

第5章 キャピタルゲインに係る我が国税制の整理 —所得税と相続税との接点—

中央大学法科大学院教授

酒 井 克 彦

はじめに

本稿は、我が国の現行相続税制度が抱える問題を摘示するとともに、その解決策として、現行の遺産取得課税方式を採用しているともいい得る相続税制度を廃止し、遺産課税方式的な制度と親和性を有する所得税法上の譲渡所得課税への移行を提案するものである。

具体的には、次のような問題関心を提示したい。

相続税制度は平成25年度税制改正により、いわばかつての資産家に対する課税という性質から一般大衆課税化されてきているように思われるところ、現在、いわゆる遺産取得課税方式を採用している我が国の相続税法にはいくつかの問題が顕在化してきている。例えば、相続人の一人が隠蔽仮装行為をすると、かかる行為をしていない他の遺産取得者に対しても重加算税が課される問題や、遺産取得者が全国各地に点在している場合において税務執行コストあるいは確定申告コストが増大するという問題、遺産を受ける側が行う租税負担の回避行為の巧拙によってかかる負担が大幅に変わり得るという問題、相続等があった場合に当該資産に係る帳簿価額の引継ぎ（所法60）があるため、個人単位主義課税が実現していないという問題、相続税が資産の保有期間を考慮しないことから、超高齢化社会における相続税の連続的負担が生じるという問題、所得税と相続税の経済的二重課税の問題などがある。

そこで、これらの問題を解消するために遺産課税方式への転換を図るべきか否かを検討する意義が生起するのである。しかしながら、仮に遺産課税方式に転換したとしても、超高齢化社会における二重相続・三重相続（被相続人たる夫から高齢の妻、高齢の妻から高齢の子供へと相続が連続して発生するなど）の問題などがあり、資産の性質や保有期間を無視した財産課税の方式には限界があるようにも思われる。

いわゆる年金二重課税訴訟（後述）がパンドラの箱を開けて以来、所得税と相続税の二重課税が強く意識されるに至って租税訴訟が多発しており、混乱が生じている。そもそも、相続税・贈与税と所得税では課税対象が異なるという説明は、所得税法9条《非課税所得》1項16号に相続や遺贈、贈与により所得が生じるとする規定が存する限り、説得力のあるものではない。

かような議論の行き着く先には、この際、相続税制度を廃止し、増益清算課税説に立脚するキャピタルゲイン課税に一本化してはどうかという提案が所在するであろう。

サイモンズは、包括的所得概念を念頭に置いた上で、遺産課税廃止後の所得税課税を指向した¹⁾、カーター報告（王位税制委員会報告書：Report of the Royal Commission on Taxation）においても包括的所得概念を前提として、所得税と遺産税の統合を行い、遺産税及び贈与税を廃止すること、低額譲渡をも含めた贈与課税を包括的所得税の下で構成することなどとする提案がなされるなど²⁾、所得税と相続税の統合のメリットはしばしば議論されてきたところである³⁾。また、所得税と相続税の統合論は長らく議論されてきており、また、所得税課税後の相続税課税に対する二重課税排除の議論としてフラット・タックス論も脚光を集めている⁴⁾。

そもそも、所得税課税後の資産に再度、相続税・贈与税を課すという点でも、実質的には二重課税が発生しているし、将来キャッシュフローを念頭に置いた財産評価が行われると、所得税が相続税・贈与税という財産課税において前取りされているという現象も起きているのである。

I. 現行相続税制度

1. 沿革

我が国の相続税制度の沿革を概観すると以下のような経緯を辿っている⁵⁾。

まず、相続税の導入は明治38年であるが、最初の大きな転機はシャープ勧告に基づく昭和25年の全文改正であったといつてよからう⁶⁾。そこでは、課税方式が、遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更されたほか⁷⁾、相続税と贈与税を一本化し、一生の贈与を累積し相続と合わせて課税するという方法が採られるようになった。もっとも、この一生累積課税制度は、主に執行上の理由から3年後の昭和28年に廃止されている。昭和33年には、税制特別調査会における我が国の相続税のあり方についての幅広い議論を踏まえ、遺産取得課税方式を採りつつも、租税負担総額は各相続人の実際の取得にかかわらず、法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出するという現行の法定相続分課税方式が創設されることになった。

