

二重課税を排除した所得税の非課税規定の適用範囲

—相続税で控除されない債務が免除された東京高裁令和 6 年判決を素材に—

高松 菜摘

論文要旨

高松 菜摘

1. 論文の内容

本論文は、所得税法 9 条 1 項 17 号の非課税規定の適用範囲を論じたものである。具体的には、「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務も含まれるかを検討し、非課税規定の適用範囲を明らかにした。

相続等により取得した財産は、所得税法 9 条 1 項 17 号により非課税とされている。この規定は、一般に、相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整を図る意味を有するとされる。

この点についての先例である最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（以下、「最高裁平成 22 年判決」という。）は、所得税法 9 条 1 項で非課税とされるのは、財産そのものではなく、所得を指し（所得は取得時の経済的価値）、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のが所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）の解釈であるとした。

そこで、最高裁平成 22 年判決の射程を分析した上で、「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務のような消極財産も含まれるかの検討を行う。

このようにして、本論文は、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲を明らかにした。

2. 東京高裁令和 6 年判決

近時、東京高裁令和 6 年 1 月 25 日判決（以下、「東京高裁令和 6 年判決」という。）が下された。この裁判例では、上記非課税規定の適用が争われた。

具体的には、被相続人が引き受けた金融機関に対する債務（16 億円）について、一定額の分割金を支払った場合に、残債務（9 億 7370 万円）を免除する旨の裁判上の和解に基づき、所定の期限までに分割金を支払っている途中で被相続人が死亡し、その相続人である X らが、残りの分割金 100 万円を支払ったことで、その残債務の免除を受けたことにより生じた債務免除益の課税について争われた。

第 1 審は、本件債務免除に係る債務は、「確実と認められるもの」とはいえないとして相続税法上の債務控除を認めなかった。そして、上記非課税規定は、「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。」と判示し、その債務免除益に対する所得課税もやむを得ないとした。

控訴審は、第 1 審と同様に債務控除を認めなかったが、『『確実と認められるもの』にあたらないうして相続財産から控除されなかつた債務が』、『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』るとして、上記非課税規定を適用し、債務免除益への所得課税を否定した。

3. 問題の所在

(1) 最高裁平成 22 年判決との整合性

先例である最高裁平成 22 年判決は、所得税法 9 条 1 項で非課税とされるのは財産そのものではなく、所得であり、所得とは、「当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値」であると判示し、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のが所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）であると解釈していた。

東京高裁令和 6 年判決は、最高裁平成 22 年判決を引用し、本件債務免除益が、「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」とした上で、「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えることができる」とする。

しかし、最高裁平成 22 年判決との整合性の観点からは、債務控除されなかった債務の承継に起因して X らに所得（本件債務免除益）が帰属しているかについては述べられていない。

(2) 担税力論の問題点

東京高裁令和 6 年判決では、債務控除されなかった債務が免除をされたことから所得税の担税力が生じないとする論拠も示されていない。

また、債務者に新たな担税力が生じない利益であれば、経済的価値の流入はなかったことになるはずなので、所得は生じないことになる。そうであれば、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用対象でないのではないかと、という疑問が残る。

(3) 「特段の事情」という要件付加の問題点

東京高裁令和 6 年判決は、「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」と判示し、非課税規定に「特段の事情」という要件を付け加えている。

この「特段の事情」が何を意味するかは不明であるが、東京高裁令和 6 年判決によると、相続税の計算と、所得税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。

しかし、本件においてはたまたま著しい差が発生し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、大きな差額が発生することもあり得る。であれば、相続税と所得税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。

また、そもそも所得税法上、非課税規定に明文なく適用除外要件を設定することは、租税法律主義（憲法 84 条）の面からも問題がある。

4. 先行研究の状況

所得税法 9 条 1 項 17 号の解釈のあり方を論ずるものには、木山論文がある。最高裁平成 22 年判決後に射程が争われた裁判例を題材に相続税と所得税の二重課税の問題を論ずるものには、小島論文がある。

東京高裁令和 6 年判決の評釈には、木山評釈、倉見評釈、長島評釈等がある（第 1 審の評釈は、池本評釈、木山評釈、佐藤評釈、品川評釈、田中評釈、長島評釈等がある）。

木山評釈は、東京高裁令和 6 年判決の判決理由は、①免除時に形式的な利益を潜在的に相続により取得していたとする法的根拠、②消極財産を所得を表す経済的価値に含めて議論できる法的根拠、③租税法律主義に照らすと、非課税規定の適否について特段の事情という明文にない要件が付加される法的根拠が不明瞭であるとする。

その上で、これらの問題は、所得税法及び相続税法の規定の趣旨という明文化されていない曖昧なものに依拠した解釈を行ったことから生じている、と述べている。

小島論文は、相続財産に含まれる未実現利益への非課税規定の適用について検討するとともに、最高裁平成 22 年判決の経済的価値の同一性による判断の評価や、相続税と所得税の関係性について考察する。両税は異なる税体系であり、二重課税の問題は生じないとした上で、非課税規定の趣旨は、二重課税の排除よりも同一原因によって両税が課税されることを過重な負担であるとして異なる税体系の間で負担調整するものである、と述べている。

最高裁平成 22 年判決の射程を論ずる先行研究は多く存在するが、非課税規定の解釈について論ずるものは、上記の木山論文、小島論文に加え、伊藤論文、篠原論文、古谷論文のみであり、議論があまりされていない状況にある。

5. 検討内容

このような状況の下で、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲を論じた本論文の検討内容は、次の通りである。

すなわち、本論文では、「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務も含まれるかについての検討を行い、非課税規定の適用範囲を明らかにした。

具体的には、①所得税法 9 条 1 項 17 号の沿革からの解釈、②最高裁平成 22 年判決の射程の分析、③所得税と相続税の関係性、④相続税法上の債務控除制度との関係（相続税法 13 条 1 項、14 条 1 項）を検討した。

6. 論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第 1 章では、東京高裁令和 6 年判決について検討した。具体的には、事案の概要、判示内容を確認した上で、第 1 審との判示内容の違いについても整理を行い、判決の法的問題点を挙げた。

第 2 章では、所得税法 9 条 1 項 17 号の規定の内容、沿革について整理した。その上で、所得税法 9 条 1 項 17 号の趣旨を検討した。

第 3 章では、最高裁平成 22 年判決の内容と意義を確認し、判決の射程を分析した。具体的には、判決に対する評価、最高裁平成 22 年判決を受けて公表された「最高裁判決研

究会」報告書，最高裁平成 22 年判決の射程が争われた裁判例を整理した。

第 4 章では，所得税と相続税の関係性を整理した。相続税の課税方式や課税根拠を確認し，所得税と相続税の課税要件を比較した上で，二重課税の意義，所得税と相続税の関係性について検討した。

第 5 章では，相続税法上の債務控除制度の概要を確認した。具体的には，債務控除制度の規定内容及び沿革を確認，整理した上で，「確実と認められるもの」の意義を検討した。

第 6 章では，相続税法上，債務控除されない債務における所得税法 9 条 1 項 17 号の適用に関する学説や裁判例を整理，検討した。その上で，それぞれの見解を客観的に考察し，論拠及び問題点を明らかにした。

第 7 章では，本論文を総括し，相続税法上，債務控除されない債務における所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲について検討し，結論を述べた。

7. 結論

本論文の結論は，以下の通りである。

相続税法上，債務控除されない債務は，所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲とならないため，非課税規定非適用説が妥当である。

非課税規定は，明文規定によって課税所得の範囲から除外される所得をいい，その解釈は厳格にされるべきである。「確実と認められるもの」に該当しないため，債務控除できない債務が，相続開始後，相続人に債務免除益課税がなされたとしても，「相続……により取得したもの」に該当しなければ，同号の適用はない。

債務控除されない債務に非課税規定を適用することは，最高裁平成 22 年判決との整合性の観点から問題があり，その射程範囲に含まれないと考えられる。

また，その沿革からも，相続財産の取得による一時所得を非課税としたことが明らかであり，債務控除されない債務は，一時所得とはいえないため，同号の適用範囲とならない。

そして，同号が排除する二重課税とは，相続人が相続により財産を取得した時点において相続課税された経済的利益について，もう一度，同時点で所得課税することと解される。

そのため，相続時点で債務控除されない債務と，相続による財産の移転後に生じる債務免除益は同号が排除すべき二重課税とはならない。

現行の所得税法の規定の解釈適用からすれば，非課税規定の適用はなく，債務控除されなかった債務の免除益に対しては，一時所得としての課税がされることになる。もし，これを課税対象に含めるべきでないとの評価がされる場合には，非課税規定に追加規定を設けるなどの立法的解決を図るほかない。

以上

目次

第1章 東京高裁令和6年判決に含まれる法的問題.....	8
第1節 事案の概要	8
第2節 判決の整理	9
第3節 問題の所在	12
第4節 小括	14
第2章 非課税規定の内容と沿革	16
第1節 所得税法の基本構造	16
第2節 所得税法の非課税規定	18
第3節 所得税法9条1項17号の沿革	21
第4節 所得税法9条1項17号の趣旨	26
第5節 小括	28
第3章 最高裁平成22年判決の内容と意義	30
第1節 判決の内容	30
第2節 判決の意義と評価	32
第3節 「最高裁判決研究会」報告書	34
第4節 射程が争われた裁判例	36
第5節 小括	42
第4章 所得税と相続税の関係性	44
第1節 相続税の課税方式と課税根拠	44
第2節 所得税と相続税の課税要件	49
第3節 所得税と相続税の二重課税	51
第4節 小括	54
第5章 相続税法上の債務控除制度	55
第1節 債務控除制度の規定	55
第2節 債務控除制度の沿革	59
第3節 「確実と認められられるもの」の意義	61
第4節 小括	62
第6章 見解の整理	64
第1節 債務控除適用説	64
第2節 非課税規定適用説	66
第3節 特段の事情説	68
第4節 非課税規定非適用説	69
第5節 小括	71
第7章 非課税規定の適用範囲	73

第1節 各見解の検討.....	73
第2節 所得税法9条1項17号の適用範囲	75
第3節 小括	81
第8章 総括.....	83
おわりに	85
参考文献等.....	86

はじめに

1. 論文の内容

本論文は、所得税法 9 条 1 項 17 号の非課税規定の適用範囲を論ずるものである。具体的には、「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務も含まれるかを検討し、非課税規定の適用範囲を明らかにする。

相続等により取得した財産は、所得税法 9 条 1 項 17 号により非課税とされている。この規定は、一般に、相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整を図る意味を有するとされる¹。

この点についての先例である最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（以下、「最高裁平成 22 年判決」という。）は²、所得税法 9 条 1 項で非課税とされるのは、財産そのものではなく、所得を指し（所得は取得時の経済的価値）³、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のが所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）の解釈であるとした⁴。

そこで、最高裁平成 22 年判決の射程を分析した上で、「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務のような消極財産も含まれるかの検討を行う。

このようにして、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲を明らかにするのが、本論文である。

2. 東京高裁令和 6 年判決

近時、東京高裁令和 6 年 1 月 25 日判決（以下、「東京高裁令和 6 年判決」という。）が下された⁵。この裁判例では、上記非課税規定の適用が争われた。

具体的には、被相続人が引き受けた金融機関に対する債務（16 億円）について、一定額の分割金を支払った場合に、残債務（9 億 7370 万円）を免除する旨の裁判上の和解に基づき、所定の期限までに分割金を支払っている途中で被相続人が死亡した。その相続人である X らが、残りの分割金 100 万円を支払ったことで、その残債務の免除を受けたことにより生じた債務免除益の課税について争われた。

¹ 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）928 頁参照。

² 最判平成 22 年 7 月 6 日税資 260 号順号 11470、第 1 審は、長崎地判平成 18 年 11 月 7 日税資 256 号順号 10564、控訴審は、福岡高判平成 19 年 10 月 25 日税資 257 号順号 10803。

³ 木山泰嗣「判批」税経通信 78 卷 13 号（2023 年）189 頁参照。

⁴ 古谷勇二「相続税と所得税の二重課税について―相続税と所得税における二重課税を中心として―」税大論叢 90 号（2017 年）175 頁参照。

⁵ 東京高判令和 6 年 1 月 25 日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25620054）。

第1審は⁶、本件債務免除に係る債務は、「確実と認められるもの」とはいえないとして相続税法上の債務控除を認めなかった。そして、上記非課税規定は、「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。」と判示し、その債務免除益に対する所得課税もやむを得ないとした。

控訴審は⁷、第1審と同様に債務控除を認めなかったが、『『確実と認められるもの』にあたらなとして相続財産から控除されなかった債務が』、「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る」として、上記非課税規定を適用し、債務免除益への所得課税を否定した。

3. 問題の所在

(1) 最高裁平成22年判決との整合性

先例である最高裁平成22年判決は、所得税法9条1項で非課税とされるのは財産そのものではなく、所得であり、所得とは、「当該財産の取得の時点における価額に相当する経済的価値」であると判示し、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のが所得税法9条1項16号（現17号）であると解釈していた⁸。

東京高裁令和6年判決は、最高裁平成22年判決を引用し、本件債務免除益が、「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」とした上で、「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えることができる」とする。

しかし、最高裁平成22年判決との整合性の観点からは、債務控除されなかった債務の承継に起因してXらに所得（本件債務免除益）が帰属しているかについては述べられていない⁹。

(2) 担税力論の問題点

東京高裁令和6年判決では、債務控除されなかった債務が免除をされたことから所得税の担税力が生じないとする論拠も示されていない¹⁰。

また、債務者に新たな担税力が生じない利益であれば、経済的価値の流入はなかったことになるはずなので、所得は生じないことになる¹¹。そうであれば、所得税法9条1項17

⁶ 東京地判令和5年3月14日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25595840）。

⁷ 東京高判令和6年1月25日・前掲注5）。

⁸ 古谷・前掲注4）175頁参照。

⁹ 倉見智亮「判批」新・判例解説 Watch189号（2024年）2頁参照。

¹⁰ 倉見・前掲注9）3頁参照。

¹¹ 木山泰嗣「判批」税理67巻8号（2024年）121頁参照。

号の適用対象でないのではないか、という疑問が残る¹²。

(3)「特段の事情」という要件付加の問題点

東京高裁令和6年判決は、「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」と判示し、非課税規定に「特段の事情」という要件を付け加えている。

この「特段の事情」が何を意味するかは不明であるが、東京高裁令和6年判決によると、相続税の計算と、所得税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¹³。

しかし、本件においてはたまたま著しい差が発生し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、大きな差額が発生することもあり得る¹⁴。であれば、相続税と所得税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¹⁵。

また、そもそも所得税法上、非課税規定に明文なく適用除外要件を設定することは、租税法律主義（憲法84条）の面からも問題がある。

4. 先行研究の状況

所得税法9条1項17号の解釈のあり方を論ずるものに、木山論文がある¹⁶。最高裁平成22年判決後に射程が争われた裁判例を題材に相続税と所得税の二重課税の問題を論ずるものには、小島論文がある¹⁷。

東京高裁令和6年判決の評釈は、木山評釈¹⁸、倉見評釈¹⁹、長島評釈等がある²⁰。

木山評釈は、東京高裁令和6年判決の判決理由は、①免除時に形式的な利益を潜在的に相続により取得していたとする法的根拠、②消極財産を所得を表す経済的価値に含めて議論できる法的根拠、③租税法律主義に照らすと、非課税規定の適否について「特段の事

¹² 木山・前掲注11) 121頁参照。

¹³ 渡辺充「判批」税理67巻10号（2024年）94頁参照。

¹⁴ 渡辺・前掲注13) 95頁参照。

¹⁵ 渡辺・前掲注13) 95頁参照。

¹⁶ 木山泰嗣「二重課税をめぐる非課税規定の解釈のあり方－最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決の射程」青山法学論集66巻（2024年）1頁。

¹⁷ 小島俊朗「相続税と所得税の二重課税問題について－大阪地裁平成27年4月14日判決を題材として－」摂南法学第53号（2017年）1頁。

¹⁸ 木山・前掲注11) 120頁。

¹⁹ 倉見・前掲注9) 1頁。

²⁰ 長島弘「判批」税務事例56巻3号（2024年）18頁。

情」という明文にない要件が付加される法的根拠が不明瞭であるとする²¹。

その上で、これらの問題は、所得税法及び相続税法の規定の趣旨という明文化されていない曖昧なものに依拠した解釈を行ったことから生じている、と述べている²²。

小島論文は、相続財産に含まれる未実現利益への非課税規定の適用について検討するとともに、最高裁平成 22 年判決の経済的価値の同一性による判断の評価や、相続税と所得税の関係性について考察する。両税は異なる税体系であり、二重課税の問題は生じないとした上で、非課税規定の趣旨は、二重課税の排除よりも同一原因によって両税が課税されることを過重な負担であるとして異なる税体系の間で負担調整するものである²³、と述べている。

最高裁平成 22 年判決の射程を論ずる先行研究は多く存在するが、非課税規定の解釈について論ずるものは、上記の木山論文、小島論文に加え、伊藤論文²⁴、篠原論文²⁵、古谷論文のみであり²⁶、議論があまりされていない状況にある。

5. 検討内容

このような状況の下で、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲を論ずる本論文の検討内容は次の通りである。

すなわち、本論文では、「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務も含まれるかについての検討を行い、非課税規定の適用範囲を明らかにする。

具体的には、①所得税法 9 条 1 項 17 号の沿革からの解釈、②最高裁平成 22 年判決の射程の分析、③所得税法と相続税法の関係性、④相続税法上の債務控除制度との関係（相続税法 13 条 1 項、14 条 1 項）を検討する。

6. 論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第 1 章では、東京高裁令和 6 年判決について検討する。具体的には、事案の概要、判示内容を確認した上で、第 1 審との判示内容の違いについても整理を行い、判決の法的問題点を挙げる。

²¹ 木山・前掲注 11) 121 頁参照。

²² 木山・前掲注 11) 121 頁参照。

²³ 小島・前掲注 17) 25 頁参照。

²⁴ 伊藤雄太「所得税法 9 条 1 項 16 号の解釈についての一考察—最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決の射程—」税法学 579 号（2018 年）3 頁。

²⁵ 篠原克岳「相続税と所得税の関係について—『生保年金二重課税事件』を素材とした考察—」税大論叢 74 号（2012 年）1 頁。

²⁶ 古谷・前掲注 4) 170 頁。

第2章では、所得税法9条1項17号の規定の内容、沿革について整理する。その上で、所得税法9条1項17号の規定の趣旨を検討する。

第3章では、最高裁平成22年判決の内容と意義を確認し、判決の射程を分析する。具体的には、判決に対する評価、最高裁平成22年判決を受けて公表された「最高裁判決研究会」報告書、最高裁平成22年判決の射程が争われた裁判例を整理する。

第4章では、所得税と相続税の関係性を整理する。相続税の課税方式や課税根拠を確認し、所得税と相続税の課税要件を比較した上で、二重課税の意義、所得税と相続税の関係性について検討する。

第5章では、相続税法上の債務控除制度の概要を確認する。債務控除制度の規定内容及び沿革を確認、整理した上で、「確実と認められるもの」の意義を検討する。

第6章では、相続税法上、債務控除されない債務における所得税法9条1項17号の適用に関する学説や裁判例を整理、検討する。その上で、それぞれの見解を客観的に考察し、論拠及び問題点を明らかにする。

第7章では、本論文を総括し、相続税法上、債務控除がされない債務における所得税法9条1項17号の適用範囲について検討し、結論を述べる。

第1章 東京高裁令和6年判決に含まれる法的問題

本章では、相続税法で債務控除されなかった債務に所得税法9条1項17号の適用が争われた東京高裁令和6年判決について検討する。具体的には、判示内容を確認した上で、第1審との判決の違いについて整理を行い、そこから提起される問題点を指摘する。

第1節 事案の概要

訴外亡Eの相続人であるX1（原告・控訴人）及びX2が、亡Eの金融機関（本件銀行）に対する債務（16億円）を相続し、その後、同債務について亡Eと本件銀行との間で成立していた一定額の分割金を支払った場合には残債務（9億7370万円）について債務免除をするとの裁判上の和解に基づき、本件銀行から上記債務の分割金支払後の残債務（本件債務）について免除を受けた。

その免除益に関する所得を申告せずに平成28年分の確定申告を行ったところ、本件債務の免除によって得た利益は一時所得に係る総収入金額に当たり、そこから所定の方法で算出した一定の金額を総所得金額に算入すべきであるとして、処分行政庁から所得税及び復興特別所得税の更正並びにこれに伴う過少申告加算税の賦課決定を受けた。

それを受けたXらが、国であるY（被告・被控訴人）に対し、本件各処分の違法を主張して、その取消しを求めた事案である。

その時系列を整理すると、以下の通りである。

図表1 本件の経緯

平成5年9月	借主F（Eの父）が16億円の融資によりマンション購入
平成14年2月	銀行による貸金返還等請求訴訟提起
平成14年10月	借主F死亡
平成15年8月	相続税申告、東京地裁による銀行との和解案の提示
平成15年12月	物件売却、4億1,100万円提示
平成16年3月	遺産分割協議成立、債務承継者Eの決定
平成16年4月	東京地裁との和解成立、銀行による債務引受の承認と債務弁済の履行及び債務免除条件の決定
平成16年9月	銀行への支払い（3億7130万円）
平成18年12月	銀行への支払い（2億5000万円）
平成19年6月 ～平成26年6月	銀行への支払い（毎年50万円）
平成26年10月	E死亡
平成27年6月	銀行による債務引受承認、債務承継者（Xら）の決定、銀行への支払い（50万円）

平成 27 年 8 月	相続税申告, 遺産分割協議成立, 残債務を X らが 2 分の 1 ずつ承継
平成 28 年 6 月	銀行への最終支払い (50 万円) → 和解による債務免除効力発生
平成 29 年 3 月	X らの所得税確定申告
平成 29 年 5 月	債務控除を 0 円とする相続税修正申告
平成 30 年 4 月	一時所得課税の更正決定
平成 30 年 7 月	審査請求
令和元年 12 月	地裁訴訟提起

(大阪勉強会グループ「判批」税務通信 3797 号 (2024 年) 36 頁を基に筆者作成)

第 2 節 判決の整理

1. 第 1 審の判断

第 1 審では²⁷, 次の 5 つの争点が争われた。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 (現 17 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」 (同法 34 条 2 項) として控除することの可否である。第 1 審では, 争点⑤のみが認められ, 請求の一部が認容された²⁸。

争点③の判示は, 以下の通りである。

「まず相続税法は, 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『確実と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 E 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 X 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

²⁷ 東京地判令和 5 年 3 月 14 日・前掲注 6)。評釈に, 伊川正樹「判批」税務 QA258 号 (2023 年) 53 頁, 池本征男「判批」国税速報 6771 号 (2023 年) 22 頁, 木山・前掲注 3) 179 頁, 木山泰嗣「判批」税理 66 卷 14 号 (2023 年) 120 頁, 佐藤孝一「判批」税務事例 56 卷 2 号 (2024 年) 24 頁, 品川芳宣「判批」T&A master982 号 (2023 年) 23 頁, 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 32 卷 4 号 (2023 年) 20 頁, 田中晶国「判批」新・判例解説 Watch 34 号 (2024 年) 225 頁, 中尾隼大「判批」税務事例 55 卷 8 号 (2023 年) 100 頁, 長島弘「判批」税務事例 55 卷 11 号 (2023 年) 17 頁, 平野双葉「判批」T&A Master1009 号 (2024 年) 25 頁, 藤間大順「判批」神奈川法学 56 卷 3 号 (2023 年) 329 頁, 藤間大順「判批」TAINS だより 235 号 (2023 年) 3 頁, 本部勝大「判批」ジュリ 1595 号 (2024 年) 10 頁がある。

²⁸ 本論文は, 本件債務免除益について, 所得税法 36 条の経済的な利益として課税対象になり得ることを前提とする。

たことからすれば、『確実と認められるもの』とはいえない。したがって、亡E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当然のことというほかはない。

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Eの相続発生の後であることから、前記のとおり亡E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Eの相続人であるX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。

……仮に本件債務免除に係る債務が亡E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、X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『確実と認められる』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。

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『確実と認められ』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。〔下線は筆者〕

2. 控訴審の判断

控訴審は²⁹、以下の通り、争点③についてのみ判示し、Xらの主張を認め、請求の全部

²⁹ 東京高判令和6年1月25日・前掲注5)。評釈に、大阪勉強会グループ「判批」税務通信3797号(2024年)35頁、木山・前掲注11)120頁、倉見・前掲注9)1頁、武田涼子「判批」税務事例研究199号(2024年)17頁、中尾隼大「判批」税務事例56巻8号(2024年)82頁、長島・前掲注20)18頁、森照雄「判批」税理67巻15号(2024年)84頁、渡辺・前掲注13)84頁がある。

を認容した。本件は現在、Yが上告受理申立てを行い、上告審に係属中である。

「所得税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から、相続財産からの当該債務の控除を認め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『確実と認められるもの』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。

そうすると、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『確実と認められるもの』にあたらぬとして相続財産から控除されなかった債務が、その後に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いたとしても、所得課税との関係では、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っ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えることができるから、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。

これを本件についてみるに、本件債務免除益は、被相続人の亡EからXらが承継した本件銀行に対する債務であって、本件和解の約定により免除を受ける可能性が極めて高いことから相続税の修正申告の際の課税価格の算定にあたって相続税法14条1項の『確実と認められるもの』にあたらぬとして相続財産から控除されなかった本件債務が、その後に本件和解の約定に基づき本件銀行により免除された場合における債務免除に係るXらの利益であるといえる。

そして、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（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。〔下線は筆者〕

3. 第 1 審と控訴審の判決の整理

第 1 審と控訴審で判断が分かれたのは、本件債務免除益に所得税を課税することが、所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）に反するか否かという点である。

本件債務免除に係る債務の債務控除の可否については、第 1 審、控訴審ともに、亡 E 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、「確実と認められるもの」とはいえないとして債務控除は認められないと判断された。

第 1 審は、本件債務免除益の発生は、停止条件の成就が亡 E の相続発生の後であることから、「確実と認められるもの」に該当しないとした。そして、相続発生後に、債務免除を受けたものであるから、本件債務免除益は、「相続……により取得するもの」に当たらないとした。第 1 審は、法における形式的な判断基準を重視し³⁰、一時所得課税を認める判断となった。

これに対し、控訴審は、まず、二重課税の論点について、最高裁平成 22 年判決を引用し、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するというのが、所得税法 9 条 1 項の趣旨であることを述べた。その上で、相続税法 13 条 1 項 1 号の趣旨を確認し、「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。」として、「形式的には債務免除を受けた時点で発生したものといえるとしても、所得課税との関係では、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」と判示した。

控訴審は、実質的な要素を重視し、本件債務免除益が「相続……により取得するもの」に当たると判示している³¹。

第 3 節 問題の所在

1. 判決の評価

本件において、X らは、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係る債務について、本件債務免除により債務免除益として所得税の課税対象となると、同一の資産に再度課税対象とすることと同様となり、所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）に反する旨主張する。これに対し、東京高裁令和 6 年判決は、担税力という実質的な評価によ

³⁰ 渡辺・前掲注 13) 91 頁参照。

³¹ 中尾・前掲注 29) 85 頁参照。

って相続税と所得税の二重課税の禁止に該当するものと判断した。

この点において、納税者側の不利益は可及的に減じられた点では、一般感覚には沿う結果が得られたとするものの、二重課税の排除が適用されうる範囲について、今後もどの範囲で経済的価値が同一であるとして同号に該当するか、慎重に検討していく必要があるとする評価がある³²。

また、不確実な債務として控除されなかった債務についての債務免除益が、「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」としたことは、論旨に問題はあるものの、二重課税を排除した点に意義があるとする評価もある³³。

そして、本件特有の事情として、貸付けから和解を経て債務免除に至る間に相続が生じ、債務が承継されている点で³⁴、税務訴訟でこれまでみられなかった事例であり、直接の先例に乏しい事例であるとする評価もある³⁵。

