

相続後に条件成就して実現した債務免除益と 所得税課税—相続税と所得税の二重課税—

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

第1審：東京地裁令1（行ウ）第615号，令5・3・14判決（TAINS:Z888-2487）

控訴審：東京高裁令5（行コ）第105号，令6・1・25判決（納税者勝訴・税務当局上告受理申立て）（TAINS:Z888-2622）

Brush up
point

本件は、相続によって承継した銀行債務について、**確実な債務ではないとして相続税の債務控除が認められないにも関わらず、その債務免除益には一時所得が課税されたため、相続税と所得税の二重課税の是非が争点となったものである。**

第1審は、税務当局の主張を認め二重課税はないとしたが、控訴審では次の判断ポイントに基づき、逆転して納税者の主張を認め二重課税があるものと判示した。なお、本件は税務当局により上告受理申立てがなされている。

- (1) 所得税法9条1項16号（現17号，以下，本稿では、当時の条文番号のまま記載する。）の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される（最高裁三小平成22年7月6日判決。いわゆる「長崎年金二重課税訴訟」）。
- (2) 相続税は、相続財産を取得した利得に対して担税力を見出して課税されるものであるところ、相続財産の取得者が被相続人の債務を承継して負担する場合にはその負担分については担税力が減殺されることになることから、相続財産からの当該債務の控除を認めるとするのが相続税法13条1項1号の趣旨であり、被相続人から承継する債務が「**確実に認められるもの**」でない場合には担税力が減殺されることにはならないから、当該債務については相続財産からの控除を認めないとするのが相続税法14条1項の趣旨である。
- (3) このような規定の趣旨を踏まえれば、担税力を減殺させるものではないとして相続財産から控除されなかった相続債務が相続開始後に免除を受けたからといって、これにより債務者に新たな担税力が生じるものと解することは相当でない。
- (4) 本件債務免除に係る相続人の利益については、形式的には債務免除を受けた時点で発生したものと見ても、所得税課税との関係では、潜在的には相続により取得したものとみることが可能であり、相続税の申告に係る課税価格のうち相続財産から控除されなかった債務に相当する部分の経済的価値と実質的に同一のものということができるところ、特段の事情のない限り、これに所得税の課税をすることは、所得税法9条1項16号に反するものとして許されないというべきである。

【動画解説】

この記事については、著者が解説動画をYouTubeにアップしており、次のQRコードから視聴できます。是非、ご覧ください（55分）。
<https://youtu.be/vhwHiExokRM>



I 事実関係

本件は、訴外亡A（以下、「亡A」という。）の相続人である甲・乙らが、亡Aの金融機関に対する債務について、当該金融機関との間で成立した一定額の分割金を支払った場合には残部について債務免除をするとの裁判上の和解に基づき債務免除を受け、その金額を個人の総所得に算入せずに所得税の確定申告を行ったところ、同金額は総所得に算入されるべきものであるとして処分行政庁から更正処分・過少申告加算税の賦課決定を受けたことから、それらの取消しを求めた事案である。

