

清算株式会社の株式を相続した場合の相続税と所得税の関係

【文 献 種 別】 判決／大阪地方裁判所

【裁判年月日】 平成 27 年 4 月 14 日

【事 件 番 号】 平成 24 年（行ウ）第 292 号

【事 件 名】 通知処分取消請求事件

【裁 判 結 果】 棄却

【参 照 法 令】 所得税法 9 条 1 項 16 号・25 条 1 項 3 号・60 条

【掲 載 誌】 裁判所ウェブサイト

LEX/DB 文献番号 25447418

事実の概要**1 本件会社倒産の特異性**

本件事案の特徴は、相続税の課税対象が破産宣告を受けて清算手続中の会社の株式であったにもかかわらず、通常の倒産会社の株式と異なり、相続税評価の段階から清算により多額の残余財産分配金が発生すると評価されて相続税額が算定され、しかも、その後の清算手続によって実際にもそれとほぼ同額の残余財産分配金が支払われたという点にある。通常の会社倒産とは様相を異にする本件事案の経緯は、以下の通りである。

2 相続税の申告

(1) 相続開始 平成 16 年 10 月に裁判所の破産宣告を受けて B 会社の清算手続が開始されたが、その直後に B 会社に対する元従業員・労働組合による損害賠償請求訴訟が提起され、解散による清算手続が終了したのは、労働組合等との和解が成立したのちの平成 22 年 2 月であった。この破産宣告から清算手続終了に至るまでの間に、B 会社の全株式 9 万株（以下、本件株式という）を所有する被相続人 A が平成 18 年 10 月 29 日に死亡するところとなり、その相続人である妻 C と唯一の子 D が、本件株式を含む相続財産を取得した。

(2) 相続税の申告 平成 19 年 5 月 15 日には B 会社の清算手続が開始されたが、相続税の法定納期限までに清算手続が終了しなかったことから、相続人は同年 8 月 28 日に、本件株式の相続税評価を財産評価基本通達 189－6（清算中の会社の株式の評価）に基づき、清算による残余財産分配見込み額（本件会社の破産残余引継金から、清算手続開始後に見込まれる不動産の売却等に係る収入や固定資産税の納付等に係る支出及び清算所得に

対する税額などを加減算して計算したもの）をもって、本件株式の価格として申告をおこなった。

3 清算手続の終了とみなし配当

平成 21 年 11 月に労働組合等との裁判上の和解が成立（和解金：合計 2,400 万円）し、平成 21 年 12 月には、平成 16 年 10 月解散の B 会社の法人税に係る清算確定申告書が提出され、最後に平成 22 年 2 月 10 日に相続人である株主に対して、解散による残余財産分配金が支払われ本件清算手続は終了した。

そこでの分配金は 2 人の相続人に各 2 億 0,156 万 6,037 円であったが、そのうちの 2,250 万円は相続株式の資本金等に相応するもの（1 株あたり 500 円×4 万 5 千株）であり、この額を超える支払い部分の 1 億 7,906 万 6,037 円が所得税法 25 条 1 項 3 号によるみなし配当（法人の解散による残余財産の分配金額が資本金等を超える部分を配当とみなして課税）とされ、それぞれに 20% の源泉徴収がなされた後に支払いがなされるところとなった（なお、清算手続終了前の相続税評価の段階での各相続人の残余財産分配金の見込み額のうちの、資本金等を超える額に相当するものは、清算終了時点で確定した上記の額よりも各約 240 万円ほど高めに評価されて相続税の算定がなされている）。

4 更正の請求と訴訟提起

本件各相続人は、平成 23 年 3 月 12 日に、上記のみなし配当とされる部分の額を配当所得（以下、本件みなし配当所得という）として、平成 22 年分の所得税の確定申告書を提出した。その後、平成 23 年 4 月 27 日に配当所得をゼロ円とする取得税の更正の請求をおこなうところとなったが、これを認めない旨の通知処分がなされたことから、本件各相続人（原告ら）は不服審査の前置

