

「相続した有価証券を譲渡した場合の相続税と譲渡所得税」 及び「相続した非上場株式の配当期待権に係る相続税と配当 所得税」との二重課税問題を巡る考察

—「最高裁判決研究会報告」の批判的検討—

齋藤 孝一

はじめに

平成22年11月9日に政府税制調査会の「『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」（以下「報告書」という）が公表された。これは、年金型生保に対する相続税と所得税の二重課税問題について、いわゆる長崎年金事件に係る最高裁判決¹（以下「平成22年最判」という）の解釈を行い、相続税と所得税との二重課税問題について論点整理したものである。

「報告書」では、現行税制は土地、株式等の相続時までの増価分が相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法について納税者負担に配慮した調整が図られているとし、また、相続税法24条に基づいて評価がなされる財産以外の財産については、平成22年最判の射程外ではあるが、預貯金や公社債の経過利子、株式の配当期待権の相続税課税とその後の相続人の所得税課税についても、所得税法9条1項16号に抵触するものとは言えないとした。

本稿では、相続した土地を譲渡した場合の相続税と所得税の二重課税問題を提起した訴訟についての評価を踏まえて、相続した有価証券を譲渡した場合の相続税と所得税との二重課税問題を検証し、預貯金や公社債の経過利子、株式の配当期待権について所得税法9条1項16号に抵触するものとは言えないとした「報告書」を批判的に検討することを目的としている。

I. 「報告書」の見解の要旨

「報告書」では、平成22年最判を受け法令解釈の変更により対応すべきは、相続税法24条によって評価がされている年金型死亡保険に限定されると考えるのが相当である²とし、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、本平成22年最判の直接の射程には含まれないとした。

しかし、この機会に相続税法24条評価財産以外の財産についても相続税と所得税の課税の

¹ 最高裁平成22年7月6日判決（民集64巻5号1277頁）。

² 「『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」（以下、脚注において「報告書」という）3頁（平成22年10月22日）。

http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afiedfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf。

考え方を整理するとして、

- ①土地・株式、無体財産権、信託受益権といった財産から生じる将来収入
- ②土地、株式等の値上がり益
- ③定期預金の利子、配当期待権

の3項目を挙げ、相続税と所得税との二重課税問題について検討を行っている。

「報告書」におけるこれらに対する見解を要約すると、以下の通りである。

①土地、株式、無体財産権、信託受益権といった財産から生じる将来収入については、そこから生まれる果実は、「定期金」のように将来収入が事前に確定しているものではない。

したがって、相続時点におけるこれらの財産の相続財産評価額と、実際に相続人当人が受け取ることとなる将来収入が長崎年金事件における「定期金」の事案で判示されたのと同様な意味において「経済的価値において同一」であると考えられることができるかどうかは一概に言えないと考えられ、土地、株式や著作権などについては、「元本」の価値が時間の経過とともに減価せず、地代・配当、印税収入に対する所得税は「運用益」部分に対してのみ課されているとしている³。

また、家屋や特許権の場合では、家賃収入や特許権収入から家屋・特許権の減価償却費相当額が控除されているので、「元本」部分が「運用益」として課税されることはない。

以上を踏まえれば、相続財産となったこれらの財産に対して時価に基づき相続税を課税しつつ、将来に当該財産から生じる収入等に対して所得税を課することは本判決の趣旨に照らしても問題があるとは言えない⁴としている。

②土地、株式等の値上がり益については、土地、株式等を相続した場合、相続税はその時価（被相続人の取得費＋相続時までの増価分）について課税される。被相続人の取得費は所得税法60条に基づき相続人に引継がれることとされており、相続開始後に相続人が当該土地等を譲渡した場合には、取得費からの値上がり益に対して譲渡所得税が課される。この値上がり益には、被相続人の所有期間に係る値上がり益部分も含まれているが、所得税法60条1項は、これに対して所得税を課することを予定している⁵ので二重課税は生じていないとしている。

③定期預金の利子、配当期待権については、満期前の定期預金を相続した場合、（定期預金元本＋既経過利子－既経過利子に係る源泉所得税額相当額）に対して相続税が課税される一方、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。