争いのない事実、顕著な事実等は、次のとおりである。

(1) 当事者

甲は、亡Aの子であり、乙は、亡Aの妻である。亡Aは、訴外亡Bの子であり、甲は亡Bの養子でもある。

(2) 本件和解に至る経緯

- ア. 訴外M銀行には、亡Bを借主、亡Aを保証人として16億円を貸し付けたという内容の平成5年9月6日付け金銭消費貸借契約証書が存在する（以下、これを「本件貸付」という。）。また、その頃、亡B名義で東京都千代田区所在の土地及び建物（以下、この不動産を「Pマンション」と総称する。）が購入されている。
- イ. M銀行は、平成14年2月15日、亡B及び亡Aを被告として本件16億円の貸付金及びこれに対する利息及び遅延損害金の支払を求めて東京地裁に訴えを提起した。
- ウ. 亡Bは、同年4月26日、M銀行に対し、平成5年9月6日時点で亡Bには自らの行為を認識し、その結果を判断する精神的能力がなかったが、M銀行の担当者が亡Aと通謀して亡B名義の署名を自ら行ったなどと主張して、本件貸付に基づく根拠当権設定登記の抹消登記請求訴訟を東京地裁に提起した（この訴訟と併合審理された前記イ記載の訴訟と併せて以下「前訴」という。）。
- エ. 亡Bは平成14年10月に死亡し、亡A及び甲を含む6人の相続人（以下、まとめて「亡B相続人ら」という。）は、訴訟承継人として前訴の当事者となった。
- オ. 亡B相続人らは、平成15年8月25日、S税務署長に対し、相続税の申告書を提出した。
- カ. 東京地裁は、同月27日、前訴について「和解に向けての見解」という書面を作成した。内容は、亡Bは、平成5年3月5日にアルツハイマー型老年痴呆で入院しており、亡Bを本件貸付の主体と見ることは難しいこと、和解としては、本件貸付の全額を前提とするのではなく、①本件貸付の貸付金を原資で購入したPマンションの価格相当金額をM銀行に返還すること、②保証人又は無権代理人として本件貸付について全額の責任を免れない亡Aについては、亡Bの相続財産の6分の1相当額（約2億4000万円）をM銀行に返還することを基本として調整を行うのが相当であるというものであった。

- キ. 亡Aは、平成15年12月25日、Pマンションを4億1100万円で売却した。
- ク. 亡B相続人らは、平成16年3月31日、亡Bの遺産について遺産分割協議を行い、本件貸付に係る債務については亡Aが承継し負担することとした。
- ケ. M銀行と亡B相続人らは、同年4月15日、東京地裁において、前訴について、以下の内容を含む「本件和解」をした。
- (ア) 亡B相続人らは、本件貸付に係る借入債務について法定相続分に従って支払う義務があることを確認し、亡Aは、自身を除く亡B相続人らの支払債務をそれぞれ引き受け、亡Aを除く亡B相続人らは、亡Aによる債務引受を承認する。
- (イ) 亡Aは、M銀行に対し、以下の金員を支払う。
- a 平成16年9月30日限り金3億7130万円
 - b 平成18年12月31日限り金2億5000万円
 - c 平成19年から平成28年まで毎年6月30日限り金50万円（10回、合計500万円）
 - d 平成28年7月31日限り金9億7370万円
- (ウ) 亡AがM銀行に対し、(イ) aないしc記載の分割金合計6億2630万円を期限の利益を失うことなく支払った時は、M銀行は、亡Aに対し、その余の9億7370万円〔(イ) d〕の支払義務を免除する（以下、「M債務免除」という。）。
- (エ) 亡Aが(イ)記載の分割金の支払を怠り、M銀行がその履行を請求してから1週間以内に遅滞した全額を支払わないときは、亡Aは当然に期限の利益を失い、M銀行に対し、直ちに(イ)記載の金員から既払金を控除した残金全額及びこれに対する期限の利益喪失時から支払済に至るまで年1割の割合による遅延損害金を併せて支払う。
- (オ) M銀行は、亡Aが、前記(イ) a及びbの支払をした場合には、本件貸付に関連して設定した根抵当権を順次解除し（aの支払につきPマンション、bの支払につき東京都杉並区に存する土地14筆及び建物10棟）、根抵当権設定登記の抹消手続をする。

