

大阪地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税の更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

国側当事者・国(東山税務署長)

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	東山税務署長
	石田 嘉男
同指定代理人	市川 聡毅
	小泉 雄寛
	石田 隆邦
	黒山 勝
	角田 亮洋
	市原 智恵

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

東山税務署長が令和2年9月8日付けでした原告の平成28年分相続税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告の父である乙(以下「亡乙」)を被相続人とする相続(以下「本件相続」という。)について、相続人である原告ほか1名が、東山税務署長に対し、株式の配当期待権を含む財産を相続により取得したとして、相続税の申告書を提出し、その後、相続人間で遺産分割協議が成立したため、原告が、東山税務署長に対し、相続税の修正申告書を提出したが、その後、原告が、東山税務署長に対し、株式の配当期待権は相続税の課税財産に含まれないとして、相続税の更正の請求(以下「本件更正の請求」という。)をしたのに対し、東山税務署長から更正をすべき理由がない旨の通知(以下「本件処分」という。)を受けたことから(甲5)、本件処分の取消しを求める事案である。

1 前提事実(争いのない事実及び後記の証拠により容易に認められる事実)

(1) 本件相続に係る相続税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23年分贈与税の申告書及び相続時精算課税選択届出書の提出

原告は、平成24年3月8日、宇治税務署長に対し、平成23年分贈与税の申告書及び相続時精算課税選択届出書を提出した(乙1)。同申告書第2表には、平成23年2月21日に亡乙から有限会社Aの株式31株の贈与を受けたこと、当該株式の価額が6138万1116円であること、相続時精算課税分に係る贈与税の税額が727万6200円であることが記載されていた。

イ 相続の開始

亡乙は、平成28年4月●日(以下「本件相続開始日」という。)、死亡した(乙2の1)。

本件相続に係る相続人は、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(乙2の2)。

ウ 亡乙の平成28年分の所得税等の準確定申告

丙及び原告は、同年8月26日、東山税務署長に対し、亡乙の平成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。)について、所得税法125条(年の中途で死亡した場合の確定申告)に規定する申告書(以下「本件準確定申告書」という。)を提出した(乙3)。

エ 亡乙の平成28年分の所得税等の準確定申告の修正申告

丙及び原告は、同年11月1日、東山税務署長に対し、本件準確定申告書に係る修正申告書を提出した(乙4)。

オ 本件相続税の当初申告

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(以下「本件相続税申告書」という。)を提出した(甲1)。

本件相続税申告書は、丙と原告との間で本件相続に係る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、丙及び原告それぞれが民法の規定による相続分の割合に従って財産を取得したものであるとして作成された(相続税法55条参照)。

本件相続税申告書において、相続財産には、B株式会社の株式(以下「B株式」という。)を含む12銘柄の株式(別表2「相続により取得した財産の内訳」の通番12及び13並びに15から24までの株式。以下「本件各株式」という。)及び本件各株式の配当期待権(以下「本件各配当期待権」という。)が含まれていた(甲1・6枚目から9枚目まで参照。同別表の通番45から57まで参照(ただし、同別表通番55の価額は1万1200円とされていた。))。本件相続税申告書では、本件各配当期待権の合計額は757万8605円とされていた(甲1・8枚目及び9枚目参照)。

カ 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(乙5)。以下「本件遺産分割協議」といい、本件遺産分割協議に係る協議書を「本件遺産分割協議書」という。本件遺産分割協議書では、本件各株式を含む13銘柄の上場株式(別表2「相続により取得した財産の内訳」の通番12から24までの株式)が、亡乙の遺産として本件遺産分割協議の対象とされ、本件遺産分割協議の結果、原告が上記13銘柄の上

場株式を取得するとされた（乙５・２枚目及び７枚目参照）。

キ 本件相続税の修正申告

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（以下「本件相続税修正申告書」という。）を提出した（甲２）。

本件相続税修正申告書において、本件相続税申告書と同様、相続財産には、本件各配当期待権が含まれており、本件各配当期待権の合計額は７５７万８６０５円とされていた（甲２・９枚目参照）。

ク 所得税等の更正処分等

宇治税務署長は、令和元年１２月２５日付けで、原告に対し、原告の平成２８年分及び平成２９年分の所得税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。宇治税務署長は、上記の原告の平成２８年分の所得税等の更正処分において、亡乙から相続したＢ株式に係る亡乙の死亡後に支払われた配当の一部について、原告の平成２８年分の配当所得に算入すべきであるとした（甲７）。

