

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(鎌倉税務署長)

平成26年3月27日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成25年7月26日判決、本資料263号-141・順号12265)

判 決

控訴人	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
同	小谷 文子
同	執行 裕子
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	鎌倉税務署長
	小山 賢一
同指定代理人	玉田 康治
同	中澤 直人
同	滝澤 衆
同	佐藤 繁
同	吉田 正
同	小西 加津奈

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 控訴人の平成22年7月21日付け平成21年分所得税の更正の請求に対して鎌倉税務署長が平成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0円、申告納税額76万1900円を超える部分を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、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は所得税法9条1項15号(平成22年法律第6号によ

る改正前のもの。同改正後は同条項16号である。以下、改正前の規定を「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0円とする平成21年分所得税の更正の請求をしたところ、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、被控訴人に対し、本件更正処分の一部取消しを求める事案である。

- 2 関係法令の定め、前提事実、本件更正処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張並びに争点は、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1から4まで(原判決2頁15行目から5頁20行目まで)に記載のとおりであり、争点についての当事者の主張は、後に摘示する当審における控訴人の主張のほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の5(原判決5頁21行目から13頁20行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1から4まで(原判決13頁22行目から19頁6行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決14頁8行目の「(2)」の次に次のとおり加える。

「所得税法9条1項15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財産を取得することによる所得には所得税を課さない旨規定する。同号の趣旨は、相続、遺贈等により財産を取得することによる所得には専ら相続税を課し、所得税は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するにある(平成22年最判(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同22年7月6日第三小法廷判決・民集64巻5号1277頁)参照)。すなわち、相続税法が相続又は遺贈により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有するものについてはその者が相続又は遺贈により取得した財産の全部について相続税を課することとしている(同法1条の3第1号、2条1項)ので、本件非課税規定は、相続、遺贈等により財産を取得することによる所得を所得税の課税対象から除外することとしている。相続、遺贈等により不動産を取得すればこれによりその者に帰属する所得に相続税は課されるが、本件非課税規定により所得税は課されないことになる。これに対し、相続、遺贈等により不動産を取得した者がその後に当該不動産を第三者に譲渡すれば、譲渡者に資産の譲渡(所得税法33条1項)による所得(譲渡所得)が発生するから、所得税法の規定に従って所得税が課されることになることは当然のことである。譲渡所得に対する課税は、上記のとおり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ものであり、贈与、相続、遺贈であっても、これにより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それまでの増加益を譲渡所得として課税することは可能であり(所得税法59条1項参照)、沿革的にはそのような法制が採られたこともあったが、現行の法制では、相続、遺贈等により不動産を取得した者がその後に当該不動産を第三者に譲渡した場合については、被相続人が当該不動産を保有した間に生じた増加益は課税を繰り延べられ、相続、遺贈等により不動産を取得した者がその後に当該不動産を第三者に譲渡した際に上記増加益を含めて譲渡所得が計算されることになる(同法60条1項1号)。そして、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されている（同法３３条３項）ところ、同法６０条１項１号は、この点に関しても譲渡所得の計算に関する特則としての意義を有しており、相続、遺贈等により取得した不動産を譲渡した場合について、被相続人が出捐した当該不動産の取得費をもって当該譲渡所得の基因となった資産の取得費として取り扱うこととしている。すなわち、

- (2) 同頁１２行目の「これ」から２０行目の「そして、」までを「このように、」に改める。
- (3) 同頁２３行目の末尾に「相続、遺贈等により不動産を取得した者が納付した相続税のうち被相続人保有期間中の増加益を課税対象とする部分は、相続、遺贈等による不動産の取得費の性質を有することになり、租税特別措置法３９条によりこの点の手当てがされている。相続、遺贈等により不動産を取得したことによって被相続人保有期間中の増加益を譲渡所得とする課税をするか、所得税の課税を繰り延べるかは立法政策によって決定される事柄であり、現行法制が後者を選択していることは疑いがない。また、相続、遺贈等により不動産を取得した者が納付すべき相続税が被相続人保有期間中の増加益を譲渡所得とする課税を吸収包含していると評価すべき法令上の根拠も見だし難い。」を加える。
- (4) 同頁２４行目の「このように、」を「以上のとおり、」に改める。
- (5) 同１５頁２行目の「所得税の課税対象としているものである」から７行目までを次のとおり改める。

「所得税の課税対象とするものであることになるが、これは、前記のとおり、被相続人が当該不動産を保有した間に生じた増加益は課税を繰り延べられ、相続、遺贈等により不動産を取得した者が当該不動産を譲渡した場合に、上記増加益を含めて譲渡所得が計算され、被相続人が出捐した当該不動産の取得費をもって当該譲渡所得の基因となった資産の取得費として取り扱うこととしていることによるものであり、上記の場合について定められている同法６０条１項１号が適用される結果そのようなことになるにすぎない。本件非課税規定の趣旨は前記のとおりであるにとどまるのであって、相続、遺贈等により取得した不動産を譲渡した場合に発生する譲渡所得について被相続人の保有期間中の資産（不動産）の増加益を専ら相続税の課税対象とする趣旨を含むものではなく、当該譲渡所得の計算上被相続人の保有期間中の資産（不動産）の増加益を課税対象とすることを何ら排除する趣旨ではない。」

- (6) 同頁９行目から１８頁１９行目までを次のとおり改める。

「(1) 原告は、平成２２年最判（平成２２年７月６日最高裁判所第三小法廷判決）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、本件非課税規定により非課税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とし、これによれば、本件各譲渡による譲渡収入のうち相続税評価額相当分は、本件非課税規定により非課税とされた所得が後に実現した場合の所得にほかならないから、本件非課税規定により所得税の課税対象とはならず、したがって、譲渡所得税の課税対象としては、上記譲渡収入から相続税評価額を差し引くべきである旨主張する。

