

訴外会社が負担した遺産分割に係る代償金は  
納税者の一時所得になるとした  
東京高判平成 20 年 4 月 22 日の評釈補遺

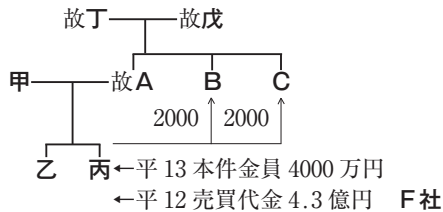
浅 妻 章 如

- 1 本評釈補遺のきっかけ
- 2 事実関係
- 3 争点
- 4 判決要旨
- 5 評釈補遺

1 本評釈補遺のきっかけ

私は、東京高判平成 20 年 4 月 22 日税資（税務訴訟資料）258 号順号 10944（確定）の評釈の機会をいただき、速報税理 2011 年 7 月 1 日 35-37 頁に掲載していただいた（以下「前評釈」という）。前評釈の依頼の主たる眼目は、所得分類が一時所得とされたことについて論じることであったようであるが、判決を読んで、所得分類の問題も興味深いがその前にまず原告に所得が生じたといえるの方が興味深い問題であると感じた。そこで前評釈においては所得が生じたかの問題に焦点を当てた。しかし、字数の関係もあって十分に論じることができず、将来改めて検討したいと考えていた。また、前評釈では言及することを断念したが、所得分類の問題も検討したいと考えていた。とある実務家からは、所得が生じたか否かの判断よりも所得分類の判断に違和感がある、とのコメントもいただいていた。そこで、今この機会に前評釈の補遺として書きたいと思う。

まず、2 事実関係、3 争点、4 判決要旨について再掲する（前評釈において字数制限のため削った部分について適宜補う）。その後、5 評釈補遺を書く。



## 2 事実関係

丁は昭和26年1月3日に死亡し、故丁の妻戊及び子A・B・Cの4名が相続した。戊は昭和50年2月6日に死亡し、A・B・C3名が相続した。Aは平成4年4月3日に死亡し、故Aの妻甲及び子乙・丙の3名が相続した（甲乙丙を以下「原告ら」という）。

本件建物1について昭和29年1月26日付で所有者を丁（既に故人であった）とする所有権保存登記がされた。本件建物2について昭和28年2月18日付で所有者をAとする所有権保存登記がされた。本件建物1及び同2については、それぞれその敷地につき借地権が設定されていた。

原告らは、平成4年10月10日、本件建物1及び同2が故Aの相続財産であるとの前提で遺産分割協議を行い、甲の持分を1/2、乙丙それぞれの持分を1/4として共有取得する旨の遺産分割に合意し、相続税の申告をした。本件建物2について、平成5年2月18日付で平成4年4月3日相続を登記原因として持分を甲が2/4、乙丙がそれぞれ1/4ずつとする所有権移転登記をした。

原告らは、本件建物1は故Aの所有であったにもかかわらず登記簿上の所有者が故丁となっているにすぎないと主張し、平成11年12月頃、B及びC（以下「Bら」という）に所有者を変更する登記をすることについての同意を申し入れた。Bらはこれを拒絶した。Bらは、D弁護士を代理人とし、平成12年9月に乙丙を相手方として、故丁の相続財産に係る遺産分割調停を東京家庭裁判所に申し立てた（以下「本件調停」という）。Bらは同年10月に甲を相手方に追加した。E弁護士が原告らの代理人となった。

原告らは平成12年11月17日、株式会社Fに本件建物1及び同2を4億3000万円で売り渡す契約を締結した（以下「本件売買契約」という）。「Fは、本件建物1について、その所有名義が故丁であり、Bらが本件建物1は相続により共有であることを主張していることを確認しており、これに関する紛争は、すべてFの責任と負担において処理するものとし、Fは、当該紛争が未処

理であること若しくは解決ができないことが本件売買契約の効力及び対価その他の条件に何らの影響を与えないこと及び本件売買契約上の瑕疵その他の債務不履行にもならないことを承諾する。(同6条3項, 13条1項)」という条件が本件売買契約に付されていた。原告らはFから平成12年中に譲渡代金を受領した。

本件調停は平成13年7月2日に次の内容で成立した——Bら及び原告らは、本件建物1が故丁の遺産であること及び本件建物2が故Aの遺産であることを確認する。本件建物1を甲が1/2, 乙丙が1/4ずつの持分で共有取得し、原告らは故丁の遺産である本件建物1を取得する代償として連帯してBらに各2000万円(計4000万円。以下「本件代償金」という)の支払義務があることを認める。

原告らの代理人であるEは、平成13年8月8日、Fとの間で、本件売買契約に関する次の内容の覚書(以下「本件覚書」という)を取り交わした——本件売買契約の契約書13条により、Bらとの紛争解決をFの責任と負担において行うことになっていたことを確認し、Fは所有権移転登記手続きに要する一切の書類の交付を受けるのと引換えに原告らに4000万円を支払う。

