

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 所得税更正処分取消請求事件

国側当事者・国（鎌倉税務署長）

平成25年7月26日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	間瀬 まゆ子
同補佐人税理士	小山 隆洋
	小谷 文子
	執行 裕子
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	鎌倉税務署長
	西浦 清二
同指定代理人	玉田 康治
	山口 克也
	滝澤 衆
	梶山 清児
	森田 敦
	小西 加津奈

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

鎌倉税務署長が原告の平成21年分所得税の更正の請求に対して平成22年11月15日付けでした更正処分のうち、分離長期譲渡所得の金額零円、納付すべき税額76万1900円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、相続により夫から取得した不動産の譲渡に係る所得を分離長期譲渡所得の金額に計上して平成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と同一の経済的価値（相続税評価額）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、鎌倉税務署長から、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、被告に対し、本件更正処分の一部の取消しを求めている事案である。

1 関係法令の定め

(1) 所得税法の規定

ア 所得税法 9 条

所得税法 9 条 1 項 1 5 号（本件非課税規定）は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得する所得については、所得税を課さない旨規定している。

イ 所得税法 33 条

所得税法 33 条 1 項は、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう旨規定し、同条 3 項は、譲渡所得の金額は、その年中の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額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする旨規定している。

ウ 所得税法 38 条

所得税法 38 条 1 項は、譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、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とする旨規定している。

また、同条 2 項により、譲渡所得の基因となる資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていない家屋の場合の当該資産の取得費は、前項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の日から譲渡の日までの期間に係る減価の額を控除した金額とされる。

エ 所得税法 59 条

所得税法 59 条 1 項 1 号は、相続（限定承認に係るものに限る。）により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、譲渡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、当該資産の譲渡があったものとみなす旨規定している。

オ 所得税法 60 条

所得税法 60 条 1 項 1 号は、居住者が相続（限定承認に係るものを除く。）により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、その者が引き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。

(2) 租税特別措置法（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。以下同じ。）（以下「措置法」という。）の規定

ア 措置法 31 条

措置法 31 条 1 項は、個人が有する土地等及び建物等でその年 1 月 1 日において所有期間が 5 年を超えるものの譲渡をした場合には、当該譲渡による譲渡所得については、所得税法 22 条及び同法 89 条並びに同法 165 条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該譲渡に係る譲渡所得の金額の 100 分の 15 に相当する所得税を課する旨規定している。

イ 措置法 39 条

措置法 39 条は、相続により財産を取得した個人で当該相続につき相続税法の規定による相続税額がある者が、当該相続の開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までの間に、当該相続税の課税価格の計算の基礎に算入された資産

を譲渡した場合における当該資産に係る所得税法33条3項に規定する取得費は、当該相続税額のうち政令で定める金額を加算した金額とする旨を規定している。

2 前提事実（証拠等を掲記していない事実は当事者間に争いがない。）

(1) 本件各不動産の相続及び相続税の申告

ア 原告は、亡乙（以下「本件被相続人」という。）の妻である。

イ 本件被相続人は、平成19年8月7日に死亡し、原告は、広島県廿日市市所在の土地及び同土地上の建物（以下、上記の土地と建物を併せて「本件物件1」という。）並びに東京都大田区●●及び同所●●所在のマンション（以下「本件物件2」といい、本件物件1と併せて「本件各不動産」という。）を相続（以下「本件相続」という。）により取得した。

ウ 原告は、平成20年5月26日、鎌倉税務署長に対し、本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書（乙1）を提出した。

原告は、本件相続税の課税価格の計算上、本件物件1の価額を3401万4934円、本件物件2の価額を618万8216円（いずれも土地及び建物の各価額の合計額）として計算していた。

(2) 本件各不動産の譲渡等

ア 本件物件1

原告は、平成21年9月26日、丙との間で、本件物件1を代金3000万円で譲渡する契約を締結し、同日、代金の一部である200万円を受領した。原告は、同年10月27日、本件物件1を引き渡すとともに、残代金2800万円を受領した。（譲渡代金の受領日は乙5・5枚目）