ケ 亡乙の平成２８年分の所得税等の準確定申告の再修正申告

丙及び原告は、令和２年１月９日、東山税務署長に対し、本件準確定申告書に係る再修正申告書を提出した（乙６）。同申告書には、還付される所得税等の額が本件準確定申告書に係る修正申告書記載額より減額されて４１万４２９５円と記載されていた。

コ 本件相続税の減額更正処分

東山税務署長は、前記ケの再修正申告書の提出を受け、同年２月１４日付けで、原告に対し、本件相続税に係る相続財産に含まれる所得税等還付金に誤りがあるとして、本件相続に係る原告の相続税額を減額する更正処分をした（甲３、乙７）。

サ 本件更正の請求

原告は、同年６月８日、東山税務署長に対し、本件各配当期待権は本件相続税の課税財産に含まれないとして、本件更正の請求をした（甲４）。

シ 本件処分

本件更正の請求に対し、東山税務署長は、同年９月８日付けで、原告に対し、本件処分をした（甲５）。

ス 審査請求

原告は、同年１０月８日、本件処分を不服として、国税不服審判所長に対し、審査請求をした（甲６、乙８）。

セ 本件相続税の減額再更正処分

東山税務署長は、同年１２月１６日付けで、原告に対し、本件相続税修正申告書の相続財産に含まれていた上場株式の評価額等に誤りがあるとして、本件相続に係る原告の相続税額を減額する再更正処分をした（乙９）。

ソ 本件処分に対する本訴提起

原告は、令和３年１月２２日、本件処分の取消しを求めて、本件訴えを提起した。

タ 本件相続税の減額再々更正処分

東山税務署長は、同年５月２７日付けで、原告に対し、本件相続税修正申告書の相続財産に含まれていた配当期待権（本件各配当期待権）の評価額のうち、Ｃ銀行（ＮＩＳＡ口

座で管理)の評価額に誤りがあるとして、本件相続に係る原告の相続税額を減額する再々更正処分(以下「本件再々更正処分」という。)をした(乙15)。

チ 課税の経過

以上のうち、前記オ、キ、コからせまで及びタの申告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) 本件各株式の配当財産(配当金)の交付等

本件各株式については、いずれも本件相続開始日(平成28年4月●日)当時の定款上、毎年3月31日が配当財産の交付に係る基準日と定められており、平成28年の当該配当に係る当該株式会社の株主総会等の決議日は、いずれも本件相続開始日の後の日であった。そして、本件各株式の配当財産(配当金)は、平成28年3月31日当時の株主である亡乙に対するものとして、同年5月25日から同年6月30日までの間に、D証券株式会社京都支店の亡乙名義の口座に振込入金された。これらの振込金の金額は、いずれも国税及び地方税が源泉徴収された後の額として計算されたものであり、その合計額は757万8605円であった(乙10の1及び2。別表3「本件各配当期待権の価額」参照)。

2 税額等に関する当事者の主張

被告が主張する本件再々更正処分の根拠すなわち被告が主張する原告の本件相続税に係る課税価格及び納付すべき税額は、別紙「被告が主張する本件再々更正処分の根拠」記載のとおりである。

原告は、後記3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。

3 争点及びこれに関する当事者の主張

本件各配当期待権が相続税の課税財産に当たるか。

(被告の主張)

(1) 剰余金配当請求権

株主は、株式の権利内容の一部として、剰余金の配当を受ける権利を有する(会社法105条1項1号)。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(同法454条1項、5項、459条1項4号)をいう。以下同じ。)により配当財産の額等の権利内容が確定する前の剰余金配当請求権(「抽象的剰余金配当請求権」といわれる。)は、観念的な一種の期待権であり、株式から分離して譲渡・差押えすることはできないが、将来生ずべき具体的剰余金配当請求権を配当決議前に差し押さえることは可能である。その後、配当決議により、基準日株主(株式会社が定めた基準日に株主名簿に記載され、又は記録されている株主をいう。以下同じ。)には、会社に対する具体的な剰余金配当請求権(「具体的剰余金配当請求権」ともいう。)が発生する。この請求権は、当該株主を債権者とする具体的な債権(金銭債権等)であり、株式と別個独立に処分(譲渡・差押え等)の対象となる。逆にいえば、その後に株式が譲渡されても、当該請求権は譲受人に移転しないと解されている。

