

# 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<sup>1</sup>（納税者敗訴）の検討—

齋藤孝一

## I. 事案の概要

本件は、原告Xが相続により取得した各不動産の譲渡（以下「本件各譲渡」という）に係る所得を分離長期譲渡所得の金額に計上し平成21年分所得税の確定申告をした後、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（相続税評価額）と同一の経済的価値は所得税法（平成22年法律第6号による改正前のもの、以下同じ）9条1項15号の規定（以下「本件非課税規定」という）により非課税とすべきであることなどを主張して、上記不動産に係る譲渡所得を零円とする平成21年分所得税の更正の請求（以下「本件更正請求」という）をしたところ、所轄税務署長から、平成22年11月15日付けで、上記主張を容れない内容の減額更正処分（以下「本件更正処分」という）を受けたため、前審手続を経て、国被告Yに対し、本件更正処分の一部の取消しを求めた事案である。

## II. 争点

本件各譲渡に係る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（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である。

## III. 争点についての当事者の主張

### 1. 被告Yの主張

本件各譲渡に係る譲渡所得のうち本件被相続人の保有期間中の増加益部分について本件非課税規定の適用はなく、この増加益を非課税所得と解する余地はない。その理由は以下のとおりである。

（1）所得税法は被相続人保有期間中の値上がり益を所得税の課税対象とすることを予定しているものであること

所得税法は、被相続人の保有期間中の値上がり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き継ぎの規定（所得税法60条1項1号）を設けているのであり、被相続人の保有期間中の値上がり益については本件非課税規定の適用はない。

①譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいい（同法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所有者に帰属する増加益を所得として、資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。そして、同法60条1項1

<sup>1</sup> TAINS（所得税Z888-1776）。

号は、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）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、その者が引き続きこれを所有していたものとみなすと規定し、「取得価額の引継ぎ」の方法により、相続時には被相続人の保有期間中の増加益に対する課税を繰り延べ、相続人が相続により取得した資産を譲渡した段階で所得税の課税対象とするものとしている。

②旧所得税法はシャープ勧告による昭和25年の改正前から、相続により取得する所得を非課税所得とする本件非課税規定と同様の規定を定めていた（旧所得税法6条2項1号）。しかしながら、昭和24年のシャープ勧告は、資産の増加益に対する課税について、課税理論上、1年以内の増加益は毎年課税すべきであるが、実際には困難であるから、資産が売却されたときに課税するとした上、納税者による課税の無制限延期を防止するため、資産が贈与又は相続により処分された場合にも贈与者又は被相続人の所得として課税するとした。

これを受けて、昭和25年に旧所得税法を改正し、相続による資産の取得があった場合について、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て被相続人に課税する「みなし譲渡課税」を導入する（旧同法5条の2）とともに、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、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た（同法10条4項）。

しかし、この課税方法については種々の批判が巻き起こり、昭和27年の所得税法の改正により、上記シャープ勧告に基づく「みなし譲渡課税」は廃止され、現在のように取得価額の引継ぎにより、相続時には被相続人の保有期間中の増加益に対する課税を繰り延べ、相続人が相続により取得した資産を譲渡した段階で所得税の課税対象とするものとされた。

したがって、本件非課税規定が被相続人の保有期間中の増加益を非課税とするものではなく、同増加益を所得税の課税対象とすることを予定していることは明らかであり、本件非課税規定は、旧所得税法における規定と同様に、一時所得として計算さるべき経済的利得について適用されることを当然の前提とし、相続により取得した経済的利得につき、一旦一時所得としては非課税とするものの、相続という同一の原因に基づき取得した資産で、被相続人の保有期間中の増加益が所得税法60条の規定により課税の繰り延べがなされた譲渡所得についてまで非課税とする趣旨のものではない。

③取得価額の引継ぎによる課税の方法について、最高裁判平成17年2月1日判決（裁判集民事216号279頁、以下「平成17年最判」という）は、譲渡所得に対する課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、その時の価額に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなして課税すべきであるが、所得税法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せず、納税者の納得を得難いため、課税を留保し、その後受贈者等が資産を譲渡し増加益が顕在化したときに、清算して課税することとしたものであって、上記規定の本旨は増加益に対する課税の繰り延べであると判示しており、本件非課税規定が被相続人の保有期間中の増加益を非課税とするものではなく、同増加益を所得税の課税対象としていることは明らかである。

