

最新税務裁判例

相続により取得した不動産の譲渡所得と相続税の二重課税について争われた事件

(東京地方裁判所民事第2部平成25年6月20日判決)

解説 長岡谷合法事務所 税理士 佐野 幸雄

I はじめに

本稿においては、実務界において大変注目されている事件（現在控訴審で係属中です）の地裁判決を紹介します。

相続人が被相続人から相続により資産を取得した場合には、相続人に相続税が課されますが、更に、その相続人がその相続により取得した資産を譲渡した場合には、所得税が課されます。このように相続人が相続により取得した資産に関連して相続税と所得税が課されるのは、二重課税ではないか、と以前から納税者の間では言われていましたが、実際には諦められていました。

しかし、平成22年最高裁判決（いわゆる長崎年金事件判決）における法解釈によって、相続人が相続により取得した資産の譲渡についても二重課税が排除されるべきではないか、との意見が専門家の間からも多く聞かれるようになってきました。そのため、本件は大変に注目されています。

II 相続税と所得税の二重課税に関する考え方等につき

本件を理解するために、まず、①従来からの課税庁の考え方、②平成22年の最高裁判決（長崎年金事件判決）の判示、及び③その最高裁判決後の研究会報告書（平成22年最判の射程及び関連する論点について、租税法の専門家により構成された最高裁判決研究会によって取りまとめられた報告書で、平成22年11

月9日に開催された平成22年度第8回税制調査会に提出されたものです。）についてここで簡単に紹介します。

1 従来からの課税庁の考え方

《昭和38年12月6日の税制調査会答申》

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、相続税の課税が行なわれ、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となっているところから、二重課税の弊をまぬがれないとの意見がある。

これについては、一般に資産を相続した際相続税が課税され、さらに相続人がその資産を譲渡すれば被相続人の取得価額を基として所得税が課税されることと同じ問題であって、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る。

このように、相続税と所得税の二重課税の問題は従来から取り上げられていましたが、実質は無視され、理論上の整理によって二重課税はないとされていました。また、ここで注目される点は、年金の問題と相続財産を譲渡したときの二重課税の問題は同じであると考えられている点です。

2 平成 22 年の最高裁判決（長崎年金事件判決）の判示

《平成22年7月6日最高裁第三小法廷判決》

所得税法 9 条 1 項は、その柱書きにおいて「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」と規定し、その 15 号において「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）」を掲げている。同項柱書きの規定によれば、同号にいう「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」とは、相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。

そして、当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にほかならず、これは相続税又は贈与税の課税対象となるものであるから、同号の趣旨は、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と解される。

平成 22 年最高裁判決が、二重課税の問題を實質に基づいて判断したことから、これまでの考え方が大きく変わったといえます。

3 平成 22 年最高裁判決（長崎年金事件判決）の射程及び関連する論点についての報告書 《平成 22 年 10 月 22 日「最高裁判決研究会」報告書における「土地、株式等の値上がり益について」の見解》

土地、株式等を相続した場合、相続税はその時価（被相続人の取得費＋相続時までの増加分）について課税される。被

相続人の取得費は所得税法 60 条に基づき相続人に引き継がれることとされており、相続以後に相続人が当該土地等を譲渡した場合には、取得費からの値上がり益に対して譲渡所得税が課される。この値上がり益には、資産の旧所有者（被相続人）の所有期間にかかる値上がり益部分も含まれているが、所得税法 60 条 1 項は、これに対して所得税を課すことを予定していると言える。

土地、株式等の値上がり益に関しては、シャープ勧告を受けた昭和 25 年度税制改正により、相続等による資産の無償移転があった場合には、相続人に対する相続税課税とは別に、被相続人段階の資産所得に対する課税の無制限繰延べを防止する観点からみなし譲渡所得課税を行うこととされた。しかしながら、キャッシュフローがない中で相続税と所得税の負担が生じることは相続人に酷であることから、昭和 27 年度税制改正においてみなし譲渡課税を廃止し、現在の取得価額引継ぎ方式に改められたものであって、こうした沿革を踏まえ、現行税制は土地、株式等の相続時までの増加分が相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法について納税者負担に配慮した調整が図られているものと考えられる。