(3) 本件和解後の経緯等

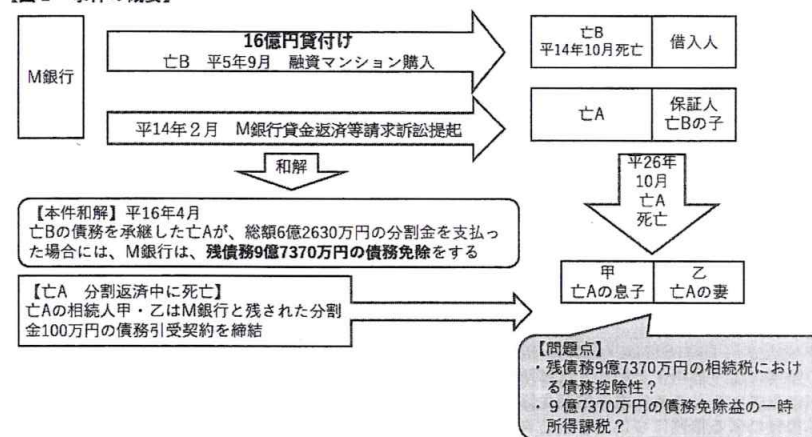
- ア. 亡Aは、M銀行に対し、本件和解に基づき、前記(2)ケ(イ) a及びb記載の金員並びにc記載の金員のうち平成19年から平成26年まで毎年6月30日限り支払うべき金50万円（合計400万円）を支払った。なお、亡Aは、平成26年10月に死亡した。
- イ. 甲らを含む亡Aの相続人ら4名（以下、「亡A相続人ら」という。）は、平成27年6月24日、M銀行との間で、本件貸付に係る残債務9億7470万円〔前記(2)ケ(イ) c記載の分割金2回分の合計100万円及びd記載の金額の合計額〕は、乙が免責的に引き受け、それを甲が重畳的に引き受けるとの債務引受契約を締結した。
- ウ. 亡A相続人らは、同年8月12日、亡Aを被相続人とする遺産分割協議を行い、本件貸付に係る残債務については、甲らがそれぞれ2分の1ずつ承継することとした。
- エ. 亡A相続人らは、同月21日、相続税申告を行い、その申告書には、本件貸付の残債務9億

- 7470万円について、甲らが各2分の1の4億8735万円ずつを引き受けた旨の記載がある。
- オ. 甲らは、本件和解に基づき、M銀行に対し、前記(2)ケ(イ) c記載の分割金の残金として、同年6月30日までに50万円、平成28年6月30日までに50万円を各支払った。

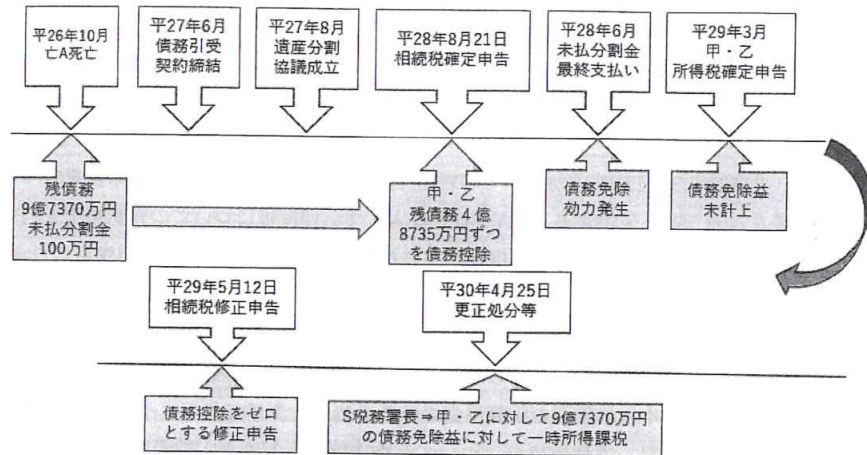
(4) 本件訴訟提起までの経緯

- ア. 甲らは、平成29年3月16日、平成28年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告を行った。
- イ. 亡A相続人らは、同年5月12日、亡Aを被相続人とする相続税についての修正申告を行い、前記(3)オ記載のとおり当初債務として申告していた本件貸付の残債務を0円と修正した。
- ウ. S税務署長は、平成30年4月25日、甲らが本件債務免除により合計9億7370円の利益（以下、「本件債務免除益」という。）を得たとして、その各2分の1を平成28年分の確定申告において総所得に加えるべきであったとの理由により、甲らに対し、それぞれ平成28年分所得税等の更正並びに過少申告加算税の賦課決定処分を通知した。
- エ. 甲らは、同年7月20日、本件各処分について、審査請求を行った。国税不服審判所長は、令和元年6月3日、原告らの審査請求をいずれも棄却する旨の判決を下した。これを不服とした原告らは、同年12月4日、所定の手続きを経て本件訴訟を提起した。

