

〈判例研究〉

相続で取得した不動産の 譲渡所得課税について

— 所得税更正処分取消請求事件
東京地方裁判所平成24年（行ウ）第354号
平成25年7月26日民事第38部判決 —

西 山 恭 博

目 次

1. はじめに
2. 平成25年7月26日の東京地裁判決の検討
 - (1) 事件の概要
 - (2) 被告（課税庁）の主張
 - (3) 原告（X）の主張
 - (4) 裁判所の判断
 - (5) 検 討
3. 問題点の考察
 - (1) 平成22年最判（長崎年金訴訟）との関係について
 - (2) 考 察
4. 結びに

1. はじめに

所得税と相続税の二重課税問題は、平成22年の長崎年金訴訟の最高裁判決¹⁾（以下、平成22年最判という）において画期的な判断がくだされ、世間の注目を浴びたのは最近のことである。この判決により今までの既成概念が変化し、二重課税の問題、非課税規定の考え方などに影響を与えているといえる。今回取り

1) 最高裁平成20年（行ヒ）第16号平成22年7月6日第三小法廷判決、民集64巻5号1277頁、TAINS：Z888-1536。

上げた平成25年7月26日東京地裁判決においても、不動産の譲渡所得課税を巡って相続税と所得税における二重課税と非課税規定の問題が争点となった²⁾。本稿では、なぜこのような問題が起きるのか、問題点はどこにあるのかなど、その概略を検討してみようと思う。

2. 平成25年7月26日の東京地裁判決の検討³⁾

(1) 事件の概要

原告Xは、平成19年8月7日に死亡した夫Aから相続により不動産（広島県の土地建物「物件1という」及び東京都のマンション「物件2という」）を取得し、平成20年5月26日に相続税の申告を行った⁴⁾。相続税の申告では物件1の価額を34,014,934円、物件2の価額を6,188,216円（合計約4,020万円）として評価し申告を行っている。

その後Xは平成21年9月26日に物件1を3,000万円で譲渡する契約を締結し、同年10月27日、本件物件1を引き渡した。また、平成21年11月7日に物件2を1,150万円で譲渡する契約を締結し、同月13日に引き渡した。

これによりXは、平成22年3月15日に本件不動産の譲渡による所得を分離長期譲渡所得の金額約754万円として平成21年分の確定申告を行ったが、その後平成22年7月21日に、本件不動産の譲渡による所得は、「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）であるから、所得税法第9条1項15号により非課税とすべき」として本件譲渡所得金額をゼロとする更正の請求を行った。これに対し課税庁は本件非課税既定の適用はないものとし、平成22年11月15日に分離長期譲渡所得の金額を約721万円とする更正処分を行っている。それに対しXが本件更正処分を不服として提訴したのが本件の事件である。この事例に関して平成23年12月2日に国税不

2) この問題はTAINS推薦判例としても取り上げられている。依田孝子「TAINS推薦判例」『税研2013.11 No.172』97頁参照。

3) 東京地裁平成24年（行ウ）第354号所得税更正処分取消請求事件平成25年7月26日判決、TAINS：Z888-1776。

4) Xは平成22年5月11日に申告漏れの財産があったとして修正申告書を提出している。

服審判所における裁決の要旨を見てみると次のようになる。⁵⁾

「所得税法は、昭和27年度税制改正において、相続時における値上がり益の課税を留保し、その後相続人が資産を譲渡することによってその値上がり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という現行の取得価額引継方式を採用したものである。」

「相続により取得した資産の譲渡に関し、相続時までの値上がり益について、相続税及び所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法につき取得価額引継方式を採用することにより納税者に一定の配慮をしたものというべきであり、所得税法は、当該資産の譲渡による収入金額から被相続人の取得費を控除した値上がり益について、所得税を課すことを容認していると解するのが相当である。」などとして本件の審査請求を棄却している。

この裁決に対しては「相続人による資産譲渡時に所得税の課税がなされる被相続人が資産を保有していた期間に係る増加益と、相続税の課税対象となる相続人が取得した財産の価額とは、経済的に見て異なる経済的価値であるという理由付けが判断を下すため必要であったように思われる。⁶⁾」と指摘する意見もある。

