

大阪地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件  
国側当事者・国(宇治税務署長事務承継者伏見税務署長)  
令和3年11月26日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	元氏 成保
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	宇治税務署長事務承継者伏見税務署長 船越 正則
同指定代理人	市川 聡毅 小泉 雄寛 石田 隆邦 黒山 勝 上田 裕子 市原 智恵

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 宇治税務署長が令和元年12月25日付けでした原告の平成28年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち総所得金額1億0090万9551円を超える部分、納付すべき税額529万4500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 宇治税務署長が令和元年12月25日付けでした原告の平成29年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち上場株式等に係る譲渡所得等の金額8066万7957円を超える部分、納付すべき税額1011万3800円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告の父である乙(以下「亡乙」という。)の相続人である原告が、宇治税務署長から、令和元年12月25日付けで、①平成28年分の所得税及び復興特別所得税(以下「所得税等」という。)の申告において、亡乙から相続により取得したA株式会社の株式(以下「本件株式」という。)に係る配当(以下「本件配当」という。)について同年分の配当所得(以下「本件配当所得」という。)として申告するべきであるにもかかわらず、配当所得の金額に含めずに申告したなどとして、同年分の所得税等の更正処分(以下「平成28年分更正処

分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「平成28年分賦課決定処分」という。)を受け(甲2の1)、②平成29年分の所得税等の申告において、亡乙から相続により取得した有価証券の譲渡に係る譲渡所得に関し、租税特別措置法(平成30年法律第7号による改正前のもの)39条1項に規定する取得費の金額のうち譲渡をした資産に対応する部分として加算する相続税額の計算について、租税特別措置法39条8項及び同法施行令25条の16第1項の適用をしていないなどとして、平成29年分の所得税等の更正処分(以下「平成29年分更正処分」といい、平成28年分更正処分と併せて「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「平成29年分賦課決定処分」といい、平成28年分賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。)を受け(甲2の2)、③原告が提出した財産債務調書に、本件株式や上記譲渡の対象である有価証券の記載がなかったとして、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律(令和2年法律第8号による改正前のもの。以下「国送法」という。)6条の3第2項を適用して加算した金額の過少申告税を課する旨の本件各賦課決定処分を受けたことから、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分(以下、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。)は違法であるとして、本件各処分(平成28年分更正処分については申告の金額を超える部分、平成29年分更正処分については平成29年分更正処分の後にした更正の請求の金額を超える部分)の取消しを求める事案である。

#### 1 関係法令等の定め

別紙1「関係法令等の定め」記載のとおりである。なお、同別紙において定める略称等は、以下においても用いることとする。

#### 2 前提事実(争いのない事実並びに後記の証拠(枝番号のある書証について、特に明記しない限り、枝番号を含む。))及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1)平成28年分及び平成29年分の所得税等の申告及び課税処分等並びに本件訴え提起の経緯(別表1「課税の経緯」参照)

##### ア 平成27年12月31日分財産債務調書の提出

原告は、平成28年2月25日、宇治税務署長に対し、A株式会社の株式79万4552株を保有している旨を記載した平成27年12月31日分財産債務調書(乙2)を提出した。

##### イ 相続の開始

亡乙は、平成28年4月●日、死亡した。

亡乙を被相続人とする相続(以下「本件相続」という。)に係る相続人は、亡乙の長男である丙(以下「丙」という。)及び亡乙の二男である原告の2名である。

##### ウ 平成28年の配当決議

(ア)A株式会社は、同年6月24日、定時株式総会を開催し、同年3月31日を基準日とし、当該基準日の株主に対して1株当たり18円の剰余金の配当を行うこと及び当該剰余金の配当が効力を生ずる日を同年6月27日とする旨決議した(乙4)。

(イ)B証券株式会社は、同年6月27日付けで、亡乙宛てに株式の配当金の支払を通知した。同通知に係る「国内上場株式配当等のご案内」と題する書面には、上場株式の配当金として、「支払年月日」欄に「2016年6月27日」と記載され、「銘柄」欄に「A」(A株式会社)と記載があるものについて、「配当金等の金額」欄に750万3

642円と、「源泉徴収税額（国税）」欄に114万9182円と、「特別徴収税額（地方税）」欄に37万5182円と、「お受取り金額」欄に597万9278円とそれぞれ記載されている（乙5）。

上記のA株式会社の株式が本件株式であり、上記の同株式の配当金等の金額等は、本件配当に係るものである（弁論の全趣旨）。

(ウ) A株式会社は、平成28年6月27日、近畿財務局長に対し、第37期（平成27年4月1日から平成28年3月31日まで）に係る有価証券報告書を提出した。同有価証券報告書には、原告が、平成28年3月31日現在、A株式会社の株式79万4552株を所有し、持株比率が5.69%である旨の記載があり（乙6・4枚目参照）、原告は、同社の発行済株式数の3%以上を有する大口株主である。

#### エ 相続税の当初申告

本件相続に係る相続人である丙及び原告は、平成29年2月20日、東山税務署長に対し、本件相続に係る相続税（以下「本件相続税」という。）の申告書（甲9の1。以下「本件相続税申告書」という。）を提出した。

本件相続税申告書において、相続税がかかる財産の明細書上には、A株式会社の株式45万8555株（本件株式）及び本件株式の配当期待権597万9278円（以下「本件配当期待権」という。）が計上されていた（甲9の1・6枚目及び8枚目参照）。本件相続税申告書は、後記の遺産分割協議が成立する前に提出されたものであるため、丙及び原告が法定相続分（各2分の1）により相続したことを前提として作成されていた（相続税法55条、甲9の1）。

#### オ 平成28年分の所得税等の確定申告

原告は、宇治税務署長に対し、平成29年2月28日、平成28年分の所得税等の確定申告書（乙7の1）を提出し、その後、法定申告期限内である平成29年3月3日、不動産所得の金額を減額訂正するなどした平成28年分の所得税等の確定申告書（甲1の1、乙7の2。以下「平成28年分確定申告書」という。）を提出した（いわゆる訂正申告）。

#### カ 平成28年12月31日分財産債務調書の提出及び修正

原告は、宇治税務署長に対し、平成29年2月28日、平成28年12月31日分財産債務調書（甲6、乙8の1。以下「本件財産債務調書（当初）」という。）を提出し、その後、平成29年6月14日、本件財産債務調書（当初）の内容の一部を訂正した、平成28年12月31日分財産債務調書（乙8の2。以下「本件財産債務調書（修正）」という）、本件財産債務調書（当初）と併せて「本件財産債務調書」という。）を提出した。

#### キ 平成29年の配当決議

(ア) A株式会社は、平成29年6月23日、定時株主総会を開催し、1株当たり18円の剰余金の配当を行うこと及び当該剰余金の配当が効力を生ずる日を同月26日とする旨決議した（乙9）。

(イ) B証券株式会社は、同月26日付けで、亡乙宛てに株式の配当金の支払を通知した。同通知に係る「国内上場株式配当等のご案内」と題する書面には、上場株式の配当金として、「支払年月日」欄に「2017年6月26日」と記載され、「銘柄」欄に「A」と記載があるものについて、「配当金等の金額」欄に825万3990円と、「源泉徴収税額（国税）」欄に126万4098円とそれぞれ記載されている（乙11）。

なお、上記のA株式会社の株式が本件株式である（弁論の全趣旨）。

(ウ) A株式会社は、平成29年6月26日、近畿財務局長に対し、第38期（平成28年4月1日から平成29年3月31日まで）に係る有価証券報告書を提出した。同有価証券報告書には、原告が、平成29年3月31日現在、A株式会社の株式87万4007株を所有し、持株比率が5.69%である旨の記載があり（乙10・4枚目参照）、原告は、同社の発行済株式数の3%以上を有する大口株主である。

#### ク 遺産分割協議

丙と原告との間で、同年9月19日、本件相続に係る遺産分割協議が成立した（以下「本件遺産分割協議」という。）。

本件株式は、本件遺産分割協議の結果、原告がその全部を取得した（乙12）。

#### ケ 相続税の修正申告

原告は、本件遺産分割協議により本件相続税額が増加することとなったため、同年10月10日、東山税務署長に対し、本件相続税の修正申告書（甲9の2。以下「本件相続税修正申告書」という。）を提出した（相続税法31条、甲9、乙12）。

本件相続税修正申告書においても、本件相続税申告書と同様、相続税がかかる財産の明細書上には、本件株式（45万8555株）及び本件配当期待権（597万9278円）が計上されていた（甲9の2・6枚目及び9枚目参照）。

#### コ 平成29年分の所得税等の確定申告及び修正申告（第1回）

原告は、宇治税務署長に対し、平成30年2月27日、平成29年分の所得税等の確定申告書（甲1の2、乙13）を提出し、その後、平成31年2月7日、A株式会社の株式の分割（平成30年3月31日を基準日として1株につき1.1株の割合をもって分割。乙14・5枚目及び6枚目）を考慮し、上場株式等に係る譲渡所得等の金額（上場株式等の譲渡所得の金額）が変更（増額）となった旨を記載した平成29年分の所得税等の修正申告書（甲1の3、乙14。以下「平成29年分1回目修正申告書」という。）を提出した。

平成29年分1回目修正申告書には、「（正）相続財産の取得費に加算される相続税の計算明細書」と題する書面（乙14・9枚目及び10枚目（甲7参照）。以下「本件計算明細書」という。）が添付されていた。本件計算明細書に記載された有価証券（以下「本件有価証券」という。）は、本件遺産分割協議の結果、原告が取得した有価証券である（乙12参照）。

#### サ 税務調査

宇治税務署長は、令和元年8月2日、原告の平成28年分から平成30年分までの所得税等の調査を開始した。

#### シ 平成29年分の所得税等の修正申告（第2回）

原告は、令和元年8月7日、宇治税務署長に対し、雑所得の一部が申告漏れとなっていた旨の平成29年分の所得税等の修正申告書（甲1の4、乙15。以下「平成29年分2回目修正申告書」という。）を提出した。

#### ス 本件各処分

宇治税務署長は、令和元年12月25日付けで、原告に対し、本件各処分をした（甲2）。

#### セ 相続税の減額更正処分

東山税務署長は、原告に対し、令和2年2月14日付けで、本件相続に係る原告の相続税を減額する更正処分をし（乙16）、同年12月16日付けで、同相続税を減額する再更正処分をし（乙19）、令和3年5月27日付けで、同相続税を減額する再々更正処分をした（乙27）。

#### ソ 本件各処分に対する再調査の請求

原告は、令和2年3月6日、本件各処分を不服として、宇治税務署長に対し、再調査の請求をしたが、宇治税務署長は、同年6月3日付けで、これを棄却する旨の再調査決定をした（以下「本件再調査決定」といい、本件再調査決定に係る決定書（甲3）を「本件再調査決定書」という。）。

#### タ 平成29年分の所得税等の更正の請求

原告は、令和2年6月22日、宇治税務署長に対し、平成29年分更正処分での平成29年分所得税等の修正申告（第2回）からの減算部分は受け入れるものの、加算部分（上場株式等に係る譲渡所得等の金額）を争うため、平成29年分の所得税等の更正の請求書（甲4。以下「本件更正の請求書」という。）を提出した（以下、本件更正の請求書の提出によりされた平成29年分の所得税等の更正の請求を「本件更正の請求」という。）。

#### チ 本件各処分に対する審査請求

原告は、令和2年6月29日、本件再調査決定を不服として、国税不服審判所長に対し、審査請求をした（甲5）。

#### ツ 本件各処分に対する本訴提起

原告は、同年10月12日、前記チの審査請求がされた日の翌日から起算して3月を経過しても裁決がないことから、本件各処分の取消しを求めて、本件訴えを提起した。

#### テ 更正すべき理由のない旨の通知処分

宇治税務署長は、同月22日付けで、原告に対し、本件更正の請求について、更正をすべき理由がない旨を通知した（甲10。以下「本件通知処分」という。）。

#### ト 本件通知処分に対する審査請求

原告は、同年11月18日、本件通知処分を不服として、国税不服審判所長に対し、審査請求をした（甲11）。同審査請求に対する裁決がされないまま、同日の翌日から起算して3月が経過した。

#### ナ 課税の経過

以上のうち、前記オ、コ、シ、ス、ソ、タ、チ及びテの申告、更正の請求及び課税処分等の内容及び経過は、別表1「課税の経緯」のとおりである。

#### (2) 平成28年分確定申告書（甲1の1、乙7の2）における平成28年分の配当所得の金額等

原告は、平成28年分確定申告書の配当所得の金額の計算において、A株式会社からの配当の収入金額を1430万1936円であると申告した（甲1の1・3枚目、乙7の2・3枚目参照）。

この金額は、同年分の所得税等の確定申告の添付書類である原告宛での「第37期（平成27年4月1日から平成28年3月31日まで）期末配当金並びに分配金計算書」と題する

書面（乙20）記載の配当金額（1430万1936円）と一致する。

同書面（乙20）には、原告の所有株式数として79万4552株、1株当たりの配当金として18円と記載されている。

(3) 平成29年分1回目修正申告書（甲1の3、乙14）における上場株式等の譲渡所得の金額

原告は、平成29年11月から12月にかけて本件有価証券を譲渡した。

原告は、平成29年分1回目修正申告書において、本件有価証券の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に際し、措置法39条が適用されるものとして、別紙3「【付表1】取得費加算相続税額の計算の内訳」（本件再調査決定書の【付表1】（甲3・17枚目））の「本件計算明細書記載額」欄記載のとおり、相続税取得費加算額の計算をし、同別紙同欄の「合計」欄記載の1億7889万6478円と同額（同修正申告前より減額）を、本件相続税のうち譲渡をした本件有価証券に対応する部分として譲渡資産の取得費に加算し、上場株式等に係る譲渡所得等の金額（上場株式等の譲渡所得の金額）を8066万7957円（同修正申告前より増額）とした（甲1の3（2枚目参照）、3、7、乙14（2枚目、7枚目、9枚目及び10枚目参照））。

(4) 本件財産債務調書（乙8）及び本件相続税の申告書における上場株式の記載

ア 本件財産債務調書（前記（1）カ）には、A株式会社の株式以外の上場株式の記載がない。

本件財産債務調書には、A株式会社の株式の数量が87万4007株と記載されている。A株式会社の株式は、平成28年1月29日開催の取締役会決議により、同年4月1日付けで普通株式1株を1.1株とする株式の分割が行われた（乙6・2枚目及び3枚目）。上記の本件財産債務調書記載のA株式会社の株式の数（87万4007株）は、前記（1）ウ（ウ）の同年3月31日現在の原告の所有株式の数（79万4552株）に1.1を乗じた数（1株未満切捨て）と一致する。

イ 本件相続税申告書（前記（1）エ）の相続税がかかる財産の明細書（甲9の1・6枚目）には、A株式会社の株式の数量が45万8555株と記載されている。前記アのとおり、同株式について、普通株式1株を1.1株とする株式の分割が行われたところ、上記の株式の数（45万8555株）は、亡乙の平成28年3月31日現在の所有株式の数（41万6869株）（乙6・4枚目）に1.1を乗じた数（1株未満切捨て）と一致する。なお、本件相続税修正申告書（前記（1）ケ）の相続税がかかる財産の明細書においても、A株式会社の株式について同じ記載がされている（甲9の2・6枚目）。

