

所得税法上の非課税対象となる商品先物取引に係る和解金

——近時散見される商品先物取引に係る損害和解金課税事例を契機として——

酒井克彦

はじめに

商品先物取引を行った者が被った損害につき、取引業者が和解金を支払うことで、かかる損害に基づく賠償責任問題を解決する事案は多いが、かような和解金の課税上の取扱いを巡って、近時、課税処分取消訴訟が散見される。

例えば、納税者X（原告）と訴外会社との間で成立した訴訟上の和解に基づき訴外会社からXに対して支払われた和解金の一部について、処分行政庁が、Xの雑所得に当たるとして総所得金額及び納付すべき税額を算定し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行ったことに対して、Xが、これらの処分の取消しを求めた事案において、大分地裁平成二二年七月六日判決（先物取引裁判例集五七号二四頁。以下、この判決を「本件大分地裁判決」という。）及びその控訴審福岡高裁平成二二年一〇月一二日判決（先物取引裁判例集六一号五九頁。以下、この判決を「本件福岡高裁判決」という。）は課税処分の違法性を認定している。また、納税者X（原告・被控訴人）が、商品取引員であるA株式会社に委託して行った商品先物取引に関しA社から受け取った和解金を所得に計上せずに所得税の確定申

告を行ったところ、処分行政庁からかかる和解金を雑所得として計上することなどを内容とする更正処分及びこれに伴う過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、これら処分の取消しを求めた事案において、名古屋地裁平成二年九月三〇日判決（判時二一〇〇号二八頁）及びその控訴審名古屋高裁平成二二年六月二四日判決（裁判所HP）は課税処分を違法とし、Xの請求を認容している（以下、前者判決を「本件名古屋地裁判決」といい、後者判決を「本件名古屋高裁判決」という。）。

金融商品取引、とりわけ商品先物取引への一般の市民の参画が広まりつつある中において、損失を巡る和解金に係る課税上の問題がかような裁判例の発生とともに注目を集めているのが現状である。⁽¹⁾

本稿では、商品先物取引に係る損害和解金についての本件大分地裁判決を素材に、所得税法九条一項一七号の趣旨を明らかにするとともに、あるべき解釈論を模索することとしたい。なお、類似事件である本件名古屋地裁判決及び本件名古屋高裁判決も、本件大分地裁判決及び本件福岡高裁判決と同様の結論を判示している。

第一章 本件大分地裁判決・本件福岡高裁判決

1 事案の概要

Xは、訴外会社との間で商品先物取引の委託契約を締結し、平成九年四月一五日から平成一〇年一〇月九日までの間、商品先物取引（以下「本件先物取引」という。）を繰り返し、同取引によって六、一四四万五、三四八円の損失を被った。

Xは、訴外会社やその従業員ら（以下「訴外会社ら」という。）の不法行為により損害を受けたとして大分地方裁

判所（以下「大分地裁」という。）に損害賠償請求訴訟を提起したところ、平成一三年四月一七日、大分地裁は、訴外会社らの不法行為責任を認めてその損害額を算定し（本件先物取引の売買差損、取引所税、手数料、消費税に相当する額）、Xに七割五分の過失割合を認めて過失相殺した上で、弁護士費用一五〇万円を加えて、訴外会社らに損害賠償金一、六八六万一、三三七円及び平成一〇年一〇月一五日から支払済みまで年五分の割合による遅延損害金の支払を命ずる判決を言い渡した。同判決においては、訴外会社らにおいて、Xが最終的に多額の損失を被るかもしれない危険性を一顧だにせず、ひたすら取引の長期化及び大規模化を目指して訴外会社が徴収できる手数料を増やすことだけを念頭に取引の勧誘を行ったものであり、不法行為に当たる取引勧誘行為は全体として違法性を帯びたものであるとの認定がなされている。

訴外会社ら及びXは、福岡高等裁判所（以下「福岡高裁」という。）に対し控訴及び附帯控訴をしたが、同年一月六日、訴外会社らがXに対し一、九〇〇万円（以下「本件和解金」という。）を支払うことなどを内容とする訴訟上の和解（以下「本件和解」という。）が成立し、訴外会社からXに対して、同月二日に一、〇〇〇万円が、同月二九日に九〇〇万円がそれぞれ支払われた。

処分行政庁は、平成一七年三月二日付けで、本件和解金一、九〇〇万円から必要経費（弁護士費用）四六三万五、三〇〇円を控除した一、四三六万四、七〇〇円を雑所得に計上して総所得を三、六六四万一、七四一円とし、納付すべき税額を九二九万七、一〇〇円とする更正処分（以下「本件更正処分」という。）をするとともに、五八万四、〇〇〇円の過少申告加算税を課する賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）をした。

Xは、不服申立前置を経て、平成一九年五月二二日、被告Yを相手取り本件更正処分等の取消しを求める本件訴訟

を提起した。

2 本件大分地裁判決の概要

(1) 本件和解金が所得税法七条の「所得」に該当するか

「所得税法上、『所得』について定義する規定はないが、同法九条ないし十一条が多項目にわたって詳細に非課税所得を列挙していることからすれば、同法は、統一的、画一的な稅務處理等の観点から、各人に発生した經濟的利得は広く『所得』に当たるとした上で、非課税とすべきものは別途個別的に規定したものと解される。そして、ある収入が『所得』に該当するか否かについては、単にその支払名目から判断するのではなくその實質に着目して判断すべきである。

これを本件についてみると、本件和解金は、不法行為に基づく損害賠償請求及び遅延損害金請求を認容した大分地裁の判決を前提として、その控訴審で成立した訴訟上の和解により発生したものであるから、その實質は不法行為に基づく損害賠償金及び遅延損害金と認められ、Xは、本件和解金を取得したことにより經濟的利得を得たといえるのであるから、本件和解金は所得税法七条の『所得』に該当する。」

「Xは、本件和解金の實質はもっぱら実損害を補てんした損害賠償金であり、何ら純資産の増加を伴わないものであるから『所得』に当たらないと主張する。

しかし、損害賠償金にも、本来課税されない実損害を補てんするものと本来課税されるべき得べかりし利益を補てんするものが存在するのであり、Xが指摘する点は、当該損害賠償金が非課税所得に該当するかの判断において實質的に考慮すべきものであるから、Xの上記主張を採用することはできない。」

(2) 本件和解金が所得税法九条一項一七号、法施行令三〇条二号が規定する非課税所得に該当するか

「ア 上記判示のとおり、不法行為に基づく損害賠償金には、本来各種所得に該当するとして課税されるべき得べかりし利益を補てんする性質を有するものと、預け金の返金の受入れや貸付金の元金の受入れ等と同様に本来課税されるべきでない実損害を補てんする性質を有するものとが含まれているところ、本来、前者については各種所得に該当するものとして課税され、後者については非課税とされるべきものである。

イ 所得税法九条一項一六号〔筆者注：現行一七号。以下同じ〕は、物的損害に係る損害賠償金について『損害賠償金で、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政令で定めるもの』を非課税所得とする旨規定し、これを受けた法施行令三〇条二号は『不法行為その他突発的な事故により資産に加えられた損害につき支払を受ける損害賠償金（これらのうち第九四条（事業所得の収入金額とされる保険金等）の規定に該当するものを除く。）を非課税所得とする旨規定しているが、…所得税法九条一項一六号及び法施行令三〇条二号は、以下の結論を記載した昭和三六年二月七日付け税制調査会答申の考え方に基づき制定されたことが認められる。

(ア) 物的損害に対する補償については、それが不法行為その他突発事故による損失であるか、それ以外の損失、すなわち契約、収用等による資産の移転ないし消滅に基づく損失であるかによって区分するとともに、さらに、その対象となる資産が生活用資産であるか、又はそれ以外の資産であるかどうかによって区別してその取扱いを定めるのが適当である。

(イ) 不法行為その他の突発事故によるもの

生活用資産に関する損害に対する補償金等については、これによって補てんされる利益は、もし、その損

所得税法上の非課税対象となる商品先物取引に係る和解金（酒井克彦）

害がなかったならば課税されなかったはずである資産の評価益等であるから、非課税とする。

生活用資産以外の資産に関する損害に対する補償金等については、資産損失に対する補償金は、もしその損失がなかったならば、その評価益には課税されなかったはずであるから、非課税とし、一方たな卸資産に対する補償、休業補償等のような収益補償は、本来課税されるべき所得に代わるべき性質のものであるから、課税所得とする。

