

論 説

所得税法9条1項16号の解釈についての一考察

—— 最高裁平成22年7月6日判決の射程 ——

伊藤雄太

(税理士・名古屋学院大学大学院客員教授)

目 次

I はじめに	3 配当期待権
II 最高裁22年判決の判示とその意義	4 未収配当金
1 最高裁22年判決の判示	5 小括
2 最高裁22年判決の整理	IV 判例法理のあてはめ（所得税法67条の4の対象外）
3 最高裁22年判決の評価と理解	1 不動産賃貸料
4 所得税法67条の4の創設	2 著作権，その他の知的財産権
5 小括	3 棚卸資産
III 判例法理のあてはめ（所得税法67条の4の対象）	4 譲渡所得となる資産の譲渡
1 預金利息	5 小括
2 貸付金利息	V 結びにかえて

I はじめに

所得税法9条1項は、「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」として、所得税を課さない所得について各号で規定している。同条の見出しから、これは「非課税所得」を定めていると理解されている。このうち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（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のみなされるものを含む。）」と定めている。この規定は、一時所得に対する課税が始められた際に設けられ、相続税・贈与税と所得税との二重課税の調整をはかる意味を有している⁽¹⁾とされてい

る。

そもそも相続税は、相続により対価を支払わず財産を取得したことに対して担税力を認め、課される税である。また所得税は、個人が取得した経済的価値に担税力を認め、課される税である。わが国の所得税は、包括的所得概念に立脚しているため、理論上は相続、贈与による所得にも課されることとなり、両者は競合する場面が生じ得る。そこで、この

(1) 植松守雄編著『五訂版注解所得税法』（大蔵財務協会，2011年）834頁以下参照。また、今日の通説的理解として、金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂，2017年）189頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂2016年）208頁その他が同様の見解を示している。

ような調整がなされているのである。

これとは別に、相続・贈与等による恩恵的利得は所得に含まれないとする伝統的な所得概念の影響があったことも示唆されている⁽²⁾。他方、相続、遺贈、個人からの贈与による恩恵的所得を、概念上所得には含まれないと考えられたかどうかは不明としつつ、これを所得税の対象から除外し相続税、贈与税の対象とすることを、世界的な立法の趨勢に従ったものであるとの評価もなされている⁽³⁾。

所得税法9条1項16号の適用として、典型的には、父親から1,000万円を相続により取得した場合、母親から100万円を贈与により取得した場合、いずれも所得税の課税所得を構成せず確定申告を要しないという事例が想起される⁽⁴⁾。他方、どのような場合までがこの規定の適用対象なのかについては、あまり議論されてこなかったように感じる。

これに一石を投げ大きな波紋を生じさせることとなったのが最高裁平成22年7月6日判決(民集64巻5号1277頁。以下、「最高裁22年判決」という。)である⁽⁵⁾。そしてこの判決に素早く対応したのは、8名の学者によりまとめられた「最高裁判決研究会」報告書⁽⁶⁾(以下、「報告書」という。)であった。報告書は、最高裁22年判決を分析し、その射程について検討をした上で、一定の財産について立法的手当ての必要性を指摘した。そして、翌年の税制改正で所得税法67条4項が新設された。

しかし、その射程についての議論は多い⁽⁷⁾。さらに、土地の譲渡益にまで及ぶかという論点に関する裁判例もある。そこで、所得税法9条1項16号をどのように解すべきかという点について、若干の検討を試みることにしたい。その中で、どこまで所得税の対象とすべきかということも含めて考えていきたい。

(2) 植松・前掲注(1)835頁は、遺産取得税方式ではなく遺産税方式を採用していた当時において、厳密な意味で二重課税が生じたわけではなかったもののこのように規定されたことについてこのように述べている。なお、渕圭吾「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1410号12頁(2010年)14頁以下が、この考え方は今日においても成り立ちうることを指摘する。

(3) 金子宏「租税法における所得概念の構成(二)」法学協会雑誌85巻9号(1968年)1258頁は、このように評価したうえで、ゆえに所得概念の包括性を損なうと断ずることはできないと指摘する。また、水野忠恒「所得税と相続税の交錯—非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」ジュリスト1020号(1993年)154頁以下が、相続税の対象とされるからではなく所得税の対象として適当でないから非課税とする考え方の存在を挙げている。

(4) 品川芳宣「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税の二重課税問題—東京地裁平成25年7月26日判決」TKC税研情報22巻6号45頁

(2013年)52頁も、単純な例として相続等により取得した現金1億円について、相続税は課されるが所得税は課されないことを挙げる。なお、筆者がここで1,000万円の相続、100万円の贈与と例示したのは、相続税、贈与税が実際に課税されるからではなく所得税法9条1項16号の規定があるから非課税である、ということを示す意図による。

(5) 金子宏『租税法〔第13版〕』(弘文堂、2008年)164頁以下が、最高裁22年判決の事案の地裁判決を参照した以降、議論が高まっていくこととなった。

(6) 「『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～」内閣府ホームページhttp://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf [最終確認日：2018年3月1日] 参照。本報告書は、平成22年(2010年)11月9日開催の平成22年度第8回税制調査会の資料として用いられた。

(7) 浅妻章如「生命保険年金二重課税事件」法学教室362号45頁(2010年)47頁以下は、いくつかの例を挙げて対処すべき課題が多いことを指摘する。

なお、本稿では「相続、遺贈又は個人からの贈与」を「相続等」と、「取得し又は取得したものとみなされる」ことを「取得等」として記すこととしたい。また、所得税法9条1項16号は平成22年法律第6号による改正前は同法9条1項15号であったが、本稿では引用部分を除き16号と表記する。

II 最高裁22年判決の判示とその意義

最高裁22年判決は「長崎年金事件」等の通称で呼ばれ多くの検討が加えられている。ここでは、本稿に関係する部分のみみておくこととしたい。

1 最高裁22年判決の判示

判決は、まず所得税法9条1項16号（当時は15号）について、「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。」とした。

その上で、年金の方法により受給する生命保険金について、「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。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。

さらに、「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うべきである。」と述べた。

なお、生命保険会社（年金の支払をする者）の源泉徴収義務については、「当該年金が同法の定める所得として所得税の課税対象となるか否かにかかわらず、その支払の際、その年金について同法208条所定の金額を徴収し、これを所得税として国に納付する義務を負うものと解するのが相当である。」としてこれを肯定した。そして年金の受給者が「所得税の申告等の手続において上記徴収金額を算出所得税額から控除し又はその全部若しくは一部の還付を受けることは許されるものである。」とした。

2 最高裁22年判決の整理

最高裁22年判決は、所得税法9条1項16号における「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」の意義として、「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」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」とした。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点における価額に相当する経済的価値にほかなら」ないとした。さらに、所得税法9条1項15号の趣

旨を、「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものである」とした。

したがって、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得」である「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」についてその意義を明らかにすることが主要な課題であったと考えられる。この点について、本件の第一審判決が、相続財産とみなされて相続税を課税された財産と「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」と述べたのよりも具体的である。

