

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 —

福岡耕二

(税理士)

目次

- | | |
|----------------------------|--------------------|
| I はじめに | 4 潜在的所得税債務の問題 |
| II 相続及び譲渡所得に係る現行の課税制度 | V 排除されるべき二重課税部分の所得 |
| 1 関連法規 | 1 最高裁判決研究会報告書 |
| 2 相続によって取得した財産を譲渡した場合の課税関係 | 2 報告書に対する私見 |
| III 東京地裁平成25年7月26日判決 | 3 著作権に対する課税 |
| 1 東京地裁平成25年7月26日判決 | 4 二重課税を排除するには |
| 2 私見 | VI 相続税の取得費加算の意義 |
| IV 長崎年金訴訟 | 1 所得税法38条の取得費の範囲 |
| 1 平成22年最判の内容 | 2 租税特別措置法39条の立法経緯 |
| 2 地裁、高裁での論議 | 3 取得費加算制度の意義と問題点 |
| 3 担税力のないところに対する課税との主張 | VII おわりに |

I はじめに

与えられたシンポジウムテーマ「譲渡所得における取得費の引継ぎと二重課税論」について考えるに、この問題の本質は、二重課税⁽¹⁾になるか否かという問題ではなく、将来発生しうる確率の高い租税債務を考慮しない現行の課税制度の諸問題に対して、二重課税を排除する旨の規定（所得税法9条1項16号）の適否と混同されて論議されてきたのではないかと思う。

被相続人が相続前に値上り益のある土地を譲渡して死亡した場合と相続人が相続後に譲渡した場合とにおける、所得税額と相続税額

との合計額は、同じ値段で譲渡した場合であっても一致しない。

蓋し、相続前に譲渡した場合は所得税が課税され、その譲渡後の残余財産が将来の相続税の課税対象となるのに対して、相続後に譲渡した場合は、相続税は将来の譲渡所得に対

(1) 二重課税の文言については法律上の定義はなく、一般的に一つの課税原因に対して同種の租税が2回以上課税される状態をいうとされるが、本稿においては、二重課税の定義を主たる論点とするものではないため、厳密に言うとは二重課税とされないものに対して二重課税との文言が使用されている場合であってもあえて修正することなく使用している。

する課税についてなら考慮されずに時価で課税され、一方、譲渡所得は、取得費の引継ぎ方式により、被相続人時代に発生した値上り益に対して何の調整も行わずに課税されることによるものである。

所得税法9条1項16号は「相続…により取得するもの」については所得税を課さない旨を規定し、相続税と所得税の二重課税を排除する旨を定めていることを根拠に、被相続人時代に発生し蓄積された値上り益に対する課税は相続税と所得税との二重課税に当たり許されないとして提起された訴訟において、東京地裁は、平成25年6月20日⁽²⁾及び同年7月26日⁽³⁾付の二つの判決を言い渡した。この両訴訟では、原告が最高裁平成22年7月6日判決⁽⁴⁾（いわゆる長崎年金訴訟）の内容を引用し、課税処分は違法であると主張した。本稿では、相続税と所得税に係る二重課税排除規定と譲渡所得における取得価額の引継ぎ規定との関係について検討する。

また、上記最高裁判決後に制定された所得税法67条の4の譲渡所得以外の取得費引継ぎ規定が、例えば未実現利益の塊であると考えられる著作権を相続し、相続後、それが現金化したときに所得は発生するが、その所得に対する現行課税制度が、場合によっては担税力のないところに課税する結果となっていないかを合わせて検討し、取得費引継ぎという課税制度の問題点を所得税の経費控除の諸問題として検討する。

なお、本文において、最高裁平成22年7月6日判決を「平成22年最判」と略記し、最高裁平成17年2月1日判決⁽⁵⁾（いわゆる右山訴訟）を「平成17年最判」と略記する。また、現行所得税法9条1項16号（旧法では所得税法9条1項15号、本稿において9条1項15号

と表示するものはすべて現行所得税法の9条1項16号を指す。）を「本件非課税規定」と略記し、「法60条」という「法」はすべて所得税法を意味している。さらに、文中のアンダーラインはすべて筆者によるものである。

II 相続及び譲渡所得に係る現行の課税制度

1 関連法規

相続によって取得した資産を譲渡した場合（相続によって取得した権利等が相続後に実現した場合を含む）の課税関係の法規は極めて複雑になっているので、関連法規がどのようになっているのかを概観する。

(1) 譲渡所得に関する規定

所得税法9条1項16号は「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」については所得税を課さないと規定し、同33条は1項で「譲渡所得とは資産の譲渡による所得をいう。」とし、3項で、譲渡所得の金額は、総収入金額から資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除する旨を定めている。さらに、同38条は取得費について「その資産の取得に要した金額並びに設備費、及び改良費の額の合計額とする。」と定め、同59条、60条で、限定承認による資産の移転があった場合は資産の譲渡があったものとみなし、それ以外の場合は譲渡がなかったものとする旨を定め、一般の相続等によって取得した資産を相続人等が譲渡した場合は、

(2) 税資263号順号12238/TAINS Z888-1801。

(3) 税資263号12265/TAINS Z888-1776。

(4) 民集64巻5号1277頁/TAINS Z260-11470。

(5) 訟月52巻3号1034頁/TAINS Z255-09918。

取得費を引継ぐ旨を定めている。

次に、租税特別措置法39条は、相続財産を譲渡した場合の申告期限後3年以内の相続税の取得費加算制度を規定し、同40条の3で物納した場合は「当該財産の譲渡がなかったものとみなす」旨を定めている。

(2) 譲渡所得以外の所得の計算に関する規定

所得税法67条の4は、平成22年最判を受けて、譲渡所得以外の計算についても、相続等により取得した資産に係る雑所得等の金額の計算についてはその者が引き続き当該資産を保有していたものとみなすと定め、いわゆる取得費の引継ぎ制度を確認的に定めている。

(3) 相続税法の規定

相続税法3条は、被相続人の死亡により、相続人が生命保険金等を取得した場合には、相続により取得したものとみなす旨を定め、同24条に定める定期金の評価について、改正前は給付金総額に一定割合を乗じて評価する旨を定めていたが、改正後は解約返戻金等によって評価する方法に改められた。

2 相続によって取得した財産を譲渡した場合の課税関係

ここでは、相続の前後に土地を売却した場合の納税額の比較を行うため、(1)相続開始前に被相続人が土地を売却して死亡した場合、(2)相続人が相続税の申告期限から3年以内に相続した土地を売却した場合、さらに(3)相続人が相続税の申告期限から3年経過後に売却した場合の、それぞれの相続税と所得税の合計税額を計算し、納税額にどのような差異があるかを検証し、この納税額の差がはたして合理的といえるか否かについて検討する。

また、もともと土地を所有していなかった場合の相続税、所得税の合計額と土地があったために増加した税額（上積み税額）を算出し、ここで算出される税率がどのようになるかを検討する。

〈前提条件〉

被相続人（甲）は平成27年1月2日に死亡した。死亡直前の財産は、A土地（相続税評価額5,000万円、取得時期、取得価額とも不明）及びその他の財産を7億円とする。

甲の相続人は長男乙の1名、債務・葬式費用は(1)の譲渡所得税を除き計算の便宜上0円とする。

(1)の場合では甲がA土地を相続直前の平成26年12月末に5,000万円で売却し、(2)及び(3)の場合は、乙が相続後に5,000万円で売却したものとす。また、取得費は概算取得費を適用し、売却手数料等の譲渡費用は0円、税率は所得税・住民税合計で20%とし、復興特別所得税は考慮しないものとする。

(1)の場合で甲の所得税の計算上、長期分離譲渡所得より控除する所得控除はないものとし、(2)(3)の場合で乙の所得税の計算上長期分離譲渡所得より控除する所得控除もないものとする。