手続を経て、国を被告として通知処分の取消訴訟を提起した。

原告らが、更正の請求の理由として主張したのは、本件の残余財産分配金のうちのみなし配当所得とされた部分は、非課税所得を定める所得税法9条1項16号の、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」に該当するものであり、所得税の対象にならないとするものである。

5 裁判所の審理の経緯

第一審の大阪地裁判決は、以下の「判決の要旨」に示す理由でもって請求を棄却した。これに対しては控訴がなされ、大阪高裁（大阪高判平28・1・12LEX/DB25448123）でも第一審判決が維持され、原告ら（控訴人ら）の請求は棄却された。高裁判決は、事実認定や判決の論理構成につき、地裁判決を維持するものであることから、以下では地裁判決を紹介・検討の対象とする。

判決の要旨

1 本件みなし配当所得の非課税規定該当性

(1) 所得税法の非課税規定の趣旨 所得税法9条1項16号の「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」とは相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。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。

(2) 所得税法の非課税規定の本件への適用

B会社は本件相続開始当時、未だ破産手続が行われており、本件清算手続の開始前であって、債務も確定されておらず、残余財産の有無やその額も確定していなかったことからすれば、残余財産分配請求権を基礎とする本件各分配金に係る債権が既に具体的に発生していたということできない。また、原告らが本件相続により取得した本件株式の評価を本件各分配金の見込み額としたことは、本件相続時における本件株式の時価を客観的

に評価する上で、清算による残余財産分配金の推計をしたにすぎず、この事実をもって、本件相続によって原告らが未だ具体的には発生していない本件各分配金に相当する経済的価値を相続によって取得したということとはできない。

そうすると、原告らが本件相続によって取得したのはあくまで本件株式というべきであり、本件各分配金に相当する経済的価値を本件相続によって取得したということとはできない。

2 みなし配当課税の趣旨と非課税規定との関係

(1) みなし配当課税の趣旨 所得税法25条1項3号のみなし配当課税規定の趣旨は、清算手続が終了した法人の残余財産を株主等に対して分配することは形式的には法人の利益の配当には当たらないものの、当該法人が設立されてから清算に至るまでに社内に留保されていた利益積立金が、残余財産の分配という形をとって、法人の外に流出するものであるから、実質的には利益の配当に相当するといえることができるため、株主等が残余財産の分配として受けた経済的利益を配当とみなして課税することにしたものと解される。

株主等が法人の清算によってそれまで当該法人に留保されていた利益を残余財産の分配として受けたことを課税対象とするのであるから、当該法人の株式を相続人が相続した場合における株式についての相続税の課税とは課税対象を異にするものである。

また、上記みなし配当課税は法人に留保されていた利益の分配を原因として実現した経済的利益を課税の原因とするものであるから上記みなし配当課税の対象となる経済的利益は、本件非課税規定にいう相続等を原因として取得したものではなく、相続税との二重課税に当たるといえることができない。

(2) 相続等で取得した資産の譲渡に係る課税の繰り延べ（取得費の引き継ぎ）とみなし配当所得 相続で取得した資産の譲渡につき、被相続人の取得費を引き継ぐとの課税の繰り延べに関する規定（所得税法60条）では、相続した株式の留保利益に対する課税を繰り延べる規定はない（筆者注：本件には適用がないが、平成23年改正により、現行所得税法は67条の4において、配当所得の起因となる資産を相続等で取得した場合にも取得費を引き継ぐことを原則とする規定が置かれた）から、被相続人が株式を保有していた期間における留保利

益（みなし配当金）に相当する経済的価値について課税するとしても、これは当該株式を相続した際に相続税として課税することを所得税法が予定しているものと原告らは主張している。

しかし、被相続人が株式を保有していた期間中に法人の内部に留保された利益について、相続開始後に、当該法人の株式を相続により取得して残余財産の分配を受けた相続人に対して、みなし配当所得として上記株式に対する相続税とは別に所得税を課税することは、所得税法 25 条 1 項 3 号から導かれるものというべきであり、かかる解釈が、本件非課税規定によって妨げられるものと解することはできない。

