

摂南法学第 53 号抜刷

February 2017.

相続税と所得税の二重課税問題について
—大阪地裁平成 27 年 4 月 14 日判決を題材として—

小 島 俊 朗

相続税と所得税の二重課税問題について

—大阪地裁平成27年4月14日判決を題材として—

小島 俊朗

目次

はじめに	1
第1章 大阪地裁平成27年4月14日判決（本件株式二重課税事件）	2
第1節 事案の概要と判決の内容	2
第2節 本判決について	4
第2章 両税の二重課税の議論	5
第1節 最高裁第二小法廷平成22年7月6日判決（年金二重課税事件）	5
1 事案の概要と判決の内容	5
2 本判決について	6
第2節 東京高裁平成25年11月21日判決（土地二重課税事件）	7
1 事案の概要と判決の内容	7
2 本判決について	8
第3章 検討	9
第1節 二重課税の意義	9
第2節 本件株式二重課税判決の検討	11
第3節 経済的価値同一基準の適用	16
1 相続財産に含まれる未実現利益等と相続後の所得課税	18
2 課税対象及び課税原因の異同との関係	19
3 相続における権利発生の蓋然性及び金額確定の程度との関係	21
4 経済的価値同一基準の評価	24
第4節 本件非課税規定の趣旨	25
おわりに	26

はじめに

所得税法第9条<非課税所得>1項16号（以下「本件非課税規定」という。）の「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」の解釈・適用を巡っては、最高裁第二小法廷平成22年7月6日判決〔平成20年（行ヒ）第16号〕（以下「年金二重課税判決」といい、その事件を「年金二重課税事件」という。）が

同規定の趣旨を「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものである。」(以下「経済的価値同一基準」という。)と判示したことから、被相続人段階で生じた土地に係るキャピタル・ゲインへの相続人段階での所得課税についても、東京高裁平成25年11月21日判決[平成25年(行コ)第268号](以下「土地二重課税判決」といい、その事件を「土地二重課税事件」という。)などにおいて、二重課税が生じているとする訴訟が提起されている。

本稿で取り上げる大阪地裁平成27年4月14日判決[平成24年(行ウ)第292号](以下「本件株式二重課税判決」といい、その事件を「本件株式二重課税事件」という。また、土地二重課税事件と併せて「両事件」、土地二重課税判決と併せて「両判決」という。)も本件非課税規定を巡る訴訟であるが、相続開始時に破産手続中であった会社の株式につき、相続後の清算終了に伴って相続人に支給された清算分配金に係るみなし配当金への所得課税は、その基因となった当該株式に対して「既に相続税課税価格と評価されて相続税が課されている」から、同規定により非課税であると原告が主張するもので、相続財産の評価との関係で二重課税該当性を争っているところに特徴がある。

本稿は、残余財産分配金を受け得る価値しかない株式を相続によって取得したと原告が主張する本件株式二重課税事件を題材として、相続財産に含まれる未実現利益等への本件非課税規定の適用について検討するとともに、発端となった年金二重課税判決の経済的価値同一基準やこの種の議論の前提となる両税の関係について考察するものである。

第1章 大阪地裁平成27年4月14日判決(本件株式二重課税事件)

第1節 事案の概要と判決の内容

本件は、亡Aから相続により取得した株式の株主として受領した残余財産分配金(以下「本件分配金」という。)に係る所得のうち資本金の額を除いた分を所得税法第25条1項3号のみなし配当金として配当所得の金額に計上して所得税の確定申告をした原告Eらが、上記みなし配当金に係る所得は本件非課税規定により所得税を課されないことを理由に所得税の更正の請求

をしたところ、所轄税務署長から更正をすべき理由がない旨の本件各通知処分を受けたことから、その取消しを求めた事案である。

本件の経緯は概略次のとおりである。

- ①平成16年10月12日 大阪地裁にてB社の破産手続開始。
- ②平成17年及び19年 B社の従業員ら及びC労働組合が原告らないしB社に対し、損害賠償請求訴訟を提起。
- ③平成18年10月29日 A死亡。原告EがB社の株式の全部である9万株を相続。
- ④平成19年5月15日 清算手続開始。
- ⑤平成19年8月28日 相続税の申告書提出。株式の評価額は清算による残余財産分配見込み額であるとして407,696,500円を計上。
- ⑥平成21年11月18日 上記損害賠償請求訴訟の和解成立（和解金2400万円の支払）。
- ⑦平成21年12月3日 平成21年12月1日を残余財産の確定の日として、平成16年10月12日解散の清算確定申告書を提出。
- ⑧平成22年2月10日 原告らに残余財産分配金179,066,037円が支払われ、清算手続終了。
- ⑨平成23年3月12日 平成22年分の確定申告書を提出。みなし配当金179,066,037円を計上。
- ⑩平成23年4月27日 配当所得の金額を零円とする平成22年分の所得税の更正請求書を提出。同年8月30日付で更正をすべき理由がない旨の通知処分を受ける。

本判決は、「所得税法第25条1項3号所定のみなし配当課税は、株主等が法人の清算によってそれまで当該法人に留保されていた利益を残余財産の分配として受けたことを課税対象とするものであるから、当該法人の株式を相続人が相続した場合における株式についての相続税の課税とは課税対象を異にするものであるし、また、上記みなし配当課税は法人に留保されていた利益の分配を原因として実現した経済的利益を課税の原因とするものであるから、上記みなし配当課税の対象となる経済的利益は、同法第9条1項16号の規定にいう相続等を原因として取得したものである」として、本件株式を相続した場合に当該株式について相続税を課すことと、その相続後に清算により生じる留保利益の分配を原因として生じた配当金に所得

税を課すことが本件非課税規定によって禁止される二重課税には当たらないとした。

第2節 本判決について

所得税法第25条1項3号は、法人の株主が当該法人の資本の払戻し又は解散による残余財産の分配により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭その他の資産の合計額がその交付の基因となった株式等に係る出資額を超えるときに、その超える部分の金額を配当所得の額とみなす旨規定している。すなわち、株主総会の（配当）決議を経てはいないが、出資額を超える金銭その他の資産が交付された場合には、配当を受けたのと実質的に同じであることから、配当所得として課税することとしているのである。

本件において、原告は、破産手続中の法人の株式を相続により取得し、当該株式を相続財産として申告しているが、その相続開始の後半年余りで清算手続が開始されたことから、当該株式は実質的に残余財産の分配を受ける権利のみを残しているにすぎず、本件分配金のうちみなし配当金とされる部分について相続税との二重課税となっていると主張するものである。一方、本件みなし配当金の基因となった当該法人の清算は、原告が相続により当該株式を取得した後に生じたものであり、清算による留保利益の分配を原因としてみなし配当金が生じているのであるから、当該株式への相続税の課税とは課税対象を異にしており、本件みなし配当金は本件非課税規定の「相続等により取得するもの」に該当しないというのが本判決の結論である。

本件非課税規定により非課税となる所得の範囲につき、最高裁判所は、後述の年金二重課税事件において経済的価値同一基準を示した。このため、相続財産である本件株式の経済的価値が、清算結了時の残余財産の経済的価値と実質的に同一であるならば、みなし配当に相当する部分について相続税と所得税の二重課税が行われているとする見方が生じるのである。

財産評価基本通達は、相続税等における財産の評価方法を定めているが、これによれば、清算中の法人の株式は、基本的に清算の結果分配を受ける見込みの金額（相続時の現在価値による。）により評価するとしており¹、清算中の法人であれば、その株式に係る分配金は当該株式と同一の経済的価値であるとも考えられる。本件株式は、清算手続開始前に相続により取得したものであるが、相続時において本件法人が清算を待つばかりの状況にあるとす