ウ そうすると、上記アで判示したところと同様な考え方に立つ税制調査会答申の考え方に照らし、また、所得税法九条一項一六号並びに法施行令三〇条二号及び九四条の文言に照らせば、不法行為により資産に加えられた損害に基因して取得する損害賠償金で、収益補償に当たらないものは、本来課税されるべきでない実損害を補てんする性質を有するものであるとの立法趣旨の下に、所得税法九条一項一六号は、『突発的な事故』の中に『不法行為』が含まれることを前提として、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損害賠償金など政令で定めるものを非課税とする旨規定して、その定めを政令に委任し、これを受けた法施行令三〇条二号が、収益補償に当たる法施行令九四条の規定に該当するものを除いた、不法行為その他突発的な事故により資産に加えられた損害につき支払を受ける損害賠償金が非課税となることを定めたものと解するのが相当である。

エ 以上によれば、本件和解金の実質は不法行為に基づく損害賠償金及び遅延損害金であるところ、…上記損害賠償金は、本件先物取引の売買差損等によりXの生活用資産である金銭等の資産に加えられた損害に基因して取得した損害賠償金であり、収益補償ではないと認められるから、所得税法九条一項一六号、法施行令三〇条二号が規定する非課税所得に該当し、法施行令三〇条二号括弧書、九四条一項柱書、同項二号が規定する非課税所得の除外規定に該当しないといえる。一方、上記遅延損害金は、不法行為その他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した損害賠償金ではなく、履行遅滞という債務不履行による損害賠償金であるから、所得税法九条一項一六号、法施行令三〇条二号が規定する非課税所得に該当しない。」

(3) 本件和解金が法施行令三〇条柱書き・括弧書きが規定する非課税所得の除外規定に該当するか

「法施行令三〇条柱書括弧書きは、『これらのものの額のうちに同号の損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんするための金額が含まれている場合には、当該金額を控除した金額に相当する部分』と規定し、各種所得の金額の計算上必要経費として控除される金額が補てんされた場合は、当該金額が必要経費として控除されるとともに非課税として控除されることにより二重の控除がなされることを防いでいるところ、Yは、本件和解金のうち損害賠償金に相当する部分（売買差損、手数料、取引所税、消費税及び弁護士費用）あるいは手数料、取引所税、消費税、弁護士費用に相当する部分は上記『各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額』に当たると主張する。

しかしながら、本件和解金のうち損害賠償金に相当する部分は本件先物取引の売買差損等（売買差損、手数料、取引所税、消費税）により生じた損害の賠償金であるところ、証拠によれば、同売買差損等は、平成一〇年分の商品先物取引に関する収入金額から同金額に相当する売買差損等の金額を差し引いた後に残った売買差損等の金額、すなわち損失金額の一部であることが認められるから、同売買差損等が二重の控除となる形で各種所得の計算上必要経費として控除されることはない。

よって、売買差損、手数料、取引所税、消費税については、Yの主張を採用することはできない。

もっとも、弁護士費用については、…その一部が本件和解金のうち遅延損害金に相当する部分を得るため直接に要した費用となるから、平成一三年分の所得の計算上必要経費として控除されることになる。そうすると、前記認定事

実によれば、本件和解金のうち非課税とされる損害賠償金に相当する部分の中には一五〇万円の弁護士費用が含まれていることが認められるから、同弁護士費用の額一五〇万円のうち、上記必要経費として控除される額については、これを非課税とすると二重の控除となるので、同額は、法施行令三〇条柱書括弧書により非課税額から控除されることになる。

そこで、同額を算定するに、本件和解金額一、九〇〇万円のうち弁護士費用の額は一五〇万円であるところ、…本件和解金のうち遅延損害金に相当する部分の金額は二二三万八、六六三円と認められるから、案分計算により、本件和解金のうち遅延損害金に相当する部分の金額二二三万八、六六三円に対応する弁護士費用の額は一六万八、八四一円と認められ、同額が非課税額から控除されることになる。」

3 本件福岡高裁判決の概要

本件福岡高裁判決は、おおむね原審である本件大分地裁判決の判断を維持しているが、前述2の(2)エの部分については、以下のように修正した説示を展開している。

「本件和解金の実質は、不法行為に基づく損害賠償金及び遅延損害金であるところ、…本件先物取引は、訴外会社らにおいて、Xが最終的に多額の損失を被るかもしれない危険性を一顧だにせず、ひたすら取引の長期化及び大規模化を目指して訴外会社が徴収できる手数料を増やすことだけを念頭に置いて取引の勧誘を行ったものであり（売買差損六一四四万五三四八円に対し委託手数料二九二八万九四〇〇円であり、手数料比率は約四七パーセントに及ぶ）、専らXの損失において訴外会社の利益を追求したもので、社会通念上、全体として正常な取引を大きく逸脱したものであったことが認められる。そうであれば、商品先物取引が投機性を有するリスクの高い面があることを考慮しても、

Xにおいて、予め認識していた損害発生危険性が現実化したものとはいえず、本件先物取引が正常な取引を逸脱した違法性を有するものであることは容易には予想し難いものであったといえる。そして、上記損害賠償金は、本件先物取引の売買差損等という形式を取ってはいえるものの、実質的には、…全体として正常な取引を大きく逸脱した勧誘行為によりXの金銭等の資産に加えられた実損害の補てんを内容とするものであること、本件先物取引に関する大分地裁の前記判決では、Xの損害額について七割五分の過失相殺がなされ、その限度ではXの過失（本件先物取引が投機的な性格を有するもので、多額の損失を被る危険性があるのにこれを認識した上で取引を開始継続したこと等）が考慮されていること…に照らせば、Xの損害は、本件和解金の限度においては、Xの合意を得ない予想すべき範囲を超えているものといえるし、また、収益補償としての性格を有するものとも認め難い。したがって、訴外会社らの本件先物取引における不法行為は『突発的な事故』に類するものであり、かつ、その損害が生活用資産に関しないものとしても、収益補償とはいえないから、その損害賠償金は、所得税法九条一項一六〔筆者注…現行一七号。以下同じ〕号及び法施行令三〇条二号の規定する非課税所得に該当するといえるのであって、法施行令三〇条二号括弧書九四条一項柱書及び同項二号の規定する非課税所得の除外規定には該当しない。

他方、上記遅延損害金は、不法行為その他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した損害賠償金ではなく、履行遅滞による損害賠償金であって、元金の使用による得べかりし利益の喪失、すなわち元金使用の対価としての性質を有するものであるから、所得税法九条一項一六号及び法施行令三〇条二号の規定する非課税所得には該当しない。」

第二章 所得税法九条一項一七号に定める損害賠償金の性質

1 所得税法九条の解釈姿勢

包括的所得概念の下、原則として、すべての所得はその源泉や合法・違法の如何にかかわらず課税対象となると解されている。したがって、何らかの経済的価値の外部からの流入は必然的に課税対象の基礎となる（所得税法三六条一項に規定する「収入金額」と観念される。）。

しかしながら、他方で、すべての所得を課税の対象とすることには、例えば、二重課税の防止や、政策的な見地から不都合な場合が少なからずある。そこで、所得税法は九条一項に各号を設けて、非課税の対象となる所得についてはこれを掲げ、非課税所得に該当する場合には、例外的に所得税を課さないこととしている。したがって、同条項は本来課税対象となるべきところを非課税とする規定であるから、かかる規定は限定列挙規定であると解されており、その解釈の厳格性はしばしば裁判例においても指摘されているところである。

かような解釈姿勢は、例えば、最高裁昭和五三年七月一八日第三小法廷判決（訟月二四卷一二号二六九六号）が、「租税の賦課徴収と国民における財産権の保障との関係が法理論的に後者が原則的であるのに対し、前者が例外的なものとして理解されるべきであるという形式的な観点（例外の内容を原則との比較においてより広義に、より緩和して解すると、やがては原則と例外との区別を失わせるという不当な結果を招くことになる。）のみならず、財産権の保障、租税負担の公平等をその実質的内容とする租税法主義の原則からいっても、租税法規ことに課税要件規定は狭義に厳格になされなければならないことは異論のないところであろうが、租税法規における非課税要件規定は、課

