

「原発事故賠償金」と所得課税

伊 藤 嘉 規

富山大学紀要. 富大経済論集 第60巻第2号抜刷 (2014年11月)

富山大学経済学部

「原発事故賠償金」と所得課税

伊藤 嘉規

キーワード：原発事故 損害賠償金 所得課税

はじめに

福島第1原子力発電所事故（以下、本稿では原発事故と表記）に関して、東京電力株式会社（以下、本稿では東京電力と表記）から「原子力損害の賠償に関する法律」に基づき、被害者（被災者）に支払われる損害賠償金は、現行の所得税法（法人税法）上、特例的なものもあるが、基本的に、震災以前の法の規定通り、通常の損害賠償金と同様に課税対象となるか否かの判断がなされている。しかしながら、原発事故によって避難を余儀なくされた人達は、元の住所にいつ戻れるのかわからぬまま、際限のない避難生活を続けており、帰宅困難とされる地域も生じている。また、目に見えぬ放射能汚染という、従来の交通事故等の被害とは異なり、その被害は甚大であり、生業を失い、コミュニティ（地域社会）は崩壊し、また事故の収束がいつになるのか、誰にもわからない状況下である。そのような状況下において、原発事故に際し個人に対して支払われた損害賠償金に対する課税（国税）のあり方が妥当か否かという問題に絞って本稿では論じていきたい⁽¹⁾。よって損害賠償金の算定等の内容には一切踏み込まず、つまり東京電力から支払われたものの処理について考察を加えることにし⁽²⁾、その支払われたものが、従来の所得税法及びそれに関連して消費税法の理論で対応できる否か等を、本稿では検討していきたい。

I. 現行所得税法における損害賠償金の取り扱い

① 損害賠償金を非課税とする根拠

現行所得税法の基礎となる考え方を示しているのは、昭和36年税制調査会答申である。この答申は、「理論にのみはしらず、常識的に支持されるものでなければならない」というスタンスを示し、常識的な処理を志向していると評されている⁽³⁾ものである。

「包括的所得概念を採用している所得税において、現実に目に見える『収入』があるのに、それが所得を構成しないと考えられる場合があります。それは、損害賠償金を受け取る場合です。損害賠償金は、まず損害の発生が先行し、それに対応して支払われるものですから、先行する損害と合わせてみたときにはプラスマイナス・ゼロであって、『純資産の増加』をもたらさないことが、その理由としてあげられます」とされている⁽⁴⁾。また別の観点からこのような説明がなされることもある。「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」⁽⁵⁾。

② 現行所得税法上の取り扱い

所得税法9条1項17号では、非課税所得として「保険業法（平成7年法律第105号）第2条第4項（定義）に規定する損害保険会社又は同条第9項に規定する外国損害保険会社等の締結した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政令で定めるもの」と定め、その具体的な内容は、所得税法施行令30条に規定されている。保険契約に関する保険金を除くと、本稿に関係する損害賠償金について

ては、1号で、「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（その損害に基因して勤務又は業務に従事することができなかつたことによる給与又は収益の補償として受けるものを含む。⁽⁶⁾）」と規定し、心身の損害に対する損害賠償金を非課税としている。続く2号では、「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94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。⁽⁷⁾）」と規定し、資産の損害に対する損害賠償金を非課税としている。さらに3号では、「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（第94条の規定に該当するものその他役務の対価たる性質を有するものを除く。）」と、「相当の見舞金」が非課税とされており、「相当」という言葉からして、範囲は幅広い規定となっている。

なにゆえにこのような広い非課税の範囲を損害賠償金に対して現行法が定めているかという点、⁽⁸⁾「理論的な正当性を追求することよりも、国民感情に応じた常識的な結論となることを重視したからだ」と説明されている⁽⁸⁾。

③ 非課税とならない損害賠償金

損害賠償金の中には所得税法上課税されるものがある。損害賠償金のうち、必要経費を填補するための場合のものや、商品（棚卸資産）や技術に関する権利などの損失について支払いを受けた損害賠償金は課税される。「前者は、必要経費の支出は原則どおり事業所得の計算上所得金額を減少させるのに、それに対応して得られる損害賠償金を非課税としたのでは、納税者に利益を与えすぎることから設けられた規定です（必要経費と同額の損害賠償金が総収入金額に加えられると、プラスマイナス・ゼロとなります）。後者は、これも棚卸資産が『売るための資産』であることに着目し、その資産が失われて収入が得られたのであれば、結局、それは棚卸資産を売ったのと同じと考えて事業所得を計算してよい、という趣旨のものと考えてよいでしょう⁽⁹⁾」、とされている。

④ 損害賠償金に対する課税についての現行法のまとめ

所得税法9条1項17号で非課税、つまり課税除外される損害賠償金（相当の見舞金を含む）は、所得税法施行令30条1号の人的損害、同1号括弧書きの「勤務に従事することができなかったことによる給与の補償として受けるもの」、又は「業務に従事することができなかったことによる収益の補償として受けるもの」。それに加えて、所得税法施行令30条2号に規定されている物的損害である。ただし、同施行令30条柱書括弧書きに「必要経費に算入される金額の補てんするためのもの」が非課税の対象から除かれており、さらに同施行令30条2号括弧書き及び同施行令94条から、「棚卸資産や技術に関する権利などの損失について支払いを受けたもの」、「業務の休止・廃止その他の事由により業務の収益の補償として取得する補償金で、業務の収入に代わる性質のもの」も非課税の対象から除かれているのが、現行法上の構造となる。要するに、「『損害賠償金』と称されながら非課税ではないものに『補償金』がある。補償金は、損害の補てんではなくて、得べかりし利益を補償するものである。名目ではなく実体で『損害の補てん』か『損失の補償』のいずれであるかを判断しなければならない。不動産所得、事業所得、雑所得等の業務を行う者が一定の事由で受け取る損害賠償金又は補償金で、その業務から得られる『収入金額に代わる性質を有するもの』は当該所得の収入金額とされるのが『補償金』の典型例である（所得税法施行令94条）。ただし、心身傷害等の損害について支払われる慰謝料その他の損害賠償金に限っては『収益の補償』についても非課税とする扱いである（所得税法施行令30条1号括弧書き）。損害賠償金に各種所得の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は、その金額については非課税所得から除かれる（所得税法施行令30条本文括弧書き）⁽¹⁰⁾ ⁽¹¹⁾ のである。

Ⅱ. 「原発事故賠償金」に関する国税庁の見解

東日本大震災により住宅や家財などに損害を受けた人は、①損害金額に基づき計算した金額を所得から控除する方法（所得税法に基づく「雑損控除」）、②「災害減免法」に定める税金の軽減免除による方法のどちらか有利な方法で、所得税の軽減又は免除を受けることができる。なお、東日本大震災により被害を受けた方については、平成22年分又は平成23年分のいずれかの年分を選択して、これらの軽減等の措置を受けることができる⁽¹²⁾。しかし上記のものはあくまでも不法行為等のない天災（地震本体）の話しであって、原発事故の場合、加害者が存在するので、発生した損害は、一義的には東京電力が償うべきものである。被害者の数に鑑みて、東京電力から、原発事故により被害を受けた個人の方が支払いを受ける賠償金の所得税法上の取扱い等について、国税庁に対し事前照会があり、これに対して国税庁が文書で回答したものが⁽¹³⁾。以下、その回答の内容である。

「① 心身の損害又は資産の損害に対する賠償金として非課税になるもの以下の損害に対して支払を受ける賠償金（である）。

○ 避難生活等による精神的損害、○ 生命・身体的損害、○ 検査費用（人）、○ 放射線被曝、○ 避難・帰宅費用、○ 一時立入費用、○ 検査費用（物）のうち、家事用資産に係るもの、○ 財物価値の喪失又は減少等（※1）、○ 住居確保に係る費用、

支払を受ける賠償金のうち、心身に加えられた損害に対して支払を受ける慰謝料その他の損害賠償金や、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対して支払を受ける損害賠償金は非課税になります。

心身の損害に基因して勤務又は業務に従事することができなかったことによる給与又は収益の補償として受けるものを含みます。

※1 事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入される業務用資産の損失額は、賠償金の額を控除したものとなります。また、棚卸資産に対する賠償金は、事業所得の収入金額となります。

② 事業所得等の収入金額になる賠償金

支払を受ける賠償金のうち、必要経費を補てんするためのものや営業損害のうち減収分（逸失利益）に対するもの、就労不能損害のうち給与等の減収分に対するものなどは、事業所得等の収入金額になります。

(1) 以下の損害に対して支払を受ける賠償金（必要経費を補てんするためのものに該当）

○ 営業損害のうち、追加的費用に係るもの

○ 検査費用（物）のうち、業務用資産及び棚卸資産に係るもの

これらの賠償金は、必要経費を補てんするためのものに該当し、事業所得等の収入金額になります。ただし、これらの賠償金は、事業所得等の収入金額になった上で、追加的費用等を必要経費として収入金額から差し引くことから、実質的に課税は生じないこととなります。

(2) 以下の損害に対して支払を受ける賠償金

○ 営業損害のうち、減収分（逸失利益）に対して支払を受ける賠償金

○ 財物価値の喪失又は減少等のうち、棚卸資産に対するもの

避難指示等により業務に従事することができなかったことやいわゆる風評被害などによる減収分、又は出荷制限指示による棚卸資産等の損失などに対して支払を受ける賠償金は、事業所得等の収入金額になります。

これらの賠償金は、事業所得等の収入金額になった上で、減価償却費などの必要経費を控除した残額（所得）が課税の対象になります。

※1 これらの賠償金は、一般的には、賠償金の支払に関する東京電力（株）との合意

等が成立した日の年分の事業所得等に係る収入金額として申告し、納税することになりますが、従来の請求方式により一定の期間の経過ごとに請求・支払が行われる場合には、継続して、その賠償対象期間に応じそれぞれの年分の事業所得等に係る収入金額とし、これに基づいて申告することとしても、差し支えありません。

※2 包括請求方式により一括で支払を受ける複数年分の営業損害（逸失利益）に対する賠償金については、一定の事実が生じた場合には精算することが予定されているため、その対象期間中の時の経過に応じ、対象期間中の各年分の収入として事業所得等の収入金額に算入します（中小法人が支払を受ける場合の収益計上時期についても同じです）。

(3) 就労不能損害のうち、給与等の減収分に対して支払を受ける賠償金

就労不能損害のうち、給与等の減収分（逸失利益）に対して支払を受ける賠償金は、雇用主以外の者から支払を受けるものであることから、一時所得の収入金額になります。

なお、転居費用及び通勤費増加額に対して支払を受ける賠償金は、勤務場所の変更や転職などにより支出した費用の実費弁済として支払を受けるものですので、課税の対象にはなりません。

なお、包括請求方式により一括で支払を受ける複数年分の就労不能損害に対する賠償金については、一定の事実が生じた場合には精算することが予定されているため、その対象期間中の時の経過に応じ、対象期間中の各年分の収入として一時所得の収入金額に算入します。