④租税特別措置法39条の取得費加算制度は、相続により取得した資産を第三者に譲渡した際に、被相続人の保有期間に対応する資産の増加益を含めてこれを相続人の譲渡所得とすることを予定し、その取得価額、取得年月日を引継ぐこととして規定の整備を行っているものであり、上記増加益を非課税所得と解する余地はない。

(2) 最高裁平成22年7月6日判決(民集64巻5号1277頁、以下「平成22年最判」という)によっても、本件被相続人の保有期間中増加益の部分について本件非課税規定が適用されるとはいえないこと

①原告Xは、平成22年最判が、本件非課税規定の趣旨について、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判示したことを引用し、本件被相続人の保有期間に係る本件各不動産の増加益部分につき相続税と所得税が二重に課税されているので、上記増加益部分は本件非課税規定により非課税になると主張するが、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。

②本来相続人が相続により取得した財産の価額に相当する経済的価値は、相続人の所得として所得税の課税対象となるべきものであるが、この価額は相続税法により相続税の課税対象とされているために、同一の経済的価値に対する二重課税を排除するという観点から本件非課税措置が適用され、所得税は非課税となっているのである。

これに対して、資産の値上がりにより所有者に帰属する増加益を所得として、資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税するのが譲渡所得に対する課税であり、譲渡所得税の課税対象は、相続人が相続により財産を取得したことによる経済的利得ではなく、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利益との同一性を欠き、相続税と所得税との二重課税の問題は生じない。

したがって、平成22年最判によっても被相続人の保有期間中の増加益について、本件非課税規定の適用があるということとはできない。

## 2. 原告Xの主張

本件譲渡に係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され、所得税は課されないというべきである。被相続人の保有期間中の増加益に相当する部分の経済的価値は、既に相続税の課税対象となっているものであるから、この増加益に相当する部分については本件非課税規定により所得税を課されない、その理由は以下のとおりである。

### (1) 本件非課税規定の趣旨

平成22年最判は、本件非課税規定にいう「相続、遺贈、又は個人からの遺贈により取得するもの」とは、相続等により取得した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とした上で、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、本件非課税規定の趣旨は、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判示しているのである。

すなわち、平成22年最判は、本件非課税規定による相続税又は贈与税と所得税との二重課税の排除の対象について、相続時の相続財産の取得という所得にとどまるとする従来の解釈を否定し、定期金の受取額はもちろん、不動産の売却収入、株式の売却収入など非課税所得とされ

た所得が後に実現した場合の所得にも及ぶことを明確にしたものというべきである。

## (2) 所得税法60条1項の規定との関係

被告 Y は、所得税法60条1項1号の規定が、相続（限定承認を除く）によって取得した譲渡所得の基因となる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、その者が引続きその資産を所有していたものとみなす旨規定していることをもって、被相続人の保有期間中の増加益に所得税を課することが予定されていると主張する。

しかし、所得税法9条は、同法第1編（総則）第3章（課税所得の範囲）に規定される条文であり、同法33条、38条、59条、60条は「第2編（居住者の納税義務）第2章（課税標準及びその計算並びに所得控除）第2節（各種所得の金額の計算）」に含まれる条文であるから、所得税法9条の総則規定が、それよりも下位の条文によって変更・拘束されると解することはできない。

そもそも、所得税法60条1項の規定は、同法33条に定める譲渡所得の計算において、所得の基因となった資産の取得費について同法38条1項の別段の定めとして、取得価額、取得の時期を被相続人の取得価額、取得の時期とすることを定めるものにすぎず、所得税法33条3項の総収入金額に算入すべき金額や譲渡所得の金額の計算構造そのものに影響を及ぼし、被相続人の資産の保有期間中の増加益も含めて、相続人に課税が行われることを定める規定であることから、本件非課税規定が適用される非課税所得について、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。