(1) 相続開始前に被相続人甲が土地を売却して死亡した場合

(i) 甲の確定申告により譲渡所得に係る所得税・住民税の額

売却金額50,000,000 - 取得費 (50,000,000 × 5% = 2,500,000円) = 47,500,000円

所得税・住民税の額：47,500,000 × 20% = 9,500,000円

(ii) 乙が納める相続税額

① 相続財産の額：700,000,000 + 50,000,000

- (売却代金) = 750,000,000円
- ② 債務控除 (甲の確定申告により納付する所得税・住民税) : 9,500,000円
- ③ 課税価格 : $750,000,000 - 9,500,000 = 740,500,000$ 円
- ④ 基礎控除額 : $30,000,000 + 6,000,000 \times 1 = 36,000,000$ 円
- ⑤ 課税遺産総額 : $740,500,000 - 36,000,000 = 704,500,000$ 円
- ⑥ 相続税額 : $704,500,000 \times 55\% - 72,000,000 = 315,475,000$ 円
- (iii) 甲の所得税と乙の相続税の合計額
 $9,500,000 + 315,475,000 = \underline{324,975,000}$ 円
- (2) 相続人乙が相続税の申告期限から3年以内に相続した土地を売却した場合
- (i) 乙が納める相続税額
- ① 相続財産の額 : $700,000,000 + 50,000,000$ (土地評価額) = 750,000,000円
- ② 債務控除 : 0円
- ③ 課税価格 : $750,000,000 - 0 = 750,000,000$ 円
- ④ 基礎控除額 : $30,000,000 + 6,000,000 \times 1 = 36,000,000$ 円
- ⑤ 課税遺産総額 : $750,000,000 - 36,000,000 = 714,000,000$ 円
- ⑥ 相続税額 : $714,000,000 \times 55\% - 72,000,000 = 320,700,000$ 円
- (ii) 乙が納める譲渡所得に係る所得税・住民税の額
- ① 取得費に加算される相続税 : $320,700,000 \times 50,000,000 / 750,000,000 = 21,380,000$ 円
- ② 譲渡所得の額 : $50,000,000 - (2,500,000 + 21,380,000) = 26,120,000$ 円
- ③ 所得税・住民税の額 : $26,120,000 \times 20\% = 5,224,000$ 円
- (iii) 乙の相続税と譲渡所得に係る所得税・住民税の合計額
 $320,700,000 + 5,224,000 = \underline{325,924,000}$ 円
- (1)の場合との納税額の差 + 949,000円⁽⁶⁾
- (3) 相続人乙が相続税の申告期限から3年経過後に売却した場合
- (i) 乙が納める相続税額
- (2)の(i)と同額となるので320,700,000円
- (ii) 乙が納める譲渡所得に係る所得税・住民税の額
- ① 取得費に加算される相続税額 : 0円
- ② 譲渡所得の額 : $50,000,000 - 2,500,000 = 47,500,000$ 円
- ③ 所得税・住民税の額 : $47,500,000 \times 20\% = 9,500,000$ 円
- (iii) 乙の相続税と譲渡所得に係る所得税・住民税の合計額
 $320,700,000 + 9,500,000 = \underline{330,200,000}$ 円
- (1)の場合との納税額の差 + 5,225,000円
- (2)の場合との納税額の差 + 4,276,000円
- (4) A土地をもともと所有していなかった場合との納税差 (A土地を保有し売却したことによる税額の純増加額)
- (i) 乙が納める相続税額
- ① 相続財産の額 : $700,000,000 + 0$ (土地は存在しない) = 700,000,000円
- (②~⑤までの計算過程省略)
- ⑥ 相続税額 : $664,000,000 \times 55\% -$
-
- (6) (1)の場合とで納税額に差が生じるのは、租税特別措置法39条が相続税の上積み税率 (最高税率) ではなく、納付した相続税について譲渡した土地の価額の割合で算出した税額 (平均税率となる) を取得費加算し、さらに、譲渡益部分だけでなく取得費部分をも含めて計算するためである。

72,000,000 = 293,200,000円

(ii) A土地がもともとなかったものとした場合と
上記(1)～(3)までの納税額の差異

(土地があったために増加する税額)

① (1)との差 324,975,000 - 293,200,000
= 31,775,000円

(評価額に対する割合) 63.55%

② (2)との差 325,924,000 - 293,200,000
= 32,724,000円

(評価額に対する割合) 65.45%

③ (3)との差 330,200,000 - 293,200,000
= 37,000,000円

(評価額に対する割合) 74.00%

(5) 検討

紙面の都合上、A土地を物納した場合の税額計算⁽⁷⁾は省略したが、物納の場合は譲渡所得税が全く課税されないため納税額は当然一番低くなる。一方、発生する割合が最も多いと思われる上記(1)の被相続人甲が生前に土地を譲渡し、譲渡所得税を納付した後に死亡し、残った財産に相続税が課税される場合と、上記(3)の相続が発生し、相続税が課税された後に相続人乙が土地を売却する場合とにおける相続税と所得税の合計額は本来同額になるべきであろう。

蓋し、租税は私経済に対して中立であるべきであるという観点から、相続前に土地を譲渡しようが、相続後に土地を譲渡しようが、担税力は同一であるからである。しかしながら、設例においては5,225,000円の税額の差が生じている。この差額は、譲渡益47,500,000円に対する譲渡所得税を相続時に債務控除するために減少する相続税の額47,500,000円 × 20% × 55% = 5,225,000円である。この譲渡所得税を将来債務として、相続時に控除すると相

続の前後を通じた納税額の差はなくなるのであるが、現行の課税制度はそのような構造になっていない。

また、上記(3)のように、土地を相続して申告期限の3年経過後に売却した場合の合計税率は最高74%となる。この税率は、現行の課税構造のうえでどのような意味を持つのか、二重課税に該当する部分若しくは「担税力のないところに対する課税なし」といえるかどうかについて考える必要がある。

III 東京地裁平成25年7月26日判決

相続によって取得した資産を譲渡した場合、相続時に相続税が課税された資産に対して、その後の譲渡時に譲渡所得税が課税されることは、同一の経済的価値に二度課税することになるから、平成22年最判を先例として提起された訴訟につき、東京地裁平成25年6月20日(注(2)参照)判決と同7月26日(注(3)参照)判決が言い渡された。この両判決において、相続によって取得した資産を後に譲渡した場合の課税関係が、法9条と法60条との関係について、注目すべき判断がされているので以下検討する。

なお、両訴訟における原告・被告の主張はほぼ同様であるため、東京地裁平成25年7月26日判決を主として検討し、同6月20日判決については、補足的に検討する。

1 東京地裁平成25年7月26日判決

(1) 事案の概要

(i) 原告Xは、夫であるAが平成19年8月7日に死亡したため、広島県所在の土地及びそ

(7) 物納により相続税を納税した場合の税額は相続税のみであるから320,700,000円となる。

の土地上の建物並びに東京都所在のマンション（以下本件物件という。）を相続により取得した。

(ii) Xは、平成20年5月26日、鎌倉税務署長Yに対し、本件相続に係る相続税の申告書を提出した。当該相続税の課税価格の計算上、本件物件の総額を40,203,150円として計算していた。

(iii) Xは、本件物件を平成21年9月26日と同年11月7日に売却し、その売却代金総額は41,500,000円であった。

(iv) Xは、平成22年3月15日、Yに対し、本件物件の譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額を7,543,871円と記載した所得税に係る申告書を提出した。その際の譲渡所得の金額の計算は、譲渡収入41,500,000円、取得費の額32,512,879円、譲渡費用の額1,443,250円であった。

(v) Xは、平成22年7月21日、Yに対し、本件物件の譲渡に係る譲渡所得のうちに、既に相続時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については、本件非課税規定により譲渡収入金額から控除すべきであるとして、本件各譲渡に係る所得金額を零円とする所得税の更正の請求をした。

(vi) Yは、平成22年11月15日、上記更正の請求理由は更正すべき理由には当たらないとした上で、本件物件の譲渡所得金額の計算上、取得費の誤りを是正する内容（租税特別措置法39条に規定する相続税の取得費加算の適用をしたものと思われる。：筆者注）の更正処分をした。

(vii) Xは、異議申立て、審査請求をしたがいずれも棄却されたため、平成24年5月28日、本件訴訟を提起した。

(2) 争点

本件物件の譲渡所得の計算において、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、すなわち①被相続人の取得価額と②被相続人の保有期間中の増加益との合計額）の部分は、本件非課税規定により譲渡収入金額から控除し、非課税とすべきか否か。

(3) 被告の主張

(i) 所得税法は、被相続人の保有期間中の増加益を所得税の課税対象とすることを予定して取得価額の引継ぎの規定（法60条1項1号）を設けているので、被相続人の保有期間中の増加益については、本件非課税規定の適用はない。

