

相続資産に対する相続税と所得税の課税の交錯

—所謂「生保年金二重課税事件」とその後の裁判例を題材として—

野崎 博和

1. 論文の要旨・構成

(1) 問題意識、研究目的

我が国税制において、相続資産に対する相続税と所得税の課税関係には、二重課税と言われるものを含め、交錯という関係が生ずる場合があると言われる。この交錯の関係がみられる事案として、最高裁平成22年7月6日第三小法廷 所謂「生保年金二重課税事件」(あるいは「H22年最判」という)及びその後の3裁判を取り上げる(注:本論文では、交錯の関係とは、二重課税の定義を広く解した上で、相続税と所得税の二重の負担が生じているケースを想定している。)。H22年最判とその後の3裁判例では二重課税の排除に関し異なる判決となったが、これら判決に関する学説等専門家の見解は、未だ収斂されたとまでは言い難い状況と認識する。そこで異なる結果の判決が、整合的となる法令解釈とは何か、その考察結果を基に二重課税存在の解釈及び交錯という関係の課題を明確にし、その課題への取組み方として、幾つかの提案をすることが本論文の目的である。

(2) 論文要旨・構成

① H22年最判では、相続資産である年金の各支給額のうち現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものであり、相続税と所得税との二重課税を排除する規定の所得税法9条により、所得税の課税対象とならないとされた。H22年最判後の不動産を相続した裁判事案では、相続税の対象となった被相続人の保有期間に係る資産の値上り益は、課税の繰延べを規定した所得税法60条により相続人に課されることが予定されており、所得税法9条の適用は受けず、相続税と譲渡時の所得税が課されるという判決である。株式のみなし配当に係る所得税も同様の趣旨である。

② 第1章で上記各事案判旨の確認を行い、第2章において、これら判決内容を正しく理解する為の分析手法として、租税法上の二重課税の定義を考察する。また法令解釈の対象となる相続税法、所得税法の歴史認識、立法経緯等を検証し、更に諸外国の相続税制度、キャピタルゲイン課税の制度・実態等の確認を行う。第3章では、各判例裁判例の分析、H22年最判の射程、その後の3裁判との相違点等の検討を行う。そして二重課税

の定義を狭義（限定的）、あるいは広義に捉えるか等、各学説等専門家の見解を分類・整理する。第4章において、異なる結果の判決が整合的となる法令解釈として明確になったと考える概念（相続時点の資産価額の確定等）、未だ疑問に残る概念（60条の対象資産の範囲等）を明らかにすることにより、二重課税の存在に関する解釈及び課題認識を明確にする。

2. 結論

筆者としては、二重課税の定義を広義に解釈する立場をとり、課題認識として対象事案において二重課税あるいは二重の負担という交錯の関係が存在し、これを解消すべきという考えである。法令解釈として二重課税が生じているとした場合は、直ちに違法と判断するものではないが、納税者の担税力、公平性、中立性といった観点から、これを回避すべきと認識する。そして回避すべきとした課題への取組み方として、①「相続資産時価引継案」と②「被相続人段階と相続人段階での課税選択案」の2案を提案する。①案では、相続税の課税対象となった相続資産について、その資産を譲渡した際の所得税については、相続時にその時の時価（現行制度は被相続人の取得価額）で取得したものとして、譲渡等所得税を計算するという提案である。②案は、被相続人が相続時点で譲渡したとみなして計算し、被相続人段階で所得税を課すことと、相続人段階で相続税として課すことを選択性にするというものである。これらの提案により、相続税と所得税の交錯という関係の解消或いは軽減が図られ、また法的安定性、予測可能性、納税者の納得性等の改善が図られるものとする。

以上

目次	・・・・・・・・P.2
はじめに	・・・・・・・・P.3
第1章 最高裁平成22年7月6日第三小法廷 所謂「生保年金二重課税事件」判決等の事例研究	
第1節 生保年金二重課税事件判決内容	・・・・・・・・P.5
長崎地裁判決	
福岡高裁判決	
最高裁判決	
第2節 H22年最高裁判決後の3裁判例内容	・・・・・・・・P.10
相続税と所得税（不動産譲渡所得）の2裁判例	
相続税と所得税（みなし配当課税）の1裁判例	
第2章 二重課税定義、相続税法、所得税法に関する歴史認識、諸外国制度の考察	
第1節 二重課税の定義	・・・・・・・・P.23
第2節 相続税法の歴史認識	・・・・・・・・P.31
第3節 所得税法の歴史認識（みなし譲渡課税を中心に）	・・・・・・・・P.35
第4節 諸外国の相続税制度等の検証	・・・・・・・・P.41
アメリカ、イギリス、ドイツ、カナダ、オーストラリア	
第3章 平成22年最高裁判決及びその後の3裁判例の考察	
第1節 H22年最判の学説、批評、並びに射程に関する考察	・・・・・・・・P.51
第2節 3裁判例及びH22年最判との相違点等の考察	・・・・・・・・P.58
第3節 ここまでの総括	・・・・・・・・P.63
第4章 課題認識と課題への取組みの方向性	
第1節 相続税と所得税の課税関係（交錯）に関する課題整理	・・・・・・・・P.70
第2節 課題への取組み方の提言	・・・・・・・・P.80
おわりに	・・・・・・・・P.88

関係法令 P.89

参考文献 P.98

はじめに

我が国税制において、所得に対する租税である所得税と、資産に対する租税の相続税には二重課税と言われるものを含め、その交錯¹という関係が生ずる場合があると言われる。この交錯の関係がみられる事案として、最高裁平成 22 年 7 月 6 日第三小法廷（以下「生保年金二重課税事件」または「H22 年最判」という）及びその後の 3 裁判がある²。H22 年最判では、相続資産である年金受給権につき、相続税と所得税の二重課税が生じ、これを排除すべきとの判決となった。その後の 3 裁判では、相続資産につき相続税と譲渡等の所得税の二重課税は生じていないとされ、異なる結果となった。これら異なる結果に関する学説等専門家の見解は、未だ収斂されたとまでは言い難い状況と認識する。そこで異なる結果の判決が、整合的となる法令解釈とは何か、その考察に必要な分析手法、アプローチを検討し、その考察結果を基に二重課税存在の解釈及び課題を明確にする。また現行法令上の課題と考える点を整理し、これら課題に対する取組みの方向性を提言することが本論文の目的である。

本論文構成としては、第 1 章にて生保年金二重課税事件及びその後の 3 裁判の判決内容、判旨を確認する。第 2 章において、これら判決内容を正しく理解する為に必要と考える分析手法として、租税法上の二重課税の定義を考察する。また法令解釈の対象となる相続税法、所得税法の歴史認識、立法経緯等を検証する。更に諸外国の相続税制度、キャ

¹ 水野忠恒 「所得税と相続税の交錯」ジュリスト No1020 1993 年 4 月、及び体系租税法[第 3 版] 2021 年 2 月 P.949～

² 本論文では、交錯の関係とは、二重課税の定義を広く解した上で、相続税と所得税の二重の負担が生じているケースを想定している。

ピタルゲイン課税の制度内容・実態等の確認を行い、我が国制度の比較検証により課題整理・解決の参考とする。第3章では、第2章での分析内容を基に、各判例裁判例の分析、H22年最判の射程、その後の3裁判との相違点等の検討を行う。そして二重課税の定義を狭義（限定的）、あるいは広義に捉えるか等、各学説等専門家の見解を分類・整理し、残すべき・大事にすべき概念等ここまでの考察結果を総括する。第4章においては、ここまでの考察結果を基に、法令解釈として明確になったと考える概念、未だ疑問に残る論点・概念を明らかにすることにより、二重課税の存在に関する解釈及び課題認識を明確にする。そして交錯という関係が生ずる条文上の課題認識とを合せ、その課題への取組み方として幾つかの提案を行うものである。

H22年最判では、相続資産である年金の各支給額のうち現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものであり、相続税と所得税との二重課税を排除する規定の所得税法9条により、所得税の課税対象とならないとされた。H22年最判後の不動産を相続した裁判事案では、相続税の対象となった被相続人の保有期間に係る資産の値上り益は、課税の繰延べを規定した所得税法60条により相続人に課されることが予定されており、所得税法9条の適用は受けず、相続税と譲渡時の所得税が課されるという判決である。相続された株式のみなし配当に係る所得税も、不動産事案と同様に、所得税法60条の規定を基本に両税が相続人に課されるとするものである。第1章でこれら判旨の確認を行い、第2章で二重課税定義の考察、相続税法及び所得税法59条、60条、9条の立法経緯の検証、諸外国制度の実態把握を行い、第3章と第4章にてH22年最判とその後の3裁判で異なる結果となった法令解釈について考察を加え、課題整理、その取組み方の提案を行う論文構成である。

以上 はじめに

第1章 最高裁平成22年7月6日第三小法廷 所謂「生保年金二重課税事件」判決等の事例研究

第1節 生保年金二重課税事件判決内容

長崎地判 平成18年11月7日 (税資266号-34順号12812)

福岡高判 平成19年10月25日 (訟月54巻9号2090頁)

最高裁 平成22年7月6日第三小法廷判決 (判例時報2079号20頁)

(1) 事件の概要

X(原告、被控訴人、上告人)の夫Aは、B生命との間で、Aを被保険者、Xを保険金受取人とする年金付き生命保険契約を締結し、保険料を負担していたが、平成14年10月に死亡した。Xは、一時金として死亡保険金4000万円を受け取る権利と、特約年金として、10年間にわたり、毎年230万円ずつを受け取る権利(以下「本件年金受給権」という)を取得した。尚、年金払いにかえて、特約年金の未支払分の現価(8.956倍の2059万8800円)の一時払いを請求することができるものとされていた(相続の翌年以降も残りの年度に受け取る年金額を現価に割り引いて一時払いを請求できる)。Xは平成14年11月、第1回目の年金として、230万円から所定の源泉徴収税額控除後の金額の支払いを受けたが、平成14年分の所得税の確定申告について、本件年金の金額を収入に含めていなかった。尚、Xは相続税の課税価格に、年金受給権の総額2,300万円に0.6(相続税法24条1項1号・当時)を乗じた1,380万円を算入していた。これに対し、所轄税務署長は、本件年金の額から、既払保険料に基づく必要経費を控除した220万8,000円をXの平成14年分の雑所得として認定し、更正処分等をした。Xが国Y(被告、控訴人、被上告人)を相手どりこれらの取消しを求めて争ったものである。

(2) 判旨

①原判決破棄、自判。原告(相続人)勝訴が確定。

②第一審判決（長崎地裁平成18・11・7民集（参）64巻5号1304頁）概要

「相続税法3条1項は、相続という法律上の原因に基づいて財産を取得した場合でなくとも、実質上相続によって財産を取得したのと同視すべき関係にあるときは、これを相続財産とみなして相続税を課することとし、他方所得税法9条1項15号（当時、現「17号」以下同様）は、このように相続税を課することとした財産については、二重課税を避ける見地から、所得税を課税しないものとしている。このような税法の規定からすると、相続税法3条1項によって相続財産とみなされて相続税を課税された財産につき、これと実質的、経済的にみれば同一のものと評価される所得について、その所得が法的にはみなし相続財産とは異なる権利ないし利益と評価できるときでも、その所得に所得税を課税することは、所得税法9条1項15号によって許されないものと解するのが相当である。・・・

そして、上記のように、相続税法による年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確にはその近似値）に引き直したものであるから、これに対して相続税を課税した上、更に個々の年金に所得税を課税することは、実質的・経済的には同一の資産に関して二重に課税するものであることは明らかであって、前記所得税法9条1項15号の趣旨により許されないものといわなければならない。」と判示し、Xの請求を認容した。

③控訴審判決（福岡高判平成19・10・25前掲民集（参）1316頁）概要

「本件年金受給権は、・・・年金の形で受け取る権利であるが、Aの相続財産と実質と同じくし、Aの死亡を基因として生じたものであるから、相続税法3条1項1号に規定する『保険金』に該当すると解される。そうすると、被控訴人は、Aの死亡により、本件年金受給権を取得したのであるから、その取得は相続税の課税対象となる。

前記事実によれば、被控訴人は、将来の特約年金（年金）の総額に代えて一時金を受け取るのではなく、年金により支払を受けることを選択し、特約年金の最初の支払として本件年金を受け取ったものである。本件年金は、10年間、保険事故発生日の応当日に本

件年金受給権に基づいて発生する支分権に基づいて、被控訴人が受け取った最初の現金とすべきものである。そうすると、本件年金は、本件年金受給権とは法的に異なるものであり、Aの死亡後に支分権に基づいて発生したものであるから、相続税法3条1項1号に規定する『保険金』に該当せず、所得税法9条1項15号所定の非課税所得に該当しないと解される。したがって、本件年金に係る所得は所得税の対象となるものというべきである。」と判示し、Xの請求を棄却した。

④本判決 概要

「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。」

「相続税法3条1項1号は、被相続人の死亡により相続人が生命保険契約の保険金を取得した場合には、当該相続人が、当該保険金のうち被相続人が負担した保険料の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を、相続により取得したものとみなす旨を定めている。上記保険金には、年金の方法により支払を受けるものも含まれると解されること、年金の方法により支払を受ける場合の上記保険金とは、基本債権としての年金受給権を指し、これは同法24条1項所定の定期金給付契約に関する権利に当たるものと解される。

そうすると、年金の方法により支払を受ける上記保険金（年金受給権）のうち有期定期金債権に当たるものについては、同項1号の規定により、その残存期間に応じ、その残存期間に受けるべき年金の総額に同号所定の割合を乗じて計算した金額が当該年金受給権の価額として相続税の課税対象となるが、この価額は、当該年金受給権の取得の時ににおける時価（同法22条）、すなわち、将来にわたって受け取るべき年金の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額の合計額に相当し、その価額と上記残存期間に受けるべき年金の総額との差額は、当該各年金の上記現在価値をそれぞれ元本とした場合の運用益の合計額に相当するものとして規定されているものと解される。

したがって、これらの年金の各支給額のうち上記現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものといふことができ、所得税法9条1項15号により所得税の課税対象とならないものといふべきである。

本件年金受給権は、年金の方法により支払を受ける上記保険金のうちの有期定期金債権に当たり、また、本件年金は、被相続人の死亡日を支給日とする第1回目の年金であるから、その支給額と被相続人死亡時の現在価値とが一致するものと解される。そうすると、本件年金の額は、すべて所得税の課税対象とならないから、これに対して所得税を課することは許されないものといふべきである。」として、Xの請求を認容した。

⑤本判決の位置付け

本判決は、実態面と手続面の双方で重要な意義を有するが、実態面に絞った解説を抜粋すると、年金払方式の死亡保険金に関して（年金受給権として）相続税を課税済みの部分につき、所得税法9条1項15号により非課税となる旨を判示し、従前の課税実務を不相当とした点にある。本件の実質的な争点は、死亡保険金の年金払と一時払金の間で課税上の差異を設け、年金払に対して相続税と所得税の双方を課税する従来の課税実務が違法か否かという点であったが、最高裁は保険金の一時払と年金払に対する「課税上の衡平」に着目したと評価されている。³

³ Jurisut NO.228 June2016 租税判例百選 [第6版] P.65

手続面として、年金の支払いをする者の源泉徴収について、控訴審である高裁以降争点となったが、この点については、H22年最判において決着しているとの理解から本論文の検討対象外とした。そして実態面の判決内容については、各分野から多くの専門家が論評を示されているが、本論文では、相続税と所得税の関係から、主に所得税法第9条第1項、所得税法59条、60条、と相続税法、措置法についての論評を中心に、その内容を検討する。

以上 第1章第1節

第2節 H22年最高裁判決後の3裁判例内容

1. 不動産関連第一事件（相続税と譲渡所得の二重課税判決）

- 1) 東京地判 平成25年6月20日（税資263号順号12238）
- 2) 東京高判 平成25年11月21日（税資263号順号124339）
- 3) 最高裁において上告不受理 最二小決平成27年1月16日（税資265号順号12588）

2. 不動産関連第二事件（相続税と譲渡所得の二重課税判決）

- 1) 東京地判 平成25年7月26日（税資263号順号12265）
- 2) 東京高判 平成26年3月27日（税資264号順号12443）
- 3) 最高裁において上告不受理 最二小決平成27年1月16日（税資265号順号12586）

3. 株式みなし配当関連（相続税とみなし配当所得の二重課税判決）

- 1) 大阪地判 平成27年4月14日（税資265号順号12646）
- 2) 大阪高判 平成28年1月12日（税資266号順号12779）
- 3) 最高裁において上告不受理 最一小決平成29年3月9日（税資267号順号12990）

1. 東京高判平成25年11月21日（税資263号順号124339）

（第一審：東京地判平成25年6月20日 税資263号順号12238

最高裁において上告不受理 最二小決平成27年1月16日 税資265号順号12588）

（1）事件の概要

①原告（納税者）は、亡AとBとの間の子である。亡Aは、平成19年に死亡し、原告は、渋谷区所在の区分所有建物及びその敷地の地上権（以下「本件建物等」という）の共有持分を相続により取得した。その結果、原告は、本件建物等を原告が持分6分の5、B

が持分6分の1の割合で共有することとなった。

②原告及びBは、本件建物等を平成21年にCに対し、代金2,100万円で本件建物等を譲渡し、平成22年に当該譲渡に係る所得税の確定申告（譲渡所得1,416万円）をした。

③原告は、平成23年に本件譲渡所得のうち、亡A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）9条1項15号（現17号）の規定により所得税を課されないことを理由に、税務署長に対し、所得税の更正の請求をしたところ、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、本件通知処分の取消しを求めて提訴した。

（2）判旨

①原告が第一審判決を不服として控訴したが、東京高裁も以下のとおり判示し、控訴を棄却した。

②第一審判決：原告の請求を棄却

③議論の便宜上、被相続人Aが価額80で購入した土地につき、その価額が100となった時点で、Aが死亡して相続により相続人Bがこれを取得し、その後、Bがこれを他に価額110で売却した（Aの保有期間中の増加益は20、Bの保有期間中の増加益は10）という事例について検討するとし、控訴人は、被相続人Aの保有期間中の増加益20については、既に相続税の課税対象になっているから、本件非課税規定により所得税を課することができない旨を主張するものである。そして、包括的所得概念からBがAから相続により取得した価額100は、本来Bの所得を構成し、所得税の課税対象となるはずのものであるが、これに対しては相続税が課される（相続税11条の2第1項）ことから、これに所得税を課すときは、実質的には同一の経済的価値に対し所得税と相続税の二重課税をすることとなる。このような二重課税を排除する趣旨で、相続等により取得する所得については所得税を課さないこととする本件非課税規定が置かれている。

譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益

を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。その趣旨からすれば、本来、相続による資産の移転があったときは、相続時にその時の価額により資産の譲渡がされたものとみなし、被相続人に譲渡所得があったものとして被相続人に所得税を課すべきものであり、実際にも、旧所得税法は、「みなし譲渡課税」の制度を採用し、かつ、相続人が相続により取得した資産を譲渡した場合の資産の取得費については、相続人が相続時にその時の価額により取得したものとみなすとしていた。上記事例では、相続時において、Bに100に対する相続税が課されるほか、Aにその保有期間中の増加益である20に対する所得税が課され、さらに売却したときに、Bにその保有期間中の増加益10に対する所得税が課されることとなる。しかし、現在の所得税法は、「みなし譲渡課税」の制度を採用せず、取得費を引継ぎ、課税を繰り延べる課税方式を採用している（所得税60条1項1号）。すなわち上記事例では、相続時においては、Bに100に対する相続税が課されるだけであって、Aに課されるべきその保有期間中の増加益20に対する所得税の課税は繰り延べられ、その後、Bが他へ売却したときに、Bに上記増加益20とBの保有期間中の増加益10との合計30に対する所得税が課される。

以上のとおりであって、現行の所得税法の下では、上記の事例において、Bが当該土地を他に売却したとき、Bに、Aの保有期間中の増加益20とBの保有期間中の増加益10との合計30に対する所得税が課されるが、そのうちAの保有期間中の増加益20に対する部分は、本来相続時にAに課されるべきものが繰り延べられていたという性質を有するものであって、相続人であるB固有の所得に対する課税ではなく、被相続人であるA固有の所得に対する課税の繰延べとみるべきものである。他方、Bに課される相続税は、もとよりBが相続により当該土地を取得したことによるB固有の経済的利得（100）に対するものである。そうすると、Bに課される100に対する相続税とAの保有期間中の増加益20に対する所得税とが、実質的に同一の経済的価値に対して二重に課税するものであるとはいうことができない。

なお、相続人が相続により資産を取得することによりその者に帰属する所得について、被相続人がその資産を保有していた期間中の増加益が含まれると解釈する余地があるとしても、所得税法は、保有資産の増加益に対する課税について、相続、遺贈又は贈与の時に時価により資産の譲渡があったものとみなして時価相当額を被相続人等に課税していた「みなし譲渡課税」方式を改め、相続時には被相続人の資産の保有期間中の増加益に対する課税を繰り延べる方式（所得税 60 条 1 項 1 号）を採用したのであるから、被相続人の保有資産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ものといえる。平成 22 年最判は、相続人が保険会社から受領する年金払特約付き生命保険の年金について本件非課税規定により所得税が課せられないかどうかの問題となった事案であり、本件とは事案を異にしている。

2. 東京高判平成 26 年 3 月 27 日（税資 264 号順号 12443）

（第一審：東京地判平成 25 年 7 月 26 日 税資 263 号順号 12265

最高裁において上告不受理 最二小決平成 27 年 1 月 16 日 税資 265 号順号 12586）

（1）事件の概要

①亡Aは平成 19 年 8 月 7 日に死亡し、妻である原告は、広島県所在の土地及び同土地上の建物（以下、上記の土地と建物を併せて「本件物件 1」という。）並びに東京都所在のマンション（以下「本件物件 2」といい、本件物件 1 と併せて「本件各不動産」という。）を相続（以下「本件相続」という。）により取得した。

②原告は、本件相続税の課税価格の計算上、本件物件 1 の価額を 3,401 万 4,934 円、本件物件 2 の価額を 618 万 8,216 円（いずれも土地及び建物の各価額の合計額）として計算して、平成 20 年 5 月 26 日、税務署長に対し、本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書を提出した。

③原告は、平成 21 年 9 月 26 日、本件物件 1 を代金 3,000 万円で譲渡する契約を締結し、同年 10 月 27 日、本件物件 1 を引き渡すとともに、代金をすべて受領した。また、

原告は、平成 21 年 11 月 7 日、本件物件 2 を代金 1,150 万円で譲渡する契約を締結し、同月 13 日、本件物件 2 を引き渡し、代金の全てを受領した（本件物件 1 の譲渡と本件物件 2 の譲渡を併せて「本件各譲渡」という。）。原告は、本件各譲渡に係る所得を分離長期譲渡所得として計上して平成 21 年分の確定申告を行った。その後、原告は、上記譲渡所得のうち、すでに相続税の課税対象となった部分（相続時の時価）については、所得税法 9 条 1 項 16 号（現 17 号）の規定により非課税であるとして、本件各譲渡に係る譲渡所得を零円とする更正の請求をしたが、税務署長から、平成 22 年 11 月 15 日付で、上記主張を容れない内容の減額更正処分を受けたため、本件処分の取消しを求めて提訴した。

（2）判旨

①原告が第一審判決を不服として控訴したが、東京高裁も以下のとおり判示し、控訴を棄却した。

②第一審判決：原告の請求を棄却

③「本件非課税規定が『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（昭和 25 年法律第 73 号）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。）』について所得税を課さないこととしているのは、これらによる所得は、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するためであり（平成 22 年最判参照）、したがって、本件非課税規定の趣旨は、その文言どおり、相続、遺贈又は個人からの贈与（以下、これらを「相続等」という。）に起因する所得に対して所得税を課さないとするにとどまり、相続等によらない所得（相続等以外の他の原因による所得）に対してまで所得税を課さないとする趣旨を含むものではない。」

「所得税の課税対象である譲渡所得について定められた資産の取得費に関する特則は、相続等により取得する資産による所得とは別個の課税対象である譲渡所得の計算に関するものであるから、本件非課税規定により相続税又は贈与税との二重課税を避けるために非課税とされる所得にかかわるものではない。所得税法 60 条 1 項 1 号が適用される場

合に、被相続人が資産を保有していた期間中の値上がり分（増加益）は、相続によりこれ
を取得した相続人が他へ譲渡するまで課税が延期（繰延べ）されているだけであるから、
相続により取得した経済的価値について相続税の課税対象とされ、本件非課税規定により
所得税につき非課税とされたからといって、その後、相続人が当該資産を他へ譲渡した時
に譲渡所得税の課税を免れる理由はない。」

「この場合、確かに、相続人は、被相続人保有期間中の増加益を含む相続開始時評価
額を課税標準として相続税を課されながら、同じ増加益相当額が譲渡所得を構成すること
になり、一見すると二重課税が生じているように見えるけれども、これは当該資産の譲渡
所得の計算上取得費に関する特則が設けられていることの結果であるにすぎず、課税の繰
延べの結果にほかならないのであるから、同一の所得を課税対象とするものではなく、何
ら二重課税となるものではない。」

④地裁判決内容抜粋：「平成 22 年最判で問題とされた所得は、相続人が原始的に取得
した生命保険金に係る年金受給権に係るものであるところ、この年金受給権は、それを取
得した者において一時金による支払を選択することにより相続の開始時に所得を実現させ
ることができ、その場合には本件非課税規定が適用されることとの均衡を重視して、平成
22 年最判は、年金による支払を選択した場合においても、年金受給権の金額を被相続人
死亡時の現在価値に引き直した価額に相当する部分は、相続税法の課税対象となる経済的
価値と同一のものということができるとして本件非課税規定の適用を認めたものと理解す
ることができ、そうであるとすれば、年金による支払を選択した場合であっても、現在価
値に引き直した価額に相当する部分については相続の開始時に実現した所得として取り扱
っていると理解することができる。これに対し、本件で問題とされている所得は、所得税
法 60 条 1 項 1 号により、相続人が被相続人から承継取得した不動産を更に譲渡した際に
実現するものと取り扱われるものであって、同号が存在する以上、単純承認をした相続人
は、相続時点において被相続人の保有期間中に蓄積された増加益を実現させるという選択
ができないという点で、平成 22 年最判で問題とされた所得とはその性質を異にするもの

