

個人情報と所得税法上の資産

野一色 直人

I はじめに

近年、種々の個人情報⁽¹⁾を事業者が取得し、取得した個人情報を種々の事

- (1) 本稿の「個人情報」については、「著作物や特許のように、立法によって独立の財として認められ、財産の価値の排他的帰属が確保されているもの」(吉田克己「財の多様化と民法学の課題——鳥瞰的整理の試み」吉田克己・片山直也『財の多様化と民法学』(商事法務、2014年)26頁))を除くものとする(同92頁参照)。

また、「人の行為とは無関係に情報というものが独立して実存しているわけではない。人の行動の中の特定のパターンを抽象化して観念すると、それが情報というものに見えるということを銘記する必要がある。」(田村善之「『知的財産』はいかなる意味において『財産』か——『知的創作物』という発想の陥穽」吉田克己・片山直也編『財の多様化と民法学』(商事法務、2014年)332頁-333頁)を参考とした上で、本稿の「個人情報」とは特定個人の行動の中の特定のパターンを抽象化したものや個人の行動の内容を意味するものと定義するが、ここでの「個人情報」とは、下記のように特定の個人が特定されるか否かを問わないものとする。

なお、移動・行動・購買履歴、属性情報、ウェアラブル機器からのデータ等が「個人情報を含むデータ」と説明される場合がある(「データ流通・活用に関する検討状況について」(資料7-3)情報信託機能の認定スキームの在り方に関する検討会(第7回)配布資料(平成31年1月29日)11頁)。

また、個人の購買歴等の個人の詳細な行動履歴などの情報を「ライフログ」と称する場合がある(新保史生「ライフログの定義と法的責任——個人の行動履歴を営利目的で利用することの妥当性」情報管理 vol. 53. no. 6 (2010年) 295頁)。

なお、例えば、「『個人情報』とは、生存する個人に関する情報であって、特定の個人を識別することができるもの(他の情報と容易に照合することができ、それにより特定の個人を識別することができるものを含む。)をいう。

『個人に関する情報』とは、氏名、性別、生年月日、住所、年齢、職業、続柄等の事実に関する情報に限られず、個人の身体、財産、職種、肩書等の属性に関する判断や評価を表すすべての情報を指し、公刊物等によって公にされている情報や、映像、音声による情報も含まれる。これら『個人に関する情報』が、氏名等と相まって『特定の個人を識別することができる』ことになれば、それが『個人情報』となる。」(金融分野における個人情報保護に関するガイドライン第2条1)との定義において、重視されている「特定の個人を識別することができる」との内容は、繰り返してあるが、本稿の「個人情報」の定義において、必ずしも必要とされていないものとする。

業活動へ利活用することが着目されている⁽²⁾。個人が種々の情報を提供することにより金銭等の対価を授受することは、ある意味、従来からみられるものであり、所得税法上の課税関係は明白ではないかと思われる。

ただ、いわゆる、自己の生活の状況や行動等といった類の個人情報を提供することに対して、金銭等の対価を支払うことは、従来の情報の提供とは異なる性質の情報が提供されているのではないかとも考えられることから、情報の提供と金銭授受に係るこれまでの課税関係とは異なるものと捉えることができるのではないかとの漠然とした疑問が生じる。当該疑問を出発点として、本稿において、個人情報の提供に係る課税関係の整理、個人情報の意義や特色等を踏まえつつ、個人情報と所得税法上の資産との関係に係る整理や検討を試みる。

II 所得税法上の情報の提供に係る課税関係

1 所得税法上の情報の提供の位置づけ

まず、所得税法（以下、「所得税法」又は「所税」という。）上、特定の個人が個人や事業者に対して、何らかの情報を提供することにより、金銭や経済的利益を得た場合、非課税規定に該当しない限り、所得税法 36 条等に基づき、当該金銭等は収入金額とされ、課税対象となる。

例えば、特定の信託銀行が関与する不動産取引に係る情報を提供した当該信託銀行の従業員が当該情報を提供した見返りとして受領した金銭に関して、利子所得から譲渡所得のいずれにも該当しないことは明らかである

ㄨ また、情報の意味や定義については、「ある事実や事物・出来事などの内容や様子であり、あるいはそれらに関する知らせであり、実に様々なものをいいます。」（清野正哉『情報社会における法・ルールと倫理』（中央経済社、2016年）1頁）とされているが、情報という言葉は非常に多義的あるが、確定的な定義を与える必要はない旨の説明がされることがある（曾我部真裕ほか『情報法概説 第2版』（弘文堂、2019年）3頁）。

(2) 山口真一『なぜ、それは儲かるのか〈フリー+ソーシャル+価格差別〉×〈データ〉が最強の理由』（草思社、2020年）82頁-84頁。

(3) 「私生活 20 万円で買います 個人を守る仕組みに課題」2019 年 12 月 6 日日本経済新聞朝刊。

とした上で、「情報提供及び取引関与の便宜という役務の対価としての性質を有する」ものとして、雑所得に該当すると判断した事例（東京高判平成3年10月14日判タ775号235頁（以下、「平成3年東京高判」という。）がある。

ただ、一般的に財産とは「広く有形・無形の金銭的価値を有するものの総体をいう。」⁽⁴⁾とされている。また、上記のような特定の地域の不動産取引に係る情報のみならず、個人に係る情報自体が種々の形で取引（売買）の対象とされていることは広く知られている。⁽⁵⁾