3 本件各処分 of 適法性に関する被告の主張

別紙4「被告の主張する本件各処分 of 適法性」記載のとおりである。

なお、原告は、本件訴訟において、後記4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を争っていない。

4 争点

(1) 平成28年分更正処分について、本件配当所得は、所得税法9条1項16号に該当し、本件配当所得に所得税を課することは許されないといえるか。

(2) 平成29年分更正処分について、措置法39条8項が「譲渡をした資産ごとに計算するものとする」とするところ、どのような資産ごとに計算するのか。

- (3) 平成29年分更正処分に係る通知書（甲2の2。以下「本件通知書」という。）において、相続税取得費加算額の計算について、行政手続法14条1項本文所定の理由の提示があったといえるか。
- (4) 本件各賦課決定処分について、遺産分割協議が成立していない相続財産を、本件財産債務調書に記載していない場合、国送法6条の3第2項を適用することができるか。
- (5) 本件各賦課決定処分について、本件財産債務調書におけるA株式会社の株式の記載をもって、未分割の遺産である同株式会社の株式の記載とみることができるか。

## 5 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点(1)（平成28年分更正処分について、本件配当所得は、所得税法9条1項16号に該当し、本件配当所得に所得税を課することは許されないといえるか。）

### (被告の主張)

ア 本件配当所得は、所得税法9条1項16号の文言及び立法趣旨に照らして、同号にいう「相続により取得するもの」に該当しないこと

#### (ア) 所得税法9条1項16号の趣旨及び解釈

所得税法9条1項16号は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得する所得には、所得税を課さない旨規定する。

この規定の趣旨は、所得税法は、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成するという包括的所得概念を採用しているので、相続人、受遺者又は受贈者が相続、遺贈又は個人からの贈与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、当該相続人等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、その価額は、相続税法の規定により、相続税又は贈与税の課税対象ともなり、このような所得に対しては所得税を課さないこととすることで、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ことにあると解される。

そして、所得税法9条1項16号の趣旨は、その文言どおり、相続、遺贈又は個人からの贈与（以下「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。

そうすると、所得税法9条1項16号の趣旨は、相続等に起因する所得のうち、相続税の課税対象となる財産と同一の経済的価値を有するものについて、相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除することにあると解するのが相当である。

#### (イ) 原告は、相続等以外の他の原因によって、本件配当を取得したこと

会社法453条は、株式会社は、その株主に対し、剰余金の配当をすることができる旨規定する。そして、会社法454条は、剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、配当財産の種類及び帳簿価額の総額、株主に対する配当財産の割当てに関する事項及び当該剰余金の配当がその効力を生ずる日を定めなければならない旨規定する。したがって、株式の配当金は株主総会の決議があるまではその支給の有無及び金額は確定しない。

本件では、前記前提事実(1)ウ(ア)及び(イ)のとおり、A株式会社は、亡乙の死亡後（本件相続の開始日の後）である平成28年6月24日、定時株主総会を開催し、同年3月31日（基準日）の株主に対して剰余金の配当を行うこと及び当該剰余金の配

当が効力を生ずる日を同年6月27日とする旨を決議し、本件相続に係る相続人である丙及び原告が、本件配当の支払を受けた。このように、丙及び原告は、飽くまで既に相続によって取得済みであるA株式会社の株式について、上記株主総会の決議によって初めて具体的剰余金配当請求権を取得した。

したがって、原告は、相続等以外の他の原因によって、本件配当を取得したというほかない。

(ウ) 本件配当所得について所得税法9条1項16号が適用される余地はないこと

前記(イ)のとおり、原告は、相続等以外の他の原因によって、本件配当を取得したのであるから、所得税法9条1項16号の文言上、丙及び原告の本件配当の取得は、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」に該当しない。

上記のように解することは、相続等に起因する所得のうち相続税の課税対象となる財産と同一の経済的価値を有するものについて、相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除するという所得税法9条1項16号の趣旨に照らしても妥当である。

したがって、本件配当所得について所得税法9条1項16号が適用される余地はない。  
イ 最高裁判決研究会報告書が、配当期待権に対する課税に最高裁平成22年7月6日第三小法延判決・民集64巻5号1277頁(以下「最高裁平成22年判決」という。)の射程は及ばない旨を報告していること

(ア) 最高裁平成22年判決の概要

最高裁平成22年判決は、相続税法(平成15年法律第8号による改正前のもの。以下、本条本項につき同じ。)3条1項1号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金であって年金の方法により支払われるもののうち有期定期金債権に当たる年金受給権に係る年金の各支給額については、被相続人死亡時の現在価値に相当する金額として相続税法(平成22年法律第6号による改正前のもの。以下、本条につき同じ。)24条1項1号所定の当該年金受給権の評価額に含まれる部分に限り、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものとして、所得税法(平成22年法律第6号による改正前のもの)9条1項15号(所得税法(令和3年法律第11号による改正前のもの)の同項16号に相当する規定である。)の規定により所得税の課税対象とならない旨判示した(以下、所得税法(平成22年法律第6号による改正前のもの)9条1項15号の規定ないし所得税法(令和3年法律第11号による改正前のもの)9条1項16号の規定を「本件非課税規定」ということがある。))。

最高裁平成22年判決は、前記ア(ア)のとおり、本件非課税規定の趣旨を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したものであると解した上で、生命保険契約の保険金であって年金の方法により支払われるもののうち有期定期金債権に当たる年金受給権に係る年金の各支給額と、相続税法24条1項1号の「定期金に関する権利」に規定する生命保険契約の保険金の現在価値に相当する部分は、同一の経済的価値に当たると判示したものである。

(イ) 最高裁平成22年判決の射程について

a 最高裁平成22年判決は、「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ところ、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」として、相続税法24条1項所定の定期金に関する権利について判示したものであることを明示している。

その上で、「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点における時価（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」と相続税法24条1項1号の解釈を行っている。

そして、「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であり、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」との結論を導いている。

b 最高裁平成22年判決の射程が、相続税法24条によって評価されない相続財産にまで及ぶとは解し難いこと

ところで、最高裁平成22年判決で争われた相続税法24条1項1号の有期定期金とは、一定期間定期的に金銭その他の物の給付を受けることができる権利をいい、将来、受け取るべき金額が相続時において確定している性質を持つものといえ、その受け取るべき金額は、「元本」と「運用益」から構成される。

そして、最高裁平成22年判決は、当該性質を持つ権利を同号によって評価した相続財産評価額相当額が、将来、現実に受け取る「元本」部分に該当するから、当該「元本」部分は上記相続財産評価額相当額と経済的価値が同一であるとした上で、本件非課税規定により所得税の課税対象とならないと判示したものである。

したがって、最高裁平成22年判決は、将来、現実に受け取る金額が「元本」部分と「運用益」部分から構成されるような相続税法24条1項の「定期金に関する権利」について判示したものであるべきであり、その内容からしても相続税法24条によって評価されない相続財産にまで及ぶものとは解し難い。

(ウ) 本件は最高裁平成22年判決と事例を異にし、同判決の射程が及ばないこと

前記(イ)のとおり、最高裁平成22年判決は、将来、現実に受け取る金額が「元本」部分と「運用益」部分から構成されるような相続税法24条1項の「定期金に関する権利」に関して、相続等以外の他の原因による所得とは解し難い旨判示したものであるべきであり、相続税法24条によって評価されない相続財産にまで及ぶものとは解し

難い。

これに対し、前記ア（イ）で述べたとおり、本件では、原告は、既に相続によって取得済みであるA株式会社の株式について、本件相続の開始日の後に行われた株主総会の決議によって初めて具体的剰余金配当請求権を取得したのであって、原告は、相続等以外の他の原因によって、本件配当を取得したというほかない。

以上のとおり、本件は、最高裁平成22年判決の事案と、その内容、すなわち、所得の原因を異にしており、同判決の射程は及ばない。

(エ) 最高裁判決研究会報告書の検討によっても、本件配当所得に本件非課税規定は適用されないと考えられること

a 最高裁平成22年判決を受けて、内閣府が設置する税制調査会での議論の前提として、租税法の専門家8名による臨時的な研究会「最高裁判決研究会」が開催された。同研究会は、平成22年10月22日付けで「「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～」（乙22。以下「最高裁判決研究会報告書」という。）を取りまとめ、同年11月9日に開催された平成22年度第8回税制調査会に検討結果を報告した。

b 最高裁判決研究会報告書は、最高裁平成22年判決の射程について、「本判決が、相続税法24条の解釈を軸に展開され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。」と報告している。

このことから、最高裁平成22年判決の射程は相続税法24条によって評価されない相続財産にまで及ぶものではない。

c 最高裁判決研究会報告書は、「相続税法24条に基づいて評価がなされる財産以外については本判決の直接の射程には含まれないが、この機会にこれらについても、現行の相続税と所得税の課税の考え方を整理することとしたい」として、同条に基づいて評価がなされる財産以外についても、次のとおり、検討を加えている。

その上で、最高裁判決研究会報告書は、定期預金の利子のほか本件で問題となっている配当期待権について、「満期前の定期預金を相続した場合、相続税は、（定期預金元本+既経過利子-既経過利子に係る源泉所得税）に課税される。一方、定期預金の利子への課税は満期日にまとめて相続人から源泉徴収される。こうした現行税制に対しては、既経過利子分について二重課税が生じているのではないかとの議論がある。また、配当基準日と株主総会の間には相続が発生する場合については、株式の配当期待権の価額（=課税時期後に受けると見込まれる予想配当の金額-当該金額に係る源泉所得税額相当額）に相続税が課される一方、配当支払日に実際に受け取る配当については源泉所得課税がなされており、定期預金の利子と同様の議論がある。」と問題提起した上で、「定期預金の既経過利子分については、上述のとおり、これに係る源泉所得税額を控除した残額を課税ベースに含めて相続税を課すとともに、当該源泉所得税については、相続以降発生する利子にかかる源泉所得税とともに定期預金の満期日にまとめて相続人から源泉徴収されている。通達を含めたこうした取扱いは、被相続人段階で課税されていない部分について合理的な課

税を確保する措置であって、しかも相続税の評価にあたって源泉所得税額を除くことによって相続時点で利子を受け取って所得税を支払った残額を相続した場合と同様の取扱いとなることから、必ずしも所得税法9条1項16号に抵触するものとは言えない。配当期待権に対する課税についても定期預金の既経過利子に対する課税と同様と考えられる。」と説明した。

上記のとおり、最高裁判決研究会報告書も、本件配当所得に本件非課税規定が適用されないことを明らかにしている。

(オ) 定期預金の利子と剰余金の配当に係る相続税及び所得税の課税関係は類似しており、本件配当が相続財産の対象とされた配当期待権と同一の経済的価値であるとはいえないこと

定期預金の利子と剰余金の配当に係る相続税及び所得税の課税関係は、いずれも、被相続人の財産を相続財産とすること、相続開始時における被相続人の未実現所得であること、その実現（支払）時に所得課税されること等の点において類似しており、このことは、最高裁判決研究会報告書が指摘するとおりである。そして、被相続人の財産を相続財産として課税するに当たっては、定期預金の利子や剰余金の配当について源泉徴収されるべき所得税等の額に相当する金額を控除した金額によって評価することとされているのであって、両者が「同一の経済的価値」であるなどとはいえない。

ウ 所得税法67条の4は、相続等により株式等を取得した場合において、その相続等に係る被相続人等に生じている未実現の配当所得等は、実現段階で相続人等に課税されることを確認的に規定していること

所得税法67条の4は、最高裁判決研究会報告書において、「現行の取扱いについて、確認的な意味で立法的手当てを講じておくことが望ましい」と報告されたことから、平成23年度税制改正において、同改正前の所得税法の下での取扱いを確認的に明示的に規定したものである。

所得税法67条の4の趣旨は、相続等により定期預金、株式等その他の資産を取得した場合において、その相続等に係る被相続人等に生じている未実現の利子所得、配当所得、一時所得又は雑所得は、実現段階で相続人等に課税される旨を確認的に規定しているものであり、相続等による取得時点では、相続税・贈与税が課され、その後生ずる利子所得、配当所得、一時所得又は雑所得には、別途所得税が課されることを明確にした規定であると解されている。

所得税法67条の4は、被相続人段階で課税されていない部分について、相続人段階で課税するという課税の繰延べの確認規定である。配当所得でいえば、相続により配当所得に基因となる株式を取得した場合における配当所得の金額の計算については、相続人が引き続きその株式を所有していたものとみなして、所得税法の規定を適用するとの立法的解決がされている。

配当所得は、個人の株主等が法人から受ける剰余金の配当等を課税の対象としているものであり、当該剰余金の配当を受ける原因となる株式等の取得原因については何らの限定もしていない。したがって、当該剰余金に係る株式等の所有者に相続等が発生した場合でも、必ず、その剰余金の配当が実現された段階、すなわち、当該剰余金の配当がその効力を生ずる日において、当該株式の所有者に配当所得として課税されるのである。このよう

な課税上の取扱いは、所得税法が当然に予定しているところであり、最高裁判決研究会報告書の報告を踏まえて、このことを確認的に明文で規定したのが所得税法67条の4である。所有株式に係る配当所得について、本件非課税規定が適用される余地はない。

以上のとおり、所得税法67条の4の規定からも、本件配当所得に所得税が課されることは明らかである。

配当期待権の価額と実際の配当金の受取額が同額であるとしても、相続等により取得した時点の財産である配当期待権の価額を課税対象としている相続税と課税原因を異にするものであり、本件非課税規定の適用はない。

エ 課税の公平性の観点からみても、所得税法は、本件配当所得についての課税を当然に予定しているといえること

仮に、本件において、亡乙が死亡する直前にA株式会社から配当の支払を受けた場合、当該配当所得に対しては、亡乙に対して所得税が課され、その後、亡乙が死亡した時点で、当該所得税が課された後の受取配当金相当の財産（現金）が相続財産として相続税の課税の対象となるが、この場合に所得税と相続税の二重課税の問題が発生しないことはいうまでもない。本件においては、基準日をまたいだ相続であったことから、本件相続の開始日においては「配当期待権」が相続財産に含まれ、実際に配当が支払われた時に、本件株式を取得した丙及び原告に所得税等が課されただけである。そうすると、本件において、本件配当所得に所得税が課されないとする、死亡の時期の違いによって、同一の原因による所得に対し、所得税が課される場合と課されない場合が生じることとなり、課税の公平性の観点からも問題がある。

また、本件のように相続によって取得された株式に対する配当についてのみ本件非課税規定が適用されると解すると、通常取引で取得された株式に対する配当に配当所得課税をすることとの関係で不公平であり、妥当ではない。

以上のとおり、課税の公平性の観点からみても、所得税法は、本件配当所得に対する課税を、当然に予定しているといえる。

(原告の主張)

ア 所得税法9条1項16号の趣旨

所得税法9条1項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については、所得税を課さない旨規定している。同号は、いわゆる包括的所得概念の下、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものであっても、経済的利得を得た以上は本来的には所得を構成することとなるが、これらについては別途相続税や贈与税が課されることとなるため、これらの税との二重課税を排除することを目的として規定されたものである。

イ 最高裁平成22年判決

最高裁平成22年判決は、本件非課税規定について、相続税が課された財産と同一の経済的価値と認められる財産については、それを取得したことについて相続人に対して所得税を課さないことを定めたものと解釈した。

被告は、所得税法9条1項16号の対象となる所得が相続等に起因する所得に限定されるかのような主張をするが、最高裁平成22年判決において、非課税所得の対象とされた所得は、被相続人の死亡後に年金の方法により支払を受けた保険金であって、これは、相続人が相続により取得したものではなく、同号の対象となる所得を相続等に起因する所得

