

実現前権利の課税問題

山名 隆 男*

目 次

- はじめに
- 第1 実現前権利
- 第2 実現前権利に対する課税
- 第3 実現前権利の相続と実現財産の所得税
- 第4 具体例と実務の相続税，所得税課税
- おわりに

はじめに

筆者は、かつて「未必の所得に対する課税問題」というタイトルの論文¹⁾を書いたことがある。この「未必の所得」という表現について問われることが多かったが、判例が使っていた言葉であって筆者の造語というわけでない²⁾。あるいは「未必不確定な期待ないし可能性にすぎない」³⁾ 権利も同じ趣旨と思われる。本稿の「実現前権利」も「実現前」の意味としてはそれらとほぼ同じであるが、「未実現利得」と称されるものとは若干異なる。未実現利得とは、「発生の時点ではそれを課税対象となる所得とは『認識しない』ことにしている利得のことをいい、たとえば、所有資産の価値の増加益がその典型」⁴⁾とされる。あるいは、「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……」⁵⁾ というのも同じ趣旨と思われる。

本稿の「実現前権利」は実現が不確定という意味では未必的であるが、

* やまな・たかお 立命館大学大学院法務研究科教授

反面、未実現ではあるが被相続人に生じていることを前提にしているわけではない。また、「利得」という所得そのものではなくて「権利」であることが異なるし、その権利が、利得そのものである財産を「実現する力」であることに意味を持たせている。とはいえ、「実現前権利」自体に定義があるわけではなく、その要件、範囲などは、筆者自身が本稿で規定するものである。敢えてこれを定義するのは、それによって、当該権利に相続税を課税することの当否及び実現財産に重ねて所得税を課税することの当否等を考える共通軸を設定するためである。

筆者の問題意識は、実現前権利を相続財産に組込んでいる現行実務に対する疑問にある。実現前権利を相続財産として課税することに対する疑問の提起が本稿の趣旨である。また、実現前権利を相続財産から除外すれば二重課税の疑義も払拭できると考えている。

第 1 実現前権利

1 「実現前権利」の意義

「実現前権利」という用語から、「実現する前の権利」と「実現した財産」はイメージしていただけるであろうし、「権利者は当該権利を行使して経済的実体としての財産を取得する」という大枠では了解を得られるものと信じる。ただ、権利の実現が確定していないことにおいて単に「権利行使前の権利」「行使前の債権」とは異なる意味を持たせている。「未確定権利」「未実現権利」という表現も考えたが、「行使される権利」と「実現した財産」の同一性を何よりも重視したうえでの名称（ネーミング）である。債権的権利とその行使の結果である実現財産の経済的同一性は自明であると解しているものの、実現の契機又は原因によっては双方の同一性を否定する理屈もないとはいえない⁶⁾。あるいは、実現前権利と実現した経済的利得や財産の同一性について同意が得られるとは限らない。実現前権利の定義から始めるのはそのためであるが、それでも「独自の見解」とい

われるのは覚悟している⁷⁾。

実現前権利は権利の実現を予定している債権的権利である。経済的価値を現実化・実現する権利の行使が制限されていることが特性である。実現するまでは実現財産の価額が確定しないことも特徴的であり独特の性質である。実現前権利の譲渡は、法的に制限されているわけではないが、一般的には譲渡されないし、市場での取引も予定されていない。そのため取引価額としての時価はない。実現前権利を評価するとすれば、実現財産の経済的価値を基準にする以外にないが、それが問題である。

以上の「実現前権利」の特徴を整理すると次の3点にまとめることができる。これは、実現前権利というための特性であると同時に要件でもある。

- 1 実現するための権利行使が制限されている。
- 2 実現財産の経済的価値としての金額が確定していない。
- 3 実現することが確定していない。

2 実現前権利の例と課税の実状

具体的にイメージするために実現前権利の例をいくつかあげてみる。

- ① 特許権（評価通達140） 実現財産は補償金
- ② 残余財産の分配を受ける権利（会社法105①三。評価通達189-6） 実現財産は残余財産分配金
- ③ 配当期待権（評価通達193） 実現財産は配当金
- ④ 弁護士等の事件終結前の報酬請求権等 実現財産は弁護士報酬

これらの権利に対しては、相続税を課税したうえに、実現財産にも所得税を課税するのは二重課税になると筆者は解している。

第2 実現前権利に対する課税

1 実際の課税状況

実現前の権利に対する課税問題は、その権利の特性からすれば、相続税に課税することの相当性こそが問題ではないかと考えるのであるが、むしろ、議論は両課税を前提にした二重課税についてされている。つまり、相続税が課税されることが前提として承認されている。実務の取扱い（通達）がそうであるからやむを得ないが、そのことに疑問がある。