同日、原告らの代理人であるEは、Fから合計4000万円(以下「本件金員」という)を受領し、Bらへの支払に充てた。

原告らは平成13年分の確定申告において本件金員を所得に含めていなかった。税務署長は、本件金員が原告らの平成13年分の一時所得に当たるとして所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。税資257号順号10826の別表1～3によれば、甲の一時所得の金額は975万円、乙・丙の一時所得の金額はそれぞれ475万円ずつであるので、所得税法34条3項による50万円の特別控除額以外の控除は認められていない(甲について、4000万円の1/2から50万円を控除したものの半額課税として975万円、乙・丙について、4000万円の1/4から50万円を控除したものの半額課税として475万円)ものと推測される。

### 3 争 点

- ①本件金員は原告らの収入として所得税の対象となるか。
- ②一時所得か譲渡所得か。
- ③平成12年分・平成13年分いずれの収入か。

争点①について、被告は次のように主張した——本件調停によって原告らが

債務を負い、Fからの金員支払によって当該債務の消滅という経済的利益を原告らは享受したから、所得税法36条1項の「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合」に該当し、所得税の対象となる。

原告らは次のように主張した——Fが本件建物1に係るBらの持分を取得し本件調停の形式的当事者である原告らを通じてBらに支払ったものであり、所得税法12条に照らし、単なる名義人であった原告らに享受すべき収益はない。

争点②について、被告は次のように主張した——原告らは、本件調停により代償金債務を負ったことを契機として本件覚書に基づき本借金員をFから交付され、代償金債務相当額の経済的利益を受けたものであって、この経済的利益は、資産の譲渡による所得に当たらないから、一時所得に当たる。

原告らは次のように主張した——本件売買契約の契約書13条は、原告らが他人の所有に属する物件をFに移転した場合に譲渡価額を増加させることを禁止しておらず、本借金員は原告らに帰属する収益であるとしても本件建物1に係るBらの持分の対価であって、譲渡所得に該当する。

争点③について、被告は次のように主張した——本借金員による収益は一時所得であるから、当該収益の帰属時期は、原告らが本借金員の支払を受けるべき権利が確定した平成13年8月8日の本件覚書の締結時である。

原告らは次のように主張した——本借金員による収益は譲渡所得であるから、当該収益の帰属時期は、本件売買契約が締結された平成12年11月27日である。

#### 4 判決要旨

請求棄却・確定（控訴審は新たなことを何も述べず、原判決・東京地判平成19年11月16日税資257号順号10826から引用しているため、本評釈補遺でも原判決から引用する）

争点①：「一般に、遺産分割調停により共同相続人のうち一人又は数人が相続財産を現物で取得し、その現物を取得した者が他の共同相続人に対し金銭債務を負担するいわゆる代償分割の方法（家事審判規則109条）による遺産分割の合意がされた場合、その現物を取得した共同相続人は、その現物についての所有権等の権利を相続開始時に取得するとともに、他の共同相続人に対し代償金支払債務を負うこととなる。そして、第三者から提供された金銭によって、この代償金支払債務を履行し、自己の出捐なしに当該債務を消滅させた場合には、当該代償金支払債務の額に相当する経済的利益を得たことになる。」

原告らの主張について。所得税法12条は当事者の真意「から離れて専ら経済的な観点から課税の根拠を見出すことを許容したものではない」。「原告らは、Bらとの合意に基づいて発生した代償金支払債務について、Fから本件金員を受け取ることにより、何らの出捐なしに当該債務を消滅させ、経済的利益を得たものと認められるから、原告らは本件金員により何らの経済的利益をも得ていない旨の原告らの主張は、およそ採用することができない。」

争点②：「譲渡所得に当たるとするためには、本件金員が本件売買契約に基づく本件各借地権付建物の対価であると認められなければならない。」「Fから原告らに交付された4000万円が本件売買契約に基づく本件各借地権付建物の対価であったと認めることはできず、また、本件売買契約が更改等によって譲渡代金増額の合意がされたことを窺わせる証拠もない。」

争点③：所得税法36条1項にいう「『収入すべき金額』とは、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があったものとしてその権利確定の時期の属する年分の所得課税を計算する趣旨であると解される」として、いわゆる仙台家賃増額請求事件・最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁を引用した上で、「本件売買契約が締結された当時、本件金員について具体的な権利は何ら確定していなかったものであり、本件調停の成立を踏まえた平成13年8月8日付け本件覚書の締結により、Fが原告らに本件金員を支払うことが具体的に確定したものと認められるから、当該収益の帰属すべき時期は平成13年であると認められる」。

## 5 評釈補遺

### 5-1 争点①：本件金員が原告らの収入として所得税の対象となるか

#### 5-1-1 直観的な疑問：純資産増加がない

私は争点①の判断に大きな疑義を抱いたが、個人的な伝手で幾人かの学者<sup>1)</sup>・実務家・国税関係者の意見を伺ったところ、争点①について判決がおかしいと明言する方は現れていない。但し、私の抱いた疑義が理解されていないという訳ではないので、私の疑義がとんちんかんなものではない、と信じた。

