

# 損害金額の必要経費算入と 損害賠償金の課税・非課税

——神戸地方裁判所平成25年12月13日判決を契機として——

山 名 隆 男\*

## 目 次

- はじめに（問題意識と契機）
- 第1 論点の整理
- 第2 別件損害賠償事件判決と和解金課税
- 第3 本件神戸地判の判示と分析
- 第4 残された課題（論点）
- む す び

## はじめに（問題意識と契機）

不法行為の被害者が損害賠償金を取得しても課税などされないというのは常識の域だと思われる。税法知識が多少ともあれば、「損害賠償金」という名がついていても、「補償金」の性質があるものなら非課税でないことはわかる。ならば、補償金ではない真に損害・損失を補てんする損害賠償金であれば問題なく非課税かといえば、そうとは限らない。非課税を課税に転換してしまう例外規定がある。損害賠償金自体は、法律の規定によって非課税とされているものであるにもかかわらず（所得税法9条1項一七号、同施行令30条各号該当）、受領者が申告しなければ課税処分される。理由は「必要経費に算入される金額を補てんするための金額」（同施

---

\* やまな・たかお 立命館大学大学院法務研究科教授

行令30条柱書き括弧書き)に該当して非課税所得から除外されるというものである。筆者は、これについて、「損害賠償金であるにもかかわらず、賠償金に課税する根拠にされている実務に疑問がある」として、同規定の適用範囲を確定することを試みたことがある<sup>1)</sup>。今回、その適用の当否を主要争点とする裁判を再度経験して神戸地方裁判所判決平成25年12月13日(「本件神戸地判事件」, 同判決は「本判決」)を得たので、これを契機に、先例の判決例(先物大分地判, 先物名古屋地判)も踏まえて、「必要経費に算入できる損害金額」と「それを補てんする損害賠償金」という視点から改めて損害賠償金の課税問題を考えてみたい。なぜこの視点かと言えば、取引的不法行為による「損害額」を必要経費に算入して所得金額を計算したことに納税者の非はないのはもちろん、意識すらしていないにもかかわらず、損害賠償金が課税所得に転化する理屈の危うさに加えて、肝心の「必要経費に算入する金額」及びこれを「補てんするための金額」という要件ないし言葉の意味の曖昧さについて、本判決を機に改めて気付かされ、意識させられたからである。

先例判決の裁判及び本件神戸地判事件の裁判にかかわった者<sup>2)</sup>として、判決文には現れていない隠れた論点も取り上げたい。裁判で議論されながら判断されることなく先送りになった論点を確認しておきたいからである。それは、いずれ改めて争訟の争点となり議論となると予想している。

#### 主な略語一覧

本件神戸地判 神戸地方裁判所判決平成25年12月3日判決(平成24年(行ウ)第6号所得税更正処分等取消請求事件, TAINS: Z888-1810)

本判決 上記神戸地判の判決

22年照会回答文書 国税庁平成22年3月3日付「照会に対する回答」(TAINS: H220303)

先物大分地判 大分地方裁判所判決平成21年7月6日(TAINS: Z259-11239)  
控訴審 福岡高等裁判所判決平成22年10月12日

商品先物取引違法勧誘事件の和解金課税処分取消請求事件	
先物名古屋地判	名古屋地方裁判所判決平成21年9月30日（判例時報2100号28頁）
控訴審	名古屋高等裁判所判決平成22年6月24日
商品先物取引示談金課税処分取消請求事件	
別件損賠事件	東京地方裁判所判決平成21年7月9日（判例タイムズ1338号156頁） 有価証券報告書虚偽記載に係る損害賠償請求事件（ライブドア事件）
本件和解金	本件神戸地判事件の原告らがライブドア社と平成21年7月23日に締結した和解に基づいて支払いを受けた和解金。
先行和解金	別件損賠事件の被告であったライブドア社取締役の一人と交わした平成19年12月12日付和解に基づいて原告らに支払われた和解金。
本件損害賠償金	別件損賠事件で原告らが支払いを受けることになった損害賠償金。具体的には、ライブドア株式1株当たり200円に平成18年1月18日当時原告らが保有していた株式数を乗じ、先行和解金を控除した金額。
取得時差額	取得時点において、本来あるべき市場株価と現実の市場株価（取得株価）の差額。
令30条柱書き括弧書き	所得税法施行令30条柱書き括弧書き

## 第1 論点の整理

### 1 所得税法施行令30条柱書き括弧書き

必要経費に算入する金額とそれを補てんする金額が正面から問題になるのはこの規定である。

法第9条第1項第17号（非課税所得）に規定する政令で定める保険金及び損害賠償金（これらに類するものを含む。）は、次に掲げるものその他これらに類するもの（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）とする。

(1) 本規定の趣旨

本規定が二重控除の防止にあることは異論がない。所得金額を計算する際に必要経費として控除した金額がある場合、その金額を補てんすることになる損害賠償金の金額を非課税収入とすれば二重控除になる。本規定はこれを防止するためと説かれる。これが、損害賠償金でありながら課税収入になる根拠である。

(2) 本規定の適用に関する私見<sup>3)</sup>

本規定の適用について本稿に関わるものに次のような論点がある。

- ① 資産損失に対する損害賠償金は除外されるか。
- ② 「各種所得」に譲渡所得は含まれるか。
- ③ 税効果があることは要件か。

このうち、①を肯定したのが本判決、②を否定し③を肯定するのが筆者の私見であるが、国・課税庁と対立している論点である。本判決でも決着はついていない。今後の課題として後に論じる。

(3) 先物大分地判事件、同名古屋地判事件での論点

商品先物取引に係る被害回復和解金に対する課税処分取消請求事件では本規定の適用が争点になった。大分地方裁判所判決平成21年6月7日（「先物大分地判」）と名古屋地方裁判所判決平成21年9月30日（「先物名古屋地判」）はまったく同じことを争点にしていた。

