

**債務控除されなかった部分の相続財産への課税と債務免除益課税の二重課税該当性**

【文献種別】 判決／東京高等裁判所

【裁判年月日】 令和6年1月25日

【事件番号】 令和5年（行コ）第105号

【事件名】 所得税更正処分取消等請求控訴事件

【裁判結果】 原判決変更、請求認容

【参照法令】 所得税法9条1項16号（令和3年法律第11号による改正前、現17号）、相続税法13条1項1号・14条1項

【掲載誌】 判例集未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25620054

同志社大学教授 倉見智亮

**事実の概要**

Fと銀行との間における借入金16億円をめぐる訴訟が係属中の平成14年10月にFが死亡したため、E（Fの子）とA（Eの子でFの養子）を含む相続人らが訴訟を承継した。平成16年4月に成立した訴訟上の和解において、借入債務をEが一手に引き受け、6億2630万円を分割して各期限までに支払った場合に残りの9億7370万円（以下「本件債務」という）の支払義務を免除することが約された。上記和解に沿って6億2530万円まで返済を進めていたEが平成26年10月に死亡し、銀行との債務引受契約及び相続人間における遺産分割協議に基づき、本件債務がA及びB（Eの妻）に2分の1ずつ承継された。A及びBは、債務免除を受けるのに必要な残分割金100万円の支払を完了させ、平成28年中に本件債務の免除を受けた。

亡Eを被相続人とする相続税の当初申告においては本件債務につき債務控除がなされていたものの、相続税の修正申告においては、本件債務が相続税法14条1項に規定する「確実と認められるもの」に当たらないとして、債務控除の額が本件債務分だけ減額された。他方、A及びBは、平成28年分の所得税の確定申告において、本件債務免除益を所得として申告していなかった。これに対して、所轄税務署長は、平成30年4月、A及びBが本件債務免除益の各2分の1を所得に加えるべきであったとして、所得税等更正処分及び

過少申告加算税賦課決定処分を行った。

当該各処分を不服としたA及びB（原告・控訴人）は、適法な不服申立てを経て<sup>1)</sup>、出訴した。本件債務につき相続税の計算上債務控除がなされていない中で、本件債務免除益に所得税を課することが二重課税に当たるか否か（控訴審の争点）につき、原判決たる東京地判令5・3・14（公刊物未登載、LEX/DB25595840）は、二重課税該当性を否定した。A及びBは、当該判断を不服として控訴した。

**判決の要旨**

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

また、相続税は、相続財産を取得した利得に対して担税力を見出して課税されるものであるところ、相続財産の取得者が被相続人の債務を承継して負担する場合にはその負担分については担税力が減殺されることになることから、相続財産から

の当該債務の控除を認めるとするのが所得税法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『确实と認められるもの』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『确实と認められるもの』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しても、所得税課税との関係では、潜在的には相続により取得していたものとみることが可能であり、また、その具体的な内容をもみても、上記申告に係る課税価格のうち相続財産から控除されなか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。

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

## 判例の解説

### 一 はじめに

本件は、債務控除されなかった本件債務の免除

益に所得税を課すことが二重課税に当たるか否かが争われた事案である<sup>2)</sup>。相続税と所得税の二重課税をめぐる生保年金二重課税訴訟に係る最高裁判決<sup>3)</sup>を契機として、相続税又は贈与税と所得税の二重課税を争う訴訟が相次いだ<sup>4)</sup>。本件も、これらの訴訟に一例を加えるものである。

### 二 判断の前提——債務控除の可否

債務控除の要件である債務の确实性（相続14条1項）は、債務の履行が将来求められうる停止条件付債務や保証債務などを想定して要求されてきた<sup>5)</sup>。これに対して、本件債務のように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<sup>6)</sup>。

先行裁判例は、一定額の弁済を条件に債務を免除する旨の当初合意で約された支払期限を徒過して弁済がなされ、かつ支払期限を延長する修正合意の時点でも弁済原資の調達目途が立っていなかった事案につき、債権者が債務を免除する意向を終始持っていたという債権者側の事情を重視して、緩やかに債務控除を認めていた<sup>7)</sup>。これに対して、本判決は、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「确实と認められるもの」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。

### 三 二重課税該当性

本判決は、債務控除されなかった部分の相続財産への相続税課税と債務免除益への所得税課税との二重課税該当性を肯定する。もっとも、当該結論を導く本判決の論旨は不分明な点を多分に含んでいる。以下、判断過程に沿って、本判決の論理を明らかにするとともに、その妥当性を検討する。

