生じた所得でなければならぬ（②－（１））」、「そのことに加えて、そこから発生する所得は、『一時の所得』でなければならぬ（②－（２））と考える」と述べる⁶⁹⁾。

同論文は、さらに非継続要件を営利性と継続性の２つに細分化し、一時所得は、「５つの要件をすべて満たしたもの」であるとし、５要件説を唱える⁷⁰⁾。もっとも、非継続要件で営利性と継続性の双方がないことを検討すべきは当然のことであり、争いはない。そこで、本論文の主題との関係では、同論文は、実質的にみて４要件説に位置づける。

「一時の所得」を独立の要件とみる理由として、同論文は、営利性・継続性は「行為」に着目する者であるのに対し、「一時の所得」は「結果」の側面から捉えるものであるとする⁷¹⁾。そして、「偶発性」をもって、「一時の所得」の間接事実と理解できると指摘する⁷²⁾。また、同論文の執筆者である酒井克彦教授は、「一時所得は、単に現象として『一時の所得』であるという点よりも、その利得が『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外』のものであるという点にこそ意義がある」と指摘する⁷³⁾。

『注解所得税法』においても、最高裁平成 27 年判決が一時所得の要件を

67) 酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」中央ロー・ジャーナル 12 巻 3 号（2015 年）99 頁。同・前掲注 5）97 頁等も参照。

68) 酒井・前掲注 67)（中央ロー・ジャーナル）102 頁。

69) 酒井・前掲注 67)（中央ロー・ジャーナル）102 頁。

70) 酒井・前掲注 67)（中央ロー・ジャーナル）106 頁。

71) 酒井・前掲注 67)（中央ロー・ジャーナル）103 頁。

72) 酒井・前掲注 67)（中央ロー・ジャーナル）114 頁。

73) 酒井・前掲注 38) 206 頁、同『クローズアップ課税要件事実論〔第 5 版〕』（財経詳報社、2021 年）222 頁。

4要件で考えていると思われる旨の指摘もある⁷⁴⁾。ただ、同判決は、非継続要件(営利性・継続性)について判断がなされたもので、3要件なのか4要件なのか、そして、「一時の所得」の文言の意味は何であるのかについて、言及されているわけではない。この『注解所得税法』でも、「一時の所得」の具体的内容は、特に示されていないようである。

税務大学校のテキストである『税大講本』においても、一時所得の要件は、4要件で整理されている。具体的には、「一時所得とは、①利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の、③一時の所得であり、④労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう(所法34①)」と説明されている⁷⁵⁾。

同テキストでは、「一時の所得」が独立した要件として分類され、①～④の4つの要件に整理されているものの、「一時の所得」の具体的な内容は示されていない。

以上と異なり、4要件説に立ち、「一時の所得」の内容についても明言するものが、『新税法理論』である⁷⁶⁾。

同書には、「一時の所得」に該当しないものは、非継続要件及び非対価要件を検討することなく雑所得になると説明されている⁷⁷⁾。その上で、「一時の所得」該当性については、「所得源泉性が問題になる」こと、具体的には「所得源泉性がない移転的所得と考えられ、一般には偶発的、臨時的な収入が該当する」と記述されている⁷⁸⁾。

74) 注解所得税法研究会・前掲注11) 925頁参照。

75) 税務大学校『所得税法(基礎編)[令和4年度版]』(税務大学校HP) 25頁参照。<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/syotoku/pdf/all.pdf> (2022年7月23日最終確認)。

76) 図子・前掲注5) 283頁。

77) 図子・前掲注5) 283頁参照。

78) 図子・前掲注5) 283-284頁。

ウ 問題状況

以上から、結局のところ、「一時の所得」に独立した要件としての意味を見出す4要件説も、「一時の所得」の具体的な意味内容を明らかにできておらず、なぜ、独立した要件として認める解釈が妥当であるのかの理由については、明確に示されていないように思われる。

それは、3要件説が税務訴訟で主張される機会がこれまでなく、同時に、4要件説を採用する実益が、現実の具体的な事例を通じて議論される機会もなかったことが、主たる原因であろう。