同研究会においては、土地、株式等の値上がり益については平成 22 年最高裁判決の射程外と考えられています。ただし、同研究会においては所得税法 60 条（取得価額の引継ぎ規定）についての検討はされているものの、同法 60 条と同法の非課税規定との関係についての検討はなされていません。

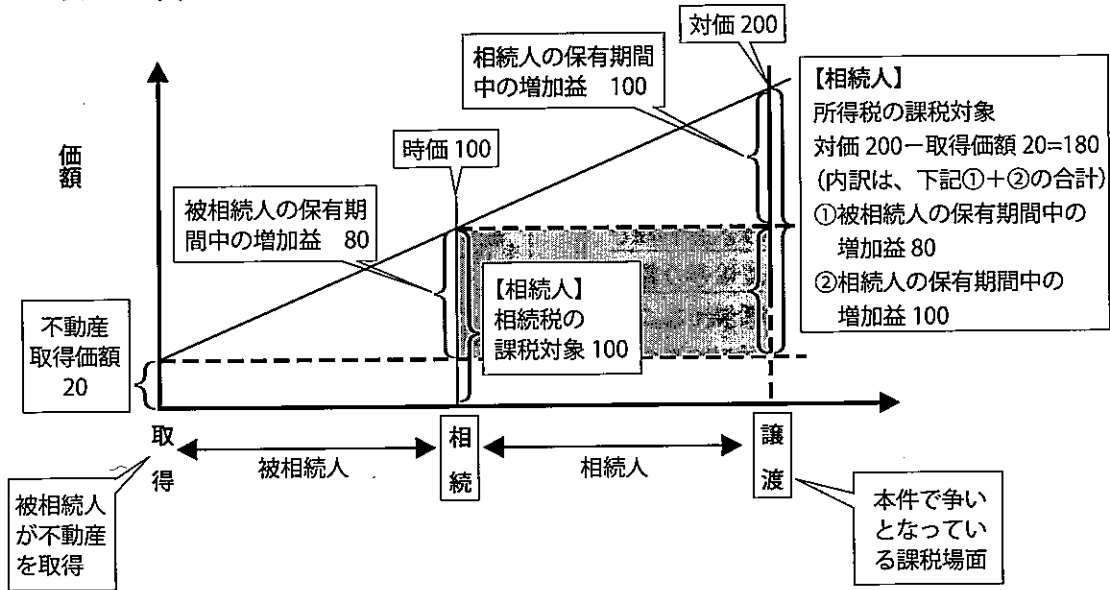
III 事案の概要

本件は、被相続人から相続により取得した

不動産の譲渡に係る所得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が、上記譲渡に係る譲渡所得のうち被相続人の保有期間中の増加益に相当する部分については所得税法(平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。以下同じ。)9 条 1 項 15 号の規定(以下「本件非課税規定」という。)

により所得税を課されないことを理由に、X 税務署長に対し、平成 21 年分所得税の更正の請求をしたところ、X 税務署長から、更正をすべき理由がない旨の本件通知処分を受けたため、上記理由と同様の主張をし、X 税務署長の所属する国を被告として、本件通知処分の取消しを求めた事案です。

《イメージ図》



IV 争点

本件の争点は、本件譲渡に係る譲渡所得のうち被相続人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か否かです。

V 関係法令 (所得税法)

⇒ (非課税所得)

第 9 条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

(現在：十六) 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの(相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを

含む。)

⇒ (贈与等により取得した資産の取得費等)

第 60 条 居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 項に規定する資産(注：山林又は譲渡所得の基因となる資産)を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

一 贈与、相続(限定承認に係るものを除く。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。)