さらに、最近の議論等において、例えば、データが価値の源泉になると評されるように、事業者により収集された情報が利益をもたらすものであり、一定の価値を有するものと解されていること、あるいは、個人情報⁽⁶⁾が通常の財のように取引できるのかとの点が議論されている。⁽⁷⁾

加えて、インターネットの利用を巡る議論において、プラットフォーム事業者⁽⁸⁾に提供された個人情報が一定の経済的価値を有することは否定できないが、プラットフォーム事業者が得る個人情報そのもの（いわゆる「素」の個人情報）にはそれほど価値はなく、提供される情報の評価は困難であるとの指摘、あるいは、欧州における個人情報の提供とVAT課税⁽⁹⁾

(4) 法令用語研究会編『法律用語辞典 第5版』（有斐閣、2020年）438頁。

(5) 例えば、消費者庁「名簿販売事業者における個人情報の提供等に関する実態調査報告書 平成28年3月」。

(6) 宮田裕章「共鳴する未来 データ革命で生み出すこれからの世界」（河出新書、2020年）129頁。

(7) 議論の紹介について、市川芳治「パーソナルデータの市場と競争（上）——競争法の“拡張”適用の視点から」NBL 1189号（2021年）40頁。

(8) 公正取引委員会「デジタル・プラットフォーム事業者と個人情報等を提供する消費者との取引における優越的地位の濫用に関する独占禁止法上の考え方」（令和元年12月17日）4頁。

(9) 渡辺徹也「デジタルサービス税の理論的根拠と課題——Location-Specific Rentに関する考察を中心に——」フィナンシャル・レビュー143号（2020年）223頁。個々のデータにはほとんど価値や意味がないとの指摘（渡辺智之「デジタル・プラットフォームと国際課税」平成30年度国際税務対策事業 日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文（2019年）36頁注62、松原義明「デジタルプラットフォームビジネスの現状と動向」現代消費者法46号（2020年）6頁）。

(10) デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーと税制——ギグエコノミーと」

との関係について、インターネットへの接続等の一定のサービスを利用者である個人が無料で利用する場合、当該サービスを提供する事業者が個人情報の利活用を認めることは、当該個人の個人財産に係る管理の範囲である（the scope of the management of what is his private property）とした上で、VATの課税関係に係る検討がされている事例⁽¹¹⁾にみられよう個人が個人情報を事業者⁽¹²⁾に提供することと課税との関係に係る議論がされている。

また、事業者が氏名等の個人情報を外部に漏洩した事例に関して、当該事業者に対して不法行為に基づく損害賠償請求が認められる場合がある。このような事例等から、氏名等の個人情報に関して、一定の財産的価値が損害賠償の請求者である当該個人に帰属していると捉えることができること、言い換えれば、何らかの財の存在があるのではないと解することができるのではないかと考えられる⁽¹³⁾。

個人情報を財、あるいは、資産に含まれ得るものとして取り扱う発想を考慮すると、上記の平成3年東京高判と同様、個人から事業者⁽¹⁴⁾に提供された個人情報が所得税法33条に規定する譲渡所得の課税の対象となる資産に該当する可能性を完全に排除できると言えるのかとの疑問が生じることから、次に、所得税法上の資産の意味等を概観し、当該疑問に係る整理や

、国際課税」(2019年)2頁。Jasmin Kollmann, Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT With Selected Examples of the Digital Economy, at 194 (IBFD, 2019)。

(11) European Commission, Value Added Tax Committee, Working Paper No 958 at 8 (30 Oct. 2018), available at <https://circabc.europa.eu/sd/a/ee8603b3-9d86-444f-921c-003e3bee08ce/WP%20958%20-%20Art%202%20-%20Internet%20services.pdf>. (last visited Apr. 24, 2021).

(12) 最判平成29年10月23日判時2351号7頁。

(13) 吉田・前掲注(1)26頁参照。

(14) 林紘一郎『情報法のリーガル・マインド』(勁草書房、2017年)117頁。個人情報を財産権であると位置づけることができるかとの議論の状況についての整理は、石井夏生利「プライバシー・個人情報の『財産権論』——ライフログをめぐる問題状況を踏まえて——」情報通信政策レビュー4号(2012年)1頁参照。

米国における関連する議論の紹介として、林康二郎「情報プライバシー権に関する財産権理論の意義と限界——米国における議論の紹介と検討——」InfoCom REVIEW 55号(2011年)45頁。

検討を試みる。

2 所得税法上の資産の意味等

(1) 所得税法上の規定等の概観

譲渡所得に係る所得税法 33 条 1 項は「譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。」と規定しているが、譲渡所得の課税の対象とされる資産自体の定義は規定されていない⁽¹⁵⁾。

ただ、例えば、所得税法施行令 79 条は、「建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（中略）又は地役権（特別高圧架空電線の架設、特別高圧地中電線若しくはガス事業法第二条第十二項（定義）に規定するガス事業者が供給する高圧のガスを通ずる導管の敷設、飛行場の設置、懸垂式鉄道若しくは跨こ座式鉄道の敷設又は砂防法（明治三十年法律第二十九号）第一条（定義）に規定する砂防設備である導流堤その他財務省令で定めるこれに類するもの（中略）の設置、都市計画法（昭和四十三年法律第百号）第四条第十四項（定義）に規定する公共施設の設置若しくは同法第八条第一項第四号（地域地区）の特定街区内における建築物の建築のために設定されたもので、建造物の設置を制限するものに限る。中略）の設定（借地権に係る土地の転貸その他他人に当該土地を使用させる行為を含む。中略）」等として、地上権の設定や一定の地役権の設定等が資産の譲渡とみなされる行為であることを規定している。

