

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C.Cir.2006)  
(非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2017-10-03 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 小塚, 真啓 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/2297/28970">http://hdl.handle.net/2297/28970</a>

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006) (非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

## 「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006) (非身体損害に対する賠償金への所得課税が 合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

小 塚 真 啓

### 【事実の概要】

控訴人 X は、旧雇用主 A が、内部告発を理由に違法に X をブラックリストに掲載したとして、労働省に告訴を行った。労働省長官は、A が X に対して違法な差別と報復を行ったと認定し、A に対して X をブラックリストから外すことを命じるとともに、補償的損害賠償の認定を行うよう行政法審判官に事件を送致した。X は、歯の恒久的損傷につながりかねないストレス性の歯ぎしりによって、身体的・精神的障害を受けたと主張し、また、不安発作、息切れ、めまい等のストレスの物理的症状も出ていると述べた。そこで、行政法審判官は、合計 70,000 ドルの補償的損害賠償を勧告し、その内訳は、45,000 ドルが過去と将来の精神的苦痛に対する賠償、25,000 ドルがブラックリスト掲載による職業上の評判の毀損に対する賠償であった。その後、労働省行政審査委員会（以下、委員会）はこの勧告を承認した。

X は、内国歳入法典 61 条(a)に基づき、上記補償的損害賠償金の 70,000 ドル（以下、本件損害賠償金）を総所得に算入して納税申告を行い、本件損害賠償金につき 20,665 ドルの税を支払ったが、その後、「人に対する物理的傷害又は物理的疾病を理由に受領する損害賠償金」の非課税を定めた同法典 104 条(a)(2)を根拠に、20,665 ドルの還付を求める修正申告書を提出した。しかし、Y 1(内国歳入庁) は、本件損害賠償金の原因が「物理的傷害又は物理的疾病」にあったことが示されていないという理由から、還付の請求を拒絶した。これに対し、X は、本件損害賠償金が同法典 104 条(a)(2)の下で非課税となるか、あるいは

代替的主張として、非物理的傷害・非物理的疾病を原因とする損害賠償金を非課税の範囲から除外する 1996 年の同法典 104 条(a)(2)への改正が所得に分類し得ない損害賠償金への直接税を定めるものであって、違憲であると主張して、コロンビア特別区合衆国地方裁判所（以下、地方裁判所）に Y 1 及び Y 2（合衆国政府）を提訴した<sup>1</sup>。

地方裁判所は、合衆国最高裁判所（以下、連邦最高裁）が同法典 104 条(a)(2)の下での非課税の基準として示した二分枝テスト（①当該損害賠償金が不法行為に基づく損害賠償訴訟又はそれに準ずる訴訟を通じて受領したものであることの証明、②当該損害賠償金が人に対する傷害を原因として受領したものであることの証明）を充足するとともに、③人に対する傷害が性質上物理的との要件が充足される必要があると述べ、本件損害賠償金については①は充足するが、25,000 ドルについては職業上の評判が毀損されたことに対する賠償であって②が充足されず、残額の 45,000 ドルについても歯ざしりのような物理的な問題が精神的苦痛の症状に過ぎず、物理的な傷害又は物理的な疾病を原因とする精神的苦痛に基づいて受領したものではないから③が充足されず、結局、本件損害賠償金全額に係る課税は同法典 104 条(a)(2)との関係上適法であると判断した。また、1996 年の改正に関しては、連邦議会の構成員が、同法典 104 条(a)(2)の適用可能性を恣意的あるいは気まぐれに変更したのではないから、合衆国憲法修正 5 条のデュープロセス条項に反しておらず、さらに、連邦議会が自身の課税権を広範に解釈して所得を定義することを連邦最高裁は承認してきているから、合衆国憲法修正 16 条（以下、修正 16 条）にも違反していないと判断し、結論として、X の請求を棄却した<sup>2</sup>。そこで、X は、コロンビア特別区巡回区控訴裁判所に控訴した。

---

1 本事件では、X が訴えにおいて Y 1 を被告としたことの適法性、104 条(a)(2)の改正の遡及効についても争われているが、取り扱わない。

2 *Murphy v. Internal Revenue Service*, 362 F. Supp. 2d 206 (D.D.C. 2005).

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006) (非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

【判旨】 原判決を破棄、差戻し<sup>3</sup>

[Ginsburg 裁判長の法廷意見]

Xが精神的苦痛を原因とする物理的的症状に苦しんだことに疑問の余地はないが、記録によれば、委員会が「精神的な痛みと苦痛」及び「職業上の評判の毀損」に限り、Xに賠償金を与えたことは明らかである。したがって、104条(a)(2)は、Xの賠償金の総所得不算入を認めるものではない。しかし、その規定は合憲であろうか。

