

平成28年1月12日判決言渡し

平成27年（行コ）第85号 通知処分取消請求控訴事件

## 主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 阿倍野税務署長が控訴人らの平成22年分所得税に係る更正の請求に対して平成23年8月30日付けでした更正をすべき理由がない旨の各通知処分をいずれも取り消す。

### 第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人らが、亡A（以下「本件被相続人」という。）から破産手続中の会社の株式を相続により取得し、その相続税を納付した後、その株主として残余財産分配金を取得したことを前提として、同分配金に係る所得のうち資本金の額を除いた分を所得税法25条1項3号のみなし配当金として配当所得の金額に計上して平成22年分所得税の確定申告をし、その後、同のみなし配当金に係る所得部分は、同法9条1項16号の規定（以下「本件非課税規定」という。）により所得税が課されないことを理由として、阿倍野税務署長に対し、同年分所得税の更正の請求をしたところ、同署長から、平成23年8月30日付けで、更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分」という。）を受けたことから、被控訴人に対し、本件各通知処分には上記理由により取り消されるべき事由があるとして、その取消しを求める事案である。

原審は、控訴人らの請求をいずれも棄却したことから、これを不服とする控訴人らが控訴した。

- 2 関係法令の定め等、前提事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、次の

とおり補正し、後記3のとおり当審における当事者の補充主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1ないし3（原判決3頁1行目から19頁16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9頁18行目の「8250円」の次に「。前記4億0769万6500円〔原判決第2の2(5)〕の2分の1相当額。」を、19行目の「6037円」の次に「。前記1株当たりの資本金等の額500円の4万5000株分に相当する2250万円に、配当等とみなされる額の総額1億7906万6037円〔原判決第2の2(8)〕を加えた額。」をそれぞれ加える。
- (2) 原判決10頁15行目の「決定等」の次に「（会社法504条1項）」を加える。

### 3 当審における当事者の補充主張

#### (1) 控訴人らの補充主張

控訴人らの本件各みなし配当所得に対して所得税を課すことは、以下のとおり、本件非課税規定に反し、違法である。

ア 控訴人らは、本件相続により本件株式を取得したとして、相続税を賦課されているところ、本件会社は、本件相続当時、破産手続中であつた。破産手続ないし清算手続中の会社の株式が表象するものは、抽象的な残余財産分配請求権であつて、同請求権は、清算終了時に清算人の決定等がされるまでは、その存否を含め、具体化していない抽象的な権利に過ぎない。したがって、かかる株式自体に固有の経済的価値があるとはいえない。

控訴人らは、本件株式を相続した際、それによって何らの所得も得ていないが、財産評価基本通達189-6（清算中の会社の株式の評価）に基づき、本件会社の残余財産の分配見込金額の相続開始時の価額、具体的には本件各分配金の経済的価値が、相続税の課税価格計算の基礎に算入され、相続税の課税がされたため、これを納付した。なお、同通達は、清算中の

会社の株式の経済的価値がその残余財産以外に存在しないことから、将来実現する残余財産分配金が控訴人らに相続されたものとして、その見込金額を相続税の課税価格計算の基礎に算入し、本件各分配金の経済的価値に対する相続税を課税したものである。仮に、同通達がなければ、本件株式に相続税を課税する根拠はない。

このように、控訴人らに現実に分配された本件各分配金の経済的価値については、既に相続税の課税価格計算の基礎に算入され、相続税が課税されている。ところが、本件では、同相続税の課税をした後、本件各分配金（資本金などの額を除く。）について所得税を課税するという二重課税となっている。

本件非課税規定の趣旨は、既に相続税の課税対象とされている経済的価値について、所得税を課税しないというものである。本件の場合も、実務上、相続開始時に支給が確定していない賞与等について、その経済的価値を相続税の課税価格計算の基礎に算入し、所得税は課税しないとされているのと同様に解するべきである。

