

# 『同一の経済的価値』

## - 近時の判例から -

濱 田 洋

### 1. はじめに

相続税と所得税間の二重課税の調整を巡って争われた最判平成22年7月6日<sup>1</sup>(以下「最判」)では、従来の制度上あるいは課税実務とは異なり、昭和38年12月6日付けの政府税制調査会の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」にあるように、年金二重課税の問題は所得税と相続税とが別個の体系の税目であることから二重課税は存在しないとのロジックを採用せず、所得税法9条1項16号は「同一の経済的価値に対する相続税または贈与税と所得税との二重課税を排除したもの」であると解し、年金受給権に基づいて毎年支給される年金に対する課税の取扱いを変更した。

しかしながら、この問題となった「二重課税」とは法律等によって明確に定義された概念ではなく、あくまで経済学等において、あるいは一般的な社会通念によって概念的に存在するものであり、公共経済学等、他の学問分野等の解釈によってその意義につき相違があり、論者によって厳密にはその意味するところは必ずしも定かではない。

このような状況下において、特に上記最判が示されて以降、複数の租税訴訟が提起され、対象となる課税が二重課税であるとして当該課税処分は無効を主張する事例が存在しており、多くの租税紛争が発生している。また税制改正においても立法段階において、消費税と自動車関係課税など数多くの各租税法規の間で二重課税であるという議論が起こるなど、いわば二重課税という用語、概念が一人歩きしているともいえる状況にある。

そこで本稿では、上記最判が示した二重課税とはいかなる意義を有するものであるのかという点について、判示にある「同一の経済的価値」に着目する。現行の租税制度において、正確には所得税法9条において非課税の対象となる二重課税につき、最判は実質的な判断による同規定の二重課税対象範囲を規律するものにとらえた上で、さらにこの判決を契機として発生した、相続で取得した財産を譲渡した場合等に生じた二重課税に関連する

1 民集64巻5号1,277頁。

判示を参照し、二重課税を調整すべきとする最判の判示の射程がいかなるものであるのか、すなわち如何なるものが、「同一の経済的価値」に該当し、制度が調整を予定している当該規定における所得税と相続税における二重課税に該当するののかという点につき具体的に検討する。

さらに、かかる検討を通じて、現行租税制度一般が対象としている二重課税がいかなるものととらえられるのか、すなわち他の二重課税調整規定における調整対象がいかなるものを想定しているのか、単に課税根拠となる法規の相違と理解するのではなく、具体的な二重課税の意義に対する基礎的前提を検討することを目的とする。

## 2. 二重課税の概要

### (1) 二重課税の分類と概念

まず、講学上いかなるものが二重課税と捉えられているのか確認する必要があるだろう。

一般に法律学においては二重課税の意義として「同一の課税物件（課税の対象）に対して二度以上重複して課税することを意味し、例えば、日本の会社のアメリカ支店の所得に対して、アメリカも日本も所得税を課するが、これは国際的二重課税の例であり、個人・法人の所得に対し、国は所得税・法人税を課し、地方公共団体は住民税を課すのは、国内における二重課税の例である。」<sup>2</sup>として、同一の課税物件に対して担税力の同一性を有するものと捉えたうえで、重複して課税されるものを二重課税として、さらに課税管轄の観点からその分類を行っている。

- ・ 「国際的二重課税（international double taxation）」
- ・ 「国内的二重課税（domestic double taxation）」

換言すれば、二重課税は、その発生要因によって、同一の納税者に対して2か国以上の複数の国が課税を行う法的二重課税（juridical double taxation）と、同一の課税物件や所得に対して複数課税を行う経済的二重課税（economic double taxation）の2つに大別され<sup>3</sup>、概念的に課税権者（課税管轄）の二重性と対象物の二重性が存在することになる。

但し、両者は二重課税概念として課税の重複であることに変わりはなく、独立の存在として捉えられるものではなく、いわば包括的な経済的二重課税において、二重課税の発生原因別に課税管轄による法的な二重課税が包含される関係と考えるべきであろう。

2 金子宏、新堂幸司、平井宜雄『法律学小事典〔第4版 補訂版〕』（有斐閣、2008）981頁。

3 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税 - 外国税額控除の在り方を中心として -」（税務大学校論叢59号、2009）721頁。

例えば、上記例にある国と地方団体との同一の所得を対象とする課税は法的二重課税でもあり、経済的二重課税にも該当することになるといえよう。また、いわゆる二重課税とは、その概念として課税管轄による法的な重複課税とより包括的な同一の担税力を有する同一の課税物件への重複課税が混在しているものと考えられるべきであり、要因によって異なる二重課税が存在するものと考えられる。

このように二重課税の概念は、具体的な関係として下図のように捉えられる。

従って、単に二重課税であるが故に調整対象と捉えるべきではなく、このような多様な二重課税において、いかなるものが制度上、現行の我が国の各租税法規において二重課税の調整の対象になっているのかを明らかにするべきことになる。また、それに応じて、異なる具体的な対応方法が必要となる（租税条約、外国税額控除、非課税措置等）。

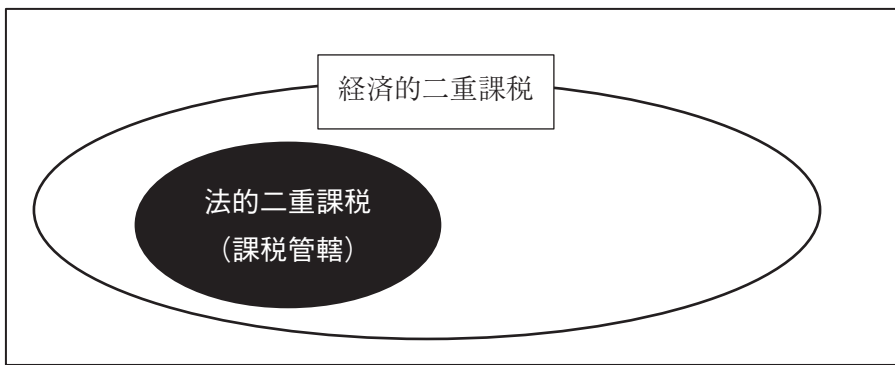


図1 二重課税<sup>4</sup>

しかしながら、二重課税として、そもそも課税の重複を判断する課税物件の同一性をいかに判断すべきか、同一の課税物件が負担する担税力とはいかなるものであるのか必ずしも定かとはいえない。すなわち、指針となる担税力という概念自身が必ずしも明らかなものではなく、単なる担税力の観点から租税法、租税制度における具体的な二重課税の意義を確定することは困難とも考えられ、後述のように効率的・最適課税に基づいた二重課税の意義を再設定する必要があるといえるかもしれない。