(1) 所得税

実現前権利について所得税を課税している実際例は特に見出せない。実現前権利を取得したとしても直ちに所得税が課税されることはないということであろう。いわゆる権利確定主義によれば、「収入すべき金額」（所法36①）には至っていないことになる。また、実現が確定していないのなら現に実現した段階で所得税を課税するべきであり、それで足りる。

(2) 相続税

実現前権利に対して相続税を課税している例は、前に挙げたとおり珍しくない。実現前権利の特性からして、これに課税している実際例にこそ疑問がある。

2 相続財産の範囲と実現前権利

(1) 相続財産（相続税の課税対象）

相続税法は、納税義務者⁸⁾が「相続又は遺贈により取得した財産の全部について相続税を課す」と規定する（相続税法2①）。課税対象になる財産、すなわち「相続財産」については特に限定がない。この「財産」

とは「金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのもの」とされる（相基通11の2-1）。そして、「財産には、法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの、例えば、営業権のようなものが含まれる」ことになっている（同(2)）。要するに、経済的価値があるものすべてであるが、取引ができなければ「金銭に見積もること」はできないのであるから、逆に、取引の対象となるもの、その価額が設定できるものということになる。その経済的価値が適正に評価できることは重要である。

(2) 実現前権利の特性と課税価格

所得税法が個人の所得稼得活動による純資産の増加を所得と認識して課税するのに対して、相続税法は被相続人の財産を無償で承継した経済的利得に対して課税するものである。相続財産は被相続人の一切の権利義務である（民896）。その権利の性質に特に制限を設けていない。実現前権利であっても「被相続人の権利義務」から洩れるわけではない。

確かに、ここでいう実現前権利は、一身専属権ではないのだから、被相続人が有していたのなら相続人がそれを相続することになる。しかし、その権利は行使することができない。実現財産の価値は不確定である。実現財産を取得することも確定していない。そのような特性を持つ実現前権利に「時価」を評価できる経済的価値があるとは思えない。取引価額が成立するとは考えにくい。譲渡が法的には可能ということと、客観的な交換価値⁹⁾があるということは別である。交換価値は、取引の対象になり得ないものについては存在しない。それは相続財産の課税価格を適正に評価できないということである。

思うに、課税価格が適正に評価できない権利については相続財産¹⁰⁾に含めることを諦めるべきである。課税価格は財産の「評価」であるから、無理をすれば評価は不可能ではないかもしれない。しかし、無理をした評価が「適正な価額」であることは困難である。実現した財産に所

得税を課税するのなら、不適正な評価をしてまで相続税を課税する理由はない。実務は実現前権利の課税価格を無理に評価している。「無理に」というのは、本来なら避けるべきなのに敢えて評価しているという趣旨である。適正な評価ができないままに相続税を課税することが許されてよいはずがない。しかも、それが二重課税等の疑義を生じさせるのであるなら、無理に相続財産に含めることは諦めた方がよいのである。

3 相続開始時の相続財産（課税物件）には含まれない権利

相続税法と通達が、あらゆる財産、権利を相続財産に取り込むなかで、相続される権利であることは明らかであるにもかかわらず、相続時には相続財産から除外される権利がある。

(1) 停止条件付遺贈（受遺者の停止条件付権利）

停止条件付遺贈をしていた遺贈者が死亡した場合、受遺者が取得するのは遺贈財産を停止条件付で取得する権利である。相続ではないが、相続税の課税原因である「遺贈により財産を取得した」ことにならないか。通達は「条件が成就した時」を財産の取得の時としている（相基通1の3・1の4共-9(1)）。受遺者が「停止条件付の権利」を遺贈により取得しても、その時点では相続税の課税をしないで、条件が成就した時点で課税するわけである。条件の成就までは法効果が生じない（民127①）ことが理由であろう。将来、条件が成就した時点で目的財産を取得した受遺者に課税すれば足りるともいえる。このことは、実現前権利も、権利が実現した時点で課税ができれば不都合はないことにつながる。確かに、相続税の課税時期がずれるだけのことと相続税を課税しないというのは同じ論理ではないが、相続開始時に相続財産に該当しないという点では共通である。

(2) 停止条件付の権利

条件成就前の権利が相続されることは明文がある（民法129）。条件成就前の停止条件付権利は相続財産になり得るわけである。しかしながら、停止条件付権利についてどのように課税価格を評価するかについての通達は見当たらない。実務は、条件成就前の権利について相続時には相続税を課税していないと考えるほかない。そして停止条件が成就した場合であるが、停止条件付の権利を承継している相続人が目的財産を取得することになると解する。停止条件付の権利を相続するというのは、相続人が当該権利の権利者になることであるから、条件が成就したことにより得る財産も相続人が取得することになる。