## (3) 租税特別措置法39条の創設の経緯との関係

被告 Y は、措置法39条の創設の経緯をもって、被相続人の保有期間中の増加益に所得税を課することが予定されていると主張するが、昭和45年の税制改正において同措置法が創設されたのは、相続税の課税対象になった相続財産を相続後に譲渡した場合の譲渡所得税の計算において、非課税所得の実現額について本件非課税規定を適用しないとすの取扱いが行われていたからである。

以上によれば、本件各譲渡に係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（相続税評価額）と同一の経済的価値（被相続人の取得価額と被相続人の保有期間中の増加益の合計額）については、本件非課税規定により譲渡収入金額から排除され、所得税が課されないというべきである。

## IV. 裁判所の判断

請求棄却。

### 1. 相続により取得した資産に係る譲渡所得の課税

(1) 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（最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁、最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁）。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

の対象とされている（最判平成18年4月20日裁判集民事220号141頁）。

（2）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号は、居住者が贈与、相続（限定承認に係るものを除く、以下同じ）又は遺贈（包括遺贈のうち、限定承認に係るものを除く。以下同じ）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。

これは、上記の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課税がなされるべきところ（所得税法59条1項）、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。

そして、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こととなる（最判平成17年2月1日裁判集民事216号279頁）のである。

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。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。

## 2. 原告 X の主張についての検討

（1）原告 X は、平成22年最判が、本件非課税規定による相続税又は贈与税と所得税との二重課税の排除の対象について非課税所得とされた所得が後に実現した場合の所得にも及ぶことを明確にしたものであり、また、本件においては、原告が相続により取得した本件各不動産の経済的価値と同一の経済的価値について二重課税が生じている旨主張する。

しかし、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であり、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である。

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。また、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。

また、被相続人の保有期間中の増加益に対する譲渡所得税の課税は、被相続人の下で実現しなかった値上がり益への課税を相続人の下で行おうとするものであり、理論的には被相続人に帰すべき所得として、被相続人に課税されるべきものであるから、相続人が相続により取得した財産の経済的価値に対して二重に課税されるという原告の評価は当を得ないものである。

(2) 原告 X は、本件非課税規定による二重課税の排除は非課税とされた所得が後に実現した場合の所得にも及び、当該所得は当然に所得税法の課税対象から除外されるから、同法33条、38条、59条、60条等の規定によって課税所得に含まれることはない旨主張する。

しかし、本件非課税規定が、相続時に非課税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とはいえないから、原告の主張はその前提を欠くものというべきである。

(3) 原告 X は、平成22年最判によって、相続により取得した年金受給権に基づく年金を受け取る国民に対しては、本件非課税規定によって同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税の排除が認められるにもかかわらず、原告のように、相続により取得した不動産を譲渡した国民については二重課税の排除が認められないとするならば、それは本件非課税規定の解釈を誤った処分であり、租税公平主義ないし憲法14条1項に反する旨主張する。

しかし、相続により取得した資産の譲渡にかかる譲渡所得については、所得税法60条1項1号の定めがあり、所得税法は、被相続人の保有期間中に抽象的に発生し、蓄積された資産の増加益について、相続人が相続により取得した財産の経済的価値が相続人に対する相続税の課税対象となることは別に、相続人に対する所得税の課税の対象となることを予定しているものである。所得税法60条1項1号は、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り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年金のように、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。したがって、上記の課税関係に差異が生じることが租税公平主義ないし憲法14条1項（法の下での平等）に反するとはいえない。

#### (4) 結論

以上によれば、本件各譲渡所得に係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金額から控除され、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ので、本件更正処分は適法である。

## V. 本判決の検討

裁判所の判断に賛成である。

本件は、相続により取得した不動産を譲渡し、当該譲渡の譲渡所得に係る所得税が相続税と二重課税になるか否かが争われた事案である。そもそも、本事案の契機となったのは、平成22年最判が生命保険の年金受給に対する所得課税につき本件非課税規定を適用して非課税と判断

