

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 20 日現在

機関番号：33919

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2011～2013

課題番号：23730036

研究課題名(和文)相続税と譲渡所得税との関係

研究課題名(英文)Relationship between Inheritance Tax and Capital Gain Tax

研究代表者

伊川 正樹(Igawa, Masaki)

名城大学・法学部・教授

研究者番号：60340288

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,500,000円、(間接経費) 450,000円

研究成果の概要(和文)：譲渡所得に対する課税と相続税に対する課税とが二重課税に当たるのではないかとの視点から、両者の関係について諸外国の税制等との比較の上、検討を行った。わが国の譲渡所得課税に関する研究成果として、所得の実現と認識との相違を指摘するとともに、譲渡所得課税の本質に関する検討を行った。また、アメリカ・カナダ等、相続税(遺産税)またはキャピタルゲインのいずれかにのみ課税を行う国のしくみを参照して、わが国の立法論のあり方を探った。

研究成果の概要(英文)：From the standpoint that whether the taxation both on capital gain and inheritance is double taxation or not, I studied the relationship between those taxes by comparing to Japanese taxes and the U.S. and Canada taxes. As the results of the study, I wrote some articles on the difference of realization and recognition of income, and on the essence of capital gain taxation in Japan's tax law. I also considered legislation in Japan's tax law by referring to the U.S. and Canada tax laws which taxes either of capital gain or estate.

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学・公法学

キーワード：譲渡所得課税 キャピタルゲイン 富の再分配 相続税・遺産税 所得の実現と認識

1. 研究開始当初の背景

(1)平成22年7月6日にわが国の最高裁判所が示した判決では、年金払特約付きの生命保険金契約に基づいて保険金を受け取る権利(年金受給権)と、それに基づいて受け取った保険金の両者に課税することは、一部、二重課税に当たることが判示されている。これは、前者には相続税が課され、後者は所得税法9条1項15号(現16号)におけるみなし相続財産に該当することを根拠とするものである。もっとも同判決は、相続税の対象となっていない将来の運用益に当たる部分については、保険金受給者である相続人固有の所得に該当することから、相続人の一時所得として所得税の課税対象になると判示している。

この判決を契機として、相続税と所得税との関係をめぐる問題が注目され、相続財産に含まれる値上り益、すなわちキャピタルゲインの課税上の取り扱いをめぐり、相続税と所得税とを課税することは二重課税に当たると、当たるとすればどのようにして排除すべきかという問題が議論の対象となった。

(2)この問題には、納税者の税負担に関わる問題であるのみならず、法理論の観点からも重要な論点が含まれている。

すなわち、被相続人が保有していた資産には、その保有期間中に値上り益が発生しており、相続財産の価格にはその値上り益も含まれている。相続税はその資産を取得した相続人に対して課されるものであるが、相続税の負担の中には被相続人の保有期間中の値上り益のうち、被相続人の保有期間中に課税の対象とされなかったものが含まれているのである。

しかし、わが国の所得税法上は、この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、相続人が後に譲渡した際に、被相続人の分を合わせて譲渡所得として課税するというしくみを採用しているのである。

前記の最高裁判決は、直接的には相続税と譲渡所得税との関係について判示したものであるが、こうした問題につながる事項を指摘していると言える。

(3)こうした問題状況を背景として、相続によって取得した資産に対する課税のあり方について、相続税および譲渡所得税の両面から研究することとした。

2. 研究の目的

(1)研究の目的は、相続時における資産の移転に関して課税される相続税と、資産の値上り益に対する所得税(譲渡所得)について、その関係を検討することにより、納税者の適切な税負担のあり方を検討することにある。

この関係は、所得税における「包括的所得概念」の下で、納税者の担税力を増加させる経済的利益を「所得」としてとらえる関係上、

相続によって取得した資産も「所得」と考えられることを前提としている。そのため、相続によって取得した資産も本来は所得税の課税対象とされるものの、所得税法9条1項16号によって所得税は非課税とされ、それに代えて相続税(贈与の場合には贈与税)の対象とされている。このように、相続(ないし贈与)によって取得した資産については、所得税と相続税とが二重に課税されることを排除する措置が講じられている。

