

## 譲渡所得税と相続税との調整

伊川正樹  
(名城大学法学部教授)

## もくじ

I はじめに	1 カナダ方式
II 譲渡所得税と相続税との関係	2 アメリカ方式
1 裁判例の概要	3 取得後値上り益課税方式
2 平成22年最判の射程範囲	4 ドイツ方式
III カナダにおける譲渡所得課税と遺産税	5 所得税債務控除方式
1 譲渡所得課税の概要	6 潜在的所得税債務控除方式
2 遺産税の廃止とみなし譲渡所得課税導入の経緯	7 相続税額取得費算入方式
IV 譲渡所得税と相続税との調整方法	8 各方式の検討
	V おわりに

## I はじめに

包括的所得概念を採用するわが国の所得税法では、相続や贈与によって取得した資産も取得者の経済的利益を増加させるため、所得に該当すると考えられる。しかし、所得税法9条1項16号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与によって取得するもの」を非課税所得として扱っている。他方で、相続税法は、相続・遺贈または贈与によって取得した財産を相続税または贈与税（以下、まとめて「相続税等」

という。）の対象としている（1条の3、1条の4）。このように、所得税と相続税等とは一定の調整が図られているものの、いわゆる長崎年金訴訟<sup>(1)</sup>では、上記の所得税法上の非課税規定の範囲をめぐる議論が巻き起こった。結局、最高裁は、この規定の趣旨を「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」と解釈し、当該財産の相続時での時価（現在価値）には相続税が課され、その後の運用益は相続人の所得として所得税が課されるとの決着を図っ

(1) 最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁。この事案に関する論稿は多数存在するが、さしあたり、「特集・生保年金二重課税最判のインパクト」ジュリ1410号4頁以下（2010年）、「特集・年金払特約付き生命保険への二重課税問題を考える」金法1908号18頁以下（2010年）、安井栄二「生命保険

契約に基づく特約年金に対する所得課税」大阪経大論集61巻6号235頁（2011年）、拙稿「相続税と所得税との関係をめぐる基礎的考察—いわゆる「年金の二重課税問題」を契機として—」名城法学60巻別冊（法学部創立60周年記念論文集）123頁以下（2010年）およびそこの引用文献参照。

た（この最高裁判決を、以下、「平成22年最判」という。）。

この事案で問題になった財産は生命保険金であり、それを定期金払いで受け取った場合にどの範囲までが非課税となるかということが争われたものであった。これに構造的に類似する事例として、土地などの財産が相続により移転した場合に、相続人が当該財産を取得したことにより課される相続税と、被相続人の保有期間中に生じた値上り益に対する課税との関係がある。すなわち、相続税の対象となる財産の価値には被相続人の保有期間中生じた値上り益が含まれているため、両者に課税するとすると（両面課税）、「二重課税」が生じる可能性があるのである。こうした問題への対応として、現行所得税法60条1項1号は、相続により資産を取得した者は、被相続人の取得価額を引き継ぐことにより課税を繰り延べるとの措置を講じている。ただし、この措置は上記の両面課税による「二重課税」を解決しているわけではなく、被相続人が負うべき譲渡所得を相続人に引き継がせるものであるため、相続税の負担と相まってやはり「二重課税」のような状況をつくり出しているのである。

この問題は、両者の関係はそもそも「二重課税」と言えるのか、仮にそうでないとすれば調整を図る必要はないのか、調整を図る必

要があるとすればどのような方法が妥当か、と段階的に検討する必要がある。そこで、本稿における検討の前提として、「二重課税」とは、「単一の課税権が、種々の租税を、単一の租税主体および単一の税源に課す」ことと定義しておく<sup>(2)</sup>。

上記のように所得税法60条1項が「二重課税」のような状況をつくり出していることから、これを解決する必要があるとすれば、それは立法的解決を図るしかない<sup>(3)</sup>。そこで本稿では、現行法上生じる両面課税を解決するための種々の調整方法について、その内容と特徴を比較し、いかなる解決が望ましいのかについて検討することを目的とする。

この検討にあたり、相続に伴う資産の移転に対する課税のあり方として、現行の遺産取得税方式を維持するのか、それとも遺産税方式を前提に考えるのかによっても、調整方法のあり方が異なる。そこで、相続に対する課税方式と譲渡所得に対する課税のしくみの両方について、さまざまな可能性を含めて検討の対象とする。そして、遺産税方式と遺産取得税方式の両者が検討の俎上に挙げられた経験をもつ、カナダの連邦税制のしくみと変遷を参照し、上記の検討の素材とする。

## II 譲渡所得税と相続税との関係

まずは、譲渡所得税と相続税の「二重課税」

(2) 井出文雄『新稿近代財政学〔第四改訂版〕』（税務経理協会、1982年）383頁。同書では、「形式的二重課税」と呼び、1人の納税者に所得税や消費税を課す場合を例示し、「現代各国の租税制度は、みなこの形式的二重課税である」としている。なお、木村弘之亮「二重課税の概念」法学研究72巻2号1頁以下（1999年）、石村耕治「二重課税とは何か①」税務事例46巻5号40頁以下（2014年）等も参照。

(3) 参照、水野忠恒「所得税と相続税の交錯—非課税もしくは課税繰延とされる所得」ジュリ1020号154頁（1993年）、渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」『譲渡所得の課税』（日税研論集50号）145頁（2002年）、岩下忠吾「相続と所得の二重課税」税研163号18頁以下（2012年）、中井稔「相続と資産所得課税に関する一考察」税経通信67巻4号29頁（2012年）。

の是非が争われた最近の事例をみておこう。

## 1 裁判例の概要<sup>(4)(5)</sup>

### (1) 事実の概要

被相続人Aの法定相続人である原告Xは、Aの死亡により、本件不動産を取得した。その後、Xは本件不動産を訴外Bに譲渡し、対価を得た。それに伴い、Xが所得税の確定申告をする際、譲渡所得のうちすでに相続税の課税対象となった経済的価値と同一の経済的価値（相続税評価額）は、所得税法9条1項15号（現16号。以下、「本件非課税規定」という。）の規定により非課税とすべきであるなどと主張して争った。

### (2) 当事者の主張

両当事者は、概要、次のように主張している。

#### (i) 国側の主張

本件譲渡に係る譲渡所得のうち、本件被相続人の保有期間中の値上り益部分について、本件非課税規定の適用はなく、この値上り益に相当する部分は所得税を課されるものである。

所得税法は、被相続人の保有期間中の値上り益を所得税の課税対象とすることを予定して、取得価額の引継ぎの規定（60条1項1号）を設けており、被相続人の保有期間中の値上

り益について本件非課税規定の適用はない。

平成22年最判は、相続税法24条によって評価がされている財産、すなわち「定期金に関する権利」について判示したものであり、本件にはその射程は及ばない。

また、相続人が相続により取得した財産の価額に相当する経済的価値は、本来、相続人の所得として所得税の課税対象となるべきものであるが、他方で、この価額は相続税の課税対象でもあるため、同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税を排除する観点から本件非課税規定が適用され、所得税は非課税となる。これに対して、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りにより所有者に帰属する増加益を所得として、資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものであって、譲渡所得税の課税対象は、相続人が相続により財産を取得したことによる経済的利得ではなく、資産の値上りによる増加益であるから、相続税の課税対象となる経済的価値との同一性を欠き、相続税と所得税との二重課税の問題は生じない。