連邦最高裁は、*Macomber* 判決において、初めて修正16条の用語を解釈するにあたり、課税権があらゆる「資本、労務、又はその混合からの利得」にまで拡張されたと判示した。その後、連邦最高裁は、*Macomber* 判決について「総所得に関する今後の問題の全てについて基準を提供する」意義が認められないとの説明を行うと共に、内国歳入法典の下で、そして暗にはあるが修正16条の下で、連邦議会は「すべての利得」あるいは「富の増加に課税」することができる、と判示した (*Glenshaw Glass* 判決<sup>4</sup>)。

Xは、利得と富の増加のいずれにも該当しないから、本件損害賠償金は所得ではなく、それゆえ、同法典104条(a)(2)が、本件損害賠償金を所得として課税する限りにおいて、違憲であると主張する。修正16条で付与された権限は広範であるけれども、Xの指摘によると、連邦最高裁は、「資本の回復は所得ではなく、したがって、資本の回復は法に基づいて課税される所得の定義の外に「収まる」という原則」を長年認識してきた (*O'Gilvie* 判決<sup>5</sup>)。その類推により、Xは、非物理的な傷害を含む人への傷害に対する損害賠償金は所得ではなく、資本、言わば、人間資本の回収である、と主張する。

我々は、修正16条による連邦議会の権限を驚愕するほどに拡張する合衆国政府の主張を拒絶する。その主張は、本件の合衆国政府の主張全ての基礎となっ

3 Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006).

4 Commissioner v. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426 (1955).

5 O'Gilvie v. United States, 519 U.S. 79, 84 (1996).

ているが、修正 16 条は、納税者のいかなる収入についても、これを「所得」として課税する権限を連邦議会に付与したものでは決してない。連邦最高裁が大昔に指摘したように、「連邦議会は、事実として所得でないものを所得にすることはできない。」(*Burk-Waggoner Oil* 判決<sup>6</sup>)「課税権は破壊の権限を伴う」から (*McCulloch* 判決<sup>7</sup>)、所得の構成範囲の決定につき立法者を完全に信用することは、財産の不可侵性を定めた我々の立憲主義政府と合致しないのである。

幸いなことに、我々は、連邦議会の英知と善行だけを頼りにしなくてもよい。なぜなら、修正 16 条起草の時点で、「所得」という用語の範囲にはよく知られた限界が存在したからである。連邦最高裁が内国歳入法典の「総所得」という用語を広範に解釈し、そして、暗にはあるが、修正 16 条における「所得」という用語をも広範に解釈してきていることは確かである。しかし、連邦最高裁は、所得課税の権限が「利得」又は「富の増加」にまでしか拡張できないことも明らかにしてきた (*Glenshaw Glass* 判決)。だからこそ、連邦最高裁は、「資本の回収」は所得ではない、と判決してきた (*Mitchell Bros.* 判決<sup>8</sup>、*Southern Pacific* 判決<sup>9</sup>)。

連邦最高裁が示したことに従い、我々は本件損害賠償金が修正 16 条の下で所得足り得るかを決定するにあたり、本件損害賠償金の受領が、「通常では課税されない人の資質、財、あるいは『資産』を代替する」ものであるのかを検討する (*O'Gilvie* 判決)。X が受領した 70,000 ドルが「通常では非課税の」何かの「代わりである」とすれば (*O'Gilvie* 判決)、本件損害賠償金は、修正 16 条の所得ではなく、「利得」又は「富の増加」(*Glenshaw Glass* 判決) でもない。

記録によると、本件損害賠償金は、X が精神又は評判を「回復」できるよう付与されたものであり、賃金などの課税利益について X を補償するよう付与

6 *Burk-Waggoner Oil Ass'n v. Hopkins*, 269 U.S. 110, 114 (1925).

7 *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. (4 Wheat.) 316 (1819).

8 *Dyle v. Mitchell Bros. Co.*, 247 U.S. 179 (1918).

9 *Southern Pacific Company v. Lowe*, 247 U.S. 330 (1918).

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006)(非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

されたものでないことは明らかである。XがAの手で毀損される前に享受していた精神の健全性と良好な評判は、所得として課税されるものではなかった。この分析によれば、Xが代わりに受領した本件損害賠償金は所得と考えられず、修正16条は、連邦議会に本件損害賠償金を課税する権限を付与していない、ということになる。

このような我々の結論は仮のものである。連邦最高裁は、「所得」を定義するにあたり、「人民が修正16条を採択した時点で人民の頭に存在したはずのその用語の一般に理解されるところの意味」に依拠すべきことも我々に指示している (*Merchants' Loan & Trust* 判決<sup>10</sup>)。「修正16条採択時点の人民」、あるいは修正16条を策定した時点の連邦議会が、非物理的な傷害を「所得」として理解したであろうかを調べなければならない。

精神的苦痛と評判の喪失のいずれについても、修正16条採択時点で、不法行為訴訟が認められていたことは、非物理的傷害への補償が物理的傷害への補償と異ならず、修正16条の起草者と修正16条を批准した州の立法者が非物理的傷害への補償を所得と考えなかった、という見解を支持する。我々は、本件損害賠償金と人的傷害を回復する種々の損害賠償金との間に、修正16条が採択された時点で意味のある区別を見付けなかった。「所得」という用語は、1913年時点の理解によると、物理的人的傷害への補償として受け取った損害賠償金を含まないものだったから、我々は、非物理的傷害について受領した損害賠償金であって、賃金や稼得能力の喪失に関係しないものは所得に含まれなかった、と推測する。