しかし、本件非課税規定の趣旨は前記のとおりである。本件非課税規定が「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。）」について所得税を課さないこととしているのは、これらによる所得は、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するためであり（平成２２年最判参照）、したがって、本件非課税規定の

趣旨は、その文言どおり、相続、遺贈又は個人からの贈与（以下、これらを「相続等」という。）に起因する所得に対して所得税を課さないとするにとどまり、相続等によらない所得（相続等以外の他の原因による所得）に対してまで所得税を課さないとする趣旨を含むものではない。

平成22年最判は、年金払特約付き生命保険契約に基づく年金受給権の相続（相続税法3条1項1号によるみなし相続）について、相続税法24条1項1号（平成22年法律第6号による改正前のもの）により相続税を課すのは、当該年金受給権の相続開始時の現在価値（元本）に対して相続税を課すものと解されるから、その支分権たる各年金の受給について所得税を課すことは、当該各年金のうちに含まれている上記現在価値（元本）に相当する部分を課税対象とする限度で、相続税の課税対象と同一の経済的価値に課税することとなるとして、本件非課税規定に違反するとしたのであるが、この事案では、上記支分権たる各年金の受給には、上記現在価値（元本）が含まれていると認められ、これは、相続（みなし相続）によるものとして既に相続税の課税対象とされた所得と同一の経済的価値であって、相続等以外の他の原因による所得であるとは認められないものであったのであり、これに対して所得税を課すことは、まさに上記に示した本件非課税規定の趣旨に抵触するものであったといえることができる。

これに対し、所得税の課税対象である譲渡所得について定められた資産の取得費に関する特則は、相続等により取得する資産による所得とは別個の課税対象である譲渡所得の計算に関するものであるから、本件非課税規定により相続税又は贈与税との二重課税を避けるために非課税とされる所得にかかわるものではない。所得税法60条1項1号が適用される場合に、被相続人が資産を保有していた期間中の値上がり分（増加益）は、相続によりこれを取得した相続人が他へ譲渡するまで課税が延期（繰延べ）されているだけであるから、相続により取得した経済的価値について相続税の課税対象とされ、本件非課税規定により所得税につき非課税とされたからといって、その後、相続人が当該資産を他へ譲渡した時に譲渡所得税の課税を免れる理由はない。

この場合、確かに、相続人は、被相続人保有期間中の増加益を含む相続開始時評価額を課税標準として相続税を課されながら、同じ増加益相当額が譲渡所得を構成することになり、一見すると二重課税が生じているように見えるけれども、これは当該資産の譲渡所得の計算上取得費に関する特則が設けられていることの結果であるにすぎず、課税の繰延べの結果にほかならないのであるから、同一の所得を課税対象とするものではなく、何ら二重課税となるものではない。

原告の主張は、本件非課税規定及び平成22年最判の趣旨を正解しないものであって、採用することができない。

- (2) なお、原告は、平成22年最判が、生命保険としての年金受給権について、相続開始時の現在価値当分（元本相当分）について二重課税の禁止を言い、そのうちの相続開始時までの増加益相当分（支払保険料と受取保険金との差額分）に対する課税をその禁止の範囲から除外していないことからすると、これとの取扱いの公平からすれば、本件各不動産の被相続人保有期間中の増加益に対しても課税すべきでない旨主張する。

しかし、生命保険は、生命保険契約に基づき、被保険者の死亡など偶然の事故（保険事故）を原因として、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ものであり、これについて直ちに資産の増加益との税制上の公平性を論じるべき理由があるとは認められない。原告の上記主張を採用することはできない。」

2 当審における控訴人の主張について

控訴人は、被相続人保有期間中の増加益に対しても所得税法60条1項1号により所得税が課されるとすると、①当該増加益に対する所得税相当額は、相続債務であるから、共同相続の場合に当該資産を相続した者のみが負担する理由はないはずであるのに、その者のみが負担することになって不当である旨、②当該増加益に対する所得税相当額は、相続税の算定過程で控除されるべきであるのに、控除されず不当である旨、③当該増加益に対する所得税相当額は、被相続人の納税義務であるのに、これを相続人の納税義務に付け替えることとなり、個人単位で課税するという所得税法の理念に反することから不当である旨主張する。

しかし、被相続人保有期間中の増加益は、相続人が当該資産を他へ譲渡した時に相続人保有期間中の増加益とともに具体的に顕在化するのであり、これは当該資産を相続し譲渡した相続人のもとで顕在化するのであるから、当該相続人にこれに対する譲渡所得税相当分を含めて課すことになることが不合理であるとはいえないこと、当該資産の価格は相続人保有期間中に低下する場合もあり、これを譲渡するまでは譲渡所得税相当額は金額的にも不確定なものであって債務と認めるに足りないものであることからすると、上記①及び②の主張を採用することはできないし、③の主張については、そこにいう個人単位課税ないし所得税法の理念がどのような内実を有するもので、これらとの関係で、どのような点が不当であると主張するものであるか明らかでないから、採用の限りでない。なお、被相続人保有期間中の増加益を課税対象とする相続税相当額については、租税特別措置法39条により同条所定の限度で所得税法33条3項所定の資産の取得費に含めることができ、控訴人は本件更正処分においてその適用を受けているのであるから（甲1、弁論の全趣旨）、上記②の主張は実質的にも理由がないというべきである。

以上のほか、当審における控訴人の主張を踏まえて検討しても、上記のとおり補正の上引用する原判決が説示するとおりであって、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。

3 結論

よって、原判決は結論において相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第8民事部

裁判長裁判官 高世 三郎

裁判官 瀬戸口 壯夫

裁判官 針塚 遵