イ 本件物件2

原告は、平成21年11月7日、丁との間で、本件物件2を代金1150万円で譲渡する契約を締結し、同日、代金の一部である100万円を受領した。原告は、同月13日、本件物件2を引き渡すとともに、残代金1050万円を受領した。（譲渡代金の受領日は乙5・2枚目。以下、本件物件1の譲渡と本件物件2の譲渡を併せて「本件各譲渡」という。）

(3) 課税処分等の経緯

別紙1及び別表1の各「課税処分等の経緯」のとおり

3 被告の主張する本件更正処分の根拠及び適法性

別紙2「被告の主張する本件更正処分の根拠及び適法性」のとおり

なお、原告は、後記4の争点に関する部分のほかに、本件更正処分の根拠及び適法性を争っていない。

4 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（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

5 争点についての当事者の主張

(1) 被告の主張

次のとおり、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（以下、最高裁平成●●年（○○）第●号同17年2月1日第三小法廷判決・裁判集民事216号27

9 頁を「平成 17 年最判」といい、最高裁平成●●年（○○）第●●号同 22 年 7 月 6 日第三小法廷判決・民集 64 卷 5 号 1277 頁を「平成 22 年最判」という。）。

ア 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いること

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。

（ア） 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）、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。譲渡所得の金額は、総収入金額から資産の取得費及び譲渡費用を控除するものとし（同条 3 項）、資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、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されている（同法 38 条 1 項）。そして、同法 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。）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、前所有者の保有期間の資産の増加益も含めて所得税を課税するものとしている。

（イ） 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（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）。

しかし、この課税方法については種々の批判があったことから、昭和 27 年法律第 53 号による改正により、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所得税の課税対象とするものとされた。

また、その一方で、旧所得税法には、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本件非課税規定と同様の規定が既に置かれていた。

このように、旧所得税法に、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が置かれていたにもかかわらず、上記のような改正がされたことからすれば、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。

(ウ) 取得価額の引継ぎによる課税の方法について、平成17年最判は、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、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譲渡所得課税がされるべきであるが、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べにあると判示している。そして、上記「贈与等」に相続が含まれることからすれば、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、相続人に対し当該増加益を含めて清算して課税することを前提としているというべきであり、このことから、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、同増加益に所得税を課すことを予定していることは明らかである。

(エ) 措置法39条は、相続により財産を取得した個人で相続税の課税を受けた者が、被相続人の死亡の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、その資産の取得費と同様に控除する旨を規定している。

措置法39条が創設されたのは、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（被相続人の取得価額を引き継ぐ方式）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年の税制調査会において、「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との間において、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、上記のように納税者の納得をえられない面をしん酌することもまた必要」であるとして、昭和45年の税制改正において創設されたものである。

このように、措置法39条の規定は、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であるといえる。

(オ) 以上のとおり、所得税法及び措置法は、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して課税することを予定し、その取得価額、取得年月日を引き継ぐこととして規定の整備を行っているのであり、上記増加益を非課税所得と解する余地はない。

イ 平成22年最判によっても、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が適用されるとはいえないこと

(ア) 原告は、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となる旨主張する。

しかし、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。

(イ) また、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、本来、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、他方で、この価額は相続税の課税対象でもあるため、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を排除する観点から本件非課税規定が適用され、所得税は非課税となる。これに対して、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って、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。

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はできない。

(2) 原告の主張

次のとおり、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。

ア 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とした上、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。

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。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である。

被告は、平成２２年最判の射程が本件には及ばないと主張するが、同判決は、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である。

イ 所得税法60条1項の規定との関係

被告は、所得税法60条1項1号の規定が、相続（限定承認に係るものを除く。）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、その者が引き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、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。所得税法は、9条において非課税所得を規定し、その後の33条、38条、59条、60条等において譲渡所得の金額等についての具体的な計算規定を定めているが、それらの関係規定の適用上、同法9条に定める非課税所得に該当した場合には、当該所得は当然に所得税法の課税対象から除外され、同法上のその後の規定によって課税所得に含まれることがないことは、所得税法の規定の構造上当然である。すなわち、所得税法9条は、「第一編 総則」「第三章 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「第二編 居住者の納税義務」「第二章 課税標準及びその計算並びに所得控除」「第二節 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。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に係る増価益も含めて、相続人に課税が行われることを定める規定であるとか、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。