3 平成 22 年最判と本件各みなし配当金に係る配当所得課税の関係

本件各分配金は、本件会社の清算手続が終了して初めて具体的に成立するものと解すべきであって、原告らが本件相続によって取得したものということはできない。本件各みなし配当金に係る所得も、本件会社に留保されていた積立利益が本件会社の外に流出するときに初めて、被相続人が保有していた期間中の未実現の留保利益相当分も含めて、相続人らに対する課税所得として生じるものというべきであるから、本件相続によって原告らが取得した経済的利益ということとはできない。

そして、平成 22 年最判（筆者注：この判決内容については、以下の「判例の解説」を参照）は本件とは事案を異にするものであって、平成 22 年最判によっても、本件各みなし配当所得に対して所得税を課すことが妨げられることはない。

判例の解説

一 本件の争点

原告らが相続した清算手続中の株式を、見込み額ということから若干の数値の差異があるとはいえ、残余財産分配金で評価して相続税を課税しておきながら、清算手続により最終的に確定して原告らに支払われた残余財産分配金をみなし配当所得であるとして所得税を課税することは、同一の経済価値に重複して課税をおこなう二重課税に当たり、認められないとする原告らの主張は、一般的な納税者の「感覚」からすれば、極めて自然な内容を含んでいる。そして、この感覚は所得税法 9 条 1 項 16 号が、相続等により取得する所得を

非課税所得と定めることで、制定法のレベルでも確認されているものに属しており、所得税法によるみなし配当所得課税の対象とされた残余財産分配金は、同号で規定された相続により取得したものであり非課税であるとするのが原告らの主張の趣旨である。

これに対して被告は、本件における相続税課税段階での残余財産分配金による評価については、あくまでも相続財産としての本件株式の評価として、財産評価基本通達 189－6（清算中の会社の株式の評価）の計算方法による、推計としての清算残余財産分配の「見込み額」を評価額として使用したものであり、それは後に清算手続が終了して具体化し実際に支払われた残余財産分配金それ自体とは異なるものであると主張している。

地裁判決は、この被告の主張を認めたものである。

二 本件事案の背景と問題

1 長崎生保年金事件最高裁判決

本件事案が訴訟の対象とされる経緯については、原告らの主張にも示されているように、最判平 22・7・6（民集 64 巻 5 号 1277 頁）の出現が大きな影響を与えている（以下、平成 22 年最判という）。

生命保険会社との年金払特約付き生命保険契約に基づき、被保険者たる夫の死亡により保険金受取人である妻が 4,000 万円の一時金と、その後の 10 年間にわたって毎年 230 万円の特約年金を受け取る権利を取得した事例につき、年金総額の現在価値（1,380 万円）も相続税の対象となっているのであるから、支給された 230 万円の年金は、所得税法 9 条 1 項 16 号（事件当時は 15 号）に該当する相続に基づく所得で非課税となるかが争点とされたのが、平成 22 年最判の事案である。

最高裁は、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」の趣旨を、前記の「判決の要旨」の 1 (1) に示した内容をもって理解すべきものとした。相続により取得したものにつき、二重課税排除のための所得税法 9 条 1 項 16 号により所得税の非課税対象としているものは、相続により取得した「財産そのもの」を指すものではなく、所得税の課税対象と相続税の課税対象の経済的価値が同一である部分に対するものとする平成 22 年最判からすれば、

本件残余財産分配金は、相続税の課税対象となった（見込み額としての）残余財産分配金の請求権と同一の経済的価値に所得税を課することになっていると考えてよい解釈論の可能性は十分にある。