したがって、平成22年最判によっても、被相続人の保有期間中の値上り益について本件非課税規定の適用があると言うことはできない。

(4) 以下で紹介する事例は、①東京地判平成25年6月20日裁判所ウェブサイト、控訴審・東京高判平成25年11月21日裁判所ウェブサイト、②東京地判平成25年7月26日TAINS Z888-1776である。両事案は事実関係ならびに判旨等に多くの共通点がみられるため、特に断らない限り、区別せずまとめて紹介することとする。

(5) 両判決に関する論稿として、酒井克彦「相続し

た土地の含み益への譲渡所得課税の二重課税問題(上/下) 税務事例45巻9号5頁以下、同10号15頁以下（ともに2013年）、奥谷健「相続税と所得税による『二重の負担』」立命館法学352号110頁以下（2014年）、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」税務研究（名古屋税理士会・名古屋税務研究所）20号83頁以下（2014年）。

(ii) 原告Xの主張

本件譲渡に係る譲渡所得のうち、被相続人の保有期間中の値上り益に相当する部分の経済的価値は、すでに相続税の課税対象となっているものであるから、この値上り益に相当する部分については、本件非課税規定により所得税を課されないものである。

平成22年最判は、本件非課税規定の趣旨につき、同一の経済的価値に対する相続税また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判示している。同判決の判旨は、定期金の場合に限定せず、一般的に同一の経済的価値に対する相続税または贈与税と所得税との二重課税を排除しなければならないと解すべきであって、本件のような不動産の譲渡収入等も射程が及ぶ。

所得税法は、9条において非課税所得を規定し、その後の33条、38条、59条、60条等において譲渡所得の金額等についての具体的な計算規定を定めているが、それらの関係規定の適用上、同法9条に定める非課税所得に該当した場合には、当該所得は当然に所得税法の課税対象から除外され、同法上のその後の規定によって課税所得に含まれることがないことは、所得税法の規定の構造上当然である。すなわち、9条は所得税法における総則規定であり、60条1項の規定は、同法33条に定める譲渡所得の計算において、所得の起因となった資産の取得費について38条1項の別段の定めとして、取得価額、取得の時期を被相続人の取得価額、取得の時期とすることを定めるものにすぎず、所得税法33条3項の総収入金額に算入すべき金額や譲渡所得の金額の計算構造そのものに影響を及ぼし、被相続人の資産の保有期間に係る値上り益も含めて、相続人に課税が行われることを定める規定であ

るとか、本件非課税規定が適用される非課税所得について、本件非課税規定の適用を否定し、再度課税所得とする規定であると解することはできない。

(3) 判旨

判決はまず、現行法上の相続により取得した資産に係る譲渡所得課税に関する規定の解釈について、次のように述べている。

「譲渡所得課税の趣旨〔筆者注：増加益清算説〕からすれば、贈与または相続であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（所得税法59条1項参照）、同法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。そして、同項の規定により、受贈者等の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者等が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者等の資産の保有期間に係る値上り益も含めて受贈者等に課税されることになる（平成17年最判〔筆者注：最判平成17年2月1日・訟月52巻3号1034号〕参照。）」

「このように、相続により取得した資産に係る譲渡所得に対する課税は、①被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益と②相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益とを合計し、これを所得として、その資産が後に譲渡され

た時点において、上記の所得が実現したものと取り扱って所得税の課税対象としているものであるということが出来る。したがって、所得税法は、被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益について、相続人が相続により取得した資産の経済的価値が相続発生時において相続人に対する相続税の課税対象となることとは別に、相続発生後にそれが譲渡された時において、相続人に対する所得税の課税対象となることを予定していると解される。」

次に、原告の主張に答える形で、平成22年最判の射程範囲について次のように述べている。

「平成22年最判は、年金による支払を選択した場合においても、年金受給権の金額を被相続人死亡時の現在価値に引き直した価額に相当する部分は、相続税法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出来るとして本件非課税規定の適用を認めたものと理解することができ、そうであるとすれば、年金による支払を選択した場合であっても、現在価値に引き直した価額に相当する部分については相続の開始時に実現した所得として取り扱っていると理解することが出来る。

これに対し、本件で問題とされている所得は、所得税法60条1項1号により、相続人が被相続人から承継取得した不動産を更に譲渡した際に実現するものと取り扱われるものであって、同号が存在する以上、単純承認をした相続人は、相続時点において被相続人の保有期間中に蓄積された値上り益を実現させるという選択ができないという点で、平成22年最判で問題とされた所得とはその性質を異にするものである。……これらの点からすると、平成22年最判は、本件非課税規定が、相続時

には非課税所得とされた所得が後に実現するものと取り扱われて課税される場合の所得にも一般的に適用される旨を判示したものである。」

また、二重課税の主張に対しては、次のように判示している。

「相続人が被相続人から相続により取得した資産を譲渡した場合、当該資産の譲渡により相続人に帰属する所得は、①被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益と②相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益とによって構成されるところ、上記譲渡所得に対する所得税の課税対象となる被相続人の保有期間中の増加益は、被相続人の保有期間中にその意思によらない外部的条件の変化に基因する資産の値上がり益として抽象的に発生し蓄積された資産の増加益（被相続人がその資産を譲渡していれば被相続人に帰属すべき所得）が相続人によるその資産の譲渡により実現したものである。そうすると、被相続人の保有期間中の増加益に対する譲渡所得税の課税は、被相続人の下で実現しなかった値上がり益（被相続人固有の所得）への課税を相続人の下で行おうとするものであり、理論的には被相続人に帰属すべき所得として被相続人に課税されるべきものであるから、相続人が相続により取得した財産の経済的価値に対して二重に課税されるという評価は当を得ないものである。」

このように結論として、本件各譲渡に係る譲渡所得のうち相続税の課税対象となった経済的価値と同一の経済的価値が、本件非課税規定により譲渡収入金額から排除され、所得税を課されないとする原告の主張は理由がなく、本件被相続人の保有期間中の値上り益を

非課税所得と解することはできないと判示している。

## 2 平成22年最判の射程範囲

本稿で問題となった平成22年最判の射程範囲に関しては、「最高裁判決研究会」報告書<sup>(6)</sup>が次のように限定的に解釈している。「本判決が、相続税法24条の解釈を軸に展開されていることに鑑みれば、同判決は、同条によって評価がなされる相続財産を直接の射程としているものと考えられる。したがって、法令の解釈変更により実務上対応すべきものは、同条によって評価がなされる相続財産に限定されると考えるのが相当である。」<sup>(7)</sup>

また、本件で問題となった土地の値上り益については、次のように述べている。

「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＋相続時までの増額分）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き継がれることとされており、相続以後に相続人が当該土地等を譲渡した場合には、取得費からの値上り益に対して譲渡所得税が課される。この値上り益には、資産の旧所有者（被相続人）の所有期間にかかる値上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と言える。

土地、株式等の値上り益に関しては、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繰延べを防止する観点からみなし譲渡所得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、現行税制は土地、株式等の相続時までの増加分が相続税、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ものと考えられる。」<sup>(8)</sup>