に限定していない。

被告は、最高裁平成22年判決の射程が、相続税法24条によって評価されない相続財産にまで及ぶとは解し難いと主張する。しかし、本件で論ずべきは、最高裁平成22年判決が示した本件非課税規定の解釈に即すれば、本件配当所得に本件非課税規定の適用があるか否かであって、最高裁平成22年判決の射程が講学上どのように捉えられるかではない。最高裁平成22年判決が示した本件非課税規定の解釈に即すれば、本件配当所得に本件非課税規定が適用されることは明らかである。

ウ 最高裁判決研究会報告書並びに定期預金の利子と剰余金の配当に係る相続税及び所得税の課税関係について

被告は、最高裁判決研究会報告書をそのまま引用し、最高裁判決研究会報告書も、本件配当所得に本件非課税規定が適用されないことを明らかにしていると主張する。

しかし、最高裁判決研究会報告書において、定期預金の既経過利子に対する課税が本件非課税規定に抵触するものとはいえず、配当期待権に対する課税についても同様であると述べられているが、配当期待権のどのような部分が定期預金の既経過利子の課税と類似しており、本件非課税規定に抵触するものとはいえないと認められることとなるのか、全く判然としない。

定期預金の利子は日々増えていくものであるのに対し、剰余金の配当は日々増えるのではなく、株主総会決議により発生するものである点において、両者の性質は異なる。定期預金の利子は、そのような性質である以上、相続発生時における利子額というものが観念し得る。一方、剰余金の配当は、相続発生時における配当額などというものは観念し得ず、結局、将来受領する配当金を配当期待権として相続税の課税対象としているのである。

被告は、定期預金の利子と剰余金の配当に係る相続税及び所得税の課税関係に係る課税実務において、相続開始前までの期間の既経過利子という同一の経済的価値について相続税と所得税の二重課税が生じており、また、配当期待権と実際に受領した配当金という同一の経済的価値について相続税と所得税の二重課税が生じているにもかかわらず、これが本件非課税規定の対象とならない理由を何ら説明していない。

エ 本件相続税（亡乙を被相続人とする相続に係る相続税）において本件配当と経済的価値を同じくする本件配当期待権が申告されていること

亡乙は、平成28年4月●日に死亡し、亡乙の相続財産の中には本件株式が含まれていたところ、本件相続の開始時には、平成28年に本件株式に対して支払われる配当に関する株主総会決議はいまだされていなかったが、本件相続税を申告するに当たり、平成28年中に支払われるべき配当は、配当期待権（本件配当期待権）として、相続財産に含められた。なお、このように本件相続税の申告に当たり、配当期待権を相続財産に含めたのは、評価通達193の定めに従ったからである。

配当期待権は、相続開始時において、間もなく受領するであろう配当金を金銭評価して相続財産としたものであり、実際に受領する配当金とまさに同一の経済的価値であるといえる。その後、原告が本件配当を受領したことは、本件配当期待権の回収が図られたからにはほかならない。

被告は、原告が本件配当を取得した原因が株主総会決議によるものであることを強調するが、一方で、原告が本件配当期待権を相続財産から除外することを求めてした本件相続

税の更正の請求については、本件配当期待権を相続税の課税対象とすべきであるとして請求を棄却しており、被告は、原告が本件相続により本件配当期待権を取得したという前提に立っている。この前提によれば、原告は、本件配当期待権を相続により取得したのであるから、本件配当期待権と同一の経済的価値と認められるものについては、所得税を課することは許されないこととなる。そして、本件配当と本件配当期待権が同一の経済的価値であることは明らかである。

したがって、本件相続税の申告において、本件配当期待権として相続財産の対象とされたものと同一の経済的価値であると認められる本件配当については、所得税法9条1項16号により所得税を課されない。

#### オ 所得税法67条の4について

所得税法67条の4は、相続や贈与が発生した場合において、被相続人等に生じている未実現の利子、配当その他の所得については、被相続人に課税する（準確定申告の対象とする）のではなく、実現段階で相続人に課税すべきものであることを規定している。すなわち、同条は、所得税が課税される主体を明示したものであり、例えば、定期預金の利子についていえば、相続開始前までの期間の既経過利子については被相続人の所得として準確定申告の対象とし、それ以降の期間の利子のみを相続人の所得とする、という立論も考え得るところ、同条はこれを否定し、その全額を実現時において相続人に課税する旨を確認的に規定したものである。剰余金の配当についても、同条に基づき、配当金に対する所得税の課税は配当が実現したときにその配当を受領した者に対して課することとなるが、同条の規定は、基準日到来後に相続が発生した場合（本件のような場合）のみならず、基準日到来前に相続が発生した場合にも適用され得る一般的な規定である。

このことと、そのような未実現の利得に対して相続税が課された場合における二重課税の排除の要否とは別の問題である。所得税法67条の4は、相続税や贈与税との二重課税を許容するものとも、本件非課税規定の適用を排除するものとも解されない。このことは、同条が、所得税法の第2編第2章の「第2節 各種所得の金額の計算」に規定されている一方、本件非課税規定が、所得税法の第1編の「第3章 課税所得の範囲」に規定されていることから明らかである。相続税が課されたものと経済的価値が同一であるもの、すなわち、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものは、所得の金額の計算を議論する以前の問題として、そもそも課税所得であるとは認められないのである。

#### カ 課税の公平性に関する被告の主張に対し

被告は、死亡の時期の違いによって、同一の原因の所得に対し、所得税が課される場合と課されない場合とがあり、課税の公平性の観点から問題があると主張する。しかし、死亡の時期の違いによって、課税関係が変わり得ることは当然であって、これをもって課税の公平性の観点から問題があるとは考えられない。被告の主張によれば、亡乙が死亡した時点で、亡乙は本件配当期待権を有していたのであるから、これに対して相続税が課されたのである。そして、これと同一の経済的価値を有する本件配当については、本件非課税規定により所得税が課されないこととなるが、これは、原告を特別に優遇するものではなく、原告に限らず、およそ全ての相続について、同様の事態が生じれば、同じように取り扱われるのであって、それこそが課税の公平性である。

また、配当期待権に対して相続税が課されている場合に、同一の経済的価値である配当

所得に対して二重課税を排除するために所得税を課さないこととするのは、不公平ではなく、単に所得税が課されるかという観点のみから税負担の公平性を主張するのは妥当ではない。

したがって、課税の公平性に関する被告の主張は理由がない。

キ 以上のとおり、本件配当所得は、原告の平成28年分の所得税の対象とならないのであって、これに所得税を課そうとする平成28年分更正処分及び平成28年分賦課決定処分は違法である。

(2) 争点(2) (平成29年分更正処分について、措置法39条8項が「譲渡をした資産ごとに計算するものとする」とするところ、どのような資産ごとに計算するのか。)

(被告の主張)

ア 本件有価証券に係る相続税取得費加算額の計算は、種類及び銘柄の異なるごとに計算すべきであることは、各法令の規定から明らかであること

(ア) 所得税法及び措置法上、譲渡所得の計算は、譲渡をした資産ごとに計算すべきこととされていること

a 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して解すべきものである。そして、所得税法33条1項の「資産」とは、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、資産の増加益の発生が見込まれるようなすべての資産を含むと解されている。

このように、譲渡所得に対する課税は、経済的価値があり取引の対象となる個々の資産の増加益の実現の機会を捉え課税するものであることに加え、同条3項が、譲渡所得の基因となった資産の取得費を当該所得に係る収入金額から控除する旨規定していることからすれば、当該取得費は、譲渡所得の基因となった取引の対象となる個々の資産ごとに算定すべきである。

b 措置法39条1項は、所得税法33条の特則として、相続により取得した資産を譲渡した場合、当該譲渡した資産に対する相続税額を取得費に加算する旨規定する。そして、措置法39条1項の委任を受けた措置令25条の16第1項柱書き本文は、上記加算する金額を当該譲渡をした資産の取得の基因となった相続に係る当該取得をした者の相続税額に、当該相続税額に係る課税価格のうち当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額の占める割合を乗じて計算した金額とする旨規定した上で、同項柱書きただし書において、当該計算した金額が、①当該資産の譲渡所得に係る収入金額から措置法39条1項の規定の適用がないものとした場合の当該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た残額に相当する金額を超える場合には、その残額に相当する金額とし、②当該収入金額が当該合計額に満たない場合には、当該計算した金額は、ないものとする旨規定する。

また、措置法39条8項は、取得費に加算する金額は、「譲渡をした資産ごとに計算するもの」と規定し、当該譲渡をした資産ごとに同条1項の計算を行う旨規定している。

すなわち、同一年中に譲渡をした資産が複数ある場合の措置法39条1項の適用においては、「当該譲渡をした資産」ごとに譲渡所得の金額の計算上取得費に加算する相続税額を計算するとともに、その具体的な適用に当たっては、当該譲渡をした資産に係る譲渡所得の金額の計算上、譲渡益が生ずる場合（上記①）には、当該譲渡益の金額と当該譲渡した資産に対応する相続税額のいずれか少ない金額とし、譲渡損失が生ずる場合（上記②）には、取得費に加算する相続税額はないものとして、「譲渡をした資産ごとに計算するもの」としている。

(イ) 譲渡した資産が、原告が譲渡した本件有価証券のように上場株式等である場合の「譲渡をした資産ごと」は、「株式の種類及び銘柄ごと」と解すべきであること

- a 原告が譲渡した本件有価証券は、いずれも措置法37条の11第1項の「上場株式等」に該当する。
- b 措置法37条の11第1項の委任を受けた措置令25条の9は、上場株式等に係る譲渡所得の金額の計算について、「その年中の…上場株式等の譲渡に係る…譲渡所得の金額…の合計額とする」と規定している。

上場株式等に係る譲渡所得の金額の計算は、措置法37条の11第6項により、所得税法33条3項の規定に従って計算されるどころ、同項は「譲渡所得の金額は、…それぞれ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…の合計額を控除」と規定しており、この譲渡所得の金額の計算上控除する取得費については、同法38条1項が「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、…その資産の取得に要した金額…の合計額とする。」と規定している。

また、上場株式等は、所得税法2条1項17号に規定する有価証券に分類されるどころ、有価証券の取得費の計算については、同法48条3項において、「居住者が2回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券につき…第38条1項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）の規定によりその者の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、政令で定めるところにより、それぞれの取得に要した金額を基礎として第1項の規定に準じて評価した金額とする。」と規定し、同法48条3項の委任を受けた所得税法施行令118条1項は、「譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、…第105条1項1号…に掲げる総平均法に準ずる方法によって算出した一単位当たりの金額により計算した金額とする」と規定している。

さらに、所得税法施行令105条1項1号は、総平均法について、「有価証券をその種類及び銘柄…の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、その年1月1日において有していた種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額とその年中に取得した種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法を用いる」と規定している。すなわち、同号は、取得価額の評価においては、有価証券を「その種類及び銘柄の異なるごとに区別」する旨を規定している。

以上の譲渡所得の計算方法や上場株式等に係る譲渡所得の計算方法に係る規定に鑑みれば、本件有価証券の譲渡所得の計算において、譲渡した、種類及び銘柄の異なるごとに、計算すべきであることは明らかであり、措置法39条8項の「譲渡を

した資産ごと」は、譲渡をした資産の種類及び銘柄の異なるごとに計算すると解すべきものである。

イ 原告の主張に対し

(ア) 原告は、措置法39条8項は、譲渡をした「資産」ごとに計算する旨を定めていることから、「株式」「不動産」といった資産を単位として、関係法令を適用すべきである旨主張しており、譲渡をした「株式」が複数ある場合であっても、譲渡益が生じる「株式」と譲渡損失が生じる「株式」の損益を全て通算した上で、譲渡した銘柄ごとではなく、「株式」として一括して措置法39条1項の計算を行うべきであると主張するようである。

(イ) しかしながら、原告の主張は、以下の措置法の趣旨及び法令の規定等に照らし認められない。

a 措置法39条の趣旨は、相続税の課税対象となった相続財産が、相続後に譲渡されると、その相続財産については相続税のほか、譲渡所得税が課税されることになり、この相続財産の処分が相続の直後に行われる場合（特に、相続税納付のために行われる場合）には、納税者は相続税と譲渡所得税との二重課税を受けるとの印象をもつことがしばしば指摘されてきたことを受け、昭和44年の税制調査会で、この問題について検討が行われ、「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、…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と認められ、とくに、現実問題はともかくとして、理論的には相続税と所得税とが税率100%を上回って課税される（相続税の最高税率70%と、所得税の最高税率の2分の1—長期譲渡所得の本法における課税の仕組みは、いわゆる2分の1課税とされている。—37.5%とが双方課税されることを考えると、その税率は、最高107.5%ということになる。）こともあるという現行の仕組みは、税制としても説明が困難である」から、「相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、その相続財産にかかる相続税額を取得経費に準じて差し引く…調整措置を講ずることとされたものである」と解されている。

b 前記アのとおり、譲渡をした資産が上場株式等である場合、措置法39条8項の「譲渡をした資産ごと」は「有価証券の種類及び銘柄の異なるごと」と解すべきである。

そして、同条1項の委任を受けた、措置令25条の16第1項柱書きただし書は、「当該計算した金額が、当該資産の譲渡所得に係る収入金額から同項（措置法39条1項）の規定の適用がないものとした場合の当該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た残額に相当する金額を超える場合には、その残額に相当する金額とし、当該収入金額が当該合計額に満たない場合には、当該計算した金額は、ないものとする」と規定している。この規定から、譲渡をした資産の種類及び銘柄の異なるごとに計算した結果、譲渡損失が生じる株式等については、譲渡益が生じる株式等と損益を通算するのではなく、取得費に加算する金額はないこととなることが明らかである。

また、前記aの措置法39条の趣旨及び創設の経緯に鑑みれば、たとえ相続財産

の譲渡であったとしても、当該譲渡において譲渡所得の金額の計算上、譲渡損失が生じるような資産の譲渡であれば、所得税の負担は生じないのであるから、譲渡損失が生じるような株式の譲渡に対して同条が適用できないのは当然である。

これに対し、前記（ア）の原告の主張を前提とすると、譲渡をした株式のうち、譲渡益が生ずる銘柄の株式と譲渡損失が生ずる銘柄の株式がある場合には、本来所得税の課税対象とはならない譲渡損失が生じる銘柄の株式に係る損失についても、当該株式に対応する相続税額の取得費への加算を認めることとなってしまう。これでは、前記 a の措置法 39 条の立法趣旨を超えた、行きすぎた優遇策となってしまう。

以上のとおり、法令の規定や趣旨からも原告の主張は、理由がない。

（原告の主張）

ア 本件計算明細書における相続税取得費加算額の計算は、措置法 39 条 1 項及び措置令 25 条の 16 の規定に沿うものである。

措置法 39 条 8 項は、譲渡をした「資産」ごとに計算する旨規定しており、これは「株式」「不動産」といった資産を単位として、これらの法令を適用すべきである。

イ 被告は、措置法 39 条 8 項が、取得費に加算する金額は、「譲渡をした資産ごとに計算するもの」と規定していることを指摘した上で、居住者が 2 回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券の取得費について、いわゆる総平均法によって計算することとされていることから、上記の「譲渡をした資産ごと」という文言を、譲渡をした資産の種類及び銘柄の異なるごとに計算すると解すべきものであるなどと主張する。