さらに、2年目以降については、具体的なあてはめはしていないものの、相続等により取得等した部分と、運用益の部分からなるとした。すなわち2年目以降に確定する年金収入についても、相続等により取得した部分については、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得」であるから「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」に該当して所得税が課されないことが判示されたと解されている⁽⁸⁾。これにより、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得」については、その相続等の時点に確定する所得に限らないことが明らかにされたといえる。

(8) 「最高裁判決研究会」・前掲注(6)4頁参照。なお、最高裁22年判決を受けて財務省、国税庁は、平成22年10月1日付「相続又は贈与等に係る生命保険契約等に基づく年金の税務上の取扱いの変更等の方向性について」を公表し、平成17年分から平成21年分の所得税の還付の対応を明らかにする等、いくつかの対応をしている。

最高裁22年判決までも、相続により定期年金受給権を取得したことに対して所得税を課さないとの理解は広く異論なく採られていた。そして、定期年金受給権に基づき年金の受給をした際には、受給額から必要経費を控除した額に所得税が課されるという実務対応が採られていた⁽⁹⁾。

最高裁22年判決は、相続により定期年金受給権を取得した際のみならず、定期年金受給権に基づき年金の受給をした際にも、「相続により取得した所得」に該当する部分があることを判示したのである。

また、所得税法において所得計算をするに当たり、所得区分に応じて収入金額から必要経費、取得価額、譲渡費用、取得のために直接要した額を控除することとされている。その際、収入金額の全てが9条1項16号の非課税となる場合の他、収入金額の一部が非課税となることがあり得るという考え方も示された。従前は、取得自体が所得として課税される場合が該当するという理解が多かったように思われる。これが、課税時期が取得の時よりも後である場合、そして収入金額の一部である場合でも該当し得ることが示されたといえよう。

その結果、経済的価値が同一であるならば、相続時点での評価額が所得税における収入金額と異なるとしても、相続時点での評価額相当の部分は、「相続により取得したもの」に該当することが示された。

3 最高裁22年判決の評価と理解

最高裁22年判決に対しては、賛否両方の立場から多くの論評が加えられている。争点となった定期年金受給権についての批判的な見解としては、所得税法の規定構造に適合しないとするもの⁽¹⁰⁾がある。基本的にわが国の相続税は、相続人が相続財産を取得したことに対する課税であるため⁽¹¹⁾、被相続人、相続人の所得課税とは別個のものであるということがその考え方の骨子であろう。この他、生命保険年金が定期金に該当しないとして相続税の課税を否定し所得税を課税すべきとするもの⁽¹²⁾もある。

他方、わが国の相続税が遺産取得税（所得課税）であることを重視し、同じ経済的価値に対して同じ種類の租税による二重課税が生じているとみる肯定的な見解⁽¹³⁾がある。とりわけ、財産そのものと、取得により帰属する所

(9) 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－」週刊税務通信2969号46頁（2007年）46頁以下は、こうした実務対応が採られていることを念頭に、現行法の解釈、実務上の取扱いに大きな影響が生ずることが予想される、として論じられている。

(10) 谷口・前掲注(1)211頁参照。

(11) 金子・前掲注(1)624頁以下、水野忠恒「大系租税法〔第2版〕」（中央経済社、2018年）798頁、谷口勢津夫ほか「基礎から学べる租税法」（弘文堂、2017年）197頁（木山泰嗣執筆）によれば、わが国の相続税は、基本的には遺産取得税方式の考え方に

立脚しているとされる。ただ、法定相続分で取得したものとして税額を計算した上でこれを実際の取得分に応じて配賦することから、修正を加えた遺産取得税方式もしくは遺産税方式の要素を加味した折衷方式であるといわれている。

(12) 関子善信「生命保険年金に対する二重課税（租税判例研究）」久留米大学法学（2010年）55頁以下参照。

(13) 瀧・前掲注(2)12頁以下参照。また、奥谷健「相続税と所得税による「二重の負担」」立命館法学352号110頁（2013年）111頁以下も、相続税を所得税の特別税と位置づけた上で、「二重の負担」の問題を提起する。

得との関係を示したことが評価されている¹⁴⁾と思われる。また、肯定的な立場にも、被相続人が生前に保険年金の支払を受けた場合、所得税と相続税を二重に課されることから、相続税と所得税とが二重に課されること自体は合理的であるとしつつ、最高裁22年判決は、年金の現在価値部分に係る所得を特別に免除したものと評価する¹⁵⁾考え方がある。さらにこれに対しても、被相続人の死亡を保険事故として年金の支払が開始されていることに着目して異を唱えるものがある。生前に取得した保険年金等のうち費消せずに残った現金を相続した場合と、被相続人の死亡により請求権を相続（みなし相続）した本件の場合とをこのように比較することが適切かどうか¹⁶⁾について疑問を呈する主張である。

従来からの理解では、相続税は相続財産を取得した相続人に対する取得課税（一時所得）である¹⁷⁾。ゆえに払込保険料と受取保険金（保険年金）との差額に対する所得課税とは別個のものである¹⁸⁾。しかしこうした取得課税と所得課税とが相続等という一つの原因によって生じることは国民の理解が得にくいという実情があった¹⁹⁾。資産の値上り益に関してではあ

るが、以前から、相続後に譲渡がなされる場合が二重課税になり所得税法9条1項16号の趣旨と一貫しないとの指摘もあった²⁰⁾。

最高裁22年判決は、これに応えるかのように“取得する所得”の意義を明確に示したと評価できよう。課税庁が基本権と支分権に分けて法的性質が異なると主張したことに対して、両者を区分することなく生命保険年金受給権全体でみている。そして、取得によりその者に帰属する所得がその財産の取得の時ににおける価額に相当する経済的価値であるとした。このことは、所得税法の解釈、課税実務等を否定する強いインパクトを有しており²¹⁾、その射程を限定的なものとして理解することは難しい²²⁾と指摘されている。

ゆえに筆者もこの判決を肯定的にとらえた。その根幹は、所得税法9条1項16号の意義を明らかにしたということである。判決により、所得税を課されない“取得する所得”の部分と、所得税が課される部分があることが示されることとなった。

では、この判決に基いてどのように所得計算をするべきであろうか。判決は相続税における評価額と実際の受給金額との差額の詳細

14) 浅妻・前掲注(7)47頁参照。

15) 大石篤史「生保年金二重課税最高裁判決の意義と課題」ジュリスト1410号4頁（2010年）8頁参照。

16) 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65巻10号17頁（2010年）24頁は、（生命保険年金も）生命保険金であるとした上で、生命の損失と引き換えに（生命保険金）が発生しているという前提そのものが疑問」と指摘する。