ア 国の主張

その1は商品先物取引に係る「手数料、取引所税、消費税」は先物取引の収入金額から控除されているというもの。その2は、売買差損というが、その算出過程を具体的に考慮すれば、買付価格を売上原価（買玉）、売付価格を売上価格（売玉）と見ることができるのであるから、通常の売買と同様に買付価格は売上原価であるというもの。いずれも、被害者は雑所得の計算上これらの金額を現に控除していたのだから、損害賠償金のうちその金額を補てんする部分は令30条柱書き括弧書きの適用があるというのが国の主張であった。

## イ 筆者の見解

意見書の作成にあたって、正直、この論点については悩まされた。結論は「売買差損の金額も諸費用の金額もすべて不法行為がなければ失うことがなかった金額である。それを回復しただけである。控除した費用の補てんを受けたわけではない」とした。しかし、これはむしろ税効果がない場合として論じた方がわかりやすかったと今では思う。

## ウ 先例事案の判決

この論点について、先物大分地判は概ねイの意見書に沿った判決と理解している<sup>4)</sup>。しかし、先物名古屋地判及びそれぞれの上級審判決は、いずれも本規定の適用は否定するものの、その理由の表現がそれぞれ異なっていて明確でない<sup>5)</sup>。かなり疑問なものもある。結局は、被害者である納税者には損害賠償金を得ても課税対象となる所得金額など元々発生する余地がなかったという実質的な配慮があったものと考えられる。

## 2 「両建て」か「両落ち」か

### (1) 意味

この用語は篠原克岳教授（税務大学校研究部）の論文<sup>6)</sup>にあるのと同じである。ただし、その意味や趣旨とするところが筆者の認識とまったく同じわけではない。ここでは、自身の定義するところでこの用語を用いさせていただくことにする<sup>7)</sup>。

損害金額を必要経費の金額に算入できるのは、① 所得税法37条1項の必要経費に算入（計上）する場合と、② 同51条1項、2項の資産損失として必要経費に算入する場合がある。

①の場合は、損害賠償金を収入金額に算入するから、同額の限度で収支が相殺されるため、損害賠償金は結果として非課税とはならない（両建て）。これは令30条柱書き括弧書きの「必要経費の金額に算入される金額を補てんするための」損害賠償金といえるが、あくまで必要経費に

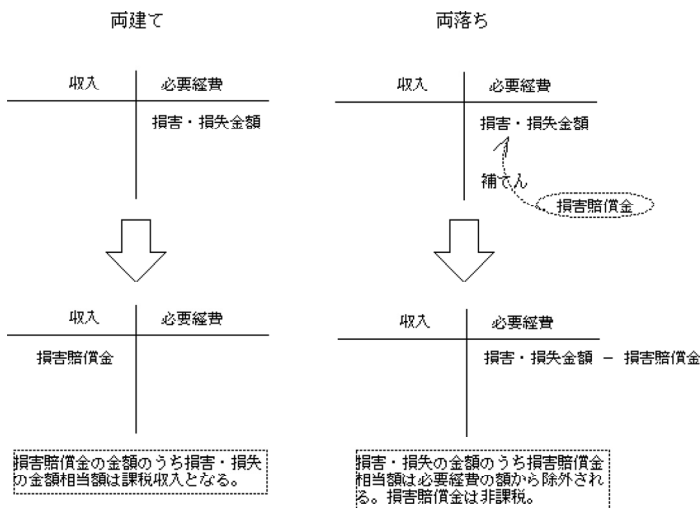
算入された損害金額を補てんするために取得したものであることが前提である。それは、いわゆる同時両建てでなくて異時両建てでもよしとする。これに対して②の場合は、損害賠償金は資産損失そのものを補てんするから損失がなかったことになるため、必要経費に算入した金額から損害賠償金の額を控除することになる（両落ち）<sup>8)</sup>。もちろん、当該損害賠償金は非課税である。

(2) この概念を用いる意義

損害金額を必要経費に算入して所得計算ができる点ではいずれも変わらないが、それに対する損害賠償金が課税か非課税かを峻別できる。つまり、必要経費に算入する損害が資産損失であれば非課税である。そして、所得税法51条1項は同37条の別段の定めであるから適用関係では優先する<sup>9)</sup>。

譲渡所得の取得費に算入した損害金額を補てんする損害賠償金は「両落ち」と解する（後述）。ただし、これは資産損失ではない。

図 1



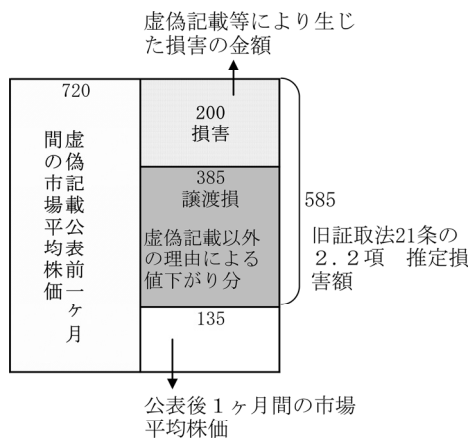
## 第2 別件損賠事件判決と和解金課税

### 1 ライブドア損害賠償請求事件の判決と和解

#### (1) 取得時差額相当損害の認定と和解金

株式会社ライブドアが関東財務局長に提出した有価証券報告書に虚偽記載があった事実が公表されたのは平成18年1月18日のことであった。この公表によって同社の株式（「ライブドア株式」）は暴落した。株主らは同社と同社の元役員らを被告として損害賠償請求の訴訟を提起する。いくつかのグループで訴訟が提起されたが、一審判決（別件損賠事件）は、いずれのグループでも損害額を1株当たり200円と認定した。旧証券取引法（現「金融商品取引法」）に基づく推定損害額であるが（図2）<sup>10)</sup>、注目すべきは、この損害額が、「ライブドア株式の取得時点における価額と本件虚偽表示がなかったと仮定した場合のライブドア株式の取得時の想定価額（本来あるべき価額）の差額、すなわち「取得時差額相当の損害額」である旨を判示したことである。これが、税務訴訟である本件神戸地判事件のキーワードになる。