しかし、総平均法に基づく計算に当たって資産の種類や銘柄ごとに計算することとされているのは、まさに、被告が指摘するように、総平均法を規定した所得税法施行令 105 条 1 項 1 号が、「有価証券をその種類及び銘柄…の異なるごとに区別し…」と明文で規定されているからである。一方、措置法 39 条 8 項は、単に「譲渡をした資産ごとに計算するもの」と規定するのみであり、「種類及び銘柄の異なるごとに区別し」とは規定していない。租税法律主義の下、一般に租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないと解されている。そして、措置法 39 条 8 項は、譲渡をした「資産」ごとに計算する旨を定めているのであるから、まさに、「株式」「不動産」といった資産を単位としてこれらの法令を適用すべきである。被告の主張は、同項の文言を大きく逸脱する解釈であり、到底許容されるものではない。

ウ 被告は、原告の主張について、①措置法 39 条 8 項の「譲渡をした資産ごと」は「有価証券の種類及び銘柄の異なるごと」と解すべきであるから、措置令 25 条の 16 第 1 項柱書きただし書の規定から、譲渡損失が生じる株式等については、譲渡益が生じる株式等と損益を通算するのではないと主張し、また、②措置法 39 条の趣旨が、相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、その相続財産にかかる相続税額を取得経費に準じて差し引く調整措置を講ずることとされたものであるとした上で、譲渡損失が生じるような株式の譲渡に対して同条が適用できないのは当然であるなどと主張し、さらに、③原告の主張について、本来所得税の課税対象とはならない譲渡損失が生じる銘柄の株式に係る損失についても、当該株式に対応する相続税額の取得費への加算を認めることとなってしまうため、行きすぎた優遇策であるなどと論難する。

しかし、①措置法39条8項の「譲渡をした資産ごと」という文言は、「有価証券の種類及び銘柄の異なるごと」と解すべきという被告の主張の前提が誤っていることは、前記イのとおりである。

また、②相続税を負担して相続した有価証券について、個別にみれば、譲渡損失が生じるようなものが混在していたとしても、資産（株式）を全体としてみれば所得税の負担が生じるというのであれば、「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、…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と認められ」るのであって、相続税を取得経費に準じて差し引く調整措置を講じる意味はあるとも考えられる。すなわち、措置法39条のような調整措置を銘柄ごとにみるのか有価証券（資産）全体でみるのかは、まさに立法政策の問題であって、措置法39条の趣旨から論理必然に導き出されるものではない。

さらに、③譲渡損失が生じる株式についても、それに対して実際に相続税を負担している以上、納税者の納得を得るという観点から、有価証券（資産）を全体としてみた上で、譲渡益が生じる株式等と通算することを前提とする調整措置を講じるべきであるとも考えられる。被告は、これを行き過ぎた優遇措置であるなどとするが、これが行き過ぎているかどうかという点は、単なる被告の主観である。

以上によれば、原告の主張は、措置法39条の趣旨に反するものではない。

(3) 争点(3) (本件通知書において、相続税取得費加算額の計算について、行政手続法14条1項本文所定の理由の提示があったといえるか。)

(被告の主張)

ア 判断枠組み

国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（酒税法第2章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定に基づくものを除く。）については、行政手続法14条1項本文に規定された不利益処分の理由の提示が義務付けられている（通則法74条の14第1項において行政手続法の適用除外とされていない。）。

行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。（最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照）

イ 本件についての検討

本件通知書の「処分の理由」「1 上場株式等の譲渡所得の金額」には、①原告が「平成31年2月7日に提出した…修正申告書に添付した「(正)相続財産の取得費に加算される相続税の計算明細書」…の「相続財産の取得費加算」の合計欄に178,896,478円と記載しており、当該金額を上場株式等の譲渡所得の金額の計算上、取得費に加算してい」ること、②「本件計算明細書の相続税取得費加算額の計算においては、租税特別

措置法第39条第8項及び租税特別措置法施行令第25条の16第1項の規定」を適用すること、③原告の相続税取得費加算額の計算においては、これらの法令の「規定が適用されていない」こと、④これらの法令の規定に従い「相続税取得費加算額を計算すると、別紙の合計欄の金額101,651,742円」となり、⑤原告の平成29年分の「上場株式等の譲渡所得の金額は、…157,912,693円とな」ることが記載されている。

これらの記載によれば、宇治税務署長が、本件の相続税取得費加算額の計算において、適用する法令上の根拠規定を示し、これらの規定に従い、原告が本件相続により取得した株式等のうち譲渡をしたものに係る譲渡所得の金額の計算において、取得費に加算する額及び上場株式等の譲渡所得の金額は、それぞれいくらであるかも明らかであるといえる。

また、本件通知書の別紙には、譲渡した有価証券の種類及び銘柄ごとに区分し、①収入金額、②取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額、③差引金額、④譲渡した資産に対応する相続税額及び⑤相続税取得費加算額をそれぞれ記載し、当該譲渡した有価証券の種類及び銘柄ごとの譲渡所得の金額の計算過程を具体的に示しており、譲渡所得の金額の計算は譲渡をした株式の銘柄ごとに行うと判断したことも、また明らかであるといえる。

以上のとおり、本件通知書における取得費に加算する相続税に係る理由の提示は、行政庁の恣意の抑制及び名宛人の不服申立ての便宜という理由の提示の制度の趣旨及び目的を充足する程度に具体的に理由が明示されている。

したがって、原告が主張するように、本件通知書において、本件計算明細書における計算のうちのどの点が問題とされ、いかなる点が措置法39条8項等の規定にそぐわないものであるかについて記載されていなかったとしても、更正の理由の提示として不備があるとはいえない。

#### (原告の主張)

行政手続法14条1項本文は、行政庁が不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定する。本件通知書に係る各処分（平成29年分更正処分及び平成29年分賦課決定処分）も行政庁がする不利益処分であるから、同処分に当たっては、同時にその処分理由が示されなければならないこととなる。

同条の趣旨は、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を処分の相手方に知らせて不服申立てに便宜を与えるためであると解されている。したがって、ここで求められる理由の提示の程度については、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して当該処分がされたのかが、その記載自体から了知し得る程度に記載されなければならない。

しかるに、本件通知書においては、「租税特別措置法第39条第8項及び租税特別措置法施行令第25条の16第1項の規定が適用されていない」と記載されているのみであり、具体的に、本件計算明細書における計算のうちのどの点が問題とされ、いかなる点がこれらの規定にそぐわないものであるか、上記記載からは全く読み取れない。平成29年分更正処分の更正の理由が、本件計算明細書における計算方法が銘柄ごとになっていない点であったことは、本件再調査決定書の記載によって初めて客観的に明らかにされたのである。

このような本件通知書に記載された理由は、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を処分の相手方に知らせて不服申立てに便宜を与えるという行政手続法14条1項本文の趣旨を全うできるものではなく、同項本文が定める理由

の提示として不十分であることは明らかである。

- (4) 争点 (4) (本件各賦課決定処分について、遺産分割協議が成立していない相続財産を、本件財産債務調書に記載していない場合、国送法6条の3第2項を適用することができるか。)

(被告の主張)

本件株式を含む本件有価証券は、本件相続の開始日の後、本件遺産分割協議が成立する前である平成28年12月31日においては、亡乙から、相続人である丙及び原告に承継された共有財産である(民法896条、898条)。

そして、相続等により取得した財産等について財産債務調書を提出する場合について、国送法6条の2第3項の委任を受けた国送令12条の2の準用する国送令10条6項は、「当該相続…により取得した」財産債務の全部又は一部が「共同相続人…によってまだ分割されていないときは、その分割されていない」財産債務については、「各共同相続人…が民法…の規定による相続分…に従って」財産債務を「取得したものとしてその価額を計算するものとする」旨を規定する。

したがって、原告は、同日時点で丙との共有財産であった本件有価証券について、法定相続分(民法900条)で按分したところにより、本件財産債務調書に記載しなければならない。

しかしながら、前記前提事実(1)ウ(ウ)及び(4)アのとおり、原告が本件財産債務調書に記載したA株式会社の数量87万4007株は、原告が平成28年3月31日現在所有していた株式数79万4552株に、同年4月1日付けで行われた普通株式1株を1.1株とする株式分割によって増加した株式数を加算した株式数(79万4552株×1.1)と一致する。すなわち、原告は、本件財産債務調書に、本件相続開始以前から原告が所有していたA株式会社の株式のみを記載し、本件相続によって承継取得した本件株式については記載していないと認められる。また、前記前提事実(4)アのとおり、原告は、本件株式を除く本件有価証券についても、本件財産債務調書に記載していない。

したがって、本件財産債務調書には、本件株式を含む本件有価証券について記載がない。

以上から、本件財産債務調書は、「財産債務調書に記載すべき当該修正申告等の基因となる財産…についての記載がないとき」(国送法6条の3第2項(加重規定))に該当する。したがって、本件各賦課決定処分の計算に当たっては、同項の加重規定が適用される。その結果、国送法6条3項の規定が準用され、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算して計算した金額となる。

(原告の主張)

ア 国送法6条の2は、一定の要件を満たす者に対して財産債務調書を提出することを義務付けているが、同条が定める財産債務調書に記載しなければならない事項は、「その者が同日(その年の12月31日)において有する財産の種類、数量および価額並びに債務の金額その他必要な事項」である。

イ 本件株式や本件有価証券は、いずれも亡乙が所有していた相続財産であった。亡乙が死亡したのは、平成28年4月●日であり、相続人間で本件遺産分割協議が成立したのは、平成29年9月19日であり、本件財産債務調書が対象としている平成28年12月31日時点においては、本件株式や本件有価証券はいずれも未分割の相続財産であった。結果

的に、原告が本件株式や本件有価証券を相続することとなったが、本件財産債務調書が作成された時点においては、別の相続人がこれらの資産を相続する可能性もあったのであり、このような確定的に取得していない相続財産は、原告が平成28年12月31日において「有する財産」に該当しない。

そもそも、国送法が一定の者に対して財産債務調書の作成及び提出を義務付けたのは、納税義務者の外国為替その他の対外取引並びに財産及び債務の国税当局による把握を容易にし、もって税の適正な課税の確保を図るためである（国送法1条）。相続財産については、相続税の申告書において明示されるのであるから、未分割の時点においてあえて財産債務調書に記載しなくても、国税当局による把握は容易であり、税の適正な課税の確保を図ることができる。現に、本件相続税の申告書において、本件株式や本件有価証券が記載されており、宇治税務署長も容易にこれらの資産を把握している。

したがって、本件株式や本件有価証券は、原告が平成28年12月31日において「有する財産」に該当せず、本件財産債務調書に記載する必要はない。

ウ 一般に、財産債務調書を提出する者が相続人となるような相続が発生した場合、財産債務調書の提出者が、提出の時点で、未分割の遺産を正確に把握することは困難な場合がある。

そもそも、過少申告加算税は、適正な申告をしない者に対して一定の制裁を加え、もって申告秩序を維持するため賦課されるものである。財産債務調書に記載することができない財産の記載を要求し、これがされないことを理由として過少申告加算税を加算することは、法の趣旨に反するものである。また、原告には相続財産を隠蔽する意図など全くなく、このような者に対し、未分割であってまだ確定的に取得していない遺産を財産債務調書に記載していないという理由から過少申告税を加算して賦課することは、法の趣旨に反するものである。

このような点からも、確定的に取得していない相続財産は、国送法6条の2の「有する財産」に該当しないと解される。

(5) 争点(5) (本件各賦課決定処分について、本件財産債務調書におけるA株式会社の株式の記載をもって、未分割の遺産である同株式会社の株式の記載とみることができるか。)

(被告の主張)

原告は、本件財産債務調書に、本件相続開始以前から原告が所有していたA株式会社の株式のみを記載し、本件相続によって承継取得した本件株式については記載していない。本件財産債務調書におけるA株式会社の株式の記載をもって、本件株式の記載とみることができない。

(原告の主張)

宇治税務署長から、本件財産債務調書に記載されていないと指摘された有価証券のうち相当部分は、A株式会社の株式である。原告は、A株式会社の株式を本件財産債務調書に記載している。未分割であってまだ確定的に取得していない遺産を財産債務調書に記載しなければならないことを前提とすると、本件財産債務調書に記載されたA株式会社の株式数は誤っていることとなるが、同株式が不特定物である以上、本件財産債務調書に記載されたA株式会社の株式が、未分割の遺産である株式とも見得るのであって、そうである以上、本件各更正処分の基因となる財産であるA株式会社の株式が、本件財産債務調書に記載されていない

ということではない。

### 第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (平成28年分更正処分について、本件配当所得は、所得税法9条1項16号に該当し、本件配当所得に所得税を課することは許されないといえるか。)について

#### (1) 所得税法9条1項16号の趣旨

所得税法9条1項柱書きは、同項各号に掲げる所得については、所得税を課さない旨規定し、同項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、同号にいう相続等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、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。

(最高裁平成22年判決参照)

#### (2) 所得税法67条の4の趣旨

ア 所得税法67条の4は、最高裁平成22年判決についての検討を踏まえ、平成23年法律第82号による所得税法の改正により新設された規定である。同条は、最高裁平成22年判決の考え方からすれば、定期預金の既経過利子や株式の配当期待権に対する課税についても、違法な二重課税が生じているのではないかという疑義を生じかねないことから、所得税法60条1項による課税の繰延べと同じ性質の課税である旨を法令上明らかにすることで、上記の解釈上の疑義を立法的に解決したものと解される。その理由は以下のとおりである。

イ ここで、所得税法60条1項1号による課税の繰延べの趣旨につき検討する。

そもそも譲渡所得とは、資産の譲渡による所得であり(所得税法33条1項)、このような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という点に趣旨がある。

資産の相続があった場合、それが限定承認などの一定の事由によるときは、その時点での価額に相当する金額により譲渡があったものとみなされて当該譲渡所得に課税されるが(所得税法59条1項1号)、それ以外の場合には、譲渡所得の金額の計算に当たっては、当該相続人が引き続き所有していたものとみなされる(所得税法60条1項1号)。譲渡所得課税の趣旨に鑑みれば、相続により相続人が資産を取得した場合であっても時価により譲渡があったものとみなして課税の対象とするのが素直であるが(所得税法59条1項1号参照)、相続の場合は相続時点で資産の増加益が具体的に顕在化せず、その時点で課税することに納税者の納得を得難いため、課税を留保し、当該相続人が資産を譲渡して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。これが、課税の繰延べを定めた所得税法60条1項1号の趣旨である(最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決・裁判集民事216号279頁参照)。換言すれば、被相続人による当該資産(典型的には値上が

り中の土地)の取得時から相続時まで間に被相続人の下で潜在的には発生していた増加益(被相続人の取得時から相続時までの増加益)に対する譲渡所得課税は、相続時に被相続人に対するものとして行うのではなく、譲渡時に相続人に対するものとして、相続時から資産譲渡時までの間に相続人の下で具体的に顕在化した増加益(相続時から相続人の譲渡時までの増加益)に対する譲渡所得課税に併せて行うこととして、繰延べをしているのである。やや比喩的にいえば、資産の相続があった場合の譲渡所得課税(所得税法60条1項1号)は、「被相続人の取得時から相続時までの増加益」に対する(被相続人の下で潜在的に存在した)譲渡所得課税と「相続時から相続人の譲渡時までの増加益」に対する(相続人の下で具体的に顕在化した)譲渡所得課税を併せる形で、「被相続人の取得時から相続人の譲渡時までの増加益」に対する譲渡所得課税として相続人に対して実行されている。