私が争点①について疑義を抱いた理由のうち直観的なものは、原告らには平成12年末から平成13年末の1年間の間に4000万円相当の純資産増加が生じ

1) 名前を挙げられる範囲で淵圭吾、藤谷武史、吉村政穂、神山弘行の示唆に感謝する。

てないように見える，というものである。

それでも私はその疑義を一旦封じ，前評釈において判決の結論を支持する根拠となりそうな点を論じた。これをもう少し丁寧に書くと5-1-2以下のようになる。

### 5-1-2 代償金に関する最判平成6年9月13日との対比

判旨に表れていないが，判旨の結論の背後には最判平成6年9月13日判時1513号97頁の影響があると推測される。これは代償金が取得費に算入されないとしたものである<sup>2)</sup>。本件の原告ら及びBらの状況を最判平成6年9月13日の状況に準えて仮定し，本件と区別するために，故丁をP，原告らをQ，BらをR，FをSと呼び替えることにしよう。仮にPが不動産を4700万円で購入していたとし，Pの死亡後，QがSに当該不動産を売ってしまう前に，Pの相続人であるQ・R間で遺産分割協議を終えていたとする。遺産分割協議の中で，Qが不動産を単独取得する代わりにQがRに4000万円を代償金として支払っており，QがSに不動産を4億7000万円で譲渡した，という事実関係であったとしたならば，正に最判平成6年9月13日の射程内として，Qに4億7000万円の譲渡収入金額が発生し，4000万円の代償金はQの譲渡所得の計算において取得費として控除することはできない，という帰結になる。要するに4000万円の部分についてもQの課税所得に含められる。所得税法60条1項1号により，Qの譲渡所得は4億7000万円－4700万円＝4億2300万円となる。その代わり，Rは譲渡所得課税を受けないこととなろう。なお，Qは4億3000万円相当の財産を相続したものとして，Rは4000万円相当の財産を相続したものとして，相続税も課されている筈であり，相続税額と取得費との調整に関する租税特別措置法39条の計算も本来は考えなければならないが，ここでは割愛する。代償分割により代償金を支払って資産の所有権を単独取得した者に譲渡所得課税を集中させるという意味で，とりあえず【集中説】と呼ぶ。所基通38-7(1)も集中説を前提としている。

集中説を採る最判平成6年9月13日に対して異論もある<sup>3)</sup>。4000万円をQの譲渡所得計算において控除させるという考え方である。この場合，Pが購入

2) 異論もそれなりに説得力のある筋を構築しようところではある。

3) 金子宏『租税法』228頁（16版，弘文堂，2011），田中治・判例回顧・租税法研究24号196頁以下参照。

した時の価額 4700 万円を 43 : 4 に分割し、Q の譲渡所得は 4 億 7000 万円 - (4700 万円  $\times$  43/47 + 4000 万円) = 3 億 8700 万円となろう<sup>4)</sup>。一方、R は資産の 4/47 の部分を相続によって取得し Q に 4000 万円で売却した、というストーリーで考えることとなり、Q の譲渡所得は 4000 万円 - 4700 万円  $\times$  4/47 = 3600 万円となろう。Q の譲渡所得と R の譲渡所得を足せば 4 億 2300 万円であって前段落の計算と一致する。代償分割が行われた場合に代償金を受け取った者と支払った者との間で譲渡所得課税を分割させるという意味で、とりあえず【分割説】と呼ぶ。

相続によって得た資産を Q・R が 43 : 4 の割合で共有した状態のまま当該資産を S に譲渡したというストーリーならば R に生じたであろう譲渡所得に係る所得税負担（便宜的に【仮想共有 R 所得税負担】と呼ぶ）について、分割説を前提とすれば代償分割の場合も R が【仮想共有 R 所得税負担】を負担することになるのであるから、分割説もそれなりに合理的である。また、Q の相続税の課税価格において代償金 4000 万円が控除される（R については代償金 4000 万円が算入される<sup>5)</sup>）ことと、所得税に関する分割説とは、整合的であるともいえる<sup>6)</sup>。

集中説にせよ分割説にせよ、或る程度合理的に所得計算をすることができると思われる（累進税制下で、集中説を前提とすると高い税率が適用される可能性があるという不都合は、残るものの）ところ、民法 909 条の遡及効を根拠として集中説を採用することを最高裁レベルで明らかにした最判平成 6 年 9 月 13 日には単なる事例判断にとどまらない先例の価値がある<sup>7)</sup>と思われ、なぜ民集に掲載されなかったのか不思議ではある。民集不掲載の是非はともかく、集中説を前提とするか分割説を前提とするかで、遺産分割協議の内容が異なってくる可能性