税要件規定を原則的規定とすると、これに対する例外的規定としての地位にあるものと理解され、実質的にも非課税要件規定は、それが課税要件規定とは異なる何らかの財政、経済政策的配慮から定立されるものであるが故に、課税要件規定が実現維持しようとする租税負担の公平等の理念に対して何らかの意味におけるいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであることからして、租税法規の解釈適用における前記の狭義性、厳格性の要請は、非課税要件規定の解釈適用において一層強調されてしかるべきだからである。」とする仙台高裁昭和五〇年一月二二日判決（行裁例集二六卷一号三頁）を支持しているとおりである。

2 所得税法九条一項一七号と所得税法施行令三〇条

所得税法九条一項一七号は、「保険契約に基づき支払を受ける保険金及び損害賠償金（これ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政令で定めるもの」については、所得税を課さないと規定する。これを受けて、所得税法施行令三〇条では、非課税の対象として、損害保険の保険金や生命保険給付金で、身体の傷害に基因して支払を受けるもの並びに心身に加えられた損害につき支払を受ける慰謝料その他の損害賠償金（一号）、損害保険の保険金及び共済金で資産の損害に基因して支払を受けるもの並びに不法行為その他突発的な事故により資産に加えられた損害につき支払を受ける損害賠償金（所得税法施行令九四条に該当するものを除く。）（二号）、心身又は資産に加えられた損害につき支払を受ける相当の見舞金（所得税法施行令九四条に該当するものその他職務の対価たる性質を有するものを除く。）（三号）を示している。

昭和二二年所得税法においては、一時的所得といえども担税力はあるから課税すべきではあるが、「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」及び「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」に

については、課税することが酷であるなどの観点から所得税を課税しないこととされていた（旧昭和二二年所法六五）⁽³⁾。その後、昭和二五年の所得税法改正によって「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」が非課税とされた（旧昭和二五年所法六〇）⁽⁴⁾。ことよって、結果的に「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」が削除され、これ以降、従来所得税が課税されていなかった他人にかけられた自己のためにする保険に係る死亡保険金については課税対象とされることになったのである。さらに、昭和三七年改正において、損害の原因別に課税上の取扱いに差異を設ける現行所得税法と同様の考え方に整理された。昭和三六年一二月の政府税制調査会答申では、人的損害について、「現在給与所得者が業務上の災害に基づいて受ける休業補償費等を非課税とする考え方を拡張して、人的損害に基因して失われた利益の補償である限り、たとえそれが事業所得又はこれに準じるものの収入金額の補償であっても、非課税とすることが一般の常識にも合致し、適当であると認められた。」とされている⁽⁴⁾⁽⁵⁾。

3 資産損失等の取扱いとの関係

事業所得者が不法行為その他突発的事故により取得する損害賠償金等の課税上の取扱いは、原則的には棚卸資産に係る損害賠償金であれば、事業所得の金額の計算上収入金額となり（所令九四①）、そうでない資産に係る損害賠償金であれば非課税となる（所令三〇）。一方、所得税法五一条《資産損失》一項は、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失（当該資産の損壊による価値の減少を含む。）その他の事由により生じた損失の金額」について、不動産所得、事業所得、山林所得の各種所得の金額の計算上必要経費に算入することとされている。

そこで、事業所得等の計算上、資産損失として必要経費に算入される額に非課税とされる損害賠償金等の金額を含めて計算するとすれば、課税漏れを生ずることになることから、所得税法五一条一項括弧書きは、資産損失の金額から、「保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額及び資産及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。」としていたのである。この点について、国税庁の担当官が執筆する『所得税基本通達逐条解説〔平成一九年版〕』は、「令第三〇条の読み方によつては、この保険金、損害賠償金等は、令第三〇条本文かつこ内に規定する『各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんするための金額』に該当し、非課税とはならないのではないかとという疑問が生ずるが、ここでいう『必要経費に算入される金額』とは、その費用や損失が補てんされるものかどうかに関係なく必要経費は必要経費として別建てで計算されるような金額をいうのであって、その趣旨は、現に補てんされている損害を一方においては必要経費として控除しているのであるから、その補てん金は非課税とはしないというものである。したがって、法第五条の資産損失の補てん金の場合には、一方の損失の金額が必要経費とされない⁽⁷⁾ので、令第三〇条本文かつこ内の金額には該当せず、非課税とされることになる。」と説明する。また、雑損控除の対象からも「保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額」が排除されているが（所法七二①括弧書き）、これについても同様に理解することができる。

4 物的損害と人的損害

稼働能力喪失 (loss of earning capacity) の補償は、資本の填補に相当するから、それが物的損害であっても、人的損害であっても、本来課税の対象とすべき所得とはならないという構成も可能であるように思われるが、所得税法は非課税の範囲を物的損害と人的損害とに分けて規定する。

すなわち、所得税法上、物的損害については、損害保険金や不法行為その他突発的事故により資産に加えられた損害について支払を受ける損害賠償金等は、棚卸資産（同法施行令八一条各号《譲渡所得の基因とされない棚卸資産に準ずる資産》に掲げる資産を含む。）、山林、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの又は著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）につき損失を受けたことにより取得する保険金等（以下「棚卸資産等」という。）に対するものを除き、非課税とされている（所令三〇二）。これに対して、人的損害により受ける補償金等については、精神的損害に対する慰謝料⁸⁾、身体的損害に対する医療費はもちろん、給与所得者が業務上の災害に基づいて受ける休業補償金等（労災保険法一二の六参照）のほか、芸能人、自由職業者等が人身事故により受ける喪失利益の補償なども非課税とされている。

このように、所得税法が物的損害の場合と人的損害の場合とを区別して、人的損害に対する補償金を広く非課税としているのは、いわば「人情の機微」を考慮した措置であると説明されることがある⁹⁾¹⁰⁾。また、物的損害であっても突発的事故に基づく損害賠償金等について、棚卸資産等に対するものを除いて非課税としているのは、不測の事故によりインボランタリーに実現されたキャピタル・ゲインは、非課税が相当と考えられたものであるといわれている¹¹⁾。

5 確認の規定としての所得税法九条一項一七号

ところで、被った損害以上に支払を受けた損害保険金等の取扱いはどのように解するべきであろうか。このことは、所得税法七条一項あるいは同法九条一項柱書きにいう「所得」とは何か、同条項一七号にいう「もの」とは何かという問題に関わる論点であると思われる。

金子宏教授は、「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、所得を構成しない。これは、

制度的には必要経費の控除、譲渡資産の取得原価の控除等の問題として現われるが、これらは資本主義的拡大再生産を保障するために必要な制度である。保険金や損害賠償金も、損害の回復であって、所得ではない（九条一項一六（旧二一）号参照）。⁽¹²⁾と述べられ、また、「損害賠償の名目で金銭が授受されていても、客観的に損害が発生していない場合には、それは損害の回復ではなく、所得である。授受された金額が損害の範囲をこえている場合の超過額についても同様である。」⁽¹³⁾される。

このようにみると、原状回復を超える部分が生じて初めて所得課税上の問題が生じるのであり、原状回復を超える金額を受領した場合にそれが「所得」となるのであるから、所得税法九条一項においては、かかる「所得」を非課税と規定していると理解すべきということ（このように解せば、損失額を上回った損害保険金等を受け取った場合の当該上回る部分は創設的に非課税と解される。）になりそうであるが、「所得」であるにもかかわらず、これが課税されない積極的な理由が見当たらない。

平田敬一郎氏は、「傷害保険契約または損害保険契約に基き支拂を受ける保険金、損害賠償により取得するもの、慰籍料その他これに類するものもともと損失または損害の補てんたる性質を有するものであって、所得として課税するだけの担税力があるとは認められないから非課税になっているのである。」⁽¹⁴⁾と論じられており、かような見解によれば、所得税法九条一項一七号の非課税規定は、原資回復のための、損失や損害を補てんした部分⁽¹⁵⁾について課税をしないということをとどまるから、同条項は本来的な意味での「所得」の非課税を規定したのではなく、いわば確認の規定であると理解することができる。

例えば、近隣住民がマンション建設者から支払を受けた金員が非課税所得となるか否かが争われた事例において、大阪地裁昭和五四年五月三一日判決（行裁例集三〇巻五号一〇七七頁）⁽¹⁶⁾は、「所得税法九条一項二一号（筆者注…現