また、配当基準日と株主総会の間に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いる。

こうした既経過利子及び配当期待権についての財産評価基本通達上の取扱いは、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

³ 「報告書」・前掲注(2) 5頁。

⁴ 「報告書」・前掲注(2) 6頁。

⁵ 「報告書」・前掲注(2) 6頁。

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⁶としている。

しかしながら、相続税・所得税の課税関係において、土地、株式等の値上がり益と定期預金の既経過利子、株式の配当期待権とは本質的に変わることがないにもかかわらず、被相続人に生じている未実現の利得について実現段階で相続人に課税されることについて、土地、株式等の値上がり益については、所得税法60条1項という明文規定がおかれ、定期預金の既経過利子、株式の配当期待権については、法律上の明文規定がないので、現行の取扱いについて、確信的な意味で立法的手当を講じておくことが望ましい⁷という見解を述べている。

II. 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の明確化

「報告書」の提言を受けて、平成23年分以降に相続等により定期預金、株式その他の金融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、配当その他の所得は、実現段階で相続人等に課税する旨の規定が創設された（所得税法67条の4）。

すなわち、居住者が次の①又は②の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その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⁸があるものを除き、その者が引き続きその資産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こととされた。

①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）

②法人に対する時価の2分の1未満の価額の対価による譲渡

このように、確信的規定として新たに所得税法67条の4が創設されたが、これによって二重課税の法的整合性が解決できたかについては疑問である。それについては、後述する。

III. 長崎年金事件を契機に提起された相続土地の譲渡に係る二重課税訴訟の評価

所得税法9条1項16号は、相続・遺贈又は贈与により取得した財産（みなし相続財産を含む）には相続税との二重課税を排除するために、所得税を課さない旨を定めている。

金子宏東京大学名誉教授は、長崎年金事件につき「被相続人が契約者および被保険者である終身生命保険契約の年金払生活保障特約条項に基づき相続人が受け取る年金については、その現在価値に相続税を課し、2期以降に受け取る年金については、その金額から、それに対応する相続税の課税済み金額を控除した収益部分についてのみ所得税の課税対象となると解すべきである」とし、長崎年金事件の上告審である平成22年最判に賛成意見を述べておられる⁹。

⁶ 「報告書」・前掲注(2) 7頁。

⁷ 「報告書」・前掲注(2) 7頁。

⁸ 「別段の定め」とは、棚卸資産の贈与等があった場合にはその贈与等の時における価額により雑所得の総収入金額に算入する規定（所得税法40条等）が該当する。

⁹ 金子宏『租税法』265頁（弘文堂、19版、2014年）。

そして、相続土地の譲渡に係る二重課税訴訟において、二重課税ではないとして、原告納税者の訴えを退けた判決（東京地判平成25年7月26日〔判例集未搭載TAINSZ888-1776〕、東京高判平成26年3月27日〔判例集未搭載TAINSZ888-1844〕現在上告中、以下「当該判決」という）について、最高裁長崎年金事件の考え方を延長すると、相続によって得た財産で相続税の対象とされたものを譲渡した場合における譲渡所得課税においては、被相続人の所有期間中に生じたキャピタル・ゲインには、相続税がすでに課税済みであるから、相続人の所有期間に生じたキャピタル・ゲインに対してのみ課税すべきであるということになろう¹⁰として、当該判決に対して批判的見解を述べておられる。

当該判決は、相続により取得した不動産を譲渡し、当該譲渡の譲渡所得に係る所得税が相続税と二重課税になるか否かが争われた事案である。

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

1. 所得税法60条1項1号の意義

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

2. 所得税法9条1項16号（平成22年改正前は15号）の意義

現行所得税法9条1項16号は、相続等により取得する所得（相続等により取得する財産そのものではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得である）については相続人等に対して、所得税法が所得について反復、継続して発生する所得のみを所得として認識する制限的所得概念とは異なり、相続等によって得た利得も含めて認識する包括的所得概念¹¹を採用しているため、一時所得として所得税を課すべきところ、相続税等が課されるので、所得税を課さないとする規定であると解される。