ウ 他方、相続人が被相続人から資産を相続した場合、相続税は、原則として当該資産を時価で評価した上で当該時価を標準として課税される(相続税法22条)。

当該資産の時価は、被相続人の取得価額に取得時から相続時までの増加益を加算したものの(「被相続人の取得価額」+「被相続人の取得時から相続時までの増加益」)ということができるから、これに相続税が課税されることとなる。

エ 以上を前提とすると、被相続人から資産を相続した相続人にとって、当該資産の時価のうち、被相続人の取得時から相続時までの増加益に相当する部分は、上記のとおり相続税の対象となっている上に、上記のとおり所得税(譲渡所得課税)の対象ともなっているものとして、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とみられかねないといえる。

しかしながら、相続した資産に係る被相続人の取得時から相続時までの増加益に対する譲渡所得課税は、被相続人の下で潜在的に存在した増加益に対する課税、すなわち本来的には被相続人固有の所得に対する譲渡所得課税を相続人に繰り延べたものである。当該所得の本来的な帰属主体が異なる以上、これをもって、同一の経済的価値に対する相続税と所得税との違法な二重課税と評価することはできない。

オ これと同様のことは、被相続人の預金債権を相続人が相続した場合、被相続人の株式を相続人が相続した場合にも妥当する。

すなわち、課税実務において、従前より、相続人が満期前の定期預金を被相続人から相続した場合、当該相続人に対しては、相続税が、当該定期預金を「定期預金元本+既経過利子-既経過利子に係る源泉所得税相当額」の計算式で評価した(評価通達203参照)上で課される一方、所得税が、定期預金の利子(預入から満期までの利子)の全額につき課されて(満期日にまとめて相続人から源泉徴収されて)きた。また、相続人が株式の配当金交付の基準日(当該配当に係る基準日)の後で配当金交付の効力が発生する日(当該配当に係る株主総会決議等の日)の前に被相続人から株式を相続した場合、当該相続人に対しては、相続税が、当該株式の配当期待権を「課税時期後に受けると見込まれる予想配当の金額-当該金額に係る源泉所得税相当額」の計算式で評価した(評価通達168(7)、193参照)上で課される一方、所得税が、配当支払日に実際に受け取る配当の全額につき課されて(相続人から源泉徴収されて)きた。

このような課税実務は、いずれも相続された資産について被相続人の下で潜在的に存在

した被相続人固有の所得に対する所得課税を相続人に繰り延べているだけであるという考え方を前提とするものと解される。このような考え方からすれば、当該所得の本来的な帰属主体が異なる以上、これをもって、同一の経済的価値に対する相続税と所得税との違法な二重課税と評価することはできない。

しかし、当該預金債権又は当該株式を相続した相続人からみた場合、これらの課税実務が、最高裁平成22年判決の趣旨に抵触し、定期預金の既経過利子や株式の配当期待権について、同一の経済的価値に対して違法な二重課税が生じているのではないかとの疑義が生じかねないものであった。

そこで、上記説示のとおり、所得税法67条の4は、これらの課税実務が所得税法60条1項1号による課税の繰延べと同じ性質の課税であることを法令上明らかにすることで、上記解釈上の疑義を立法的に解決したものと解するのが相当である。

### (3) 検討

前記前提事実(1)イからエまで及びケによれば、亡乙は、本件配当の基準日とされた平成28年3月31日の後で本件配当に係る株主総会決議がされた同年6月24日の前である同年4月●日に死亡したこと、原告は、本件配当期待権を本件相続税の相続財産として本件相続税を申告しており、本件配当期待権が本件相続税の課税対象となっていること、本件配当期待権も本件配当も本件株式の同じ配当に関するものであり、本件配当期待権の評価額と本件配当の受取金額が同額(597万9278円)であることが認められる。

ここで、株主は、その有する株式につき剰余金の配当を受ける権利を有するとされ(会社法105条1項1号)、株式の権利内容の一部として、剰余金配当請求権を有する。剰余金配当請求権の配当財産の額等の権利内容は、配当決議(配当財産交付に関する株主総会又は取締役会の決議(会社法454条1項、5項、459条1項4号)をいう。以下同じ。)により確定する(会社法454条1項、5項、459条1項4号参照)。すなわち、配当決議により、基準日において株主名簿に記載又は記録されている株主(基準日株主)(会社法124条1項参照)は、株式会社に対する具体的な剰余金配当支払請求権を取得することとなる。配当決議による権利内容確定前の剰余金配当請求権を抽象的剰余金配当請求権といい、配当決議による権利内容確定後の剰余金配当請求権を具体的剰余金配当請求権というところ、抽象的剰余金配当請求権は、観念的な一種の期待権であり、具体的剰余金配当請求権は、株主を債権者とする金銭債権等の具体的な債権である。

本件についていえば、亡乙は、死亡時すなわち本件相続の開始時において、本件株式の抽象的剰余金配当請求権を有していたが、配当決議の前に死亡し、剰余金の配当を受けておらず、その後、相続により本件株式を取得した原告において、亡乙の死亡後にされた本件配当に係る株主総会決議(配当決議)により、本件株式の具体的剰余金配当請求権を取得し、本件配当を取得したといえる。

そうすると、本件配当は、被相続人である亡乙の下で生じていた未実現のものが、相続人である原告の下で実現したものであるといえるので、前記(2)の所得税法67条の4の趣旨からすれば、本件配当所得が原告が本件相続により取得した所得であって本件配当が本件相続税の課税対象となる本件配当期待権と経済的価値が同一のものであるといえるかどうかはともかく、本件配当所得に所得税を課すことは、課税の繰延べとして、所得税法が予定しているものといえる。したがって、本件配当所得に所得税を課することは、所得税法9条1

項16号で排除されている違法な二重課税には当たらない。

以上によれば、本件配当所得には所得税が課されることになる。

#### (4) 原告の主張について

原告は、最高裁平成22年判決からすれば、本件相続税の課税対象とされた本件配当期待権と同一の経済的価値である本件配当については、所得税法9条1項16号により所得税を課されることはなく、また、所得税法67条の4は、所得税が課税される主体を明示したものにすぎず、同条は、相続税や贈与税との二重課税を許容するものとも、所得税法9条1項16号の適用を排除するものとも解されず、このことは、所得税法67条の4が、所得税法の第2編第2章の「第2節 各種所得の金額の計算」に規定されている一方、所得税法9条1項16号が、所得税法の第1編の「第3章 課税所得の範囲」に規定されていることから明らかである旨主張する。

しかし、前記(2)及び(3)で説示したとおり、所得税法67条の4の本旨は、課税の繰延べであり、本件配当所得に所得税を課すことは、課税の繰延べとして、所得税法が予定しているものといえ、所得税法9条1項16号で排除されている違法な二重課税には当たらない。また、所得税法9条1項16号と所得税法67条の4の所得税法における規定の位置関係は、原告の主張するとおりであるが、両規定がどのような関係にあるかは、両規定の位置関係のみからは直ちに決定することはできず、両規定の文言、趣旨及び適用関係等も併せ考慮して検討すべきものである。そして、所得税法67条の4の趣旨は、前記(2)のとおりであり、本件配当所得に所得税を課することが違法な二重課税には当たらないことは、前記(3)で説示したとおりである。

これらのことは、所得税法が、増加益について、前記(2)のとおり、課税の繰延べをすることで、被相続人の保有期間の増加益すなわち被相続人の下で実現しなかった増加益も含めて、これが実現した段階で、相続人に所得税を課することを予定していることと同様である。所得税法における規定の位置関係についても、増加益に対する課税の繰延べを規定している所得税法60条1項は、所得税法67条の4と同じく、所得税法の第2編第2章の「第2節 各種所得の金額の計算」に規定されているが、上記の増加益に対する所得税の課税は、所得税法の第1編の「第3章 課税所得の範囲」に規定されている所得税法9条1項16号で排除されている違法な二重課税に当たらないと解されることと同様である。

最高裁平成22年判決が説示する本件非課税規定の趣旨は、前記(1)のとおりである。しかし、最高裁平成22年判決は、相続税法3条1項1号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金であって年金の方法により支払われるもののうち有期定期金債権に当たる年金受給権に係る年金の各支給額については、被相続人死亡時の現在価額に相当する金額として相続税法24条1項1号所定の当該年金受給権の評価額に含まれる部分に限り、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものとして、本件非課税規定により所得税の課税対象とならない旨判示したものである。そもそも、上記の年金の各支給額については、被相続人の下で実現しなかった課税を相続人の下で行うという課税の繰延べを定める規定がない。すなわち、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課税の繰延べを認める規定であり、最高裁平成22年判決に係る生命保険年金のように、他に譲渡することなく本旨に従って自ら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は、所得税法60条1項1号の適用

はなく、他に課税の繰延べを認める規定も存在しない。他方、本件株式ないし本件配当期待権については、所得税法67条の4が適用され、課税の繰延べの根拠規定が存することとなるので、最高裁平成22年判決の趣旨は本件には妥当しない。

したがって、上記の原告の主張は採用することができない。

なお、原告において、本件配当期待権が本件相続税の課税対象となり、本件配当が所得税の課税対象となるのは、課税のされすぎと感ずる部分があるとしても、以上の検討によれば、所得税の課税に問題があるとはいえないものの、一方で、相続税の課税に問題があると捉えることができる余地もあるので、付言する。相続税法は、相続税の課税財産の範囲を「相続又は遺贈により取得した財産の全部」と定めており（2条1項）、ここにいう財産とは、金銭に見積ることができる経済的価値のある全てのものをいうところ、抽象的剰余金配当請求権は、観念的な一種の期待権ではあるが、剰余金は基準日株主に配当されるため、基準日以降においては、経済的価値のある権利ないし期待権として捉えることができると解され、相続税の課税財産に含まれるといえる。また、本件相続税の申告において、本件配当期待権の価額を、評価通達により評価したことは合理的であり、不当に高く評価されたわけでもない。したがって、本件配当期待権を相続税の課税財産として相続税が課税されたことについても問題があるとはいえない。

2 争点（2）（平成29年分更正処分について、措置法39条8項が「譲渡をした資産ごとに計算するものとする」とするところ、どのような資産ごとに計算するのか。）について

（1）措置法39条8項は、同条1項の規定を適用する場合において、同項の規定により同項に規定する取得費に加算する金額は、譲渡をした資産ごとに計算するものとする旨規定する。そして、同項は、相続により取得した資産の譲渡をした場合、一定の要件を満たせば、相続税額のうち当該資産に対応する金額を、所得税法33条3項に規定する取得費に加算する旨規定する。措置法39条1項は、相続税額のうち当該資産に対応する金額を、当該資産の譲渡所得の計算上、資産の取得費と同様に控除することを定めたものである。

所得税法33条3項は、譲渡所得の金額は、同項各号に掲げる所得（いわゆる短期譲渡所得と長期譲渡所得）につき、それぞれ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、同法38条1項は、資産の取得費は、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する。これらの所得税法の規定からすれば、措置法39条1項が相続税額のうち当該資産に対応する金額を加算とする、資産の取得費は、譲渡所得の基因となった個々の資産ごとに算定すべきものと解される。

次に、上記のとおり、措置法39条8項は、同条1項の規定を適用する場合において、取得費に加算する金額は、譲渡をした資産ごとに計算するものとする旨規定し、同項は、相続により取得した資産の譲渡をした場合、相続税額のうち当該資産に対応する金額を、取得費に加算する旨規定する。そして、措置令25条の16第1項柱書き本文は、上記の取得費に加算する金額を、当該譲渡をした資産の取得の基因となった相続に係る当該取得をした者の相続税額に、当該相続税額に係る課税価格のうち当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額の占める割合を乗じて計算した金額とする旨規定した上で、同項柱書きただし書において、当該計算した金額が、①当該資産の譲渡所得に係る収入金額から措

置法39条1項の規定の適用がないものとした場合の当該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た残額に相当する金額を超える場合には、その残額に相当する金額とし、②当該収入金額が当該合計額に満たない場合には、当該計算した金額は、ないものとする旨規定する。

これらの規定からすれば、譲渡をした資産が複数ある場合において、譲渡をした資産ごとに、譲渡所得の計算上取得費に加算する相続税額を計算することとしており、また、具体的な適用に当たっては、取得費に加算する相続税額について、譲渡所得の計算上、譲渡益が生ずる場合（上記①の場合）には、譲渡益と譲渡した資産に対応する相続税額のいずれか小さい金額とし、譲渡損が生ずる場合（上記②の場合）には、取得費に加算する相続税額は無いものとするとし、上記の計算した金額のうち取得費に加算されないものがあったとしても、他の資産の譲渡に係る取得費に加算するわけではなく、これを通算しないこととされている。

以上によれば、措置法39条8項は、取得費に加算する金額（相続税取得費加算額）は、譲渡をした資産ごとに計算するものとする旨規定しているところ、これは、譲渡をした個々の資産ごとに計算することを意味するのであって、原告が主張するような「不動産」「株式」といった資産の単位ごとに計算することを意味するのではないと解される。

(2) 前記前提事実(3)のとおり、原告は、平成29年11月から12月にかけて本件有価証券を譲渡したところ、本件有価証券は、措置法37条の11にいう「上場株式等」に該当する。そこで、譲渡をした資産が上場株式等である場合において、措置法39条8項にいう「譲渡をした資産ごとに計算するものとする」について、どのように解するべきかを検討する。

ア 措置法37条の11第1項は、上場株式等の譲渡による譲渡所得については、他の所得と区分し、その年中の上場株式等の譲渡に係る譲渡所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額に対し、所得税を課するなどする旨規定するところ、措置令25条の9第1項前段は、上記の計算した金額は、その年中の上場株式等の譲渡に係る譲渡所得の金額の合計とする旨規定する。また、上場株式等に係る譲渡所得の金額は、措置法37条の11第6項、措置法37条の10第6項第3号により用語が置き換えられた後の所得税法33条3項に基づき計算するところ、用語が置き換えられた後の同項は、上場株式等に係る譲渡所得の金額は、同項各号に掲げる所得につき、それぞれ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等の合計額を控除した残額の合計額とする旨規定する。また、所得税法38条1項は、資産の取得費は、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する。

これらの上場株式等に係る譲渡所得の課税の特例の規定等の内容からすれば、上場株式等の譲渡による譲渡所得について、分離課税の特例が規定されているが、措置法39条の規定する相続財産に係る譲渡所得の課税の特例（相続税取得費加算）の適用の関係では、前記(1)の譲渡所得に係る規定と同様の規定となっている。したがって、上場株式等の譲渡による譲渡所得についても、前記(1)と同じく、取得費に加算する金額（相続税取得費加算額）は、譲渡をした個々の資産ごとに計算するものと解される。

イ 措置法37条の11にいう上場株式等は、所得税法2条1項17号に規定する有価証券に分類されるところ、有価証券の取得費の計算については、同法48条3項は、居住者が2回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券につき同法38条1項の規定によりその

者の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、政令で定めるところにより、それぞれの取得に要した金額を基礎として同法48条1項の規定に準じて評価した金額とする旨規定し、同法施行令118条は、居住者が同法48条3項に規定する2回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券で譲渡所得の基因となるものを譲渡した場合には、その譲渡につき同法38条1項の規定によりその者の当該年分の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、当該有価証券を最初に取得した時から当該譲渡の時までの期間を基礎として、当該最初に取得した時において有していた当該有価証券及び当該期間内に取得した当該有価証券につき同法施行令105条1項1号に掲げる総平均法に準ずる方法によって算出した一単位当たりの金額により計算した金額とする旨規定する。そして、同号は、総平均法について、有価証券をその種類及び銘柄の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、その年1月1日において有していた種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額とその年中に取得した種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう旨規定しており、取得価額の評価においては、有価証券をその種類及び銘柄の異なるごとに区別する旨を規定している。