この点で、東京地裁令和3年判決が偶発性要件（4番目の要件）を充足しないことを理由に、一時所得該当性を否定したことが、この問題を具体的に検討する契機になる。同判決は、最新の「租税法判例の動き」（令和3年度）で紹介され、「所得税法上の一時所得の要件として『偶発性』を挙げた点が目される〔傍点は筆者〕」と指摘されている⁷⁹⁾。

もっとも、この判決の評釈等は、筆者が記したものの以外に⁸⁰⁾、執筆時現在において、調べた限り見当たらない。

（3）「一時の所得」の意義

このように、一時所得の要件の捉え方について、3要件説と4要件説の対立軸でみると、問題の所在が明確になる。

もっとも、4要件説に立つ場合でも、「一時の所得」という文言の意味を、文字通り「一時的な所得」と解釈し、そこに偶発性は見出さず、「一回的な所得」というと解する考え方もあり得る。

例えば、「一時の所得」要件を第4の要件とする論文においても、その意味内容については「一時金として支払われた所得」とであると解するのが自然であるとする見解がある⁸¹⁾。この見解によれば、「一時金として支払わ

79) 渋谷雅弘「租税法判例の動き」ジュリ臨増1570号（2022年）〔令和3年度重要判例解説〕161頁。

80) 木山泰嗣「判批」税理65巻8号（2022年）120頁、同「判批」税経通信77巻10号（2022年）166頁。

81) 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢61号

れたものでない所得」が、「一時の所得」要件を満たさず、「一時所得から除外される」ことになるだけである⁸²⁾。

また、東京高裁昭和46年判決では、上述のとおり「一時の所得」を、「その性質が一時のものである」と捉えられており、あてはめにおいて、これを「一過性または一回限りのもの」と言及するのみで、その内容に偶発性があるとの説示はされていない。

このように考えると、「一時の所得」を独立した要件とみるべきか否かの対立(3要件説と4要件説)は、突きつめると、「一時の所得」の意義をどのように解釈するかの問題にたどりつくと思われる。つまり、4要件説に立った上で、「一時の所得」の意味内容として、「一時的、偶発的に生じた所得をいう」と解釈し、偶発性が一時所得に該当するための要件であるとする見解(偶発性必要説)の当否が、最も重要な問題になる。

こうした偶発性必要説に立つことが示されたのが、近時の裁判例(東京地裁令和3年判決)であった。

しかし、偶発性は、一時所得の要件ではないと考えるべきである(偶発性不要説)。以下、具体的に検討する。

3 検討

(1) 3要件説

ア 所得税法34条1項の定め

一時所得の要件は、条文上、3つの消極要件として、明示されている。それは、次の3つである(所得税法34条1項)。

- ①「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得」(除外要件)
- ②「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」(非

(2009年)528頁。

82) 寺内・前掲注81)528頁。

一時所得の要件論（木山）

継続要件)

- ③「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」
(非対価要件)

これらの3要件を満たすものが、「一時の所得」としての性質を持つものとして、一時所得に該当する。所得税法34条1項は、このように読むことが自然である。

なぜならば、もし、「一時の所得」（偶発性要件）が第4の要件として必要になるとすれば、それとは別に、あえて3つの消極要件が示された意義が失われるからである。①他の8種類の所得にあらず、②営利性・継続性のないもので、③対価としての性質も持たないものが、「一時の所得」にあたるという理解である。

これに対して、3要件とは別に、積極要件としての「一時の所得」（偶発性要件）も必要になると解釈する場合、3要件との関係が不明瞭になると思われる。

したがって、「一時の所得」という文言があるのは、3つの消極要件のみで構成する規定振りから、その所得の性質を総括する文言を確認的に挿入したものに過ぎないと理解するのが妥当である。

イ 沿革からの検討

沿革をみても、所得税が創設された明治20年所得税法以来、長きにわたり非課税所得とされていた時代も含め、昭和22年第二次改正で課税所得とされるに至るまで、「一時の所得」（一時ノ所得）という文言は用いられて続けてきた。

