

包括的所得に関する新たな試み

— 雑所得を中心とした所得構成論 —

越 智 砂 織

要旨

本論文は、総合所得税を採用しながらも、所得を分類している現行制度を受け入れ、分類されてなお所得が包括的に観念されるためには、どのような所得構成が必要であるかについて論じたものである。特に、どの分類基準によっても分類できなかった雑所得に焦点を当て、雑所得を中心とした包括的所得の構成について検討している。

まず、雑所得の定義、雑所得と所得類型、および所得分類における雑所得の位置づけについて述べている。雑所得は、通説では、他のいずれにも該当しない所得の受け皿として、所得自身が積極的な意義を持っていないと説明されている。そもそも雑所得は、歴史的沿革上、不備があり、雑所得は他の 9 種類の所得と同レベルで分類されていない所得である。また、事業等所得から細分化して創設された所得であるため、事業所得および不動産所得の関連が深い。ただし、事業所得および不動産所得のみならず、各種所得と性質が類似するところが多々あることから、本論文では、通説を否定し、雑所得が包括的な所得状態であり、その中で発生源泉別あるいは性質別に分類されると考えられる。つまり、本論文では、雑所得は、分類される以前の所得のベースであるという考え方に立脚し、分類なき分類された所得であると解釈すると、その位置づけは消極的なものではなく、むしろ所得税全体において、また所得類型の観点からも、その存在は重要なものであるとしている。

I 問題提起

本論文は、総合所得税を採用しながらも、所得分類をしている現行制度を受け入れ、分類されてなお所得が包括的に観念されるためには、どのような所得構成が必要であるかを目的としたものである。

拙稿「分類所得における包括的所得の構成—分類基準の多様性に関する考察—¹⁾」では、分類基準が多面的であることから、担税力の質的差異が分類基準によって変化することを示した。分類基準は、現行法上、「所得」として観念できる所得を一定の基準に基づいて把握したものであるが、分類基準によって、担税力の強弱が異なり、またどの分類基準を用いても、該当しない所得の存在が明らかとなった。

このことは、取引を端的に取り出して、所得のどこに担税力の質的差異を求めるかによって変化することを意味している。岡村教授は、「様々な方法や段階があり、課税方法の差異をどのように組み合わせるか、総合課税との距離をどの程度取るかに関して、多様な選択が可能である。²⁾」

と述べておられ、純所得概念でもって、分類された所得と総合所得税の調整を図ることが可能であることを示唆しておられる。

確かに、所得に担税力の質的差異をどれだけ求めるかということは重要であるが、そのために所得分類全体としてのバランスを失ってはならない。なお、担税力の強弱がさまざまな分類基準によって変動することは、分類基準の視点が多元的であることを意味しており、現行の所得分類は、これらを組み合わせたものと考えられる。しかしどの所得基準によっても分類し得ない雑所得が問題となる。

そこで以下では、総合所得税および分類所得税にとって雑所得がどのような役割を示し、また各種所得とどのような関係にあるのかについて検討することとする。

II 雑所得概説

雑所得は、大別して公的年金等とその他の雑所得に分かれる（所法 35 条 2 項）。

公的年金等は、昭和 62 年の改正において、公的年金等に対する課税制度の抜本的見直しが行われ、給与所得として課税されていた公的年金等は、雑所得として課税されることとなった³⁾。

一方、その他の雑所得は、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の改正で設けられた。それまで所得は、利子、配当、臨時配当、給与、退職、山林、譲渡、および一時の各種所得に区分し、最後にこれらの所得以外の所得を事業等所得として 9 種類に区分されない雑多な所得を包括的に把握していたが、その構成要素が煩雑になったため、それぞれの所得の発生源泉および性質を精緻することを目的としてこれを細別し、新たに不動産所得と事業所得の分類を新設し、その他の所得を雑所得として残したのである⁴⁾。

通説においては、雑所得は、他のいずれの所得にも該当しない所得で、それ自身積極的な内容をもたず、種々様々な性質をもった所得の寄せ集めであると説明される。また、雑所得は、他の所得に類似するが、その所得の定義に当てはまらず、“他の所得に該当しない所得”の“受け皿”としてそれらを広く拾い上げている面があるとされている^{5,6)}。そのため、他のどの所得にも該当しないというのではなく、それぞれの所得と類似する性質をもっているが、しかし事業の継続性、金額の大きさ等により、重要でないといみなされたものが雑所得に分類される。なお、総合所得税の観点からは、雑所得が、他の 9 種類の所得のいずれにも該当しない所得のバスケットカテゴリーとしての役割に移行していることから、現行におけるその構成要素は、各種所得と性質的に類似した部分をもち、種々雑多な所得を包括しているとされる⁷⁾。

しかしながら、雑所得の創設には、以下のような不備があると思われる。

第一に、雑所得は、事業等所得を細別して不動産所得および事業所得の分類所得を新設し、いわばその残りを雑所得としたものであり、不動産所得および事業所得の構成要素が明確に定義づけられただけにすぎない。これが雑所得の性質が、種々雑多な所得の寄せ集めといわれる所以であろう。また、雑所得が創設された昭和 25 年当時と比較すると、現代における経済取引は複雑かつ多様となっており、必ずしも創設当初の意味を持っているとは言い難い。それゆえ、創設当初の雑所得と現行で理解されている雑所得とは、その範囲にかなり格差があるといえよう。