(2) 抽象的剰余金配当請求権すなわち配当期待権が相続税の課税財産であること

ア 相続税法は、相続税の課税財産の範囲を「相続…により取得した財産の全部」(2条1項)と規定する。相続税法上の「財産」とは、「金銭に見積もることができる経済的価値のあるすべてのものをいい、物権、債権、債務のような現実の権利義務に限らず、財産法上の法的地位も含まれる」と解される。

相続税法は、相続により取得した財産の価額について「相続…により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価によ」と規定する（22条）。ここでいう時価とは、課税時期である被相続人の死亡時ににおける当該財産の客観的交換価値をいうものと解されている。

そして、相続税法は、申告納税制度を採用していることから、上記取得の時ににおける財産の時価は、納税者が評価し、申告・納税を行うことになる。しかしながら、相続税の課税対象となる財産は、土地、家屋などの不動産をはじめとして、動産、知的財産権、有価証券など多種多様であり、これら各種の財産の時価を的確に把握することは必ずしも容易なことではない。このため、国税庁では、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。）を定め、各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価の方法を具体的に定めることにより、その内部的な取扱いを統一して課税の公平の確保に努めるとともに、これを公開し、納税者の申告・納税の便に供している。このような評価通達の定めは、多くの裁判例でその合理性が認められている。

イ 基準日株主は、配当決議により配当財産の額等の権利内容が確定する前においては、抽象的剰余金配当請求権を有している。この配当決議前の抽象的剰余金配当請求権は、観念的な一種の期待権とされているものの、将来生ずべき具体的剰余金配当請求権を配当決議前に差し押さえることは可能であることから、経済的な価値を有する。

前記アのとおり、評価通達の定めは、各財産の評価方法に共通する原則等を具体的に定めることにより、課税実務の取扱いを統一することで納税者間の課税の公平を確保するとともに、納税者の申告・納税の便に供しており、多くの裁判例でその合理性が認められている。そして、評価通達は、抽象的剰余金配当請求権に経済的価値があることを前提に、抽象的剰余金配当請求権を「配当期待権」と称し（評価通達168（7））、その客観的な交換価値としての評価方法を定めている。課税実務上、相続税は評価通達を用いて取り扱われることから、基準日株主において、基準日の翌日から配当決議までの間に相続税の課税時期（相続開始の日）が到来した場合には、基準日株主は、その所有する株式とは別個に同株式に係る「配当期待権」を有していると取り扱われる。また、評価通達は、「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（復興特別所得税及び地方税を含む。）の額に相当する金額…を控除した金額」と定める（評価通達193）ところ、当該金額は、抽象的剰余金配当請求権が具体的に実現したときの金額（現実に相続人が受け取る金額）相当額であり、配当期待権の価額として合理的である。

したがって、配当財産交付の基準日の翌日から配当決議（配当財産交付の効力が発生する日）までの間に、基準日株主である個人に相続の開始があった場合、その基準日株主が有する株式に係る配当期待権は、金銭に見積もることができる経済的価値を有していることから、相続税法2条1項にいう「財産」に該当し、相続税の課税財産に含まれる。

ウ 以上のとおり、抽象的剰余金配当請求権すなわち配当期待権は、相続税法2条1項にいう相続により取得した財産（相続税の課税財産）に含まれる。

（3）本件各配当期待権が相続税の課税財産であること

本件相続開始日は平成28年4月●日であり（前記前提事実（1）イ）、これは、本件各

株式の配当財産交付に係る基準日後、交付前の日である（前記前提事実（２））。したがって、本件相続開始日において、亡乙は、本件各株式に係る抽象的剰余金配当請求権を有していた。そして、抽象的剰余金配当請求権すなわち配当期待権は、相続税の課税財産に含まれる。以上により、本件各株式に係る抽象的剰余金配当請求権である本件各配当期待権は、相続税の課税財産である。

（４）原告の主張について

原告は、亡乙は、本件相続の開始時に配当期待権などという権利を有していないなどし、相続税の課税財産となることはない旨主張する。

基準日株主は、①基準日の翌日から配当決議があるまでは抽象的剰余金配当請求権を有しており、②配当決議から配当財産交付日までは具体的剰余金配当請求権を有しているところ、上記①の抽象的剰余金配当請求権は、評価通達で定める配当期待権として、相続税の課税財産となり、上記②の具体的剰余金配当請求権は、配当決議により配当額が確定していることから、未収配当金として、相続税の課税財産となる。基準日株主が、③実際に配当金を受け取った日以後に死亡した場合は、受け取った配当金が費消されずに残っていれば、現金又は預貯金として、相続税の課税財産となる。これらの額は、いずれも課税時期後に受けると見込まれる予想配当の金額から源泉徴収されるべき国税及び地方税を控除した金額に相当する額ないし実際の受取額であることから、基準日株主についての相続開始の時期がいつであるかによって上記各財産に相当する相続税の課税財産の額に差異が生じるということはない。