2. 相続税制度の基本的仕組み

我が国の相続税制度の基本的仕組みとしては、おおむね、①被相続人の遺産額（債務などを控除した後の合計課税価格）から基礎控除額（3,000万円＋600万円×法定相続人数）を差し引いた後の課税遺産額を、②法定相続人の全員が民法の法定相続分の割合に従って取得したものと仮定した場合におけるその取得金額に超過累進税率を適用して計算した額を合計した金額を相続税の総額とし、③その総額を実際に取得した財産の課税価格の割合によって按分して、それぞれの者に係る相続税額とした上で、④求めた税額から、配偶者、未成年者、障害者などの各人の事情に着目して設けられている税額控除を適用して、各人の納付税額を導き出すものである。

かかる相続税制度には、相続人が被相続人の一親等の血族と配偶者以外の者である場合に、その者の相続税額を2割増とする2割加算の制度や、10年以内に二度相続が発生した場合の相続税額について、二度の相続間の期間の長短に応じて負担を軽減する相次相続控除（税額控除）の制度が内包されている。

3. 相続税の性質論

（1）我が国の相続税の性質

相続税の課税に当たっては、被相続人の遺産額を課税標準とする遺産課税方式と、相続人の取得した遺産の価額を課税標準とする遺産取得課税方式の二つがある。我が国では戦前より遺産課税方式が採用されてきたが、シャウプ勧告によって遺産取得課税方式の考え方が採用された。

そもそも、アメリカやイギリスでは、遺産課税方式が採られている。賦課・徴収方式として考えた場合、遺産課税方式は、遺産分割の方法が変わっても相続税額に変更がないという意味で執行上簡易性に優れているといえよう。もっとも、取得した遺産そのものに担税力を見出し、その担税力の大きさに応じて課税するという公平原則に力点を置いたシャウプ勧告の考え方からすれば、取得財産の個人的担税力に応じた課税が実現できるという点では、遺産取得課税方式は優れた課税方式であるともいえる。

遺産取得課税方式の難点としては、遺産分割の方法次第で租税負担の軽減を可能とするなど、租税回避が行われやすいという点を挙げることができよう。我が国では、シャウプ勧告が示した遺産取得課税方式を昭和33年に改正し、遺産額と法定相続人の数によって相続税額の総額が定まる法定相続分課税方式に改められており、現在の相続税制度は、遺産課税方式と遺産取得課税方式との両方の性質を併せ持ったものと理解されている。

もっとも、相続税の補完税としての性質を有する贈与税を念頭に置くと、贈与者に贈与税課税を行う考え方が遺産課税方式に、受贈者に贈与税課税を行う考え方が遺産取得課税方式に親和性を有することからすれば、受贈者課

税を採用する我が国は、遺産取得課税方式としての性質をより色濃く有していると認めることができよう⁸⁾。

(2) 遺産課税方式の特徴

遺産課税方式は、被相続人が残した遺産に着目する租税であり、遺産を残すという形で富を処分することに対する課税であると整理することもでき、消費税に近接しているとみることでもある。

遺産課税方式を徹底すると、相続税は「遺産に対する債務」であり、遺産の管理人等が分割前に他の債務と同様に相続税納税義務を処理する形になる。

すなわち、以下の形で、相続税額が相続前に先取りされることになる。

遺産－相続税額（相続税納税義務相当額）＝相続分

かような遺産課税方式においては、個人の相続人等が取得した財産ではなく、遺産全体を把握すればよいことになり、課税上の便宜すなわち徴税執行上有益であると考えられる。この点から、アメリカ、イギリス等がこの方式を採用しているとみてよい。

遺産課税方式の特徴としては、おおむね次の諸点を挙げることができよう。

- ① 被相続人の生前所得の清算課税
- ② 資産の引継ぎの社会化と親和性
- ③ 弱い富の再分配機能

ここで、特に注目したいのは、①の清算課税としての性質である。この点が所得税法上の譲渡所得に関する「増加益清算課税説」に親和性を有すると思われるのである。所得税法上の譲渡所得（所法33①）については、判例も学説の大宗も増加益清算課税説に立っていると解され、ここに共通項を見出し得る⁹⁾。