ウ 措置法39条の創設の経緯との関係

被告は、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措置法39条が創設され、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（課税所得とする取扱い）が行われていたからである。しかし、平成22年最判によって非課税所得の実現額については本件非課税規定が適用され、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。

エ 小括

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排除され、所得税を

課されないというべきである。

オ 本件へのあてはめ

本件各不動産の譲渡収入金額4150万円には、相続税の課税対象となる経済的価値（相続税評価額）と同一の経済的価値4020万3150円（被相続人の取得価額2906万1496円と被相続人の保有期間中の増加益1114万1654円の合計額）が含まれているが、これは本件非課税規定によって非課税とされた所得が実現したものであるから、本件各不動産の譲渡収入金額（所得税法33条3項の総収入金額）から排除される。

第3 当裁判所の判断

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（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●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●●年（〇〇）第●●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）。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（最高裁平成●●年（〇〇）第●●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）。
- (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付を得難いことから、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、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ことになる（平成17年最判参照）。

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。

2 原告の主張について

- (1) 原告は、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。

この点、確かに、平成22年最判は、本件非課税規定について判示した部分において、非課税の対象を、「当該財産の取得によりその者に帰属する所得」とし、同所得とは、「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」であるとしていることからすると、原告が主張するように解する余地がないではない。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と理解することができ、そうであるとすれば、年金による支払を選択した場合であっても、現在価値に引き直した価額に相当する部分については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。

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。そして、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（平成22年最判の判示3の部分）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。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ということとはできないと解すべきである。

また、相続人が被相続人から相続により取得した資産を譲渡した場合、当該資産の譲渡により相続人に帰属する所得は、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によって構成される（上記1）ところ、上記譲渡所得に対する所得税の課税対象となる被相続人の保有期間中の増加益は、被相続人の保有期間中にその意思によらない外部的条件の変化に基因する資産の値上がり益として抽象的に発生し蓄積された資産の増加益（被相続人がその資産を譲渡していれば被相続人に帰属すべき所得）が相続人によるその資産の譲渡により実現したものである。そうすると、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（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。

以上によれば、原告の上記主張は採用できない。

- (2) 原告は、本件非課税規定による二重課税の排除は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、上記(1)のとおり、本件非課税規定が、相続時に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とはいえないから、原告の上記主張はその前提を欠くものというべきである。

また、仮に原告の主張に従い、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、譲渡所得の金額の計算上、所得税法38条、60条1項1号の適用により、被相続人の取得価額に相当する金額が二重に控除されることとなるが（原告準備書面2・38頁）、そのことにはおよそ合理性がない。逆に、所得税法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。

以上によれば、原告の上記主張は採用できない。

- (3) 原告は、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、前記1のとおり、相続により取得した資産の譲渡に係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とは別に、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ものである。所得税法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。

以上のように、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場合と、相続により取得した不動産を譲渡した場合との間には、上記のような違いがあることからすれば、その課税関係に差異を生じることが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。

3 小括

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。

4 本件更正処分の適法性

以上に検討したとおり、本件各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について、本件非課税規定により譲渡収入金額から排除すべきであることを理由とする本件更正請求は理由がない。そして、原告は、争点に関する部分のほかに本件更正処分の根拠及び適法性を争っていないことからすれば、平成21年分所得税について原告の納付すべき税額は別紙2の1(7)記載のとおりであると認められ、本件更正処分における原告の納付すべき税額はこれと同額であるから、本件更正処分は適法である。

第4 結論

よって、原告の請求は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 谷口 豊

裁判官 中丸 隆

裁判官 坂田 大吾

課税処分等の経緯

1 所得税の申告

原告は、平成22年3月15日、鎌倉税務署長に対し、本件各譲渡について、分離長期譲渡所得の金額を754万3871円と記載した所得税に係る申告書（以下「本件申告書」という。）を提出した（乙2）。