他方、所得税法 33 条 2 項において、たな卸資産の譲渡や山林の伐採等による所得は譲渡所得に含まれないとして、たな卸資産等の一定のものが譲渡所得の課税の対象となる資産から除外されている⁽¹⁶⁾。

(15) 資産の意義については、法人税法上も特に定義されていない（武田昌輔監修『DHC コメンタール法人税法 §4～36』（加除式）（以下、「DHC」という。）1359頁。

(16) 譲渡所得の課税の対象とならない資産（資産の譲渡）として、「生活用動産」の譲渡（所税 91 条、所得税法施行令 25 条）、強制換価手続により譲渡される資産（所税 9 条）がノ

なお、所得税法上、資産に関連する定義として、例えば、所得税法2条1項18号において、固定資産については「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産（山林を除く。）で政令で定めるものをいう。」とされているが、個人情報を含む情報が所得税法上の資産に含まれるか否かについては、所得税法上、明確に規定されていないことから、次に、所得税法上の資産に係る判例、課税庁の解釈、あるいは、学説等を概観する。

(2) 資産に係る判例や課税庁の解釈等

例えば、譲渡所得の課税の対象となる資産に関する課税庁の解釈として、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」（所得税基本通達33-1（譲渡所得の基因となる資産の範囲））ことが示されているが、金銭債権や金銭と同様、個人情報が譲渡所得の基因となる資産から除外されているか否かは、必ずしも明確ではないのではないと思われる。

ただ、上記の通達に関して、「一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、キャピタル・ゲイン（又はキャピタル・ロス）が生ずるような全ての資産が含まれることを明らかにしている。」⁽¹⁷⁾との解説が示されている。また、上記の解説は明確に言及していないが、上記の通達や当該解説は、譲渡所得の本質等を示した判例（「譲渡所得の本質は、資産の値上がりにより当該資産の所有者に帰属する増加益（いわゆるキャピタル・ゲイン）であり、譲渡所得に対する課税は、上記増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要せず、所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行

、規定されている。

(17) 櫻田明ほか共編『令和3年版 所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021年）178頁。

為をいうものと解すべきである」(最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁(以下、「昭和47年判例」という。))や「資産の値上りによりその資産の所得者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」(最判昭和43年10月31日裁判所ウェブサイト(以下、「昭和43年判例」という。))に基づくものであると思われることから、当該通達や当該解説は、課税庁の独自の見解ではないと考えられる、

さらに、別の裁判例において、「独立に取引の対象たりうる財産的価値を有していたもの」(最判昭和50年4月8日税資81号95頁)とされており、当該裁判例で判示された内容も上記の通達や当該通達に係る上記の解説は踏まえているのではないかと考えられる。

次に、学説における譲渡所得の課税の対象となる資産に係る定義等を概観する。

(3) 学説の概観

譲渡所得の課税の対象となる資産に関する学説上の定義等は、次のように、昭和47年判例等に沿ったものであると考えられる。

例えば、「資産とは、譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位、ビットコイン等の仮想通貨(資金決済法2条5項、消費税別表1第2号、同令9条4項参照)などが広くそれに含まれる⁽¹⁸⁾。」とされている。

また、所得税法上の資産の意味や資産の概念は、固有概念であるとされ⁽¹⁹⁾ている。

さらに、「資産とは譲渡可能な有価物を意味し、したがって土地建物、無体財産権、有価証券等一切のものを含む⁽²⁰⁾」、「経済的価値があり、他人

(18) 金子宏『租税法23版』(弘文堂、2019年)261頁。基本的には、税法上の資産概念は、私法及び企業会計の資産概念に準じていると考えるべきとの見解(西山由美『資産』の意義)金子宏・中里実編『租税法と民法』(有斐閣、2018年)70頁)。

(19) 中里実ほか『租税法概説 第3版』(有斐閣、2018年)103頁。

(20) 清永敬次『税法 新装版』(ミネルヴァ書房、2013年)93頁。

に移転可能なあらゆるもの⁽²¹⁾、「経済的価値のあるものすべてをいう⁽²²⁾。」「経済的価値を有し、かつ、移転可能性ないし譲渡性のある物、権利その他経済的地位・利益を広く含む包括的な概念⁽²³⁾」とされているが、価値を因る尺度である金銭といった一定のものが所得税法上の資産から除外されている⁽²⁴⁾。

上記の論者の整理等を踏まえると、譲渡所得の課税の対象となる資産の特色としては、キャピタル・ゲイン（キャピタル・ロス）が生じるものであることを前提とした上で、① 譲渡することが可能なもの（移転することが可能なもの）、② 経済的価値を有するもの、③ 有体物に限らず、権利その他経済的地位等が含まれ⁽²⁵⁾、また、所得税法上の資産の概念は、税法上の固有概念と位置付けられていると考えられる。