## (2) 二重課税の調整理由

そもそも二重課税が調整されるべきとする理由は、現行の租税制度・租税法としては、二重課税につきこれを放置すると、二重課税を受けた納税者が同一の担税力をもつ課税対象に対して、当該物件が有する担税力を超過する租税負担を負うことにあり、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上の要請に、租税

<sup>4</sup> 筆者作成。

負担の公平性（租税公平主義）に抵触することになりかねないことから、制度としてこれを排除するように求められる<sup>5</sup>と考えられている。すなわち現行においては、租税公平主義、租税負担の公平性をその基礎としていることになるかと解される。

また、経済学的にも一定の税収を得るために課税の超過負担によって生じる効率性の損失を最小化する課税<sup>6</sup>、すなわち、二重課税は効率的課税や最適課税に反するものとして租税負担によって効率性を損なうものとして捉えられている。

しかしながら、現行制度や種々の判例等の現状からいえば、二重課税に対する租税法上の取扱いとしては、二重課税が生じたとしても、制度上それを直ちに排除すべき対象とはされていない。すなわち、明文の規定が存在し、あらゆる二重課税を原則として調整し、自動的に排除する措置が取られている制度とはなっていない。つまり、明文の規定をもって二重課税を明示的に禁止する法規は存在せず、指針として二重課税の調整は立法においては議論されるものであり、あくまで一義的には租税原則として立法段階によって対応・考慮されるべき課題であると認識される。

例えば現行の租税制度においては、上記のように個人・法人の所得に対し、国は所得税・法人税を課し、地方公共団体は住民税を課すのは、概念的には国内における二重課税の具体例であると考えられるが、この措置は現状では違法・違憲とされておらず、制度上調整の対象であるとはされていない。国と地方公共団体という形で課税管轄も税目も異なり、課税管轄が異なることで租税負担の公平性に反するとの指摘は可能であるものの、制度上調整の対象とならないものと解されていることになる。

また、外国税額控除制度が想定する国外所得に対する外国法人税などが課せられる場合や租税条約によって排除される二重課税は、経済的二重課税であるとともに、法的二重課税でもあり、国際課税の制度としてその調整が租税条約等によって原則的に対応措置がされている。

このようないわゆる二重課税において制度上の対応措置が異なる状況は、租税法規の基本原則に由来するものと考えられる。租税法規では、基本原則として「租税法は、侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない<sup>7</sup>」ものとして租税法律主義をその基本原則としており、たとえ、経済的に「二重課税に該当するとしても、これを排除又は調整するか否かは、専ら立法政策上の問題<sup>8</sup>」であり、仮にその課税が二重

5 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－」（獨協法学第94号、2014）86頁。

6 アリエ・L・ヒルマン、監訳井堀利宏『入門財政・公共政策』（勁草書房、2006）445頁。

7 金子宏『租税法第21版』（弘文堂、2016）115頁。

8 小林栢弘「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－」（週間税務通信 No.2969、2007）50頁。

課税に該当するものであったとしても、租税負担の公平性をもって憲法や租税原則に反していると評価して、当該二重課税を排除することは、租税法上の明文の規定が存在しない限り、経済的な負担の超過、中立性の阻害及び租税負担の公平性をもって直ちに憲法違反であるとするはできないため<sup>9</sup>である。つまり基本的には租税の専門技術性から立法に大きな裁量が委ねられているものと解するべきであろう。従ってその二重課税の状況に応じて総合的な判断に基づき、調整措置が行われるか否かが決定されることになる。

しかしながら、所得税法9条16号以外にも、同族会社における行為否認計算の対应的調整、受取配当調整や仕入税額控除等、現行の租税制度において二重課税を調整する規定は、複数存在しており、如何なるものが、法制度が想定する二重課税とされるのか法解釈においても検討すべきと考えられる。

### 3. 所得税法9条と最判平成22年7月6日

#### (1) 現行法

所得税法9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

十六 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（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。）

上記現行法の所得税法9条1項16号の非課税規定は、旧所得税法と同じく「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」として、「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（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、所得税を課さないとしている。

しかし、旧所得税法の「第9条第1項第9号に規定する所得のうち」という文言が消え、一時所得からの除外規定であるという文言が消去され、相続等に所得税を課さないという内容に特化され、二重課税排除の観点から、所得税は課さない<sup>10</sup>とされている。従って従前と異なり一時所得に限定した二重課税の調整をその趣旨としているとは考えるべきではない。

また、相続税法においては、本来の相続財産等ではないが、被相続人が掛金を負担した

9 山田重将「法人に対する不動産の遺贈に係るみなし譲渡所得課税に関する問題点－受贈法人への遺留分減殺請求が行われた場合を中心に－」（税務大学校論叢76号、2013）242-243頁。

10 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、加除式）473頁。



保険金を相続人その他の者が受け取った場合や被相続人の退職金手当等で被相続人死亡後3年以内に支給が確定したものを相続人その他の者が受け取った場合など一定の事由に該当する場合は、その財産を相続、遺贈又は贈与により取得したものとみなして、相続税または贈与税を課することとしているが、このみなし相続財産等についても、所得税は非課税である<sup>11</sup>とされている。

## (2) 最判平成22年7月6日

本稿の起点となる最判は以下のように示されている。

### ・所得税法9条1項15号の解釈について

まず、最高裁は、所得税法9条1項15号の解釈について以下のように述べた。

「所得税法9条1項は、その柱書きにおいて「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」と規定し、その15号において「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）」を掲げている。同項柱書きの規定によれば、同号にいう「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」とは、相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。そして、当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にほかならず、これは相続税又は贈与税の課税対象となるものであるから、同号の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される。<sup>12</sup>」