図 2



これを受けて、平成21年に原告らのグループでは一審判決<sup>11)</sup>の基準に基づいて計算した損害賠償金（「本件損害賠償金」）、弁護士費用賠償金（「本件弁護士費用賠償金」）、遅延損害金（「本件遅延損害金」）の合計額をライブドア社が支払う和解が成立して、一斉に和解金が支払われた。原告らは平成21年7月23日に和解金を受領した（「本件和解金」）。なお、これに先だち、平成19年12月12日にライブドア社取締役の一人と原告らは和解をして和解金（「先行和解金」）を取得している。

この別件損害賠償事件の原告団の一員である本件神戸地判事件の原告ら（以後、特に断りがない限り、本件神戸地判事件・本判決の原告らを指す）は<sup>12)</sup>、本件和解金は非課税と信じて所得申告をしなかったところ、処分庁が、原告らが受領した和解金全額について課税収入であるとして更正処分をしたのが本件神戸地判事件の発端である。

## (2) 国税庁の見解

### ア 個別通達と課税処分

処分庁は、当初は原告らに対してしきりに本件和解金の所得申告を逡巡した。その理由は「通達が発せられているから」というものであった。別件損害賠償事件における和解金の受領者は数千人規模であるから、統一的な課税をするためには通達の発遣は当然のことと考えられる。入手できるのは後日になるが、確かに平成22年3月3日付国税庁の「照会に対する回答」という形で各国税局に宛てた文書（「22年照会回答文書」）が存在した<sup>13)</sup>。その内容は、正に本件和解金に対する課税についての国税庁見解であり、実務的には個別通達と評してもよいものであった。これに基づいて原告らが取得した本件和解金に課税する更正処分がされたのである。

### イ 22年照会回答文書の内容と原処分

本件回答書は、取得時差額に係る損害賠償金、弁護士費用賠償金及び遅延損害金のいずれも、すなわち本件和解金に当てはめれば、その



全額が課税収入になるという見解であった。所得区分は、遅延損害金が雑所得、それ以外が「一時所得」と明記されていた。現に、原処分は、原告らが取得した和解金のうち遅延損害金の金額を除いた金額について一時所得の収入金額として所得計算をしていた。その理由は、本件損害賠償金及び本件弁護士費用賠償金のいずれにも令30条柱書き括弧書きの適用があるというものであった。

## 2 不服審判所裁決での変遷

### (1) 99 条 案 件

異議決定は、本件損害賠償金及び本件弁護士費用賠償金を一時所得とした原処分を是認したが、原告らは審査請求をした。その審査請求事件の審理途中で、争点整理手続を中断したまま進行がストップした。審査官に問い合わせると「99条案件だから」という説明であった。つまり「国税不服審判所長は、国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき」（国税通則法99条1項）に該当するというのである。本件で「通達」に該当するのは前記22年照会回答文書しかない。筆者が原処分の取消決定裁決を期待したのはいうまでもない。

### (2) 裁決（平成23年12月2日裁決，不服審判所事例集85集28頁）

争点整理手続を中断したまま、突然、請求を棄却する裁決書が審査請求人である原告らに届いた。では、何故99条案件だったのか。所得区分を一時所得から雑所得に変更していた。なるほど、通達の変更には違いない。しかし、この変更は、本件だけでなく、ライブドア株式の損害賠償金に対する課税の全般に重大な影響を及ぼす要因がある。雑所得は、一時所得よりもはるかに税額が増大するのが普通である（一時所得が2分の1総合課税に対して雑所得は所得金額に課税される）。また、本件では、原告らが最低限でも認められると信じていた先行和解金相当額の取消決定を回避して<sup>14)</sup>、逆に増額更正の恐怖さえ抱かされることに

なった<sup>15)</sup>。

### 3 何が争われたのか

本件損害賠償金等の課税・非課税こそが根本的な争いであったが、キーワードが「取得時差額」であるのが本件の特徴であった。それは、必要経費に算入する損害金額の問題でもある。

#### (1) 令30条柱書き括弧書きの適用の有無

最大の争点である。それは、一時所得であっても、雑所得であっても、本件損害賠償金が「各種所得金額の計算上必要経費に算入する金額を補てんするための金額」に該当するか否かという点では差がなかった<sup>16)</sup>。

令30条柱書き括弧書きの適用が争点となったことは先物大分地判、同名古屋地判と変わらない。ただ、これら先物事件では、その所得計算を取引ごとの売買差損金額の累計額によってするため、必要経費に算入された金額が見えにくい面があったのに対し、本件では、本件損害賠償金の対象が取得時差額に相当する損害額と認定されれば株式譲渡に係る所得の計算上控除される「取得費」になり得ること、そうになると、雑所得は取得費が「必要経費」に該当することから一気に「本括弧書きの適用」→「課税収入」へと流れが傾くことになる。そのため、「取得時差額」自体の意味、本件損害賠償金との関係、雑所得の取得費との関係、さらには同規定の税効果要件などを原告らが問題にしたので、それぞれが論点となった。先物大分地判、同名古屋地判とは、争点としては同じでも、論点は異にしていたのである。

#### (2) 取得時差額相当損害と令30条柱書き括弧書き適用の関係

原告らの株式譲渡に係る所得計算は【株式譲渡収入－(株式取得費＋手数料等)】という計算式で計算する。分離課税であって、事業所得等其他の所得とは別に所得金額が計算される(租税特別措置法37条の10, 1項)。株式の譲渡によって得た利益は譲渡所得、事業所得、雑所得に区