【図1：事件の概要】



【図2：申告状況等－時系列－】



II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、(1)本件債務免除益の存否、(2)資力喪失（所得税法44条の2）の有無、(3)二重課税の排除（所得税法9条1項16号）の適用の有無、(4)理由附記の不備の有無、(5)前訴の弁護士費用等を「その収入を得るために支出した金額」（所得税法33条2項）として控除することの可否の5点である。ただし、本稿では、第1審、控訴審と対比して検討することから、(3)の二重課税の排除の適用の問題を中心として取り上げるものとする。当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>・ 二重課税の排除（所得税法9条1項16号）の適用の有無について</p> <p>所得税法9条1項16号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」には所得税を課税しないとしているところ、本件債務免除の対象となる本件貸付に係る債務については、亡Aの死亡時の相続税の修正申告において債務控除していない。その結果、甲らは、消極資産たる本件貸付に係る債務が勘案されずに相続税が課税されている。</p> <p>相続税において消極財産として勘案されなかった本件貸付について、本件債務免除において債務免除益として取り扱われるとすると、同一の資産について再度課税対象とすることと同様となり、これは所得税法9条1項16号が相続により取得するものに所得税を課税しないとしていることと反する。よって、本件債務免除益への所得税の課税は許されない。</p>	<p>・ 二重課税の排除（所得税法9条1項16号）の適用の有無について</p> <p>本件債務免除益に対する所得税の課税は、二重課税とはならない。相続税法14条1項は、同法13条の規定によりその金額を控除すべき債務は「確実に認められるものに限る」と規定しているところ、本件債務免除の対象となる債務は、亡Aが、本件和解の条項に従った支払を行えば免除されるものであるため、確実に認められるものではなかった。</p> <p>他方、所得税法については、本件債務免除益は、同法36条1項に規定する経済的利益として、「その年において収入すべき金額」に該当し、一時所得の総収入金額に算入されることとなる。そして、本件債務免除益は、平成28年6月15日に甲らが支払債務を履行したことにより初めて発生している以上、相続に起因する債務とは認められず、所得税法9条1項16号の適用はない。</p>

III 判決の要旨

〔1〕本件は、第1審納税者敗訴で、控訴審で逆転して納税者が勝訴する。そこで、控訴審の東京高裁は、いくつか争点がある中で、「二重課税の免除（所得税法9条1項16号）の適用の有無について」のみ判断しているため、本稿は、この争点についてのみ両判決を比較対照して掲げるが、その前提として、第1審・控訴審ともに、本件債務免除益の存在そのものについては是認しているため、まず、この点について、第1審判断の内容を掲げる。

「本件和解は・・・亡B相続人らが本件貸付に関わる16億円の債務についてM銀行に対し支払義務があることを認め、その支払義務について亡Aがこれを引き受け、亡Aが、平成28年6月30日までに合計6億2630万円の支払を行った時には、M銀行が、同年7月31日限りで亡Aが支払義務を負っている9億7370万円の支払義務を免除するというものである。これによれば、本件債務免除は、亡Aが、平成28年6月30日期限の分割金までを全て支払ったことを停止条件として行われるものであり、仮に分割金の支払を怠った場合には、亡Aは期限の利益を喪失し、本件債務免除の対象となっている9億7370万円も含めて支払義務を負うことになる。以上からすると、本件和解の条項上は、亡Aは、同日を期限とする分割金の支払までは本件貸付の残債務全額を支払う義務を負っていたこととなる。」

これに対し、甲らは、本件債務免除の対象となっている9億7370万円の支払義務は、形式的かつ名目上のものにすぎなかったと主張するが、「本件和解の文言からは亡Aの9億7370万円の支払義務が形式的かつ名目上のものであったことを読み取ることはできない。」とし、「本件債務免除は、正に債務免除の実質を有していたものというべきであり、これにより、甲らには現に本件債務免除益が生じたものと認められる。」と判断した。