### ・本件年金及び本件年金受給権の取り扱いについて

続いて、最高裁は年金の方法により支払を受ける場合の保険金とは、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、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

11 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、加除式）473頁。

12 筆者下線、以下同。

相当するものとして規定されているものと解され、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うことができ、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うべきである。」と示した。そして、本件年金及び本件年金受給権の取り扱いについて「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。」とし、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」と同一のものであるということができ、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と判断している。

### (3) 最高裁判決研究会

上記最判後、政府税制調査会の専門委員会の下、「最高裁判決研究会」が設置され、平成22年10月22日付けで「『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について<sup>13)</sup>」と題する報告書が公表された<sup>14)</sup>。

当該報告書では、本判決の射程について「本判決は、相続税法24条によって評価がなされる相続財産を直接の射程としているものと考えられる。したがって、法令の解釈変更により実務上対応すべきものは、同条によって評価がなされる相続財産に限定されると考えるのが相当である。」と述べている。

つまり最判の直接的な射程は定期金給付契約に関する権利にとどまると示したものと解されている。これによって最判にあるような実質的な経済的価値の判定による二重課税の対象を限定的にとらえることで、また、対象となる所得税の所得類型も一時所得を中心に限定的にとらえているものと考えられる。

また、直接の射程となっていない、「定期金」以外の相続財産について、①土地・株式、無体財産権等、②値上がり益、③定期積金の利子、配当期待権に分類の上、当該報告書では①土地・株式、無体財産権などについては、「相続財産となったこれらの財産に対して相続税を課しつつ、将来当該財産から生じる収入等に対して所得税を課税することは本判決の趣旨に照らして問題があるとは言えず、一方、②土地、株式等の値上がり益については、「相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法について納税者負担に配慮した調整が図られている。」と述べている。

13 [http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/\\_icsFiles/afldfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afldfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf) (平成28年9月30日)

14 この報告書に関する検討として福岡耕二「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論」税法学575号(2016年5月)、255頁以下。

加えて、③定期預金の利子、配当期待権につき、報告書では、「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係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。通達を含めたこうした取扱いは、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、しかも相続税の評価にあたって源泉所得税額を除くことによって相続時点で利子を受け取って所得税を支払った残額を相続した場合と同様の取扱いとなることから、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。配当期待権に対しても同様と考えられる。」と述べているが、「被相続人に生じている未実現の利得について実現段階で相続人に課税されることについて明文の規定がないことで、今後上記と同様な議論が生じうることを考慮すれば、この際、現行の取扱いについて、確認的な意味で立法的手当てを講じておくことが望ましい。」と立法措置を提案することで、判示による射程範囲を限定的に捉えている。

#### 4. 大阪地判平成27年4月14日<sup>15</sup>・大阪高判平成28年1月28日<sup>16</sup>

続いて、最判以後に提起された諸判決を概観する。

##### (1) 事実の概要

本件は、被相続人Aから相続により取得した株式（破産手続き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の額を除いた分を所得税法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確定申告をした原告らが、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、非課税所得を定める同法9条1項16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、更正の請求をしたところ、所轄税務署長から、更正をすべき理由がない旨の本件各通知処分を受けたため、本件各通知処分の取消しを求める事案である。

本件株式は、原告らが相続した時点で破産手続き中の会社にかかるものであり、当該発行会社は、平成16年10月より当該手続を開始している。かかる手続中において当該会社の従業員等から損害賠償請求を平成17、19年に受けている。当該会社は平成19年5月において破産手続きが集結し、清算手続が開始された。その後上記訴訟が和解後の平成21年12月において所轄税務署に対し、残余財産の確定と清算確定申告書を提出し平成22年2月において原告らに残余財産の分配金を支払、清算手続を結了している。

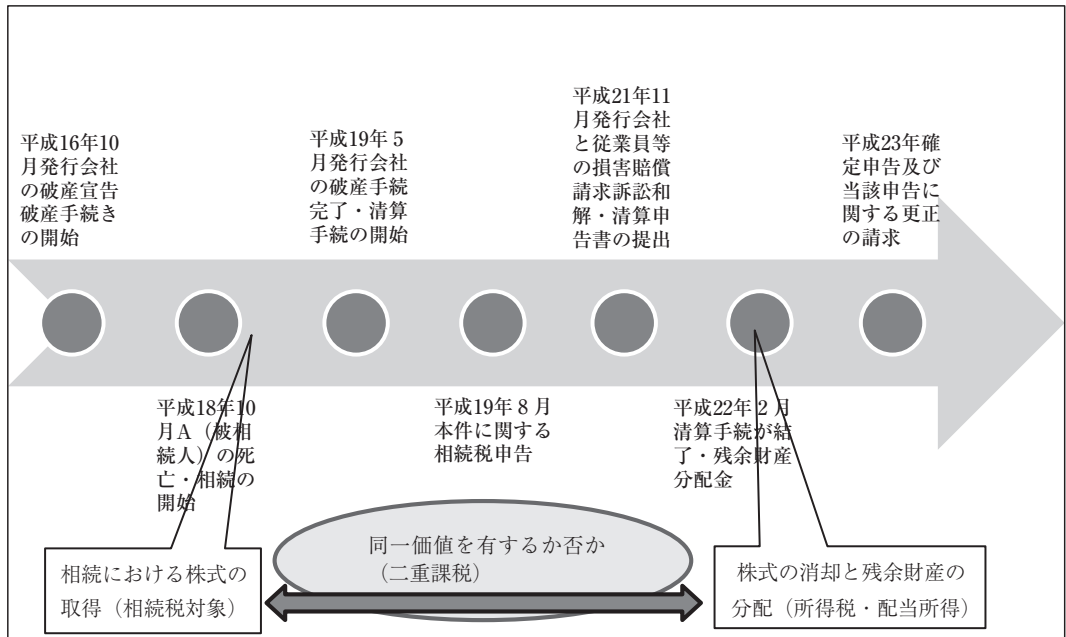
15 裁判所ウェブサイト ([http://www.courts.go.jp/app/hanrei\\_jp/detail5?id=85288](http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=85288)) (平成28年2月10日)