行一七号)、同法施行令三〇条が損害賠償金、見舞金、及びこれに類するものを非課税としたわけは、これらの金銭が受領者の心身、財産に受けた損害を填補する性格のものであって、原則的には受領者である納税者に利益をもたらさないからである。」とし、これらの条項にいう「損害賠償金、見舞金及びこれに類するもの」とは、「納税者に損害が現実には生じ、または生じることが確実に見込まれ、かつその補填のために支払われるものに限られると解するのが相当である。」としている。したがって、「当事者間で損害賠償のためと明確に合意されて支払われた場合であっても、損害が客観的になければその支払金は非課税にならないし、また、損害が客観的にあっても非課税になる支払金の範囲は当事者が合意して支払った金額ではなく、客観的に発生し、または発生が見込まれる損害の限度に限られるとしなければならぬ。」⁽¹⁷⁾というのである。なるほど、このような判断は、私法において、「損害賠償はその原因たる不法行為ないし債務不履行がなかったならば存在したであろう財産状態に復帰せしめることを目的とする」とされている(広島高裁岡山支部昭和三七年一月二二日判決・下民集一三卷一号五三頁)ことも整合性が取れているように思われる。

岡村忠生教授は、「所得課税が対象とするのは、所得すなわち利益あるいは増加益であり、原資あるいは元本を課税の対象とすることはできない。損害賠償や損害保険給付は、原資を回復するものであるから、もともと所得ではなく、所得課税の対象ではない。そうすると、こうした場合については、わざわざ非課税規定を置くまでもないとも考えられる。」とされているが、まさに、所得税法九条一項一七号は、確認の規定以上の意味を有するものではないということであろう。

このような議論は、得べかりし利益が賠償される場合に、これが所得税法九条一項一七号にいう損害賠償金に該当しないと判断にも現われてくるのである。

ここで一つの国税不服審判所事例をみてみよう。

審査請求人（以下「請求人」という。）は、Aに対して、自己の所有する土地を一億五、〇〇〇万円で譲渡する契約を締結し、手付金として一、七九二万円を受領し、後日残代金相当額のB社振出しの小切手を受領して所有権移転登記に必要な登記委任状及び印鑑証明書を交付した。その後、その小切手は不渡りとなり、Aは残代金を支払う意思も能力もなかったにもかかわらず、これを秘し、請求人を誤信させ、本件土地につき登記を自己に移転した上第三者に譲渡し登記も移転した。そこで、請求人は、Aに対し売買契約を取り消す旨の意思表示をした上、損害賠償請求訴訟を提起したところ、売買残代金相当額の給付判決を得た。以上のことから判断すると、売買契約の取消しにより形式的には本件土地の売買はなかつたことになるが、これに対して、国税不服審判所平成六年一月二五日裁決（裁決事例集四八号一〇〇頁）は、損害賠償債権の取得は実質的には本件土地の譲渡の対価と評価すべきであり、得べかり利益の賠償は所得税法九条一項一七号に規定する「損害賠償金」に該当せず、非課税所得に当たらないとした。その判断において同国税不服審判所は、「所得税法第九号第一項第一六号（筆者注：現行一七号）が損害賠償金を非課税所得としている趣旨は、典型的な損害賠償が一旦失われた価値を再び補てんし損害のない状態に戻すだけのものであり、形式的に価値の取得があつてもそれを所得と観念することが酷であることにありと解される。したがつて、損害賠償ではあつても得べかりし利益が賠償される場合には、本来得ようとした利益を取得したのと同じ状態となり、上記の典型的な損害賠償のように所得と観念することが酷であるとはいえないから、同条項に規定する『損害賠償金』に当たらないと解するのが相当である。」とするのである。¹⁹⁾

また、和解金が精神的苦痛及び肉体的苦痛の対価として取得したものと認められないことから、当該和解金は、請求人の心身、資産に加えられた損害を補てんする性質のものではなく、本来所得となるものや得べかりし利益を喪

失した部分を受領したもので、請求人の業務の遂行により生ずべき事業所得に係る収入金額に代わる性質を有するものと認められた国税不服審判所平成一年三月二三日裁決（裁決事例集五七号一二七頁）がある。国税不服審判所の認定事実によると、個人病院長である請求人は、請求人を開設者とする個人病院の医療法人化に協力し、医療法人認可後に院長ないし設立代表者の地位を辞任した。また、病院の実質的経営者であるAは、別に請求人を開設者とする診療所の開設に協力し、かかる診療所の開設が遅延した場合には、Aが請求人に対し損害賠償金を支払う旨の合意書を作成した。その後、期限までに請求人を開設者とする診療所の開設ができなかったことから、請求人はAを相手方として、合意書に基づく損害賠償金を請求する訴訟を提起し、損害賠償金を二、九五〇万円とする和解が成立したというのである。本件和解金につき、請求人は、自己の精神的苦痛及び肉体的苦痛に対する対価として算定されたものであるから、所得税法九条一項一七号及び同法施行令三〇条の規定により非課税とされる損害賠償金に該当する旨主張したが、国税不服審判所は、「社会通念上積極的な所得として課税するに適しない実質的な意味での損害賠償金」ではないとして、得べかりし利益の喪失についての金員は、実質的な所得を得たのと同じの結果となるとする。

なお、この場合についても、損失額までの部分の金額は、所得税法五一条一項括弧書き及び同法七二条一項括弧書きの「保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額」に当たると解すべきであろう。もっとも、実際に非課税所得となるか否かは、かかる金額が形式的に損害賠償金であるかどうかというのではなく、実質的な意味で損害賠償金といえるかどうかによって判断されなければならないのはいうまでもない。この点からすれば、上記国税不服審判所平成一年三月二三日裁決が、「社会通念上積極的な所得として課税するに適しない実質的な意味での損害賠償金」かどうかを判断の基礎に置いていることには左袒したい。

6 物的損害の発生原因

(1) 突発的な事故

所得税法九条一項一七号及び所得税法施行令三〇条二号にいう「突発的な事故」というのは、専ら原因の態様面から非課税範囲を限定するものである。

かように、非課税所得の対象となる物的損害の発生原因としては、不法行為やその他「突発的な事故」によるものだけが非課税とされている。その一方で、資産の価値減少、滅失等があらかじめの契約によるものであるときは、それに伴って受ける補償金は、譲渡所得に係る収入金額として課税の対象とされており（所令九五）、これらのことを併せ考えると、所得税法上非課税と扱われる物的損害に係る賠償金は、契約上の損害のような賠償金を対象とするのではなく、突発的事故のようなものを対象としているのであって、ここにいう不法行為という文言もそもそも予測不可能な原因の一つとして挙げられているといふべきであろう。ここにいう予測不可能性とは意思が介在しないという意味であり、かような点では、契約上の損害が排除されるべきとして予定されていたということもできよう。

この点は、当事者間で損害賠償のためと明確に合意されて支払われた金額の全額が非課税となるとする納税者側の主張に対する前述の大阪地裁昭和五四年五月三一日判決が、「この主張は、本来法律によって一義的に定められなければならない非課税の範囲を、支払者と受領者の合意によって変更することを認めるものであって到底採用することはできない。」と判示しているところからも窺われる。

そもそも、所得税法九条一項一七号は、「損害賠償金…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」と規定するように、「加えられた損害」というように過去形により表現されていることも看過されてはならない。字義どおりに厳格に解釈することは、不法行為上の損害賠償は、原則として

現に生じた損害についてのみ認めようとする従来の判例及び通説に従うところでもある。⁽²¹⁾

損害賠償金であるということは、当事者の意思に反した損害が発生していることを意味するのであるから、当事者の意思に沿うものはそもそも損害とはいわないという理論構成を採る見解もある。⁽²²⁾ この点、札幌地裁平成三年二月五日判決（税資一八二号二五三頁）⁽²³⁾は、「同法九条一項二号（筆者注・現行一七号）が資産に対する損害賠償金を非課税とした趣旨は、損害賠償金は、当事者の意思に基づき資産が譲渡される場合と異なり、資産に対して突発的に予期しない損害が加えられた場合に発生するところから、その間に所得の観念を入れて課税するとすれば被害者にとって苛酷な結果になるとの配慮に出たものであると解される。したがって、ある金員の支払が、同規定にいわゆる損害賠償金に該当するか否かは、その名目のみにとらわれるのではなく、右のような趣旨に鑑み、実質的にみて被害者の予期せぬ損害を補填する性質のものであるか否かによって判断すべきものである。」と判示している。