である。」

3. 1) 大阪地判平成 27 年 4 月 14 日 (税資 265 号順号 12646)

(1) 事件の概要

本件は、亡 A (以下「本件被相続人」という。) から相続により取得した株式 (破産手続中の会社に係るもの) の株主として受領した残余財産分配金に係る所得のうち資本金等の額を除いた部分を所得税法 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平成 22 年分所得税の確定申告をした原告 X らが、上記のみなし配当金に係る所得は原告らが相続により取得した上記株式の基本権である残余財産分配金を受ける権利が実現したものの一部にすぎず、同法 9 条 1 項 16 号 (現 17 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、Y 税務署長に対し、平成 22 年分所得税の更正の請求をしたところ、Y 税務署長から、平成 23 年 8 月 30 日付けで、更正をすべき理由がない旨の本件各通知処分を受けたため、Y 税務署長の所属する国を被告として、本件各通知処分の取消しを求める事案である。⁴本件の争点は、会社清算に係る残余財産を受け取った金額が、のみなし配当所得として、課税されるか否かであり、所得税法 9 条 1 項 16 号の「相続、遺贈又は個人からの贈与」により取得するものに該当するといえるか否かである。

(2) 判旨

① 所得税法 9 条 1 項 16 号の趣旨及び本件への適用について

「本件会社は本件相続開始当時、未だ破産手続が行われており、本件清算手続の開始前であって、債務も確定されておらず、残余財産の有無やその額も確定していなかったことからすれば、残余財産分配請求権を基礎とする本件各分配金に係る債権が既に具体的に発生していたということとはできない。また、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

⁴ 詳細内容は時系列で別紙に示すものとした。

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とはできない。」

② 所得税法 9 条 1 項 16 号と相続により取得した株式に係るみなし配当所得の関係について

イ みなし配当課税の趣旨

所得税法 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、所得税法 9 条 1 項 16 号にいう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。

したがって、清算手続終了前の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、清算後に生じる留保利益の分配を原因としてみなし配当課税をすることが、所得税法 9 条 1 項 16 号によって禁止される二重課税に当たるということはできない。

ロ 所得税法 25 条 1 項 3 号は、株主等が法人の残余財産の分配を受けた場合に資本金等の額を超える部分をみなし配当所得として所得税の課税対象とする旨を規定しており、当該分配を受ける原因となる株式の取得原因については何らの限定もしていない。また、同項柱書は、同項 3 号に掲げる法人の解散による残余財産の分配によって株主等が受ける「金銭その他の資産」について、条文上、その元となる留保利益が発生した時期を当該株主が株主であった期間に限定するようなこともしていない。そうすると、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、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、予定されているものといえる。

したがって、被相続人が株式を保有していた期間中に法人の内部に留保された利益について、相続開始後に、当該法人の株式を相続により取得して残余財産の分配を受けた相続人に対して、みなし配当所得として上記株式に対する相続税とは別に所得税を課税することは、所得税法25条1項3号から導かれるものというべきであり、かかる解釈が、本件非課税規定によって妨げられるものと解することはできない。

③ 生保年金二重課税判決と本件各みなし配当金に係る配当所得課税の関係について

「本件各分配金は、本件会社の清算手続が終了して初めて具体的に成立するものと解すべきであって、原告らが本件相続によって取得したものということはできないし、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立利益が本件会社の外に流出するときに初めて、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とはできない。」

「以上のことからすると、平成22年最判は本件とは事案を異にするものであって、平成22年最判によっても、本件各みなし配当所得に対して所得税を課することが妨げられることはない。」

3. 2) 大阪高判平成28年1月12日(税資266号順号12779)

大阪高裁は原審判決を引用し、控訴審においてなされた補充主張について、以下のよう
に判示し、控訴を棄却した。

「本件では、相続税と所得税の課税対象が異なっていて、所得税の課税対象である本件各みなし配当金が相続により取得されたもの(所得税法9条1項16号)に該当しないこと、確かに、本件では、本件株式の評価において、財産評価基本通達189-6に基づき、清算による残余財産分配見込額の推計計算がされているが、これはあくまでかかる方法に

よって本件株式の評価をしたに止まり、本件各みなし配当金を含む本件各分配金について相続税が課税されたものでないこと、所得税法が、本件株式の相続による取得とは別に、みなし配当所得が認められる場合に、同所得に対する課税を予定している」「したがって、平成 22 年最判は、本件と事案を異にするものであるといわざるを得ない。」

第 1 章小括

(1) H22 年最判

生保年金二重課税事件は、地裁、高裁、最高裁と各々判決が異なるものであった。すなわち概略として、地裁では、各年に受ける年金（運用益部分を含む）の現在価値である年金受給権に対し、相続税と所得税を課すことは二重課税に当たり、所得税法 9 条により排除すべきである、と判示した。一方高裁では、各年に受ける年金は、年金受給権とは法的に異なる年金支分権であり、9 条 1 項の対象となる相続財産には該当せず、相続税の課税対象となった額とは別に所得税が課される、と判示した。

そして H22 最判では、本件年金受給権（元本部分）の「取得の時ににおける時価」が「相続により取得」したものであるとし、相続税と所得税の対象となる同一の経済的価値であり、この部分は二重課税を排除したものと解される⁵。そして運用益部分は相続税の課税対象となった資産と異にすることから、各年に所得税が課されるとされた。また「相続・・・により取得したとみなされるもの」は、「財産そのものを指すのではなく」財産の取得による「所得を指す」とされた。地裁、高裁では、年金受給権と年金とが法的に異なる「財産」であることを前提として議論が組み立てられていたが、最高裁はこの点につき、所得税法 9 条 1 項に関する論点ではなく、「所得」が同一の経済的価値であれば、二重課税排除の適用を受けるとした、と解される。⁶

(2) H22 年最判後の 3 裁判例

⁵ 三木義一 「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」税経通信 2010 年 9 月 P.21~22 参照

⁶ 浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二重課税されるのか』P.42 参照

3 裁判例のうち、不動産関係 2 裁判の地裁高裁判決の要旨としては、馬場陽氏論文⁷を参考にすれば、

①被相続人の保有期間に係る資産の値上り益は、本来被相続人に帰属した利益に対する課税であり、相続人に対する相続税の課税とは異なる課税対象者であり、二重課税の関係にはない。

②所得税法 60 条 1 項が課税の繰延べを規定しており、相続人段階で課税することを予定していることから、非課税規定を適用することは所得税法として意図していない。

の 2 点であり、平成 27 年大阪地裁判決及び平成 28 年大阪高裁判決のみなし配当に係る裁判例も、所得税法 60 条（その後の 67 条含む）の規定適用は同様の考え方と理解する。また、所得税法 9 条の非課税規定の適用を受ける同一の経済的価値は、相続により取得された B 社株式自体の経済的価値だけと判断されたと解釈できる。すなわち、本件相続開始当時、残余財産分配請求権が具体的に発生したとはいえ、相続税の課税価格に算入した残余財産分配見込額は単なる推計により評価したものに過ぎず、みなし配当課税は相続税の課税対象を異にする、といった判旨である。

(3) 以上、生保年金二重課税事件では、相続時の年金受給権である現在価値は、「同一の経済的価値」として相続税と所得税の二重課税排除規定である所得税法 9 条の対象となった。この現在価値部分は、被相続人が支払った保険料に対し増額となっており、その後の不動産裁判で言う、被相続人の保有期間中の値上り益とどのように異なるという解釈になるのか。みなし配当事案でも相続税の課税対象となった残余財産分配請求権は、何故同一の経済的価値と言えないのか、疑問点としてある。H22 年最判と 3 裁判例で、同一の経済的価値とは言えないとする根拠や、60 条で法が予定しているとする根拠をより明確にする必要があるのではないかと思慮する。

奥谷健教授は、東京高判平成 26 年 3 月 27 日判旨に対し、「この説明が一般的な国民の

⁷ 馬場陽 弁護士・名古屋大学非常勤講師 税務事例 (Vol.48 No.9)「キャピタル・ゲイン課税と所得税法 9 条 1 項 16 号」2016 年 9 月 P.38

理解を得られるのかという点には疑問が残ります。本件は上告されていますので、その点からも、この問題について注目していくべきではないでしょうか。」⁸と述べられている。また、品川芳宣教授は、東京地裁平成 25 年 7 月 26 日判決について、その意義を認めながらも、「本判決は、前述のように、本件各不動産の相続による取得とその譲渡について、本件非課税規定は適用がない旨判示するのであるが、・・・必ずしも説得力のあるものではなく、種々の問題を残している。特に、平成 22 年最判の射程が本件に及ばないとする論拠については、当該事案における年金である定期金と本件各財産との実質的差異を明確にしているとも考えられないし、両者を区別している所得税法 60 条 1 項の存在についても明確な理論付けが行われているとも認め難い。結局、本件のような問題が最終的に解決されるためには、本件のような事案について上告審において最高裁判所が一層明確な論拠を示すか、あるいは、平成 22 年最判の射程が本件のような不動産等にも及ぶものとして、所得税法 60 条等の関係条項の見直しを行うことを必要としているものと考えられる。」⁹とされる。筆者としてもこの点が正に問題意識であり、こうした判決の相違点に関する法令解釈を正しく分析したいと考える。その為には、租税法上の二重課税の定義、関係法令の成立経緯等の歴史認識や立法趣旨を正しく理解する必要があると考え、第 2 章以降で考察を加えていくものである。

以上 第 1 章第 2 節

⁸ 奥谷健 広島修道大学法学部教授 「相続税と所得税の二重課税（高裁判決）」税務QA第 143 回 2015 年 1 月 P.79

⁹ 品川芳宣筑波大学名誉教授・弁護士 「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税に二重課税問題 東京地裁平成 25 年 7 月 26 日判決」TKC 税研情報 22 巻 6 号 2013 年 12 月 P.56

別紙（判決文に基づいて筆者が作成）					
◆訴訟関係者					
相続関係					
亡A	妻	B社	被告Y（行政処分庁）		
X原告		（破産宣告を受けた会社）			
B社株式9万株を相続により取得					
◆事実経過					
H16年	H18年	H19年			H21年
10月12日	10月29日	5月15日	8月28日		12月1日
B社					
破産宣告 破産手続開始	H17年、H19年 B社元従業員及び 労働組合 XらB社被告として 損害賠償請求 訴訟	破産手続終結 清算手続開始	相続税 申告書 提出	H21年11月18日 訴訟上の和解 同11月24日 和解金支払	残余財産 確定の日
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>相続税の財産の明細書</p> <p>B社株式 9万株 4500万円</p> <p>その他の財産</p> <p>未収入金（B社の清算配当金）3億6269万円余</p> <p>合計4億769万円余←財産評価基本通達189-6</p> <p>（清算中の会社の株式の評価）による</p> <p>残余財産分配見込額の推計計算結果</p> </div>					
H21年	H22年	H23年			
12月3日	2月10日	3月12日	4月27日	8月30日	
解散についての 清算確定申告書 提出	清算手続終了 残余財産分配金 支払	H22年分所得税の 確定申告	所得税法9条1項 16号非課税規定 により配当所得0 円とする 更正の請 求	（行政処分庁） 更正の請求を認め ない通知処分	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>みなし配当金（配当所得として申告）：</p> <p>1億7906万円余</p> <p>B社 資本金等の額（@500円）を超える部分</p> <p>= 配当等とみなされる金額（@3979円余）</p> <p>⇒4万5000株 総額1億7906万円</p> </div>					

第2章 二重課税定義、相続税法、所得税法に関する歴史認識、諸外国制度の考察

第1節 二重課税の定義

(1) 本稿対象事案の分析に当たり、まず二重課税とは、租税法上どのように定義されているかを考察する。二重課税については、多義的な不確定概念である、と複数の専門家が述べられているとおり、その定義は、「狭義、広義及び最広義の二重課税、形式的及び実質的二重課税、主観的及び客観的二重課税、真性の及び不真性の二重課税ならびに固有の及び非固有の二重課税は、技術的、法的、司法的、経済的、水平的又は垂直的、直接的及び間接的二重課税と同様に、好みの問題であったり、概念形式上誤った意義を与えられたものである。」¹⁰

木村弘之亮教授によれば、「国際二重課税とは、同一又は同種の納税主体に対し同一の税源及び同一の課税期間について、国際法上の複数の主体が、同種の租税を課税することをいう。」とある。また「二重課税のケースは、国際関係においてのみ生じるわけではない。」とある。「国際上の複数の主体」とは「複数の相違なる租税高権」と理解できる。租税高権 (Steuerhoheit) とは、「主権に基づく固有の課税権」¹¹であることから、国内を含めた二重課税とは、「同一又は同種の納税主体に対し同一の税源及び同一の課税期間について、複数の固有の課税権を持つ主体が、同種の租税を課税することをいう。」という解釈ができるのではないかと考える。

(2) 更に、石村耕治教授によれば、「二重課税 (double taxation, dual taxation, tax on tax) とは、一の納税者に対して、一の課税期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件を対象に、同種の租税を二度以上課すことを指すとされる。」¹²。また古谷勇二税務大学校研究部教育官も、石村教授の本定義を引用されている¹³。

¹⁰木村弘之亮「二重課税の概念」法学研究 72 巻 2 号 1999 年 2 月

¹¹高久隆太 東京国税局調査第三部 「租税条約に基づく政府間協議(相互協議)手続について」 2021 年 11 月 8 日

¹²石村耕治「二重課税とは何かー電子商取引全盛時代の二重課税の概念とは」獨協法学 94 号 83 頁 2014 年 8 月

¹³古谷勇二 (税務大学校研究部教育官) 税務大学校論叢 90 「相続税と所得税の二重課税について」

先の木村弘之亮教授の定義と比較し、各条件を分解してみると、課税期間は同一で同じであり、課税権を持つ主体は同国内で単一とすれば（国税と地方税の複数とは考えないものとする）、課税要件事実・行為、課税物件¹⁴、税源の規定有無の差はあるが、これらを一のものであるとした上で、「一の納税者に同種の租税を二度以上課すこと」と分解定義できるものと思案する。とすれば、生保年金二重課税事件及びその後の裁判例が、「一の納税者に同種の租税を二度以上課すこと」に該当するか否かを検討する必要があるだろう。そしてこの分解定義した点を中心に検討し、一の課税期間、一の課税要件事実、課税物件等の定義は、論点に合わせ補足検討するものとする。

所得税と相続税が同種の租税といえるのか、見解が分かれる点について、相続税を所得税の補完税とする考えにおいては、相続税と所得税を同種の租税とみなし得るという見解があり¹⁵、H22年最判ではこの考え方により、相続税と所得税を同種の租税とみなしたと理解するものである。なぜなら別種の租税を同一の課税物件に課すことは、原則として課税上認められているという理解だからである¹⁶。この同種の租税か異なる租税かの論点は、相続税法等の歴史的経緯を踏まえて分析し、第2章第2節以降で整理する。

(3) 上述の定義を踏まえることとなるが、二重課税の具体的な内容は、その発生する態様によっても異なってくる。木村教授は、「二重課税の概念が多義に用いられており、少なくとも文脈に応じた一義的な用法を確立する事が、緊要である。日本ではなおその多義性に基因する不毛な議論が続いているので、ひとびとは概念を明確にすることにより不毛な議論を断ち切り仮象問題から解放されてしかるべきであろう。」と述べられ、続いて

2017年6月

¹⁴ 金子宏『租税法（第23版）』P.177 「課税物件（Steuerobjekt）とは、課税の対象とされる物・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす。」

¹⁵ 淵圭吾 学習院大学教授 「相続税と所得税の関係—所得税法9条1項16号の意義をめぐって」 Jurist NO 1410 2010年11月 P.13 異次元説との比較等、詳細は後述する。

¹⁶ 前掲淵圭吾教授論文 P.13 「一般に別個の租税が同一の経済的価値に課されることは問題ない。例えば、所得税と消費税とは同一の経済的価値に課されるので二重課税の関係にあるが、だからと言って、この二重課税を排除すべきだということにはならない。」

同論文の締め括りとして、「本稿は、これらの問題を適格に分析しうる諸概念を紹介した。一は、二重課税と二重負担の区別、二に、法的二重課税と経済的二重課税の区別、三に、実質的二重課税と潜在的二重課税の区別がそれである。これらの識別はその都度の文脈において有用であり、問題の所在を解明するために欠かせない分析道具である。その他の二重課税概念は、ある事象を説明するに便利な概念であるとしても、租税法の領域における法解釈にとって不可欠とまでは言い得ないであろう。無駄な多数の概念は、ウォカムの剃刀によってここで剃り落としておくこととする。」¹⁷ と指摘され、二重課税の定義に拘泥することなく、具体的な態様により、上記3点に基づいて解釈すべき重要性を示唆されたものと認識する。

生保年金二重課税事件の場合、上記分析の3つの概念のうち、一と三の租税高権及び潜在的二重課税には影響しない、或いは影響小という理解から、二の法的二重課税と経済的二重課税が分析手法として適当であると考ええる。尚、一の二重課税か二重負担かについては、主に第3章にて触れる。法的二重課税とは、同じ納税者へ重複して課税されることで発生する二重課税であることから、被相続人と相続人で別個の納税者と考えるのか、相続人一人が負担するものとするのか、という視点が一つである。また経済的二重課税とは、同じ課税ベース（所得など）に重複して課税されることで発生する二重課税であるこ

¹⁷ 前掲木村弘之亮「二重課税の概念」法学研究72巻2号で、以下のように説明されている。

一の**二重課税と二重負担の区別**：P.1 狭義の二重負担はつねに同一の原初的租税高権の領域内に行われるの対し、二重課税はつねに複数の原初的租税高権から生じる。定義上、二重課税は原初的課税当局間における競合を前提とする。したがって、二重課税の性質上、それらはつねに複数の主権にたちかえることができる。いずれにしても、二重課税は一つの紛れもない点で、二重負担と区別される。すなわち、複数の原初的（すなわち主権的）租税高権の抵触という特性である。

二は**法的二重課税と経済的二重課税の区別**：この点は石村教授論文の引用により、・法的二重課税：同じ納税者へ重複して課税されることで発生する二重課税 ・経済的二重課税：同じ課税ベース（所得など）に重複して課税されることで発生する二重課税、という区別とする。

三の**実質的二重課税と潜在的二重課税の区別**：P.6 潜在的国際二重課税とは、複数国による租税の課税がたしかに二重課税条約で許容されている課税権限に基づいて可能であるが、しかし、事実上行われていないものをいう。

とから、相続税と所得税の課された所得が、同じ課税ベースといえるか否かという点であると考える。H22年最判では年金受給権について、同一の経済的価値としてこの判断がなされたものと理解する。詳細は後述する。

(4) 更に、石村教授は、具体的な二重課税の発生する態様としてどのように考えることができるか、4形態に分類される。すなわち、「一つは、①もっぱら国内での課税原因により発生する「国内二重課税 (domestic double taxation)」と、国内と外国にまたがる課税原因により発生する「国際二重課税 (international double taxation)」、次に、②課税ベースごとに、「所得課税」、「資産 (資本) 課税」および「消費課税」にかかるものに分けて精査する方法である。また、③同じ納税者へ重複して課税されることで発生する「法的二重課税 (legal or juridical double taxation)」と、同じ所得などに重複して課税されることで発生する「経済的二重課税 (economic double taxation)」に分けて精査する方法である。また、④従来からの国境の存在を前提とする伝統的な「現実空間 (real space)」取引にかかる二重課税やその対応的調整/排除に加え、国境の存在を前提としないあるいは国境越え (cross-border) のインターネットとパソコンで結ばれる「電腦空間 (cyber space)」を通じた国際電子商取引 (global e-commerce)、いわゆる「ネット取引」にかかる二重課税の課題に分けて精査する方法である。」とされる。

上記(3)の分析手法での当てはめ同様、生保年金二重課税事件の態様を分類すると、①もっぱら国内での課税原因により発生する「国内二重課税 (domestic double taxation)」であり、②課税ベースは正に分けて検討が必要な項目である。そして③は(3)同様であり、④は現実空間としての分類である。やはり②③の態様について、区分整理したうえで、二重課税と言えるか否かを分析することが必要であろう。

(5) 次に、これらの態様分類をしたうえで、二重課税が是正すべきものかどうかという問題が存在する。古谷税務大学教育官によれば、「二重課税については、多義的な不確定概念であり、租税法上、それを直接禁止する明文規定がない限り、二重課税に当たるからといって違法ではなく、何を二重課税とし、排除すべきかは立法政策に委ねられると考

えられる。」とされる。確かに租税法律主義の原則の下、その内容としての課税要件法定主義、課税要件明確主義から、法源としての明文規定がない以上、二重課税が直に違法とは言えないと理解する。そのうえで、どのような二重課税が容認できる、またはすべきものなのか、あるいは回避すべきものなのかという判断が必要になる。

H22年最判においては、二重課税が一般的に違法と言っている訳ではなく、所得税法9条1項15号（当時）が非課税と明記しているので、本件年金受給権の現在価値については、相続税と所得税の対象となる同一の経済的価値であり、この部分は二重課税を排除し、所得税を非課税としたものと解される¹⁸。すなわちH22年最判は、立法政策による二重課税排除ではなく、法令解釈として二重課税排除の規定を適用したものと理解する。

（6） また、二重課税を回避すべきとした場合の根拠を考えるに、石村教授の分類を参考とすれば、以下の5点が挙げられる。「一に、納税者の担税力に応じた課税の要請、二に、課税の中立性や経済効率性等の確保、三に、公平な税務執行の確保、四に、納税者の争訟権の保障と権利・利益の保護、五に、立法改善義務／善良な立法者の注意義務／立法府の行政監視および立法対応権限」¹⁹である。

¹⁸ 前掲三木義一 「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」税経通信 2010年9月 P.21 参照

¹⁹ 前掲石村耕治「二重課税とは何か－電子商取引全盛時代の二重課税の概念とは」より以下の通り説明される。

① **納税者の担税力に応じた課税の要請**：一般に、二重課税は、これを放置すると、二重課税を受けた納税者が担税力を超える税負担を強いられる、あるいは租税法律関係において納税者は公平に扱われなければならないとする憲法が要請する租税負担公平の原則などにふれることになりかねないことから、国家はこれを排除するように求められる。

② **課税の中立性や経済効率性等の確保**：納税者が行う取引（行為）などへの課税の中立性（neutrality）や経済効率性（economic efficiency）、を損なうおそれがあることから、国家はこれを排除するように求められる。また、差別的な課税禁止（non-discriminatory taxation）のルールに反する、さらにはイコール・フットイング（equal footing／競争条件の均等化）のルールとぶつかり、公正な市場競争（fair competition／marketplace fairness）の阻害要因ともなることから、国家はこれを排除するように求められる。

③ **公平な税務執行の確保**：二重課税により前記①・②のような納税者の権利・利益が損なわれることのないように、課税庁〔税務行政庁〕には、二重課税にあたる課税処分を行わないように求められる。

更に、石村教授によれば、「①税法等に二重課税に対応する実定規定があるのにもかかわらず、これに反する課税処分が行われれば、違法、あるいは場合によっては違憲となると解することについてはほぼ異論はあるまい。問題となるのは、②二重課税に対応する実定規定がない場合である。この場合には、処分の違法、違憲を争うとすると、もっぱら政治責任（立法政策上の責任）を問われるかどうかにとどまるとする見解を除けば、とりわけ税法解釈論が重い意味を持つてくる。」とされる。

石村教授が言われる一～五の理由は、租税の基本原則である「公平」「中立」「簡素」²⁰の視点や租税法理主義、租税公平主義の観点から整理されていると理解し、筆者としては、主に「公平」「中立」の観点から、二重課税は回避すべきものとする。問題は二重課税の解釈としては、租税法律主義の原則を重視し、まずは文理解釈でその対象となる事象を特定すべきと考える。生保年金二重課税事件とその後の裁判例が文理解釈として、二重課税に該当するか否かを分析することとしたい。また租税法律関係において、納税者は公平に扱わなければならないとする、憲法が要請する租税負担公平原則に抵触することが無いようにすべきという点も論を俟たない。

そして次に、現状の条文構成として実定規定がない場合である。筆者としても、石村教授が述べられているように、この場合は税法解釈が重い意味を持つものとする。生保年金二重課税事件及びその後の裁判例では、条文に当てはまるか否かの解釈が重要となってきたことから、条文解釈により二重課税の判定について考察していく。そして、実

④ **納税者の争訟権の保障と権利・利益の保護**：納税者には、違憲な二重課税を生む税法について争う、あるいは二重課税にあたる処分が行われたと信じる場合にはその排除を求めて争うための手続が保障され、かつ、行政（不服審査機関）や司法（裁判所）には、前記①・②に掲げられたような納税者の権利・利益を保護するための的確な裁断が求められる。

⑤ **立法改善義務／善良な立法者の注意義務／立法府の行政監視および立法対応権限**：立法府〔国会（わが国の場合は内閣を含む。）または議会〕には、租税法律主義の原則のもと租税法律関係における法的安定性や予測可能性を確保するため、二重課税を生む法制や税務執行等を常に精査し、かつ、それらを調整／排除するための積極的な立法的対応を行うように求められる。

²⁰ 前掲浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二重課税されるのか』中央経済社 2020年2月 P.52～

体規定がない場合においても、法令解釈上二重課税と判断されるものは、これを回避すべきものとする。

(7) 立法政策については、あくまで立法府の裁量であり、権限であると認識する。つまり立法政策は、立法府の合理的な裁量判断に委ねられているものというべきである。但しその裁量権については、一定の制限があると考えるのが妥当である²¹。すなわち、立法府の裁量権も合理的な判断の限界を超えてはならず、その限界の判定は、事案、条文の解釈論に依るところが大きいものとする。

(8) 小括

以上二重課税という概念は、多義的な不確定概念であるが、木村教授、石村教授の論説を中心に、「二重課税とは、一の納税者に対して、一の課税期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件を対象に、同種の租税を二度以上課すことを指すとされる。」と定義できるものとする。また発生の態様としては、本稿の事案に当てはめれば、法的二重課税と経済的二重課税が重要になろう。次に二重課税が生じているか否かは、文理解釈として明文規定に依るが、明文規定がない場合は税法解釈（＝法令解釈）が重い意味を持つものとする。そして法令解釈として二重課税が生じているとした場合は、直ちに違法と判断するものではないが、これを回避すべきとする根拠は、納税者の担税力、公平性、中立性といった観点が挙げられるものとする。