もっとも、条件成就の法律効果が被相続人との関係でのみ意味があるとか、それを特に被相続人に帰属させることを停止条件付契約の目的としているような場合なら、被相続人の死亡により同契約が失効することがあってもやむを得ないし、債務者の契約解除権ないし取消権行使が認められることがあるのは別問題である。

いま一つ、当該停止条件付の権利が被相続人の役務の対価である場合は少々異なると思われるが、今回はこれに触れる余裕がない。

これらの権利を相続財産に含めない理由であるが、停止条件の条件成就前の権利は未だ法効果が生じていないことが決定的のようである。確かに法効果が生じなければ権利行使はできない。しかし、いわゆる期待権を相続財産に組み込むことができるなら、歴とした期待権であるのになぜ排除されるのか合理的に説明するのは簡単ではない。停止条件付遺贈について特別なことは、遺贈者に相続が開始しているのであるから、目的財産は遺贈者の相続人にとっては遺産である。条件成就前は、遺贈者の相続人は目的物を法定相続分で取得したことにして相続税の申告をすることになっているのはそのためである（相基通11の2-8）。したがって、受遺者が取得する停止条件付の権利については、遺贈により取得した財産に未だなり得な

いことはわかるが、停止条件付権利にはそのような制限はない。停止条件付の権利は期待権であることにおいては相続財産になることを否定できない。

思うに、個人が相続により権利を取得することができるということと、それが相続財産になるというのは同義ではない。相続した権利の実現が不確定であれば当該権利の課税価格は評価できない。少なくとも適正な評価はできない。時価を評価するにしても、条件の成就自体が不明、不確かなうえに、条件成就の時期、すなわち権利者が目的財産等を取得する時期も不確定なのであるから、目的財産の価額を基準とするにしても相続時の価額を適正に評価できない。実務が、停止条件付の権利等を相続財産から除外しているのは相当である。

4 実現前権利の相続財産性

(1) 停止条件付権利との類似性からの検討

停止条件付の権利は、権利の行使ができないという点では実現前権利と共通といえる。金銭債権としての金額が確定していないこと、権利の実現が確定しないことも共通である。いずれも期待権的な性質があることも共通である。両者の共通性、類似性は少なくない。停止条件付の権利が相続財産には含まれないのであれば、類似性、共通性が顕著な実現前権利も同様と考えるのが自然である。停止条件付権利は実現前権利の一つであるといってもよいのであるが、本稿が問題にしているのは、実務が課税価格の評価をしている実現前権利である。ただ、停止条件付の権利等を相続財産から除外している事実は、実現前権利を相続財産に含めることが相当でない一つの理由にはなり得る。

(2) 実現前権利の要件・特性からの検討

相続開始時に課税価格が適正に評価できることが相続財産の要件であることは先の結論である。実現前権利は、一定の要因¹¹⁾を経て具体的

な権利となり実現するのであるが、それまでは、抽象的な権利に過ぎず、当該権利に市場価値はないというのが実態である。客観的な交換価値としての時価を評価できるというのは極めて疑わしい。実現前権利に対応する実現財産は想定できるとしても、当該実現財産の量（金額や数量）が確定していない¹²⁾。ものによっては質（金銭か財物か権利か）さえ確定していない¹³⁾。結局、実現前権利は、金額で表示できる取引価値、交換価値、時価などという経済的価値を適正に評価することはできないという結論になる。財産評価通達が定めているのは、あくまで実現財産の見込・予想・推算価値であり、実現時期を想定したうえでの現在価格を評価するしかない。これは、もはや「客観的交換価値」でもなければ「時価」の評価でもない。実現前権利の特性からすれば、相続財産に含めて課税するのは相当でない。

(3) 結論の相当性からの検討

そもそも、実現前権利を相続財産に含めないとしても不都合など生じない。実現前の権利を相続した相続人には、権利が実現した時点で課税できるはずであり、その課税の方がよほど明快である。停止条件付の権利について条件が成就した時点で権利者が目的財産を取得するのと同じように、実現前の権利についても、それが実現した時が真に経済的価値や財産が権利者に帰属する時と解すべきである。実現前権利と実現財産はあくまで同一財産である。所得税を課税するなら相続税を課税する理由はない。

5 小括と二重課税の問題

実現前権利が、相続財産から除外されている停止条件付権利と共通点を持っていること、その権利の性質から課税価格の適正な評価ができないこと、さらには相続税を課税しなくても所得税が課税されること、むしろ相続税を課税しないで所得税を課税するのが理に適っていること等々から実

現前権利を相続税の課税対象にすることは相当でない結論する。したがって、実務が実現前権利について課税価格の評価をして相続税を課税するのは二重課税となるので、その回避処置をとるよりも、相続税を課税することを改めるべきなのである。