(2)一方で、相続または贈与によって取得した資産に含まれる値上り益については、所得税法60条1項に基づき、取得価額の引継ぎを通じて課税が繰り延べられる(同法59条1項における「みなし譲渡課税」の対象となるものを除く)。そのため、相続人が相続によって取得した資産には相続税が課され、後にその資産を(有償)譲渡した場合には、そこに含まれていた資産の値上り益(増加益)に所得税(譲渡所得)が課されることになっている。

(3)このような現行法上の措置は、実質的に二重課税となるのではないかというのが、本研究の主たる関心事であり、法理論的にこの点をいかに考えるべきかということテーマとしている。

この問題は、所得税法における「所得の実現」をどのように考えるかという点と深く結びついており、譲渡所得に対する課税をめぐると諸問題と関連しているため、さまざまな観点から検討する必要がある。

また、この研究の性質上、現行法の解釈上の検討を前提としつつ、法改正を伴う立法論にまで踏み込む必要がある。そのために、わが国における問題状況を指摘するとともに、諸外国の制度を参照して、あるべき課税のしくみを検討することとする。

3. 研究の方法

(1)上記の目的に沿って研究を行うにあたり、まずはわが国における譲渡所得課税について検討し、問題点の指摘とその検討を行った。とりわけ、どの段階で、誰に所得が「実現」したのか、言い換えると、保有期間中の値上り益がどのタイミングで「実現」したと言えるのか、さらにその所得がどのように「認識」されるのか、という点を中心に検討を行った。

まず、譲渡所得とは、保有期間中の資産の値上り益であり、資産の所有者の手中に置かれている段階で逐次、「発生」するものである。しかし、保有資産に発生した値上り益ないし増加益は、その所有者にとっては抽象的な所得(未実現利益)であり、具体的な利益を手にしていないため、この段階では課税されない。

所得税法上、このような利益は、現実に経済的利益を得るのが現実となった段階、すな

わち所得が「実現」した段階で課税するという原則がある（実現主義。所得税法 36 条参照）。

さらに現行法上は、実現した所得であっても一定の政策的な理由から課税を免除するという措置が租税特別措置法を中心に講じられている。言い換えれば、実現した所得を認識しないという対応がとられているのである。

こうした譲渡所得の「発生」、「実現」、「認識」という各段階を区別して理解することは、実際に課税をする場面で重要であり、こうした理解は有益である。そして、譲渡所得税と相続税との二重課税を考える上では、こうした点の理解の整理は具体的な問題や立法論を検討する上で、基本的な考察事項であると言える。

本研究の最初の段階として、このような所得の「実現」および「認識」という基本概念の研究を行った。

(2) こうした研究を基礎として、相続や贈与の場面での所得の実現ないし認識の方法の検討として、諸外国の法制度の研究を行った。具体的には、アメリカ、カナダ、マレーシア、オーストラリアにおける課税制度について、文献調査および現地における聞き取り調査を行った。

これらの国々では、相続税（正確には遺産税）と譲渡所得税の両税を課さず、いずれか一方の課税にとどめるといふしくみを採用している。これらの国々がわが国とは異なり遺産税方式（遺産を取得した側ではなく、遺産そのものに課税を行うしくみ）を採用しているとはいえ、両税について何らかの調整を講じていることは、わが国の課税のあり方を考える上で有益である。このような観点から比較法的なアプローチを採用した。

4. 研究成果

(1) 上記 3.(1) に関連して、譲渡所得課税における「実現」および「認識」に関する論稿を 4 本公表し、かつ学会報告を行った（下記 5. 雑誌論文 ~ 、学会発表）。

これらの論稿において、所得税とりわけ譲渡所得に対する課税における通説・判例とされている増加益清算説の限界を指摘するとともに、それに対立する形で主張されている譲渡益課税説の問題点も指摘した上で、「実現」概念の理解の仕方と位置づけについて見解を明らかにした。