こうした現行法の規定の解釈およびその立法経緯に照らせば、土地の値上り益に対して相続税と譲渡所得税とが課されることが予定されているものと評価することができる<sup>(9)</sup>。そのため、実定法の解釈としては本判決の内容は適切と言えよう。なお、相続税は相続人の財産の取得によって生じる納税義務であり、相続時に課されるべき譲渡所得税は被相続人に対するものである。したがって、両者の関係は「二重課税」ではなく、「二重の負担」と呼ぶべき状態であると言える<sup>(10)</sup>。

(6) 最高裁判決研究会「『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～」(http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/\_/icsFiles/afiedfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf)

(7) 最高裁判決研究会・前掲注(6)3～4頁。これに対して、同判決の射程は譲渡所得等にも及ぶとするものとして、小山隆洋「長崎年金事件の射程を考える～譲渡所得等への適用はあるのか～(上)(下)」

速報税理2011年2月21日号、同年3月1日号。

(8) 最高裁判決研究会・前掲注(6)6頁。

(9) 所得税法59条および60条の性質論から、9条1項の非課税規定の適用は排除されないことを解釈上導くものとして、酒井・前掲注(5)(上)5頁以下。なお、増井良啓「所得税法59条と60条の適用関係」税務事例研究96号37頁(2007年)参照。

(10) 奥谷・前掲注(5)123～124頁。

このように理解した場合、「二重課税」ではないので解決の必要がない、とただちに考えるのは適切ではない<sup>(11)</sup>。納税者に対して「二重の負担」を求め、その負担が過重であると評価できるような場合には、何らかの調整措置が必要と考えられる。この調整にはさまざまな方法がありうるが、その具体的検討に入る前に、被相続人に対する譲渡所得税のみを課し、相続人の財産の取得に対する相続税や遺産の移転に係る遺産税の課税を行わないという形で調整を図っているカナダ税制を参照してみよう。

### Ⅲ カナダにおける譲渡所得課税と遺産税<sup>(12)</sup>

#### 1 譲渡所得課税の概要

##### (1) 概要

##### (i) 譲渡所得課税の概要

カナダにおける連邦所得税法 (Income Tax Act. 以下、「ITA」という。)では、資産の処分による所得を譲渡所得 (capital gain) と定めている (s 39 (1))。譲渡所得の金額は、資産の処分による収入と当該資産の調整取得費 (adjusted cost base) および譲渡費用 (expenses of sale) との差額である (s 40 (1))。譲渡所得の金額は2分の1の額のみが課税対象とされる (s 38)。譲渡損失についても同様に2分の1の額のみが所得金額の計算上、

考慮される。

##### (ii) 相続時の課税

カナダの現行連邦税制においては、被相続人から相続人に対する資産の移転に対して遺産税ないし相続税 (および贈与税) が課されることはない。その代わりに、ITA70条(5)(a)では、被相続人は死亡直前に資産を処分し、その時点での時価相当額の対価を受けたものとみなされる。すなわち、被相続人が生前、所有していた資産の値上り益は、死亡直前に実現したものとみなされ、同人の死亡年度の所得に算入される。一方、資産を相続により取得した相続人は、当該資産を被相続人の死亡時点での時価で取得したものと扱われる (ITA s 70 (b))。このように、カナダにおいては、相続時での譲渡所得については、被相続人に対するみなし譲渡 (deemed disposition) 所得課税と、相続人における取得価額の引上げが行われるのである。

なお、みなし譲渡が行われた際に損失が生じた場合には、当該年度の別のみなし譲渡所得との間で相殺が可能である。なお、みなし譲渡損失および一般の譲渡損失 (actual allowable capital losses) の合計額が、被相続人の死亡年度の課税譲渡所得の額を超えた場合、その損失額は当該死亡年度および前年度のすべての他の所得と通算することが認められる (ITA s 111 (2))。

(11) 反対に、「二重課税」にあたるので、ただちに解決しなければならないと考える必要もない。参照、拙稿・前掲注(1)144~145頁。

(12) 以下の記述は、次の文献を参考にしている。篠原正博『不動産税制の国際比較分析』(清文社、1999年)213頁以下、一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」『世界における相続税法の現状』

(日税研論集56号)45頁以下(2004年)、吉村政徳「カナダにおける相続時課税」海外住宅・不動産税制研究会編著『相続・贈与税制再編の新たな潮流』(日本住宅総合センター、2010年)231頁以下、Peter W. Hogg, Joanne E. Magee, Jinyan Li, *Principles of Canadian Income Tax Law, 8th ed.*, Carswell, 2013, *Canadian Master Tax Guide, 69th ed.*, 2014, Wolters Kluwer CCH, 2013.

(2) 例外措置

(i) 親族間の相続

ただし、こうしたみなし譲渡所得課税には、いくつかの例外が定められている。まず、夫婦間の相続の場合には、取得価額の引継ぎが行われる。すなわち、被相続人の資産はその死亡直前に取得価額で譲渡され、その配偶者等が同額で取得したものとみなされるという扱いになる (ITA s 70 (6))。この場合の「配偶者等」には、配偶者、コモンロー上のパートナーまたは配偶者、コモンロー上のパートナーのために被相続人の遺言により設定された信託が含まれる。

また、農業用財産、漁業用財産、林業用財産を相続により取得した子は、上記の配偶者等に係る取得価額の引継ぎが適用される (ITA s 70 (9)~(11))。したがって、これらのケースにおいては、発生した譲渡所得の認識が繰り延べられることになる。

なお、これらの繰延規定は、配偶者等や子が、被相続人の死亡直前時においてカナダの居住者である場合のみ適用されることに注意が必要である (ITA s 70 (6)(b))。

(ii) その他の主な例外措置

① 居住用資産の特例

個人の主たる住居の処分により所得または損失が生じた場合には、当該金額はなかったものと扱われ、譲渡所得の課税は行われない (ITA s 40 (2)(b))。ただし、当該住居が相続開始後、居住用の用に供されていない場合には、相続開始以降の値上り益が課税対象とされる。

② 生涯譲渡所得免除額

農業用または漁業用財産もしくは小規模事業の株式等の相続に係るみなし譲渡所得には、7万5,000ドルの生涯譲渡所得免除額 (lifetime

capital gains exemption) が定められている (ITA s 110.6)。譲渡所得は2分の1のみが課税対象となるため、譲渡所得が免除される累積額は7万5,000ドルの半額 (3万7,500ドル) となる。

(3) 小 括

カナダ連邦税制における死亡時の資産移転課税の特徴は次の通りである。

(a) 被相続人から相続人への資産の移転には、遺産税ないし相続税は課されない (遺産税の不存在)。

(b) 被相続人の資産の保有期間中の値上り益は、被相続人の死亡時すなわち相続開始時において、被相続人が死亡直前に資産を処分し、その時点での時価相当額の対価を受けたものとみなされる。したがって、被相続人が生前、所有していた資産の値上り益は、死亡直前に実現したものとみなされ、同人の死亡年度の所得に算入される (みなし譲渡所得課税)。