16 判例集未搭載。



原告らは平成18年10月に被相続人の死亡によって相続を開始し、清算手続が開始以後の平成19年8月において相続税の申告を行っている。当該申告において本件株式に関しては、有価証券として約4500万円、未収入金として本件会社の清算配当金約3億6000万円を記載し、かかる算定においては財産評価基本通達における「清算中の会社の株式の評価」に基づいて残余財産の分配金見込額にもとづいている。そして、清算手続が終了した平成22年において残余財産の分配金として1株当たりの資本金等の額を500円、1株当たりの配当等とみなされる金額を3,979円24銭とし、原告らは、保有している相続により保有している株式数に応じて配当等とみなされる額の総額（資本金等の額を超える部分）としてそれぞれ1億7906万6037円の支払を受け、当該分配金を平成22年度の所得税申告において配当所得として申告し、かかる申告に関する更正の請求を行ったものである。

## (2) 関係図



(筆者作成)

## (3) 争点

本件の争点は、シンプルであり、本件のように会社清算における残余財産の分配金として受け取った金額がみなし配当所得として課税されるか否かであり、より具体的には所得税法における非課税規定にいう「相続、遺贈又は個人からの贈与」により取得するものに該当するといえるか否かが争点となったものである。

#### (4) 地裁判旨（請求棄却）

所得税法9条1項は所得税の非課税所得として相続等による取得したものを定めその範囲として「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（平成22年最判参照。）

本件については平成18年に本件被相続人が死亡し、原告らが本件株式を相続により取得したことによって、原告らの担税力は増加しているといえるが、「原告らは、本件相続により原告らに帰属する所得は本件各分配金に相当する経済的価値であるから、本件非課税規定が本件各分配金に相当する経済的価値について適用されることとなるため、本件各分配金については所得税が課されないこととなる等と主張する。

確かに、原告らは相続税の申告において本件株式の資本金に相当する金額を「有価証券」として申告するほかに、「その他の財産」として本件各分配金の見込み額のうち資本金の額を超える部分を申告していたことが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い点から、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。」

「そうすると、原告らが本件相続によって取得したのはあくまで本件株式というべきであり、本件各分配金に相当する経済的価値を本件相続によって取得したということとはできない。」

みなし配当課税の趣旨は、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

るものであり、また、上記みなし配当課税は法人に留保されていた利益の分配を原因として実現した経済的利益を課税の原因とするものであるから、上記みなし配当課税の対象となる経済的利益は、本件非課税規定にいう相続等を原因として取得したものであるというのではない。」

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、本件非課税規定によって禁止される二重課税に当たるといえることはできない。」

以上に対し、原告らは、「本件各分配金のうち本件各みなし配当金に関する部分は、株主に分配される剰余金的性質の経済的利益であるから、既に本件株式の相続税課税価格と評価して相続税が課税されており、見込み金額と実際の分配金の額の差は予想と結果の差でしかないことからすると、本件各みなし配当所得に対する所得税の課税は本件非課税規定によって禁止される二重課税に該当する等と主張する。

しかしながら、本件株式の評価が残余財産分配金の見込み金額でされた理由は、本件株式が破産手続中の法人の株式であって、その相続時点での価値としてほかの適切な評価の方法がないことから、株主が将来受領する残余財産分配金の見込み額をもってすることとしたものであるにすぎず、かかる評価の方法を用いたからといって、本件株式に対する相続税の課税対象が具体的な残余財産分配金である本件各分配金ということではない。

また、原告らは、平成22年最判は、本件非課税規定は相続により取得した経済的価値に対しては所得税を課さないことを明らかにしたものであるところ、本件の場合、本件各みなし配当金が本件相続により取得した経済的価値に該当するから、本件各みなし配当金に係る所得に対して所得税を課すことは平成22年最判によっても許されない等と主張する。

しかしながら、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であるといえることはできないし、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えるべきであるから、本件相続によって原告らが取得した経済的利益といえることはできない。すなわち平成22年最判は本件とは事案を異にするものである。

#### (5) 高裁判旨（請求棄却）

続いて高裁では同様に以下のように判断されている。

##### ①控訴人らに賦課された相続税の課税対象が本件株式であったことについて

控訴人らは、「本件相続当時、破産手続中であった本件会社に係る本件株式に固有の経

済的価値はないが、財産評価基本通達により、本件各分配金の経済的価値が相続税の課税価格計算の基礎に算入され、相続税の課税がされたため、本件各分配金の経済的価値に対する相続税を納付した旨」主張するが「控訴人らが、本件相続によって本件株式を取得し、その取得時における価額に相当する経済的価値を得たことによって、その担税力が増加したことは明らかである。」

「確かに、債務者が法人である場合の破産手続が、支払不能又は債務超過（債務者が、その債務につき、その財産をもって完済することができない状態をいう。）にあるときに開始されること（破産法15条1項、16条1項）からすると、一般に、同手続がされている会社の株式には、経済的価値があると認められないことが大半であるが、破産手続開始決定が取り消される場合があり得ること（同法33条1項）及び本件のように当該破産手続が終了した後、なお清算会社に財産が存在する場合があります。踏まえると、破産手続開始決定がされたという事情のみから直ちにその会社の株式に経済的価値がないということとはできない。」

また、破産手続開始の原因からは、「通常の大半の事例においては、同株式の評価を、財産評価基本通達189-6に基づいて清算による残余財産分配見込額の推計計算をした場合に多額の残余財産の分配が見込まれることがないが」、本件株式は、相続当時、同推計計算をすれば、合計4億0769万6500円という多額の残余財産の分配が見込まれる、相応の経済的価値があるものであった。控訴人らは、本件相続によって、かかる経済的価値を有する本件株式を取得したのであるから、同取得につき、本件株式を課税対象として、相続税法所定の相続税を賦課されるべきこととなる。」