(ii) 平成22年最判は相続税法24条によって評価されている財産、すなわち「定期金に関する権利」について判示したものであり、本件にはその射程は及ばない。譲渡所得の課税対象は資産の値上がりによる増加益であるから、相続税の課税対象となる経済的価値との同一性を欠き、相続税と所得税との二重課税の問題は生じない。

(4) 原告の主張

(i) 平成22年最判は、本件非課税規定の対象について、相続時の相続財産の取得という所得にとどまらず、のちに実現された場合の所得にも及ぶことを明示したものである。平成22年最判は、定期金の場合に限定していないことから、不動産の譲渡収入などすべて射程に入るとすべきである。

(ii) 法60条1項1号が、本件非課税規定の適用を否定し、再度課税所得とする規定であると解することはできない。

(5) 東京地裁の判断

(i) 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

法60条1項1号は、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。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が予定されていると解されている。

(ii) 原告の主張について

① 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であるところ、(中略)一時金による支払いを選択することにより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、年金による支払いを選択した場合においても、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。」と判示している。

本件で問題とされている所得は、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さら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、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と解し、「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ということはできない

と解すべきである。」と判示している。

「また、仮に原告の主張に従い、法60条1項1号を適用しないというのであれば、同法はおおよそ適用の余地のない定めをあえて設けていることとなるのであり、同法が60条1項1号の規定と本件非課税規定をそのようなものとして定めているとは考え難いというべきである。」と判示している。

② 「法60条1項1号は、その文言から明らかなとおり、相続等により取得した資産を他に譲渡してその対価を取得する場合についての課税の繰延べを定めた規定であり、平成22年最判における生命保険金のように、相続税法の規定により相続等により取得したものとみなされる資産としての年金受給権について、これを他に譲渡するのではなくその本旨(保険金の受取という：筆者注)に従って行使することによりその支分権としての年金を取得する場合についての課税の繰り延べを定めた規定ではない。」と判示している。

(iii) 「以上によれば、本件各譲渡による譲渡所得のうち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が、本件非課税規定により譲渡収入から排除され、所得税を課されないとする原告の主張は理由がなく、本件被相続人の保有期間中の増加益を非課税所得と解することはできないというべきである。」と判示している。

(6) 東京高裁⁸⁾、最高裁⁹⁾の判断

東京高裁は、第一審の理由を引用しつつ、

(8) 平成26年3月27日判決 [未公開] TAINS Z888-1844。

(9) 平成27年1月16日決定 [未公開] TAINS Z888-1901。

次の理由をも加えて控訴を棄却し、上告審も上告理由にあたらぬとして棄却した。

「生命保険は、納付した保険料を上回る保険金を受取人に取得させるものであって、支払保険料と受取保険金との差額は、資産を保有している期間中にその増加益として生じる譲渡所得税の課税対象とは全く性質が異なる。」

2 私見

(1) 東京地裁平成25年6月20日及び同7月26

日判決における被告の主張について

両判決における被告の主張は、ほぼ同じである。つまり、①所得税法60条の規定及び旧所得税法改正の経緯などから、現行所得税法は相続によって取得した財産を譲渡した場合の譲渡益の課税は、「課税の繰り延べ」の制度により、被相続人時代に発生した値上り益に対しても相続人に対して課税することを予定していること。②平成22年最判の判示は、相続によって取得したものとみなされる生命保険契約による保険金であって、譲渡所得の課税対象となる所得は、資産の値上り益であるから、上記保険金とは経済的価値が同一とは言えないので、平成22年最判の判断は及ばないというものである。

なお、東京地裁平成25年6月20日判決においては、最高裁判決研究会の報告書¹⁰⁾を引用して所得税を課すことを予定している旨を被告が主張し、同7月26日判決では、租税特別措置法39条の創設の経緯からも所得税を課すことを予定している旨を被告が主張している。

(2) 東京地裁平成25年6月20日及び同7月26

日判決における原告の主張について

原告の主張も両裁判を通じてほぼ同じである。すなわち、①平成22年最判の判断により、

被相続人の保有期間中の値上り益は、相続税の課税対象とされた経済的価値と同一のものであり、本件非課税規定により所得税の課されないものである。②法9条と法60条の関係は、法9条が課税所得の範囲を定める規定であるのに対して、法60条はその計算規定であるから、法9条によって非課税とされた所得が、法60条の規定によって、課税されることはないというものである。

(3) 両判決の問題点について

(i) 課税の根拠について

両判決は、所得税法60条1項1号の規定により、所得税法は相続人が相続によって取得した財産を譲渡した場合は、被相続人の保有期間中の増加益に対する所得税の課税を相続人に対して行うことを予定している、と判示し、課税の根拠を法60条1項1号に求めている。

(ii) 本件非課税規定に係る両判決と平成22年最判の評価について

両判決ともに平成22年最判の対象となった所得については、相続によって取得したものとみなされた保険金であるので、相続によって取得した財産を相続後に譲渡した場合の譲渡所得についても本件非課税規定が一般的に適用されるとは言えないと判示し、原告の主張を排斥した。しかし、「実質的に同一の経済的価値」が何であり、相続によって取得した「経済的価値」と「被相続人の保有期間中の増加益に相当する経済的価値」がどう違うのか

(10) 内閣府ホームページ・平成22年度第8回税制調査会(11月9日)資料一覧(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/22zen8kai.html> [最終確認日:2016年4月8日])。

については判断を示さず、平成22年最判が判示した被相続人の生存中に発生したと思われる支払保険料と受取保険金の差額である所得とがなぜ非課税所得になるのかという理由の解明はされていないというべきであろう。

(iii) 法9条と法60条の関係について

「法60条は、所得の金額を確定するための計算規定であって、法60条の規定があることをもって、非課税規定の例外を定めたものということはできない。」との原告の主張に対して、「一般的な関係としてそのような性質があるということとはできるとしても、…当該規定の文言や当該法令等の中における位置付けをも併せて考えて決定しなければならないものである。」との判示や、仮に本件非課税規定の適用があるとしたら法60条は「およそ適用の余地のない定めをあえて設けていることになる」との判示は、場合によっては、本件非課税規定が法60条の規定によって後に覆されるようなこともあり得るとも受け取れる判示となっている。

この点については、本稿の主題からそれることになるので、詳述することは避けるとして、国士舘大学教授（執筆時）の酒井克彦氏は、「所得税法60条によって非課税規定の適用は排除し得ない」⁽¹¹⁾と明確に否定し、東京地裁平成25年6月20日判決の問題点を指摘している。

また、法9条と法60条の関係については、平成22年最判の一審である長崎地裁でも法9条と法207条（年金に係る源泉徴収義務）の関係について、被告（国）は法207条によっても課税が予定されていると主張し、原告は法207条によって法9条の非課税規定が覆ることはない旨を主張したが、長崎地裁は法207条の規定は、「死亡という保険事故ないしその事実を

支給の要件としない年金の支払に関する規定と解することができる。」として直接の判断を避け、また平成22年最判も法9条と法207条の規定との関係について明確な判断を判示していない。

しかしながら、財務省は、平成22年最判を受けて、「改正税法のすべて」の平成23年度版において、「保険年金に係る最高裁判決（平成22年最判をいう：筆者注）を受けた対応」と題していくつかの改正内容の説明を行っている。そのうちの源泉所得税に関する改正では、所得税法209条に関して、相続等によって取得したものとみなされる生命保険のうち年金として支給されるものについては、「源泉徴収を要しないものとされました。」と解説している⁽¹²⁾。このことからすれば、法9条によって非課税所得とされたものに対して、法207条などの規定によって、再度所得として課税することはできないとの考え方を確認したものと捉えることができよう。

IV 長崎年金訴訟

1 平成22年最判の内容

前記Ⅲの東京地裁判決では、原告、被告双方が平成22年最判の判断を引用し、主張した。原告は、平成22年最判で判示された本件非課税規定は譲渡所得にも及ぶべきである旨の主張に対して、被告は、同最判の判断は相続によって取得したものとみなされる保険金のみ

(11) 酒井克彦「相続した土地の含み益への譲渡所得税の二重課税問題(上)―東京地裁平成25年6月20日判決（平成24年（行ウ）第243号事件）を素材として―」月刊税務事例45巻9号（2013年）8頁。