それに加えて、「『平成23年原子力事故による被害に係る緊急措置に関する法律（平成23年法律第91号）』に基づく国からの仮払金や東京電力（株）からの仮払補償金の所得税法上の取扱いについて」⁽¹⁴⁾ というものがあり、「一般的に、将来、損害賠償の内容や金額が確定した際に精算することを前提としている仮払金については、その支払を受けられた段階では、課税関係は生じません」。「『平成23年原子力事故による被害に係る緊急措置に関する法律（平成23

年法律第91号)』に基づく国からの仮払金や東京電力からの仮払補償金についても、同様に、その支払を受けられた段階では、課税関係は生じないこととなります」]となっており、仮払いとして東京電力からの損害賠償金の課税を一旦逃れるためには、東京電力に対して、「原発損害賠償に関する証明の請求」、つまり「〇〇年中に受け取った損害賠償金は、東京電力福島第1原発及び第2原発における事故に伴う請求すべき損害の一部であることの証明」を出してもらうことが必要となっている⁽¹⁵⁾。

Ⅲ. 原発事故の被害者に対する損害賠償金が、課税の対象となることへの反対論

福島県内では現在、原発事故に伴い損害を受けた被害者（被災者）らが東京電力に対して損害賠償を求める手続きが進められているが、前述のとおり、国税庁は、東京電力から支払われた損害賠償金のうち、必要経費を補填するためのもの、事業経営者の営業損害のうち、減収分（逸失利益）に対して支払われた賠償金を、事業所得の収入金額に算入し、また就労不能損害のうち、原発事故の影響で仕事ができなかったことに伴う給与減収分の賠償金も一時所得扱いとし、いずれも必要経費などを差し引いて残った額などに対して課税対象とする方針を示した。

国税庁は、「心身に加えられた損害に対する慰謝料やその他の損害賠償、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対して支払いを受ける損害賠償」に関しては非課税としているが、営業損害や給与の減収分はその中には含まれないという考え方を採っている。

しかしながら被害者から見れば、「営業損益や給与の減収分に対する損害賠償請求は、現実的に事業所経営や勤労に対して先の見えない不安に対する賠償も含んでおり、『心身に加えられた損害』に当たる。課税対象となるのはおかしい」、「東京電力の賠償は公的資本注入により進められようとしているな

かで、営業損益の減取分を課税対象にするということは、被災者の二度払いと同じ」。「農家の減取分の損害賠償の内容は、前年の売上から減った分を補填するという意味ではない。農業者が受けた損害として、精神的な被害や、高線量の中で農作業をしなければならないという心身に加えられた損害も加わっている。当然非課税にすべき」という反対の声⁽¹⁶⁾が主張されることになる。

国税庁の判断に対しては、まるで実態を見ていないという批判がわきあがっている。たとえば、「逸失利益に対する賠償は、本来であれば課税対象となる収入に代わるものであるから課税」という論理は、逸失利益に対する賠償金という名目であっても、現実には生活費や運転資金、借入金の返済など生活再建や事業再建などの多様な目的のために充当されている。それは、賠償対象となる範囲の問題、賠償水準の低さ、支払いの遅さ、立証の難しさ⁽¹⁷⁾、加えて、「そもそも被害が依然として収束しておらず、全体としての損害がはっきりしないという問題がある。被害者としては、いま請求しているのはどこまでいっても被害の一部請求でしかなく、一定の名目を付けられた賠償がなされたところで、全体の損害のうちのどの部分に対する賠償なのかを現実には明確にすることができない、あるいは混在しているとしかいいようがない状態なのである。

こうした一連の問題が存在している結果、逸失利益に対する賠償金として支払われたとしても、それを額面どおりに扱うわけにはいかないのである。逸失利益に対する賠償金といっても、そこには精神的な損害に対するものや生活再建に対するものが含まれているのであって、生活や生業を戻す資金という性格を看過してはならないのである。国税庁の判断があまりに形式的というのは、こういう理由である」⁽¹⁸⁾。

以下では、国税庁の対応、反対論双方を踏まえた上での理論的な検討を行いたい。

Ⅳ. 損害賠償金非課税一般に関する理論的な検討

① 損害賠償金非課税の根拠

そもそも従来から損害賠償金の課税問題については、諸々の問題点が指摘されている。

根本的な問題点としては以下のようなことが指摘されている。すなわち、損害賠償金の受け取りは、損害の回復であり、純資産の増加をもたらさないから課税されない⁽¹⁹⁾としても、「原資に相当する部分を課税の対象から除外するのであれば、原資が毀損した場合に、その損害を補填する金額を受け取っても、それを所得とはしないことになる。損をした部分を埋め合わせるのだから、所得にならない。この一般論自体は、理解しやすいであろう。

だが、精密にみていくと、このロジックには隠れた難問が潜んでいる。とりわけ重要なのが、人損と物損の違いをどう考えるかである。さらに物損について、資産に値上がり益が発生しており、損失が加えられた時点で含み益が存在している場合をどう扱うか⁽²⁰⁾も、注意すべきポイントである⁽²¹⁾。物的損害の含み益の取り扱いに関しては、含み益も含め、時価までは少なくとも全額非課税となる。その理由として、「もしその損失がなかったら、その評価益には課税されなかったはずだから」と述べられている⁽²²⁾。ただし、事業を営む者が棚卸資産の補償や休業補償を受けるときには収入金額に含める取り扱いと平仄がとれるのかは疑問であると評せよう。

人的損害に関しては、人の形成のためにいくらお金を使ったかは、そもそも原資という概念に当てはまらないので（人の値上がり益を課税とする制度ではない）、必要経費・取得費という概念とは異なる、医療費控除とか雑損控除といった特別の所得控除の存在理由に近いはずである。医療費控除の存在理由としては以下のものがあげられている。「医療費は、医療サービスや薬品の対価としての支出ですから、消費にあたります。したがって、包括的所得概念の立場からはこれを控除する必要はありません。しかし、病気やケガなどの身体

の不具合は、人にとって放置することができない問題であり、それを元の健康な状態に戻すために必要な支出は、いわば『やむを得ない出費』という性格を持つとも考えられます。そして、そのようなやむをえない多額の出費をした場合にはその人の担税力が減少すると考える立場から、医療費控除の制度が設けられていると説明することができます⁽²³⁾ という、「納税者の支払い能力に重大な支障を及ぼす」から、控除を与えるべきだという主張である⁽²⁴⁾。よって、人的損害に関しては、例えば人的損害による休業損害賠償金は、ももとの給与・収益は課税対象となっているのにも拘わらず、それに代わるものを加害者から損害賠償金という形で得た場合は、非課税としており、人的損害には特に手厚く保護されている⁽²⁵⁾。

物的損害に対しては、①不法行為その他の突発的な事故によるもの⁽²⁶⁾、および、②その他の事由によるもの、に分け、①は基本的に非課税として、②は課税するという取り扱いになっている。つまり、物的損害に対しては、「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、取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」⁽²⁷⁾。つまり、物的損害に対する損害賠償金等が非課税とされるか否かは、「『相手方の合意をえない予想されない災害』によるものか否かと、『その損害がなかったならば課税されなかったはずである』か否かである」⁽²⁸⁾。

また物的損害に関して、損害賠償金が課税の対象となるものがあるのは、同一の控除原因事実（控除事由）について二重に控除されることがあるからであるという「二重控除」という観点から所得税法における控除の有り様を論じたものとして、山名隆男教授のものがあげられる。所得税法施行令30条柱書き括弧書きが存在する理由は、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、その金額を補填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、二重控除になるからである⁽²⁹⁾。これが、損害賠償金でありなが

ら、課税収入になる理由である。

「所得税法の『必要経費』は、当該所得を稼得するために必要な費用（経済的負担としての債務を含む）と所得税法が『別段の定め』（所得税法37条1項）として認めた『損失』がある（所得税法51条）。さらに、所得金額の計算上は控除事由となる点では同じであるが、ここでの『必要経費』とは区別されているものに譲渡所得における『取得費』『譲渡費用』がある（所得税法33条3項）。本稿では、これを必要経費とは区別して『譲渡所得費用』という。譲渡所得は資産の増加益（キャピタル・ゲイン）を課税物件とするものであって、取得費も譲渡費用も所得を得るために支出するものではない。もとより、所得税法36条に規定する必要経費とは異質であるため、独立の控除事由と扱うのが適当である。

また、所得を得るための経済的負担とはいえないが、収入を得るために直接要した金額として収入金額から控除するものに一時所得の必要経費がある⁽³⁰⁾、という考え方を基にして、二重控除を禁止・回避する方法として、理屈としては次の4形態が挙げられるとしている⁽³¹⁾。

「(1) 控除事由金額を非課税所得から除外する形態

- ① 必要経費を補てんする金額は非課税としない。
- ② 資産損失を補てんする金額は非課税としない。
- ③ 譲渡所得費用を補てんする金額は非課税としない。

(2) 重複控除を禁止する形態

単一の控除原因事実を複数の費用又は必要経費としない。

このうち(1)の①ないし③は非課税所得から除外していることが共通である。非課税所得の損害賠償金(所得税法9条1項17号)を取得した場合、他方で必要経費又は譲渡所得費用として所得金額の計算に際して控除した、あるいは控除する金額についてまで非課税であれば納税者は実質的な利得をする。それは二重控除となるが故である。ただし、これらすべてが二重控除になるかどうかは別である。慎重な検討が必要である」と論じられている。

② 損害賠償金の認定

いわゆるマンション建設承諾料事件判決（大阪地判昭和54年5月31日行集30巻5号1077頁，控訴審同旨，大阪高判昭和55年2月29日行集31巻2号316頁，上告審も同旨）では、「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場合であつても，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，損害が客観的にあつ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の全額ではなく，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」と判示した判決がある。損害が客観的に発生しているかどうか認定し，その範囲のみで非課税とした。

よって，例えば，債務不履行により得た「損害賠償金」で，受領者に積極的な損害が発生していないもの⁽³²⁾は，非課税の対象とはならないと解されている⁽³³⁾。「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」⁽³⁴⁾。

以上のことから，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（同じものをもう1度手に入れるための価額）の域」⁽³⁵⁾を出ないのであれば，いかなる課税も行われなことを意味する⁽³⁶⁾。

「損害賠償金は，本来『所得』でないものと『所得』に該当するものがある。前者が原資の回復や損害の補てんとなる財産的損害に対する賠償金である。後者は，心身への損害に対する賠償金であり，これについては財産的損害がないために，被害者の資産を増加させるために，『所得』として考えることができるのである。また，収益の補償についても，資産を増加させるものであるため『所得』として捉えることができる」⁽³⁷⁾。所得税法9条1項17号にある「『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』については，次のように考えることができる。すなわち，賠償などにより資産への損害の補てんで原資を超えたものについて，所得を構成するが非課税とするという意義であると解することができる。例えば，交通事故により，車を破損した場

合には、破損した車に替えて新車を得ることになる。このとき、それまで使用していた車の時価に対して賠償金が得られる。しかし、既に破損した車の正確な評価は事実上不可能であり、その時価を上回る賠償金が支払われるような場合が想定される。このような場合、わずかではあるが、資産価値は増加しているということになる。そうであれば、その時価を超える部分は所得を構成するといえる。しかし、これに対しては、もともと評価が困難であることに起因することであろうし、そのようなものにまで課税することは国民感情からして理解を得られないと考えられる。そのため、課税すべきではないと考えられるといえる。このような賠償により純資産の増加が観念される場合に、それを非課税にすると考えられる⁽³⁸⁾、と論じられており、損害の発生は客観的に認定した上で、少し幅のある「原状回復の域」が非課税となる範囲であるとされている。