②控訴人らに賦課された所得税の課税対象がみなし配当所得であったことについて

ア 控訴人らは、「本件株式に固有の経済的価値がないことを前提に、本件では、相続税も、所得税も、同じ残余財産分配請求権という経済的価値に対して課税されている旨主張するが、しかし、本件株式に固有の経済的価値がないといえず、「本件で、相続税の課税対象が本件株式であり、また、本件会社の株式は当初、その4万5000株に相当する会社財産は、2250万円に過ぎなかったはずであるにもかかわらず、利益が配当されずに内部留保されてきた結果、清算時には、1株当たり、資本金相当の500円を3979円24銭超える財産的価値を有していた。」

そして、「所得税法25条1項3号が、株主等が法人の残余財産の分配を受けた場合、資本金等の額を超える部分の金額にかかる金銭その他の資産をみなし配当所得として、所得税の課税対象とする旨定めていて、同金銭その他の資産が、当該株主が株主であった期間に係るものに限定される旨定めていないことから、控訴人らが得た上記各1億7906万6037円のみなし配当金は、同号により所得税の課税対象となるものであって、控訴人らが、本

件株式を相続により取得し、その後に残余財産の分配を受けた場合であっても、この理は変わらないと解するのが相当である」。

「かかる解釈は、本件に適用はないものの、所得税法60条が、事業所得、山林所得、譲渡所得及び雑所得の金額の計算について、相続等がされた場合は、その者（相続であれば相続人）が引き続きこれを所有していたものとみなすとして課税の繰延べを定め、平成23年法律第82号による改正により設けられた同法67条の4が、利子所得、配当所得、一時所得及び雑所得の基因となる資産を相続等で取得した場合について、原則として同様に取り扱う旨定めたことから、所得税法が予定した合理的解釈であると裏付けられるものである。」

「以上の事情を踏まえると、控訴人らに賦課された所得税の課税対象は、本件会社に係る残余財産分配請求権ないしこれに基づいて交付を受けたみなし配当所得であり、相続税の課税対象とは異なるものであったと認められる。」

### ③本件非課税規定の適用ができないことについて

「本件非課税規定は、当該財産の取得によりその者に帰属する所得が、当該財産の取得の時にける価額に相当する経済的価値にほかならず、これが相続税等の課税対象となるものであることを前提に、相続税等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等と所得税の二重課税を排除した趣旨と解される（平成22年最判）。」

そして、控訴人らは、「本件各分配金の経済的価値が、相続税の課税価格計算の基礎に算入されて相続税が課税されているので、これに所得税を課すことは、二重課税に相当し、本件非課税規定に反し、許されない旨」主張するが、「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」。

## 5. 東京地判平成25年7月26日・東京高判平成26年3月27日

### (1) 事実の概要

原告は、夫Aの死亡により取得した相続財産につき、税務署長に対し、当該相続税の申告書を提出した。その後原告は、本件相続財産を譲渡した。続いて原告は、税務署長に対し、本件譲渡について、被相続人である夫Aが本件不動産を取得した価額を取得費と



して計算し確定申告書を提出した。

しかし、原告は、税務署長に対し、本件譲渡に係る譲渡所得のうち既に相続税の課税対象となった経済的価値と同一の経済的価値（相続税評価額）については、所得税法9条1項15号〔現16号〕の規定により譲渡収入金額から排除すべきであるとして、更正の請求を行った。これに対し、税務署長は、更正の請求には更正すべき理由がないとした上で、本件各譲渡所得の金額の計算上、取得費の計算誤りを是正する内容の減額更正処分を行った。原告は審査請求手続きを経て、本件更正処分の取り消しを求めて訴訟を提起した。

## (2) 東京地判平成25年7月26日<sup>17</sup>要旨 請求棄却

### ・相続により取得した資産に係る譲渡所得の課税

相続により取得した資産に係る譲渡所得の課税について、「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所得税法33条1項）。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（キャピタル・ゲイン）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。」「そして、所得税法上は、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象とされている」。さらに相続により取得した資産に係る譲渡所得の課税に関し、所得税法60条1項1号が、居住者が贈与、相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算については、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなす旨を定めていることに関しては、「譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（所得税法59条1項参照）、同法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。」とし、同項の規定により、受贈者等の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者等が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者等の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者等に課税されるとしている。

また、「このように、相続により取得した資産に係る譲渡所得に対する課税は、①被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益と②相続人の保有期間中に抽

17 税務訴訟資料263号順号12,265頁。同様の事例として東京地判平成25年6月20日税務訴訟資料263号順号12,238頁、東京高判平成25年11月21日税務訴訟資料263号順号12,239頁。

象的に発生し蓄積された資産の増加益とを合計し、これを所得として、その資産が後に譲渡された時点において、上記の所得が実現したものと取り扱って所得税の課税対象としているものであるということが出来る。」とし、「したがって、所得税法は、被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益について、相続人が相続により取得した資産の経済的価値が相続発生時において相続人に対する相続税の課税対象となることとは別に、相続発生後にそれが譲渡された時において、相続人に対する所得税の課税対象となることを予定している」と解される。」

加えて、上記最判との関係において、「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」ものであり、平成22年最判で問題とされた所得とはその性質を異にし、「平成22年最判の判示には、原審及び第1審の各判決の判示とは異なり、本件非課税規定が被相続人の死亡後に実現する所得に対する課税を許さない趣旨のものか否かという点に関する明示的な言及がなく、また、平成22年最判が是認することができないとした原審の判断の内容には、その点に関する原審の判断部分が引用されていない。」ものであり、これらの点からすると、「平成22年最判は、本件非課税規定が、相続時には非課税所得とされた所得が後に実現するものと取り扱われて課税される場合の所得にも一般的に適用される旨を判示したものであるということとはできない。」

### (3) 東京高判平成26年3月27日<sup>18</sup>要旨 請求棄却

「被相続人保有期間中の増加益は、相続人が当該資産を他へ譲渡した時に相続人保有期間中の増加益とともに具体的に顕在化するのであり、これは当該資産を相続し譲渡した相続人のもとで顕在化するのであるから、当該相続人にこれに対する譲渡所得税相当分を含めて課すことになることが不合理であるとはいえないこと、当該資産の価格は相続人保有期間中に低下する場合もあり、これを譲渡するまでは譲渡所得税相当額は金額的にも不確定なものであって債務と認めるに足りないものであることからすると」、さらに「なお、被相続人保有期間中の増加益を課税対象とする相続税相当額については、租税特別措置法39条により同条所定の限度で所得税法33条3項所定の資産の取得費に含めることができ、控訴人は本件更正処分においてその適用を受けているのであるから」、主張は実質的にも理由がないと判示している。