例えば、非課税とされていた明治20年所得税法では、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得〔傍点は筆者〕」と規定されていた（当時の所得税法3条3号）。課税所得とされた昭和22年第二次改正においても、非課税所得時代の規定の文言を引き継ぎ⁸³⁾、「前各号以外の所得で営利を目的とする継続的行爲から生じた所得以外の一時の所得（以下一時所得という。）〔傍点は

筆者]」と規定された(当時の所得税法9条1項8号)。

これらの各規定からわかることは、後に(昭和27年改正で)非対価要件が加えられるまで、「一時の所得」は、要件の最後(末尾)にあった、という事実である。この文言が、昭和27年改正で、「一時の所得のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの〔下線は筆者〕」(当時の所得税法9条1項9号)に改められ(つまり、上記下線部分の「のうち……ないもの」が追加され)、非対価要件が定められた⁸⁴⁾。

さらに、昭和39年改正では、非対価要件(条文の文言は、上記「一時の所得のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの〔下線は筆者〕」のうち、下線部分の「役務」のあと)に「又は資産の譲渡」が追加され(当時の所得税法9条1項9号)⁸⁵⁾、現行法に至る⁸⁶⁾(その後の昭和40年の全文改正で、条文番号及び文言ともに現行法と同じ規定になった⁸⁷⁾)。

つまり、「一時の所得」は、現行法では、2つめの要件である非継続要件の最後にあるが、沿革的には、非対価要件が加えられるまでは、最後(末尾)にあった文言である。

こうした沿革から、一時所得における「一時の所得」という文言は、「営利性がないこと」に「継続性がないこと」が加えられ、さらに「対価性がないこと」も加えられ、現行法の3要件が形成される基礎として、もともと存在していた全体の「性質」を総括した文言に過ぎないものであったことがわかる。

83) そのため、非継続要件は、そもそも「一時的な所得」という以外に積極的な意味はないという指摘もある(谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』[弘文堂、2021年] 321頁)。

84) 昭和27年法律第53号による改正。

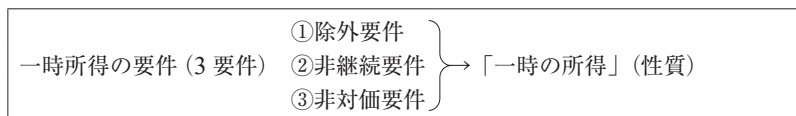
85) 昭和39年法律第20号による改正。

86) 昭和39年改正で、一時所得の定義に「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」という限定が加えられた点については、あくまで法文の技術的整備のためであり、一時所得の範囲に従来と異なる変化が生じるものではないと説明されている(注解所得税法研究会・前掲注11) 913頁参照)。

87) 昭和40年法律第33号。内容的な修正はないが、「たる」という文言が「としての」に変更され、現代語化された。

一時所得の要件論（木山）

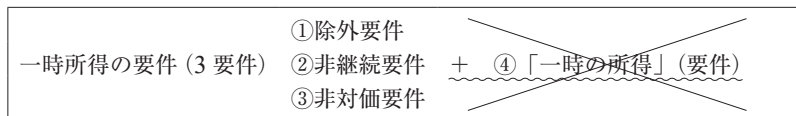
このように3要件で一時所得を捉える場合、3要件を満たせば「一時の所得」としての性質を持つものと理解されることになる。これを図示すると、以下のとおりである。



ウ 所得区分における性質の考慮

これは、例えば、所得税法28条1項の定めによれば、「給料」でなくとも、「俸給」「賞与」や「これらの性質を有する給与」などのいずれかにあたれば、給与所得にあたると解されているのと同様に考えることができる。

したがって、一時所得の性質（一時性・偶発性）を有するか否かは、形式的に3要件の該当性によって判断されるものであり、その沿革からみても、3要件とは別に、「性質としての一時性・偶発性」があるか否かを判断するのは、妥当でないと考える。