第二に、現行の所得分類は、制限的所得概念の考え方を基礎として、反復・継続的所得を所得として把握することに加え、一時的・偶発的所得も分類所得として分類している。反復・継続的な所得という限定的な考え方の所得に加え、一時的・偶発的な所得もまで把握することにより、広く所得として把握することから、理論上、所得は包括的に把握されることになる。ところが、所得の発生源あるいは性質が細別されることにより、所得の把握に限界が生じる。そうであるから、その他の所得を包括的に把握するために雑所得を設けている⁸⁾。つまり、雑所得は、一見、他の各種所得と同様に発生源および性質に応じて分類されているように思われるが実はそうではない。雑所得は、他の9種類に分類された後の残りの所得を把握しているのであるから、発生源あるいは性質を特定し、把握するという分類所得税の立場から存在意義をもたない所得ということになろう⁹⁾。このことから雑所得は、他の9種類の所得と同じレベルで分類されていない所得であると考えられる。

なるほど、雑所得は、歴史的沿革によれば事業等所得から細別された所得であるが、他の所得で把握しきれない所得を包括的に捕捉する所得である。つまり、雑所得は、分類所得税の所得類型において要請されたものではなく、分類された所得を総合せしめるために創設された分類所得であると考えることができる。このことから、分類所得税の要素を残しつつ総合所得税を採用している現行制度において、雑所得は、双方の所得類型から必要不可欠な存在であると考えられる。

Ⅲ 雑所得をめぐる裁判例

さて、雑所得は、他の各種所得に該当しない所得のバスケットカテゴリーであるため¹⁰⁾、他の所得分類と密接な関わりを持つ¹¹⁾。そのため、その所得区分をめぐる税務訴訟は多い。雑所得と各種所得との限界は、結局、他の所得の定義に該当する否かという側面から決定せざるをえないため、雑所得は他の所得との関係において無関係に独立した存在ではない¹²⁾。

とりわけ、雑所得は、歴史的沿革上、事業所得から派生した所得であることから、事業所得との範囲が曖昧でなく、それゆえに事業所得との所得分類を争っての税務訴訟が多い。

所法27条1項は、事業所得について規定しているが、「事業」については、所得税法上、明確な規定がなく、これを受けて所法令63条では事業の範囲を定めているにすぎない。この点につき、裁判例は、ある行為が「事業」に該当するか否かの判断基準として、商品先物取引によって生じた所得について、以下のように判示している¹³⁾。

「ある行為が事業と認められるためには、営利性、有償性の有無、継続性、反復性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、その行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、資金の調達方法、その経済的行為の目的、その行為をすることにより相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性の有無、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの客観的な諸要素を総合的に検討して社会通念に照らして判断すべきものである。」

つまり、事業の範囲は営利性、有償性を有するというだけでなく、それが事業と認められるためには、さまざまな要素を検討して社会通念に照らし合わせて判断しなければならないとしている。

事業所得と雑所得の所得区分争い¹⁴⁾の代表的な裁判例は、商品先物取引や貸金業、および株式取引などであり、その取引行為が対価を得て継続的に行う事業に該当するか否かが論点となる。この点につき、裁判例は以下のとおり判断を変化させてきた。

最判昭和 47 年 11 月 9 日^{15,16)}では、

「事業所得発生の原因となる「事業」とは、対価を得て継続的に行う事業、換言すれば、営利を目的とする継続的行為であって、社会通念上事業と認められるものを指称すると解すべきところ、清算取引は、それ自体が高度に技術化せられた商品売買であるから、営利を目的とするものであることは明らかであり、これを相当の期間にわたって継続して行う場合には、社会通念上も事業と認められるに至るものであって、要件を満たす限り、さらに、これを職業として行うことも、また人的・物的の施設などを具備することも、必要とせず、さらにまた清算取引を行う者が人絹糸等の販売業・製造業を営む営業者であると否とを問わないというべきである。」

として、「事業」の範囲に、それが本業であるか副業であるかに関わらないとしている。さらに清算取引を行うにあたって、事業場の設置を不可欠の要件としているものではないとして、人的・物的設備に対して、比較的緩やかな規定となっている。

また、静岡地判昭和 50 年 10 月 28 日^{17,18)}では、

「対価を得て継続的に行う事業とは、社会通念に照らし、事業と認められるもの、すなわち個人の危険と計算において独立的に継続して営まれる仕事のうち、法の所得課税の目的から、対価を得ることすなわち営利性・有償性のあるすべてのものをいい、特に事業場を設置したり、人的・物的要素が結合した経済的組織によるものであることを必要としない。」

として、事業とイイうるためには、営利性・有償性の要件を満たせばよく、特に事業を行う形式にこだわらないと判示している。

名古屋地判昭和 60 年 4 月 26 日¹⁹⁾では、

「一定の経済的行為が事業に該当するか否かは、当該経済的行為の営利性、有償性の有無、継続性、反復性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費した精神的、肉体的労力の程度、人的、物的設備の有無、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況及び当該経済的行為をなすことにより相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性が存するか否か等の諸要素を総合的に検討して社会通念に照らしてこれを判断すべきものと解される。」