これらの規定を踏まえると、前記(1)及び前記アのとおり、措置法39条8項にいう「譲渡した資産ごとに計算する」とは、譲渡をした個々の資産ごとに計算することをいうと解されるところ、譲渡をした資産が上場株式等である場合には、上場株式等の種類及び銘柄の異なるごとに計算することをいうと解するのが相当である。

(3) 措置法39条の規定する相続財産に係る譲渡所得の課税の特例(相続税取得費加算)の制度は、相続税の課税対象となった相続財産が、相続後に譲渡されると、その相続財産については、相続税のほか、当該財産に係る譲渡所得に対して所得税が課されることになり、納税者の納得を得られない面があるため、これを調整する措置を講じることが必要とされ、検討された結果、相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、その相続財産に係る相続税額を取得経費に準じて差し引く案が採用され、同案に基づき、創設されたものである(乙23参照)。このような制度の創設の経緯に照らすと、所得税の負担が生じる場合にのみ上記特例を適用すれば足りるところ、譲渡損が生じるような資産の譲渡については、所得税の負担が生じないので、上記特例を適用しないとするのが、上記制度の趣旨に合致するといえる。この点からも、措置法39条8項にいう「譲渡をした資産ごとに計算する」については、譲渡益が生じた上場株式等と譲渡損が生じた上場株式等を区別して計算することができるように、前記(1)及び(2)のように上場株式等をその種類及び銘柄の異なるごとに区別して計算する必要があると解するのが相当である。

(4) 以上のとおり、措置法39条8項は、「譲渡をした資産ごとに計算するもの」と規定するところ、これは、譲渡をした個々の資産ごとに計算することをいい、譲渡をした資産が上場株式等である場合には、上場株式等の種類及び銘柄の異なるごとに計算することをいうと解するのが相当である。

これに反する原告の主張は採用することができない。

3 争点(3) (本件通知書において、相続税取得費加算額の計算について、行政手続法14条1項本文所定の理由の提示があったといえるか。)について

(1) 行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さ

なければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。（最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照）

- (2) 証拠（甲2の2）によれば、本件通知書には、平成29年分更正処分の理由等が記載されているところ、相続税取得費加算額の計算については、本件通知書の「処分の理由」の「1 上場株式等の譲渡所得の金額」（甲2の2・2頁目）及び別紙（甲2の2・5頁目）において、次のように記載されていることが認められる。

本件通知書の「処分の理由」の「1 上場株式等の譲渡所得の金額」において、原告は、平成31年2月7日に提出した平成29年分の所得税等の修正申告書（平成29年分1回目修正申告書）に添付した「（正）相続財産の取得費に加算される相続税の計算明細書」（本件計算明細書）の「相続財産の取得費加算」の合計欄に1億7889万6478円と記載しており、当該金額を上場株式等の譲渡所得金額の計算上、取得費に加算しているが、本件計算明細書の相続税取得費加算額の計算においては、措置法39条8項及び措置令25条の16第1項の規定が適用されていないため、これらの規定を適用して相続税取得費加算額を計算すると、本件通知書の別紙の合計欄の金額1億0165万1742円となるため、原告の平成29年分の上場株式等の譲渡所得の金額は、原告が令和元年8月7日に提出した平成29年分の所得税等の修正申告書（平成29年分2回目修正申告書）に記載した上場株式等の譲渡所得の金額8066万7957円に、原告が本件計算明細書に記載した相続税取得費加算額1億7889万6478円と本件通知書の別紙の合計欄の金額1億0165万1742円との差額7724万4736円を加算した金額である1億5791万2693円になる旨記載されている。また、本件通知書の別紙において、「銘柄」欄、「収入金額」欄、「取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額」欄、「差引金額」欄、「譲渡した資産に対応する相続税額」欄及び「相続税取得費加算額」欄を設けた上で、上記「銘柄」欄に、原告が譲渡した有価証券の種類及び銘柄ごとに有価証券の銘柄等が記載され、これらの個々の有価証券の銘柄等に対応して、上記「収入金額」欄から「相続税取得費加算額」欄にかけてそれぞれ金額が記載されている。これにより、有価証券の種類及び銘柄ごとの相続税取得費加算額の計算過程とともに、相続税取得費加算額の合計額の計算過程が示されている。

これらの記載に加え、根拠条文として示された措置法39条8項及び措置令25条の16第1項の文言を踏まえれば、宇治税務署長が、措置法39条8項及び措置令25条の16第1項を適用して相続税取得費加算額の計算をすれば、本件計算明細書における計算とは異なり、有価証券の種類及び銘柄ごとに、譲渡益が生じる場合（本件通知書の別紙の「差引金額」欄にプラスの金額が記載されているもの）については、譲渡益（同別紙の「差引金額」欄の金額）と譲渡した資産に対応する相続税額のいずれか小さい金額を加算し、譲渡損が生じる場合（本件通知書の別紙の「差引金額」欄にマイナスの金額が記載されているもの）については、相続税取得費加算額を0円として（相続税取得費加算額として加算するものがな

いとして)、相続税取得費加算額の計算をすることになると判断したことを了知し得るといえる。なお、原告において、自らが作成した本件計算明細書(乙14・9枚目及び10枚目(甲7参照))と本件通知書の別紙とを比較すれば、これらの計算過程の相違点をより明確に了知し得るといえる。

したがって、前記(1)の行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという理由の提示の趣旨に照らし、宇治税務署長が本件通知書によりした理由の提示は、相続税取得費加算額の計算について、行政手続法14条1項本文所定の理由の提示としては、欠けるところがないといえる。

4 争点(4) (本件各賦課決定処分について、遺産分割協議が成立していない相続財産を、本件財産債務調書に記載していない場合、国送法6条の3第2項を適用することができるか。)について

原告は、未分割の遺産で、相続人が確定的に取得していない財産は、国送法6条の2第1項にいう「その者が同日(その年の12月31日)において有する財産」に該当しないところ、本件株式や本件有価証券は、平成28年12月31日の時点では、未分割の遺産であり、原告が確定的に取得していなかった財産であるから、原告が「有する財産」に該当せず、本件財産債務調書に記載する必要はないとして、本件財産債務調書について国送法の6条の3第2項の適用はない旨主張する。

しかし、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継し、相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属することとなる(民法896条、898条)。そして、国送令12条の2第4項、10条6項は、相続により取得した財産等について財産債務調書を提出する場合において、当該相続により取得した財産の全部又は一部が共同相続人によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人が民法(904条の2を除く。)の規定による相続分に従って当該財産を取得したのものとしてその価額を計算するものとする旨規定する。

そして、本件相続の開始日(平成28年4月●日)の後で本件遺産分割協議(平成29年9月19日)の前である平成28年12月31日においては、本件相続に係る相続財産である本件株式や本件有価証券は、原告が共同相続人である丙と共有する財産であったのであり、原告が同日「において有する財産」に該当するといえる。

したがって、原告は、本件株式や本件有価証券について、法定相続分(民法900条)に従ってこれを取得したのものとしてその価額を計算した上で、本件財産債務調書に記載する必要があったといえる。

にもかかわらず、前記前提事実(1)ウ(ウ)、エ及びケ並びに(4)によれば、原告は、本件相続に係る相続財産である本件株式や本件有価証券を本件財産債務調書に記載しなかったことが認められる。

以上によれば、本件財産債務調書については、国送法6条の3第2項にいう提出期限内に税務署長に提出された財産債務調書に記載すべき当該修正申告等の基因となる財産についての記載がないときに該当するため、同項が適用されることとなる。

このように解することは、納税義務者の財産及び債務の国税当局による把握に資するため、財産債務に係る調書の提出等に関する制度を整備し、もって内国税の適正な課税の確保を図る

ことを目的とする国送法（国送法1条参照）の趣旨に合致するものであり、これに反するものではない。

したがって、上記の原告の主張は採用することができない。

- 5 争点（5）（本件各賦課決定処分について、本件財産債務調書におけるA株式会社の株式の記載をもって、未分割の遺産である同株式会社の株式の記載とみることができるか。）について

原告は、本件財産債務調書にはA株式会社の株式が記載されており、同株式は不特定物であるから、同記載に係る同株式が未分割の遺産であるA株式会社の株式（本件株式）とも見得るのであって、本件各更正処分の基因となる財産であるA株式会社の株式（本件株式）が本件財産債務調書に記載されていないということとはできない旨主張する。

しかし、前記前提事実（1）ウ（ウ）、エ及びケ並びに（4）によれば、本件財産債務調書に記載されていたA株式会社の株式は、原告が、亡乙が死亡する前（本件相続が開始する前）から単独で所有していたA株式会社の株式であって、本件相続により亡乙から取得した本件株式ではない。前記4のとおり、平成28年12月31日においては、本件株式は、原告が丙と共有する財産であったのであり、本件財産債務調書に記載する必要があったものである。前記4の国送法の目的（国送法1条参照）に照らしても、亡乙が死亡する前から原告が所有していたA株式会社の株式の記載をもって、亡乙から相続により原告が取得した本件株式の記載とみることができない。

したがって、上記の原告の主張は採用することができない。

- 6 本件各処分の適法性

以上説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、原告が平成28年分の所得税等について納付すべき税額は、別紙4「被告の主張する本件各処分の適法性」記載1（1）ケのとおり625万2300円であると認められ、平成28年分更正処分における納付すべき税額と同額であるから、平成28年分更正処分は適法である。そして、原告が平成29年分の所得税等について納付すべき税額は、同別紙記載1（2）コのとおり2194万5700円であると認められ、平成29年分更正処分における納付すべき税額2194万3800円を下回らないから、平成29年更正処分は適法である。

また、平成28年分更正処分は適法であるところ、平成28年分更正処分に伴って賦課される過少申告税の額は、同別紙記載2（1）のとおり14万2500円であると認められ、平成28年分賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、平成28年分賦課決定処分は適法である。そして、平成29年分更正処分は適法であるところ、平成29年分更正処分に伴って賦課される過少申告税の額は、同別紙記載2（2）のとおり158万7000円であると認められ、平成29年分賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、平成29年分賦課決定処分は適法である。

したがって、本件各処分はいずれも適法である。

#### 第4 結論

よって、原告の請求はいずれも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。

裁判長裁判官 森 鍵 一  
裁判官 田 辺 暁 志  
裁判官 豊 臣 亮 輔

## 関係法令等の定め

## 1 所得税法及び同法施行令の定め

## (1) 非課税所得

所得税法（令和3年法律第11号による改正前のもの。以下、本条本項について、特に明記しない限り、同じ。）9条1項柱書きは、同項各号に掲げる所得については、所得税を課さない旨規定し、同項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（なお、同項16号は、現行法の同項17号に相当する規定である。）。

## (2) 配当所得

所得税法（平成29年法律第4号による改正前のもの。以下、本条本項につき同じ。）24条1項は、配当所得とは、法人から受ける剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限る。）、利益の配当、剰余金の分配（出資に係るものに限る。）、投資信託及び投資法人に関する法律137条の金銭の分配、基金利息並びに投資信託及び特定受益証券発行信託の収益の分配（以下所得税法24条において「配当等」という。）に係る所得をいう旨規定する。

所得税法24条2項本文は、配当所得の金額は、その年中の配当等の収入金額とする旨規定し、同項ただし書は、株式その他配当所得を生ずべき元本を取得するために要した負債の利子でその年中に支払うものがある場合は、当該収入金額から、その支払う負債の利子の額のうちその年においてその元本を有していた期間に対応する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額を控除した金額とする旨規定する。

## (3) 譲渡所得

ア 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する。

同条3項柱書きは、譲渡所得の金額は、同項各号に掲げる所得につき、それぞれ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、同項1号は、資産の譲渡でその資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得を掲げ、同項2号は、資産の譲渡による所得で同項1号に掲げる所得以外のものを掲げている。

同法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する。

同法48条3項は、居住者が2回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券につき同法38条1項の規定によりその者の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、政令で定めるところにより、それぞれの取得に要した金額を基礎として同法48条1項の規定に準じて評価した金額とする旨規定する。

イ 所得税法施行令118条1項は、居住者が所得税法48条3項に規定する2回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券で譲渡所得の基因となるものを譲渡した場合には、その譲渡につき同法38条1項の規定によりその者の当該年分の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、当該有価証券を最初に取得した時（その後既に当該有価証券の譲

渡をしている場合には、直前の譲渡の時。以下同法施行令 118 条 1 項において同じ。) から当該譲渡の時までの期間を基礎として、当該最初に取得した時において有していた当該有価証券及び当該期間内に取得した当該有価証券につき同法施行令 105 条 1 項 1 号に掲げる総平均法に準ずる方法によって算出した一単位当たりの金額により計算した金額とする旨規定する。

同法施行令 105 条 1 項柱書きは、同法 48 条 1 項の規定によるその年 12 月 31 日において有する有価証券(以下同法施行令 105 条 1 項において「期末有価証券」という。)の評価額の計算上選定をすることができる評価の方法は、期末有価証券につき次に掲げる方法のうちいずれかの方法によってその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもって当該期末有価証券の評価額とする方法とする旨規定し、同項 1 号は、総平均法(有価証券をその種類及び銘柄(以下この項において「種類等」という。)の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、その年 1 月 1 日において有していた種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額とその年中に取得した種類等を同じくする有価証券の取得価額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。)を掲げている。

#### (4) 贈与等により取得した資産の取得費等

所得税法 60 条 1 項柱書きは、居住者が同項各号に掲げる事由により取得した同法 59 条 1 項に規定する資産(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)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旨規定し、同法 60 条 1 項 1 号は、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。)を掲げている。

#### (5) 贈与等により取得した資産に係る利子所得等の金額の計算

所得税法 67 条の 4 は、居住者が同法 60 条 1 項各号に掲げる事由により利子所得、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ける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、別段の定めがあるものを除き、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなして、この法律の規定を適用する旨規定し、同項 1 号は、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。)を掲げている。

### 2 相続財産に係る譲渡所得の課税の特例(以下「相続税取得費加算」という。))に関する租税特別措置法(以下「措置法」という。))及び租税特別措置法施行令(以下「措置令」という。))の定め

(1) 措置法(平成 30 年法律第 7 号による改正前のもの。以下、本条本項につき同じ。)) 39 条 1 項は、相続又は遺贈による財産の取得をした個人で当該相続又は遺贈につき相続税法の規定による相続税額があるものが、当該相続の開始があつた日の翌日から当該相続に係る相続税法 27 条 1 項又は 29 条 1 項の規定による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額に係る課税価格の計算の基礎に算入された資産の譲渡をした場合における譲渡所得に係る所得税法 33 条 3 項の規定の適用については、同項に規定する取得費は、当該取得費に相当する金額に当該相続税額のうち当該譲渡をした資産に対応する部分として政令で定めるところにより計算した金額(以下「相続税取得費加算額」という。))を

加算した金額とする旨規定する（以下、この計算を「相続税取得費加算額の計算」という。）。

措置法39条8項は、同条1項の規定を適用する場合において、同項の規定により同項に規定する取得費に加算する金額は、譲渡をした資産ごとに計算するものとする旨規定する。