(3) 遺産取得課税方式の特徴

遺産取得課税方式は、相続人・受贈者等が富を取得したことに対する課税という性質を有する。遺産取得課税方式のメリットとしては、遺産の分割を促進することとなり、富の集中排除という趣旨によりかなうといわれている。すなわち、遺産取得課税方式においては、取得する遺産を分散すればするほど租税負担が軽減されるので、分散が図られやすく、所得再分配効果¹⁰⁾が高いといわれている。もっとも、遺産の分割促進とはいっても、親族内における分割の促進であり、富裕層から貧困層へ富の移転をもたらすわけではない。

この制度は、ドイツ、フランスが採用するところである¹¹⁾。

遺産取得課税方式の特徴はおおむね次の諸点に求められよう。

- ① 遺産の取得による担税力という考え方と親和性
- ② 強い富の再分配機能

(4) 小括

遺産課税方式は、譲渡所得における増加益清算課税説の考え方に親和性を有する。増加益清算課税説は、資産を手放したタイミングで、手放した資産

●図表

〔所得税法上の譲渡所得：増加益清算課税説〕



〔遺産課税方式によった場合の相続課税〕



に内在していた含み益が実現したとして、譲渡所得課税を行うと考えるものであって、資産を譲渡した際に流入する経済的価値に課税をするという考え方とは大きく異なる。すなわち、資産を無償で手放した（譲渡した）場合であっても譲渡者に課税する考え方であるから、遺産課税方式に親和性を有するということになるのである。

4. 譲渡所得における増加益清算課税説

譲渡所得における増加益清算課税説を採用した事例の一つとして、名古屋医師財産分与事件最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決（民集29巻5号641頁。以下「最高裁昭和50年判決」という。）¹²⁾がある。同判決は、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その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るから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。したがって、所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。」として、増加益清算課税説に立つ判示をしている。

最高裁昭和50年判決は、最高裁昭和53年2月16日第一小法廷判決（民集123号71頁）¹³⁾のほか、最高裁昭和53年7月10日第一小法廷判決（税資102号68頁）、最高裁平成4年7月14日第三小法廷判決（民集46巻5号492頁）¹⁴⁾、最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決（訟月52巻3号1034頁）¹⁵⁾などにおいて踏襲されており、無視することのできない重要な判例として理解すべきであろう。

シャープ勧告は、「往々譲渡所得はある意味において、所得ではないから、所得税を全額課税すべきものではないということが主張されている。われわれはこの用語学的主張には賛同しない。重要な事実、譲渡所得は所有者に対して利子又は配当が与えると同様の経済力の増加を与えるということであ

る。…譲渡所得及び損失でわれわれの勧告で重要なひとつの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までその財産につき生じた利得又は損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。」として増加益清算課税説に立っている。

このように、増加益清算課税説の観点から所得税法33条《譲渡所得》の譲渡所得を広く捉えた上で収入を擬制することで、本来であれば実現主義の観点から課税されない無償譲渡であっても¹⁶⁾、同法59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》によって収入を擬制し（いわゆるみなし譲渡課税）、未実現利益に対する課税を図っているという理解は説得的であると思われる。

ところで、金子宏東京大学名誉教授は、所得税法59条《贈与等の場合の譲渡所得税等の特例》について、「未実現のキャピタル・ゲインに対する課税の例であって、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としている。未実現のキャピタル・ゲインも理論上は所得であるから、それに対する課税は、所得税の性質を失うものではない」と説明されている¹⁷⁾。一方で、岡村忠生教授は、所得税法59条を「時価による収益認定を積極的に擬制するのではなく、消極的に排除するための規定」として働くという意味合いを指摘される。すなわち、「59条1項1号が『法人に対するものに限る。』と定めているため、収入金額を時価とする課税ができない」ようにしているとされるのである¹⁸⁾。かような理解は、所得税法59条1項を無償譲渡の場合に譲渡所得課税の対象から外す規定として捉える立場である。いずれの見解も増加益清算課税説の立場から譲渡所得を捉えるものと理解してよからう。