この中でも下記 5. 雑誌論文 において、特に譲渡所得の実現のとりえ方につき、次のような点を指摘している。すなわち、従来の判例・通説である増加益清算説を基礎とした見解では、資産の譲渡時に対価として得たものだけが譲渡所得として扱われると解されているが、職務発明にかかる特許権の譲渡の場合のように、当該資産の譲渡の時点ではその対価の額が確定していないため、後に「相

当の対価請求権」に基づいて逐次、対価を得るというタイプもあり得るのである。そうした所得も元をたどれば、特許権という「資産」を譲渡して得られるものであることから、性質上は譲渡所得であると考えられる。

こうした所得につき、金額の計算上、譲渡後の事実が反映されていることを理由として譲渡所得性を否定するならば、かつ、「譲渡時に実現するものだけが譲渡所得である」ということを根拠として譲渡所得性を否定するのは、譲渡所得の性質およびその実現のとりえ方が適切ではないと考えられる。

このような見解は、譲渡所得の課税について、「発生」、「実現」、「認識」という枠組みで理解することによって説得力を持つものである（下記 5. 雑誌論文 ~ 参照）。また、従来の判例・通説は、増加益清算説の射程範囲を適切に理解していない点に問題があるのである。

(2) また、譲渡所得課税においても純所得課税の原則が当てはまることを指摘し、取得費や譲渡費用の理解の仕方について指摘する論文も公表した（下記 5. ）。

この論文では、譲渡所得の金額の計算上、控除が認められている取得費のうち、判例によって認められる付随費用の性質に焦点を当てて検討している。すなわち、資産の取得に際して直接的に要した費用でなくとも、それに付随して必要とされた費用は付随費用として控除がみとられているが、その範囲や該当性の判断基準が明らかにはされていない。

一方、同様に控除が認められている譲渡費用については、最高裁平成 18 年判決により、「現実の譲渡にとって客観的に必要な費用」という判断基準が示されており、付随費用もこれと同様に考えることができるのではないかとすることを検証した。

これにより、純粋な資産の増加分、すなわち純所得の部分に課税するのが所得課税の原則であるとする「純所得課税の原則」が、譲渡所得についても妥当することを指摘した。そして、その考え方に従えば、付随費用の判断基準についても「現実の資産の取得にとって客観的に必要とされる費用」と定義することができると論じた。

(3) 外国法に関する研究としては、下記 5. 学会発表 を行うにとどまった。この発表では、アメリカにおける富裕者に対する課税の方策の一つである“Buffet tax”と呼ばれるしくみを紹介し、わが国における富裕者に対する課税のあり方を検討し、それに伴って生じる問題点を指摘した。この中でも、譲渡所得に対する課税や相続税の位置づけなどについて検討した。

また、相続税（遺産税）と譲渡所得課税との関係については、この研究期間中には論稿を公表することができなかった。しかし、文

献および聞き取り調査等は済んでいることから、すでに論文作成には取りかかっており、近日中にこの点に関する論稿を公表する予定である。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計5件)

伊川 正樹「譲渡所得課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 1～28頁、2014年、査読無

伊川 正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学 62巻 2号 1頁～28頁、2012年、査読無

伊川 正樹「譲渡所得とその課税および実現主義—増加益清算説と譲渡益課税説の対立点—」水野武夫先生古稀記念論文集『行政と国民の権利』(法律文化社) 468～484頁、2011年、査読無

伊川 正樹「譲渡所得課税の特例制度と財産権保障」税法学 566号 29～41頁、2011年、査読有

伊川 正樹「譲渡所得課税の特例制度の理論的根拠—課税繰延制度と特別控除制度の対比—」税法学 565号 3～16頁、2011年、査読有

〔学会発表〕(計2件)

伊川 正樹「富裕層に対する課税のあり方—アメリカの動向との比較を中心に」日本租税理論学会第25回大会(2013年11月2日・3日、同志社大学今出川キャンパス)

伊川 正樹「譲渡所得課税の特例制度の理論的根拠」日本税法学会第101回大会(2011年6月18日、札幌学院大学)

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

取得状況(計0件)

〔その他〕

ホームページ等 なし

6. 研究組織

(1)研究代表者

伊川 正樹 (IGAWA, Masaki)

名城大学・法学部・教授

研究者番号：23730036