これに対して、二重課税ではないとする結論を導いた本件大阪地裁判決は、①平成 22 年最判の事例は相続開始時点で相続財産の評価額が具体的に確定していたのに対して、本件事例は清算手続が終了する前の推計による未確定な評価である点で平成 22 年最判とは事案を異にすること、②支払われた残余財産分配金の中のみなし配当部分は、相続によって直接に発生したものではなく、倒産処理の清算手続によって発生したものであり、相続税課税の観点からの倒産手続中の株式評価額と、清算終了後ののみなし配当金額は同一の経済的価値を有するものとはいえない、③たまたま本件株式の相続税評価については、所得税の課税のためののみなし配当所得の算出方法を利用しているが、だからといって両者が平成 22 年最判のいう同一の経済的価値を有するものとはいえない、とするものである。

2 相続税と所得税の関係

被相続人が所有していた土地や株式が生前に譲渡されることなく相続の対象とされた場合、その被相続人の所有期間における値上がり益（キャピタル・ゲイン）への課税については、所得税法 60 条が、相続人等が相続後に当該資産を譲渡したタイミングをとらえて、被相続人の取得費を引き継ぐことで、相続人の所有期間ばかりか、被相続人の所有期間の値上がり益についても、一挙に課税をおこなう制度を採用している（被相続人の所有期間に対応する値上がり益への課税を繰り延べる）。この制度は、相続開始時点で被相続人の値上がり益への所得税課税をおこなうことが、相続税の負担と相まって相続人に過酷な負担を発生させることになることから定められたものである。

これについては、相続財産の価格が時価で評価されることで、被相続人の所有期間における未実現の含みの値上がり部分の経済的価値は相続税評価額に織り込まれており、それに相続税が課税されているのであるから、相続人が相続後に相続財産を譲渡した場合の取得費は、当該財産の相続税評価額に引き上げなければ（取得費のステップ・アップ）、相続税と所得税の二重課税となるとの有力な批判が繰り返し主張されてきた。相続税を

所得税の補完税と性格づける租税法理論からすれば、なおさら二重課税ではないかという疑問が強く提起されることになる。

本件の残余財産分配金をめぐる事例は、相続税と所得税の連続する二つの課税段階における残余財産分配請求権（分配金）の評価方法が同一（相続税段階での評価は清算手続終了前の推定の側面があり、終了後の評価額と若干の誤差が出るのは当然である）であることから、相続税評価の中に本件株式の値上がり益（社内に留保された利益の株式価値への投影）が含まれている実態が明瞭に示されることになっている。

三 清算会社株式の特殊性と租税

相続された清算株式会社株式は、すでに相続開始時点で（清算手続終了後に）残余財産分配金（ゼロの場合もあるが）に転化するしかないと基本的には運命づけられている（清算手続中も存続する株主の株主総会での議決権行使等（共益権）には経済的価値はない）。それゆえ、経済的価値で測定する相続税評価の対象たる当該株式は、見込まれる財産分与分配金で測定されるのであり、これを支払われた分配金との経済的価値の同一性はないと簡単に言い切るについては躊躇を感じる。さらに、取得費の引き継ぎ規定を絶対の前提としない（もしくは適用範囲を解釈論的に制約する）思考レベルからすれば、相続された清算株式会社株式の所得税法 9 条 1 項 16 号の適用可能性については、さらに検討の余地があろう（平成 22 年最判の射程距離を制約する最高裁判例研究会の報告書（平 22・10・22）は、この検討の余地を早々と決定的に制限したものであり、平成 23 年改正による所得税法 67 条の 4 も同報告書の提言を受けて制定されたものである）。

● 参考文献

紙幅の関係で参照した文献の明示を省略せざるをえなかったが、本件大阪地裁の評釈としては、佐藤英明「判例評釈」TKC 税務情報 25 巻 4 号（2016 年）36 頁以下、吉村政穂「租税判例速報」ジュリ 1493 号（2016 年）10 頁以下があり貴重な示唆を受けた。さらに平成 22 年最判の理解については、淵圭吾「相続税と所得税の関係」ジュリ 1410 号（2010 年）12 頁以下をはじめ、多くの判例評釈を参照させていただいた。