氏　　名	藤　間　大　順
学位(専攻分野)	博士（法学）
学 位 記 番 号	博法公甲　第４号
学位授与の日付	2019年３月25日
学位授与の要件	学位規則（昭和28年４月１日文部省令第９号） 第４条第１項該当
学 位 論 文 題 目	債務免除益の課税理論
論 文 審 査 委 員	主　査　教　授　　三　木　義　一 副　査　教　授　　木　山　泰　嗣 副　査　青山学院大学名誉教授 中　村　芳　昭 副　査　同志社大学教授 占　部　裕　典

論 文 の 内 容 の 要 旨

藤　間　大　順

本論文は，債務が免除などによって消滅したことにより債務者が享受する利益，いわゆる債務免除益に関する課税問題につき，米国法を参照しつつ，そのあるべき理論的枠組みを考察したものである。以下，本論文の構成に従って，その要旨について述べる。

第一章　債務免除益の課税理論と事業再生税制の解釈論（および第一章補論）

債務免除益は，所得税法上の収入金額（所得税法36条）または法人税法上の益金（法人税法22条２項）に算入される（課税所得に含まれる）ものと一般的に解されている。典型的な例としては，以前に借りたお金を返さなくても良いと言われた場面が挙げられる。借金を返さなくても良くなったならば，その分利益を得たものとして課税されるということは，直感的には理解できるだろう。

しかし，その具体的な範囲については，議論の余地がある場面が少なくない。例えば，お金が無くて借金を返せないから返済を免除してもらった場合にも，課税される

べきなのだろうか。物をあげるという口約束を結んだ後にやはり要らないと言われた（書面によらない贈与契約を締結して後に撤回された）場合にも，課税されるべきだろうか。これらの場合を含め，債務が消滅したと法的には言える場面であっても，その消滅によって利益を得て課税されるべきだとは考えにくい場面がある。したがって，なぜ債務免除益に対して課税をするのか，という理由付けから，その課税対象を切り分ける理論を導き出す必要がある。

以上のような問題関心に基づき，本章では，本論文の検討の端緒として，課税所得としての債務免除益の範囲を画する理論的枠組み，すなわち債務免除益の課税理論に関する総論的な考察を行った。その検討の手がかりとして，資力喪失者に対する債務免除益の非課税を規定している所得税法上の規定（所得税法44条の２）の解釈論についても検討した。

債務免除益については，従来，課税所得に含まれることが当然視され，その課税理論については積極的な議論は行われてこなかった。しかし，平成10年代に倒産法制が整備されるに伴い，倒産法制と税制の関わりとして，債務免除益の課税理論についての議論が次第に活発に行われてくるようになった。その１つの成果として，平成18年に公表された増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題」（以下「増井論文」という）が，債務免除益の課税理論として現在では通説的地位を占めているものと思われる。しかしながら，同論文には，資力喪失者に対する債務免除益の非課税を定めた行政上の取扱い（旧所得税基本通達36-17）を税法上の合理的な法解釈として説明できない，という問題点があった。

そこで，本論文では，増井論文が参照したものと思われる，米国における債務免除益の課税理論に関する議論を参照した。米国においては，1931年の連邦最高裁判所判決（Kirby Lumber 判決）によって，債務免除益が課税所得に含まれるものとされた。同判決に基づき，債務超過者が得た債務免除益を非課税とする判例理論（債務超過の例外）が形成され，後にこの判例理論が立法に取り入れられる形で事業再生税制が整備された。しかし，Kirby Lumber 判決が示したものと理解された債務免除益の課税理論（純資産アプローチ）には多くの批判があり，Bittker および Thompson によって新たな理論（借入金アプローチ）が提唱されると，当該理論が支持を集めるようになった。増井論文は，この借入金アプローチを日本法の文脈に応用したものと理解できる。したがって，事業再生税制を合理的な規定として説明できないことは当然のことである。

以上のような理解を前提として，次に，事業再生税制に関する具体的な解釈論を検討した。事業再生税制の適用要件については，それを手続的に解する見解と実体的に解する見解がある。しかし，手続的に解する見解には多くの問題があることから，その適用要件は実体的に解するべきである。また，平成26年度税制改正で整備された現行の事業再生税制（所得税法44条の２）は前身となる行政上の取扱い（旧所得税基本通達36-17）を明確化したものと説明されるが，文言から言って，その適用効果は給与所得（所得税法28条）および退職所得（所得税法30条）には及ばないものと解すべきである。以上のような事業再生税制の位置づけを前提とすると，債務免除益の課税理論から要請される合理的な取扱いとして事業再生税制を位置づけなければ，有益な解釈論を定立することができない。