イ(ア) 被控訴人は、後記(2)イのとおり、相続税と所得税とで課税対象が異なり、残余財産分配は、キャピタルゲインの実現である旨主張する。しかし、本件では、両税の課税対象となる経済的価値が本件会社の「残余財産の経済的価値」であって、同じである。本件株式自体に価値がないことは、上記アのとおりであり、被相続人の保有期間中の本件株式の増加益及び留保利益は、結局、本件各みなし配当金それ自体である。本件会社が、破産手続中ないし清算手続中の会社であること、本件が残余財産分配の問題であって、株式の譲渡の問題でないことからして、本件株式が、キャピタルゲインを生じるような性質を有する資産であることを前提に本件各みなし配当所得をキャピタルゲインと解することは誤りである。

(イ) また、被控訴人は、後記(2)イのとおり、所得税法67条の4を根拠とする主張もする。しかし、みなし配当所得とされる残余財産分配金は、同条の対象に含まれないし、仮に、含まれるとしても、同条は、平成23年分以降の所得税について適用され、平成22年度の所得が問題となる本件には適用がなく、遡及効が認められないことがない。

(ウ) そして、被控訴人は、後記(2)イのとおり、本件各みなし配当所得に所得税を課税しないと公平に反する旨主張する。しかし、本件のように、相続開始後にみなし配当金が支払われると、その全額について相続税と所得税が課税され、みなし配当金中の所得税額相当部分にまで相続税が課税されるから、かえって不公平な結果がもたらされる。

## (2) 被控訴人の補充主張

ア 控訴人らの本件各みなし配当所得については、以下のとおり、本件非課税規定を適用することができないし、その趣旨を及ぼす余地もない。

イ 本件の相続税の課税対象は、控訴人らが本件相続により取得した本件株式である。

他方、本件における所得税の課税対象は、本件各みなし配当所得であり、被相続人の保有期間中の本件株式の増加益及び留保利益並びに控訴人らの保有期間中の本件株式の増加益である。控訴人らが取得した残余財産の分配は、本件会社に長年にわたって蓄積された含み益の分配であり、キャピタルゲインが実現したものである。所得税法60条は、課税の繰延べを定め、相続時における相続財産に対する課税とは別に、資産の値上がり益や含み益が具体的に顕在化した際に、その時点で課税することを定めているし、本件相続時に施行されていないものの、同法67条の4が、相続等による株式に係る未実現の配当所得等について、その実現時に相続人に課税する旨確認的に定めていることからしても、所得税法は、本件各みなし配当所得に対する課税を当然に予定しているといえる。

本件非課税規定は、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二重課税を排除したものであるが、相続等によらない所得についてまで所得税を非課税とするものではない。

本件において、相続税が課税対象としたのは、本件株式で、所得税が課税対象としたのは、本件各みなし配当金であって、経済的価値が異なっていること、本件各みなし配当金が、相続後に相続等とは異なる原因によって発生し、支払われたものであることからして、本件各みなし配当所得に対して本件非課税規定を適用することはできないし、その趣旨を及ぼす余地もない。

そもそも、本件各みなし配当所得に所得税を課税しないとすると、偶々、相続開始前に本件会社の清算が完了していた場合には、被相続人が取得するみなし配当所得に対して所得税が課税されることになるところ、両者の間に著しい不公平をもたらすことになる。

ウ(ア) 控訴人らは、前記(1)アのとおり、本件株式に固有の経済的価値がない旨主張する。しかし、株式は、会社の価値を表象するもので、自益権と共益権を有し、それ自体、固有の経済的価値を有するものであって、このことは、当該会社が破産手続中であることによっても変わらない。とりわけ、本件会社は、本件相続当時、破産手続中であつたものの、債務超過の状態になかったから、本件株式に固有の経済的価値がないとはいえない。

(イ) 控訴人らは、前記(1)アのとおり、相続税の課税に際し、財産評価基本通達189-6(清算中の会社の株式の評価)によって、経済的価値がない本件株式への課税がされたかのような主張をする。しかし、同通達は、相続税法22条にいう相続財産の時価の算定方法を定めているに過ぎない。