4) 最判平成 6 年 9 月 13 日の事案において、原告は、所得税法 60 条 1 項 1 号の適用がないと主張しており、被相続人の取得価額を考慮していないということであるとすると、原告の主張に基づけば、Q の譲渡所得は 4 億 7000 万円 - 4000 万円 = 4 億 3000 万円ということになるのかもしれない。しかし、代償金を取得費に含めることが、直ちに所得税法 60 条 1 項 1 号の適用を排斥することを意味するとは考えにくい。

5) 相基通 11 の 2-9。なお、相続税評価額と代償分割時の時価とが一致しない場合について、タックスアンサー No.4173（代償分割が行われた場合の相続税の課税価格の計算。http://www.nta.go.jp/taxanswer/sozoku/4173.htm）参照。

6) 田中・註 3）、198 頁。尤も、この整合性は、所得税における分割説を基礎づける決め手（集中説を排斥する決め手）となるとは考えられなかったからこそ、最高裁は分割説を採っていないのであろう。

がある。なぜなら、最判平成6年9月13日が出た後の遺産分割協議において、実務は集中説を前提とするであろうから、単独取得したQが【仮想共有R所得税負担】も負担することとなるのを見越して、QがRに支払うべき代償金も幾分減額されることとなると予想されるからである。

QがRに代償金を支払い、Qが単独取得した資産をSに売却する、というストーリーと対比して、本件において、原告らに平成12年及び13年合わせて4億7000万円の収入金額が発生するという扱いは、収入金額についてだけ見れば、整合性がとれているといえなくもない。

しかし、最判平成6年9月13日の射程に本件が含まれるとすると、原告らが得たとされる（原告らが得たといえるかにつき私は疑義を抱いているが、そこはさておき）4000万円について一時所得ではなく譲渡所得として扱われるべきではないか、（また、平成13年の所得として扱ってよいのか、）という争点②（及び③）の問題が出てくる。本件の裁判官が最判平成6年9月13日の射程を検討しなかったとは想像しにくく、恐らく、裁判官は本件が最判平成6年9月13日の射程に含まれないと考えているからこそ、争点②（及び③）について最判平成6年9月13日からは導かれない判断をしたのではなかろうか<sup>8)</sup>。

---

7) 但し集中説はそれまでの実務・裁判例にも表れており、最判平成6年9月13日が初めて明らかにしたというものではない。5-1-4で挙げる大津地判昭和60年1月14日の他、千葉地判昭和55年1月30日訟月26巻4号700頁等も参照。

なお、代償金が取得費を構成することはおかしいと主張する根拠として、代償金が相続課税（相続税法11条の2、相基通11の2-9参照）と譲渡所得課税（所得税法38条、所基通38-7参照）の両面で控除されるという二重控除は不都合であると論じられてきたようであるが（最判平成6年9月13日に関する大崎満・判研・ジュリスト1084号116頁以下118頁（1996.2.15）、及び千葉地判昭和55年1月30日に関する広瀬正・判研・ジュリスト744号166頁以下167頁（1981.6.15）が藤田良一・税務事例9巻11号50頁以下、51頁を引用する）、そうした立論は分割説におけるRに対する所得課税がなされないことを前提としたものであると思われ、（最判平成6年9月13日における原告の主張を斥ける上では意味があるかもしれないが）分割説に基づく課税方法を批判する理由にはならないと考えられる。参照：中里実・税務事例17巻6号2頁以下、7頁、金子宏「譲渡所得における『取得費』の意義——若干の裁判例を素材として——」『課税単位及び譲渡所得の研究』250頁以下282頁（有斐閣、1996）等。

8) 尤も、5-3で論ずるように、争点③についての判断は、本件が最判平成6年9月13日の射程内か否かという問題とは独立しうる、と私は考えていると予告しておく。



### 5-1-3 原告らが所得税を負担することについての原告ら・Bら間での調整の可能性

また、PQRSのストーリーにおいて【仮想共有R所得税負担】をQが負う代わりにQからRへの代償金が減額されるであろうと予想されることと対比して、本件において原告らの4000万円の一時所得に関する所得税負担を考慮してBらへの4000万円の支払という額が決定されたか不分明である。それは原告らとBらとの間で決めるべき話であるので、原告らに対し4000万円の所得有りとして課税することの是非を決する要素ではなく、評釈の範囲から外れる問題となるが、原告らが平成13年の一時所得に関する所得税負担に相当する減額を改めてBらに請求することができるか、という問題が派生的に生じうると考えられる。租税負担の錯誤について、いわゆる錯誤による財産分与契約事件・最判平成元年9月14日判時1336号93頁、高松高判平成18年2月23日訟月52巻12号3672頁(上告不受理決定・確定)、東京地判平成21年2月27日判タ1355号123頁(確定)等の例があり、原告らがBらに対して4000万円からの減額を請求する可能性があるかもしれない。そして、仮に原告らがBらに対して4000万円からの減額の主張に成功したとすれば、原告らが一時所得の減額を理由とする更正の請求をすることができるか、という問題が派生しうる。