としながらも、判示事項において、

「…、一定の経済的行為が令 63 条 12 号に該当するか否かの判断は結局、社会通念にこれを求めるほかはないのであって…（省略）一定の経済的行為をなす者について、その者が職業を有しそれによる所得を生活の資とし、当該経済的行為をなすために人的、物的設備を有していない場合であっても他の諸要素により当該経済的行為が令 63 条 12 号に該当するものと判断されることはあり得ることであるが、であるからといって、右の点が社会通念から当該経済的行為の事業性の有無を判断する際の要素たるべきものではないということができないことは明らかである。」

かである。²⁰⁾」

として、生活の基盤を支える所得の発生と第三者が客観的に判断しうる状況が必要であるとしている。しかしながら、投機性の高い取引行為が主たる事業（収入源）である個人にとって、それは事業存立の基礎を欠くといえるかという問題は残ろう²¹⁾。

IV 雑所得の所得構成論

1 雑所得と他の所得との関連

このように、事業所得との関わり合いが密接な雑所得であるが、どの分類基準を用いても分類することができない雑所得が、他の所得との関連においてどのような位置を占め、また制度上、どのような意味を持っているのか検討することにしよう。

雑所得は、他の9種類の所得に該当しない「きわめて自由な10番目の所得²²⁾」として位置づけられている。

例えば、ある経済取引によって所得が発生した場合、はじめに、どの所得に分類されるかを考える^{23, 24)}。基準となるのは各種所得の構成要素であり、所得が発生する段階で雑所得に該当する所得は、年金所得が代表的な所得として考えられるが、その他の所得については、まず雑所得以外の所得に該当する可能性を考える。そして、雑所得と他の所得の定義等のボーダーラインを考慮し、雑所得以外のいずれの所得にも該当しない場合、その所得は雑所得となる。

このように、所得分類の決定において、雑所得とその他の所得とのボーダーラインにある所得については、雑所得以外の所得分類に該当するか否かを一次的に考え、その上で、いずれの所得にも該当しない場合は雑所得とするというように、雑所得は二次的な所得とされている。このことは、雑所得が他の所得分類とどのような関係性を持つと考えられているのか。すなわち、各種所得の確定はもちろんのこと、雑所得はどのような点で各種所得と関係性をもっているのかということが問題となろう。

先の裁判例にみたように、雑所得は、沿革上、他の所得の中でも特に事業所得と性質面で類似性を持つ。所得分類は、他の各種所得の所得範囲によって決せられることから、雑所得はそれ自身が積極的に、所得分類とその範囲を決定するものではない。この点につき、岩崎教授は、

「しかし、このような分類基準を採る限り、雑所得か他の所得かの判定については、社会通念が重要な意味を持ってくるから、結局のところ程度問題となってしまう、必ずしも明確な基準とはなりにくい。²⁵⁾」

と指摘しておられる。

これは、雑所得が各種所得と性質が類似するところが多いため、以下の2つのような考え方が成り立つと思われる。

第一に、雑所得と各種所得との関係性として、各種所得と類似する性質を持つ雑所得は、同じ基準によって分類された所得であるという考え方である。

雑所得が、他の各種所得と類似した性質を持つということは、分類基準あるいは所得の構成要素が似通っており、それゆえに他の所得とその区分が争われる。そもそも雑所得は、他の所得の

いずれにも該当しない種々雑多な所得であり、他の所得から漏れた所得の受け皿的存在である。雑所得を構成する要素は、統一性のない雑多な所得の同居であると消極的な定義²⁶⁾であるため、経済取引から発生した所得をフリーに雑所得に分類することが可能である。このことは、取引から発生した所得が該当できるものとして、他の所得と同様に雑所得が所得分類の選択肢の中のひとつであることを意味している。このことから、所得を分類する基準が他の所得と同列であり、雑所得も同様に、発生源別および性質別に分類されていると考えることができる²⁷⁾。

第二は、雑所得は他の各種所得と性質の類似性を有するが、しかし同じ基準で分類されていないという、第一の考え方と対極をなす考え方である。

雑所得が他の各種所得（ほぼすべての所得）と類似した性質を有し、それゆえにしばしば税務上の争点となっていることは先述したとおりである。税務訴訟上、争われることの意味は、他の分類された所得と類似する部分が多いが、しかし岩崎教授が述べられたような理由で他の所得とすることができず、やむなく雑所得に分類される²⁸⁾。そうすると、他の所得に該当しないものは、すべて雑所得として把握されることになる。

通説は、雑所得を他の9種類の所得との関連において積極的な意義を持たず、バスケットカテゴリー的な存在であると位置づけていることから、他の各種所得が第一段階であり、雑所得は第二段階ということを示している。このことは、雑所得が他の分類所得と同列ではないことを意味していると考えられよう。また、雑所得の消極的な性質から、雑所得以外の各種所得と乖離しており、別の基準に基づいて把握される所得と考えることができる。そのため現行制度において、雑所得とその他の所得は横断的な所得構成²⁹⁾ではなく、縦断的な所得構成であるといえよう。