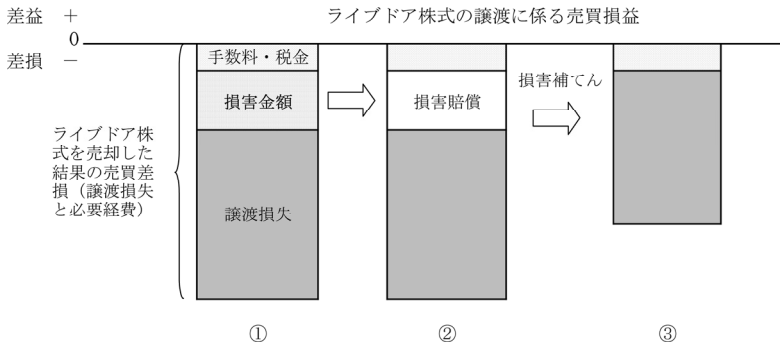
分される<sup>17)</sup>。原告らの場合は雑所得とされた<sup>18)</sup>。取得時差額相当の損害額はこの「株式取得費」を過大に支払わされた金額になる。それは、株式の譲渡に係る所得金額の計算上控除された金額になる。したがって、取得時差額相当の損害額の補てんを対象とする本件損害賠償金は令30条柱書き括弧書きの「必要経費の金額に算入される金額を補てんするための金額」だというのが国の主張である。22年照会回答文書で示された見解であり、原処分から異議決定まで変わらず、不服審査請求の裁決でも認定された国の主張である。先例の先物大分地判や同名古屋地判の判決理由では対処できない論点として改めて争点になったわけである。「取得時差額相当の損害金額」を肯定する限りは、論理の流れとして令30条柱書き括弧書きが適用になる結論は回避できないように思ってしまう。

### (3) 本件損害賠償金の補てん対象となる損害金額

まず、この「取得時差額」というものが目新しく、わかったようで、わからない。国は、これによって本件損害賠償金が単なる損害を補てんするものではなくて、取得費を補てんする性質を持ったものと主張する。

これに対して、原告らは、「取得時差額」は損害額を計算するための尺度にすぎず、本件損害賠償金に特別な性質などあるわけがなく、それによって補てん対象が特定されることはない<sup>19)</sup>と反論した。原告らの解釈では、あくまで補てんされるのは「損害金額」であって、それはライブドア株式の売買差損金額から通常の取引によって生じた損失（譲渡損失）と手数料等の金額を除いた金額であるというものであった（図3）。

図 3



この「取得時差額」は、本件神戸地判事件で認められるのであるが、それが、原告も被告も想定していないライブドア株式の損害を認定する重要な要因となるのも本判決の特徴である。

(4) 令30条柱書き括弧書きの税効果要件

本件損害賠償金の対象が取得時差額相当の損害と認定された場合に備えて、原告らは令30条柱書き括弧書きには税効果要件があることを絶対防御ラインと設定していた。被告・国は、研究者の私的鑑定意見を提出、援用してこれを否定する主張をくどいほどしていたのであるから、国もここが分水嶺と位置づけていたものと推測する。この税効果要件は筆者の従前からの主張であり、この事件で決着をつけることを願ったが、結果としてそれは叶わなかった。今後も、損害賠償金が課税される根拠として令30条柱書き括弧書きの適用が争点になる事案は予想される。その意味で、税効果要件を認めない国との論争に決着をつけられなかったのは残念であると同時に、本判決の射程が狭くなってしまったことも認識しておかねばならない（残された論点として後述）。

### 第3 本件神戸地判の判示と分析

本判決を分析しながら、本稿の課題である「必要経費に算入する損害金額」と「それを補てんする損害賠償金」の関係を検討する<sup>19)</sup>。

#### 1 本判決の結論

本判決は、原告らが受領した和解金のうち、① 本件損害賠償金の金額は非課税、② 本件弁護士費用賠償金も非課税というものであった。原告らの勝訴であるが<sup>20)</sup>、理由は意外であった。

#### 2 本件判決が本件損害賠償金を非課税とした理由

##### (1) 資産損失の補てん金

本判決は、本件損害賠償金が取得時差額相当の損害額に対して支払われた損害賠償金であることは認めた。「売買差損の一部を補てんするものに過ぎない」という原告らの主張は否定された。それなら、先に述べたような論理展開で令30条柱書き括弧書きの形式適用を経て、次はその実質的適用要件（税効果要件）に論点が移るはずであったのだが、本判決はそうならなかった。ここが本判決の特徴ある事実認定と解釈部分である。

「必要経費」の意義及び範囲に関する所得税法の規定に即して検討すれば、本件損害賠償金によって補てんされる部分の金額は、法37条1項の「別段の定め」である法51条4項（2つ目の括弧書き）に基づき、必要経費から除かれることになるから、本件損害賠償金は、「必要経費に算入される金額を補てんするための金額」（令30条柱書き括弧書き）に該当するものではない。

要するに、本件損害賠償金の対象は、雑所得の「基因となる」資産の「損失の金額」（所得税法51条4項）であること、その金額は「損害賠償

金……により補てんされる部分の金額」(同括弧書き)に該当するという理由である。いわゆる「資産損失」に該当すると認めたのが決定的部分である。この事実認定に賛否は当然あると思われる。

本判決のこの理由は「両落ち」そのものである(本稿第1の2)。「両落ち」は先の「論点の整理」において述べたように、損害賠償金が非課税か課税になるかの分岐点であり、損害が資産損失に該当するならそれで決まるというのが筆者の理解である。それなら、原告らがそれを主張していたかといえ、確かに「両建て」「両落ち」の主張はしていたのであるが、仮定的な主張であった。なぜなら、それは、原告らが被った損害が「ライブドア株式の損害」であることを前提としているからである<sup>21)</sup>。原告らは、「生活用資産」(後述第4「残された課題」2)に加えられた損害である旨を主張していたこともあって、ネット上で取引される電子株式について「資産損失」のイメージが持てなかったのも確かである。

## (2) 株式の価値が失われる損害

本件損害賠償金の対象となる損害について、「取得時差額」との関係の本判決がどのように認定したか。

### ア 本判決の認定部分

*その取得時差額に相当する損害は、その性質上、ライブドア株式の譲渡を待つまでもなく、本件公表によりライブドア株式の市場価値が暴落したときに、その下落部分の中に現実の損害として発生するものと解される。……原告らがその譲渡による収入金額を得る以前において、その後の譲渡とは無関係に、ライブドア株式の価値として失われるものと解される。*

### イ 本件損害賠償金が補てんする損害

本件損害賠償金は「取得時差額に相当する損害」を補てんするものであることを認める一方で、ライブドア株式の価値が失われたことが損害であって、本件損害賠償金はそれを補てんするものという認定で

ある。つまり、取得時差額相当の損害額とは、ライブドア株式という資産の価値が失われた損失の金額だという認定である。本件損害賠償金はその資産損失を補てんすることになる。