本稿各事案は、この法令解釈により争われた事案と理解する。H22年最判は、同一の経済的価値とされた同一の課税物件について、相続税と所得税という別種ではなく、同種

²¹ 平成24年(ク)第984号、第985号 遺産分割審判に対する抗告棄却決定に対する特別抗告事件 平成25年9月4日 大法院決定：嫡出でない子の相続分を嫡出子の相続分の2分の1とする部分は、憲法14条1項に違反し無効であるとしたものであるが、本判決論旨として以下のように述べられている。「・・・立法府に与えられた上記のような裁量権を考慮しても、そのような区別をすることに合理的な根拠が認められない場合には、当該区別は、憲法14条1項に違反するものと解するのが相当である。」また本判決以前の判決（最高裁平成3年(ク)第143号 同7年7月5日大法院決定・民集49巻7号1789頁）では「その定めが立法府に与えられた合理的な裁量判断の限界を超えたものということとはできないのであって、憲法14条1項に反するものとはいえないと判断した。」

の租税を二度以上課すことを回避するため所得税の非課税規定の適用があったものと解釈できる。よって、条文解釈上どの課税物件すなわち所得が、同一の経済的価値として適用を受けるかの解釈が重要であり、また同種の租税という概念も法の理解として検証が必要であろうと考える。この為条文解釈においては、法の成立経緯も深く関わるものと認識する。こうした点から次節以降において、生保年金二重課税事件に関連する法制度を念頭に、相続税法、所得税法の成立経緯等の歴史を整理するものである。

以上 第2章第1節

第2節 相続税法の歴史認識

1. 創設からシャウプ勧告まで：その理念と論理を中心に

(1) 我が国の相続税は、約130年前の1905年(明治38年)に、日露戦争の戦費調達を目的に創設され、1950年(昭和25年)に、シャウプ勧告による抜本的な改正が行われた。二重課税を含め相続税と所得税の関係、交錯、そしてその考え方を整理する上で、シャウプ勧告の前後から今日までの相続税の歴史を纏めておきたい。そしてそのうえで、残すべきもの、変えてもよいと考えるものを整理したい。この相続税の歴史を概観するに当たっては、神野直彦教授論文²²と菊地紀之教授論文²³を中心に参考とし引用した。

(2) 相続税法は、明治38年の創設以後、小規模な改正を経て、その創設時における基本的な構造を変えずに終戦を迎えた。そしてその後、昭和22年のシャベル勧告、昭和25年シャウプ勧告、昭和28年の税制改正、そして昭和33年の改正と4度の大きな改正があり、現在の体系に引き継がれている。

(3) シャウプ勧告では、その理論的根拠となっていたサイモンズとヴィックリーの包括的所得概念に基づくものでありながら、ヴィックリーの理論により忠実に、所得税とは独立に相続税・贈与税を課税する租税体系を採用していたことになる。この所得税と相続税の位置付けについては、生保年金二重課税を考えるうえで重要な位置付けにあると認識する。すなわち、相続税が所得税の補完税とするサイモンズの考え方と、所得税と相続税は別個の租税体系にあり、相続税は資産の移転に伴う課税とするヴィックリーの考え方の違いがあり、H22年最判では、サイモンズ流の相続税は所得税の補完税とする考え方に基づくものと推るのである。²⁴

²² 神野直彦 「シャウプ勧告における資産課税」 租税法研究第12号 「資産税の諸問題」 租税法学会 有斐閣 1984年

²³ 菊地紀之 税務大学校研究部教授 「相続税100年の軌跡」 税大ジャーナル1号 2005年4月

²⁴ 前掲 淵圭吾教授 「相続税と所得税の関係－所得税法9条1項16号の意義をめぐって」 Jurist NO 1410 2010年11月 P.14~17 参照 淵教授により、相続・贈与は「所得」であるとするサイモンズ流の考え方と、相続・贈与は「所得」ではないとするヴィックリー流の考え方があり、この考え方を「異次元説」と整理され、「最高裁判決は相続税を一種の(特殊な類型の)所得税と見ているというこ

2. シャウプ勧告以降の日本政府の対応：昭和・平成の改正

(1) シャウプ勧告を受けた昭和 25 年の税制改革において、日本政府は、ほぼシャウプ勧告どおりの相続税法案を上程し、成立した²⁵。しかしながら、昭和 27 年の相続税改正を経て、昭和 28 年度税制改正では、税務行政上の理由を建前として、生涯を通じて贈与と相続税とを累積的統合課税する方式が廃止された。これにより、シャウプ勧告によって昭和 25 年に導入された累積的取得税は 3 年で姿を消すことになった。但し遺産取得税方式はそのまま存続した。

(2) 昭和 33 年の相続税改正では、「法定相続分課税方式による遺産取得税方式」が採用される。つまり、遺産取得税方式にいわば遺産税方式が加味されることになり、これによって単独相続でも均分相続でも無関係に、同一の負担が実現することとなった。三木義一教授は、課税根拠からすると、遺産取得税方式の方が正当性があるとされている²⁶。昭和 33 年に改正された相続税法は、その後昭和 41 年、48 年、63 年、平成 6 年、15 年、25 年等々にて、基礎控除、税率、税率構造、配偶者控除、中小企業の事業承継に対する各種特例措置等々の改正・創設などが行われてきたが、遺産取得税方式と遺産税の折衷方式等の骨格は、昭和 33 年改正以来維持されたまま現在に至っている。

(3) 平成 15 年度の税制改正で、「相続税・贈与税の一体化措置」として「相続時精算課税制度」が導入された。この平成 15 年の税制改正に向けて、平成 11 年、15 年の税制調査会の答申で、相続税の意義について、以下のような指摘がある。「相続税には、

とになる。」と説明されている。

²⁵ 前掲神野教授論文 P.51

²⁶ 三木義一 「相続税の基本原則の法的再検討」租税法研究第 23 号 租税法学会 有斐閣 「相続税法の原理と政策」 1995 年 9 月 本論文で「遺産取得税はいうまでもなく、相続人の相続による不労利得の獲得に着目する課税方式であり、その根拠は明白である。・・・前記 32 年答申も取得税方式の根拠として①資源の偶然の帰属による不労利得に対する課税、②大資産の取得に重い税を課することによる社会的政策的な意義がある、という点を指摘していた。」とし、課税根拠からすると、遺産取得税方式の方が正当性があるとされている。

富の再分配を図るという機能があるほか、所得税の補完税としての役割があります。個人所得課税の負担軽減や累進構造のフラット化が進む中、このような相続税の役割をどう考えていくかについて検討が必要です。」とされ、ここでも補完税としての位置付けが明記されている。

3. 第2節小括

明治時代に創設された日本の相続税は、家督相続という日本伝統の相続形態から、遺産税として存続していた。戦後のシャープ勧告では、ヴィックリーの相続税理論に依拠し、富の集中抑制という強い理念に基づいて、相続税改正を提唱した。論理としては、包括的所得概念の下、遺産取得税方式による相続税と受贈者課税の累積的贈与税とを統合するという、相続税・贈与税の根幹に関わる提案がなされたものである。相続税を所得税の補完税とする理論と、別個のものとする理論については、ヴィックリーの所謂相続税を別個のもとして課税する論理が、シャープ勧告でも採用されているものと理解する。但し、シャープ勧告後の論理的背景には包括的所得概念の下、サイモンズ流の相続税は「所得税の補完税」とする論理がその根幹にあるものと思われる²⁷。少なくとも H22 年最判では、同種の課税としての二重課税について、排除の規定が適用になったものと理解する。このように、相続税は「所得税の補完税」とする概念であるとするならば、相続税と所得税の交錯が生じる場合には、同じ性質の税が二重に課されているとして、その課税の調整を行うという見方がむしろ妥当ではないかと考えられる。

シャープ勧告後の我が国相続税法は、いくつかの改正を経て、遺産取得税方式と遺産税の折衷方式に、一部相続時精算課税という相続税・贈与税を統合した制度を保有しつつ、基本は相続税・贈与税の二本立て制度として現在に至っている。その制度の論理的意義について、一貫したものとしては「富の再配分」であると認識する。

²⁷ 昭和 43 年 7 月 税制調査会答申 P.26「相続税は、所得税の補完税として、また富の再分配を図るという意味で、重要な役割を持っている。」また平成 15 年の税制調査会の答申も同様に上述の通り。

こうした相続税法の制定経緯、制度趣旨から、相続税は「富の再配分」機能を有した「所得税の補完税」としての意味合いを有する租税であり、論理的に公平性が担保される遺産取得税方式を基本に、遺産税を加味した折衷方式が基本性骨格であると認識する。相続税のこれらの概念を、残すべき基本的概念・制度として、生保年金二重課税事件等各事案について考察を加えていきたい。

以上 第2章第2節

第3節 所得税の歴史認識（みなし譲渡課税を中心に）

1. この第3節では、重要関係法令である所得税法59条、60条、9条第1項について、相続税法の歴史認識同様、主にシャープ勧告以降の内容、変遷について整理することにより、判決の根拠を明確にしていきたい。

2. まず、譲渡所得課税すなわちキャピタル・ゲイン課税、及びみなし譲渡課税として、所得税法59条、60条の考え方、内容、税法制定経緯等について、植松守雄弁護士論文²⁸、増井良啓教授論文²⁹、品川芳宣教授論文³⁰等から整理する。

(1) 譲渡所得とは、金子宏教授によれば、「譲渡所得とは、『資産の譲渡による所得』である（所法33条1項）。それに対応する英語は、キャピタル・ゲイン（capital gains）であって、それはもともと所有資産の価値の増加益を意味する。」³¹とされる。

(2) 所得税法では、59条においていわゆる「みなし譲渡」の制度を設けている。すなわち、法人に対して譲渡所得の基因となる資産の贈与・遺贈及び一定の低額譲渡があった場合又は限定承認にかかる相続・包括遺贈により当該資産の移転があった場合には、その時の時価でその資産の譲渡があったものとみなされる。「みなし譲渡」制度は、シャープ税制では、広く相続、遺贈、贈与又は一定の低額譲渡があった場合に、その時点での時価によりその資産のそれまでの増加益を課税する制度であったが、類似の改正により当該内容まで縮小され現在に至っている。すなわち、現行59条では、「みなし譲渡」の適用を法人に対する贈与・遺贈及び一定の低額譲渡、限定承認にか

²⁸ 植松守雄 弁護士「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編著『所得税の理論と課題 二訂版』第10章 2001年（平成13年）

²⁹ 増井良啓 東京大学教授 「所得税法59条と60条の適用関係」税務事例研究 VOL96 2007年3月

³⁰ 品川芳宣 筑波大学大学院教授 「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯（1）」税理VOL47 NO.1 2004年

³¹ 金子宏 東京大学名誉教授 「研究にあたって 総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集VOL50「譲渡所得の課税」P.3～P.4 2002年

かる相続・包括遺贈があった場合に限った内容となっている。

(3) そしてその反面、所法 60 条においては、「みなし譲渡」の適用がない限り、相続、遺贈、贈与又は一定の低額譲渡により資産を取得した者は、前所有者の当該資産の取得時期、取得価額を引き継ぐものとしてしている。³² このように「所得税法 59 条はシャープ勧告に由来する規定であり、時価で譲渡があったとみなすことによって含み損益の清算を行う趣旨である」「そして 60 条については、59 条と対をなす規定として理解することが通例であろう」³³と増井良敬教授は述べられている。

(4) シャープ勧告において、「生前によると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までその資産につき生じた利得又は損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならない」旨を勧告し、それを受けて昭和 25 年の所得税法改正で、資産（山林又は譲渡所得の基因となる資産）の相続、遺贈、贈与ないし一定の低額譲渡があった場合に時価で譲渡があったものみなす旨の広範な適用範囲をもつ「みなし譲渡」の制度が設けられた。尚、シャープ税制の下では、相続税の課税価格の計算上、相続財産について「みなし譲渡」により課税される譲渡所得税は「債務控除」（相続税法 13 条）として控除された。³⁴

(5) 「しかし、このような『みなし譲渡課税』は重い相続税の負担の上にさらに所得税の負担を加重する結果となり、しかも現実に金銭化されていない所得に課税することは、納税者のみならず税務官庁にも理解し難いものと考えられ、そのため昭和 27 年の所得税法改正では、相続及び相続人に対する遺贈による財産の移転については、みなし譲渡課税を行わないこととし、相続人又は受遺者に被相続人の取得価額を引き継がせ、実際に譲渡されたときまで課税の延期が図られることになった。」³⁵

(6) そして以降の変遷については、所得税基本通達 60-1 の表 4 に纏められている通

³² 前掲植松守雄弁護士論文 P.189

³³ 前掲増井良啓教授論文 P.38～P.40

³⁴ 前掲植松守雄弁護士論文 P.270

³⁵ 前掲品川教授論文 P.24～P.25

り、昭和 29 年に包括遺贈が、昭和 33 年に相続人に対する死因遺贈が、みなし譲渡の対象から除かれる措置が取られた。次いで昭和 37 年に個人に対する遺贈、贈与及び低額譲渡について、贈与等をした者が税務署長に対し、みなし譲渡課税を受けない旨の書面を提出することにより、その課税を延期する措置が採られた。そして昭和 48 年に、その書面提出も不要となり、現行のような制度となった。つまり、昭和 48 年以降およそ 50 年近く経つ現在までその形を残しているものである。

(7) 譲渡所得の実現時期について、金子宏教授は、「昭和 22 年以来、キャピタル・ゲインを一般的に課税の対象としてきた。課税の方式としては、・・・譲渡によって実現した段階で課税することとしている。」「その趣旨については、最高裁判所の昭和 43 年 10 月 31 日判決（月報 14 卷 12 号 1442 頁）は次のように述べている。『譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の手元を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである。』」³⁶と述べられている。昭和 43 年の他、昭和 47 年の最高裁判決も同様の内容であり、譲渡所得の実現の時期を明確にしているものと考え

(8) 中里教授は「シャウプ使節団日本税制報告書第一巻 92 頁「譲渡所得及び損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。このことは、所得税を何代にもわたってずるずるに後らせることを防止する上において重要である。」シャウプ使節団日本税制報告書第三巻 B12 頁「・・・無制限原則はこれを防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者または被相続人の所得に算入

³⁶前掲金子宏 東京大学名誉教授 「研究にあたって 総説－譲渡所得の意義と範囲－」2002 年 日税研論集 VOL50「譲渡所得の課税」

せねばならないものとする事である。」というシャウプ勧告を引用され、「みなし譲渡について議論する際には、常に、この記述を念頭においておかなければならないほど、このシャウプ勧告の記述は基本的なものである。それはまた、理論的にも大変優れたものである。」と述べられている。そして、「シャウプ勧告が・・・時価主義の発想を理論的な出発点としている点は、強調してもし過ぎることはないであろう。」³⁷とも言われている。筆者としては、シャウプ勧告では、被相続人の所得に算入せねばならないとする点や、無制限に課税を遅らせることを防止する点、そして時価主義の発想を理論的な出発点としている点は、譲渡所得税の制定経緯を理解する上で重要な概念だと認識する。

3. 次に所得税9条第1項17号（H22年最判当時は15号）について、制定当時の条文、その後の改訂条文等の制定経緯を確認整理する。

(1) 所得税法9条は、昭和22年の全文改正時に創設されたものであり、その後同22年11月の税制改正を経て、昭和25年に更に改正された³⁸。昭和25年の条文は、所得税法6条及び9条として以下の通りである。

「所得税法第6条 左に掲げる所得については、所得税を課さない

七 第9条第1項第9号に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は個人からの贈与に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。）、傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受ける保険金、損害賠償に因り取得するもの、慰籍料その他これらに類するもの」

であり、昭和22年法と昭和25年法の違いは「・・・に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。）」の「かっこ書」が追加されたことである。

³⁷ 中里実 東京大学教授 「みなし譲渡と時価主義」日税研論集VOL5 0「譲渡所得の課税」 2002年 P.105~107

³⁸ 武田昌輔監修 DHCコンメンタール所得税法 P.473

つまり、この非課税規定は、昭和 25 年シャウプ税制当時、「みなし譲渡所得課税」が存在している時においても存在しており、かつ保険金を相続人その他の者が受け取った場合等、その財産をみなし相続財産等として、これらについても所得税は非課税とされた³⁹、と理解するものである

(2) その後昭和 27 年に、相続資産について「みなし譲渡所得課税」の範囲が限定的となった後も、この非課税規定はその内容をほとんど変えることなく今日まで存続している。⁴⁰ 従って所得税と相続税の二重課税を排除する趣旨の法体系は、所得税法 59 条、60 条の成立前の昭和 22 年に制定され、昭和 25 年の一部内容追加された後基本的な体系を維持し、現在まで至っていると言えよう。

4. 第 3 節小括

(1) 譲渡所得課税は、キャピタル・ゲイン課税と同義であり、その本質は所得資産の増加益に対する課税といえる。シャウプ勧告では、課税実務上その「実現」段階での課税を原則とした。シャウプ勧告以降における譲渡所得の実現時期としては、判例等により「その資産が所有者の手元を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税するもの」との解釈が定着していると言え、これは判例解釈上も前提とすべき概念と考える。

(2) 生保年金二重課税事件及びその後の 3 裁判に影響する所得税法 59 条、60 条については、所得税法 33 条に規定する譲渡所得課税を基本に、みなし譲渡課税や取得価額等の引継ぎを規定するものである。その税制はシャウプ勧告に由来するが、59 条のみなし譲渡課税については、相続税負担と未実現の所得税負担を加重することが、納税者や課税庁の理解を得難いという理由から、わずか 2 年間でその範囲は縮小され、その後幾つかの変節を経て昭和 48 年以降現在の制度と同様の範囲となっている。相続資産について、みなし譲渡の範囲が限定された時点においても、課税時期が繰延べされたものの、負担の軽

³⁹ 前掲武田昌輔監修 DHC コメントール所得税法 P.473 参照

⁴⁰ 山口敬三郎 税理士 「相続土地の売却益に対する譲渡所得課税と相続税との二重課税 (上) (中) (下)」税理 58 卷 10 号、11 号、12 号 2015 年 8 月 (中) P.83 参照

減にはなっていなかったのかもしれない、値上り益に対する二重の負担という場合が存在していたのかもしれないと思慮する。

(3) 所得税の非課税規定である 9 条については、相続資産につき相続時にみなし譲渡課税（現 59 条）により所得税が課された昭和 25 年当時も、相続資産につき相続時に課税の繰延べ（現 60 条）により、譲渡時に所得税が課されることになった昭和 27 年当時も、上述の通りほぼ同様の内容として存在していた。つまりは、59 条のみなし譲渡課税の範囲が限定的となったことによる影響を受けることのない、二重課税の排除を規定する非課税規定 9 条の条文ともいえるのではないかと思慮する。これらは二重課税として問題が生じているという認識がなかった、あるいはその議論の必要性がないとされていたのかもしれない。よって調整すべき二重課税あるいは二重の負担という状態ではない、という考え方が維持されたのではないかと思慮する。

(4) この結果、当時から所得税を非課税とする 9 条と、課税の繰延べにより所得税を課すことが予定されているとする 60 条との関係は、相続税と所得税の交錯という関係を生じさせる要因になっていたのではなかろうか。文理解釈上、二重課税の判断が難しい状況をつくり出した要因ではなかろうかと思案するものである。そして H22 年最判を経て、非課税規定 9 条の適用がある所得と、その後の 3 裁判により非課税規定ではなく 60 条の規定適用を受ける所得があることにより、当該 9 条と 60 条の関係整理の必要性が増したのではないかと認識する次第である。以下次章において、各事案に即して、二重課税の定義、関係法令の立法趣旨等を踏まえたうえで、文理解釈を基本に、各相違点、解釈を分析して参りたい。尚、次章での検討の前に、次節において諸外国制度を検証することにより、主にキャピタルゲイン課税が、各国においてどのような概念で制度設計されているかを確認する。我が国の相続税と所得税の負担状況等との比較により、検討の参考とするものである。

以上 第 2 章第 3 節

第4節 諸外国の相続税制度等の検討

1. アメリカ 連邦遺産税等

この節では、我が国の相続税と所得税の交錯という関係との比較から、諸外国の相続税制度、キャピタル・ゲイン課税制度を中心に確認する。諸外国制度は各々立法政策、歴史的経緯等様々であろうことから、本稿の課題への取組みの参考として検証して参りたい。

(1) まずは川端康之教授論文⁴¹を引用、参考とし、アメリカ連邦遺産税の概況を以下に示す。

アメリカ合衆国（以下「アメリカ」と表す）では、連邦政府の税目として相続税（inheritance tax）ではなく遺産税（estate tax）が課されている。アメリカの連邦遺産税は、遺産自体（執行は遺言執行者）に対して（被相続人から相続人へという）遺産の世代間移転そのものを課税のきっかけとして課される租税であり、死亡の時点で財産を移転させるという「特権」（privilege）に対する一種の個別消費税（excise tax）あるいは特権税（privilege tax）である、と理解されている。

(2) 遺産税と所得税の関係－未実現キャピタル・ゲイン（unrealized capital gains）

アメリカにおいては、連邦所得課税上、相続人・受贈者が相続や贈与で取得した財産は、当該相続人・受贈者の所得に算入されない。また、相続により財産を取得した相続人は、被相続人の死亡の時点の当該財産の公正市場価格（fair market value）に等しい価額で新たな基礎価額を得るもの（取得価額の付け替え）とされる（step-up/down or fresh-start basis）。

所得課税の視点からは、遺産による移転について相続人の手元においては当該財産は含み益に対する課税が行われることなく新たに相続時点での公正市場価額による基礎価額が付される。被相続人の手元での値上がり益（キャピタル・ゲイン）に対する課税の機会が永久に失われ、生存中の売買等の処分あるいは生前贈与による課税の繰り

⁴¹ 川端康之 横浜国立大学大学院教授（当時） 「世界における相続税法の現状」アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状 日税研論集 VOL56 2004年12月

延べに比べて納税者に極めて有利なものとなっている。これは米国の内国歳入法：IRC (Internal Revenue Code) § (Sections) 1.1014-1「被相続人から取得した財産の基礎」(a) 総則により、「・・・原則として、被相続人から取得した財産の基礎は、被相続人の死亡日、または故人の遺言執行者が選択した場合は、・・・代替評価日におけるその資産の公正市場価値となる⁴²⁾」と定められているものである。

(3) 連邦遺産税と我が国の相続税の相違点

以上のように、アメリカ連邦税制では、被相続人から相続人に対する資産の移転に対して遺産税が課される。この場合、資産を取得した相続人は、相続開始時点の時価で当該資産を取得したものと扱われる (step-up basis)。このため被相続人の保有期間中の値上り益は、所得税レベルでは課税されないこととなる。⁴³⁾ 伊川教授は「遺産税の課税によって値上り益に対する課税を代替する形で『二重の負担』の調整が図られているものと評価することもできよう。⁴⁴⁾」と述べられている。

(4) 近年のアメリカにおける連邦遺産税に関する動向

①「遺産税は本当に「二重課税」なのか？」Jeff Van Wychen 氏 2018 年論文⁴⁵⁾によれば、キャピタルゲイン課税は、現在も以下の通りである。すなわち、

「たとえば、投資家は 1 ドルで株式を購入し、5 ドルになったときに相続人に承継したとする。この資産はベースでのステップアップを受けるため、キャピタルゲイン税は元の 1 ドルの購入価格からの価値の増加に基づくのではなく、継承されたときの 5 ドル

⁴²⁾ 原文：§ 1.1014-1 Basis of property acquired from a decedent. (a) General rule. 「Accordingly, the general rule is that the basis of property acquired from a decedent is the fair market value of such property at the date of the decedent's death, or, if the decedent's executor so elects, at the alternate valuation date prescribed in section 2032, or in section 811(j) of the Internal Revenue Code (Code) of 1939.」

⁴³⁾ 伊川正樹 名城大学法学部教授 「譲渡所得税と相続税との調整」税法学 572 2014 年 11 月 P.15 参照

⁴⁴⁾ 前掲伊川正樹 名城大学法学部教授 「譲渡所得税と相続税との調整」P.21

⁴⁵⁾ January 20, 2018 By Jeff Van Wychen 「Is the Estate Tax Really “Double Taxation?”」

の価値に基づいて決定される。1ドルから5ドルへの価値の上昇分については、効果的にキャピタルゲイン税を回避することになる。」

②クリス・ファレル氏の2021年レポート⁴⁶によれば、遺産税の動向として以下の通りである。

a) 2018年以来、遺産は個人のために1,170万ドルを超えた場合にのみ課税される。夫婦の場合は2,340万ドルで、最高率は40%である。遺産税は、現金、不動産、株式、相続人に死亡時に譲渡されたその他の資産を含む財産に課せられている。

b) 現在の1,170万ドルの敷居値では、遺産税に対処しなければならないアメリカ人はほとんどいない。アーバン・ブルッキングス税務政策センターは、2018年に死亡した約4,000人の個人だけが、遺産税申告を必要とするほどの大きさの遺産を残したと推定している。

(5) 以上より、共和党、民主党で遺産税や二重課税に対する受け止め方が異なるようであるが、現状遺産税が課される富裕層は限られた割合であり、この点で遺産税が課されないケースが多い。「遺産税は、課税価格が約25.2億円までは負担率が0%なので、よほどの富裕層でないと課税されない⁴⁷。」と言われている。そして更にステップアップベースにより、相続人が相続により取得した財産の価額は、我が国の、課税の繰延べにより被相続人の取得価額とされる価額と異なり、相続時点の時価ベースとなることにより、キャピタルゲインは課税されないこととなる。

このようにアメリカにおいては、遺産税の免除となる敷居値が高いことから、実態として多数の者は遺産税が課税されず、かつ相続の場合、相続人が相続資産を譲渡した時点で、その資産を相続時の時価で引き継いだこととなるため、被相続人の保有期間

⁴⁶ April 9, 2021 By Chris Farrell 「How Estate Tax Changes Could Affect You and Your Family The two ways Congress and the Biden administration could shake up inheritances」 「不動産税の変更があなたとあなたの家族にどのような影響を与えるかー議会とバイデン政権が相続を揺るがす2つの方法」