そこで，再び債務免除益の課税理論に関する抽象的な考察を行った。純資産アプローチは，債務の消滅それ自体によって純資産の増加があったことをもって債務免除益に対する課税の根拠とする。一方，借入金アプローチは，債務の発生および消滅をいずれも考察したうえで，債務の発生時における非課税の受益を債務免除益に対する課税の根拠とする。しかし，債務の発生時における非課税の受益は，より一般化し，債務が生み出した控除，と言い換えても良いものと思われる。そして，債務が生み出した控除，すなわち租税利益（tax benefit）に対する取戻し課税として債務免除益に対する課税を捉えれば，債務超過者に対する債務免除益の非課税は債務免除益の課税理論の枠内で理解することが可能である。このような考え方を「債務控除アプローチ」と名付けたうえで，事業再生税制の解釈論についても，同アプローチに基づき，法的整理の場合および債務超過または債務超過が確実な場合に債務超過額または債務超過が確実な額の現在価値分の債務免除益を非課税にするものと解すべきであると論じた。

第一章補論では，米国の事業再生税制における債務超過の判定方法について比較法的な検討を行った。米国の事業再生税制における債務超過の判定方法については，純資産アプローチに基づき資産および債務の範囲を限定的に解する考え方と，借入金アプローチに基づき資産および債務の範囲を包括的に解する考え方があることを述べ，日本法に対する示唆を得た。

第二章　租税利益の原則（Tax Benefit Rule）と債務免除益課税

第一章で構築した債務控除アプローチは，理論的裏付けが十分なものとは必ずしも言えない。そこで，第二章では，租税利益の原則（Tax Benefit Rule）という，米国

の所得課税に定着している考え方を参照した。

租税利益の原則は，償却債権取立益や租税の還付金に関する課税問題に通底するものとして見出されてきた，米国の所得課税における一般的な考え方のことである。金銭を貸し付けてその返済を受けたとしても，通常は，純資産の増加がないため，所得は認識されない。しかし，貸付金が無価値化した場合には，損失（貸倒損失）の計上が認められている。そして，貸倒損失を計上した債権の返済を受けた場合には，所得（償却債権取立益）を認識すべきである。何故ならば，控除によって得た租税利益を回復した場合には，所得を認識すべきだからである。このような考え方が，租税利益の原則（の算入の側面）である。

租税利益の原則は，従来，控除した項目を「回復」した場面において適用されてきた。しかし，1983年の最高裁判所判決（Hillsboro National Bank 判決）によって，控除と「根本的に不一致な事象」が生じた場合には所得を認識すべきである，として，その適用場面は拡大した。

以上のような米国における租税利益の原則の定着を前提として，日本法において得られる示唆について検討した。日本法において，租税利益の原則の考え方は普遍的には見出しがたいが，米国において問題となった場面を取り上げて検討すると，債権債務関係（debt）に関する課税関係においては，租税利益の原則の考え方が見出せる。また，日本法において租税利益の原則を見出す実益としては，米国で議論されてきた取引会計と単年会計の対立という議論のほかに，日本法で議論されてきた私法関係準拠主義（課税関係は，その前提となる取引関係を規律する私法に準拠して決定されるべきである，とする考え方。岩瀬事件（東京高判平成11年６月21日）など参照）を補うという点が挙げられる。

債権債務関係に関する課税関係において租税利益の原則が見出せるとすると，その一つの類型として，債務免除益の課税問題についても，租税利益の原則は射程を持ち得るように考えられる。第一章で構築した債務控除アプローチは，このような考え方に基づき，債務免除益に対する課税を債務が生み出した租税利益に対する課税として捉える理論的枠組みである。租税利益の原則と債務免除益の課税理論には，前提とする考え方や具体的な課税ルールにおいて共通する点も多い。しかしながら，所得からの控除（deduction）と所得からの除外（exclusion）の区別，という大きな区別が２つの間にはある。しかし，この区別については，所得からの控除と除外の区別は相対的である，という異論も唱えられている。