(3) 株式の取得費は雑所得の必要経費に算入されないのか

国は、株式の譲渡に係る所得の計算上、株式の取得費は譲渡収入から控除される必要経費に該当すると主張していた。確かに株式の取得に要した費用の額（購入価額等）は、同所得の計算上必要経費として控除される。そして、本判決も「原告らのライブドア株式の譲渡から生じる所得は、雑所得に該当する」と認定している。それにもかかわらず、本判決が令30条柱書き括弧書きの適用を否定した理由が問題になる。

ア 本判決の指摘

被告が主張する「取得費」とは、その用語の通常の意味及び被告の主張からして、原告らがライブドア株式の取得に実際に要した費用を意味するものと解されるものの、所得税法には、雑所得に関して、被告が主張する「取得費」の意義やこれが必要経費に含まれること及びその含まれる範囲を明らかにする規定はない。したがって、本件損害賠償金が令30条柱書き括弧書きに規定する「必要経費に算入される金額を補てんするための金額」に当たるか否かは、直接、「必要経費」の意義やその範囲に即して検討するよりほかはない。

雑所得の「必要経費」の意義や範囲を決めなければ、令30条の適用除外となる「必要経費を補てんするための金額」に該当するか否かを判断できないというが、そうであろうか（「両落ち」であるなら該当しないことが当然になる）。

イ 判旨の疑問

この部分は趣旨もわかりにくいですが、結論に疑問がある。本判決は原告らのライブドア株式譲渡に係る所得を既に雑所得と分類している。その所得金額の計算では株式の取得費が必要経費として控除されてい

るのは事実であるから、論理的には取得費が雑所得の「必要経費」となることを避けられないはずである。

### 3 本判決の論理とその検証

#### (1) 本判決が説く「必要経費」の意義と範囲

ここで、本判決は所得税法37条1項の「必要経費」の意義を説く。概要は次のような次第である。

- ① 必要経費とは、別段の定めがあるものを除き、「収入金額を得るために直接要した費用」をいうところ、原告らがライブドア株式の取得に実際に要した費用は、収入金額を得るため直接要した費用たり得るものとは解される。
- ② 所得税法51条4項は「雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの基因となる資産」の損失の金額で、損害賠償金により補てんされる部分の金額は、必要経費に算入しない旨の定めがある。
- ③ ライブドア株式が「これらの所得の基因となる資産」に当たることは明らかである。
- ④ 取得時差額に相当する損害は、失われたライブドア株式の価値に係る損失であり、それが本件損害賠償金により補てんされたのであるから、別段の定めである法51条4項により、その損害が発生した平成18年分の雑所得の金額の計算上必要経費には算入されない。

文脈としては、必要経費の意義、範囲を論じる必要があったからの展開と思われるが、この論理は、本件損害賠償金が所得税法51条4項括弧書きに該当して損失を補てんすることになるから雑所得の必要経費を補てんする金額には該当しないという説明をしているだけである。つまり、「両落ち」になるという趣旨である。

#### (2) 令30条柱書き括弧書き不適用の決定的要因

重要なのは、本件損害賠償金が所得税法51条4項括弧書きの損失の金額を補てんする金額か、令30条柱書き括弧書きの必要経費に算入する金



額を補てんする金額のいずれであるかということである（「両落ち」か「両建て」か）。本判決の論理からしても、それによって本件損害賠償金の課税・非課税が決するはずである。必要経費として控除されるのは「収入を得るため直接要した費用」か「別段の定め」である「資産損失の金額」としてのいずれかであるのだから、畢竟、資産損失の損害に該当するか否かが決め手になる。そして、本判決は、資産損失の金額を補てんする損害賠償金であれば「法51条4項において先に必要経費の方から除くことによって、二重控除を回避している」というのであるから、資産損失補てんの損害賠償金であれば令30条柱書き括弧書き適用はもはや問題にならないはずである。本判決もそのことは言い切っている<sup>22)</sup>。

(3) 本判決が判示するところの「必要経費」

本件損害賠償金は資産損失の金額を補てんするものであると認定しているのであるから、本判決が「必要経費」の意義を改めて説かねばならない必要はなかったのではないか。

思うに、これは「必要経費」が所得税法37条1項（必要経費の定義）だけでなく、同51条（資産損失の必要経費算入）にも規定があること、具体的には同35条2項二号（雑所得の必要経費）とは別に同51条4項（雑所得の資産損失）にも必要経費の規定があり、更には令30条柱書き括弧書きにも必要経費の規定があることに拘泥した結果だと思う。本件では、令30条柱書き括弧書きの「必要経費」は所得税法51条4項の「必要経費」を含まないことを指摘すれば結論は導けたはずである。むしろ、その根拠<sup>23)</sup>を明確に指摘する方が明快であったと考える（第1、2「両建て、両落ち」参照）。

(4) 必要経費の定義との関係

敢えて、令30条柱書き括弧書きの適用がないと解することが「法37条1項が必要経費を控除することとした本来の趣旨にも合致する」と説いて、その理由を次のようにいうのは、取得時差額相当の損害を補てんするための損害賠償金であることを認めながら同括弧書きの適用を認めな

いことの言い訳<sup>24)</sup>のように読めてしまう。

原告らがライブドア株式の取得に実際に要した金額のうち、本件虚偽記載がなければ支払う必要がなかった取得時差額に相当する部分は、本件公表後のライブドア(株式)の譲渡による収入金額には寄与しておらず、その収入金額によって回収されたものでもなく、単に、譲渡以前に失われたライブドア株式の価値を本件損害賠償金によって回収したにすぎないものであるからである。

これは言わずもがなである。資産損失は所得税法37条1項の「別段の定め」によって必要経費に算入されるものであり、収入を得るために要した同条の必要経費とは別のものであることは前提である。むしろ、これは法37条1項の必要経費の定義(総収入金額を得るための費用)に照らせば、株式取得費に含まれていた取得時差額相当の損害額が所得金額の計算上控除できる「必要経費」には該当しないと言っているわけである。ここまでくると、そもそも所得税法51条4項括弧書きの適用さえ必要ないのではないかという根本的な疑問が生じる。必要経費に算入できない金額を取得費の一部に含めて所得計算をしていたのは、必要経費の金額を誤っていたのだから、誤って控除した金額が判明した時点(損害賠償金が支払われることが確定した時点)で正しい必要経費の額による所得計算をする修正申告をすればよいという理屈も考えられる。これが認められるなら、令30条柱書き括弧書きの適用を問題にするまでもなく、修正申告をすれば済むだけのことになる。これは所得税法51条4項括弧書きの適用を認めた場合と変わらない。