(12) 斎藤朋之ほか『改正税法のすべて 平成23年版』（大蔵財務協会、2011年）198頁。

が対象であって、譲渡所得には及ばないと反論する。そこで、平成22年最判が⁴、本件非課税規定をどのように解釈し、支払保険料と受取保険金の差額である所得をなぜ非課税と判断したのかについて検討する。

なお、筆者は、平成22年最判に係る地裁³段階では原告の関与税理士である江崎税理士から相談を受け、高裁⁴、最高裁においては補佐人としてその審理に加わった者であるので、地裁、高裁、最高裁の準備書面作成における主張の内容等、判決に現れなかった論点にも触れながら検討することとする。

(1) 本件非課税規定の趣旨

平成22年最判は、本件非課税規定の趣旨を「同項（同項及び同号は法9条1項15号をいう：筆者注）柱書の規定によれば、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るその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時点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。」と判示した。ここでいう「相続等により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るその者に帰属する所得を指すものと解される。」との部分は、原告が、地裁、高裁段階で繰り返し主張してきた

「相続税は、財産そのものに対して課税されるものではなく、相続により財産を取得した所得に対して課税されるものである」との遺産取得税による考え方を確認したものであって、特にこれにより、被相続人の時代に発生した値上り益等がその後実現した場合にこれを排除するとの根拠とはなっていない。

また、前述後段は「当該財産の取得によるその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時点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と解される。」との判示部分は、所得の測定は時価によること及び、相続又は贈与によって発生した所得については、本来一時所得として所得税が課されることになるが、そうすると相続税又は贈与税との二重課税になるため、本件非課税規定の趣旨はその排除にあることを確認したものと見えよう。

(2) 年金受給権が非課税とされる理由

平成22年最判は、非課税とされる理由について、「年金の方法により支払い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、（中略）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点における時価、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

⁽³⁾ 長崎地判平成18年11月7日訟月54巻9号2110頁／TAINS Z256-10564。

⁽⁴⁾ 福岡高判平成19年10月25日訟月54巻9号2090頁／TAINS Z257-10803。

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。」と判示した。

この判決の判示内容は、「相続税の課税対象となった年金受給権の評価額と将来支払を受ける年金の合計額の差額は運用益であり、将来受け取るときに課税対象となるが、年金受給権の相続税評価額は相続税の課税対象となる経済的価値と同一であるから所得税の課税対象とならない」とするもので、本来問題になっている被相続人が払い込んだ保険料と年金受給権の相続時の評価額との差額について、なぜ所得税の課税対象にならないのかその理由は明らかにされていない。

2 地裁、高裁での論議

(1) 原告（被控訴人、上告人）の主張、反論の概要

原告は、長崎地裁及びその控訴審である福岡高裁において次のような主張、反論をした。

- ① そもそも年金受給権とは財産権であり、売掛金、貸付金などと同じように、債権であるとの意味で異なるところはない。売掛金等を相続して将来それを現金で回収した場合、所得税法9条の非課税規定を適用するまでもなく課税されないのと同様に、権利が現金化すること自体は所得を構成しない。保険金の受取、すなわち年金受給権が

現金化することでは所得は発生しない。この場合、所得の発生する時期は年金受給権が発生した時であり、その所得は保険金の受取として所得税法9条により非課税となる。

- ② 年金受給権が基本権であり毎年受け取る年金が支分権であるとしても、実際に受け取る金額は年金として受け取る金額だけであるから、事実上は、同一の課税物件に対して二重に課税していることになる。基本権と支分権との関係で説明される信託受益権と信託配当との関係や果樹と果実との関係と、本件年金受給権と年金額との関係は、年金受給権という基本権が毎年取り崩されて消滅することから同一でないことは明らかである。
- ③ 所得税法施行令183条や所得税法207条の規定は、課税されるとした年金の雑所得の計算方法や源泉徴収義務を定めたものであるので、この規定によって本件非課税規定が否定されるものではない。
- ④ 法60条の規定は譲渡所得計算における取得費の引継ぎを定めたものであって、本件のような雑所得についてはその旨の定めはない。
- ⑤ 保険料を一度だけ支払って相続が発生した場合などにおいては、相続税、所得税の税率如何では、相続税額、所得税額の合計額が受け取る保険金より高くなる可能性がある。これは担税力のないところに課税する結果になる。
- ⑥ 一時金として受け取った場合は所得税の課税対象とならないのに対して、年金で受け取った場合は所得税が課税されることは租税公平主義に反する。

(2) 被告（控訴人，被上告人）の主張，反論の概要

- ① 本件非課税規定の趣旨は，相続によって取得した者には相続税が課されるので，同一原因による二重課税を避けるためである。被相続人の死亡後に，年金受給権により生み出された金銭に対して課税を認めないという趣旨ではない。
- ② 相続税の課税対象となるのは，基本債権（基本権）である年金受給権である。本件年金の法的性質は，基本債権により年金受給権から発生する支分権に該当する。基本権と支分権との関係は，信託受益権と信託配当との関係や，果樹と果実の関係と同様に，本件年金受給権と実際受取年金額は法的に異なるものである。
- ③ 所得税法施行令183条1項が生命保険契約に基づく年金に係る雑所得の金額の計算方法を定めていること及び所得税法207条が生命保険契約等に基づく年金の支払者に対する源泉徴収義務を定めていることからして，所得税法は年金払いで受ける保険金に対して課税することを予定しているといえる。
- ④ 相続人が相続により取得した財産を譲渡した場合には，相続税が課税される一方で被相続人の保有期間中の増加益については，相続人に対して譲渡所得税が課税される。これは，所得税法60条が取得費の引継ぎを定めており，このような譲渡所得課税を行うことを定めている規定からしても，同法条が相続までの資産の増加益を「相続により取得した財産と実質的・経済的に同一の財産」として非課税であるというような考え方をとっていないことは明らかである。
- ⑤ 原告は相続税，所得税ともに最高税率の

適用を受けていないし，各種の控除額や税率構造も考慮されておらず，現実離れした立論であり，本件更正処分の適法性とは何ら関係がない。

- ⑥ 仮に，本件年金に係る所得が非課税所得であるとするならば，本件源泉徴収税額は，最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決¹⁵⁾によって示された「正当に徴収された所得税」に当たらず，誤って徴収された金額であるから，本件更正処分は総額主義の観点からなお適法である。

3 担税力のないところに対する課税との主張

長崎地裁においても主張し，福岡高裁においては準備書面(四)として提出した理由が，現行課税方式をとった場合は，極端な場合（最高税率が70%を超えるような場合）にあっては，受け取る保険金の額より，相続税額，所得税額の合計額が多くなる可能性があるという計算例を示して，このような課税制度は，担税力のないところに課税することになるので，解釈違憲となるというものである¹⁶⁾¹⁷⁾。

本件においては，上告受理申立てと同時に控訴審の判断は憲法違反であるとする上告申立て（最高裁（第三）平成22年4月27日判決 上告棄却）もした。上記の例（前段の計算例をいう。以下同じ）による理由は上告理

(15) 最判平成4年2月18日民集46巻5号492頁／TAINS Z188-6849。

(16) 詳しくは，江崎鶴男『長崎年金二重課税事件一問違ごうととは正さんといかない！』（清文社，2010年）85頁～87頁参照。

(17) 一度だけ保険料を払い込み，その後死亡して年金を取得する場合の計算例を図表と計算式で説明した例，最高税率が70%であった場合に受け取る保険金より支払う税額が高額になる。詳しくは，江崎・前掲注(16)86頁参照。

由の大きな柱となったものであるので、その内容を一部紹介する。

「一度相続税が課税された年金受給権について、相続人が受給するときにさらに所得税を課税することは、上記の例により二重課税に当たる。

我が国の租税法規に二重課税そのものを直接禁止する規定はないといえるにしても、二重課税の結果担税力を超えて税負担を求めることは租税法律上の応能負担原則に反し許されないというべきである。

『税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである。』（金子宏 租税法第12版74ページ7行目）といわれるように、担税力を超える課税は成り立ち得ない。

上記の例は担税力20,000,000円に対して納付すべき税額が税率によっては22,372,000円となり、担税力を超えた負担を求めることになるので、応能負担原則に違反し、このような課税を可能とすることは、憲法29条で保障された国民の財産権の侵害となる。

したがって、相続税が課税された年金受給権につき、さらに受け取るときに所得税が課税されるという被告人主張の解釈は、上記応能負担原則に違反し、その結果憲法29条にも違背するもので、このような主張は明らかに所得税法の解釈を誤っているものといわざるを得ない。」