VI 当事者の主張

論点は、下記の1(所得税法の規定に関するもの)及び2(二重課税の有無)の2つです。

1 所得税法の規定に関して

原告の主張	被告(国)の主張
<p>所得税法第1編(総則)第3条(課税所得の範囲)に置かれている非課税規定は、所得に該当するものの中から所得税を課さないものを選別する規定であるから、同法60条を含む計算規定にしたがって計算した結果、所得に該当するものであったとしても、そのことをもって非課税規定の適用が排除されることはないものであり、同法60条が非課税規定の特別の定めとしてその適用を排除し二重課税を認めたものであるということではない。</p> <p>※ 非課税規定の適用の例示 利子所得の計算について規定する所得税法23条2項では、「利子所得の金額は、その年中の利子等の収入金額とする」とされており、「当座預金の利子」も同法の計算規定上は利子所得として課税の対象とされている。しかし、非課税について定めた同法9条1号においては「当座預金の利子」は非課税とされていることから、計算規定上は課税対象となっても、結局、非課税とされている。</p>	<p>所得税法は、被相続人の保有期間中の増加益を所得税の課税対象とすることを予定し、取得価額の引継ぎの規定(所得税法60条1項1号)を設けているのであり、被相続人の保有期間中の増加益については本件非課税規定の適用はない。</p>

2 二重課税について

原告の主張	被告(国)の主張
<p>相続人が相続により取得した資産を譲渡した場合、譲渡所得の金額の計算においては、所得税法60条1項1号の規定により被相続人の取得価額より引き継がれるため、譲渡所得の金額は、被相続人の保有期間中の増加益と相続人の保有期間中の増加益との合計額となる。</p> <p>そして、相続税は、相続人が相続により取得した資産を取得した時における当該財産の時価を課税標準とするものであるところ、相続時における財産の時価は、被相続人による取得の時における価額と被相続人の保有期間中の増加益から構成されるものであり、相続により取得した資産の譲渡に係る譲渡所得のうち被相続人の保有期間中の増加</p>	<p>相続人が相続により財産を取得したことによる経済的利得は、本来相続人の所得として所得税の課税対象となるものであるが、この経済的利得は相続税の課税対象でもあるため、相続税と所得税の二重課税を排除する観点から本件非課税規定が適用され、所得税は非課税となる。</p> <p>これに対して、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりにより所有者に帰属する増加益を所得として、資産が所有者の支配を離れて他に移転するものを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであって、譲渡所得の課税対象は、相続人が相続により取得したことによる経済的利得ではなく、資産の値上がりによる増加益であるから、</p>

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、同一の経済的価値に対する二重課税を排除するため、こ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ものである。

相続税の課税対象となる経済的価値との同一性を欠き、相続税と所得税の二重課税の問題は生じない。したがって、平成22年最判によるも、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ということはない。

VII 裁判所の判断の要旨

裁判所は、下記1及び2のとおり、実質的に同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税が行われることとなるとまではできないし(下記1)、また、所得税法においては、60条1項1号の規定が置かれているから、同法は、被相続人の保有期間中の増加益については、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といえる(下記2)と判断し、したがって、本件譲渡に係る譲渡所得のうち被相続人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の適用はなく、この増加益に相当する部分は所得税を課されるものであると判断しました。

1 二重課税について(裁判所の判断の要旨)

相続人が被相続人から相続により取得した資産を譲渡した場合、当該資産の譲渡により相続人に帰属する所得は、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と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とによって構成されるところ、相続税の課税対象となる当該資産の相続開始の時における価額に相当する経済的価値の中には、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が未実現のまま含まれているといえることができるが、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基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（被相続人がその資産を譲渡していれば被相続人に帰属すべき所得）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との二重課税が行われることとなるとまではいうことはできない。