- (2) 措置令25条の16第1項柱書き本文は、措置法39条1項に規定する譲渡をした資産に対応する部分として政令で定めるところにより計算した金額は、措置令25条の16第1項1号に掲げる相続税額に同項2号に掲げる割合を乗じて計算した金額とする旨規定し、同項柱書きただし書は、当該計算した金額が、当該資産の譲渡所得に係る収入金額から措置法39条1項の規定の適用がないものとした場合の当該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た残額に相当する金額を超える場合には、その残額に相当する金額とし、当該収入金額が当該合計額に満たない場合には、当該計算した金額は、ないものとする旨規定し、措置令25条の16第1項1号は、当該譲渡をした資産の取得の基因となった相続又は遺贈に係る当該取得をした者の措置法39条1項に規定する相続税法の規定による相続税額で、当該譲渡の日の属する年分の所得税の納税義務の成立する時において確定しているものを掲げ、措置令25条の16第1項2号は、同項1号に掲げる相続税額に係る同号に規定する者についての相続税法11条の2に規定する課税価格のうち当該譲渡をした資産の当該課税価格の計算の基礎に算入された価額の占める割合を掲げている。

### 3 上場株式等に係る配当所得等及び譲渡所得等の課税の特例（分離課税）に関する措置法及び措置令の定め

#### (1) 上場株式等に係る配当所得等の課税の特例

措置法（平成30年法律第7号による改正前のもの。以下、本条本項につき同じ。）8条の4第1項柱書きは、居住者が、平成28年1月1日以後に支払を受けるべき所得税法23条1項に規定する利子等又は同法24条1項に規定する配当等で措置法8条の4第1項各号に掲げるもの（以下措置法8条の4第1項において「上場株式等の配当等」という。）を有する場合には、当該上場株式等の配当等に係る利子所得及び配当所得については、所得税法22条及び89条並びに165条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該上場株式等の配当等に係る利子所得の金額及び配当所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額に対し、上場株式等に係る課税配当所得等の金額の100分の15に相当する金額に相当する所得税を課し、この場合において、当該上場株式等の配当等に係る配当所得については、同法92条1項（配当控除）の規定は、適用しない旨規定し、措置法8条の4第1項1号は、措置法37条の11第2項1号に掲げる株式等の利子等又は配当等で、内国法人から支払がされる当該配当等の支払に係る基準日においてその内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の100分の3以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する者が当該内国法人から支払を受ける配当等以外のものを掲げている。

#### (2) 上場株式等に係る譲渡所得等の課税の特例

ア 措置法37条の11第1項は、居住者が、平成28年1月1日以後に上場株式等の譲渡をした場合には、当該上場株式等の譲渡による事業所得、譲渡所得及び雑所得については、所得税法22条及び89条並びに165条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該上場株式等の譲渡に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額（以下「上場株式等に係る譲渡所得等の金

額」という。) に対し、上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額の100分の15に相当する金額に相当する所得税を課し、この場合において、上場株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなす旨規定する。

措置法37条の11第6項は、措置法37条の10第6項を措置法37条の11第1項の適用がある場合について準用する旨規定する(所得税法33条3項に関し、措置法37条の11第6項、措置法37条の10第6項3号により用語が置き換えられた後の規定について、別紙2-1参照)。

イ 措置令25条の9第1項前段は、措置法37条の11第1項に規定する上場株式等の譲渡に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額は、その年中の同項に規定する上場株式等の譲渡に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額の合計額とする旨規定する。

4 財産債務調書の提出に関する国送法及び内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令(以下「国送令」という。)の定め

(1) 国送法6条の2第1項柱書き本文は、同項各号に掲げる申告書を提出すべき者は、当該申告書に記載すべきその年分の所得税法22条2項に規定する総所得金額及び同条3項に規定する山林所得金額の合計額が2000万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又はその価額の合計額が1億円以上の国外転出特例対象財産を有する場合には、財務省令で定めるところにより、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号(個人番号を有しない者にあつては、氏名及び住所又は居所)並びにその者が同日において有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した調書(以下「財産債務調書」という。)を、その年の翌年の3月15日までに、その者の所得税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨規定し、国送法6条の2第1項1号は、所得税法120条(確定所得申告)1項の規定による申告書を掲げている。

国送法6条の2第3項は、同条2項に定めるもののほか、財産の所在及び価額に関する事項その他同条1項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める旨規定する。

(2) 国送令10条6項は、相続又は包括遺贈により取得した国外財産について国外財産調書(国送法5条1項に規定する国外財産調書をいう。以下同じ。)を提出する場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した国外財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない国外財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法(904条の2を除く。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該国外財産を取得したものとしてその価額を計算するものとする旨規定し、国送令12条の2第4項は、国送令10条6項の規定は、相続又は包括遺贈により取得した財産又は承継した債務について財産債務調書を提出する場合について準用する旨規定する。

(以上の適用関係について別紙2-2参照)

5 過少申告加算税に関する国税通則法(以下「通則法」という。)及び国送法の定め

(1) 通則法65条1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき同法35条2項(期限後申告等による納付)の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定する。

(2) 国送法6条2項は、国外財産に係る所得税に関し修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は更正若しくは決定（以下「修正申告等」という。）があり、通則法65条又は66条の規定の適用がある場合において、国送法5条1項の規定により税務署長に提出すべき国外財産調書について提出期限内に提出がないとき、又は提出期限内に税務署長に提出された国外財産調書に記載すべき当該修正申告等の基因となる国外財産についての記載がないときは、通則法65条又は66条の規定による過少申告加算税の額又は無申告加算税の額は、これらの規定にかかわらず、これらの規定により計算した金額に、当該過少申告加算税の額又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定し、国送法6条3項柱書きは、同条1項及び2項の国外財産調書は、同条3項各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める国外財産調書とする旨規定し、同項1号は、同条1項及び2項の修正申告等が所得税に関するものである場合について、その修正申告書、期限後申告書、更正又は決定に係る年分に係る国外財産調書（当該年分のその年の中途において当該修正申告等の基因となる国外財産を有しないこととなった場合における当該国外財産にあつては、その年に提出すべき国外財産調書）を掲げている。

国送法6条の3第2項は、国送法6条2項の規定は、財産債務に係る所得税に関し修正申告等があり、通則法65条又は66条の規定の適用がある場合において、国送法6条の2第1項の規定により税務署長に提出すべき財産債務調書について提出期限内に提出がないとき、又は提出期限内に税務署長に提出された財産債務調書に記載すべき当該修正申告等の基因となる財産若しくは債務についての記載がないときについて準用する旨規定し、国送法6条の3第3項は、国送法6条3項から5項までの規定は、国送法6条の3第1項及び2項の規定を適用する場合について準用する旨規定する。

（以上の適用関係について別紙2－3参照）

## 6 行政手続法の定め

行政手続法14条1項本文は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない旨規定する。

## 7 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）の定め（乙26）

### (1) 配当期待権

評価通達168は、株式等の評価単位として、株式及び株式に関する権利の価額は、それらの銘柄の異なるごとに、次に掲げる区分に従い、その1株又は1個ごとに評価する旨規定し、その区分の一つとして、配当期待権（配当金交付の基準日の翌日から配当金交付の効力が発生する日までの間における配当金を受けることができる権利をいう。以下同じ。）を掲げている（評価通達168（7））。

評価通達193は、配当期待権の価額は、課税時期後に受けると見込まれる予想配当の金額から当該金額につき源泉徴収されるべき所得税の額に相当する金額（特別徴収されるべき道府県民税の額に相当する金額を含む。）を控除した金額によって評価する旨規定する。

### (2) 預貯金の評価（既経過利子関係）

評価通達203は、預貯金の価額は、課税時期における預入高と同時期現在において解約するとした場合に既経過利子の額として支払を受けることができる金額（以下「既経過利子の額」という。）から当該金額につき源泉徴収されるべき所得税の額に相当する金額を控除

した金額との合計額によって評価する、ただし、定期預金、定期郵便貯金及び定額郵便貯金以外の預貯金については、課税時期現在の既経過利子の額が少額なものに限り、同時期現在の預入高によって評価する旨規定する。

以上

## ○所得税法

(譲渡所得)

## 第三十三条 1・2 省略

3 譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれ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つ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（当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が当該所得の基因となつ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に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。以下この条において「譲渡益」という。）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。

一・二 省略

## 4・5 省略

## ○租税特別措置法三十七条の十第六項三号による読み替え後の所得税法三十三条

(譲渡所得)

## 第三十三条 1・2 省略

3 一般株式等に係る譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれ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つた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額並びにその年中に支払うべきその資産を取得するために要した負債の利子の合計額を控除した残額の合計額（当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額並びにその年中に支払うべきその資産を取得するために要した負債の利子の合計額に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。）とする。

一・二 省略

## 4・5 省略

## ○租税特別措置法三十七条の十一第六項による読み替え後の所得税法三十三条

(譲渡所得)

## 第三十三条 1・2 省略

3 上場株式等に係る譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれ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つた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額並びにその年中に支払うべきその資産を取得するために要した負債の利子の合計額を控除した残額の合計額（当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額並びにその年中に支払うべきその資産を取得するために要した負債の利子の合計額に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。）とする。

一・二 省略

## 4・5 省略

## (国外財産調書の準用)

○内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（令和 2 年法律第 8 号による改正前のもの）

（財産債務調書の提出）

第六条の二 次の各号に掲げる申告書を提出すべき者は、当該申告書に記載すべきその年分の所得税法第二十二条第二項に規定する総所得金額及び同条第三項に規定する山林所得金額の合計額が二千万円を超え、かつ、その年の十二月三十一日においてその価額の合計額が三億円以上の財産又はその価額の合計額が一億円以上の国外転出特例対象財産（同法第六十条の二第一項に規定する有価証券等並びに同条第二項に規定する未決済信用取引等及び同条第三項に規定する未決済デリバティブ取引に係る権利をいう。）を有する場合には、財務省令で定めるところにより、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号（個人番号を有しない者にあつては、氏名及び住所又は居所）並びにその者が同日において有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した調書（以下「財産債務調書」という。）を、その年の翌年の三月十五日までに、その者の所得税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。ただし、同日までの間に当該財産債務調書を提出しないで死亡したときは、この限りではない。

2 省略

3 前項に定めるもののほか、財産の所在及び価額に関する事項その他第一項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

○内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令（現行規定）

（国外財産調書の提出に関し必要な事項）

第十条 1～5 省略

6 相続又は包括遺贈により取得した国外財産について国外財産調書（法第五条第一項に規定する国外財産調書をいう。以下同じ。）を提出する場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した国外財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない国外財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（明治二十九年法律第八十九号）（第九百四条の二を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該国外財産を取得したものとしてその価額を計算するものとする。

7 省略

（財産債務調書の提出に関し必要な事項）

第十二条の二 1～3 省略

4 第十条第六項の規定は、相続又は包括遺贈により取得した財産又は承継した債務について財産債務調書（法第六条の二第一項に規定する財産債務調書をいう。以下同じ。）を提出する場合について準用する。

5・6 省略

## (過少申告加算税の特例)

○内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（令和 2 年法律第 8 号による改正前のもの）

（国外財産に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例）

## 第六条 1 省略

2 国外財産に係る所得税に関し修正申告等（死亡した者に係るものを除く。）があり、国税通則法第六十五条又は第六十六条の規定の適用がある場合において、前条第一項の規定により税務署長に提出すべき国外財産調書について提出期限内に提出がないとき、又は提出期限内に税務署長に提出された国外財産調書に記載すべき当該修正申告等の基因となる国外財産についての記載がないとき（国外財産調書に記載すべき事項のうち重要なものの記載が不十分であると認められるときを含む。）は、同法第六十五条又は第六十六条の規定による過少申告加算税の額又は無申告加算税の額は、これらの規定にかかわらず、これらの規定により計算した金額に、当該過少申告加算税の額又は無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に百分の五の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

3 前二項の国外財産調書は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める国外財産調書とする。

一 前二項の修正申告等が所得税に関するものである場合 その修正申告書、期限後申告書、更正又は決定に係る年分に係る国外財産調書（当該年分のその年の中途において当該修正申告等の基因となる国外財産を有しないこととなった場合における当該国外財産にあっては、その年に提出すべき国外財産調書）

二 省略

## 4・5 省略

○内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（令和 2 年法律第 8 号による改正前のもの）

（財産債務に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例）

## 第六条の三 1 省略

2 第六条第二項の規定は、財産債務に係る所得税に関し修正申告等（死亡した者に係るものを除く。）があり、国税通則法第六十五条又は第六十六条の規定の適用がある場合において、前条第一項の規定により税務署長に提出すべき財産債務調書について提出期限内に提出がないとき、又は提出期限内に税務署長に提出された財産債務調書に記載すべき当該修正申告等の基因となる財産若しくは債務についての記載がないとき（財産債務調書に記載すべき事項のうち重要なものの記載が不十分であると認められるときを含む。）について準用する。

3 第六条第三項から第五項までの規定は、前二項の規定を適用する場合について準用する。

課税の経緯

(単位：円)

項目	区分	確定申告	訂正申告	修正申告	修正申告	賦課決定処分	更正処分等	再調査の請求	再調査決定	更正の請求	審査請求	通知処分
	年月日	平成29年2月28日	平成29年3月3日				令和元年12月25日	令和2年3月6日	令和2年6月3日		令和2年6月29日	
平成28年分	総所得金額	100,967,684	100,909,551				104,661,372	全部取消し	棄却		全部取消し	
	不動産所得の金額	602,463	544,330				544,330					
	配当所得の金額	35,301,936	35,301,936				39,053,757					
	給与所得の金額	65,021,619	65,021,619				65,021,619					
	雑所得の金額	41,666	41,666				41,666					
	所得控除額の合計	4,167,227	4,167,227				4,167,227					
	所得税の額	36,998,903	36,972,803				38,473,612					
	復興特別所得税の額	776,976	776,428				807,945					
	源泉徴収税額	30,244,850	30,244,850				30,819,441					
	予定納税額	2,209,800	2,209,800				2,209,800					
	納付すべき税額	5,321,200	5,294,500				6,252,300					
	過少申告加算税の額						142,500					
	平成29年分	年月日	平成30年2月27日		平成31年2月7日	令和元年8月7日	令和元年11月13日					
総所得金額		93,442,656		93,442,656	94,734,326		90,196,832	全部取消し	棄却	全部取消し	更正をすべき理由がない旨の通知処分	
不動産所得の金額		422,340		422,340	422,340		11,841					
配当所得の金額		23,986,116		23,986,116	23,986,116		19,859,121					
給与所得の金額		68,409,200		68,409,200	68,409,200		68,409,200					
雑所得の金額		625,000		625,000	1,916,670		1,916,670					
株式等に係る譲渡所得等の金額		73,444,073		80,667,957	80,667,957		157,912,693					
所得控除額の合計		4,039,228		4,039,228	4,039,228		4,039,228					
所得税の額		45,252,644		46,336,094	46,917,494		56,668,493					
復興特別所得税の額		950,305		973,057	985,267		1,190,038					
源泉徴収税額		31,556,687		31,556,687	31,556,687		30,924,638					
予定納税額		4,990,000		4,990,000	4,990,000		4,990,000					
納付すべき税額		9,656,200		10,762,400	11,356,000		21,943,800					
過少申告加算税の額					29,500	1,587,000						

## 被告の主張する本件各処分の適法性

## 1 本件各更正処分について

## (1) 平成28年分更正処分について (別表2)

ア 総所得金額 (別表2①) 1億0466万1372円

同金額は、原告の平成28年分確定申告書(甲1の1、乙7の2)に計上された不動産所得の金額54万4330円(別表2②)、給与所得の金額6502万1619円(別表2④)及び雑所得の金額4万1666円(別表2⑤)の合計額に、配当所得の金額3905万3757円(別表2③)を加算した合計額である。