いずれにしても本件の争点は「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（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」ということである。判決では課税庁側の主張を全面的に支持しているため、その内容をまず確認し、原告の主張、裁判所の判断を確認した上で平成22年最判との関係について検討する。

(2) 被告（課税庁）の主張

- ① 被告はまず最高裁平成13年（行ヒ）第276号同17年2月1日第三小法廷判決裁判集民事216号279頁（以下平成17年最判という）及び平成22年最

5) 国税不服審判所裁決平成23年12月2日、東裁（所）平23-87、裁決事例集85号。

6) 吉村典久「租税判例速報 ― 相続した土地に係る相続時までの値上り益に対する相続税と所得税の二重課税」『ジュリスト1450』有斐閣、9頁。

判により、「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」とする。その理由として、「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（60条1項1号）を設けており、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はない。」という。ここで所得税法第59条1項1号及び第60条1項1号について確認しておきたい。所得税法第59条1項1号では、
 「次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす（下線筆者）。

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

と規定している。みなし譲渡に関する規定である。法人に対する贈与や限定承認の場合の相続等については、その贈与や相続等があつた時の価額で譲渡したものとみなすという規定である。そして所得税法第60条1項1号では

「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第1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（下線筆者）。

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。）」

としている。つまり限定承認以外で相続があつた場合、被相続人から引き継いだ資産については「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」のである。「被相続人の保有期間中の増加益」というのはこのことをいっているのであり、この増加益が所得税と相続税の二重課税になるかどうか（非課税となるかどうか）というのが問題であるが、課税当局はあくまで非

課税規定が適用される余地はないとする。つまり「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具体的に顕在化した時点において清算して課税することとしたものであつて、上記規定の本旨は増加益に対する課税の繰延にある⁷⁾」としている。

- ② これはシャープ勧告以来の課税理論上の経緯からなるものと被告は主張する。「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年以内の増加益に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ことを勧告した。これを受けて、旧所得税法は、昭和25年法律第71号による改正により、相続による資産の取得があつた場合について、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（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（10条4項）。」

「資産が贈与又は相続により処分された場合にも」ということは、「資産のキャピタル・ゲインについて贈与又は相続時においてその金額を把握し課税する」ということであるからこれは批判の対象となろう。しかし、所得税的に考えればそれまでの所有者を離れて他の者に資産が移転した場合に、それまでの増加益に対して何処かで課税するというのが理論的であるとシャープ勧告では指摘したのであろう。

その後、種々の批判により「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

7) 品川芳宣「最新判決研究相続税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」『T&Amaster No.523 2013.11.18』21頁。

所得税の課税対象とするものとされた。」

つまり相続時には課税されずに価額の引継ぎが行われることが前提となっているために「増加益に対する課税の繰延にある」ということになるのである。

- ③ そして非課税規定については、昭和25年改正前から、「相続により取得する所得を非課税所得とする規定が既に置かれていた。」とする。その意味について被告は「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、同増加益に対する所得税の課税を予定していることは明らかである。また、本件非課税規定は、旧所得税法における上記規定と同様に、一時所得として計算され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ている。したがって、本件非課税規定は、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の増加益が所得税法60条の規定により課税の繰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ことは明らかである。」と述べている。
- ④ 一般的に取得費加算といわれている租税特別措置法第39条は、相続の開始のあった日の翌日からその相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年以内に、その課税対象となった相続財産を譲渡した場合において、同法所定の相続税額を、その資産の譲渡所得の計算上その資産の取得費に加算するというものである。

これについて被告は、相続税の課税対象となった相続財産について、相続後に譲渡した場合の譲渡所得税の課税を巡る相続税と所得税の在り方に関する問題が税制調査会で議論され、相続税の課税対象となった相続財産につき、相続税の性格からみて、その納税のため相続財産の一部を処分しなければならないことがあることはやむをえないところであるが、その処分をした相続人に対し、その相続財産に係る相続税のほか、被相続人の所有期間に生じた所得を含めて所得税を課税する方式をとっているため、負担が重いという意見を踏まえ、昭和44年の税制調査会の答申を受けて、昭和45年の税制改正において創設されたものであるとし、この規定について