〔2〕次に、二重課税の免除（所得税法9条1項16号）の適用の有無について、両判決の要旨は、次のとおりである。

第1審判決の要旨	控訴審判決の要旨
<p>(1)「相続税法は、相続によって取得した財産の課税価額に算入すべき価額について、『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』の金額を控除した金額によるとしており（13条1項柱書き及び同項1号）、その金額を控除すべき債務は『確実に認められるものに限る』としている（14条1項）。本件債務免除に係る債務は、亡Aの相続開始時点において現に存在していたとはいえるものの、相続人である甲らが本件和解に係る分割金の支払を行えば免除されるものであったことからすれば、『確実に認められるもの』とはいえない。したがって、亡Aの相続税の算定に関して本件債務免除の対象となるべき債務が考慮されなかったのは、相続税の上記定めからすれば、</p>	<p>(1)「本件債務免除の対象となった本件債務（9億7370万円）は、亡Aを被相続人とする相続開始の際に存在した亡Aの債務のうち、相続及び債務引受契約によって1審原告甲及び1審原告乙が連帯して（内面的には半額ずつ）負担することとなったものであり・・・本件和解で確認されたM銀行に対する債務の相続開始時の残額9億7470万円の一部である・・・から、課税価格の算定において相続財産から控除すべき金額を定める相続税法13条1項1号の『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』にあたるが、本件和解の約定により、期限の利益を喪失することなく一定の分割金の支払がなされた時に免除されるとの条件が付されたものであったところ、相続</p>

ば当然のことというわけではない。』

(2)「次に、所得税法9条1項16号は、『相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの』には所得税を課さないとしているところ、これは相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものについては、別途相続税又は贈与税が課せられるため、二重課税を避けるために所得税法上は非課税とされたものである。そして、本件債務免除に係る債務免除益については、停止条件の成就が亡Aの相続発生の後であることから、前記のとおり亡Aを被相続人とする相続税では考慮されていない。したがって、本件債務免除益という所得の発生時にこれを亡Aの相続人である甲らに係る所得税の課税対象とすることは、所得税法9条1項16号の前記趣旨に反するものではないというべきである。』

「確かに、甲らの主張するように、仮に本件債務免除に係る債務が亡Aの消極財産としてその相続財産の計算に当たって算入されていれば、甲らの納付すべき相続税が減少する可能性があったことは否定し得ないが、相続税法は、本件債務免除に係る債務のような不確定な債務については、相続税の算定に際して債務としての算入を認めていないのであり、仮に、本件と異なり、相続後の事情によって本件債務免除の停止条件が成就しないことが確定した場合（債務免除益が生ずることもない。）においても、遡及的に相続時において当該債務が『確実に認められる』ものであったということにはならない。そうである以上、本件債務免除の停止条件が成就し、現に債務免除益が生じた本件において、本件債務免除に係る債務が相続税において考慮されず、現に実現した債務免除益に対する所得税の課税がされることもやむを得ないものというべきである。』

(3)「また、所得税法9条1項16号は、相続により得た積極財産に対し、相続税に加えて所得税を課すことを禁止対象として想定しているものと解され、相続時に『確実に認められ』なかったために控除が認められなかった債務を対象として想定した規定とは解されず、殊に、相続税の課税基準時たる相続発生時の後に停止条件が成就した結果発生すべき債務免除益に適用されるものとは解されない。よって、この点についての甲らの主張も本件の結論を左右するものとはいえない。』

開始時においては、分割金の残額が合計100万円と少額であり、相続開始当時の1審甲らの財産状況・・・によれば上記分割金の支払義務の履行が容易であると認められるものであったことにも照らすと、近い将来に本件和解の約定に基づいてM銀行から免除を受ける可能性が極めて高かったということが出来るから、同法14条1項に規定する『確実に認められるもの』にあらず、同法13条の規定によりその金額を控除すべき債務にあたらないものと解される。』

(2)「所得税法9条1項は、その柱書きにおいて『次に掲げる所得については、所得税を課さない。』と規定し、その16号において『相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）』を掲げているところ、同号の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される（最高裁判所平成22年7月6日第三小法廷判決・民集64巻5号1277頁）。

また、相続税は、相続財産を取得した利得に対して担税力を見出して課税されるものであるところ、相続財産の取得者が被相続人の債務を承継して負担する場合にはその負担分については担税力が減殺されることになることから、相続財産からの当該債務の控除を認めるとするのが所得税法（ママ）13条1項1号の趣旨であり、被相続人から承継する債務が『確実に認められるもの』でない場合には担税力が減殺されることにはならないから、当該債務については相続財産からの控除を認めないとするのが同法14条1項の趣旨であると解される。

このような規定の趣旨を踏まえれば、担税力を減殺させるものではないとして相続財産から控除されなかった相続債務が相続開始後に免除を受けたからといって、これにより債務者に新たな担税力が生じるものと解することは相当でない。』