V. 「原発事故賠償金」に対する分析

① 分析の視座

損害賠償金一般に関しては、「包括的所得概念」を根拠として、各人に帰属した経済的利益のすべてが所得となり、法令が明らかに非課税としていない限りその発生原因又は法律関係のいかんを問わず所得と解する説⁽³⁹⁾と損失の原状回復はそもそも所得ではない⁽⁴⁰⁾という説がある。いずれにしても「心身に加えられた損害、突発的事故により資産に加えられた損害に基因する」損害賠償金は課税がなされない。「名称にかかわらず『損失の補てん』であることが非課税の理由であること、逆に『収益の補償』『収入に代わるもの』は非課税でないことに異論はない。そして後者を通常は『補償金』と称している」⁽⁴¹⁾。よって「補償金」とされるものは性質上非課税所得ではない。ただし、所得税法施行令30条各号の規定の仕方により、1号の人的損害につき、休業損害補償金を含めている。また人的損害に対する損害賠償金には必要経費補てん金を含

む補償金を非課税とされる余地もあるとしている⁽⁴²⁾。

本稿では、原発事故という突発的事故により生じた収益に対する損害補償が問題となっている。

そこで、原発事故に対し、東京電力から支払われる各種損害賠償金のうち、課税対象となると国税庁が述べている、1. 必要経費を補填するためのもの、2. 事業経営者の営業損害のうち、減収分（逸失利益）に対して支払われた賠償金を、事業所得の収入金額に算入すること、3. 就労不能損害のうち、原発事故の影響で仕事ができなかったことに伴う給与減収分の賠償金を一時所得扱いとすること、につき、以下で検討を行うことにする。

② 必要経費を補填するためのものについて

たとえば、例として示されるものとして、「商品の放射線検査をしましたがその費用は必要経費に算入することが認められますか」というものがある。追加的費用は損害賠償金として東京電力から支給される。その支給された賠償金を、継続的に事業所得を得ている場合、収入金額に計上し、自ら支出した検査費用を必要経費にも計上して、プラスマイナスをゼロにするために両方に計上するというものである。それに関しては、プラスマイナス・ゼロなので実際には課税がなされないので問題はないと考えられる。経費計上だけ認めるのは釣り合いが取れていない。両方計上しないというのであれば、話しは別のものになる（二重控除の禁止の論理）。一方のみの計上は理論的にはあり得ない。必要経費としてマイナス計上されていない費用の補填のための賠償金であれば、プラス計上する必要もないので、非課税となる。従って、事業所得等の「業務を行なわない者」が受ける上記のような検査費用は、非課税所得となる。よって、課税がされている訳ではないので、やむを得ない措置である。

③ 事業経営者の営業損害のうち、減収分（逸失利益）に対して支払われた賠償金を、事業所得の収入金額に算入することについて

上記の減収分（逸失利益）に対して支払われた賠償金に関して、1つには、原発事故以前にあった棚卸資産の補填のために東京電力が支払うものが想定される。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。以下で取り扱う事業経営者の営業損害のうち、減収分（逸失利益）に対して支払われた賠償金を、事業所得の収入金額に算入するという論点につながるものではあるが、棚卸資産が「売のための資産」であることに着目すれば、その資産が失われて収入が得られたら、結局、棚卸資産を売ったのと同じと考えて、事業所得を計算するのはやむを得ない。出荷制限指示による棚卸資産等の損失などに対して支払いを受ける損害賠償金もここに含まれよう。

問題は原発事故発生以後の話である。つまり避難指示等により業務に従事することができなかったことやいわゆる風評被害などによる減収分に関する所得税法上の取り扱いについてである。これらを補償する損害賠償金は事業所得等の収入金額に算入されることになることとされている。これらの賠償金は、事業所得等の収入金額になった上で、減価償却費などの必要経費を控除した残額（所得）が課税の対象になる。風評被害の場合、減収したとしても業務が継続している場合、通常の棚卸資産に対する損害賠償金と同じ扱いでも良いであろう。しかし原発事故発生以後の場合、避難指示等により業務に従事することができなかったことに対しても収益課税がなされるとしたら、それに対しては疑問がある。前述②の必要経費の場合と違い、業務に従事できない＝未達の収益補償に対して課税がなされるのは、疑問がある。避難指示等により業務に従事することができないことは、単なる「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」損害賠償金ではないのではないのか。事業所得は基本的には「資産勤労結合性所得」⁽⁴³⁾といわれているように、資産を有して働くことによって得られるものである。この資産に対しての損害賠償金は非課税で

ある。しかし、資産がなくなったこと（放射能汚染で使用不可）に対する補償のみでは、いわゆる「営業」はできないのである。少なくとも原発事故発生以前の収益額まで収益を上げられていないことは、東京電力が加えた損害である。「得べかりし利益」というよりは、不法行為を行った東京電力は、被害者の金銭的被害に対し賠償する義務を負うのであり、損害賠償を受けた場合は、損害の回復に他ならない部分は非課税なのであり、よって、損害賠償金非課税の理由からして、上記②に該当する追加的経費等を必要経費に算入する部分を除き（二重控除の禁止にあたる）、『『原発事故が起こるまでの営業収入』 - 『必要経費（原発事故発生以後の減価償却費等は、原発事故がなければ行われた減額部分に沿う形で行う）』』の部分までは、原状回復の域に達していないのであり、課税は行うことができないと考えられる。損害賠償金が非課税となるのは、原状回復部分まで「所得」がないという考え方であり、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「所得」として課税の対象となるのであるから、業務を本来の形で再開できていない場合、原状回復の域に達するまでの事実上の「補填」を賠償金として支払っているのに過ぎない。よって、失った経済力を補填したものにすぎず、経済力の増加はないと考えられ、事業所得等の課税は行えないことになろう。そもそも論として、収入等から控除されるべき経費等について、原発事故による汚染、立ち入り制限等により、その立証が困難な場合も少なくない。よって、事業が元の状態に戻るまでの損失補填にあてられる部分は課税除外にすべきである。

しかしながら、東京電力から支払われる損害賠償金には、いわゆる2012年3月以降に導入された「特別の努力」と呼ばれるものが含まれるケースもある。「特別の努力」とは、営業損害を被った事業者において、原発事故後の営業・就労（転業・転職や臨時の営業・就労を含む）によって得られた利益や給与等があれば、これらの営業・就労が本件事故がなければ従前の事業活動に仕向けられていたものである限り、損害額から控除するのが原則と考えられるが、し

かしながら、原発事故には突然かつ広範囲に多数の者の生活や事業等に被害が生じたという特殊性があり、被害者が営業・就労を行うことが通常より困難な場合があります。また、これらの営業・就労によって得られた利益や給与等を一律に全て控除すると、こうした営業・就労をあえて行わない者の損害額は減少しない一方、こうした営業・就労を行うほど賠償される損害額は減少することになる。このため、当該利益や給与等について、一定の期間又は一定の額の範囲を「特別の努力」によるものとして損害額から控除しない等の取り扱いをするというものである。従って、事業所得者等に関しては、臨時収入・転業収入等を休業等による逸失利益から控除しないとされる「特別の努力」の部分は、損失補填部分を上回り、原発事故以前より担税力が増加しているものとして課税を行うべきものとなるを考える。

④ 就労不能損害のうち、原発事故の影響で仕事ができなかったことに伴う給与減収分の賠償金を一時所得扱いとすることについて（サラリーマン等が解雇されたり働けなくなった場合の賠償金について）

給与所得者が東京電力から受け取る給与等の補償と受け取る賠償金については、課税と非課税の線引きをどこに置くのかという問題がある。

では、まずは原発事故被害等を考えず、通常給与所得者が職場で労働災害等で休業した場合に受け取る損害賠償金はどのように課税されるのであろうか。給与所得者は、1. 労働基準法26条の規定に基づく「休業手当」、つまり使用者の責に帰すべき事由により休業した場合に支給される「休業手当」は、給与所得となる。2. 労働基準法76条の規定に基づく「休業補償」、すなわち、労働者が業務上の負傷等により休業した場合に支給される「休業補償」など、労働基準法第8章（災害補償）の規定により受ける療養のための給付等は、所得税法9条1項3号イ及び所得税法施行令20条1項2号の規定により非課税所得となる。

また、勤務先の就業規則に基づき、労働基準法76条1項に定める割合を超えて支給される付加給付金についても、労働基準法上の給付では補填されない部分に対応する民法上の損害賠償に相当するものであり、心身に加えられた損害につき支払いを受ける慰謝料として非課税所得となる⁽⁴⁴⁾。なお、労働基準法第8章には、「休業補償」以外にも「療養補償」や「障害補償」などが規定されている。これらのものも所得税法の規定上非課税となる。

それに引き換え、原発事故のような、不法行為による損害賠償金の場合、所得税法施行令30条1号括弧書きにより、「心身の損害に基因して勤務に従事することができなかつたことにより給与の補償として受けるもの」は非課税となる。よって、避難生活による精神的損害で働けなくなった場合の補償や慰謝料は非課税となる。しかし、「就労不能損害のうち、給与等の減収分（逸失利益）に対して支払いを受ける賠償金⁽⁴⁵⁾は、雇用主以外＝すなわち東京電力から支払いを受けるものであるから、一時所得の収入金額になる」とされている⁽⁴⁶⁾。

そこで問題となってくるのは、「就労不能損害」という言葉の意味である。この意味につき、2014年2月24日東京電力株式会社福島復興本社から出ている「平成26年3月以降の就労不能損害に係る賠償および避難指示解除後のご帰還にともなう就労不能損害に係る賠償のお取り扱いについて」⁽⁴⁷⁾という文書を元に考えてみたい。

「当社事故発生時点において生活の本拠またはお勤め先が避難指示区域にあった方の就労不能損害に係る賠償につきましては、平成26年2月末までの賠償金をお支払いさせていただくこととしておりました（平成24年7月24日お知らせ済み）が、このたび、平成26年3月以降の就労不能損害に係る賠償につきましては、以下のとおりお取り扱いさせていただくことといたしましたのでお知らせいたします。

また、避難指示解除後のご帰還にともなう就労不能損害に係る賠償のお取り扱いにつきましても、あわせてお知らせいたします。

1. 平成26年3月以降の就労不能損害に係る賠償について

(1) ご請求いただける方

当社事故発生時点において避難指示区域※1内に生活の本拠またはお勤め先があった

方のうち、以下のいずれかに該当する方を対象とさせていただきます。

- ・当社事故にともなう避難によって就労が困難となり、減収となった給与所得者、または失業状態となった給与所得者で就労意思のある方

- ・当社事故発生時点において就職・復職を予定しておられた方で、当社事故にともなう避難によって当該予定先への就労が困難となり、減収となった方、または失業状態となった方で就労意思のある方

- *当社事故により避難等を余儀なくされたことで、生命・身体的損害による就労不能損害が発生している方は、「生命・身体的損害による就労不能損害」にてご請求くださいますようお願いいたします。