### 5-1-4 Bらとの二重課税

本件でBらにどのような課税がなされたのか不明であるが、以下に述べるように二重課税の可能性はある。PQRSのストーリーでは、集中説を前提としてもRの相続税の課税価格に代償金4000万円が加算される<sup>9)</sup>が、まさか本件でBらに対し故丁の死亡を契機とする相続税の課税がなされたとは考えにくい。しかし、だからといってBらに全く租税負担が生じないとされたとも考えにくい。Bらにとって4000万円は所得税法上の収入金額(所得分類は不分明であるが)として扱われたのではなからうか。

仮にBらにとって4000万円が所得として扱われたとすると、原告らとBらとで所得の二重課税がなされている可能性がある。そして、二重課税だからけしからんという話になるかどうか、も難しい問題である。

二重課税が存在して構わないという筋は、次のようになろう。PQRSのス

---

9) 相基通11の2-9(1)。

トリーにおいて、Rは相続税の課税を受けるが、だからといってQに対し集中説に基づく所得税の課税が許されなくなる謂れはない。譲渡所得に対する所得課税と相続財産に対する相続税の課税が重複することは、元々予定されているのである<sup>10)</sup>。そして、本件のBらにとって所得として課税されたとしても、それはRに対する相続税の課税と対比される課税であるから、二重課税が存在して構わない、という筋が考えられる。

他方、二重課税はけしからんという筋も考えられなくはない。財産額全体を課税標準とする課税とキャピタルゲイン部分に対する譲渡所得課税とが、重複して構わないということが、常に妥当するか、疑問の余地があるためである。いわゆる生命保険年金二重課税事件・最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁は、キャピタルゲイン課税の事案ではないが、所得税法60条に類似する所得課税をしようとしたことについて、相続税が課された部分の所得については所得課税をしてはならないとした。また、東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁（確定）は、時効取得した土地の時価が時効取得時に一時所得として課税所得に算入されることを前提として、その後当該土地を譲渡した際の取得費の計算において時効取得時の時価を取得費に算入することを認め、一時所得課税と譲渡所得課税との重複を避けた。これらの判例・裁判例から二重課税を解釈論として避ける傾向があるとすれば、本件においても原告らとBらとの二重課税は許されない、との筋がありえないではない。

しかし、前段落の議論がどこまで妥当するか、の見極めも難しい。大津地判昭和60年1月14日行集36巻1号8頁（確定。なお、中里・註7）が評釈している）は、PQRSのストーリーに類似するようなQに相当する者からRに相当する者への示談金の支払について、示談金をQの譲渡所得計算上の取得費として認めなかった（この点は代償金の取得費算入を認めなかった最判平成6年9月13日と同様である）が、その他に次の点が前段落の議論と対比される。この事件で原告は、Rに相当する者「において本件示談金が課税の対象となるのであるから、原告両名〔浅妻：Qに相当する者〕の譲渡所得のうち本件示談金相当部分をも課税の対象とすることは二重課税になると主張」したが、「〔Qに相当する者〕の本件譲渡所得と〔Rに相当する者〕の本件示談金の支払による所得<sup>11)</sup>とは、本件譲渡所得をもつて本件示談金の支払にあてるという点で経済

10) 租税特別措置法39条のような調整規定はあるが、この調整規定にしても二重課税からの完全な救済をもたらすものではない。

的には同一性を有するとしても、法律上は別個の行為とみられるものであるから、[Rに相当する者]において、本件示談金の支払により[Qに相当する者]の譲渡所得とは別個の所得が発生したというべきであつて、これら双方に対する課税が二重課税に該するというのもできない」と論じて、判旨は原告の主張を切り捨てている。「二重課税に該するというのもできない」という表現は、本評釈補遺の表現に揃えれば【二重課税が存在して構わない】ということであろう<sup>12)</sup>。

結局、本件においても原告らとBらとで二重課税が生じるのであろうと推測されるが、この二重課税が許されるべき類のものであるかについては、先例に照らしても両説が成立しうる、という煮えきらない叙述となってしまう。

#### 5-1-5 最判平成6年9月13日に依拠しない筋：債務消滅益

5-1-2 及び 5-1-4 で述べた通り、争点①に関し原告らに4000万円の所得ありとして扱うことは、先例との関係で整合的に理解する余地がある。しかし5-1-2の最後で述べた通り、争点②(及び③)を合わせて考慮すると、本判決は本件を最判平成6年9月13日の射程範囲内と考えていないのではないかと推測される。

そして判旨が実際に述べているのは「第三者から提供された金銭によって、この代償金支払債務を履行し、自己の出捐なしに当該債務を消滅させた場合には、当該代償金支払債務の額に相当する経済的利益を得たことになる」である。つまり債務消滅益が原告らにとっての所得を構成するという説明である。

債務消滅益が所得を構成する典型的な場面というのは、例えば、原告らが4000万円を借金し、4000万円の債務を負い、当該債務が自己の出捐なしに消滅させられたというような債務免除益の場合である。この典型的な場面において、4000万円を借金した時点において4000万円の現金というプラスと債務と