17) 奥谷・前掲注(3)112頁以下参照。

18) 中里実「租税法におけるストックとフローの関係」ジュリスト1410号19頁（2010年）19頁は、資産の取得につき現在価値に対して課税し、かつ将

来においてその資産の生み出すキャッシュフローに対して所得課税するならば、その現在価値部分につき二重課税となることは半ば必然的なことであると述べる。

19) 相続により取得した資産を譲渡した場合を中心にした論稿であるが、奥谷・前掲注(3)111頁以下が同様の問題提起をしている。

20) 水野・前掲注(3)156頁参照。なお、ゆえに租税特別措置があるのだらうかと付言する。

21) 酒井克彦「相続した土地への含み益への譲渡所得課税の二重課税問題(F)」月刊税務事例45巻10号15頁（2013年）16頁参照。

22) 酒井・前掲注(2)17頁参照。

な分析をすることなく“運用益”としている。この点について、判決のいう“運用益”は必ずしも相続開始後に発生したものを指しているのではなく、非課税とされない部分を示したものととらえるべきである。逆に、“運用益”以外の本体の部分である相続等により取得したものと、相続財産との完全なる一致を要求しているのではなく、相続税の課税対象となった経済的価値との同一性を判断基準としていると考えられる²³⁾。ゆえに所得の金額は、まず収入金額から必要経費等を控除して差引金額を算出し、そこから非課税金額と非課税金額のうち必要経費等を上回る金額のいずれか少ない金額を控除して求めることとなろう。すなわち、まず非課税の適用が無いものとして所得金額を算出し、そこから非課税対象部分を除外するのである²⁴⁾。このようにとらえることで、包括的所得概念にも適合する。

このように考える理由として、この判決は、必要経費をはじめとした他の所得計算に関する規定に関しては言及がないからである。す

なわち経費控除等を否定して非課税としたのではないのである²⁵⁾。訴訟の対象となった1回目の収入金額がすべて非課税となり、2回目以降については訴訟の対象でなかった上、必要経費部分が少額であったため所得計算で考慮の必要がなかったのである。確かに、相続により取得した部分と運用益部分が厳格に分離可能であるならば、運用益部分は必要経費部分が無いと考えることもできなくはない。しかし実際は、運用益という要因以外に、営業政策上一時金を回避し年金受取を選択させようとする目的で年金を有利に設定しているという要因もある。保険会社はそうすることで受取人と長い関係を確保することができ、新たな保険商品の販売につなげようという意図もある²⁶⁾。このように当時も今も、相続税評価額はあくまでも、一定の合理的な方法により評価した金額である。そう考えないと、例えば払込保険料が年金総額よりも多い場合等において、所得のないところに所得課税がなされるといった不合理が生じ得る。

23) 中里・前掲注(18)20頁以下は、二重課税排除について、計算式を提示したうえで最高裁22年判決を評価している。

24) この計算式を簡略化すると、収入金額から必要経費等と非課税金額のいずれか多い金額を控除する、ということになる。

25) 中里・前掲注(18)27頁は、支払保険料をどのように運用益から差し引くかという点も難しい問題をはらむと指摘する。

26) 現在は解約返戻金相当額、一時金相当額、年平均額に財務省令で定める複利年金現価率を乗じた額のいずれか多い金額によって評価することとされている(現在の相続税法24条1項1号)が、最高裁22年判決の事案の当時(平成14年)は、残存期間が5年超10年以下の有期定期金は、給付金額の総額に100分の60を乗じた金額によって評価することとされていた(当時の相続税法24条1項1号)。

この最高裁22年判決の事案では、基本年金額(=

利差配当を加算しない1回あたりの年金額)に8.956を乗じた金額が一時金で受領する場合の保険金額であったことが裁判中で明らかにされている。すなわち10回分の保険金の総額を基礎とすると、保険金総額に0.8956を乗じた金額であるといえる。そうすると、本来0.6が取得した所得、0.6と0.8956との差額が評価上の差額、0.8956と1.0との差額が2年目以降の運用益となる部分であるとも分析できる。さらに、年金額は実際にこれだけの運用益が得られたか否かに拘らず支払われることから、単に契約に基いて減額していると考えられることもできよう。なぜなら生命保険会社は、生命保険契約に従い保険金を支払う。もちろん、保険料と保険金との関係や、一時金と年金との関係は、運用益、運営費用など様々な事情を考慮して決定されている。しかし、仮に運用益が想定通り得られなくとも保険金は約定通り支払われる。

次に経済的価値との同一性とは反対の観点、すなわち所得税が課される運用益の側からも見てみたい。この部分は、この差額が実際に運用益であるかどうかではなく、所得税の対象となる部分であるということを表す目的であったと考えられる。従って、この差額の本質を深追いすることは要しないであろう。これが運用益であっても、利益の取り崩しであっても、受給者にとっては評価上の差額（割引額）の分配であり、所得税の課税対象である。

射程については、年金等の期限がありその支払を受けることにより元本が目減りする資産に限るのか、株式等の無限に果実を生み出す資産も対象となり得るのか、果ては、資産の含み益についても相続後の譲渡時の譲渡所得課税にまで及ぶのかという議論に大別されよう。

長崎年金事件の地裁判決後の論稿ではあるが、課税庁に近い識者から所得税法9条1項16号は信託受益権、特許権・著作権等の無体財産権、配当期待権、その他収益還元価額により評価するものにあてはまるのではないかと指摘がなされていた²⁷⁾。理論上、資産の価額は将来その資産から得られるキャッシュフローの現在価値の総和であるとされる。そうすると、非課税の対象を広く捉える考え方は成立し得る²⁸⁾。

筆者も、元本と運用益との厳格な区別を要求していない以上、元本の部分とみることが

できるものすべてに適用し得ると考える。また報告書は、判決の直接の射程は相続税法24条により評価される相続財産に限定されると述べる²⁹⁾ものの、他方で、確認的にとしながら立法的手当を求めている³⁰⁾。また、射程が譲渡益に及ぶ可能性を念頭に、資産の含み益等との均衡に目を瞑ったとして判決及び立法の不作為を批判するもの³¹⁾もある。

このように、程度の違いこそあるものの、最高裁22年判決はかなり広範に影響を及ぼす可能性があると考えられていることがみてとれる。筆者も元本が目減りするか否かに拘らず及ぶと考える。但し、元本が目減りしない資産の場合、果実の收受に対する非課税金額が限りなくゼロになる（評価額/∞≒0）。ゆえに、実効性が無いこととなるだろう。但し譲渡の場合には顕在化する。所得税法は、保険年金請求権が実現し収入した時に所得課税する。それが収入した時のうち相続等により取得した経済的価値に相当する部分は非課税とした。そうすると譲渡も、譲渡収入のうち相続等により取得した経済的価値に相当する部分は相続により取得した所得に該当し非課税となると解すべきと考える。このように考えることが包括的所得概念にも適合する（詳しくは後述する。）。

4 所得税法67条の4の創設

最高裁22年判決の翌年である平成23年の税制改正において、所得税法67条の4が創設さ

27) 小林・前掲注(9)60頁以下参照。さらに、あらゆる財産の価額は収益還元価額と一致するという時価の一般概念からすれば、相続開始後に相続財産から生ずる収益で相続人に帰属するすべての所得は所得税法9条1項16号により非課税となるのではないかと述べる。