上記の例による理由が最高裁においてどのように評価されたかは不明であるが、最高裁が具体的な理由を示さずに、二重課税に当たるとして課税処分を取り消したことは、この担税力のないところに課税するという疑問点と、前記2(1)の①で主張した所得の発生と移転の関係¹⁸⁾について答えを見出し難いこともそ

の原因の一つであるのではないかと考える。

4 潜在的所得税債務の問題

平成22年最判を評釈する様々な論文が発表された。この中で筆者がこの問題（相続によって取得した財産を譲渡した場合に生ずる課税上の問題をいう。以下同じ）の本質に最も迫ったと思われる論文が、当時税務大学教授の篠原克岳氏の論文¹⁹⁾である。

氏は、相続によって取得した財産を譲渡した場合の相続税と所得税との関係について、「相続人はいずれ譲渡時点で含み益にかかる所得税を負担するのだから、相続人にとって実質的な『相続財産の経済的価値』は、時価から当該所得税額を控除した金額（略）となる筈である。（略）当該所得税額はいわば『潜在的所得税債務』と考えることができる。」と、将来実現する所得に対する所得税の問題を「潜在的所得税」と想定し、「私見では、そもそも本事案の本質的な問題点は、潜在的所得税債務を考慮しない相続税課税にある。しかし、訴訟が所得税につき提起され、所得税が論争の中心となったため、潜在的所得税債務の問題については、あまり論じられてはいない。」と結論付けている。

まさに、氏が指摘するように、現在の相続税が時価評価を原則とする限り、この問題が存在し、「潜在的所得税債務」を相続時の評価額から控除することによってこの問題は解決されることとなるが、現行の相続税がなぜこ

18) 所得の発生と移転の関係については、拙稿「『長崎年金訴訟』論議されなかった問題点」税研169号（2013年）102頁～106頁において詳述した。

19) 篠原克岳「相続税と所得税の関係について—『生保年金二重課税事件』を素材として」税大論叢74号（2012年）1頁。

のような評価方式を採用していないのかについては詳しく論じられていない。

私見ではあるが、「潜在的所得税債務」を相続税評価額から控除する方法は論理的に優れているものの、次のような諸問題が想定される。①土地等の譲渡所得については分離課税により現在は一定税率で課税されるが、一定税率の適用を受けない場合も妥当なのか。②土地や骨とう品等については、相続人が将来必ず譲渡するという訳ではなく、中には数百年にもわたって保有される場合がある。そのような場合には「潜在的所得税債務」が相続のたびに控除されることとなる。③営業権や著作権のように、未実現利益を含む相続財産に対する課税について、将来数年間にわたって発生すると思われる所得につき、現在の所得税の税率で控除するのが妥当なのか、また数年間にわたって実現する所得を現行の税率により一時に実現したものとして計算することに妥当性があるのか。④相続人の所得の状況によっては、将来所得税が課税されない場合もあり、このような場合でも被相続人の所得を基にして「潜在的所得税債務」を計算するのか。このような諸問題がある。将来の所得税債務はやはり不確定債務であるから、この問題を解決する方法としては困難と考えざるを得ないのではないかと思われる。

それでは、「潜在的所得税債務」を控除しない課税制度によって、相続税と所得税の課税のうち、「潜在的所得税債務」部分が二重に課税されている（担税力のないところに課税されている状況）として、排除されるべき二重課税部分は何かについて次に検討する。

V 排除されるべき二重課税部分の所得

1 最高裁判決研究会報告書

内閣府が設置した「最高裁判決研究会」は「～『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について～」と題して、平成22年度第8回税制調査会へ報告書を提出した。そこに記された内容については、既述した東京地裁平成25年6月20日判決の被告の主張において引用されており、相続により取得した財産を譲渡した場合の課税関係についても詳細な報告がされている。相続税と所得税との関係についての基本的な問題であるので、若干の検討をする。

報告書の概要は次のとおりである。

「1. 最高裁で争われた課税関係及び判決の趣旨」

平成22年最判は、「まず、『年金の方法により支払いを受ける場合の（相続税法3条1項1号に規定する被相続人の死亡により相続人が取得した生命保険契約の保険金）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あたるものと解される。』と、判示の対象が相続税法24条1項所定の定期金給付契約に関する権利であることを示している。」（中略）「最後に『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（当時）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。』との結論を導いている。」とし、

「このように本判決が、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、同判

決は、同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。」（中略）

「このように最高裁判決は『運用益』との概念を導入し、各年の年金の支給額を相続時の現価に相当する部分とその余の部分とに分ける立論を行っている。」（中略）「つまり、将来にわたって受け取る定期金の総額の割引現在価値（将来収益の束の割引現在価値）そのものではなく、あくまでも法定の評価方法によって評価がなされた経済的価値（「相続税法24条により評価された経済的価値」）が相続税法の課税対象となっていると捉えた上で、所得税法9条1項16号を当てはめ、『運用益』の合計額については、各年分において課税しても、所得税法9条1項16号で排除しているところの相続税と所得税との二重課税にはならないとしているものと解される。」

〔2〕「定期金」以外の相続財産について

「相続税法24条に基づいて評価がなされる財産以外については本判決の直接の射程には含まれないが、この機会にこれらについても、現行の相続税と所得税の課税の考え方を整理することとしたい。」（中略）

〔i〕土地・株式・無体財産権などについて

土地・株式、無体財産権、信託受益権といった財産から生じる将来収入は、当該財産を用いた地代契約、株式発行主体の経営の状況、無体財産権実施許諾契約の締結のあり方、信託受託者による信託財産の運用方法などにより、相続財産評価時点での想定から変動する性質のものであり、『定期金』のように事前に確定しているものではない。」

（中略）「また、これらの財産のうち、土地、株式や著作権などについては、『元本』の価値が時間の経過とともに減価せず、地代・配当、印税収入に対する所得税は『運用益』部分に対してのみ課されていることになる。これに対して減価償却資産となっている家屋や特許権などについては、『元本』の価値が時間の経過とともに減価していくが、『運用益』としての家賃収入、特許権収入に対する所得税に当たっては減価償却費相当額が必要経費として控除されていることから、土地や株式と同様、『元本』部分が『運用益』として課税されることが防止されている。なお、たとえば自己が開発した特許権に係る減価償却費相当額については、場合によっては僅少となることもあり得るが、理念的には上記整理のとおりと考えられる。

以上を踏まえれば、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が本判決の趣旨に照らして問題があるとは言えないと考えられる。」

〔ii〕その他の財産

① 土地、株式等の値上がり益

土地、株式等を相続した場合、相続税はその時価（被相続人の取得費+相続時までの増価分）について課税される。被相続人の取得費は所得税法60条に基づき相続人に引き継がれることとされており、相続以後に相続人が当該土地等を譲渡した場合には、取得費からの値上がり益に対して譲渡所得税が課税される。この値上がり益には、資産の旧所有者（被相続人）の所有期間に係る値上がり益部分も含まれているが、所得税法60条1項は、これに対して所得税を課すことを予定していると言える。」

（中略）「現行税制は土地、株式等の相続時

までの増価分が相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法について納税者負担に配慮した調整が図られているものと考えられる。」（以下略）

2 報告書に対する私見

以上のように、報告書は、①平成22年最判の対象が、相続税法24条1項所定の定期金給付契約に関する権利、つまり「定期金」に限られるとした。②相続税評価額を超える部分、つまり運用益については所得税の課税対象となり、運用益部分に課税することは相続税と所得税の二重課税にはならないとした。③土地・株式等、無体財産権は、「定期金」と異なり、相続以後に発生する将来収入が確定していないことから、「経済的に同一」とはいえず、相続時に時価に基づき相続税を課税して、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、平成22年最判の趣旨に照らしても問題はないとした。④土地、株式等の被相続人の所有期間における値上り益については、所得税法60条1項及び過去の相続税と所得税の課税の経緯により所得税を課税することを予定していると考えられ、また、その課税方法について納税者負担に配慮調整が図られているとした。

まず、上記の①に関して、たしかに平成22年最判は、年金受給権についての判断であり、土地・建物の譲渡について判断したものではない。東京地裁平成25年6月20日判決の原告は、平成22年最判は「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」として、譲渡所得にもその射程は及ぶと主張したが、平成22年最判は