れば、清算中の法人と同様に、みなし配当部分につき経済的価値同一基準の適用が問題となり得る。

第2章 両税の二重課税の議論

これまで、両税の関係については、「所得税と相続税は別個の法体系であって両税の間に二重課税の問題は基本的に存在しない」とする一応の整理²がなされていた。しかし、年金二重課税判決は、これと異なる判断をしたことから、改めてこの問題が議論されることとなった。本件非課税規定の適用については、他の財産につき本件と類似の主張をして争う事例が生じている。このうち、土地二重課税事件は、典型的な相続財産である土地についての事例であり、両税の関係を見る上で重要である。

第1節 最高裁第二小法廷平成22年7月6日判決（年金二重課税事件）

1 事案の概要と判決の内容

本件は、原告甲の夫である被相続人乙が、平成8年8月1日に生命保険会社との間で、乙を契約者兼被保険者、甲を受取人とする年金払保証特約付終身保険契約（以下、この節において「本件保険契約」という。）を締結し、乙が保険料を支払っていたところ、乙が平成14年10月28日に死亡したため、甲は本件保険契約に基づき、死亡保険金4000万円を受け取る権利と、年金払生活保障特約年金（以下、単に「年金」という。）として、平成14年から10年間、毎年230万円の保険金を受け取る権利（以下、この節において「本件年金受給権」という。）を取得し、平成14年11月8日に死亡保険金4000万円及び230万円（以下、この節において「本件年金」という。）に配当金を加えた金額から、源泉徴収による所得税を差し引いた金額の支払を受けた。

甲は平成14年分の所得税の確定申告に当たり、本件年金の額を収入金額に算入せず申告したところ、丁税務署長は甲が支払を受けた本件年金230万円から対応する支払保険料相当額を控除した金額が甲の雑所得に当たるとして、同年分の所得税の更正処分を行った。甲は、平成15年8月27日に丁税務署長に対し相続税の申告書を提出したが、その申告に係る相続財産の中には、本件年金受給権に係る年金の総額2300万円に0.6を乗じた1380万円が

含まれていたことから、当該年金は、相続税法第3条1項1号の保険金に該当し、いわゆるみなし相続財産に当たるから、所得税法第9条1項15号（現16号）により所得税を課することができないとして、更正処分の一部取消しを求めた。

本判決は、経済的価値同一基準を示したうえで、「みなし相続財産として相続税が課された本件年金受給権の現在価値が将来に受取る年金の各支給額の現在価値と同一のものということができる」と判示し、本件年金受給権の現在価値に相当する当該各年金の支給額の現在価値は本件非課税規定により所得課税できないとしたことから、死亡保険金を一時金で受け取った場合と同様に、年金受給した場合もその現在価値の部分については非課税であるとした。具体的には、受給した当該各年金の金額の雑所得に当たる部分は、受取年金の額から（被相続人が負担した）支払保険料の額を控除した額ではなく、受取年金の額から年金の各支給額の元本相当額を控除した金額であり、その控除すべき金額は相続税評価額に対応する金額であるとされたのである。

2 本判決について

本判決には賛否両論あるが、従前において死亡保険金の受給方式が一時金の受領（非課税）か年金受給（雑所得として課税）かで課税関係が異なっていたことに対し、司法での決着が図られたことになる。そして、これまでの「所得税と相続税は別個の課税体系にあり両者間には二重課税の問題はない」とする一応の整理とは異なる判断であったことから、課税実務に重大な変更を迫るものとなった。もっとも、この事件は、被相続人の死亡によって生じた年金受給権の支分権に基づく各年金への所得課税が争いとなっており、本稿が焦点を当てている相続財産に含まれる未実現利益（ここでは相続時点において利益は発生しているが権利が確定していないものをいう。）や相続財産に係る潜在的利益（ここでは相続前において利益は発生していないが被相続人の死亡により権利が確定し確実に利益が発生するものをいう。）に対する本件非課税規定の適用を問題とするものではない。したがって、本判決は、本件年金受給権が生じる前の契約上の潜在的利益（契約上の年金受給権の額から被相続人が払い込んだ保険料の合計額の当該年金受給権に対応する額を控除した額に相当する利益：以下「生命保険差額」という。）が実現した場合の生命保険差額への本件非課税規定の適用を明確に意識したものとは思われない。しかし、本判決は、相続財産の取得によって生じる一時所得と相続財

産に含まれる未実現利益や潜在的利益(以下、併せて「未実現利益等」という。)が相続以後に実現した場合の所得とを区別することなく判断を行い、相続人又は被相続人に生命保険差額に相当する純資産の増加が生じたにもかかわらず³、結果として相続人及び被相続人のいずれに対しても所得税が課されないこととなる判決となった⁴。

第2節 東京高裁平成25年11月21日判決(土地二重課税事件)

1 事案の概要と判決の内容

本件は、亡Zから相続により原告Xが取得した建物等の譲渡に係る所得税を分離長期譲渡所得の金額に計上し、平成21年分所得税の確定申告をした原告Xが、譲渡に係る譲渡所得のうち、亡Zの保有期間中の増加益に相当する部分については本件非課税規定により所得税を課されないことを理由に、Y税務署長に対して、平成21年分所得税の更正の請求をしたところ、Y税務署長から、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その処分の取消しを求めた事案である。

原告Xは、年金二重課税判決によれば、ある経済的価値が相続税又は贈与税の課税対象となる場合には同一の経済的価値に対する二重課税を排除するため、その経済的価値については本件非課税規定により所得税を課されないものというべきであるとして、本件譲渡に係る譲渡所得のうち亡Zの保有期間中の増加益に相当する部分の経済的価値は、既に相続税の課税対象となっているものであるから、この増加益に相当する部分については、所得税は課されるべきではない旨主張した。しかし、判決は、経済的価値同一基準を踏襲しつつも、「相続税の課税対象が、相続人が相続により取得した財産の経済的価値であるのに対して、譲渡所得に対する所得税の課税対象となる被相続人の保有期間中の増加益は、被相続人の保有期間中にその意思によらない外部的条件の変化に起因する資産の値上がり益として抽象的に発生し蓄積された資産の増加益が相続人によるその資産の譲渡により実現したものであるから、当該資産の譲渡により相続人に帰属する所得に所得税を課したとしても、実質的に同一の経済的価値に対する相続税と所得税の二重課税が行われることとなるまでということとはできない。」として、Xの主張を排斥している。すなわち、被相続人段階で生じたキャピタル・ゲインへの相続人段階での課税は、相続人にその所得の実際の帰属者は相続人であるが本来の帰属

者は被相続人であるともいえることから相続人に対する相続税と所得税の二重課税ではないとしているのである。また、同法第60条1項<贈与等により取得した資産の取得費等>1号の規定は、「取得価額の引継ぎの方法により、相続時においては、被相続人の保有期間中の増加益に対する所得税の課税を繰り延べ、その後、相続人が相続により取得した資産を譲渡した時に、被相続人の保有期間中の増加益を含む譲渡所得にかかる所得税を相続人に課税することを明確に定めた規定であると解するほかない」ところ、Xは、同号は単なる譲渡所得の計算規定であり、これをもって本件非課税規定で非課税となる所得が課税されることにはならない旨の主張をしたが、本判決は、「仮に被相続人の保有期間中の増加益について本件非課税規定の適用があるものとするならば、同法はおよそ適用の余地のない定めをあえて設けていることとなるのであり、同法が第60条1項1号の規定と本件非課税規定をそのようなものとして定めているとは考え難いというべきである。」として、「所得税法は、被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益について、相続人が相続により取得した財産の経済的価値が相続人に対する相続税の課税対象となることとは別に、相続人に対する所得税の課税対象となることを予定しているものであるということが出来る。」と判示している。