以上のような抽象的な議論とは別に，具体的な裁判例においても，債務免除益の課税理論と租税利益の原則の関係が論じられている。具体的な裁判例においては，租税利益の原則を債務免除益の課税局面に適用することは借入金の元本債務と利息債務の取扱いを分けることとして理解されている。しかし，このような理解は租税利益の原則と債務免除益の課税理論の関係性を正解したものではない。むしろ，租税利益の原則の適用場面の一つとして債務免除益に対する課税を捉えることで，借入金の元本債務と利息債務の取扱いを分ける必要はないことが明らかになるように思われる。

第三章　債務免除益の年度帰属（および第三章補論）

第三章以降（第二部）では，第二章まで（第一部）で構築した債務免除益の課税理論（債務控除アプローチ）を具体的な課税問題に当てはめて論じた。

第三章では，検討の出発点として，日本において債務免除益の年度帰属が論点となった裁判例（東京地判平成19年９月27日）を取り上げた。当該裁判例では，債務免除益の年度帰属は，債権者の免除の意思が債務者に到達した時点によって判断することとされた。しかし，H19東京地判の判示には，その一般的妥当性や根拠の観点から疑問も生じる。

そこで，債務免除益の年度帰属について，論点となった裁判例が豊富であり，これについての立法がされている米国の議論を参照した。米国では，当初は事実関係の総合考慮によって債務免除益の年度帰属が判断されてきた。しかし，財務省規則の立法によってその基準（「特定の事実」テスト）が変質し，現在では法的な債務の消滅時点をもって債務免除益の年度帰属が判断されている。

次に，日本の議論と米国の議論の比較検討を行った。日本と米国では，債務免除益の年度帰属について類似した基準（債務の消滅時点）が用いられている。しかし，その論拠は，権利確定主義を用いているか否かという点において異なる。そこで，いずれの論拠をとるべきか，債務免除益の課税理論および所得の年度帰属についての一般的な議論のレベルから議論を行い，債務免除益に対する課税を債務の発生から消滅までを通じて考察する考え方（借入金アプローチおよび債務控除アプローチ）に基づき，債務免除益の年度帰属についての基準（債務の消滅テスト）を導き出した。

最後に，ここまでで構築した債務の消滅テストを具体的な債務の消滅時点に当てはめた。債務免除益が生じる民法上の債務の消滅事由について検討を行った結果，①単独行為により債務が消滅する場合には債権者の意思の到達時点，②契約により債務が

消滅する場合には債務者の履行時点をもって債務免除益の年度帰属を判断すべきことが明らかとなった。

また，第三章補論では，第三章初出後の税制改正等についても論じた。

第四章　債務免除益の所得分類

債務免除益が所得税法上の収入金額に算入された場合，その所得分類が問題となる。日本の所得税法は，所得の質的担税力を考慮するため，所得分類に応じて異なる所得の算定方法や徴収方法を定めているからである。第四章では，債務免除益の所得分類について，近年出された２つの裁判例を素材に論じた。

まず，ノンリコース債務免除益事件では，任意組合を用いた航空機リースによる節税スキームが失敗し，責任財産限定特約を結んだ借入金（ノンリコースローン）の債務免除を受けた場合の課税局面が争われた。課税庁は，当該債務免除益を雑所得（所得税法35条）または不動産所得（所得税法26条）に該当すると主張したが，第一審（東京地判平成27年５月21日）および控訴審（東京高判平成28年２月17日）において，当該債務免除益は一時所得（所得税法34条）に該当するとして納税者が勝訴した。ノンリコースローンを全額課税対象として見るのであれば，債務免除益の課税理論としては債務の発生から消滅までを考察する考え方（借入金アプローチまたは債務控除アプローチ）を採用すべきである。このような考え方からすると，当該債務免除益が雑所得に該当しないという判断はありうるにせよ，航空機の貸付業務に係る借入れによって生じた債務免除益であるから，不動産所得には該当すると考えるべきである。

次に，倉敷青果荷受組合事件では，人格なき社団等（所得税法２条１項８号，４条）がその役員に対して行った債務免除に係る課税関係が争われた。課税庁は，当該債務免除益が給与所得（所得税法28条）に該当すると主張した。控訴審においては給与所得には該当しないという判断が下され（広島高岡山支判平成26年１月30日），第一次上告審においては給与所得に該当するという判断が下された（最判平成27年10月８日）。両判決は類似した規範および同一の認定事実を用いているが，あてはめる事実の差によって結論が分かれた。すなわち，控訴審においては，債務免除の理由のみが考慮され，免除の理由は役員の地位に基づくものではない，という判断がされた。一方，第一次上告審においては，債務免除の理由に加えて貸付けの理由をも勘案して所得分類が判断された。