2. 問題点

(1) 最高裁平成22年判決との整合性

先例である最高裁平成22年判決は、所得税法9条1項17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」とし、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にほかならず、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。」と解釈していた。

東京高裁令和6年判決は、最高裁平成22年判決を引用し、「相続財産から控除されなかった債務が、その後に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いたえるとしても、所得課税との関係では、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っ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えることができる」とする。

しかし、最高裁平成22年判決との整合性の観点からは、債務控除されなかった債務の承

³² 武田（涼）・前掲注29）35頁参照。

³³ 長島・前掲注20）23頁参照。

³⁴ 本部・前掲注27）11頁参照。

³⁵ 木山・前掲注3）185頁参照。

継に起因して X らに所得（本件債務免除益）が帰属しているかについては述べられていない³⁶。

（2）担税力論の問題点

東京高裁令和 6 年判決は、「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言って、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。」と判示している。

しかし、債務控除されなかった債務が免除をされたことから所得税の担税力が生じないとする論拠は示されていない³⁷。

また、債務者に新たな担税力が生じない利益であれば、経済的価値の流入はなかったことになるはずなので、所得は生じないことになる。そうであれば、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用対象でないのではないか、という疑問が残る³⁸。

（3）「特段の事情」という要件付加の問題点

東京高裁令和 6 年判決は、「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」と判示し、非課税規定に「特段の事情」という要件を付け加えている。

この「特段の事情」が何を意味するかは不明であるが、東京高裁令和 6 年判決によると、相続税の計算と、所得税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³⁹。

しかし、本件においてはたまたま著しい差が発生し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、大きな差額が発生することもあり得るため、相続税と所得税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⁴⁰。

また、そもそも所得税法上、非課税規定に明文なく適用除外要件を設定することは、租税法律主義（憲法 84 条）の面からも問題がある。

第 4 節 小括

本章では、相続税法で債務控除されなかった債務における所得税法 9 条 1 項 17 号の適用の有無が争われた東京高裁令和 6 年判決について検討した。

第 1 節では、東京高裁令和 6 年判決の事案の概要を確認し、図表を示し時系列から事案

³⁶ 木山・前掲注 11) 121 頁参照。

³⁷ 倉見・前掲注 9) 3 頁参照。

³⁸ 木山・前掲注 11) 121 頁参照。

³⁹ 渡辺・前掲注 13) 94 頁参照。

⁴⁰ 渡辺・前掲注 13) 95 頁参照。

を整理した。

第2節では、第1審と控訴審の判決を整理した。第1審、控訴審で判断が分かれたのは、本件債務免除益に所得税を課税することは、所得税法9条1項16号（現17号）に反するか否かという点であり、本件債務免除に係る債務の債務控除の可否については、第1審、控訴審ともに、「確実と認められるもの」とはいえないとして債務控除は認めていない。

第3節では、東京高裁令和6年判決から提起される問題点を指摘した。東京高裁令和6年判決は、最高裁平成22年判決との整合性の観点からは、債務控除されない債務の承継に起因してXらに所得が帰属しているかは審理されていない。また、債務控除されない債務が免除をされたことから所得税の担税力が生じないとする論拠も示されていない。そして、非課税規定に「特段の事情」という要件を付け加えており、所得税法上、非課税規定に明文なく適用除外要件を設定することは、租税法律主義（憲法84条）の面からも問題がある。

次章では、所得税の課税理論と基本構造を確認し、非課税規定の内容と沿革を整理する。その上で、所得税法9条1項17号の規定の趣旨を検討する。

第2章 非課税規定の内容と沿革

本章では、所得税の課税理論と基本構造を確認し、非課税規定の内容と沿革を整理する。その上で、所得税法9条1項17号の規定の趣旨を検討する。

第1節 所得税法の基本構造

1. 課税理論

シャープ勧告以来、戦後の日本の所得税制度の根幹をなしているのは所得を包括的に捉え、富の増加＝担税力の増加をきたすすべての利得を所得に含める考え方である包括的所得概念の理論である⁴¹。これは、学説・判例における通説的な立場であると考えられている⁴²。

現在の我が国の所得税法は、所得を源泉により10種類に分類した上で、譲渡所得や一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を課税の対象とする一方で、どの所得にも属さないものをすべて雑所得として課税の対象とする旨を定めている⁴³。これは、すべての所得を課税の対象とする趣旨を示すものであり⁴⁴、包括的所得概念を採用していることの現れであると解される⁴⁵。

包括的所得概念の立場からは、①所得はいかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象となり、②現金の形をとった利得のみでなく、現物給付・債務免除益・為替差益等の経済的利益も課税の対象となり、③合法的利得のみでなく、不法な利得も課税の対象とされている⁴⁶。

なお、納税者が取得した経済的価値のうち、原資の維持に必要な部分は、所得を構成せず、保険金や損害補償金も、損害の回復であって、所得ではない（所得税法9条1項18号）⁴⁷。

第二次世界大戦前は、所得の範囲は制限的に構成される所得源泉説（制限的所得概念）

⁴¹ 金子宏「所得概念について」同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2010年）423－424頁〔初出，1970年〕参照。

⁴² 中里実「所得控除制度の経済学的意義」同『所得税の研究』（有斐閣，2022年）34頁〔初出，2003年〕参照。

⁴³ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）197頁，水野忠恒『大系租税法〔第5版〕』（中央経済社，2024年）149頁参照。

⁴⁴ 金子・前掲注43）197頁参照。

⁴⁵ 植田祐美子「所得税制度における非課税所得の在り方」税大論叢99号（2021年）242－243頁参照。

⁴⁶ 金子・前掲注43）197頁参照。

⁴⁷ 金子・前掲注43）199頁参照。

に準拠していた⁴⁸。

第二次世界大戦後、昭和22年の税制改正で従来の制度を全面的に改め、所得を利子、配当、臨時配当、給与、退職、山林、譲渡、一時及び事業等の9種類に分類することとし、譲渡所得の範囲に有価証券の譲渡による利得を含めるとともに、一時所得という新たな所得類型を設けて、懸賞金による利得、キャンブルの利得などの一時的な利得も課税対象に取り込み、あらゆる源泉の所得を課税所得とみる包括的所得概念へ移行した⁴⁹。

なお、雑所得の所得類型が設けられる等、所得分類が再構成され、今日のような分類に整備されたのは、シャウプ勧告に伴う昭和25年の大改正である⁵⁰。

昭和25年の改正によって雑所得が創設され、現行のとおり所得は10種類に分類されることとなり、あらゆる所得を課税の対象とする包括的所得概念による課税制度が確立されたが、現実的には、利子所得や有価証券譲渡益等は分離課税になっていること、非課税規定や租税特別措置により課税の対象とされていない所得があること、給与所得、年金所得及び退職所得等は理論的に所得計算上の問題があるなど、包括的所得概念の特性が生かされた制度になっているとは言い難い面もある⁵¹。

これら各種の問題が惹起する理由としては、課税をするに当たって実際の評価や把握が困難なもの、政策的要請の趣旨に応じるためのもの、所得の種類によって担税力の考慮を加味する必要があるものが存在するためである⁵²。

非課税規定は、それらの所得の担税力が弱いことを理由とするものが多いが、「担税力」とはあいまいさを含んだ概念であり、政治的・倫理的色彩が強いので、非課税規定の趣旨については検討を加える必要がある⁵³、との指摘もある。

2. 基本構造

所得税の課税物件は個人の所得であり⁵⁴、所得税の納税義務者は、原則個人である（所得税法5条）⁵⁵。

課税所得の範囲は、非永住者以外の居住者、非永住者、非居住者の区分によって異なり

⁴⁸ 植松守雄「所得税法における課税所得をめぐって」一橋論叢77巻2号（1977年）138頁参照。

⁴⁹ 注解所得税法研究会・前掲注1）213頁参照。

⁵⁰ 注解所得税法研究会・前掲注1）213頁参照。

⁵¹ 田中康男「所得控除の今日的意義—人的控除のあり方を中心として—」税大論叢48号（2005年）30—31頁参照。

⁵² 田中（康）・前掲注51）30—31頁参照。

⁵³ 水野（忠）・前掲注43）159—160頁参照。

⁵⁴ 金子・前掲注43）194頁参照。

⁵⁵ 植田・前掲注45）241頁参照。

(同法 7 条 1 項)、非永住者以外の居住者の所得税額の計算過程は、以下の通りである。

①10 種類の所得区分（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、譲渡所得、一時所得、雑所得）ごとに所得金額を計算し（同法 21 条 1 項 1 号、23 条ないし 35 条）、②退職所得金額と山林所得金額を除く所得金額を合算し、損益通算後、総所得金額を計算（同法 21 条 1 項 2 号、69 条）、③総所得金額から所得控除を行い、課税総所得金額を計算（同法 21 条 1 項 3 号、72～87 条）、④課税総所得金額に超過累進税率を適用して、算出所得税額を計算（同法 21 条 1 項 4 号、89 条）、⑤税額控除がある場合は、さらに算出所得税額から税額控除を行い、納付すべき所得税の額を計算する（同法 21 条 1 項 5 号）⁵⁶。

第 2 節 所得税法の非課税規定

1. 所得税を課されない所得

所得税を課されない所得には、非課税所得、免税所得、不課税所得がある。ともにその所得に対する所得税が課されない点では同じであるが⁵⁷、非課税所得は、課税標準の計算の際、計算対象そのものから除外され⁵⁸、所得税の計算上、はじめから無かったものとされる（所得税法 9 条）⁵⁹。非課税所得は当該所得については課税物件から除外されるので課税要件が充足されず納税義務が成立しない点で、いったん成立した納税義務が明文の規定によって解除される免税所得とも異なる⁶⁰。免税所得は、いったん所得に含めて税額を計算し、その所得に対する税額分が免除される（租税特別措置法 25 条）⁶¹。また、明文の除外規定がなければ課税所得とされる点で、そもそも法律上想定外とされている帰属所得のような不課税所得とも異なる⁶²。

そのため、非課税所得は、所得金額の計算から除かれ、非課税の適用を受けるための手続は原則として必要とならず、非課税所得について損失が生じて、その損失はなかったものとみなされる⁶³。

非課税所得とは、講学上は、理論的・政策的考慮または執行上の考慮に基づき明文の法

⁵⁶ 木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』（日本実業出版社、2018 年）70 頁参照。

⁵⁷ 小松崎亮也『要説所得税法〔平成 7 年度版〕』（税務経理協会、1995 年）13 頁参照。

⁵⁸ 山本直毅『課税所得の認識原理の研究』（成文堂、2020 年）138 頁参照。

⁵⁹ 植田・前掲注 45) 242 頁参照。

⁶⁰ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂、2021 年）221 頁参照。

⁶¹ ハツ尾順一『図解 租税法ノート〔15 訂版〕』（清文社、2024 年）116 頁参照。

⁶² 谷口・前掲注 60) 221 頁参照。

⁶³ 国税庁「タックスアンサー No.2011 課税される所得と非課税所得」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2011.htm>（最終閲覧日：2025 年 1 月 6 日）。

律規定によって課税所得の範囲から除外される所得をいうとされている⁶⁴。

神戸地裁昭和 59 年 3 月 21 日判決は⁶⁵、「現行の所得税法は、課税の対象となる所得を取得した経済上の成果（利得）として捉え、一定期間内における純資産の増加をすべて所得とみる一方、担税力が薄弱であることもしくは徴税上、公益上又は政策上の理由から非課税所得を定め（同法 9 ないし 11 条）、租税特別措置法その他の法令により所得控除、特別税額控除等の課税除外所得を定めている。従つて、このような税制の趣旨に照らすと、純資産の増加は、法令上それを明らかに非課税とする趣旨が規定されていない限りは、課税の対象とされるものと解すべき」と判示する。

2. 非課税規定の類型

非課税規定は、属人的にある特定の者に帰属する所得をすべて非課税とする人的非課税と、所得者と関係なく特定の内容の所得を非課税とする物的非課税とがある⁶⁶。

規定数は、人的非課税規定は 1 つ（外交官（及びその配偶者）のみ）であり、物的非課税規定は多数ある上に、税法、租税特別措置法、税法以外の法律の多岐に渡って存在する⁶⁷。

人的非課税とされているのは、個人の場合、外交官等が、確立された国際法規（憲法 98 条 2 項）により所得税の納税義務の範囲から除外されているが、国内法により一定の者を納税義務者の範囲から除外することを定める規定はない（明治憲法のもとでは、天皇及び皇族は所得税の場合を含めて一般に納税義務を負わないとされていた）⁶⁸。なお、法人の場合、公共法人等は、納税義務を負わない（所得税法 11 条 1 項、2 項）⁶⁹。

物的非課税とされているのは、所得税法のほか租税特別措置法等各種の法律に基づくものがあり、さらに少額不追及や実質弁済などの観点から、国税庁通達で非課税の取扱いをしているものもあり、その種類は極めて多岐にわたる⁷⁰。

主要なものとして、その性質に応じて以下の通り分類される。

（1）社会政策的配慮に基づくもの

社会政策的配慮に基づくものに分類されるものとして、増加恩給、傷病賜金、遺族恩給

⁶⁴ 谷口・前掲注 60) 220－221 頁参照。

⁶⁵ 神戸地判昭和 59 年 3 月 21 日税資 135 号 328 頁。

⁶⁶ 武田昌輔編『DHC コメントール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）326 頁参照。

⁶⁷ 植田・前掲注 45) 251 頁参照。

⁶⁸ 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）79 頁参照。

⁶⁹ 清永・前掲注 68) 79 頁参照。

⁷⁰ 武田（昌）・前掲注 66) 326 頁参照。

等（所得税法 9 条 1 項 3 号）、雇用保険法の失業等給付（雇用保険法 12 条）、生活保護の保護金品（生活保護法 57 条）、児童福祉の支給金品（児童福祉法 57 条の 5 第 1 項）がある。

（2）担税力の考慮に基づくもの

担税力の考慮に基づくものに分類されるものとして、生活用動産の譲渡所得（所得税法 9 条 1 項 9 号）、資力を喪失し債務を弁済することが著しく困難な場合の強制換価等による譲渡所得（同法 10 号）、学資金、扶養義務者相互間において扶養義務を履行するための給付金品（同法 15 号）、人身事故に対する損害賠償金等（同法 18 号）がある。

（3）必要経費的性格に基づくもの

必要経費的性格に基づくものに分類されるものとして、給与所得者の旅費（所得税法 9 条 1 項 4 号）、給与所得者の通常の通勤費（同法 5 号）、職務の性質上欠くことのできない現物給与（同法 6 号）、国外勤務者の在勤手当（同法 7 号）がある。

（4）少額免除、貯蓄奨励等の見地に基づくもの

少額免除、貯蓄奨励等の見地に基づくものに分類されるものとして、子供銀行の預貯金の利子等（所得税法 9 条 1 項 2 号）、障害者等の少額預金の利子等（同法 10 条）、障害者等の少額公債の利子（租税特別措置法 4 条）、勤労者財産形成住宅（年金）貯蓄の利子等（同法 4 条の 2、同法 4 条の 3）、特定寄附信託の利子所得（同法 4 条の 5）、納税準備預金の利子（同法 5 条）、納税貯蓄組合預金の利子（納税貯蓄組合法 8 条）がある。

（5）他の租税との二重課税を避けるためのもの

他の租税との二重課税を避けるためのものに分類されるものとして、相続、遺贈、個人からの贈与により取得するもの（所得税法 9 条 1 項 17 号）がある。

（6）その他

その他のものに分類されるものとして、外国政府等の職員の給与（所得税法 9 条 1 項 8 号）、文化功労者年金、ノーベル賞等一定の賞金（同法 13 号）、オリンピックメダリスト等への一定の報償金（同法 14 号）、公職選挙法による報告がなされた選挙運動資金（同法 19 号）がある。

以上のほか、国税庁通達により税務執行上追及しないという形で非課税の取扱いとされているものがあるが、その内容は、少額の現物給与（一定の要件に該当する食事、社宅）、各種の経済的利益（一定の要件に該当する商品等の値引購入、金銭の無利子借入れ、厚生費用、使用者負担の少額保険料、損害賠償金）、特定の少額金品（一定の要件に該当する

宿日直料，記念品，結婚祝金）などに分類することができる⁷¹。

第3節 所得税法9条1項17号の沿革

1. 所得税の創設～昭和22年改正

所得税は，明治20年3月に創設され⁷²，所得税創設の直接の動機は，国家経費の膨張と海軍拡張の費用補填であるとされている⁷³。

当時の税収は，地租と酒税の比重が大きく⁷⁴，農業者と商工業者，富裕層と貧困層の間で税負担の不公平が生じていた⁷⁵。そのため，既存の税の税率を引き上げることは困難であり，また，軍備の拡張も大規模に行われていたため，新たな財源によって歳入の増加をすべき状況に迫っていた⁷⁶。そのような状況の中，現行税制の不公平を是正しつつ，歳入増加をはかるため所得税が採用された⁷⁷。

所得税の創設時は，制限的所得概念のもと，特定の源泉からの利得あるいは継続的・反復的な利得のみを所得として捉え，一時的・偶発的・恩恵的な利得は所得の範囲から除外されていた⁷⁸。

創設当時の規定は，一時所得を含め次の3つの所得が非課税とされていた。

第三條 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第一 軍人從軍中ニ係ル俸給

第二 官私ヨリ受クル旅費，傷痍疾病者ノ恩給金及孤兒寡婦ノ扶助料

第三 營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

明治32年の改正により⁷⁹，以下の通り5条へ改正され，非課税規定が7号まで追加された。

第五條 左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス

一 軍人從軍中ニ係ル俸給

⁷¹ 武田（昌）・前掲注66）327頁参照。

⁷² 明治20年3月23日勅令第5号。

⁷³ 阿部勇『日本財政論－租税』（改造社，1933年）411頁参照。

⁷⁴ 金子・前掲注43）46頁参照。

⁷⁵ 林健久『日本における租税国家の成立』（東京大学出版会，1979年）297頁参照。

⁷⁶ 阿部・前掲注73）97頁参照。

⁷⁷ 林・前掲注75）297頁参照。

⁷⁸ 金子・前掲注41）423頁参照。

⁷⁹ 明治32年法律第17号による改正。

- 二 扶助料及傷痍疾病者ノ恩給
- 三 旅費學資金及法定扶養料
- 四 營利ヲ目的トセサル法人ノ所得
- 五 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得
- 六 外國又ハ此ノ法律ヲ施行セサル地ニ於ケル資産營業又ハ職業ニ依ル所得但シ此ノ法律施行地ニ本店ヲ有スル法人ノ所得ヲ除ク
- 七 此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配當金及割賦賞與金

その後、大正 9 年の改正により⁸⁰、18 条へ改正され、以下の通り、規定の文言も修正された。

第十八條 第三種ノ所得ニシテ左ノ各號ニ該當スルモノニハ所得税ヲ課セス

- 一 軍人從軍中ノ俸給及手當
- 二 扶助料及扶助料及傷痍疾病者ノ恩給又ハ退隱料
- 三 旅費、學資金及法定扶養料
- 四 郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金ノ利子
- 五 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得
- 六 日本ノ國籍ヲ有セサル者ノ本法施行地外ニ於ケル資産、營業又ハ職業ヨリ生スル所得
- 七 乗馬ヲ有スル義務アル軍人カ政府ヨリ受クル馬糧、繫畜料及馬匹保續料

大正 15 年の改正⁸¹、昭和 13 年の改正の後⁸²、昭和 15 年の改正により⁸³、以下の通り 11 条へと改正された。

第十一條 左ノ各號ニ該當スル所得ニハ分類所得税ヲ課セズ

- 一 軍人及軍屬ノ從軍中ノ俸給、手當及賞與
- 二 傷痍疾病者ノ恩給竝ニ遺族ノ恩給及年金
- 三 旅費、學資金及法定扶養料
- 四 郵便貯金ノ利子及命令ヲ以テ定ムル當座預金ノ利子
- 五 元本三千圓ヲ超エザル銀行貯蓄預金、産業組合預金其ノ他命令ヲ以テ定ムル預金ノ利子
- 六 乙種ノ事業所得中營利ヲ目的トスル継続的の行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得

⁸⁰ 大正 9 年法律第 11 号による改正。

⁸¹ 大正 15 年法律第 8 号による改正、これにより 7 号が削除された。

⁸² 昭和 13 年法律第 43 号による改正、5 号は以下の通り改正された。

五 第十四條第一項第六號ノ所得中營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得

⁸³ 昭和 15 年法律第 24 号による改正。

七 日本ノ國籍ヲ有セサル者ノ本法施行地外ニ於ケル資産，營業又ハ職業ヨリ生ズル所得

昭和 17 年の改正⁸⁴，昭和 19 年の改正⁸⁵，昭和 21 年の改正を経て⁸⁶，条文番号の変更および追加加筆がなされたものの，相続による財産の取得は一時所得とされていたため，非課税規定には「相続……により取得するもの」の文言は昭和 22 年 11 月の改正までは記載されていない。

2. 昭和 22 年改正

昭和 20 年 8 月に終戦を迎え，昭和 22 年になると，①財政需要に即応した租税収入の確保と国民経済の再建に資する税制を樹立すること，②国民負担の公正を図ること，③租税の民主化と簡易平明化を図ることの 3 項目を目標として，一般的税制改正が行われることとなった⁸⁷。

こうした中で所得税については，①分類所得税・総合所得税の両建て課税を廃止し，超過累進税率による総合課税に一本化する，②一時的な所得を含め，あらゆる所得を総合課税の対象とする，③その年の所得により納税者が自ら税額を算出して納税する予算申告制度を採用するなどの大改正が行われたが，利子所得の源泉選択課税は存置された⁸⁸。

非課税規定は，以下の通り改正された⁸⁹。

第六 左に掲げる所得については，所得税を課さない。

- 一 皇室経済法第四條第一項及び第六條第一項の規定により年額により受ける給付
- 二 疾病者の恩給並びに遺族の恩給及び年金
- 三 旅費，学資金及び法定扶養料
- 四 郵便貯金の利子及び命令で定める当座預金の利子
- 五 第九條第一項八号に規定する所得のうち，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（第四十二條第一項に規定する所得を除く。）
- 六 日本の國籍を有しない者のこの法律施行地外にある資産又は事業の所得

⁸⁴ 昭和 17 年法律第 47 号による改正，5 号中の「三千圓」を「五千圓」に改められた。

⁸⁵ 昭和 19 年法律第 7 号による改正，5 号が削除された。

⁸⁶ 昭和 21 年法律第 14 号による改正，1 号が削除された。

⁸⁷ 佐々木幸男「所得税の現状と課題－包括的所得税の変容と所得税の今後の課題」税大論叢 51 号（2006 年）151 頁参照。

⁸⁸ 佐々木・前掲注 87) 152 頁参照。

⁸⁹ 昭和 22 年法律第 27 号による改正。

その後、昭和 22 年 11 月に行われた税制改正により⁹⁰、5 号が次のように改正された。

第六条 左に掲げる所得については、所得税を課さない。

五 第九条第一項第八号に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基き死亡を原因として支払を受けた保険金、傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受けた保険金、損害賠償に因り取得したもの、慰藉料その他これらに類するもの

このような改正の経緯を辿ったのは、昭和 22 年の所得税法の改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得類型として一時所得が定められ、包括的所得概念に基づくと、相続、贈与により取得するものも、財産の移転による所得ということになり、所得税が課されることとなったため、これらの調整を図るため、所得税について当該非課税規定が設けられたと考えられる⁹¹。

当時の改正税法の解説においても、「相続税との重複課税をさける主旨によるもの及び実質的に所得とならないものを除こうとするものである⁹²。」と説明されている。

ただし、当時の相続税・贈与税は、昭和 24 年まで遺産税方式を採用しており、相続人や受贈者に課税される体系ではなかったため、直接的に二重課税が生じたわけではなかった⁹³。被相続人ないし贈与者に相続税ないし贈与税が課された上で、相続人や受贈者に所得税が課されるのでは国民の納税が得られないという考えに基づいて創設されたものであると考えられており⁹⁴、広い意味での二重課税の調整のほかに、相続、贈与等による恩恵的利得は所得に含まれないとする伝統的な所得概念の影響があったとも考えられている⁹⁵。

3. 昭和 25 年改正

昭和 23 年の改正後⁹⁶、シャープ勧告による昭和 25 年の改正で、それまで一時的・偶発

⁹⁰ 昭和 22 年法律第 142 号による改正。

⁹¹ 酒井克彦『裁判例からみる所得税法』（大蔵財務協会、2016 年）72－73 頁参照。

⁹² 長迫倍民「改正所得税法の解説」税経通信臨時増刊号改正税法の解説（1950 年）27 頁。

⁹³ 酒井・前掲注 91）72－73 頁参照、末永英男「判批」税務弘報 58 巻 11 号（2010 年）122 頁参照。

⁹⁴ 酒井・前掲注 91）72－73 頁参照。

⁹⁵ 注解所得税法研究会・前掲注 1）213 頁参照。

⁹⁶ 昭和 23 年法律第 107 号による改正。次に通り改正された。

前項に定めるものの外、第九条第一項第八号に規定する所得のうち、左に掲げる所得に

的な所得（退職，山林，譲渡，一時の各所得）について累進税率の適用を緩和するためその金額の二分の一を課税対象とする方式が採られていたのを改め，一定の平均課税方式の採用を前提にその全額を課税対象に取り込み，相続・贈与等による資産の移転があったときはその時の時価により資産の譲渡があったものとみなしてその評価益に課税するみなし譲渡の制度を導入するなど課税ベースの一層の拡大が図られた⁹⁷。

昭和 25 年の税制改正において⁹⁸，次のように改正された⁹⁹。

第六条 左に掲げる所得については，所得税を課さない。

七 第九条第一項第九号に規定する所得のうち，相続，遺贈又は個人からの贈与に因り取得するもの（相続税法の規定により相続，遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。），傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受ける保険金，損害賠償に因り取得するもの，慰籍料その他これらに類するもの

なお，第九条第一項第八号に規定する所得とは，一時所得であり，当時は，贈与，遺贈又は相続に因り取得したものは一時所得に該当するとされていた。

旧所得税通達 150 には，「相続，遺贈又は贈与に因る財産の取得は一時所得となるが，相続，遺贈又は個人からの贈与に係るものは，法第六條七号の規定により課税されないから，これ等のもののうち一時所得として所得税を課せられるものは，法人からの贈与に係るものにかぎられるものとする。但し，相続税法の規定により法人からの『贈与に因り取得したものとみな』されるものは法第六條第七号の規定に準じ，所得税法を課さないものとする¹⁰⁰。」と記されている。

4. 昭和 37 年改正

ついては，所得税を課さない。

一 贈与（個人以外のものからの贈与を除く。），遺贈又は相続に因り取得したものの，生命保険契約に基き死亡を原因として支払を受けた保険金，傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受けた保険金，損害賠償に因り取得したものの，慰籍料その他これらに類するもの

⁹⁷ 植松・前掲注 48) 139 頁参照。

⁹⁸ 昭和 25 年法律第 71 号による改正。

⁹⁹ 武田（昌）・前掲注 66) 473 頁参照。

¹⁰⁰ 国税庁所得課税課編『所得税の法令と取扱（所得税法に関する基本通達）』（大蔵財務協会，1951 年）26 頁。

昭和 26 年の改正¹⁰¹を経て、昭和 28 年の改正により¹⁰²、規定の文言が修正され、昭和 37 年の改正で¹⁰³、「第 9 条第 1 項第 9 号に規定する所得」との文言がなくなり、以下の通り現行法とほぼ同じ規定内容となった¹⁰⁴。

第六条 左に掲げる所得については、所得税を課さない。

十三 相続、遺贈又は個人からの贈与に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。）並びに損害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受ける保険金及び損害賠償金（これらに類するものを含む。）で心身に加えられた損害又は突発的な事故により資産に加えられた損害に基因して取得するものその他の命令で定めるもの