11) 「[Rに相当する者]の本件示談金の支払による所得」という表現は、Rが本件示談金の支払をしたという意味ではなく、Qが本件示談金を支払ったことによるRにとっての所得、という意味である。

12) 裁判所が課税庁側の主張を認める際にしばしば二重課税に当たらないという表現をすることがあるが(最判平成22年7月6日の原審福岡高判平成19年10月25日訟月54巻9号2090頁参照)、許容されて然るべき二重課税と許容されるべきでない二重課税とを区別するような表現をする方が正確なのではないか、と私は思う。先物取引のポジション(建玉)が相続税の課税対象となるとした鈿路地判平成13年12月18日訟月49巻4号1334頁に関する浅妻章如・判研・ジュリスト1230号129頁以下、131頁(2002.9.15)参照。

いうマイナスが相殺しあい収入金額を計上しないことが正当化され<sup>13)</sup>、次に当該債務が自己の出捐なしに消滅させられた場合に現金4000万円というプラスのみが残り<sup>14)</sup>、明白に純資産増加があるといえる。従って、包括的所得概念の観点からこのような典型的な場面について債務免除益が所得を構成すると考えることに異論はない。

他方、本件について直観的には原告らに純資産増加がないように感じられると5-1-1で述べた。平成13年に4000万円の債務というマイナスが生じ、そのマイナスの債務が消えただけであるから、前段落の典型的な場面におけるような純資産増加が本件においては発生していない、と見えるということである。また、私は前評釈で「本件では、本件調停の民法909条による遡及効の下、Aは【現物一代償金】の経済的価値を取得し、A及び原告らは本件金員相当分を経済的に受益しなかったこととなる。この遡及効に鑑み、債務消滅により原告らが『代償金支払債務の額に相当する経済的利益を得た』と判決が断じたことには疑義も湧きうる」とも論じた。

しかし、私の直観的な疑問を解釈論で妥当させるためには、「一見すると債務の免除があるように見える場合であっても、借主〔浅妻：借金をした場合に限定すべきではないので債務者と呼ぶ方がよからう〕の純資産に変化が生じない場合には、債務免除額は所得とすべきではないことになる<sup>15)</sup>』という理屈によることとなろうところ、この理屈が立つかについて、以下のように検討の余地がある。

例えば、Tが自転車を乱暴に運転しUを怪我させてしまい、TがUに4000万円の債務を負ってしまったが、Vが4000万円をUに支払い、Tの債務が消滅したという例を考えてみる。Tに純資産増加があるかないかだけで考える

13) 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上下）」ジュリスト1315号192頁、1317号268頁（2006.7.1及び2006.8.1-15）の上192-193頁参照。

14) 当該4000万円でトマトを買って食べ尽くしてしまったという場合は消費があるため、包括的所得概念に照らして所得ありと考えて問題ない。尤も、トマトを食べた時（消費の時）と債務免除益の計上時期とがずれるという可能性はある。

なお、脱稿後、ハツ尾順一「ノンリコースローン等の債務免除益と所得区分——一時所得か雑所得か——」税法学566号451頁（2011.11）に触れた。組合事業を通じて生じた債務免除益に関する事案を元にした論文であり、債務免除益であるので所得が生ずることについて異論の余地は小さいと思われるが、表題の通り所得の種類について検討している。従って本稿5-2と関連するともいえる。

15) 増井・註13)、下268頁。

と、Tに4000万円の債務というマイナスが生じ、それに対応するプラスはなく（消費とはいいがたいと思われる）、次に当該債務が消えただけであるので、純資産増加はない、と言いうる。しかし、VがTに4000万円を贈与し、TがUに4000万円の賠償金を支払ったという場合には、（贈与が非課税所得であるとはいえ贈与税の課税はなされるので受贈も所得の一種であると考えたと）Tに4000万円の所得が発生し、4000万円の賠償金支払の所得控除可能性の問題として処理される（現行法下では当然所得税法45条1項7号により所得控除が認められない）という話になる。これとのバランスから考えると、Tの出捐によらずに4000万円の損害賠償債務が消滅した場合も、Tの所得として扱うべきという筋がたちうる。

ところが、増井論文<sup>16)</sup>も引用するように、（取締役が任務懈怠により会社に対して損害賠償責任を負ったという仮想設例について）「会社に対する債務（損害賠償義務）負担が、給与所得の計算上、減算事由とならないことを前提にすれば、そのいわば逆方向である、債務の免除益も加算事由（収入金額）にならないと解するのが公平である。課税所得の計算上、特定の債務負担はマイナス要因として見ないが、その特定の債務の一部免除はプラス要因としてみるというのは、不公平・不当である」<sup>17)</sup>とする岡論文のような議論も存在している。こうした議論が、取締役と会社との関係を考慮したものとして導かれるのか、自転車の運転ミスという不法行為責任についても及ぶのか、議論の余地がありうるし、実務上も岡論文のいう通りに扱われているのか不分明であるが、「減算事由とならないことを前提にすれば、そのいわば逆方向である、債務の免除益も加算事由（収入金額）にならない」という考え方の影響は、読み方次第では本件にも影響を及ぼしうる。