相続後の土地・建物の譲渡による所得に対して所得税を課税しないとまで明確に言及したものでないと思える。

また、②の相続税評価額を超える部分の運用益に対する課税はともかくとして、被相続人が生前保険料を払い込み、その保険料を原資として運用された運用益（つまり相続開始時までの運用益）については、相続時の保険金の支払いの原資の一部となっていると思われるが、平成22年最判は、この運用益部分についても同一の経済的価値であり、二重課税にあたるとして所得税が課税されるのを否定した。報告書には、この点（被相続人時代に発生したと思われる所得がなぜ課税されないのか）についての言及が全くされておらず、報告書を作成した委員の人々の考え方が不明解である。

さらに、③の無体財産権については、「定期金」と違い、評価額と将来の収入が確定していないことから同一ではない旨の立論が報告書でされているが、相続税評価額は、このような将来の収入の期待権ともいえる無体財産権についても、将来収入にある程度一致するような評価方法を考え、それに対する安全性を考慮して、若干の割引（著作権は年平均印税収入の50%を評価の基礎としている）をして評価していると考えられるが、実際の相続に際して、相続税評価額と将来の収入とが同じであった場合はどうなるのか、その場合に二重課税の問題は生じないのかについて検討した形跡はない。

なお、著作権は、「元本」の価値が減価しないとされているが、「元本」の価値が減価しない著作権は、数十年も愛読される高名作家の純文学作品などむしろ例外で、たいていの著作本は数年もたてば印税収入はほとんど無く

なり、特に税法に関する著作物等は改正の後にはなくなるような権利である。このような現実を無視して、著作権は「元本」が減価しないという前提の下で二重課税の問題は存しないとした論理は、以下の3の例によっても疑問であるといえよう。

また、④土地、株式等の値上り益に対しては、「被相続人の取得費は法60条に基づき相続人に引き継がれることとされており、相続以後に相続人が相続した土地を譲渡した場合には取得費からの値上がり益に対して譲渡所得税が課税されるが、被相続人の所有期間に係る値上がり益も含まれている」として、所得税法は、法60条1項の規定により被相続人の所有期間に係る値上り益部分に所得税を課することを予定していると結論付けている。

つまり、平成22年最判が判示した前記②の被相続人時代に発生した運用益部分に対する課税は本件非課税規定により許されないとする判断に対して、土地、株式等の値上り益については、本件非課税規定の解釈によってではなく、もっぱら法60条の規定を根拠にして所得税を課税することを予定していると結論を出し、本来検討すべきであったと思われる法9条と法60条との関係についての検討はされていない。

なお、「現行税制は土地、株式等の相続時までの増価分が相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法について納税者負担に配慮した調整が図られているものと考えられる。」との報告部分は、具体的にどのような規定を指しているのだろうか。一つは、土地・建物等の評価は、実際の時価と比べ低く評価（これが20%であれば将来の分離長期譲渡所得税20%と呼応する。）しており、低く評価することによって将

来負担する租税債務を実質的に吸収しているとするものか、二つ目は、土地・建物の譲渡所得税は長期については20%の定率による分離課税によって課税し、土地・建物以外の総合課税される資産については長期譲渡を2分の1課税することによって、累進税率を軽減し、相続時排除しなかった被相続人に係る租税債務の負担を考慮したというものなのか判然としない。

かりに、「相続税の評価額が実勢価格より低く抑えられている」ことが「納税者負担に配慮した調整」であるとしたら、相続税評価額が実勢価格より抑えられていることは、譲渡所得の基因となる資産に限ったことではないから、将来の譲渡を予測して潜在的所得税債務を考慮したものとは言えないし、20%の定率課税や2分の1課税をすることも譲渡所得の性質に基因する課税制度そのものであるから、相続税との調整を図ったものではない。したがって、前述の「その課税方法について納税者負担に配慮した調整」は「相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれている」ことによってされているものではないといふべきであろう。なお、これらの配慮・調整がされているとしても、現行の税制が控除すべき「潜在的所得税債務」（二重に課税される部分）を明確かつ論理的に排除する措置を取っていないことは事実である。

このように、平成22年最判は、被相続人時代に発生した運用益部分についても経済的に同一であると判断したのであるが、最高裁判決報告書は、平成22年最判が非課税とした論理を十分究明することなく、被相続人時代の値上り益のある土地・建物の譲渡については、所得税法60条1項の規定や、過去の相続税と所得税の課税の経緯から所得税を課すことを

予定しているという論理をもって、極めて安易に二重課税はないという結論を出し、同報告書の結論が、後日の東京地裁平成22年6月20日判決などに大きな影響を与えたことについては、極めて問題のある報告書といえるだろう。

以下、無体財産権、とりわけ問題の多いと思われる著作権の課税について、具体的に検討してみることにする。

3 著作権に対する課税

著作権の評価は、評価通達148において、年平均印税収入×0.5×評価倍率（印税収入期間に応じた複利年金原価率を乗じて計算）とされている。

〈設例〉

- ① 被相続人（甲）は平成28年1月2日に死亡し、甲の死亡直前の財産は、著作権以外の財産が7億円である。
- ② 著作権の価額は評価通達の定めによって評価した結果5,000万円とされた。なお、著作権の取得原価は甲の創作に係るものであったので、0円とする。
- ③ 相続人は長男（乙）一名である。
- ④ 債務葬式費用は計算の便宜上0円とする。
- ⑤ 乙の平成28年の著作権行使による雑所得以外の総所得金額は、1億200万円であった。
- ⑥ 平成28年中に相続した著作権に係る印税収入が5,000万円発生したが、28年末になって、甲に対して悪意の風評被害があり、著作権に係る出版物が廃版になったため、その後の印税収入は0円となった。
- ⑦ 乙の所得控除額は200万円であった。（住民税についても計算の便宜上同額とする）
- ⑧ 復興特別所得税はⅡの2の場合と同様考

慮しないものとする。

以上の設例のもとに、乙が納める相続税と所得税の額がどのようになるかを検証し、仮に著作権が存在しなかった場合の税額とどの程度の差が生じるのか検討する。

(1) 乙が納める相続税額

計算過程は前記Ⅱの2(2)(i)の例と同じになるので 320,700,000円

(2) 著作権がそもそも存在しなかった場合の相続税額

計算過程は前記Ⅱの2(4)の例と同じになるので 293,200,000円

(3) 著作権があった場合となかった場合の差額（著作権があったため純増する相続税額）

$$320,700,000 - 293,200,000 = \underline{27,500,000円}$$

(4) 乙が納める平成28年分の所得税・住民税の額

（計算過程省略）

$$\text{所得税・住民税の合計額} : 62,704,000 + 15,000,000 = 77,704,000円$$

(5) 著作権がそもそも存在しなかった場合の平成27年分の所得税・住民税の額

（計算過程省略）

$$\text{所得税・住民税の合計額} : 40,204,000 + 10,000,000 = 50,204,000円$$

(6) 著作権があった場合となかった場合における相続税額と所得税額の差額（著作権があったため純増する所得税・住民税の額）

$$77,704,000 - 50,204,000 = \underline{27,500,000円}$$

(7) 著作権があったために増加する相続税額
及び所得税・住民税の額

$$27,500,000 + 27,500,000 = 55,000,000\text{円}$$

(相続税、所得税とも最高税率が適用されるのでこのようになる)

〈検討〉

著作権を含む相続財産に対して現行の最高税率55%で相続税が課税され、その後相続人に著作権行使料の所得が相続税評価額と同額発生した場合には、現行の最高税率により所得税が課税され、取得した著作権の価額以上の税が課税される結果となる。この場合の合計税率は55,000,000円 ÷ 50,000,000円の110%になる。

設例の場合は評価額50,000,000円の著作権を相続し、評価額通りの所得が発生し、その後一切所得が発生しないという少し極端な設例とはいえ、現実に発生しないということではなく、むしろ相続税の評価額は、時価により評価しているので、評価額通りの所得が発生するものと考えべきであろう。

権利の移転時に相続税が課税され、その権利の行使により実際の所得が実現したときに所得税が課税されるのは、相続税と所得税の課税対象が違うという論理により正当化されるとしても、相続人が取得した財産は、将来実現するであろう期待権に過ぎず、現金預金等の直接使用できる経済的価値でなく、また現実に収入される金銭は、著作権行使による印税収入50,000,000円のみである。