(c) 相続人が相続により取得した資産の取得価額は、相続開始時の時価相当額とされる (取得価額の引上げ)。

(d) 夫婦間の相続や特定資産を子が相続した場合については、みなし譲渡所得課税が行われず、課税の繰延べが適用される。

このように、カナダにおいては遺産税／相続税が課されず、被相続人に対するみなし譲渡所得課税のみが行われるという特徴がある。譲渡所得税と遺産税／相続税との調整という本稿の問題意識との関係で言えば、資産の移転に課税しない代わりに、値上り益に対する課税のみを行うことにより、両者の調整を図っているとみることができる。

なお、次節でみるように、カナダにおいて

は、連邦は遺産税を課し、州は相続税を課するという措置がとられていた。現行制度上、連邦所得税として相続時にみなし譲渡所得課税が行われていることとの関係で言えば、被相続人の遺産に対する遺産税が課されない代わりに、保有期間中の値上り益を資産の移転時に清算するという形で両税の調整が図られているものと評価することができる。本稿の問題意識からすれば、カナダ税制が遺産税を廃止し、みなし譲渡所得課税に一本化した経緯は、両税の調整のあり方として興味深いものがある。

そこで次に、カナダにおける遺産税の廃止とみなし譲渡所得課税導入の経緯をみてみよう。

## 2 遺産税の廃止とみなし譲渡所得課税導入の経緯

### (1) 相続税・遺産税の導入

カナダでは、1892年にオンタリオ州において州税としての相続税が導入されたのが始まりである。その後、各州においても富の集中の排除を目的として相続税が導入され、1905年には全州において相続税が課税されることになった。州税としての相続税は、遺産取得税方式であり、後に一部、遺産税方式の要素が加味された。

一方、1942年に戦費調達を目的として、連邦相続税が導入された。この税は州相続税と同様の形式であったが、1959年に遺産税方式へ変更され、連邦遺産税となった。また、贈与税は、1935年に連邦レベルで課税が開始され、1969年からは遺産税と統合された。その後、1971年に連邦政府が遺産税および贈与税の廃止を宣言し、翌72年から実施した。

なお、州税としての相続税に加えて連邦税

が課されることになって以降、オンタリオ州とケベック州を除く8州は、連邦相続税収の50%の譲与を受けることと引き換えに、州相続税を廃止した。また、オンタリオ州とケベック州では、住民の負担緩和を目的として、連邦相続税の50%を上限とする州相続税の税額控除が定められた<sup>13)</sup>。

### (2) 遺産税・贈与税の廃止の理由

1971年に連邦政府は連邦遺産税および贈与税の廃止を宣言し、翌年に実施した。その理由としては、次のような3点が挙げられる。

#### (i) 負担の増加に対する批判

廃止以前には、連邦および州（課税していた州のみ）の遺産税・贈与税および相続税に係る納税者の負担が過大になっていたとの批判が高まっていた<sup>14)</sup>。また、みなし譲渡所得課税を導入した場合に遺産税の課税を継続したとすると、税負担が過大になるという点も指摘された<sup>15)</sup>。

#### (ii) 財源としての意義の低下

上記(i)でみたような納税者個人レベルでの税負担の増加にもかかわらず、連邦および州の財源確保という意義が低下していた<sup>16)</sup>。すなわち、1964年には連邦から州への譲与割合が連邦遺産税額の75%にまで引き上げられたため、連邦政府の遺産税による税収が低下し、徴税コストとの関係で財源としての意義が薄らいでいたことが挙げられる。

#### (iii) 統一的な課税システム維持の困難性

前述のように、オンタリオ州とケベック州

13) その後、1964年には譲与ならびに税額控除の割合が75%に引上げられた。

14) 篠原・前掲注(12)229頁。

15) 一高・前掲注(12)58頁。

16) 篠原・前掲注(12)230頁。

が州税としての相続税の課税を継続していたことに加え、1963年にはブリティッシュ・コロンビア州が相続税の課税を再開した。また、1967年および1969年から、アルバータ州およびサスカチュワン州が連邦からの譲与額を住民への還付を行っていた。こうした状況の下では連邦法を通じた遺産税・相続税の統一的な制度の維持が不可能となっていたということも、遺産税廃止の一因であると言われている。

### (3) カーター報告の提案と1971年法による改正

#### (i) カーター報告の提案

上述のような連邦遺産税・贈与税の廃止の実質的理由に加えて、その契機となったのが1966年に公表された、いわゆる「カーター報告 (Report of the Royal Commission on Taxation)」<sup>(17)</sup>における提言である。その第3巻「所得課税 (Taxation of Income)」第17章「相続を含む贈与」<sup>(18)</sup>において、①贈与および相続による資産の取得を取得者の包括的な課税ベースに含めること<sup>(19)</sup>、②それに代わる形で、現行の遺産税・贈与税を廃止すること<sup>(20)</sup>が提言されている。

こうした提言の前提となっているカーター報告における基本原則は、(a)包括的所得概念と(b)課税単位としての家族単位の採用である。

まず、「贈与が受贈者にとっての経済力を増加させるということは、疑いがない」ことから、「われわれは、ある者から他者への贈与を賃金、事業上の所得、配当、利子、地代、資産所得、偶発的利得と同様に、受贈者の包括的な課税ベースに含めることを提言する」と述べている<sup>(21)</sup>。そのため、「利得の源泉や受贈者の期待や意図はまったく無関係」であって、「財やサービスを支配することができる個人ないし家族の能力を増加させるあらゆるものが課税ベースに含められるべきである」としている<sup>(22)</sup>。

また、当時の課税単位とされていた個人単位主義は婚姻ペナルティの問題から不公平であるとし、家族の支払能力を基準にすべきとして、家族単位主義を提言している<sup>(23)</sup>。この考え方に基づけば、家族間の富の移転は課税対象とはならず、単にあるポケットから別のポケットへ金銭を移動させることと同じであるとしている。そのため、課税対象となるのは課税単位間の富の移転だけであると述べている<sup>(24)</sup>。こうした考え方の根底には、夫婦の財産形成は双方の尽力や共同の意思決定によるものであるとの認識がある<sup>(25)</sup>。

こうした基本原則を背景として上記①および②の提言がされているが、これらの提言は、資産の無償移転に対する課税のあり方として、

(17) 同報告書は、カナダ連邦枢密院局 (Privy Council Office) の調査委員会 (Commissions of Inquiry) のウェブサイトで公表されている。(http://epe.lac-bac.gc.ca/100/200/301/pco-bcp/commissions-ef/carter1966-eng/carter1966-eng.htm)

(18) 同報告において、「贈与 (gifts)」という語は、相続や遺贈等を含む無償による資産の取得全般を指すものとして用いられている。したがって、「不十分な約因による移転 (a transfer for inadequate consideration)」と表現されている。カーター報告

第3巻第17章465頁。

(19) カーター報告第3巻第17章465頁、513頁。

(20) カーター報告第3巻第17章472頁以下、513頁。

(21) 同上。

(22) 同上。ただし、執行上の観点から、少額不追求の理由により、受贈者に対して年間の免除額および生涯免除額を定めるべきことも提言している。

(23) カーター報告第3巻第10章117頁以下、142頁。

(24) カーター報告第3巻第17章467頁。

(25) 同上。

遺産税方式から遺産取得税方式への転換を促すものと考えられる。すなわち、公平性の確保を目的として、制限的所得概念から包括的所得概念への転換を基本原則とし、贈与等による資産の取得も担税力の増加につながるとの考えから、かかる資産の取得を取得者の課税ベースに含めるべきとの提言がされているのである。もっとも、この提言は具体的には、遺産取得税方式による相続税の創設を意味するものなのか、資産を取得した者の所得として所得税の対象とすべきとの提言なのかは明確に述べられていない。いずれにしても、資産の移転者の移転行為ではなく受領者の担税力の増加を課税の対象とすべきというのが提言の内容である。