2 本判決について

本件では、代表的な(本来の)相続財産である土地について、古典的な二重課税の議論が行われている。本件の原告Xは、上記の年金二重課税判決の経済的価値同一基準を根拠に、相続により取得した土地等についても二重課税が生じていると主張するものである⁵が、譲渡所得の基因となる資産については、年金二重課税事件の死亡保険金とは異なり、所得税法第60条1項に取得費等の引継ぎ規定⁶があり、これによれば、上記の判示のとおり、被相続人段階で生じたキャピタル・ゲインについて、所得税法は相続人の当該土地の譲渡時に譲渡所得が生じたものとして課税することを予定していると解さざるを得ない。したがって、被相続人段階で生じたキャピタル・ゲインに所得課税しても本件非課税規定に反しないと考えるのが自然である。本判決は、被相続人段階で生じたキャピタル・ゲインへの相続人段階での課税は、(本来は)被相続人の所得への課税であるというロジックを使用し、課税物件の帰属が異なるとも言えるから二重課税とまでは言えないとして、年金二重課税事件とは異なる結論を出している。

第3章 検討

第1節 二重課税の意義

二重課税として最も問題と考えられるものは、一般に、同一の納税義務者に対する同一の課税物件（課税の対象とされる物、行為又は事実をいう。）への同一又は類似する税の重複する課税（以下「本来の意味の二重課税」という。）であろう。ただし、法がそのような課税を予定する場合は、法令に明示される限り、政治的に問題となることはあっても、違法ということとはできない。また、同一の個別税法において、本来の意味の二重課税が起きるということは考えにくい。法の不備がなければ、立法者がそのような課税を容認することは考え難いからである。そうすると二重課税が問題となるのはどのような場合であろうか。

例えば、移転価格課税⁷の例では、一国の課税当局が法人とその国外関連者との間の取引について移転価格課税を行い、その後、当該関連者の所在する相手国の課税当局が当該関連者の申告について何らの調整⁸も行わないと、通常は取引当事者の間に二重課税が生じることになる。この場合は、納税義務者が異なることから本来の意味の二重課税（法的な二重課税）ではなく、これと区別して経済的二重課税といわれるが、同一の取引について、同一のグループに属する当事者に複数の国が同種の税を課すことになり、互いに国内法が予定しない過重な税負担に納税者が晒されることになることから、かかる状況は排除されるべきものと考えられている。このように、本来の意味の二重課税でなくても負担調整は行われ得るのであり、所得税法の本件非課税規定が法的な二重課税の調整規定であるという必然性はない。

本稿では所得税と相続税との二重課税を問題としているが、税目が異なる場合は本来の意味の二重課税とはいえない。例えば、所得に課税し、その所得から消費すれば消費税が課税されるが、これらを二重課税として問題にする見解は見られない。これは課税の目的が異なるからであろう。本件非課税規定において異なる税目でありながら二重課税が問題にされるのは、①相続税が所得税の補完税といわれることがあるように両税が近接する税目と見られていること、②相続による財産の取得という同一の原因に因り両税が課されることになること、③相続財産の承継に支障が生じることへの政策的な配

慮などが考えられる。上記③の政策的配慮を除いて、①のように相続税と所得税を同列に置けば、本来の意味の二重課税として捉えることになるが、相続財産に相続税を課した場合は、それに含まれるキャピタル・ゲイン(土地)や含み益(株式)などの未実現利益に相続後所得税を課することができなくなる。一方、上記②の理由であれば異なる税目間の負担調整であるので、必ずしも負担調整することにはならず、所得税を非課税とするか否かは租税政策に委ねられることになる。

一般に、所得税法第9条1項16号は、両税の二重課税を回避する趣旨であると説明されており⁹、年金二重課税事件でも同号は「同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものである。」と判示されている。そうすると、所得税法は、課税物件が所得か財産かで区別することなく、相続財産の取得により生じる一時所得への所得課税を相続税との二重課税と捉えていることになるが、本来の意味の二重課税とは異なっている。

土地二重課税事件で原告は、相続税の対象となる被相続人段階でのキャピタル・ゲインと所得税の対象となる土地の譲渡時の当該部分に相当する譲渡所得とは同一の経済的価値である旨主張しており、原告の主張によれば、同一の納税義務者に対する同一の課税物件への課税であるから二重課税であるということになる。一方、課税庁の主張によれば、実質的には同一の納税者に対する課税ではなく、相続人に対する相続財産への相続税の課税と(譲渡時まで繰り延べられていた)その被相続人に対する譲渡所得への所得税の課税であり、(本来の)納税義務者は同一といえないということになる。

所得税や相続税の課税標準は金額で表すことになるから、実質的に同一の経済的価値というと、課税物件が所得か財産かを問わず経済的価値においては同一という主張も生じ得る。土地二重課税事件のような議論が生じるのも、経済的価値同一基準という一般的・抽象的な概念を基準として使用したことにより原因があると考えられるが、ここで重要なことは、本件非課税規定が何をもって二重課税とみているかということである。

本件非課税規定の前身は、昭和22年11月の所得税法の第二次改正において、所得税法が包括的所得概念¹⁰を採用したことにより、一時所得を課税の対象とするに至って、相続税との調整が必要になったことから、相続財産の取得による一時所得を非課税としたことは、その立法経緯からみて明らかである¹¹。また、シャウプ勧告により導入されたみなし譲渡課税は、被相続

人段階で生じたキャピタル・ゲインに相続時に所得課税するもので、相続を経ればキャピタル・ゲインに課税しないとする制度¹²を我が国は採用していない。そうすると、本件非課税規定が二重課税として非課税としているものは相続に因り所得税法上同時に生じることとなる一時所得であり、同規定は、その一時所得への所得税と当該財産への相続税の課税の重複を防ぐ趣旨であったのであり、被相続人段階で生じているが相続時までには所得課税されていないキャピタル・ゲインや含み益を含めて非課税とする意図はなかったと思われる。この意味では、相続税と所得税を同列に置く考え方ではなく、上記②のように、異なる税目ではあるが同じ原因により二つの課税が行われることへの負担調整の趣旨であったと考える方が自然であり、本件非課税規定は、税体系が異なる両税の適用にそれ以上の影響を与えることを意図するものではないと考える。

しかし、年金二重課税判決は、支給される各年金の総額（運用益部分を除く。）の現在価値が本件非課税規定の「相続等により取得したもの」に当たるとして、当該各年金に係る雑所得の計算上、雑所得から控除する必要経費の額を従来の「払い込まれた保険料の合計額に相当する額」から年金受給権の相続税評価額に相当する額とすることにより、相続と同時に生じているその生命保険差額に相当する所得に課税しないこととなるものであった。そして、最高裁判所が、所得と財産という課税物件の相違を捨象する経済的価値という概念を採用したことが、相続財産に含まれる未実現利益等を含めて「相続等により取得したもの」に当たり、本件非課税規定により相続後は当該未実現利益等に係る所得に所得税を課すことができない、とする主張を生む原因となっているのである。