したことにあり、本件事案以外にも定期預金の利子、配当期待権に対して被相続人に生じている未実現の利得に対して相続人に相続税課税が行われ、更に実現段階で相続人に明文規定がなく所得課税されることについても議論を深めていく必要もあろうが本稿においては、本事案に絞って述べることにする。

本判決を検討するにあたり、以下の条文の意義を確認することを通して、本判決の妥当性を考察する。

### 1. 所得税法60条1項1号の意義

所得税法60条1項1号は、本来相続の開始の際に、被相続人が保有していた資産の値上がり益に対して、相続という資産の移転を機会として、被相続人に対して、みなし譲渡所得税を課するところ、未実現所得に対してみなし譲渡所得課税を課することに対する国民感情に配慮して、相続人が被相続人の資産の取得価額を引継ぎ、実際に資産の譲渡があるまで、課税を繰り返す規定である。

### 2. 所得税法9条1項16号（平成22年改正前は15号）の意義

現行所得税法9条1項16号は、相続等により取得する所得（相続等により取得す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である。）については相続人等に対して、本来所得税を課すべきところ、相続税等が課されるので、所得税を課さないとする規定である。

これは、相続人等が被相続人等から相続等により取得する資産は、当該資産の取得時における価額に相当する経済的価値に対して相続税等が課税されるので、所得税を課すとするならば、同一の経済的価値に対して、相続税等と所得税とが二重に課税されることを排除する規定であると解される。

すなわち、所得税法が所得について、反復、継続して発生する所得のみを所得として認識する制限的所得概念とは異なり、贈与等によって得た利得も含めて所得を認識する包括的所得概念を採用しているため<sup>2</sup>、相続税と所得税との二重課税を排除する規定であるといえよう。

### 3. 相続人が相続した資産を譲渡したときに被相続人の保有期間中の資産の増加益に所得税を課税すること、すなわち不動産の譲渡所得課税と所得税法9条1項16号との関係の考察と平成22年最判の法理からの検討

#### (1) 不動産の譲渡所得課税と所得税法9条1項16号との関係の考察

本来、相続により資産の経済的価値が被相続人から、相続人に移転する際には、①被相続人にみなし譲渡所得税が課税され、②相続人には包括的所得概念から一時所得を認識し所得税が課税され、さらに、③相続人には相続税が課税される。①のみなし譲渡課税は、相続人が譲渡するまで課税の繰り返し延べがされ、②と③については、二重課税排除の観点から、所得税は非課税とされ、相続税のみが課税される。

そもそも、所得税法上、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいい(所得税法33条1項)、

<sup>2</sup> 金子宏『租税法』179頁（弘文堂、19版、2014）。

当該所得から事業所得、雑所得、山林所得に該当するものは除くとされている(同法33条2項)。譲渡には、原則として、資産の贈与、相続等によって当該資産が移転した場合も含むと解され、また、譲渡所得の金額は、当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の合計額を控除して算定する(同法33条3項)。取得費とは別段の定めがあるものを除き、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である(同法38条1項)。

したがって本来、相続により取得した資産を当該相続人が譲渡した場合には、当該被相続人が支払うべき所得税額を当該相続人が支払うことになるので<sup>3</sup>、当該相続人にとって当該資産の取得費に当該所得税額が含まれるものと解される<sup>4</sup>。

しかしながら、所得税法は、所得税法59条1項及び同法60条1項の別段の定めを設け<sup>5</sup>、譲渡所得課税の繰り延べを規定している。すなわち、所得税法59条1項の反対解釈により、単純な贈与、相続又は遺贈によって資産の移転があった場合には、所得税法33条の適用がないことを明らかにし、所得税法36条に定める総収入金額も生じないものである<sup>6</sup>。

そして、所得税法38条1項の別段の定めである所得税法60条1項は、単純な贈与、相続又は遺贈によって資産の移転があった場合には、贈与者等の取得価額を当該受贈者等がこれを引継ぐ旨を規定しているのである。

したがって、相続時の相続税と所得税の二重課税は排除するものの、相続人等が第三者に相続した資産を譲渡した場合には、被相続人が保有期間中の資産の増加益に対しては、譲渡所得税が繰り延べられていたのであるから、相続人等の支配権を離れる段階で譲渡所得税が課税されることは妥当である。