加えて、雑所得の定義づけとして通説は、「すべての所得類型から漏れた所得の受け皿」であるとか、「種々雑多な寄せ集め」という言葉を用いて表現しているが、このことは、そもそも所得がひとつではないと解釈できよう。所得が多面的な分類基準によって把握され、そして最終的に雑所得の存在によって、他の所得で把握しきれなかった所得を雑所得が把握することにより、もれなく総合的な所得として集約していると考えられよう。

しかし筆者は、発生源別あるいは性質別に分類した所得が所得であると認識し、そしてそれらを寄せ集めたものを包括的な所得としてとらえるのではなく、所得はひとつの状態を形成^{30,31)}し、そして発生源別あるいは性質別に分類される。ただし、ひとつの状態を形成した所得は、必ずしも規則的な基準によって分類されていないことは、前章で述べたとおりである。そうすると、発生源別あるいは性質別に分類されてなお、所得には残された部分が存在していると考えられる。

2 包括的所得を構成する雑所得

そもそも包括的な所得とは、所得をひとつととらえ、雑所得がそれであるとすると、発生源別あるいは性質が確定できる所得は、源泉・性質に応じて雑所得から分離して各種所得に分類されると考えられる。つまり、雑所得は各種所得に源泉別あるいは性質別に分類された後の包括的な所得であり、雑所得こそが各種所得のベースとなる。したがって、雑所得は他の所得から漏れ

た受け皿や寄せ集めではなく、雑所得こそが包括的な所得として、源泉別あるいは性質別に分類される以前のひとつの所得を形成しており、そこからさまざまな分類基準によって所得は各種所得へ分類されていると考えることができる。

雑所得は、表面上、他の所得分類と同様に分類されているように思われるが、分類される以前の包括的な所得が雑所得であるという考え方に立脚すると、雑所得は「分類なき分類された所得」といえよう。

総合所得税において包括的に所得を把握しながら、なおかつ担税力の質的差異を考慮していることに鑑みると、雑所得の意義は消極的なものではなく、むしろ所得税全体において、また所得類型の観点からもその存在意義は重要なものであるといえる。そうすると、雑所得が包括的な役割を示し、各種所得のベースとなっていることから、所得分類を決定する場合、雑所得が第一段階の所得であるとも考えることもできよう。

まず、測定可能な状態の分類される以前の所得を雑所得とする。そして、雑所得を所得分類の出発点と考え、発生源別あるいは性質別に分類する。現行所得税は、雑所得を除いて9種類に分類しているのであるから、各種所得の発生源別あるいは性質に応じて、それらを特定できるものは各種所得に分類される。ただし、前述したように、現行の分類は一元的な分類方法ではなく、さまざまな基準を複雑に組み合わせることによって成り立っているのであるから、9種類の所得をつなぎ合わせたとしても、ベースである雑所得にはなり得ない。そうすると、結果として、雑所得に残されている部分（所得が測定可能な状態の分類される以前の所得）があり、それを雑所得として「包括的に」所得として把握していることになる。

上記のように、雑所得と事業所得の所得区分について争った事例では、雑所得に分類されるケースが多い³²⁾。このことは各種所得の範囲、つまり所得の発生源別および性質が限定されており、換言すれば、源泉が特定されない包括的所得のベースである雑所得の範囲が拡大していることを意味している。これは、分類所得税の特徴である担税力の質的差異を縮小するものである。そもそも所得分類は、担税力の質的差異を所得計算に反映させるための第一段階であり、各種所得の発生源別および性質または所得獲得までの取引事情の背景を考慮したものである。これに対し、雑所得は所得分類の中であって分類されていない所得であるため、種々雑多な所得が混在し、それに一律の計算方法および課税方法を定めていることは、担税力の質的差異を消すことにはかならない。

他方、総合所得税の観点から、雑所得の存在によって所得が分類されてなお包括的に把握されていることを意味し、しかも分類された雑所得の範囲が拡大することは、源泉を考慮しない担税力の大きさを求めていることになろう。しかしながら、総合所得税は包括的所得概念を発想とし、全額課税、および全額控除を目的としているところから、計算方法において、これを反映させなければならないところ、必要経費の支出内容には家事関連費的な支出が多いこと、必要経費が収入を上回る場合があまり考えられず、損益通算を存置する実益が少ないこと³³⁾から実現されていない。このように考えると、現行の雑所得は総合所得税においても融合する所得ではない。しかしながら、雑所得は所得を分類するとき、他の所得の性質から外れた所得をカバーしており、

そのことは、分類所得税の不備を雑所得で補い、総合所得税にしているといえよう。

現行所得税は、所得を多元的な分類基準によって切り分けているため、雑所得以外の所得では、結局、把握しきれない部分があるということになる。そうすると、その把握しきれない部分を雑所得という所得分類で受け止めることになる。つまり、そもそも所得はひとつであり、その所得を担税力の質的差異によって、各種所得に切り離したということになる³⁴⁾。したがって、雑所得の存在は、総合所得税の立場からも分類所得税の立場からも重要な存在意義を持つといえてよい。