#### 1 担税力論

まず本判決は、平成22年最判を引用して所得税法9条1項16号（現17号。以下に同じ）の趣旨（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の排除）を確認した後、相続税法13条1項1号及び14条1項の趣旨（履行が確

実な承継債務の負担による担税力減殺の考慮)についても確認する。これらの規定の趣旨を基点として、本判決は、「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いって、これにより債務者に新たな担税力が生じるものと解することは相当ではない」との担税力論を展開する。もっとも、債務控除されなかった債務の免除から所得税の担税力が生じないとする論拠は明示されていない。

一般に、債務免除益課税の根拠は、收受された借入金が返済債務と相殺されるがゆえに借入時に純資産の増加(=担税力の指標たる「所得」)が生じないという前提が返済債務の免除により崩れることに求められてきた<sup>8)</sup>。本件債務のような相続による承継債務の免除益に課税を及ぼすには、その前提として、返済債務と相殺される「借入金の收受」に相当する「借入金由来の財産の相続」が必要になる<sup>9)</sup>、との指摘がある。こうした議論によれば、本件債務につき債務控除がなされるか否かと本件債務の免除により所得税の担税力が生じるか否かは、異なる次元の問題であるということになる。

債務免除益課税の根拠論には言及せず、所得税法9条1項16号の趣旨を基点としたことを踏まえれば、担税力論は、二重課税該当性を肯定する根拠論の体裁を採ってはいるものの、本件債務が控除されることなく相続税が課されている以上、本件債務免除益への所得課税は二重課税に当たると、という結論を示したに過ぎないと評価しうる。

## 2 債務免除益の取得時期

次に、本判決は、担税力論を前提に、二重課税該当性を肯定する論拠の一つとして、本件債務免除益が「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る」ことを挙げる。当該判示は、「相続……により取得するもの」(所税9条1項16号)が別途相続税を課されているがゆえに所得税法上非課税とされていることを前提に、「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、……相続税では考慮されていない」ことを理由に二重課税該当性を否定した原判決を意識した判示

であると思われる。

本件債務免除益が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の判断の根拠は明らかにされていないが、担税力論を前提とした判断であることを踏まえれば、債務控除による担税力の減殺をもたらさなかった本件債務が免除されても所得税法上新たな担税力は生じないとの考えに依拠しているものと推察される<sup>10)</sup>。したがって、ここでも担税力論に対する上記批判が妥当する。残された問題は、以下に検討するように、本判決が依拠する平成22年最判との関係において、本件債務免除益が「相続……により取得するもの」に該当するといえるか否かである。

## 3 経済的価値の同一性

本判決は、二重課税該当性を肯定する今一つの論拠として、本件債務免除益が「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」(傍点筆者)ことを挙げる。こうした表現振りからは、本件債務免除益との経済的価値の同一性を判断すべき対象を「課税価格」、すなわち「相続……により取得した財産」(相税11条の2)の経済的価値と捉えていることが窺われる。

本判決が依拠する平成22年最判は、所得税法9条1項15号(現17号)にいう「相続……により取得するもの」を「財産の取得によりその者に帰属する所得」(傍点筆者)、すなわち「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」と解している。平成22年最判との整合性の観点からは、本件債務免除益の享受が「財産の取得」ではなく「債務の承継」に基因していると考えられる中で、「財産(課税価格のうち本件債務に相当する部分)の取得」に基因して本件納税者に所得(=本件債務免除益)が帰属しているといえるか否かが慎重に審理されるべきであったといえる<sup>11)</sup>。

## 4 「特段の事情」論

本判決は、経済的価値の同一性が認められる場合であっても、特段の事情があれば、債務免除益課税が許容される余地があることを示唆した上で、債務控除の有無による相続税の増加額と債務免除益課税の有無による所得税の増加額との間に著しい開差がないという本件の状況に着目して、

特段の事情が存在しないと結論づけている。

「特段の事情」論の趣旨は判旨からは明らかではないが、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16号の適用を除外しうる、という趣旨であったと料される。所得税法上存在しない適用除外要件の設定は租税法主義と緊張関係にある<sup>12)</sup>ものの、「特段の事情」論は、形式上は規定の趣旨に基づく限定解釈に留まっているといえる。ただし、「特段の事情」論は、その妥当する範囲が画定していない中では<sup>13)</sup>、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。