すなわち、50,000,000円の実現した所得に対して、相続税額と所得税額を合わせると、極端な場合55,000,000円もの税金が課せられることになり、これは、担税力のないところに課税されることとなる。これは長崎年金訴訟で原告が主張した考え方と同一である。

このような結果となる課税制度は、それ自体が憲法29条に違反（財産権の侵害）すると言っているのではなからうか。

4 二重課税を排除するには

上記の著作権の課税事例において、仮に、

(1)甲が生前著作権の出版終了を見越して、平成27年中に廃版を宣言して、乙が相続後受けるはずの50,000,000円の印税収入を27年中に実現させた場合の税額（つまり、前記譲渡所得においてⅡの2(1)被相続人が死亡直前にA土地を売却した場合と同様の事例）と、(2)乙が著作権を相続して28年中にその行使による所得が全部実現した場合の28年中の所得税につき、著作権に係る相続税額を取得原価に算入して雑所得の計算ができる制度とした場合に算出される税額（同Ⅱの2(3)の取得費に加算される相続税がある場合と同様）がどのようなものであるかについて次のような設例によって検証する。

〈設例〉

- ① 甲の27年中の著作権に係る印税収入以外の総所得金額は102,000,000円とする。
- ② 所得控除は、所得税、住民税ともに2,000,000円とする。
- ③ 債務控除は、計算の便宜上、甲の著作権に係る部分（上積み税額）のみとして計算する。
- ④ 取得原価として控除する相続税額は、著作権に対する部分として、相続税の上積み部分とする。

その他の設例は上記3の設例と同様とする。

- (1) 著作権行使による所得を被相続人の生前に一括して実現させた場合の甲の所得税額と乙が支払う相続税額

(i) 甲の平成27年分の所得税額

上記3の(4)28年分の乙の税額と同額であるので、所得税・住民税の合計額は77,704,000円(税率の変更はない)

(ii) (i)のうち、著作権に対する部分のみの税額(上積み税額とする)は27,500,000円、したがって、乙の相続税の債務控除は著作権部分のみで27,500,000円とする。

(iii) 乙が納める相続税額

(計算過程省略) = 305,575,000円

(iv) 著作権に対する部分の相続税額(上積み部分)

$(50,000,000 - \text{債務控除}27,500,000) \times 55\% = 12,375,000\text{円}$

(v) 甲の所得税と乙の相続税のうち著作権に対する部分

$27,500,000 + 12,375,000 = 39,875,000\text{円}$ となる。

(2) 乙の所得税の計算において、著作権に対する相続税が取得原価として必要経費算入が認められるとした場合の相続税と所得税・住民税の合計額

(i) 乙が納める相続税額

上記3の(1)と同額であるので320,700,000円

(ii) 著作権に対する相続税額(上積み税額)

同(3)と同額であるので27,500,000円

(iii) 乙の平成28年分の所得税・住民税の合計額

(計算過程省略)

所得税・住民税の合計額: $50,329,000 + 12,250,000 = 62,579,000\text{円}$

(iv) 著作権に対応する所得税・住民税の合計額(上積み部分)

$62,579,000 - 50,204,000$ (上記3(5)と同額) = 12,375,000円

(v) 著作権があったために増加する相続税額と所得税・住民税の合計額

$27,500,000 + 12,375,000 = 39,875,000\text{円}$

上記(1)の(v)と全く同額になる。また、その合計税率は $39,875,000\text{円} \div 50,000,000\text{円} = 79.75\%$ である。

つまり、相続人が著作権を行使した場合の所得計算において、相続税を著作権の取得価額に含めて必要経費として認めると、被相続人が生前著作権を行使して所得税を納付した後に死亡した場合の税額と同額となる。

通常の所得税と相続税の課税形態では、まず、被相続人の生前の所得に対して所得税が課税され、その後残った財産について相続時に相続人に対して相続税が課税される。

この構造は、例えば、被相続人の100の所得に対して、55%の所得税が課税され、その後残った財産45に対して相続が発生し、55%の税率で相続税が課税される場合は、相続税と所得税の合計額は $55\% + 45\% \times 55\% = 79.75\%$ となる。さらに、たとえ最高税率が相続税、所得税ともに70%になっても、80%になったとしても、合計税率が100%を超えることはない。しかし、上記3の(7)の設例の場合、極端な例は相続税及び所得税・住民税の合計税率は110%となり、担税力をこえて課税が発生する結果となる。

これを解決する手段として、本来は、前記「篠原論文」(注19)で述べられているように、相続時に将来の所得税を債務として控除する方法が論理的であるといえるが、前述のとおり将来の所得税の税率は一定とは言えない(土地の譲渡についても20%の税率が維持されるところに限らない)等の理由からして、この方法をとることは困難であり、現実的でないといえよう。

それを事後的に解決する方法として、納めた相続税を著作権の取得価額に算入し、必要経費として控除する。このことによって、100%を超える課税を排除することができる。また、譲渡所得の例で述べたように生前被相続人が土地を譲渡して譲渡所得税を支払った後に相続が発生した場合の税額との差額も解消することができるのである。

譲渡所得における取得費の範囲及び相続税が課税された後の財産の権利行使による所得税の必要経費の範囲については、支払う税金部分まで税金がかかるということを排除する観点から再考が必要であると考えらる。

未実現利益を含む財産を相続し、相続後に譲渡した場合などに現れる課税制度の不合理は、上記のように相続税を取得費加算することによって解決することが可能となるが、それでは取得費の範囲がどのように変化してきたか、また、租税特別措置法で創設された相続税の取得費加算制度の意義はどのようなものであったかについて、シンポジウムの主題である「税法上の経費控除をめぐる法的諸問題」と絡めて以下検討する。

VI 相続税の取得費加算の意義

1 所得税法38条の取得費の範囲

譲渡所得の計算上控除される取得費は「その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の合計額とする。」(所得税法38条)と規定している。ここで問題になるのが「取得に要した金額」の中に代価以外の付随費用の額がどの程度まで含まれるかということであろう。裁判所の判断にあっては、次のように付随費用の額が徐々に拡大してきた歴史があるようである。若干のおさらいをしてみたい。

(1) 東京地裁昭和54年3月28日判決²⁰⁾

遺産分割のために要した弁護士費用が「資産の取得に要した金額」に含まれるか否かの判断につき、「資産の取得に関連して何らかの費用を要した場合であっても、それが一般的に右取得の時における当該資産の客観的価値を構成する費用とは認められないものであるときは、これを『資産の取得に要した金額』として譲渡による収入金額から控除することはできないものというべきである。」として、原告の訴えを棄却した。

(2) 最高裁平成4年7月14日判決

不動産を取得するための借入金の利子が「資産の取得に要した費用」に該当するか否かが争われた事件で、最高裁は、「所得税法33条3項が総収入金額から控除しうるものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額に限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることに徴すると、右にいう『資産の取得に要した金額』には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる…」と判示して、前記(1)東京地裁が判示した「客観的価値を構成する費用」のみが取得費であると判断を否定した。さらに、最高裁は、不動産を取得するに際しての借入金の利子につき、「右の借入金の利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、…当該不動産を取得するための付随費用にあたるものとして、右にいう『資産の取得に要した金額』に含まれると解するのが相当である。」として、支払利息のうち使用開

²⁰⁾ 行集30巻3号654頁/TAINS Z104-4363。

始までの期間に対応するものについての取得費算入を認めた。

(3) 平成17年最判

贈与により取得したゴルフクラブ会員権の名義書換手数料が「資産の取得に要した金額」にあたるか否かが争われた事件につき、最高裁は、「法60条1項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延にあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。」そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において『資産の取得に要した金額』(法38条1項)として収入金額から控除されるべき性質のものである。そうすると、上記付随費用の額は、法60条1項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において『資産の取得に要した金額』に当たると解すべきである。」として従来の課税実務を否定し、受贈者が負担した名義書換手数料を取得費として認めた。

(4) 東京地裁平成22年4月16日判決⁽²¹⁾、東京高裁同23年4月14日判決⁽²²⁾

上記(1)と同様、遺産分割に係る弁護士費用が「資産の取得に要した金額」に該当するかどうかにつき争われた東京地裁は、「遺産分割は、…調停や審判によって行われる場合であっても、相続人が弁護士に委任することが通常必要とされるものではないから、遺産分割に係る事務の委任に係る弁護士費用は、相続人が相続財産を取得するための付随費用には当たらないというべきである。」として原告の