ところが、上記の原告の主張によれば、上記①の場合だけ、株主の権利である抽象的剰余金配当請求権が相続財産に含まれず、それ以外の場合には、これに相当する権利が相続財産として課税されることになり、相続開始時期により相続税の課税財産の額に差違が生じる結果となり、課税の公平性を欠くこととなる。

かかる意味においても、上記の原告の主張は理由がない。

（原告の主張）

（１）相続税が課される課税財産とは、相続税法２条に規定された「その者が相続又は遺贈により取得した財産」及び相続税法３条以下に規定されたみなし相続財産の合計ということになる。

本件相続税に係る申告及び課税処分において課税財産とされている本件各配当期待権は、評価通達１９３の規定に基づいて評価されているが、そもそも株式に対して配当がされるか否か、配当がされたとした場合の金額は、株式発行会社の株主総会決議をもって決定するものである（会社法４５４条１項）。そして、本件相続開始日である平成２８年４月●日当時、本件各配当期待権に係る配当に関する株主総会決議は、いずれもまだされていなかったものであり、亡乙は、本件相続の開始時において、本件各配当期待権に係る配当を受け取る権利をまだ取得していなかったのであって、配当期待権などという具体的権利を有していなかった。したがって、本件相続開始時に亡乙が有していない財産や権利を原告が相続により取得することはあり得ない。評価通達により課税実務を運用することは、当該評価方法の合理性が認められる限り、適法であると考えられているところ、配当期待権に関する評価通達の規定には合理性が認められない。

以上のとおり、亡乙は、本件相続の開始時に本件各配当期待権などという権利を有しておらず、原告がこれを相続により取得することもない。また、配当期待権なるものは、相続税

法3条以下のみなし相続財産としても規定されていないから、本件相続税の課税財産となることはない。

(2) 被告の主張について

ア 被告は、抽象的剰余金配当請求権が配当決議前に差し押さえることが可能であることから、同権利が経済的価値を有するなど主張し、このことを配当期待権が相続税の課税財産に含まれることの根拠として挙げるが、民事執行法上差押えが可能か否かということと、それが相続税の課税財産であるか否かということは、全くの別の議論である。

イ 被告は、配当期待権に相続税を課さないこととすると、相続開始の時期により相続税の課税財産の額に差異が生じる結果となり、課税の公平性を欠く旨主張する。

しかし、被告が主張するとおり、配当期待権を相続財産に含むこととすると、基準日の直前に相続が開始した場合と基準日の直後に相続が開始した場合とで、相続税の課税財産の額に差異が生じる結果となり、課税の公平性を欠くこととなる。

そもそも、配当とは、何らの資産の減少を伴うこともなく、元本（株式）から発生する法定果実であり、その発生の前後で株式所有者の所有する財産の総額が変わるのは当然のことである。問題は、元本（株式）から生じた法定果実である配当を、どの段階で、元本（株式）とは別個の財産と認めて相続財産に含むものとするかという点であり、この問題は、課税の公平性などといった議論とは関係がない。

上記の被告な主張は、失当である。

ウ 被告は、配当期待権の価額を未収配当金の価額と同額であるとしているが、これは、明らかに誤りである。評価通達の規定に基づいて計算すると、配当期待権の価額は、未収配当額の価額から源泉所得税相当額を控除した金額となる。配当に係る株主総会決議の前後で課税の価額が変わることについて、被告は説明できていない。

また、相続税法22条は、相続により取得した財産の価額は、相続開始時の時価による旨規定している。しかし、評価通達によれば、配当期待権は、実際にされた配当金額から計算されるものであり、相続時においては、その時価を計算することがおよそ不可能なものである。このような時価をおよそ評価することができないものが、相続税の課税対象となる資産になるとは考えられない。

エ 被告は、基準日から株主総会決議日を経て配当金受領日に至るまでについて、配当期待権が未収配当金となり、それが実際に配当されて現預金となると説明している。

この被告の説明は、配当期待権と配当金が同一の経済的価値であることを前提としている。このことは、配当期待権と配当金の双方に課税することの不合理性を端的に示している。配当期待権が被相続人の財産であるというのであれば、それが具体化して実現化した配当金も被相続人の所得とすべきである。原告に対する一連の課税は、配当期待権は被相続人の財産であり、これを回収することによる利得（配当に関する所得）は相続人である原告に帰属するという前提としており、一貫性に欠ける。