5. 現行所得税法

昭和 40 年の改正により¹⁰⁵、損害保険金及び損害賠償金の規定部分と号が分けられ、以下の通り 9 条 19 号に改正され、現行と同じ規定内容となった。

その後、号数のみが改正され、昭和 41 年の改正により¹⁰⁶、20 号に改正、昭和 63 年の改正により¹⁰⁷、15 号に改正、平成 22 年の改正により¹⁰⁸、16 号へ改正、令和 3 年の改正により¹⁰⁹、現行の 17 号へ改正された。

第九条

十九 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（昭和二十五年法律第七十三号）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。）

第 4 節 所得税法 9 条 1 項 17 号の趣旨

1. 規定の内容

¹⁰¹ 昭和 26 年法律第 63 号による改正、第六条第七号中「又は贈与」を「又は個人若しくは法人からの贈与」に改められた。

¹⁰² 昭和 28 年法律第 173 号による改正、同条第七号中「若しくは法人」が削除された。

¹⁰³ 昭和 37 年法律第 44 号による改正。

¹⁰⁴ 古谷・前掲注 4) 195 頁参照。

¹⁰⁵ 昭和 40 年法律第 33 号による改正。

¹⁰⁶ 昭和 41 年法律第 31 号による改正。

¹⁰⁷ 昭和 63 年法律第 109 号による改正。

¹⁰⁸ 平成 22 年法律第 6 号による改正。

¹⁰⁹ 令和 3 年法律第 11 号による改正。

相続により被相続人から相続人が取得した財産に相続税が課税され、また、個人からの贈与には贈与税が課税されるので、所得税法では、相続や個人からの贈与により取得するものは非課税規定により課税されない。

なお、相続により取得する財産には、生命保険金（相続税法 3 条 1 項 1 号）、死亡退職金（同法 3 条 1 項 2 号）、生命保険契約に関する権利（同法 3 条 1 項 3 号）、定期金に関する権利（同法 3 条 1 項 4 号）、保証期間付定期金に関する権利（同法 3 条 1 項 5 号）、契約に基づかない定期金に関する権利（同法 3 条 1 項 6 号）、その他・遺贈とみなされるもの（同法 7 条、8 条、9 条、9 条の 2）、相続財産法人から分与を受けた遺贈とみなされる財産（同法 4 条 1 項）、特別寄与料（同法 4 条 2 項）が、みなし相続財産に規定されているため、本来の相続財産（民法上の遺産）ではないが、相続税法上財産とみなして相続税法の課税対象となるため¹¹⁰、非課税規定が適用される。

判例においては、年金受給権に基づく 1 回目の年金が、所得税法 9 条 1 項 17 号の「相続……により取得するもの」に該当するとされた判例がある¹¹¹。

2. 規定の趣旨

所得税法 9 条 1 項は「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」として非課税所得について規定している。そのうち 17 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（昭和二十五年法律第七十三号）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。

同号は、一般に、相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整を図る意味を有すると説明される¹¹²。

最高裁平成 22 年判決は、同号の趣旨を、「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。」と判示している。

また、高松高裁平成 8 年 8 月 29 日判決は、同号が、「『相続により取得するもの』を非課税としているのは、相続という同一原因によって相続税と所得税とを負担させるのは、同一原因により二重に課税することになるのでこれを回避し、相続税のみを負担させるという趣旨であり、相続後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨ではない¹¹³。」と判示している。

¹¹⁰ 小池正明『知っておきたい相続税の常識〔第 24 版〕』（税務経理協会、2023 年）54 頁参照。

¹¹¹ 最判平成 22 年 7 月 6 日・前掲注 2)。

¹¹² 金子・前掲注 43) 199－200 頁参照、注解所得税法研究会・前掲注 1) 928 頁参照、古谷・前掲注 4) 195 頁参照、水野（忠）・前掲注 43) 811 頁参照。

¹¹³ 高松高判平成 8 年 8 月 29 日税資 220 号 522 頁。

学者の見解として、瀧圭吾は、昭和 22 年 11 月に行われた税制改正により、一時所得に対する課税が始まり、「第 9 条第 1 項第 8 号に規定する所得（一時所得）のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの」を所得税の課税対象から除外した沿革から規定の趣旨を理解すると、この時点においては、相続税は相続財産に対して課されるものであったことや、被相続人に着目した場合、明らかに、同一の経済的価値に所得税と相続税の双方が課されているため、被相続人等の段階で所得税の課税を受けた上で形成された相続財産について、再び、相続人等に対して所得税の課税が行われることがないことを明らかにした¹¹⁴、と解釈する。

中村信行は、昭和 22 年税制改正時から、一時所得課税において贈与・相続は非課税とされており、その後、昭和 40 年の所得税法の全文改正において、現在の同号の書きぶりとなった¹¹⁵、と述べている。そして、従来の規定が一時所得に含まれることを明記した上で非課税とする書きぶりが、そのことが文言からは判然としなくなったものの、号数の位置としても一時所得の位置にあるといえ、基本的には従前どおり一時所得の非課税と読むべきである¹¹⁶、とする。

小島俊朗は、同号の沿革から、相続財産の取得による一時所得を非課税としたことは、立法経緯からみて明らかであり、シャープ勧告により導入されたみなし譲渡課税は、被相続人段階で生じたキャピタルゲインに相続時に所得課税するもので、相続を経ればキャピタルゲインに課税しないとする制度を我が国は採用していないことから、同号が二重課税として非課税としているものは、相続により所得税法上同時に生じることとなる一時所得であり、同規定は、その一時所得への所得税と当該財産への相続税の課税の重複を防ぐ趣旨であった¹¹⁷、と述べている。

第 5 節 小括

本章では、所得税の課税理論と基本構造を整理し、非課税規定の内容と沿革を確認した。その上で、所得税法 9 条 1 項 17 号の規定の趣旨を検討した。

第 1 節では、所得税法の課税理論、基本構造を確認した。シャープ勧告以来、戦後の日本の所得税制度の根幹をなしているのは包括的所得概念の理論であり、学説・判例における通説的な立場であると考えられている。

第 2 節では、所得税法の非課税規定について整理した。非課税規定は、人的非課税と物

¹¹⁴ 瀧圭吾「相続税と所得税の関係・再考」神戸法学雑誌 69 巻 1 号（2019 年）63－64 頁参照。

¹¹⁵ 中村信行「所得税と相続税の二重課税論の着地点（生保年金判決から 10 年を経て）」税大ジャーナル 33 号（2021 年）87－88 頁参照。

¹¹⁶ 中村・前掲注 115）88 頁参照。

¹¹⁷ 小島・前掲注 17）10－11 頁参照。

的非課税とに分けられ、物的非課税は、所得税法のほか措置法等各種の法律に基づくものがあり、さらに少額不追及や実質弁済などの観点から、国税庁通達で非課税の取扱いをしているものもあり、その種類は極めて多岐にわたる。所得税法9条1項17号は、その性質から、他の租税との二重課税を避けるためのものに分類される。

第3節では、所得税法9条1項17号の沿革を確認した。「相続……により取得するもの」の文言が規定されたのは、昭和22年11月の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、相続、贈与により取得するものも、財産の移転による所得ということになり、これらの調整を図るためであると考えられるものの、当時の相続税、贈与税は遺産税方式であったため、直接的に二重課税が生じたわけではなかった。

第4節では、所得税法9条1項17号の内容を確認した上で、規定の趣旨を検討した。所得税法9条1項17号の趣旨は、相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整を図る意味を有すると説明され、通説となっている。しかし、同号の沿革をみると、相続財産の取得による一時所得を非課税としたことが明らかである。同号が二重課税として非課税としているものは、相続により所得税法上同時に生じることとなる一時所得である、とする見解などもある。

次章では、所得税法9条1項17号の適用が争われた先例である最高裁平成22年判決の内容と意義について確認する。具体的には、最高裁平成22年判決を受けて公表された「最高裁判決研究会」報告書、最高裁平成22年判決の射程が争われた裁判例を整理し、その射程を分析する。

第3章 最高裁平成22年判決の内容と意義

本章では、最高裁平成22年判決の内容と意義を確認する。具体的には、判決に対する評価、最高裁平成22年判決を受けて公表された「最高裁判決研究会」報告書、最高裁平成22年判決の射程が争われた裁判例を整理し、その射程を分析する。

第1節 判決の内容

1. 事案の概要

本件は¹¹⁸、年金払特約付きの生命保険契約の被保険者であり、その保険料を負担していた夫が死亡したことにより、年金の支払を受けたX（原告・被控訴人・上告人）が、当該年金の額を収入金額に算入せずに所得税の申告をしたところ、当該年金の額から必要経費を控除した額が、Xの雑所得として総所得金額に加算することなどとして、所得税の更正を受けたため、国であるY（被告・控訴人・被上告人）に対し、上記更正の一部取消しを求めた事案である。

なお、本事案の争点は、①本件年金が相続税法3条1項1号のみなし相続財産に当たる否か、②所得税法上の所得に当たるか否か、③所得税法9条1項15号（現17号）により非課税とされるか否かである。

2. 第1審・控訴審の判決の内容

第1審は、Xの請求を認容し、年金を雑所得として課税することは二重課税に該当すると判断した。相続財産となった年金受給権と年金について、「相続税法3条1項によって相続財産とみなされて相続税を課税された財産につき、これと実質的、経済的にみれば同一のものと評価される所得について、その所得が法的にはのみなし相続財産とは異なる権利ないし利益と評価できるときでも、その所得に所得税を課税することは、所得税法9条1項15号によって許されないものと解するのが相当である。」と判示した。

これに対し、控訴審は、原判決を取り消し、Xの請求を棄却した。そして、「相続により取得したものとみなされるものとは、相続税法3条1項の規定により相続したものとみなされる財産を意味することは明らかである。そして、その趣旨に照らすと、所得税法9条1項15号が、相続ないし相続により取得したとみなされる財産について、被相続人の死亡後に相続人に実現する所得に対する課税を許さないとの趣旨を含むものと解することはできない。」「本件年金は、本件年金受給権とは法的に異なるものであり、Aの死亡後に支分権に基づいて発生したものであるから、相続税法3条1項1号に規定する『保険金』に該当せず、所得税法9条1項15号所定の非課税所得に該当しないと解される。」と判示した。

¹¹⁸ 最判平成22年7月6日・前掲注2)、第1審は、長崎地判平成18年11月7日・前掲注2)、控訴審は、福岡高判平成19年10月25日・前掲注2)。

3. 最高裁判決の内容

最高裁は、原判決を破棄し、Yの控訴を棄却した。具体的には、次の通りである。

「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15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。

同項柱書きの規定によれば、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。

そして、当該財産の取得により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。

相続税法3条1項1号は、被相続人の死亡により相続人が生命保険契約の保険金を取得した場合には、当該相続人が、当該保険金のうち被相続人が負担した保険料の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を、相続により取得したものとみなす旨を定めている。

上記保険金には、年金の方法により支払を受けるものも含まれると解されるところ、年金の方法により支払を受ける場合の上記保険金とは、基本債権としての年金受給権を指し、これは同法24条1項所定の定期金給付契約に関する権利に当たるものと解される。

そうすると、年金の方法により支払を受ける上記保険金（年金受給権）のうち有期定期金債権に当たるものについては、同項1号の規定により、その残存期間に応じ、その残存期間に受けるべき年金の総額に同号所定の割合を乗じて計算した金額が当該年金受給権の価額として相続税の課税対象となるが、この価額は、当該年金受給権の取得の時ににおける時価（同法22条）、すなわち、将来にわたって受け取るべき年金の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額の合計額に相当し、その価額と上記残存期間に受けるべき年金の総額との差額は、当該各年金の上記現在価値をそれぞれ元本とした場合の運用益の合計額に相当するものとして規定されているものと解される。したがって、これらの年金の各支給額のうち上記現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものといえることができ、所得税法9条1項15号により所得税の課税対象とならないものといえるべきである。

本件年金受給権は、年金の方法により支払を受ける上記保険金のうちの有期定期金債権に当たり、また、本件年金は、被相続人の死亡日を支給日とする第1回目の年金であるから、その支給額と被相続人死亡時の現在価値とが一致するものと解される。そうすると、本件年金の額は、すべて所得税の課税対象とならないから、これに対して所得税を課する

ことは許されないものというべきである。〔下線は筆者〕」

4. 最高裁平成 22 年判決と非課税規定の解釈

最高裁平成 22 年判決は、相続税が課税された年金払い特約付きの生命保険契約に基づく保険金年金受給権により支払われた年金が、「相続……により取得するもの」に該当するか争われた事案である。

最高裁平成 22 年判決以前の生命保険金の取扱いは、一時金受取ならば相続税のみ、年金受取ならば相続税と所得税の両方が課されるという明らかに不均衡なものであり、古くから指摘され批判を受けていたにも関わらず、長らく放置されていた¹¹⁹。この不均衡の原因は、生命保険一時金においては、経済的価値の移転と純資産増加という二種類の所得が同時に実現するため、その両方に非課税規定が適用される法の陥穽にあるとされる¹²⁰。

最高裁平成 22 年判決は、所得税法 9 条 1 項 15 号（現 17 号）の趣旨を「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。」と判示した。

これは、非課税規定の趣旨を、相続税又は贈与税の課税対象となった経済的価値に対しては、所得税を課さないとすることで、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することであると捉えている¹²¹。

第 2 節 判決の意義と評価

1. 判決の影響

最高裁平成 22 年判決は、長年にわたる国税の課税実務に是正を迫る内容の判決を言い渡し、新聞等にも大きく取り上げられた事件である¹²²。

最高裁平成 22 年判決の翌日には、これまでの法令解釈を変更し、過徴収となっている過去の所得税を還付するとともに、生命保険年金以外の相続財産についても改善すべきものは税制改正で対応するとの政府方針が示された¹²³。

判決を受けて、相続等により取得した年金受給権に係る生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の計算に当たり、相続税又は贈与税の課税対象とするための所得税法施行令の改正により国税庁が従来の取扱いを変更したことにより、平成 17 年分以降の所得税につ

¹¹⁹ 篠原・前掲注 25) 47 頁参照。

¹²⁰ 篠原・前掲注 25) 47 頁参照。

¹²¹ 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 442－443 頁参照、山本・前掲注 58) 142 頁参照。

¹²² 古田・前掲注 121) 440 頁参照。

¹²³ 古田・前掲注 121) 440 頁参照。

いて更正の請求又は還付申告の手続により納めすぎとなっていた所得税の還付が行われ、平成 12 年分から平成 16 年分の税額についても還付する特別還付金支給制度が創設された（租税特別措置法 97 条の 2）¹²⁴。

本件判決以後に支払われる年金については、年金受取額から相続税の課税済部分に対応する金額を除いた額を雑所得の収入金額とする措置（所得税法施行令 185 条、これに対応して必要経費の計算も変更される）がとられるとともに、本件のような相続等に係る保険年金については、源泉徴収の対象から除くこととされた（所得税法 209 条 2 号、所得税法施行令 326 条 6 項）¹²⁵。

他方で、相続等により定期預金、株式等その他の金融資産を取得した場合において、その相続等に係る被相続人に生じている未実現の利子、配当その他の所得は、実現段階で相続人等に課税される旨が、所得税法 60 条 1 項に倣って規定された（所得税法 67 条の 4）¹²⁶。

課税実務は従来から、本件のような年金払いの約定のある生命保険金についても、遺族がその全額を一時金として受け取る場合には、それを所得税法 9 条 1 項 17 号により非課税としてきた（所得税法基本通達 9-18）。この取扱い、最高裁平成 22 年判決の前後で変更されていない¹²⁷。

2. 判決の意義と評価

上記から、最高裁平成 22 年判決は、社会的に大きな関心を呼び、当面の法令改正等にも繋がった判決であるが、それにとどまらず、所得税及び相続税の解釈に関する重要な判断を示した判決として、裁判実務や課税実務のほか、税法に関する学問的研究等においても、極めて大きな影響を及ぼすものであるとされている¹²⁸。

一方で、長崎地裁判決及び最高裁平成 22 年判決は、従前の課税実務を根底から否定したものであることから、その射程範囲などの問題点も浮彫りになり、当該各判決の論理が拡張的に捉えられるのであれば、所得税と相続税との根幹に影響する懸念もあるとされ、厳密な文理解釈を一步踏み出して解釈したものである¹²⁹、といった評価がある。

また、非課税規定に該当するかの判断は、所得税と相続税の課税対象として経済的・実

¹²⁴ 斎須朋之『平成 23 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2011 年）161-162 頁参照、なお、租税特別措置法 97 条の 2 は令和元年度改正で廃止された。

¹²⁵ 金子宏＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『ケースブック租税法〔第 6 版〕』（弘文堂、2023 年）130 頁〔佐藤英明執筆部分〕参照。

¹²⁶ 斎須・前掲注 124）201 頁参照。

¹²⁷ 金子＝佐藤＝増井＝渋谷・前掲注 125）130 頁〔佐藤英明執筆部分〕参照。

¹²⁸ 古田・前掲注 121）440-441 頁参照。

¹²⁹ 大淵博義「判批」税理 53 卷 14 号（2010 年）104 頁参照。

質的に同一の経済的価値に課税がなされるかを判断基準としており、この判断基準の下では、非課税規定の解釈・適用は、納税者または課税庁の各々の利益に偏した経済的・実質的判断がなされる可能性がある¹³⁰、とする見解もある。

第3節 「最高裁判決研究会」報告書

最高裁平成22年判決の同年10月に、著名な税法学者が名を連ねた「最高裁判決研究会」報告書が公表された。

報告書では、所得税法9条1項16号（現17号）の意義について、「『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。）』については、所得税を課しないと規定している。これは、包括的所得概念の下では、相続等により資産を取得した場合、本来は相続人等の所得として所得税の課税対象となるべきものであるが、当該資産には相続税法の規定により相続税等が課されることになるので、二重課税排除の観点から相続税等の課税対象となる経済的価値に対しては、所得税は課さないこととしたものと解される。」と述べる¹³¹。

そして、最高裁で争われた課税関係及び判決の趣旨について、相続税法24条の解釈を軸に展開されていることに鑑みれば、同判決は、同条によって評価がなされる相続財産を直接の射程としているものと考えられ、法令の解釈変更により実務上対応すべきものは、同条によって評価がなされる相続財産に限定され则认为するのが相当であるとした¹³²。

また、「最高裁判決の解釈としては、『運用益』部分には所得税を課する趣旨と考えることが相当である」とし、「将来にわたって受け取る定期金の総額の割引現在価値（将来収益の束の割引現在価値）そのものではなく、あくまで法定の評価方法によって評価がなされた経済的価値（「相続税法24条により評価された経済的価値」）が相続税の課税対象となっていると捉えた上で、所得税法9条1項16号を当てはめ、『運用益』の合計額については、各年分において課税しても、所得税法9条1項16号で排除しているところの相続税と所得税の二重課税とはならないとしているものと解される。なお、仮にこの『運用益』部分を所得税非課税としてしまうと、所得概念を包括的に捉えることを立法の指針としている我が国所得税の基本的枠組みとの間で不整合が生じることとなる。」と述べる¹³³。

さらに報告書では、相続税法24条に基づいて評価がなされる財産以外については本判

¹³⁰ 山本・前掲注58) 127頁参照。

¹³¹ 最高裁判決研究会「『最高裁判決研究会』報告書～『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について～」(平成22年10月22日) 1頁。

¹³² 最高裁判決研究会・前掲注131) 3-4頁参照。

¹³³ 最高裁判決研究会・前掲注131) 4頁参照。

決の直接の射程には含まれないとするものの、定期金以外の相続財産について、相続税と所得税の課税の考え方を整理するとして、以下の通り検討している。

① 土地・株式、無体財産権など

土地・株式、無体財産権、信託受益権といった財産から生じる将来収入は、相続財産評価時点での想定から変動する性質のものであり、定期金のように事前に確定しているものではなく、相続以降いつでも第三者への譲渡等によりそこから生じる所得の性質・実現時期に変動が生じ得るという観点から、これらの財産を基にして、相続人に相続以後発生する将来収入の、相続時点における確度が定期金と同程度のものとはいえないから、相続時点におけるこれらの財産の相続財産評価と、実際に相続人当人が受け取ることとなる将来収入が定期金の事案で判示されたのと同様な意味において経済的価値において同一であると考えることができるかどうかは一概にいえないとし、相続財産となったこれらの財産に対して時価に基づき相続税を課税しつつ、将来当該財産から生じる収入等に対して所得税を課税することが本判決の趣旨に照らして問題があるとはいえないと考えられる¹³⁴、としている。

② 土地、株式等の値上がり益

土地、株式等を相続した場合、相続税はその時価について課税されるが、被相続人の取得費は所得税法 60 条に基づき相続人に引き継がれることとされており、相続以後に相続人が当該土地等を譲渡した場合には、取得費からの値上がり益に対して譲渡所得税が課される。この値上がり益には、被相続人の所有期間にかかる値上がり益部分も含まれているが、所得税法 60 条 1 項は、これに対して所得税を課することを予定していると言える¹³⁵。シャープ勧告を受け施行されたみなし譲渡所得課税が、キャッシュフローがない中で相続税と所得税の負担が生じることは相続人に酷であることから、現在の所得価額引継ぎ方式に改められた沿革を踏まえると、現行税制は土地、株式等の相続時までの増価分が相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法について納税者負担に配慮した調整が図られているものと考えられる¹³⁶、としている。

③ 定期預金の利子、配当期待権

満期前の定期預金を相続した場合、相続税は、定期預金元本＋既経過利子－既経過利子に係る源泉所得税に課税される一方、定期預金の利子への課税は満期日にまとめて相続人

¹³⁴ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 5－6 頁参照。

¹³⁵ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 6 頁参照。

¹³⁶ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 6 頁参照。

から源泉徴収される¹³⁷。こうした現行税制に対しては、既経過利子分について二重課税が生じているのではないかとの議論があり¹³⁸、配当基準日と株主総会の間に相続が発生する場合については、株式の配当期待権の価額に相続税が課される一方、配当支払日に実際に受け取る配当については源泉所得課税がなされており、定期預金の利子と同様の議論がある¹³⁹。

定期預金の既経過利子については、上記のとおり、これに係る源泉所得税額を控除した残額を課税ベースに含めて相続税を課すとともに、当該源泉所得税については、相続以降発生する利子にかかる源泉所得税とともに定期預金の満期日にまとめて相続人から源泉徴収されている。通達を含めこうした取扱い、被相続人段階で課税されていない部分について合理的な課税を確保する措置であって、しかも相続税の評価にあたって源泉所得税額を除くことによって相続時点で利子を受け取って所得税額を支払った残額を相続した場合と同様の取扱いとなることから、必ずしも所得税法 9 条 1 項 16 号に抵触するものとは言えず、配当期待権に対する課税についても定期預金の既経過利子に対する課税と同様と考えられる¹⁴⁰、としている。

ただし、相続税・所得税の課税関係において①土地、株式等の値上がり益と定期預金の既経過利子等とは本質的に変わるところがないにもかかわらず、被相続人に生じている未実現の利得について実現段階で相続人に課税されることについて、前者には所得税法 60 条 1 項という明文規定がおかれ、後者には明文の規定がないことで、今後、上記と同様な議論が生じ得ることを考慮すれば、この際、現行の取扱いについて、確認的な意味で立法的手当てを講じておくことが望ましいものとする¹⁴¹、としている。

第 4 節 射程が争われた裁判例

1. 最高裁平成 22 年判決以前の取扱い

最高裁平成 22 年判決以前は、税制調査会答申や裁判例において、所得税と相続税は、別個の体系の税目であり、両税は次元を異にする問題であるなどとして、二重課税は存在しないものと理解されていた。

(1) 昭和 38 年答申

昭和 38 年 12 月所得税法及び法人税法の整備に関する答申（以下、「昭和 38 年答申」という。）において、被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権について、「相

¹³⁷ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 6 頁参照。

¹³⁸ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 6 頁参照。

¹³⁹ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 6 頁参照。

¹⁴⁰ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 7 頁参照。

¹⁴¹ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 7 頁参照。

続財産として時価により評価し、相続税の課税が行われ、さらに相続人がその年金受給権に基づき支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されることとなっているところから、二重課税の弊をまぬがれないとの意見がある。これについては、一般に資産を相続した際相続税が課税され、さらに相続人がその資産を譲渡すれば被相続人の取得価額を基として相続税が課税されることと同じ問題であって、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものとする¹⁴²。」と述べられている。

(2) 名古屋高裁平成2年1月29日判決

本件では¹⁴³、「所得税法と相続税法はそれぞれの課税目的を有する別個独立の法律であるが、それらが相互に矛盾なく機能し、適正な課税がなされねばならないことは当然であるから、死亡保険金に関する所得税法の解釈適用にあつても、所得税と相続税の二重課税を避けるために相続税法の諸規定もふまえた上、これと矛盾なく整合性をそなえた解釈をすべきものである。従つて、支払われた死亡保険金が所得税法の課税対象となる所得にあたるか否かを判断するに際し、相続税法の規定を検討し、その結論を導き出す根拠の一つとして同法の規定を援用しても何ら異とすべきものではない。」と判示した。

(3) 高松高裁平成8年8月29日判決

本件では¹⁴⁴、「相続税は相続によって取得した財産に対して課税するものであり、所得税は実現した所得（価値の増加）に対して課税するものであって、両者は課税対象を異にしている。相続税法における取得財産額から控除すべき債務額の評価の問題と、所得税法における為替差益が所得として実現する時期の問題とは、次元を異にする問題であり、権利確定主義は、所得税においては問題となるが、相続税においては直接問題とはならない。所得税法9条1項20号（筆者注：現17号）が、『相続により取得するもの』を非課税としているのは、相続という同一原因によって相続税と所得税法とを負担させるのは、同一原因により二重に課税することになるのでこれを回避し、相続税のみを負担させるという趣旨であり、相続後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨ではない。」と判示

¹⁴² 政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和38年12月6日）60－61頁。

¹⁴³ 名古屋高判平成2年1月29日税資175号204頁、第1審は、名古屋地判平成元年7月28日税資173号417頁、上告審は、最判平成2年7月17日民集160号219頁（上告棄却）、上告審では、原判決を引用し判決がされた。

¹⁴⁴ 高松高判平成8年8月29日・前掲注113）、第1審は松山地判平成7年2月24日税資208号508頁、上告審は最判平成11年1月29日税資240号398頁、上告審では原判決を引用し判決がされた（上告棄却）。

した。

(4) 名古屋地裁平成 11 年 10 月 29 日判決

本件では¹⁴⁵、売主である被相続人の土地の一部が農地である売買契約について、相続時に、農地法所定の届け出もされず、土地の引渡しもされておらず、本件土地の所有権が売主に残っていたとしても、相続財産となるのは、土地ではなく、売買残代金債権である、と解した場合に、「相続税は、相続により無償で取得した財産に担税力を見出す財産税、譲渡所得税は、所有資産の価値の増加益に担税力を見出す取得税であって、その課税根拠を異にしており、右課税根拠の相違から課税時期・課税対象も異なってくるのであるから、たとえ、同一人に両方が課税がされたとしても、二重課税の問題は生じない。」と判示した。

2. 最高裁平成 22 年判決以後射程が争われた裁判例

最高裁平成 22 年判決はこれまでの課税庁の解釈と年金払生命保険の課税上の取扱いに変更を求めるもので、同種の金融商品を含め多大な影響を及ぼすものであったが、その簡潔な判示内容からは法令の解釈及び適用の過程が必ずしも明らかでなく、最高裁平成 22 年判決の適否やその射程について種々の見解が生じている¹⁴⁶。

非課税規定は、所得税の課税対象である所得から物的に除外する経済的利得について定めているが、いかなる経済的利得が非課税規定に適合する性質を有する所得に該当するかの境界線は不明瞭なままであり、このことも、非課税規定の解釈・適用をめぐる争いが絶えないという問題に繋がっている¹⁴⁷。