上記の整理等に見られるように、譲渡所得の課税の対象となる資産の範囲は幅広いものと理解されていると言える。ただ、取引の対象とされたものであっても、譲渡所得の課税の対象となる所得税法上の資産に該当しないとされたものがあることから、次に、所得税法上の資産に該当するか否かが争われた裁判例を概観することを通じて、所得税法上の資産の特色等を更に整理する。

(21) 佐藤英明『スタンダード所得税法 第2版補正2版』（弘文堂、2020年）87頁。金銭債権も譲渡所得を発生させる資産ではないとの説明（同上）。

なお、譲渡所得を発生させる資産とは、「値上がり（または値下がり）するような『何か』が、すべてこれにあたることになります。」「清算課税を行うためには、それを所有している——もっと広くいえば民法上の『所有』に限らずそれを『支配』する権利を有している——人の手から他人に移転することが可能である必要があります。」（同上）との説明。

(22) 水野忠恒『大系租税法 第3版』（中央経済社、2021年）251頁。

なお、「一身専属的な権利である運転免許証やパスポート等は、これにあたらぬ。」（同上）とされている。

(23) 谷口勢津夫『税法基本講義 第6版』（弘文堂、2018年）【274】。

(24) 佐藤・前掲注(21) 87頁。

(25) 「譲渡性のある財産権をすべて含む観念であると解されている。物権に限らず債権（例えば不動産賃借権）であっても資産に該当しうる」との説明（浅妻章如・酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020年）59頁）。

(4) 所得税法上の資産の該当性に係る裁判例

- (i) 連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）にかかわる地役権の設定に係る事例（東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203）

譲渡所得の課税の対象となる資産の範囲や資産の該当性を巡る事例の一つとしては、自己の所有する土地等に関して、当該土地に接続する別の土地を所有する株式会社との間で、いわゆる連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）にかかわる地役権を設定する旨の契約が締結され、納税者が受領した対価の所得分類が問題となった裁判例を挙げることができる。

当該裁判例において、裁判所は、「不動産の利用により逐次発生すべき利用利益であっても、その利用期間が長期に及ぶ場合で、利用利益の全部又は一部を一時に一括して受領するときは、実質的に所有権の移転と同様に資産の増加分の処分の実体を有することがあるが、その区分は必ずしも明らかではないことから、不動産を他人に使用させることの対価としての所得であっても、政令で定めるものに限って、譲渡所得として扱うことにしたものと解される。」とした上で「確かに、本件対価の性質には、実質的、経済的にみれば、本件各土地の土地利用権の一部を半永久的に譲渡することによって、本件各土地の更地価額のうち本件各土地の値上りによって所有者に帰属した増加益が現実化したという側面もあることは否定できないが、既に説示したとおり、所得税法及び同施行令は、不動産所得と譲渡所得との実質論のみでは、両者の区分が困難であるところから、政令において具体的な判断基準を設けたものであり、そのような趣旨からすれば、建物の所有を目的として他人に土地を長期間使用させる行為であっても、政令で定める基準に該当しなければ、譲渡所得には該当しないというべきであって、当該基準により不動産所得に該当する場合に、更に実質論をもって譲渡所得の範囲を拡大することを予定するものではない。そして、本件地役権の設定は同施行令 79 条 1 項に列挙された一定の内容の地役権の設定には該当しないから、本件契約により取得される利益を譲渡所得と解することはできない。」との判断を示した。

例えば、上記の連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）にかかわる地役権の設定に関して、経済的価値に着目すれば、譲渡所得の基因となる資産に該当することは問題がないが、当該地役権の設定は所得税法や所得税法施行令において譲渡所得として扱わないことが明示されていることから、所得税法上の解釈として、譲渡所得⁽²⁶⁾に該当せず、不動産所得と解さざるを得ないとの整理が示されている。また、所得税法施行令 79 条 1 項は限定列举しており、問題となった地役権は対象とされていないとした上で、裁判所は、規定の形式的な内容を重視して結論を導いている旨の整理⁽²⁷⁾、あるいは、容積率に係る余剰の利用権なるものに譲渡性が認められないため、たとえ、経済的価値があるとしても譲渡所得の基因となる資産に該当しない旨の分析⁽²⁸⁾が示されている。

(ii) 破綻した株式会社の株式に係る事例（東京高判平成 27 年 10 月 14 日訟月 62 卷 7 号 1296 頁）

経済的価値と譲渡所得の課税の対象となる資産との関係に係る事例の一つとして、破綻した株式会社の株式の譲渡により生じた損失の取扱いが問題となった裁判例を挙げることができる。

当該裁判例において、裁判所は、「株式の経済的価値が自益権及び共益権を基礎とするものである以上、その譲渡の時点において、これらの権利が法的には消滅していなかったとしても、一般的に自益権及び共益権を現実に行使し得る余地を失っていた場合には、後にこれらの権利を現実に行使し得るようになる蓋然性があるなどの特段の事情が認められない限り、自益権や共益権を基礎とする株式としての経済的価値を喪失し、もはや、

(26) 伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号（2009 年）21 頁。

(27) 高野幸大「判批」中里実ほか編『租税判例百選（第 6 版）』（別冊ジュリスト 228 号・2016 年）71 頁。判決の判旨を支持しつつも、早急な法整備による資産性の容認が必要との見解（渡辺充「判批」明治学院大学法学研究 88 卷（2010 年）202 頁）。地役権等の物権に限らず建造物設置を制限する権利（債権）も含めて、立法的手当てが望まれるとの見解（田島秀則「判批」月刊税務事例 42 卷 7 号（2010 年）7 頁）。