２つの裁判例に関する上記のような整理を前提に，債務免除益の課税理論の観点か

らあるべき議論を論じた。債務控除アプローチにおいては，債務の発生から消滅までを通じて債務免除益が生じるものと解すべきである。したがって，債務の消滅時点の事実のみを勘案したノンリコース債務免除益事件の２つの判決は妥当ではなく，倉敷青果荷受組合事件第一次上告審判決のような判断枠組みが正当である。

第五章　広義の事業再生税制に関する立法論

第三章および第四章では，債務控除アプローチを前提とした現行規定の解釈論を論じた。第五章では，債務控除アプローチを前提とした立法論を検討した。

第一章で述べたように，所得税法上，資力喪失者が享受した債務免除益を非課税とする制度が平成26年度税制改正によって設けられた（所得税法44条の２。資産の評価損算入規定（租税特別措置法28条の２の２）と併せ，事業再生税制という）。同様に，法人税法上も，倒産法の適用を受ける法人が享受した債務免除益について，期限切れ欠損金の損金算入などによって課税繰延または非課税とする制度が平成17年税制改正によって整備されている（企業再生税制，法人税法59条等）。これらの制度について，筆者は「広義の事業再生税制」と総称している。

広義の事業再生税制の内部には，様々な差異が存在している。まず，企業再生税制には３つの適用方式（会社更生法適用時，損金経理方式，書類添付方式）があり，それぞれにおいて課税上の取扱いに異なる点がある。具体的に言えば，資産の評価損益（法人税法25条，33条），青色欠損金（法人税法57条），期限切れ欠損金のそれぞれの算入順序が適用方式によって異なる。

また，企業再生税制と異なり，事業再生税制においては，債務免除益の非課税と資産の評価損の必要経費算入が選択的である。このことによって，評価損の算入規定の適用を受ける納税者が，債務免除益の非課税規定の適用を受ける納税者に比して著しく不利に取り扱われている。

これらの差異について，債務免除益の課税理論および倒産法制の差異の観点から正当化できうるのか論じた。結果として，いずれの観点においてもこれらの差異は正当化できないことから，企業再生税制における適用方式を一本化するとともに，事業再生税制の規定を企業再生税制を参考に改めるような立法的解決を図るべきであると論じた。また，先行学説（長戸貴之『事業再生と課税』など）の検討も行った。

その後，米国の事業再生税制を参照した。米国の事業再生税制においては，きめ細やかな租税属性の減額ルールが定められており，債務免除益の課税理論の観点からは，

日本法においてもより厳格な租税属性の減額ルールを整備すべきことを論じた。

本論文は，債務免除益に対する課税問題につき，米国との比較法的検討に基づいて新たな課税理論を提唱したうえで，その課税理論に従って具体的な諸問題について考察したものである。

債務免除益課税を論じるにあたっては，従来，倒産状態にある納税者に対する課税問題が主たる問題として論じられてきた。そして，債務免除益の課税理論に関する理解に基づくことなく，「本来課税されるべき納税者に対して課税がされていない」という，いわば執行の便宜の問題としてこの問題が捉えられてきた。

しかし，債務免除益に対する課税は，倒産状態の納税者に限らず，多様な納税者において問題となりうる。また，場当たり的な課税を防ぐためには，一貫した理論として（「便宜」などの方便に逃げることなく），債務免除益に対する課税が論じられねばならない。以上のような問題関心に基づき，本論文では，一貫した理論（債務控除アプローチ）を構築したうえで（第一部），具体的な問題についても検討を行った（第二部）。結果として，債務控除アプローチに基づけば，様々な局面における債務免除益に対する課税を統一的に説明できることが明らかになった。

以上の検討によって本論文で得られた成果は，主に，①債務控除アプローチという新たなかつ具体的な課税局面に適用可能な債務免除益の課税理論，②債務免除益の課税理論に基づく具体的な課税関係の検討の可能性，の２点であろうと思われる。

審 査 の 結 果 の 要 旨

「債務免除益の課税理論」と題する藤間大順氏の学位申請論文について，審査委員会は，以下のとおり報告する。

１　本論文の内容

（１）論文の構成

本論文は，二部から成る。第一部では「債務免除益の課税理論の構築」を行い，第二部では，第一部で構築した「債務免除益の課税理論」を「具体的な課税問題」について検証する。