第3 当裁判所の判断

1 争点について

(1) 相続税の課税財産及び財産の価額の評価

ア 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」と定めているところ（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い、既に存在する物権や債権のほか、いまだ明確な権利とはいえない財産法上の法的地位なども含まれると解するのが相当である。

イ 同法22条は、相続等により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨を定めているところ、ここにいう時価とは、課税時期である被相続人の死亡時における当該財産の客観的交換価値をいうものと解される（最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決・裁判集民事234号263頁、最高裁平成29年2月28日第三小法廷判決・民集71巻2号296頁参照）。

(2) 評価通達における配当期待権の評価（乙11参照）

ア 相続税法は、申告納税制度を採っていることから、取得した財産の価額等を納税者が評価し、申告・納税を行うことになるが、相続税の課税対象となる財産は多種多様であり、各種の財産の時価を的確に把握することは必ずしも容易でないため、国税庁では、評価通達を定め、各財産の評価方法に共通する原則や各種の財産の評価単位ごとの評価の方法を具体的に定め、その内部的な取扱いを統一するとともに、これを公開し、納税者の申告・納税の便に供している。

イ 評価通達は、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個ごとに評価するとし、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））。

そして、評価通達は、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とする（評価通達193）。なお、上記所得税の額に相当する金額には、復興特別所得税の額に相当する金額を含めて計算するものとされている。

(3) 本件各配当期待権について評価通達により評価することの適否

ア 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、配当決議により確定する（同法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）（同法124条1項参照）は、株式会社に対する具体的な剰余金配当請求権を取得することとなる。

このように、基準日株主が有する剰余金配当請求権は、配当決議によって具体化することとなるところ、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。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。

イ 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る。このことは、基準日の後に株式を譲渡しても、譲受人は、基準日株主ではないため、当然には剰余金配当請求権を行使することができず、当該剰余金

配当請求権は譲受人に移転しないことや、権利確定日後すなわち基準日後の株式は、少なくとも理論上は、株価が配当の分だけ低くなる（いわゆる「配当落ち」）とされていることから裏付けられているといえる。

前記（２）イの配当期待権に関する評価通達168（７）、193の定めは、上記のような抽象的剰余金配当請求権の性質ないし内容に鑑み、配当金交付の基準日の翌日以降の抽象的剰余金配当請求権は、金銭に見積ることができる経済的価値のあるものであるといえることから、配当期待権として、相続税の課税財産に当たることを前提とするものと解される。

また、評価通達193は、配当期待権の価額について、予想配当の金額から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としている。これは、相続開始時期が配当決議の前となるか後となるかで不均衡が生ずることを回避するためであると解される。すなわち、配当決議後（取り分け配当金交付後）に相続が発生した場合、被相続人は配当金を受領して所得税等を徴収されることとなるから、配当金のうち所得税等を控除された残額が相続財産を構成することとなり、これに相続税が課されることとなる。そうであれば、配当決議前に相続が発生した場合も、予想配当の金額から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をもって配当期待権を評価し、これに相続税が課されるようにすることにより、上記の場合との均衡を保ち、相続税の課税価格が不当に高額になることを回避することができる。

したがって、評価通達が配当期待権を相続税の課税財産としていること及び評価通達の定める配当期待権の評価の方法は、いずれも合理的であるといえる。

以上に加え、前記（２）アの評価通達の策定の趣旨や、一般的に評価通達による評価が合理性を有するものとして課税実務上も定着していることからすれば、評価通達によっては当該配当期待権を適切に評価することができない特別の事情が存しない限り、評価通達によって当該配当期待権を評価することは合理的であり、評価通達による当該配当期待権の評価は適法であるというべきである。

ウ 前記イに照らし、本件各配当期待権について検討するに、本件各配当期待権について、評価通達によっては適切に評価することができない特別の事情があるとは認められない。

したがって、本件各配当期待権について、評価通達により評価したことは合理的であり、その評価は適法である。

（４）原告の主張について

ア 原告は、亡乙は、本件相続の開始時に本件各配当期待権などという権利を有していないなどし、本件各配当期待権は、本件相続税の課税財産とならない旨主張する。

しかし、前記（１）アのとおり、相続税2条1項にいう財産とは、金銭に見積ることのできる経済的価値のある全てのものをいい、前記（３）イのとおり、基準日以降の抽象的剰余金配当請求権は、経済的価値のあるものといえる。