は「相続により取得した財産を譲渡した場合に、被相続人が保有していた期間中の資産の増加益を含めて相続人の譲渡所得として課税することを前提とした上で、政策的観点から創設されたもの」としている。

- ⑤ また、あくまで「平成22年最判は、相続税法24条によって評価がされている財産、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。」と述べている。

(3) 原告（X）の主張

原告は平成22年最判で判示された非課税規定の解釈について主張し、「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、所得税を課されないというべきである。」とする。

- ① また、「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。平成22年最判がいう「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値」は、定期金に限らず、全ての経済的価値を意味するものであり、上記判示は普遍的な形で本件非課税規定の趣旨を明らかにしたものであるべきである。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、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。」として、平成22年最判の非課税規定の解釈について「一般論として、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なければならないとしており、定期金の場合に限定していないから、定期金の受取額はもちろん、不動産の譲渡収入、株式の売却収入など、同一の状況にあるものは全て同判決の射程に入るといふべき」と主張する。
- ② また所得税法第60条1項との関係については、「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、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、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としたため、平成22年最判以前において所得税法33条3項の「総収入金額」に含められて課税所得として取り扱われていた非課税所得の実現額は「総収入金額」から排除されなければならないことになった。」とし、所得税法の条文構成から「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」ことを述べ、所得税法第60条1項は「同法第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」ないとする。

③ また租税特別措置法第39条については、「本来課されるべき税額を政策的な見地から特に軽減する必要があったのは、相続税の課税対象と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る取扱いが行われていたからである。」とし、平成22年最判によって非課税となるのであるから「措置法39条の調整措置を必要とする状況は既に消滅している。」と主張する。

(4) 裁判所の判断

① はじめに所得税法第33条の譲渡所得の意義に触れ、「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。（最高裁昭和41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、最高裁昭和47年（行ツ）第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照）」と述べ、次に「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（最高裁平成15年（行ヒ）第217号同18年4月20日第一小法廷判決・裁判集民事220号141頁参照）」ことを確認した。

② また、所得税法第60条1項1号について「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旨を定めている」ことを述べ、その意味について「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。」としてキャピタル・ゲインについてはあくまで課税の繰り延べが行われて「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になる(平成17年最判参照)」と判示する。

- ③ つまり増加益は、被相続人の保有期間中の増加益と相続人の保有期間中の増加益の合計額が課税対象となるのであり、「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。」とする。
- ④ また原告の主張する「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」件については、「原告が主張するように解する余地がないではない」としながらも、「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、これができるとして本件非課税規定の適用を認めたものと理解する。」とする。つまり、年金受給権については「相続の開始時に所得を実現」できるところに焦点を当てている。逆に不動産については「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」と述べている。
- ⑤ さらに被相続人の保有期間中に生じた資産の増加益については、「被相続人の下で実現しなかった値上がり益(被相続人固有の所得)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属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評価は当を得ないものである。」として、相続税と所得税の二重課税ではなく、あくまで被相続人に課税されるべきもの（所得税）と相続人に課税される相続税について区別して考えている。

- ⑥ 平成22年最判により年金受給権を受け取る国民には非課税規定が適用され、相続により取得した不動産を譲渡とした国民には二重課税の排除が認められないのは「租税公平主義ないし憲法14条1項に反する」とする原告の主張に対しては、所得税法60条1項1号が「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」であることを述べ、「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延べを定めた規定ではない。」として年金受給権に基づく年金の受け取りと相続により取得した不動産の譲渡とは異なるために課税関係に差異が生じても「租税公平主義ないし憲法14条1項に反するとはいえない。」として原告の請求を棄却した。