Ⅱ．現行相続税制度の問題点

1．一般的な指摘

現行相続税制度には、他の相続人が取得した全ての財産を相続人全員が把

握しなければ税額計算できないという問題がある。また、取得した財産が同額でも相続人の人数によって税額が異なる場合があり、理解されづらい制度となっていると指摘することも可能である。

加えて、課税ベースの拡大と、小規模宅地等の計算特例の適用等に関し、居住用ないしは事業用資産を相続しない者にまで控除の恩典を与えてしまうことも大きな問題であるといえよう。すなわち、ある相続人が居住や事業の継続に係る特例規定の適用を受けると、これにより無関係な共同相続人の租税負担まで緩和されるという問題がある。

現行相続税制度は、遺産取得課税方式としての性質を帯有しているがゆえに、遺産の分割方法如何で各納税義務者（相続人）の課税関係が変動する仕組みになっている¹⁹⁾。そこで、租税負担の軽減のためにいかに財産を分配するかによって相続税負担が変わり得る（典型例は後述するいわゆる税金養子）。

また、現行相続税制度を前提とする所得税法についても問題点はある。数代にわたって保有資産が相続により連続移転をしても、所得税法60条《贈与等により取得した資産の取得費》により、キャピタルゲインの実現が相当長期間なされないこととなり、第三者への譲渡益課税が担税力を反映しないものとなっているのが現状である。

所得税法59条に関していえば、限定承認を巡る紛争がしばしば起こる。不動産そのものが限定承認された場合に、かかる不動産から生じた果実を相続人が受けることができないにもかかわらず、みなし譲渡所得課税が発生するという問題が惹起されるのである。

2. 二重課税の排除に係る問題

相続税ないし贈与税と所得税との間の二重課税問題は今日的に極めて大きな問題を惹起している。その一例は次のような訴訟に顕在化している²⁰⁾。

裁判所の判示内容をごくごく簡単に概観しよう。

(1) 年金二重課税訴訟

最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決（民集64巻5号1277頁）²¹⁾は、次のように判示している。

「同項〔筆者注：所得税法9条1項〕柱書きの規定によれば、同号にいう『相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの』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) 土地二重課税訴訟

東京地裁平成25年7月26日判決（税資263号順号12265）²²⁾は、次のように判示している。

「原告は、平成22年最判〔筆者注：上記（1）の最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決〕が、本件非課税規定による相続税又は贈与税と所得税との二重課税の排除の対象について非課税所得とされた所得が後に実現した場合の所得にも及ぶことを明確にしたものであり、また、本件においては、原告が相続により取得した本件各不動産の経済的価値と同一の経済的価値について二重課税が生じている旨主張する。

この点、確かに、平成22年最判は、本件非課税規定について判示した部分において、非課税の対象を、『当該財産の取得によりその者に帰属

する所得』とし、同所得とは、『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』であるとしていることからすると、原告が主張するように解する余地がないではない。しかし、平成22年最判で問題とされた所得は、相続人が原始的に取得した生命保険金に係る年金受給権に係るものであるところ、この年金受給権は、それを取得した者において一時金による支払を選択することにより相続の開始時に所得を実現させることができ、その場合には本件非課税規定が適用されることとの均衡を重視して、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でき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できる。

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増加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。そして、平成22年最判の判示には、原審及び第1審の各判決の判示とは異なり、本件非課税規定が被相続人の死亡後に実現する所得に対する課税を許さない趣旨のものか否かという点に関する明示的な言及がな〔い。〕

「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」とはできないと解すべきである。」

(3) みなし配当二重課税訴訟

大阪地裁平成27年4月14日判決（訟月62巻3号485頁）²³⁾は、次のように判示している。

「所得税法25条1項3号は、法人の株主等が当該法人の解散による残余財産の分配による金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額を超えるとときは、所得税法の規定の適用については、その超える部分の金額に係る金銭その他の資産は、同法24条1項に規定する配当所得、すなわち、法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配、基金利息並びに投資信託及び特定受益証券発行信託の収益の分配に係る所得とみなす旨を規定している。

かかる規定の趣旨は、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。

そうすると、所得税法25条1項3号のみなし配当課税は、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し、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ということではない。