しかし、「必要経費に算入している金額」が間違っているからといって、必要経費の金額から除外して所得計算できるなら、令30条柱書き括弧書きが前提にしている損害金額を必要経費に算入している所得計算はなくなってしまう(必要経費の金額から除外するのであるから算入していなかったことになる)。これは、結果として「両建て」がありえないことになる。常に「両落ち」を可能にする。損害賠償金の非課税の範囲

は拡大するが、そこまで許されると言い切る勇氣はない。

本判決にはこの点について直接判示している部分はない。おそらく、法51条4項括弧書きの適用こそが必要経費に算入しない（算入していた必要経費から除外する）根拠だという趣旨であろう<sup>25)</sup>。

## 第4 残された課題（論点）

本件神戸地判の裁判において、納税者と国とが争った部分は、損害賠償金の課税問題に係る歴とした論点であるにもかかわらず、判断されないで未決着のまま持ち越された。将来、改めて争点になることが予想される。ここではそれらの未決着論点の概要と趣旨を整理しておくが、損害賠償金が本則どおり非課税になることの障害となるのなら、それは解釈が誤っているのである。

### 1 損害賠償金によって補てんされる損害

本件神戸地判の事件では、取得時差額相当の損害を資産損失と認定したことで令30条柱書き括弧書きの適用がない「両落ち」の結果となったが、株式の価値の低下を資産損失の損害と認定することについては議論があっても当然である。有価証券類の不法行為による信用毀損について一律に同様の認定ができるとは思わない。損害額が有価証券等の「取得費」の一部として必要経費に算入されていること（資産損失とは認定できないこと）もあり得ることである。当該損害賠償金が補てんの対象としている損害が何かということに尽きるが、業務用の固定資産のような典型例を除くと見極めは容易でない。事案の都度、裁判所の判断はぶれる可能性がある。

### 2 生活用資産の損害

生活用資産に加えられた不法行為による損害は「必要経費」というものがない領域での損害・損失である。したがって、不法行為に基因する損害

でも生活用資産に対するものは、令30条柱書き括弧書きの適用による損害賠償金の課税問題は生じないはずである。資産の盗難、横領による損害を被った納税者が雑損控除による所得控除をしている場合が想定できるが(所得税法72条1項柱書き)、この場合でも損害賠償金を取得すれば「両落ち」となる(同三つ目の括弧書き)。一般的にいうと、詐欺による被害は、その騙取された金額を事業所得や雑所得の必要経費に算入することはできない。雑損控除の適用もない。事業所得者等が取引のことで騙されて損害を被っても、「両建て」処理ができないということは生活用資産の損害ということになる。これを敷衍すると、経済取引における不法行為による損害の場合は、被害者は結局のところ自身の個人資産が減少するという意味で生活用資産の損害を被ったのではないかという疑問がある。前1の「補てんの対象となる損害の見極め困難」がここにもある。

先物大分地判事件では、被害者が取得した和解金は「被害者が売買差損等により生活用資産である金銭等の損害に加えられた損害」に基因して取得した損害賠償金と認定された。この理を発展させれば、本件神戸地判事件でも納税者はライブドア株式を本来の価額よりも高く買わされたことによって生活用資産である金銭を失う損害を被ったという認定もできないわけではない。本判決のように取得時差額に相当する損害額が「ライブドア株式の価値として失われるもの」であったとしても、当該株式を保有していることが損害ではなくて、それを取得するために投じた金員のうち取得時差額相当額が損害という見方もできるのではないか。このように考えていくと、法人と異なって、個人の損害は究極的には生活用資産の損害ということになりかねない。

### 3 譲渡所得の取得費の補てん

- (1) 株式の譲渡にかかる所得の所得区分は令30条柱書き括弧書きの適用に関係するか

株式等の譲渡に係る所得(租税特別措置法37条の10、1項)は、譲渡

所得の場合もあり得る。それは雑所得又は事業所得と分類されてもまったく同じ税額計算をするにもかかわらず、取得費に算入している金額を雑所得又は事業所得の「必要経費」に算入している金額と扱うことには疑問がある。それが令30条柱書き括弧書きの適用前提と解されるからである（もっとも、国は次の(2)のように、いずれも同括弧書きの適用を肯定している）。株式の譲渡に係る所得は、分離課税であるうえに、納税者が「特定口座」での取引をして源泉徴収を選択している場合は<sup>26)</sup>、他の所得とは完全に分離して所得金額が計算される。所得金額を計算する上では何も違いがないにもかかわらず、事業所得ないし雑所得の必要経費と譲渡所得の必要経費に別けて扱うことに疑問がある。

(2) 譲渡所得の取得費は令30条柱書き括弧書きの「必要経費」ではない

譲渡所得の金額は個別の資産譲渡ごとによる所得金額の計算であるから、誤りがあればその所得金額を是正することができる（両落ち）。キャピタル・ゲインに係る所得金額の計算は当該譲渡資産ごとに計算するのであって、資産ごとに存在する「取得費」を反復継続する取引から生じる事業所得、雑所得の必要経費と同様に扱えない<sup>27)</sup>。しかし、国は「株式譲渡の所得が譲渡所得となる場合でも、株式の取得価額が取得費として控除される所得計算の方法及び令30条柱書き括弧書きの趣旨を踏まえると同括弧書きの適用がある」と言い切っている（22年照会回答文書）。この論理は、株式に限らず、資産の譲渡所得の取得費に損害額が含まれている場合に同括弧書きの適用を肯定することになると思う。なお、篠原克岳教授は「譲渡所得課税対象資産に生じた損害は、必要経費としてではなく、売却価格の低下を通じ譲渡損失として現れるので、当該賠償金には令30条柱書き括弧書きが適用されない。このため、二重控除が生じている」<sup>28)</sup>とされる。