もっとも、損害の発生とは、当事者の意思の介在がないものといえたとしても、その賠償額や慰謝料については程度の差こそあれ、交渉のファクターが存在することからすれば、当事者の意思を完全に排除した賠償額や慰謝料というものを観念することは難しいといわざるを得ない。例えば、寿司屋を営む者が立退きを求める家主側から受けた執拗な嫌がらせや脅迫に対する慰謝料として受けた精神的慰謝料について、国税不服審判所平成四年九月二一日裁決（裁決事例集四四号九七頁）は、「精神的慰謝料としての金員の授受があったとしても、所得税法施行令第三〇条第三号に規定する非課税とされる見舞金は、災害、事故等による損害に対するいわゆる社会通念上の見舞金であるところ、立退きは災害あるいは事故に該当せず、また、請求人の立退きに際し、格別の災害あるいは事故による損害があったことを認めることはできないことから、精神補償一、〇〇〇万円は、同条同号にいう非課税所得に該当しない。」と判断している。この辺りは、昭和三六年度の政府税制調査会答申が、「居室が不法占拠されたような場合でも、示談が

成立して通常の契約関係が成立したと認められるときは、それ以後の補填は課税所得とする。」と述べているのと平仄が合うように思われる。

(2) 不法行為

所得税法施行令三〇条二項は「不法行為その他突発的な事故」を規定している。しかしながら、「不法行為」といっても、交通事故のような事実行為的不法行為から取引的不法行為、ニューサンス（不法妨害）などまで、その範囲は相当に広い。

とりわけ取引的不法行為にみられるように、契約法上の法律問題が不法行為法によって解決される現状における不法行為法の広がりを見ると、前述した所得税法にみる契約的要素を非課税規定の対象から排除しようとする趣旨がどこまで条文上の「不法行為」という要件によって実現できるかについては議論の余地もあろう。

ところで、所得税法施行令三〇条二号が「不法行為その他突発的な事故」と規定し、不法行為と突発的な事故を並列していることからすれば、これら並列事項の前部と後部との関係が全く遮断されていると解するには無理がある。では、その前部と後部の共通的な理解をどこに求めるべきかといえば、当然ながら、所得税法九条一項一七号に戻らざるを得ない。

所得税法九条一項一七号が、資産に加えられた損害の原因として、「不法行為」を示さず、「突発的な事故」を示すにとどまるところからすれば、同条項は、突発的な、すなわち、予測不可能な事故等の原因を前提とした非課税所得を規定していると理解することができる。所得税法九条一項一七号にいう「心身に加えられた損害」に基因して取得するもの」が所得税法施行令三〇条一号に政令委任され、所得税法九条一項一七号にいう「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」が所得税法施行令三〇条二号に政令委任されていると理解すべきであ

と思われるが、そこでは、あくまでも「不法行為その他突発的な事故」は所得税法九条一項一七号にいう「突発的な事故」を説明するための政令委任であるとするのが素直な解釈であり、この点から上記のような理解は肯定される²⁴。このような一応の理解を前提とした上で論を進めることとするが、不法行為に基づく損害賠償金がすべて所得税法施行令三〇条二号に該当するわけではなく、同令九四条に該当するものを除くとされているのであるから、同条の規定を考察する必要がある。

第二章 所得税法施行令九四条一項の解釈論

1 所得税法施行令九四条一項の「収入金額に代わる性質を有するもの」の意義

(1) 文理上「収入実現の確実性」は問われているか

所得税法施行令九四条一項は、収入に代わる補償について非課税対象から除外するという趣旨の規定であるから、収入であることの確実性が要請されるという主張が考えられる。かような主張は法的妥当性を有するのであるか。具体的にいうと、「不法行為がなければ売買差損に相当する収入があったはず」というような確実性が担保されていなければ同条項の適用はあり得ないのか、かかる確実性は同条項適用上の要件といえるのかという問題である。

かような主張は妥当なものとはいえない。ただし、所得税法施行令九四条一項の文理に反するからである。

所得税法施行令九四条一項柱書きは、「不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行なう居住者が受ける次に掲げるもので、その業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、これらの所得に係る収入金額とする。」とするように、「収入金額に代わる性質を有するもの」と規定している。

前述の主張は、「収入金額に代わる性質を有するもの」であるということにつき、「収入金額に代わるもの」というように、条文の誤読がなされており、かかる誤読を前提に解釈が展開されているのである。

そこで、所得税法施行令九四条一項柱書きを解釈するには、これらのことが理解されなければならないことに気がつく。少なくとも、本件大分地裁判決や本件名古屋地裁判決のようなケースでは、不法行為がなければ売買差損に相当する収入があったはずであるかどうかというような、収入実現の確実性の観点から制限を加える必要はないであろう。すなわち、かかる議論では同条項の規定を狭く解釈し過ぎているということになる。

具体的にいえば、例えば、休業日に店舗のシャッターを突き破って入ってきたトラックによって店頭の棚卸資産が損害を被ったというようなケースにおいて、当該棚卸資産の損害に係る損害賠償金をトラック運転手から得た場合に、その損害を被った棚卸資産が確実に売れるようなものであったか、あるいはそのまま店頭に並べておいても、所詮売れそうになかったものであるかどうかなどというような検討が必要であろうか。文理解釈上、「収入金額に代わるもの」とはせずに、「収入金額に代わる性質を有するもの」と広く条文が規定していることからすれば、損害を被った商品の販売可能性の有無までをも検討する必要はないのである。また、このことは、所得税法施行令九四条一項二号が業務の廃止などをも前提としていることから分かる。ただし、業務の廃止に伴う補償金を同条項が掲げているということは、当然に収入の確実性などを法が求めていることの証左であるからである。

かように、所得税法施行令九四条一項は、収入金額に代わるものかどうかを収入実現の可能性や確実性という観点から判断するような条文構成とはなっていない。したがって、不法行為がなければ売買差損に相当する収入があったはずであるか否かというような視点で所得税法施行令九四条の適用をみるのは、文理に反する解釈であるといわざるを得ない。

また、所得税法施行令九四条一項一号の規定は、不法行為に基づく損害賠償金をも排除していない。このことは契約不履行のみに限定していないことを意味している。すなわち、業務に関連した収入であれば、それが直接の業務上の損失のみならず、直接の業務上の損失といえない損失により生ずる損害賠償金についても当該業務上の収入金額とするのである。同条項によれば、例えば、休業日に店舗にトラックが突っ込んできたことよって店舗内にあった棚卸資産につき損害を受けたことにより取得する不法行為に係る損害賠償金であっても、これを事業所得に係る収入金額としなければならぬのである。かように業務と損失との連結点が単に棚卸商品であるというだけであっても、損失に係る損害賠償金を収入金額に計上させるというのが同号の取扱いである。

かように考えると、所得税法施行令九四条一項一号の対象とする損失の範囲は取扱資産等の種類によって損失の取扱いが異なるという構成になっており、収入実現の確実性などは要件とはされていないということに気づかねばならないのである。

にもかかわらず、この点につき、本件名古屋地裁判決は、「同号（筆者注：所得税法施行令九四条一項二号）所定の補償金等に該当するものは、休業補償、収益補償等の事業の遂行による得べかりし利益に代わるものであって、実損害を補てんするための損害賠償金がこれに含まれると解することはできない。」と判示しており、この点において失当であるといわざるを得ない。

（２） 所得補償に対する規定とみる解釈の妥当性

では、そこにいう「収入金額に代わる性質を有するもの」については、どのように考えるべきであろうか。この点は、前述のとおり、必ずしも収入金額に代わるものであるとはいえずとも、かような性質を有するものであれば足りると解されるところ、業務に係る収益が減少した場合に居住者が取得する補償金のようなもので、収入金額に

代わり得るような性質を有するものはこれに含まれると解すべきであろう。

すなわち、「本来所得となるべきもの」あるいは「得べかりし利益の喪失を補てんするもの」にこだわらなければならないと思われる。

けだし、所得税法施行令九四条一項は、「収入金額に代わる性質を有するもの」とするのであって、「所得金額に代わる性質を有するもの」と規定するものではないからである。つまり、所得性の有無はここでは問われていないのである。所得税法施行令中、第二編《居住者の納税義務》第三節《収入金額の計算》に位置付けられる同条項が、所得税法三六条《収入金額》を受けた規定であると解されることから、同様の結論にたどり着く。「所得金額」ではなく、「収入金額」に代わる性質を有するものであることが要件であるという点が確認されるべきである。