(3)「被相続人から承継した現に存する債務であって、相続税申告の際の課税価格の算定にあたって近い将来に免除を受ける可能性が極めて高いこと等を理由に相続税法14条1項の『確実に認められるもの』にあたらないとして相続財産から控除されなかった債務が、その後債権者により免除された場合における当該債務免除に係る相続人の利益については、形式的には債務免除を受けた時点で発生したものと見えるとしても、所得税課税との関係では、潜在的には相続により取得していたものとみることが可能であり、また、その具体的な内容をもみても、上記申告に係る課税価格のうち相続財産から控除されなかつ

た上記債務に相当する部分の経済的価値と実質的に同一のものということができるから、特段の事情のない限り、これに所得税の課税をすることは、所得税法9条1項16号に反するものとして許されないというべきである。』

(4) 以上、「本件においては、本件債務を相続財産から控除した場合とこれをしない場合の相続税額の増加額（合計2億1972万4900円）と本件債務免除益を一時所得として所得税の課税をしない場合とこれをした場合の所得税等の本税額の増加額（合計2億2273万2100円）に結果的に著しい差がないこと・・・などの状況に照らしても、上記特段の事情は見当たらない。したがって、本件債務免除益に所得税の課税をすることは、所得税法9条1項16号に反して許されない。』

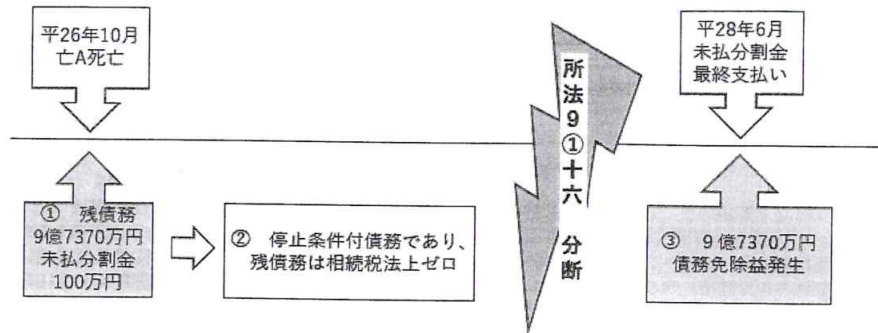
IV 解 説

〔1〕第1審判決と控訴審判決の相違は、まさに税法における形式的判断の重視か、実質的判断の重視かという問題である。筆者は、基本的に控訴審判決を支持するが、その問題点も指摘しながら、解説を行う。

まず、第1審東京地裁は、法における形式的な判断基準を重視し、納税者敗訴とした。すなわち、それぞれの“課税の時期”に着目すると、本件債務免除に係る債務は、相続財産から控除される「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」（相法13①項柱書き及び同項1号）には該当するものの、相続人である甲らが本件和解に係る分割金（残額100万円）の支払を行えば免除されるという停止条件付債務であったことから、本件債務は、「確実に認められるもの」（相法14①）とはいえず、亡Aの相続税の算定に関して債務控除の対象とならなかった。このことは、「相続税の上記定めからすれば当然のこと」であると判決は言いきった。

次に、本件債務の停止条件が成就して現に債務免除益が発生したのは相続開始後の別の時点であり、「本件債務免除益という所得の発生時にこれを亡Aの相続人である甲らに係る所得税の課税対象とすることは、所得税法9条1項16号の前記趣旨に反するものではない」として、現に実現した債務免除益に対して所得税が課税されることは「やむを得ないもの」であるとしたのである。すなわち、相続開始の時点【図3①】と債務免除の発生時点【図3③】は別時点であり、所得税法9条1項16号は、これを分断して考えるとしたのである。