本判決の認定に従えば、不法行為による取得資産の売却価額の低下という損害は資産の価値が失われていることになり得る。それなら譲渡資産について生じた損害は資産損失であるから、それを補てんする損害賠

償金は所得税法51条1項又は4項の括弧書きの適用があるようにも思う。筆者は、敢えて資産損失と扱わなくとも、損害金額を補てんする損害賠償金が支払われた時点で修正すべき取得費の金額は確定するのであるから「両落ち」処理が可能であり、それで問題ないと解している。

いずれにしても、不法行為による譲渡所得資産の損害に対する損害賠償金についての令30条柱書き括弧書きの適用問題は残された論点である。

#### 4 令30条柱書き括弧書きと税効果要件

各種所得の必要経費に算入されているのが、取得費であっても、損害額であっても、その算入をしないで計算した所得金額が0円以下の場合には税額も0円であるから、納税者には必要経費として控除した税効果は生じない。この場合に、当該納税者が取得する損害賠償金を本来どおり非課税にしても二重控除にはならない。したがって、二重控除を防止するための令30条柱書き括弧書きの適用はないことになる。言い換えると、元々必要経費の金額が多額で、取得費や損害金額を必要経費に計上しなくても所得金額が発生しない「税効果がない」場合は、令30条柱書き括弧書きの適用がない。税効果がある場合が適用要件である。これが筆者の見解である。

国の見解は、令30条柱書き括弧書きにそのような前提も要件もなく、損害金額（取得費でも同じ）が各種所得の必要経費に算入して所得計算がされている限り、同括弧書きの適用があるというものである<sup>29)</sup>。つまり「両建て」になっているということであろう<sup>30)</sup>。

## む す び

本件判決によっても、取引的不法行為による損害に対する損害賠償金の課税問題に決着がついたとはとうてい言えない。確かに視点の異なる新しい判断ではあったが、それだけでは解決しない論点も残った。

先物大分地判と同名古屋地判では、取引的不法行為によって取引損失として現れる損害に対する損害賠償金が所得稼得活動による収入金額でないということ、「突発的な事故による損害」が取引的不法行為による損害を含むという大きな論点に決着をつけた経緯がある<sup>31)32)</sup>。本判決は、取引的不法行為に基因する資産損失の存在と、それに対する損害賠償金による遡及しての所得計算の是正方法を示したことが大きな収穫といえる。

しかし、譲渡所得も含めて、取引行為の損失金額として現れる不法行為損害を「必要経費に算入する」ことについては、まだまだ問題を残していることは「残された課題」で指摘したとおりである。それは、依然として損害賠償金を取得しても課税される恐れが残っていることを意味する。ただし、国・課税当局の解釈によればということである。損害を被った被害者が損害賠償金を取得しても原状回復の域を出ないのであれば、いかなる課税もされるいわれはない。こんな常識が普通に通じないことこそ税法の一番の問題かもしれない。

- 1) 山名隆男「所得税法における二重控除の一考察」（『行政と国民の権利』421頁，水野武夫先生古稀記念論文集2011年 法律文化社）
- 2) 筆者は本件神戸地判事件の主任代理人。先物大分地裁判事件，同名古屋地判事件では原告側の依頼で私的鑑定意見書を提出している。
- 3) 山名前掲書421頁以下。
- 4) 「売買差損等（売買差損，手数料，取引所税，消費税）は，平成10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。」必要経費が二重の控除になる形で控除されないというのは，税効果がないからだと言っても差し支えないと理解する。
- 5) 先物名古屋地判 納税者は，「本件先物取引による売買差益と委託手数料，取引所税及び消費税を差引き計算すると，（金額）の損失を被っており，本件和解金は，……その一部を不法行為に基づく損害賠償金として支払うこととしたものということができるところ，本件の事実関係の下では，本件和解金の中に，これを非課税所得とした場合に上記のような必要経費としての控除との二重の控除を認めることとなる金額が含まれているとは認められない。」

名古屋高判平成22年6月24日「本件和解金は，そのような不法行為によって被控訴人が

被った損失に対する原状回復のための損害賠償金の一部であるから、本件和解金の中には施行令30条柱書きの括弧書きにいう『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』が含まれていると考える余地はなく

- 6) 篠原克岳「資産に加えられた損害に対する損害賠償金等を巡る所得税法上の諸問題——「法と経済学」の視点から——」(税務大学校論叢69号)
- 7) 元々「収支同時両建て」「収支異時両建て」「収支両落ち」という言い方は不法行為の損害金額の必要経費又は損金算入と損害賠償債権の収入金額又は益金算入の説明などで用いられている。筆者は、これにならって、損害金額の支出の必要経費(損金)計上とこれに対応する損害賠償金の収入(益金)計上のことを「両建て」と称し、損害賠償金が損失そのものを補てんして必要経費の金額から除外してしまう「両落ち」と対照的な意味の言葉として共に使ってきた。本件神戸地判事件の準備書面でも引用した用語であり概念である。

佐藤英明教授の「必要経費と同額の損害賠償請求金が総収入金額に加えられると、プラスマイナス・ゼロになります」(「スタンダード所得税法」補正版【弘文堂平成22年】198頁)というのは、「収支両建て」の説明になる。
- 8) 佐藤英明前掲書(注7)では「損害賠償金を収入から外すと同時に損失も必要経費から外すことから『収支両落ち』などと呼ばれる」とある。
- 9) 篠原克岳教授は、「両建て」も「両落ち」も二重控除を防止するためとされる。そして、令30条柱書き括弧書きが「両建て」の規定であり、資産損失に関する所得税法51条1項、3項、4項、災害等損失の同62条1項、70条3項、72条1項などが「両落ち」とされる(篠原前掲論文)。
- 10) 旧証取法21条の2、第2項によって推定され、同条5項により相当な額を減額した金額。
- 11) 東京地判平成21年7月9日(判例タイムズ1338号156頁)。
- 12) 「原告ら」というが、本件神戸地判事件では夫婦2人だけであった。別件損害賠償事件でも数百人が和解金を受領しているし、ライブドア損害賠償事件の総原告数は3,000人以上ともいわれている。受領損害賠償金又は和解金に課税された納税者の実数は不明であるが、訴訟に至るまで争った人数も、結果についても、今のところ原告らの外には承知できていない。
- 13) 平成22年3月3日国税庁課税部審理室(TAINSコード:H220303)