（２）論文の内容

ア　債務免除益の課税理論の構築（第一部）

第一部の「債務免除益の課税理論の構築」は，本論文の柱となる部分である。２つの章から構成されており，第一章では「債務免除益の課税理論と事業再生税制の解釈論」（第一章補論には「債務超過の判定方法に関する比較法的検討」がある。）が，第二章では「租税利益の原則（Tax Benefit Rule）と債務免除益課税」が論じられている。

具体的には，第一章で，債務免除益課税の理論的根拠について，米国における Kirby Lumber 判決の法理を挙げ，いわゆる純資産アプローチが採用されたことから議論を始める。この純資産アプローチは，資産の利用可能性に着目する考え方であり，債務の消滅時点に着目するアプローチである。同判決直後から，米国ではこれと異なる論理を採用する判決が下されるなど，純資産アプローチには問題があった（具体的には，債務の消滅によって資産が利用可能となっても，債務発生時に受益をしていない納税者には課税されるべきではないことである）。このアプローチを克服するために提唱された新たな考え方が Bittker ＆ Thompson 論文の借入金アプローチである。借入金アプローチは，債務の消滅が疑似的な債務免除（実質的に弁済を受けるもの）ではなく，真の債務免除といえるかをみる関連性要件と，「債務の発生時点において，債務者が非課税で利益を受けている」という受益要件からみる。本論文は，借入金アプローチを前提としながらも，受益要件をさらに２つに分解すべきであると提唱する。すなわち，①債務の発生時に受益していることと，②債務の金額が所得計算上控除されていること（債務の金額が所得の減算項目として扱われていること）の２つである（債務控除アプローチ）。このうち，①を狭義の受益要件，②を債務控除要件と呼ぶ。本論文は，債務が消滅するにもかかわらず，課税はされないと一般的に理解されてきたさまざまな場面を例に挙げ，関連性要件からみることで真の債務免除であるか（疑似的債務免除益ではないか）をみる点についても検討を行う。また，債務控除アプローチは，所得課税だけでなく，贈与税や消費税においても射程が及ぶことにも触れる。

第二章では，提唱する債務控除アプローチの債務控除要件について，米国で形成されてきた「租税利益の原則」を紹介した上で，この原則の枠内で債務免除益課税を論ずることができないかを探る。具体的には，米国における租税利益の原則の生成・展開の過程を判例及び制定法（改正経緯も含む。）の観点から丁寧に整理した上で（第一節），これが日本法においてどのように取り扱われているかを検討し，同原則が日本法において論じられる意味と必要性を示す（第二節）。以上の検討を経て，日本法

においても債務免除益は租税利益の原則の一環として考えるべきと結論づける（第三節）。貸倒損失を計上した債権を回収した場合における議論として行われてきたのが同原則であるが，日本法においては償却債権取立益及び租税の還付金等に見出すことができると，本論文はいう。また，私法関係準拠主義を補うものとしてもその意義を見出せるとし，債務免除益課税と租税利益の原則との関係が論点となった裁判例（Putoma 判決，Allan 判決等）も検証する。このように，債務控除アプローチの妥当性を租税利益の原則の側面から明らかにするのが，第二章である。

イ　具体的な課税問題（第二部）

債務免除益課税の理論として本論文が構築した債務控除アプローチを具体的に検討する第二部は，所得課税の解釈論としての（１）年度帰属（第三章），（２）所得分類（第四章）のほか，立法論としての（３）広義の事業再生税制（第五章）に及び，検討対象は広範である。

第三章では，所得課税における解釈論として重要な論点の１つである，課税時期（年度帰属）を論じる。日本において問題となった裁判例として，東京地裁平成19年判決（東京地判平成19年９月27日税資257号順号10791）を挙げる（第一節）。同判決は，法人税法の事案であるが，債務免除が単独行為であるため，その意思表示が債務者に到達した年度に帰属するとした。次に，米国における議論を詳細にみる（第二節）。当初は明確な基準がなく総合考慮であったものが，Cozzi 判決により「特定の事実（identifiable event）」テストが採用されると，このテストは報告書（Form 1099-C）の提出制度において制定法に明文化される。その後，法的債務の消滅とは異なる36ヶ月ルールの混在期を経るも，財務省規則改正により解消され，法的債務の消滅に着目する考え方に変容した。以上の両国を比較すると，「特定の事実」テストが基礎とした理論が，純資産アプローチを採用する Kirby Lumber 判決を前提にしており，前提が妥当性を失っている。そのため，本論文は，債務免除益の年度帰属については，これまで日本で検討がされてきた権利確定主義の理論（米国法は現金主義の選択も可能であり，日本法とは異なる。）と，債務免除益の課税理論（借入金アプローチまたは債務控除アプローチ）の組み合わせが必要であるとする。以上を前提に，本論文は，更に債務の消滅形態ごとに類型的な整理を試みる（第四節）。すでに提示した債務控除アプローチ（借入金アプローチにもある）の関連性要件を適用し，民法上の免除，混同，和解，債務者に帰責事由のない履行不能，法律行為の消滅（取消しや解除等），