2 修正申告

原告は、平成22年5月11日、鎌倉税務署長に対し、本件相続税に係る修正申告書を提出した。なお、当該修正申告は、本件各不動産の価額の異動を理由とするものではなかった。（乙6）

3 本件更正請求

原告は、平成22年7月21日、鎌倉税務署長に対し、本件各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（本件更正請求）をした（乙3）。

4 本件更正処分

鎌倉税務署長は、平成22年11月15日、上記3の更正請求の理由は更正すべき理由には当たらないとした上で、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（本件更正処分）をした（甲1）。

5 異議申立て及び異議決定

原告は、平成22年12月8日、本件更正処分を不服として異議申立てをしたが、異議審理庁は、平成23年3月4日、これを棄却する旨の決定をした。

6 審査請求及び審査裁決

原告は、平成23年3月24日、国税不服審判所長に対して審査請求をしたが、国税不服審判所長は、同年12月2日、これを棄却する旨の裁決をした。（甲2）

7 本件訴訟提起

原告は、平成24年5月28日、本件訴訟を提起した。（顕著な事実）

以 上

被告の主張する本件更正処分の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠

被告が本訴において主張する原告の平成21年分所得税に係る課税標準等及び納付すべき税額等は、別表2-1のとおりであり、その根拠は、下記(1)ないし(7)のとおりである。

また、原告が平成21年中に譲渡した本件各不動産に係る譲渡所得の計算過程は別表2-2のとおりである。

(1) 総所得金額(別表2-1の①欄の金額) 687万0154円

上記金額は、原告の平成21年分所得税に係る不動産所得の金額であり、本件申告書(乙2)第一表1枚目の⑨欄に記載された所得金額の合計額と同額である。

(2) 分離長期譲渡所得の金額(別表2-1の②欄の金額) 721万1411円

上記金額は、原告が本件各不動産を譲渡したことについて、所得税法33条、措置法31条及び同法39条の各規定に基づき計算した分離長期譲渡所得の金額であり、下記ア及びイの各金額の合計額である。

ア 本件物件1に係る金額(別表2-2の本件物件1の⑤欄の金額) 528万6643円

上記金額は、次の(ア)の金額から次の(イ)及び(ウ)の各金額を控除した後の金額である。

(ア) 譲渡収入金額(別表2-2の本件物件1の①欄の金額) 3000万円

上記金額は、本件物件1の譲渡価額であり、原告が本件更正請求に際し提出した各計算明細書(乙4。以下「本件更正請求資料」という。)のうち本件物件1に係る譲渡所得の内訳書2面(乙4・5枚目)の①譲渡価額欄の上段の金額と同額である。