さらに、資産の移転者の保有期間中の値上り益を移転のタイミングで実現させ、移転者の所得として課税することを提言している。これは後にみなし譲渡所得課税の導入につながるものであるが、こうしたカーター報告の提言からすると、無償による資産の移転時の課税は次の表のように両面課税が志向されていたことがわかる。

この考え方は、わが国のシャウブ勧告が示したような包括的所得概念に基づく課税のしくみと軌を一にするものと言えよう。そして、移転者側・受領者側の両面に対して課税するというしくみにより、課税の公平の実現を目指すものであったとみることができる。そして、こうした両面課税の間に何らかの調整措置を取ることは提言されていないことから、こうした課税のあり方に問題がない、むしろ両面課税を行うことによって包括的所得概念を適切に実行することができると考えられていたとみることができよう。

移転者側	受領者側
保有期間中の値上り益が実現したものと して課税	担税力を増加させる資 産（所得）の取得に対 して課税

表 カーター報告における無償による資産の移転時の課税に関する提言

#### (ii) 1971年税制改正

カーター報告の提言は大きな反響を呼んだが、ただちにその内容が実現されたわけではなかった。まず、1968年の税制改正では、夫婦間の資産移転についての遺産税および贈与税の課税免除や累進税率の強化、遺産税と贈与税の統合などの改正が盛り込まれた。そして、1969年の税制改革白書（White Paper on Tax Reform）では、課税単位の家族単位化および贈与等による資産の取得の所得への包含を拒否する内容が記載され、譲渡所得に対する課税は贈与の場合に限るものとし、相続時には適用すべきではないと主張された。

しかし、前述(2)のような理由により、遺産税・贈与税の廃止の世論が高まるとともに、ロック・イン効果への懸念<sup>26)</sup>からみなし譲渡所得課税の必要性が検討され、1971年税制改正において、遺産税・贈与税の廃止およびみなし譲渡所得課税の導入が決定されたのである。この改正の趣旨は、連邦政府による歳入の確保と所得税の不十分さを補完する点にあったものと評価されている<sup>27)</sup>。

なお、この改正は、カーター報告の内容を実現するものであるが、資産の受領者に対す

<sup>26)</sup> 篠原・前掲注(1)237頁参照。

<sup>27)</sup> Richard M. Bird, *Canada's Vanishing Death Taxes*, 16 Osgoode Hall Law Journal 133, 138. 一高・前掲注(1)258頁参照。

る課税が実行されなかった点に注目する必要がある。すなわち、移転者・受領者の両面課税が行われず、移転者に対するみなし譲渡所得課税のみが採用されたのである。その理由は、負担の増加に対する配慮であったと考えられる（前述(2)参照）。すなわち、上述のような「所得税の不十分さの補完」という観点からすれば、包括的所得概念の貫徹のためには両面課税が必要であるが、税負担の増加に対する世論の批判は無視しえなかったのであろう。そして、各州がおのおのの相続税の課税制度ないし譲与制度をもっていたという状況下では、遺産税の統一的な整備よりも譲渡所得に対する課税によって包括的所得概念の実現に向けた取組みを選択したとみることができるのではないだろうか。

ところで、カーター報告の提言とは異なり、仮に遺産税方式に基づく遺産税・贈与税を存置し、同時にみなし譲渡所得課税を導入した場合には、被相続人ないし贈与者に対する二重課税の疑いが生じることになる。しかし、ある論者は、これを二重課税と解しうるかどうにかかわらず、そのような課税は政治的に望ましくないものであり、遺産税・贈与税を課すには、取得価額の引継ぎによる課税の繰延べを措置する場合にのみ可能であると述べている<sup>28)</sup>。

#### (4) 小 括

現行のカナダ連邦税制における無償による資産の移転時の課税は、移転者に対するみな

し譲渡所得課税のみが行われている。すなわち、資産を移転させた移転者に対して遺産税・贈与税が課されることはなく、またそれを取引した側に相続税や所得税が課されることもない。このようなしくみだけを見れば、みなし譲渡所得に対する課税のみを行うことによって譲渡所得税と相続税との調整が図られているように思われる。しかし、制度改正の変遷をみれば、必ずしも理論的な理由に基づいてこのような調整が図られたわけではなく、むしろ改正当時の連邦と州との関係をめぐる混乱や負担増に対する政治的配慮といった要素が色濃く反映されてこのような制度に収れんしてきていることがわかる<sup>29)</sup>。

#### IV 譲渡所得税と相続税との調整方法

相続等による資産の移転が行われる場面では、次のような課税パターンがありうる<sup>30)</sup>。

- ① 資産の所有者の保有期間中の値上り益に対する譲渡所得税
- ② 資産の取得による取得者の所得の増加に対する相続税または所得税
- ③ 資産を移転させる行為に対する遺産税

なお、①については、わが国所得税法60条1項のように、前所有者のレベルでの課税を行わず、それを取得者に引き継がせて取得者のレベルで課税するというしくみもあれば（課税の繰延べ。①-1）、無償譲渡の場合であっても、時価での譲渡があったものとみなして前所有者のレベルで課税するというしくみ（みなし譲渡所得課税。①-2）がある。いずれ

<sup>28)</sup> Wolfe D. Goodman, *Death Taxes in Canada, in the Past and in the Possible Future*, 43 *Canadian Tax Journal* 1360, 1376. 一高・前掲注(12)69頁参照。

<sup>29)</sup> 実際、1971年改正に対しては、学説上、さまざまな批判があり、また各州相続税の復活に向けた

動きがみられた。詳しくは、一高・前掲注(12)59頁以下、篠原・前掲注(12)238頁以下参照。

<sup>30)</sup> 無償による資産の移転には、相続や遺贈以外にも贈与がありうるが、以下では便宜上、相続の場合に限って検討する。

の方式を採るにせよ、①と②、または①と③が課される場合には、「二重の負担」が生じることになる。これを調整するための方法は種々ありうるが、以下、それぞれの内容と特徴をみてみよう<sup>(31)</sup>。

## 1 カナダ方式

前述のように、カナダでは①の資産の所有者の保有期間中の値上り益は、相続等により資産が移転する直前に時価相当額で処分されたものとみなして課税の対象とするみなし譲渡所得課税が行われる。一方、②相続人による資産の取得および③資産の移転に対しては、現行法上、課税は行われていない。このしくみにより、相続時における両面課税は行われず、「二重の負担」は回避されている。このようなくみを採用された理由は、前述の通り、納税者の負担増に対する政治的な配慮によるものである。