消滅時効と多岐にわたり，権利確定の時期（年度帰属）を検討する。

第四章では，同じく所得課税における解釈論で重要な論点である，所得の種類（所得分類）を論じる。所得分類は米国法にはなく，日本法が採用する概念である。そこで，本論文では，まず，２つの判例を取り上げる。ひとつがノンリコース債務免除益事件（東京地判平成27年５月21日税資265号順号12666，東京高判平成28年２月17日税資266号順号12800）であり（第一節及び第一節補論），いまひとつが倉敷青果荷受組合事件（最判平成27年10月８日集民251号１頁）である（第二節）。両者を比較すると（第三節），前者については，債務免除益の課税理論（借入金アプローチまたは債務控除アプローチ）に照らし，債務免除時の状況のみならず，債務発生時（借入時）の状況も加味して所得分類を判定すべきとし，控訴審を批判する。また，後者については，給与所得該当性が争われた事案であるため，その要件及び基準について検討した上で，本論文の課税理論が債務の発生と消滅の双方を考慮して対価性を認定した上告審判決と親和的であると指摘する。他方で，同判決が債務免除益の課税理論についてどのような立場にあるかが不明瞭であるなどの批判もする。

第五章では，立法論として広義の事業再生税制を論じる。債務免除益は一般に課税所得であると解されているにもかかわらず，一定の財政状態にあると課税が行われない制度が存在している。本論文では，これを「広義の事業再生税制」と呼び，まずその概要を整理する（第一節）。具体的には，法人税法上の企業再生税制（平成17年度税制改正により整備されたもので，資産の評価損益の算入制度と期限切れ欠損金の損金算入制度）と，所得税における事業再生税制（平成26年度税制改正により整備されたもので，債務免除益の非課税制度と資産の評価損の必要経費算入制度）である。このように広義の事業再生税制は，法人税（企業再生税制）と所得税（事業再生税制）のそれぞれで異なる根拠条文により規定されており，内容にも差異がある（第二節，第三節）。本論文は，米国の事業再生税制についてもこれを紹介し，日米比較を行う（第四節）。そもそも，日本が個人所得と法人所得を異なる税制として定めているのに対し，米国が両者を同一の制度で定めている点の相違に端を発し，米国では事業再生税制についてもある程度統一的なものになっているが，日本では税目や適用場面で異なる制度が多い。適用の効果（租税属性の清算等）や限度額においても差異がある。

2　本論文の評価

（1）本論文の主題とこれまでの状況

本論文は，日本の税法学において，理論的な根拠の議論があまりなされてこなかった債務免除益課税を論ずるものである。

債務免除益課税については，最高裁判決が近時下される（前掲最判平成27年10月８日。差戻上告審は，最判平成30年９月25日民集72巻４号317頁）など，実務的にも注目を集めている。しかし，同判決は，債務免除益が所得税法上の「所得」にあたること（同法36条の「収入」にあたること）を前提に，権利能力のない社団が理事長に行った48億円の債務免除益が「給与等……の支払」として源泉徴収義務（同法183条１項）の対象になるかが争われたものであり，債務免除益課税の理論的根拠については何ら言及をしていない。裁判例をみても，債務免除益の所得区分が争われたものや，法人税法上の課税が争われたものはあるものの，債務免除益が所得としてなぜ課税されるのかを明らかにしたものはない。この点，近時，借入金の債務免除益について「当該借入れの目的や当該債務免除に至った経緯等を総合的に考慮して判断するのが相当である」という，簡潔であるがその判断基準が示された地裁判決があらわれている（東京地判平成30年４月19日公刊物未登載）。この簡潔な判断枠組みは，債務免除益の所得区分について初めて言及された裁判例である。