⁴⁷ 岡野雄志 税理士 ホームページ 「日本の相続税は本当に高いのか？世界相続税ランキング」
2021年11月19日

中の資産の値上り益は、所得税を課税されないこととなる。すなわちアメリカの実態としては、遺産税、キャピタルゲイン部分の所得税共に、課税されないことが一般的だと言えよう。これら国の施策として、我が国制度と明らかに差異があることは認識できるものである。

2. イギリス、ドイツ 相続税・贈与税の現状

(1) 高野幸大教授論文⁴⁸を引用、参考とし、イギリスの相続税・贈与税の概況を以下に示す。

イギリスの相続税制度は、1694年の動産相続税 (probate duty) の導入に遡ることができ、故人の財産に対する遺産税 (estate duty) が導入されたのは、1894年のことである。その後、1974年に労働党政権は、資産の再配分を促進すべく、80年にわたる遺産税を廃止して、死亡時における財産移転と生前贈与 (lifetime gift) に課税する資産移転税 (Capital Transfer Tax) を導入した。1979年に保守党政権が誕生すると、資産移転税は約12年間施行された後、1986年に修正されて遺産税と類似する相続税が施行された。イギリス相続税は、生前贈与に対する課税と死亡時の課税との累積課税を採用しており、その意味で遺産税と資産移転税の混合形態であって、依然として取得税 (acquisition tax) ではなく、遺産税と遺産取得税の混合形態であるわが国相続税と共通性を有する。

(2) 1992年キャピタル・ゲイン課税法 (Taxation of Chargeable Gains Act 1992) 上、人の死亡はキャピタル・ゲイン税と係わっている。この制度の目的は、キャピタル・ゲイン税を課税せずに、当該資産の取得費 (base cost) を引き上げることである。例えば、50,000ポンドで資産を取得したAが死亡したときに、当該資産の市場価格が60,000ポンドであったとすると、当該資産の人格代表者から当該資産を取得したBが後に65,000ポンドでこれを譲渡した場合のキャピタル・ゲインは5,000ポンド (=65,000-

⁴⁸高野幸大 国土館大学教授 「世界における相続税法の現状」 イギリスにおける相続税・贈与税の現状 日税研論集 VOL56 2004年12月

60,000) となる。それゆえ、10,000 ポンド (=60,000-50,000) のゲインはないものとなるが、Aが死亡したときに、60,000 ポンドの全額に相続税が課される（あるいはその可能性がある）ため、二重課税を避けるためにキャピタル・ゲイン税では上述のように取得費を引き上げることとしている。⁴⁹つまりイギリスのキャピタルゲイン課税は、アメリカ同様の時価への引上げの内容であるといえよう。

(3) 渋谷雅弘教授論文⁵⁰及び奥谷健准教授（当時）論文⁵¹を引用、参考とし、ドイツの相続税・贈与税の概況を以下に示す。

ドイツの相続税は遺産取得税の一つの典型である。ドイツでは、近代的な相続税は、1873年にプロイセンで導入され、国内で統一されたのは1906年の帝国法による。ドイツ相続税法は、相続人の財産取得に着目して相続税が課され、その後の譲渡に対して所得税が課される。奥谷健准教授によれば「ドイツにおいても、わが国の所得税法60条による取得費の引継と同様の規定があり、相続人の譲渡まで被相続人の保有期間中の値上り益については課税が繰延べられているといえる。そのため値上り益に係る二重課税に関する議論も同様に生じることになる。」ドイツにおいて、所得税の課税対象である所得概念は、いわゆる市場所得税 (Marketeinkommenstheorie) に基づいて導かれる。この考え方によれば、市場における営利目的をもった経済的活動によって稼得されていない相続による財産取得は「所得 (Einkommen)」ではないということになる。そして、相続や贈与による財産の流入は相続税の課税対象である「利得 (Bereicherung)」として理解されることになるのである。

(4) このような考え方は、相続税と所得税を同種の税とはしない、所謂異次元説⁵²と同

⁴⁹ 前掲高野幸大教授論文 P.152~P.153

⁵⁰ 渋谷雅弘 東北大学助教授 「世界における相続税法の現状」ドイツにおける相続税・贈与税の現状 日税研論集 VOL56 2004年12月

⁵¹ 前掲奥谷健 広島修道大学法学部准教授 「相続税と所得税の『二重の負担』」立命館法学 352号 2013年6号

⁵² 前掲渕圭吾 学習院大学教授 「相続税と所得税の関係—所得税法9条1項16号の意義をめぐって」Jurist NO 1410 2010年11月

様であり、この場合相続税と所得税の二重課税は生じないが、二重の負担は存在している、という理解である。そして奥谷准教授論文によれば、「所得税と相続税が併存し、相互に排除されないと考えられている。なぜならこれらは異なる段階での課税であり、原則として二重課税のように清算されるものではないからである。」「相続人は相続した財産から相続税を支払い、その後に譲渡益が実現した段階で相続財産から所得税も払うという『二重の負担』を生じることになるのである。この課税の競合による『二重の負担』は、財産権保障に基づく課税の限界との関係で、二重課税ではなくともその調整が必要であると考えられている。そして、その調整措置を所得税法 35b 条が定めている。これにより含み益という潜在的所得に対する相続税の負担を所得税の段階で調整がなされているのである。」「この規定による軽減は完全に『二重の負担』を排除するものではなく、その効果は一定割合にとどまる。あくまで『軽減』であり、完全な排除ではないのである。」⁵³とされる。

(5) 以上、遺産取得税の典型であるとされるドイツにおいては、日本同様の相続税と所得税の交錯といえる問題が存在する。そしてこの問題は、相続税と所得税の概念が所謂異次元説と同様のものであるとの認識から、二重課税ではなく「二重の負担」として位置付けられる。この負担については、相続段階で潜在的な含み益に対するものであり、相続税から控除できず、実現した譲渡益に対する所得税から、一定の割合での控除が行われている。二重の負担は完全には回避できていないもので、あくまで軽減措置である。奥谷健准教授は「ドイツのように所得税から相続税を軽減することは必ずしも適切ではないように思われる。⁵⁴」と述べられている。筆者としても、異なる時期での調整の困難さ、納税者への配慮等の観点からドイツの負担軽減の考え方は理解できるものの、一方で相続税と所得税を別の所得概念として捉えながら、異なる税目の所得税と相続税間で調整を行うことについては、制度的な困難さを感じるところである。我が国においても租税特別措置法

⁵³ 前掲奥谷論文 P.138～P.139

⁵⁴ 前掲奥谷論文 P.141

39 条があるが、やはり各国における法令解釈、立法政策としての制度かと認識するものである。

3. カナダ、オーストラリア 遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度

一高龍司助教授（当時）論文⁵⁵等を引用、参考とし、カナダ、オーストラリアの遺産・相続税に関する概況を以下に示す。

（1）カナダ

- ① カナダの連邦政府は 1867 年 7 月 1 日に成立した。カナダでは相続税の賦課徴収は、1892 年に州税から始まった。1941 年に、自治領相続税法（Dominion Succession Duty Act）が制定されて連邦での相続税の課税が始まり、1958 年自治領相続税法が廃止され、より簡明な連邦遺産税法（Estate Tax Act）が新たに制定された。1971 年、連邦政府は、譲渡所得課税を開始し、死亡時に資本財産が処分されたものとみなして譲渡所得に課税する制度の導入に伴い、72 年 1 月 1 日以降の死亡に係る遺産について、連邦遺産税の賦課徴収を廃止した。以降順次各州が撤退し、1986 年ケベックが廃止したことで、カナダから遺産・相続税は消滅し、現在も復活はしていない。
- ② カナダにおいては、遺産税・相続税は廃止され、資産の所有者の保有期間中の値上り益は、みなし譲渡所得税として、時価相当額で資産が処分されたものとみなして被相続人側に課税される。一方相続人側では資産の取得、移転に対して課税されることはない、と理解するものである。

（2）オーストラリア

- ① オーストラリア憲法は、1901 年に制定され、各植民地がオーストラリア連邦を結成した。1923 年から 36 年まで、州所得税と連邦所得税の賦課徴収に関し、州の歳入局が両方の所得税を賦課徴収する時代もあった。所得税を課する根拠となる法律には所

⁵⁵—高龍司 京都産業大学助教授 「世界における相続税法の現状」カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度 日税研論集 VOL56 2004 年 12 月

得税賦課法 (Income Tax Assessment Acts) があり、具体的には、36 年法 (ITAA36) とそれを再構成した 97 年法 (ITAA97) があり、ITAA36 の大部分が ITAA97 に置き換えられている。譲渡所得は、伝統的に非課税とされてきたが、86 年の改正で、85 年 9 月 20 日以降に取得した資産から、課税が開始されている。

- ② 相続については、州法で規定されており、その内容は各州間でほぼ同一であるとされる。遺産税については、1941 年遺産税賦課法 (Estate Duty Assessment Act) の制定により、まず連邦で導入された。国外に所在する不動産を除き、被相続人の遺産の正味価額に対し課税がなされ、州の遺産・相続税額が控除されていた。遺産・相続税廃止の口火を切ったのは 1975 年クイーンズランドであり、その後各州が追随して廃止となっていった。連邦でも、79 年に遺産税と贈与税の廃止が実施され、現在、この国に遺産・相続税は存しない。これにより、当時は譲渡所得課税も死亡時課税も存しない状況になった。

4. 諸外国制度 総括

(1) OECD の統計によれば、加盟国 37 か国中 24 か国が相続税、遺産税を課している⁵⁶。ほとんどの国が相続人・受取人ベースの相続税が課される。一方米国、英国、デンマーク、韓国は被相続人の遺産全般に対して遺産税を課している。相続税収が存しないのは、オーストラリア、カナダ、ニュージーランド及びメキシコなど 9 カ国で、1970 年代から廃止している。

(2) 本章においては、アメリカ、イギリス、ドイツ、カナダ、オーストラリアの 5 カ国を取り上げたに過ぎないが、本論文のテーマである二重課税、所謂交錯に関する相違点は、以下の通りと認識する。

- ① アメリカは遺産に対し遺産税として課税され、キャピタルゲインは時価評価にステ

⁵⁶ OECD ニュースルーム –パリ、2021 年 5 月 11 日 「相続税、遺産税、贈与税は、不平等対策と公財政の改善により強力な役割を果たすことができる」

ップアップされることで、相続人に課されることはない。また遺産税の非課税水準が1170万ドルと高く、遺産税を課される人数は限られている。

② イギリスは、アメリカと異なり遺産税と資産移転税の混合形態をとっている。一方キャピタルゲイン課税については、時価での引継ぎとすることから、アメリカ同様相続人に課されることはない。

③ ドイツは遺産取得税として相続人に相続税が課され、かつ日本同様キャピタルゲイン課税が課される。そこで相続税の一定割合を所得税から減税するという負担軽減策が講じられている。相続税と所得税を異次元説同様、異なる税との認識から、二重課税ではなく二重の負担として捉え、その負担軽減策が採られているものと認識する。

④カナダは相続税廃止とほぼ同時に、被相続人にキャピタルゲイン課税を課す制度を導入し、相続人には所得税を課さない。所謂二重課税は排除しているものと理解する。

⑤ オーストラリアは相続税を廃止したが、それとは時期を異にしキャピタルゲイン課税を導入し、相続人が資産を譲渡した時点で簿価と時価との差額に課税する制度を導入した。この内容により二重課税は排除しているものと理解する。

(3) 以上より、5カ国については、遺産税、遺産取得税、遺産・相続税の廃止と制度の差はあるものの、我が国のような被相続人の保有期間中の値上り益（＝キャピタルゲイン）が、被相続人に課されると予定されていたものが繰延べられただけで、相続税とともに相続人に課されるという制度設計にはなっていない。5カ国とも二重課税あるいは二重の負担と言える状況はつくり出さないような政策判断がされ、現在に至っているものと認識する。

(4) こうした遺産税、遺産取得税、遺産・相続税の廃止等の相違点については、各国の社会観、歴史観、政治的な問題等により、様々な相違があることはむしろ当然と考えるものである。また優劣という点での比較は難しいと考えるものである。OECDのレポート⁵⁷においても、「各国ごとに相続税制度が多様であることを強調していま

⁵⁷ 前掲 OECD ニュースルーム ーパリ、2021年5月11日

す。」とある。筆者としては、独自制度として残すべきものの精査は必要であろうが、グローバル化した現在におけるこうした制度差は、従来以上に解消し共通化していく範囲が広がったものなのではないかと考える。

(5) 各国の制度比較からも明らかな通り、そもそも相続税を有しない国もあるほか、相続税と所得税の交錯が生じるケースでは、その負担を軽減する制度が採用されている。そういう意味では、二重課税の定義は確定しておらず、仮に確定しているとしても、それに対応する各国共通の制度が実現している訳ではない。従って相続税と所得税の交錯をどのように処理するのかは立法政策であると言えるが、我が国の場合、H22年最判で二重課税排除の内容が示唆された以上、二重課税について一定の基準、定義を持つことが妥当ということではなかろうか。

(6) 筆者としては、我が国相続税の歴史的背景から、遺産税に比し公平性のより高いと考える遺産取得税の現状骨格を維持すべきと考える。一方我が国相続税が平成27年度税制改正による控除限度額の引下げにより、世界に比し高い相続税負担割合となっている中⁵⁸、グローバル化した社会の中の現代日本において、諸外国制度のキャピタル・ゲイン課税の実態も踏まえると、相続税と所得税の交錯という関係の解消に向かうべきであろうと考える。次章以降において、交錯という関係の課題整理を行い、その課題への取組み方の提言に繋げて参りたい。

以上 第2章第4節

⁵⁸ 国税庁ホームページ「令和元年分 相続税の申告事績の概要」にて、相続税の対象になった人の割合は8.3%、財務省HP「主要国における相続税負担率の国際比較」2022年1月現在、福留正明税理士「相続税の対象になる人の割合は？」2021.1.14 他

第3章 平成22年最高裁判決及びその後の3裁判例の考察

第1節 H22年最判の学説、批評、並びに射程に関する考察

(1) 本章においては、前章で考察した二重課税の定義、相続税法、所得税法の制定経緯、趣旨、諸外国制度を踏まえたうえで、各学説の比較検証を行いつつ、H22年最判とその後の3裁判で異なる結果となったことが、整合的となる法解釈は何かという視点で分析を行う。第1節でH22年最判並びにその射程、第2節でその後の3裁判及びH22年最判との比較という順で検討を加え、第3節にて各学説等専門家の見解、及び二重課税の定義を基にここまでの考察の総括を行うものとする。

(2) 生保年金二重課税事件では、第1章の小括で述べた通り、地裁においては納税者の主張を認め、高裁は納税者の主張を斥け、最高裁は、年金受給権は地裁判決同様二重課税に当たるとして所得税非課税とし、毎年受取る年金の運用益部分については、高裁判決同様所得税が課税されるという判決により、地裁とは異なる理由で納税者の主張を認めた。本判決に関する学説等の批評としては、地裁判決を支持するもの、高裁判決を支持するもの、そして最高裁判決を支持するもの、各種論評が表されている。⁵⁹

(3) 二重課税の定義として、第2章第1節で記載の通り、木村教授、石村教授等の各定義を分解解釈し、「一の納税者に同種の租税を二度以上課すこと」と理解すれば、H22年最判では、相続税と所得税が同種の租税であるという定義を採用し、これを排除する規定所得税法第9条第1項の適用としたものと理解できる。すなわち相続税は所得税の補

⁵⁹ 地裁判決を支持するものとして、増田英敏 『リーガルマインド租税法 第5版』成文堂 2019年7月 P.346～P.373、中井稔 高岡法科大学法学部教授「年金型保険金の受領と二重課税問題」税法学 565 2011年5月 P.195、高裁判決を支持するものとして、篠原克岳 税務大学校研究部教授「相続税と所得税の関係について」税務大学校論叢 74 2012年7月5日、最高裁判決を支持するものとして、淵圭吾 学習院大学教授「相続税と所得税の関係—所得税法9条1項16号の意義をめぐって」Jurist NO 1410 2010年11月、また当初最高裁判決を支持し、その後高裁判決を支持するものとして、浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二重課税されるのか』中央経済社 2020年2月 P.34～P.50、があり、このほかにも各種学説が最高裁判決を支持するものを中心としつつも見解が分かれているものと認識する。

完税であるとするサイモンズ流の包括的所得概念に基づくもので、相続税は資産の移転に伴う課税であり、所得税とは別個のものとするヴィックリー流の概念である異次元説⁶⁰に依るものではないと理解する。

(4) S38年12月16日付政府税制調査会答申によると、「所得税と相続税とは別個の体系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する」と整理されていた。すなわち、相続時点における被相続人の保有期間中の資産の値上り益による相続税の課税が、その資産の譲渡時に、被相続人の値上り益と相続人の保有期間中の値上り益の合計額に対し所得税が課されることは、相続税と所得税が異なる税目であることから問題ない、とされてきた⁶¹。別種の租税を同一の課税物件に課すことは、第2章第1節で前述した通り、所得税と消費税のように、一般的には課税上認められるという理解である。よって、H22年最判では、相続税は所得税の補完税というサイモンズ流の概念により、相続税と所得税が同種の租税としてみなされ、異なる税目ではないという点が前提であろう。そしてその結果、同種の租税が、相続人という同一の納税者（詳細分析は後述する）において、同一の経済的価値に課された二重課税であり、これを排除するために所得税法第9条第1項を適用し、所得税が非課税とされた、と理解するものである。

(5) 次に二重課税の分析道具としての法的二重課税と経済的二重課税について検証する。法的二重課税とは、一の納税者へ重複して課税されることで発生する二重課税であることから、被相続人と相続人で別個の納税者と考えるのか、相続人一人が負担するものと

⁶⁰ 前掲 淵圭吾「相続税と所得税の関係－所得税法9条1項16号の意義をめぐって」ジュリスト No.1410 2010年11月1日、及び 馬場陽 弁護士・名古屋大学非常勤講師 「生命保険年金二重課税判決」税務事例 Vol48 No5 2016年5月 参照。 尚、ヴィックリーの考え方も相続税を所得税と同一としていた、という解説が淵教授論文（「相続税と所得税の関係・再論」神戸法学雑誌第69巻第1号 神戸法学会 2019年6月）に記載有り、その点で、ヴィックリー流の考え方というよりも、異次元説という淵教授論文の概念とした方が、補完税との比較としては明確かと考える。

⁶¹ 酒井克彦 国士館大学法学部教授 「みなし相続財産としての年金受給権に基づいて取得した年金への所得課税－最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決を素材として－」税務事例 Vol.42 No.9 (上) P.6 参照

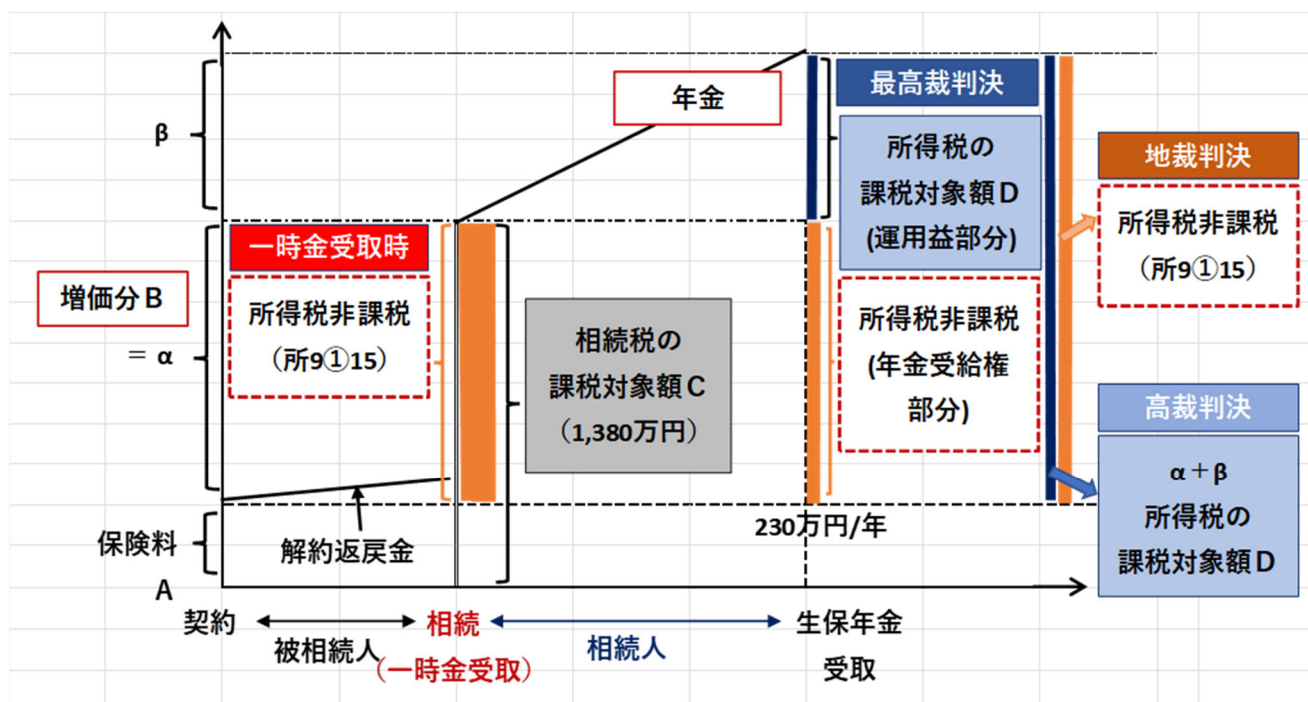
考えるのか、という視点があると考え。この点について、H22年最判で、明確に同一の納税義務者に対する法的二重課税という趣旨の解説はない。但し二重課税排除の必要があるという判旨から、年金受給権及びその後の年金は、相続人という同一の納税者に課されるもの、よって二重課税の対象となり得るもの、という解釈ではかろうか。次に経済的二重課税とは、同じ課税ベース（所得などの課税物件）に重複して課税されることで発生する二重課税であることから、相続税と所得税の課された所得が、同じ課税ベースといえるか否かという点であると認識する。H22年最判では年金受給権について、同一の経済的価値としてこの判断がなされたものと理解する。そしてその後の年金の運用益部分は、年金受給権の現在価値とは同一の経済的価値ではなく、同じ課税物件とは言えない、よって二重課税の対象とはならないとの判断と理解する。

（6）H22年最判の取扱いを図解にすると以下のようになる（注）。この図解に基づくと、① 生保年金を一時金として取得した場合は、相続人に対し、保険料A + 増価額B（ $= \alpha$ ）が相続税の課税標準として相続税が課され、所得税法第9条第1項により、増価額B（保険金から取得経費であるAを控除した額）は同一の経済的価値として、二重課税排除の規定により所得税は課税されない。

② 生保年金二重課税事件では、第1回目の年金を相続時点で取得したものであり、図の相続と生保年金受取の第1回目が同時期となる。そしてH22年最判により、将来にわたって受け取るべき年金の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額（A + B）と第1回目支給額が一致し、当該B（ $= \alpha$ ）部分については、一時金を取得した場合と同様に二重課税排除により所得税は非課税とされた。尚、この年金受給権に当たる部分を原始取得として、その後の裁判例にでる承継取得の資産とは区別されるものと理解する。

③ 次にH22年最判においては、年金の金額を現在価値に引き直した金額の合計額と、年金の総額との差額は、当該各年金の現在価値をそれぞれ元本とした場合の運用益の合計額に相当するものと解される。よって各年に受ける年金 β 部分は、運用益部分として相続時点と時期を異にし、所得税の課税対象とされた。尚、地裁においては $\alpha + \beta$ 部分をすべ

て非課税、高裁においては $\alpha + \beta$ 部分すべて課税とされたものである。



(注)「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～

2010年10月22日、「最高裁判決研究会」報告書の概要に掲載されている図、及び前掲 篠原克岳 税務大学校研究部教授 「相続税と所得税の関係について」税務大学校論叢74 2012年7月5日で掲載されてる図を参照し、筆者が作成したもの。

本図は便宜のためかなり単純化しており、年金を1回払いで受け取るかのように示しているが、実際は10年間支払われるものである。また毎年受ける年金230万円は、現在価値としては年金受給権部分と運用益部分の合計となる。

(7) H22年最判では、年金受給権部分は同じ課税ベース(所得)であり、これを同一の経済的価値とし、これに相続税と所得税を重複して課税することは、所得税法9条の非課税規定により排除すべきものと判断したと認識する。そして「運用益」部分については、同じ課税ベースではなく、相続税と所得税が同一の経済的価値として同一時期に重複して課された所得ではないものとされたと認識する。よって二重課税は発生せず、非課税

規定の適用はなく、運用益部分についての所得課税が認められるという理解である。これらの判断について、学説として意見が分かれているところと認識するが、筆者としては、運用益に対する所得税課税は納得するところである。問題は、増価額B部分について、H22年最判では非課税とされたが、その後の3裁判例では、すべて二重課税には該当しないとの判決がなされた。この点について、二重課税の定義、事案の態様に基づく分析により、H22年最判の射程を検証したい。三木教授は、この点について、明確化が必要と述べられている⁶²。

(8) H22年最判の射程

3裁判例の考察に向け、H22年最判の射程を報告書として纏めた「最高裁判決研究会」報告書（以下「最判研究会報告書」または「本報告書」と示す場合がある）を検証する⁶³。

① 本報告書において、「まずはH22年最判の趣旨として、最高裁判決が相続税法24条の解釈を軸に展開されていることに鑑みれば、本判決の直接の射程として法令の解釈変更により対応すべきものは、同条によって評価がなされる相続財産（「定期金」）に限定されると考えるのが相当」、とされる。

② このような前提の上で、「定期金」以外の相続財産について、

a) 土地・株式、無体財産権などについて

土地・株式等の財産から生じる将来収入は、「定期金」のように事前に確定しておらず、また、相続以降いつでも第三者への譲渡等によりそこから生じる所得の性質・実

⁶² 前掲三木義一教授「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究第23号有斐閣1995年9月 P.22 「・・・所得税法59条、60条の明文規定があるので、15号の非課税規定は適用されないという反論も可能であるが、双方の条文が矛盾しているともいえるので、『別段の定めのあるものを除き、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの』という程度の明確化は必要となろう。」