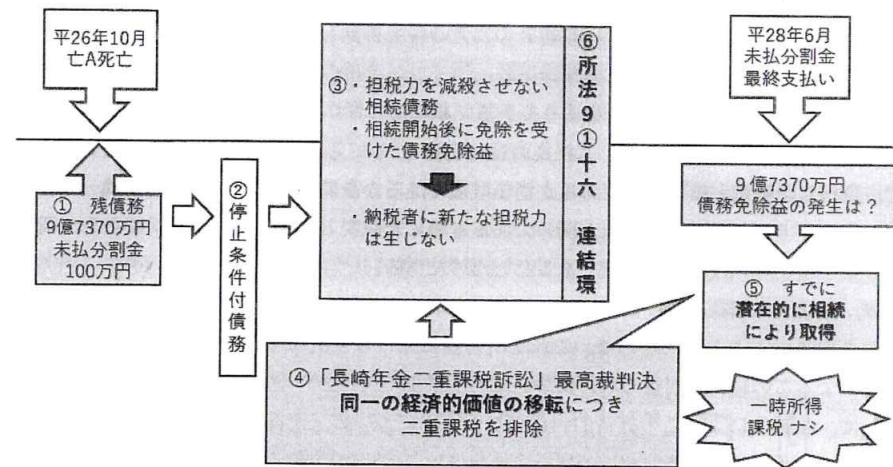
【図3：東京地裁の判断】



〔2〕これに対し控訴審の東京高裁は、いわゆる「長崎年金二重課税訴訟」¹を引用し、同一の経済的価値の移転に際し、相続税（又は贈与税）と所得税との二重課税は排除されることを念頭に、納税者の“担税力”という観点から、「担税力を減殺させるものではないとして相続財産から控除されなかった相続債務が相続開始後に免除を受けたからといって、これにより債務者に新たな担税力が生じるものと解することは相当ではな（く）」【図4③】、「課税価格のうち相続財産から控除されなかった上記債務に相当する部分の経済的価値と実質的に（債務免除益は）同一のものといえることができるから」【図4④】、「所得課税との関係では、潜在的には相続により（債務免除益を）取得していたものとみることが可能」【図4⑤】であり、「特段の事情のない限り、これに所得税の課税をすることは、所得税法9条1項16号に反するものとして許されないと判示した。すなわち、所得税法9条1項16号は、相続税課税と所得税課税の連結環【図4⑥】であるとしたのである。

1 第1審：長崎地裁平17年（行ウ）第6号・平18・11・7判決（LEX/DB 28130343）
控訴審：福岡高裁平18年（行コ）第38号・平19・10・25判決（LEX/DB 25400382）
上告審：最高裁三小平20年（行ヒ）第16号・平22・7・6判決（LEX/DB 25442386）

【図4：東京高裁の判断】



〔3〕以上のような両者比較からまず問題となるのは、「長崎年金二重課税訴訟」（以下、「長崎事件」と略す。）の判断枠組みが、本件にも及ぶか否かという点がある。長崎事件の最高裁判決は事例判決であり、その射程距離は限定的であるという見解は多い。ここで長崎事件についての詳解は省略するが²、長崎事件では、年金払方式の死亡保険金（年金受給権）の二重課税が問題となっており、この年金受給権は「積極財産」であった。しかるに本件は、停止条件付債務という相続税における「消極財産」が、その停止条件の成就により、債務免除益として発生する際に、第1審東京地裁は、「消極財産」につき所得税法9条1項16号は、それを対象することは想定していないと判示しており、まさに本件は所得税法が予定するものではないとして形式的に法の拡大解釈を否認した。

しかし、筆者は、長崎事件の論理は本件に適用できると考える。否、長崎事件の論理無くしては本件はまさに是認できなかったものである。すなわち、長崎事件で最高裁は、所得税法9条1項16号の趣旨を「同号にいう『相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの』とは、相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される」（傍線筆者）とした。その上で、その者に帰属する所得とは、「当該財産の取得の時ににおける価額に相当する経済的価値にほか

2 筆者の判例評釈に、渡辺充・判例時報2096号169頁「相続税法3条1項1号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金で年金の方法により支払われるもの（年金受給権）のうち有期定期金債権にあたるものにおいて、当該年金受給権に係る年金の各支給額が、所得税の課税対象となるかどうか争われた事例：生命保険年金二重課税訴訟」（判例評論624／最新判例批評7）がある。

ならず、これは相続税又は贈与税の課税対象となるものであるから、同号の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される」としたのである。