(2) お支払いの対象となる損害

当社事故により生じた以下の損害を対象とさせていただきます。

- ・就労できなくなり、収入がなくなってしまうことによる減収額
- ・収入が減少した場合の当社事故発生前の収入との差額
- ・当社事故発生時点において就職・復職を予定していた会社から得られたであろう収入がなくなってしまうことによる減収額
- ・避難等対象区域内にあったお勤め先が当社事故により移転・休業等を余儀なくされたためにお勤め場所の変更または転職等を余儀なくされた場合に負担された通勤交通費増加額、もしくは避難を余儀なくされたことによる通勤交通費増加額

・・・(中略)・・・

2. 避難指示解除後のご帰還にともなう就労不能損害に係る賠償について

(1) ご請求いただける方

当社事故発生時点において避難指示区域内に生活の本拠があった方で、避難指示解除後相当期間内にご帰還※2された方のうち、以下のいずれかに該当する方を対象とさせていただきます。

- ・帰還にともなう就労環境の変化によって就労が困難となり、減収となった給与所得者、または失業状態となった給与所得者で就労意思のある方

- ・当社事故発生時点において就職・復職を予定しておられた方で、帰還にともなう就労環境の変化によって当該予定先への就労が困難となり、減収となった方、または失業状態となった方で就労意思のある方

- *原子力損害賠償紛争審査会において決定された「東京電力株式会社福島第一、第二原子力発電所事故による原子力損害の範囲の判定等に関する中間指針第四次追補（避難指示の長期化等に係る損害について）」にて示された「長年住み慣れた住居及び地域が見通しのつかない長期間にわたって帰還不能となり、そこでの生活の断念を余儀なくされた精神的苦痛等」に係る損害のお支払い対象となる方を除きます。

※当社事故により避難等を余儀なくされたことで、生命・身体的損害による就労不能損害が発生している方は、「生命・身体的損害による就労不能損害」にてご請求くださいますようお願いいたします。

(2) お支払いの対象となる損害

ご帰還にともなう就労環境の変化により生じた以下の損害を対象とさせていただきます。

- ・就労できなくなり、収入がなくなってしまったことによる減収額
- ・収入が減少した場合の当社事故発生前の収入との差額
- ・当社事故発生時点において就職・復職を予定していた会社から得られたであろう収入がなくなってしまったことによる減収額
- ・帰還後、お勤め場所の変更または転職等を余儀なくされた場合に負担された通勤交通費増加額

・・・(中略)・・・

3. お支払いする賠償金額

上記1. および2. とともに、当社事故がなければ得られたであろう収入から実際に得られた収入を差し引いた金額を賠償対象とさせていただきます（「特別の努力」の適用は平成26年2月分までとさせていただきます）。

また、通勤交通費の増加分として、当社事故後の通勤交通費から当社事故前の通勤交通費を差し引いた金額をお支払いさせていただきます。

※1 避難指示区域：「東京電力株式会社福島第一、第二原子力発電所事故による原子力損害の範囲の判定等に関する中間指針第二次追補」において「避難指示区域」として扱うこととされた区域

※2 帰還：避難指示解除後に、当社事故発生時点にお住まいのあった区域と同一市町村かつ避難指示解除日が同一である区域に戻られ、生活の本拠とされること。

とりあえず、給与所得者に関しては、2014年2月分までで打ち切ると東京電力が一方的に言っている「特別の努力」の問題はここでは差し置くとして、上記の東京電力からの文書からして、端的にいうと、『「原子力損害賠償紛争審査会において決定された「東京電力株式会社福島第一、第二原子力発電所事故による原子力損害の範囲の判定等に関する中間指針第四次追補（避難指示の長期化等に係る損害について）」にて示された「長年住み慣れた住居及び地域が

見通しのつかない長期間にわたって帰還不能となり、そこでの生活の断念を余儀なくされた精神的苦痛等」に係る損害のお支払い対象となる方』と、『当社事故により避難等を余儀なくされたことで、生命・身体的損害による就労不能損害が発生している方は、「生命・身体的損害による就労不能損害」にてご請求くださいますようお願いいたします』というものの以外で支払われた給与等に対する損害賠償金は、就労不能損害にあたることになる。

給与等の就労不能損害に関しては、被害者側にも事故による損害を可能な限り回避・減少させる措置をとる（とることもできる）こともあり、転居・転職等の可能性があることも考慮すると、原発事故被害地域から離れていった住民に対しての取り扱い（「特別の努力」の部分を含めて減収分の賠償に対して課税を行う）は、その他の転居等にかかった追加的費用に対し、適切な賠償金が支払われているという前提が正しいとするならば、労働基準法上の休業補償が6割支給で非課税ということと比べて妥当であろう。原発事故被害の損害賠償金のうち給与等の補償にあたる部分は、東京電力は雇用者ではないので、賠償金として支払われた金額は一時所得に該当し、収入金額から50万円の特別控除額を差し引き、残りの金額の2分の1が課税の対象となる。よって、本来の給与所得として課税されるよりも税負担は軽減されることになるケースが大半なので、やむを得ないものであろう。

ただし、問題となるのは、「長年住み慣れた住居及び地域が見通しのつかない長期間にわたって帰還不能となり、そこでの生活の断念を余儀なくされた」地域では、仮設住宅等の移住を余儀なくされたことによる精神的苦痛等に係る損害に対する賠償金はそれとして支払われる（帰還困難区域及び町の大半・町の中核的機能が帰還困難区域にある大熊町、双葉町の全域からの避難者に対しては、「移住を余儀なくされたことによる精神的損害に係る賠償」として、1人700万円の賠償が2014年4月以降新たにされることになっている）が、その地域の人達にも「就労不能損害」という概念が入っていることである。その点については、次項において検討を行う。

⑤ 帰還困難区域・居住制限区域における「就労不能損害」の考え方

残る問題は、転職等で地域を離れていった場合ではなく、帰還困難区域・居住制限区域等で、生業を取り戻したいと考えている人達、いわゆる仮住まいをしている人達に対しての取り扱いである。「営業」やら「勤務先」、生活の基盤そのものが破壊され、その再建の道筋さえ見えない人達に、給与等の減収分（この場合ゼロ）を東京電力が補償した場合、交通事故の場合と同じように、「心身に加えられた損害に基因して勤務・業務に従事することができなかった場合は非課税という取り扱い」にすべきではなかろうか。原発事故被害がいつ終わるか判然としない中、避難生活を余儀なくされている人達の生業を取り戻すための資金に課税を行うことは、そもそも東京電力から支給される金銭には精神的な損害を含めた多様な性格が含まれていることからして、単純な逸失利益として取り扱うことには、疑問を感じる。被害がいつ終わるかわからない全体像が見えない中、東京電力から支給される金銭は、どの部分の損害を補償されているのか判然としないものでもある。被害の全貌がわからない中で、将来の展望が見いだせない、人生の価値が見いだせない中で、単に原発事故以前の事実上の「生活費の支給」と捉えられなくもない。そのような東京電力から支給される金銭に課税を行ってよいのであろうか。一時所得として取り扱うので、通常、給与所得と取り扱われるより手許に残る金額が多いという程度でその点に配慮しているとはいえないであろう。「心身に加えられた損害」と同一扱いがなされるならば、「不法行為その他突発的な事故による場合」に限るとの限定はなく、いかなる原因に基づくものであれ「心身に加えられた損害」についての賠償金であれば非課税となり、事業所得・給与所得に代わる性質を有する、逸失利益の賠償金であっても、非課税所得となる。その場合には、いわゆる「特別の努力」の分も、「相当の見舞金」と考える線も出てくると思われる。

⑥ 小括

損害賠償金が非課税とされる理由は、損害賠償が他人の被った損害を補填

し、損害のないものと同じ状態にしようとすることにあって、その間に所得の観念を入れることが酷であることによるものと解される。よって損害賠償金の名目で支払われてもすべてが非課税所得になるものではなく、本来所得となるべきものや喪失した利益の補填にあたるものは実質的に所得を得たのと同じであり、このような場合は非課税所得にあたらぬという理屈は、いつ終わるか分からない（ずっと終わらない可能性もある）原発事故による損害賠償金にも該当するのであろうか。特に帰還困難区域・居住制限区域において、そもそも再開するのが難しい生活基盤が喪失している場合、上記の理屈は通用するのであろうか。

例えば、交通事故による資産に加えられた損害につき支払いを受ける損害賠償金のうち、自動車や店舗・家屋の修理費等に充てられる部分は非課税である。しかし、店舗が損壊することによって営業ができなくなった収入に対する損害賠償金などのいわゆる「得べかりし利益の喪失」に対する損害賠償金に関しては、普通、人は、収益をあげるため（事業者）、あるいは給与を得るため（給与所得者）、それ相当の生活費等を出し、得られた収入からは所得税等の支払いを行っている。しかし「得べかりし利益の喪失」に対する損害賠償金が非課税とされると、結果として、損害賠償金を得る被害者は、「現実に労働等をして取得する以上の実質的利益を得る」ことになる。よって、課税がなされないと均衡を欠く（いわゆる「焼け太り」ということになる）という点がある。

この理屈は、資産に加えられた損害に対して受け取る損害賠償金のうち、資産そのものに加えられた損害に対しては非課税、休業補償・営業補償にあたるものは課税になるという、「二分類」を採るのだが、その「二分類」が原発事故に対する損害賠償金にあてまはるのかが問題になるのではないだろうか。すなわち、原発事故被害には、両者の間（中間）のものがあるのではないかということである。そこで参考になるのが「逸失利益の損害賠償金とされるもののうち稼働能力の喪失に対する補償の性質を有するものは、資産＝資本体の填補の場合と同様に理解して、課税しないが、休業補償など収益そのものの補償金

にあたるものは課税の対象となりうる」⁽⁴⁸⁾ という考え方である。稼働能力喪失の補償は「資本の填補に相当するものであるから、本来課税の対象とすべきものではなく」、他方、所得喪失の補償すなわち休業補償などは「課税の対象となりうる」損害賠償金であり、「後者に対する課税の有無は正に立法政策の問題であ」⁽⁴⁹⁾ るという考え方である。原発事故被害に対する損害賠償金の課税問題を考える際には、原発事故被害の場合、営業資産そのものが利用できない場合、その営業補償を受け取る＝毎日の生活の場が喪失した場合、その収入は「勤労性所得」と同じでは決してないと考えられる⁽⁵⁰⁾。経営している店に自動車が入り込んできて、店が破壊され工事のため1ヶ月間店自体を休むときにもらう損害賠償金の課税問題との区別（配慮）は必要ではないかと思われる。得べかりし将来的な利益の賠償なのか、ただ単に「(幅広い意味での)資本」の回復、つまり原状回復なのか、の区別の必要である。加えて、被害の収束が全く見通せない原発事故の特殊性にも配慮する必要があると考えられる。損害賠償金に対する非課税規定は、「担税力がないところには課税を行わない」という「常識論」から生じていて、被害者の原状回復の域に達するためという目的に基づく政策的措置だと一種の「割り切り」⁽⁵¹⁾ をした場合、原状回復の域に達していない帰還困難区域・居住制限区域で生業（業務）を行ってきた人には、原状回復が困難な状況に鑑みて、給与減収分に対する賠償も含めて、「心身に加えられた損害につき支払いを受ける損害賠償金」に近いとみて非課税措置をとるべきである。