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

¹⁰ 金子・前掲注(9) 266頁。

¹¹ 金子・前掲注(9) 179頁。

3. 相続不動産の譲渡所得課税と所得税法9条1項16号との関係の考察と平成22年最判の法理からの検討

(1) 不動産の譲渡所得課税と所得税法9条1項16号との関係の考察

シャープ勧告によれば、相続により資産の経済的価値が被相続人から、相続人に移転する際には、①被相続人にみなし譲渡所得税が課税され、②相続人には包括的所得概念から一時所得を認識し所得税が課税され、さらに③相続人には相続税が課税される。ただし②と③については、二重課税排除の観点から、所得税は非課税とされ相続税のみが課税される。

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

現行法では、所得税法59条1項及び所得税法60条1項という別段の定めを設け¹²、譲渡所得課税の繰り延べを規定している。すなわち、所得税法59条1項の反対解釈により、単純な贈与、相続又は遺贈によって資産の移転があった場合には、所得税法33条の適用がないことを明らかにし、所得税法36条に定める総収入金額も生じない。

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

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

(2) 平成22年最判の法理からの検討

平成22年最判は、年金受給権の現在価値に相続税を課し、さらに、個々の年金に所得税を課すことは、実質的に経済的には同一の資産に対して二重に課税するものであるから、所得税法9条1項16号の趣旨により許されないとする原告の主張に対して、原告勝訴の判断を下したのである¹³。

¹² 所得税法59条と同法60条は同時に創設された規定であり、ともに収入金額の計算の特例を定めたものであり、みなし譲渡課税の適用があれば、その時に、贈与者等に時価課税し（59条）、その適用がなければ、後日、取得価額を引継いだ受贈者等に課税する（60条）ことを規定している（酒井克彦「判批」税務事例2013・9〔8頁〕）。

¹³ 昭和38年12月6日の税制調査会答申で、被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権は相続財産として時価により評価し、相続税の課税が行われ、さらに相続人がその年金受給権に基づき支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されこととなっているから、二重課税の弊をまぬかれないとの意見があるとしたうえで、これについては、一般に資産を相続した

平成22年最判は、所得税法9条1項16号にいう相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものとは、相続等により取得し又は取得したとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解され、当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にほかならず、これは相続税又は贈与税の課税対象となるものであるから、16号の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解されるとし、年金受給権の現在価値の価額と残存期間に受けるべき年金総額との差額は、年金受給権を元本とした場合の運用益の合計額に相当すると判示した。

したがって、これらの年金の各支給額のうち現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものということができ、所得税法1項16号により所得税の課税対象とならないと判示し、一方、相続開始後の年金受領に際しては、その運用益相当額についてのみ所得税の課税対象となる旨を判示したのである。

このような相続又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないという平成22年最判の判示から当該判決をみると、当該判決は平成22年最判の事案と区別し、本件における本件非課税規定の適用を否定したという意義があるが、平成22年最判の射程が本件に及ばないとする論拠を明確にしているとは考えられないし、両者を区分している所得税法60条1項の存在についても明確な理論付けが行われているとも認め難いという見解がある¹⁴。

しかし、本件非課税規定は、包括的所得概念から、相続により経済的利得を受けた者が一時所得としての所得課税と相続税課税との二重課税を排除するという規定であり、所得税法60条1項の規定により被相続人に対する譲渡所得課税の繰り延べが図られ、相続人が第三者に相続により取得した財産を譲渡した場合には、被相続人の保有期間中の増加益が実現したものととして、相続人に譲渡所得が課税されると判示した当該判決は、平成22年最判と矛盾する判断ではないと思われる¹⁵。

金子説に対して筆者は与し得ないとはいえ、当該判決に対しては賛否両論の「判批」が公表されており¹⁶、最高裁の判断が待たれるところである（最判平成27年1月16日上告棄却及び上告不受理、納税者敗訴確定）。