(ウ) 控訴人らは、前記(1)アのとおり、相続開始時に支給が確定していない賞与等と同様に解すべき旨主張する。しかし、同賞与等の場合は、相続人が、相続財産として当該賞与等を取得するときに、当該賞与等そのものに対して相続税が課税されているので、本件みなし配当所得とは場面を異にしている。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 原判決の引用等

当裁判所も、控訴人らの請求は、理由がないからこれをいずれも棄却すべきものと判断する。その理由は、原判決を次のとおり補正し、後記2において当審における当事者の補充主張に対する判断を加えるほかは、原判決「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」の1（原判決19頁18行目から25頁11行目まで）に認定説示したとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決20頁14行目冒頭から21頁13行目末尾までを削除する。
- (2) 原判決22頁13行目の「ではない」を「できない」と改める。
- (3) 原判決24頁15行目の「終了して」から16行目の「解すべきであつて」までを「終了するときに具体的に生じるものであつて」と改め、22行目冒頭から25頁3行目末尾までを削除する。

#### 2 当審における当事者の補充主張に対する判断

- (1) 控訴人らに賦課された相続税の課税対象が本件株式であったことについて

ア 控訴人らは、控訴人らの補充主張アのように、本件相続当時、破産手続中であった本件会社に係る本件株式に固有の経済的価値はないが、財産評価基本通達により、本件各分配金の経済的価値が相続税の課税価格計算の基礎に算入され、相続税の課税がされたため、本件各分配金の経済的価値に対する相続税を納付した旨主張する。

イ しかし、本件において、控訴人らが、本件相続によって本件株式を取得

し、その取得時における価額に相当する経済的価値を得たことによって、その担税力が増加したことは明らかである。確かに、債務者が法人である場合の破産手続が、支払不能又は債務超過（債務者が、その債務につき、その財産をもって完済することができない状態をいう。）にあるときに開始されること（破産法15条1項、16条1項）からすると、一般に、同手続がされている会社の株式には、経済的価値があると認められないことが大半であるが、破産手続開始決定が取り消される場合があり得ること

（同法33条1項）及び本件のように当該破産手続が終了した後、なお清算会社に財産が存在する場合があり得ることを踏まえると、破産手続開始決定がされたという事情のみから直ちにその会社の株式に経済的価値がないということとはできない。また、破産手続開始の原因が上記のように定められていることからすれば、通常の大半の事例においては、同株式の評価を、財産評価基本通達189-6に基づいて清算による残余財産分配見込額の推計計算をした場合に多額の残余財産の分配が見込まれることがないが、本件株式は、原判決を引用して認定した前提事実（原判決第2の1(5)）のとおり、本件相続当時、同推計計算をすれば、合計4億0769万6500円（控訴人各自につき2億0384万8250円）という多額の残余財産の分配が見込まれる、相応の経済的価値があるものであった。控訴人らは、本件相続によって、かかる経済的価値を有する本件株式を取得したのであるから、同取得につき、本件株式を課税対象として、相続税法所定の相続税を賦課されるべきこととなる。

したがって、本件株式に固有の経済的価値がないとする旨の控訴人らの主張は、前提を欠き、採用できない。

ウ なお、控訴人らは、上記アのとおり、財産評価基本通達によって、本件各分配金の経済的価値に対する相続税の課税がされた旨主張する。しかし、本件株式それ自体に上記イで認定説示したとおり経済的価値があったと認

められること、本件相続当時、本件清算手続自体が開始されておらず、本件各分配金が未だ存在していなかったこと、財産評価基本通達は、あくまで財産の評価方法について定めたものであって、同通達に基づき課税対象が定められるものでないことを踏まえると、控訴人らの上記主張は、採用できない。