一時所得は、「昭和22年第二次改正で……課税対象に含められて以来60年以上を経て、なおその「意義に関する解釈論が未発達である」と、2014年（平成26年）の「一時所得の要件に関する覚書」でも指摘されていた⁸⁸⁾。その詳細は、本論文で明らかにした一時所得の判例の変遷に、如実にあらわれている。

88) 佐藤・前掲注2) 221頁。

この年の翌年(2015年)に、最高裁で非継続要件の判断基準が初めて明示され⁸⁹⁾、以後、上記のとおり下級審裁判例で一時所得の要件論は、活発に議論されるようになる。それでも、未解明の要件は残っている。

それにもかかわらず、従前から所得税基本通達34-1では、一時所得に該当する例がさまざま挙げられてきた。そこに要件論の検討はなく、課税庁が一時所得と解釈した結論だけが羅列されている。これらに共通する「特色」は「一時的・偶発的利得」であり⁹⁰⁾、「一時的かつ偶発的な所得」(一時的・偶発的な所得)であると⁹¹⁾、数々の税法体系書(テキスト)で指摘されてきた⁹²⁾。

しかし、これはあくまで性質としての特色をあらわす言葉に過ぎず、一時所得の要件論ではない点に注意が必要である⁹³⁾。実際に、「一時性・偶発性」という要素については、飽くまで一時所得を広く概観した場合に見られる特色として整理すべきであり、「一時所得該当性を決定付ける要素にまで昇華させて考えるのは適当ではない」という指摘もある⁹⁴⁾。

なお、給与所得や退職所得のように、要件において「性質」もみる所得区分もある(所得税法28条1項、30条1項の定める「これらの性質を有する給与」)。しかし、この2つの所得区分において「性質」をみるのは、独立して性質要件の充足も必須になっているのではなく、実質的に性質要件を満たす場合にも当該所得にあたるという構造になっている。

この点からみても、形式要件に加えて「性質要件」も充足してはじめて

89) 最判平成27年3月10日・前掲注9)。

90) 金子・前掲注11)304頁。

91) 谷口・前掲注83)321頁、水野・前掲注11)281頁等参照。

92) 岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第3版〕』(有斐閣、2021年)123頁〔岡村忠生執筆部分〕、北野・前掲注59)59頁〔奥谷健＝三木義一執筆部分〕、佐藤・前掲注65)247頁等参照。

93) 一時所得の「性質」を、雑所得以外の所得に該当しないこと(補充性)、一時的、偶発的であること(一時性)、役務影響や資産譲渡の対価ではないこと(非対価性)の3つであると整理するものもある(岡村＝酒井＝田中・前掲注92)123頁〔岡村忠生執筆部分〕参照)。

94) 寺内・前掲注81)525頁。

一時所得に該当するという解釈は誤りというべきである。

（２）「一時の所得」の意義

ア 所得税法 34 条 1 項の文理

このように、3 要件説が妥当であるとしても、非継続要件のなかに文言としては存在する「一時の所得」の意義をどうみるべきかについては、更に検討がされなければならない。

この点、租税法律主義（憲法 84 条）の要請として、税法解釈は文理解釈が大原則であることを前提とすると、その文理に着目することが、まず重要になる。

そうすると、「一時の所得」という文言からは、文字通り「一時的な所得」あるいは「1 回のな所得」という解釈がなされるのが自然といえる⁹⁵⁾。日本語の一般的な意味を考えても、例えば、「一時」とは、「その時かぎり。臨時。当座」「1 回。1 度」の意味であると、広辞苑には説明されており、偶発や偶然といった意味は記載されていない⁹⁶⁾。また、「一時的」の意味をみると、広辞苑には、「しばらくの間であるさま。その場かぎりで、長続きしないさま」とあり、まさに、非継続要件を意味するような説明がある⁹⁷⁾。

4 要件説に立つ東京高裁昭和 46 年判決でも、要件の内容を「その性質が一時的のものであること」であるとした上で、「一過性または一回限りのもの」であるかが検討されており、偶発性を意味するものとは捉えられていない⁹⁸⁾。