際に相続税が課税され、さらに相続人がその資産を譲渡すれば、被相続人の取得価額を基として所得税が課税されるのと同じ問題であるとの認識が表明されていた。しかし、所得税と相続税とは別個の税目であるので二重課税の問題は理論的にはないと考えたとされていた。これが通説となって、課税実務が行われてきたのであった。しかし、平成22年最判により、これまでの二重課税の問題を実質に基づいて判断したことから、本件事案が提起されたと言えよう。

¹⁴ 品川芳宣「判批」TKC税研情報2013年12月号56頁。

¹⁵ 当該判決に批判的見解を述べる論稿は、品川前掲注(14)45頁の外、同種事件である東京地判平成25年6月20日(TAINS所得税Z888-1801)に対する酒井「判批」税務事例2013年9月号1頁、同2013年10月号15頁、佐野幸雄「判批」税と経営2013年9月号20頁がある。

¹⁶ 判決に賛成の論稿は、奥谷健「相続税と所得税による『二重負担』」立命館法学352号123頁(2014年)、関子善信「判批」TKCローライブラリー租税法NO.99(2014年6月)、山田京子「相続した土地を譲渡した場合の相続税と所得税の二重課税の当否」名古屋税務研究所 税務研究VOL.2083頁(2014年)、伊川正樹「譲渡所得税と相続税との調整」(日本税法学会中部地区研究会報告2014年10月)がある。

Ⅳ. 相続した有価証券の譲渡所得税を巡る二重課税問題の検証

有価証券の値上がり益に関しては、シャープ勧告を受けた昭和25年度税制改正により、相続等による資産の無償移転があった場合には、相続人に対する相続税課税とは別に、被相続人段階の資産所得に対する課税の無制限の繰り延べを防止する観点からみなし譲渡課税を行うこととされた。しかしながら、キャッシュ・フローがない中で相続税と所得税の負担が生じることは相続人に酷であることから、昭和27年度税制改正においてみなし譲渡課税を廃止し、現在の取得価額引継ぎ方式に改められたものであって、こうした沿革を踏まえると、現行税制は有価証券の相続時までの増価分が相続税、所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提にしている。

相続により取得した有価証券を譲渡した場合における相続税と譲渡所得税との二重課税を巡る訴訟はまだ見受けられないが、被相続人が所有していた有価証券については、包括的所得概念のもとでは、相続人の所得の増加であるので所得課税がされるべきところ、所得税法9条1項16号の規定により所得税は非課税とされているのである。

一方、所得税法60条により、相続人に被相続人の有価証券の取得費等が引き継がれ、被相続人が所有していた間のキャピタル・ゲインについては、未実現所得であるとして、相続人が当該有価証券を譲渡するまで繰り延べられる。そして、相続人が譲渡した際に被相続人の有していた期間のキャピタル・ゲインと相続人が有していた間のキャピタル・ゲインとが通算されて有価証券の譲渡所得税がなされるのであり、したがって、相続土地のキャピタル・ゲイン課税と同様に、二重課税が発生していると言うことはできないと解される。

Ⅴ. 相続した預貯金・上場有価証券と相続人が受け取った預貯金金利・配当金に関する二重課税問題の考察

相続税課税において、相続開始時の預貯金の元本のみならず未実現の既経過利子並びに株式の元本のみならず配当期待権も課税の対象とされている。これについて「報告書」では、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としている¹⁷。しかしながら、これはいささか論証に乏しい見解と思われる。以下、検討を加える。

1. 利子所得（既経過利子）についての検討

相続税における預貯金の評価は、課税時期における預入高と同時期現在において解約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（以下「既経過利子評価額」という）との合計額によって評価する（財産評価基本通達〔以下「財基通」という〕203）こととされている。この既経過利子評価額については、相続時に相続税の課税対象となり、実際の利子受取時に相

¹⁷ 「報告書」・前掲注(2) 7頁。

続人に対して所得税が課税されるため、相続税と所得税との二重課税となるのではないかという問題がある。

しかし、この既経過利子評価額については、二重課税は生じないと考える。その根拠は、既経過利子評価額については、財産評価基本通達に定められているように、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なっている。この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ているということは、被相続人において相続開始時の利子相当額に対して利子所得課税が行われ、手取り金額が相続税の課税対象となっているからである。