最高裁平成 22 年判決の射程を争う裁判例があとを絶たない一方で、二重課税（非課税規定の適用）を判断する際の下級審における裁判例には、所得税法が課税することを予定しているかどうかを検討するものや、二重課税であってもそれが違法といえるかを検討するものなど、一定の傾向もみられ¹⁴⁸、最高裁平成 22 年判決の射程を検討するにあたり、経済的価値の同一性による判断ではなく、取得の有無によって最高裁平成 22 年判決の射程を検討するものもある。

以下では、最高裁平成 22 年判決後、その射程が争われた裁判例を整理する。

¹⁴⁵ 名古屋地判平成 11 年 10 月 29 日税資 245 号 151 頁、控訴審は、名古屋高判平成 12 年 11 月 29 日税資 249 号 772 頁、控訴審では原判決を引用して判示がされた（控訴棄却）。

¹⁴⁶ 小島俊朗「遺族が年金形式で受け取る生命保険金への所得課税は違法かーいわゆる生保年金二重課税の最高裁判決についてー」税大ジャーナル 19 号（2012 年）17 頁参照。

¹⁴⁷ 山本・前掲注 58) 127 頁参照。

¹⁴⁸ 木山・前掲注 16) 2 頁参照。

(1) 相続により取得した不動産の被相続人の保有期間中のキャピタルゲインとの二重課税が争われた事例

以下の 2 つの裁判例は、相続により取得した財産を譲渡した場合に、被相続人の保有期間中のキャピタルゲインにつき相続人の所得として課税することが、所得税法 9 条 1 項 15 号（現 17 号）に違反しないと判示した事例である。

ア. 東京高裁平成 25 年 11 月 21 日判決

本件第 1 審は¹⁴⁹、最高裁平成 22 年判決を引用した上で、「相続税の課税対象が、相続人が相続により取得した財産の経済的価値であるのに対して、上記譲渡所得に対する所得税の課税対象となる被相続人の保有期間中の増加益は、被相続人の保有期間中にその意思によらない外部的条件の変化に基因する資産の値上がり益として抽象的に発生し蓄積された資産の増加益（被相続人がその資産を譲渡していれば被相続人に帰属すべき所得）が相続人によるその資産の譲渡により実現したものであるから、当該資産の譲渡により相続人に帰属する所得に所得税を課したとしても、実質的に同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税が行われることとなるとまでいうことはできない。」と判示した。

本件控訴審は¹⁵⁰、第 1 審を引用した上で、「所得税法は、保有資産の増加益に対する課税について、相続、遺贈又は贈与の時に時価により資産の譲渡があったものとみなして時価相当額を被相続人等に課税していた『みなし譲渡課税』方式を改め、相続時には被相続人の資産の保有期間中の増加益に対する課税を繰り延べる方式（所得税法 60 条 1 項 1 号）を採用したのであるから、被相続人の保有資産の増加益については、相続税の課税対象となることとは別に相続人に対する所得税の課税対象となることを予定しているものといえる。最高裁平成 22 年判決は、……本件とは事案を異にしている。」と判示した。

イ. 東京高裁平成 26 年 3 月 27 日判決

本件控訴審は¹⁵¹、第 1 審判決を一部補正の上で引用し、「所得税法は、被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益について、相続人が相続により取得した資産の経済的価値が相続発生時において相続人に対する相続税の課税対象となることとは別に、相続発生後にそれが譲渡された時において、相続人に対する所得税の課税対象となることを予定していると解される。」とした上で、「非課税規定の趣旨は、その文言どおり、

¹⁴⁹ 第 1 審は、東京地判平成 25 年 6 月 20 日税資 263 号順号 12238。

¹⁵⁰ 東京高判平成 25 年 11 月 21 日税資 263 号順号 12339、上告審は、最決平成 27 年 1 月 16 日税資 265 号順号 12588（上告棄却、不受理）。

¹⁵¹ 東京高判平成 26 年 3 月 27 日税資 264 号順号 12443、第 1 審は、東京地判平成 25 年 7 月 26 日税資 263 号順号 12265、上告審は、最決平成 27 年 1 月 16 日税資 265 号順号 12586（上告棄却、不受理）。

相続、遺贈又は個人からの贈与に起因する所得に対して所得税を課さないとするにとどまり、相続等によらない所得（相続等以外の他の原因による所得）に対してまで所得税を課さないとする趣旨を含むものではない。」とした。そして、「所得税の課税対象である譲渡所得について定められた資産の取得費に関する特則は、相続等により取得する資産による所得とは別個の課税対象である譲渡所得の計算に関するものであるから、本件非課税規定により相続税又は贈与税との二重課税を避けるために非課税とされる所得にかかわるものではない。」と述べる。さらに、所得税法 60 条 1 項 1 号が適用される場合、「確かに、相続人は、被相続人保有期間中の増加益を含む相続開始時評価額を課税標準として相続税を課されながら、同じ増加益相当額が譲渡所得を構成することになり、一見すると二重課税が生じているように見えるけれども、これは当該資産の譲渡所得の計算上取得費に関する特則が設けられていることの結果であるにすぎず、課税の繰延べの結果にほかならないのであるから、同一の所得を課税対象とするものではなく、何ら二重課税となるものではない。」と判示した。

上記の各判決は、被相続人の保有期間に係る資産の値上がり益への課税は、被相続人に帰属した利益に対する課税であり、相続人に帰属した利益に対する相続税の課税とは二重課税の関係がなく、所得税法は、被相続人の保有期間に係る資産の値上がり益に対し、相続人段階で課税することを予定しており（所得税法 60 条 1 項 1 号）、これを非課税所得とするのは所得税法の意図することではない、という 2 つの論理によって非課税規定の適用を否定し、被相続人の保有期間に係るキャピタルゲインへの譲渡所得課税を肯定している¹⁵²。

（2）被相続人の清算手続完了前の株式と清算後のみなし配当金との二重課税が争われた事例

本件は、破産手続中であった会社の株式につき、残余財産として分配を受ける見込金額で評価し相続税が課された後、実際に分配された残余財産の価額が株式に対応する資本金等の額を超える部分についてみなし配当（所得税法 25 条 1 項 3 号）として所得税が課されても、所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）に違反しないとした事例である。

本件第 1 審は¹⁵³、最高裁平成 22 年判決を引用した上で、「本件会社は本件相続開始当時、未だ破産手続が行われており、本件清算手続の開始前であって、債務も確定されておらず、残余財産の有無やその額も確定していなかったことからすれば、残余財産分配請求権を基礎とする本件各分配金に係る債権がすでに具体的に発生していたということはできない。また、原告らが本件相続により取得した本件株式の評価を本件各分配金の見込み額とした

¹⁵² 馬場陽「判批」税務事例 48 巻 5 号（2016 年）38 頁参照。

¹⁵³ 第 1 審は、大阪地判平成 27 年 4 月 14 日訟月 62 巻 3 号 485 頁。

ことは、本件相続時における本件株式の時価（相続税法 22 条参照）を客観的に評価する上で、清算による残余財産分配見込金の推計をすることとし……た結果にすぎず、かかる事実をもって、本件相続によって原告らが未だ具体的には発生していない本件各分配金に相当する経済的価値を相続によって取得したということとはできない。」とし、「平成 22 年最判は本件とは事案を異にするものであって、平成 22 年最判によっても、本件各みなし配当所得に対して所得税を課することが妨げられることはない。」と判示した。

本件控訴審では¹⁵⁴、第 1 審判決を引用した上で、「本件では、相続税と所得税の課税対象が異なっていて、所得税の課税対象である本件各みなし配当金が相続により取得されたもの（所得税法 9 条 1 項 16 号）に該当しないこと、確かに、本件では、本件株式の評価において、財産評価基本通達 189-6 に基づき、清算による残余財産分配見込額の推計計算がされているが、これはあくまでかかる方法によって本件株式の評価をしたに止まり、本件各みなし配当金を含む本件各分配金について相続税が課税されたものでないこと、所得税法が、本件株式の相続による取得とは別に、みなし配当所得が認められる場合に、同所得に対する課税を予定している……。したがって、平成 22 年最判は、本件と事案を異にするものであるといわざるを得ない」と判示した。

本件では、相続開始時点で権利ないし経済的価値が具体的に発生している必要がある本件では、残余財産の有無やその額も確定していなかったことから、相続開始当時、本件各分配金に係る債務が、すでに具体的に発生していたとは評価できないと判断している。本件において、最高裁平成 22 年判決の射程を検討するにあたり、経済的価値の同一性による判断ではなく、取得の有無によって検討している¹⁵⁵。

（3）相続により取得した株式の配当期待権とその株式に係る配当との二重課税が争われた事例

本件は、相続により取得した株式とその株式にかかる配当期待権について相続税が課された後に実際に受領した配当は、所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）の非課税所得には該当せず、同法 67 条の 4 の趣旨からすれば、この配当に所得税が課されることは課税の繰り延べとして所得税法が予定するものであるとした事例である。

本件では¹⁵⁶、最高裁平成 22 年判決を引用し、所得税法 67 条の 4 は、同法 60 条 1 項による課税の繰延べと同じ性質の課税であるとした。そして、「被相続人から資産を相続した相続人にとって、当該資産の時価のうち、被相続人の取得時から相続時までの増加益に相当する部分は、上記のとおり相続税の対象となっている上に、上記のとおり所得税（譲

¹⁵⁴ 大阪高判平成 28 年 1 月 12 日税資 266 号順号 12779（控訴棄却）、上告審は、最決平成 29 年 3 月 9 日税資 267 号順号 12990（不受理）。

¹⁵⁵ 吉村政穂「判批」ジュリ 1493 号（2016 年）11 頁参照。

¹⁵⁶ 大阪地判令和 3 年 11 月 26 日判タ 1503 号 58 頁。

渡所得課税)の対象ともなっているものとして、同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税とみられかねないといえる。しかしながら、相続した資産に係る被相続人の取得時から相続時までの増加益に対する譲渡所得課税は、被相続人の下で潜在的に存在した増加益に対する課税、すなわち本来的には被相続人固有の所得に対する譲渡所得課税を相続人に繰り延べたものである。当該所得の本来的な帰属主体が異なる以上、これをもって、同一の経済的価値に対する相続税と所得税との違法な二重課税と評価することはできない。」とした。その上で、「本件配当は、被相続人……の下で生じていた未実現のものが、相続人である原告の下で実現したものであるといえるので」、「所得税法 67 条の 4 の趣旨からすれば、本件配当所得が原告が本件相続により取得した所得であって本件配当が本件相続税の課税対象となる本件配当期待権と経済的価値が同一のものであるといえるかどうかはともかく、本件配当所得に所得税を課すことは、課税の繰延べとして、所得税法が予定しているものといえる。したがって、本件配当所得に所得税を課することは、所得税法 9 条 1 項 16 号で排除されている違法な二重課税には当たらない。」とし、「本件株式ないし本件配当期待権については、所得税法 67 条の 4 が適用され、課税の繰延べの根拠規定が存することとなるので、最高裁平成 22 年判決の趣旨は本件には妥当しない。」と判示した。

本件では、最高裁平成 22 年判決における経済的価値の同一性による判断はなされず、課税の繰り延べについては、所得税法が予定しているものであり、相続後に受け取った配当に対して所得税が課されることは違法な課税ではないとした¹⁵⁷。

第 5 節 小括

本章では、最高裁平成 22 年判決の内容と意義を確認した上で、判決に対する評価、最高裁平成 22 年判決を受けて公表された「最高裁判決研究会」報告書、最高裁平成 22 年判決の射程が争われた裁判例を整理し、その射程を分析した。

第 1 節では、最高裁平成 22 年判決の事案の概要、各判決の内容を確認した。最高裁平成 22 年判決は、相続税が課税された年金払い特約付きの生命保険契約に基づく保険金年金受給権により支払われた年金が、「相続……により取得するもの」に該当するか争われた事案である。判決は、非課税規定の趣旨を、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することであると捉えている。

第 2 節では、最高裁平成 22 年判決の意義と評価を確認した。最高裁平成 22 年判決は、社会的に大きな関心を呼び、当面の法令改正等にも繋がった判決であるが、それにとどまらず、所得税及び相続税の解釈に関する重要な判断を示した判決として、極めて大きな影響を及ぼすものであるとされている。一方で、長崎地裁判決及び最高裁平成 22 年判決は、従前の課税実務を根底から否定したものであることから、その射程範囲などの問題点も浮

¹⁵⁷ 栗原克文「判批」TKC 税研情報 33 巻 1 号 (2024 年) 42 頁参照。

彫りになった。

第3節では、最高裁平成22年判決を受けて公表された「最高裁判決研究会」報告書について整理した。報告書は、同判決が、相続税法24条の解釈を軸に展開されていることに鑑みれば、同条によって評価がなされる相続財産を直接の射程としているものと考えられると述べ、①土地・株式、無体財産権など、②土地、株式等の値上がり益、③定期預金の利子、配当期待権について相続税と所得税の課税の考え方をそれぞれ整理している。

第4節では、最高裁平成22年判決の射程が争われた裁判例を整理した。最高裁平成22年判決以前は、所得税と相続税は、別個の体系の税目であるなどとして、二重課税は存在しないものと理解されていた。しかし、最高裁平成22年判決後、その射程を争う裁判例があとを絶たない一方で、下級審における裁判例には、所得税法が課税することを予定しているかどうかを検討するものや、二重課税であってもそれが違法といえるかを検討するものなど、一定の傾向もみられ、取得の有無によって最高裁平成22年判決の射程を検討するものもある。

次章では、相続税の課税方式や課税根拠を確認し、所得税と相続税の課税要件を整理した上で、二重課税の意義、所得税と相続税の関係性について検討する。

第4章 所得税と相続税の関係性

本章では、相続税の課税方式や課税根拠を確認し、所得税と相続税の課税要件を整理した上で、二重課税の意義、所得税と相続税の関係性について検討する。

第1節 相続税の課税方式と課税根拠

1. 相続税の課税方式

相続税の課税方式は、アメリカ・イギリスにおける遺産税方式と、ドイツ・フランスなどの欧大陸諸国における遺産取得税方式とに区分される¹⁵⁸。

我が国においては、伝統的に遺産税方式をとっていたが、現行方式は法定相続分課税方式による遺産取得税方式と呼ばれる折衷的な課税方式を採用している¹⁵⁹。以下の通りに課税方式が変遷した。

(1) 遺産税方式

我が国の相続税法は、日露戦争の戦費調達を目的として、開戦の翌年である明治38年に創設された¹⁶⁰。当時の課税根拠は、偶然所得課税説によるものだったとされる¹⁶¹。

当時の文献においては、イギリスにおける遺産税に係る諸法、フランスにおける登録税的な課税方式及び遺産取得税と遺産税の併課方式、そしてプロイセンやハバリアにおける相続税法（遺産取得税）などがすでに紹介されていたことからして、その課税根拠についてもかなり明確に意識されていたと推察されている¹⁶²。

当時の大蔵省主税当局は、相続という偶発的事実により財産を所得した者の担税力の増加に応じた追加的な一時所得課税に相続税の課税根拠を求めながらも、徴税上の便宜に配慮して、遺産税方式（当時は、これを「相続財産総体課税主義」と呼んだ）を採用したのではないかと推測されており、当時の所得税法が一時所得を課税対象としていなかったため、これに代替するものとしての機能が相続税に求められたのではないかとする見解もある¹⁶³。

当時の相続税の課税については、家督相続（軽課）と遺産相続（重課）との間で税率そ

¹⁵⁸ 来栖三郎「相続税と相続制度」雄川一郎編『公法の理論 田中二郎先生古稀記念（中）』（有斐閣、1976年）749頁〔初出、1976年〕参照。

¹⁵⁹ 北野弘久＝小池幸造＝三木義一編『争点 相続税法〔補訂版〕』（勁草書房、1996年）15頁〔辻村祥造執筆部分〕参照。

¹⁶⁰ 明治38年法律第10号による、菊池紀之「相続税100年の軌跡」税大ジャーナル1号（2005年）37頁参照。

¹⁶¹ 大村巍「相続税の誕生」税大論叢9号（1975年）131頁参照。

¹⁶² 水野正一『資産課税の理論と課題』（税務経理協会、2005年）165頁参照。

¹⁶³ 水野（正）・前掲注162）165頁参照。

の他に差が設けられており、昭和 24 年までの 44 年間にわたり遺産税方式が採られていた¹⁶⁴。

この間、昭和 21 年まで大きな改正はなく、昭和 22 年に旧憲法下の家督相続が廃止されたことに伴い、遺産相続に対する課税に一本化された¹⁶⁵。

この年に贈与税が新設されるとともに、その贈与税は贈与者に対し一生を通ずる累積課税とされ、所得税や法人税などの直接税について、民主的な制度である申告納税制度が採用されることになり、相続税や贈与税も賦課課税から申告納税に移行している¹⁶⁶。

遺産税方式は、被相続人の遺産に着目し、遺産そのものに税負担の能力があるとして課税するものである¹⁶⁷。この方式の下での納税義務者は、贈与をした人となり、相続人の数や分割の方法にかかわらず、税負担は同じである¹⁶⁸。また、この方式は、相続に際して被相続人の一生を通じての税負担を清算するという目的に適合する¹⁶⁹、とされている。

(2) 遺産取得税方式

シャープ勧告に基づく昭和 25 年の相続税改正において、「新相続税の課税の主たる目的は、不当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に寄与せしめるにある¹⁷⁰。」とし、相続税の課税方式が遺産税方式から遺産取得税方式に変更された。シャープ勧告は、相続税・贈与税について取得税の体系を勧告するとともに、両者を合わせた累積的資産移転税の制度を勧告した¹⁷¹。

そして、課税方式の変更について、「担税の基礎を従来の相続税の如く被相続人、遺贈者、又は贈与者に置く代り、新たに相続人、受遺者、又は受贈者に置いた。これは、相続税は不当な富の集中蓄積を排除し、富の分散化に寄与すべきものとし、遺産税の代りに遺産取得税をもってすることをより妥当と考えるからである¹⁷²。」と説明されている。

被相続人の遺産に担税力を見る遺産税方式ではなく、相続により個々の相続人に発生した具体的な経済力の増加に担税力を見いだす遺産取得税方式は、一生涯に受ける相続や贈

¹⁶⁴ 池本征男＝酒井克彦『裁判例からみる相続税法〔4 訂版〕』（大蔵財務協会，2022 年）29 頁参照。

¹⁶⁵ 池本＝酒井・前掲注 164) 30 頁参照。

¹⁶⁶ 池本＝酒井・前掲注 164) 30 頁参照。

¹⁶⁷ 池本＝酒井・前掲注 164) 31 頁参照。

¹⁶⁸ 池本＝酒井・前掲注 164) 31 頁参照。

¹⁶⁹ 北野＝小池＝三木・前掲注 159) 5 頁〔辻村祥造執筆部分〕参照。

¹⁷⁰ 下條進一郎「相続税の改正について」ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊決定版新税詳解（1950 年）154 頁。

¹⁷¹ 金子・前掲注 43) 241 頁参照。

¹⁷² 下條・前掲注 170) 154 頁。

与による経済力の増加を累積・総合させて課税する生涯累積承継税制と結合されることによって、公正な富の再配分（富の集中排除）を行うことが目指されるものである¹⁷³。

なお、生涯累積承継税制は、税務行政実務における実施の困難性から昭和28年に廃止され、廃止後は、①相続及び包括遺贈による財産の取得に対しては、遺産取得税方式により相続税を課することとし、②特定遺贈及び贈与による財産の取得に対しては、1年限りの合算で受贈者に贈与税を課することとされた¹⁷⁴。

遺産取得税方式は、相続人又は受遺者が財産を無償で取得したことに税負担の能力があるとして課税するものである¹⁷⁵。この方式の下での納税義務者は、贈与を受けた人となる。

この方式は、財産取得者個人の担税力に応じた課税ができ、分割促進に適しているので、富の集中が抑制でき、家制度が廃止され、相続人平等の原則をとることとなった相続法の趣旨にも合致するとされている¹⁷⁶。

（3）法定相続分課税方式による遺産取得税方式

遺産取得税方式のもとでは、仮装分割により相続税の負担が軽減され申告が行われており、税務執行上、それを是正することが困難であること、また、農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割が困難な遺産について、分割することにより経営維持の困難をきたすため、分割困難なこれらの財産を単独又は少数で相続した場合には、その相続税の負担が相対的に重いものとなる問題が生じるようになり、昭和33年に現行の法定相続分課税方式による遺産取得税方式に変更された¹⁷⁷。

当時の答申において、遺産取得税方式は、合理的な制度であるとされており、現状は我が国の財産相続の実情が即していないとされながらも、民法改正直後であり、将来的には遺産分割の慣習も熟してくるものと考えられ、遺産取得税方式を改めて遺産税方式とすることは適当ではないとされ、遺産取得税方式を維持しつつ弊害を是正する方向において改正がされた¹⁷⁸。

法定相続分課税方式による遺産取得税方式は、遺産取得税方式を建前としつつ、遺産分割の方法によって全体の税負担が変わることがないように、すべての相続人等が納付する相続税の総額を、遺産の総額と法定相続人の数及びその法定相続分に応じて按分し、その相続税の総額を実際に取得した相続財産の価額の比によって按分して各相続人等が実際に納

¹⁷³ 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 巻（2004 年）12 頁参照。

¹⁷⁴ 池本＝酒井・前掲注 164）30 頁参照。

¹⁷⁵ 池本＝酒井・前掲注 164）31 頁参照。

¹⁷⁶ 北野＝小池＝三木・前掲注 159）5 頁〔辻村祥造執筆部分〕参照。

¹⁷⁷ 税制調査会「相続制度改正に関する税制特別調査会答申」（昭和 32 年 12 月）12 頁参照。

¹⁷⁸ 山内一夫監修『昭和 33 年版 改正税法総覧』（財政経済弘報社、1958 年）8 頁参照。

付すべき相続税額を算出するものである¹⁷⁹⁾。

2. 所得税との関係からみる相続税の課税根拠

相続税の課税根拠についての学説は、様々な議論があり、必ずしも一致した見解はないが¹⁸⁰⁾、代表的なものとして、富の再配分機能と、相続税を所得税の補完税と捉える考え方がある¹⁸¹⁾。

課税根拠として戦後において一貫して主張され、かつ最も重視されてきたのは、富の再配分機能であるとされる¹⁸²⁾。これは、財政学の議論においても、税制調査会の答申においても繰り返し述べられている相続税の重要な根拠をなす考え方とされ、相続税に関する租税政策を論ずる際を中心となるものである¹⁸³⁾、と説明されている。

昭和32年の税制調査会答申においても、相続税課税は、富の集中の抑制を図ることと被相続人の生前において受けた社会および経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他の租税の回避等による負担の軽減が清算されるという意味において税制上重要な役割を果たすものである¹⁸⁴⁾、と述べられている。

相続税を所得税の補完税と捉える考え方は、相続税を、①被相続人に対する所得税の補完税とする考え方と、②相続人に対する所得税の補完税とする考え方の2つに分けることができる¹⁸⁵⁾。

①は、相続税は財産の所有者が生存中に負担すべくして負担しなかった脱税の結果を補正するための租税である¹⁸⁶⁾、とする考え方である。

生前に所得税を課されてこなかった租税特別措置による恩恵や未実現のキャピタルゲイン等を、その死亡時に相続税により一括して賦課徴収すれば、勤労意欲の減退等の弊害を招くことなく、十分な所得課税を実現することができる¹⁸⁷⁾。これが、被相続人に対する所得課税の代替措置として、その蓄積した財産に相続税（正確には遺産税）を課すことの論拠であり、シャウプ勧告の示した相続税制は、所得税の税率を低く抑え、所得税の減収部

¹⁷⁹⁾ 小林栢弘『相続税法の論点』（大蔵財務協会、2015年）24頁参照。

¹⁸⁰⁾ 北野＝小池＝三木・前掲注159) 15頁〔辻村祥造執筆部分〕参照、古谷・前掲注4) 192頁参照。

¹⁸¹⁾ 中里実「相続税の理論的問題点一研究ノート」同『租税法の潮流 第4巻 税制改革の背景』（税務経理協会、2022年）〔初出1986年〕101頁参照。

¹⁸²⁾ 来栖・前掲注158) 765頁参照、水野（正）・前掲注162) 167頁参照。

¹⁸³⁾ 中里・前掲注181) 102頁参照。

¹⁸⁴⁾ 税制調査会・前掲注177) 2頁参照。

¹⁸⁵⁾ 中里・前掲注181) 101頁参照。

¹⁸⁶⁾ 大内兵衛『財政学大綱 中巻 租税篇〔8版〕』（岩波書店、1948年）410頁。

¹⁸⁷⁾ 水野（正）・前掲注162) 175頁参照。

分を補完するために相続税の税率を高く設定したが、それは遺産課税方式を採用するアメリカの法体系をモデルに考案されたためであると推察される¹⁸⁸。

②は、相続による財産の取得という偶発的利得も相続人の担税力を増加させるため、所得に含まれるという考え方のもとで、相続による財産の取得も所得ではあるが所得税とは別の相続税が課されていると考えれば、相続税（遺産取得税）は所得税の補完税ということになる¹⁸⁹。

ただし、遺産による経済的利得は、通常の反復・継続的な金銭による所得と異なり、一時に高額な所得が財産という形態（直ちには納税の資金とならず、換金が必要となる特殊な所得形態）で取得されるものであるから、その特性にあった固有の控除や税率により所得税を課す必要があり、これが相続税（正確には遺産取得税）を設ける根拠であるとされる¹⁹⁰。

相続税と所得税の二重課税の問題に関わる考え方は、②の考え方であり、遺産取得税方式を建前とする我が国では、相続による財産の取得については相続税を課し、その代わりに所得税を課さないことにより、相続税と所得税が二重に課されないように調整していると考えられる¹⁹¹。

平成 12 年の「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（以下、「平成 12 年答申」という。）においては、「相続を契機とした財産移転に対する相続課税の課税根拠について、基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられます。その際、累進税率を適用することにより、富の再分配を図るという役割を果たしています。また、相続課税を、被相続人の生前所得について清算課税を行うものと位置付ける考え方もあります。これは、相続課税が、経済社会の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによって結果として軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算する役割を果たしている面があるというものです¹⁹²。」と述べている。

そして、最高裁平成 22 年判決は、相続税の課税対象となる経済的価値に相続税を課し、それと同一の経済的価値に所得税を課すことによる二重課税を排除するものであると捉えており、この見解は、包括的所得概念の下、所得税と相続税の課税関係を同一の次元の税

¹⁸⁸ 水野（正）・前掲注 162）175－176 頁参照。

¹⁸⁹ 中里・前掲注 181）101－102 頁参照。

¹⁹⁰ 水野（正）・前掲注 162）176 頁参照。

¹⁹¹ 古谷・前掲注 4）193 頁参照。

¹⁹² 税制調査会「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（平成 12 年 7 月）290 頁。

として捉え、相続税は所得税の一種の特別税と捉えたことになると考えられる¹⁹³。

第2節 所得税と相続税の課税要件

1. 課税要件

(1) 納税義務と課税物件

所得税の納税義務は、原則として暦年の終了の時に成立し（国税通則法 15 条 2 項 1 号）、納税義務者は、原則居住者である個人である（所得税法 5 条）。

相続税の納税義務は、相続又は遺贈による財産の取得の時に成立し（国税通則法 15 条 2 項 4 号）、納税義務者は被相続人から相続、遺贈（死因贈与を含む）により財産を取得した個人である（相続税法 1 条）。

所得税の課税物件は、個人の所得であり、相続税の課税物件は、民法の規定により相続や遺贈（死因贈与を含む）により取得する被相続人の財産（「本来の相続財産」という。）である。