それゆえ、104条(a)(2)は、人的傷害への補償であって、逸失賃金や逸失利益と無関係の補償に対する課税を認める限りにおいて、違憲である。したがって、我々は、Xの賠償金に関してXが支払った税金と適切な利息をY2が還付することを命ずる判決を下すよう、本事件を地方裁判所に差し戻す。

---

10 *Merchant's Loan & Trust Co. v. Smietanka*, 255 U.S. 509 (1921).

### 【その後の展開】

上記控訴審判決は、判決を下した法廷自身により無効と宣言され、同法廷による口頭弁論の再開催が決定された<sup>11</sup>。そして、再審理後の判決では、①本件損害賠償金は、Xの歯ぎしりや他のストレス性の物理的症狀を原因として与えられたものと言うことはできず、104条(a)(2)に基づき総所得不算入とし得るものではない、②61条(a)は、*Glenshaw Glass* 判決が要求するところの「富の増加」に該当するか否かにかかわらず、ある項目を総所得に算入させる規定と解釈し得るものであり、1996年法で連邦議会が104条(a)(2)によって非課税となる額を「人的傷害又は疾病」から「人的物理的傷害又は物理的疾疾病」へと狭め、かつ「精神的苦痛は物理的傷害又は物理的疾疾病と取り扱われないものとする」と規定したことからすると、61条(a)は、非物理的傷害が原因の損害賠償金を課税の対象に含めているように解釈されなければならない、③連邦議会は、憲法第1編8節1項に基づき課税権を付与されており、その課税権には、同条同項によって「すべての関税、賦課金及び個別消費税は合衆国を通じて均一でなければならない」、及び同9節1項によって「人頭税又はその他の直接税は、先に憲法の中で行われるよう定められた人口調査又は人口集計に比例してでなければならない」という2つの制約が課されているが、後者の制約については、先例によると、Xの本件損害賠償金に対する課税は（人間資本が動産として考えられるべきとの前提に仮に立脚するとしても）、贈与税と同様に、取引に対する個別消費税(excise tax)であって、所得に対する直接税ではないと考えられるから問題とならず、また前者の制約についても、非物理的人的傷害への損害賠償金の付与に対する課税が、合衆国を通じて同一の強制力と効果を伴って運用されていることから問題とならない、と判示され、結論として、連邦地区裁判所の判決が承認された<sup>12</sup>。これに対してXは、連邦最高裁に裁量

11 *Murphy v. Internal Revenue Service*, 99 A.F.T.R.2d 2007-396.

12 *Murphy v. Internal Revenue Service*, 493 F.3d 170 (D.C. Cir. 2007).

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006)(非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

上訴を申し立てたが、連邦最高裁は移送を認めなかった<sup>13</sup>。

### 【解説】

I アメリカ合衆国の連邦所得税では、その初期において、納税者の様々な収入を所得として課税し得るか否かが、憲法問題として議論された。これは、1894年に導入された平時では初の連邦所得税が、*Farmer's Loan & Trust Co.* 判決<sup>14</sup>において、憲法第1編9節1項が禁止する比例配分のない直接税にあたり違憲と判断された後に、直ちに廃止され、その後、所得を対象とする場合に限り、比例配分を不要とする課税の権限を連邦議会に与える修正16条の採択を経て、1913年に改めて連邦所得税が導入されたという歴史的経緯に由来する。

初期の最も有名な事案は、1920年の *Macomber* 判決<sup>15</sup>である。同事案では、法人が株主に対して按分的に株式配当を行い、同時に配当した株式の額面総額に相当する額を剰余金勘定から資本金勘定に振り替えたという状況において、当該株式の金銭価値の額につき株主に対して課税することが、修正16条によって認められた所得課税に該当し合憲か否かが争われ<sup>16</sup>、連邦最高裁は、法人から分離された財産の受領がなく、所得の実現があったとは言えないことを理由に、違憲と結論付けた。*Macomber* 判決は、修正16条の「所得」について「資

---

13 Murphy v. Internal Revenue Service, 553 U.S. 1004 (2008).

14 Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company, 157 U.S. 429, *reh'g granted*, 158 U.S. 601 (1895).

15 Eisner v. Macomber, 252 U.S. 189 (1920).

16 株式配当による株主への課税の有無は、*Macomber* 事件前にも、訴訟で争われたが、その当時の1913年歳入法が、株式配当の取扱いを明らかにしていなかったため、制定法の解釈問題に止まった。Towne v. Eisner, 245 U.S. 418 (1918)。しかし、*Macomber* 事件の時点の1916年歳入法では、配当された株式の時価が所得に含まれることが明記されていたため、*Macomber* 事件の争点はその合憲性に絞られることになった。詳細に関しては、*see e.g.* Marjorie E. Kornhauser, *The Story of Macomber: The Continuing Legacy of Realization*, in *TAX STORIES* at 93, 98-102 (Paul L. Caron ed. 2d ed. 2009).