すなわち、本件控訴審は、所得税法9条1項で非課税とされる対象を第1審のように「資産」として捉えるのではなく「所得」（「担税力」と表現）として考え、所得とは経済的価値であるので、取得した資産が積極財産であるか消極財産であるかを問わず、経済的価値が同一か否かで判断すべきであり、経済的価値が同一であるものに相続税と所得税を課さないとして所得税法9条1項16号の役割を連結環であるとしたのである。

本来、相続人が相続により被相続人から資産を取得した場合は、相続人は、相続により経済的利益を取得することになるので、これを所得税における包括的所得概念を前提に考えると、相続人によるこの経済的利益の取得について、所得税の担税力の増加を認めることになる。したがって、相続人によるこの経済的利益の無償取得について、所得税が課税されことになる。また、逆にマイナスの経済的利益の取得の場合には、担税力の減少を認めることになる。しかし、相続税による経済的利益の取得は、所得課税の趣旨とは別にその偶発的・一時的・恩恵的な特殊性を鑑み、わが国では所得税とは別枠でこれを相続税として課税する仕組みを考えた。したがって、相続人が取得したプラス・マイナスの経済的利益について、所得税を非課税とすることが所得税法9条1項16号の連結環という趣旨であるならば、本件において【図4③】の新たな担税力を生じないという解釈に妥当性があるといえるのである。

〔4〕次に、本件債務免除益の存在とその発生については、上記のとおり、第1審・控訴審ともに、「本件債務免除は、正に債務免除の実質を有していたものというべきであり、これにより、甲らには現に本件債務免除益が生じたものと認められる。」と判示し、形式的には債務免除を受けた時点でそれが発生するものとしている。しかし、潜在的な債務免除は、たとえば「I. 事実関係(2)ケ(イ)」にある和解条項bの充足により本件貸付の根抵当権が抹消され、同様に和解条項cの分割払いが500万円・10年となった時点ですでになされておられ、事実上の債務免除益は、被相続人(亡A)に帰属していたとみることできる。このような実質的な判断に基づき控訴審判決は、「所得税課税との関係では、潜在的には相続により取得していたものとみることが可能であり」とし、その債務免除益と同等と経済的価値は、【図4⑤】のとおり債務控除の対象とならない点において相続税の対象となっている以上、所得税の課税はないとしたのである。

ただし、ここで気になる点は、「特段の事情のない限り、これに所得税の課税をすることは、所得税法9条1項16号に反するものとして許されないというべきである。」(傍線筆者)とし、「特段の事情」を付け加えている点である。この特段の事情が何を意味するかは不明であるが、控訴審の判示によると、相続税額の計算と所得税額の計算において著しい差が発生しないことを指しているようである。すなわち、判示は、「1審原告らを含む亡A相続人らが平成27年8

月21日に行った相続税の申告では、課税価格合計7億8987万3000円、申告納税額合計1億0847万0800円の申告がなされており、同人らが平成29年5月12日に行った相続税の修正申告では、課税価格合計17億6642万8000円、申告納税額合計3億2819万5700円の申告がなされた。すなわち、上記修正申告により、当初の申告に比べて、課税価格合計が9億7655万5000円増加し〔相続財産から控除されるべき債務の額が9億7370万円(本件債務分)減少した他にも、相続財産の価額が約285万5000円増加している。〕、申告納税額合計が2億1972万4900円増加することとなった。他方、本件各処分により新たに納税すべきとされた所得税等の本税の額は、合計で2億2273万2100円(1審原告■■■について1億1100万5300円、1審原告■■■について1億1172万6800円)であった。」とし、それぞれの算出税額を比較していることがわかる。

【図5：増差税額の比較】

相続税額	債務控除した場合	約1億0847万円	} 著しい差がない
	債務控除しない場合	約3億2819万円	
所得税額	課税しない場合	0円	
	課税する場合	約2億2273万円	

しかし、この増差税額の比較は、本件においてはたまたま著しい差が発生していない結果となっただけで、別の事案では税率等が異なることにより両者に大きな差額が発生することもあるため、両者の計算差異の僅少さは、本質的な特段の事情とはいえないのではないかと考える。平たくいえば、最後のこの部分については、蛇足であると考えられる。

以上、本件は税務当局により申告受理申立てが行われており、今後、最高裁がどのように判断するかは原稿執筆時点では不明であるが、非常に興味深い問題であり、注視したい。

【わたなべ・みつる】