従来、連邦レベルでは遺産税方式による遺産税が課されていたカナダでは、仮にみなし譲渡所得課税（上記①-2）と遺産税（上記③）の課税が継続されたとしても、「二重課税」とはならない。すなわち、前者は被相続人の保有期間中の値上り益に対する課税であり、後者は遺産の移転に対する課税というように、税の性質に違いが認められるからである。同様に、カーター報告で提言されたような相続人の遺産の取得に対する課税（上記②）というしくみが採られたとしても、①との組

み合わせは「二重課税」とはならない。

カーター報告において、包括的所得概念の採用・徹底が提言され、みなし譲渡所得課税は導入されたものの、負担増に配慮する形で資産取得者に対する課税が実施されなかったという経緯に鑑みれば、「二重の負担」を回避するためにかかる調整が図られたものと評価することが可能である。もっとも、「二重の負担」を回避する方法としては、みなし譲渡所得課税（上記①-2）ではなく、相続税（上記②）ないし遺産税（上記③）の実施という選択肢もありえたはずである。しかし、従来の連邦遺産税および州相続税の混乱と両税に対する世論の批判があったことに加え、カーター報告において家族を課税単位とすることが基本原理として提言されたこととの関係で、家族間の資産の移転は担税力の増加につながるため課税事実とすべきではないとの考え方が影響したものと考えられる。

## 2 アメリカ方式

アメリカ連邦税制は、被相続人から相続人に対する資産の移転に対して遺産税が課される（上記③）。この場合、資産を取得した相続人は、相続開始時点の時価で当該資産を取得したものと扱われる（step-up basis, IRC § 1014）。このため、被相続人の保有期間中の値上り益は、所得税レベルでは課税されないこととなる<sup>(32)</sup>。

(31) なお、以下の調整方式のネーミングは、筆者が内容を検討して便宜的に付けたものであり、引用元の文献にこのような名称が記されているわけではない。

(32) アメリカ連邦税制における遺産税および譲渡所得税については、Marvin A. Chirelstein, Lawrence

Zelenak, *Federal Income Taxation, 12th ed.*, at 68, Foundation Press, 2012, 大塚正民「譲渡所得課税における『取得価額の引き継ぎ制度』の日米比較」青山法務研究論集創刊号133頁（2010年）等参照。

### 3 取得後値上り益課税方式

時効援用による土地の取得に対する一時所得課税を参考にして調整を図ろうとする主張がある。すなわち、取得時効によって土地を取得した場合、その取得者は時効援用時の当該土地の時価相当額の一所得を得たものとして課税される(所税36条1項, 2項)<sup>83</sup>。そして、当該土地の取得価額は当該援用時の時価となる。つまり、当該土地の時効援用時まで生じた値上り益は、取得者の一時所得として課税され、その後、譲渡した場合には時効援用時以降の値上り益に対してのみ行われることになる。

こうした取扱いを参考にして、資産の取得者が取得するまでの値上り益は、対価を支払っていなくても収入金額として課税されていれば、その取得以後の値上り益が課税対象となるにすぎないものとの見解が示されている<sup>84</sup>。この考え方は、相続や贈与によって資産を取得した場合には、その取得者に相続税ないし贈与税が課され(上記②)、当該資産の値上り益に対する課税は、当該資産の取得後の部分のみを課税対象とするというものである。したがって、現行所得税法60条1項のように被相続人の保有期間中の値上り益を相続人に引き継がせるものではないため、「二重の負担」を生じさせることはない。また、被相続人にみなし譲渡所得課税を行うものではない点で、上述のカナダ方式とも異なる調整方法である。

### 4 ドイツ方式<sup>85</sup>

ドイツでは、相続による資産の取得の場合には、わが国の所得税法60条と同様の取得価額を引き継ぐ規定が置かれている。このため、

相続人の譲渡時に被相続人の保有期間中の値上り益を相続人に対して課税するというしくみが採られている(上記①-2)。ドイツでは相続による資産の移転には遺産取得税方式の相続税が課されることから(上記②)、値上り益部分について「二重の負担」が生じることになる。

このような状況に対しては、財産権保障に基づく課税の限界との関係で調整が必要だと考えられ、所得税法35b条が、含み益という潜在的所得に対する相続税の負担を所得税の段階で調整する措置を定めている。すなわち、所得の算定に際して「死亡による取得として相続税に服した」所得の一定割合の金額を税額控除として軽減するのである。ここで調整の対象となる「所得」とは、被相続人に対して課されるべきであった所得のうち、相続によって相続人に移転したことによって相続税が課された財産に相当する部分を指す。したがって、相続人に引き継がれる被相続人の所得(保有期間中の値上り益)を所得税の計算上、相続税の対象となった金額の一部を控除するというものである。

所得税から相続税の負担を控除するのが、ドイツの負担調整措置の特徴である。このような方法を採用する理由は、譲渡益に対する所得が「まだ発生していない潜在的な所得税」であることが挙げられている。その結果として、「二重の負担」が完全に排除されず、あくまで「軽減」にとどまっていると指摘されている<sup>86</sup>。もっとも、潜在的な所得税を控除でき

<sup>83</sup> 参照、東京地判平成4年3月10日・訟月39巻1号139頁。

<sup>84</sup> 奥谷・前掲注(5)142~143頁。

<sup>85</sup> 以下の記述は、奥谷・前掲注(5)135頁以下を参照。

ないならば、将来的にはその所得税の分だけ遺産が減少することとなるため、相続税の基本原理に反することから、こうした「二重の負担」を調整することの必要性が認められている。

## 5 所得税債務控除方式

ドイツ方式によっては完全な「二重の負担」の排除ができないという問題点を克服する手段として、相続による財産移転の段階でみなし譲渡所得課税を行い、その所得税債務を相続財産から控除するという調整方法が提案されている<sup>36)</sup>。このしくみの特徴は、被相続人の保有期間中の値上り益を被相続人の所得税として課し(上記①-2)、それを相続人が取得する相続財産から債務控除をするという点である。

## 6 潜在的所得税債務控除方式

現行所得税法60条1項により、被相続人の保有期間中の値上り益が相続人に引き継がれるが、本来、この部分は被相続人が負うべき所得税の対象となるべきものである。仮に、被相続人が死亡直前に当該資産を譲渡したとすれば、その値上り益は当該被相続人の譲渡所得として課されることに鑑みれば、この点は明らかである。しかし、上記60条1項によ

り課税が繰り延べられることから、この値上り益にかかる所得税額は顕在化していない所得税債務であり、「潜在的所得税債務」と呼ぶことができる<sup>38)</sup>。この部分に相続税が課されたうえで、後に相続人レベルでまとめて譲渡所得課税が行われると「二重の負担」を生じることになる。

この場合の解決方法として、相続時点でみなし譲渡所得課税を行うと仮定して税額を算出し、その金額を相続税の税額計算上、債務控除するというしくみが提案されている<sup>39)</sup>。すなわち、被相続人から相続人への相続による資産の移転に対しては相続税が課され(上記②)、そこから「潜在的所得税債務」を控除する。そして、被相続人の保有期間中に生じた値上り益は、所得税法60条1項により課税が繰り延べられ、相続人が譲渡した時点でまとめて課税されることになる(上記①-1)<sup>40)</sup>。