## (2) 平成22年最判の法理からの検討

平成22年最判は、年金受給権の現在価値に相続税を課し、さらに、個々の年金に所得税を課すことは、実質的に経済的には同一の資産に対して二重に課税するものであるから、所得税法9条1項16号の趣旨により許されないとする原告の主張に対して原告勝訴の判断を下したのである<sup>7</sup>。

<sup>3</sup> シャウブ勧告を受けた昭和25年度税制改正により、相続等による資産の無償移転があった場合には、相続人に対する相続税課税とは別に、被相続人段階の資産所得に対する課税の無制限繰り延べを防止する観点からみなし譲渡所得課税を行うこととされた。しかしながら、キャッシュフローがない中で相続税と所得税の負担が生ずることは相続人に酷であることから、昭和27年度税制改正においてみなし譲渡課税を廃止し、現在の取得価額引継ぎ方式に改められた(平成22年10月22日「最高裁判決研究会」報告書)。

<sup>4</sup> 品川芳宣「批判」TKC 税研情報2013年12月号51頁。

<sup>5</sup> 所得税法59条と同法60条は同時に創設された規定であり、ともに収入金額の計算の特例を定めたものであり、みなし譲渡課税の適用があれば、その時に、贈与者等に時価課税し(59条)、その適用がなければ、後日、取得価額を引継いだ受贈者等に課税する(60条)ことを規定している(酒井克彦「批判」税務事例2013年9月号〔8頁〕)。

<sup>6</sup> 品川・前掲注(4)51頁。

<sup>7</sup> 昭和38年12月6日の税制調査会答申で、被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権は相続財産として時価により評価し、相続税の課税が行われ、さらに相続人がその年金受給権に基づき支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されることとなっているから、二重課税の弊をまぬかれないとの意見があったとしたうえで、これについては、一般に資産を相続した際に相続税が課税され、さらに相続人がその資産を譲渡すれば、被相続人の取得価額を基として所得税が課

平成22年最判は、所得税法9条1項16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の帰属する所得を指すものと解され、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、16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、年金受給権の現在価値の価額と残存期間に受けるべき年金総額との差額は、年金受給権を元本とした場合の運用益の合計額に相当すると判示し、したがって、これらの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といえることができ、所得税法1項16号により所得税の課税対象とならないと判示し、一方、相続開始後の年金受領に際しては、その運用益相当額についてのみ所得税の課税対象となる旨を判示したのである。

この平成22年最判の判示から、本件をみると、相続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いうことは、本件不動産の経済的価値すなわち相続税評価額は所得税の非課税の対象となることを意味するのである。本判決は平成22年最判の事案と区別し、本件における本件非課税規定を否定したという見解がある<sup>8</sup>。しかし、本件非課税規定は、包括的所得概念から、相続により経済的利得を受けた者が一時所得としての所得課税と相続税課税との二重課税を排除するという規定であり、所得税法60条1項の規定により被相続人に対する譲渡所得課税の繰り延べが図られ、相続人が第三者に相続により取得した財産を譲渡した場合には、被相続人の保有期間中の増加益が実現したものとして、相続人に譲渡所得が課税されると判示した本判決は、平成22年最判と矛盾する判断ではないと思われる<sup>9</sup>。

---

税されるのと同じ問題であるとの認識が表明されていた。しかし、所得税と相続税とは別個の税目であるので二重課税の問題は理論的にはないと考えとされていた。これが通説となって、課税実務が行われてきたのであった。しかし、平成22年最判により、これまでの二重課税の問題を実質に基づいて判断したことから、本件事案が提起されたといえよう。

<sup>8</sup> 品川・前掲注(4)56頁。

<sup>9</sup> 本判決に批判的見解を述べる論稿は、品川・前掲注(4)45頁の外、同種事件である東京地判平成25年6月20日(TAINS 所得税 Z888-1801)に対する酒井・前掲注(5)1頁、酒井克彦「批判」税務事例2013年10月号15頁、佐野幸雄「判批」税と経営2013年9月号20頁がある。