そこに「偶発的な所得」という文言はないのであるから、「一時の所得」の文理解釈としては、「一時的」（1 回の）な所得と読むべきであり、これに

95) 一時所得を「一回限り臨時に受け取るもの」としながら、厳密に定義することの難しさ（馬券の場合に、2 回、10 回、100 回、1000 回当たった場合などを考えると、「だんだん分からなくなる」こと）を指摘するものもある（伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩『要件事実で構成する所得税法』〔中央経済社、2019 年〕127 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照）。

96) 新村出編『広辞苑〔第 7 版〕』（岩波書店、2018 年）172 頁。

97) 新村・前掲注 96) 172 頁。

98) 東京高判昭和 46 年 12 月 17 日・前掲注 15)。

加え、「偶発的」な所得であることまで読むことは、妥当でない。もし、そのような解釈をするとすれば、文言にはない要件を付加することになり、租税法律主義に違反する。

結局のところ、一時的（1回の）な所得であることは、営利性・継続性がない所得（非継続要件）と同義であり、前者は積極的に、後者は消極的にこれを説明したに過ぎないといえる。こうした文理の点からも、「一時の所得」には、要件としての独立した意味はないと考えるのが自然である。

イ 他の所得区分における「一時」の解釈

次に、同じ所得税法が定める他の所得区分に着目したときには、退職所得（所得税法30条1項）も「一時に受ける給与」という文言があるため、その解釈とも整合的になるようつとめるべきことになる。この点、「一時に受ける給与」は一時金要件として整理されているものであり、「退職所得に該当するための要件として、一時金要件が問題とされているのは、退職を基因として支払われる金員であっても、年金の形式で定期的、継続的に支給されるものを排除する趣旨である」と解されている⁹⁹⁾。

退職所得は、退職の際に退職金規程等に基づき計算された退職金が勤務先から支給されることで得られる所得であり、そこに偶発性はない。偶発性がないにもかかわらず、退職金は「一時」に受ける所得として退職所得にあたることが、所得税法には定められている。この規定と整合的な解釈をすれば、「一時」には、あくまで、一時的（1回の）としての意味しかなく、これを超えて「偶発性」を読み込むことは、所得税法の他の規定の文理にも整合しない解釈といわざるを得ない。

なお、上記判決がいう「定期的、継続的に支給されるものを排除する趣旨」は、継続性のない所得（非継続要件を満たす所得）が「一時の所得」にあたると考えることにも沿う解釈といえる。

99) 東京地判平成27年2月26日税資265号順号12613。

ウ 「一時の所得」の個別判断の困難性

さらに、偶発性が要件であると解釈する場合、その偶発性が個別・具体的な事例において認められるか否かの判断に、困難が伴うという問題も生じる。

例えば、行政解釈として一時所得として取り扱われ、養老保険事件でも一時所得該当性が前提として判断された、保険会社に一定期間に保険料を払い込むことで得た満期一時金に、偶発性が認められるのかを考えると、疑問である。もちろん、保険期間中に被保険者が死亡しなかった（満期生存）という点で、偶発性があるという説明もあるかもしれない¹⁰⁰⁾。しかし、このように偶発性を捉える場合、説明の仕方次第で、その所得には「偶発性がある」とも「偶発性がない」ともいえることになりかねない¹⁰¹⁾。この点について、「満期保険金や馬券の払戻金なども、いわば計画的、打算的な行為から生じた所得で、偶発的な所得とはいえないとする考え方もあり得ること、所得税法が定める一時所得の内容は「補充的な分類であるだけにあまり純化されたものとはいえない」ことを指摘するものもある¹⁰²⁾。

そもそも、所得を得た原因に、偶然があり、偶々（たまたま）であるという「偶発性」の有無でみる場合、偶発的な要素もあれば、そうでない要素もあるというものも考えられる。