(2) 控訴人らに賦課された所得税の課税対象がみなし配当所得であったことについて

ア 控訴人らは、控訴人らの補充主張ア及びイ(ア)のように、本件株式に固有の経済的価値がないことを前提に、本件では、相続税も、所得税も、同じ残余財産分配請求権という経済的価値に対して課税されている旨主張する。

イ しかし、本件株式に固有の経済的価値がないといえず、本件で、相続税の課税対象が本件株式であったことは、上記(1)イ及びウで認定説示したとおりである。

また、本件会社の株式は、その額面が1株500円であり、当初、その4万5000株(控訴人1名当たりの持株数)に相当する会社財産は、2250万円に過ぎなかったはずであるにもかかわらず(前記引用に係る原判決第2の2(5))、その後、経営がされ、利益が配当されずに内部留保されてきた結果、清算時には、1株当たり、資本金相当の500円を3979円24銭超える財産的価値を有していたのであり、同株式について、残余財産の分配がされ、控訴人らは、各2億0156万6037円の分配を受け、同額から上記資本金相当分の2250万円を控除した各1億7906万6037円のみなし配当金を得ている。そして、原判決を引用して認定説示したとおり、所得税法25条1項3号が、株主等が法人の残余財産の分配を受けた場合、資本金等の額を超える部分の金額にかかる金銭その他の資産をみなし配当所得として、所得税の課税対象とする旨定めてい

て、同金銭その他の資産が、当該株主が株主であった期間に係るものに限  
定される旨定めていないこと（原判決第3の1(2)イ）からすると、控訴  
人らが得た上記各1億7906万6037円のみなし配当金は、同号によ  
り所得税の課税対象となるものであって、控訴人らが、本件株式を相続に  
より取得し、その後に残余財産の分配を受けた場合であっても、この理は  
変わらないと解するのが相当である。かかる解釈は、本件に適用はないも  
のの、所得税法60条が、事業所得、山林所得、譲渡所得及び雑所得の金  
額の計算について、相続等がされた場合は、その者（相続であれば相続人）  
が引き続きこれを所有していたものとみなすとして課税の繰延べを定め、  
平成23年法律第82号による改正により設けられた同法67条の4が、  
利子所得、配当所得、一時所得及び雑所得の基因となる資産を相続等で取  
得した場合について、原則として同様に扱う旨定めたことから、所  
得税法が予定した合理的解釈であると裏付けられるものである。

以上の事情を踏まえると、控訴人らに賦課された所得税の課税対象は、  
本件会社に係る残余財産分配請求権ないしこれに基づいて交付を受けたみ  
なし配当所得であり、相続税の課税対象とは異なるものであったと認めら  
れる。したがって、控訴人らの上記アの主張は、前提を欠き、採用できな  
い。

ウ 控訴人らは、前記控訴人らの補充主張イ(ア)のように、本件会社が、破  
産手続中ないし清算手続中の会社であることや、本件が、株式の譲渡とは  
異なる残余財産分配の問題であることから、本件株式が、キャピタルゲイ  
ンを生じるような性質を有する資産であるとはいえないし、本件各みなし  
配当所得をキャピタルゲインと解することができない旨主張する。しかし、  
本件株式に固有の経済的価値がないといえないことは、前記(1)イで認定  
説示したとおりであり、現に、みなし配当所得というべき残余財産の分配  
がされている以上、控訴人らの上記主張は、前提を欠き、採用できない。

なお、控訴人らは、所得税法67条の4を遡及的に適用し、それを根拠とすることが許されない旨主張する。しかし、本件各通知処分について、同条が適用されているものではない。したがって、控訴人らの上記主張も前提を欠き、採用できない。

(3) 本件非課税規定の適用ができないことについて

ア 本件非課税規定は、当該財産の取得によりその者に帰属する所得が、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にほかならず、これが相続税等の課税対象となるものであることを前提に、相続税等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等と所得税の二重課税を排除した趣旨と解される