第2節 本件株式二重課税判決の検討

本件非課税規定が二重課税として非課税としているものは、相続財産の取得に因り生じる一時所得であり、被相続人段階で生じているが相続時までには所得課税されていないキャピタル・ゲインや含み益などの未実現利益等を含めて非課税とする意図はないと考える立場（以下「財産取得に係る一時所得限定説」という。）からは、本件みなし配当金に所得課税することに何ら問題はない。

しかし、本件株式二重課税判決は、年金二重課税判決の経済的価値同一基

準を踏襲したことから、相続財産に含まれる未実現利益等と相続後に実現(権利確定)した当該未実現利益等に係る所得とが年金二重課税判決でいう同一の経済的価値か否かを検討せざるを得なくなっている。

本件株式二重課税事件において、課税庁は、次の理由から、本件みなし配当金は本件非課税規定に定める「相続等により取得したもの」ではないと主張している。

ア 本件みなし配当金は、次のように、相続等以外の他の原因に因り取得したものであり、本件株式と同一の経済的価値ではない。

(ア) 本件みなし配当金の取得は株式に係る残余財産分配請求権が具体的に成立して生じるもので、その成立は、清算会社とその債務を弁済し、なお残余がある場合に、清算人の決定等によって成立するものであるが、清算人の決定等は相続後であるから、本件みなし配当金の取得は相続等以外の他の原因により取得したものである。

(イ) 次の理由から、本件みなし配当金は本件株式と同一の経済的価値を有するということができない。

A 本件みなし配当金は、清算人の決定等の後に発生したものであり、また、清算手続中の経済的価値の変動を反映して逐次変動することとなるから、相続により取得した本件株式と同一の経済的価値とは言えない。さらに、本件相続開始時には本件清算手続きは開始されていなかったため本件相続等によって取得したものは清算中の会社の株式ではなく、また、債務超過の状態でもなく、本件株式が直ちに残余財産分配請求権と同視される価値しかなかったとする事情もない。

B 所得税の課税対象となった経済的価値の増加益の一部は被相続人の本件株式の保有期間中の増加益と留保利益であり、被相続人に帰属する経済的価値である。

(ウ) 本件非課税規定は、本件相続時に本件株式を取得する場面において既に適用されている。

イ 所得税法は、次の理由から本件みなし配当金について課税することを予定している。

(ア) キャピタル・ゲインに係る課税の繰延規定(同法第60条)の創設の経緯などから、所得税法は、相続により譲渡所得の基因となる資産が移転した場合に、被相続人の保有期間中の値上がり益・含み益に対する所得税の課税を行うことを予定している。そして、所得税法第

67条の4「贈与等により取得した資産に係る利子所得等の金額の計算」¹³は、本件みなし配当金に係る年分の後に創設され、平成23年分以後の所得税について適用されるが、同条は同法第60条に掲げる所得以外の所得についても、被相続人に対して課税されていなかった部分について課税の繰延べがされることを確認的に規定している。

(イ) 所得税法第25条1項3号に規定する「法人の解散による残余財産の分配」に係るみなし配当所得について、同条は所得税法第67条の4創設前においても課税の繰延べを規定している。

(ウ) 仮に、本件被相続人の死亡前に残余財産が分配された場合、みなし配当金に該当する部分につき、被相続人に所得税が課されたのち相続財産として相続税が課されるが、本件みなし配当金に課税されないとすると、死亡の時期の違いによって、所得税が課される場合と非課税とされる場合が生じることになり、公平性を欠く。

ウ 年金二重課税判決は、「将来、現実を受け取る金額が『元本』部分と『運用益』部分から構成されるような相続税法でいう第24条1項の『定期金に関する権利』について判示したものであるべきであり」、その射程は同条によって評価されない相続財産にまで及ぶものではない。

本判決は、課税庁の処分を支持しているが、その根拠としては、①本件相続開始時、本件会社は破産手続中で、清算手続は開始されておらず、債務が未確定で残余財産の有無やその額も確定しておらず、残余財産分配請求権が具体的に発生していたといえないこと、②みなし配当課税は、法人の清算によってそれまで当該法人に留保されていた利益を残余財産として受けたことを課税対象とするもので、当該法人の株式を相続人が相続した場合における株式についての相続税の課税とは課税対象を異にし、また、相続等を原因として取得したものということとはできないこと、③所得税法第25条1項3号は、法人の株式を相続により取得した場合であっても、被相続人が保有していた期間に生じた留保利益に係る経済的利益に係る経済的価値を含めて「残余財産の分配」による「金銭その他の資産の交付」としており、そのうち資本金等の額を超える部分について同項3号のみなし配当課税をすることは条文上予定されていることを挙げて、本件と年金二重課税判決とは事案を異にし、本件みなし配当金に対して所得税を課すことが本件非課税規定によって許されないということとはできない旨判示している。

上記①は、相続開始時に残余財産分配請求権が具体的に発生しておらず、

残余財産の額も確定していないとしており、権利確定主義を採る所得税法においては相続時に所得を認識し得る状況でなかったことを理由とするものである。しかし、年金二重課税判決は、相続前に潜在していた利益が相続以後に実現した場合についても本件非課税規定により所得税を課さないこととする判決であり、その判断基準が経済的価値同一基準であるとの理解によれば、相続税の課税対象となった株式に含まれていた含み益が相続前において所得として認識されず、相続後に実現（権利確定）したものであるという事実をもって、本件みなし配当金が非課税ではないとする理由とはならないと思われる。

次に、上記②は、課税の対象や原因が異なることを理由とするものであるが、上記ア（ア）のとおり、本件みなし配当金の取得は相続等以外の他の原因によるものであるとする課税庁の主張に沿うものである。本件みなし配当金の直接の取得原因は、本件法人の清算であるが、本件株式を相続により取得したことに起因することも否定できず、その含み益が実現したと考えれば、課税対象や課税の原因が本件みなし配当金と無関係であるとは言えない。経済的価値という一般的・抽象的な概念が相続財産の価額に含まれる未実現利益等の価値とその未実現利益等が実現した場合の所得とを結び付けているのであり、経済的価値同一基準を採る限り、それらをまったく別個のものといえるかは意見が分かれるところである。

最後に、上記③は課税庁のイ（イ）の主張と同じである。なお、課税庁は、イ（ア）のとおり、所得税法第67条の4が同法第60条と同趣旨の取扱いを確信的に規定するものとしているが、この点の判断は示されていない。確かに、年金二重課税判決の後に創設された所得税法第67条の4が年金二重課税判決を受けて設置された最高裁判決研究会の報告書¹⁴において、「現行の取扱いについて、確信的な意味で立法的手当てを講じておくことが望ましい」と報告されたことによって設けられたという経緯はあるが、同法第67条の4が同法第60条1項の取得費等の引継ぎ規定を確信的に規定するものであるということは、その内容の重要性に照らすと直ちには賛成しがたい。ただし、所得税法第25条1項16号によれば、上記イ（イ）のとおり、被相続人段階で形成された含み益が本件みなし配当金に含まれていたとしても当該含み益は非課税とはならないから、土地二重課税事件と同様に、法は当該含み益に課税することを予定しているということではある。

その他の課税庁の主張について、本判決は次のように判断しているものと

思われる。

- (1) 課税庁は、上記ア(イ)Aのとおり、(i) 本件みなし配当金の金額が相続後に逐次変動すること、(ii) 取得したものは清算中の会社の株式でも債務超過の状態でもなかったことを挙げて、相続した株式が残余財産分配請求権と同一の経済的価値ではないと主張している。