したがって、「本来収入となるべきもの」あるいは「収入を補てんするもの」であればよいのであって、「本来所得となるべきもの」あるいは「得べかりし利益の喪失を補てんするもの」と解するのは文理から離脱した解釈であるといわざるを得ない。換言すれば、収益補償の規定ではあっても、所得補償の規定ではないという理解が、同条項の適用議論の前提とされなければならないはずである。

例えば、建物賃借開始からわずか一年余で賃借人が解約を申し出てきた場合に賃貸人が受け取った返還不要保証金の課税上の取扱いが争点となった事例として、国税不服審判所昭和五九年一月二四日裁決（裁決事例集二七号六三頁）がある。この事例において、賃貸建物が、当初の賃借人であるD社の希望により、D社が経営する生鮮食品の販売に都合がよいように設計され、冷凍設備まで備えているなど用途が特定されたものであることから、次の賃借人に対しては、当初の賃貸料よりも減額して賃貸せざるを得ないこととなり、また、当該次の賃借人であるF勤労者生活協同組合が、家具類の販売をしており、冷凍設備はもちろんのこと、エスケーターも使用していないので月額家賃

が減額されていることなどを同国税不服審判所は認定した上で、次のような判断を示している。すなわち、「返還不要保証金は、請求人〔筆者注・賃貸人〕の将来における不動産の貸付業務に係る収益の減収を具体的に見積った上で算定されたものではないにしても、家賃の減収及び冷凍設備等の遊休陳腐化によって生ずる損失等、その後の不動産貸付業務に係る収益の減収に対する補償として取得する補償金に類するものと解するのが相当である。…してみると、これは、所得税法施行令第九四条第一項第二号《事業所得の収入金額とされる保険金等》に規定する『不動産所得を生ずべき業務を行う居住者が当該業務に係る収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの』に当たると解せられる。したがって、返還不要保証金は、業務の遂行によって、生ずべき収入金額に代わる性質を有するものであることから、不動産所得に係る収入金額であると認められる。」としている。

また、A県競走事業廃止対策審議会条例の施行に伴い設置された競走事業廃止対策本部の定める廃止対策措置基準によると、予想業者が完全廃止した場合には、一日当たり売上収益額相当の年間開催日数分を限度として見舞金として措置する旨及び売上収益は売上高の六割を限度として算定する旨定めており、この基準に準拠して、組合を通じて請求人に配分された見舞金一三二万円の課税上の取扱いが争われた事例において、国税不服審判所昭和五〇年七月一日裁決（裁決事例集一―一〇一三頁）は、「いわゆる予想業の業務の遂行により生ずべき所得に係る収入金額に代わる性質を有すると認めるのが相当であるから、この見舞金を、その業務の所得金額に係る収入金額である」と認定している。

このように「本来収入となるべきもの」あるいは「収入を補てんするもの」こそが、所得税法施行令九四条一項にいう「収入金額に代わる性質を有するもの」の解釈として妥当性を有すると考える。

(3) 原則としての総額主義計算

前述のとおり、所得税法施行令九四条一項は、収益補償についての規定であるが、そのことと、所得税法施行令九四条一項一号括弧書きが、「山林につき法第五一条第三項《山林損失の必要経費算入》の規定に該当する損失を受けたことにより取得するものについては、その損失の金額をこえる場合におけるそのこえる金額に相当する部分に限る。」と規定し、山林に係る災害・盗難・横領による損失につき支払を受ける保険金などについては、損失を超える部分だけが山林所得の収入金額となることと規定していることは別である（所法五一③）。所得税法五一一条三項は括弧書きにおいて、「保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。」として必要経費の範囲を制限しており、その裏返しとして、所得税法施行令三〇条二号は、損失補てん部分を非課税としてるので、いわゆる収支両落ちとして純額主義による所得計算が要請されているのである。

この点は、山林以外の棚卸資産等の場合とは異なる。すなわち、これら棚卸資産等は、棚卸計算を通じて損失分は自動的に経費となり、反面保険金などは全額が収入となる、いわば総額主義の計算をするのとは異にしているといえよう。⁽²⁵⁾

このようにみると、所得税法施行令九四条一項は収益補償についての規定であるとしつつも、一号のうち、棚卸資産等については総額主義により、山林については純額主義によることとしていることが判然とする。この違いを文理に即して考えると、同条項柱書きに示されているように、「収入金額に代わる性質を有するもの」についての収入金額規定であることからすれば、当然に総額主義が原則であるはずである。そこで、法は、山林について純額主義を採用するためにあえて括弧書きにおいて純額主義による旨を明示していると解される。すなわち、明文の規定なくして、例外的な純額主義を採用していると解釈することは到底できず、山林について純額主義が適用されるのも、例外的に明文によってそう示されているからであると理解されなければならない。

では、所得税法施行令九四条一項二号についてはどうであろうか。同号に、例外的に純額主義を採用する旨の規定がない限り、原則どおりの総額主義が採用されていると解するほかはないといわなければならない。

したがって、二号の適用においても、収入金額ベースでこれを判断するべきであることとなるのである。

ところで、棚卸資産につき損害を受けたことにより損害賠償を取得したことをもって、さも棚卸商品が売れたかのような課税をするのは、既に損害を受けた棚卸商品の仕入原価が原価計算上必要経費に算入されているからという理由だけであろうか。そうであるとするならば、損害賠償金を非課税とし、仕入原価を減額することも可能であるが、そうはせずに、収入計上を法が求めるのは、すべての収入を計上するという総額主義的な考え方を背景に、棚卸資産について生じた損害に係る損害賠償についても、これを業務に関する収入とみていることにあると思われる。そのような考え方は、所得税法施行令九四条一項二号にも及んでおり、業務に関する補償金が、たとえそれが廃業などによるものであっても収入に計上するという構成が採られているのである。すると、メルクマールとなるのは業務によって生じた損失であるか否かという観点が重要となる。この点については後ほど考えてみたい。

2 所得税法施行令九四条一項二号

(1) その他の事由

所得税法施行令九四条一項二号は、「その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」と規定しており、その意味するところは広範なものであるといえよう。ただし、「その他の」は、荒井勇氏が、『商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産で…』、『農業、漁業、製造業、卸売業、サービス業その他の事業で政令で定めるもの』のように、『その他の』の前におかれたことば（名詞又は名詞句）がその後に置

かれたことばの意味の中に含まれ、その例示としての役割をもつ場合に用いられます。」と説明されるように解されており、かような一般的な税法の解釈ルールに従えば、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」は、例示⁽²⁶⁾としての意味を有するにすぎないと理解することができるからである。

もっとも、「その他の」と「その他」について明確な使い分けがなされているとはいえないのではないかとこの疑問も考えられるが、所得税法施行令九四条一項二号がわずか数行の短い規定の中に、「その他の事由」という文言と「その他これに類するもの」という文言を示しており、「その他の」と「その他」を明確に使い分けていることが判然とする。かような点に注視すれば、これら二つの用語を意識的に使い分けられているとみるのが素直な解釈であろう。

したがって、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」に限らず、それ以外の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するものも、所得税法施行令九四条二項の対象となると解すべきであろう。

そして、ここでも当該業務には雑所得や不動産所得を生ずる業務的規模のものも包摂されていることを看過してはならない。すなわち、事業としての性質を有しない雑所得をも対象とした規定としての「休止、転換又は廃止」であるから、継続的事业の廃業のようなものから、短期的に行われる小規模な業務の「休止、転換又は廃止」をも含んだ広い概念であるということが理解されなければならないのである。

もっとも、かような理解を前提にしても、所得税法施行令九四条一項二号にいう「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由」をどのように解すべきかについては、さらに検討を要することとなる。すなわち、「その他の事由」とはいつても、その前に掲げている「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」という例示に類似ないし準ずるもののみを指すと解すべきか、あるいはそのような制約は必ずしも必要ないとすべきかについて

は見解が分かれ得る。

ところで、所得税法施行令八条三号《臨時所得の範囲》は、「一定の場所における業務の全部又は一部を休止し、転換し又は廃止することとなった者が、当該休止、転換又は廃止により当該業務に係る三年以上の期間の不動産所得、事業所得又は雑所得の補償として受ける補償金に係る所得」として、臨時所得の範囲を規定する。この規定では、「業務の全部又は一部を休止し、転換し又は廃止」のみが明示されており、「その他の事由」というような更に拡張した文言は示されていない。すると、同じ所得税法施行令においても、「業務の全部又は一部を休止し、転換し又は廃止」と規定する同令八条三号のような規定と、「当該業務の全部又は一部を休止、転換又は廃止その他の事由」とする同令九四条一項二号のような規定とで、規定振りに使い分けがなされていることが分かる。かような点に鑑みると、所得税法施行令九四条一項二号がわざわざ「その他の事由」を示して「当該業務の全部又は一部を休止、転換又は廃止」とどまらず、更に適用対象を広義にとっていることが等閑視されてはならないように思われるのである。