本からの分離」という意味での「実現」を要求すると共に<sup>17</sup>、「所得」の定義として「資本、労務、又はその混合から発生する利得」との表現を示したことから、資本や労働を源泉としない収入の非課税を主張する根拠として用いられることになった<sup>18</sup>。損害賠償金に関して、租税請願庁(Board of Tax Appeal)の Clark 判決において、資本や労働を源泉としないことを理由に、その非課税が

17 Macomber 判決で示された「資本からの分離」を要素とする所得概念は、その当時有力だった3つの所得概念のいずれとも異なっていたと言われる。すなわち、資本を果樹、所得を果実とみても、定期的収入のみを所得と把握する *res theory* (*res* とは、物を意味するラテン語で、信託法では信託内に維持されるべき財産(資本)を意味する)、増加益を一般に所得と把握する *quantum theory*、消費された経済的価値のみを所得と把握する *consumption theory* が存在していたが、Macomber 判決の所得概念は、いずれとも合致せず、「資本からの分離」を要求する点で *res theory* と類似し、資本の偶発的値上りを含める点で *quantum theory* とも類似するものだった。Kornhauser, *supra* note 16, at 104-05. これに対し、Brandeis 判事は、自身の反対意見において、法廷意見が「資本からの分離」を要求する根拠を厳しく批判した。同判事によると、法廷意見は「資本からの分離がなされるまで、株主は、真に利得を得たか否か知ることができない」と言うが、この主張は、投資が続けられる限り、株主がその投資から利得を得るか否かは確定しないから、誤りと理解される。もっとも、投資の真の結果が判明するまで課税できないとはされず、投資清算前に配当の受領により利得を観念することは、執行上の必要性から許容されるとされた。Macomber, 252 U.S. at 230.

18 これは、臨時的収入を所得に含まれないとする点で、*res theory* に基づくものと理解される。損害賠償の他にも、例えば、遺言により取得した期間限定の信託受益権からの収入への課税が、資本からの所得ではないとの理由から、覆されたことがある(但し、連邦最高裁によって破棄)。Gavit v. Irwin, 275 F. 643 (N.D.N.Y. 1921), *aff'd* 295 F. 84 (2nd Cir. 1923), *rev'd* 268 U.S. 161 (1925). また、外国政府からの補助金が、資本や労働を源泉としないから、所得ではなく、課税されないとされた。Edwards v. Cuba Railroad, 268 U.S. 628 (1925). さらに、贈与により取得した資産について引継ぎ基準価格(*carry-over basis*)を定める規定(現在の I.R.C. §1015)の合憲性が、贈与者の下で生じた資産の増加益について受贈者にその処分時に課税することが所得課税と言えるか否かという点から問題となった(最高裁は、資産の処分により、増加益が資本と分離され、所得に転化したと述べて、これを肯定)。Taft v. Bowers, 278 U.S. 470 (1929). なお、Macomber 判決前ではあるが、1909年の法人消費税(Corporate Excise Tax)において、資産の同税導入前の増加益は、「資本、労務、又はその混合からの利得」ではなく、資本にあたるとして課税されないと判断された。Mitchell Bros. Co., 247 U.S. at 184-85.

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006)(非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

結論付けられた<sup>19</sup>。

もっとも、時代が下るにつれ、このような所得定義に依拠する課税・非課税の判断はなりを潜めていく。連邦最高裁は、まず、1940年の *Bruun* 判決において、*Macomber* 判決の直接の判示事項（修正16条の「所得」に「資本からの分離」を要求）を放棄した<sup>20</sup>。同事案は、賃借人が賃貸借契約に従って借り受けた土地を改良し、その後、賃貸人が賃借人の債務不履行により改良された土地の返還を受けた場合において、改良による増加益について賃貸人が所得課税を受けるか否かが争われたものであり、連邦最高裁は、資本（土地）からの分離がなかったにもかかわらず、当該増加益の「実現」を認定し、その課税を肯定した<sup>21</sup>。

また、源泉が資本又は労務にあたるか否かを問題とする点についても、連邦最高裁は、1955年の *Glenshaw Glass* 判決において、これを明確に否定した。同事案では、懲罰的損害賠償金が所得課税に服するか否かが争われ、控訴審の第3巡回区控訴裁判所は、資本、労務又はその混合を源泉とする利得だけを所得とする *Macomber* 判決の定義に該当しないことを理由に、その課税を取消した租税裁判所の判決を承認した<sup>22</sup>。これに対し、連邦最高裁は、問題の懲罰的損害賠償が、1939年歳入法典22条(a)(現行の1986年歳入法典では61条(a))で定義される総所得(gross income)に含まれると結論付け、控訴審判決を破棄した。

19 Edward H. Clark, 40 B.T.A. 333 (1939), acq. 1957-1 C.B. 4. 同判決は、*Macomber* 判決の所得定義を参照する *Merchants' Loan & Trust* 判決を引用した上で、税理士のミスで余分な税金を支払うことを余儀なくされた納税者が当該税理士から受領した賠償金につき、資本や労務を源泉としないために、所得に該当しないと結論付けた。

20 *Helvering v. Bruun*, 309 U.S. 461 (1940).