相続後の価値の変動は、同一の課税対象であれば同一の経済的価値となるのが常識的であるので、同一の経済的価値ではないことを示す事実として指摘しているものと思われる。しかし、所得税において非課税となるものは財産そのものではなく、相続等により取得したもの(所得)であり、(非)課税の対象であるか否かを必ずしも取得した資産ごとに判定する必要はない。相続によって取得した財産の価額が変動することをもって相続財産に含まれるみなし配当金の原資が消滅することには必ずしもならないため、相続後の価値の変動は同一の経済的価値ではないことの十分な理由とは言えず、本件非課税規定の適用が排除されることにはならないと考える。

- (2) 課税庁は、上記ア(イ)Bのとおり、「所得税の課税対象となった経済的価値の増加益の一部は、被相続人の本件株式の保有期間中の増加益と留保利益であり、被相続人に帰属する経済的価値である」と主張している。すなわち、本件みなし配当金の原資となった含み益の本来の納税義務者は被相続人であって、相続人ではないから二重課税ではないということであるが、これは土地二重課税事件のロジックと同じである。この点につき、本判決は、年金二重課税事件と事案が異なるとする判断において、「本件各みなし配当金に係る所得も、本件会社に留保されていた積み立て利益が本件会社の外に流出するときにはじめて、被相続人が保有していた期間中の未実現の留保利益相当分も含めて、相続人らに対する課税所得として生じるものというべきであるから、本件相続によって原告らが取得した経済的利益ということではできない。」と判示しており、課税庁のこの点の主張を支持しているようにも見受けられる。ただし、本件みなし配当金の原資の一部が被相続人に帰属する経済的価値であるとまでは言っておらず、同じロジックを支持しているか判然としない。
- (3) 本判決は、課税庁の上記ア(ウ)について判断していない。課税庁の「本件非課税規定が本件相続時に本件株式を取得する場面において既に適用されており、みなし配当金には適用されない」という主張の意味が、相

統財産に含まれ相続後に実現する未実現利益等は本件非課税規定の対象とならないという考え方であれば、財産取得に係る一時所得限定説の結論と変わらない。また、上記イ(ウ)のとおり、課税庁は、本件において、「みなし配当に課税されないとすると、死亡の時期の違いによって、所得税が課される場合と非課税とされる場合が生じることになり、公平性を欠く」としているが、相続直前において所得が実現したものとしないうちで課税か非課税かが分かれる、あるいは相続を経れば被相続人段階での未実現利益等に課税できなくなるのが不公平であるとするのは、まさに本件非課税規定が相続財産に含まれる未実現利益等を対象としていないことを実質的な内容から支持するものであり、財産取得に係る一時所得限定説と内容的に異なるものではない。同説によれば、相続人段階か被相続人段階かにかかわらず、所得が実現した段階で、純資産の増加に対しては過不足なく所得税が課されることになるのであり、所得課税は相続によって影響されない。

- (4) 年金二重課税判決の射程について、課税庁は、上記ウのとおり、相続税法第24条によって評価されない相続財産にまで及ぶものではないとしている。これは上記最高裁判決研究会の報告書を引用したもの¹⁵と思われるが、同判決が経済的価値同一基準を採用したことが同条1項の定期金以外の財産についても二重課税の議論を引き起こしているように、この基準の適用がそのような定期金に限定されるといえるような特殊な内容であるとは思われない。本判決は、この点について何ら言及しておらず、年金二重課税事件と事案を異にするとは言うものの、経済的価値同一基準の適用が同項の定期金に限定されるとは解していないように思われる。

第3節 経済的価値同一基準の適用

上記三事件の次の事実関係をもとに、経済的価値同一基準の適用について検討する。

年金二重課税判決は、みなし相続財産である年金受給権への相続税の課税と各年金への所得税の課税が二重課税に当たるとするものである。そして、年金二重課税事件では、当該年金受給権について次の事実がみられる。

- ①相続直前において被相続人又は相続人に潜在的利益(生命保険契約で

定められた死亡保険金に係る生命保険差額)が生じていると考えられる。

②当該年金受給権の取得は(相続を原因とするものではなく)被相続人の死亡(保険事故の発生)を原因としており、また、(雑)所得課税の直接の原因(年金受給権の支分権に基づく各年金の受給)が相続後に生じている。

③相続時点において各年金の額が予め生命保険契約で定まっている。

次に、土地二重課税判決は、相続財産である土地への相続税の課税と当該土地に係る被相続人段階のキャピタル・ゲインへの所得税の課税は二重課税とまでは言えないとするものである。そして、土地二重課税事件では、当該土地について次の事実がみられる。

①相続直前において被相続人に未実現利益(キャピタル・ゲイン)が生じていると考えられる。

②当該土地の取得は相続によるものであるが、当該土地に係る(譲渡)所得課税の直接の原因は、当該土地の譲渡であり、相続後に生じている。

③土地の無償承継ではあるが、その所有権が移転することから、第三者に譲渡されたと考えれば、財産評価の問題はあるとしても、キャピタル・ゲインの金額が確定しているとみることでもできる。

最後に、本件株式二重課税判決は、相続財産である本件株式への相続税の課税と当該株式に係る本件みなし配当金への所得税の課税は二重課税とは言えないとするものである。そして、本件株式二重課税事件では、当該株式について次の事実がみられる。

①相続時において被相続人の株式に含み益(未実現利益)が生じていると考えられ、本件みなし配当金との対応関係は明らかではないものの、その原資となっている場合には、本件みなし配当金に係る未実現利益が生じているとみることでもできる。

②当該株式の取得は相続によるものであるが、本件みなし配当金への(配当)所得課税の直接の原因は本件法人の清算による残余財産の分配であり、相続後に生じている。

③相続時点においては、本件法人の清算手続が開始されておらず、みなし配当金の支給及びその金額が不確定である。

1 相続財産に含まれる未実現利益等と相続後の所得課税

上記各①のとおり、年金二重課税事件では相続前に相続人又は被相続人に潜在的利益が生じていると考えられ、また、土地二重課税事件では相続前に被相続人に未実現利益が生じており、そして、本件株式二重課税事件ではみなし配当金の原資となる未実現利益があるとも考えることもできる。未実現利益も潜在的利益も実現（権利確定）すれば純資産が増加することから、いずれの事件においても、（相続）財産の無償取得による所得（一時所得）のほか、相続後にそれらの未実現利益等に起因する所得が発生していることになる。

前者の一時所得は、本件非課税規定により所得課税されず、相続税の課税と重複しないが、後者が所得課税されると当該未実現利益等に対応する部分について、相続税との二重課税が生じているようにもみえる。これが各事件において原告が二重課税となっていると主張する理由であるが、未実現利益等に対応する部分は相続時点において所得として権利確定していないため、被相続人段階で課税が行われなかったもので、その所得が相続後に権利確定したことにより所得課税が行われたとも考えることもできる。そこで、被相続人に帰属していた未実現利益等で本来は被相続人が所得課税されるべきものを相続人が相続財産を譲渡等した時に所得課税するのであるから相続人への二重課税とまで言えないというロジックが成立することになる。この点は、被相続人段階で未実現利益等が実現すれば所得課税されたうえで残った財産に更に相続税が課されるので、相続後に未実現利益等が実現した場合に、相続税を課したうえで実現した所得に課税が行われても、未実現利益等の部分については格別に不合理とは言えないと考えられる。