例を挙げると、埋蔵物の発見によって得た所得は、一時所得にあたると

100) 武田・前掲注 11) 2639 頁参照。

101) 大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第2版〕』（税務経理協会、1988年）276頁には、「そういう意味で一時所得には何がしかの偶然性、あるいは windfall な所得、というところは表現が強すぎるかもしれませんが、そう、必然的でないといった方がいいのか、どうもうまいええんですが、そういった色彩があります」、「偶然性とか、必然性のなさとかが一時所得であるための必要条件とも十分条件ともいえなさそうです」といった発言があり、これらは「1つの感覚的なもの」と括られている〔大島隆夫発言部分〕。偶発性について、これを一時所得の要件ということはもちろん、特色（色彩）ということについても躊躇する上記各発言からみても、偶発性を要件と捉えることの困難性がうかがえる（なお、同氏は、国税庁所得税課長経験者）。

102) 武田・前掲注 11) 2639 頁。

解されている(所得税基本通達 34-1 (11) 参照¹⁰³⁾)。しかし、一般的には偶発性が高いといえるとしても、調査を尽くして埋蔵金の所在場所をつきとめ発掘したような事例では、その場所に埋蔵金があることは予測できたことであり、偶発性がなくなるようにも思われる。

偶発性の反対概念である「必然性」で考えるとしても、やはり見方によって変わるであろう。そもそも、個人が所得を得る場合、その原因を分析すれば、たまたまタイミングがよく得た利益である場合もあれば、努力の成果によって確度の高い状況で得た利益である場合もあるであろう。

一般に、取得時効は、10年または20年の占有努力を続けたことで得た成果であるともいえるが、一時所得にあたりと解されている。このように、偶発性と必然性という視点で所得の取得原因をみた場合、二者択一で結論づけられるものではなく、それぞれの要因が割合的に存在している場合がほとんどであると思われる。

したがって、偶発性を要件とすることには、その判断に困難が伴うという問題が生じる。

エ 偶発性不要説

このような指摘をすると、「一時的」(1回の)についても、例えば、競馬で何度払戻金を得たとしても、通常の競馬愛好家の嗜み方をしている限りは、一時所得にあたりと解されていることから、幅のある概念であり判断が困難な場合がある点は、同様であるとの批判があるかもしれない。

しかし、だからこそ、「一時の所得」そのものを要件とは捉えず、積極的に該当する他の所得があればその所得区分に優先的に分類され(除外要件)、そうでないものについて、非継続性(営利性・継続性がないこと)及び非対価性(対価性がないこと)を満たすものが「一時の所得」(一時所得)にあたりと考えられる(3要件説)。

103) 所得税基本通達 34-1 (11) には、一時所得にあたるものの例として、「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」が挙げられている。

この点で、雑所得の区別は、非継続要件と非対価要件によって客観的に行うことができる。よって、「一時の所得」を独立した要件としてみるか否かにかかわらず、その意義に偶発性を認めることはできないと考える（偶発性不要説）。

IV 非対価要件の解釈

最後に、非対価要件についても、簡潔に論点を整理しておきたい。非対価要件とは、「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」と規定された文言から導かれる、一時所得の第3の要件である。

非対価要件については、下級審裁判例の多くが、「対価としての性質」（対価性）を広く解釈する傾向にある（東京高裁昭和46年判決、東京地裁平成22年判決、東京地裁平成23年判決、東京地裁平成28年判決等参照）¹⁰⁴⁾。逆にいうと、一時所得が認められるための非対価要件の範囲を狭く解釈する傾向にある（学説においても、こうした裁判例の見解を支持するものがある¹⁰⁵⁾）。このような見解を、「対価性広義説」と呼ぶことにする。

しかし、本来想定されていたのは、例えば、事業所得者ではない一般の個人が得た原稿料や講演料のような事例である。原稿料等は、反復・継続

104) 東京地裁令和3年判決においても、「所得税法34条1項にいう『労務その他の役務の対価としての性質』を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、当該給付の担税力に関わる性質や利益発生の態様からみて、当該給付が、一般的に人の地位や職務行為に対応、関連してされているなど、抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたものであれば、当該給付は『労務その他の役務の対価としての性質』を有すると解すべきである」と判示されている。その際、多数の下級審裁判例が、上記判示のかっこ書で参照されている。具体的には、東京高判昭和46年12月17日・前掲注15)、大阪高判平成18年2月23日税資256号順号10327、東京高判平成23年6月29日・前掲注53)、東京高判平成23年11月16日・前掲注53)、東京高判平成24年2月22日税資262号順号11887、大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁、東京高判平成28年11月17日・前掲注52)である。