債務が消滅しただけであるにもかかわらず課税されるのが債務免除益であるが，その理論的根拠について掘り下げた研究は，これまでほとんど存在しなかったといってよい。判例もそれなりの数があり実務的にも当然のように課税がなされていることを考えると，債務免除益の課税の理論的な根拠（より具体的にいえば，債務免除益は，どのような場合に，なぜ，どの範囲で課税されることになるのかといった理論的根拠）は，本来は深く議論されるべきであったといえよう。しかし，学説・実務においては，債務免除により借入金を返済しなくてよくなった者には経済的な利益が生じるから課税がされる（所得税法36条１項かっこ書，法人税法22条２項参照）ものとして，それ以上に深い議論がなされることなく，当然のように課税が認められてきた。他方で，こうした原則的に課税されるはずの債務免除益が例外的に課税されない場合を定めた税制（通達も含む。）の適用が裁判例では争われることも多く，裁判所で判断された論点は，例外的に課税されない場合にあたるかどうかが中心の１つにあった（あるいは，課税されることを前提に，どの所得区分に当たるかの争点があった）。

もっとも，債務免除益課税については，先行研究として，増井論文（2006年）及び

高橋論文（2013年）もあった。しかし，前者はいくつかの事例を検討するなかでそれぞれの結論の妥当性等が検討されたもので，後者は米国における債務免除益課税についての考え方を日本に紹介するものであった（ただし，両研究が，本論文の主題の大きな手掛かりとなっていることは，ここで指摘しておきたい）。

税法研究の第一人者である金子宏は，「所得概念の構成」（1975年）で債務免除益課税の理論的研究が我が国になく今後の研究が待たれる旨を指摘していた。しかし，この指摘の後においても，債務免除益課税の理論については上記各研究がある程度であり，具体的に問題となる場面の一つひとつについて，課税理論から一貫した説明ができるかを試みたものはみられなかった。

（２）本論文の特色―債務控除アプローチの提唱

本論文は，こうした状況に風穴をあけるものである。米国で形成・発展してきた判例及び学説を丁寧に紐解き，①純資産アプローチ（債務の消滅のみに着目する考え方）と②借入金アプローチ（債務の消滅だけでなくその発生にも着目する考え方）という２つの考え方を紹介する。先行研究に比し，紹介される判例の数も内容も詳細である。また，こうした米国で形成・発展してきた考え方から示唆を得ながら，その問題点を克服するために，独自の理論を構築する。すなわち，債務の消滅だけでなくその発生にも着目する点では借入金アプローチと同じ視点をもつ考え方を前提にしながらも，債務免除益課税がされるための具体的な要件については，借入金アプローチが採用する「受益要件」は採用せず，「債務控除要件」という独自の要件を，本論文は提唱する（債務控除アプローチ）。こうした独自の要件を認めるのは，借入金アプローチがいう「債務発生時に非課税の利益を受けたこと」という受益要件では，広義の事業再生税制を理論的に説明することができないからであると，本論文は述べる。本論文のこうした区分けについては，純資産アプローチと借入金アプローチは対立関係にある考え方なのだろうかという指摘もあるかもしれない。しかし，どのように捉えるにせよ，債務の発生にも着目するかしないかについて，そのモデルとなる見解を提示しながら検討をすることには，十分な意義が認められるはずである。

本論文が提唱するアプローチに含まれる債務控除要件のなかでは，米国の判例理論として発達してきた「租税利益の原則」の考え方が参照されている（なお，租税利益の原則は，以前の課税年度で控除されたものを回復した場合における課税の当否を説明する理論であり，債務免除益課税を説明するものではない。債務控除アプローチは，日本にはもちろん，米国の判例及び学説にもなかったものといえる）。その要件を具

体的にみると，①債務控除要件（債務の発生から消滅までの間の所得計算において債務の存在が減算項目として考慮され，租税便益を生み出していること）及び②関連性要件（債務が実質的に弁済されていないこと）という２つである。

債務免除益課税がなされるか否かをこの要件で判断するべきと考えるのが，本論文の主題である「債務免除益の課税理論」の要諦である。債務控除アプローチという債務免除益に対する課税理論（要件）を提唱した点は，日本において研究の乏しかった分野における理論の構築に意欲的に取り組むものである。また，その際には，上記のとおり先行研究においても紹介されていた米国の考え方を参照しながら，新たな理論の構築に挑んだものとして，高い研究価値を有するものといえる。