VI. 仮払いということで課税を行わない問題

損害賠償金等の収入すべき時期は、権利確定主義⁽⁵²⁾ からして当事者間の合意や和解等において損害賠償金等の内容や金額が確定した日となる。よって、実際に損害賠償金等の支払いを受けていない場合であっても、その支払いを受けるべきことが確定した日の収入となる。

「平成23年原子力事故による被害に係る緊急措置に関する法律」に基づく国からの仮払金や東京電力からの仮払補償金の所得税法上の取扱いについては、上記法律13条において、「国及び地方公共団体は、特定原子力損害を受けた者の置かれている状況に配慮し、その支払を受けた仮払金について必要な税制上の措置を講じなければならない」となっており、将来、損害賠償の内容や金額が確定した際に精算することを前提としている仮払金⁽⁵³⁾については、その支払いを受けた段階では、課税関係は生じないこととなっている。

また、東京電力と和解等が成立せず紛争が長期化することも予想されるが、そのような場合は、何年か長期にわたる補償金を一括で収入金額に算入することになるが、一定の要件（3年以上の期間の補償を一括で受領する場合）に該当すれば、臨時所得として平均課税の適用を受けることができる⁽⁵⁴⁾。

以上のことから鑑みると、紛争が長期化することがほぼ確定している現状では、一括して受け取った場合、不利益になることも想定される⁽⁵⁵⁾。特に資産に対しての損害賠償金請求の段階で、毎年確定申告を行って納税する税負担より増える部分について、きちんとした請求を東京電力に対してする⁽⁵⁶⁾が、それができない場合、立法的な解決が求められるものである。仮払金故に納税を行わないのは、ケースによっては、納税者の手許に残る金額において有利・不利が出る場合がある。収益部分に対する損害賠償金の場合、「原発事故が収束する時まで、月いくら支払う」という形で合意が成立した場合、その部分は、1年当たりで課税することが可能となる⁽⁵⁷⁾。実際に就労不能損害に関して、国税庁は、「包括請求方式により一括で支払を受ける複数年分の営業損害（逸失利益）に対する賠償金については、一定の事実が生じた場合には精算することが予定されているため、その対象期間中の時の経過に応じ、対象期間中の各年分の収入として事業所得等の収入金額に算入する」という判断を示している。

Ⅶ. 消費税の取り扱い

ところで個人に限定している本稿でも、残された問題点がある。つまり、前章までにおいて検討した国税庁の示した文書の内容、「事業者が東京電力から避難指示等により業務に従事することができなかったことやいわゆる風評被害などによる減収分、又は出荷制限指示による棚卸資産等の損失などに対して支払を受ける賠償金は、事業所得等の収入金額になります。これらの賠償金は、事業所得等の収入金額になった上で、減価償却費などの必要経費を控除した残額（所得）が課税の対象になります」からして、「東京電力から風評被害等に基づいて受け取った賠償金は所得税の課税がされることがある」ことが示されている。

では、上記の内容は仮に正しいとして（その是非は前章までに検討済み）、その所得税が課される売上減少額の補填がなされたもの（金額）に関して、消費税は課されるのかという疑問が生ずる。

消費税法の規定に鑑みると、いかなる解釈がなされるのであろうか。まず消費税法4条1項に、「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する」とあり、資産の譲渡「等」となっているのは「サービスの提供」が含まれるとされている。「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て⁽⁵⁸⁾行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」のことである。

また、『消費税』の対象となるのは、『事業として』行われる取引に限られる。ここに事業とは、同種の行為を独立の立場で反覆・継続して行うことであり、所得税法における事業の観念よりも広いと解されている⁽⁵⁹⁾。「事業外の取引、たとえば個人が家具を知人に譲渡する等の行為が、課税の対象とされていないのは、それに課税しても把握が困難であり、また税収ポテンシャルが少ないためである。なお、事業外のもともと消費税の対象とならない取引は、一般に『不課税取引』と呼ばれている」⁽⁶⁰⁾。

よってまずは、ここで、「原発事故の所為で売上が減少し、それ相応の損害賠償金を受け取った」ことが、資産の譲渡等に該当するか否かが問題となる。そこで消費税法4条4項を見ると、「4 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

- 一 個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用
- 二 法人が資産をその役員（法人税法第2条第15号（定義）に規定する役員をいう。）に対して贈与した場合における当該贈与」と「みなす」規定で、「対価がない」取引でも課税の対象になる例外を定めている。消費税法4条4項は、あくまで例外であって、こういう場合は「時価を基準」として対価のやりとりがあったようにして課税を行うという規定であり、当該例外規定に該当しない場合、課税はなされないことになる。よって、例外規定に定めがないので、「原発事故の所為で売上が減少し、それ相応の損害賠償金を受け取った」ことが、資産の譲渡等に該当するか否かが問題となる。

それを読み解く鍵となるのが、消費税法基本通達5-2-5である。その規定では、「損害賠償金のうち、心身又は資産につき加えられた損害の発生に伴い受けるものは、資産の譲渡等の対価に該当しないが、例えば、次に掲げる損害賠償金のように、その実質が資産の譲渡等の対価に該当すると認められるものは資産の譲渡等の対価に該当することに留意する。

- (1) 損害を受けた棚卸資産等が加害者（加害者に代わって損害賠償金を支払う者を含む。以下5-2-5において同じ。）に引き渡される場合で、当該棚卸資産等がそのまま又は軽微な修理を加えることにより使用できるときに当該加害者から当該棚卸資産等を所有する者が収受する損害賠償金
- (2) 無体財産権の侵害を受けた場合に加害者から当該無体財産権の権利者が収受する損害賠償金
- (3) 不動産等の明渡しの遅滞により加害者から賃貸人が収受する損害賠償金」とされている。以上の通達の中身は、損害賠償金のようなものは「資産の譲渡

等の対価に該当しない」という原則の確認と、「性質上、引き渡しという資産の譲渡の対価に該当するものは課税」というものになっており、損害賠償金を受け取ったとしても、「相手方に引き渡さない限り」消費税の課税対象にはならない＝不課税になるということを意味している。「消費税は課税資産の譲渡等の対価に限定して課税されることになっており、対価性のない取引は原則として課税対象から除外されている。一般的には損害賠償金は課税資産の譲渡等の対価には該当しないので、課税対象外の取引となる。

しかし、人的損害、精神的損害の補償については課税の対象とならないが、物的損害の補償、逸失利益の補償、権利侵害の補償については、実質的には課税資産の譲渡等の対価に該当する場合がある。したがって、損害賠償金という名目をもって支払われたとしても、その金銭の実質により対価性の有無を検討して、課税対象となる取引か課税対象外となる取引かの区分を判断する必要が出てくる。

一般的には、棚卸資産等の破損を原因として支払われる損害賠償金は、その資産の譲渡等の対価として支払われるものではないので、消費税の課税の対象とはならないのである。

しかしながら、その損害を受けた棚卸資産などが加害者（加害者に代わって損害賠償金を支払う者を含む。）に引き渡される場合で、その棚卸資産等がそのまま又は軽微な修理を加えることにより使用できるときの譲渡代金に相当する損害賠償金については、実質的にはその棚卸資産の売買代金としての対価性が認められるので、消費税の課税対象となる」⁽⁶¹⁾。

よって、原発事故に対する損害賠償金の場合、引き渡されないケースの方が多と思われるが、仮に事故前からある資産等が東京電力に引き渡されたとしても、「当該棚卸資産等がそのまま又は軽微な修理を加えることにより使用できるとき」にあたらないはずなので、不課税となると思われる。

残る問題は風評被害等の場合である。「心身又は資産に対して加えられた損害の発生に伴って受ける損害賠償金については、通常は資産の譲渡等の対価に

当たりませんが、その損害賠償金が資産の譲渡等の対価に当たるかどうかは、その名称によって判定するのではなく、その実質によって判定すべきものとされています」という実質論からいくと、「風評被害」による営業損失は、東京電力等で算定を行うことにはなると思うが、その算定は、あくまでも予想される損害の賠償である。つまり風評被害の補填は、反対給付がない（東京電力が資金を提供したら被害者から何かを得られたり、物が引き渡されたりするものではない）ので、「対価性のある行為＝対価性のあるということは、反対給付を伴うもの」ではないので、消費税の課税対象となる「対価を得て行うこと」⁽⁶²⁾に該当しないと考えられる⁽⁶³⁾。よってこれも不課税となると思われる。本来得ることができたであろう利益がなくなったことの補填金だから、資産の譲渡等の対価に該当しないため課税の対象とならないと考えられる⁽⁶⁴⁾。

むすびにかえて

「東日本大震災における損害賠償金等については、国にも事故の責任があるのにもかかわらず、なぜ国が税金をかけるのか理解に苦しむといった声が聞かれる。国は所得税法の規定を金科玉条のごとく示すが、…（中略）…そもそも非課税規定そのものが国の責任が伴う大事故までも想定して創られたものといえるかどうか疑問が残る」⁽⁶⁵⁾。

今回の事故は、かつて経験したことのない規模のものであり、未だ収束が見えない現状の中、従来通りの法律で対応できないものでもある。そこで、福島第1原発事故賠償金に対する課税について、原子力損害賠償金（仮払金を含む）は、所得とみなさないよう、特別の立法措置が採られた方が望ましいものではある。

最近の例としては、宮崎県の口蹄疫問題で、被害農家への手当金などに課せられる所得税や住民税を非課税にする特例を設ける法律があげられる。非課税の対象となるのは、疑似患畜（感染疑いのある家畜）を殺処分した農家への手

当金のほか、ワクチン接種で予防的殺処分を行った農家、移動搬出制限区域内で出荷遅延などの影響を受けた農家に支給された交付金などである。非課税規模は国税で13億円程度、地方税で8億円程度が見込まれている。口蹄疫対策特別措置法27条では、「国及び地方公共団体は、平成22年4月以降において発生が確認された口蹄疫のまん延が牛、豚等の家畜の所有者に与える影響に配慮し、必要な税制上の措置を講ずるものとする」と規定し、それを受けて、「平成22年4月以降において発生が確認された口蹄疫に起因して生じた事態に対処するための手当金等についての所得税及び法人税の臨時特例に関する法律」において非課税措置が取られている。

上記のような法律を基に、原発事故により東京電力から支払われる損害賠償金を非課税にする立法的解決⁽⁶⁶⁾が望まれるものである。

本稿では取り扱わなかったが、本来は原発事故による賠償金を逸失利益として課税する前に、生存権補償と財産的補償を一体とした賠償こそ求められている⁽⁶⁷⁾。課税に際し問題が生ずる大きな理由は、事故に対する損害賠償金の額が十分なものとなっていないのが大きい。事故の収束すら見通せない中で、損害賠償額の確定自体が不可能である。損害賠償金の支払いを受けても、税引き後の金額のみでは、生活再建や事業再生の資金として不十分であれば、経済的再建が困難になり、納税資金が足りなくなり、課税云々が問題とされることになる。それらの配慮を行うのは、まさに「政治」が行うべきものであり、従来行われていないのならともかく、口蹄疫という豚・牛等の家畜に対してさえなされているのにも拘わらず、人間に対して行われなかったら、それは立法者が豚・牛等の家畜の方が人間より大切であると考えているだけである（立法者が怠慢なだけである）⁽⁶⁸⁾と評せよう。少なくとも帰還困難区域・居住制限区域において「生業」を取り戻すために、「待つ」という人生の選択をした人には、東京電力からの「原発事故賠償金」は非課税にすべきであると考えられる。