21 連邦最高裁は、*Macomber* 判決における資本からの分離の要求を、「株式配当の場合に、当該配当の受領後と当該配当の宣言前で、株主の法人資産に対する持分が同一で区別できないことを示す」だけに過ぎないものとし、その有無によって結論が左右されることはないとした。*Macomber*, 309 U.S. at 468-69.

22 *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 211 F.2d 928 (3d Cir. 1954), aff'g 18 T.C. 860 (1952). 租税裁判所と第3巡回区控訴裁判所は、懲罰的損害賠償が *Macomber* 判決の言う「所得」の範疇に収まらないとする点で一致していた。

*Glenshaw Glass* 判決以後、所得定義に依拠する課税・非課税の判断は不可能になったと言われる<sup>23</sup>。同判決は、おおまかには、第1に、22条(a)で定義される総所得に、同条項の文言の解釈として、懲罰的損害賠償金が含まれるとした上で、第2に、その解釈を妨げる事情の有無を検討し、これを否定する構造となっているが、いずれの箇所でも、所得の意味は探求されなかった。すなわち、第1の部分では、もっぱら同条項の文言の形式的な解釈だけが行われ、第2の部分では、*Macomber* 判決の所得定義を根拠とする同条項の制限的解釈が、事案を異にするという形式的な理由で拒絶され<sup>24</sup>、しかも、それに代わる具体的な所得定義は示されず、懲罰的損害賠償金が「その実現が明らかで、納税者による支配も完全な、明白な富の増加」に該当するという指摘がなされるに止まった<sup>25</sup>。所得定義は、もはや、制定法や規則の規定や設例、又は裁判所の判決によって構成されるものではなく、納税者が手にする経済的利得を漠然と指すだけの曖昧なものとなり<sup>26</sup>、その結果、納税者の経済的利得は、原則として課税

23 Joseph M. Dodge, *The Story of Glenshaw Glass: Towards a Modern Concept of Gross Income in TAX STORIES* at 17, 32 (Paul L. Caron ed. 2d ed. 2009).

24 *Glenshaw Glass*, 348 U.S. at 430-31. もっとも、*Macomber* 判決の所得定義は、「資本と利得を区別する文脈においては」役に立つものであったとされた。但し、*Bruun* 判決により、一般的な基準としての意義は既に失われていた。前掲注21を参照。

25 Dodge, *supra* note 23, at 36. 但し、最高裁判所は、その前の *Kirby Lumber* 判決において、所得定義の試みを放棄していた。この事案は、自身の社債を額面額未満で市場から取得した場合に課税所得を得るか否かが争われたものである(連邦最高裁は積極)。*United States v. Kirby Lumber Co.*, 284 U.S. 1, 2 (1931).

26 Dodge, *supra* note 23, at 32. なお、*Glenshaw Glass* 判決それ自体では「その実現が明らかで、納税者による支配も完全な、明白な富の増加」が何を指すのか必ずしも明らかではなかったが、その後の判決では、歳入法典 61条(a)により、総所得に含まれる経済的利得の内容を明らかにしたものと理解された。E.g. *Haverly v. United States*, 513 F.2d 224 (7th Cir. 1975), *cert denied*, 423 U.S. 912 (1975). しかし、修正16条の「所得」も同様に解釈されるべきであるのかは明らかではない。*Glenshaw Glass* 判決で直接争われたのは制定法の解釈だけであり、連邦最高裁は修正16条に関して何の言及もしなかったからである。これに対し、合衆国政府は、61条(a)が補足する経済的利得が修正16条の「所得」よりも広い可能性に言及していた。Dodge, *supra* note 23, at 23.

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006)(非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

され、それが非課税となるのは、非課税規定などでカバーされる場合に限定されるようになったのである。

II 本事案では、裁判所が解釈を通じて明らかにする具体的な所得定義により、課税の有無が左右されるとされた。このような判断のあり方は、*Glenshaw Glass* 判決以後、見られなくなっていたものであるが、どのような理由から、コロンビア特別区巡回区控訴裁判所（以下、控訴裁判所）は、所得定義に依拠した判断を行うに至ったのだろうか。また、そのことにどのような評価を下すべきだろうか。