(5) 検 討

- ① 平成22年最判により、相続税と所得税の二重課税問題については議論を呼んでいる。もともと所得税についても相続税についても個人に関する税である。所得税は「個人の所得に対する租税」であり、その課税物件は「個人の所得」であり、その所得は今日では「包括的所得概念が一般的な支持を受けている。」⁸⁾つまり、「反復的・継続的な利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。」⁹⁾したがって贈与、相続等において財産を取得した場合にも所得とみなされることになるが、ここに

8) 金子宏「租税法第16版」弘文堂、174頁。

9) 同。

所得税法第59条及び60条の規定が関係してくることになる。

シャープ税制時には「キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止するため、相続・贈与および遺贈による資産の譲渡、ならびに著しく低い価額の対価による資産の譲渡があった場合には、一般的に時価による譲渡があったものとして課税すること¹⁰⁾にしていた。しかし、この制度は、その後、¹⁰⁾実際的でないという理由で、何回かにわたって改正され、¹⁰⁾現在のよ

- ② 相続時において相続税評価額により相続税が課せられ、その後、その資産について譲渡が行われた時点で、被相続人から引き継いだ取得費等と譲渡価額の差額（譲渡所得）について課税が行われることを考えれば、単純に相続税と所得税において二重課税が発生していると考えられないこともなかろう。現行の所得税法第9条1項16号には「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。）」については所得税を課さない。という規定もあり、平成22年最判以降はこの事が議論となっている。

しかし、シャープ勧告以降の歴史的背景から考えるに二重課税というよりは上記（4）で述べたとおり、課税の繰り延べであるという考え方もできる。

- ③ 単純な例を考えてみる。a. 被相続人が生前に取得した財産をそのまま相続して後に相続人が売却した場合とb. 被相続人が取得した財産を、相続発生時の直前で売却した場合と比較するとどうであろうか。aの場合には相続時点では相続税のみが課税されることになり、所得税法第60条の規定により資産の売却時に所得税の課税が行われることになる。これに対してb.の場合には、被相続人が生前に売却していることから、被相続人が相続の直前で売却したことによる所得税が課税され、売却金額の現金預金が相続税としてさらに課税されることになるのである。しかしこれは二重課税とはならない。もちろん事実が異なるために比較にならないともいえるが、

10) 同、225-226頁。

単純にこのような2つのケースを比較してみると、従来からの考え方¹¹⁾からすると二重課税は発生していないともいえる。

- ④ 租税特別措置法39条については「相続税と所得税の一種の負担軽減措置」といえるが、相続税の課税割合が4%程度¹²⁾という現状から考えると、この規定の持つ意味合いが十分なものとはいえず、一部の者についての規定となってしまう傾向がある。

3. 問題点の考察

(1) 平成22年最判（長崎年金訴訟）との関係について

本件判決は平成22年最判（長崎年金訴訟）との関係が深いため、初めに平成22年最判について検討し、次に問題点を考察していこうと思う。

平成22年最判においては所得税法第9条1項15号（現16号）の解釈について従来の考え方と異なる判断を下した。そしてその解釈について次のように判示し、原判決を取り消している。

- ① 「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

11) 本件においては、所得税は包括的所得概念のもとに、キャピタル・ゲイン、つまり資産の増加益について課税するという問題であり、相続税は相続時点の時価により課税するという税法であるから、所得税法第9条1項（非課税既定）の考え方により判断が分かれる。昭和21年以前の制限的所得概念やシャープ税制等の沿革から考えると、現行税制では二重課税の問題は単純には解決できないのではないかという疑問が生ずる。これについては特に平成22年最判が重要な役割を持つことになる。

12) 国税庁「平成24年分の相続税の申告の状況について」平成25年12月。ここでは平成24年における死亡者数約126万人に対し、相続税の課税対象となった被相続人数が約5万2千人、課税割合は4.2%（平成23年は4.1%）としている。国税庁ホームページ参照。《http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/sozoku_shinkoku/sozoku_shinkoku.pdf》。

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。」（下線筆者）

- ② 「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。」
- ③ 所得税法9条1項15号（現16号）について上記のような解釈をするならば、従来の考え方とは異なるために不動産や株式等においても同様の解釈をすることが考えられる。これにより国は「最高裁判決研究会」を発足させたといわれている。その報告書によると、次のように相続税法24条に限定した解釈をしている。