注

- (1) 法人に関しては、法人税法22条1項及び法人税基本通達2-1-43により、損害賠償金は益金に算入する。
- (2) 裁判、ADR等々で争われている最中ではあるが、一応、第一東京弁護士会が作成した「原発相談マニュアル」なる文書の中に、損害賠償金の算定基準が述べられている (<http://www.ichiben.or.jp/shinsai/data/manual.pdf>)。交通事故時のいわゆる「赤い本(公益財団法人日弁連交通事故相談センター東京支部発行「民事交通事故訴訟 損害賠償額算定基準」)・青本(公益財団法人日弁連交通事故相談センター本部発行「交通事故損害額算定基準」)」類似のものと考えることができよう。また、2014年9月10日付毎日新聞によると、「東京電力福島第1原発事故で、福島県の避難者らが国と東京電力を相手に、除染による原状回復と1人あたり月5万円の慰謝料などを求めた訴訟で、新たに1258人が10日、福島地裁に提訴した。第4次提訴で原告総数は3865人。同地裁への提訴はこれで最後という。全国の同種訴訟の原告は、今回を含めて約8000人になった。

馬奈木敏太郎弁護士事務所局長によると、原発事故と避難者の自殺との因果関係を認めた同地裁判決(8月26日)や、最近の原発再稼働の動きに伴い、原告が増えたという。第1次提訴は昨年3月の800人だった。訴訟では空間放射線量を原発事故前の毎時0.04マイクロシーベルト以下に回復させることや、精神的損害として月5万円の慰謝料を支払うことなどを求めている」という状況である。

なお、原子力損害賠償制度に関して行政法学的立場から検討し、賠償額の確定方法について論じたものとして、原田大樹「行政法学から見た原子力損害賠償」法学論叢173巻1号(2013年)16頁以下参照。

- (3) 増井良啓『租税法入門』(有斐閣, 2014年)67頁。昭和36年税制調査会答申では、常識的な処理を志向し、以下のように場合を分けた。

「人的損害に対する補償の場合。仮に事業所得の補償であっても非課税にするのが常識的であるとす。この考え方を受けて、『心身に加えられた損害』は非課税とされた(所得税法9条1項17号)。政令ではさらにはっきりと、給与の補償であっても非課税になると明記している(所得税法施行令30条1号)。

物的損害に対する補償の場合。さらに細かく類型化し、①不法行為その他突発的な事故によるもの、および、②その他の事由によるもの、に分ける。そのうえで、①は基本的に非課税とし、②は課税の対象に含めることとした。この考え方を受けて、『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』が非課税とされた(所得税法9条1項16号(原文ママ)、所得税法施行令30条2号)。

- (4) 佐藤英明『スタンダード所得税法(補正3版)』(弘文堂, 2014年)16頁。
- (5) 金子 宏『租税法(第19版)』(弘文堂, 2014年)180-181頁。なお、人的損害に関し、損害賠償金の受領は損害の回復であって、所得ではないから非課税であるという論理に疑問を呈するものとして、佐藤英明「租税判例研究 保険契約者が取得した死亡保険金は所得税法上非課税所得となるか」ジュリスト984号(1991年)207頁。

「人的損害、たとえば傷害の場合にこの論理を適用しようとするならば、傷害(または痛みなど)を所得計算上マイナスに計上しなければならないことになるが、このような傷害や

苦しみ、または、その反対の場合である健康や楽しみは一般には所得計算上はプラスにもマイナスにも計上されないものである。このように考えると、傷害にもとづく損害賠償金等は所得計算上、原理的に非課税であると断じることには、ややためらいが残ると言わざるをえない。よって現行法の実質的根拠は、昭和36年の政府税調の答申にある理論に走りすぎるべきではなく、「常識的に支持されるものでなければならない」という国民感情への考慮ということにあるのであろうと主張している。

- (6) この条文の読み方は、「勤務に従事することができなかったことによる給与の補償として受けるもの」＝給与所得者が給与をもらえなかったことに対する補償金、又は「業務に従事することができなかったことによる収益の補償として受けるもの」＝自営業者等自身が業務に従事できないことによる補償として受けるものを指している。
- (7) 所得税法施行令94条では、「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」と定め、1号において「当該業務に係るたな卸資産（第81条各号（譲渡所得の基因とされな^いたな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、損害賠償金、見舞金その他これらに類するもの（山林につき法第51条第3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。）」と定め、2号では「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」と定めている。このことからして、本来所得として課税対象となるべき収入が損害賠償金として流入した場合、それは本来の収入とみて課税対象とするという規定である。

よって、所得税法施行令94条では、「収入金額に代わる性質のもの」と規定しており、「収入金額に代わるもの」としていないことから、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になってない。資産によって損失の取り扱いが異なるというのみである。

- (8) 佐藤・前掲注(4) 17頁。なお、高橋祐介「ライフ・イノベーション研究会「集団的消費者利益の実現と法の役割」(第5回) 税は自ら助くる消費者を助く? -投資家の受領した損害賠償課税を中心として-」NBL 984号(2012年) 98頁では、「日本の所得税法は、例えば値上がり益や逸失利益まで非課税とするという意味で損害賠償受領者への十分な配慮がなされているが、加害者が無資力で損害賠償を受領できなかった者にはたとえ詐欺にあった損失であっても一切控除を認めないという意味で全く配慮がなされていない」という指摘がなされている。
- (9) 佐藤・前掲注(4) 207頁。
- (10) いわゆるライブドア事件後の株価急落をめぐる個人株主の損害賠償請求訴訟の和解金課税問題を扱ったものとして、山名隆男「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 -」立命館法学353号(2014年) 1頁以下。

- (11) 中村芳昭・三木義一編『演習ノート租税法（第3版）』（法学書院，2013年）48-49頁（山名隆男執筆）。
- (12) 国税庁HP「東日本大震災により被害を受けられた個人の方へ（<https://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h23/jishin/tokurei/shotoku/index.htm>）」。また、森谷義光・中野智之共編『災害にあったときの所得税の軽減・免除～雑損控除の手引～』（大蔵財務協会，2013年）99頁以下。
- (13) 国税庁HP「東京電力㈱から支払を受ける賠償金の所得税法上の取扱い等について（<https://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h23/jishin/shotoku/12.pdf>）」。なお、新村 中「損害賠償金等名義の金員の授受と課税所得・非課税所得の判断」税理55巻13号（2012年）144頁以下参照。
- (14) 国税庁HP「『平成23年原子力事故による被害に係る緊急措置に関する法律（平成23年法律第91号）』に基づく国からの仮払金や東京電力（株）からの仮払補償金の所得税法上の取扱いについて（<https://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h23/jishin/shotoku/karibarai.htm>）」。
- (15) 全国商工新聞（2012年3月26日付）より（抜粋）。〈東京電力は、福島原発事故の損害賠償金について、賠償対象の一部であることを実質的に認める文書を作成し、（2012年；筆者注）3月3日、同文書を全国商工団体連合会（全商連）と福島県商工団体連合会（県連）に提示しました。全商連・福島県連は「損害賠償金に課税するな」と財務省、東京電力と数回にわたり交渉、それが実現したもので被害者からは「当然の結果だが、本当に大きな成果。うれしい」と喜びの声が上がっています。
- 東京電力が作成したのは「原子力損害に係る賠償金について」。同文書では、東京電力が昨年12月末までに支払った賠償金は、東京電力が「お支払いすべき原子力損害に係る賠償金の全部または一部です」とし、これまでに支払った賠償金が「一部」であることを認めています。
- 原発事故被害の賠償金については、精神的損害や資産の損害に対する賠償金は非課税ですが、風評被害や出荷停止などへの賠償金については事業所得の収入金とされ、課税対象になっています。
- 同時に国税庁は、課税対象となる風評被害などについても「将来、損害賠償の内容や金額が確定した際に精算することを前提としている」仮払補償金については、「その支払いを受けられた段階では、課税関係は生じない」とし、損害賠償金の支払いが中途段階あるいは一部であれば、課税しないとの見解を公表しています。
- 東京電力が今回作成した文書は、一連の交渉・要望に応えたもので、東京電力はこれまでに支払った賠償金を「一部」と認め、実質的に非課税扱いとされることになりました（<http://www.zenshoren.or.jp/chiki/HigashiNihon/120326-03/120326.html>）。
- (16) 福島民報2013年3月16日論説あぶくま抄。しんぶん赤旗2012年1月16日記事。2012年1月28日付「『事故の賠償金に課税』でいいのか（http://www.videonews.com/special/20140128_fukushima/）」。
- (17) 「賠償水準が実態に即していないという問題もある。個人の避難慰謝料が月額10万円などはその最たるものであるが、事業者であれば基準年度、貢献利益率、因果関係（証憑）という東京電力との直接交渉の際に必ずネックとなる三点セットが、賠償額を相当程度低額化

させ（極端な場合にはゼロ査定となる！）、損害水準を押しさげる役割を果たしている」。馬奈木巖太郎「福島原発事故によるすべての被害を救済し、賠償金を非課税に！」中小商工業研究117号（2013年）127頁。

- (18) 馬奈木・前掲注(17) 127頁。その他に、井上徹二「福島原発事故損害賠償金『非課税』を論ず」税務新報609号（2013年）27頁以下もある。

また、佐伯正隆「福島原発被害・賠償請求はまだまだ続く（上）」税経新報608号（2013年）69頁以下によると、原発事故による被害者への賠償は、「その大部分が心身に加えられた損害につき支払いを受ける見舞金であり課税すべきではない」として、その理由として、「事業者が請求する賠償金はその計算上は①業務の全部又は一部の休止等に対し、その業務の『収益の補償』とされる賠償金、②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填するためのものとしての『逸失利益額』に対する賠償金（売上高の減少額に貢献利益率を乗じて計算）とされているが、その実態は、事業の損害と心身への被害に対する見舞金である。

いわゆる『風評被害』『間接被害』を被った事業者は、生産物等に対する放射能汚染に悩み苦しみながら事業を続けてきている。明らかに心身に加えられた損害が生じているが、その賠償額の計算は便宜上『逸失利益額』とされたものである。事業者に対する賠償金は、事業への損害と心身への損害に対する見舞金であり、その区分は明確ではないことから被害者の実情・心情や国民感情からして全額非課税とすべきである。それに加えて、「原発賠償金は所得の補償でなく、事業の再建費用であり課税すべきではない」と「社会的問題となった被害に対する賠償金を非課税とする措置が過去に取られていること」が挙げられている。また、佐伯正隆「福島原発被害・賠償請求はまだまだ続く（下）」税経新報610号（2013年）34頁以下も参照。