第3 実現前権利の相続と実現財産の所得税

1 所得税非課税規定

所得税法1条1項一六号は「相続により取得するもの」については所得税を非課税としている（以下同条同号を「本稿非課税規定」という）。これが二重課税を防止するための規定であることは異論がない（最判平成22年7月6日¹⁴⁾、以後、本稿では「平成22年最判」と称する）。また、「相続により取得するもの」の意味については、「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」とされる（同最判）。いわゆる年金訴訟判決として注目を集めたが、本稿に関しては、本稿非課税規定の規範を明確にしたことに意味があると筆者は評価している。

2 実現前権利の該当性

実現前権利は、その特性から相続財産と扱うことに疑問があることは既に述べたとおりである。平成22年最判では、相続により取得した時に経済的価値があつて、相続税の課税対象になるものであることが本稿非課税規定に該当することになる。これを実現前権利にあてはめると、実現前権利は相続税の課税対象にはならないのであるから、本稿非課税規定の適用はないことになる。逆に、実現前権利を相続税の課税対象にするなら、実現

財産に対して所得税を課税すれば二重課税になる。

この二重課税を避ける方法は二通りある。一は実現前権利について相続税を課税しないことである。二は相続税を課税した場合は本稿非課税規定を適用して所得税を課税しないことである。先に「相続税の課税対象にするなら」という言い方をしたのは、実現前権利を相続財産に含めたとしても、本稿非課税規定を適用すれば、二重課税自体は防止できるという趣旨からである。

3 相続税と所得税の二者択一

相続税を課税しなくても所得税を課税すれば足りるとか、相続税を課税すれば所得税は課税しなくてもよいという意味ではない。相続人が相続した実現前権利については、その権利の特性から、未実現所得が実現した段階で、当該所得の帰属者に所得税を課税するのが相当だという趣旨である。相続税を課税しても所得税が非課税であれば二重課税にならないから許されるという論理はない。相続税と所得税とでは課税金額の計算の仕方や税率が異なるため、いずれの税が課されるかによって相続人の税負担がまったく違ったものになることを考えると、本来の課税がいずれであるかは極めて重要である。いずれかの課税をすれば足りるというのではなく、まずは相続財産に該当するか否かが問われるべきである。

4 実現財産に所得税課税が予定されているもの

所得税が源泉徴収されることになっている財産の場合、その財産の実現前権利は実現財産に所得税が課税されることが予定されていることになる。このような実現前権利は、所得税を課税することが予定されている限りにおいて相続税の課税対象からは除外するべきである。実現財産に対して所得税を課税することが法律で定められているのだから、相続税を課税すれば二重課税は避けられないことになる。

然るに、実際には、実現前権利であっても財産評価通達に相続税の課税

価格についての定めがあれば、納税者は相続税の申告をせざるをえない。その後継に相続人のもとで権利が実現すると、それが源泉徴収の対象になっていれば納税者の意思にかかわらず所得税が徴収される。つまり、本稿非課税規定の適用が吟味されるまでもなく所得税を徴収されてしまうということである。しかも、当該財産の所得税の課税標準額には相続税相当額が含まれているはずである。すると、源泉徴収所得税はその税額相当額に対しても所得税を課税することになる。つまり税金に税金を課税することになる。これについては、さすがに実務は一部についてだが回避の対応をしている（後述）。しかし、そのような対応がされていない実現前権利も存在するうえに、それだけで二重課税が完全に防止できるわけでもない。それ以前に、実現財産に所得税を課税することが予定されているなら、そもそも相続税を課税することが誤りであるというほかない。

第 4 具体例と実務の相続税、所得税課税

1 配当期待権

(1) 配当期待権は被相続人の権利

株式の配当金は基準日の株主に支払われる扱いである。したがって、配当金の帰属者は、形式的には基準日に株主名簿に載っている株主となる。その基準日に株主であったが株主総会で利益処分案が議決される前に相続が開始した場合は、株主名簿にある被相続人宛に配当金が支払われることになっている。このことから、相続人が配当金を取得するのは被相続人の有する配当を受領できる権利、すなわち配当期待権を取得するという考え方である。株式の配当金は剰余金処分の議決があるまではその支給の有無及び金額は確定していない。「期待権」と称される理由がそれであれば納得できる。それは、被相続人が有する権利であるから相続人が相続により取得する。

(2) 配当期待権の性質

配当期待権は、配当金を請求するという権利の行使はできない。そして実現財産である配当金の金額もそれが実現することも確定していないのであるから、実現前権利である。更に、配当金については所得税が源泉徴収されるのであるから（所法24①、181①）、配当期待権は実現財産に所得税が課税されることを予定している実現前権利である。前述の筆者の論では相続財産に含めるのが相当でないことになる。

(3) 実務は課税価格の評価で調整

配当期待権の課税価格については「予想配当金の金額」から「源泉徴収されるべき金額を控除した金額」によって評価することになっている（評価通達193）。配当期待権を相続財産とした場合の相続人の相続税の申告を想定すると