2 所得税法の規定について（裁判所の判断の要旨）

相続により取得した資産の譲渡に係る譲渡所得については、所得税法60条1項1号の規定が置かれており、同規定が、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ときに、被相続人の保有期間中の増加益と相続人の保有期間中の増加益とを合わせて当該資産の譲渡に係る譲渡所得とし、相続人に課税するものとしていることによれば、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。

そうすると、相続により取得した資産の譲渡に係る譲渡所得のうち被相続人の保有期間中の増加益に相当する部分については、本件非課税規定の適用により所得税の課税対象から除外し所得税を課さないものとする事はできないこととなる。

(注) また、判決は、60条と本件非課税規定について下記のとおり判示しています。

被相続人の保有期間中の増加益は、本来被相続人の所得であるから、相続人が相続により当該財産を取得

したからといって当然に相続人に対する所得税の課税対象となるものではないのであり、同法60条1項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ときに、被相続人の保有期間中の増加益を含む譲渡に係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、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。

VIII 解説

1 分析

本判決は、下記のとおり整理することができます。

- ① 本判決は、「被相続人の保有期間中の増加益」は、相続税及び譲渡所得税の両方の課税対象となっていることは認めている。
- ② しかし、種々の理由を持ち出して、「実質的に同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税が行われることとなるとまではいうことはできない」と判断している。
- ③ また、所得税法60条の存在を根拠として、「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」と判断している。

本判決の上記理由で面白いところは、下記

の点だと思われます。

まず1点目は、上記③の理由を付け加えている点です。もし、実質的に同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税とはなっていない、とはっきりと言い切れるのであれば、その理由（上記②）だけで納税者の主張を排斥することができたはずですが、にもかかわらず、上記③の理由を付け加えているということは、判決が、「二重課税とはなっていない」という自らの立論に自信を持てなかったことの表れなのだと思います。

そして、2点目は、「被相続人の保有期間中の増加益」については、「相続人が相続により取得した財産の経済的価値が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」（上記③）と判示している点です。つまり、これは「相続人に対する相続税と所得税の両方の課税対象となることを予定している」ということですから、「相続人に対する二重課税を予定している」と言っているように思われます。そうしますと、二重課税とはなっていない旨の上記②の判示と矛盾するように思われます。

以上見てきましたように、本判決の理由は明らかに説得力に欠けるものであるといえるのではないのでしょうか。

2 所得税法 60 条の立法趣旨は平成 22 年最高裁判決後においても尊重されるべきか
本判決は、上記 VII の 2 の(注)で紹介しましたように、「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、所得税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、所得税法が 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るとは考え難い」として、所得税法 60 条の存在意義を強調しています。

上記 II の 1 で紹介しましたように、従来から課税庁は、実質を無視し、理論上の整理に

よって二重課税はないと解釈しておりましたので、所得税法 60 条の立法時においては、上記 II の 2 (平成 22 年最高裁判決) のような考え方を一切持っていなかったことは明らかであったといえます。そうしますと、二重課税についての検討が不十分のまま（本件非課税規定の正しい解釈がなされていなかった中で）立法された計算規定にすぎない 60 条の当時の趣旨を尊重して結論を導くことは不適切なのではないかと思います。

3 最後に

本判決の後に本件とは異なる係属部（東京地裁民事 38 部）において同種事件の判決（東京地裁平成 25 年 7 月 26 日判決）が出されましたが、本判決とほぼ同じ内容となっております。

今後は、相続人に相続のときに帰属した「被相続人の保有期間中の増加益に相当する経済的価値」と、相続人が譲渡したときの「被相続人の保有期間中の増加益に相当する経済的価値」が実質的に同一のものといえるか否かが争点になるように思われます。

高等裁判所がどのような判断をするのか、より一層注目されるところです。

クルージングで夜景を楽しむ

桜友会豊島支部（藤原重光支部長）は 8 月 29 日、厚生行事として「第 6 回納涼の夕べクルージング」を開催。

当日は午後 6 時に東京・品川港を出港し、参加した大勢の会員が船上で東京湾の夜景や食事を楽しんだ。