- (19) 所得課税における原資の保護という基本理念が、生産活動に投下された資本については必要経費の控除という規定で具体化し、損害を受けた原資の回復については保険金・損害賠償金等の非課税規定となって顕れていることは、戦後からの「所得税法改正の経緯をみると、課税所得の概念が拡がるたびに、新たに収入金額として課税対象に含まれる利得の中から、資産に加えられた損害の回復に該るものが非課税として課税除外されるという一対の改正が繰り返されてきた。このように所得税法の沿革から見ても、損害の回復にあたる保険金や損害賠償金の課税除外は、原資の維持という所得税の本質的要請に基づくものであり、わが国所得税法において一貫して維持されてきた所得課税の基本構造の一部をなす規定として位置付けられる」。黒川 功「増加した所得税額への損害賠償金の非課税所得該当性－『税の山びこ現象』と税法の体系的・整合的解釈の必要性－」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012年）436-437頁。

- (20) 譲渡所得課税対象資産に生じた損害に対する賠償金に関するキャピタル・ゲイン（キャピタル・ロス）の問題につき、取り扱ったものとして、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－」税大論叢69号（2011年）44頁以下があげられる。

- (21) 増井・前掲注(3) 65-66頁。また所得税法施行令第30条1項括弧書きに関して、心身の損害のために勤務等に従事することができなかったために失った給与・収益の補償として受ける損害賠償を非課税としていることに対して、交通事故の例を出し、交通事故の被害者が受

け取った損害賠償金のうち、医療費に相当する部分は、事故がなければ支払わないものなので問題ないが、給与や賞与の減額部分に相当する賠償金は、所得税法施行令30条1項最後の括弧書きにより非課税とされる。これは、事故がなく、被害者が勤務して会社から給与や賞与を満額受け取れば、それは給与所得として課税対象となるので、賠償金として受け取る場合とは、課税上の結果が異なる。これも交通事故の被害者がやむなく受け取る損害賠償金を健康に働いて得られる給与等と同視すべきではないという「常識論」が見て取れるが、説得力に疑問があると論じるものとして、佐藤・前掲注(4)20-21頁。

- (22) 増井・前掲注(3)67頁。また他に資産の損失に対する損害賠償金の全額が非課税とされることに対して、いわゆる「未実現の利得(資産の取得価格と時価との差額である値上がり益)」に対して非課税とされることは、結局時価で損害賠償金を支払えば、時価で売った場合と同じ結果になるのにも拘わらず、少なくとも時価までは現実に生じた損害の補填であるとして非課税とされる。さらに加えて、社会的に妥当な範囲で金額を上乗せしても、『心の傷』に対する慰謝料(所得税法施行令30条1号)として、上乗せされる金額の部分も非課税とされる。それらのことに対し、“売るつもりがなかった資産を強制的に現金に変えられてしまった被害者に自発的に売ったのと同じ課税をするのは酷である”という「常識論」が述べられることがあるが、そのような「常識論」の説得力には疑問の余地があると指摘するものとして、佐藤・前掲注(4)21頁。

しかしながら、昭和38年税制調査会答申である「所得税法及び法人税法の整備に関する答申(http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3812_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf)」5頁では、以下のように述べられている。「個人については、当該収入の性質のほか、その記帳能力並びに損害を受けた者の人的、主観的な事情を勘案するときは、現行のように、しいて圧縮記帳を行なうことなく収入金の全額を非課税とすることはやむをえないと考えられる」。このような経緯もあり、事業を行っていない個人の記帳能力(そもそも記帳をしない)ことからして、全額非課税でもやむを得ないという判断に至っている。

- (23) 佐藤・前掲注(4)317頁。また、佐藤英明「雑損控除と医療費控除—制度の性格と内容」税研136号(2007年)36頁以下では、雑損控除や医療費控除の存在意義について「一定の金額を超える雑損失や医療費は納税者の担税力を弱めるという考え方に基づく」とし、その考え方につき、2つの方向から考えられるとしている。「1つは、雑損控除や医療費控除を所得概念との関係で論じる立場である。この立場では、雑損控除等の所得控除は、実現主義の採用や帰属所得の原則的非課税、または所得分類の導入などにより包括的所得概念から乖離している実定所得税制において、総所得金額等の計算の過程においては修正できなかった包括的所得概念からの『乖離』を是正し、課税標準たる所得金額を包括的所得概念に『より近づけるため』に行われるものと考えられることになる」。「もう1つは、包括的所得概念を理想として計算された総所得金額等の金額が、『より良く』個人の担税力を表すようにするために雑損控除等を行うという考え方である。この考え方によれば、包括的所得概念にできるだけ近づけようと努力した結果としての総所得金額は、しかしながらそれ自体では個人の担税力を表すには不完全であり、さらにそれを洗練するために所得控除を行うと位置付けられることになる」。なお、佐藤英明「雑損控除制度—その性格づけ」『所得税における損失の研究』日税研論集47号(2001年)43頁以下も参照。

- (24) 増井・前掲注(3) 97頁では、医療費控除の存在理由として、「・担税力観念から生じるもの、・そもそも消費にあたらぬという論、・医療サービスの購入に対する補助金という論」が紹介されている。
- (25) 水野忠恒『租税法(第5版)』(有斐閣, 2011年) 157頁では、「休業補償のように生活保障が含まれる場合には、生活費にかかる所得をカバーするものであり、すべて非課税としてよいのか問題が残る」と指摘している。
- (26) 所得税法9条1項17号は、「その他の政令で定めるもの」と書いてあるので、政令に重きを置く必要がある。「所得税法施行令30条2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』としており、法律の文言には存在しない『不法行為』を、『突発的な事故』と並列する形で明記している。継続的な権利侵害行為を想定すればわかるように、『突発的な事故』以外にも、『不法行為』にあたる場合は多種多様であろうから、政令は法律よりも物損の範囲を広げているのである」。増井・前掲注(3) 68頁。同種のことを述べる裁判例として、大分地判平成21年7月6日税務訴訟資料259号順号11239(控訴審同旨、福岡高判平成22年10月12日税務訴訟資料260号順号11530)、名古屋地判平成21年9月30日判例時報2100号28頁(控訴審同旨、名古屋高判平成22年6月24日税務訴訟資料260号順号11460)を挙げることができる。なお、山本洋一郎「消費者被害回復金と課税-2つの高裁判決で非課税が確定」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』(法律文化社, 2011年) 432頁以下、高橋・前掲注(8) 90頁以下、も参照。
- (27) 前述の昭和36年政府税制調査会の報告によると、生活用資産に関する損害に対する補償金等については、「その補償が資産の滅失又は価値の減少等の資産損失に対するものであるか、資産の使用料相当額の補償であるかを問わず、非課税とする。ただし、たとえば居宅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、それ以降の補償は課税所得とする。
- 次に、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、たとえそれが事業用建物のようなものの損失に対するものであつても、もしその損失がなかつたならば、その評価益には課税されなかつたはずであるから、生活用資産と同様非課税とし、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」。昭和36年「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明 (http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s3612_zeiseityosakaitosin.pdf)」答申別冊558頁。
- (28) 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) 127頁。同, 127-128頁には、(昭和36年12月;筆者注)「税制調査会の考える『常識』は、不法行為の前後で納税者の租税負担が変わらないことを意味するものと考えられる。つまり、不法行為がなかつたならば課税されなかつたはずのものには課税されるべきではないという考え方が基礎にある。しかし、このような考え方は、これまで検討してきたとおり、必ずしも租税理論から導き出されるものではない」と述べられている。
- (29) 前記名古屋地判平成21年9月30日判例時報2100号28頁によれば、所得税法「施行令30条柱書きの括弧書きは、損害賠償金等の額のうちに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を非課税所得とする旨規定している。同括弧書きの趣旨は、損害賠償金等の額のうちに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、当該金額を非課税所得となる金額から控除しなければ、当該金額につき非課税所得と必要経費の控除という二重の控除を認めることになってしまうため、これを防ぐことにあるものと解される。よって、本件の実事関係からして、当該和解金に、「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」としている。

(30) 山名隆男「所得税法における二重控除の一考察」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）419頁。

(31) 山名・前掲注(30)420頁。ただしこれら4形態は「あくまで理屈として考えられるというだけで、実際に現行所得税法の規定の解釈としてこの4形態があるわけではない」と注意書きがある。

(32) 国税不服審判所平成4年9月21日裁決（裁決事例集44巻97頁）では、立ち退きを求める家主側から嫌がらせ・脅迫等を受けて立ち退いた際に、家主側から立退料プラス精神的慰謝料を受け取った事例において、以下のように述べている。「請求人が主張する精神補償10,000,000円が明示されている合意書bは、請求人の要請により後日作成されたものであること、かつ、請求人及び家主間において精神補償の支払及び金額についての折衝がなかったことから、家主（…（中略）…）について、精神的慰謝料の支払の意思があったことを認定できないこと。

したがって、請求人及び家主間に精神的慰謝料としての金員の授受があったと認定することはできない。

仮に、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30条第3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10,000,000円は、同条同号にいう非課税所得に該当しない。

上記の「仮に…」の部分が本判示では重要で、後続の行為に吸収される場合、損害賠償金として非課税との認定がされないケースもありうることを明示している。

(33) 佐藤・前掲注(4)18頁。

(34) 金子・前掲注(5)182頁。

(35) しかし実際上は、マイナスが0に戻っただけかそれとも0を超えることになるかの区別を所得税法9条1項17号だけで判断するのは難しい。いくら損害賠償金額を客観的にはかるといっても、「原状回復の域」というようにアバウトな表現にせざるを得ないのは、「相当の見舞金」のものも含むのでやむを得ない部分がある。筆者としては、少なくとも「損害発生の客観性は必要」という理解と、客観的に考えられる金額と和解等で支払われた実際の損害賠償金との間の乖離は別問題と考える。ある程度の乖離はやむを得ないと考える。なお、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5号（1989年）31頁以下で、現行所得税法上非課税所得となる損害賠償金の範囲について、民法の知見を踏まえて、詳細な分析がなされている。