(28) 末崎衛「判批」沖縄法学論叢 3 集（2010 年）100 頁。

増加益を生ずるような性質を有する譲渡所得の基因となる『資産』には該当しないものと解するのが相当である。」等の原判決（東京地判平成 27 年 3 月 12 日訟月 62 卷 7 号 1307 頁）を訂正しつつ全面的に引用した上で、「本件株式譲渡の前後を通じて剰余金の配当や残余財産の分配を行う余地がなく……、一般的に株主総会における議決権等の共益権を現実に行使しうる余地を失っていた上……、本件銀行が一部事業譲渡の後解散して清算されることが予定されていた状況においては……、株主が上記株主権を行使する実益があるとは認められず、また、後にこれらの権利を現実に行使し得るようになる蓋然性も認められないから、上記株主権の行使が法律上可能であるからといって、その点に経済的価値が見いだされ、本件株式が取引の対象とされるということは考えられない。」との整理を示した。当該整理を踏まえ、結論として、「法的に自益権や共益権を有していることと現実にはそのような権利を行使し得ることとは別であり、……現実には本件株式について、将来にわたって自益権や共益権を行使し得る余地がなくなっていた以上、本件株式に経済的価値は認められず、本件株式は、所得税法 33 条 1 項の規定する譲渡所得の基因となる『資産』には該当しない。」との判断が示された。

上記の判断に関して、無価値のものを譲渡する取引は通常成り立ち得ない取引であることから、譲渡所得に係る資産は譲渡時に経済的価値を有するものに限るという結論自体は妥当との見解が示されている。⁽²⁹⁾

他方、例えば、譲渡所得の課税の趣旨から無価値なものは資産に該当しないことが導き出せるのか、⁽³⁰⁾買主が増加益以外の点に価値を見出す場合には、「増加益を生じないもの」が社会生活上取引される可能性が全くないとまではいえないこと⁽³¹⁾等の疑問等が示されている。

(29) 西中間浩「判批」税経通信 71 卷 2 号（2016 年）211 頁。

(30) 西中・前掲注(29) 212 頁。経済的価値のないものは当然に譲渡所得に係る資産から除かれると言えるのかとの整理（伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念 —— 増加益清算課税説の再考 ——」名城法学 57 卷 1・2 号（2007 年）156 頁）。

(31) 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 25 卷 4 号（2016 年）126 頁。

ただ、上記の東京高裁と同旨の判断は、破産宣告を受けた株式会社の株式の譲渡に係る裁判例（東京高判平成18年12月27日訟月54巻3号760⁽³²⁾頁）においても示されている⁽³³⁾。

当該裁判例において、譲渡所得の課税の対象となる資産に関しては、「一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、上記増加益（キャピタル・ゲイン）又はキャピタル・ロスを生ずるような性質の資産をいうものと解される。」と示されたところである。このような裁判例の状況を踏まえると、少なくとも、下級審において、私人間において取引の対象とされたものであったとしても当該取引が行われた時点、つまり、譲渡時点において、経済的価値が認められないと解されるものについては、譲渡所得の課税の対象となる資産に該当しないこと、すなわち、所得税法上の資産の範囲から除外するとの考え方が採用されているのではないかと解される。

3 小括

上記の論者の見解や裁判例の整理等から、所得税法上の資産の意味やその範囲については、いわゆる固有概念であることも考慮すると、民法等の私法上の規定や考え方によって直ちに決定されるものではなく、税法上の規定や当該規定の趣旨等を踏まえ、取引されるものが資産に該当するか否かを判断する必要があるのではないかと考えられる。

ただ、所得税法等の規定、関連する議論、あるいは、裁判例において、所得税法上の資産の範囲が明確にされているものとは言い難いことから、取引の内容等によっては、税法以外の他の法令の規定や私法上の財産に係る議論や理解等も参考しつつ、所得税法上の資産の意味やその範囲を整理⁽³⁴⁾することが求められるのではないかと解される。

(32) 判決に概ね賛成との見解（柴由花「判批」ジュリスト1350号（2008年）111頁-112頁）。

(33) 訟月62巻7号1303頁。

(34) 例えば、「税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律ノ

このような整理等から、特定のものや取引の対象とされたものが譲渡所得の課税の対象となる資産に該当性するか否かを検討する上では、少なくとも、経済的価値の有無に係る検討が必要とされるのではないかと考えられる⁽³⁵⁾⁽³⁶⁾。経済的価値の有無に関しては、判例や多くの論者等がこれまで言及しているように、経済的価値の増加益を清算するとの譲渡所得の課税の趣旨を踏まえると、経済的価値が増加、あるいは、変動するとの内容や性質を特定のものが有するか否かとの点を考察することが、所得税法上の資産に該当するか否かを判断する上で必要とされると思われる。

また、「所有者の手を離れる」⁽³⁷⁾ことが、譲渡所得の課税に必要とされることと譲渡所得の課税の時期（タイミング）であると理解されているように、「手を離れ」た状態であると解することができることとは、言い換えれば、個人が「手にできるもの」が所得税法上の資産に該当すると判断する上で大前提とされているのではないかと解される。

これらの点を踏まえると、前述したように、個人情報に関しては、金銭

ゝ からの借用した概念であるともいえない場合であっても、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の用法に従って解釈されるべきである。」との判示（東京地判平成19年4月17日金判1274号43頁）。