本件判旨は、債務消滅益だから原告らにとって所得を構成すると論じている。これに対し、私の直観的な疑問は、原告らに純資産増加が生じていないのではないかというものである。この直観的な疑問に対し、私が課税庁側の人間であれば（或いは私が本件判旨を書いた人間であれば）、PQRSのストーリーにおけるQの譲渡所得計算において代償金が取得費に算入されないのであるから、減算事由とならない債務が消滅した場合として本件の原告らにも（たと

16) 増井・註13), 下271頁。

17) 岡正晶「新商法（H13.12改正）に基づく取締役・監査役の損害賠償責任の一部免除等と所得税・法人税」税務事例研究69号35頁以下、52頁（2002）。

原告らに純資産増加が生じてなくとも）所得が発生したものととして扱われるべきである、と応答するであろう。しかし、岡論文のような考え方が本件にも妥当するとすれば、本件判旨が債務消滅益を理由として原告らに所得ありと判断したことは、批判されて然るべきという筋も生まれる。

逆に言うと、本件判旨は岡論文のような考え方が少なくとも本件には妥当しないと考えたものということになる。債務消滅益がどのような場合に債務者の所得を構成するかについては、増井論文・岡論文等を見ても煮詰まっていない領域が大きいと見受けられ、判旨の説明不足を非難するのは酷といえる。しかし、純資産増加がないように見えるのに何故本件判旨が所得ありと考えたかについて、想像はしておくべきである。そしてその背景として、5-1-2 で見たように、最判平成6年9月13日を前提とすれば原告らに所得があるとすることも正当化すると述べたところである。そしてさらに、しかし本件判旨は本件を最判平成6年9月13日の射程に含まれるものと考えていないのではないか（争点②及び③との関係で）とも述べたところである。本件判旨が敢えて最判平成6年9月13日に言及しなかった点を重視すれば、岡論文のような考え方をそもそも判旨は採用していないとか、債務消滅益について贈与類似の便益と考えている、ということにならうか。尤も、本件でFが4000万円の債務を負担するのではなく、例えば、本件調停が成立した平成13年7月2日より後になってBらが気が変わって債務を免除してくれた、というような場合にも、同じく贈与類似の便益として原告らが課税される（後述のように所得税か贈与税かという違いはありうるが）ということになるのか、という射程の問題は残る。

本件の債務消滅益が所得となるという帰結が解釈論上避けられないものとする、純資産増加がない場合には債務消滅益を所得（収入金額）として扱わない、ということが分かるような立法をすべきということになるかもしれないが、率直に言ってどう立法すればよいかという問題も難しいところではある。

## 5-2 争点②：一時所得か譲渡所得か

本件の評釈を依頼された時は、寧ろ一時所得として扱ったことの妥当性こそが焦点であったようである。

本件が最判平成6年9月13日の射程内のものであると考えられるとすれば、原告らにとっての4000万円も譲渡所得として扱われるべきであろう。しかし判旨は一時所得であるとした。一時所得であるという結論から、判旨はF社から原告らへの贈与であると考えているのであろう。

一時所得は半額課税（所得税法22条2項2号）に服するため、原告らとしてもこの所得分類についてとことん争う気は起きなかったのであろうと推測される。しかし、債務消滅益が受贈に当たるとすると、仮にFが法人ではなく個人であったとしたならば、原告らに贈与税が課されることとなり、租税負担が極端に上昇することとなりうる。仮にFが個人であったとしても裁判所は本件と同様に債務消滅益を受贈益として扱ったであろうか。

5-1-5で見たように、経済的には原告らに純資産増加がない。それにもかかわらず原告らが贈与税の課税を受ける可能性があるとする、本件以上に酷であるように思われる。しかし、Fが法人である本件において（半額課税の一時所得とはいえ）原告らの課税所得に含められることのバランスからすると、Fが個人である場合に贈与税の課税はないとすることも正当化しがたい。

本件判旨が本件を最判平成6年9月13日の射程内のものであると明言してくれば、そして4000万円は一時所得ではなく譲渡所得であると明言してくれば、こんな心配をせずに済むのにと恨み言をこぼしたくなってしまいが、仕方ないところであろうか。