注目されるのは、控訴裁判所が、*Glenshaw Glass* 判決を「所得課税の権限はせいぜい『利得』又は『富の増加』までにしか及ばないことを明らかにした」と理解している点である<sup>27</sup>。既に見たように、*Glenshaw Glass* 判決の「富の増加」の判示は、総所得に含まれる経済的利得の内容を抽象的に明らかにするものに過ぎず、*Macomber* 判決における具体的な所得定義とは大きく異なるものであったが、このような *Glenshaw Glass* 判決の理解は、控訴裁判所が「富の増加」を具体的な所得定義と把握している点を伺わせる。すなわち、控訴裁判所によると、*Macomber* 判決と *Glenshaw Glass* 判決は連続的に捉えられ、後者の所得定義は、前者の所得定義を補足するようなものと位置付けられたのである<sup>28</sup>。

また、控訴裁判所は、そのような *Glenshaw Glass* 判決の“所得定義”と *Macomber* 判決前の「資本の回収」が所得に含まれないとする連邦最高裁の判断 (*Mitchell Bros.* 判決及び *Southern Pacific* 判決<sup>29</sup>) も、同一線上にあると理

27 *Murphy*, 460 F.3d at 88.

28 実際、控訴裁判所は、*Macomber* 判決と *Glenshaw Glass* 判決を並べて引用した。*Murphy*, 460 F.3d at 85.

29 *Mitchell Bros.* 判決については、前掲注 18 を参照。*Southern Pacific*. 判決は、連邦所得税導入前の利益を原資とする導入後の配当が課税されるか否か争われ、連邦最高裁はその課税を否定した。

解した。これは、「富の増加」には「資本の回収」が必然的に伴うとの前提が存在すると考えれば<sup>30</sup>、控訴裁判所が、*Glenshaw Glass* 判決の“所得定義”を修正 16 条採択の当時から変化することなく存在するものと認識したことを示唆している。この認識ゆえ、控訴裁判所は、*Glenshaw Glass* 判決以後であるにもかかわらず、「修正 16 条が起草された時点で、『所得』という用語が十分に理解された限界を有していた」と判示し、本件損害賠償金が修正 16 条起草・採択時の「所得」に含まれるか否かを検討するという方針を採用できたのだろう<sup>31</sup>。

しかしながら、このような課税されるべき所得の定義を修正 16 条採択当時の「所得」という用語の「一般的な意味」に係らしめるという態度は、*Glenshaw Glass* 事件で第 3 巡回区控訴裁判所が用いたものであり、連邦最高裁に拒絶されたものでもあった<sup>32</sup>。控訴裁判所のアプローチは、所得定義に関する先例を連続的に把握しており、一見もっともらしいのであるが、実際には、*Glenshaw Glass* 判決による（明確な）断絶を完全に見落とすという全く誤った手法と評さざるを得ないものだったのである<sup>33</sup>。

---

30 もっとも、*Mitchell Bros.* 判決を所得の要素として「資本の回収」を要求した先例と位置付けることの問題を指摘するものとして、see Joseph M. Dodge, *Murphy and the Sixteenth Amendment in Relation to the Taxation of Non-Excludable Personal Injury Awards*, 8 Fla. Tax Rev. 369, 402-04 (2007).

31 *Murphy*, 460 F.3d at 89. 控訴裁判所は「所得の構成範囲の決定につき立法者をもっぱら信用することは、財産の不可侵性を掲げる我々の立憲主義政府と合致しない」としたが、連邦最高裁は、*Glenshaw Glass* 判決において、自ら示した所得定義を明確に破棄し、立法者に信任を与えたのである。

32 Dodge, *supra* note 23, at 33. 第 3 巡回区控訴裁判所は「連邦最高裁は、*Macomber* 判決の所得定義から明示的に離れたことは決してなく、「連邦最高裁は、*Macomber* 判決において、日常会話で用いられる『所得』という用語の明白な定義だけが必須であると判示したことを心に留めておかなければならず、「日常会話の用語を用いる通常の人間であれば懲罰的損害賠償金を『所得』と考えない」という理由から、懲罰的損害賠償金を非課税とした。*Glenshaw Glass*, 211 F.2d at 933.

33 控訴裁判所は、所得定義を修正 16 条採択当時の「一般的な意味」から派生させる根拠として、*Macomber* 判決をはじめ、同時期の先例しか引用しなかった。しかし、連邦

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006)(非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

これに対し、再審理後の控訴裁判所判決では、このような正当化が困難な所得定義に依拠するアプローチはすっかりなりを潜め、それに代わって、歳入法典 61 条(a)の総所得の解釈が、その後の立法過程を踏まえて行われ、最終的には、1996 年改正による 104 条(a)(2)の修正を理由に、本件損害賠償金は総所得に含まれると結論付けられた。このような 61 条(a)の解釈の実施は、本件賠償金が 104 条(a)(2)の対象にならないとの判断の後、直ちに憲法問題の検討に入るという制定法の解釈手法として誤りを犯した、との再審理前の判決への批判を受けたものと考えられるが<sup>34</sup>、その解釈の際に所得定義に係る過去の先例が参照されなかった点が、*Glenshaw Glass* 判決で示された連邦最高裁の意向との関係では重要であったと言えるように思われる。