28) 瀧・前掲注(2)17頁もこうした可能性を指摘する。なお、異次元説を採った場合には、課税庁の主張が肯定されるとする。

29) 「最高裁判決研究会」・前掲注(6)3頁以下参照。

30) 「最高裁判決研究会」・前掲注(6)7頁参照。

31) 浅妻・前掲注(7)49頁参照。

れた。これは、居住者が贈与、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。）その他一定のものにより利子所得、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いて、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、原則として、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とするものである。

この規定は、当該資産に係る所得の金額の計算においてその者が引き続き当該資産を所有していたとみなす構造が所得税法60条³²⁾と酷似している。対象にみなし相続財産が含まれていないため、保険年金請求権については適用されず、最高裁22年判決の判示の通りとなる。また、利子、配当、一時、雑所得以外の所得（可能性があるものとして、不動産、事業、山林、譲渡所得）についても適用されない。

5 小括

昭和25年、シャープ勧告を受けてわが国の相続税法は、遺産取得税として制定された。当時は、被相続人にみなし譲渡所得課税することで被相続人の所得課税は完了することとされていた。しかしこの規定は、金銭収入が

伴わないにも拘らず、相続税の負担に加えて所得税の負担がかかることに国民の理解が得られないとして程なくみなし譲渡所得課税の対象を縮小し、取得費の引継ぎを規定した³³⁾。

遺産取得税としての相続税は、所得税の補完税である³⁴⁾とされる。しかし今日まで、相続税は相続財産の取得に対する課税ではなく被相続人の所得課税の清算であると説明されることが多い。また、所得税の補完税とする立場であっても、生存中において課税漏れがあった場合にも所得の蓄積によりできた遺産に課税されることを理由とするもの³⁵⁾もある。さらに課税庁の職員が執筆した本では、「被相続人が税法上の特例、特典などを利用し、あるいは、租税回避をするなどにより蓄積した財産を、相続開始の時点で把握し精算させるという所得税の補完税としての役割」³⁶⁾と述べて、被相続人に対する所得課税の性質を強調する。

他方、相続等により取得した「所得」は所得税法9条1項16号によって非課税とされている。この規定は、本来は相続税が取得課税であり、ゆえに取得した所得にさらに所得税を課さないようにしたもののはずではなかったのだろうか。しかし最高裁22年判決は、相続税を被相続人の所得課税ととらえたと考えられる。これにより被相続人において所得税

32) 品川芳宣「生命保険契約に基き支払われる年金に対する相続税と所得税の二重課税問題」T & A master370号20頁（2010年）33頁は、所得税法60条は最高裁22年判決に反して違憲状態となりかねないと指摘する。ここでは、いかなるプロセスにより違憲状態とされるのかについての詳しい言及はなされていない。仮にそうだとすると、同じ構造を持つ所得税法67条の4も同様と考えるのかどうかについても言及がない。

33) 品川・前掲注32)31頁以下、品川・前掲注(4)51頁

参照。

34) 金子・前掲注(1)624頁参照。

35) 水野・前掲注(3)154頁参照。

36) 平本倫朗・岡本和之編『平成29年11月改訂資産税の取扱いと申告の手引』（納税協会連合会、2017年）667頁参照。本書は、課税庁に勤務する者が著し毎年改訂が重ねられているが、筆者がみた限り、この記述は遅くとも平成8年改訂以前からなされている。

の対象とならない未実現の所得についても、所得課税が完結したと考えたのではないだろうか。このようにとらえることで、相続人は相続開始後の運用益部分のみ所得課税の対象としたと考えられる。その結果、相続税から取得課税の性格が消えてしまったようである。そして所得税も9条1項16号により取得した所得が非課税という判示となったと考える。

一般に保険料の払込期間を終えた後に定期年金を受領する場合、昨今の低金利もあって、雑所得部分はさほど大きな金額とはならないことが多い。むしろ雑所得が全くない場合すらある。最高裁22年判決の事案は、不幸にして保険料払込期間の早い時期に保険契約者が他界したためその後の保険料支払いが免除されるとともに保険金が支給されることとなった事案である。このため（課税庁が当初主張したところの）雑所得部分が大きな金額となったことが、争訟の背景にあったのかもしれない⁸⁷。こうしたことが、国民の側にあった相続税と所得税との関係に対する疑問が顕在化させるきっかけとなり、さらには、相続により財産を取得した時と、その財産に係る所得が実現したときとの2回所得税が非課税とされるような判示に至ったと考えられなくもない。

これをおかしいと捉える考え方もあろう。他方、相続税と所得税が共に課されるということが理論はともかく国民にとって受け入れがたいということを、最高裁22年判決が示したと捉えることもできよう。

Ⅲ 判例法理のあてはめ（所得税法67条の4の対象）

次に、ここまでみてきた最高裁22年判決の法理を他の財産権に対してあてはめ、所得税

法9条1項16号に該当し得るかどうかについて検討をしていきたい。いずれも最高裁22年判決が述べた同一の経済的価値であると考えられるものである。なお、所得税法67条の4の創設によって今日では最高裁22年判決の射程が及ばないものについてもその法理を考えるうえで少しづつ見ることにしたい。

1 預金利息

預金利息は、経過利息を含めて評価する場合と、経過利息を含めず預入残高により評価する場合がある。財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）は、普通預金等の流動性預金の利息はその計上を要しないとし、定期預金等の固定性預金の利息はその計上をすべきとしている（評価通達203）。しかし、民法上法定果実は日割りにより帰属することとされている（民法89条2項）。理論的には普通預金等の流動性預金の利息と、定期預金等の固定性預金の利息とでその性質が異なるものではない。ゆえに、ここでは両者を区別する必要はないと考えられる。そうすると、流動性預金の利息であっても（正確には利息相当額を評価上算入していない場合であっても）、所得税の対象とはならないと捉えるべきである。

なお、評価通達において定期性預金の利息を源泉所得税等の控除後とする旨が定められていることから、相続等により取得した所得

⁸⁷ 本件のような事案で、もし今日において課税庁の主張通りの課税がされたとする、最高税率55%の相続税と最高税率45%の所得税（復興税、住民税を合わせると55.945%）が、それぞれの課税標準に対して課される可能性があることになる。税目が異なることをもってこのような可能性を受け入れることには、躊躇を覚えざるを得ない。

には該当しないとの論もある³⁸⁾が、検討すべきは上記の論点である。評価の仕方如何でその権利の本質が変化すると考えるべきではない。この主張に対して逆説的に反論すれば、もし相続税等の財産評価において、預金利息を税引前の金額で評価すれば所得税を課されない同一の所得となり、税引き後の金額で評価すれば所得税が課される別の所得となるのであろうか。あるいは、相続税等の財産評価において、預金利息を税引前の金額で評価して申告した場合、課税庁はこれを減額更正するのであろうか。

税引き前で評価することによって所得の性質が異なるという主張は、このような一貫性に乏しい二重構造を惹起することになりかねず、同意できないと考える。なお、源泉所得税等相当額を控除して評価している場合の差額分については、利子所得として所得税の課税対象になると考えるべきであろう。