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。

イ 原告は、配当期待権を相続財産に含むこととすると、基準日の直前に相続が開始した場合と基準日の直後に相続が開始した場合とで、相続税の課税財産の額に差異が生じる結果となり、課税の公平性を欠くこととなる旨主張する。

しかし、前記（３）イによれば、配当期待権は、株式とは別個の経済的価値があるもの

として捉えることができるといえるのであり、基準日以降、このような配当期待権が現に存在することになるのであるから、これを相続税の課税財産に含めて価額を評価しても、課税の公平性を欠くことにはならない。

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。

ウ 原告は、被告は配当決議の前後で課税の価額が変わることについて説明できておらず、また、配当期待権は、評価通達によれば、実際にされた配当金額から計算されるものであり、相続時に時価を計算することは不可能であり、このようなものは相続税の課税対象とならないと主張する。

しかし、評価通達193は、未収配当金の価額から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としているのではなく、予想配当の金額から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としており、予想配当の金額と実際の配当の金額が異なる限り、配当決議の前後で課税の価額が変わらないことを想定しているものといえる。また、評価通達は、予想配当の金額を基に配当期待権の価額を評価しているが、このことは、配当期待権の時価を計算することが不可能であることを意味するわけではなく、前記(3)イのとおり、合理的な評価の方法を示しているといえる。

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。

エ 原告は、被告の説明によれば、配当期待権と配当金が同一の経済的価値であることを前提としており、このことは、配当期待権と配当金の双方に課税することの不合理性を端的に示しており、配当期待権が被相続人の財産であるというのであれば、それが具体化して実現化した配当金も被相続人の所得とすべきである旨主張する。

しかし、これは、所得税の課税において、相続税との二重課税が許容されるかどうかという問題に関するものであり、配当期待権が相続税の課税財産に当たるかという問題とは別個の問題である。なお、所得税法67条の4は、配当所得について、被相続人に生じている未実現のものを相続人の下で実現した段階で相続人に課税するという課税の繰延べを規定していると解されるので、相続人に対し、配当期待権を課税財産として相続税を課し、相続開始後に実現した配当所得に所得税を課しても、違法な二重課税には当たらないと解される。

したがって、上記の原告の主張は採用することはできない。

2 本件処分の適法性

以上に説示したところに加え、本件再々更正処分後における原告の本件相続税に係る納付すべき税額の計算は、別紙「被告が主張する本件再々更正処分の根拠」記載のとおりであると認められるから（前記第2の2参照）、本件更正の請求に対して更正をすべき理由がないとした本件処分は適法であるといえる。

第4 結論

よって、原告の請求は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。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判庁裁判官 森鍵 一

裁判官 田辺 暁志

裁判官 豊臣 亮輔

別表 1

課税の経緯

(単位:円)

		期限内申告	修正申告	更正処分	更正の請求	通知処分	審査請求	更正処分	更正処分	
年月日		平成29年 2月20日	平成29年 10月10日	令和2年 2月14日	令和2年 6月8日	令和2年 9月8日	令和2年 10月8日	令和2年 12月16日	令和3年 5月27日	
原告	取得財産の価額	623,143,934	1,292,249,489	1,291,687,889	1,284,109,284	更正をすべき理由がない旨の通知処分	全部取消し	1,291,617,877	1,291,615,602	
	相続時精算課税 適用財産の価額	61,381,116	61,381,116	61,381,116	61,381,116			61,381,116	61,381,116	
	債務及び葬式費用の金 額	1,642,333	3,601,374	3,601,374	3,601,374			3,601,374	3,601,374	
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	682,882,000	1,350,029,000	1,349,467,000	1,341,889,000			1,349,397,000	1,349,395,000	
	算出税額	292,035,100	576,669,242	576,360,592	572,199,723			576,322,157	576,321,059	
	障害者控除額	0	0	0	0			1,058	1,060	
	相続時精算課税分 の贈与税額控除額	7,276,200	7,276,200	7,276,200	7,276,200			7,276,200	7,276,200	
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	284,758,900	569,393,000	569,084,300	564,923,500			569,044,800	569,043,700	
丙	取得財産の価額	684,525,050	/	/	/	/	/	/	/	
	債務及び葬式費用の金 額	1,642,333								
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	682,882,000								
	算出税額	292,035,100								
	障害者控除額	4,360,000								
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	287,675,100								
相続税の 総額	取得財産価額の合計額	1,307,668,984	1,302,456,389	1,301,894,789	1,294,316,184	/	/	1,301,824,777	1,301,822,502	
	相続時精算課税 適用財産価額の合計額	61,381,116	61,381,116	61,381,116	61,381,116			61,381,116	61,381,116	
	債務及び葬式費用の金 額の合計額	3,284,666	3,601,374	3,601,374	3,601,374			3,601,374	3,601,374	
	課税価格の合計額 (1,000円未満切捨て)	1,365,764,000	1,360,235,000	1,359,673,000	1,352,095,000			1,359,603,000	1,359,601,000	
	(法定相続人の数) 遺産に係る基礎控除額	(2人) 42,000,000	(2人) 42,000,000	(2人) 42,000,000	(2人) 42,000,000			(2人) 42,000,000	(2人) 42,000,000	(2人) 42,000,000
	相続税の総額 (100円未満切捨て)	584,070,200	581,028,700	580,719,600	576,551,700			580,681,100	580,680,000	