18 判例集未搭載、なお、上告は不受理となっている。

## 6. 検討

上記大阪地判平成27年4月14日・大阪高判平成28年1月28日は、破産手続を開始している株式会社が発行した株式を相続により取得した者が当該会社の清算手続きの完了により分配を受けた残余財産の分配金が所得税法の規定によるみなし配当に該当し、配当所得として課税される現時点の所得税法の体系が、最判いわゆる年金二重課税事件判決における最高裁判決で見られた枠組みから判断して、二重課税の調整規程たる所得税法9条16号に該当して課税されるべきではないとした主張に対して、判断がくだされたものである。本件で争点となった相続財産は、破産手続き中の株式であり、実際、相続が発生した後、当該手続が完了し、みなし配当が行われ清算手続に移行している。

また、東京地判平成25年7月26日・東京高判平成26年3月27日では、相続により取得した財産の譲渡によって得られた収入に対する譲渡所得課税が相続時における財産的価値と同様であるとして上記同様に、譲渡所得税と相続税の二重課税であるとしてその非課税が主張されたものである。すなわち含み益を有する相続財産に対して相続時において相続税を課し、当該財産を譲渡した際において実現した所得に対して、特に、被相続人が保有している時期に発生したキャピタルゲインに対して、譲渡所得税を課すことは二重課税に該当するとして争われた事例である。

いずれも原告の主張では、対象となった課税が最判における同一の経済的価値にあるものとして、すなわち各種財産における相続課税と所得課税の二重課税となっているものとして請求を行っている。

しかし、両事件ともに判示は所得税法9条に定める二重課税には該当せず、最判の枠組みとは事案が異なるとして二重課税としての調整が否定されている。すなわち、上記最判を引用して所得税法9条16号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、つまり所得税法9条16号の所得税と相続税の二重課税の排除に関して、上記各判決は、対象となる相続財産が異なるものの上記最高裁判決の射程が争われたものと言えよう。

以下では所得税法9条が想定する二重課税がいかなるものであるのか、これらの判示をもとにその趣旨について、最判における同一の経済的価値とはいかなるものであるのか検討する。

### (1) 「同一の経済的価値」の意義

前記のように、上記最判では「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」するものとして、所得税法9条における非課税既定の趣旨を「同一の経済的価値」にある所得税法と相続税法の課税を排除する目的で、二重課税を排除する趣旨としている。本規定における調整対象を示すものが「同一の経済的価値」であり、同規定の対象範囲を規律するものとなる。

上記地裁・高裁判決はいずれも対象となった所得が同一の経済的価値ではないと判断しており、従って対象となる二重課税は、いかなるものであるのか、この意義に依拠することが必要であろう。

また、両件ともに所得税法と相続税法における経済的価値の重複による二重課税を対象としており、一義的に担税力の同一性を注視していない点も考慮しておくべきである。

しかしながら、最判及び上記地裁・高裁判決では、所得税法9条における、いかなるものが二重課税として重複した対象であるのか、いかにして判断すべきであるのか必ずしも定かではない。

すなわち経済的価値とは何か、さらには同一性とは如何なる基準を持って判断すべきか定かであるとはいえず、最判が示すように実質的な判断に個別の事案に応じて依拠することとなれば、租税法が要請する法的な安定性や予測可能性を損なうことになるといえよう。

そこで、以下では、対象となる所得税法及び相続税法における各経済的価値の意義及び、同一性の判断基準の検討を行う。

## (2) 経済的価値の対象（所得類型）

まずは、二重課税の一方の対象となる所得税法における経済的価値を検討する。

最判では、その課税対象は、年金受給権定期金受給権の割引現在価値の一部を対象とした一時所得がその対象となっている。

しかしながら、上記各地裁・高裁判決では、その対象となる所得類型が異なっている。具体的には、みなし配当による配当所得、相続した財産に関する譲渡所得（特に被相続人が保有していた時期に関するキャピタルゲイン・運用益）がその対象となっている。

この対象となる所得類型として、上記最高裁判決研究会報告書では、最判においてそのロジックとして「運用益」の概念を導入して検討を行っており、最判の直接的な射程範囲として所得税法における経済的価値を限定的に解している。

しかしながら、この限定的な解釈に対する批判的見解<sup>19</sup>も存在し、担税力の同一性から譲渡所得、特に相続財産に関する被相続人時代に発生した運用益部分の課税等にも広く、最判の枠組みは適用され、二重課税の調整をすべきとする主張も存在している。

19 福岡耕二「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論」税法学575号（2016年5月）、270頁以下。

私見ながら、上記所得税法9条における改正経緯から考えても、この非課税対象となる二重課税が、所得税法における一時所得に限定されたものであると解することは困難であると考えられる。すなわち従前の一時所得に限定する文言が消去されていることから、対象となる所得類型は一時所得以外にも及ぶ可能性があると思えるべきである。最判においても必ずしも一時所得に限定するものとは明示されていない。

しかしながら、上記各判決でみられるように、現状において対象となる所得類型、経済的価値は極めて限定的に解されている。最終的には事例の集積を待つほかないが、我が国の所得税法が、雑所得を所得類型として採用して、いわゆる包括的所得概念に基づく所得をその課税対象としていることから、重複の判断を行うべき課税対象は多様な所得を包含していることになる。

しかるに所得税の課税対象であって、担税力の同一性を観念できるような経済的価値に対して広範囲・包括的に、二重課税の調整対象となるとの見解も妥当ではないだろう。最判でも「当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にほかならず」としているように、重複の比較対象である相続税法との関係で律せられ、財産の取得のタイミングにおける、一定時点における所得の発生をその経済的価値と捉えるべきと考えられ、キャピタルゲインのような期間の経過に起因する所得にまでその対象範囲を拡大することは困難であるというべきであろう。