ただし、年金二重課税事件においては、潜在的利益が実現することにより発生した所得は私法上相続人に直接に帰属するので、みなし相続財産であることを考慮しなければ、上記のロジックが当てはまらない。すなわち、年金二重課税事件では生命保険差額に相当する所得が発生しているが、みなし相続財産という相続税法での扱いを理由として、所得税法において、被相続人に生命保険差額に係る所得が一旦帰属したという虚構をとらないと、相続人が受給した各年金への所得課税を容認する場合のロジックとしては使えないのである。このため、このロジックは年金二重課税事件において議論になっていないが、両事件においては所得への課税を容認する根拠となっている。ただし、年金二重課税事件において、潜在的利益が被相続人に帰属すること

なく直接に相続人に帰属するのであれば、このようなロジックを使わなくても、相続人に所得税を課すことに問題がないともいえる¹⁶。

以上、いずれの事件においても、相続財産に含まれる未実現利益等が相続後に実現した場合、その所得に課税をしても二重課税には当たらないと考えることができる。そして、本来の帰属者が異なるというロジックにより本件非課税規定の二重課税に当たらないというのであれば、経済的価値同一基準を適用する必要性もない。なお、年金二重課税事件については、このロジックを無条件で使うことはできない。みなし相続財産という特殊な財産の取得を所得税法上どのように扱うかは別途議論が必要である。

2 課税対象及び課税原因の異同との関係

本件株式二重課税判決は、経済的価値同一基準を踏襲しているが、次のとおり、両税の課税対象や課税原因が異なることを理由に、本件各配当金に係る所得は本件非課税規定の「相続等により取得したもの」に該当しないとしている。

「所得税法第25条1項3号のみなし配当課税は、株主等が法人の清算によってそれまで当該法人に留保されていた利益を残余財産の分配として受けたことを課税対象とするのであるから、当該法人の株式を相続人が相続した場合における株式についての相続税の課税とは課税対象を異にするものであるし、また、上記みなし配当課税は法人に留保されていた利益の分配を原因として実現した経済的利益を課税の原因とするものであるから、上記みなし配当課税の対象となる経済的利益は、本件非課税規定にいう相続等を原因として取得したものというわけではない。」

上記判示の課税対象と課税原因の表現にはやや混乱がみられるが（前者は課税物件をいい、課税の対象とされる物、行為又は事実である。）、本件におけるみなし配当課税の対象が（残余財産の分配として受けた当該法人に留保されていた）利益であり、その課税原因は（法人に留保されていた利益の分配を原因として実現した）経済的利益を受けたことであると考えられる。そして、相続税の課税対象は本件株式であり、課税原因は相続等であるから、相続税とは課税対象も課税原因も異なるとして、同一の経済的価値に対する課税ではないとする根拠としている。

両税は課税物件を異にするから、両税が課税の対象を同じくするということはない。しかし、年金二重課税判決が財産と所得の違いを経済的価値とい

う概念を用いて同列に置いたことから、課税対象が財産(株式)か所得(利益)かは問題とならない。そうだとすると、課税の原因が同一になるわけではないので、課税対象(経済的価値)の内容もまた同一というわけにはいかない。したがって、課税原因の異同が経済的価値が同一か否かの判断にとって重要であると思われる。

相続とは、被相続人の死亡によりその財産を相続人が承継することであり、その財産の承継は無償であるから、同じく相続を直接の原因として一時所得が生じる。すなわち、相続は、相続税の課税原因であると同時に、財産取得により生じる一時所得への所得税の課税原因でもある。そして、この一時所得が本件非課税規定により非課税とされることに異論はない。しかし、上記三事件で問題となる所得は、いずれも相続財産に含まれる未実現利益等であり、その実現には相続とは別の原因が必要である。具体的には、年金二重課税事件では年金受給権の支分権に基づく「各年金の受給」、土地二重課税事件では「土地の譲渡」、本件株式二重課税事件では「清算による残余財産の分配」がそれぞれ直接の課税原因となっており、いずれも相続は直接の課税原因ではない。しかし、未実現利益等が含まれる相続財産の取得が当該未実現利益等に係る所得課税の間接的な原因となっているため、両事件において、同一の経済的価値に対する課税であるという主張を生んでいる。したがって、問題は、本件非課税規定がこの間接的な因果関係を含めて二重課税と捉えているか否かである。

私見としては、第1節で述べたとおり、本件非課税規定が二重課税として非課税としているものは相続財産の無償取得により生じる一時所得であり、被相続人段階で生じているが相続時まで所得課税されていないキャピタル・ゲインや含み益を含めて非課税とする意図はないと考えており、同基準の適用の余地はないが、年金二重課税判決の経済的価値同一基準を前提とすれば、相続後の各年金の受給による雑所得に本件非課税規定を適用していることから、間接的な因果関係を含めて二重課税と捉えていることになる。

年金二重課税判決がやや特殊であると思われるのは、相続により取得した年金受給権と(各年金の受給の原因である年金受給権の)支分権の集合体を年金受給権と同視しているように思えることである。年金二重課税事件では、生命保険契約により、一時金ではなく年金受給権を取得すれば、その支分権に基づき10年間にわたり毎年230万円の年金を受給できることが相続時に確定しており、経済実質的には各年金に含まれる運用益を控除した残額の相

続時点での現在価値と年金受給権の価値が同一であるとも考えられる。すなわち、相続が各年金の受給の直接の原因と考える余地があるか否かである。この点につき、同事件において、課税庁は年金受給権の取得と支分権による各年金の取得は（法的に）別個の原因によるものとしていたのに対して、同事件の原告は同一のものであると主張したが、同判決は別個の原因によるものとする課税庁の主張を採用していない。同判決は、同一のものか否かについて、年金受給権はその支分権を束ねたものである¹⁷という経済的な観点から判断しているように思われる。一方、両事件においては、相続時において、相続財産に含まれる未実現利益と譲渡所得又は（みなし）配当所得との関係が年金二重課税事件と比べて明確ではないことから、相続をそれらに対する所得課税の直接の原因とする根拠に乏しい。

しかし、相続等との因果関係の濃淡に応じてこの基準が適用されるということは法律関係を不安定にする。また、経済的価値同一基準のように、相続等との間接的な因果関係を含めて二重課税と捉えることは、本件非課税規定の創設の趣旨からすると疑問である。

3 相続時における権利発生の蓋然性及び金額確定の程度との関係

上記各③のとおり、三事件は相続以後の権利発生の蓋然性や金額確定の程度に差がある。ここでの問題は、相続財産に含まれる未実現利益等と相続後に実現する所得との経済的価値における同一性である。

本件株式二重課税事件の原告は、次のように主張して、本件各みなし配当金が、本件非課税規定にいう「相続等により取得したもの」といえると主張した。

「清算中の会社の株式には残余財産分配金の取得を可能にするという以外に固有の価値はなく、法的に譲渡できるとしても残余財産分配金の経済的価値と切り離して評価されることはない。したがって、清算中の会社の株式を相続した者は取得できる残余財産の価額相当の価値を相続したものとみなされるべきであり、正にそのような理解の下に、財産評価基本通達も、清算中の会社の株式の課税価格については残余財産分配金の現在価格をもって評価することとしている。

この点、本件株式は、原告らが相続した時点では破産手続中の会社の株式であるが、その後、清算手続に移行して、清算結了、残余財産分配に至ったのであるから、このような特異な事情に照らすと、清算中の会社の株式と同