(35) 伊川・前掲注(26) 21頁。

例えば、会計学における資産の定義として、「過去の事象や取引の結果として、企業に支配されている経済的資源を資産という。将来キャッシュ・フローの獲得に貢献する経済的便益をもち、それを支配する企業にとって価値のある財貨または権利が経済的資源である。」（神戸大学会計学研究室編『第六版 会計学事典』（同文館出版、2007年）575頁）や「一般的に定義すれば、一定時点において、特定の会計単位（企業）に帰属する有形・無形の財貨または権利であり、将来なんらかのかたちで利益を産み出すことに貢献する給付可能性（service potentials）を有し、制度的には貨幣的評価が可能であり、かつ貸借対照表の借方項目として計上されるもの」（森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典 第三版』（中央経済社、1996年）204頁）とされていることから、収益を産み出すものであるか否かの点が資産の該当性を判断する上で重要な要素ではないかと思われる。

(36) 売買の対象となる等、財産的価値のあるものとして取り扱われるものであっても、「単にたまたま譲渡できた事実をもって論ずるべきではなく、ある程度の社会的通用性をもっていることが必要とされよう」（王国文敏「臓器移植ないしは人体組織の譲渡をめぐる課税問題（下）——アメリカ連邦所得税法を中心として——」ジュリスト926号（1989年）100頁）とした上で、臓器等の移植や血液等の売却により取得した対価を譲渡所得として扱うべきではないとして、一般的に譲渡が可能であると思われるものであっても、譲渡所得の課税の対象となる資産の該当性を判断する上で、譲渡すること自体に対する社会における理解等が求められる場合があるとの見解（同上）が示されている。

(37) 金子・前掲注(18) 260頁。

の代わりとして提供される場合があることや一定の利益をもたらすものであるとされていることから、一定の場合、当該個人情報がある一定の経済的価値を有するものとして捉えることができるのではないかとと思われる。

さらに、昭和43年判例や昭和47年判例等に示されている所有者の「支配を離れて」との表現（文言）を踏まえると、例えば、特定の個人の氏名、職業、当該個人の行動履歴（検索履歴）等の個人情報は、当該個人と密接に結びついているものであると解すること、また、当該個人が当該個人情報を管理し得る立場にあることは当然なことであると一般的に理解されているのではないかとと思われることから、当該個人が自身の個人情報を支配している状況にあるものと直観的に捉えることができるのではないかと考えられる。

ただ、例えば、所得税法施行令において、譲渡所得の課税の対象となる譲渡とみなされる行為等が限定列挙されているとの所得税法上の譲渡所得に係る枠組みを踏まえると、個人情報が所得税法上の資産に該当するとは、直ちに言えないと考えられる。

また、個人情報に関しては、「プライバシー権には財産的性格の一側面が確かにあるとしても、そのすべてを財産権によって説明することはできません。あくまでも人格権的性格を有するものと言わざるを得ません。」⁽³⁸⁾との見解を考慮すると、例えば、譲渡所得の課税の対象とされている不動産が所有者（譲渡者）の手を離れる状況と同様、特定の個人が事業者に行動履歴等の個人情報を提供することが、当該個人情報が特定の個人の手を離れているものと直ちに評価できないのではないかとと思われる。

このような疑問等が残ることから、次に、判例や学説等で用いられる支配の意味に係る考察や個人情報における他の法分野における議論等を概観

(38) 宮下紘『プライバシーという権利は——個人情報はなぜ守られるべきか』（岩波書店、2021年）42頁。欧州において、プライバシー情報を売買することは、生命や身体の売買に準じて、倫理的ではなく、望ましくないとの考え方であるとの整理（岸本充生・プラットフォームビジネス研究会「パーソナルデータ取引の倫理的・法的・社会的課題（上）」法律時報93巻5号（2021年）107頁）。

し、本稿の検討の対象である個人情報と譲渡所得との関係等に係る更なる考察を試みる。

Ⅲ 個人情報と譲渡所得との関係等

1 譲渡所得の課税における支配の意味

上記で概観した判例等において、譲渡所得の課税における支配の意味は明確に示されていない。ただ、例えば、支配の意味としては、「ある者が自分の意思・命令で他の人の思考・行為に規定・束縛を加えること。そのものの在り方を左右するほどの、強い影響力を持つこと。」⁽³⁹⁾、支配権の意味としては、「他人の行為を介することなく直接目的物を支配して利益を享受しうる権利。」⁽⁴⁰⁾とされている。

また、所得税法上の資産の意味や資産の概念に関して、例えば、「『資源に対する支配』とは、資源から生じる経済的便益を享受でき、かつ、その便益を他者が享受することを制限できることをいう。」⁽⁴¹⁾と説明される場合がある。

さらに、会計学の議論において、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう。」⁽⁴²⁾とした上で、支配に関して、「ここでいう支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。経済資源は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある。」⁽⁴³⁾と説明される場合がある。⁽⁴⁴⁾

(39) 新村出編『広辞苑 第7版』(岩波書店、2018年)1325頁。

(40) 同上。

(41) 西山・前掲注(18)60頁。

(42) 企業会計基準委員会「財務会計の概念フレームワーク 2006年12月」15頁。

(43) 同上注(2)。

(44) DHC 1359頁。

なお、支配との文言は、所得税法上の資産に係る議論ではないが、収入金額の年度帰属の判定に関連する用語である管理支配基準として用いられることがある。また、管理支配基準に関連する判例（最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁）において、納税者が受領した金銭等が「自己の所有として自由に処分することができる」か否かの点が着目されているところである。