配当所得の金額は、原告が平成28年分確定申告書において配当所得の金額として計上した3530万1936円に、前記前提事実(1)ウ(イ)の本件配当の金額750万3642円に原告の法定相続割合2分の1を乗じて計算した375万1821円(本件配当所得)を加算した金額である。

なお、本件配当所得は、上場株式に係る配当であるところ、前記前提事実(1)ウ(ウ)のとおり、原告は、A株式会社の発行済株式数の3%以上を有する大口株主であるから、措置法8条の4第1項の規定の適用はない。

イ 所得控除の額の合計額 (別表2⑥) 416万7227円

同金額は、原告の平成28年分確定申告書に計上された、①医療費控除の額99万9937円(別表2⑦)、②社会保険料控除の額203万7290円(別表2⑧)、③生命保険料控除の額12万円(別表2⑨)、④扶養控除の額63万円(別表2⑩)及び⑤基礎控除の額38万円(別表2⑪)の合計額である。

ウ 課税総所得金額 (別表2⑫) 1億0049万4000円

同金額は、前記アの金額から前記イの金額を控除した金額(ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

エ 算出税額 (別表2⑬) 4042万6300円

同金額は、前記ウの金額を基に所得税法89条1項の規定により算出された税額である。

オ 配当控除の額 (別表2⑭) 195万2688円

同金額は、前記アの配当所得の金額に100分の5を乗じた金額(所得税法92条1項3号イ)である。

カ 復興特別所得税の額 (別表2⑮) 80万7945円

同金額は、前記エの算出税額から前記オの金額を控除した残額に東日本大震災からの復興のための施策を実現するために必要な財源の確保に関する特別措置法(以下「復興財源確保法」という。)13条の規定を適用して算出した金額である。

キ 源泉徴収税額 (別表2⑯) 3081万9441円

同金額は、原告の平成28年分確定申告書に記載された3024万4850円に、本件配当に係る源泉徴収税額(国税)114万9182円(前記前提事実(1)ウ(イ)参照。乙5)を前記アの配当所得の金額と同様に法定相続割合2分の1を乗じて計算した57万4591円を加算した金額である。

ク 予定納税額（別表2⑰） 220万9800円  
同金額は、原告の平成28年分確定申告書に記載された金額である。

ケ 納付すべき税額（別表2⑱） 625万2300円  
同金額は、前記エの算出税額から前記オの配当控除の額を控除した金額に前記カの復興特別所得税の額を加算し、前記キの源泉徴収税額及び前記クの予定納税額を控除した金額（ただし、復興財源確保法24条2項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

(2) 平成29年分更正処分について（別表3）

ア 総所得金額（別表3①） 9019万6832円

同金額は、原告の平成29年分2回目修正申告書（甲1の4、乙15）に計上された、給与所得の金額6840万9200円（別表3④）及び雑所得の金額191万6670円（別表3⑤）の合計額に、下記（ア）の不動産所得の金額1万1841円（別表3②）及び下記（イ）の配当所得の金額1985万9121円（別表3③）を加算した金額である。

(ア) 不動産所得の金額（別表3②） 1万1841円

不動産所得の基となる不動産（京都市下京区所在のマンション「C」●●号室）は、本件相続に係る相続財産であり、本件遺産分割協議の結果、原告が取得したものである。したがって、①本件遺産分割協議前の平成29年1月1日から同年9月19日までの間は、上記不動産が相続人全員の共有財産であるため、当該期間の収入金額183万円から当該期間の必要経費の金額103万2004円を控除した金額79万7996円に原告の法定相続割合2分の1を乗じて計算した金額39万8998円が原告に帰属し、また、②本件遺産分割協議後の同年9月19日から同年12月31日までの間は、上記不動産が原告の所有財産であるため、当該期間の収入金額0円から当該期間の必要経費の金額38万7157円を控除した金額△38万7157円の全てが原告に帰属することから、上記①と②の合計金額である1万1841円が原告の不動産所得の金額となる。

(イ) 配当所得の金額（別表3③） 1985万9121円

同金額は、平成29年分1回目修正申告書（甲1の3、乙14）及び平成29年分2回目修正申告書で計上した2398万6116円から412万6995円を控除した金額である。

すなわち、上記各修正申告書において配当所得として計上した2398万6116円には、前記前提事実（1）キ（イ）のとおり平成29年6月26日付けで亡乙宛てに支払通知された本件株式に係る配当825万3990円が含まれているところ、同日は、本件遺産分割協議が成立する前であることから、同配当のうち、原告が配当所得として申告すべき金額は、法定相続割合である2分の1の金額である412万6995円となる。したがって、原告の配当所得の金額は、上記各修正申告書において計上した2398万6116円から412万6995円を控除した金額である1985万9121円となる。

なお、上記配当所得は、上場株式に係る配当であるところ、前記前提事実（1）キ（ウ）のとおり、原告は、A株式会社の発行済株式数の3%以上を有する大口株主であるから、措置法8条の4第1項の規定の適用はない。

イ 上場株式等に係る譲渡所得等の金額（別表3⑥、別表4から6まで参照）

1億5792万4652円

同金額は、原告が平成29年分1回目修正申告書及び平成29年分2回目修正申告書で上場株式等に係る譲渡所得等の金額として記載した8066万7957円に、原告が同申告書で誤って相続税取得費加算額とした1億7889万6478円（乙14・7枚目）と次に述べる適正な相続税取得費加算額1億0163万9783円との差額である7725万6695円を加算した金額である。

上場株式等に係る譲渡所得等の金額の計算において、相続税取得費加算額の計算は、上場株式等の種類及び銘柄単位で行うこととされており、銘柄ごとの相続税取得費加算額の計算は、それぞれ別表5のとおりとなり、本件における相続税取得費加算額の合計額は1億0163万9783円（別表5⑥「合計」欄、別表4④「合計」欄）となる。

なお、平成29年分更正処分（甲2の2）は、相続税取得費加算額の合計額を1億0165万1742円としているところ、前記前提事実（1）セのとおり、東山税務署長が、令和3年5月27日付けで、原告に対し、本件相続に係る原告の相続税を減額する更正処分（再々更正処分）をしたことから、相続税取得費加算額の計算は、同更正処分の相続税の課税価格及び相続税の額に基づくこととなり、再計算すると、別紙5⑥「合計」欄のとおり、相続税取得費加算の額は、1億0163万9783円が正当額となる。

ウ 所得控除の額の合計欄（別表3⑦） 403万9228円

同金額は、原告の平成29年分2回目修正申告書に計上された、①医療費控除の額66万9297円（別表3⑧）、②社会保険料控除の額211万1931円（別表3⑨）、③生命保険料控除の額12万円（別表3⑩）、④寄附金控除の額12万8000円（別表3⑪）、⑤扶養控除の額63万円（別表3⑫）及び⑥基礎控除の額38万円（別表3⑬）（乙15、甲1の4）の合計額である。

エ 課税総所得金額

（ア）課税総所得金額（別表第3⑭） 8615万7000円

同金額は、前記アの金額から前記ウの金額を控除した金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

（イ）上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額（別表3⑮） 1億5792万4000円

同金額は、前記イの金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

オ 算出税額（別表3⑯） 5766万3250円

同金額は、次の（ア）と（イ）の各金額を合算した金額である。

（ア）課税総所得金額に対する税額（別表3⑰） 3397万4650円

同金額は、前記エ（ア）の金額に所得税法89条1項の規定により算出された税額である。

（イ）上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税額（別表3⑱）

2368万8600円

同金額は、前記エ（イ）の金額を基に措置法37条の11第1項の規定により算出された税額である。

カ 配当控除の額（別表3⑲） 99万2957円

同金額は、前記ア（イ）の金額に100分の5を乗じた金額（所得税法92条1項3号

イ) である。

キ 復興特別所得税の額 (別表 3 ㉔) 1 1 9 万 0 0 7 6 円

同金額は、前記オの算出税額から前記カの金額を控除した残額に復興財源確保法 1 3 条の規定を適用して算出した金額である。

ク 源泉徴収税額 (別表 3 ㉕) 3 0 9 2 万 4 6 3 8 円

同金額は、平成 2 9 年分 2 回目修正申告書に記載された 3 1 5 5 万 6 6 8 7 円から、前記ア (イ) で減算した配当所得の金額と同様に源泉徴収税額 (国税) 1 2 6 万 4 0 9 8 円 (前記前提事実 (1) キ (イ)) に法定相続割合 (2 分の 1) を乗じた 6 3 万 2 0 4 9 円を減算した金額である。

ケ 予定納税額 (別表 3 ㉖) 4 9 9 万円

同金額は、原告の平成 2 9 年分 2 回目修正申告書に記載された金額である。

コ 納付すべき税額 (別表 3 ㉗) 2 1 9 4 万 5 7 0 0 円

同金額は、前記オの算出税額から前記カの配当控除の額を控除した金額に前記キの復興特別所得税の額を加算し、前記クの源泉徴収税額及び前記ケの予定納税額をそれぞれ控除した金額 (ただし、復興財源確保法 2 4 条 2 項の規定により 1 0 0 円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

### (3) 小括

被告が本件訴訟において主張する原告の納付すべき平成 2 8 年分及び平成 2 9 年分の所得税等の金額は、前記 (1) 及び (2) のとおりであり、本件各更正処分における納付すべき所得税等の金額と同額又はそれを上回るから、本件各更正処分はいずれも適法である。

## 2 本件各賦課決定処分について (別表 7)

(1) 平成 2 8 年分賦課決定処分について (別表 7 ㉘ の平成 2 8 年分欄) 1 4 万 2 5 0 0 円

同金額は、平成 2 8 年分更正処分が、国送法 6 条の 3 第 1 項に規定する財産債務に係る所得税に関する更正であり、かつ、同条 2 項の規定により税務署長に提出された平成 2 8 年分財産債務調書 (本件財産債務調書) に記載すべき更正の基因となる財産についての記載がないことから、通則法 6 5 条 1 項及び国送法 6 条の 3 第 2 項の規定に基づき計算した金額であり、次のアにイを加算した金額である。

ア 過少申告加算税の額 (通常分) (別表 7 ㉙ の平成 2 8 年分欄) 9 万 5 0 0 0 円

同金額は、平成 2 8 年分更正処分により新たに納付すべきこととなった税額 9 5 万円 (甲 2 の 1 ・ 5 枚目 1 7 欄。ただし、通則法 1 1 8 条 3 項の規定により 1 万円未満の端数を切り捨てた後の金額) に 1 0 0 分の 1 0 の割合を乗じた金額である。

イ 過少申告加算税の額 (国送法 6 条の 3 第 2 項による加重分) (別表 7 ㉚ の平成 2 8 年分欄) 4 万 7 5 0 0 円

同金額は、前記アの過少申告加算税の基礎となるべき税額である 9 5 万円に 1 0 0 分の 5 を乗じて計算した金額である。

(2) 平成 2 9 年分賦課決定処分について (別表 7 ㉛ の平成 2 9 年分欄) 1 5 8 万 7 0 0 0 円

同金額は、平成 2 9 年分更正処分が、国送法 6 条の 3 第 1 項に規定する財産債務に係る所得税に関する更正であり、かつ、同条 2 項の規定により税務署長に提出された平成 2 8 年分財産債務調書 (本件財産債務調書) に記載すべき更正の基因となる財産についての記載がないことから、通則法 6 5 条 1 項及び国送法 6 条の 3 第 2 項の規定に基づき計算した金額であ

り、次のアにイを加算した金額である。

ア 過少申告加算税の額（通常分）（別表7⑧の平成29年分欄） 105万8000円

同金額は、平成29年分更正処分により新たに納付すべきこととなった税額1058万円（甲2の2・7枚目17欄。ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額）に100分の10の割合を乗じた金額である。

イ 過少申告加算税の額（国送法6条の3第2項による加重分）（別表7⑨の平成29年分欄） 52万9000円

同金額は、前記アの過少申告加算税の基礎となるべき税額である1058万円に100分の5を乗じて計算した金額である。

以上

## 原告の平成28年分の所得税等に係る総所得金額等及び納付すべき税額

(単位：円)

区分		金額
総所得金額	①	104,661,372
不動産所得の金額	②	544,330
配当所得の金額	③	39,053,757
給与所得の金額	④	65,021,619
雑所得の金額	⑤	41,666
所得控除の額の合計額	⑥	4,167,227
医療費控除の額	⑦	999,937
社会保険料控除の額	⑧	2,037,290
生命保険料控除の額	⑨	120,000
扶養控除の額	⑩	630,000
基礎控除の額	⑪	380,000
課税総所得金額 (1,000円未満切り捨て)	⑫	100,494,000
算出税額	⑬	40,426,300
配当控除の額	⑭	1,952,688
復興特別所得税の額	⑮	807,945
源泉徴収税額	⑯	30,819,441
予定納税額	⑰	2,209,800
納付すべき税額 (100円未満切り捨て)	⑱	6,252,300

## 原告の平成29年分の所得税等に係る総所得金額等及び納付すべき税額

(単位：円)

区分		金額
	総所得金額	① 90,196,832
	不動産所得の金額	② 11,841
	配当所得の金額	③ 19,859,121
	給与所得の金額	④ 68,409,200
	雑所得の金額	⑤ 1,916,670
	上場株式等に係る譲渡所得等の金額	⑥ 157,924,652 ※別表 4
	所得控除の額の合計額	⑦ 4,039,228
	医療費控除の額	⑧ 669,297
	社会保険料控除の額	⑨ 2,111,931
	生命保険料控除の額	⑩ 120,000
	寄附金控除の額	⑪ 128,000
	扶養控除の額	⑫ 630,000
	基礎控除の額	⑬ 380,000
	課税総所得金額 (1,000円未満切り捨て)	⑭ 86,157,000
	上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額 (1,000円未満切り捨て)	⑮ 157,924,000
算出税額	⑭に対する税額	⑯ 33,974,650
	⑮に対する税額	⑰ 23,688,600
	計 (⑯+⑰)	⑱ 57,663,250
	配当控除の額	⑲ 992,957
	復興特別所得税の額	⑳ 1,190,076
	源泉徴収税額	㉑ 30,924,638
	予定納税額	㉒ 4,990,000
	納付すべき税額 (100円未満切り捨て)	㉓ 21,945,700

## 原告の平成28年分及び平成29年分の所得税等に係る過少申告加算税の額

(単位：円)

区分		平成28年分	平成29年分
納付すべき所得税等の額 (別表2⑩欄、別表3⑫欄)	①	6,252,300	21,945,700
更正処分前における納付すべき所得税等の額	②	5,294,500	11,356,000
差引納付すべき税額 (①-②) (100円未満切捨て)	③	957,800	10,589,700
③のうち、過少申告加算税の基礎となる税額 (1万円未満切捨て)	④	950,000	10,580,000
③のうち、国送法6条の3第2項の規定による 加算税の基礎となる税額 (1万円未満切捨て)	⑤	950,000	10,580,000
④に対する過少申告加算税の割合	⑥	10%	10%
⑤に対する過少申告加算税の割合	⑦	5%	5%
過少申告加算税の額 (通常分) (④×⑥)	⑧	95,000	1,058,000
過少申告加算税の額 (国送法6条の3第2項による加重分) (⑤×⑦)	⑨	47,500	529,000
過少申告加算税の額 (⑧+⑨)	⑩	142,500	1,587,000

別紙3、別表4～6 省略