なお、一時所得扱いだから判旨は法人からの贈与と考えているのであろう、と前述したが、贈与に当たるかについても議論の余地があると私は考える。Fにとっては契約上の義務の履行であって贈与ではない（恐らくFに法人税法37条：寄附金課税はなされないであろう）。支払者（本件のF）にとっての贈与性の認定と受領者（本件の原告ら）にとっての受贈性の認定とが一致しなければならないという論拠がある訳ではないが、逆に両認定が乖離する場合こそ例外的であるとは考えられないであろうか。乖離を正当化する特段の理由があればともかく、原告らにとって対価性のない所得が全て受贈に当たるとは言い切れないのではなからうか。例えば、いわゆるマンション建設承諾料事件・最判昭和56年4月23日税資117号217頁において、隣にマンションが建設されることを承諾することの対価として310万円を受領したことにつき、マンション建設による損害は30万円を超えないから（損害賠償金として非課税所得に当たる部分は30万円にすぎない）、310万円から30万円を控除した残り（280万円）は一時所得に係る収入金額に当たる（なお当時の一時所得の特別控除額は40万円であるので、一時所得の金額は240万円）と判断されている。この場合の280万円の利益（対価性がなく損害賠償金でもない）は一種ゴネ得とも評すべきものであり、それを支払わなければ円滑にマンション建設を進められないという意味でマンション建設業者にとっては贈与（寄附金）に当たらないであろう。そして、仮

にマンション建設業者が法人ではなく個人であったとしても、マンション建設業者にとって贈与に当たらないであろうという判断は変わる訳ではなく、受領者にとって280万円の部分が受贈ではなく一時所得に当たると解する余地があるのではなかろうか。この他、離婚にあたって養育費という名目で過当な額を支払うと過当な部分について贈与税が課せられるとされているようであるが（養育費に限られないが扶養義務について相基通21の3-6参照。財産分与につき相基通9-8参照）、常に過当な部分について贈与に当たるといふべきかについて、疑問の余地があると私は考える。その額を支払わなければ離婚に同意してもらえないという状況で約定された養育費等の名目の金額は、たとい過当であろうとも養育費債務者たる前配偶者にとってはやむにやまれず支払うものであって贈与には当たらないのではないかと、そうすると養育費名目で過当な額を受け取る前配偶者（養育費名目の受領者は子であるかもしれないが、ここでは養育する前配偶者が受領者であると想定）にとっても受贈ではなく一時所得に当たるといふべき場合もあるのではないかと、この疑問である。マンション建設承諾料の例にしても過当な養育費の例にしても、【対価性のない利益が常に受贈に当たるとは言い切れないのではないかと】との私見を根拠づけるものではないが、幸か不幸か、本件において判旨は贈与に当たるか否かの判断は全くしてない。判旨は単に（引用部分以外からであるが）「本件各借地権付建物の対価であったと認めることはできず」「譲渡所得であるとは認めることはできない」ため「一時所得に当たる」と述べているだけであり、本件原告らにとって受贈か否かの問題については、検討の余地が残されていると考えたい。

### 5-3 争点③：平成13年の所得か

本件が最判平成6年9月13日の射程内のものであると考えられるとしても、計上時期について平成12年・平成13年いずれの年の所得として扱うべきかが一義的に決まるものではない。しかし、射程内であるとしたならば、平成12年の所得として扱う方向が導かれやすいであろう。

平成12年の本件売買契約における「紛争は、すべてFの責任と負担において処理するもの」という部分が、原告らにとって平成12年の収入金額であり譲渡所得である、そして「Fの責任と負担」の具体的な額が4000万円と定まったのがたまたま平成13年であるにすぎず、「Fの責任と負担」という原告らの受益は平成12年に権利として確定している、という処理は、ありえないではない。



尤も、最判平成6年9月13日の射程内で考えるとしても、「Fの責任と負担」という原告らの受益は平成12年に権利として確定していなかったと論ずる余地もある。判旨がいわゆる仙台家賃増額請求事件・最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁を引用していることから、本件の平成12年時点での「Fの責任と負担」は、仙台家賃増額請求事件における家賃増額請求の形成権としての成立と同程度の権利であるにすぎず、平成12年時点で所得税法36条が要求する権利確定基準を満たしていない、と論ずる余地もあるからである。家賃増額請求権は形成権であって増額請求をした時点で私法上権利が成立したと云うが、最判昭和53年2月24日の原則論<sup>18)</sup>は形成権としての成立時点が収入金額としての権利確定基準を満たしたときであるとは考えていない。家賃増額請求の裁判が確定した時を原則的な収入金額計上時期としているのである。これとの対比で、本件の「Fの責任と負担」という原告らにとっての権利が、平成12年時点において抽象的には成立しているとは言っても、所得税法36条の要求するところの権利確定基準の水準に到達しているとは言えない、というのが本件判旨の趣旨であろう。

以上を要するに、本件が最判平成6年9月13日の射程内か否かの問題と計上時期の問題とは独立して考える余地がある。

そして、所得税法36条が現金主義を採用しているわけではないことを勘案してもなお、最判昭和53年2月24日の原則論とのバランスから、本件で平成13年の所得として扱うことは異とするほどではないと考えられる。

---

18) この事件は、この原則論の部分ではなく、仮執行に基づいて受け取った増額家賃が所得として課税されるとした部分（いわゆる管理支配基準に拠った部分。尤も最高裁は「管理支配基準」という表現をした訳ではなく、最判昭和53年2月24日は数ある租税事件の判決の中でも理解が難しいものとして位置付けられている）が知られているが、本評釈補遺ではそこには注目しない。