(2) 課税標準と課税価格

所得税の課税標準は、居住者のすべての所得を合算した金額が課税対象となり、所得を 10 種類の所得に分類し、それぞれの所得につきその金額を計算し、そのうち総合課税の対象となるものは合算して総所得金額が計算される（所得税法 22 条 2 項、23～35 項）。なお、退職所得及び山林所得に対しては総合課税の例外として分離課税が認められ（同法 22 条）、租税特別措置法による例外も多く定められている¹⁹⁴。

相続税の課税価格は、相続又は遺贈により財産を取得した者ごとに、取得した財産の価額の合計額から承継した債務の額及び葬式費用の額を控除して計算する（相続税法 11 条の 2①②、13 条 1 項）。そして、財産を取得した者が相続開始前 7 年以内にその被相続人から贈与によって財産を取得している場合には、その贈与によって取得した財産の価額を加算した価額が相続税の課税価格とみなされる（同法 19 条 1 項）。また、特別贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した相続時精算課税適用者については、その贈与により取得した財産の価額を課税価格に加算する（同法 21 条の 15①）。

(3) 所得・財産の認識時期

所得税は、所得の認識時期について権利確定主義を採用しており、所得税法 36 条 1 項に収入すべき金額という法的権利関係に着目した規定をしていることから、原則として、収入の原因たる権利が確定的に発生した時点が、所得の実現時期と解されている¹⁹⁵。

¹⁹³ 山本・前掲注 58) 142 頁参照。

¹⁹⁴ 注解所得税法研究会・前掲注 1) 4 頁参照。

¹⁹⁵ 中里実＝弘中聡浩＝淵圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第 4 版〕』（有斐

相続若しくは遺贈又は贈与による財産取得の時期は、相続税法上明文の規定はないものの、民法の規定（民法 882 条、896 条、909 条）に従い、相続の開始の時であると解される（相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共－8（1））。なお、取得した財産の価額は、財産の取得の時における価額（時価）により評価する（相続税法 22 条）¹⁹⁶。

（4）所得税と相続税の課税関係

所得税と相続税の関係については、相続税は複合的な納税義務者および課税物件を対象としており、相続税を位置づけることで所得税との課税関係も明らかになるといえるが、現状は明確にそれを位置づけることができない¹⁹⁷、とする見解がある。

一方で、所得の創出に係る所得税の課税物件と財産の移転に係る相続税の課税物件は異なるものであり、その創出に係る所得に対しては所得税が、その所得により蓄積された財産の移転による利益に対しては相続税が課されるというのが我が国の所得税と相続税の関係である¹⁹⁸、とする見解もある。

2. 所得と財産

（1）所得の意義

所得税法は、所得を包括的に捉えていること、その根拠が担税力に即した公平な税負担の配分にあることから、収入の意義は広く解し¹⁹⁹、納税者の担税力を増加させるすべての経済的価値の流入が原則としてこれに含まれると解されている²⁰⁰。

債務免除益や第三者による債務の弁済による利益なども、納税者以外の者の行為によって経済的な利益が生ずる（価値が流入する）場合であるから、収入の概念に含まれると解される²⁰¹。

我が国において、所得の定義規定はないが、所得とは、包括的所得概念の下では、人の担税力を増加させる利得は、その源泉の如何を問わず、すべて所得とされ²⁰²、所得＝消費

閣、2021 年）135 頁〔浅妻章如執筆部分〕参照。

¹⁹⁶ 池本＝酒井・前掲注 164）145 頁参照。

¹⁹⁷ 山本・前掲注 58）157 頁参照。

¹⁹⁸ 小林・前掲注 179）46 頁参照。

¹⁹⁹ 収入金額を義務の消滅に基づいて認識するものとして、岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158 巻 5・6 号（2005 年）192 頁がある。

²⁰⁰ 金子・前掲注 43）430 頁参照。

²⁰¹ 金子・前掲注 43）430－431 頁参照。最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 巻 2 号 186 頁において、「所得税は経済的な利益を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によつてもたらされる所得について課税するのが基本原則であ」と判示されている。

²⁰² 谷口・前掲注 60）206 頁参照。

+純資産増加と定義される²⁰³。

所得税法 36 条 1 項において所得を収入すべき金額で把握し、収入という新たな経済的価値の流入を所得として課税対象としている²⁰⁴。

包括的所得概念の下で、所得税法は、担税力の相違を踏まえ、所得区分ごとに所得金額の計算方法を規定しており²⁰⁵、その基本的な考え方は収入－経費とされている²⁰⁶。

(2) 財産の意義

相続、遺贈又は贈与により取得した財産とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものをいうとされている（相続税法基本通達 11 の 2-1）。

経済的価値のあるということは換価性があるということであり、金銭に換えることのできないものは財産に値しないとされる²⁰⁷。

経済的価値があるものであれば、有体物や権利義務のようなものに限らず、顧客関係のごとき事実関係も含まれ、また通常、財産は積極財産と消極財産に分類されるが、単に財産といった場合には、積極財産のみを指称することが多く、相続税法もこの用例に従っており、消極財産については債務という用語を用いている²⁰⁸。

東京高裁平成 23 年 11 月 30 日判決は²⁰⁹、「相続税法 2 条 1 項の『財産』とは、ある主体に属する積極財産のみをいい（したがって、消極財産は除かれる）、金銭に見積もることができる経済的価値のあるものがこれに該当するものと解され（相続税法基本通達 11 の 2-1）、法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているものも含まれると解される（同通達 11 の 2-1 (2)）。」と判示している。

第 3 節 所得税と相続税の二重課税

1. 二重課税の概念

²⁰³ 中里・前掲注 181) 102 頁参照。

²⁰⁴ 木山・前掲注 56) 18 頁参照、谷口・前掲注 60) 214-215 頁参照。

²⁰⁵ 経済的利益として債務免除益を収入金額または総収入金額に算入する場合、その所得区分をどのように考えるかが問題となるが、法人が個人に対して行う債務免除は、通常の所得区分と同様に、当該所得の性質やその原因（発生の態様）をみて個別具体的にどの所得にあたるかを判断する考え方が妥当であるとされる（木山泰嗣「債務免除益事件の最高裁判決に含まれる諸問題－最高裁平成 27 年 10 月 8 日第一小法廷判決－」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 2 号（2016 年）76 頁参照）。

²⁰⁶ 木山・前掲注 56) 100-101 頁参照。

²⁰⁷ 庭山慶一郎『相続税の理論と実務』（税務経理協会、1959 年）31 頁参照。

²⁰⁸ 庭山・前掲注 207) 31 頁参照。

²⁰⁹ 東京高判平成 23 年 11 月 30 日税資 261 号順号 11821。

二重課税とは、同一の課税物件が重複して課税の対象となることをいい²¹⁰、一般に、納税者が一の課税期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件に対し、同種の租税を二度以上課されることを指す²¹¹。

二重課税は大きく、国内での課税原因により発生する国内二重課税と、国内と外国にまたがる課税原因により発生する国際二重課税とに分けて検討することができ、学問上、二重課税は、同じ納税者へ重複して課税されることで発生する法的二重課税と、同じ所得などに重複して課税されることで発生する経済的二重課税に分けて論じられている²¹²。

二重課税を違法とする税法上の明文の規定はない。二重課税に該当するとしても、これを排除又は調整するか否かは、専ら立法政策上の問題であり、仮にその課税が二重課税に該当するものであるとしても、これを排除する租税法上の明文の規定が存在しない限り、そのことをもって直ちに違法（憲法違反）であるということとはできないものと考えられている²¹³。

2. 所得税と相続税の二重課税が生じる場面

所得税法9条1項17号において、所得税と相続税が異なる税目でありながら二重課税が問題にされるのは、相続税が所得税の補完税といわれることがあるように両税が近接する税目とみられていること、相続による財産の取得という同一の原因により両税が課されることになること、相続財産の承継に支障が生じることへの政策的な配慮など、が理由であるとされる²¹⁴。

そして、1つの資産をめぐって生じる経済的利益への所得税と相続税の課税の場面は次の4つに分けられるとする見解がある²¹⁵。

① 被相続人がある資産を獲得した時点

被相続人について、所得税の課税は発生しない。

② 被相続人が保有する当該資産からキャピタルゲインが発生した時点

²¹⁰ 竹内昭夫＝松尾浩也＝塩野宏編『新法律学辞典〔第3版〕』（有斐閣，1989年）1113頁参照。

²¹¹ 石村耕治編『現代税法入門塾〔第12版〕』（清文社，2024年）39頁〔石村耕治執筆部分〕参照。

²¹² 石村・前掲注211）39－40頁〔石村耕治執筆部分〕参照。

²¹³ 小林栢弘「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について 長崎地裁判決（18.11.7判決）を中心として」税務通信2969号（2007年）50頁参照。

²¹⁴ 小島・前掲注17）9－10頁参照。

²¹⁵ 馬場・前掲注152）39頁参照，古谷・前掲注4）195－197頁参照。

未実現利得の把握が困難であることから現行所得税法は、この時点での課税は発生しない。しかし、これではキャピタルゲインに対する課税が無限に繰り延べられてしまうため、所得税法 59 条 1 項は、「贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）」により、「居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、所得の計算上、これを時価に相当する金額による譲渡とみなす規定を設け、その時点での清算課税を可能にする。そして、所得税法 60 条 1 項により「贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）」の場合については、取得費の引継ぎを定めることで、被相続人の保有期間に係るキャピタルゲインについても将来のある時点で清算課税ができるよう手当している。

③ 相続人が相続により当該資産を取得した時点

包括的所得概念の下で、相続による相続人の経済的利益の取得は担税力の増加を認めることになり、経済的利益の無償取得について所得税が課税されるべきであるが、相続による経済的利益の取得は、一時的・偶発的・恩恵的なものであり、相対的に担税力が小さいなどの特殊性から所得税とは別に相続税の課税対象とされる。

④ 相続人が当該資産を運用して新たな経済的利益を獲得した時点

この時点で相続人が当該資産を運用して得た経済的利益に対して所得税を課税することは、相続人が創出した所得に課税することであり、相続により取得したものに課税することに当たらず、所得税法 9 条 1 項 17 号によって禁止されていない。

以上のように整理した場合、相続税を所得税の補完税と解すると、③で課された経済的利益の取得について、さらに③の段階で所得税を課税することは許されないとされる²¹⁶。

上記の見解は、包括的所得概念の採用に伴い、相続による財産の移転が所得に含まれることとなったことにより導入された所得税法 9 条 1 項 17 号の沿革からも正当といえ、非課税とされるのは、あくまで相続等による財産の移転の場面である③の場面に限定されると考えられる²¹⁷。

この見解によると、所得税法 9 条 1 項 17 号が排除する二重課税は、相続人が相続等により取得した財産について相続税を課し、所得税を課さないということであり、非課税規定は、相続人が相続等により当該資産を取得した時点で適用されることとなる²¹⁸。

²¹⁶ 馬場・前掲注 152) 40 頁参照。

²¹⁷ 馬場・前掲注 152) 40 頁参照。

²¹⁸ 古谷・前掲注 4) 198 頁参照。

第4節 小括

本章では、相続税の課税方式や課税根拠を確認し、所得税と相続税の課税要件を整理した上で、二重課税の意義、所得税と相続税の関係性を検討した。

第1節では、相続税の課税方式と課税根拠を確認した。我が国の相続税の課税方式は、シャープ勧告に基づく昭和25年の相続税改正において、遺産税方式から遺産取得税方式に変更された後、昭和33年に現行の法定相続分課税方式による遺産取得税方式に変更された。相続税の課税根拠には、代表的なものとして、富の再配分機能の他に、相続税を所得税の補完税と捉える考え方がある。

第2節では、所得税と相続税の課税要件について確認した上で、所得と財産について整理した。所得税の課税物件は、個人の所得であり、相続税の課税物件は、民法の規定により相続や遺贈（死因贈与を含む）により取得する被相続人の財産である。所得とは、人の担税力を増加させる利得は、その源泉の如何を問わず、すべて所得とされ、財産とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものをいうとされている。

第3節では、二重課税の概念を確認した上で、所得税法9条1項17号が排除する二重課税が生じる場面について検討した。同号が排除する二重課税は、相続人が相続等により取得した財産について相続税を課し、所得税を課さないということであり、非課税規定は、相続人が相続等により当該資産を取得した時点で適用されると考えられる。

次章では、相続税法上の債務控除制度の概要を確認する。具体的には、債務控除制度の範囲、趣旨及び沿革を整理した上で、「確実と認められるもの」の意義を検討する。

第5章 相続税法上の債務控除制度

本章では、相続税法上の債務控除制度の概要を確認する。具体的には、相続税法 13 条 1 項、同法 14 条 1 項の内容を整理し、趣旨及び沿革を確認する。その上で、「確実に認められるもの」の意義を検討する。

第1節 債務控除制度の規定

1. 規定の内容

相続税は、相続により経済的利得を取得したことに担税力を見出して課されるものであり、被相続人が負っている債務は課税対象から控除される²¹⁹。

相続税法 13 条は、債務控除の対象を債務と葬式費用に区分した上で、納税義務者の区分に応じ、債務控除の適用範囲を定めている。

控除できる債務の範囲は、居住無制限納税義務者（相続税法 1 条の 3 第 1 項 1 号）、非居住無制限納税義務者（同法 1 条の 3 第 1 項 2 号）、居住制限納税義務者（同法 1 条の 3 第 1 項 3 号）、非居住制限納税義務者（同法 1 条の 3 第 1 項 4 号）により異なるが、無制限納税義務者の控除可能な債務は、①被相続人の債務で相続開始の際に現に存するもの（租税公課を含む）、②被相続人に係わる葬式費用とされる（同法 13 条 1 項）。

そして、当該債務は、「確実に認められるものに限る」と規定されている（同法 14 条 1 項）。また、被相続人に係る準確定申告による所得税額も被相続人の相続開始年分の所得に係る納付すべき所得税額であるため、債務控除の範囲に含まれる²²⁰。

2. 債務控除の適用対象者

債務控除の適用対象者は、「相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。）により財産を取得した者」に限られる（相続税法 13 条 1 項）ため²²¹、債務控除を受けることのできる者は、①相続人、②包括受遺者、③相続人である特定受遺者に限られる²²²。

なお、相続放棄をした者は、相続人ではないため、債務控除の適用はないが、実務の取扱いでは、相続放棄をした者が現実には被相続人の葬式費用を負担した場合において、遺贈による取得財産があるときは、その遺贈による取得財産価額から葬式費用の負担額を債務

²¹⁹ 三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税〔第2版〕』（信山社、2013年）31頁参照。

²²⁰ 梶野研二『新訂版 Q&A 資産税重要実務事例詳解』（大蔵財務協会、2020年）324頁参照。

²²¹ 今村修『相続税法―所得課税としての相続税法の研究―』（税務経理協会、2006年）113頁参照。

²²² 瀬戸山孝一『相続税法』（税務経理協会、1961年）70－71頁参照。

控除して差し支えないとされている（相続税法基本通達 13-1）²²³。

3. 民法における債務控除の規定

相続開始により，被相続人の財産だけでなく債務も相続人が引き継ぐことが原則となっている上，相続人が複数いる場合には相続財産は共同相続人の共有財産となるため（民法 898 条），債務も全員が共有で引き継ぐこととなる²²⁴。

民法 915 条では，原則として 3 ヶ月の熟慮期間についても定めており，債務の相続において限定承認や相続放棄を認めている。

相続における債務や必要経費の取扱いについては民法 885 条において「相続財産に関する費用は，その財産の中から支弁する。ただし，相続人の過失によるものはこの限りでない。」と定め，同条 2 項において，「前項の費用は，遺留分権利者が贈与の減殺によって得た財産をもって支弁することを要しない。」とされている。

民法でこうした費用を相続財産の中から支払うことを認めているのは，相続財産と相続人固有の財産は区別されていないことから，どちらから費用負担しても問題ではないためである²²⁵。

しかし，相続税法基本通達 13-2 では，「民法第 885 条(相続財産に関する費用)の規定により相続財産の中から支弁する相続財産に関する費用は，法第 13 条第 1 項第 1 号に掲げる債務とはならないのであるから留意する。(平 17 課資 2-4 改正)」と定められている。

相続に関する管理・処分などに要する費用を民法では相続財産の中から負担してもよいとしているのに対し，税法では課税価格から差し引ける費用とはされていない²²⁶。

相続税法では，あくまでも相続開始時において現存している債務（租税公課を含む）と被相続人に係る葬儀費用のみを債務控除と考えている²²⁷。

このような取扱いについて，徴税の確実性及び効率性に重点を置きすぎた規定の趣旨からは問題があるとする見解もある²²⁸。

4. 相続債務について

(1) 債務の意義

相続開始の時における被相続人の債務は，被相続人の一身に専属するものを除き，財産

²²³ 梶野・前掲注 220) 324 頁参照。

²²⁴ 塩見哲「民法と税法とで異なる相続に関する取扱い(7)債務控除」不動産フォーラム 21 291 号 (2014 年) 8 頁参照。

²²⁵ 塩見・前掲注 224) 9 頁参照。

²²⁶ 塩見・前掲注 224) 10 頁参照。

²²⁷ 塩見・前掲注 224) 10 頁参照。

²²⁸ 北野＝小池＝三木・前掲注 159) 75 頁〔辻村祥造執筆部分〕参照。

とともに相続人に包括的に承継され、相続により承継する債務が相続により取得する財産の価額を超えることとなっても、限定承認又は相続放棄をしない限り、相続人に承継される²²⁹。

民法 896 条は、「相続人は、相続開始の時から被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。」と規定し、この義務に含まれるのが被相続人の債務である²³⁰。

債務とは、「債権に対応する概念で、債権を債務者側から表現したもの。すなわち、債権者に対して一定の行為（給付）を行う義務をいう²³¹。」とされている。

（2）各種債務の債務控除の可否

ア．保証債務

保証債務や抵当権等の物上保証債務は、主たる債務者の債務の履行を担保するにすぎないもので、主たる債務者が債務履行の資力を有し、債務を履行する限り、実質的に債務としての負担を負わない²³²。そのため、保証債務は原則として、債務控除の対象とならない（相続税法基本通達 14-3（1））。

主たる債務者が弁済不能の状況にあるため保証債務者がその債務を履行しなければならず、かつ主たる債務者に求償して弁済を受ける見込みがない場合においては、主たる債務者が弁済不能の部分の金額は当該保証債務者の債務として控除できる²³³。

イ．連帯債務

連帯債務は、複数の債務者がそれぞれ独立に債務額全部の弁済をすべき債務を負う債務関係である²³⁴。

連帯債務者の負担部分の金額が明らかな場合は、確実な債務として債務控除ができるが、その負担部分を超える金額は、求償権の行使によりその弁済を補填できるため債務控除できないのが原則である²³⁵。

しかし、この負担を超える部分につき、連帯債務者のうちに弁済不能者がいて、求償権の行使によっても弁済を受ける見込みがないときには、その弁済不能者に代わって負担し

²²⁹ 桜井四郎『相続と相続税法』（財経詳報社、1996 年）144 頁参照。

²³⁰ 加藤歌子「相続税の債務控除についての一考察—相続開始の際現に存するもので「確実と認められる」債務を中心に—」税法学 575 号（2016 年）66 頁参照。

²³¹ 高橋和之＝伊藤眞＝小早川光郎＝能見善久＝山口厚編『法律学小辞典〔第 5 版〕』（有斐閣、2016 年）487 頁。

²³² 桜井・前掲注 229）223 頁参照。

²³³ 庭山・前掲注 207）37 頁参照。

²³⁴ 田中章介＝田中将『相続と相続税・贈与税事例選集』（清文社、2014 年）402 頁参照。

²³⁵ 田中（章）＝田中（将）・前掲注 234）402 頁参照。

なければならなくなる部分の金額は、経済的実質の観点から、確実な債務として債務控除の対象となる（相続税法基本通達 14-3 (2)）。

ウ．借入金債務

被相続人の借入金債務で相続開始の時に現に存するものは、相続税の課税価格計算上債務控除として控除され、通常は相続開始の時ににおける返済未済の債務現在額と未払利息の合計額が債務控除の対象となるが、その借入金が無利息又は著しく低利率で、無利息等であることが特別の事由によるものであるときは、その借入金にかかる債務控除すべき金額は、元本金額から無利息等による経済的利益の額を控除した金額とする²³⁶。

エ．停止条件付債務

停止条件付債務は、発生するかどうか不明な一定の事実が発生したら効力が生じることとなる債務であるため、一般論としては、条件の成就前は、債務としては存在するが、確実な債務ではないため債務控除の対象とならない²³⁷。

しかし、相続開始時点で、条件成就の蓋然性が極めて高い状況が生じており、申告期限までに条件が成就したような場合は、債務控除の対象となるとされている²³⁸。

オ．係争中の債務

債務の存否そのものが争われている係争中の債務は、相続開始の時の現況によりその存在が確実と認められるものに限り債務控除の対象となる²³⁹。

債務の存在することについては争いがないが金額につき係争中の債務は、その妥結見込額により判定し、その判定ができないときは争いのない範囲内で債務控除することとなる²⁴⁰。

(3) 債務の評価

相続税法 22 条は、取得した財産の評価は、時価とする一方で、債務については、その時の現況による、と規定している。

最高裁昭和 49 年 9 月 20 日判決は²⁴¹、「相続税は、財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課される租税であるところから、その課税価格の算出にあたっては、

²³⁶ 桜井・前掲注 229) 421 頁参照。

²³⁷ 田中（章）＝田中（将）・前掲注 234) 406 頁参照。

²³⁸ 田中（章）＝田中（将）・前掲注 234) 406 頁参照。

²³⁹ 田中（章）＝田中（将）将・前掲注 234) 406 頁参照。

²⁴⁰ 田中（章）＝田中（将）・前掲注 234) 406－407 頁参照。

²⁴¹ 最判昭和 49 年 9 月 20 日民集 28 卷 6 号 1178 頁。

取得財産と控除債務の双方についてそれぞれの現に有する経済的価値を客観的に評価した金額を基礎とするものであり、ただ、控除債務については、その性質上客観的な交換価値なるものがないため、交換価値を意味する『時価』に代えて、その『現況』により控除すべき金額を評価する旨定められているものと解される。……金銭債権につきその権利の具体的内容によって時価を評価するのと同様に、金銭債務についてもその利率や弁済期等の現況によって控除すべき金額を個別的に評価しなければならないのであり、かくして決定された控除すべき金額は、必ずしも常に当該債務の弁済すべき金額と一致するものではない。」と判示する。

第2節 債務控除制度の沿革

相続税は、明治38年、日露戦争中に創設され、既存の税を増税する非常特別税という形態が主であった中、例外的に新税として創設された²⁴²。

明治37年に第一次増税で非常特別税法として、地租、所得税、営業税などが増税されたが、戦局が進むにつれて、軍備の必要性がさらに増大したことにより、第二次増税に至り、相続税は其中で永久的施行が予定された単独税法として施行され²⁴³、そのまま遺産税方式の相続税制度として定着したとされている²⁴⁴。

債務控除の規定は、明治38年の創設時から存在し、現在とほとんど内容は変わらず引き継がれている。創設時の条文は第3条と5条に規定されていた。

第三條

被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ、相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額ニ、相続開始前一年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ、其中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス

- 一 公課
- 二 被相続人の葬式費用
- 三 債務

第五條

條件付権利、存続期間ノ不確定ナル権利、又ハ訴訟中ノ権利ニ付テハ、政府ノ認ムル所ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス

第三條ニヨリ控除スヘキ債務金額ハ政府カ確實ト認メタルモノニ限ル

²⁴² 安藤実「相続税の史的考察」日本租税研究協会編『相続税制の再検討』（法律文化社、2003年）25頁参照。

²⁴³ 大村・前掲注161）111、125頁参照。

²⁴⁴ 水野（忠）・前掲注43）750頁参照。

当時の解説書によると、3 条により、公課、被相続人の葬式費用、債務を控除する理由について、葬儀費用は社会政策的な観点から、債務は、現時点では直接財産に影響を与えないかもしれないが、将来的には支払われるべきものであるため控除することが当然である、と説明されている²⁴⁵。

5 条については、債務について政府が確実と認めたものに限って認めるべきとする理由は、民法における債務の定義が漠然としており、その範囲が広いため、口頭での約束でも債務が成立することになり、もし政府が個人の債務に介入せず、曖昧な債務を無制限に認めてしまうと、脱税をしようとする人が増えてしまうためとされ、そして、どの債務が確実なものか見なされるかは、基本的に事実関係の問題とする²⁴⁶、と説明されている。

そして、法案の中では、債務金額について、公正証書で証明されたものを除くと記載されていた部分が、立法院で削除されたのは²⁴⁷、公正証書は法的に厳密に作成されるべきも

²⁴⁵ 鵜飼久吉『相続税法詳解』（広文堂、1905 年）23-24 頁参照。原文では、「第一の公課は固より其財産中より納むべき租税なるを以て若し之を控除せざるときは、納むべき租税にも相続税が課せらるゝの重複を生ずるが故にして、被相続人の葬式費用を控除するは、葬式は死したる人の神聖に対する儀式なるを以て、若し之に税を課するときことあれば、人自ら人を侮り辱むるの矛盾あるのみならず税法の為に重要な風紀を乱るの結果陥るべければなり。而して債務を控除するの理由は、債務なるものは、現在に於いてこそ其財産に影響なき場合あれど、早晚現財産より仕拂はるべき約束ある欠損なるを以て、課税価格算出するには、之を控除するを當然なりとす。」と説明されている。

²⁴⁶ 鵜飼・前掲注 245) 45-46 頁参照。原文では、「而して債務に就き、政府が確実と認めたものに限るとしたる理由は、民法上債務というは、人に或物を給付し、又は人の為に或事を為すの義務にして、其範囲や極めて漠然たり。故に公正証書を以てしたるものも債務なれば、口頭の約束にても債務は債務なるを以て、政府が若し個人の債務に干渉すること無くは、遂に課税の趣旨を達する事克はざるか為なり。何となれば前述の如き債務をも、無制限に放任するの結果は、曖昧なる債務見はれ滔々として脱税を図る者の続出すべき以てなり。而して如何なる債務が確実なるやは、一に事実の問題に属す。法案には「債務金額ハ」の下に「公正証書ヲ以テ証明スルモノヲ除クノ外」とありたるを、立法院に於て之を削除したり。蓋し公正証書は嚴重なる法律の制裁の下に作成せらるべきものなるか故に、之が確実なることは特に明文を要せずして明かなると、如斯規定するときは、之に類するものならざれば、政府が確実と認めざることを豫言するが如き法意となるを以てなるべし。」と説明されている。

²⁴⁷ 法案では、第五條は以下のように規定されていた。

第五條 條件付權利、存続期間ノ不確定ナル權利、又ハ訴訟中ノ權利ニ付テハ、政府ノ認ムル所ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス

ので、その信頼性は自明であるため、特別に記載する必要はないためとし、このように規定することで、政府が確実と認めない債務があると示唆することになる²⁴⁸、と説明されている。

第3節 「確実と認められるもの」の意義

1. 「被相続人の債務で現に存するもの」の意義

東京高裁平成8年10月16日判決は²⁴⁹、相続税法13条1項が、被相続人の債務で相続開始の際に現に存するものを相続により取得した財産から控除することとしている趣旨は、「被相続人の借入金等の債務が存するときは、相続の結果相続人の負担に属することとなるこれらの債務の額を積極財産の価値から控除し、相続によって取得する財産の実質的価格をもって課税価格とすることにあるところ、時期、時刻、時を示すには『時に』という用語があるのに、『際』との用語が用いられていることに照らせば、『相続開始の際』とは、相続の開始、すなわち被相続人の死亡及び被相続人の死亡に近接し、かつ、社会通念上これから起因して生じる事態の経過を含めた時間の範囲を示すものと解すべきであり、そして、『被相続人の債務』で『現に存する』とは、その債務の性質及び発生原因に照らして、被相続人に属すべき債務がその発生要件を充足していることにあると解すべきである。」と判示している。