### (3) 経済的価値の対象（相続税の種類、相続税の課税根拠）

また、所得税法9条が相続税との重複を対象とする以上、所得税法において課税される経済的価値とともに、もう一方の相続税法における課税対象となる経済的価値がいかなるものであるのかについても検討すべきである。この点につき、上記判示はこれを単に財産の価値と捉えているが、相続税の基本的な類型や課税根拠の点から検討する。

#### ① 相続税の種類

相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であり、相続税には、制度設計として、大別して2つの種類がある<sup>20</sup>。

まず、第1の種類は遺産税であり、人が死亡した場合にその財産を対象として課税する制度であって、当該制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、とする考え方に基づく<sup>21</sup>。この種類の相続税は、本来の意味における財産税であるといわれている<sup>22</sup>。

20 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016）、592頁。

21 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016）、593頁。

22 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016）、593頁。



次に、第2の類型は、遺産取得税と呼ばれるもので、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度で偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている<sup>23</sup>。この類型の相続税は、実質的には、所得税の補完税である<sup>24</sup>と評価されることとなる。

わが国の相続税は、明治38年に創設され、遺産税の類型を採ってきたが、昭和25年のシャープ税制の勧告に基づき、遺産取得税の類型が採用され、現在に至っているが、その根拠とされたのは、遺産取得税の方が、遺産を取得した者の取得財産に対して課税されるため、遺産税よりも、担税力に即した課税の要請に適合するという考え方に依るものである<sup>25</sup>と考えられる。

但し、現行の制度は、遺産取得税といっても、納税義務者ごとにその取得した財産につき税率を適用して個々に相続税額を計算するものではない。遺産がどのように分割されても、相続税の総額が、相続人が法定相続分で相続したと仮定した場合の税額の合計額と等しくなるようにしているため、純粋な遺産取得税の類型を修正しているものである<sup>26</sup>。この点において相続税が相定する経済的価値は一義的に定まるものではない。

## ②相続税の課税根拠

また、相続税の課税根拠について、代表的な見解としては、

- イ) 遺産の取得による担税力
- ロ) 富の再配分
- ハ) 被相続人の生前所得の精算課税
- ニ) 資産の引継ぎの社会化

などが挙げられ、これらの課税根拠のうちどれを重視するかによって、相続税の負担水準や課税方式についての議論に影響を及ぼす<sup>27</sup>ものである。

これらの課税根拠の中では、わが国では①遺産の取得による担税力が最も重要視されており、この考えによれば、相続税は所得税の補完税<sup>28</sup>としてとらえられることになる。理論上、包括的所得概念においては、相続や贈与により取得した財産も所得であると考えられ、この点を強調すれば、相続税は所得税の分離課税としてとらえることになる<sup>29</sup>。

このように、現行の相続税法が課税対象とする経済的価値は、多様な根拠から成立しており、確かに、財産の取得時における財産の価額をその対象としていることは言うまでも

23 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016）、593頁。

24 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016）、593頁。

25 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016）、593頁。

26 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016）、593頁。

27 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」（財団法人税務研究センター、VOL.23、NO.6、2008）23頁。

28 水野忠恒「相続税の意義と根拠」（財団法人日本税務研究センター、日税研論集、VOL.61、2011）16頁において、相続税が所得税の補完税であるという考えについて、「利子、配当、譲渡益など、資産性所得は、余暇や居住地の制約がなく、担税力が高いと思われるにもかかわらず、所得税においては定率の分離課税が行われるものが多く、その補完税として、相続税が意義を有する。」と述べられている。

29 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」（財団法人税務研究センター、VOL.23、NO.6、2008）23頁。

ないが、上記のような相続税が有する課税根拠からその同一性を判断するにあたって、補完税としての性格からその判断は検討されることになるだろう。

また、特に我が国の課税方式は、上記のように遺産税方式と遺産取得税方式を折衷した形式になっており、シンプルな各課税方式における相続税の経済的価値とは理論的には異なる点は留意すべきである。単に相続税は、相続による財産の取得に担税力を見出し課税していると捉え、経済的価値を議論することは、避けるべきであろう。

このように、所得税法及び相続税法が対象としている経済的価値を整理した上で両者の同一性が比較されるべきである。

#### (4) 同一性・確定性

また、上記、最判及び各地裁・高裁判決においては課税対象となった経済的価値の同一性の判定にあたって、経済的価値測定の確定性が問題となっている。

最判では問題となった年金受給権に関して「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」として、割引現在価値による具体的な価値の測定において確定性を求めている。

他方、上記各判決では、相続財産の譲渡所得におけるキャピタルゲインと相続時点での被相続人が保有していた期間に発生したキャピタルゲインの重複について、相続時において、当該キャピタルゲインに対する譲渡所得課税は、金額的にも不確定なものとして評価している。また、みなし配当についても、当該分配金は、対象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して、経済的価値の確定性を有していると評価していない。

確かに同一性を評価する以上、一方の評価において未確定な場合は、合理的な同一性を評価して重複を判断することは困難である。たとえ、所得税法及び相続税法における両価値の測定において割引現在価値等の同一の評価方法を採用していたとしても、未確定な価値評価を用いて同一性を判断することは、租税法規が要請する法的な安定性に欠けることになるかと評価すべきである。

また、現在価値などの将来の時点の状況を反映させる評価方法は不確実性を帯びることとなる。つまり最判において将来時点の現在価値が経済的に同一であると判断した所以は、約定によって割引率等が確定していたという事実関係に依拠しているものであり、例外的な事象と考えるべきであって、単に将来時点の評価の見積もりが現在価値に一致するからといって、必ずしも経済的価値の同一性を一般に評価することは可能ではないと考え

るべきであると判断される。

加えて、我が国の所得税制度が包括的な所得概念を採用し、また、相続税が基本的に所得税の補完税として機能させている現行制度、さらには、創設的な非課税既定を制定し、明文をもって包括的に二重課税を否定せず、その課税対象を規律する構成をとっていることから、判断時点を拡張して不確定な将来の事象を加味した評価に基づき<sup>30</sup>租税負担を決定することは、かえって租税負担の算定において恣意的な判断要素を考慮することになり、租税負担の公平性に反する結果となるといえよう。つまり、同一性の判断においては、価値の確定性が要求されるべきと考えられる。