(平成22年最判)。そして、控訴人らは、控訴人らの補充主張アのように、本件各分配金の経済的価値が、相続税の課税価格計算の基礎に算入されて相続税が課税されているので、これに所得税を課すことは、二重課税に相当し、本件非課税規定に反し、許されない旨主張する。

イ しかし、本件では、相続税と所得税の課税対象が異なっていて、所得税の課税対象である本件各みなし配当金が相続により取得されたもの(所得税法9条1項16号)に該当しないこと、確かに、本件では、本件株式の評価において、財産評価基本通達189-6に基づき、清算による残余財産分配見込額の推計計算がされているが、これはあくまでかかる方法によって本件株式の評価をしたに止まり、本件各みなし配当金を含む本件各分配金について相続税が課税されたものでないこと、所得税法が、本件株式の相続による取得とは別に、みなし配当所得が認められる場合に、同所得に対する課税を予定していることは、いずれも前記(1)及び(2)で認定説示したとおりである。

したがって、平成22年最判は、本件と事案を異にするものであるといわざるを得ず、控訴人らの上記アの主張は、前提を欠き、採用できない。

ウ なお、控訴人らは、控訴人らの補充主張アのように、相続開始時に支給が確定していない賞与等の場合に所得税が課税されないのと同様に解すべきである旨の主張もする。しかし、同主張は、雇用主に対する賞与等支払請求権という一つの経済的価値しか存在しない例を前提とするものであり、本件のように、本件株式と本件各みなし配当金という別個の経済的価値が存在している場合を前提としていないものである。したがって、控訴人らの上記主張は、前記(1)及び(2)の認定説示を左右するに足りず、採用できない。

(4) 控訴人らが主張する課税の不公平について

控訴人らは、控訴人らの補充主張イ(ウ)のとおり、本件では、相続税の課税価格計算の基礎に本件各分配金を算入する際、その支払時に控除されるはずのみなし配当金中の所得税額相当部分を含む本件各みなし配当金の全額が算入されていながら、本件各みなし配当所得について所得税を課すことは、相続開始前にみなし配当金が支払われた場合と比べ、不公平である旨主張する。

しかし、同主張のような不公平が生じるとすれば、その原因は、相続税の課税価格計算の基礎に本件各分配金を算入する際、その支払時に控除されるであろうみなし配当金中の所得税額相当部分を含む本件各みなし配当金の全額が算入されたという、相続税の課税対象の評価に原因があったことに帰するのであり、この点を捉えて、本件各みなし配当所得に所得税を課すことが違法ないし不当であるということとはできない。かえって、前記(1)及び(2)で認定説示したとおり、控訴人らが、それ自体に固有の経済的価値がある本件株式を相続し、かつ、本件会社に内部留保されてきた利益を残余財産分配によりみなし配当所得として得ていることからすると、偶然、本件相続当時、本件会社について破産手続がされていたとの理由で、通常であれば賦課されるべき後者に係る所得税の課税がされないとなれば、課税の不均衡が生じる

ともいえる。また、仮に、控訴人らが主張するとおり、本件各みなし配当所得に所得税を課税しないとすると、偶々、相続開始前に本件会社の清算が完了していた場合には、被相続人が取得するみなし配当所得に対して所得税が課税されることになるのと比して、偶然の事情によって両者の間に著しい不公平をもたらすことになる。

したがって、控訴人らの上記主張は、採用できない。

(5) まとめ

以上によれば、控訴人らの本件各みなし配当所得について本件非課税規定を適用せず、所得税を課したことは適法であり、他に控訴人らの更正の請求に理由があると認めるに足りる証拠はない。

3 結論

以上によれば、本件各通知処分が違法であるとは認められず、控訴人らの本件請求は、理由がないからこれをいずれも棄却すべきである。

よって、原判決は、相当であり、本件控訴は、理由がないからこれをいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 中 村 哲

裁判官 山 田 健 男

裁判官 堀 部 亮 一