「このように本判決が、相続税法24条の解釈を軸に展開し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。¹³⁾」

(2) 考 察

平成22年最判についての論文は数多くあるが、酒井克彦教授は以下のように昭和38年12月6日付の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」における二重課税問題について指摘している。そこでは年金受給権についての二重課税問題について、「一般に資産を相続した際相続税が課税され、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税されることと同じ問題であって、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考える。」と答申し、理論面での二重課税問題はないものと整理していたと指摘する。¹⁴⁾

また「所得税法9条1項15号が『相続により取得するもの』を非課税としているのは、相続という同一の原因によって相続税と所得税とを負担させるのは、同一の原因により二重に課税することとなるので、これを回避し、相続税のみを負担させるという趣旨であり、相続後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨ではない。」とする高松高裁平成8年8月29日判決を紹介している。

しかし、これらの考え方を根底から覆したのが平成22年最判といわれている。特に所得税法第60条1項1号と平成22年最判の考え方は相反すると思われる。この点について品川芳宣教授は「本件のような場合に、本件各不動産の値上がり益について本件非課税規定が適用されたものが実現したものと解すると、所得税法60条1項の規定が実質的に無意味となるので、改正せざるを得ないことになる¹⁵⁾。」と指摘する。

従来は相続時における不動産の経済的価値は時価として相続税の課税対象となり、また被相続人における資産の増加益にはその時点（相続時）で所得税の課税対象となるべきであるが、それは国民感情から課税が繰り延べることとなった。また、その時点で課税するということになると二重課税の問題が生じるが、

13) 内閣府「最高裁判決研究会」報告書～「生保年金」最高裁判決の射程及び関連する論点について～、平成22年10月22日、3頁。〈<http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gjijiroku/zeicho/2010/22zen8kai.html>〉

14) 酒井克彦「みなし相続財産としての年金受給権に基づいて取得した年金への所得税（上）」『税務事例Vol.42 No. 9 2010.9』財経詳報社、6頁。

15) 前掲註（7）、28頁。

それは昭和38年の税制調査会の答申にもあったように「別個の体系の税目」として考えられてきたのである。

ところが、平成22年最判において所得税法第9条1項15号（現16号）の趣旨を「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。」と判示したことから、それまでの解釈が一変し、二重課税の問題が起きるようになった¹⁶⁾と思われる。

また判決では年金受給権と不動産について、「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」とし、不動産については「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」として「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」と述べているが、これについても品川教授は「受領する経済的価値と支払保険料との差額は所得（包括的所得概念）として観念し得るはずである。（中略）このように考えれば、年金のような定期金と不動産のそれぞれの増加益を殊更区分しようとする本判決の考え方も、説得力を失うことになる。」と述べ「平成22年最判の考え方を前提に、所得税法上の譲渡所得課税の関係規定を見直すか、あるいは本件事案等が上告審で審理する際に、最高裁判所として、改めて本件非課税既定が本件事案には適用しないことを一層説得力のある論拠として明確にする必要がある」と厳しく指摘している¹⁷⁾。

いずれにしても本件非課税既定については、従来の考え方からすれば二重課税について別個の体系の税目として正当性を維持してきたが、平成22年最判によりこれらの考え方は一変したように思われる。しかし、品川教授が指摘するように、課税関係においていくつもの矛盾点が生じており、これらについて再度考え直さなければならないと思われる。また、本判決が少なからず最高裁判例研究会の報告書の影響を受け、リードされているように思われてならない。

16) 前掲註（7）、27頁

17) 同、28頁。

4. 結びに

本稿では平成25年7月26日に東京地裁で判決のあった、相続により不動産を取得した場合の譲渡所得課税と相続税の二重課税問題について、平成22年最判と比較してその概要を述べたが、平成22年最判における非課税既定における解釈は、まだまだ議論の余地があると考ええる。これらの規定の解釈については今後の裁判の動向を見守っていきたいと思う。