V 結びに代えて

1 まとめ（雑所得の評価論）

拙稿「分類所得における包括的所得の構成－分類基準の多様性に関する考察－³⁵⁾」では、現行所得税制度が、総合所得税を採用しながらも所得を分類していることに着目し、所得を分類する根拠とそのメリット、および2つの相対する制度の関係性を述べ、そして所得は正確に分類されているのかという問題提起から、所得分類の基準の多様性および複雑性について検討した。

包括的所得が、一元的に10種類に分類されているならば、所得の把握は正確かつ確実であると考えられるし、また各種所得の担税力の質的差異も変わらない。しかしながら、現行の所得分類は必ずしも一元的ではないし、また、いずれの分類基準を用いてもそれに該当しない所得が存在することが明らかとなった。すなわち、現行の所得分類は、各分類基準を複合的に組み合わせた多元的な分類となっている。

分類所得税は、制限的所得概念の考え方を基礎として分類されたものであるが、現行制度は必ずしもそれを踏襲しておらず、現行の所得分類は、制限的所得概念に立脚しつつ、しかしなお一時的、偶発的な所得も含めて分類している。したがって、現行の所得分類は、分類所得税の要素を取り入れながら、しかし総合所得税の要素も取り入れているのである。

このことから、それでもなお分類することができない所得が明らかとなった。それが雑所得であり、所得分類における雑所得の位置づけが問題となる。

そこで、「包括的所得に関する新たな試み－雑所得を中心とした所得構成論－」では、所得分類において他の所得と性質を異にする雑所得が、「所得分類においてどのような位置づけを示し、また役割を担っているか」について、他の所得との関係および所得構成について論じた。

雑所得は、分類してなお残された所得を包括的に把握するため、分類所得税から創設された所得分類ではなく、いわば総合所得税の立場から要請された所得である。そのため、本論文では、雑所得を「分類なき分類所得」として、他の所得分類の方法と異なると位置づけた。加えて、雑所得が総合所得税の立場から包括的な役割をしていること、およびその源泉を分類していないことから、他の各種所得と性質を異にし、並列関係にないとした。

雑所得を除く各種所得は、その発生源泉および性質が確定されるものであり、まず雑所得をベースとして各種所得を確定し、そしてそこに該当しない所得が雑所得に残ることとなる。つまり、雑所得こそが各種所得を分類する前の包括的な所得と考えることができる。このことから、雑所

得は、種々雑多な所得の寄せ集めでも、各種所得に該当しなかった所得のバスケットカテゴリーでもなく³⁶⁾、雑所得こそが所得を包括的にとらえているベースの所得であり、各種所得はその包括的所得、すなわち雑所得から発生源泉別あるいは性質別に切り離され、独立した各種所得になるのである。

つまり、雑所得は、分類所得税の発想から分類された所得ではなく、総合所得税たらしめるために分類されたそれである。所得分類は、そもそも所得を包括的にとらえた上で、それぞれ所得の発生源泉、あるいは所得の性質が確定的な所得については、各種所得に分類される。ところが、そこに該当しなかった所得、あるいは性質等が曖昧な所得に関しては雑所得とされる。それゆえ、雑所得と各種所得との関わりは深く、裏を返せば、各種所得と雑所得の性質は基本的に類似しているといえる。そうすると雑所得が包括的な所得を構成する上で、コアとなる部分を占めることになるう。

したがって、雑所得は、分類所得税において分類なき分類とされ、「所得分類にあつて所得分類で発生した所得ではない」性質をもつため、総合所得税の立場からの定義づけられた所得であるということがいえる。また、雑所得は、分類所得税および総合所得税が両立するわが国の所得税制度において、分類所得税から総合所得税につなげるために必要不可欠な存在（分類所得）であり、重要な役割を担っているといえよう^{37,38)}。

雑所得を除く各種所得が精緻化され、所得分類に総合所得税の考え方が取り入れられ、分類所得税とはいえ総合所得税の考え方が支配的になっている所得分類において、雑所得は重要な位置を占めている。

雑所得は、所得分類にあつて分類された所得ではなく、それ自身が包括的な所得であり、包括的所得概念の考え方を発想として分類された所得であることに鑑みると、雑所得こそが包括的な所得であるといえる。

雑所得は、他の所得からはみ出た所得、あるいは他の所得から漏れた所得を包括的に把握するためのバスケットカテゴリーであるとして、これまで多くの研究者は、その領域に深く踏み込んでこなかった³⁹⁾し、またそれが多くの研究者の共通理解でもあった。もはや雑所得は、寄せ集めでも、他の所得から漏れた所得の受け皿でもなく、所得分類を論じるうえで、もっとも重要な分類所得である。

本論文は、これまで補足的にしか論じられてこなかった雑所得に焦点を当て、消極的類型ではなく積極的類型として所得構成論の中心に位置づけ、その重要性について論じたことに大きな意義があるといえよう。

2 残された課題

本論文では、分類所得税の要素を取り入れつつ、しかし総合所得税たらしめるために、分類されてなお包括的な所得を構成することを明らかにしてきた。そのため、雑所得を包括的所得としてとらえ、各種所得はそれをベースとして、そこから性質および発生源泉が精緻化されたものについては、各種所得に分類されるとした。