様の扱いがされるべきである。

そうすると、原告らは、残余財産分配金を受け得る価値しかない本件株式を相続によって取得したものであり、本件各みなし分配金を受領したことは相続により取得した実現前権利が実現したにすぎないから、本件各みなし分配金は本件非課税規定にいう相続等により取得したものである。」

この点に関し、本件株式二重課税判決は次のように判示している。

「原告らが本件相続により取得した本件株式の評価を本件各分配金の見込み額としたことは、本件相続時における本件株式の時価（相続税法第22条参照）を客観的に評価する上で、清算による残余財産分配見込金の推計をすることとし、具体的には、清算手続開始後に見込まれる不動産の売却等に係る収入や固定資産税の納付等に係る支出及び清算所得に対する税額などを加減算して計算した結果にすぎず、かかる事実をもって、本件相続によって原告らが未だ具体的には発生していない本件各分配金に相当する経済的価値を相続によって取得したということはできない。」

経済的価値同一基準は、法的な概念に必ずしも縛られず、二重課税か否かを経済実質的に判断するものであるから、相続時において本件各分配金の具体的な請求権が生じていないという事実のみで、直ちに本件非課税規定の適用がないとすることはできないと思われる。

相続によって本件各分配金の具体的な請求権が生じることはないから、本件株式の含み益を所得として認識することはないが、本件株式の所有権が相続により移転することから、土地二重課税事件と同様に、相続時に本件株式の譲渡があったと考えれば、その含み益が譲渡所得となって実現したものと仮定することもできる。しかし、土地二重課税事件と異なり、本件各分配金に係る所得との同一性を証明することは困難である。株式の含み益は、配当すれば減少し利益が留保されれば増加するから、相続人が本件株式に係る法人の清算後に受け取る本件各分配金に被相続人から承継された本件株式の含み益がどのように対応しているかを特定することは困難である。しかし、清算手続の前ではあるが清算を待つだけの株式を取得した場合には、その後の新たな利益の流入はなく、みなし配当金の原資は当該株式の経済的価値の一部と考えられるから、その含み益との対応関係があるとする見方も生じ、本件においても経済的価値が同一であるとの原告の主張につながっている。

所得税法は、所得の認識時期について権利確定主義を採用しており、(i) 権利が発生していること、(ii) 商品の引渡しやサービスの提供など権利の発

生ずる原因が生じていること、(iii)金額が確定していること、の三要件（以下「所得認識の三要件」という。）が充足されたときに所得が実現したものとして扱うことになる。相続財産に含まれる未実現利益等と相続以後に実現する所得とが同一の経済的価値か否かは、相続時における権利発生の蓋然性や金額確定の程度と関連していると思われる。相続財産に含まれる未実現利益等の額は、相続財産の相続時の状況により、相続以後に実現する所得の額との関連性に濃淡があり、仮に未実現利益等の額が相続時に実質的に確定しているなら、それらと相続以後に実現した所得が同一の経済的価値であるとする見方が生じる。一方、相続以後に所得が実現するか否かはっきりしないものやその所得の額と対応させることが困難な場合は同一の経済的価値とはいえないと思われる。

相続時における権利発生の蓋然性について、年金二重課税事件における各年金は、その受給時に雑所得が発生したものとして課税が行われているが、各年金受給に係る支分権については年金受給権を取得した相続時に権利の発生が予定されている。また、土地に係るキャピタル・ゲインは譲渡が行われるまで実現せず売買代金請求権も発生しないが、相続に因り土地の所有権が被相続人から相続人に移転するのであるから、本来なら相続時に権利が発生しているとも考えることもできる。一方、本件のようなみなし配当金は清算しないと権利が発生しないので、継続企業を前提にすると、その発生は必ずしも保証されない。

次に、相続時における金額確定の程度について、土地については、相続時に所有権が移転するのであるから（本来なら）未実現利益の額が確定したとも考えることもできる。また、年金受給権については生命保険契約で保険事故が生じた時に支払われる額が明確に決まっているので、その潜在的利益の額は被相続人の死亡時に確定すると考えられる。一方、株式は、通常であれば当該株式に係る法人の超過収益力を含めたところの価格形成がなされるので、売却すれば当該株式の純資産価値以上の評価となると考えられ、一般には本件のようなみなし配当金の額とは結びつかない。

以上から、権利発生の蓋然性や金額確定の程度を理由にして、本件みなし配当金に係る所得が本件株式の含み益と同一の経済的価値ではないとすることは、本件株式二重課税事件を他の二つの事件と区別する場合の一つの考え方であると思われる。しかし、相続時にどの程度それらの関連性があればよいのか明確ではなく、例えば清算終了の直前に相続が開始する場合には同一

の経済的価値と言い得る状況も生じることになる。

4 経済的価値同一基準の評価

所得税や相続税の課税標準は金額で表すことになるから、実質的に同一の経済的価値という、課税物件が所得か財産かを問わず経済的価値においては同一という主張も生じ得る。相続財産に含まれる未実現利益等につき、両事件のような二重課税の議論が生じるのも、経済的価値同一基準という一般的・抽象的な概念を本件非課税規定の適用基準として使用したことに原因があると考える。

本節で考察したとおり、①帰属者が異なるというロジックを使うのであれば、経済的価値同一基準を適用する必要がない、②経済的価値同一基準は、間接的な因果関係を含めて二重課税と捉えていることになると考えるが、本件非課税規定の創設の趣旨からするとその妥当性に疑問がある、また、相続等との因果関係の濃淡に応じてこの基準の適用が行われることは法律関係を不安定にする、③同一の経済的価値か否かの判断は、相続時において、相続財産に含まれる未実現利益等の額とそれに起因する所得の額との間にどの程度の関連性があればよいのか明確ではなく、経済的価値同一基準の適用も不明確とならざるを得ないことなど、同基準の解釈と適用には種々の問題がある。

経済的価値同一基準は、年金二重課税事件において二つの理解を容易にしていると思われる。第一に、相続により取得した財産とその取得から生じる(一時)所得とを経済的価値という概念に置き換えることにより、相続税法と所得税法のそれぞれの課税物件を同列に置いたことである。これにより、両税の課税物件の違いを超えて二重課税の認定が行われている。第二に、相続により取得した年金受給権の価値とその支分権により取得する各年金の元本部分の相続時における現在価値とを同一のものであると認定し、相続後に実現する所得についても本件非課税規定により非課税になるとの判断を行っている。

第一の点については、両税を同列に置き二重課税と認定する場合の考え方の一つとみることができ、本件非課税規定が同一原因に因り両税が課されることへの負担調整であると考えられる立場からは、相続税の対象とされた財産について所得税を課さないことにつき経済的価値という概念を用いて二重課税であることを認定する必要はない。

また、第二の点については、相続後に確定した未実現利益等についても相続財産に含まれていたという理由で「相続等により取得したもの」であるとの主張をうみ、この種の争いを生じさせる原因となっている。しかし、年金二重課税事件においては、年金受給権という経済的利益を取得した段階で既に所得は確定していると考えerべきではないであろうか。前述のとおり、所得税法は権利確定主義を採っており、所得認識の三要件が充足されたときに所得を認識することになる。上記3の(i)は相続時点で充足されており、(ii)は被相続人が契約を締結し履行している。また、(iii)は、年金受給権が金銭ではないので評価の問題はあるものの、契約に従い金額(年金受給権の相続時点での価値)は確定しているとみることができる。そして、これまで所得税の課税が行われてきた各年金の受給時点においては、すでに所得税が課された元本部分として雑所得の計算を行うことになる。そうすると、相続後に発生した各年金に係る所得に本件非課税規定による非課税部分があるという認定は生じない。