照会事項「有価証券報告書の虚偽記載による損害賠償請求訴訟に係る和解金の取扱いについて」
- 14) 先行和解金分については、平成19年分の所得であるから、同21年分の所得に含めた金額を一時所得の金額とした更正処分は少なくとも取消しを免れないところであった。実際に、裁決では当該和解金を平成21年分の所得から除外した。しかし、一時所得を雑所得に変更することで税額は5割以上も増額するため、取消すべき金額がなくなった(総額主義)。
- 15) 未だ5年を経過してなかったので、理屈上は原告らも再更正される可能性があった。
- 16) もっとも、一時所得には「必要経費」という文言はないが、「その収入を得るために支



損害金額の必要経費算入と損害賠償金の課税・非課税（山名）

出した金額」（所得税法34条2項）を令30条柱書き括弧書きの解釈において同列に扱うことは許されると思う。

- 17) 租税特別措置法措置法第37の10（株式等に係る譲渡所得等の課税の特例）
- 18) 原告らは、信用取引をしていたし、営利目的で反復継続して株式取引をしていたのは確かである。規模からして雑所得であることはやむを得ない。
- 19) 本判決の評釈として、山本洋一郎・山名隆男「ライブドア被害回復金と課税」（月刊税理2014年5月号73頁）
- 20) 遅延損害金については課税収入と判決された。原告らは、不法行為の遅延損害金は貸付金の利息と同列ではないと、かなり力をいれて主張したのであるが、既に課税所得である旨の判決も現にあるので（先物大分地判）、予測したことはあった。しかし、筆者は納得しているわけではないし、決着がついた論点だとは考えていない。
- 21) 被告・国は原告らの「生活用資産の損害」という主張を否定して、本件の「損害賠償の対象」は「本件ライブドア株式の損害」だと主張するので、それなら本件損害賠償金は所法51条4項括弧書きに該当するという主張を原告らはしていた。
- 22) 判示部分「以上のとおり、『必要経費』の意義及び範囲に関する所得税法の規定に即して検討すれば、本件損害賠償金によって補てんされる部分の金額は、法37条1項の『別段の定め』である法51条4項（2つ目の括弧書き）に基づき、必要経費から除かれることになるから、本件損害賠償金は、『必要経費に算入される金額を補てんするための金額』（令30条柱書き括弧書き）に該当するものではない。」
- 23) 山名前掲書424頁「損失の金額が損害賠償金等の受領と同時にその部分はなかったことになる。損失の金額がなかったのであるから必要経費に算入されて各種所得から控除される金額もなかったのであるから必要経費に算入されて各種所得から控除される金額もなかったことになる。これでは、元々令30条柱書括弧書きの『必要経費に算入される金額』など存在しなかったことになる」
- 24) 被告の主張の柱であり、中核でもあった。それを退けることになる。
- 25) 本判決も、「所得税の確定申告後に、確定申告時に前提とされていた事実関係とは異なる事実関係が生じることは、通常あり得ることであり（国税通則法23条参照）」と判示している。ただ、これはあくまで法51条4項の必要経費の金額を遡って修正することできるということについての判示である。
- 26) 原告らもそうであったが、特定口座、源泉徴収選択者は圧倒的に多い。
- 27) 山名前掲書423頁「令30条柱書括弧書きの『各種所得』には譲渡所得は含まれない。なぜなら、譲渡所得には、文理上もその所得計算の構造上も所得税法37条にいう「必要経費」は存在しないからである。」
- 28) 篠原克岳前掲書 なお、「対処策としては、損害を被った資産が既譲渡の場合は受取賠償金を課税所得に算入し、未譲渡の場合は将来の譲渡時点で賠償金を譲渡所得に加算することとして、通時的に損害と賠償金を『両建て』処理すれば、二重控除を防止できると考えられる。」と述べられているが、受領損害賠償金を資産譲渡時の所得申告に際して収入金額に算入するなど実際には無理と思う。
- 29) 本件神戸地判事件では、国は鑑定人意見書を引用して、「所得税法施行令30条柱書き括

弧書きの規定が『二重控除の防止』にあることからすると、『必要経費に算入される金額を補てんするため』の損害賠償金に該当するとして課税所得とされるかどうかの判断は、必要経費としての控除の結果、所得を生じるか、損失を生じるかということに関係なく考えねばならない。」「収入金額から必要経費を控除することは、所得金額の計算過程において所得金額を減額し税額を軽減する効果をもつが、実際に税額を軽減する効果が生じるか否かということ、課税所得該当性に影響しない」という。筆者は最後までその論理が理解できなかった。二重控除の防止を趣旨とする規定であればこそ、税効果がない場合に適用する理由が見出せない。

- 30) もっとも、国は「両建て」とか「両落ち」などという言葉は使わない。筆者がいう「両建て」は独自の見解、「両落ち」は所得税法に規定がないと切り捨てられた。
- 31) 取引損失の金額として損害額が現れる損害に対する損害賠償金が所得税法施行令94条1項二号の「補償金」に該当するかについて。先物名古屋地判「同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」先物大分地判「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により原告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、得べかりし利益である売買差金を得られなかった損害に基因して取得した損害賠償金（すなわち、収益補償）ではないから、そもそも、法施行令94条1項柱書の『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』に該当せず、」

取引的不法行為による損害は所得税法9条1項一七号及び同施行令30条二号の「突発的な事故」に該当するかについて。同判決「損害賠償金が不法行為の態様によって担税力に差があるわけではないから、それが非課税とされる立法趣旨に照らしても不法行為を突発的な事故と同様の態様によるものに限定する必要がない。」

- 32) これら先物取引判決を踏まえての事例研究として、弁護士山本洋一郎「消費者被害回復金は非課税」——2つの地裁・高裁で確定——（税法学567号263頁）がある。