このように、課税側面において重要な雑所得は、控除側面においても同様である。

雑所得の支出側面における問題点は、雑所得の支出側面をひとまとめにすることが妥当であるのかという問題と、雑所得の支出側面を制限することが妥当であるのかという問題の2つがある。これらの問題点を踏まえて、雑所得について、今後さらに研究を深める必要がある⁴⁰⁾。

以上

注

- 1) 「分類所得における包括的所得の構成—分類基準の多様性に関する考察—」『大阪樟蔭女子大学論集第47号』139-152頁(2009)。

本論文では、包括的所得がどのような分類基準を用いて分類されているのかというアプローチを行った。結論として、さまざまな分類基準を複合的に組み合わせた多面的な分類によって包括的所得が分類されている。また現行分類所得は、制限的所得概念に立脚しつつ、しかしなお一時的・偶発的な所得も含めて分類しており、このことから包括的所得概念の考え方も取り入れていると考えることができよう。

- 2) 岡村忠生「所得分類論」『所得税の理論と課題』55頁(税務経理協会、二訂版、2001)。
- 3) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法 [3] 2674頁(第一法規出版、加除式)。
- 4) 武田・前掲注(3) 2674頁。
- 5) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』686頁(大蔵財務協会、増補改訂版、1997)。

なお、注解では、雑所得以外の各種所得を挙げ、それぞれの所得に類似するものを例示している。

- 6) 森川氏は

「個別的・具体的に特定しうる所得を順次法定し、これらを消去したものを雑所得としているのであるから、雑所得は、統一的な基準のない、したがってその独自の内容を論ずる実益のない所得であるといえることができる。雑所得には性質の異なる種々の所得が含まれ、ある所得が雑所得に属するか否かは、それが他の種類の所得に該当するか否かの観点から決定せざるを得ないことになる。」
としている(森川正晴「雑所得課税」北野弘久編『租税実体法Ⅰ 判例研究日本税法体系2』83頁(学陽書房、1979))。

- 7) 雑所得が種々様々な性質を持つ所得といわれる所以は、個人の趣味または娯楽のための行為から生じた所得、すなわち生活に通常必要でない資産等の所得が含まれることにある。

「主として個人の趣味又は娯楽のための行為から生じた所得」とは、一定の職業を有するなど他の所得によって生計を維持すると認められる者のいわゆる余技あるいは道楽から得られる継続的行為による所得をいう。余技あるいは道楽などの趣味から得られる所得の源泉は、個人の納税義務者によってさまざまであるから、これらを一括して雑所得としているのである。

なお、雑所得には、重要な年金所得が含まれている(所法35条3項)ため、この点について議論の余地がある。

- 8) この点につき、岩崎教授は「雑所得という所得類型は、わが国の所得税法がいわゆる包括的所得概念を基礎として構築されていると解する論拠のひとつとして重要な役割を担っている。」として、雑所得の

存在によって分類された所得が分類されてなお包括的であり、総合所得税の所得類型を形成していると述べておられる（岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法』204頁（弘文堂、第2版、2007））。

9) 塩崎氏は、

「…、所得の分類、それ自体については日本の所得税法の考え方は、ご承知のように所得の性格の差異、所得計算の差異、それからそれが源泉徴収の対象になるかならないか、あるいは資産所得の合算との関連とか、いろんな所得税法上の目的にしたがって一定の分類を設けている。

しかし分類しても、最後に他のカテゴリーに属さない一切の所得を雑所得としてとらえていますから、そこで分類されている所得だけが課税の対象になるという意味ではなく、いわゆる分類所得税という分類とは意味が違う。」

と述べ、雑所得だけが分類所得税に馴化していないことを指摘しておられる。

さらに塩崎氏は、日本の所得税制が、アメリカ式のグローバル・インカム・システムを採用しながらも、分類所得税を残していること、すなわち、日本の分類所得における各種所得の異なる計算方法によって、微妙な差異が生じていることも述べておられる（塩崎潤ほか『所得税法の論理』83頁（税務経理協会、1969））。

10) 雑所得の分類は、他の所得に類似するが、その所得の定義にあてはまらず、“落ちこぼれ”になったものの“受け皿”としてそれらを広く拾い上げている面がある（西野襄一「注解所得税法=36=」『会計ジャーナル』10巻4号75頁（1978））。

11) 注解所得税法では、雑所得と類似する各種所得について例示している（注解・前掲注（5）686-690頁）。

ほぼすべての所得（各種所得）と類似する点を多く有している。雑所得との区別の規定については、所得税法基本通達に列挙している。

12) なお、本文は実現した所得のみとの関係であるが、雑所得は帰属所得および未実現利得とも関係する。

例えば、帰属所得の代表的なものとして、主婦の家事労働があげられるが、これが少額である場合、事業所得ではなく雑所得となる。また未実現利益の中でも雑所得に含まれるものがあることを考えると、雑所得という所得分類は、所得全般に関わる問題を含んでいるといえる。さらに、現行の雑所得は、家事費的要素の強い所得を含むことから、生活用資産から得られる所得にも関わりが深い。したがって、雑所得はすべての発生した所得に関連する所得であるといえる。