ところで、いわゆるマル優³⁹⁾はその適用を受けていた者が死亡した場合の取扱いにおいて、相続人がマル優の要件に該当しかつマル優の届け出をした場合を除き、死亡した日までの期間に対応する利子等のみに適用することとしている（所得税基本通達10-21）。この通達は普通預金等の利子が対象外とされているものの、所得税法が利子等の一つの計算期間を被相続人に係る部分と相続人に係る部分とに分けて考えていることを表すものととらえられる。

それが、所得税法67条の4制定（以下、本章において、「23年改正」という。）により、相続人が引き続き所有していたものとみなすことになった。預金利息は源泉分離課税であるため、納税者の意思により帰属を選択することは難しい。しかし、それゆえに普通預金についてはすっきりすることとなった。他方で定期預金については二重課税が生ずることとなった。またマル優の取扱いについては所得税間での衝突も感じられる。このような、一貫しない取扱いが混在する状態となっている。相続税において、経過利息を含まない評価とする等の手当により理論的に整合させる必要があるように思われる。

なお、最高裁22年判決によって所得税法60条の有効性が否定されかねない旨の指摘⁴⁰⁾に立脚すれば、67条の4も最高裁22年判決の理により否定され、確定申告により預金利息に課された源泉所得税の還付が受けられるとする論理も成立し得るのではないだろうか。

2 貸付金利息

貸付金利息についても論理は預金利息と同様であると思われる。そのためか、改めての議論はあまりないようである⁴¹⁾。貸付金を相続等により取得等した場合、特約あるいは遺言その他特段の意思表示がない限り、民法89条2項により、法定果実たる貸付金利息は日割り計算によりそれぞれに帰属する。評価通達も、元本の価額と利息の価額との合計によっ

38) 「最高裁判決研究会」・前掲注(6)6頁以下。但し、必ずしも所得税法9条1項16号に抵触しないとしながらも立法的手当てを講じることが望ましいとしている。

39) 所得税法10条障害者等の少額預金の利子所得等の非課税。

40) 品川・前掲注(32)33頁は、そのように構成する論拠は示していないものの「違憲無効となりかねない」との表現で強い懸念を示している。

41) 「最高裁判決研究会」・前掲注(6)も貸付金利息に触れていない。

て評価することとしている（評価通達204）。

すなわち、所得税法67条の4が無かったならば、相続等により取得等した個人は、取得等の期間に対応する利息についてのみ納税の義務を負うと捉えてよいであろう。

貸付金利息は、預金利息とは異なり原則として源泉徴収制度がないため、利息を受ける者の意思でどのように申告するかを決することができる。従って今日においても、被相続人（遺族の場合もあろうが）が自己の所得税課税期間末日までの利息を自己の所得と認識していたとき（例えば、死亡の日までの未収利息を所得税準確定申告において収入金額に含めていた場合）は、相続人が所得税法67条の4を適用せず相続開始後の利息のみを収入金額とすることが認められよう。引き続き所有していたとみなすとしても、被相続人において既に課税の対象となった所得について、相続人に対して重ねて課税をすることは許されないからである。

また、被相続人が利払期において所得を認識するとしていた場合は、所得税法67条の4制定により、被相続人にとっての最終利払期後の利息がすべて相続人に帰属する所得とされよう。

ところで、貸付金利息は所得税において雑所得に該当するため、最高税率45%の所得税（復興税、住民税を合わせると55.945%）が課される可能性がある。また、相続税は最高税率55%である。場合によっては、財産権侵害により所得税法67条の4が違憲無効⁴²⁾とされる

虞があり得よう。

他方、所得税法67条の4と、分割までに生じた法定果実を共有とする最高裁平成17年9月8日判決（民集59巻7号1931頁）との整合性が問題となり得る。すなわち、相続開始までの未収利息は協議分割の対象となり、相続開始後協議分割までの分は相続人の共有、協議分割後はその取得者となる。取得した相続人が引き続き所有していたとする所得税法67条の4と整合性が取れないこととなる。

3 配当期待権

利益の配当が法的に可能な株式会社その他の法人の株式等を相続等により取得した場合で、配当の支払を受ける株主を確定させる基準日が相続開始前であり配当支払の決議が相続開始後になされた場合、相続人は配当期待権（評価通達193）を取得することとなる。

民法上、相続の対象は一切の権利義務である（民法896条）。他方、条件付の権利は、相続の対象とされている（民法129条）。配当期待権が実際の権利として確定するのは決議の時である。ゆえに配当期待権は、配当決議を停止条件とする権利ととらえることができよう。他方、多くの法人（とりわけ株主数が多い上場会社等はその大半）が、配当予想を公表する。また配当金が慣行としておおむね定まっていることも多く、株主は一定の確からしさと配当金の受領が期待できる。その意味で、配当期待権は一定の確からしさを有しているともいえよう⁴³⁾。

42) 所得税法60条に関する研究ではあるが、同様の問題指摘をするものとして、奥谷・前掲注(3)112頁以下参照。

43) 相続税実務において配当期待権は、配当支払いの基準日から配当金支払いの決議がされるまでの長

くても3か月間だけ存在し得る。その際法人が予想と異なる配当金額を決議した場合は、一般的には、実際に決議された金額を基礎に配当期待権を計上する対応が多いと思われる。ゆえに相続財産性が怪しい配当期待権は計上されないことが通常である。

ゆえに配当期待権と配当所得とは、同一の経済的価値であると考えられ、まさに最高裁22年判決に該当し得る⁴⁴⁾。これを相続税の対象ととらえている以上、所得税法67条の4が無かったならば、所得税は非課税と考えるべきであろう。

この場合、評価通達において配当期待権を源泉所得税等の控除後の金額によって評価する旨が定められている（評価通達193）ことから、相続等により取得した所得には該当しないとの論に対する反論は預金利息と同様である。

なお、納税者が配当期待権を税引後の金額で評価していた場合は、取得者は、源泉所得税相当額について、配当所得又は雑所得として確定申告すべきと考える⁴⁵⁾。

4 未収配当金

ここでいう未収配当金とは、株主總會その他権限のある機関において配当金を支払うことが決定されたが実際の支払を受けていない利益の配当（剰余金の分配）のことである。配当決議の後、その効力が生ずる日まで1日ないし数日の間があることが多い。ごくまれにしか生じないが、その理が他にも影響しうることから、検討しておきたい。

評価通達は、未収法定果実は、その収入すべき金額によって評価するとする（評価通達208）。また、所得税基本通達36-4は、配当所得につきその収入すべき時を原則として配当の効力を生ずる日とし、効力を生ずる日を定め

ていない場合に決議の日とすると定めている。

ゆえに所得税法67条の4が無かった場合、相続人等は、自己の名で配当所得をゼロとして、配当に係る源泉所得税の還付を受ける確定申告をすることができることとなろう。

ところで効力が生じた後の未収配当金は、その元物である株式とは別個の処分が可能である。例えば上場会社等では、配当金領収証を株主に送付し、株主がこれに捺印して所定の金融機関に持ち込み、交換払いを受ける方法で支払がなされる。その際相続が発生して元物たる株式の取得者と異なる者がこれを取得することがあり得る。この場合、所得税を課された後の単なる金銭債権を取得しているため、最高裁22年判決の射程外となつてこよう。