⁶³ 最高裁判決研究会（佐藤英明神戸大学教授、渋谷雅弘東北大学教授、中里実東京大学教授、藤谷武史北海道大学准教授、瀧圭吾学習院大学教授、増井良啓東京大学教授、三木義一青山学院大学教授、水野忠恒一橋大学教授） 「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（2010年）10月22日

現時期に変動が生じ得ることから、相続時点における財産評価と、実際に相続人本人が受け取ることとなる将来収入が「定期金」の事案で判示されたのと同様の意味において「経済的価値において同一」であると考えられるかどうかは一概に言えない、としている。そして、相続財産となったこれらの財産に対して時価に基づき相続税を課税しつつ、当該財産から将来生じる収入等に対して所得税を課税することが、本判決の趣旨に照らして問題があるとは言えない、とする。

b) その他の財産のうち土地、株式等の値上がり益

所得税法 60 条 1 項は被相続人の取得価額が相続人に引き継がれることを規定しており、相続人が当該財産を将来譲渡した時点において、被相続人段階での増価分を含む値上がり益に対して、所得税を課すことを法が予定している、とする。

c) その他の財産のうち定期預金の利子、配当期待権

定期預金の既経過利子分については、これに係る源泉所得税額を控除した残額を課税ベースに含めて相続税を課すとともに、当該源泉所得税については、相続以降発生する利子にかかる源泉所得税とともに定期預金の満期日にまとめて相続人から源泉徴収されている。こうした取扱いは、被相続人段階で課税されていない部分について合理的な課税を確保する措置であって、必ずしも所得税法 9 条 1 項 16 号に抵触するものとは言えない、とする。そして配当期待権に対する課税についても定期預金の既経過利子に対する課税と同様と考えられる、とした。また土地、株式等の値上がり益には所得税法 60 条 1 項という明文規定がおかれ、定期預金の既経過利子等には明文の規定がないことから、確定的な意味で立法的手当てを講じておくことが望ましい、とし、平 23 年の税制改正で所得税法 67 条 4 の規定を設けたものである。

③ 以上のように、本報告書は、H22 年最判の射程は極めて限定的で、原則として相続税法 24 条に規定される生保年金に限る、という点を前提としたものと理解する。そして H22 年最判の生保年金と土地・株式等その他の財産で、非課税規定の適用が異なる理由としては、（i）その所得が事前に確定しているか否かという点 （ii）所得

が実現する時期が変動しうる点 (iii) 所得税法 60 条 1 項や新設された 67 条 4 により規定されている財産に関する値上り益、利子等については、相続人に対し所得税を課すことを法が予定しているものであり、一方定期金にはこうした規定はなく、法が予定しているものではないという点を挙げているものと理解する。これらの (i) (ii) の点は理解するものの、60 条や 67 条で課税の繰延べの対象とした条文規定が、67 条の一部特定した資産（利子所得、配当所得等）のみであり、相続により取得した資産の中で、課税の繰延べを受ける対象資産の根拠が未だ明確になっていないと考えるものである。この点の整理が必要ではなかろうかと思慮するものである。次節においては、こうした H22 年最判の射程に関する観点や、所得税法 60 条、67 条、9 条の条文規定の関係を基に、3 裁判例の分析、及び H22 年最判との相違点の考察を行うものである。

以上 第 3 章第 1 節

第2節 3裁判例及びH22年最判との相違点等の考察

(1) 第1章第2節 1. 2. 不動産関連訴訟に関する考察

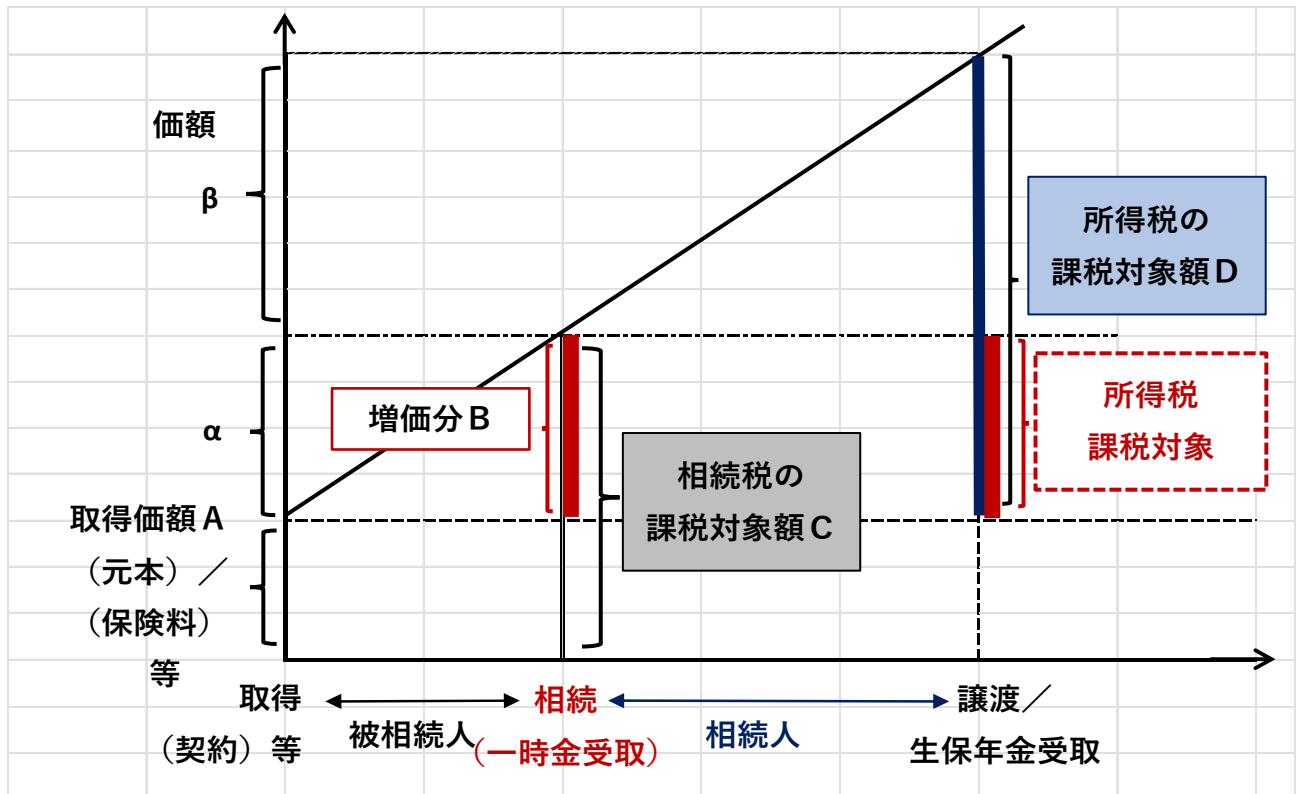
① 本事案を図解で示すと次のようなイメージ図になる⁶⁴。

a) 相続により不動産を取得した場合には、相続人に対し、その時の価額（時価）である取得価額A + 増価額B（= α ）= 課税対象額C を相続税の課税標準額として相続税が課される。この課税対象額Cは生保年金の原始取得と異なり、相続人が選択する余地のない所得を承継取得したものとされる⁶⁵。またこの増価額Bは、被相続人の保有期間中に抽象的に発生した値上り益である。この部分が、本来被相続人に帰属した利益に対する課税であり、相続人に課される税とは、その対象者が異なると判示される。そしてこの増価額Bに対する課税は、所得税法59条及び60条により相続時は繰延べられる。

b) 次に、相続人がこの資産を譲渡した場合には、相続人に対し、譲渡価額である取得価額A + 増価額B（= α ）+ β - 取得価額A = 課税対象額D として譲渡時点で所得税が課税される。この場合に取得費として控除される額は、被相続人の取得価額Aであり、相続時の課税対象額C（= $A + \alpha$ ）ではない。よって、譲渡時には、被相続人の保有期間中の抽象的な値上り益である増価額B（= α ）と、相続人の保有期間中の抽象的な値上り益である β の合計額に対し、所得税が課せられる。すなわち同一の相続人に対し、同一の増価額B（= α ）について、相続時に相続税が課せられ、譲渡時に所得税が課せられる結果となる。

⁶⁴ 前節のイメージ図同様、前掲「最高裁判決研究会」報告書 2010年10月22日、「最高裁判決研究会」報告書の概要、及び前掲 篠原克岳税務大学校研究部教授 「相続税と所得税の関係について」税務大学校論叢74 で掲載されている図を参照し、筆者が作成したもの。

⁶⁵ 前掲品川芳宣 筑波大学名誉教授・弁護士 「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税に二重課税問題 東京地裁平成25年7月26日判決」TKC税研情報22巻6号 2013年（平成25年）12月 P.48～49 当該判決内容から「原始的に取得」「承継取得」の引用を参照
また「原始取得」：ある権利を前主の権利に基づかず、独立に取得すること。「承継取得」：他人（前主）の権利に基づいて、ある権利を取得すること。原始取得に対する概念。たとえば、売買、相続などによって前主の権利をそのまま引継ぐ移転的承継と、所有者から抵当権、地上権などの設定を受けて権利を取得する設定的承継とがある。出典：ブリタニカ国際大百科事典 小項目事典



② この点に関し、各裁判例では、二重課税ではなく、H22年最判の射程外との判決を下した。これらは「最判研究会報告書」の趣旨を踏襲しているものとする。筆者としては、射程外の理由がその所得が事前に確定しているか否かという点、原始取得か承継取得かの相違という点の理由が挙げられているものと理解する。しかしながら、第1章第2節で記載した通り、「同一の経済的価値」の解釈が、H22年最判とその後の不動産関連2裁判で異なるとする理由や、法が予定しているものとするその対象の相違点等については、明確にはなっていないように思われる。この点を明らかにする必要があると考える。

③ 更に、本来被相続人に課される増価額Bのキャピタル・ゲインに対する所得税が繰り延べられ、相続人に対しては、この増価額Bを含む相続税が課された上に、同一の者である相続人が、同種の税である所得税を譲渡時に課されることとなり、「一の納税者に同種の租税を二度以上課すこと」に他ならないのではないか、という考えもできると思慮する。被相続人に課すべき所得税は、課税の繰延べとして法で規定されていることから、被相続人ではない相続人が負担しても、相続人一人の同一の者とは定義しないと考えるべき

ものであろうか。こうした被相続人に課すべき所得税を同一ではない相続人が負担することは、同一の者が負担するとはしないという解釈が現状条文で明文化されているのであろうか。そのようには捉え難いように考える次第である。

④ 前述の二つのグラフで示せば、この増価分B部分については、H22年最判では所得税非課税となり、その後の3裁判例では所得税課税となったものである。どちらも被相続人の資産保有期間中の増価分でありながら、所得税法9条と60条の適用は異なるものとなったと理解する。その条文上の違いは何か、法令解釈上も相違点の根拠は何か、これらが明らかになったとは理解できず、分析が必要と考えるものである。

⑤ また二重課税定義のうち、一の課税時期か否かという点が論点になる場合もある。この点については、相続資産を取得した時点で譲渡した場合と、数年後譲渡した時点で異なる課税関係が生じることにもなり得る。この点は課税時期が変動しうる場合の考え方として、整理が必要になるものと考え、第4章にて後述する。

⑥ H22年最判の射程については、第1節前述の通り「最判研究会報告書」において、その限定的措置とする趣旨が述べられており、筆者としてはその限定的範囲に理解ができる。但し、相続税法及び所得税法第59条、60条、並びに9条の関係で、本来被相続人に課されるべき所得税の課税対象が、相続人において相続税として課税された課税対象に含まれ、かつ譲渡時に更に所得税の課税対象となる点については、立法政策とは別に、法的解釈として何らかの整理が必要ではないかと考える次第である。

⑦ 尚、第2章第4節のアメリカの制度で言えば、相続時点において資産の移転に伴う遺産税として、移転資産の時価で課税される。そして相続人においては、取得した資産を譲渡した時点で、被相続人の保有期間中の抽象的な値上り益である増価額 $B (= \alpha)$ は課税の対象とならず、相続人の保有期間中の抽象的な値上り益である β に対してのみ課税されることとなる。

(2) 第1章第2節 3. みなし配当関連訴訟に関する考察

① 平成27年大阪地裁判決及び平成28年大阪高裁判決（以下「地裁高裁判決」とい

う)の骨子としては、非課税規定の適用を受ける同一の経済的価値は、相続により取得されたB社株式自体の経済的価値だけと解釈したこと等、第1章第2節で記載した通りである。

② ここで原告Xらが相続税の課税価格とした金額には、B社の清算配当金で未収入金額として算入した3億6269万円部分が含まれている(第1章第2節時系列別紙参照)。この部分は財産評価基本通達189-6によって清算手続中の会社の株式評価として計算されたものであり、課税標準額として相続税の課税対象とした部分である。この部分は相続税と所得税の対象となる「同一の経済的価値」として非課税規定の対象とすべきではないか、という疑問が残る。この点につき、佐藤教授によれば、地裁高裁判決では、「「評価の便宜」にとどまるとの評価を下しているものと思われる⁶⁶。」とされる。

③ 見込額で便宜的に評価したものが、B社株式の価額や相続により取得したものに含まれない理由として、地裁高裁判決では、・相続開始時点では残余財産の有無やその額が確定しておらず、残余財産分配請求権を基礎とする各分配金の債権が具体的に発生したと言えないこと、つまり相続時と発生時点が異なること ・相続された株式と残余財産分配による利得が課税対象として異なるものであること、を理由に非課税規定の対象ではないとしているものとする⁶⁷。

④ このように、H22年最判の「同一の経済的価値」には、伊川教授によれば、i)相続時点で具体的に発生しているか、つまりは経済的価値が確定しているか、ii)所得税法で課税の繰延べ、つまりは相続税と所得税の両面課税が予定されているか(予定されているものであれば「同一の経済的価値」とはいえない:筆者追記)、といった点を判断要素とし、佐藤教授は、iii)その判断要素として「相続財産としてどのように評価されたか

⁶⁶ 佐藤英明 慶應義塾大学大学院教授 「清算中の会社の株式に対する相続税とその後に受けた残余財産分配に対する所得税は『二重課税』にあたらぬとした事例 大阪地裁平成27年4月14日判決」TKC税研情報 25巻4号 2016年8月

⁶⁷ 前掲伊川教授論文、佐藤教授論文より引用。また佐藤教授論文では、破産会社、清算中の会社の株式評価について、会社法から詳細に分析されており、地裁判決を補強し、判決の結論が支持しうるものとされている。

という事情をあげることができるかも知れない」とされている⁶⁸。

⑤ この④ i) ~ iii) の視点で考えるに、筆者の理解としては、残余財産分配請求権は相続開始時点で金額が確定している訳ではないこと (i)、清算中の株式の評価額として相続税の課税価格に含めた金額は、同法 60 条、67 条から、課税の繰延べが定められており、所得税が課されることが予定されていると解釈すること (ii)、かつ、この評価額はあくまで「評価の便宜」であり、B社株式として相続財産として確定した評価額ではないもの (iii)、そして更に、同法 25 条から残余財産分配金はみなし配当であり、そもそも相続税の対象とはしていないこと、及びみなし配当金は相続により取得した実現前利益が実現したものとは解せないこと⁶⁹、というように解釈できると考える。

⑥ 前述⑤の通り、H22 年最判の射程外とする理由として、i) 相続時点で金額が確定していないこと、ii) 法が予定していること、は理解するものの、法が予定している資産とそうではない資産との差異理由、つまり条文規定の有無の根拠は何か、i) ii) だけの理由で十分と言えるのか、という点で疑問が残る。また、「評価の便宜」とされる部分は相続税評価額として相続税の課税対象となっており、「評価の便宜」だけでは「同一の経済的価値」ではないとする理由として、不明確と言わざるを得ないように考える。著者としては、被相続人の保有期間中の値上り益部分として所得税課税の対象とされた部分が、相続人の相続税の課税標準額として課税されたことは、相続税として一定の課税対象を確定されたことになるのではないか。所得税の補完税として、同種の課税対象として未実現ながら課税標準額を一定の基準で確定させたものではないかと考える。課税標準として確定させた以上、同種の租税を課すことは定義として二重課税となるのではなかろうか。少なくともこの点について、文理解釈として条文等整理をする必要があるのではないかと考える次第である。

以上 第 3 章第 2 節

⁶⁸ 前掲佐藤英明教授論文

⁶⁹ 前掲佐藤英明教授論文における会社法による詳細な分析を参照した。

第3節 ここまでの総括

(1) 本節では二重課税の定義を基に、H22年最判とその後の3裁判で異なる結果となった判決の比較検証を行う。また、各学説等専門家の意見を、二重課税の定義を狭義(限定的)に捉えるものと、広義に捉えるものを分類、整理することで、各学説等二重課税の捉え方を中心に考察結果の総括を行う。その結果として、各判決における疑問点、課題認識を整理し、次章にて、異なる結果となった判決が整合的となる法令解釈を明確にして参りたい。更に残すべき・大事にすべき概念を整理することで、課題への取組みの方向性を纏めて参りたい。

(2) 論評、学説の分類等

- ① 本稿対象事案判決に係る論評、学説は未だ統一されるまでには至っていないと認識する。そしてこれら判決に対する解釈、学説は、二重課税の定義の捉え方と、H22年最判の射程の捉え方、所得税法60条の相続人に対する課税の引継ぎが予定されていることの捉え方、立法政策に委ねる考え方、とある程度の相関関係があると考え。そこで本論文で対象とした各事案について、二重課税の定義を狭義(限定的)に解釈する見解と、広義に解釈する見解から、法令解釈、論評を区分整理することにより、ここまでの考察を総括する。但しこれら分類は、総括する上で概略として纏めたものである。よって第1章、第3章以降の各学説を直接引用することで、各見解そのもの、あるいはそのままの解釈を考察することとし、分類はあくまで概略整理と致したい。
- ② 二重課税の定義を狭義に解釈する見解(「A分類」とする)は、概ね高裁判決を支持(最高裁判決を否定するものではない)し、所得税法60条の適用により被相続人への課税は相続人に引き継がれており、二重課税は存在せず、よってH22年最判後の3裁判例を支持する。またH22年の最判の射程は限定的であるという解釈からも3裁判例を支持するものである。そして譲渡所得に係る二重課税については、条文解釈上は存在せず、これらの課税負担解消は立法政策に依るものとする見解と認識する。浅妻教授、篠原教授、古谷教授、谷口教授等の論文がこの分類であろうと思慮する。

③ 次に、二重課税の定義を広義に解釈する見解（やや広義といえる中間的な見解を含むものとし、「B分類」とする）は、概ね H22 年最判を支持（一部地裁判決を支持）し、所得税法 60 条の位置付けは当然機能する条文として存在するものの、所得税法 9 条との関係で何らかの条文整理が必要とするものである。よって 3 裁判には支持するものと、疑問を呈するもの両者があるという理解である。また H22 年最判の射程も、限定的に捉える根拠に疑問を呈する場合がある⁷⁰。そして譲渡所得に係る二重課税については、定義上二重課税とするかどうかは議論が分かれるが、二重の負担という状況は存在するというものである。これらは立法政策含め放置して良いものとは言い難い、とする見解と認識する。品川教授、伊川教授、奥谷教授、増田教授等の論文がこの分類であろうと思慮する。

④ 現状所得税法 60 条と 9 条の条文関係については、昭和 20 年代以降ほぼそのままの状態という理解であり、本事案のような法令解釈が争点となる事件があることから、何らかの整理が必要であろうと思慮する。篠原教授⁷¹はじめ、A 分類と区分した論文でも条文整理の必要性を述べられており、三木教授や瀧教授論文でも同様に条文整理の必要性を述べられている。

（3）二重課税の定義及びその対応に関する考え方

① 次に、基本分析手法である二重課税の定義に基づき、考察内容を整理する。第 2 章で記載した通り、本論文で題材とした事案に係る二重課税の分析としては、法的二重課税と経済的二重課税の定義を重視すべきと考える。所得税法 60 条の規定から、被相続人と相続人では所得の帰属先が異なると解釈できる一方、納税者は結果相続人という同一の者になることも事実である。とすれば、法的二重課税に該当するとの解釈も

⁷⁰ この点は浅妻教授も拡大解釈し得ると示されており、第 2 節で後述する。

⁷¹ 前掲篠原克岳 税務大学校研究部教授 税務大学校論叢 74 P.64「資本所得課税と相続課税を共に存続させる以上、潜在的所得税債務の控除による両者の調整が必要である。・・・現行法の対応では両者に調整しきれない部分が残っており、また却って不公平な取扱いも生じうるので、根本的な整理が必要と考える。」と述べられ、関係法令の整理の必要性を言及されている。

考えられる。つまり 60 条で法が予定する異なる帰属先と、実態として相続人一人であり同じ帰属先という事実の整合性を、何らかの形で明確化する必要があるのではないかと考える。

② また、キャピタル・ゲインに相当する部分については、相続時点で相続税の課税標準額として確定した以上、所得税の課税価額と同一の経済的価値と判断されるものではないかと考える。すなわち経済的二重課税に該当するのではないかと、よってそれは回避すべきものではないかと考える。第 3 章の二つのグラフで示した増価額 B は、各事案共に被相続人の保有期間中の値上り益と言えるのではないかと。これら各事案における法令解釈、その相違点、根拠を明確にする必要があるのではないかと考える。この点を明確にならなければ、法的二重課税及び経済的二重課税という解釈、共に該当するとも考えられる。

③ 各学説等専門家の意見でも、二重課税あるいは二重課税ではなくとも二重の負担として、回避すべきではないかという意見が複数ある。伊川正樹教授は、「60 条 1 項 1 号が相続により資産を取得した者は、課税の繰延べを受ける。ただし、この措置は上記の両面課税による『二重課税』を解決しているわけではなく、被相続人が負うべき譲渡所得を相続人に引き継がせるものであるため、相続税の負担と相まってやはり『二重課税』のような状況をつくり出しているのである。」「二重課税ではないので解決の必要がない、とただちに考えるのは適切ではない。」「反対に二重課税にあたるので、ただちに解決しなければならないと考える必要もない。」⁷²と述べられている。筆者もこの考え方、理解が適切だと認識する。

④ 谷口勢津夫教授は、著書⁷³の中で、「非課税所得は、時間の経過によって増減する・・・運用益や・・・キャピタル・ゲインとは、課税上いわば『別世界』にある所得といえよう。」と整理され、「所得税法は、前述の相続財産非課税の場面では、それ

⁷²前掲伊川正樹 名城大学法学部教授 「譲渡所得税と相続税との調整」税法学 572 2014 年 11 月

⁷³ 谷口勢津夫 『税法基本講義[第 7 版]』 弘文堂 2021 年 10 月 P.224～

らの『別世界』間を連結する規定（『別世界間交流規定』）を定めていないが、他の場面では、例えば、非課税所得と必要経費控除等による『二重の利得』を排除するため、別世界間交流規定（所税令 30 条柱書括弧書、所税 57 条の 2 第 2 項柱書括弧書）を定めている。」と、二重課税とは内容は異なるが、『二重の利得』を紹介される。条文整理の必要性の参考と考えるものである。

- ⑤ また馬場陽弁護士は、渋谷雅弘東北大学助教授（当時）の論文⁷⁴ を引用され、「二重課税換言すれば相対的重課でなく、せいぜい同時課税と呼ぶべきものである。⁷⁵」と定義される。奥谷健教授は、「平成 22 年最判により、相続税と譲渡所得課税の関係、所得税法 60 条の在り方に関する問題が浮き彫りになったように思われる。ただし、ここには二重課税が生じるとは考えられない。ここで生じるのは『二重の負担』である。しかし、二重課税でないからといって調整が必要ないのではなく、このような『二重の負担』であっても、納税者の財産権を考慮し、その排除に向けた調整をすることが必要であると考えられる⁷⁶。」と述べられている。
- ⑥ 尚、篠原克岳教授は、『相続税と所得税に二重課税があるか』という問題に関しては、(略)・潜在的所得税債務の調整は相続課税上の問題として捉えるべきものであり、二重課税の問題ではない。⁷⁷」とされ、また「最判の論理を拡大すると資本所得課

⁷⁴ 前掲渋谷雅弘東北大学助教授（当時）論文「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集 VOL 5 0 「譲渡所得の課税」 2002 年（147 頁）

⁷⁵ 前掲馬場陽 弁護士・名古屋大学非常勤講師 「キャピタル・ゲイン課税と所得税法 9 条 1 項 16 号」税務事例（Vol.48 No.9） 2016 年 9 月 注釈より。筆者の分類による A 分類と考える。

⁷⁶ 前掲奥谷健 広島修道大学法学部准教授 「相続税と所得税の「二重の負担」」立命館法学 352 号 2013 年 6 号 P.145 奥谷教授はこの後次のように続けられている。「相続や贈与といった無償による財産取得の場合、資産取得時に時価で課税することから、当該資産の取得時までの時価までの値上り益はすでに課税されたものと評価し、取得以後の値上り益のみが将来の譲渡所得の課税対象になると解することが適切であると思われる。このことは、過剰な負担を回避するという財産権保障の観点から必要であると考え。そして、そのような方向で所得税法 60 条等の関係条項の見直すことが必要であろう。」

⁷⁷ 前掲篠原克岳 税務大学校研究部教授 「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－」 税務大学校論叢 74 2012 年（平成 24 年）7 月 5 日 P.4～『相続税と

税の根幹を揺るがすこととなりかねず、その射程を限定的に解した税調研究会の見解を支持したい。」と述べられ、二重課税や H22 年最判の射程範囲の拡大を否定的に解釈される。

- ⑦ 以上、3 裁判の事案について、二重課税か二重の負担、同時課税等定義は様々であるが、相続税と所得税の交錯の関係が生じているものと認識する。そしてこの状態は回避すべきものという考えで、この点で伊川教授や奥谷教授の意見と同様である。よって、何らかの方策が必要と思慮する。

(4) 課題への取組みに向け残すべき、大事にすべき概念

- ① 課題解決策を検討するにあたり、第 2 章で考察した我が国税制の歴史、制度趣旨、世界各国の法制度趣旨等を勘案し、筆者が残すべきこと、大事にすべきことと考える概念等としては、包括的所得概念、相続税は所得税の補完税、遺産取得税方式と考える。