13) 神戸地判平成4年10月28日 判タ814号146頁。

14) 雑所得は、昭和25年に事業等所得から細分化されたものであり、とりわけ、事業所得との関わりが深い。また、「事業」と「非事業」とを区別する基準が必ずしも明確でないため、事業所得か雑所得かの区分について疑問が生ずる場合が少なくない。なお、事業所得と雑所得では、資産損失の必要経費算入（所法51①・④）、貸倒損失の取扱い（所法51②、64①）や事業専従者給与の必要経費算入（所法57①・③）等の点で所得金額の計算に差異が生じ、また雑所得の赤字は他の所得との損益通算が認められないこと（所法69①）、事業所得か雑所得かの認定が地方税である事業税の課税対象となるかどうかの判断に影響があることなどの点でも、両者の税負担に相違が生まれてくる。」（中川尚「最近の事例から探る事業所得・雑所得の区分とその税務トラブル」『税理』42巻8号154頁（1999））。

そこで本論文では、事業所得と雑所得との裁判例を取り上げた。なお、雑所得は事業所得のみならず、

他の所得との関わりも深く、すべての所得と関わりを持つといっても過言ではない。雑所得を中心として、その他の所得との区分については今後の課題としたい。

15) 税資 66 号 940 頁。

16) 本件は、昭和 30 年から 32 年の間に、福井人絹取引所および大阪化学繊維取引所において、決済した人造絹糸の先物取引により得た所得の所得区分を争った事例である。

原告の主張は、本件先物取引により稼得した所得は、その大部分が差金決済の方法による清算取引によるものであり、この取引は、高度に臨時的偶発的性質を有し、取引自体営業の対象とならないから、この取引による差金は一時所得であるとしている。

これに対し、被告は、原告のなした本件先物取引居の取引回数、取引数量、取引金額および原告の経歴、過去の取引状況等を勘案し、本件先物取引による所得は、営利を目的として継続的になされた行為から生じた所得、すなわち事業所得であると主張している。

第一審＝福井地判昭和 39 年 12 月 11 日（行集 15 巻 12 号 2315 頁）、および控訴審＝名古屋高判昭和 43 年 2 月 28 日（行集 19 巻 1＝2 号 297 頁）とも、本件先物取引により得た所得は事業所得であるとしている。

17) 訟月 21 巻 13 号 2803 頁。

なお、東京高判昭和 51 年 9 月 13 日（税資 89 号 643 頁）、および最判昭和 53 年 2 月 14 日（税資 97 号 173 頁）も原審判決同様、「特に事業場を設置したり、人的・物的要素が結合した経済的組織によるものであることを必要としない。」として、対価を得て継続的に行う事業に該当するか否かは、当該取引の回数・数量・金額・過去の実績・人的、物的施設その他の諸状況により社会通念に照らして客観的に決すべきものとして、総合的判断は必要であると判示している。

18) 本件は、商品先物取引による精算差益金についての課税の適否が争われた事例である。

原告の主張は、商品先物取引によって得た精算差益は仮受金であり、商品先物取引の利益は一時的なもので、いずれは損となり出て行くものであるから、所得の概念にはなじまず、所得税の納税義務がなかったとしている。

これに対し、被告は、原告の所得の金額に仮装隠蔽の事実があるとして重加算税賦課決定を行った。

19) 行集 36 巻 4 号 589 頁。

20) 行集 36 巻 4 号 601-602 頁。

21) 一般的な指標を示した（最判昭和 56 年 4 月 24 日）独立性（自己の計算と危険負担）、対価性（営利・有償）、反復継続の意思、社会的地位、客観性に該当しないものとしている。この中でも特に近年の判例の動向には、社会通念上、一般に事業と認められるという要件が加わり、よりいっそう事業所得の範囲が限定的になってきたといえる。

22) 柿島一三「誤りやすい事業所得と雑所得の区分—判例・裁判例によるその実務的検討」『税理』33 巻 1 号 138 頁（1990）。

23) むろん、常識的な納税義務者はある経済取引を行うときに、その取引によって発生した所得がどの所得に該当し、どれだけ課税されるかということを想定してを行う。

すなわち、あらかじめ予測できる租税負担を計算しておき、もっとも租税負担が小さくなる方法で経

済取引を行うという行為が合理的なものとして考えられる（タックスプランニング）。

- 24) 田中教授は、「一時所得を軸として他の所得との区別を考える際は、まず、問題となる所得が、利子所得以下の8種の所得に該当するか否かを検討すべきこととなる。」と述べておられる（田中治「一時所得と他の所得との区分」『税務事例研究』95巻45頁（日本税務研究センター、2007））。

教授は、論文の中で、一時所得を軸に、一時所得と他の所得との区分をめぐる紛争と検討しておられる。雑所得も同様に、この考え方があてはまるものと思われる。すなわち、一時所得および雑所得は、所得分類を考えるとき、まず問題となる所得が、雑所得以外の所得に該当するか否かを軸として考える。その上で、各種所得の定義に該当しない場合に、雑所得として扱われる。このことから、雑所得は二次的な要素を含んでいるといえよう。

- 25) 岩崎・前掲注(8) 212頁。

- 26) 金子教授は、「他の種類の所得のように統一的なメルクマールがなく、積極的に定義することは不可能である」として、技術的に雑所得の概念の明確化を避けておられる（金子宏『租税法』230頁（弘文堂、第14版、2009））。