加えて、所有や処分に関して、例えば、「所有権とは、ある特定の物を全面的に支配する権利⁽⁴⁵⁾」、「物権は、一定の物を直接に支配して利益を受ける排他的権利である⁽⁴⁶⁾」、「法的処分（譲渡を念頭に置く）の意味は、財産権の排他的帰属関係の変更となり、法的処分の前提として対象が現存することを必ずしも要しないことになりそうである。」⁽⁴⁷⁾との私法上の議論等を考慮すると判例等において示された、支配とは、排他性や独占的⁽⁴⁸⁾との言葉（意味）と密接に関連しているのではないかと思われる。

上記の整理等を踏まえつつ、次に、個人情報の特徴、個人情報を提供する場合と資産の代表的な例である不動産を譲渡する場合とを比較し、両者の相違点等を概観し、更に検討を試みる。

2 個人情報の特徴等

まず、個人情報を含む情報の特徴について、例えば、情報が無体財であるとした上で、占有も占有の移転も明確ではなく、一旦流通したら取り戻すことができない（流通の不可逆性⁽⁴⁹⁾）との説明がされている。また、⁽⁴⁹⁾

(45) 内田貴『民法I 第4版 総則・物権総論』（東京大学出版会、2008年）361頁。

(46) 我妻栄ほか『第6版 我妻・有泉コンメンタール民法——総則・物権・債権——』（日本評論社、2019年）348頁。

(47) 小粥太郎編『新注釈民法（5）物権（2）§§180～294』（2020年、有斐閣）344頁【小粥太郎執筆】。

(48) 例えば、所有権の経済的分析の説明として、希少な資源に対する所有権が普遍性と排他性と譲渡可能性という性質を持つべきだとすることが多いとした上で、「排他性とはその所有権がその対象物に対する独占的な支配を含むべきだということである。」（森村進『財産権の理論』（弘文堂、1995年）142頁）。

(49) 林・前掲注(14)16頁。

ラットフォーム事業者が収集する個人情報等のデータに関して、「無形の資源であり、同時に複数の経済主体が同じように利用できる非競合的な性質を有していること」、「いったん開示されれば、データの管理者が他人による利用を排除することは不可能となる（排除不可能性）」⁽⁵⁰⁾とされている。

これらの説明における個人情報に係る特色を踏まえつつ、特定の個人が特定の期間の行動履歴や信用情報等の個人情報を事業者へ提供することと譲渡所得の課税の対象となる資産とされている不動産を譲渡（売却）した場合とを比較し、考察すると、以下のような相違点があるのではないかと考えられる。

第1に、特定個人から事業者へ提供された個人情報自体が当該情報を提供した個人と全く関係が切断されたものとは言い難いこと、言い換えれば、不動産を売却（譲渡）する場合のように、当該不動産の譲渡後、譲渡者が当該不動産に対する所有権を失うことと同様の状況が個人情報を事業者へ提供する場合に生じているとは言い難いのではないかと考えられる。

第2に、特定個人が事業者へ個人情報を提供した場合、提供された当該個人情報を利活用することにより、当該個人のみならず当該情報の提供を受けた事業者の両者が収益を同時に享受できること（消費の非競合性）^{(51) (52)}、あるいは、当該個人は別の事業者へ同一の個人情報を提供できると考えられる。このような状況は、特定の不動産の譲渡のように、当該譲渡により、当該不動産に係る所有権を失った譲渡者は当該不動産から収益を得る機会を失うこと、言い換えれば、当該不動産を購入した者（譲受者）のみが当該不動産からの収益を享受できることとは、大きく異なると考えられる。⁽⁵³⁾

(50) 曾我部・前掲注(1) 79頁-80頁【林秀弥執筆】。

(51) 個人と事業者の両者が収益を享受できる機会（可能性）があることに着目しており、両者が収益を享受できる機会を等しく有することや両者が享受できる金額が同じであることまでは必要とされていないと思われる。

(52) 有形の財物と無形の知的財産の性質を比較した場合、財の消費が競合するかどうかとの説明（山根崇邦「情報の不法行為を通じた保護」吉田克己・片山直也『財の多様化と民法学』（商事法務、2014年）357頁）や情報の性質は、消費の非競合性との説明（吉田・前掲注(1) 77頁）。

(53) 権利ないし利益の移転は、その権利を有する者や利益を受ける者が変わることを意味す。

なお、個人から事業者へ提供される個人情報を経済的価値を有するものとして取り扱われている等の個人情報を利活用する事業者のビジネスモデルの特徴も踏まえると、情報自体を秘匿することにより排他的利益を享受しうる状態そのものを保護する、あるいは、非公知であることで価値を保持している営業秘密⁽⁵⁴⁾と本稿で検討の対象とする個人情報とは異なるものであり、異なる特色を有すると思われる。

これらの相違点等を踏まえると、譲渡所得の課税の対象となる資産の基礎や前提とされる支配が、個人が事業者に個人情報を提供する場面において、当該個人情報に存するとは言い難いのではないかと思われる。