(2) その他これに類するもの

加えて、所得税法施行令九四条一項二号は、収益補償として取得する補償金にとどまらず、「その他これに類するもの」としていることにも十分な注意が払われなければならないと考える。

このように、所得税法施行令九四条一項二号は、業務の休止、転換又は廃止にとどまらず、「その他の事由」を原因とし、業務の収益の補償として取得する補償金その他「これに類するもの」をも対象としているのは、前述したとおり、同条項が「収入金額に代わるもの」と規定するのではなく、更に広い範囲を予定していると思われる。「収入金額に代わる性質を有するもの」を規定の対象として通じることと通じるのである。そこでは、営業活動に限らず、所得稼得活動から生じた経済的な価値の流入を全般的に含めて理解するのが相当であると思われる。

このことは、いくつかの事例との整合的理解からも同様の結論を導出できる。

例えば、請求人が、中途解約に伴い返還不要となった敷金及び建設協力金のうち不動産所得の収入金額とされるのは、賃料の減収による損失及び解約に伴う諸費用の実費弁償等としての補償額等に限定され、その余は一時所得に該当する旨、また、仮に不動産所得の収入金額となるのであれば、臨時所得に該当し平均課税の規定が適用される旨主張した事例がある。所得税法施行令九四条の解釈としては、適用範囲を狭く解しているかのようにも思える国税不服審判所平成一六年四月二六日裁決（裁決事例集六七号一三五頁）がそれである。しかし、この裁決においてさえ、中途解約の合意内容等によると、返還不要の敷金及び建設協力金は、賃料の減収によって生ずる損失等、その後の不動産貸付業務に係る収益の減収に対する補償として取得したものと認められ、不動産賃貸業務の遂行によって生ずる収入金額に代わる性質を有することから、その全額が不動産所得に係る収入金額であると認められると判断している。このことから、建設協力金が賃料の減収によって生ずる損失や収益の減収に対して支払われるものであるとしても、これにつき所得税法施行令九四条一項の適用を肯定していることが分かる。

また、前述の国税不服審判所昭和五九年一月二四日裁決では、賃貸料減収や冷凍設備等の遊休陳腐化によって生ずる損失等のための補償として取得する返還不要保証金にも所得税法施行令九四条一項二号の適用を肯定していることなど、これまでの事例の集積からは、所得稼得活動から生じた経済的な価値の流入を全般的に含めて解釈すべきことがみて取れる。

このように、所得税法施行令九四条一項二号の射程は広いように思われる。所得税法施行令三〇条二号にいう不法行為や突発的な事故の範囲は一義的に非課税範囲を画するが、所得税法施行令九四条一項二号が広く所得稼得活動から生じるものを同令三〇条二項の適用対象から除外していると理解することができよう。

すると、関心は本件商品先物取引が所得稼得活動といえるのかどうかという点にシフトする。

第三章 本件和解金に係る課税関係

1 消費活動と所得稼得活動

所得税法施行令九四条一項二号該当性を判断するに当たっては、同条項にいう「当該業務」に該当するか否かという点がクリアされなければならない。所得税法施行令九四条一項二号にいう「当該業務」とは、同条項柱書きにいう「雑所得を生ずべき業務」であるが、かかる業務を行う居住者が受ける「補償金その他これに類するもの」は同令三〇条二号にいう非課税対象から除外されているからである。

そこで、ここにいう「当該業務」とは、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」という例示に関係するようなある種の所得稼得活動のみを指すと考えられる。つまり、消費活動の延長で得られた利益が雑所得に該当するというような場面は多々あるが、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」という例示があるからには、かような例示が意味をなすような活動でなければならず、いかなる雑所得を生じる活動でもよいというわけではないという議論である。

そこで、業務性を考えるに当たって、本件のような商品先物取引による損失が単なる消費活動から生じた損失として理解されるべきか、あるいは所得稼得活動の結果生じたものと捉えるべきかということが整理されなければならない。

佐藤英明教授は、所得税法上の雑損控除に関する論稿の中で次のように論じられる。すなわち、同教授は、「合理

的な投資は所得稼得活動であって、消費ではないと考えるべきではないだろうか。株価の上昇を『楽しみにして』株を買うからと言って、それを『馬券を買って競馬を見る』のと同視することは適當ではない。両者の区分は、たとえば、客観的に判断して所得の発生を期待することが合理的だと言えるか、という点におかれるべきであろう。納税者が自分の嗜好に応じてエコ投資ファンドやゲーム投資ファンドを買う場合であっても、判断の基準は同様である。そして、所得の稼得のために投入された原資は消費ではなく、それが損失を被った場合には、所得の計算にその結果を反映させるべきだと考えられる。」と指摘される。⁽²⁷⁾

もっとも、単に投資や投機であるというのみで消費活動であったか所得稼得活動であったかを判断することは危険かもしれない。

2 商品先物取引と個別事案における和解金

すると、それぞれの個別事例ごとに、取引への参加の経緯や状況、契約締結段階における意思決定過程などをよく観察した上で所得稼得活動か否かが判断されるべきではないかと思われる。

では、商品先物取引の場合は、所得税法施行令九四条一項二号が予定するような所得稼得活動といえるのであろうか。納税者が、以前から株式取引を行い、また、商品先物取引を開始する以前から、外国為替証拠金取引を行ってきたような場合で、金融商品取引によって積極的に儲けを目指して活動をしている事例においてはどうかであろうか。

商品先物取引は、リスクの高い取引であり、納税者自身がそのことを承知の上で参加したものであるとした場合にはどうかであろうか。また、仮に、違法性を帯びた勧誘であったということが認定されたにせよ、ハイリスクを理解して、儲かることへの期待から自ら取引に参加して、ハイリターンを得るために行ったような場合であるとするならば、

取引に基因した所得稼得活動に伴う損失とみるべき余地があるのではなからうか。

しかしながら、本件大分地裁判決は、「本件和解金の実質は不法行為に基づく損害賠償金及び遅延損害金であるところ、…上記損害賠償金は、本件先物取引の売買差損等によりXの生活用資産である金銭等の資産に加えられた損害に基因して取得した損害賠償金であり、収益補償ではないと認められる」などと判示するにとどまり、最も仔細にわたる認定が必要であると思われる部分について、いとも簡単に、「Xの生活用資産である金銭等の資産に加えられた損害」という点を指摘するにとどまっているのである。

3 損害賠償金該当性

ハイリスクを理解して、儲かることへの期待から自ら取引に参加して、ハイリターンを得るために行った取引に基因した所得稼得活動に伴う損失であるとみる事案においては、そのような取引を継続する過程において生じた損失が、そもそも所得税法施行令三〇条二号が予定する「損害」に当たるか否かさえも微妙なものとなってこよう。むしろ、前述のとおり、商品先物取引が所得稼得活動であることからすれば、商品先物取引を継続的に取り扱う者として契約関係に立つ商品先物の取引業者から得た場合の和解金のケースを想定した場合、所得稼得活動たる業務から生じた経済的な価値の流入と解するのが相当ではなからうか。所得税法施行令九四条一項二号は、所得稼得活動たる業務から得られる経済的な価値の流入をすべて総額主義的に収入計上することを予定する規定であると解されるところ、本件和解金は、同令九四条一項二号にいう「収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」に該当すると解するのが相当であるように思われる。

なお、上記の議論は、所得税法施行令九四条一項柱書きにいう「収入金額に代わる性質を有するもの」に当たると

とが前提とされなければならない。この点、同柱書きにいう「収入金額に代わる性質を有するもの」とは、前述のとおり、「本来収入となるもの」あるいは「収入を補てんするもの」であればよいのであって、「本来所得となるべきもの」あるいは「得べかりし利益の喪失を補てんするもの」と狭く解釈する法的根拠はないのであるから、本件和解金のような、所得稼得活動たる業務から得られる経済的な価値の流入は、通常の所得稼得活動において「本来収入となるもの」として、同柱書きにいう「収入金額に代わる性質を有するもの」に当たると理解するのが相当であると思われる。