2. 「確実と認められるもの」の意義

広島高裁昭和57年9月30日判決は²⁵⁰、「確実と認められる債務とは、債務が存在するとともに、債権者による裁判上、裁判外の請求、仮差押、差押、債務承認の請求等、債権者の債務の履行を求める意志が客観的に認識しえられる債務、又は、債務者においてその履行義務が法律的に強制される場合に限らず、社会生活関係上、営業継続上若しくは債権債務成立に至る経緯等に照らして事実上、道義的に履行が義務づけられているか、あるいは、履行せざるを得ない蓋然性の表象のある債務をいうもの、即ち債務の存在のみならず履行の確実と認められる債務を意味すると解するのが相当である。」と判示した。

大阪地裁平成27年5月22日判決は²⁵¹、「相続税法14条1項に規定する『確実と認められる』債務とは、債務の存在が確実と認められるのみでは足りず、債権者による請求等により、債務者につきその債務の履行が義務付けられている債務であることが必要であると

第三條ニヨリ控除スヘキ債務金額ハ公正証書ヲ以テ証明スルモノノ外、政府カ確実ト認メタルモノニ限ル

²⁴⁸ 鶴飼・前掲注245) 45-46頁参照。

²⁴⁹ 東京高判平成8年10月16日税資221号54頁。

²⁵⁰ 広島高判昭和57年9月30日税資127号1140頁。

²⁵¹ 大阪地判平成27年5月22日税資265号順号12667。

解すべきである。」と判示し、その控訴審である大阪高裁平成 27 年 12 月 10 日判決は²⁵²、原判決を引用した上で、「債務承認弁済契約が締結されたとしても、同契約において一定額を弁済すれば、残債務を免除する旨定められている場合には、債務承認弁済契約が締結されているからといって当然には債務の全額につき履行が義務付けられるとはいえないというべきである。」と判示した。

国税不服審判所令和 5 年 6 月 27 日裁決は²⁵³、「本件修繕工事の着工日前である本件相続開始日時点において、本件被相続人は本件施工業者から本件請負代金の支払債務の履行を求められる状況になく、その履行の要否すらも不確実な状況にあったといえるから、本件請負代金の支払債務は、本件相続開始日当時の現況に照らし、その履行が確実と認められる債務には当たらないというべきである。……請求人が本件相続開始日後に本件請負代金を支払っているからといって、……本件修繕工事の着工日前である本件相続開始日時点で、本件被相続人は本件施工業者から本件請負代金の支払債務の履行を求められる状況になく、その履行の要否すらも不確実な状況にあったことに変わりはないから、その履行が確実と認められる債務には当たらないとした判断が左右されるものではない。」と判断した。

第 4 節 小括

本章では、相続税法上の債務控除制度の概要を確認した。具体的には、相続税法 13 条 1 項、相続税法 14 条 1 項の内容を整理し、趣旨及び沿革を確認した上で、「確実と認められるもの」の意義を検討した。

第 1 節では、債務控除制度の規定の内容について確認し、民法における債務控除の規定、相続債務について整理した。無制限納税義務者の控除可能な債務は、①被相続人の債務で相続開始の際に現に存するもの（租税公課を含む）、②被相続人に係わる葬式費用とされ、当該債務は、「確実と認められるものに限り」と規定されている。

第 2 節では、債務控除制度の沿革について確認した。債務控除の規定は、明治 38 年の創設時から存在し、創設時の条文は第 3 条と 5 条に規定されていたものの、現在とほとんど内容は変わらず引き継がれている。当時の解説書によると、3 条により、債務を控除する理由について、債務は、将来的には支払われるべきものであるため控除することが当然である、と説明されている。

第 3 節では、「確実と認められるもの」の意義を検討した。広島高判昭和 57 年 9 月 30 日判決は、「確実と認められる債務とは、債務の存在のみならず履行の確実と認められる債務を意味すると解するのが相当である。」と判示した。また、大阪地裁平成 27 年 5 月 22 日判決は、「債務の存在が確実と認められるのみでは足りず、債権者による請求等によ

²⁵² 大阪高判平成 27 年 12 月 10 日税資 265 号順号 12768、上告審は、最決平成 28 年 6 月 30 日税資 266 号順号 12877（上告棄却、不受理）。

²⁵³ 国税不服審判所裁決令和 5 年 6 月 27 日裁決事例集 131 集 77 頁。

り、債務者につきその債務の履行が義務付けられている債務であることが必要であると解すべきである。」と判示し、その控訴審である大阪高裁平成 27 年 12 月 10 日判決は、「債務承認弁済契約が締結されたとしても、同契約において一定額を弁済すれば、残債務を免除する旨定められている場合には、債務承認弁済契約が締結されているからといって当然には債務の全額につき履行が義務付けられるとはいえないというべきである。」と判示している。

次章では、相続税法上、債務控除されない債務における所得税法 9 条 1 項 17 号の適用に関する学説や裁判例を整理、検討する。その上で、それぞれの見解を客観的に考察し、論拠及び問題点を明らかにする。

第6章 見解の整理

本章では、相続税法上、債務控除されない債務における所得税法9条1項17号の適用に関する学説や裁判例を整理、検討する。その上で、それぞれの見解を客観的に考察し、論拠及び問題点を明らかにする。

第1節 債務控除適用説

1. 内容

債務控除適用説とは、被相続人の停止条件付債務について、相続開始後に条件成就がなされ、極めて高い確率で債務免除がされる場合に債務控除が認められるとする見解である。

2. 根拠

当該債務は、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」に該当し、相続開始時に条件成就がない場合、債務が未だ履行すべき状況にあるため、債務控除が認められる。

3. 学説

債務控除適用説の立場を採用していると考えられる学説として、倉見評釈等が挙げられる。

倉見智亮は、「債務の免除に停止条件が付されている債務については、相続開始時に条件成就がない場合、債務が未だ履行すべき状況にあるため、債務控除が認められる余地があった²⁵⁴」とした上で、先行裁判例に対し令和6年高裁判決は、「二重課税該当性の判断の前提として、相続開始時の残分割金が少額であり、同時点の財産状況から弁済が容易であり、近い将来に債務免除を受ける可能性が極めて高かったという事情から、本件債務が『確実と認められるもの』に該当せず、債務控除は認められない、とのより厳格な立場を採っている²⁵⁵。」と述べている。

また、実務書によると、停止条件付債務免除契約に係る債務控除について、次の説明がされている。債権者は、一定の条件が成就した場合に限って被相続人の債務の全額を免除する旨の契約（停止条件付債務免除契約）がされた場合、当該条件が成就する前に相続の開始があった時は、相続人は、被相続人が締結した停止条件付債務免除契約に係る法的地位を承継することになる²⁵⁶。この場合には、相続開始の時において、当該契約に係る停止条件は成就していないため、被相続人に係る債務は消滅せず、相続人に承継されることに

²⁵⁴ 倉見・前掲注9) 2頁参照。

²⁵⁵ 倉見・前掲注9) 2頁参照。

²⁵⁶ 佐藤清勝＝小林柏弘＝梶山清児『専門家のための資産税実例回答集〔改訂第5版〕』（税務研究会出版局、2021年）171頁参照。

なるため、相続開始の時に残存する債務の額は、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」に該当し、債務控除の対象となる²⁵⁷。

4. 裁判例

最高裁平成 5 年 2 月 18 日判決は²⁵⁸、被相続人の停止条件付債務について債務控除を認めている。本件第 1 審は²⁵⁹、債務控除を認めておらず、「相続税法一四条一項は控除債務は确实と認められる債務に限る旨規定しており、右の确实と認められる債務といい得るためには、相続開始の時点までに、当該債務が成立し、かつ、当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していることが必要であり、停止条件付債務については、特段の事情のない限り、相続開始の時点までに当該条件が成就していることが必要であると解すべきである」と判示した。

控訴審においても²⁶⁰、「本件において控訴人らの主張する仲介手数料債務の発生がすでにその相続開始時において确实であると認められる特段の事情ということはできない」と判示し、債務控除を認めなかった。

しかし、上告審は²⁶¹、「乙土地について、これが単に、将来の売買条件の要旨を約したにすぎないとしても、仲介手数料債務は停止条件付債務であり、かつ、条件成就が确实であるので、相続債務とされるべきである。……すなわち、もし上告人らが乙土地についての売買を履行しなかったとすると、上告人らには、契約不履行による損害賠償債務が発生することになる。つまり、いずれにしても、必ず何らかの債務が発生することになるのであるから、相続開始当時、これを相続債務としないということは納税者たる相続人が負う債務を全く考慮しないことになり、著しく不当な課税となる。确实な債務として、売買契約締結による仲介手数料債務は相続債務とされるべきである。」とし、債務控除を認めている。

5. 評価

(1) 利点

被相続人から承継した停止条件付債務について、相続税で債務控除が認められるとすると、所得税との二重課税の問題が生じない。

また、当該債務は、相続により承継した債務であるため、相続時に控除されるべき債務であるところ、相続時に債務控除がされることで、早い段階で納税者の負担を軽減するこ

²⁵⁷ 佐藤＝小林＝梶山・前掲注 256) 171－172 頁参照。

²⁵⁸ 最判平成 5 年 2 月 18 日税資 194 号 462 頁。

²⁵⁹ 名古屋地判平成 3 年 5 月 29 日税資 183 号 837 頁。

²⁶⁰ 名古屋高判平成 4 年 4 月 30 日税資 189 号 428 頁。

²⁶¹ 最判平成 5 年 2 月 18 日・前掲注 258)。

とができる。

(2) 問題点

先行裁判例において、債務とは、債務の存在のみならず履行の確実と認められる債務を意味するとされており、停止条件付債務で債務免除の条件成就の可能性が極めて高い債務は「確実と認められるもの」には該当しないとされている。

そのため、当該債務は、相続税法 14 条 1 項の「確実と認められるもの」の規定の文言に反し、租税法律主義（憲法 84 条）の面から問題がある。

第 2 節 非課税規定適用説

1. 内容

非課税規定適用説とは、相続税法上、債務控除されない債務が所得税法 9 条 1 項 17 号の「相続……により取得するもの」に含まれるとする見解である。

この見解によると、最高裁平成 22 年判決の射程範囲内となり、非課税規定が適用される。

2. 根拠

当該債務は、最高裁平成 22 年判決の射程範囲となるため、所得（担税力）とは、経済的価値であり、取得した資産が積極財産か消極財産かを問わず、実質的に経済的価値が同一かどうかで判断する。

そして、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債務が、相続開始後に免除を受けたからといって、債務者に新たな担税力が生じるものと解さず、債務控除されない債務とその後相続人が受けた債務免除による債務免除益は実質的に同一のものといえるため、非課税規定が適用されるとする見解である。

3. 学説

非課税規定適用説の立場を採用していると考えられる学説として、渡辺評釈が挙げられる。

渡辺充は、所得税法 9 条 1 項で非課税とされる対象を資産として捉えるのではなく所得（担税力として表現）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か消極財産かを問わず、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 17 号の役割を連結環であるとした²⁶²。

²⁶² 渡辺・前掲注 13) 94 頁参照。

本来、相続人が被相続人から資産を取得した場合は、相続人は、相続により経済的価値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り、相続人によるこの経済的利益の無償取得について、所得税が課税されることになる²⁶³。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が、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、我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²⁶⁴。

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17号の連結環という趣旨であるならば、新たな担税力が生じないとする解釈に妥当性があるといえる²⁶⁵、と述べる。

4. 裁判例

東京高裁令和6年判決は²⁶⁶、以下の通り判示しており、非課税規定適用説の立場を採用したと考えられる。

「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。

そうすると、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『確実と認められるもの』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、その後に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いたとしても、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っ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えることができるから、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。」

5. 評価

(1) 利点

相続税で債務控除が認められなかった債務を「確実と認められるもの」と解釈すること

²⁶³ 渡辺・前掲注13) 94頁参照。

²⁶⁴ 渡辺・前掲注13) 94頁参照。

²⁶⁵ 渡辺・前掲注13) 94頁参照。

²⁶⁶ 東京高判令和6年1月25日・前掲注5)。

は困難であるが、当該債務が債務免除されたことにより生じた債務免除益を「相続……により取得するもの」に含まれると解釈することは、柔軟な解釈により可能であり所得税法とかけ離れた解釈ではない。

(2) 問題点

包括的所得概念のもとで所得とは、新たな経済的価値の流入をいうとされている。最高裁平成 22 年判決において所得とは経済的価値とされているが、債務控除されない債務は消極財産であり、経済的価値に消極財産は含まれないと考えられるため、最高裁平成 22 年判決との整合性の面から問題がある。

第 3 節 特段の事情説

1. 内容

特段の事情説とは、非課税規定が明らかに適用されるべきではないような「特段の事情」がある場合を除き、相続税法上、債務控除されない債務に非課税規定を適用する見解である。

2. 根拠

所得税と相続税の納税額の著しい差が生じるような特殊な事情が生じる場合まで非課税規定を適用すべきではないため、「特段の事情」がある場合を除き非課税規定を適用するものと考えられる。

「特段の事情」が何を意味するかについて、渡辺充は、東京高裁令和 6 年判決によると、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²⁶⁷、と述べている。また、倉見智亮は、判旨からは明らかでないとしつつ、相続財産などの状況から債務控除によっても相続税額の減少がもたらされない場合、債務免除益課税を行ったとしても二重課税が生じないことから、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用を除外しうる、という趣旨であったと史料される²⁶⁸、と述べている。

3. 裁判例

東京高裁令和 6 年判決において²⁶⁹、債務控除されない債務の債務免除益について、「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。」とした上で、「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

²⁶⁷ 渡辺・前掲注 13) 94 頁参照。

²⁶⁸ 倉見・前掲注 9) 4 頁参照。

²⁶⁹ 東京高判令和 6 年 1 月 25 日・前掲注 5)。

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。」と判示した。

さらに、著しい差がないことの状況として、「Xらを含む亡E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(X2について1億1100万5300円、X1について1億1172万6800円)であった。」と述べている。

4. 学説

特段の事情説に対し否定的な見解はあるが²⁷⁰、肯定する見解は確認できない。

5. 評価

(1) 利点

特段の事情説は、明らかに非課税規定を適用すべきではないものへの適用を排除することができる。また、「特段の事情」を用いることによって、個別・具体的な事情に応じた柔軟な解釈が可能となる。

そして、「特段の事情」がない場合には、原則として非課税規定が適用されるため、納税者の負担が軽減される。

(2) 問題点

「特段の事情」という文言は、所得税法9条1項17号の明文に規定されておらず、「特段の事情」が何を意味するかは不明瞭であり、条文から根拠を読み取ることはできない。

また、判断する者によって非課税規定の範囲が異なる結果となるおそれがある。

第4節 非課税規定非適用説

1. 内容

²⁷⁰ 否定的な見解として、木山・前掲注11)120頁、倉見・前掲注9)1頁、渡辺・前掲注13)84頁がある。

非課税規定非適用説とは、相続税法上、債務控除されない債務が所得税法 9 条 1 項 17 号の「相続……により取得するもの」に含まれないとする見解である。

この見解によると、最高裁平成 22 年判決の射程範囲外となり、非課税規定は適用されない。

2. 根拠

最高裁平成 22 年判決は、「相続……により取得するもの」とは、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し、所得とは経済的価値である、と判示している。所得とは、新たな経済的価値の流入をいうとされる²⁷¹。また、包括的所得概念の下では、人の担税力を増加させる利得は、すべて所得とされ²⁷²、所得＝消費＋純資産増加と定義される²⁷³。そのため、消極財産である本件債務は所得には該当しないため、最高裁平成 22 年判決の射程の範囲外となり、非課税規定は適用されない。

3. 裁判例

東京地裁令和 5 年 3 月 14 日判決は²⁷⁴、以下の通り判示しており、非課税規定非適用説を採用したと考えられる。

本判決は、所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）の趣旨を「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。」と述べた上で、「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 E の相続発生の後であることから、前記のとおり亡 E 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 E の相続人である X 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。」とした。そして、「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『確実と認められ』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。」と判示した。

本判決は、本件債務は確実と認められないと判断され債務控除できない上、本件債務免除益については、停止条件の成就が亡 E の相続発生後であるとして、所得税が課税されることはやむを得ないと判断している。

²⁷¹ 木山・前掲注 56) 18 頁参照。

²⁷² 谷口・前掲注 60) 206 頁参照。

²⁷³ 中里・前掲注 181) 102 頁参照。

²⁷⁴ 東京地判令和 5 年 3 月 14 日・前掲注 6)。

4. 学説

「最高裁判決研究会」報告書は、最高裁平成 22 年判決が、「相続税法 24 条の解釈を軸に展開されていることに鑑みれば、同判決は、同条によって評価がなされる相続財産を直接の射程としているものと考えられる²⁷⁵。」と述べており、この見解によると、相続税法上、債務控除されない債務には最高裁平成 22 年判決の射程が及ばないと考えられる。

伊川正樹は、本件債務免除益は、停止条件の成就が亡 E の相続発生後であることから、それによる所得の発生時に、これを X らの所得税の課税対象とすることは所得税法 9 条 1 項 17 号の趣旨に反するものではない²⁷⁶、と述べている。

5. 評価

(1) 利点

非課税規定非適用説は、非課税規定を厳格に解釈することとなり、租税法律主義の要請に適合する。

また、被相続人段階で所得課税されるべきであった債務免除益が相続人に課税されることにより、課税もれが生じない。

(2) 問題点

相続税法上、確実に認められないとされ債務控除できなかった債務が債務免除されたことにより生じた債務免除益に所得課税がされることで、承継した財産に見合わない課税となり、担税力に応じた課税とならない問題がある。

第 5 節 小括

本章では、相続税法上、債務控除されない債務における非課税規定の適用に関する学説を整理し、検討を行った。

第 1 節では、債務控除適用説について検討した。債務控除適用説とは、被相続人の停止条件付債務について、相続開始後に条件成就がなされ、極めて高い確率で債務免除がされる場合に債務控除が認められるとする見解である。利点として、被相続人から承継した停止条件付債務について、相続税で債務控除が認められるとすると、所得税との二重課税の問題が生じない点などが挙げられる。しかし、相続税法 14 条 1 項の規定の文言に反し、租税法律主義の面から問題がある。

第 2 節では、非課税規定適用説について検討した。非課税規定適用説とは、債務控除されない債務が「相続……により取得するもの」に含まれるとする見解である。利点として、

²⁷⁵ 最高裁判決研究会・前掲注 131) 3 頁。

²⁷⁶ 伊川・前掲注 27) 57 頁参照。

債務控除が認められなかった債務を「確実と認められるもの」と解釈することは困難であるが、当該債務を「相続……により取得するもの」に含まれると解釈することは、柔軟な解釈により可能であり所得税法とかけ離れた解釈ではない。しかし、最高裁平成 22 年判決との整合性の面からは問題がある。

第 3 節では、特段の事情説について検討した。特段の事情説とは、非課税規定が明らかに適用されるべきではないような「特段の事情」がある場合を除き、債務控除されない債務に非課税規定を適用する見解である。利点として、明らかに非課税規定を適用すべきではないものへの適用を排除することができる点などが挙げられる。しかし、「特段の事情」という文言は、明文に規定されておらず、「特段の事情」が何を意味するかは不明瞭であり、条文から根拠を読み取ることはできない。

第 4 節では、非課税規定非適用説について検討した。非課税規定非適用説とは、債務控除されない債務が「相続……により取得するもの」に含まれないとする見解である。利点として、非課税規定を厳格に解釈することで、租税法律主義の要請に適合する。しかし、債務控除されない債務が債務免除されたことにより生じた債務免除益が所得課税されることで、承継した財産に見合わない課税となり、担税力に応じた課税とならない問題がある。

次章では、相続税法上、債務控除されない債務における非課税規定の適用範囲を検討する。具体的には、前章で整理した各見解についての検討を行い、非課税規定非適用説の妥当性について論じ、結論を述べる。

第7章 非課税規定の適用範囲

本章では、相続税法上、債務控除されない債務における非課税規定の適用範囲を検討する。具体的には、前章で整理した各見解についての検討を行い、非課税規定非適用説の妥当性について論じ、結論を述べる。

第1節 各見解の検討

1. 債務控除適用説の検討

(1) 債務控除適用説の問題点の検討

債務控除適用説によると、被相続人から承継した停止条件付債務は、相続税で債務控除が認められるため、所得税との二重課税の問題が生じない。また、相続により承継した債務であるため、相続時に債務控除がされることで、早い段階で納税者の負担を軽減することができる利点がある。

しかし、当該債務は、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該当するものの、被相続人の停止条件付債務について、相続開始後に条件成就がされ、極めて高い確率で債務免除がされる債務であるため、相続税法 14 条 1 項の「確実と認められるもの」に該当しない。

広島高裁昭和 57 年 9 月 30 日判決は²⁷⁷、「確実と認められる債務とは、……債務の存在のみならず履行の確実と認められる債務を意味する」と判示している。また、大阪高裁平成 27 年 12 月 10 日判決は²⁷⁸、「債務承認弁済契約が締結されたとしても、同契約において一定額を弁済すれば、残債務を免除する旨定められている場合には、債務承認弁済契約が締結されているからといって当然には債務の全額につき履行が義務付けられるとはいえないというべきである。」と判示している。

また、停止条件付債務について債務控除が認められた最高裁平成 5 年 2 月 18 日判決は²⁷⁹、事実認定から売買を履行しなければ契約不履行による損害賠償債務が発生することとなり、債務が発生することが確実と判断され債務控除が認められたが、当該債務は、債務が免除される可能性が極めて高い債務であり、先行裁判例の立場からも、当該債務は「確実と認められるもの」には該当しないと考えられる。

(2) 結論

以上のことから、債務控除適用説は、債務控除の適用が争われた先行裁判例とも整合せず、当該債務は、相続税法 14 条 1 項の「確実と認められるもの」に該当しないため、債務控除を認めることは、租税法律主義（憲法 84 条）の面からも問題がある。

²⁷⁷ 広島高判昭和 57 年 9 月 30 日・前掲注 250)。

²⁷⁸ 大阪高判平成 27 年 12 月 10 日・前掲注 252)。

²⁷⁹ 最判平成 5 年 2 月 18 日・前掲注 258)。

2. 非課税規定適用説の検討

(1) 非課税規定適用説の問題点の検討

相続税で債務控除が認められなかった債務を「確実に認められるもの」と解釈することは困難であるが、非課税規定適用説により、当該債務を「相続……により取得するもの」に含まれると解釈することは、柔軟な解釈により可能であり所得税法ともかけ離れた解釈ではない。

しかし、最高裁平成 22 年判決は、『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」とし、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にほかならず、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。」と判示している。

我が国において採用されている包括的所得概念のもとでは、人の担税力を増加させる利得は、その源泉の如何を問わずすべて所得とされ²⁸⁰、所得税法 36 条 1 項において所得を収入すべき金額で把握し、収入という新たな経済的価値の流入を所得として課税対象としている²⁸¹。経済的価値に消極財産は含まれず、債務控除されない債務は消極財産であり、所得とはいえない。そのため、最高裁平成 22 年判決との整合性の面からは問題がある。

さらに、担税力とは不確定な要素であり、実質的に経済的価値が同一かどうかで判断することは、納税者の予測可能性を損なうおそれがある。

(2) 結論

以上のことから、非課税規定適用説により、債務控除されない債務に所得税法 9 条 1 項 17 号を適用することは、最高裁平成 22 年判決との整合性の面から問題がある上、納税義務者の予測可能性を損なうおそれがある。

3. 特段の事情説の検討

(1) 特段の事情説の問題点の検討

特段の事情説は、明らかに非課税規定を適用すべきではないものへの適用を排除することができる。また、「特段の事情」を用いることによって、個別・具体的な事情に応じた柔軟な解釈が可能となる利点がある。

²⁸⁰ 谷口・前掲注 60) 206 頁参照。

²⁸¹ 木山・前掲注 56) 18 頁参照、谷口・前掲注 60) 214－215 頁参照。

しかし、特段の事情説を採用した東京高裁令和 6 年判決には、否定的な見解が多くある。判決における増差税額の比較について、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ので、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²⁸²、とする見解や、租税法律主義に照らすと、「特段の事情」という明文にない要件が付加される法的根拠が不明瞭である²⁸³、とする見解、そして、妥当する範囲が画定していない中では、相続税と所得税のいずれか一方が課されない場合に残りの一方を課すことで徴税すればよいとの代替課税論に陥るおそれがある²⁸⁴、とする見解があり、学説からも問題があると考えられる。

(2) 結論

以上のことから、特段の事情説における「特段の事情」という文言は、所得税法 9 条 1 項 17 号の明文に規定されておらず、租税法律主義（憲法 84 条）の面から問題がある。

また、「特段の事情」を判断する者によって非課税規定の範囲が異なる結果となり、納税者の予測可能性を損なうおそれがあるため問題がある。

第 2 節 所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲

前節では、債務控除適用説、非課税規定適用説及び特段の事情説について検討したが、それぞれの説は妥当ではないことを明らかにした。本節では、相続税法上、債務控除されない債務における非課税規定の適用範囲を明らかにし、結論を述べる。

1. 非課税規定の沿革からの解釈

(1) 非課税規定の改正の経緯

所得税法の創設時は、制限的所得概念のもと、一時的・偶発的・恩恵的な利得は所得の範囲から除外されていたため、「相続……により取得するもの」も所得税法上、所得の範囲とされていなかった。

非課税規定の「相続……により取得するもの」の文言は、昭和 22 年 11 月の税制改正によって規定され、当時の規定は、「第九条第一項第八号に規定する所得（一時所得）のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの」と規定されていた。

この改正により、包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得類型として新たに一時所得が定められ、「相続……により取得するもの」も、財産の移転による所得ということになり、所得税が課されることとなったため、これらの調整を図るため、所得税法 9 条 1

²⁸² 渡辺・前掲注 13) 95 頁参照。

²⁸³ 木山・前掲注 11) 121 頁参照。

²⁸⁴ 倉見・前掲注 9) 4 頁参照。

項 17 号が設けられたと考えられる²⁸⁵。

(2) 非課税規定と相続税の課税関係

所得税法 9 条 1 項 17 号が設けられた当時の相続税・贈与税は、遺産税方式を採用していた。遺産税方式は、被相続人の遺産に着目し、遺産そのものに税負担の能力があるとして課税するものである²⁸⁶。遺産税方式の下では、相続人や受贈者に課税される体系ではなかった²⁸⁷ので、直接的に所得税と相続税の二重課税が生じたわけではなかった²⁸⁷。

被相続人ないし贈与者に相続税ないし贈与税が課された上で、相続人や受贈者に所得税が課されるのでは国民の納得が得られないという考えに基づいて創設されたものであるとされており²⁸⁸、広い意味での二重課税の調整のほかに、相続、贈与等による恩恵的利得は所得に含まれないとする伝統的な所得概念の影響があったとも考えられている²⁸⁹。

(3) 沿革からみた所得税法 9 条 1 項 17 号の解釈

以上から、所得税法 9 条 1 項 17 号は、その沿革から、相続財産の取得による一時所得を非課税としたことが明らかである。

相続とは、被相続人の死亡によりその財産を相続人が承継することであり、その財産の承継は無償であるから、同じく相続を直接の原因として一時所得が生じる²⁹⁰。相続は、相続税の課税原因であると同時に、財産取得により生じる一時所得への課税原因でもある²⁹¹。

そして、この一時所得を同号において、「相続……により取得するもの」は非課税所得として扱っている。

相続により承継した控除されない債務は、被相続人から承継された時点では、債務である。債務は、一時所得とはいえないため、非課税規定の沿革からの解釈によると、同号の適用範囲とはならない。

2. 最高裁平成 22 年判決との整合性からの解釈

(1) 最高裁平成 22 年判決の解釈

最高裁平成 22 年判決以前は、税制調査会答申や裁判例において、所得税と相続税は、別個の体系の税目であり、両税は次元を異にする問題であるなどとして、二重課税は存在し