（３）具体的検証

本論文の優れた点は，それだけにとどまらず，この独自に提唱する課税理論（要件）をさまざまな場面において具体的な検証を行っていることにも及ぶ。そして，その検証対象は，ごく一部の問題を取り上げるものではなく，債務免除益の所得課税について考え得る論点をほぼ網羅している。具体的にいうと，債務免除益課税の基礎理論を構築した本論文は，さらにその構築した理論に基づき，日本の債務免除益についての解釈論や，立法についても詳細な検証を行っている。その領域は所得課税が中心であるが，年度帰属，所得分類（以上は解釈論），事業再生税制，企業再生税制（以上は立法論）と幅広い。壮大な試みであるが，自ら構築した課税理論を具体的な場面で検証するにあたっては，債務免除益課税の研究が発展していた米国における税法判例及び立法についても丁寧な参照がされている。その丁寧な比較法的アプローチは，法学研究における伝統的かつ堅実な研究手法によるものであり，制度が異なり比較検証が難しい税法分野において，こうした堅実な手法が用いられている点も，本論文の特色である。

具体的検証について本論文は，まず，そのアプローチ方法を，日本の所得課税におけるさまざまな解釈論（年度帰属，所得分類）に適用する。特に，債務免除益の年度帰属については，これが争われた裁判例はあるものの，理論的な研究は日本にこれまでなく，研究対象に独創性がある。「特定の事実」テストなどの米国で形成されてきた判例理論の形成・発展を丁寧に紹介し，また米国における立法の変遷も踏まえつつ，基本的な年度帰属の考え方が異なる日本の税法における解釈方法を債務控除アプローチから導く。

本論文は，日本の税法解釈における問題にとどまらず，広義の事業再生税制（所得

税法及び法人税法の双方にそれぞれ別の要件が定められている。）の立法的妥当性についても，その理論を及ぼす。同税制について，このような手法で研究がなされた点にも新規性が認められる。もちろん，こうした課税理論を税制に及ぼす検証については，理論と税制の乖離が一般的にあり得る以上，必ずしも有効なアプローチとはいえないとの批判もあるかもしれない。しかし，本論文の関心は，債務免除益に課税がされる根拠及びその範囲を理論面から明らかにすることにある。債務免除益が生じているとみえる場面において，所得税及び法人税を課さない措置が設けられているのは何故かとなれば，事業再生の要請ということだけで処理してよいことにはならないであろう。本論文は，このような視点を有するものである。

以上のとおり，研究の少なかった税制との関係でも債務免除益課税の理論との整合性を検証していく本論文は，税法分野における学説・判例・実務，そして立法にも新たな視点を提示するものといえる。今後さらに訴訟が増えると予測される分野であるにもかかわらず，判例理論（債務免除益に対する課税理論）がほとんど示されないままに条文の適用が行われてきた司法判断にも影響を与える論文となる可能性が十分にある。これらの点から，本論文はさまざま可能性を持ち，今後の税法研究の活発化も期待できる優れた価値ある研究といえ，博士論文として高い評価をすることができる。

3　参考資料

藤間氏には，以下のとおり，本論文に関連する分野について，多くの研究業績がある。これらをみても，税法分野について研究を遂行する能力を同氏は十分に有しているものと判断できる。

（1）論文

・「債務免除益課税の基礎理論－事業再生税制の『資力喪失要件』に対する解釈を中心として―（上）」青山ビジネスロー・レビュー6巻1号（2016年）71～104頁
・「債務免除益課税の基礎理論－事業再生税制の『資力喪失要件』に対する解釈を中心として―（下）」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号（2017年）29～58頁
・「債務免除益の年度帰属―米国における『特定の事実』テストを比較対象として―」『第13回「税に関する論文」入選論文集』（納税協会連合会，2017年）1頁～58頁
・「貸与型奨学金と債務免除益課税」青山ローフォーラム6巻2号（2018年）153～191頁
・「租税利益の原則（Tax Benefit Rule）―米国における生成および展開ならびに日

本法に与える示唆―」青山社会科学紀要47巻１号（2018年）45～77頁

（２）判例研究

・「ノンリコース債務免除益の所得分類―東京地判平成27年５月21日裁判所 HP ―」青山社会科学紀要45巻１号（2016年）59～85頁

（３）著書（共著）

・中村芳昭＝三木義一監修『典型契約の税法務』（日本加除出版，2018年）183～220頁〔執筆担当：第４章　消費貸借契約（池田清貴との共著）〕

（４）学会報告

・「企業再生税制と事業再生税制の差異」租税理論研究叢書28号（2018年）153～165頁（日本租税理論学会2017年度大会）

以上述べてきたことから，審査委員一同は，藤間氏のこの論文が博士（法学）の学位を授与されるに値すると判定する。