この他、未収配当金以外の法定果実（地代、家賃、利息等）も、一般的には被相続人が準確定申告において所得税の対象としていることが考えられるため、所得税法9条1項16号の問題は生じにくいと考えられる。

また、公社債利息の利札についても配当金領収証と類似となろう。

5 小括

ここでみてきた所得は、所得税法67条の4により、その者が引き続きその所得の基因となる資産を所有していたものとみなすことで、最高裁22年判決の射程が及ばないように手当がなされている⁴⁶⁾。しかし、本来の考え方として検討をした。他方、預金利息、貸付金利息

44) 小林・前掲注(9)60頁以下は、同様に述べる。

45) 本稿では検討をしないが、筆者は、その差額（源泉所得税等相当額部分）が配当所得としての性質を失っていないと捉えるなら配当所得であり、収入金額の差額であると捉えるなら雑所得ではないかとの印象を有している。

46) 「最高裁判決研究会」・前掲注(6)6頁以下が、これらについて最高裁22年判決の射程が及ばないとしつつ、問題となり得る可能性をにじませ立法的手当を求めたことが、多分に影響しているのではろうと思料する。

など、所得税法67条の4を厳格に当てはめると、あるいは同条を適用してもなお他の取扱いとの整合性が取れない点も生じている。

IV 判例法理のあてはめ（所得税法67条の4の対象外）

ここまでは、所得税法67条の4の対象となった法定果実を中心にみてきた。次に、それ以外の財産についても見ておきたい。これらは主に、事業所得、不動産所得、山林所得、譲渡所得となる可能性があるものである。

1 不動産賃貸料

ここでみる不動産賃貸料とは、相続開始後に受ける不動産賃貸料である。すなわち、財の価値はその財から将来得られるキャッシュフローの現在価値の総和に等しいという理論に立脚すると、不動産賃貸料は、相続により不動産を取得した時の価値の一部であるととらえることが可能である。また、担保物権法における物上代位（民法304条）の観点からも、賃料はその不動産の価値代替物と考えられている。

なお、最高裁22年判決の射程を狭く捉える立場からは、その法定果実の取得により元本が減少する場合に限るべきとの指摘⁴⁷⁾がある。そのように考えると、地代は法定果実だが元本は減じない。しかし、最高裁22年判決の判示に元本が減少する場合に限るべきとする記述は見当たらない。従って、地代も家賃も射程であると考ええる。しかし地代においては、前述したとおり、評価額 $\div \infty = 0$ となることから非課税額が限りなくゼロとなる。また家賃では、一応論理的には非課税額とおおむね一致する減価償却費が計上される。このため多くの場合、これを論じる実効性が乏しいか

もしれない。

ところで所得税法施行令126条2項が、相続により取得した減価償却資産の取得価額につき、相続人が引き続き所有していたものとみなした場合における取得価額相当額であると規定する。従って、減価償却費の計算上はこれによらざるを得ない。他方、相続開始時点における建物等の帳簿価格（減価償却における未償却残高）よりも固定資産税評価額（正確には相続税等における評価額）が高いということがあり得る⁴⁸⁾。この場合、相続人の不動産所得の計算上、この相続税等における評価額をその使用可能期間に配分した価額に相当する金額は、所得税法9条1項16号の非課税に該当すると解すべきである。なお、減価償却費がある場合は、減価償却費を超える金額が非課税部分である。減価償却費の額の方が多い場合は、事実上非課税額は無い。この考え方は、最高裁22年判決と基本的に同じであるため、法改正を要しないと考える。

なお、減価償却の問題は事業所得等でも生じ得るが、法定果実である賃貸料の場合と同様の論理を構築し得るかどうかにおいて、十分な検討ができなかったため、本稿では言及を避けさせていただきたい。

2 著作権、その他の知的財産権

次に、著作権、その他の知的財産権の実施

⁴⁷⁾ 大石・前掲注(15)9頁は、このように指摘するものの、必ずしも本質的議論ではないとする。

⁴⁸⁾ 固定資産税評価額と相続税評価額とでは、相続税評価額が借家人の権利を控除した後であるため実際には両者は相違する。ここでは、基礎的理論に重点をおき、相続税評価額を借家権控除後とするか否かについては言及を避けることをお許しいただきたい。

の対価、譲渡収入について考えてみたい。知的財産権は、それぞれ存続期間が定められている⁴⁹⁾。知的財産権の価値も、理論的にはその知的財産権から将来得られるキャッシュフローの現在価値の総和に等しくなる。さらに評価通達も、知的財産権の評価額を収入から算出するとする⁵⁰⁾。そうすると、既に述べた不動産賃貸料の場合と同じく、最高裁22年判決の射程が及ぶと考えたい。生命保険年金と同じく収入金額を基礎として評価するという点では、より年金保険と類似する⁵¹⁾と位置づけることができよう。

すなわち、生命保険年金と同じく、知的財産権の相続税等における評価額をその権利の効果が及ぶ期間に配分した価額に相当する金額は、所得税法9条1項16号の非課税に該当すると解すべきである。所得計算において、その知的財産権につき所得税法上の減価償却資産あるいは繰延資産⁵²⁾としての償却費がある場合はその償却費の額を超える金額を非課税として、相続人の各種所得の計算上控除すべきと考える。なお、償却費の額の方が多い場合に、事実上非課税額が無いことも同様である。

また、知的財産権を譲渡して代金収入を得る場合も、その価値を一時に回収することにほかならず、これを実施の対価と別に考える

必要はないと考える。ゆえに譲渡であっても非課税に該当すると解するべきであろう（詳しくは後述する）。

ところで、自己創設の知的財産権は資産計上されていない場合が多い。それでも相続時に財産価値を評価する。しかし、相続による取得は資産計上できないため償却費の計上もできない。この観点からも、二重課税を防ぐために9条1項16号の対象とすべきである。

この際、著作権収入が雑所得となる個人にとっては所得税法67条の4が適用される。しかし同法は所得税法施行令126条2項と同じく、相続人が引き続き所有していたものとみなす規定である。ゆえにここまで述べたことが覆ることはないと考える。

3 棚卸資産

ここでみるのは棚卸資産の譲渡である。棚卸資産の譲渡は一般的には事業所得である。このため、所得税法60条は適用されるが、租税特別措置法39条は、譲渡所得ではないため適用されない。なお、被相続人、贈与者の側でみなし譲渡に該当する場合は受贈益課税（事業所得の総収入金額）し、その金額を取得価額とする（所得税法40条）。

相続開始前に事業の承継が行われ、先代と生計を一にしている親族が事業を引き継いで、

49) 特許法20条、実用新案法15条、意匠法21条、商標法19条、著作権法51条ほか。なお、商標権は商標法20条により更新登録ができる。

50) 例えば特許権の評価額は、将来受ける補償金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額であり（評価通達144）、実用新案権、意匠権、商標権もこれを準用する（評価通達146、147）。また、著作権の評価額は、年平均印税収入に0.5を乗じ評価倍率を乗ずる（評価通達148）。