²⁸⁵ 小島・前掲注 146) 54 頁参照、酒井・前掲注 91) 72-73 頁参照。

²⁸⁶ 池本＝酒井・前掲注 164) 31 頁参照。

²⁸⁷ 酒井・前掲注 91) 72-73 頁参照、末永・前掲注 93) 122 頁参照。

²⁸⁸ 酒井・前掲注 91) 72-73 頁参照。

²⁸⁹ 注解所得税法研究会・前掲注 1) 213 頁参照。

²⁹⁰ 小島・前掲注 17) 20 頁参照。

²⁹¹ 小島・前掲注 17) 20 頁参照。

ないものと理解されていた。

しかし、最高裁平成 22 年判決は、非課税規定の趣旨を、相続税又は贈与税の課税対象となった経済的価値に対しては、所得税を課さないとすることで、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することであると捉えている²⁹²。このような簡潔な判示内容からは法令の解釈及び適用の過程が必ずしも明らかでなく、最高裁平成 22 年判決の適否やその射程について種々の見解が生じている²⁹³。

非課税規定は、所得税の課税対象である所得から物的に除外する経済的利得について定めているが、いかなる経済的利得が非課税規定に適合する性質を有する所得に該当するか境界線は不明瞭なままであり、このことも、非課税規定の解釈適用をめぐる争いが絶えないという問題に繋がっている²⁹⁴。

最高裁平成 22 年判決の射程を争う裁判例があとを絶たない一方で、二重課税（非課税規定の適用）を判断する際の下級審における裁判例には、所得税法が課税することを予定しているかどうかを検討するものや、二重課税であってもそれが違法といえるかを検討するものなど、一定の傾向もみられ²⁹⁵、最高裁平成 22 年判決の射程を検討するにあたり、経済的価値の同一性による判断ではなく、取得の有無によってその射程を検討するものもある。

(2) 最高裁平成 22 年判決との整合性からの解釈

最高裁平成 22 年判決は、所得税法 9 条 1 項 17 号の「『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。」とした上で、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にほかならず、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。」と判示している。

包括的所得概念のもと、人の担税力を増加させる利得は、その源泉の如何を問わず、すべて所得とされる²⁹⁶。所得＝消費＋純資産増加と定義され²⁹⁷、所得税法 36 条 1 項において所得を収入すべき金額で把握し、収入という新たな経済的価値の流入を所得として課税

²⁹² 古田・前掲注 121) 442－443 頁参照、山本・前掲注 58) 142 頁参照。

²⁹³ 小島・前掲注 146) 17 頁参照。

²⁹⁴ 山本・前掲注 58) 127 頁参照。

²⁹⁵ 木山・前掲注 16) 2 頁参照。

²⁹⁶ 谷口・前掲注 60) 206 頁参照。

²⁹⁷ 中里・前掲注 181) 102 頁参照。

対象としている²⁹⁸。

そのため、財産の取得の時における価額に相当する経済的価値とは、積極財産を指し、消極財産である債務控除されない債務は、経済的価値に含まれないため、最高裁平成 22 年判決の整合性の面からは問題がある。

以上のことから、債務控除されない債務に非課税規定を適用することは、最高裁平成 22 年判決の整合性の面から問題があり、その射程範囲には含まれないと考えられるため、同号の適用範囲とはならない。

3. 所得税と相続税の関係性からの解釈

(1) 相続税の課税根拠

我が国において採用されている遺産取得税方式を建前とした法定相続分課税方式による遺産取得税方式は、相続税を相続人に対する所得税の補完税と捉える考え方に整合する。

この考え方は、包括的所得概念の下で、相続による財産の取得という偶発的利得も相続人の担税力を増加させるため、所得に含まれるという考え方のもとで、相続による財産の取得も所得ではあるが所得税とは別の相続税が課されていると考えられ、相続税（遺産取得税）は所得税の補完税ということになる²⁹⁹。

平成 12 年答申においても、相続課税の課税根拠について、「基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられます。その際、累進税率を適用することにより、富の再分配を図るという役割を果たしています³⁰⁰。」と述べられている。

(2) 所得税法 9 条 1 項 17 号が排除する二重課税

二重課税とは、同一の課税物件が重複して課税の対象となることをいい³⁰¹、一般に、納税者が一の課税期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件に対し、同種の租税を二度以上課されることを指す³⁰²。

所得税の課税物件は、個人の所得であり、相続税の課税物件は、民法の規定により相続や遺贈（死因贈与を含む）により取得する被相続人の財産である。両税の課税物件は異なるものの、包括的所得概念の下で、相続税は、所得税の補完税と考えられるため、相続税と所得税の二重課税が問題となる。

²⁹⁸ 木山・前掲注 56) 18 頁参照、谷口・前掲注 60) 214－215 頁参照。

²⁹⁹ 中里・前掲注 181) 101－102 頁参照。

³⁰⁰ 税制調査会・前掲注 192) 290 頁。

³⁰¹ 竹内＝松尾＝塩野・前掲注・210) 1113 頁参照。

³⁰² 石村・前掲注 211) 39 頁〔石村耕治執筆部分〕参照。

相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整を図る意味を有するとされる所得税法9条1項17号は、包括的所得概念の採用に伴い、相続による財産の移転が所得に含まれることとなったことで導入された規定である。

そして、同号が排除する二重課税とは、相続人が相続等により取得した財産について相続税を課し、所得税を課さないということであり、非課税規定は、相続人が相続等により財産を取得した時点で適用されることとなる³⁰³。

(3) 所得税と相続税の関係性からの解釈

相続税を所得税の補完税と解すると、非課税規定が適用されるのは、あくまで相続等による財産の移転の場面に限定されると考えられる。包括的所得概念の採用に伴い、相続による財産の移転が所得に含まれることとなったため導入された所得税法9条1項17号の沿革からも正当といえる³⁰⁴。

以上から、所得税法9条1項17号は、相続人が相続により当該資産を取得した時点において相続課税された経済的利益について、もう一度同じ時点で所得課税する二重課税を排除する規定と解される³⁰⁵。

債務控除できない債務への相続税の課税は、相続人が相続により財産を取得した時点で生じる。これに対し、当該債務の免除益への所得税の課税は、相続開始後の停止条件の成就時に生じる。

所得税は、所得の認識時期について権利確定主義を採用しており、所得税法36条1項に収入すべき金額という法的権利関係に着目した規定をしていることから、原則として、収入の原因である権利が確定的に発生した時点が所得の実現時期と解されている³⁰⁶。

そのため、相続開始後の停止条件の成就時が所得税の課税時期であり、相続による財産の移転後に生じる所得への課税は、同号が排除すべき二重課税には該当せず、債務控除されない債務は、同号の適用範囲とはならない。

4. 債務控除制度との関わりからの解釈

(1) 「確実と認められるもの」の解釈

相続税は、相続により経済的利益を取得したことに担税力を見出して課されるものであり、被相続人が負っている債務は課税対象から控除される³⁰⁷。

無制限納税義務者の控除可能な債務は、①被相続人の債務で相続開始の際に現に存する

³⁰³ 古谷・前掲注4) 198頁参照。

³⁰⁴ 馬場・前掲注152) 40頁参照。

³⁰⁵ 馬場・前掲注152) 39-40頁参照。

³⁰⁶ 中里＝弘中＝渕＝伊藤＝吉村・前掲注195) 135頁〔浅妻章如執筆部分〕参照。

³⁰⁷ 三木＝末崎・前掲注219) 31頁参照。

もの（租税公課を含む）、②被相続人に係る葬式費用とされ（相続税法 13 条 1 項）、当該債務は、「確実と認められるものに限る」と規定されている（同法 14 条 1 項）。

一般に、発生するかどうか不明な一定の事実が発生したら効力が生じることとなる債務である停止条件付債務などは、債務としては存在するが、確実な債務ではないため債務控除の対象とならない³⁰⁸。

裁判例において、確実と認められる債務とは、「債務の存在のみならず履行の確実と認められる債務を意味」し³⁰⁹、「債務承認弁済契約が締結されたとしても、同契約において一定額を弁済すれば、残債務を免除する旨定められている場合には、債務承認弁済契約が締結されているからといって当然には債務の全額につき履行が義務付けられるとはいえない³¹⁰。」とされている。

（2）債務控除制度との関わりからの解釈

確実と認められる債務かどうかの判断は、事実認定の積み重ねによるところ、相続開始の際に免除されることが確実な停止条件付債務は、「確実と認められるもの」とはいえない。

相続税法上債務控除できない債務が、相続人に承継された後に停止条件が成就した場合に、相続人に債務免除益課税がなされたとしても、相続税法 13 条 1 項の「被相続人の債務で相続開始の際に現に存するもの」には該当するものの、同法 14 条 1 項の「確実と認められるもの」には該当しないため、相続税法の規定上債務控除は認められない。

所得税法 9 条 1 項 17 号は、「相続……により取得したもの」を非課税としているのであり、相続税が課された財産あるいは、相続税が課される財産と規定しているわけではない³¹¹。

相続税法上、債務控除できない債務が、相続開始後、相続人に債務免除益課税がなされたとしても、「相続……により取得したもの」に該当しなければ、非課税規定の適用はない。

以上のことから、相続税法上、債務控除できない債務は、同号の適用範囲とならない。

5. 所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲

以上をまとめると、以下の通りである。

相続税法上、債務控除されない債務は、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲とならない

³⁰⁸ 田中（章）＝田中（将）・前掲注 234）406 頁参照。

³⁰⁹ 広島高判昭和 57 年 9 月 30 日・前掲注 250）。

³¹⁰ 大阪高判平成 27 年 12 月 10 日・前掲注 252）。

³¹¹ 酒井克彦『所得税の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』（財経詳報社、2011 年）16 頁参照。

め、非課税規定非適用説が妥当である。

非課税規定は、明文規定によって課税所得の範囲から除外される所得をいい、その解釈は厳格にされるべきである。「確実と認められるもの」に該当しないため、債務控除できない債務が、相続開始後、相続人に債務免除益課税がなされたとしても、「相続……により取得したもの」に該当しなければ、同号の適用はない。

債務控除されない債務に非課税規定を適用することは、最高裁平成22年判決の整合性の観点から問題があり、その射程範囲に含まれないと考えられる。

また、その沿革からも、相続財産の取得による一時所得を非課税としたことが明らかであり、債務控除されない債務は、一時所得とはいえないため、同号の適用範囲とならない。

そして、同号が排除する二重課税とは、相続人が相続により財産を取得した時点において相続課税された経済的利益について、もう一度、同時点で所得課税することと解される。

そのため、相続時点で債務控除されない債務と、相続による財産の移転後に生じる債務免除益は同号が排除すべき二重課税とはならない。

現行の所得税法の規定の解釈適用からすれば、非課税規定の適用はなく、債務控除されなかった債務の免除益に対しては、一時所得としての課税がされることになる。もし、これを課税対象に含めるべきでないとの評価がされる場合には、非課税規定に追加規定を設けるなどの立法的解決を図るほかない。

第3節 小括

本章では、所得税法9条1項17号の「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務は含まれないため、非課税規定非適用説が妥当であることを明らかにした。

第1節では、前章で整理した各見解についての検討を行い、問題点を明らかにした。債務控除適用説は、当該債務は、「確実と認められるもの」に該当しないため、租税法律主義の面などから問題がある。非課税規定適用説は、債務控除されない債務は、「相続……により取得するもの」には該当しないため、最高裁平成22年判決との整合性の面から問題がある。特段の事情説は、特段の事情という文言は、同号の明文に規定されておらず、租税法律主義の面から問題がある。

第2節では、相続税法上、債務控除されない債務における非課税規定の適用範囲を明らかにし、結論を述べた。所得税法9条1項17号を4つの解釈から検討し、相続税法上、債務控除されない債務は、同号の適用範囲とならないことを明らかにした。

以上の検討を経た、本論文の結論は以下の通りである。

相続税法上、債務控除されない債務は、所得税法9条1項17号の適用範囲とならないため、非課税規定非適用説が妥当である。

非課税規定は、明文の規定によって課税所得の範囲から除外される所得をいい、その解釈は厳格にされるべきである。「確実と認められるもの」に該当しないため、債務控

除できない債務が、相続開始後、相続人に債務免除益課税がなされたとしても、「相続…
…により取得したもの」に該当しなければ、同号の適用はない。

債務控除されない債務に非課税規定を適用することは、最高裁平成 22 年判決との整合性の観点から問題があり、その射程範囲に含まれないと考えられる。

また、その沿革からも、相続財産の取得による一時所得を非課税としたことが明らかであり、債務控除されない債務は、一時所得とはいえないため、同号の適用範囲とならない。

そして、同号が排除する二重課税とは、相続人が相続により財産を取得した時点において相続課税された経済的利益について、もう一度、同時点で所得課税することと解される。

そのため、相続時点で債務控除されない債務と、相続による財産の移転後に生じる債務免除益は同号が排除すべき二重課税とはならない。

現行の所得税法の規定の解釈適用からすれば、非課税規定の適用はなく、債務控除されなかった債務の免除益に対しては、一時所得としての課税がされることになる。もし、これを課税対象に含めるべきでないとの評価がされる場合には、非課税規定に追加規定を設けるなどの立法的解決を図るほかない。

第8章 総括

本論文では、所得税法9条1項17号の非課税規定の適用範囲を検討した。具体的には、「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務も含まれるかについての検討を行った。

第1章では、相続税法で債務控除されない債務における所得税法9条1項17号の適用の有無が争われた東京高裁令和6年判決について検討し、判決から提起される問題点を指摘した。

具体的には、東京高裁令和6年判決は、①最高裁平成22年判決との整合性の観点からは、債務控除されなかった債務の承継に起因してXらに所得（本件債務免除益）が帰属しているかについて審理されていない点、②債務控除されなかった債務が免除をされたことから所得税の担税力が生じないとする論拠も示されていない点、③非課税規定に「特段の事情」という要件を付け加えており、所得税法上、明文規定のない適用除外要件の設定は、租税法律主義の面からも問題がある点、の3つの問題があることを指摘した。

第2章では、所得税の課税理論と基本構造を確認し、非課税規定の内容と沿革を整理した。その上で、所得税法9条1項17号の規定の趣旨を検討した。所得税法9条1項17号の規定は、相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整を図る意味を有すると説明されているため、非課税規定の沿革から相続税との課税関係を整理し、規定の趣旨の検討を行った。

第3章では、最高裁平成22年判決の内容と意義を確認した。その上で、判決に対する評価、最高裁平成22年判決を受けて公表された「最高裁判決研究会」報告書、最高裁平成22年判決以前の取扱いや、最高裁平成22年判決以後射程が争われた裁判例を整理し、その射程を分析した。

第4章では、相続税の課税方式や課税根拠を確認し、所得税と相続税の課税要件を整理した上で、二重課税の意義、所得税と相続税の関係性を整理した。具体的には、所得税と相続税の関係性について、それぞれの課税要件を比較し、課税物件である所得と財産について整理した。そして、二重課税の概念を確認した上で、所得税法9条1項17号が排除する二重課税について検討した。

第5章では、相続税法上の債務控除制度の概要を確認した。具体的には、債務控除制度の範囲、趣旨及び沿革を整理した上で、債務控除制度の性質を検討した。相続税法13条1項、同法14条1項の規定の内容について確認し、民法における債務控除の規定、相続債務について整理した。その上で、「確実に認められるもの」の意義を検討した。

第 6 章では、相続税法上、債務控除されない債務における非課税規定の適用に関する学説や裁判例を整理・検討した。具体的には、最高裁平成 22 年判決との整合性や所得税法 9 条 1 項 17 号の文言との関係からの問題点を明らかにした。

第 7 章では、相続税法上、債務控除されない債務における非課税規定の適用範囲を検討した。まず、前章で整理した各見解についての検討を行い、①非課税規定の沿革からの解釈、②最高裁平成 22 年判決との整合性からの解釈、③所得税と相続税の関係性からの解釈、④債務控除制度との関わりからの解釈の 4 つの解釈から非課税規定非適用説の妥当性を検討した。

以上の検討を経た、本論文の結論は以下の通りである。

相続税法上、債務控除されない債務は、所得税法 9 条 1 項 17 号の適用範囲とならないため、非課税規定非適用説が妥当である。

非課税規定は、明文規定によって課税所得の範囲から除外される所得をいい、その解釈は厳格にされるべきである。「確実に認められられるもの」に該当しないため、債務控除できない債務が、相続開始後、相続人に債務免除益課税がなされたとしても、「相続……により取得したもの」に該当しなければ、同号の適用はない。

債務控除されない債務に非課税規定を適用することは、最高裁平成 22 年判決との整合性の観点から問題があり、その射程範囲に含まれないと考えられる。

また、その沿革からも、相続財産の取得による一時所得を非課税としたことが明らかであり、債務控除されない債務は、一時所得とはいえないため、同号の適用範囲とならない。

そして、同号が排除する二重課税とは、相続人が相続により財産を取得した時点において相続課税された経済的利益について、もう一度、同時点で所得課税することと解される。

そのため、相続時点で債務控除されない債務と、相続による財産の移転後に生じる債務免除益は同号が排除すべき二重課税とはならない。

現行の所得税法の規定の解釈適用からすれば、非課税規定の適用はなく、債務控除されなかった債務の免除益に対しては、一時所得としての課税がされることになる。もし、これを課税対象に含めるべきでないとの評価がされる場合には、非課税規定に追加規定を設けるなどの立法的解決を図るほかない。

おわりに

本論文では、所得税法 9 条 1 項 17 号の「相続……により取得するもの」に、相続税法上、債務控除されない債務も含まれるかについての検討を行った。

相続等により取得した財産は、同号により非課税とされている。この規定は、一般に、相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整を図る意味を有するとされる。

最高裁平成 22 年判決以前は、税制調査会答申や裁判例において、所得税と相続税は、別個の体系の税目であり、両税は次元を異にする問題であるなどとして、二重課税は存在しないものと理解されていた。しかし、最高裁平成 22 年判決はこれまでの課税庁の解釈と年金払生命保険の課税上の取扱いに変更を求め、同種の金融商品を含め多大な影響を及ぼすものであったが、その簡潔な判示内容からは法令の解釈及び適用の過程が必ずしも明らかでなく、最高裁平成 22 年判決の適否やその射程について種々の見解が生じている。

非課税規定は、所得税の課税対象である所得から物的に除外する経済的利得について定めているが、いかなる経済的利得が非課税規定に適合する性質を有する所得に該当するかの境界線は不明瞭なままであり、このことは、非課税規定の解釈・適用をめぐる争いが絶えないという問題に繋がっている。

本論文では、債務控除されない債務に対する非課税規定の適用において、考えられる 4 つの説を挙げ、非課税規定非適用説が妥当であることを論じた。非課税規定は、明文規定によって課税所得の範囲から除外される所得をいい、その解釈は厳格であるべきである。

今後も、相続税と所得税の二重課税における同号の適用が争われる事例が生じる可能性は大いにあり、その他の事例においても、同号の解釈では解決が困難となることも想定でき、立法的解決が図られることを期待したい。

なお、東京高判令和 6 年判決では、債務免除があったとの認定から直ちに債務免除益が生じたとの認定がされており、本件債務免除益に対する所得税法 36 条の適用については、言及されていない。

本論文において、債務免除益については所得税法 36 条の経済的な利益に該当することを前提として、債務免除益の存否や当該債務免除益の一時所得該当性という論点については論じていないが、裁判所がいかなる債務免除益課税の理論的根拠に依拠しているのかは明らかでないため、当該論点は、今後の検討課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか』（中央経済社，2020 年）
- ・浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社，2020 年）
- ・阿部勇『日本財政論－租税』（改造社，1933 年）
- ・伊川正樹『譲渡所得課税に関する基礎的研究』（成文堂，2023 年）〔初出・2010 年〕
- ・池本征男『所得税法－理論と計算〔17 訂版〕』（税務経理協会，2023 年）
- ・池本征男＝酒井克彦『裁判例からみる相続税法〔4 訂版〕』（大蔵財務協会，2022 年）
- ・石井良助『法制史論集 5－日本相続法史』（創文社，1980 年）
- ・石村耕治編『現代税法入門塾〔第 12 版〕』（清文社，2024 年）
- ・井出文雄『新稿近代財政学〔第 4 改訂版〕』（税務経理協会，1982 年）
- ・今村修『相続税法－所得課税としての相続税法の研究－』（税務経理協会，2006 年）
- ・岩崎政明＝平野嘉秋編『税法用語辞典〔10 訂版〕』（大蔵財務協会，2022 年）
- ・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）
- ・鶴飼久吉『相続税法詳解』（広文堂，1905 年）
- ・近江幸治『民法講義Ⅳ 債権総論〔第 4 版〕』（成文堂，2020 年）
- ・大内兵衛『財政学大綱 中巻 租税篇〔8 版〕』（岩波書店，1948 年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第 4 版〕』（有斐閣，2023 年）
- ・海外住宅・不動産税制研究会編『相続・贈与税制再編の新たな潮流』（日本住宅総合センター，2010 年）
- ・甲斐裕也編『令和 6 年版 相続税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会，2024 年）
- ・梶野研二『新訂版 Q&A 資産税重要実務事例詳解』（大蔵財務協会，2020 年）
- ・金子宏『所得税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会，2001 年）
- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・金子宏『現代租税法講座 第 2 巻家族・社会』（日本評論社，2017 年）
- ・金子宏＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『ケースブック租税法〔第 6 版〕』（弘文堂，2023 年）
- ・神野直彦『シャウプ勧告とわが国の税制』（日本租税協会，1983 年）
- ・北野弘久＝黒川功『税法学原論〔第 9 版〕』（勁草書房，2022 年）
- ・北野弘久＝小池幸造＝三木義一編『争点 相続税法〔補訂版〕』（勁草書房，1996 年）
- ・木村弘之亮『租税法総則』（成文堂，1998 年）
- ・木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』（日本実業出版社，2018 年）
- ・木山泰嗣『入門課税要件論』（中央経済社，2020 年）
- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）

- ・グード（塩崎潤訳）『個人所得税』（日本租税研究協会，1962 年）
- ・小池正明『知っておきたい相続税の常識〔第 24 版〕』（税務経理協会，2023 年）
- ・小林栢弘『相続税法の論点』（大蔵財務協会，2015 年）
- ・小松崎亮也『要説所得税法〔平成 7 年度版〕』（税務経理協会，1995 年）
- ・斎須朋之『平成 23 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会，2011 年）
- ・酒井克彦『スタートアップ租税法〔第 4 版〕』（財経詳報社，2021 年）
- ・酒井克彦『裁判例からみる所得税法』（大蔵財務協会，2016 年）
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社，2011 年）
- ・桜井四郎『相続と相続税法』（財経詳報社，1996 年）
- ・佐藤清勝＝小林栢弘＝梶山清児『専門家のための資産税実例回答集〔改訂第 5 版〕』（税務研究会出版局，2021 年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 4 版〕』（弘文堂，2024 年）
- ・資産の形成・円滑な世代間移転と税制の関係に関する研究会編『資産の形成・世代間移転と税制』（日本証券経済研究所，2021 年）
- ・図子善信『新税法理論―優しい税法』（成文堂，2018 年）
- ・税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（1963 年）
- ・瀬戸山孝一『相続税法』（税務経理協会，1961 年）
- ・高橋和之＝伊藤眞＝小早川光郎＝能見善久＝山口厚編『法律学小辞典〔第 5 版〕』（有斐閣，2016 年）
- ・竹内昭夫＝松尾浩也＝塩野宏他『新法律学辞典〔第 3 版〕』（有斐閣，1989 年）
- ・武田昌輔編『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）
- ・武田昌輔編『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規，1981 年〔加除式〕）
- ・田中治『田中治税法著作集 第 2 巻 所得税をめぐる紛争の特質とその解釈論』（清文社，2021 年）
- ・田中治『田中治税法著作集 第 4 巻 租税実体法の諸相と論点―相続税，消費税，地方税』（清文社，2021 年）
- ・田中章介＝田中将『相続と相続税・贈与税事例選集』（清文社，2014 年）
- ・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）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・谷口勢津夫『税法創造論―税法における法創造と創造的研究―』（清文社，2022 年）
- ・谷口知平＝久貴忠彦編『新版 注釈民法 相続(2)〔補訂版〕』（有斐閣，2013 年）
- ・遠山敏之『遺言、遺産分割に知っておきたい相続税の債務控除の留意点 Q&A』（大蔵財務協会，2014 年）
- ・中里実『租税法の潮流 第 4 巻 税制改革の背景』（税務経理協会，2022 年）
- ・中里実『租税史回廊』（税務経理協会，2019 年）

- ・中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣，2021年）
- ・中村芳昭＝三木義一監修『典型契約の税法務』（日本加除出版，2018年）
- ・日本租税研究協会編『シャープ勧告とわが国の税制』（日本租税研究協会，1983年）
- ・日本租税研究協会編『相続税制の再検討』（法律文化社，2003年）
- ・日本租税理論学会編『所得概念の再検討』（財経詳報社，2018年）
- ・庭山慶一郎『相続税の理論と実務』（税務経理協会，1959年）
- ・林健久『日本における租税国家の成立』（東京大学出版会，1979年）
- ・藤間大順『債務免除益の課税理論』（勁草書房，2020年）
- ・増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣，2018年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂，2019年）
- ・松岡章夫『令和3年補訂 ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会，2021年）
- ・三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税〔第2版〕』（信山社，2013年）
- ・三木義一『新・実務家のための税務相談 民法編』（有斐閣，2017年）
- ・三木義一＝田中治＝占部裕典編『判例分析ファイルⅠ所得税法〔第二版〕』（税務経理協会，2009年）
- ・水野正一『資産課税の理論と課題』（税務経理協会，2005年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第5版〕』（中央経済社，2024年）
- ・安井講三『所得税法解釋』（東京正文堂，1887年）
- ・ハツ尾順一『図解 租税法ノート〔15訂版〕』（清文社，2024年）
- ・山内一夫監修『昭和33年版 改正税法総覧』（財政経済弘報社，1958年）
- ・山本直毅『課税所得の認識原理の研究』（成文堂，2020年）

【論文等】

- ・浅井弘章「判批」銀行法務21巻728号（2010年）84頁
- ・浅川哲郎「わが国における相続税制の展開（前編）」商経論叢58巻2号（2023年）1頁
- ・浅妻章如「判批」税研148号（2009年）77頁
- ・浅妻章如「判批」法学教室362号（2010年）45頁
- ・浅妻章如「判批」金融判例研究21号（2011年）71頁
- ・浅野洋「資産税実務 相続開始時の債務の立証と債務控除の可否」税理44巻8号（2001年）175頁
- ・伊川正樹「判批」名城法学別冊60巻（2010年）123頁
- ・伊川正樹「譲渡所得税と相続税との調整」税法学572号（2014年）3頁〔初出・2014年〕
- ・伊川正樹「代償分割における代償債務の課税上の取扱い」日本不動産学会誌29巻3号（2015年）68頁