105) 酒井・前掲注73)（クローズアップ課税要件事実論）231頁、関子・前掲注5) 286頁等。

的に得られるものではなく、一回的に得られた所得であったとしても（非継続要件を満たすとしても）、一時所得とは扱わず（2分の1課税はせず）、雑所得として課税される¹⁰⁶⁾。これは、報酬としての性質（例えば、原稿執筆の対価である原稿料、講演の対価としての講演料。以下「報酬性」という。）をメルクマールとするものである。つまり、原稿料等のように報酬性のあるものを雑所得とし、そうした性質がないものに一時所得該当性を認めるのが非対価要件である¹⁰⁷⁾。

そうだとすれば、「役務の対価とは……広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含む」（東京高裁昭和46年判決）などと、対価性を広く認める裁判例の解釈（対価性広義説）には、疑問が残る¹⁰⁸⁾。「対価」ではなく「としての性質」と規定されているとしても、その「性質」の対象は、あくまで限定列挙された「対価」に限られるからである。

なお、非対価要件のなかで、偶発性がないことも考慮する裁判例もある（東京地裁平成23年判決、東京地裁平成27年判決、東京地裁平成28年判決、福岡地裁平成29年判決）。

しかし、「一時の所得」に偶発性要件を読み込む解釈よりも、更に文言から離れた解釈と言わざるを得ない。「対価としての性質を有しないもの」は、文言どおり、報酬性がないものと解されるべきである。非対価要件には、報酬性があるものを雑所得とするための分水嶺としての機能を持たせる解釈が妥当である。

おわりに

本稿では、先行研究も少なく、これまであまり論じられることのなかった「一時所得の要件論」を、正面から扱った。その中心は、近年の競馬事

106) 伊藤＝岩崎＝河村・前掲注95)130頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

107) 注解所得税法研究会・前掲注11)913頁、914-915頁参照。

108) 木山・前掲注80)（税経通信）172頁参照。

一時所得の要件論（木山）

件等のさまざまな判例によって議論が活発化した非継続要件そのものではなく、この要件を示す文言のなかに含まれる「一時の所得」の解釈に据えた。

最大の問題は、一般に、一時的・偶発的な利得であると説明される一時所得の要件に「偶発性」が含まれるのか（必須なのか）という点にあった。この点について、近時の裁判例（東京地裁令和3年判決）が示した解釈（4要件説）の妥当性を検討し、3要件説が妥当であるという結論を示した。また、仮に「一時の所得」部分も要件とみる解釈があるとしても、これを偶発性要件とみる解釈は、文言等からみて妥当でないことも論じた。

そして、最後に、いまだ最高裁判例においては明確な解釈の示されていない非対価要件についても、その要素に偶発性を読み込む見解もみながら、妥当な解釈を探った。その文言等からみれば、非対価要件は、報酬性があるか否かによって判断されるべきであり、対価性をそれ以上に広く解釈（逆にいえば、非対価要件を狭く解釈）すべきではない。また、この要件においても、文言にない偶発性を考慮するべきではない。

一時所得の要件論は、他の所得と異なり、判例上明確な議論がされることが少なかった時代が長く続いた。平成10年代には、ストック・オプション事件で、一時所得が注目を浴びながらも、その要件論の検討は手薄とならざるを得なかった。その後、平成20年代後半に、競馬事件によって、非継続要件の解釈が最高裁判例で示されることで、その要件論の議論がようやく活発化し始めた。しかし、現在においても、こうした要件論の未提示時代が長かった影響から、一時所得の要件には、未解明の問題が残されている。

本稿は、偶発性を一時所得の要件として認めないという点で、独自の解釈になっているかもしれない。しかし、課税要件は、その文言から、文理に即した解釈がなされるべきである。したがって、文言にない偶発性を一時所得の要件とみなす解釈は、妥当でないと考える。

以上