第4節 本件非課税規定の趣旨

土地は代表的な相続財産であることから、土地二重課税事件にみられる課税関係が両税の基本的関係を示すものと考えerことは合理的である。同事件の判示のとおり、所得税法は相続を経た後の被相続人段階で生じたキャピタル・ゲインについて、その実現時(土地の譲渡時)に所得を認識し課税することを予定しており、結局、所得税法は、相続税の課税とは関係なく、また、所得の発生が被相続人段階か相続人段階かを問わず、所得が実現すれば過不足なく所得税を課す仕組みとなっている¹⁸。一方、相続税は、被相続人の死亡のたびに、当該被相続人の富の再分配あるいは富の社会への還元という趣旨¹⁹で、課税されており、同一財産であっても相続財産として残っている限り、承継されるたびに何度でも相続税が課されるのである。したがって、両税は基本的に異なる税体系であり、両税の間に二重課税の問題は生じないとする考え方を支持したい。そして、本件非課税規定の趣旨は、二重課税の排除というより、同一原因によって両税が課されることになることを過重な負担であるとして異なる税体系の間で負担調整していると捉えることができる。この意味では、法律的な二重課税というより、課税物件が異なる税目間での経済的な二重課税としてとらえる方が妥当ではないかと思われる。

また、本件非課税規定の創設の経緯からみても、同規定は、相続財産を取得したことにより生じる一時所得に限定して適用されるべきであり、相続前の未実現利益や潜在的利益が相続以後に実現した場合の譲渡所得、配当所得、一時所得などへの所得税の課税には影響しないと解するべきである。

おわりに

年金二重課税判決が両税の関係に様々な議論を生じさせたことは有意義ではあるが、経済的価値同一基準を採用したことで種々の争いを生じさせていることも確かである。この判決については、すでに多くの見解が出されているが、この種の争いを課税庁が裁判所の判断に委ねるといのであれば、今後も争いが生じる恐れがある。課税庁は、相続財産に含まれる未実現利益等が本件非課税規定の適用の対象外であることを明確に示すことが必要であると思われる。

所得税法第67条の4が確認規定か創設規定かの議論は別として、年金二重課税事件を機に同条が創設されたことにより、平成23年分以降は、相続財産に含まれる未実現利益等が相続後に実現した場合に、その所得課税を法が予定しているということができるが、土地二重課税事件の原告主張のように、所得税法第9条で非課税となったものをその後の計算規定で課税とすることは理解し難い。その意味で、同法第9条の解釈や年金二重課税判決の経済的価値同一基準の評価を曖昧なまま放置するべきではないと考える。

¹ 財産評価基本通達189-6は、清算中の会社の株式の評価の方法につき、清算の結果分配を受ける見込みの金額の課税時期から分配を受けると見込まれる日までの期間に応ずる基準年利率による複利現価の額によって評価する旨定めている。

² 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（1963）59～61頁。
「被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権は、相続財産として時価により評価し、相続税の課税が行われ、さらに相続人がその年金受給権に基づき支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されることになっていることについて、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考ええる。」

³ 死亡保険金は私法上相続人に直接帰属するものとされており、保険事故が起きたことにより同事件の相続人が請求権を取得することになったが、相続税法上みなし相続財産とされているので、みなし相続財産に含まれる生命保険差額相当部分が租税法上被相続人

- に帰属するとの見方も生じる。いずれにしろ生命保険差額が発生していることは明らかであるので、被相続人又は相続人に潜在的利益が生じていると記述している。
- ⁴ 篠原克岳「相続税と所得税の関係について - 「生保年金二重課税事件」を素材とした考察 -」(税務大学校 税大論叢 74 号、2012.7)
 - ⁵ 原告の主張を支持する見解として、山田二郎「被相続人の保有期間中の増加益に相当する部分が所得税法第 9 条 1 項 15 号所定の非課税所得には該当しないこととされた事例」(ジュリスト 1476 号) 113 - 115 項。
 - ⁶ 取得費等の引継ぎ制度は、相続税の負担に加え譲渡所得税が課されることになると、税負担が過大となること、現実に金銭が入るわけではないので納税が困難となること、国民感情としては理解しがたいことなどの理由から、採用された制度である。戦後の租税制度の基礎を作ったシャープ勧告は、相続時にのみなし譲渡所得課税を行うことが適切であるとして、実際に施行されたが、我が国の実情に合わないとしてまもなく現行制度に改められている。
 - ⁷ 移転価格課税とは、法人がその国外関連者で行う取引の対価の額が、独立企業間価格と異なることにより課税所得が減少している場合に、その取引が独立企業間価格で行われたとみなして課税所得の計算を行うものである。相手方はその取引価格に基づき相手側の国に申告しているので、そのままであれば同一所得に二か国が重複して課税することになる。
 - ⁸ 移転価格課税により生じた二重課税を解消する仕組みとして租税条約に基づく相互協議がある。相互協議の結果合意が成立すると、その合意内容に従って、相手国が減額更正を行うなどの処理が行われる(対応的調整)。
 - ⁹ 武田昌輔 監修「DHC コメントール所得税法」(第一法規) 473 頁。
 - ¹⁰ 金子宏「租税法 [第 19 版]」(弘文堂、2014.4) 179 項。
「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみではなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。」
 - ¹¹ 同改正により、旧所得税法第 6 条<非課税所得> 5 号が改められ、「第 9 条第 1 項第 8 号に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基づき死亡を原因として支払いを受けた保険金」などが掲げられた。ここでいう第 9 条第 1 項第 8 号とは、同改正で新たに課税対象となった一時所得を言う。したがって、本件非課税規定の前身は、新たに課税対象となった一時所得から相続税等の課税対象となる相続等に因り取得したものを除外する規定であった。
 - ¹² 米国は、遺産税を課された財産の取得費を相続時の時価として取得費の付け替えをする制度を採っており、相続を経ると被相続人段階で生じたキャピタル・ゲインには連邦所得税を課されない制度を採っている。
 - ¹³ 所得税法第 67 条の 4 は次のように規定している。
「居住者が第 60 条第 1 項各号(贈与等により取得した資産の取得費等)に掲げる事由により利子所得、配当所得、一時所得又は雑所得の基因となる資産を取得した場合における当該資産に係る利子所得の金額、配当所得の金額、一時所得の金額又は雑所得の金額の計算については、別段の定めがあるものを除き、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなして、この法律の規定を適用する。」
 - ¹⁴ 「『最高裁判決研究会』報告書～『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について～」(平成 22 年 10 月 22 日)
 - ¹⁵ 前掲 (14) 3、4 頁
 - ¹⁶ 拙稿「遺族が年金形式で受け取る生命保険金への所得課税は違法かーいわゆる生保年金二重課税の最高裁判決についてー」(税務大学校 税大ジャーナル 19) 35、36 頁
 - ¹⁷ 三木義一「年金受給権と年金の課税関係ー長崎地裁平成 18 年 11 月 7 日判決の意義」(税理 2007.2) 120 頁。

¹⁸ 前掲(4) 19頁

¹⁹ 昭和32年12月付税制調査会「相続税制改正に関する税制特別調査会答申」

「相続の開始により相続人その他の者が被相続人から承継する財産に対し、相続税を課することは、それがどのような課税方式をとるにしても、相続の開始によって被相続人から相続人等に移転する財産に対する課税となり、その際に、相続人の取得する財産に応じその一部が課徴されることとなる。その意義は、これにより富の集中の抑制を図ることにある。」