III もっとも、控訴裁判所は、再審理後の判決においても、本件損害賠償金が 61 条(a)の総所得に含まれて所得課税の対象となると結論付けた後、その課税が直接税に該当するか否かの検討に入った。これは、判決中で明言されているわけではないが、本件損害賠償金が修正 16 条の「所得」に含まれないという再審理前の結論を維持したものと考えられる<sup>35</sup>。本件損害賠償金のような身体を毀損する損害に対する賠償は、本当に所得足り得ないのだろうか。この問題

---

最高裁が 1931 年の *Kirby Lumber* 判決で所得定義の問題へのアプローチを転換していたことは、現在、広く知られている。William D. Andrews & Peter J. Wiedenbeck, *BASIC FEDERAL INCOME TAXATION* at 416 n. 1 (6th ed. 2009). 故意か過失かは不明であるが、そのような連邦最高裁判例の変遷を見落としたことは、法解釈として不適切であったと言わざるを得ないだろう。See also Gregory L. Germain, *Taxing Emotional Injury Recoveries: A Critical Analysis of Murphy v. Internal Revenue Service*, 60 Ark. L. Rev. 185, 276 (2007)(再審理前の判決を「*Macomber* 判決の時代からの制定法を基にした判決やルーリングが憲法上の要請の結果だと考えることにより、無意識のうちに大昔に拒絶された『所得』定義に戻ってしまった」と評価)。

34 Germain, *supra* note 33, at 206-12.

35 Paul L. Caron, *The Story of Murphy: A New Front in the War on the Income Tax*, in *TAX STORIES* at 55, 83 (Paul L. Caron ed 2d ed. 2009).

は、直接税該当性の判断の要・不要を左右するのみで、結論を左右するものではないが、租税政策論の議論としては、追求する価値がある。最後にこの点について検討を行っておくことにしたい。

本件損害賠償金が所得に当たらないとする結論に至るまでの控訴裁判所の判断は、次のように整理できる。第1に、本件損害賠償金が何を代替しているか、すなわち、賃金などの課税対象の利益が代替されているのか、それとも日常生活の遂行と関連付けられた非課税の利益が代替されているのかにより、所得として課税されるか否かが決まる（前者なら所得、後者なら非所得）。第2に、本件損害賠償金は、精神又は評判という非課税の利益を代替している。したがって、本件損害賠償金は所得に当たらない<sup>36</sup>。

しかし、このような判断方法に対しては、本件損害賠償金が代替する利益の課税・非課税に着目してその課税・非課税を決定することは、賃金を所得として課税することと相容れず、成り立たないとの批判が寄せられている<sup>37</sup>。この批判論は、賃金が労働を行わなければ課税されてなかったはずの余暇の利益を転換したものと言える点に着目する。控訴裁判所の判断方法によると、賃金も非課税とせざるを得なくなってしまうのではないか。これが批判論の危惧するところである。

数値例を用いてこの争点を考えてみよう。ある個人(P)は、期間0の終了時に誕生し10期間後に死亡する。Pは、毎期、勤労から確実に10の賃金を稼ぎ、その期間中に確実に全て消費する。ここで、将来キャッシュ・フロー（賃金収入）の適切な割引率が判明すれば、各期間の終了時点のPの価値（人間資本

---

36 *Murphy*, 460 F.3d at 85. もっとも、控訴裁判所が本件損害賠償金を所得以外の何と把握したのかは明らかではない。また、資本として把握しなかったとも言い切れない。再審理後の判決中では「人間資本の概念は修正16条に織り込まれているという原告の主張を受け入れるとしても、当該資本の非自発的な変換に係る課税は、なお、比例分配が要求されない個別消費税ということになろう」との判示が行われているからである。*Murphy*, 493 F.3d at 184.

37 *Dodge*, *supra* note 23, at 48. *See also Dodge*, *supra* note 30, at 416-26.

「Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006) (非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)」

の時価) が計算できる (以下、割引率は 10 パーセントとする)<sup>38</sup>。すると、次のような表 (表 1) を書くことができる。

表 1

期間	A 賃金/消費 (期中)	B 資産価値 (期末)	C 資産価値変動 (期中)	D 包括的所得(A+C) (期中)
0	0.00	61.45	61.45	61.45
1	10.00	57.59	-3.86	6.14
2	10.00	53.35	-4.24	5.76
3	10.00	48.68	-4.67	5.33
4	10.00	43.55	-5.13	4.87
5	10.00	37.91	-5.64	4.36
6	10.00	31.70	-6.21	3.79
7	10.00	24.87	-6.83	3.17
8	10.00	17.36	-7.51	2.49
9	10.00	9.09	-8.26	1.74
10	10.00	0.00	-9.09	0.91
合計	100.00		0.00	100.00

A 列は、各期間中の P の賃金 (消費) の額、B 列は、各期末の P の価値、C 列は、各期間中の P の価値変動 (減少) の額、そして、D 列は、各期間中の A 列 (期間消費) と C 列 (期間純資産変動) の合計額、すなわち包括的所得の額をそれぞれ表わしている。

P は、誕生時点 (期間 0 終了時点) で 61.45 の包括的所得を有するが、連邦

38 この数値例は、Harvard 大学の Louis Kaplow 教授の論文に登場するものを簡略化したものである。Louis Kaplow, *Human Capital under an Ideal Income Tax*, 80 Va. L. Rev. 1477, 1482-84 (1994).