予想配当金の金額が課税価格（積極財産）

配当金に係る所得税額が租税債務（消極財産）

として課税遺産総額を計算することになる。

これは、結果として配当期待権の課税価格を財産評価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¹⁵⁾。したがって、二重課税は生じない¹⁶⁾。ただし、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。

(4) 実務の疑問点

しかし、配当金請求権は議決があってはじめて具体的な権利となるにもかかわらず、配当期待権を相続財産（被相続人の遺産）とする一方、所得税額を相続債務に計上させないで配当期待権の予想額から控除する評価方法の調整で済みますもので、違和感を拭えない。

これは、未実現の配当金が確実に実現すること、配当金に係る所得税

額が分離課税で確定しているとの前提でのみ是認できることである。確かに、その前提ないし条件は概ねクリアできるものの¹⁷⁾、確定したものではない¹⁸⁾。前提が不確定というのは、相続財産に含めることが不相当であることの理由になる。

配当期待権は相続人が相続により取得したものである。また、それは相続人がやがて取得する配当金そのものである。別の財産ではない（後掲図 1 参照）。株主である相続人が実現財産である配当金を取得した段階で所得税が徴収され、それに尽きるという課税の方が明快かつ相当である¹⁹⁾。

(5) 既経過利子との対比

税制調査会平成22年10月22日付「最高裁判決研究会」報告書（以下「研究会報告書」という）は、配当期待権の課税実務について「必ずしも所得税法 9 条 1 項16号（現17号）に抵触するものとはいえない」（同報告書 7 頁）という。その理由は、「被相続人の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」という（同頁）。これは定期預金の既経過利子に対する課税についての記述であるが、同時に「配当期待権に対する課税」についても「同様と考えられる」という²⁰⁾。

しかし、既経過利子は配当期待権とは異なるのではないか。既経過利子は「実現前権利」ではなくて、実現財産である。少なくとも既経過分の利子については実現財産として相続税を課税している。その後に相続人が取得する満期利子は、既に相続開始時点で相続税を課税した部分について重ねて所得税を課税することになることは明らかである（図 2 参照）。

図1 配当所得

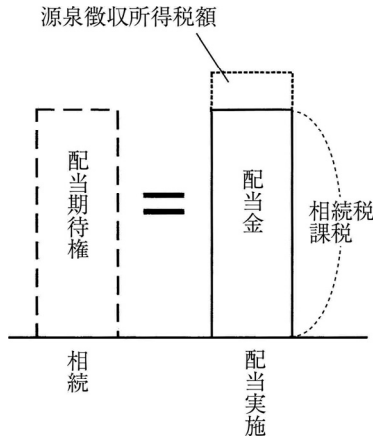
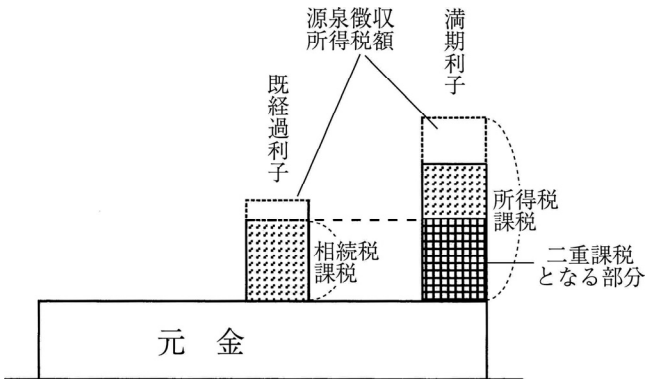


図2 既経過利子



その実務の課税であるが、既経過利子については、「解約するとした場合に既経過利子の額として支払いを受けることができる金額」を対象にして、この金額について源泉徴収所得税額を控除して課税価格の評価をしている（評価通達203）。銀行実務は、定期預金の途中解約にも中途解約利率による利子を支払う扱いである。そこで、定期預金の満期前に

相続が開始しても、その時点で解約した場合²¹⁾の中途解約利率によって計算した既経過利子相当額は支払われることが確定しているので、その分については元本の法定果実として被相続人に帰属している利子所得と解することができる。つまり、課税価格を評価している部分は、被相続人の元本保有期間中の同人に帰属する利子所得である。

しかし、これは「被相続人に生じている未実現の利得」(研究会報告書7頁)ではなくて「実現している利得」である²²⁾。「解約するとした場合」という仮定ではあっても、その時点で受領できる利子金額は確定しているのであるから、その時点での元本権利者である被相続人に帰属している。少なくとも実現できる利得と扱わねば「被相続人の段階で課税」されることにはならない。したがって、実現財産に相続税を課税したうえに所得税を課税するのは二重課税とならざるを得ない。それは、課税価格について源泉徴収所得税を控除することによっても完全には防止できない(図2参照)²³⁾。