上記5の所得税債務控除方式との違いは、この方式が相続時点で実際に被相続人に対してみなし譲渡所得税を課し、その税額を相続財産から債務控除するものであるのに対し、潜在的所得税債務控除方式は、実際にみなし譲渡所得課税を行わないものの、相続財産からの債務控除を行うための便宜的な措置として、仮の税額としてみなし譲渡所得税相当額を算出するにすぎないという点である。

36) 奥谷・前掲注(5)139頁。

37) 奥谷・前掲注(5)141頁。なお、この方式については、第39回日税連公開研究討論会(平成24年10月4日開催)において、北海道税理士会による報告「所得税と相続税の相関関係における課税の問題～税負担のあり方を中心として～」81頁以下で紹介されている。同資料は東海税理会より提供を受けた。ここに謝意を示したい。

38) 篠原克岳「相続税と所得税の関係について―「生保年金二重課税事件」を素材として考察―」税大

論叢74号1頁以下、25頁(2012年)。

39) 篠原・前掲注(12)56～57頁。

40) 篠原・前掲注(12)論文では、潜在的所得税債務を相続税から債務控除すべきことが強調されており、被相続人の保有期間中の値上り益の扱いについては明確な記載がない。ただし、相続開始時点でみなし譲渡所得課税そのものは行わないと述べており(57頁)、60条1項の改正には言及されていないことから、本文で記したように課税の繰延べを想定しているものと考えられる。

### 7 相続税額取得費算入方式

わが国の租税特別措置法39条が定める調整方法は、相続税額を譲渡所得金額の計算上、取得費に加算するというものである。この現行法が採用する調整方法は、「二重の負担」を緩和することを目的とするものであり、所得税のレベルで調整を図る点に特徴がある。このしくみは、相続人が相続税を課され（上記②）、被相続人の保有期間中の値上り益が相続

人に引き継がれ、譲渡時にまとめて課税されることを前提としている（上記①）。ただし、この相続税額の一部について、譲渡所得金額の計算上、取得費に加算することで「二重の負担」の緩和を図っているのである。

### 8 各方式の検討

以上みてきた各調整方式をまとめると、次の表ようになる。

	調整方式名	相続税・遺産税	譲渡所得税
1	カナダ方式	なし	みなし譲渡所得課税
2	アメリカ方式	遺産税	なし（step-up basis）
3	取得後値上り益課税方式	相続税	取得後の値上り益のみ 譲渡所得の対象 （取得価額の引継ぎなし）
4	ドイツ方式	相続税	取得価額の引継ぎ
			相続税の一定割合を税額控除
5	所得税債務控除方式	相続税	みなし譲渡所得課税
		みなし譲渡所得税額を債務控除	
6	潜在的所得税債務控除方式	相続税	取得価額の引継ぎ
		みなし譲渡所得税相当額を債務控除	
7	相続税額取得費算入方式	相続税	相続税額を取得費に加算
	現行方式	相続税	取得価額の引継ぎ

表 各調整方法の比較

#### (i) 相続税の課税方式の違い

まず、相続税の課税方式として、1、2は遺産税方式を前提とするものであり、3～7は遺産取得税方式に基づいて調整を図るものとの違いがある。ここで検討の対象としている「二重の負担」の調整方法とは、相続財産に含まれる所得税の取扱いに関するものである。すなわち、被相続人が生前に譲渡してい

ればその時点で被相続人の所得として課税されるべき利得が、相続税の対象になるとともに、相続人に引き継がれることによって「二重の負担」を生じさせているのである。すなわち、遺産税方式に基づいて相続税（遺産税）が課税されとしても、相続人が取得する遺産の減少につながるため、譲渡所得税の負担と相まって「二重の負担」となることになる。

したがって、相続税の課税方式の違いは、「二重の負担」の調整の要否には影響を及ぼさないのである<sup>(41)</sup>。

(ii) 各方式の問題点

次に、上記の調整方法を比較すると、次のように区別することができる。

(a) 相続税・遺産税の段階で調整する方式

(1, 5, 6)

(b) (譲渡) 所得税の段階で調整する方式

(2, 3, 4, 7)

これらの方式の違いに留意しつつ、各方式を比較検討してみよう。

① 遺産取得税方式を前提とする検討

まず、取得後値上り益課税方式(3)は、ドイツ方式(4)および所得税債務控除方式(5)の問題点を克服する形で主張されている。所得税債務控除方式は、みなし譲渡所得税額について相続税の計算上、債務控除を認めるものであるが、それにより相続税の課税標準に変動を来すため、現行の相続税の課税方式を前提とすれば、譲渡所得税を負担する相続人以外の相続人にも影響が及ぶことになってしまう<sup>(42)</sup>。そのため、「二重の負担」において調整が必要なのは、相続税を課された財産を取得した相続人の所得税の課税標準である<sup>(43)</sup>。

その意味では、ドイツ方式は実現した譲渡益に対する所得税から相続税の一部を控除するというものであるため、相続人の所得税のレベルでの調整という要請には適うものである。しかし、このしくみの下では相続税の一定割合のみが軽減されるにすぎないため、完全な「二重の負担」の回避ができていないという難点がある<sup>(44)</sup>。

こうした検討を経て、取得後値上り益課税方式が主張されているのであるが、これらの議論はいずれも相続税の課税方式として遺産

取得税方式を前提とし、かつ、包括的所得概念および純所得課税原則に基づくものである。すなわち、上記の所得税債務控除方式の問題点は、みなし譲渡所得課税の対象とはならなかった財産を取得した相続人の相続税負担を減少させることになるため、遺産取得者の担税力の増加を課税根拠とする遺産取得税方式の基本理念に反する結果を招いてしまう。また、ドイツ方式による不完全な「二重の負担」の排除(軽減)は、純所得課税を実現することができない。

遺産取得税方式を前提とする方式としては、租税特別措置法39条が定める現行の調整方法(相続税額取得費算入方式(7))がある。この調整方法の考え方は、相続税額が相続人の当該財産の「取得に要した金額」(所税38条1項)に当たるというものである。しかし、相続税を納付することは当該財産を取得するための費用に当たらないことは明らかであり、また付随費用に当たると考えることも困難であろう<sup>(45)</sup>。したがって、この措置は政策的なものとして評価することができるが、相続税納期限から3年以内の譲渡に適用が限定されるなど、「二重の負担」の調整措置としては不十分である<sup>(46)</sup>。

さらに、潜在的所得税債務控除方式(6)も遺産取得税方式を前提とするものであるが、みなし譲渡所得税相当額を相続財産から債務控

(41) 参照、篠原・前掲注(2)56頁。

(42) 奥谷・前掲注(5)141頁。

(43) 同上。

(44) 奥谷・前掲注(5)138~142頁。また、贈与税と所得税の「二重の負担」を調整できないという点も挙げられている。

(45) 付随費用の判断基準については、拙稿「譲渡所得税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」立命館法学352号1頁以下(2014年)。

除するというものである。そうすると、上記の所得税債務控除方式(5)と同様の問題を抱えることになる。

このように考えると、わが国の現行税制の基本理念である、遺産取得税方式ならびに包括的所得概念および純所得課税原則を前提とすれば、「二重の負担」の調整方式としては、取得後値上り益課税方式(3)が理論上、最も妥当であると言えるだろう<sup>47)</sup>。