- 27) 確かに上に見た裁判例からわかるように、雑所得の範囲は流動的で、それが拡大している。確かに雑所得は、沿革上、事業所得から派生した（切り離された）所得であるが、事業所得以外のほぼすべての所得と関連しており、もはや事業所得と雑所得の問題にとどまらないといえよう。

- 28) 岩崎教授は、

「そもそも、雑所得以外の所得類型のいずれにも該当しないことが明白な所得は、まさしく雑所得の中核となるべき性質を持った所得といえようが、実際にはそのようなものはそれほど多くはないであろう。むしろ、大抵は、他の所得類型のいずれかと共通ないしは類似する性質をもっているものの、何らかの理由からその所得類型に含めることが相当ではないとして排除され、その結果、雑所得に便宜上分類されることになることのほうが多いのではないと思われる。」

として、ある所得を分類するときに、雑所得以外の所得分類を考えたとき、他の所得の構成要素に該当しない場合、やむなく雑所得として認識せざるを得ないことを述べておられる（岩崎・前掲注(8) 204頁）。

- 29) 本文で示した第一の考え方が、所得構成の横断的な考え方である。すなわち、雑所得とその他の各種所得の性質は類似しており、加えて分類基準も同様であるから、10種類の所得は、並列された所得と考えることができる。そのため、ここでは横断的な所得構成であるとしている。

一方、第二の考え方は、他の9種類の所得と雑所得は、性質は類似しているという点において第一の考え方と変わらない。ただし、所得分類が同列の基準でなされておらず、雑所得のみ他の分類所得と基準を異にしている点で縦断的な所得構成であるとしている。

- 30) 所得がひとつの状態として形成されるのは、拙稿「分類所得における包括的所得の構成—分類基準の多様性に関する考察—」でも述べたとおり、分類される前の段階の所得として把握できるという意味での一つの所得形成である。筆者の形成される所得とは、未実現利得および帰属所得を除いて観念できる所得を意味している。したがって、所得として実現したものを分類して課税可能な状態の「所得」として把握し、その上で発生源泉別あるいは性質別に分類される。

- 31) 筆者のいう「所得はひとつの状態を形成している」は、岡村教授が論文で書かれておられる「真円のパ

イ」 という用語と同義である。

教授は、所得はひとつのパイであるとしながらも、それが純所得に基づいて源泉別に切り分けられたものでもないため、各ピースを継ぎ合わせても、真円のパイができるわけではないとしている。加えて、所得分類において、三次元的に入り組んだ複雑な切り分けられ方をしていると述べておられ、現行の所得分類が真円のパイではないことを示唆しておられる（岡村・前掲注(2) 45-51 頁参照）。

- 32) 雑所得は、他の分類所得との関連が深く、発生した所得が、雑所得であるか、あるいはその他の所得であるかをめぐる争いについては前節で述べたとおりである。

近年の裁判例および判例の動向としては、各種所得の範囲の縮小により雑所得の範囲の拡大という傾向にある。

- 33) 武田・前掲注(3) 2674 頁。

- 34) またこのほかに、雑所得は、他の 9 種類の所得に性質が類似するが、しかし分類されなかった所得を残すという役割を担っている。

- 35) 越智・前掲注(1)。

- 36) このように、雑所得が寄せ集めであるとか、他の所得から漏れた所得のバスケットカテゴリーといわれるゆえんは、それはそもそも所得（収入から必要経費等を差し引いた純所得）をひとつとらえているからではなく、一つの取引や一つの資産に係る所得を別の所得としてとらえ、それらの所得を統合して所得としていると考えられる。

- 37) 岩崎教授は、著書で「雑所得という所得類型は、わが国の所得税法がいわゆる包括的所得概念を基礎として構築されていると解する論拠のひとつとして重要な役割を担っている。」として、雑所得の重要性について述べておられる（岩崎・前掲注(8) 205 頁）。

- 38) 本文からもわかるように、雑所得は、総合所得税の立場からも分類所得税の立場からも、重要な位置を占めている。また雑所得は他の所得分類と争われることが多いことから、判例および裁判例は多く見受けられるが、雑所得における論文・著書は少ない。これは雑所得が消極的な意義を持ち、所得金額についても少額で、さほど重要でなかったからである。そのため、他の所得ほど重要視されなかったからであると思われる。

- 39) 近年、雑所得の研究者として、佐藤英明教授、岩崎政明教授がおられ、雑所得と他の所得との関係について研究しておられる。

- 40) 雑所得の損失金額を損益通算の対象所得から控除していることそのものが総合所得税ではないということになる。雑所得が他の所得との性質においても、計算規定においても類似し、また所得全体の位置づけにおいて、その根幹を形成することからも、雑所得の損失金額を他の所得金額から控除する必要があるものと思われる。

なお、筆者は、雑所得の損失金額を控除することによって、分類所得税のメリットを完全に消滅させ、総合所得税に近づけることが最良であるとは考えない。総合所得税および分類所得税の双方のメリットを生かすことができる所得税制度が望ましいと考える。それゆえ、雑所得の損失金額について損益通算を用い、他の所得金額と相殺することによって、分類所得税に傾向しているわが国の所得税制度を総合所得税に近づくものと思われる。