2 残余財産分配請求権

(1) 清算中の会社の株式と残余財産の分配を受ける権利

株式会社の株主は残余財産の分配を受ける権利を有する(会社法105①二)。そして、会社が解散して清算することになれば、株主は残余財産がある場合はその分配を受ける権利がある(会社法481三, 504)。そこで、会社が解散して清算の途中で相続が開始した場合の、当該会社の株式の課税価格が問題になる。

会社が解散して「清算中の会社の株式」となると、本来の株式とはまったく異質で特殊な株式に変質する。端的に言えば、「残余財産の分配を受ける権利」のみが株式の内容である。もう一つの自益権である配当請求権(会社法105①一)はない。議決権もない(同二)。通常の株式を相続するのは違って、「残余財産の分配を受ける権利」が相続税の課税物件の実体というべきである。

(2) 清算人の決定等による権利の変質

残余財産の分配は、清算人又は清算人会の決議（以後、「決定等」という）によって具体的に分配に関する事項が決まる（会社法504①）。そのため、清算中の会社の株式は清算人の決定等を経ると一変する。

ア 清算人の決定等の後

清算人が決定等をした後なら、残余財産分配請求権は「実現前権利」ではなくなる。その時点で最早「清算中の会社の株式」ではなくなる。相続人は残余財産分配金を取得するのである。なぜなら、相続人が相続した当該株式に残余財産分配金が割り当てられているのであるから（会社法504①二）、それ取得しているのと同然である。

イ 清算人の決定等があるまでは抽象的な権利

清算人が決定等をするまでは、清算中の会社の株式でしかない。唯一の内容である残余財産の分配を受ける権利は未だ抽象的な権利にとどまっているから実現前権利である。権利の行使をすることはできないし、目的財産の実現も確定していないし、実現財産（残余財産分配金）の価額も確定していない。このため、清算中の会社の株式の課税価格を適正に評価することはできない。したがって、相続財産に含めるのは相当でない。

本稿で対象にするのはイの抽象的残余財産分配請求権である。この権利は「実現前権利」の典型である。

(3) 清算中の会社の株式と課税価格

実務は、この清算中の会社の株式については、残余財産分配金の見込金額から中間利息を控除した相続時の現在価格をもって課税価格と評価することとしている（評価通達189-6）。さらに、残余財産分配金のうち資本金等の額の出資に対応する部分の金額を超過する金額は「みなし配当金」であるため（所法25①三）、所得税が源泉徴収される（所法181①、182二）。つまり、残余財産分配金のうち、資本金等の金額を超える

金額については相続税と所得税の両税が課税される二重課税である。しかも、配当所得については源泉所得税が法令上徴収されることになっているにもかかわらず、配当期待権や既経過利子のように源泉徴収所得税額を控除することになっていない²⁴⁾。そのため、実際の負担税額を計算すれば二重課税は顕著である²⁵⁾。

これは、清算中の会社の株式を相続財産に含めたことに誤りがある。相続税を非課税にして所得税のみの課税とすれば二重課税にならない。「清算の結果分配を受ける見込みの金額」も「課税時期から分配を受けると見込まれる日までの期間」(評価通達189-6)も予想するしかない。事案にもよるが、相続税の法定申告期限内に概要でも残余財産の金額や分配時期がわかるとは限らない。それが実現前権利の特性である。

残余財産分配見込金額に相続税を課税すれば、実際に支払われる残余財産分配金は「相続により取得したもの」となるので本稿非課税規定の適用があると筆者は解するが²⁶⁾、残余財産分配金の性質²⁷⁾、みなし配当とされる理由を考えると、やはり所得税の課税が本来である。「残余財産分配金の見込金額」とは、残余財産の分配を受ける権利の評価額と解するほかない。それは実現前権利を実現財産の見込金額で評価することであるから、当該株式と残余財産分配金とは実現前権利と実現財産の関係であることを意味する。当然、同一財産であり経済的価値も同一である。株式に相続税を課税するのは残余財産分配金に課税することであるから、残余財産分配金に所得税を課税するのは二重課税にほかならない。配当所得として所得税課税を予定しているのであるから、二重課税を防止するには清算中の会社の株式を相続財産から除外するのが相当なのである。相続税の課税を強制するに等しい²⁸⁾財産評価通達の規定は、配当期待権や既経過利子の規定と同様に削除するのが相当である。