51) 小林・前掲注(9)60頁は、「所得税が非課税とな

るような奇妙な結論」としながらも、相続開始後の収益が所得税法9条1項16号の対象となり得ることを指摘する。

52) 特許権をはじめとする工業所有権は、多くが所得税法上の減価償却資産に該当する（所得税法施行令6条1項8号ホ外）が、著作権はソフトウェアが減価償却資産（所得税法施行令6条1項8号リ）、出版権が繰延資産（所得税法基本通達2-29の4）と解されている。

先代が仕入れた商品を販売したときは、その商品原価は所得税法56条により引き継いだ親族の必要経費となろう。こうして徐々に資産が入れ替わり、相続開始前にすべての資産が引き継いだ親族の取得した者に入れ替わっていた場合であればこうした問題は生じないであろう。

しかし、相続により事業を引き継いだ場合には、この相続により取得した資産は、最高裁22年判決の射程となり得ると考える。ただ棚卸資産の譲渡（消費も含む）は、その棚卸資産の取得費が必要経費化される。ゆえに、相続税等における評価額が取得費以下である場合、非課税の部分は生じない。相続税等における評価額が取得費を超える場合、著作権、その他の知的財産権で述べたのと同様の問題が生じ得る⁵³。

この他、租税特別措置法39条に相当する規定がないことに伴う税負担が、問題となり得るかもしれない。

4 譲渡所得となる資産の譲渡

シャープ勧告を受けた昭和25年所得税法は、相続時にみなし譲渡課税を行っていた。これによって被相続人の生前における所得は未実現であっても課税の対象となり、被相続人に係る所得課税は完了することとされていた。しかし、金銭の収入がないにもかかわらず相続税と所得税が課されることに国民の理解が得られず⁵⁴、昭和27年みなし譲渡課税を廃し所得税法60条を制定した。

所得税法60条の目的については、以下の通り説明されている。個人間の贈与、通常の相続による場合は所得税法59条のみなし譲渡課税は行わないが、これにより取得した資産の取得費及び所有期間については、相続人等が

被相続人等のこれを引き継ぐこととする。この引き継ぎにより、被相続人等のキャピタルゲインは相続人等の譲渡所得に含めて課税することを意味している⁵⁵というのである。

この法構造に対しては、以前から相続税と所得税とが二重に課されることになり、所得税法が相続税の対象となる所得を非課税とする趣旨と一貫しないとの指摘を受けていた⁵⁶。最高裁22年判決が、取得時点以降に課所得税の課税時期が来る所得に対しても16号の効力が及ぶ旨を判示したことから、その論理的な整合性が保たれるのか、怪しくなってきたと感じられる。

本来、包括的所得概念の下では値上り益も所得として課税すべきであるが、実際の所得税は、実現時に課税することとしている⁵⁷。判例も、最高裁昭和43年10月31日判決（訟月21巻9号1966頁）が、譲渡所得課税の意義について、「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と解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法（昭和二二年法律第二七号、以下同じ。）九条一項八号の規定である。」と述べた。この意義は最高

⁵³ 棚卸資産を加工したうえで譲渡する場合に射程が及ぶかどうかは、経済的価値の同一性があるといえるかどうかにより考える必要がある。

⁵⁴ 品川・前掲注③231頁以下参照。

⁵⁵ 品川・前掲注③231頁参照。

⁵⁶ 水野・前掲注(3)156頁参照。なお、租税特別措置法の規定がそのような問題に対応する措置である可能性を掲げている。

⁵⁷ 測・前掲注(2)14頁参照。

裁昭和47年12月26日判決（民集26卷10号2083頁）でも引用され、現行所得税法下においても通説的見解であると評されている⁵⁸。

ゆえに端的に、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として、所得税法9条1項16号の非課税に該当するという趣旨の説示⁵⁹は素直な流れであると感じられる。旧来の考え方によれば、相続人が相続時に服した課税は（相続財産の取得に対する）一時所得課税であり、相続後の譲渡時に課されるのは、被相続人に課されるべきであった譲渡所得課税であると説明される。しかし同時に、所得税法60条により二重の負担を生じさせているとの問題指摘が少なくない⁶⁰。もはや、譲渡所得に対しても非課税が適用されると解すべきであろう。所得計算においては、既に述べたとおり、まず非課税の適用が無いものとして譲渡所得計算をし、次いでその金額を上限として、相続により取得した所得（非課税部分）を除外する⁶¹。

ところで、所得税法60条の存在から、譲渡所得課税を認めているとする帰結も多い⁶²。しかしこのように考えると、取得費を引き継ぐことと非課税とは、衝突しない。ゆえに所得税法60条は、所得税法9条1項16号の適用を排除するための規定ではなく、単に取得費及び保有期間の計算を対象とするものである⁶³との理解が素直である。違いが現れる例としては、取得後に値上りし相続が発生し、取得価額より低い価額で譲渡した場合の、譲渡損の額が異なってくるケース等が考えられる。不動産の譲渡損は他の所得との損益通算ができず、所得税額計算に影響する場面が少なくなっているが、それでも一定の意味はある。減価償却資産との整合性を採る等の目的ととらえれば適用場面の多少は問題とならない。

むしろわが国の相続税は、純粋な遺産取得税方式の考え方ではなく、修正を加えた遺産取得税方式⁶⁴もしくは遺産税方式の要素を加味した折衷方式⁶⁵であるといわれている。遺産税方式の場合、相続人の取得価額は原則として相続時の時価にステップアップ（ダウン）す

58) 森田辰彦「いわゆるみなし譲渡課税についての考察」税法学541号89頁（1999年）97頁参照。また、金子・前掲注(1)246頁も旧法下であるとの限定を付さず両判決を譲渡所得の意義として掲げている。

59) 金子・前掲注(1)289頁参照。

60) 奥谷・前掲注(13)112頁以下参照。さらに、その二重の負担が財産権（憲法29条）に対する過剰な負担として評価される虞についても言及している。また、伊川正樹「譲渡所得税と相続税との調整」税法学572号3頁（2014年）8頁以下は、二重の負担が過重であると評価できるような場合は、何らかの調整措置が必要であると指摘する。このほか強い論調として、品川・前掲注(32)33頁は、最高裁22年判決を受けて、所得税法60条が違憲状態になりかねないと述べる。

61) この方法は、論理が同様であるかは定かではな

いが、結果においておおむね酒井・前掲注(2)17頁以下と類似するようになる。

62) 大石・前掲注(15)10頁参照。また、報告書6頁も旧所有者の所有期間にかかる値上がり益に対して所得税を課すことを予定しているとする。

63) 酒井克彦「相続した土地への含み益への譲渡所得課税の二重課税問題(上)」月刊税務事例45巻9号1頁（2013年）7頁以下参照。他方、東京地裁平成25年6月20日判決（税務訴訟資料263号順号12238）は、「仮に被相続人の保有期間中の増加益について本件非課税規定の適用があるものとするならば、同法（所得税法）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」（括弧内筆者）として、非課税の主張を退けている。