被告が主張する本件再々更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告の本件相続税に係る課税価格及び納付すべき税額は、以下のとおりである。

- 1 原告の取得財産の価額（別紙4の原告の①欄） 12億9161万5427円
 上記金額は、相続税法11条の2第1項の規定により、原告の取得財産の価額であり、次の（1）から（4）までの合計額である。
 - （1）上場株式の価額（別表2の通番12から24まで） 6億6030万9785円
 上記金額は、別表2の通番12から24まで（別表5の⑦被告主張額）の合計額である。各上場株式の価額は、財産評価基本通達169の定めにより、その株式が上場されている金融商品取引所の公表する課税時期の最終価格又は課税時期の属する月以前3か月間の毎日の最終価格の各月ごとの平均額のうち最も低い価額（別表5の⑥欄）を相続等により取得した株式数（別表5の①欄）に乗じた金額である。
 - （2）C銀行株式（NISA口座で管理）に係る配当期待権（別表2の通番55） 8925円
 上記金額は、財産評価基本通達193の定めに従い、同株式の予想配当金額1万1200円（甲2・9枚目、乙10の1・10枚目、乙10の2・1枚目）から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。）を控除した金額である。
 - （3）亡乙の平成28年分の所得税等の還付金（別表2の通番60） 41万4295円
 上記金額は、前記前提事実（1）ケ及びココのとおりである。
 - （4）その他の財産（別表2の通番1から11まで、25から54まで、56から59まで、61及び62） 6億3088万2422円
 上記金額は、別表2の通番1から11まで、25から54まで、56から59まで、61及び62の各財産に係る原告取得額の合計額であり、各財産に係る被告主張額は、本件相続税修正申告書における各財産の価額（甲2・6枚目から9枚目まで）と同額である。
- 2 相続時精算課税適用財産の価額（別表4の原告の②欄） 6138万1116円
 上記金額は、相続税法21条の15の規定により、原告の課税価格の算定に当たり、前記1の金額に加算される金額であり、本件相続税修正申告書（甲2・2枚目）の原告に係る②欄の金額と同額である。
- 3 債務及び葬式費用の金額（別表4の原告の③欄） 360万1374円
 上記金額は、相続税法13条の規定により、原告の課税価格の算定に当たり、前記1及び2の合計額から控除される金額であり、本件相続税修正申告書（甲2・2枚目）の原告に係る③欄の金額と同額である。
- 4 原告の課税価格（別表4の原告の⑤欄） 13億4939万5000円
 上記金額は、前記1及び2の合計額から前記3の金額を控除した金額（国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定により、1000円未満の端数金額を切り捨てる。）である。
- 5 課税価格の合計額（別表4の各人の合計額の⑤欄） 13億5960万1000円
 上記金額は、本件相続に係る被相続人（亡乙）から相続により財産を取得した全ての者に係

る相続税の課税価格の合計額である。

- 6 遺産に係る基礎控除額（別表4の⑬欄） 4200万円

本件相続税に係る相続税法15条2項にいう相続人は、丙及び原告の2名であるところ（前記前提事実（1）イ）、上記金額は、同条1項の規定により、前記5の金額から控除される金額であり、3000万円と600万円に本件相続に係る相続人の数である2を乗じて算出した金額1200万円との合計額である。