(4) 清算中の会社の株式に相続税を課税する必然はあるか

清算中の会社の株式に、被相続人に帰属する当該株式のキャピタル・

ゲインなるものがあるとすれば、それは残余財産の分配を受ける権利とは別の価値と認めざるを得ない。

しかし、そのような価値は清算中の会社の株式には存在しない。当該株式にキャピタル・ゲインがあるとすれば、残余財産分配金が当該株式のキャピタル・ゲインを清算するものということになる²⁹⁾。確かに、残余財産分配金のうち資本金等を超える金額については所得税が課税されることになっている（所法25①三）。しかし、これは「みなし配当所得」に対する課税であり、譲渡所得ではない。残余財産分配金が株式譲渡の対価であるわけがない。株式が消滅する際に譲渡所得課税がされないというのは、当該株式にキャピタル・ゲインが存在しないからである³⁰⁾。ただし、これは今のところ筆者の理解であって、裁判や学説等において是認されているわけではない³¹⁾。

3 特 許 権

権利者が自ら特許発明を実施している場合ではない特許権の課税価格は、「将来受ける補償金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額」によって評価される（評価通達140）。その実現が不確定であること、金額も「推算」によるしかない不確定なものであることなどから、実現前権利に該当する。将来の（推算によるものであるが）実現財産の相続時現在価額で評価することでは清算中の会社の株式の評価と類似する。筆者はここでの「補償金」なるものの知識は持ち合わせていないが、財産評価通達の規定だけをみれば、特許権を相続した相続人が将来に受け取れる利益を推計して、それを課税価格としている。補償金請求権は実現前権利に属すると思われる。やはり、補償金を現に取得した時点で相続人に所得税を課税するのが相当であって、実現前の補償金の課税価格を推算して特許権に相続税を課税するのであれば、相続人が取得した実現補償金に所得税を課税するのは二重課税の疑いがある。

4 そ の 他

もとより実現前権利はこれだけに限らない。通達に定めがないものもある。特に、弁護士報酬等の人的役務の対価について、受任業務の遂行途中に相続が開始した場合の報酬に関しては、退職手当金や賞与、給与等の受給者について相続があった場合の特殊な課税形態との共通性、あるいは成功報酬が停止条件付権利であってもここで述べた停止条件付権利とは必ずしも同様に律し切れないことなどに思いはあるのだが、詰め切ることができなかった。紙数の関係もあるので今回は割愛した。

お わ り に

実務が相続税の課税価格の評価をしている権利や財産について、これに異をとらえ、相続財産から外すべきだというのであるから、われながら大胆だと思う。現に実行されている実務に疑問を呈するだけでなく、誤りとまで断ずるのはいかにも分がわるい。竜頭蛇尾のごとくなったのはそのためである。それでも、法の規定ではなく通達のことである。所詮は解釈の領域であるなら、当否はあっても正誤はない。こんな居直りに批判はあらうとも、異端の考えの一つとして寛恕をひたすら願う次第である。

- 1) 「税研」56号所収。
- 2) 選評では「未必的所得というのは論者によると、未実現・未確定所得を総称した用語であるが」とコメントされたが、本文中でも引用したとおり、判例に似た用語の使用例がないわけではなかった。例えば最判昭和49年3月8日(判タ309号255頁)「いわば未必所得に対する租税の前納的性格を有するものであるから」など。
- 3) 会社法502条の債務弁済前の残余財産分配請求権について東京地判昭和55年3月13日判時974号124頁。
- 4) 岩崎政明「未実現利得・帰属所得に対する所得課税」(税務事例研究 Vol.110, 28頁)。
- 5) 政府税制調査会「最高裁判決研究会」平成22年10月22日付報告書7頁「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……」
- 6) 権利の変質が時の経緯とは限らない。何らかの法的・事実的事由によって具体的な債権に変質させるとすれば、それが新たな経済的利得の付与になるという理屈もあり得る。