換言すれば、相続開始時の利子を未収利子として相続税の課税対象としたうえ、源泉所得税相当額を債務控除として相続税の課税対象から控除しているとも考えることができる¹⁸。一方、相続人においては、実際の利子受取時に源泉所得税を控除され、控除後の金額を受け取ることになる。ここが論点であるが、相続税の課税対象となった既経過利子評価額と相続人が受け取った税引後の利子とが重複する部分の金額については、実際の利子所得の課税対象となる者は相続人であるが、これは課税技術上の問題だけであって、実質は相続人が被相続人の未収利子を受け取り、被相続人の債務である源泉所得税相当額を支払い、差引き後の金額を受け取っていると考えることができる。実際は相続開始時から預貯金の満期時又は解約時までの利子が増加し、相続人において受け取ることになるのであるが、増加した部分の金額については、言うまでもなく、相続人の所得であり相続人が負担すべき源泉所得税となるだけである。

ただ、この既経過利子については、利子所得が総合課税ではなく源泉分離課税の対象となっているために、被相続人と相続人との間に利子所得に対する税率の差異がなく、結果として二重課税になっていないのである。

2. 配当所得（配当期待権）についての検討

相続税における配当期待権の評価は、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を控除した金額によって評価する（財基通193）こととされている。この配当期待権についても相続開始時に相続税の課税対象となり、実際の配当金受取時に相続人に対して所得税が課税されるため、既経過利子と同様に相続税と所得税との二重課税の問題が考えられ得る。

配当期待権とは、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が（財基通168（7））、配当期待権についての問題は、配当金を受け取る権利は権利確定日に確定し、配当所得の収入金額の収入すべき時期は、剰余金の配当等については、当該剰余金の配当等について定めたその効力を生ずる日による（所得税基本通達〔以下「所基通」という〕36-4）となっていることから生ずる。この点、配当所得の収入金額の収入すべき時期が、権利確定日であれば二重課税の問題は生じないのであるが、現行の所得税法で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（所得税法24条2項）と規定しているのみであり、前述の通り、配当所得の収入金額の収入すべき時期は、剰余金の配当等については、当該剰余金の配当等について定めたその効力を生ずる日に

¹⁸ 山名隆男教授は、積極財産と消極財産として、源泉所得税が租税債務であるという考え方を示しておられる「実現前権利の課税問題」立命館法学352号531頁（2013年）。

よることが通達に委ねられている（所基通36-4）。これにより、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相続が開始した場合には、配当期待権として相続税を課税し、配当金交付の効力が発生する日をもって相続人に所得税を課税することとしているのである（所基通36-4）。

配当期待権も既経過利子と同様にその評価については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を控除した金額となっており、この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ているということは、被相続人において相続開始時の配当金を受けることができる権利に対して配当所得課税が行われ、源泉所得税を控除した手取り金額が相続税の課税対象となっている¹⁹と考えることができる。

ということは、相続開始時の配当金を受けることができる権利を未収配当として相続税の課税対象としたうえ、源泉所得税相当額を債務控除として相続税の課税対象から控除しているとも考えることができるのである²⁰。一方、相続人においては、実際の配当金受取時に源泉所得税を控除され、控除後の金額を受け取ることになる。

配当期待権についてもここが論点となるのであるが、相続税の課税対象となった配当期待権と相続人が受け取った税引後の配当金とが同額であれば、実質は相続人が被相続人の未収配当を受け取り、被相続人の債務である源泉所得税相当額を支払い、差引き後の金額を受け取っていると考えることができる。

この点、「報告書」では、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²¹として、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としている。

しかし、この考え方は上場株式等に係る配当等で確定申告不要制度（租税特別措置法8条の5第1項2号）を選択し、被相続人と相続人との間に配当所得に対する税率の差異が生じない上場株式等に係る配当等の場合に限って成立するものであって、非上場株式に係る配当期待権については二重課税問題が残ることになるのである。