- 7 課税される総遺産額（別表4の⑭欄） 13億1760万1000円

上記金額は、前記5の金額から前記6の金額を控除した金額である。

- 8 法定相続分に応ずる取得金額（別表4の⑯欄） 6億5880万円

上記金額は、相続税法16条の規定により、相続人である丙及び原告が法定相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額であり、前記7の金額に、同法15条2項にいう相続人に係る法定相続分2分の1（別表4の⑰欄）を乗じた金額（通則法118条1項の規定により、1000円未満の端数金額を切り捨てる。）である。

- 9 相続税の総額（別表4の⑱欄及び㉑欄） 5億8068円

上記金額は、前記8の金額に、それぞれ相続税法16条の規定を適用して算出した税額（別表4の㉒欄）の合計額である。

- 10 算出税額（別表4の原告の㉓欄） 5億7632万1059円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記9の金額に、前記4の金額が前記5の金額に占める割合（別表4の原告の㉔欄）を乗じた金額である。

- 11 障害者控除額（別表4の原告の㉕欄） 1060円

上記金額は、丙に係る障害者控除の控除不足額を本件相続税に係る原告の算出税額から障害者控除として控除すべき金額である。すなわち、丙の障害者控除額は、相続税法19条の4、平成25年法律第5号附則13条及び相続税法施行令4条の4の規定により、436万円であるところ（甲2・4枚目「2障害者控除」㉖欄）、本件相続税に係る丙の相続税の算出税額が、435万8940円（別表4の丙の㉗欄）であることから、同控除額の全額が控除できないため、控除不足額1060円（436万円－435万8940円）が同法19条の4の規定により、本件相続税に係る原告の算出税額から控除すべき金額である。

- 12 相続時精算課税分の贈与税額控除額（別表4の原告の㉘欄） 727万6200円

上記金額は、相続税法21条の15第3項の規定により、算出税額から控除すべき金額である。

- 13 原告の納付すべき相続税額（別表4の原告の㉙欄） 5億6904万3700円

上記金額は、前記10の金額から前記11及び12の金額を控除した金額（ただし、通則法119条1項の規定により、100円未満の端数を切り捨てる。）である。

以上

相続税額の計算明細

(単位：円)

	各人の合計額	丙	原告
① 取得財産の価額 (別表2の合計額)	1,301,822,327	10,206,900	1,291,615,427
② 相続時精算課税適用財産の価額	61,381,116	0	61,381,116
③ 債務及び葬式費用の金額	3,601,374	0	3,601,374
④ 純資産価額 (①+②-③)	1,359,602,069	10,206,900	1,349,395,169
⑤ 課税価格 (各人の④の金額1,000円未満切捨て)	1,359,601,000	10,206,000	1,349,395,000
⑥ 相続税の総額 (下表⑩)	580,680,000 ←		
⑦ あん分割合 (各人の⑤÷「各人の合計額」の⑤)	1.00	0.0075066141	0.9924933859
⑧ 各人の相続税額 (⑥×⑦)	580,679,999	4,358,940	576,321,059
⑨ 障害者控除額	4,360,000	4,358,940	1,060
⑩ 相続時精算課税分の 贈与税額控除額	7,276,200	0	7,276,200
⑪ 納付すべき相続税額 (⑧-⑨-⑩) (100円未満切捨て)	569,043,700	0	569,043,700

(注1) 相続税法11条の2の規定により、各人の相続税の課税価格は、当該相続又は遺贈により取得した財産の合計額となる。

なお、各人の⑤欄は、通則法118条1項の規定により1,000円未満の端数を切り捨てた金額である。

相続税の総額の計算明細

(単位：円)

⑫ 課税価格の合計額 (各人の⑤の合計額)		⑬ 遺産に係る基礎控除額 (3,000万円+600万円×法定相続人の数)		⑭ 課税される総遺産額 (⑫-⑬)
1,359,601,000		42,000,000		1,317,601,000
(注2) 法定相続人の氏名	被相続人 との続柄	(注3) ⑮ 法定相続分	⑯ 法定相続分に応ずる 取得金額(⑭×⑮)	⑰ 相続税の総額の 基礎となる税額
丙(丙)	長男	1/2	(注4) 658,800,000	(⑯×55%-72,000,000) 290,340,000
甲(原告)	二男	1/2	(注4) 658,800,000	(⑯×55%-72,000,000) 290,340,000
			⑱ 相続税の総額(合計)	580,680,000

(注2) 「法定相続人」は、相続税法15条2項の相続人の数に算入された相続人である。

(注3) 「法定相続分」は、相続税法15条2項の相続人の数に応じた相続分(民法900条及び901条)である。

(注4) 各人の⑯欄は、通則法118条1項の規定により1,000円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表 2、3、5 省略