- ② 包括的所得概念⁷⁸に対する概念として、制限的所得概念や消費型所得概念⁷⁹がある。包括的所得概念は、シャープ勧告以来日本の税制の基礎としてきたものであり、公平負担等の観点からこれを維持すべきと考える。また前述した通り、H22 年最判では包括的所得概念の下、相続税は所得税の補完税とするサイモンズ流の考え方を採用してい

所得税に二重課税があるか』という問題に関しては、経済学における所得概念と、租税法上の所得概念を区別して議論すべきである。・・・経済学の観点では所得は所得税と相続税とで二重に課税されていることになるが、租税法上は『経済的価値の創出』と『経済的価値の移転』はそれぞれが別の『所得』なので、それぞれを課税することを二重課税とは考えない。」

⁷⁸ 前掲金子宏 『租税法 第 23 版』P.195「今日では、次の 3 つの理由から包括的所得概念が一般的な支持を受けている。第 1 に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。第 2 に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第 3 に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が增大する。」

⁷⁹ 前掲浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二重課税されるのか』 中央経済社 2020 年 2 月 P.71 「包括的所得概念の下では利子について二重課税が生じるので、消費のみが課税対象にふさわしい所得である、とする消費型所得概念と呼ばれる考え方があります。」

ると認識し⁸⁰、これを支持するものである。

奥谷教授は我が国とドイツの相続税制度を精緻に分析された上で、遺産取得税の正当性を挙げられており⁸¹、金子教授も「わが国は、明治 38 年に相続税を採用して以来、遺産税の体系を用いてきたが、昭和 25 年のシャープ税制以来、遺産取得税の体系に移行して現在に至っている。その根拠とされたのは、遺産取得税の方が、遺産税よりも、担税力に即した課税の要請によりよく適合する、という考え方である。⁸²」と述べられている。現行の我が国相続税制度は、遺産取得税方式を基本とした遺産税との折衷方式（法定相続分課税方式ともいう）⁸³と言えるものと理解する。筆者としても奥谷教授、金子教授が言われる公平性等の観点から、遺産取得税方式を基本とする現行の我が国相続税制度を支持する⁸⁴。また第 2 章で相続税を廃止した他国の概要も考察し

⁸⁰ 岩崎政明 横浜国立大学法科大学院教授 「相続税をめぐる諸問題」 水野正一編集『資産税の理論と課題[改訂版]』P.194 税務経理協会 2005 年 5 月 岩崎教授は以下のように纏められる。「包括的所得概念の下では、一時的・偶発的・恩恵的利得であれ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と解されるから、相続人の取得した遺産という経済的利得も同様に所得税の課税対象となる。ただし、遺産による経済的利得は、通常の反復・継続的な金銭による所得と異なり、一時に高額な所得が財産という形態で取得されるものであるから、その特性にあった固有の控除や税率により所得税を課する必要がある。これが相続税（すなわち、正確には遺産取得税）という種類の租税を設ける根拠である。その実質は、いわば分類所得税の一類型として位置づけることができる。」

⁸¹ 奥谷健 島根大学准教授 「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 2009 年 5 月

⁸² 前掲金子宏 『租税法 第 23 版』P.673 尚上記の「・・・考え方である。」は以下の（ ）書の理由が記されている。「・・・考え方である（第 1 に、相続財産の額に応じて税負担が相続人の間に公平に分配され、第 2 に、富の集中排除の要請によりよく適合する）。」

⁸³ 昭和 33 年税制改正で採用され、「各人の課税価格を合計した相続財産総額を基にいったん法定相続分で税額の総額を算出した後、その総額を各相続人の実際の相続割合で按分して個々の負担税額を決定する方法。」前掲金子宏 『租税法 第 23 版』P.673、693、酒井克彦 『KaikaiZine（株式会社レックスアドバイザーズメールマガジン）』『酒井克彦の「税金」についての公開雑談～遺産課税方式の優位性～』2017 年 6 月 8 日 他より。

⁸⁴ 現状我が国相続税制度は、遺産取得税と遺産税の折衷方式であり、筆者としてはこれを支持する。遺産取得税方式を基本としている点で、本論文では、大事にすべき概念として、法定相続分課税方式ではなく、遺産取得税方式として表現する。これら折衷方式や、贈与税との統合、累積的な相続税の算入方法等、相続税制度の検討課題はあろうが、本論文では検討の対象外とする。

たが、相続税廃止ではなく、遺産取得税を基本とする相続税を維持すべきと考えるものである。と同時にキャピタルゲイン課税については、その実態から、現状我が国制度は二重の負担という点で配慮すべき状況にあるのではないかと思案するものである。

(5) 以上、二重課税の定義を基に、各学説等専門家の見解を分類、整理したうえで、H22年最判とその後の3裁判例の相違点に関する法令解釈を考察してきた。これらの事案で異なる結果となった法令解釈としては、最判研究会報告書が示したように、H22年最判の射程は「相続税法24条によって評価がなされる相続財産（「定期金」）に限定されると考えるのが相当」という点を出発点とし、非課税規定9条の適用となる所得は「その所得が相続時点で確定しているもの」等限定された範囲の所得として報告されたものと理解する。その後の3裁判例も本報告書の内容を踏襲した判旨と理解する。一方、前述の2つのグラフで示した増価額部分Bについては、どちらも被相続人の資産保有期間中の増価分でありながら、所得税法9条と60条の適用は異なるものとなったと理解する。この点について、法令解釈上の相違点の根拠は何か、条文上の違いは何か、という点に疑問が残る。各裁判例で明確な説明がなされたとまでは解釈できない状況である。各学説等の専門家意見も、前述の通り未だ収斂されたとまでは言い難いものと認識する。こうした問題意識から、筆者としては次章において、更に明確になった概念、疑問に残る概念を明らかにすることにより、二重課税の存在に関する解釈を整理し、課題認識を明確にする。そして残すべき、大事にすべき概念を前提に、課題に対する取組み方を幾つか提案するものである。

以上 第3章第3節

第4章 課題認識と課題への取組みの方向性

第1節 相続税と所得税の課税関係（交錯）に関する課題整理

（1）第4章の構成

第4章の構成として、前章までの考察結果を受け、H22年最判とその後の3裁判例の相違点に関する法令解釈において、筆者として明確になったと考える概念、及び未だ疑問に残る概念が存在し、これらを明らかにすることにより、二重課税の存在に関する解釈を整理するものとする。明確になったと考える点は二重課税の定義を狭義に捉える概念に近く、疑問に残る点は二重課税の定義を広義に捉える概念に近いものとなる。よって、疑問に残る概念からは、現状条文の法令解釈上二重課税が存在するものと認識し、これに対する取組み方を提案する。そして明確になった概念からは、条文上二重課税とまでは言えないものの、前述した二重の負担という状態が生じていると認識する。またこのような疑問に残る点が存在することで、やはり交錯という関係が生じる条文上の課題があるものと認識する。そこで、これら二重の負担という課題と条文上の課題認識により、これらに対する取組み方を提案する。従って本論文で述べた二重課税の定義を基に、狭義広義の上記2つの法令解釈概念による課題整理を行い、これに対応する2つの提案を行うといった内容構成である。

（2）生保年金二重課税事件の争点は、事実認定をめぐる争いではなく、法律解釈をめぐる争いであったものとされるが⁸⁵、その後の3裁判も同様に法律解釈（＝法令解釈）で争われたものと認識する。条文上明文規定がない場合は、判例における法令解釈が重要である。また一方で、このような条文解釈上の裁判事案となったことから、条文整理の必要性という課題があるのではないかと思考するものである。⁸⁶この点を踏まえた上で、対象事

⁸⁵ 前野悦夫 税理士 「死亡保険金と同時に支払われた第1回目の特約遺族年金は、相続により取得するものに該当しないことから非課税所得ではないとした事例」 税務弘報 VOL.54 NO.14 2006年11月 P.151

⁸⁶ 前掲品川芳宣 筑波大学名誉教授・弁護士 「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税に二重課税問題 東京地裁平成25年7月26日判決」 T K C税研情報22巻6号 2013年12月 P.55 第1章第2節で記載した通り、関係条項の見直しの必要性に言及されている。

案で異なる結果となった法令解釈が整合的となる相違点について、筆者として明確になったと認識する概念、及び疑問として残っている論点、概念を以下に示す。

(3) 判例、裁判例で明確になったと認識する概念等

① H22 年最判後の 3 裁判例は、結果 3 件とも最高裁により不受理となったことにより、高裁判決で確定しているが、これら 3 裁判では、二重課税による非課税規定の適用があるケースに該当しない、というものであった。H22 年最判とその後の最高裁不受理の判決で差異が生じたことが、整合的となる法令解釈とは何かについて、筆者として明らかになったのではないかと考える点は以下 4 点である。これは 3 裁判例の判決内容、学説等専門家の評論により、H22 年最判の射程範囲が限定的となった解釈に通じるものと理解する点である。

a) 相続開始時点でその所得が確定していないこと。

b) 所得が実現する時期が変動しうる、つまり相続開始時点と所得実現の時点が異なることがある、こと。

c) 生保年金のように原始取得として受取る所得に対し、相続人が一時金や年金として選択するような余地のない所得として、被相続人から承継取得したものであること。

d) 所得税法 60 条と 67 条の下、法により課税の繰延べが定められており（ただし対象資産とその根拠は不明瞭との認識）、相続人に対し、被相続人段階の所得税が課されることが予定されていること。

逆に言えば、これらが成立していない点では、H22 年最判同様、二重課税排除の非課税規定の適用となるのではないかと考える。すなわち、・相続時点で所得が確定していた場合、または所得の実現時期が変動しないこと、あるいは原始取得のもの、そして原則として法により課税の繰延べが明記されていないもの、である。特に 4 点目の d) でいう法に明記された条文は、60 条及び 67 条の 4 のみというのが現状であり、文理解釈として、明記されていないものは、原則として二重課税と判断すべきではないかと考えられる。但し現状すべてが明記されていない点では、判例解釈に依るところもあると考える。そうで

あるとしても、60条1項1号でいう、贈与、相続又は遺贈の範囲は必ずしも明らかになっているとは言い難いと思慮するものである。

次に、上記のc)でいう原始取得か承継取得については、H22年最判後の裁判例で判示⁸⁷されているものであり、その差異として重視すべきものとするが、浅妻教授は以下のよう
に述べられている。「原始取得か承継取得かという違いは、政策論としては二重課税の有無の
違いを正当化しにくい、と私は考えています。しかし、私の意見はともかく、これまでの裁判例を
分析すると、原始取得か承継取得かの違いが、最判平成22年7月6日の射程の決め手になっ
ていると読解できる（この読解自体も私独自の見解にすぎないと思う人はいるかもしれませんが）、
ということです。⁸⁸」また、古谷教授等⁸⁹も原始取得を判断要素として分析されている。

② 以上のような法解釈から、3裁判における被相続人の保有期間中の値上り益は、H22年最判に言う「同一の経済的価値」には当たらず、よって二重課税とはならず非課税規定の適用は受けない、という判断がなされたものと理解する。このように、相続税と所得税

⁸⁷ 前述第1章第2節 2. 東京高判平成26年3月27日（税資264号順号12443）（第一審：東京地判平成25年7月26日 税資263号順号12265 最高裁において上告不受理 最二小決平成27年1月16日 税資265号順号12586）（2）判旨④にて記載。

⁸⁸ 前掲浅妻教授論文『ホームラン・ボールを拾って売ったら二重課税されるのか』P.48

⁸⁹ 前掲古谷教授論文「相続税と所得税の二重課税について」税務大学校論叢90 P.182 「生保年金二重課税判決の射程については、直接的には、当該判決で問題となった保険会社から受領する生命保険契約に係る年金（受給権）に限られることが考えられる。そこから生命保険契約に係る年金（受給権）の性質に鑑みれば、本来の相続財産ではなく相続税法上のみなし相続財産等で、相続人等が原始的に取得する資産であり、相続開始時点で将来得ることのできる受領額が確定しており、納税者の選択により、その選択によって課税関係の不均衡が起るような財産は、生保年金二重課税判決の射程が及ぶ可能性があると考え。」 また、馬場陽 弁護士・名古屋大学非常勤講師は、「キャピタル・ゲイン課税と所得税法9条1項16号」税務事例（Vol.48 No.9）2016年9月 P.39 において、資産取得時点の相違点を判断要素として以下の通り分析されている。「1つの資産をめぐって生じる経済的利益への課税の場面を次の4つに分解して観察するとわかりやすい。①被相続人がある資産を獲得した時点。②被相続人が保有する当該資産からのキャピタル・ゲインが発生した時点。③相続人が相続により当該資産を取得した時点。④相続人が当該資産を運用して新たな経済的利益を獲得した時点。以下省略」

の関税関係における二重課税の判断としては、条文上明文化されているものとは言い難いのではないかとの考えから、判例解釈および学説により、その差異を筆者なりに明確化した。そしてこの差異が、H22年最判に言う「同一の経済的価値」とは何かの判断基準となるべきものであると考える。

(4) 判例、裁判例で疑問として残っている論点、概念等

上記(3)が、H22年最判の射程というべき、その後の3裁判の法解釈との差異として明らかになったのではないかと考える点である。一方、法令解釈として疑問として残っている点がある。学説等専門家の意見も様々であり、未だ統一された解釈ではないのではないかと認識する点であり、第3章第3節のA分類、B分類で区分される点でもある。内容は以下の3点である。

① 1点目は、被相続人の保有期間中の値上り益について、所得税法60条により課税の繰延べを受け、相続人が所得税として支払うことを法が予定しているという点について、被相続人の納税義務を、相続人の納税義務に付け替えることとなり、我が国所得税法の課税単位で採用される個人単位主義⁹⁰に整合しないのではないかと、という考え方の点である。課税は個人単位課税を基本としており、同じ所得の稼得者に課されるものである。よって被相続人と相続人では、同一の者ではなく、課税を引き継ぐことを予定している、という解釈に疑問がある。特に被相続人の所得課税を相続人が相続税として課税されたうえで、相続人の所得課税を更に行うこととなっているという認識がある⁹¹。まさにキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の課税に関わる交錯、二重課税に関する論点と認識する。

この論点では、所得税法60条の趣旨から、被相続人の課税を相続人が引き継ぐことを法が規定している、という解釈であるとの学説、専門家意見が多くあることも理解する。例えば酒井克彦教授は、所得税法59条1項、60条1項の解釈について、岡村忠生教授

⁹⁰ 前掲金子宏『租税法 第23版』P.201~202 「わが国は、戦前は家族単位主義を用いてきたが、戦後は個人単位主義に移行した。」

⁹¹ これは第3章の二つのグラフで示した増価額B部分である。

論文を引用され、60条1項でいえば、『譲渡がなかったことを擬制しているのではない。同項柱書きの『その者』とは受贈者のことであり、この定めは、受贈者が再譲渡をした場合の取得費および保有期間の計算を対象とするものである。』として、所得税法59条と同様に、収入金額の計算の特例を定めたものと理解に立たれるのである。⁹²⁾とされる。このような解釈でいえば、被相続人から相続人への譲渡がなかったことを擬制しているのではない。よって被相続人への所得税課税がないものと擬制するものではない。すなわち被相続人に対する所得税は発生している。これを計算規定の特例として、相続人に被相続人の取得費をそのまま引き継ぐことを定めている規定である、という解釈だと理解する。従ってこの解釈によれば、被相続人に係る所得税は、現行法制度では、60条の計算特例から相続人が負担すべきものとして引き継がれることを規定している、ということになると理解する。

また、古谷教授によれば「生保年金二重課税判決の理解に鑑みれば、経済的利益の発生の場面も異にしており、また、その発生の元を辿れば、帰属する主体も被相続人と相続人で異にしている。すなわち、課税される所得分類もそうであるが、そもそもの所得の帰属先を異にしており、二重課税には当たらないと考えられる。⁹³⁾」と述べられる。3裁判の判示に賛成の意見は、同様な考えに基づくものと理解する⁹⁴⁾。

一方で、品川芳宣教授は、東京地裁平成25年7月26日判決について、その意義を認めながらも、「このような増加益の実現と課税の問題は、平成22年最判の事案においても、保険料総額195万円余（これは、不動産の取得費に相当）を支払い、相続時に5,180万円の経済的価値を受領し、年金総額を含めると6,300万円の経済的価値を受領するのであるから、受領する経済的価値と支払保険料との差額は所得（包括的所得概念）として観

⁹²⁾ 酒井克彦 国土館大学法学部教授 「相続した土地の含み益への譲渡所得課税の二重課税問題（上）及び（下） 東京地裁平成25年6月20日判決」 税務事例（Vol.45 No.9、NO.10）2013年（平成25年）9月（上）P.6～P.9。筆者の分類によるA分類と考える。

⁹³⁾ 前掲古谷勇二教授論文「相続税と所得税の二重課税について」税務大学校論叢90 P.178

⁹⁴⁾ 谷口勢津夫教授論文、浅妻章如教授論文、篠原克岳教授論文、駒宮史博教授論文、馬場陽弁護士、橋本守次税理士論文他 筆者の分類によるA分類と考える。

念し得るはずである。このように考えれば、年金のような定期金と不動産のそれぞれの増加益を殊更区分しようとする本判決の考え方も、説得力を失うことになる。⁹⁵」と当該東京地裁判決が問題を残していると述べられる。

また奥谷教授論文⁹⁶では、平成 26 年 3 月 27 日東京高裁判決では、上記「被相続人の納税義務であるのに、これを相続人の納税義務に付け替えることとなり、個人単位で課税するという所得税法の理念に反することから不当である」という控訴人主張に対し、「③の主張（筆者追記：控訴人の主張）については、個人単位課税ないし所得税法の理念の内実や、これらとの関係で、どのような点が不当であるか明らかでない、として採用されていない。」とされているが、その根拠は明確でないように思う。実際、当該裁判の判断に疑問を投げかける専門家の意見も多くある。⁹⁷

筆者としては、所得税法 60 条の制定趣旨、歴史から制定当時の計算規定の特例という趣旨で、被相続人の納税義務を相続人時点で果たすことを求める規定であることは理解する。しかしながら、H22 年最判の判決結果を経て、相続人と被相続人という異なる納税義務者であること、そして後述の②、③の疑問点と合わせであるが、被相続人の納税義務を相続人が引き継ぐことを法が予定しているとして、現状条文で二重課税を否定することは問題があるのではないかと考える次第である。立法政策に関わる点かもしれず、政策面を深く追及するものではないが、時代の変遷から、60 条制定当時と家族としての被相続人、相続人の関係は変化していると考えられる。また税制においてもグローバル化、世界水準をより留意すべき時代変化があると認識する。こうした点から、60 条が所得の帰属先を異にするから、二重課税に該当しないことが当然である、という法解釈には問題が存在するという考えである。よって②③の課題認識と合わせ、何らかの課題解決が必要である

⁹⁵ 前掲品川芳宣教授論文「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税に二重課税問題 東京地裁平成 25 年 7 月 26 日判決」P.54

⁹⁶ 前掲奥谷健 広島修道大学法学部教授 「相続税と所得税の二重課税（高裁判決）」税務QA第 143 回 2015 年 1 月 P.78~79

⁹⁷ 山田二郎弁護士論文、福岡耕二税理士論文、池本征男税理士論文等 筆者の分類による B 分類と考える。

と思慮するものである。

② 2点目は、相続時点で所得が確定しているということについて、相続税評価額として相続税額計算されたものについては、評価の便宜上計算したものとされるが、所得として確定したもの（実現したものではない）といえるのではないか、確定した所得と評価の便宜上としての所得⁹⁸との差異判断根拠が明確とは言えないのではないかという点である。

課税の繰延べは、第2章第3節で述べた通り、未実現利益を実現時点で課税するものと理解するが、同一の経済的価値としては、実現ではなく確定として捉えていると認識する（前述（3）①の明確になったと考える点）。とすれば、未実現であれ、相続時という時点において、相続税の課税標準として相続税の課税評価額に算入された評価額は、相続時点で確定した評価額であって、評価の便宜にすぎないという理由は、未確定という根拠にはならないのではないかと考える点である。尚、包括的所得概念の下では、未実現利益も所得に含まれ、その所得の実現とは譲渡の時点を目指す増加益清算説を基本と考える⁹⁹。

山田二郎弁護士は、金子宏教授の著書の引用を含め、「平成22年最判は、一般論として同一の経済的価値に対する相続税と所得税の二重課税は排除しなければならないとし、定期金の場合に限定していないから、定期金受給権のほか、不動産の譲渡収入、株式の売却収入など、同一の状況にあるものはすべて同判決射程に入ると解される。そこで、この判決の考え方を推し進めると、相続によって得た財産で相続税の対象とされたものを譲渡した場合における譲渡所得の課税においては、被相続人の保有期間中に生じた増加益はすでに相続税により課税済みであるから、相続人の保有期間中に生じた増加益に対してのみ課税すべきであるということになる（同旨、金子宏・租税法[第19版]266頁）。¹⁰⁰」と述

⁹⁸ 第2章第4節で述べた、配当所得について「評価の便宜上の所得」と判示された解釈である。

⁹⁹ 伊川正樹 「譲渡所得とその課税および実現主義 —増加益清算税と譲渡益課税説の対立点」

『水野武夫先生古希記念論文集 行政と国民の権利』 法律文化社 2011年12月 P.479～ 他

¹⁰⁰ 山田二郎 弁護士 「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9条1項15号所定の非課税所得には該当しないとされた事例」東京地裁平成25年7月26日判決 租税判例研究505 Jurist NO.1476 2015年2月 尚、金子宏教授『租税法』[第22版]まで同様の以下文章であり、[第23版]で「立法論としては」の文言が追加された。「この考え方を延長すると、相続によって得た

べられる。

第3章第2節で記載した「評価の便宜」とされる部分は、相続税評価額として相続税の課税対象となっており、「評価の便宜」だけでは「同一の経済的価値」ではないとする理由として、不明確と言わざるを得ないように考える。よって評価の便宜とはいえ、相続税評価額の課税標準価額として確定したものは、上記山田弁護士論文にあるように、相続税により課税済みの資産であり、同一の経済的価値として、二重課税排除の対象とならざるべきなのではないかと考える。すなわち、相続税として課税対象となった資産は、その課税標準額を「確定」した財産の価額とし、実際にその資産の相続を受け、これを「譲渡」した際に「所得」として「実現」することにより所得税の課税対象となるが、相続税の課税対象となった価額は、所得税の課税対象と同一の経済的価値として、二重課税排除の対象とするものという筆者の考えである。

③ 3点目は、所得税法60条や67条で法が予定しているとした条文規定について、課税の繰延べを法が予定している資産の定義が明確にはなっていないのではないかと、という点である。文理解釈を基本とする租税法律主義の下、67条が確認的に定義された趣旨と同様に、定義されていないものは解釈としての判断余地が残されている、即ち判断が分かれる可能性がある、という理解である。本論文におけるこれまでの考察により、この規定がない資産、あるいはその判断が文理解釈としては困難と思われる資産について、筆者の判例解釈としては、前述(3)①のa)~d)の4点の場合であり、この場合二重課税排除の規定9条1項の適用を受けないと理解するものである。筆者としては、現状条文上9条1項の適用を受けない資産について、60条において、より対象が明確化される記述が望ましいのではないかと思慮するものである。

浅妻教授は、「経済実質的には、最判平成22年7月6日の射程を広く考える余地があ

財産で相続税の対象とされたものを譲渡した場合における譲渡所得課税においては、被相続人の所有期間中に生じたキャピタル・ゲインは、すでに課税済みであるから、立法論としては、相続人の所有期間中に生じたキャピタル・ゲインに対してのみ課税すべきであるということになる。」 筆者の分類によるB分類と考える。

ります。例えば株式の相続を考えてみましょう。相続開始時の株価は、その株式を保有することで将来得られるであろう利益の割引現在価値のはずです。最判平成22年7月6日の射程を広く考えるならば、株式を相続する場合も、相続税と所得税の二重課税を調整しなければならぬということになるはずです。しかし、最判平成22年7月6日の射程が株式の相続に及ぶとは考えられていません。¹⁰¹⁾とし、その判断基準に原始取得、承継取得とした判示を示されている。このように、60条67条で示された内容以外にも、広く考えれば最判22年の射程が及ぶと考えられるということは、条文に規定がなく、判例解釈によらざるを得ないことを示しているといえよう。

品川教授は、「本件判決が指摘する差異は、不動産に関して所得税法60条1項の規定の存在があり、生命保険の年金のような定期金にはそのような規定がないというだけであって、相続時における当該年金の現在価値と当該不動産の現在価値はいずれも相続税の課税の対象となる現在価値には変わりがないわけであるから、所得税法60条1項の規定の存在をもって両者の差異を説明したことにはならないはずである。しかも、当該条項は、（前記1で述べたように、）本件非課税規定との関係で定められたわけではなく、シャウプ税制が国民感情にそぐわなかったために政策的に設けられた措置に過ぎないことに留意する必要がある。なお、本判決は、年金の場合には一時金として受領して所得を実現できるから、不動産の場合と異なる旨判示するが、不動産でも相続開始直後に売却すれば、所得が実現することには同じことである。¹⁰²⁾と指摘され、所得税法60条等の関係条文による判決の差異理由根拠に問題があることを指摘されている。この所得の実現時期については、不動産を相続開始直後に売却する場合と、数年後に売却する場合では課税期間も異なる。二重課税の定義で「一の課税期間」という定義部分があり、この部分にも影響する。品川教授が言われるように、売却時期で変動することから、殊更この点を二重課税の判断要素とすることはせず、相続時と課税時期を同じくする場合を一般論として検討する

¹⁰¹⁾ 前掲浅妻教授論文『ホームラン・ボールを拾って売ったら二重課税されるのか』P.47

¹⁰²⁾ 前掲品川芳宣教授論文「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税に二重課税問題 東京地裁平成25年7月26日判決」 P.54

ことと致したい。この場合は、一の課税時期により二重課税に該当し、課税時期がずれる場合は、二重課税の定義には該当しないものの、第3章で前述した二重の負担としての解釈が適当であり、課題整理は同様に必要との認識である。