結びに代えて

本件大分地裁判決や本件福岡高裁判決（及び本件名古屋地裁判決・本件名古屋高裁判決）からは、不法行為による損害賠償金は、それが継続的な取引等損害を受けた者の合意に基づく、いわば突発的な事故による損害でない場合であっても、非課税所得に該当するという下級審判決の見解を導き出すことができそうである。⁽²⁸⁾ さらには、その際、財産的損害を補てんするものとして期待されるところの「得べかりし利益」の補てんが非課税所得に該当しないとの理解も導出されよう。

しかしながら、これまで述べたように、私見としては、所得税法九条一項一七号は契約や合意から生じた損害賠償金を非課税所得対象から排除しようとする趣旨で、「突発的な事故」という規定を設けていると解すべきであって、そこには、納税者の意思の介在しない損害への損害賠償金を非課税とする趣旨が認められるところ、問題となつていく和解金がそのような性質のものであるかどうかという観点から判断が展開されるべきであると考えられる。

また、所得税法施行令九四条一項が所得稼得活動に関する収入一切を総額主義的に捉える規定であることからすれば、損害和解金の中にも、所得稼得活動としての商品先物取引に係る収入として理解されることがあり得るというべきであり、その際には、同項にいう「収入金額に代わる性質を有するもの」に該当し、所得税法施行令三〇条二号の「損失」の補てんであるとみることができなくなると解するべきであると考えるところである。

もっとも、本件大分地裁判決及び本件福岡高裁判決が示した非課税所得についての拡張解釈が取引的不法行為に対する私法的救済の動向に適切に即応するものとの評価もあり得ないこともなからうが、かような私法的救済の動向をも考慮に入れた判断が租税法上要請されるかについては、今後の検討事項としつつも、差し当たり現状認識としては消極的に解しておきたい。

- (1) これらの事案については、多くの判例評釈がある。差し当たり、本件大分地裁判決について、林仲宣³⁰高木良昌「判批」税弘五八巻一号一六二頁、中西良彦「判批」税理五二巻一四号二二三頁、末崎衛「判批」税法五六二号一八一頁、山本洋一郎「判批」自正六一巻二号二六頁、豊田孝二「判解」速報判例解説六号（法セ増刊）三二七頁など、本件名古屋地裁判決については、奥谷健「判批」判時二二一七号一四八頁、谷本誠司「判批」銀行法務二一・五五巻五号五七頁など参照。
- (2) 最高裁昭和四八年一月一六日第二小法廷判決（民集二七巻一〇号一三三三頁）も参照。
- (3) 田口卯一『最新所得税法詳解』七〇頁（双珠社一九四八）。
- (4) 昭和三六年政府税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」五〇頁参照。
- (5) この点について、岡正晶「非課税所得となる損害賠償金の範囲」税務事例研究五号二七頁は、「人的損害を、非課税所得とした根拠は、一般常識または、国民感情等の抽象的な理念に求められたことが窺われる。」と論じられる。
- (6) 租税訴訟ではないが、福島地裁昭和四五年二月一四日判決（交通民集三巻六号一八七五頁）は、「損害賠償として被害者の得た一時所得を非課税としているのは、なるべく、被害者の保護を厚くするための社会政策的見地から国家の租税債権行使の謙抑として立法化されたものであ[る]とする。

- (7) 河合厚『宮澤克浩』阿瀬薫『所得税基本通達逐条解説〔平成一九年版〕』七八頁（大蔵財務協会二〇〇七）。
- (8) LST乗組員が米軍から支払を受けた危険手当等の金員が身体に加えられた損害に対する慰謝料には当たらないとされた事例として、東京高裁昭和五九年九月二五日判決（訟月三二卷四号九〇一頁）がある（原審は東京地裁昭和五六年三月二三日判決（訟月二七卷六号一一九〇頁））。
- (9) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔五訂版〕』四六三頁（大蔵財務協会二〇一一）。
- (10) 河合『宮澤』阿瀬・前掲注（7）、七九頁は、所得税法施行令三〇条一号について、「この非課税規定は、保険金、損害賠償金等として現実に収入を得ている場合であっても、それが心身に加えられた損害を償うものとして支払われるものであるときは、収入があるとして課税することは酷なることから非課税として扱うこととするもの」であると説明される。
- (11) 注解所得税法研究会・前掲注（9）、四六三頁。
- (12) 金子宏『租税法〔第一七版〕』一七七頁（弘文堂二〇一一）。
- (13) 金子・前掲注（12）、一七八頁。
- (14) 平田敬一郎『新税法』七五頁（時事通信社一九五〇）。
- (15) 水野忠恒『租税法〔第五版〕』一五七頁（有斐閣二〇一一）、杉村章三郎『村山達雄』野村次夫『所得税法（税法学大系Ⅰ）』四二頁（大蔵出版一九五三）も同旨。
- (16) 判例評釈として、木村弘之亮「判批」ジュリ七三四号一三二頁参照。控訴審大阪高裁昭和五五年二月二九日判決（行裁例集三一巻二号三二六頁）、上告審最高裁昭和五六年四月二三日第一小法廷判決（税資一一七号二一七頁）においても判断は維持されている。
- (17) 判決では、「原則として」とされているが、そのことは焼太りの部分をも含めるという意味ではなからう。
- (18) 岡村忠生『所得税法講義』三六頁（成文堂二〇〇七）。
- (19) 同旨、国税不服審判所平成一七年九月二二日裁決（裁決事例集七〇号八七頁）。
- (20) 田口・前掲注（3）七〇頁は、民法七〇九条にいう不法行為に基づくものに限られると説明される。
- (21) この点については、木村・前掲注（16）一三三頁。大審院明治三三年五月四日判決（民録六輯一〇〇一頁）、大審院大正二年三月一四日判決（民集二巻一一一頁）、最高裁昭和三年六月一日第一小法廷判決（民集一三巻六号六八三頁）など

所得税法上の非課税対象となる商品先物取引に係る和解金（酒井克彦）

ど参照。もっとも、前述の大阪地裁昭和五四年五月三一日判決は、所得税法施行令三〇条所定の非課税所得たる損害賠償金等の時間的範囲を、現実には損害が納税者に生じたものだけでなく、「生じることが確実に見込まれ、かつその補填のために支払われるもの」にまで拡張した判断を展開している。

(22) 岡・前掲注(5) 三六頁参照。

(23) 控訴審札幌高裁平成六年二月一日判決(税資二〇〇号六四〇頁)においても判断は維持されている。

(24) しかしながら、本件名古屋地裁は、「施行令三〇条二号は、『不法行為その他突発的な事故』と規定しているものであり、『不法行為その他の突発的な事故』と規定しているのではない。法令における『その他』と『その他の』の使い分けに関する一般的な用語法に照らせば、同号において『不法行為』と『突発的な事故』は並列関係にあるものとして規定されていると解されるのであって、文言上、同号にいう『不法行為』を被告が主張するように限定的に解すべき根拠はない。また、不法行為の態様が、突発的な事故ないしそれと同様の態様によるものであるか、又はそれ以外の態様によるものであるかによって、当該不法行為に係る損害賠償金の担税力に差異が生ずるものではないから、損害賠償金が非課税所得とされている立法趣旨に照らしても、同号にいう『不法行為』は突発的な事故と同様の態様によるものに限られると解する理由はない。」との判断を展開している。本稿の私見からすれば疑問である。

(25) 大島隆夫「西野襄一『所得税法の考え方・読み方(第二版)』一四八頁(大島発言部分)(税務経理協会一九八八)。

(26) 荒井勇『税法解釈の常識』一七一頁(税務研究会出版局一九七九)。酒井克彦『フォーアアップ租税法』七五頁(財経詳報社二〇一〇)も参照。

(27) 佐藤英明「投資の失敗と所得税」税務事例研究七三号三八頁。

(28) 奥谷・前掲注(1) 一五一頁。

(29) 政府税制調査会答申の分析などから理論的に反対を加えるものとして、末崎・前掲注(1) 一八四頁参照。

(30) 木村・前掲注(16) 一二三頁は、前述大阪地裁昭和五四年五月三一日判決が示した所得税法施行令三〇条所定の非課税所得たる損害賠償金等の時間的範囲の拡張的解釈について、公害の私法的救済の動向に即応するものとして高く評価されている。