このように、非上場株式に係る配当期待権の評価においては、一律の源泉徴収税率が適用されることになるが、非上場株式の配当については総合課税となるため、一定金額以下の少額配当で確定申告不要制度（租税特別措置法8条の5第1項1号）を適用した場合を除き、効力が発生する日の属する年における相続人の所得税率が適用されることとなり、相続人において、被相続人の未収配当を受け取り、被相続人の債務である源泉所得税相当額を支払い、差引き後の金額を受け取っているとは言えず、相続人が、被相続人が負担すると考えられる債務である源泉所得税相当額を超える所得税を負担しなければならないことも想定されるため、非上場株式に係る配当期待権の場合には、相続人に相続税と所得税とが二重に課税される結果、同一の経済的価値に対し二重課税が生じていると言えよう。

¹⁹ 山名・前掲注(19) 531頁。

²⁰ 山名隆男教授は、配当期待権を例に挙げ、「予想配当金の金額が課税価額（積極財産）、配当金に係る所得税額が租税債務（消極財産）」として考え、「結果として配当期待権の課税価格を財産評価基本通達によって評価して課税遺産総額を計算したのと同じである。したがって、二重課税は生じない」と述べている。しかし、ただし書きにおいて、「これは、当該配当金の受領者と所得税の納税義務者は被相続人と解しているからである」と限定を加えておられる（山名・前掲注(19) 531頁）。

²¹ 「報告書」前掲注(2) 7頁。

おわりに

平成23年度の税制改正で新設された所得税法67条の4は、「居住者が所得税法60条1項各号（贈与等により取得した資産の取得費等）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」と規定し、既経過利子及び配当期待権についても相続税と所得税との二重課税は生じないとの立法的手当が講じられたと言う²²。

しかし、本手当によって、相続税と所得税との二重課税問題が解決したとは言えないと考える。所得税法67条の4においては、同条に規定する利子所得の基因となる資産を取得した場合には、立法趣旨も歴史的な背景も関係なく、その後、相続人が引き続き当該資産を所有していたものとみなして、利子所得が相続人に課税されることになるが、所得税法67条の4の規定は、実際の利子受取時に相続人に利子所得を課税することを規定しただけであって、既経過利子について相続税が課税され、実際の利子受取時に相続人に利子所得として所得税が課税されているという二重課税の状態を排除する規定とはなっておらず、同一の経済価値に対して、相続税と所得税が二重に課税されていることに変わりはなく、違法性がないとは言えないからである。

既経過利子については、実質は相続人が被相続人の未収利子を受け取り、被相続人の債務である源泉所得税相当額を支払い、差引き後の金額を受け取っていると考えられ、結果として二重課税となっていないだけである。

一方、非上場株式の配当期待権は、上場株式と同様に予想配当の金額から当該金額について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で評価することとされており、実際に相続人が非上場株式の配当金を受領した場合には、年10万円以下の申告不要制度を選択した場合を除き、総合課税が強制され、源泉徴収されるべき所得税の額に相当する金額（20.315%）を超える場合には、二重課税が生ずる結果となっていると言わざるを得ない。「報告書」を受けた確認的立法手当としての所得税法67条の4では、所得税法9条1項16号違反は解消されないのである。

最後に、本稿は、筆者が勤務する名古屋商科大学大学院におけるゼミ指導生である山本博之氏の修士学位論文「相続税と所得税との二重課税についての考察」において、山名隆男「実現前権利の課税問題」立命館法学352号531頁（2013年）論文に着眼し、山名論文が既経過利子や配当期待権は相続税の課税対象とすべきではないと結論づけておられるのに対して、これらは課税財産とすべきであり、既経過利子や上場有価証券に係る配当期待権には二重課税が生じておらず、所得税法64条の4の規定を設けたとしても、唯一、非上場株式の配当期待権には二重課税が生じていることを論証した優れた業績に示唆を受けたものであることを述べておきたい。

²²『改正税法のすべて 平成23年版』201頁（大蔵財務協会、2011年）。