- (36) 「わが国の非課税規定は、投下資本の回収理論のみでは説明することの難しい部分が多い。むしろ、不法行為法における被害者の原状回復という目的に配慮した政策措置であると割り切った方がよりよく理解できる」。宮崎・前掲注(28) 132頁。
- (37) 奥谷 健「損害賠償金と非課税『所得』」月刊税務事例42巻1号(2010年)7頁。また、同6頁では、「損害賠償金は経済的価値の流入であって、『所得』というよりは『収入』といえるように思われる。つまり、収入から必要経費を控除した金額を『所得』として捉えるのが所得税であることからすれば、収入を損害賠償金に、必要経費は原資を減少させるものであるという点からすれば、不法行為によって生じた損害と置き換えることができる。そうすると、その差額としての所得は、損害賠償金については観念できないことになる。そのため、課税されることはないのである。そして、損害を超える賠償金については所得が発生することになるので課税されることになると考えられる」、と論じられ、非課税となる損害賠償金の範囲は、原資の損失のない賠償金や損失の補填を超えた賠償金という限られた範囲になっている。
- (38) 奥谷・前掲注(37) 7-8頁。
- (39) 奥谷 健「不法行為に基づく損害賠償金として受け取った和解金の非課税所得該当性」(判例評論631号)判例時報2117号(2011年)149頁によると、「所得税の課税対象である『所得』については、包括的所得概念に基づいて理解されている。それによれば、一定期間内の純資産の増加が全て『所得』として把握されることになる。しかしながら、理論上は『所得』に含まれるものであっても、実際には課税対象とされていないものがある。これらは立法上、非課税所得として規定されている(所得税法9条)。その多くは、それらの所得には担税力が少ない、又は、ないことが理由として挙げられる。そのひとつに『損害保険契約に基づき支払を受ける保険金及び損害賠償金(これらに類するものも含む。)]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その他の政令で定めるもの』(所得税法9条1項17号)がある。これは、財産の流入があるが、損害の回復であって担税力がないと解されている」。
- (40) 奥谷・前掲注(39) 149-150頁では、「所得税が課税対象とするのは、『所得』つまり利益や増加益であり、原資の回復や元本は課税対象とはならない。損害賠償や損害保険の給付は、原資を回復するものであるから、もともと『所得』ではないのである。『所得』でなければ、納税者の担税力は増加しないことになる。そうであれば、非課税所得の規定を待つまでもなく、課税対象にはならないといえる」。
- (41) 山名・前掲注(30) 422頁。
- (42) 山名・前掲注(30) 423頁。所得税法施行令30条1号が、「休業損害補償金を特に非課税所得に含めているのが異質というほかない」としており、心身傷害などの人的損害に対する損害賠償金を非課税としている政策的な意味からも、その延長線上ということができよう。
- (43) 金子・前掲注(5) 198頁。佐藤・前掲注(4) 47頁によると、「資産勤労結合性所得とは、何らかの『元手』となる資産(資本)に加え、納税者の労働力を合わせて得られる所得のことで」ある。
- (44) ただし、注意しないとイケないことは、業務上の負傷または疾病により労働することができない期間を有給休暇として処理し、通常の賃金を支払われるという場合、休業補償には

該当せず、所得税の課税（給与所得課税）がされることになる。休職した場合には、通常の給与等を支給せず、労働者災害保険法の規定に基づく休業補償を支給する（金銭の額は同じでも）、という処理をすることが前提である。

- (45) 転居費用、通勤費増加額、転職などにより支出したものは、課税の対象外である。
- (46) 就労不能損害のうち、給与等の減取分に対して支払いを受ける賠償金について、包括請求方式により一括で支払いを受ける複数年分の就労不能損害に対する賠償金については、一定の事実が生じた場合には精算することが予定されているため、その対象期間中の時の経過に応じ、対象期間中の各年分の収入として一時所得の収入金額に算入されることとされている。事実上の分割課税となっている。
- (47) 2014年2月24日東京電力株式会社福島復興本社「平成26年3月以降の就労不能損害に係る賠償および避難指示解除後のご帰還にともなう就労不能損害に係る賠償のお取り扱いについて（http://www.tepco.co.jp/cc/press/2014/1234445_5851.html）。
- (48) 三宅弘人「逸失利益と税金」判例タイムズ212号（1967年）129頁。「この考え方は、逸失利益の本質を所得喪失（loss of earnings）の補償と、稼働能力喪失（loss of earning Capacity）の補償とに分析して把握する考え方と調和するであろう」。
- (49) 三宅・前掲注（48）129頁。
- (50) 「加害行為によって働けなくなった分、つまり稼働能力が失われた分を含める」という意味である。
- (51) 全く逆に、物的損害に関しては、現行所得税法9条1項17号を削除し、損害賠償はその内容の如何を問わず、すべて収入金額に算入して課税の対象とし、損失を被った者は、所得税法内の損失控除制限範囲内でのみ控除できる制度にする損害賠償全額課税論もありうる。その点につき、高橋・前掲注（8）98頁参照。
- (52) 金子・前掲注（5）270頁。ただし、同272頁以下において、「権利の確定という『法的基準』ですべての場合を律するのは妥当でなく、場合によっては、利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味での『管理支配基準』を適用するのが妥当な場合もある」。
- (53) 「平成23年原子力事故による被害に係る緊急措置に関する法律」10条において、「特定原子力損害の賠償の額が確定した場合において、その額が仮払金の額に満たないときは、その差額を返還しなければならない」と仮払金の返還規定が置かれていることから、仮払金を受けた被害者が使うに使えない状態になっているという問題が別にある。
- (54) ただし、所得税基本通達2-36には注意が必要である。「固定資産（法第33条第2項第1号《譲渡所得に含まれないもの》）に掲げる所得の基因となる資産を除く。以下この項において同じ。）の除却若しくは譲渡に係る対価補償金又は資産の移転若しくは移築の費用に充てるための費用補償金は、これに含まれない」としており、これらのものは臨時所得の対象外となる。
- (55) 宮崎・前掲注（28）130頁。「資産に加えられた損害により受け取る営業補償金や収益補償については、本来は、当該不法行為がなかったならば、その収益等の権利が確定する時点をとらえて課税されるものであるから、その期間にわたって課税することが被害者の原状回復にかなう。（…（中略）…）そのような損失を補てんする損害賠償金を一括で受け取った場合には、累進税率の構造のもと、不法行為がなかった場合よりも重い租税負担を負うことになるという問題が生じるため、平準化措置が必要となる。現行所得税法は平準化措置を定

- めているが、被害者の原状回復の観点からは、対象となる範囲が限定的すぎる」。
- (56) 逸失利益の算定と所得税額控除の問題については、玉國文敏「損害賠償金課税をめぐる法的一考察」租税研究580号（1998年）43頁以下。
- (57) 佐藤・前掲注（4）237-238頁において、いわゆる「沖繩補償金事件（一審判決：那覇地判平成6年12月14日判例タイムズ887号194頁，控訴審判決：福岡高那覇支判平成8年10月31日行集47卷10号1067頁）」を題材に取り上げている。「国が10年間土地の使用権を得たことに対して一時に支払われた補償金が，10年間に分けて課税されるべきものか，それともそれを受領した年に一括して課税されるべきものか」について，権利取得裁判に関わる法律構造の理解の違いによって結論の違いが生ずるのであって，租税法の考え方は変わらない趣旨が論じられている。「一審判決は，本件の使用裁判にかかわる法律関係を『原告が10年の間，1年ごとに土地の利用をガマンする（国に使用させる）』というものだと考え，したがって，1年分ずつ収入を得る権利が確定する－1年分ガマンしたところで1年分の収入が得られる－ものだと考えたのに対し，控訴審判決は，使用裁判があったときに原告はいわば10年分のガマンをすることになり，そこで10年分のガマンの対価としての補償金を得る権利が確定する，と考えています。つまり，どちらの判決も『原告の側がなすべきことはすべて終わったか』という基準で権利の確定を判定しようとしていることに違いはありません。
- このように，『収入を得る側がなすべきことはすべて終わったか』という観点から考えて，これが『すべて終わった』といえる時点を権利確定の時期とする考え方が無条件請求権説です。収入を請求できる権利が無条件になった時点で収入を得る権利が確定する」という意味だと論じられている。
- (58) 課税要件に対価性を必要とする理由については，田中 治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房，2012年）555頁以下。また別のものとして，奥谷 健「消費税における対価性」修道法学36卷1号（2013年）83頁以下参照。
- (59) 金子・前掲注（5）664頁。
- (60) 金子・前掲注（5）664頁。
- (61) 森 康博「対価と損害賠償金との区分」税務弘報45卷10号（1997年）60頁。
- (62) 「課税の対象は，対価を得て行われる取引に限られている。対価を伴わない取引の場合には，次の取引段階において仕入税額が減少し，その分だけ納付すべき税額が増加するから，自ずから税負担の調整が行われることになる。また，それが最終消費者との間で行われた場合には，『消費税』が建前上消費そのものではなく，消費支出に担税力を認めて課税されるものであるため，これに課税する必要はないと考えられるからである」。金子・前掲注（5）664頁。
- (63) 水野・前掲注（25）747頁では，「損害の回復にあたる支払は対価性がないが，逸失利益に代わるものについては対価性があるとされている」とされている。
- 上記のような考え方への疑問としては，「逸失利益」を所得税の場合と同じように考えることは，「消費税」と「所得税」の課税対象（担税力）の違いに配慮していないことになるのではないかと，という点である。消費税法基本通達が限定的に事例をあげていることからして，消費税が課税される場合の「逸失利益」の範囲は狭いと考えられる。
- また別の問題である会費と補助金と消費税課税の関係につき，「因果関係の関連性」が認

定できる場合は、「課税資産の譲渡等の対価の額」に算入しなければならない旨を詳細に論じたものとして、吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察－対価性の要件と会費・補助金」金子 宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）396頁以下。

(64) 消費税法基本通達5-5-2の規定も参考になる。「予約の取消し、変更等に伴って予約を受けていた事業者が取受するキャンセル料、解約損害金等は、逸失利益等に対する損害賠償金であり、資産の譲渡等の対価に該当しないが、解約手数料、取消手数料又は払戻手数料等を対価とする役務の提供のように、資産の譲渡等に係る契約等の解約又は取消し等の請求に応じ、対価を得て行われる役務の提供は、資産の譲渡等に該当することに留意する。

例えば、約款、契約等において解約等の時期にかかわらず、一定額を手数料等として授受することとしている場合の当該手数料等は、解約等の請求に応じて行う役務の提供の対価に該当する。

なお、解約等に際し授受することとされている金銭のうちに役務の提供の対価である解約手数料等に相当する部分と逸失利益等に対する損害賠償金に相当する部分とが含まれている場合には、その解約手数料等に相当する部分が役務の提供の対価に該当するのであるが、これらの対価の額を区分することなく、一括して授受することとしているときは、その全体を資産の譲渡等の対価に該当しないものとして取り扱う。

(65) 新村・前掲注(13) 148頁。

(66) 2013年7月19日日本弁護士連合会「福島第一原子力発電所の事故により東京電力株式会社から支払われる損害賠償金の非課税立法に関する提言 (http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2013/opinion_130719_4.pdf)」。

また、非課税立法措置について、既に原発事故賠償金を受領して税金を納付した被害者に対して遡及して適用すべきであるという論点も、上記提言には書かれてある。その点につき本稿では検討を行えなかった。

(67) 被害実態に遠い原発事故賠償金の問題点については、吉村良一「総論－福島第一原発事故被害賠償をめぐる法的課題」法律時報86巻2号（2014年）55頁以下、除本理史「『ふるさとの喪失』被害とその救済」法律時報86巻2号（2014年）68頁以下、除本理史「原子力損害賠償紛争審査会の指針で取り残された被害は何か－避難者・滞在者の慰謝料に関する一考察－」経営研究（大阪市立大学経営学会編）（2014年）1頁以下参照。また、東京電力に直接請求して、「東京電力のいいなり」の損害賠償金を受け取っている現状・問題点については、丸山輝久「原発事故損害賠償請求における法テラスの役割と課題」総合法律支援論叢4号（2014年）74頁以下参照。

(68) 新村・前掲注(13) 148頁では、以下のように述べられている。「原発事故が天災ではなく人災だとすれば、被災者は憲法が保障する財産権と生存権を侵害されたとはいえないか。それらを奪われた苦痛は筆舌に尽くしがたく、東京電力から支払われる損害賠償金等の性格は、このような憲法上の権利侵害に対する慰謝料的な要素も含まれていることを考えれば、原理原則だけではなく柔軟な対応も求められよう」。本稿では上記ほど大事にせず、法的一貫性の観点から、非課税取り扱いが求められるということにしたい。

提出年月日：2014年9月16日