### (5) 効率的課税

以上、所得税法9条において調整されるべき二重課税の対象となるべき存在を、最判が示した「同一の経済的価値」という観点から検討したが、所得税法9条における二重課税の調整は最判が示すように所得税法と相続税法における同一の経済的価値に着目した一定の二重課税を対象とするものである。また、上記のようにいわゆる二重課税の概念は多様な意義を包括しており、その調整方法も様々であって、実際に租税条約や外国税額控除、対応的調整等、複数の調整方法が制度上設けられている。

このような状況を背景とすると、単に二重課税を担税力の超過負担であると捉え、租税負担の公平性と立法政策による総合的な判断に依拠して租税法規を解釈・立法する姿勢が妥当かどうか検討する余地があるといえる。

つまり、そもそも同一の課税物件が負担する担税力とはいかなるものであるのか必ずしも定かとはいえず、すなわち二重課税を調整に対する判断指針となる担税力という概念自身が必ずしも明らかなものではない状況においては、単なる担税力の観点から租税法、租税制度における具体的な二重課税の意義を確定することは困難とも考えられ（おそらく上記最判の運用益の導入と同一の経済的価値に基づく実質的な判断をもたらした所以もこの点にあるのではないだろうか）、効率的・最適課税に基づいた二重課税、課税の超過負担によって生じる効率性の損失最小化を指向する二重課税概念に依拠した形での租税法規の解釈姿勢が必要である可能性も考えられる。この場合、法の趣旨たる調整されるべき二重課税は単に経済的価値の超過負担の観点から捉えるのではなく、課税の結果を加味したより広範囲な二重課税概念から非課税措置が判断されることになると考えられる。また、二重非課税についても効率性を歪めるものとして調整対象として制度上也捉えることになる

30 同様に所得税法9条において将来の時点での状況を加味して非課税措置の判断を行うことを否定した事例として、強制的な債務弁済による資産の譲渡に対して非課税措置の適用をあくまでも譲渡時点の現況に依拠するものとした平成27年7月28日判決。

と考えられよう。

もっとも、租税法規は、連続性を確保し、法的安定性や予測可能性を確保することも同時に要請されていることも自明であり、二重課税の概念の再設定等は解釈によるべきものではなく基本的に立法によるべきものであることも重要な点である。

## 7. おわりに

以上本稿は、平成22年の最判以後、いわば二重課税という用語が一人歩きしている状況に対して、最判以後の所得税法9条における二重課税が争点となった裁判事例を参照し、所得税法9条が想定している二重課税がいかなるものであるのか、最判が示した「同一の経済的価値」に着目して検討を行った。

他の租税法規における二重課税の調整規定において、対象とされている二重課税の概念が如何なるものであるのかという点については、今後の課題であるが、単に二重課税を調整対象として捉えるのではなく、また、課税の根拠法規が異なるため二重課税には該当しないと判断するのではなく、具体的に如何なるものが課税として重複しており、それに対して制度はどのように対応すべきであるのか、より精緻に検討すべきであると考えられる。この点で、最判平成22年7月6日は重要な契機を提供したと評価すべきだろう。今後の立法や法解釈において二重課税を検討する際にその具体的内容が問われるべきと考えられる。

## 条文等<sup>31</sup>

### (1) 相続税法

(相続税の課税)

**第十一条** 相続税は、この節及び第三節に定めるところにより、相続又は遺贈により財産を取得した者の被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の総額（以下この節及び第三節において「相続税の総額」という。）を計算し、当該相続税の総額を基礎としてそれぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税額として計算した金額により、課する。

(相続税の課税価格)

**第十一条の二** 相続又は遺贈により財産を取得した者が第一条の三第一項第一号又は第二号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈によ

31 租税法規等の改正の頻度を鑑み、参考資料として該当条文等を添付する。

り取得した財産の価額の合計額をもつて、相続税の課税価格とする。

(評価の原則)

**第二十二條** 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。

## (2) 所得税法

(非課税所得)

**第九條** 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

十六 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（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)

**第二十五條** 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つては、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つ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。

一 当該法人の合併（法人課税信託に係る信託の併合を含むものとし、法人税法第二条第十二号の八に規定する適格合併を除く。）

二 当該法人の分割型分割（法人税法第二条第十二号の十二に規定する適格分割型分割を除く。）

三 当該法人の資本の払戻し（株式に係る剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）のうち分割型分割によるもの以外のもの及び出資等減少分配をいう。）又は当該法人の解散による残余財産の分配

四 当該法人の自己の株式又は出資の取得（金融商品取引法第二条第十六項（定義）に規定する金融商品取引所の開設する市場における購入による取得その他の政令で定める取得



及び第五十七条の四第三項第一号から第三号まで（株式交換等に係る譲渡所得等の特例）に掲げる株式又は出資の同項に規定する場合に該当する場合における取得を除く。）

五 当該法人の出資の消却（取得した出資について行うものを除く。）、当該法人の出資の払戻し、当該法人からの社員その他の出資者の退社若しくは脱退による持分の払戻し又は当該法人の株式若しくは出資を当該法人が取得することなく消滅させること。

六 当該法人の組織変更（当該組織変更に際して当該組織変更をした当該法人の株式又は出資以外の資産を交付したものに限る。）

2 前項に規定する株式又は出資に対応する部分の金額の計算の方法その他同項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

（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。）

二 前条第二項の規定に該当する譲渡

2 居住者が前条第一項第一号に掲げる相続又は遺贈により取得した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、その者が当該資産をその取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなす。

### (3) 財産評価基本通達

（清算中の会社の株式の評価）

189-6 189<特定の評価会社の株式>の(6)の「清算中の会社の株式」の価額は、清算の結果分配を受ける見込みの金額（2回以上にわたり分配を受ける見込みの場合には、そのそれぞれの金額）の課税時期から分配を受けると見込まれる日までの期間（その期間が1年未満であるとき又はその期間に1年未満の端数があるときは、これを1年とする。）に応ずる基準年利率による複利現価の額（2回以上にわたり分配を受ける見込みの場合には、その合計額）によって評価する。（平2直評12外追加、平11課評2-12外・平12課評2-4外改正）