- ・伊川正樹「判批」税務QA258号（2023年）53頁
- ・池本征男「判批」国税速報6130号（2010年）6頁
- ・池本征男「判批」国税速報6771号（2023年）22頁
- ・泉美之松「富裕税新設の意義」ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊新税詳解（1950年）83頁
- ・一高龍司「判批」ジュリ臨増1440号（2011年）211頁
- ・伊東博之「判批」税理54巻13号（2011年）144頁
- ・伊藤雄太「所得税法9条1項16号の解釈についての一考察—最高裁平成22年7月6日判決の射程—」税法学579号（2018年）3頁
- ・稲村健太郎「判批」東京経大会誌270号（2011年）39頁
- ・岩下忠吾「資産税 債務控除」税務事例研究140号（2014年）50頁
- ・植田祐美子「所得税制度における非課税所得の在り方」税大論叢99号（2020年）204頁
- ・植松守雄「所得税法の諸問題—所得の概念—」税務セミナー14巻2号（1969年）5頁
- ・植松守雄「所得税法における課税所得をめぐって」一橋論叢77巻2号（1977年）133頁
- ・牛米努「明治20年所得税法導入の歴史的考察」税大論叢56号（2007年）437頁
- ・内川清雄「現状での債務控除の考え方」月刊自由民主425巻（1988年）156頁
- ・浦河泰弘「所得概念と債務免除益について—収入金額の特例である所得税法44条の2を中心として」龍谷大学大学院法学研究17巻（2015年）60頁
- ・江崎鶴男＝朝倉洋子＝坂田純一「判批」税研153号（2010年）63頁
- ・大石篤史＝淵圭吾＝中里実＝藤谷武史「判批」ジュリ1410号（2010年）4頁
- ・大阪勉強会グループ「判批」税務通信3797号（2024年）35頁
- ・大淵博義「判批」税理53巻14号（2010年）94頁
- ・大村巍「相続税の誕生」税大論叢9号（1975年）107頁
- ・岡正晶「相続税法及び所得税法における『贈与』」税務事例研究25号（1996年）72頁
- ・岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻（2005年）192頁
- ・奥谷健「相続税の課税根拠と課税方式」税法学561号（2009年）255頁
- ・奥谷健「判批」立命館法学352号（2013年）110頁
- ・小田修司「資産税 贈与税の課税対象、相続税申告における債務控除の対象となる債務」税務事例研究109巻（2009年）53頁
- ・小田修司「資産税 債務控除をめぐらる問題」税務事例研究127号（2012年）51頁
- ・鹿志村裕「債務免除益・債務消滅益をめぐらる検討」税経通信65巻14号（2010年）89頁
- ・加藤歌子「相続税の債務控除についての一考察—相続開始の際現に存するもので『確実と認められる』債務を中心に—」税法学575号（2016年）65頁

- ・金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究—所得課税の基礎理論（上）』（有斐閣，1995年）1頁〔初出・1966年〕
- ・金子宏「相続税制度の構造的改革」税研102号（2002年）12頁
- ・金子宏「所得課税のあり方」租税研究627号（2002年）35頁
- ・金子宏「所得概念について」同『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2010年）421頁〔初出，1970年〕
- ・神野直彦「シャウプ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に」租税法研究12号（1984年）26頁
- ・神山弘行「判批」ジュリ別冊253号（2021年）68頁
- ・河本哲志「判批」訟月54巻9号（2009年）2090頁
- ・菊池紀之「相続税100年の軌跡」税大ジャーナル1号（2005年）35頁
- ・菊池浩也「判解」行政関係判例解説平成19年度88頁
- ・岸田貞夫＝森利彦「判批」TKC税研情報16巻4号（2012年）159頁
- ・木島裕子「判批」税理50巻4号（2007年）138頁
- ・木村弘之亮「二重課税の概念」法学研究72巻2号（1999年）1頁
- ・木村弘之亮「判批」ジュリ1415号（2011年）100頁
- ・木村弘之亮「判批」税務弘報59巻3号（2016年）94頁
- ・木村吉成「判批」税経新報558号（2008年）61頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信66巻1号（2011年）158頁
- ・木山泰嗣「債務免除益事件の最高裁判決に含まれる諸問題—最高裁平成27年10月8日第一小法廷判決—」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号（2016年）65頁
- ・木山泰嗣「債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題—広島高裁平成29年2月8日判決—」青山法学論集59巻3号（2017年）91頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信78巻13号（2023年）179頁
- ・木山泰嗣「判批」税理66巻14号（2023年）120頁
- ・木山泰嗣「配当期待権と配当所得の二重課税と非課税規定」税理67巻7号（2024年）120頁
- ・木山泰嗣「判批」税理67巻8号（2024年）120頁
- ・木山泰嗣「二重課税をめぐる非課税規定の解釈のあり方—最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決の射程」青山法学論集66巻（2024年）1頁
- ・倉見智亮「判批」新・判例解説Watch189号（2024年）1頁
- ・栗原克文「判批」TKC税研情報33巻1号（2024年）38頁
- ・来栖三郎「相続税と相続制度」雄川一郎編『公法の理論 田中二郎先生古稀記念（中）』（有斐閣，1976年）745頁〔初出，1976年〕
- ・小池正明「判批」税理53巻13号（2010年）17頁
- ・小島俊朗「遺族が年金形式で受け取る生命保険金への所得課税は違法か—いわゆる生保

- 年金二重課税の最高裁判決について－」税大ジャーナル 19 号（2012 年）15 頁
- ・小島俊朗「相続税と所得税の二重課税問題について－大阪地裁平成 27 年 4 月 14 日判決を題材として－」摂南法学第 53 号（2017 年）1 頁
 - ・小塚真啓「債務免除益の法的・経済的性質と所得分類」租税研究 795 号（2016 年）74 頁
 - ・小林栢弘「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について 長崎地裁判決（18.11.7 判決）を中心として」税務通信 2969 号（2007 年）46 頁
 - ・小湊高德「債務免除益に対する所得課税の検討」立命館法政論集第 8 号（2010 年）1 頁
 - ・齋藤孝一「判批」NUCB journal of economics and information science 59 巻 2 号（2015 年）173 頁
 - ・佐伯憲一「債権放棄(債務免除)があった場合の諸問題」税務 QA118 号（2012 年）48 頁
 - ・酒井克彦「個別税法間に介在する二重課税問題（下）」税務事例 40 巻 3 号（2008 年）31 頁
 - ・酒井克彦「判批」税務事例 42 巻 9 号（2010 年）1 頁
 - ・酒井克彦「判批」税務事例 42 巻 10 号（2010 年）9 頁
 - ・酒井克彦「判批」税務事例 42 巻 11 号（2010 年）1 頁
 - ・酒井克彦「判批」税務事例 42 巻 12 号（2010 年）8 頁
 - ・酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）－収入・必要経費を巡る諸問題－」税務事例 39 巻 7 号（2007 年）58 頁
 - ・酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（下）－収入・必要経費を巡る諸問題－」税務事例 39 巻 8 号（2007 年）53 頁
 - ・酒井貴子「判批」民商 144 巻 1 号（2008 年）31 頁
 - ・嵯山保「債務免除等の『金銭貸借』に係るケース」税経通信 71 巻 14 号（2016 年）50 頁
 - ・櫻井博行「所得税法における債務免除益課税－遅延損害金の場合を中心として」青山ビジネスロー・レビュー 3 巻 2 号（2014 年）91 頁
 - ・櫻井博行「無利息債務の相続評価－最判昭和 49 年 9 月 20 日を題材として－」青山ビジネスロー・レビュー 6 巻 1 号（2016 年）1 頁
 - ・佐々木京子「保証債務と債務控除」Monthly report 94 巻（2016 年）40 頁
 - ・佐々木泰輔「相続税における債務控除の範囲」税務 QA240 号（2022 年）45 頁
 - ・佐々木幸男「所得税の現状と課題－包括的所得税の変容と所得税の今後の課題」税大論叢 51 号（2006 年）141 頁
 - ・佐藤孝一「判批」税務事例 43 巻 4 号（2011 年）7 頁
 - ・佐藤孝一「判批」税務事例 47 巻 10 号（2015 年）9 頁
 - ・佐藤孝一「判批」国税速報 6448 号（2017 年）8 頁
 - ・佐藤孝一「判批」税務事例 52 巻 6 号（2020 年）13 頁

- ・佐藤孝一「判批」税務事例 56 巻 2 号（2024 年）24 頁
- ・佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 49 年度 253 頁
- ・佐藤瞬「債務免除益の所得区分の判断基準—債務免除益の性質に着目したアプローチの提唱」租税資料館賞受賞論文集 32 巻 3 号（2023 年）329 頁
- ・佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研 52 号（1993 年）3 頁
- ・佐藤孝幸＝深作智行「判批」ファイナンシャルコンプライアンス 40 巻 11 号（2010 年）76 頁
- ・佐藤英明「判批」金法 1908 号（2010 年）18 頁
- ・佐藤正明「検定 3 級対応！ 初歩から学ぶ税務(第 9 回)相続財産の評価と債務控除の対象」バンクビジネス 44 巻 16 号（2010 年）78 頁
- ・澤内 弘道「相続税の債務控除」日本公認会計士協会機関誌 26 巻 1 号（2014 年）21 頁
- ・澤田久史「判解」行政関係判例解説平成 22 年度 116 頁
- ・澤田久文「判批」法律のひろば 63 巻 11 号（2010 年）43 頁
- ・塩見哲「民法と税法とで異なる相続に関する取扱い(7)債務控除」不動産フォーラム 21 291 号（2014 年）8 頁
- ・志賀櫻「判批」税経通信 65 巻 11 号（2010 年）31 頁
- ・品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯（1）」税理 47 巻 7 号（2004 年）14 頁
- ・品川芳宣「判批」T&A Master 201 号（2007 年）14 頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 16 巻 2 号（2007 年）48 頁
- ・品川芳宣「判批」税研 132 号（2007 年）90 頁
- ・品川芳宣「判批」T&A Master 370 号（2010 年）20 頁
- ・品川芳宣「生命保険契約に基づき支払われる年金に対する相続税と所得税の二重課税の有無」TKC 税研情報 19 巻 5 号（2010 年）35 頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 32 巻 4 号（2023 年）20 頁
- ・品川芳宣「判批」T&A Master 982 号（2023 年）23 頁
- ・篠原克岳「相続税と所得税の関係について—『生保年金二重課税事件』を素材とした考察—」税大論叢 74 号（2012 年）1 頁
- ・志場喜徳郎「所得税はどう変わったか」税と財 9 巻 5 号（1952 年）4 頁
- ・柴田花「相続税と所得税の統合—課税ベースからの考察」横浜国際社会科学研究所 8 巻 1 号（2003 年）81 頁
- ・渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集 50 巻（2002 年）145 頁
- ・渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 23 巻 6 号（2008 年）22 頁
- ・下條進一郎「相続税の改正について」ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊決定版新税詳解（1950 年）154 頁
- ・下條進一郎「改正相続税法詳解」財政経済弘報 182 号（1950 年）1 頁

- ・首藤重幸「不確定要素含む相続財産の評価」税務事例研究 4 号（1989 年）78 頁
- ・首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 巻（2004 年）5 頁
- ・首藤重幸「清算株式会社の株式を相続した場合の相続税と所得税の関係」新・判例解説 Watch20 号（2017 年）253 頁
- ・末崎衛＝水野信二郎「判批」沖繩法学論叢 4 号（2011 年）107 頁
- ・末崎衛「債務免除益に所得税が課税されない場合の要件とその判断時期」税務 QA122 号（2012 年）50 頁
- ・末永英男「判批」会計専門職紀要 2 号（2010 年）23 頁
- ・末永英男「判批」税務弘報 58 巻 11 号（2010 年）120 頁
- ・図子善信「判批」久留米大学法学 64 号（2010 年）55 頁
- ・図子善信「判批」法学セミナー増刊 8 号（2011 年）261 頁
- ・高須要子「判批」判タ別冊 32 号（2011 年）330 頁
- ・高梨克彦「判批」シュト 273 号（1984 年）2 頁
- ・高野幸大「相続税における特許権の評価」税務事例研究 83 号（2005 年）57 頁
- ・高野幸大「判批」ジュリ 1370 号（2009 年）249 頁
- ・高橋祐介「損害賠償なんて踏み倒せ！一債務の消滅をめぐる課税関係に関する一考察」立命館 352 号（2014 年）240 頁
- ・武田昌輔「経済的利益に対する課税」成蹊大学経済学部論集 5 巻 1 号（1974 年）62 頁
- ・武田昌輔「譲渡を受けた債権について債務免除を分割で行った場合他」税経通信 59 巻 3 号 213 頁（2004 年）213 頁
- ・武田涼子「判批」税務事例研究 199 号（2024 年）17 頁
- ・田代雅之「判批」税理 55 巻 7 号（2011 年）56 頁
- ・田中治「所得税 債務免除益に係る所得税法上の取扱い」税務事例研究 166 号（2018 年）13 頁
- ・田中晶国「判批」新・判例解説 Watch 34 号（2024 年）225 頁
- ・田中康男「所得控除の今日的意義—人的控除のあり方を中心として—」税大論叢 48 号（2005 年）1 頁
- ・谷口勢津夫「『同時二重課税』と『異時二重課税』との『僅差』を読む」近畿税理士界 600 号（2014 年）7 頁
- ・太郎良留美「判批」法学 75 巻 2 号（2011 年）117 頁
- ・鳥飼貴司「債務免除（債権放棄）と課税—民法学理論に整合する税法解釈とは何か」法学論集 47 巻 2 号（2013 年）185 頁
- ・中井稔「判批」税法学 565 号（2011 年）183 頁
- ・中尾隼大「判批」税務事例 55 巻 8 号（2023 年）100 頁
- ・中尾隼大「判批」税務事例 56 巻 8 号（2024 年）82 頁
- ・長迫倍民「改正所得税法の解説」税経通信臨時増刊号改正税法の解説（1950 年）17 頁

- ・中里実「所得控除制度の経済学的意義」同『所得税の研究』（有斐閣，2022 年）32 頁〔初出，2003 年〕
- ・長島弘「判批」税務事例 55 卷 11 号（2023 年）17 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 56 卷 3 号（2024 年）18 頁
- ・中村信行「所得税と相続税の二重課税論の着地点（生保年金判決から 10 年を経て）」税大ジャーナル 33 号（2021 年）79 頁
- ・西川英之「判批」訟月 57 卷 3 号（2003 年）743 頁
- ・橋本彩「判批」法学論叢 173 卷 2 号（2013 年）139 頁
- ・橋本守次「判批」税務弘報 55 卷 5 号（2007 年）165 頁
- ・橋本守次「判批」税務弘報 58 卷 14 号（2010 年）154 頁
- ・橋本守次「相続した土地の売却益に対する相続税・所得税は二重課税か」税務事例 46 卷 6 号（2014 年）1 頁
- ・八田朋敬「Selection Q&A 債権放棄・債務免除に係る消費税の取扱いの相違」税務 QA 156 号（2015 年）66 頁
- ・馬場陽「判批」税務事例 48 卷 5 号（2016 年）33 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 58 卷 13 号（2010 年）100 頁
- ・日當優「判批」税務弘報 72 卷 12 号（2024 年）143 頁
- ・平田敬一郎「改正税制解説（其二）」財政経済弘報 172 号（1950 年）1 頁
- ・平田敬一郎「税制改正の基本方針」ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊新税詳解（1950 年）8 頁
- ・平野双葉「判批」T&A Master 1009 号（2024 年）17 頁
- ・福岡耕二「判批」税法学 575 号（2016 年）255 頁
- ・藤曲武美「判批」税務弘報 59 卷 1 号（2011 年）121 頁
- ・藤間大順「債務免除益課税の基礎理論 事業再生税制の資力喪失要件に対する解釈を中心として(上)」青山ビジネスロー・レビュー6 卷 1 号（2016 年）71 頁
- ・藤間大順「債務免除益課税の基礎理論 事業再生税制の資力喪失要件に対する解釈を中心として(下)」青山ビジネスロー・レビュー6 卷 2 号（2017 年）29 頁
- ・藤間大順「個人間の贈与(みなし贈与を含む)と所得税法 9 条 1 項 16 号」税法学 584 号（2020 年）187 頁
- ・藤間大順「総合支援資金制度に係る債務免除益の非課税と所得控除—所得税が課されなかった所得を原資とする支出の控除制限に関する米国の議論を手掛かりとして」神奈川法学 55 卷 1 号（2022 年）93 頁
- ・藤間大順「判批」神奈川法学 56 卷 3 号（2023 年）329 頁
- ・藤間大順「判批」TAINS だより 235 号（2023 年）3 頁
- ・渕圭吾「相続税と所得税の関係—所得税法 9 条 1 項 16 号の意義をめぐって」ジュリ 1410 号（2010 年）12 頁

- ・ 瀧圭吾「相続税と所得税の関係・再考」神戸法学雑誌 69 巻 1 号 (2019 年) 59 頁
- ・ 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 431 頁
- ・ 古谷勇二「相続税と所得税の二重課税について―相続税と所得税における二重課税を中心として―」税大論叢 90 号 (2017 年) 170 頁
- ・ 本田昭仁「所得税法における課税対象の拡大と一時所得の役割―一時所得への課税の変遷を中心として―」熊本学園大学機関リポジトリ (2021 年) 1 頁
- ・ 本間拓巳「判批」日税研究賞入選論文集 31 号 (2008 年) 83 頁
- ・ 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)」ジュリ 1315 号 (2006 年) 192 頁
- ・ 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 (下)」ジュリ 1317 号 (2006 年) 268 頁
- ・ 増田英敏＝丸尾徳文「判批」TKC 税研情報 20 巻 2 号 (2011 年) 1 頁
- ・ 増田英敏「判批」税務弘報 59 巻 8 号 (2011 年) 152 頁
- ・ 増田英敏「判批」法学新報 123 巻 11・12 号 (2016 年) 37 頁
- ・ 松岡章夫「相続税法(5)債務控除、各相続人などの納付税額、措置法 70 条の規定」税経セミナー 46 巻 1 号 (2001 年) 133 頁
- ・ 松岡章夫「判批」税理 50 巻 4 号 (2007 年) 113 頁
- ・ 松岡章夫「税務相談 Q&A 資産税 相続税の債務控除(租税債務)」税経通信 73 巻 3 号 (2018 年) 158 頁
- ・ 松原功「判批」金法 1908 号 (2010 年) 28 頁
- ・ 丸山隆寛「判批」法学セミナー 674 号 (2011 年) 34 頁
- ・ 三木義一「相続税の基本原理の法的再検討 (相続税法の原理と政策)」租税法研究 23 号 (1995 年) 9 頁
- ・ 三木義一＝浪花健三「判例分析ファイル(その 1)債務控除の要件」税経通信 55 巻 1 号 (2000 年) 221 頁
- ・ 三木義一＝渡部宜子「租税判例 判例分析ファイル(13)贈与税の贈与と債務控除」税経通信 56 巻 1 号 (2001 年) 231 頁
- ・ 三木義一「相続贈与税改革の論点」税研 17 巻 5 号 (2002 年) 31 頁
- ・ 三木義一＝大垣尚司「判批」立命館法学 309 号 (2006 年) 1 頁
- ・ 三木義一「判批」Lexis 判例速報 15 号 (2007 年) 114 頁
- ・ 三木義一「判批」税理 50 巻 2 号 (2007 年) 117 頁
- ・ 三木義一「判批」税経通信 65 巻 10 号 (2010 年) 17 頁
- ・ 水野忠恒「所得税と相続税の交錯―非課税もしくは繰り延べとされる所得―」ジュリ 1020 号 (1993 年) 154 頁
- ・ 水野忠恒「判批」ジュリ別冊 207 号 (2011 年) 62 頁
- ・ 宮崎綾望「所得税法上の損害賠償金非課税規定の理論的根拠―米国における議論を参考

に」産大法学 46 巻 4 号 (2013 年) 536 頁

- ・宮本恵子「トラブルになりがちな債務控除の処理と実務の留意点」税理 46 巻 13 号 (2003 年) 190 頁
- ・宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢 57 号 (2008 年) 438 頁
- ・村田敏一「判批」民商 143 巻 6 号 (2010 年) 686 頁
- ・村山達雄「改正所得税法の解説 (1)」財政 15 巻 8 号 (1950 年) 78 頁
- ・本部勝大「相続による債務の承継と債務免除益課税」ジュリ 1595 号 (2024 年) 10 頁
- ・森照雄「判批」税理 67 巻 15 号 (2024 年) 84 頁
- ・安井栄二「判批」大阪経大論集 61 巻 6 号 (2011 年) 235 頁
- ・ハツ尾順一「法学部 多久須教授(No.90)被相続人の債務控除(1)」速報税理 41 巻 15 号 (2022 年) 24 頁
- ・ハツ尾順一「法学部 多久須教授(No.91)被相続人の債務控除(2)」速報税理 41 巻 16 号 (2022 年) 18 頁
- ・山口敬三郎「相続土地の売却益に対する譲渡所得課税と相続税との二重課税 (上)」税理 58 巻 10 号 (2015 年) 134 頁
- ・山口敬三郎「相続土地の売却益に対する譲渡所得課税と相続税との二重課税 (中)」税理 58 巻 11 号 (2015 年) 80 頁
- ・山口敬三郎「相続土地の売却益に対する譲渡所得課税と相続税との二重課税 (下)」税理 58 巻 12 号 (2015 年) 107 頁
- ・山田俊一「債務控除」税理 47 巻 11 号 (2004 年) 26 頁
- ・山田俊一「資力喪失(債務超過)と債務免除益の課税関係」税理 58 巻 5 号 (2015 年) 202 頁
- ・山田俊一「相続税における債務控除の要件である『確実な債務』の判断基準」税理 65 巻 7 号 (2022 年) 190 頁
- ・山田二郎「判批」自治研究 87 巻 8 号 (2011 年) 150 頁
- ・山田庸一「判批」税務通信 3753 号 (2023 年)
- ・山名隆男「実現前権利の課税問題」立命館法学 519 号 (2013 年) 519 頁
- ・山本圭介「判批」青山ビジネスロー・レビュー6 巻 1 号 (2016 年) 143 頁
- ・山本圭介「相続税と所得税の二重課税に関する一考察ー一生保年金二重課税事件の射程を題材に」青山ビジネスロー・レビュー6 巻 1 号 (2016 年) 143 頁
- ・山本直毅「判批」専修法研論集 64 号 (2011 年) 39 頁
- ・山本洋＝織井喜義「創成期の所得税制叢考」税大論叢 20 号 (1990 年) 1 頁
- ・山本守之「判批」税務弘報 58 巻 10 号 (2010 年) 105 頁
- ・山邊昭代「判批」青山ビジネスロー・レビュー10 巻 1 号 (2020 年) 29 頁
- ・湯浅豊生「債務免除益と所得の区分に関する一考察」大分大学経済論集 72 巻 1 号 (2020 年) 51 頁

- ・雪岡重喜「所得税創設の事情と創設当時の所得税」財政 21 巻 9 号（1956 年）23 頁
- ・葭田英人「判批」法時 83 巻 7 号（2011 年）94 頁
- ・吉田博之「債務免除等が行われた場合の課税の取扱い」税経通信 65 巻 10 号（2010 年）102 頁

- ・吉村政穂「判批」ジュリ 1493 号（2016 年）10 頁
- ・依田孝子「判批」税研 26 巻 2 号（2012 年）94 頁
- ・四方田彰「債務免除益」税理 60 巻 12 号（2017 年）55 頁
- ・渡邊徹也「判批」税経通信 66 巻 9 号（2011 年）176 頁
- ・渡邊徹也「判批」税経通信 66 巻 11 号（2011 年）174 頁
- ・渡辺充「判批」速報税理 29 巻 22 号（2010 年）30 頁
- ・渡辺充「判批」判時 2096 号（2011 年）169 頁
- ・渡辺充「判批」税理 67 巻 10 号（2024 年）84 頁

【その他】

- ・国税庁「タックスアンサーNo.2011 課税される所得と非課税所得」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2011.htm>（最終閲覧日：2025 年 1 月 6 日）
- ・国税庁所得課税課編『所得税の法令と取扱（所得税法に関する基本通達）』（大蔵財務協会，1951 年）
- ・最高裁判決研究会「『最高裁判決研究会』報告書一『生保年金』～最高裁判決の射程及び関連する論点について～」(平成 22 年 10 月 22 日) 1 頁
- ・税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(昭和 38 年 12 月) 59 頁
- ・税制調査会「相続制度改正に関する税制特別調査会答申」(昭和 32 年 12 月) 1 頁
- ・税制調査会「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」(平成 12 年 7 月) 1 頁

【裁判例等】

(最高裁判所)

- ・最判昭和 49 年 9 月 20 日民集 28 巻 6 号 1178 頁
- ・最判平成 2 年 7 月 17 日民集 160 号 219 頁
- ・最判平成 5 年 2 月 18 日税資 194 号 462 頁
- ・最判平成 11 年 1 月 29 日税資 240 号 398 頁
- ・最判平成 22 年 7 月 6 日税資 260 号順号 11470
- ・最決平成 27 年 1 月 16 日税資 265 号順号 12586
- ・最決平成 27 年 1 月 16 日税資 265 号順号 12588
- ・最決平成 28 年 6 月 30 日税資 266 号順号 12877

- ・ 最決平成 29 年 3 月 9 日税資 267 号順号 12990

(高等裁判所)

- ・ 東京高判昭和 55 年 9 月 18 日税資 114 号 717 頁
- ・ 広島高判昭和 57 年 9 月 30 日税資 127 号 1140 頁
- ・ 名古屋高判平成 2 年 1 月 29 日税資 175 号 204 頁
- ・ 東京高判平成 4 年 2 月 6 日訟月 38 卷 12 号 2678 頁
- ・ 名古屋高判平成 4 年 4 月 30 日税資 189 号 428 頁
- ・ 高松高判平成 8 年 8 月 29 日税資 220 号 522 頁
- ・ 東京高判平成 8 年 10 月 16 日税資 221 号 54 頁
- ・ 仙台高判平成 11 年 6 月 23 日税資 243 号 724 頁
- ・ 名古屋高判平成 12 年 11 月 29 日税資 249 号 772 頁
- ・ 福岡高判平成 19 年 10 月 25 日税資 257 号順号 10803
- ・ 東京高判平成 23 年 11 月 30 日税資 261 号順号 11821
- ・ 東京高判平成 25 年 11 月 21 日税資 263 号順号 12339
- ・ 東京高判平成 26 年 3 月 27 日税資 264 号順号 12443
- ・ 大阪高判平成 27 年 12 月 10 日税資 265 号順号 12768
- ・ 大阪高判平成 28 年 1 月 12 日税資 266 号順号 12779
- ・ 東京高判令和 6 年 1 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25620054)

(地方裁判所)

- ・ 山口地判昭和 56 年 8 月 27 日訟月 28 卷 4 号 848 頁
- ・ 神戸地判昭和 59 年 3 月 21 日税資 135 号 328 頁
- ・ 静岡地判平成元年 6 月 9 日訟月 35 卷 11 号 2138 頁
- ・ 名古屋地判平成元年 7 月 28 日税資 173 号 417 頁
- ・ 名古屋地判平成 3 年 5 月 29 日税資 183 号 837 頁
- ・ 松山地判平成 7 年 2 月 24 日税資 208 号 508 頁
- ・ 名古屋地判平成 11 年 10 月 29 日税資 245 号 151 頁
- ・ 長崎地判平成 18 年 11 月 7 日税資 256 号順号 10564
- ・ 東京地判平成 23 年 5 月 17 日税資 261 号順号 11688
- ・ 東京地判平成 25 年 6 月 20 日税資 263 号順号 12338
- ・ 東京地判平成 25 年 7 月 26 日税資 263 号順号 12265
- ・ 大阪地判平成 25 年 10 月 22 日税資 263 号順号 12315
- ・ 大阪地判平成 27 年 5 月 22 日税資 265 号順号 12667
- ・ 大阪地判平成 27 年 4 月 14 日訟月 62 卷 3 号 485 頁
- ・ 大阪地判令和 3 年 11 月 26 日判タ 1503 号 58 頁

- ・ 東京地判令和 5 年 3 月 14 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25595840)

(国税不服審判所)

- ・ 国税不服審判所裁決昭和 48 年 11 月 28 日裁決事例集 7 集 37 頁
- ・ 国税不服審判所裁決昭和 55 年 7 月 29 日裁決事例集 20 集 187 頁
- ・ 国税不服審判所裁決昭和 56 年 1 月 28 日裁決裁決事例集 21 集 193 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 12 年 3 月 28 日裁決事例集 59 集 242 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 23 年 12 月 2 日裁決事例集 85 集 (国税不服審判所 HP)
- ・ 国税不服審判所裁決令和 4 年 4 月 13 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 26013147)
- ・ 国税不服審判所裁決令和 5 年 6 月 27 日裁決事例集 131 集 77 頁