#### 四 おわりに

本件は現在上告中であり、今後の動向が注目される。本訴訟を通じて、相続税と所得税の課税関係を紐付けて議論すべき場面とそうでない場面とを線引きする基準や、相続税を所得税の補完税たる取得税の一種（一種の所得税）と理解する平成22年最判<sup>14)</sup>の妥当性及び射程について、更なる検討の必要性が顕在化したといえよう。

#### ●——注

- 1) 本件審査請求に対する国税不服審判所裁決令4・4・13（裁決事例集未登載、LEX/DB26013147）については、山田庸一「裁批」税務通信3753号（2023年）13頁参照。
- 2) 控訴審判決の評釈等として、長島弘「判批」税務事例56巻3号（2024年）18頁、武田涼子「債務免除条件付債務の相続後の条件成就による所得税の課税対象該当性及び被相続人の支払った弁護士費用等の控除」税務事例研究199号（2024年）27頁以下、木山泰嗣「判批」税務理67巻8号（2024年）120頁、中尾隼大「判批」税務事例56巻8号（2024年）82頁がある。
- 3) 最判平22・7・6民集64巻5号1277頁（以下「平成22年最判」という）。平成22年最判の射程については、最高裁判決研究会『「最高裁判決研究会」報告書』（平成22年10月）3頁以下参照。
- 4) 清算手続終了前に相続された株式への相続税課税と清算後のみなし配当課税（大阪地判平27・4・14訟月62巻3号485頁・大阪高判平28・1・12税資266号順号12779）、相続した不動産への相続税課税と相続後の含み益への所得課税（東京地判平25・6・20税資263号順号12238・東京高判平25・11・21税資263号順号12339、東京地判平25・7・26税資263号順号12265・東京高判平26・3・27税資264号順号12443など）、株

- 式の譲受けに対するみなし贈与課税と譲受株式の譲渡に対する所得課税（大阪地判平25・10・22税資263号順号12315）、相続した株式の配当期待権への相続税課税と受取配当への所得課税（大阪地判令3・11・26判タ1503号58頁）の二重課税該当性がそれぞれ争われた。
- 5) 庭山慶一郎『相続税の理論と実務』（税務経理協会、1959年）37～38頁。
  - 6) 佐藤清勝ほか「専門家のための資産税実例問答集〔改訂第5版〕」（税務研究会出版局、2021年）171～172頁も参照。
  - 7) 大阪地判平27・5・22税資265号順号12667、大阪高判平27・12・10税資265号順号12768。同様に、債務者側の事情のみならず、債務の履行を求める意思の客観的な認識可能性という債権者側の事情をも考慮して債務の確実性を判断すべき旨説示した裁判例として、山口地判昭56・8・27訟月28巻4号848頁がある。
  - 8) 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）196頁。
  - 9) 藤間大順「判批」神奈56巻3号（2023年）152～154頁、田中晶国「被相続人のした和解に基づく債務に関する相続人への債務免除益課税」新・判例解説 Watch（法セ増刊）34号（2024年）227頁参照。やや異なる視点として、木山泰嗣「判批」税経通信78巻13号（2023年）185～187頁は、借入債務を承継した本件納税者が借入金を利用する機会を得ていなかったことから、本件債務免除から利益は生じないと解した上で、総収入金額に算入されるべき「経済的利益の価額」（所税36条1項括弧書・2項）は0円と時価評価されるべきであったと論じる。
  - 10) これに対して、長島・前掲注2）24頁は、十数年の返済期間の中で1年2回の支払を残して相続となったことが当該判断の根拠となったと推察する。
  - 11) 本件貸付けに由来する相続財産の取得と債務免除益との経済的価値の同一性を議論する必要性を説く田中・前掲注9）227頁も、同様の方向性を示すものであるといえる。なお、木山・前掲注2）121頁は、本判決が債務控除されなかった債務を「相続……により取得するもの」と捉えている、と理解する。
  - 12) 木山・前掲注2）121頁。
  - 13) 例えば、債務控除されなかった部分の課税価格が基礎控除により相殺され、相続税額が発生しなかった場合に、債務控除されなかった部分の相続財産が課税対象として相続税額の計算に投入されているにもかかわらず、二重課税が生じる余地がないことを理由に所得税法9条1項16号の適用が除外されることになるだろうか。
  - 14) 潤圭吾「相続税と所得税の関係——所得税法9条1項16号の意義をめぐる」ジュリ1410号（2010年）13～14頁。なお、同「相続税と所得税の関係・再論」神戸69巻1号（2019年）66～68頁も参照。