64) 金子・前掲注(1)624頁以下参照。

65) 水野・前掲注(11)798頁参照。

る⁶⁶⁾。わが国は純粋な遺産取得税方式を採用しているのではないため、確認的に所得税法60条をおいているととらえるのが良いであろう。

5 小括

最高裁22年判決が所得税法9条1項16号の意義を示したことにより、それまでの課税実務の誤りが明らかとなった。ここではその射程を探るべく、いくつかのあてはめをしてきた。およそあらゆる財の価値はその財から将来得られるキャッシュフローの現在価値の総和に等しいという理論を出発点として、いくつかの所得について所得税法9条1項16号の適用について考えてみた。そして、多くの所得において適用され得ると解されることが明らかになった。

ここでは紙幅の都合で検討の対象をある程度絞らざるを得なかったが、これら以外の所得に対しても適用し得る場合はまだあるのではないかと考える。例えば、資産の譲渡契約が締結された後、その履行期までの間に相続が発生した場合、この資産を譲渡価額によって評価すべきとする課税実務が行われることがある。この場合は、相続人にとってその譲渡所得は、多分に所得税法9条1項16号の対象となろう。この評価額はその財産の経済的価値にほかならないからである。

他方で、租税特別措置法39条との関係はど

のようにとらえるべきであろうか。一見すると同条により譲渡した資産の取得費が大きくなるため、非課税がその分小さくなる。それこそ「およそ適用の余地のない定め」となりかねない。この規定は、インフレの時代の名残であるにとらえたい。3年内という近接した時期に相続税と譲渡所得税という二度の税負担を負うことへの反発をおさえるために譲渡所得税を軽減したものであると整理したい⁶⁷⁾。

むしろ、相続税額を譲渡所得計算上の取得費に含めることが、二重課税の考え方の現れであると指摘されていた⁶⁸⁾。この指摘では、所得税法9条1項16号にも拘らず、わが国では相続税と所得税とがいわば二重に課されることが容認されてきたことをについて負担緩和の検討を求めている。このたびの最高裁22年判決は、司法が同様のことを求めているのだと考えたい。

V 結びにかえて

わが国の相続税法は遺産取得課税方式を採用し、所得税の補完税としての役割がある⁶⁹⁾とされている。他方で、わが国の相続税は、遺産税方式も取り入れた折衷方式であると評されている。ゆえに被相続人の所得課税をその死亡時に清算するという相続税の課税の意義も説かれている⁷⁰⁾。

66) 例えば遺産税方式を採用するアメリカの制度につき、大塚正民「譲渡所得課税における「取得価額の引き継ぎ制度」の日米比較」青山法務研究論集創刊号（2010年）146頁参照。

67) 同様の目的の制度として、相続税の相次相続控除がある。

68) 水野・前掲注(3)156頁参照。

69) 金子・前掲注(1)624頁参照。

70) 水野・前掲注(1)798頁以下参照。なお、課税庁在職者の執筆した文献では、平本倫朗、岡本和之

編『平成29年11月改訂資産税の取扱いと申告の手引』（納税協会連合会、2017年）667頁が、被相続人が税法上の特例、特典などを利用し、あるいは租税回避をするなどにより蓄積した財産を、相続開始の時点で把握し精算させるという所得税の補完税としての役割を相続税の課税の根拠のひとつとして掲げる。善良な納税者からするといささか引掛かりを覚える内容ではあるが、遺産税方式が感じられる記述であろう。

最高裁22年判決のインパクトは、相続税を相続人の取得課税に重きをおくか、被相続人の所得課税の清算に重きをおくかという選択において、被相続人の所得課税の清算の比重をより高めたものと考えられる。他方で、相続人の取得課税の性質を否定していないことから、両方の性質を有していると考えていると思われる。すなわち、相続税により、被相続人の所得課税の清算と相続人の取得課税が完了するととらえるのである。

そもそも所得税と相続税とが課税されることについては一応の論理的根拠がある。しかし、そのすみ分けについてはかねてより二重課税としての問題が指摘されてきたところである⁽⁷¹⁾。にも拘らず何らの対応がなされてこなかった。それが最高裁22年判決の事案を端緒として、現行の取扱いは国民の理解が得られない⁽⁷²⁾ということが明らかにされたと考えられる⁽⁷³⁾。ゆえに、筆者もこの判決が誤りであったとは考えていない。長らく行われてきた課税のあり方に対して問題を提起し見直しを求めたものと考えたい。

もはや、相続税と所得税が共に所得課税であり次元を異にする租税ではないことが示された以上⁽⁷⁴⁾、両者の二重課税はいたるところで

生じているといえる。それまでの課税実務を否定した判決であったのだから、立法当初の法律間の関係も見直しを迫られる場合があり得よう。

この他にも、正当に所得課税を受けて得た財産の蓄積に相続税が課され、なおかつまた所得課税を受けることに対して、税法に精通しない多くの国民から十分な理解が得られているとは言い難い⁽⁷⁵⁾。最高裁22年判決の射程を広く捉える指摘が、課税庁に近い識者からいくつか著されている。これは、実務において国民の声に接する機会が多くなりやすかったその立場から、このように考えるに至ったのかもしれないと想像する。

かつてシャープ勧告を受けて制定された被相続人に対するみなし譲渡課税が国民に受け入れられず縮小されたように、相続税と所得税の両方が課されることが国民から受け入れられなくなっているととらえるべきであろう。戦後、最高税率の引き下げなど減税傾向が続いていたが、平成27年より相続税、所得税とも増税に転じている⁽⁷⁶⁾。その結果、相続税の納税者数は増加している。そうすると、こうした声は今後高まっていくかもしれない。これを契機に所得税と相続税のあり方について議

(71) 水野・前掲注(3)156頁参照。

(72) 江崎鶴雄『間違ごととは正さんといかんたい!』(清文社、2010年)等が、最高裁22年判決に係る事案の当時以前の課税庁の取扱いに対して、不当、間違いと評していることはその現われといえよう。また、大石・前掲注(15)8頁は、最高裁22年判決について、国が年金への所得課税を認めるための法律上の手当てを怠ってきたことを、痛烈に批判したものであると評している。

(73) 酒井・前掲注(21)16頁以下は、最高裁22年判決の射程について、限定的なものと理解することは難しいとする。

(74) 瀧・前掲注(2)18頁は、最高裁22年判決の原審が

所得税法9条1項16号の趣旨を二重課税排除と考えたことに対して、相続税と所得税とが次元を異にすると述べなかったことから両者が共に所得課税と考えざるを得ないことに至ったことを指摘する。

(75) 他方で、浅妻・前掲注(7)49頁は、所得税を課した後の財産に相続税を課す二重課税を許容しつつ所得税法59条の適用を排したいとする国民の不整合な租税感自体が根源にあると指摘する。

(76) 渡辺裕泰「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信67巻6号17頁(2012年)18頁は、増税検討時の論稿であるが、相続税の課税対象者7.9%(昭和62年)が歴史的にみて最も高いと指摘する。

論を深めるべきであろう。

なお、本稿で検討したような解釈による対応であれば、すぐにでも可能である。考察が

至らなかった点が多いことをお詫び申し上げるとともに、今後精進すべく努めていきたい。