実現前権利の課税問題（山名）

- 7) 独自の見解 税務訴訟では繰り返しあげられた擲論である。どの文献にも載っていないし、だれも言っていないから自分の主張をしているのである。「独自の見解」が主張失当の理由になるわけではない。
- 8) 相続税の納税義務者 「相続又は遺贈により財産を取得した個人」（相続法1の3三）。ここでは、いわゆる無制限納税義務者を前提にしている。
- 9) 客観的な交換価値 「『時価』とは、客観的な交換価値、すなわち不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額をいうものと解される。」（東京地判平成9年1月23日、平成8年（行ウ）第23号、税務訴訟資料222号94頁）
- 10) 相続財産 相続税法2条1項にいう、相続人が「相続又は遺贈により取得した財産」。いわゆる「課税物件」。
- 11) 株主の配当期待権は株主総会の決議によって確定する。清算会社の株主の残余財産分配請求権は清算人の決定等によって確定する。
- 12) 残余財産の分配を受ける権利（会社法105④三）、配当期待権（財産評価通達193）、特許権（同140）など。
- 13) 清算会社の残余財産は現物支給（金銭以外の財産）もあり得る（会社法505）。
- 14) 「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の二重課税を廃除したものであると解される。」
- 15) 財産評価通達の方式は、所得税が源泉徴収されることを「課税価格の形成要因」と理解することに一致する。現に次の裁決を受けて現通達のとおり改正されたものである。
国税不服審判所裁決昭和55年12月12日（例集20、206頁）「一般的に、当該既経過利子の額に対応する源泉徴収に係る所得税の額に相当する金額が取引価額に係る価格形成要因として認識され、当事者間の所得税の負担が調整されていることが認められる。定期預金に係る既経過利子の額においても、この理は妥当すると認められるから、相続税における定期預金の評価に当たっては、その既経過利子の額に対応する源泉徴収に係る所得税の額に相当する金額を、価格形成要因として考慮すべきである」
- 16) 配当期待権について二重課税と批判する論はしばしば見受けられるが、当該配当金が被相続人に帰属する利得であり相続財産だとすれば、現実務は結果として二重課税にはならない。配当金の帰属者と相続人が相続する財産の解釈を踏まえなければ、単純に二重課税とは批判できない。
- 17) 実際には、相続税の申告期限が到来するまでに配当金額は確定するので、予想の金額ではなく、配当金の金額から源泉徴収所得税額を控除して申告することができる。
- 18) 申告分離課税は納税者の選択に係る（租税特別措置法8条の4、1項一号）
- 19) 相続税は「被相続人の生前の所得税の精算である」という考えも存在する。
- 20) 「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」（研究会報告書7頁）
- 21) もし「解約するとした場合に」という文言がなければ、満期利子の期間途中での利子請求権と解する余地もあるので、その場合は実現前権利となる。なぜなら、満期利子の支払請求権は満期前には行使できないし、金額も確定できない（定期の期間の経過日数で満期

利子金額を按分するわけにはいかない)。さらに、満期利子請求権は満期日に発生して、その権利は定期預金元本の権利者に帰属する。したがって、満期前に発生することはないため被相続人に帰属する利得にはならない。

- 22) 未実現の利得は前注の「満期利子」の方である。
- 23) 所得税法67条の4の新設規定によっても解決したことにはならないと解している。
- 24) 配当所得課税は源泉所得税であるが、分離課税ではないため、分離課税を選択した配当期待権のように、源泉徴収税額を控除する課税価格の調整では済まない。
- 25) 筆者が扱っている事案では、相続税を納付した残額の約47%が所得税である。配当所得控除があっても、総合課税のため源泉徴収金額だけでは税額に足りない。相続税の課税価格とみなし配当所得の金額は98.75%まで重なっている。重ならないのは出資金相当金額のみである。相続税が課税された金額のこれだけの部分に改めて所得税が課税されるのであるから、税負担の感覚からは二重課税を疑う余地はない。
- 26) 現在係争中の裁判では、国は筆者のこの見解についてはまったく認めていない。
- 27) 本来の剰余金の配当、分配ではないが、「法人がその利益を留保していた場合に、その留保利益(利益積立金額)に相当する資産が、(所得税法25条)に規定する各事由によって株主等に帰属したときには、それは通常の配当の場合と同じ性質を有すると考えられる(武田昌輔「DHC コメントール所得税法」〔第一法規出版株式会社〕)
- 28) 納税者としては、財産評価通達に課税価格の評価方法が示されているものについて相続税の申告をしない勇氣は持てない。残余財産分配金が資本金等の金額を超える金額については所得税が源泉徴収される。所得税の申告もせざるを得ない。
- 29) 国が訴訟で主張するところによれば、株主が受領する残余財産分配金のうち、資本金等の額に対応する部分については「みなし譲渡収入」(株式等の譲渡に係る収入金額とみなすもの)と「みなし配当所得」(資本金等の額を除く部分に対応する部分で所得税法上配当所得とみなされる所得のこと)に分けて「みなし譲渡収入については株式のキャピタル・ゲインそのもの」であり「みなし配当所得についてはキャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスが実現したものと考えることができる」ということである。
- 30) 清算会社の留保資産は、清算人において換価され、資産のキャピタル・ゲインについては清算法人の所得として課税、納税されている。残余財産はキャピタル・ゲインに課税された残りである。清算中の会社の株式又は残余財産分配金に清算を要するキャピタル・ゲインは存在しない。現行実務は、留保資産に法人税、所得税、相続税の三重課税を課することになる。
- 31) 筆者が担当している事件の裁判では、筆者の主張に対して国は厳しく反論している。本稿の脱稿前に判決に至らなかったので司法判断は今のところない。もっとも、当該事件では、原告は本稿非課税規定の適用を主張して、所得税の課税を争っている。相続税の課税を争うには更正の請求が認められる期間を過ぎていたので断念せざるを得なかったのである。