筆者としては、第3章第1節で記した「最高裁判決研究会」報告書で限定的に示された点、本節(3)で明らかになった点として示した4点の、法令解釈によるH22年最判の射程ともいふべき概念は理解する。一方で、H22年最判にて、将来にわたって受け取るべき年金の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額、すなわち年金受給権として二重課税排除により所得税が非課税とされた部分の金額¹⁰³は、その後の3裁判例にて被相続人の保有期間中の値上り益として、二重課税には当たらないとした部分の金額¹⁰⁴に他ならないのではないか。支払った保険料に対し、年金受給権として増加した金額は、被相続人の保有期間中の値上り益と同じではないか。その差は何か、少なくとも文理解釈としての条文上、その差異理由までは明確にはなっていないのではないか、と考える。よって、本第1節(4)①の観点、②の金子教授の指摘、山田弁護士の見解、及び③の浅妻教授、品川教授の指摘のように、現状関係条文だけでは、二重課税排除の適用範囲を明確に規定することは困難ではないか、現状法体系には課題があるのではないか、と考える次第である。そして解決すべき点があるのではないか、と思慮するものである。次節において課題に対する取組み方を提案する。

以上 第4章第1節

¹⁰³ 第3章第1節のグラフ、相続時の増加分B ($=\alpha$) = 生保年金受取時の所得税非課税部分の金額

¹⁰⁴ 第3章第2節のグラフ、相続時の増加分B ($=\alpha$) = 譲渡時の所得税課税対象部分の金額

第2節 課題への取組み方の提言

(1) 第4章第1節(4)において疑問として残る3点として述べた論点、概念を踏まえ、二重課税の定義の仕方によるが、筆者としては、本論文にて定義した二重課税が存在するという解釈をとる。これは第3章で分類した二重課税の定義を広義に解釈したB分類の学説に近い観点に立つものである。そして相続税と所得税の二重課税については、第2章第1節で述べた課税の中立性、公平性等の観点から、これを解消すべきという考えである。また、二重課税を限定的に捉えた解釈(A分類の学説)においても、相続税と所得税の交錯という関係は存在すると認識し、同様に解消すべきという考えである。これら解消に向けた方策として、①「相続資産時価引継案」と②「被相続人段階と相続人段階での課税選択案」の2案を提案したい。

(2) 提案：①案「相続資産時価引継案」

- ① ①案として、現状所得税法60条と9条の関係において、譲渡等の所得課税では、相続税と所得税の課税上、二重課税が存在しているという解釈による場合である。これは第1節(4)の疑問点として残る概念から、法令解釈として二重課税の定義に該当すると考える場合である。この場合の二重課税を回避する方策として、相続資産の引継ぎについて、相続時に被相続人の取得価額ではなく、時価での引継ぎとする案を提案したい。この提案は、第2章で考察した諸外国制度の中で、米国や英国等において採用されている取扱いと基本的に同様のものである。つまり相続税の課税標準として相続税の課税対象となった相続資産については、その資産を譲渡した際の所得税については、相続時にその時の時価(現行制度は被相続人の取得価額)で取得したものとして、譲渡所得税を計算するという提案である。相続時に課税標準額となるのは、原則として相続時の時価である。その時点で原始取得か承継取得かには関わらず、課税標準として確定した価額である原則時価について、その資産の譲渡時における取得価額は、この相続時の時価すなわち課税標準額とするものである。現状の所得税法59条、60条、9条を整理し、時価での引継ぎを認めることにより、二重課税排除とすべ

きと考えるものである。

課題解決策そのものは立法政策に委ねられる点や、所得税法 60 条の歴史から大きな転換となるものと理解する。しかしながら、生保年金二重課税事件が法令解釈として二重課税を指摘したものであり、筆者としては現状条文上二重課税という定義が成立するという解釈である。またこれは立法政策に関わることであろうが、時代の変遷を経て、被相続人と相続人の関係がより個々の存在となっている点、グローバル化した現代における世界各国の標準的水準勘案の必要性が増している点等を考慮し、二重課税の定義がより当てはまる現状になっているのではないかと思考するものである。

- ② 尚、二重課税と考える定義については、前述の通り相続税は所得税の補完税とする概念によるものである。税制調査会答申においても、「相続税は、所得税の補完税として、また富の再分配を図るという意味で、重要な役割を持っている¹⁰⁵」との指摘があり、我が国においても一般的な概念と理解する。更に H22 年最判が二重課税に当たるとした判旨は、この概念に基づき、相続税と所得税が同種の税であるが故の二重課税排除としたものと理解する。一方前述の通り、瀧圭吾教授が示された異次元説という概念がある。この場合は二重課税と定義せず、第 3 章第 3 節で示した二重の負担という定義がより当てはまるものと考えられる。
- ③ また、第 3 章で記載した「一の課税期間」という二重課税定義部分がある。相続資産の譲渡時期によっては、相続税と所得税の課税期間が、「一の課税期間」とはならない場合がある。この場合も異次元説の場合同様、二重の負担という定義がより当てはまるものとする。筆者としては、補完税の概念による二重課税の定義が適当であるとの認識である。また課税期間は、相続時と譲渡時が同一の課税時期を二重課税検討の一般論として捉え、譲渡時期が相続時の課税時期と異なる場合は、二重の負担の定

¹⁰⁵ 前述（第 2 章第 2 節）昭和 43 年 7 月 税制調査会答申 P.26。前述第 2 章第 2 節に記載した通り、平成 15 年の税制調査会の答申でも同様の記述あり。

義が適当と考える。そして、このような二重の負担という定義が適当である場合を含め、この時価での引継ぎを提案するものである。

- ④ 更に、二重課税排除について、債務控除や現状の租税特別措置法 39 条 1 項（以下「措置法 39 条」と表す）の考え方もあろうが、以下のような問題点から時価での引継ぎを解決策の方向性としたい。つまり、債務控除については、「確実と認められるものに限る」¹⁰⁶との現行法規定通り、不確定なものは債務として控除すべきではない。相続時点で将来の譲渡時の所得税債務を相続税から控除することは、確定していないものの控除であり、やはり困難な施策となろう。また、措置法 39 条は、相続の申告期限後 3 年間に譲渡した資産に係る、譲渡時の取得費の計算に相続税額の一部を含めるという特別措置で、譲渡所得税の減額措置となるものである¹⁰⁷。この措置は、伊川教授の指摘通り、「相続税を納付することは当該財産を取得するための費用に当たらないことは明らかであり、また付随費用に当たると考えることも困難であろう。」の通りと考える。あくまで立法政策による救済措置であり、論理的に取得価額に加算することは適切ではないと考えるものである。
- ⑤ このような相続資産の譲渡について、取得価額を相続時の時価とする案は、谷口勢津夫教授がその著書の中で、立法論としては可能であるとされ、立法論として決められる点を指摘されているように思う¹⁰⁸。

¹⁰⁶ 相続税法第十三条、第十四条。第十四条：「前条の規定によりその金額を控除すべき債務は、確実と認められるものに限る。」

¹⁰⁷ 山口敬三郎 税理士 「相続土地の売却益に対する譲渡所得課税と相続税との二重課税（上）（中）（下）」税理 58 卷 10 号、11 号、12 号 2015 年 8 月 （中）P.87 「租税特別措置法 39 条 1 項（以下「措置法 39 条」と表す）は、昭和 45 年に創設されたもので、「制度の趣旨は『相続税の課税対象となった相続財産の譲渡が相続の直後に行われる場合には、相続税と譲渡に係る所得税が相次いで課されることによる負担の調整を図るため、譲渡資産に係る相続税相当額を取得費に加算する特例を設ける』（財務省資料）というものである。」

福岡耕二 税理士「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論 —土地等に対する相続税と所得税との課税関係—」税法学 575 2016 年 P.277

¹⁰⁸ 前掲谷口勢津夫 『税法基本講義[第 7 版]』 弘文堂 2021 年 10 月 P.224～ 「前記の『別世

- ⑥ この時価での引継ぎについては、奥谷健教授が、東京地裁平成4年3月10日判決¹⁰⁹の時効取得した資産の取得費を援用され説明されている。すなわち「Aは取得時効によってこの土地を原始取得しており、取得に際して購入費用を負担していないにもかかわらず、取得費が認められるのである。このような判断の根拠として、判決では『一時取得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされることになるから、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われることにな』るためであると述べられている。つまり、一時所得として既に時価までの値上り益は課税されているため、譲渡時にはその後の値上り益だけが課税されることで足りるというのである。¹¹⁰」と述べられる。
- ⑦ 取得時効はその収入金額の発生時期が、援用時説など各説あり争点の中心であると理解するが、取得費については上記のような判示がされており、参考となるものと考え¹¹¹。つまり、地裁判決において、資産の前所有者（＝被相続人）の保有期間中のキャピタルゲインは課税済みであり、譲渡時には次の所有者（＝相続人）の保有期間中のキャピタルゲインのみ課税すれば足りることを、明確に判示しているものと言えよう。これは法令解釈と言えるものという理解であり、正に本提案に示した時価での引継ぎと同様のものとする。
- ⑧ このような譲渡益が生じる資産の時価引継の考えは、浅妻教授の著書では、被相続

界』構造も法律の創造物である以上、立法によってこれを廃止することも、また、『別世界間交流規定』を定めることも、もちろん、可能である。」と述べられている。

¹⁰⁹ 訟月 39 卷 1 号 139 頁、税資 188 号 573 頁

¹¹⁰ 前掲奥谷健 広島修道大学法学部准教授 「相続税と所得税の「二重の負担」」立命館法学 352 号 2013 年 6 号 P.133～135

¹¹¹ 三木義一 他「取得時効」『実務家のための税務相談（民法編）第2版』P.49～57 有斐閣 2006 年 12 月、岩崎政明「取得時効の援用と所得課税」『ハイポセティカル・スタディ租税法（第3版）』P.3～11 弘文堂 2010 年 10 月、佐藤孝一 国税庁審理室訟務専門官「取得時効に係る所得の課税時期」税経通信 Vol.4 7 No.1 5 1992 年 12 月、寺沢守弘 東京国税局課税第一部国税訟務官室 「地方裁判所判決紹介」税務事例 Vol.2 5 No.4 1993 年 4 月、望月爾 立命館大学教授「一時所得－取得時効」中里実他編 『租税判例百選 第5版』P.87 他

人が死亡直前に相続資産を売却し譲渡益を得て所得税が課される場合に対し、被相続人が死亡し相続税が課されるが、相続後値上り益がなく所得税がゼロの場合と比べて、均衡を失する、とされる¹¹²。また、措置法 39 条が創設された昭和 45 年改正税法において、4 つの案が検討され、そのうちの 하나가当該解決策第 1 案と同様の内容であり、その際にも、浅妻教授同様の指摘がなされている。そして、当該検討案は、「税制上説明が困難な面を生ずる」として、現行措置法 39 条の案が採用された¹¹³。

- ⑨ 確かに公平感として、比較する時点においてはこのような指摘が生じることは理解する。しかしながらどの時点で公平感を重視すべきか、あるいはどの納税者との比較において重視するか等、その比較時点が多様なのではないだろうか。これらすべての場合を網羅することの困難性があるのではないだろうか。被相続人と相続人という異なる帰属先での比較は、事象として異なる場合と考えて良いのではないだろうか。加えて被相続人が自らの意思として、固定資産を売却する選択肢を有する場合の比較は、公平感の問題は縮小すると考えて良いのではないか。また前述第 1 節（4）③で引用した品川教授論文の指摘の通り、現状制度においても見方によっては不公平感が存在しているのではなかろうか。これらの観点から、現状に比し公平感として許容の範囲ではないだろうかと考える次第である。そして何より、H22 年最判の結果を経ていることが、措置法 39 条成立当時との法令解釈の変化を妥当と考える背景、要因である。

¹¹² 前掲浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか』 中央経済社 2020 年 2 月 P.48 「もしも最判平成 22 年 7 月 6 日の画期的な解釈論の射程が所得税法 60 条 1 項に及ぶならば、相続人が第三者に売った時の 5 億円という価格は相続開始時から上がっていませんので、相続人について所得税非課税となるべきです。しかし、このような扱いは、被相続人が死亡直前に 5 億円で売却し譲渡益を得て所得税が課される（次に被相続人が死亡し相続税が課される）例と比べて、均衡を失します。」

¹¹³ 前掲福岡耕二 税理士「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論 — 土地等に対する相続税と所得税との課税関係 —」 税法学 5 7 5 2016 年 P.277~P.278

(3) 提案：㊸案「被相続人段階と相続人段階での課税選択案」

- ① 次に㊸案として、現状条文上所得税法9条の適用を受けない相続税と所得税の課税関係においては、二重課税とは言えないと考える場合である。つまりH22年最判及びその後の3裁判の判決結果により、H22年最判の射程範囲を限定的とする解釈である。この場合は、現状60条及び9条の規定について、前述第1節(3)で明確になったと考えた4点から、本論文で定義する二重課税との解釈には該当しないであろうとするものである。但し、被相続人の所得税を相続人に繰延べて課すことで、相続人の相続税との間で交錯という関係が生じているという理解である。被相続人と相続人という異なる納税義務者において、所得税と相続税という異なる税目での課税関係が起りうることから、交錯という関係を生じさせていると認識する。そして、二重課税の定義に該当せずとも、二重の負担という状態を作り出しているものとする。提案内容としては、被相続人が相続時点で譲渡したとみなして計算し、被相続人段階で所得税を課すことと、相続人段階で相続税として課すことの、選択性にするというものである。相続人段階で相続税として課す内容は、現行制度と同様のものである。これにより、現状に比し納税義務者、税目の概念が明確になるのではなかろうか。

この提案の場合、原始取得資産については二重課税となり、承継取得資産については二重課税とはならない等、H22年最判の射程範囲を明確にしたうえでの方策とまでは言えず、対象資産の範囲に不透明性が残る。射程範囲の如何という対象資産範囲の問題は残るが、射程外となった資産についても、二重の負担の低減、納税者の納得性という点で意義があるものとする。

- ② 本提案内容は、提案㊸案で前述した、措置法39条が創設された昭和45年の4つの検討案のうちの一つでもある¹¹⁴。相続税課税に際して、被相続人の譲渡所得税額を計算

¹¹⁴ 前掲福岡耕二 税理士 「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論 - 土地等に対する相続税と所得税との課税関係 -」 税法学 575 2016年 P.277~279 において、昭和45年の税制調査会の調整方法の検討内容を以下のような4つの方法として紹介されている。「①相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、相続税評価額を取得価額とみなす案 ②相続財産を処分した場合、譲渡所得

し、これを相続税評価額から債務控除として差し引く方法と、現行の取得費引継ぎ方法を選択する案である。当該㉔案も同様に、被相続人が相続資産を譲渡したものとみなして所得税計算し、被相続人の所得税として課税することと、現行取得価額引継の課税方法の選択を相続人が行うというものである。みなし計算は、相続時点の時価すなわち相続税評価額で計算することにより、相続税計算での債務控除も、確定した金額として計算できると認識する。

③ これは篠原教授論文で潜在的所得税債務の解消方法として提案されており¹¹⁵、武田昌輔教授論文でも提案されている¹¹⁶。被相続人への課税は被相続人の課税として、相続人への課税は相続人への課税として行うことが、選択制としてでも存在することにより、相続人において、二重課税あるいは二重の負担という交錯の関係が現状に比し解消に向かうものとする次第である。

④ 尚、上記2案の他にも、二重課税があるか否かに関わらず、相続税と所得税の交錯

の計算上、その相続財産に係る相続税額を取得費に準じて差し引く案 ③相続税課税に際して、被相続人の譲渡所得税額を計算し、これを相続税評価額から債務控除として差し引く案 ④上記3の方法と、現行の取得費引継ぎ方法を選択する案」これらの案について「③や④の案は税制上理論的であるが、シャープ勧告に基づいてなされた方法と大同小異であり、納税者の批判の解消にはほとんど役立たないと思われる難点があり、①の方法は、相続直前に資産を譲渡した者とのバランス等、税制上説明が困難な面を生ずるとして、結局②の案によって調整措置を講ずることとされた。」とされ、この②案が措置法39条である。

¹¹⁵ 前掲篠原教授論文P.62～63「現実的な妥協案として、『相続人の選択によりみなし譲渡所得課税の選択を認める』という選択制の導入が考えられるのではないか。みなし譲渡所得課税を選択すれば潜在的所得税債務は『顕在化』し、相続税法14条により債務控除される。この方式では、選択があった場合に相続時点での含み益へ所得課税を行うことになる。現実の納税額が債務控除されるのだから制度として分かり易く、それは選択制のメリットの一つである。」

¹¹⁶ 武田昌輔 成蹊大学名誉教授「相続税の改善構想」税研第52号 VOL.9 1993年11月P.24～25 「かつて、土地等の相続があった場合においては全面的にみなし譲渡が適用されたが、昭和37年に、みなし譲渡を適用するかどうかを選択することに改正が行われた。その後、昭和48年に至り、現行所得税法第59条のように全面的にみなし譲渡はなかりしものとして措置されたのである。したがって、前例の存するところであって、このような選択方式がもっとも妥当であると考えられる。このようにすれば、上述のような事例においては、まず譲渡計算に対する所得税を納付し同時にこの納付税額相当額は、相続税評価額から控除することができることになる。」

があるケースにおいて、条文の明文化を充実させることによって、透明性を向上させることが考えられる。すなわち、二重課税の対象となる資産の範囲をより明確化するため、現状 60 条、9 条において、何らかの基準を設けることの有用性は高いと考えられる。もちろん、明文化することが法律上常に正しいというものではないと理解する。様々な事象への対応面、融通性等、意図的に現状条文対応が図られていたのかもしれない。しかし筆者としては今回の考察から、明文化することによる有用性があるのではないかと思慮する。実際、三木義一教授は、「・・・所得税法 59 条、60 条の明文規定があるので、15 号の非課税規定は適用されないという反論も可能であるが、双方の条文が矛盾しているともいえるので、『別段の定めのあるものを除き、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの』という程度の明確化は必要となろう。」¹¹⁷と述べられている。

選択性による課税方式や、明確化した条文等の設定により、法的安定性、予測可能性、納税者の納得性の面でも改善の方向に進み、二重の負担という懸念の減少に繋がるのではないかと考える。

以上 第 4 章第 2 節

¹¹⁷ 前掲三木義一 税経通信 2010 年 9 月「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」P.22 筆者の分類による B 分類と考える。

おわりに

最後に、瀧圭吾教授論文の文章¹¹⁸を紹介して締め括りとしたい。瀧教授は、1950年前後の相続税と所得税の法改正、立案担当者の説明等を精緻に分析され、現行法の理解としては、第1章以降で紹介した相続税と所得税の異次元説が妥当であることは揺るがないとされる。また「実質的には被相続人に対する所得税の課税が形式的には相続人に対して行われる場合（所得税法60条1項等）、相続人は同一の経済的価値について相続税を支払った後に所得税をも支払うことになるが、これは被相続人に対する所得課税が繰り延べられたことの帰結であって許容される。また同一の経済的価値に対して世代ごとに相続税が課されることは、当然である。しかしながら、実際には、相続税と所得税の関係は、現行法においては必ずしも整理されていない。そして、そのことの原因の一つは、1950年前後における両者の関係についての理解の変容及び復旧に際して、実定法上の制度の整備が十分に行われなかったことにある。」と述べられている。筆者としては、二重課税の捉え方で異なる点はあるものの、正に同様の課題認識をもつものである。これら課題認識に対し、微力ながら課題解決に向けた取組み方の提案を志向して論文を纏めてきた。この紹介をもって、本論文の締め括りと致したい。

以 上

¹¹⁸ 瀧圭吾 「相続税と所得税の関係・再論」神戸法学雑誌第69巻第1号 神戸法学会 2019年6月 P.59～P.73

◆関係法令

所得税法

(非課税所得)

第九条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

十七 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（昭和二十五年法律第七十三号）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。）

(配当等とみなす金額)

第二十五条 法人（法人税法第二条第六号（定義）に規定する公益法人等及び人格のない社団等を除く。以下この項において同じ。）の株主等が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額（同条第十二号の十五に規定する適格現物分配に係る資産にあっては、当該法人のその交付の直前の当該資産の帳簿価額に相当する金額）の合計額が当該法人の同条第十六号に規定する資本金等の額又は同条第十七号の二に規定する連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、この法律の規定の適用については、その超える部分の金額に係る金銭その他の資産は、前条第一項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は金銭の分配とみなす。

三 当該法人の株式分配（法人税法第二条第十二号の十五の三に規定する適格株式分配を除く。）

(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)

第五十九条 次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを

除く。)又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

一 贈与(法人に対するものに限る。)又は相続(限定承認に係るものに限る。)若しくは遺贈(法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。)

(贈与等により取得した資産の取得費等)

第六十条 居住者が次に掲げる事由により取得した前条第一項に規定す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。)

第十款 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

第六十七条の四 居住者が第六十条第一項各号(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。

租税特別措置法

(相続財産に係る譲渡所得の課税の特例)

第三十九条 相続又は遺贈(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下この条において同じ。)による財産の取得(相続税法又は第七十条の五、第七十条の六の九、第

七十条の七の三若しくは第七十条の七の七の規定により相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含む。第六項において同じ。)をした個人で当該相続又は遺贈につき同法の規定による相続税額があるものが、当該相続の開始があつた日の翌日から当該相続に係る同法第二十七条第一項又は第二十九条第一項の規定による申告書(これらの申告書の提出後において同法第四条第一項に規定する事由が生じたことにより取得した資産については、当該取得に係る同法第三十一条第二項の規定による申告書。第四項第一号において「相続税申告書」という。)の提出期限(同号において「相続税申告期限」という。)の翌日以後三年を経過する日までの間に当該相続税額に係る課税価格(同法第十九条又は第二十一条の十四から第二十一条の十八までの規定の適用がある場合には、これらの規定により当該課税価格とみなされた金額)の計算の基礎に算入された資産の譲渡(第三十一条第一項に規定する譲渡所得の基因となる不動産等の貸付けを含む。以下この項、第四項及び第八項において同じ。)をした場合における譲渡所得に係る所得税法第三十三条第三項の規定の適用については、同項に規定する取得費は、当該取得費に相当する金額に当該相続税額のうち当該譲渡をした資産に対応する部分として政令で定めるところにより計算した金額を加算した金額とする。

相続税が取得費に加算される特例(相続財産を譲渡した場合の取得費の特例)

出典：国税庁 HP

(1) 特例の概要

相続又は遺贈により取得した土地、建物、株式などの財産を、一定期間内に譲渡した場合に、相続税額のうち一定金額を譲渡資産の取得費に加算することができます。

(注) この特例は譲渡所得のみに適用がある特例ですので、株式等の譲渡による事業所得及び雑所得については、適用できません。

(2) 特例を受けるための要件

1. イ 相続や遺贈により財産を取得した者であること。

2. ロ その財産を取得した人に相続税が課税されていること。
3. ハ その財産を、相続開始のあった日の翌日から相続税の申告期限の翌日以後3年を経過する日までに譲渡していること。

(3) 取得費に加算する相続税額

取得費に加算する相続税額は、次の算式で計算した金額となります。ただし、その金額がこの特例を適用しないで計算した譲渡益（土地、建物、株式などを売った金額から取得費、譲渡費用を差し引いて計算します。）の金額を超える場合は、その譲渡益相当額となります。

なお、譲渡した財産ごとに計算します。

<算式>

$$\begin{array}{rcc}
 \text{その者の} & & \text{【 その者の相続税の課税価格の計算の} \\
 \text{相続税額} & \times & \text{基礎とされたその譲渡した財産の価額】} \\
 & & \text{【 その者の相続} & \text{【 その者の} \\
 & & \text{税の課税価格】} & \text{+} & \text{債務控除額】} \\
 & & & & \text{=} & \text{取得費に加算} \\
 & & & & & \text{する相続税額}
 \end{array}$$

相続税法

(相続又は遺贈により取得したものとみなす場合)

第三条 次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に掲げる者が、当該各号に掲げる財産を相続又は遺贈により取得したものとみなす。この場合において、その者が相続人（相続を放棄した者及び相続権を失った者を含まない。第十五条、第十六条、第十九条の二第一項、第十九条の三第一項、第十九条の四第一項及び第六十三条の場合並びに「第十五条第二項に規定する相続人の数」という場合を除き、以下同じ。）であるときは当該財産を相続により取得したものとみなし、その者が相続人以外の者であるときは当該財産を遺贈により取得したものとみなす。

一 被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約（保険業法（平成七年法律第百五号）第二条第三項（定義）に規定する生命保険会社と締結した保険契約（これに類

する共済に係る契約を含む。以下同じ。) その他の政令で定める契約をいう。以下同じ。) の保険金 (共済金を含む。以下同じ。) 又は損害保険契約 (同条第四項に規定する損害保険会社と締結した保険契約その他の政令で定める契約をいう。以下同じ。) の保険金 (偶然な事故に基因する死亡に伴い支払われるものに限る。) を取得した場合においては、当該保険金受取人 (共済金受取人を含む。以下同じ。) について、当該保険金 (次号に掲げる給与及び第五号又は第六号に掲げる権利に該当するものを除く。) のうち被相続人が負担した保険料 (共済掛金を含む。以下同じ。) の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分

第三章 財産の評価

(評価の原則)

第二十二条 この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

(定期金に関する権利の評価)

第二十四条 定期金給付契約で当該契約に関する権利を取得した時において定期金給付事由が発生しているものに関する権利の価額は、次の各号に掲げる定期金又は一時金の区分に応じ、当該各号に定める金額による。

一 有期定期金 次に掲げる金額のうちいずれか多い金額

イ 当該契約に関する権利を取得した時において当該契約を解約するとしたならば支払われるべき解約返戻金の金額

ロ 定期金に代えて一時金の給付を受けることができる場合には、当該契約に関する権利を取得した時において当該一時金の給付を受けるとしたならば給付されるべき当該一時金の金額

ハ 当該契約に関する権利を取得した時における当該契約に基づき定期金の給付を受け
るべき残りの期間に応じ、当該契約に基づき給付を受けるべき金額の一年当たりの平均額
に、当該契約に係る予定利率による複利年金現価率（複利の計算で年金現価を算出するた
めの割合として財務省令で定めるものをいう。第三号ハにおいて同じ。）を乗じて得た金
額

所得税法

第二節 生命保険契約等に基づく年金に係る源泉徴収

（源泉徴収義務）

第二百七条 居住者に対し国内において次に掲げる契約その他政令で定める年金に係る
契約に基づく年金の支払をする者は、その支払の際、その年金について所得税を徴収し、
その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。