(イ) 取得費の額(別表2-2の本件物件1の②欄の金額) 2371万0357円

上記金額は、本件物件1に係る取得費であり、その計算過程は別表3-1の本件物件1の各欄のとおりである。

(ウ) 譲渡費用の額(別表2-2の本件物件1の③欄の金額) 100万3000円

上記金額は、本件物件1に係る譲渡に要した費用であり、本件更正請求資料のうち本件物件1に係る譲渡所得の内訳書3面(乙4・6枚目)の③譲渡費用の金額と同額である。

イ 本件物件2に係る金額(別表2-2の本件物件2の⑤欄の金額) 192万4768円

上記金額は、次の(ア)の金額から次の(イ)及び(ウ)の各金額を控除した後の金額である。

(ア) 譲渡収入金額(別表2-2の本件物件2の①欄の金額) 1150万円

上記金額は、本件物件2の譲渡価額であり、本件更正請求資料のうち本件物件2に係る譲渡所得の内訳書2面(乙4・2枚目)の①譲渡価額欄の上段の金額と同額である。

(イ) 取得費の額(別表2-2の本件物件2の②欄の金額) 913万4982円

上記金額は、本件物件2に係る取得費であり、その計算過程は別表3-1の本件物件2の各欄のとおりである。

(ウ) 譲渡費用の額(別表2-2の本件物件2の③欄の金額) 44万0250円

上記金額は、本件物件2に係る譲渡に要した費用であり、本件更正請求資料のうち本件物件2に係る譲渡所得の内訳書(乙4・3枚目)の③譲渡費用の金額と同額である。

(3) 所得控除の額の合計額(別表2-1の③欄の金額) 92万2968円

上記金額は、社会保険料控除の額49万6018円、地震保険料控除の額4万6950円及

び基礎控除の額 38 万円の合計額であり、本件申告書第一表の㉔欄に記載された金額と同額である。

(4) 課税総所得金額 (別表 2-1 の④欄の金額) 594 万 7000 円

上記金額は、上記(1)の総所得金額 687 万 0154 円から上記(3)の所得控除の額の合計額 92 万 2968 円を控除した後の金額 (ただし、国税通則法 (平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。以下「通則法」という。) 118 条 1 項の規定により 1000 円未満の端数金額を切り捨てた後のもの) である。

(5) 課税分離長期譲渡所得金額 (別表 2-1 の⑤欄の金額) 721 万 1000 円

上記金額は、上記(2)の分離長期譲渡所得の金額 (ただし、通則法 118 条 1 項の規定により、1000 円未満の端数金額を切り捨てた後のもの) である。

(6) 申告納税額 (別表 2-1 の⑧欄の金額) 184 万 3500 円

上記金額は、次のア及びイの金額の合計額 (ただし、通則法 119 条 1 項の規定により、100 円未満の端数金額を切り捨てた後のもの) である。

ア 課税総所得金額に対する税額 (別表 2-1 の⑥欄の金額) 76 万 1900 円

上記金額は、上記(4)の課税総所得金額 594 万 7000 円に所得税法 89 条 1 項の税率を乗じて算出した金額である。

イ 課税分離長期譲渡所得金額に対する税額 (別表 2-1 の⑦欄の金額)

108 万 1650 円

上記金額は、上記(5)の課税分離長期譲渡所得金額 721 万 1000 円に措置法 31 条 1 項に規定する税率 100 分の 15 を乗じて算出した金額である。

(7) 納付すべき税額 (別表 2-1 の⑩欄の金額) 129 万 3100 円

上記金額は、上記(6)の金額 184 万 3500 円から予定納税額 55 万 0400 円 (本件申告書第一表㉑欄に記載された金額) を控除した後の金額である。

2 本件更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成 21 年分所得税の納付すべき税額は、上記 1 (7) のとおり 129 万 3100 円であるところ、本件更正処分における原告の納付すべき税額 (甲 1・2 枚目の「更正後の額」の㉔欄に記載された金額) は、これと同額であるから、本件更正処分は適法である。

以 上

項 目		確 定 申 告	更 正 の 請 求	更 正 処 分	異 議 申 立 て	異 議 決 定	審 査 請 求	審 査 裁 決
年 月 日		平成22年3月15日	平成22年7月21日	平成22年11月15日	平成22年12月8日	平成23年3月4日	平成23年3月24日	平成23年12月2日
総 所 得 金 額		①	6,870,154	6,870,154	6,870,154	棄	6,870,154	棄
内 訳	不 動 産 所 得 の 金 額	②	6,870,154	6,870,154	6,870,154		6,870,154	
	雑 所 得 の 金 額	③	0	0	0		0	
分 離 長 期 譲 渡 所 得 の 金 額		④	7,543,871	0	7,211,411		0	
所 得 控 除 の 額		⑤	922,968	922,968	922,968		922,968	
課税される 所得金額	① 対 応 分	⑥	5,947,000	5,947,000	5,947,000		5,947,000	
	④ 対 応 分	⑦	7,543,000	0	7,211,000		0	
算 出 税 額	⑥ に 対 す る 税 額	⑧	761,900	761,900	761,900		761,900	
	⑦ に 対 す る 税 額	⑨	1,131,450	0	1,081,650		0	
	計	⑩	1,893,350	761,900	1,843,550		761,900	
申 告 納 税 額		⑪	1,893,300	761,900	1,843,500		761,900	
予 定 納 税 額		⑫	550,400	550,400	550,400		550,400	
納 付 す べ き 税 額		⑬	1,342,900	211,500	1,293,100		211,500	
						却		却

別表 2－1 及び 2－2 並びに別表 3－1 及び 3－2 省略