所得税制の所得計測方法によると、この利得は所得として把握されない。この利得は、日常生活（この数値例では勤労と消費の継続を意味する）を送る限り所得として把握され、課税されることのない利益と言えよう。しかし、この利得は所得として全く計上されないものではない。1期間以降の各期間の賃金の額（A列）は、包括的所得の額（D列）よりも、人間資本の価値変動（減少）の額（C列）だけ多く、それらの合計額は等しい。賃金（消費）により所得を計測する場合、期間0の利得は、所得としての計上を免れるわけではなく、その計上がそれ以降の期間に繰り延べられるだけなのである。

さて、Pは、事故等により労働能力を喪失し、その時点での人間資本の価値（将来の賃金の現在価値）に相当する損害賠償金を受け取った。この損害賠償金は所得と言えるだろうか。

控訴裁判所の判断方法によると、この損害賠償金はその時点の人間資本の価値（B列）を代替するものであり、人間資本の価値は所得として観念されないのだから、損害賠償金も所得ではないとの結論に至ると考えられる。だが、このように損害賠償金が所得でないとする、Pのその後の所得の値は、日常生活を送っていた場合と大きく異なることになってしまう。Pが、受領した損害賠償金を利回り10パーセントの投資に回したとすると、その場合の各期間の所得の額は、資本の回収が認められるから、日常生活を送る場合の10よりも小さい<sup>39</sup>。人間資本の価値（利得）は、所得計上が繰り延べられるものから、計上されないものに変化してしまう。代替されたものにつき課税・非課税を問うのは、損害の有無で状況の変化を起こさないようにするという発想に基づくと考えられるが、この変化はそのような発想と相容れないように思われる。

したがって、身体（人間資本）の毀損に対する損害賠償金は、所得に含まれ

---

39 Pは、誕生直後に事故にあい、61.45の損害賠償金を得たとする。そして、事故がなかった場合と同様に消費を行えるよう投資を行ったとすると、1期間以降の各期間の所得は、D列と一致することになる。所得総額は、期間0の利得の額(61.45)だけ減少し、38.55になってしまうことになる。

〔Murphy v. Internal Revenue Service, 460 F.3d 79 (D.C. Cir. 2006)(非身体損害に対する賠償金への所得課税が合衆国憲法上違憲との判断が下された事案)〕

ると考えるべきだろう<sup>40</sup>。もっとも、このことは損害賠償金を直ちに課税すべきという結論を導くものではない。10 期間中の所得総額の維持は、損害賠償金について所得の計上を繰り延べたとしても達成できる。このような所得計上の繰延べは、日常生活の場合と比べて課税のタイミングを早めないものとして、好ましいものかもしれない<sup>41</sup>。これは、連邦所得税制では、例えば、組織再編成や法人分割において実施されているものであるが<sup>42</sup>(354 条(a)(1)、355 条(a)(1)など)、制定法の特別の規定により、課税上の所得として取り扱われない(認識されない)ものとされているだけであることに注意が必要であろう<sup>42</sup>。

〔本研究は科研費(21830045)の助成を受けたものである。〕

---

40 Dodge, *supra* note 23, at 48; Dodge, *supra* note 30, at 418-23; Germain, *supra* note 33, at 279-89. 本事案で問題となった損害賠償金は、本文の数値例とは異なり、労働能力の喪失を補償するものではなかったが、この点は結論を左右しないと考えられる。本事案で X が失ったのは良好な精神状態であって、X のその後の賃金の額には一切影響しないと仮定したとしても、包括的所得概念の下で帰属所得として把握されるべき心理的満足の発生に寄与しているはずであり、当該損害賠償金を所得でないとしてしまうと、やはり所得として把握される総額に相違が出てしまうからである。なお、プライバシーを売り渡す場合に課税所得が生じるとされた事案として、*see Meyer v. United States*, 173 F. Supp. 920, 923-24 (E.D. Tenn. 1959). プライバシーのような所得獲得能力に必ずしも関わりのない人間の資質について課税所得が生じるとされていることは、心理的満足一般が所得として把握されていることを示すものと言えよう。

41 さらに、本事案のような所得獲得能力以外の資質の毀損に対する損害賠償金は、毀損がなかった場合に生じていたはずの所得が帰属所得であって、課税所得にはなお含められないものであるから、所得として把握しつつ、帰属所得の取扱いとの均衡上、全く非課税にしてしまうことも十分に考えられる。

42 渡辺徹也「損益不認識の意味と課税繰延の効果」『企業組織再編成と課税』(弘文堂・2006年)(初出2000年)を参照。*See also Germain, supra* note 33, at 287-88 (修正16条は自発的所得と非自発的所得を区別するものではない)。