一 第七十六条第六項第一号から第四号まで（生命保険料控除）に掲げる契約

（徴収税額）

第二百八条 前条の規定により徴収すべき所得税の額は、同条に規定する契約に基づい
て支払われる年金の額から当該契約に基づいて払い込まれた保険料又は掛金の額のうちそ
の支払われる年金の額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控
除した金額に百分の十の税率を乗じて計算した金額とする。

所得税法施行令

（相続等に係る生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算）

第八十五条 第八十三条第三項（生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額
の計算上控除する保険料等）に規定する生命保険契約等（以下この項及び次項において
「生命保険契約等」という。）に基づく年金（同条第一項に規定する年金をいう。以下こ

の条において同じ。)の支払を受ける居住者が、当該年金(当該年金に係る権利につき所得税法等の一部を改正する法律(平成二十二年法律第六号)第三条(相続税法の一部改正)の規定による改正前の相続税法(次条第一項において「旧相続税法」という。)第二十四条(定期金に関する権利の評価)の規定の適用があるもの(次項において「旧相続税法対象年金」という。)に限る。)に係る保険金受取人等に該当する場合には、当該居住者のその支払を受ける年分の当該年金に係る雑所得の金額の計算については、第百八十三条第一項の規定にかかわらず、次に定めるところによる。

一 その年に支払を受ける確定年金(年金の支払開始の日(その日において年金の支払を受ける者が当該居住者以外の者である場合には、当該居住者が最初に年金の支払を受ける日。以下この項及び次項において「支払開始日」という。)において支払総額(年金の支払の基礎となる生命保険契約等において定められている年金の総額のうち当該居住者が支払を受ける金額をいい、支払開始日以後に当該生命保険契約等に基づき分配を受ける剰余金又は割戻しを受ける割戻金の額に相当する部分の金額を除く。以下この条において同じ。)が確定している年金をいう。以下この項及び次項において同じ。)の額(第七号の規定により総収入金額に算入される金額を除く。)のうち次に掲げる確定年金の区分に応じそれぞれ次に定める金額は、その年分の雑所得に係る総収入金額に算入する。

イ 残存期間年数(当該居住者に係る支払開始日におけるその残存期間に係る年数をいい、当該年数に一年未満の端数を生じたときは、これを切り上げた年数をいう。以下この条において同じ。)が十年以下の確定年金 一課税単位当たりの金額(当該確定年金の支払総額に百分の四十(残存期間年数が五年以下である場合には、百分の三十)を乗じて計算した金額を課税単位数(残存期間年数に当該残存期間年数から一年を控除した年数を乗じてこれを二で除して計算した数をいう。)で除して計算した金額をいう。)に経過年数(支払開始日からその支払を受ける日までの年数をいい、当該年数に一年未満の端数を生じたときは、これを切り捨てた年数をいう。以下この項及び次項において同じ。)を乗じて計算した金額に係る支払年金対応額(当該計算した金額にその支払を受ける年金の額に

係る月数を乗じてこれを十二で除して計算した金額をいう。以下この項及び次項において同じ。)の合計額

所得税基本通達

法第 60 条《贈与等により取得した資産の取得費等》関係

(昭和 47 年以前に贈与等により取得した資産の取得費)

60-1 法第 60 条第 1 項及び第 4 項の規定は、昭和 48 年 1 月 1 日以後に贈与、相続若しくは遺贈又は低額譲渡により取得した資産について適用され、昭和 47 年 12 月 31 日以前に贈与、相続若しくは遺贈又は低額譲渡により取得した資産については、所得税法の一部を改正する法律（昭和 48 年法律第 8 号）による改正前の所得税法又は旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号をいう。）の規定が適用されることに留意する。（昭 49 直所 2-23、令 2 課資 3-7、課個 2-18、課法 11-4、課審 7-9 改正）

(注) 贈与等の時期に応じ、従前の法律の規定を示すと表 4 のようになる。

(表4)

贈与等の時期 贈与等の区分		昭25. 4. 1	昭27. 1. 1	昭29. 1. 1	昭33. 1. 1	昭37. 1. 1	昭40. 4. 1	昭48. 1. 1
		昭26.12.31	昭28.12.31	昭32.12.31	昭36.12.31	昭40. 3.31	昭47.12.31	
贈与	① 被相続人からの死因贈与							
	② ①以外の贈与					有 無	有 無	
相続	③ 限定承認に係る相続						有 無	
	④ ③以外の相続							
包括遺贈	⑤ 限定承認に係る包括遺贈						有 無	
	⑥ ⑤以外の包括遺贈							
特定遺贈	⑦ 被相続人からの特定遺贈							
	⑧ ⑦以外の特定遺贈					有 無	有 無	
低額譲渡	譲渡の対価が取得費・譲渡費用の合計額以上のもの					有 無	有 無	
	譲渡の対価が取得費・譲渡費用の合計額未満のもの					有 無	有 無	

(注) 1 〰 の期間内に取得した資産は、その取得の時の時価に相当する金額により、当該取得の時において取得したものとみなされることを示す。

----- の期間内に取得した資産は、贈与者等がその資産を保有していた期間を含めて引き続き所有していたものとみなされることを示す。

~~~~ の期間内に取得した資産は、実際の譲受けの対価をもって、当該取得の時において取得したものとされることを示す。

2 「有」は、贈与者等について、所得税法の一部を改正する法律(昭和48年法律第8号)による改正前の所得税法第59条第1項《みなし譲渡課税》の規定の適用があったことを示す。「無」は、同条第2項の規定による書面を提出したことにより、贈与者等について、同条第1項の規定の適用がなかったことを示す。

## ◆参考文献

### I. 生保年金二重課税事件関係

1. 青野勝広 「死亡時の『みなし譲渡課税』の負担は過重か ―譲渡所得税と死亡時課税と現行課税方式との比較―」 松山大学論集第22巻第3号抜刷 2010年(平成22年)8月
2. 浅妻章如 「①相続税が課された生命保険年金への所得課税の可否、②源泉徴収の適否と受領者の還付請求(最高裁平成22年7月6日判決)」金融法務事情 NO.1929 2011年9月
3. 浅妻章如 立教大学法学部教授 「最判平22・7・6と最大決平25・9・4後の相続税制と離婚税制」租税研究 2015年11月
4. 一高龍司 関西学院大学教授 「相続税と所得税の二重課税」Jurist NO 1440 平成23年度重要判例解説 2011年
5. 岩崎政明 横浜国立大学教授 「納税者と法人とが保険料を負担した養老保険に係る一時所得の計算」ジュリスト No.1407 2010年9月
6. 岩下忠吾 税理士・日税研資産税部会研究員 「相続と所得の二重課税」 税研 VOL.28 NO.163 2012年5月
7. 大石篤史 「生保年金二重課税 最高裁判決の意義と課題」弁護士 Jurist NO 1410 2010年11月
8. 大淵博義 中央大学商学部教授 「年金受給権と「年金払い」による保険金の相続税と所得税の二重課税問題 ―最高裁(三小)平成22年7月6日判決の検証―」税理 2010.11 2010年11月
9. 神山弘行 一橋大学准教授(当時)「非課税所得・生保年金二重課税事件」 JuristNO.228 June2016 租税判例百選 [第6版] 32
10. 神山弘行 東京大学教授非課税所得「生保年金二重課税事件」JuristNo.253

11. 木村弘之亮 日本大学教授 「保険年金二重課税判決後の還付金」 Jurist NO 1415  
2011年2月
12. 木村弘之亮 日本大学大学院教授 『長崎年金訴訟／特約年金の相続税と所得税の二重課税を取消し』 租税訴訟第5号 財経詳報社（書籍） 2012年1月
13. 小池正明 税理士 「年金払生保の相続税・所得税の二重課税 最判平 22.7.6」 税理  
2010.10 2010年10月
14. 小島俊朗 摂南大学法学部教授 「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」 税大ジャーナル 19号 2012年8月
15. 小林栢弘 税理士 「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について 長崎地裁判決（18.11.7判決）を中心として」 税務通信 2969号 2007年5月
16. 最高裁判決研究会（佐藤英明神戸大学教授、渋谷雅弘東北大学教授、中里実東京大学教授、藤谷武史北海道大学准教授、瀧圭吾学習院大学教授、増井良啓東京大学教授、三木義一青山学院大学教授、水野忠恒一橋大学教授） 「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（2010年）10月22日 及び「最高裁判決研究会」報告書の概要
17. 酒井克彦 国士館大学法学部教授 「みなし相続財産としての年金受給権に基づいて取得した年金への所得課税ー最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決を素材としてー」 税務事例 Vol.4 2 No.9（上）No.10（中）No.11（下-1）No.12（下-2）  
2010年9月
18. 篠原克岳 税務大学校研究部教授 「相続税と所得税の関係についてー「生保年金二重課税事件」を素材とした考察ー」 税務大学校論叢 74 2012年7月5日
19. 末永英男 「最高裁判決『長崎年金二重課税事件』批判」 会計専門職紀要 2011年

3月

20. 辻美枝 大阪経済大学経営学部准教授 「生命保険をめぐる相続税法および所得税法上の諸問題」 税大ジャーナル13 2010年2月
21. 中井稔 高岡法科大学法学部教授「年金型保険金の受領と二重課税問題」税法学 565 2011年5月
22. 中里実 東京大学教授 「租税法におけるストックとフローの関係」Jurist NO1410 2010年11月
23. 中村信行 財務省大臣官房財政経済特別研究官「所得税と相続税・贈与税の二重課税論の着地点」税大ジャーナル 2021年2月
24. 馬場陽 弁護士・名古屋大学非常勤講師 「生命保険年金二重課税判決」税務事例 Vol48 No5 2016年5月
25. 藤谷武史 北海道大学准教授 「生保年金二重課税最判の租税手続法上のインパクト」Jurist NO1410 2010年11月
26. 淵圭吾 学習院大学教授 「相続税と所得税の関係－所得税法9条1項16号の意義をめぐって」Jurist NO 1410 2010年11月
27. 古田孝夫 最高裁判所調査官 「時の判例 最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決」Jurist NO 1423 2011年6月
28. 古谷勇二 税務大学校研究部教育官 「相続税と所得税の二重課税について」税務大学校論叢 90 2017年(平成29年)6月30日
29. 堀口和哉 高千穂大学教授 「生命保険金を巡る諸問題(事例:長崎地裁平成18年11月7日判決) 税務事例 Vol.39 No.8 2007年8月
30. 前野悦夫 税理士 「死亡保険金と同時に支払われた第1回目の特約遺族年金は、相続により取得するものに該当しないことから非課税所得ではないとした事例」 税務弘報 VOL.54 NO.14 2006年11月
31. 三木義一 青山学院大学教授 「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」税経通信

2010年9月

32. 水野忠恒 一橋大学教授（当時）「非課税所得 - 生保年金二重課税事件」  
JuristNo.207 December2011 租税判例百選 [第5版] 34
33. 渡辺充 明治学院大学教授 「生命保険年金二重課税訴訟」判例事報 2096号 2010年

## II. 生保年金二重課税事件後の3裁判関係

34. 伊川正樹 名城大学法学部教授 「譲渡所得税と相続税との調整」税法学 572 2014年11月
35. 伊川正樹 名城大学法学部教授 「みなし配当課税に対する課税は二重課税か」税務QA177号 2016年12月
36. 池本征男 税理士 「相続財産である土地を譲渡した場合の所得税と相続税の二重課税 東京地裁平成25年7月26日判決」国税速報第6293号 2013年12月
37. 奥谷健 広島修道大学法学部准教授 「相続税と所得税の「二重の負担」」立命館法学 352号 2013年6号
38. 奥谷健 広島修道大学法学部教授 「相続税と所得税の二重課税（高裁判決）」税務QA第143回 2015年1月
39. 小田修司 弁護士 「相続税と所得税の二重課税」税務事例研究 145号 2015年
40. 駒宮史博 新潟大学教授 「長崎生命保険年金事件最高裁判決の射程 平成25年7月26日判決」 税務事例 (Vol.46 No.10) 2014年10月
41. 酒井克彦 国土舘大学法学部教授 「相続した土地の含み益への譲渡所得課税の二重課税問題（上）及び（下） 東京地裁平成25年6月20日判決」 税務事例 (Vol.45 No.9、NO.10) 2013年（平成25年）9月
42. 佐藤英明 慶應義塾大学大学院教授 「清算中の会社の株式に対する相続税とその後を受けた残余財産分配に対する所得税は『二重課税』にあたらなかった事例 大阪



- 地裁平成 27 年 4 月 14 日判決」TKC 税研情報 25 卷 4 号 2016 年 8 月
43. 品川芳宣 筑波大学名誉教授・弁護士 「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税に二重課税問題 東京地裁平成 25 年 7 月 26 日判決」TKC 税研情報 22 卷 6 号 2013 年（平成 25 年）12 月
44. 橋本守次 税理士 「相続した土地の売却益に対する相続税・所得税は二重課税か」税務事例（Vol.46 No.6） 2014 年 6 月
45. 馬場陽 弁護士・名古屋大学非常勤講師 「キャピタル・ゲイン課税と所得税法 9 条 1 項 16 号」税務事例（Vol.48 No.9） 2016 年 9 月
46. 福岡耕二 税理士 「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論 - 土地等に対する相続税と所得税との課税関係 -」税法学 5 7 5 2016 年
47. 増田英敏 専修大学法学部教授 弁護士 「相続時までの資産の値上がり益の非課税所得該当性 東京地裁平成 25 年 7 月 26 日判決」TKC 税研情報 23 卷 2 号 2014 年（平成 26 年）4 月
48. 山口敬三郎 税理士 「相続土地の売却益に対する譲渡所得課税と相続税との二重課税（上）（中）（下）」税理 58 卷 10 号、11 号、12 号 2015 年 8 月
49. 山田二郎 弁護士 「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 9 条 1 項 15 号所定の非課税所得には該当しないとされた事例」東京地裁平成 25 年 7 月 26 日判決 租税判例研究 5 0 5 Jurist NO.14762015 年（平成 27 年）2 月
50. 山本圭介 「相続税と所得税の二重課税に関する一考察 - 生保年金二重課税事件の射程を題材に -」青山大学ビジネスロー・レビュー 2016 年 9 月
51. 吉村政穂 一橋大学准教授 「大阪地裁平成 27 年 4 月 14 日」 Jurist NO 1493 租税判例速報 2016 年 5 月

### Ⅲ. 相続税の歴史

52. 大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連（1） 税

- 法学 306 1976 年（昭和 51 年）6 月、 （2）税法学 307 1976 年 7 月
53. 奥谷健 島根大学准教授 「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 2009 年 5 月
  54. 金子宏 「所得概念の研究」 『所得課税の基礎理論 上巻』有斐閣 1995 年 11 月
  55. 金子宏「シャープ勧告の歴史的意義」 租税法研究第 28 号 『シャープ勧告 50 年の軌跡と課題』 P.26、シンポジウム「シャープ勧告 50 年の軌跡と課題」P.77～109 租税法学会 有斐閣 2000 年 10 月
  56. 金子宏 東京大学名誉教授 「租税法の諸課題 –我が国税制の現状と課題–」税大ジャーナル 1 号 2005 年 4 月
  57. 神川和久 前税務大学校研究部教官 「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル 9 号 2008 年 10 月
  58. 菊地紀之 税務大学校研究部教授 「相続税 100 年の軌跡」税大ジャーナル 1 号 2005 年 4 月
  59. 来栖三郎 『相続税と相続制度』 公法の理論（中） 有斐閣 1976 年 8 月
  60. 佐藤進 「相続税の根拠とあり方」 税研第 52 号 VOL.9 1993 年 11 月
  61. 首藤重幸 早稲田大学法学学術院教授 「相続税改革の動向」税研 No.168 2013 年 3 月
  62. 神野直彦 「シャープ勧告における資産課税」租税法研究第 12 号『資産税の諸問題』 租税法学会 有斐閣 1984 年
  63. 武田昌輔 成蹊大学名誉教授 「相続税の改善構想」税研第 52 号 VOL.9 1993 年 11 月
  64. 藤田晴 「取得課税のあり方 –相続税を中心に–」税研第 56 号 Vol.10 1994 年 7 月
  65. 三木義一 「相続税法の原理と政策」租税法研究第 23 号 『相続税の基本原理の法的再検討』租税法学会 有斐閣 1995 年 9 月

66. 水野忠恒 一橋大学大学院教授 「相続税の根拠と課税方式の変遷」 税研 No.139  
2008年5月

67. 水野忠恒 「相続税の意義と根拠」 日税研論集 VOL 6 1 『相続税・贈与税の諸問題』

#### IV. 2010年前の論文及び租税法全般、譲渡所得課税、歴史的考察論文等

##### ◆書籍

68. 浅妻章如 立教大学法学部教授 「最判平 22・7・6 と最大決平 25・9・4 後の相続税（廃止）と所得税」 『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』 第5章（P.119～139） 2017年

69. 浅妻章如 『ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか』 中央経済社  
2020年2月

70. 伊川正樹 「譲渡所得とその課税および実現主義 —増加益清算税と譲渡益課税説の対立点」 『水野武夫先生古希記念論文集 行政と国民の権利』 法律文化社 2011年12月

71. 岩崎政明 横浜国立大学法科大学院教授 「相続税をめぐる諸問題」 水野正一編集 『資産税の理論と課題[改訂版]』 P.179～206 税務経理協会 2005年5月

72. 岩崎政明 「取得時効の援用と所得課税」 『ハイポセティカル・スタディ租税法（第3版）』 P.3～11 弘文堂 2010年10月

73. 金子宏 『租税法 第19版、第21版、第22版、第23版』

74. 金子宏 「所得概念の研究」 『所得課税の基礎理論上巻』 P.112～118 有斐閣 1995年11月

75. 金子宏 「所得税とキャピタル・ゲイン」 『課税単位及び譲渡所得の研究』 P.89～P.128 有斐閣 1996年3月

76. 金子宏 佐藤英明 増井良啓 渋谷雅弘他 『ケースブック租税法 第5版』 弘文堂

2021年6月

77. 佐藤英明編集、岡村忠生他著 『租税法演習ノート[第4版]』 弘文堂 2021年3月
78. 武田昌輔監修 『DHCコンメンタール所得税法 P.473、P.4313』
79. 谷口勢津夫 『税法基本講義[第7版]』 弘文堂 2021年10月
80. 中里実他編 『租税判例百選 第5版、第6版、第7版』
81. 中里実 瀧圭吾 他 『租税法概説 第4版』 有斐閣 2021年12月
82. 中里実 『租税法の潮流 [第一卷]課税問題の変遷』 税務経理協会 2021年4月
83. 増田英敏 『リーガルマインド租税法 第5版』 成文堂 2019年7月
84. 三木義一 他 「取得時効」 『実務家のための税務相談(民法編)第2版』 P.49～57 有斐閣 2006年12月
85. 水野忠恒 『大系租税法 第3版』

◆雑誌等

86. 伊川正樹 名城大学法学部准教授 「譲渡所得課税の特例制度の理論的根拠 – 課税繰延制度と特別控除制度の対比 –」 税法学 565 2011年5月
87. 植松守雄 弁護士 「キャピタル・ゲイン課税の問題点」 『所得税の理論と課題 二訂版』 金子宏編著 第10章 2001年(平成13年)
88. 岡村忠生 「収入金額に関する一考察」 『法学論叢』 第158巻 第5・6号 京都大学法学会 2006年5月
89. 金子宏 東京大学名誉教授 「研究にあたって 総説 – 譲渡所得の意義と範囲 –」 日税研論集 VOL50 「譲渡所得の課税」 2002年
90. 金子宏 「個人所得課税の基本概念 所得税の構造上の問題点の検討と所得税制度の改革の動向」 税研 No.143 vol.24/no.4 2009年11月
91. 財務省 「資産課税(相続税・贈与税)について」 説明資料 2018年10月17日
92. 酒井克彦 国土館大学法学部教授 「所得税の事例研究 第20回 関連者間における所得移転と所得税の課税対象(上)」 税務事例 Vol39 No7 2007年7月

93. 佐藤孝一 国税庁審理室訟務専門官 「取得時効に係る所得の課税時期」 税経通信  
Vol.47 No.15 1992年12月
94. 品川芳宣 筑波大学大学院教授 「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯  
(1)及び(2)」 税理 VOL47 NO.1、NO.2 2004年
95. 渋谷雅弘 東北大学助教授 「生命保険に関する税制」 日税研論集 VOL41 『金  
融資産収益の課税』 1999年
96. 渋谷雅弘 東北大学助教授 「相続・贈与と譲渡所得課税」 日税研論集 VOL50  
「譲渡所得の課税」 2002年
97. 渋谷雅弘 「相続税の本質と課税方式」 税研 NO.139 2008年5月
98. 高野幸大 東洋大学教授 「特約年金に対する相続税と所得税の二重課税該当性」 ジ  
ュリスト No1370 2009年1月
99. 武田昌輔 成蹊大学名誉教授 税研 No134 事例研究大 113回 2007年7月
100. 谷光透税理士他 川崎医療福祉学会誌 VOL.14 No.2 P.395~P.401 2005年
101. 寺沢守弘 東京国税局課税第一部国税訟務官室 「地方裁判所判決紹介」 税務事  
例 Vol.25 No.4 1993年4月
102. 中里実 東京大学教授 「みなし譲渡と時価主義」 日税研論集 VOL50 「譲渡  
所得の課税」 2002年
103. 藤谷武史 「所得税の理論的根拠」 『租税法の基本問題』 有斐閣 金子宏編  
著 2007年11月
104. 増井良啓 東京大学教授 「債務控除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問  
題(上)」 ジュリスト No.1315 2006年7月
105. 「 「債務控除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問  
題(下)」 ジュリスト No.1317 2006年8月
106. 増井良啓 東京大学教授 「所得税法59条と60条の適用関係」 税務事例研究  
VOL96 2007年3月

107. 三木義一 大垣尚司 「年金受給権と年金の課税関係」 立命館法学 第 309 号  
2006 年
108. 水野忠恒 東北大学助教授 「生命保険税制の理論的問題 (上)」 ジュリスト  
No753 1981 年 11 月
109. 水野忠恒 東北大学教授 「所得税と相続税の交錯」 ジュリスト No1020 1993  
年 4 月
110. 水野忠恒 一橋大学教授 「譲渡所得の取得価額」 日税研論集 VOL 5 0 「譲渡  
所得の課税」 2002 年
111. 村上由紀 税理士 「時効取得と課税関係」 税法学 569 2013 年 5 月

#### V. 二重課税定義等の論文等

112. 石村耕治 「二重課税とは何か」 国民税制研究所 (JTI=Japan Tax Institute)  
2015 年 5 月
113. 木村弘之亮 「二重課税の概念」 慶應義塾大学法学部内 法学研究会第 72 巻第  
2 号 1999 年 (平成 11 年) 2 月
114. 小林尚志 「相続・贈与に係る国際的二重課税」 税務大学校論叢 59 号 2008  
年 6 月
115. 是枝俊悟 「相続税と所得税の二重課税容認へ？」 大和総研 Legal and Tax  
Report 2010 年 11 月
116. 高久隆太 「租税条約に基づく政府間協議(相互協議)手続について」 東京国税局  
2021 年 11 月
117. 富士通総研 「相続税と所得税の二重課税が与える波紋」 2010 年 7 月
118. 山本守之 「二重課税排除の手法」 Profession Journal 2019 年 3 月

#### VI. 世界の相続税法関係

119. 一高龍司 京都産業大学助教授 「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」 日税研論集 VOL 5 6 「世界における相続税法の現状」 2004 年 12 月
120. 岡野雄志 税理士 ホームページ 「日本の相続税は本当に高いのか？世界相続税ランキング」 2021 年 11 月 19 日
121. 川端康之 横浜国立大学大学院教授（当時）「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」 日税研論集 VOL 5 6 「世界における相続税法の現状」 2004 年 12 月
122. 坂田純一 杉田宗久 矢内一好 『Q & A 国際相続の税務』 税務研究会出版局 平成 21 年
123. 渋谷雅弘 東北大学助教授 「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」 日税研論集 VOL 5 6 「世界における相続税法の現状」 2004 年 12 月
124. 清水智恵子 税理士 「国際相続における税務 5 米国・勸告・台湾の相続の基本」税経通信' 12.9
125. 首藤重幸 「日本における相続税の現状」 日税研論集 VOL 5 6 「世界における相続税法の現状」 2004 年（平成 16 年）12 月
126. 高野幸大 国土館大学教授 「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」 日税研論集 VOL 5 6 「世界における相続税法の現状」 2004 年 12 月
127. 水野雅史 国税庁国際業務課（サンフランシスコ）他 「米国税制及び税務行政の概要」 税大ジャーナル 24 号 2014 年 9 月
128. 渡辺裕泰 早稲田大学教授 「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信 VOL.67 NO.5 2012 年 5 月
129. Chris Farrell 「How Estate Tax Changes Could Affect You and Your Family The two ways Congress and the Biden administration could shake up inheritances」 April 9, 2021

130. Jeff Van Wychen 「Is the Estate Tax Really “Double Taxation?”」 January 20, 2018
131. OECD ニュースルーム -パリ、2021年5月11日 「相続税、遺産税、贈与税は、不平等対策と公財政の改善により強力な役割を果たすことができる」

## VII. 至近の書籍、論文等

132. 渋谷雅弘 中央大学法学部教授「相続税制と事業承継税制の動向」租税研究 830号 2018年12月
133. 渋谷雅弘 「家族財産の管理・承継の変化と税制」 租税法研究 第48号「家族と税制」 有斐閣 租税法学会 2020年6月
134. 渋谷雅弘 中央大学教授 「相続税・贈与税の動向と課題」インターネット資料 2021年11月
135. 首藤重幸 早稲田大学教授 「相続により取得した年金受給権の相続税評価」税務事例研究 166号 2018年11月
136. 瀧圭吾 「所得の構成要素としての純資産増加」 金子宏、中里実 他編著『租税法と市場』有斐閣 2014年7月
137. 瀧圭吾 「相続税と所得税の関係・再論」神戸法学雑誌第69巻第1号 神戸法学会 2019年6月
138. 宮本佐知子 「相続税課税の現状 -過去最高となった課税割合と強化された税務調査-」 野村資本市場クォーターリー 2019年夏

以上