## ② 遺産税方式を前提とする検討

カナダ方式(1)とアメリカ方式(2)は、いずれも遺産税方式を前提とする調整方式である。両者の相違は、遺産税を課さずに(みなし)譲渡所得に対する課税のみを行うか(1)、遺産税を課して値上り益に対する課税を行わないか(2)という点に認められる。

遺産税(estate tax)とは、死亡時に資産を移転する行為に対して課される消費税(excise tax)である<sup>48)</sup>。そのため、資産を取得した相続人の担税力の増加とは別個に遺産税の納税義務が成立することになる。ただし前述のように、被相続人の保有期間中の値上り益に課税を行うことにより、相続人が取得する資産

がその分減少するため、「二重の負担」の問題は生じるのである。換言すれば、相続時点で問題となる資産の値上り益に対する納税義務は被相続人のものであり、かつ、遺産税は遺産自体に課されるものであるため、この場合の「二重の負担」は遺産に対して生じるものということになろう。

相続による資産の移転に伴う課税方式として、遺産税取得税方式を採用場合には、相続による不労所得の取得は、相続人の経済的価値の増加となり担税力を高めるものであるため、課税対象とすべきとの帰結を導く<sup>49)</sup>。このことは、包括的所得概念とも合致する。一方、遺産税方式の場合には、相続人の資産の取得は遺産税の課税とは無関係である。しかし、包括的所得概念を貫徹するのであれば、相続人による資産の取得を課税対象としなければ、課税の公平に反することになる。

このような観点からみれば、遺産税を課さずにみなし譲渡所得税のみを行うカナダ方式は、遺産税方式の点からも包括的所得概念の点からも、問題があるように思われる。むしろ、前述のカーター報告における提言のよう

46) 篠原・前掲注(1)228～29頁。また、相続税納期限から3年という適用制限を設けることで、その適用を受けることができない納税者には「二重の負担」の調整が行われぬという公平性の観点からの問題もある。この点は、2014年10月11日に行われた日本税法学会中部地区研究会の席で指摘をいただいた。

47) ただし、実務的観点からすれば、相続時点で相続人の取得価額を算定しておかなければならないという問題がある。すなわち、相続により資産を取得してから数十年後に当該相続人が当該資産を譲渡した場合、相続時点で税理士が申告に関与していれば、取得価額に関する資料が存在するだろうが、そうでない場合には取得価額が不明というケースも予想される。そのため、この方式を採用

する場合には、一定割合を取得価額と扱うなどの措置を講じる必要があるだろう。しかし、そのようにした場合、「二重の負担」の正確な調整という要請が後退することになりうる。この点は、2014年10月11日に行われた日本税法学会中部地区研究会の席で指摘をいただいた。

48) John K. McNulty, Grayson M.P. McCouch, *Federal Estate and Gift Taxation in a Nutshell*, 7th ed., at 1, West, 2011, Regis W. Campfield, Martin B. Dickinson, William J. Turnier, *Taxation of Estates, Gifts and Trusts*, 22ed., at 268, West, 2002.

49) 三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税〔第2版〕』9頁(信山社, 2013年)。

に、被相続人に対してみなし譲渡所得を課し、相続人の資産の取得に対して課税する（おそらく遺産取得税方式による課税となろう）方法が適切ということになろう<sup>50</sup>。前述のように、カナダにおいてカーター報告の提案のような立法が行われなかったのは、税負担に対する政治的配慮に加えて、家族間の資産の移転は課税事実とすべきではないという理念であった。したがって、カナダの税制は、包括的所得概念の実現を目指しながらも、家族間の資産の移転を担税力の増加とはみなさない考え方が優先される形で「二重の負担」の調整が図られているものと言えよう。

また、アメリカの場合には、被相続人に対する譲渡所得税が行われていない点で、包括的所得概念が貫徹されていないと言えるだろう。しかし、むしろ遺産税の課税によって値上り益に対する課税を代替する形で「二重の負担」の調整が図られているものと評価することもできよう。

## V おわりに

相続時における資産の移転に伴う相続税と譲渡所得税との「二重の負担」の調整のあり方について、相続税の課税方式と包括的所得概念という基本概念を基軸にして検討を行った。特に、包括的所得概念を貫徹することで課税の公平を実現しようとする立場からすれば、相続人の資産の取得に課税を行わないことや、被相続人の保有期間中の値上り益に課税しないことは問題がある。

しかし、包括的所得概念の実現は、多分に政策上の理由に左右されるものである<sup>51</sup>。この概念の貫徹によって公平な課税を目指したシャープ勧告の内容も、改正を繰り返し当初の理念からかけ離れたものとなっていることは周知の通りである<sup>52</sup>。どの程度、包括的所得概念を通じた課税の公平を実現するのか、どのような方法でそれを行うのかは、法的な観点のみならず、経済的・社会的な観点等からの考慮が必要となる。

では、どのような観点で調整方法を選択すべきであろうか。前述の(a)相続税・遺産税の段階で調整する方式と(b)（譲渡）所得税の段階で調整する方式という枠組みにしたがって考えてみよう。前述のように、「二重の負担」の解決には、相続税を課された財産を取得した相続人の所得税の課税標準の調整が必要であるとすれば、(b)の方式に合理性が認められる。しかしながら、この議論は相続税の課税方式として遺産取得税方式を前提とするものであるため、遺産税方式を採用場合には必ずしもこのような結論とはならない。

そこで、遺産税方式を採用する場合には、(a)も(b)もいずれの調整方法も選択肢としてありうる。その意味では、本稿で検討したカナダ方式（やアメリカ方式）も一考には値するものと言えよう<sup>53</sup>。ただし、そもそも遺産税方式には合理的な課税根拠を見出すことができないこと<sup>54</sup>が、わが国に導入を検討する際の難点である<sup>55</sup>。また、家族を課税単位ととらえ、家族間の資産の移転には担税力の増加を見出

50) ただし、その場合には両税の間に生じる「二重の負担」を調整する措置が必要となる。

51) 非課税所得を定めた所得税法9条1項には、

種々の政策的理由に基づく規定が含まれている。

52) 無償譲渡に対する課税に関する法改正の変遷を

示した、所得税基本通達〔表四〕参照。

53) 相続税の廃止について一考を促すものとして、渡辺裕泰「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信67巻6号17頁（2012年）。

54) 三木＝末崎・前掲注(49)7～9頁。

することができないという視点も有益ではあるが、無償による資産の移転は家族間に限ったものではないため、相続税を廃止する根拠になりうるかどうかは疑問である。むしろ、資産の取得に対する課税は、富の再分配機能を重視する立場からすれば必要な措置であると言えよう。

このように、所得税法60条1項に基因する「二重の負担」の調整は、譲渡所得税と相続税の両面から、課税方式や課税単位といった税制の基本構造、また包括的所得概念の実現

と政策的措置との調整など、各方面から検討することが必要である。

\* 本稿は、平成23～25年度科学研究費助成金【若手研究(B)課題番号：23730036】に基づく研究成果の一部である。

---

(55) ただし、消費型（支出型）所得概念を採り、支出税体系における相続税というしくみを構築するという可能性もある。参照、野口悠紀雄「相続税の理論的基礎」水野正一編著『資産課税の理論と課題』155頁（税務経理協会、1995年）。