また、これまでの整理等を通じて、所得税法上の譲渡所得の課税の対象となる資産に関して、これまで判例等で用いられていた、支配に関して、特定の個人のみが、有形や無形を問わず、何らかのもの（対象とするもの）を利活用することができ、当該利活用を通じて生じる収益を排他的に当該個人が享受することができる状態、つまり、当該ものが当該個人のみと結びつきがある状態（当該ものが当該個人のみ⁽⁵⁵⁾に帰属する状態）を意味するのではないかと思われる。

したがって、本稿において検討の対象とする個人情報は、譲渡所得の課税の対象とされてきた資産において前提とされている、支配することが可能とは言い難いものや支配の意味が具備されているとは言い難いものと解されることから、基本的には、個人の購買履歴等の個人情報は、所得税法上の資産に包含されるとは解することはできないのではないかと思われる。

ゝ るとの整理（末崎・前掲注(28) 96頁）。

(54) 森田宏樹「財の無体化と財の法」吉田克己・片山直也編『財の多様化と民法学』（商事法務、2014年）101頁-102頁。

(55) 「資産の管理や担保のための所有権は無視され、むしろ所有者であるかのような状態で資産を占有している者に、資産が帰属するというのが、判例や学説の一般的な傾向である。」（刈圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2008年）213頁）とした上で、所有権よりは、自主占有が基準になっているべきとの見解（同214頁）。「所有権の本質は、その内容ではなく、利益享受の排他性に求められる。」（森田・前掲注(54) 111頁）、「財産の処分権は、法主体への排他的な帰属関係の基礎に存するものである。」との整理（同117頁）。

IV おわりに（残された課題等）

これまで検討の対象とした個人情報に関連する最近の動きとして、例えば、電子情報であるツイッターの初投稿がブロックチェーン技術の活用により取引履歴等が管理され、一点ものとされることにより、オークションにおいて、高額で落札された⁽⁵⁶⁾とされている⁽⁵⁷⁾。このような動き等は、技術革新等により、行動履歴等の個人情報に関して、有体物である絵画等の美術品等と同様、特定個人が支配できる場合があることや支配できる可能性が広がること⁽⁵⁸⁾⁽⁵⁹⁾、つまり、譲渡所得の課税の対象となる資産に個人情報が今後含まれる可能性があることを示しているのではないかと解される。

このような技術の進展等といった社会の変化により、個人から事業者に

(56) 「加熱するデジタルアート」2021年3月12日日本経済新聞朝刊。

なお、ツイートが著作物に該当する場合、投稿者は著作権法上の著作物の権利者としての権利を有することになるとの説明（清野・前掲注(1) 161頁）。

(57) 同種ブロックチェーン技術を活用している暗号資産（仮想通貨）の取引に係る所得税法上の所得分類に関しては、「仮想通貨取引により生じた利益は、所得税の課税対象になり、原則として雑所得に区分されます。」とされている（課税総括課情報第5号等（国税庁課税総括課等）（「仮想通貨に関する税務上の取扱いについて（情報）」（令和元年12月20日）12頁（https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/virtual_currency_faq_03.pdf）（最終訪問日2021年4月24日）））。

また、仮想通貨取引自体が事業と認められる場合や仮想通貨取引が事業所得等の基因となる行為に付随したものである場合を除き、雑所得に区分されるとの説明（同上）。

(58) 電子データが、金銭的価値があると言えるかどうかの一つのメルクマークが排他的支配の可能性あるかどうかとの点であるとの整理（宍戸常寿ほか「AIと社会と法——パラダイムシフトは起きるのか？ 契約と取引の未来——スマートコントラストとブロックチェーン」論及ジュリスト27号（2018年）165頁）。

(59) デジタル技術の発達により、知的財産権法では保護を受けることができない類の単なる事実情報（例えば住所、株価情報）についても、技術的には囲い込みが可能となるとの見解（中山信弘「デジタル時代の知的財産権——覚書」中山信弘・韓相郁『知的財産法の未来』（信山社、2010年）37頁）。

(60) デジタルアートに関して、暗号が解読され複製されるような場合、一点ものとの前提は瓦解する旨の指摘（「市場に潜む「雪崩」の兆し 膨らむ資産 欠ける透明性」2021年4月7日日本経済新聞朝刊）がされており、技術の進展等により当該前提が崩れた場合、つまり、「ブロックチェーンを使った権利を記録すれば理屈上は複製できず『世界で1つ』の独自の識別情報」であるとの前提に基づき、価値が見いだされる状況（日経ビジネスNo. 2087（2021年）18頁）が大きく変化した場合、当該デジタルアートを特定の個人が支配

提供される個人情報⁶が譲渡所得の課税の対象となる資産に該当する場合が生じること等是否定できないと思われることから、譲渡所得における重要な概念である資産や支配の意味に係る検討は引き続き必要であると考えられる。

6 できるとは言い難いと解されることから、所得税法上の資産には該当するとは言い難いと思われる。

また、仮に、技術の急速な進展や取引の仕組みの変更等により、デジタルアートに関して、経済的価値が認められない状況が生じた場合、破綻株式と同様、当該デジタルアートは、所得税法上の資産に該当しないものとして取り扱われるのではないかと解される。

脱稿後、岸本充生・プラットフォームビジネス研究会「パーソナルデータ取引の倫理的・法的・社会的課題（下）」法律時報93巻7号（2021年）84頁に接した。