主張を排斥した。一方、東京高裁は、「遺産分割が資産の取得をするための手続であるとするなら、…実際に弁護士に委任して報酬を負担したのであれば、これを遺産分割に付随する費用というべきである。…『通常必要とされる』かどうかで弁護士費用が付随費用に当たるとかを判断することは、相当とはいえない」として一審の判断を否定した。しかし、「そもそも遺産分割費用が資産を取得する行為に当たらないことから、これに付随する費用は、資産を取得するための付随費用とすることはできないと判断するものである。そうすると、遺産分割に弁護士の委任が通常必要かどうかにかかわらず、本件報酬部分は、資産を取得するための付随費用には当たらず、したがって、取得費に含まれないものというほかはない。」として、一審とは違った理由で控訴人の主張を退けた。

このように、取得費の範囲をめぐっては、付随費用の範囲が徐々に拡大してきているとも考えられ、譲渡所得概念がいわゆる「客観的価額(差課税)説⁽²³⁾」から「純所得(譲渡益)課税説」に移行しつつあると感じられる。特に、平成17年最判にいう「受贈者の保有期間に係る増加益に贈与者の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していない」との判断は、譲渡所得に対する課税が、所得を課税対象にす

(21) 税資260号順号11420/TAINS Z260-11420。

(22) 税資261号順号11668/TAINS Z261-11668。

(23) 佐藤善恵「専門家報酬の税法上の取扱いについて」税法学574号(2015年)100頁で佐藤氏は「概念的に資産の客観的価額差が譲渡所得であると理解することを『客観的価額説』と呼び、投下資本を超える収入金額を所得ととらえる考え方を『純所得課税原則』と呼ぶ」と整理されているが、この定義が分かりやすいと思われるので引用する。

る以上、経費控除については、他の所得と同様、担税力の減殺要因である支出を取得費として認めたものと考えられることができるだろう。

しかしながら、依然として相続又は贈与によって取得した資産に係る相続税、贈与税は「資産の取得に要した金額」と考える余地はなさそうである。それは、相続税、贈与税が相続又は贈与によって生じた所得に対する課税であって、所得に対して課税された租税は、一般的に必要な経費としてではなく、家事費に属するものと考えられることと、租税特別措置法39条が、「取得費に加算する」との規定の仕方からしても立法過程においても相続税、贈与税を取得費そのものとは考えていないことは明らかであろう。

2 租税特別措置法39条の立法経緯

それでは、租税特別措置法39条が規定する相続税の取得費加算の立法経緯について検討してみることとする。

この改正については、国税庁「昭和45年改正税法のすべて」により詳しく改正の趣旨等が記載されているので以下検討する。

「昭和45年改正税法のすべて」には、「3 譲渡所得の課税の特例の改正」と題して、その4に「相続税の課税の対象となった資産を相続税の申告期限後2年（その後平成6年度の税制改正において3年と改正：筆者注）以内に譲渡した場合の相続税と譲渡所得税との負担調整措置として、その資産についての相続税額をその取得費に加算して譲渡所得を計算することを認める制度が創設されました。」として、次のような経緯を説明している。

「相続税の課税対象となった相続財産が相続後に譲渡されますと、その相続財産については相続税のほか、譲渡所得税が課税される

こととなります。その相続財産の処分が相続の直後に行われる場合、特に相続税納付のために行われる場合は、納税者は相続税と譲渡所得税との二重課税を受けるとの印象をしばしば指摘されてきました。」とし、しかしながら、「この問題は、本来、（中略）現行の取得価額の引継ぎ方式に改めたことに基因するもので、基本的には相続税と所得税とのあり方に関連する問題です。」と説明し、法60条の取得価額引継ぎ方式による課税制度自体に何らかの問題点があることをほのめかしているように感じられる。

つぎに、税制調査会の検討にも触れ、「たしかに所得課税である所得税と財産課税である相続税の間において、直ちに二重課税といった問題に発展するとは考えられないにしても、（中略）理論的には相続税と所得税とが税率100%を上回って課税される（当時の最高税率で計算すると107.5%となる：筆者注）こともあるという現行の仕組みは、税制としても説明が困難であるといった事情から、何らかの措置を講ずべきであるという結論が得られました。」として、相続税と所得税の税率があわせて100%を超えた場合、「（納税者に対して）説明が困難である」との認識を示したが、合計税率が100%を超えること自体が、すなわち違法であるとの認識は示されていない。

さらに、「この場合の調整方法として税制調査会で検討されたのは、次の4つの方法でした。」として、

- 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は、「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つ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負担のバランス等、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。」としている。

3 取得費加算制度の意義と問題点

以上のように、税制調査会は、「納税者は、相続税の課税対象となった相続財産が譲渡された場合、相続税と譲渡所得税の二重課税を受けるとの印象をもつ」し、さらに「最高税率が適用されると理論的に100%を超える課税がされるから、納税者に対し説明が困難である」との理由から、相続税額を取得費に加算する方式によってその負担調整措置を図るべき旨を答申したものである。

この論議から見出されるものは、相続税と所得税の合計税率が100%を超えると納税者の理解は困難であるとの認識は当然として、被相続人時代に発生した値上り益が相続時、将来の所得税債務を控除せず課税されることの矛盾点は認識しながらも、後述するように、それを解消する手段として相続税の取得費加算制度を選択したとは思われないということである。

昭和45年度税制改正において創設された取得費加算制度は、算出された相続税の額×譲

渡した資産の課税価格に算入された価額÷その者の課税価額=取得費加算額とされることから、相続時に課税された将来の所得税債務を正確に排除する計算になっていない。将来の所得税債務を正確に排除するためには、相続税の上積み部分の税率を適用し、なおかつ分子は譲渡資産の課税価格ではなく、譲渡資産の課税価格のうち被相続人の取得費部分を控除した金額（つまり被相続人時代に発生し、蓄積された値上り益部分）でなければならない。

将来の所得税債務が含まれたまま相続税の課税を行うと、この部分については担税力のないところに課税（二重に課税）されることとなるから、その部分を論理的に排除するというのであれば上記のような計算式により取得費加算をすれば二重に課税された部分を排除することができるのである。しかし、そのような計算式を採用していないということと、3年間に限って取得費加算を行うというのでは、そもそも二重に課税される将来の所得税債務部分を排除するという認識で創設されたものではないことが明確になってくるのである。

せっかく二重課税に対する批判に対して創設された取得費加算制度ではあるが、その本来の目的から理論的に排除しなければならない二重課税部分（担税力のない部分）の排除が行われず中途半端な制度となっているのは何とも残念なことである。

VII おわりに

お伽話や彦一頓智話の類になるが、ある日Aさんは親切にしていた身寄りのないお爺さんに「一年後に1億円入ってくる権利をお前に贈与しよう。しかし、日本の税金は高い、

55%も税金がかかるがどうする。」と尋ねられました。55%の税金を払っても手元に残るのであれば、と思い「貰うことにします。」と答えました。翌年贈与税を5,500万円払った後1億円の現金が入ってきて喜んでいたら、翌々年になって、「権利が実現して現金が入ってきたのだから所得税が5,500万円かかります。」と税務署の人に言われました。Aさんは「それって詐欺だろう。」と怒りが収まりません。

このようなことがもし現実になった場合、二重課税になるか否かの問題はともかく、担税力を超える課税が国家の租税制度として許されるか否かの問題として発生することだろう。

国家が国民から詐欺罪の犯人として訴えられないためにも相続税・所得税を通した課税制度の早急な見直しが必要だと思われる。

最後に、平成22年最判における補佐人であ

る江崎税理士の口頭意見陳述の一部を紹介する。

「税は担税力に着目して課税されるものであります。本件についてみれば担税力は一個であります。基本権にも支分権にも別々の財産的価値があるとは国民誰一人納得できるものではありません。私はタバコを吸います。このタバコ1箱300円であり1本あたり15円であります。丸ごとの権利300円と1本1本の合計額300円の計600円の価値があると言っているのと同様であります。支分権が発生する都度、基本権の価値は同額減少し最終的にはゼロになるという事実を無視した主張であります。法的には別異の権利であるからとの理由づけは詭弁に過ぎません。」

この問題の解決についての今後の研究者の検討に期待したいと思う。