したがって、清算手続終了前の株式を相続した場合に当該株式について相続税を課すことと、清算後に生じる留保利益の分配を原因としてみなし配当課税をすることが、本件非課税規定によって禁止される二重課税に当たるということはできない。」

(4) 小括

このように、年金二重課税訴訟を契機として、相続税と所得税の二重課税を争う訴訟が増えているのである。相続税・贈与税と所得税とは、性質を異にする別個独立の租税と考えるべきであり²⁴⁾、そもそも後述するように所得税法9条1項16号は二重課税の排除の規定ではなかったものであるところ、年金二重課税訴訟最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決はこれを二重課税の排除の規定として位置付けた上で、相続税と所得税の相対性を前提とした判断を下したのである。そして、課税実務や後の判決がこれを承認することによって²⁵⁾、理論的支柱が揺らいでしまっているといってもよい。課税実務が同判決に従った取扱いを展開している中であって、資産課税と所得課税との間の相対化が進行していると理解すべきである。

かような個別税法間に跨がるような問題には、立法的な解決が望まれるところである（後述）。

3. 民法との関わり

前述のとおり、現行相続税制度は、遺産取得課税方式であるがゆえに、遺産の分割方法如何で各納税義務者（相続人）の課税関係が変動する仕組みとなっている。そのため、租税負担の軽減を図るべく、いかに財産を分散するかが重視される傾向にある。そして、そこに租税回避が発生する余地があり、典型的には、例えば、相続税対策を目的として養子縁組がなされたりすることがある（いわゆる税金養子）。税金養子については、その養子縁組の効力を問う事例が散見されてきたところであるが²⁶⁾、最高裁平成29年1月31日第

三小法廷判決（民集71巻1号48頁）²⁷⁾は、税金養子に対して養子縁組の意思を肯定している²⁸⁾。

すなわち、同最高裁は、「養子縁組は、嫡出親子関係を創設するものであり、養子は養親の相続人となるところ、養子縁組をすることによる相続税の節税効果は、相続人の数が増加することに伴い、遺産に係る基礎控除額を相続人の数に応じて算出するものとするなどの相続税法の規定によって発生し得るものである。相続税の節税のために養子縁組をすることは、このような節税効果を発生させることを動機として養子縁組をするものにほかならず、相続税の節税の動機と縁組をする意思とは、併存し得るものである。したがって、専ら相続税の節税のために養子縁組をする場合であっても、直ちに当該養子縁組について民法802条1号にいう『当事者間に縁組をする意思がないとき』に当たるとすることはできない。

そして、前記事実関係の下においては、本件養子縁組について、縁組をする意思がないことをうかがわせる事情はなく、『当事者間に縁組をする意思がないとき』に当たるとすることはできない。」として、意思説を採用した上で、税金養子自体の養子縁組を適法と認めている²⁹⁾。

平成30年の民法（相続法）改正によって、相続人以外の者の貢献を相続において考慮する仕組みが採用された。それにより、今後、相続人以外の遺産受領者が増えることが想定され、遺産取得課税方式に基づく現行相続税制度をより複雑なものとする方向を予感させる³⁰⁾。相続税制度がこれ以上複雑なものとなることを回避する必要性についても配慮すべきであろう。

Ⅲ．相続税制度廃止論

1. 増加益清算課税説

（1）増加益清算課税説の維持

譲渡所得の性質論については、譲渡益説からの反論はあるものの、金融所

得の取扱いといったような政策的取扱いの部面は別として、所得税法の屋台骨には増加益清算課税説の考え方が通底しているとみるべきであると考え³¹⁾。その上で、資産課税と所得課税との相対化について正面から議論すべきであろう。

以下の議論は、相続税制度にとどまらず所得税制度の見直しにまで踏み込むものである。すなわち、相続税（贈与税も含む。以下同じ。）の廃止とそれに伴うみなし譲渡所得課税の拡充論である。

（２） 相続税廃止とみなし譲渡所得課税の拡張

そもそも、相続税の存在意義は奈辺にあるのであろうか。金子宏教授は、「相続税の存在意義は、所得税の補完税であることにあり、と考える相続による財産の取得も、外（そと）からの経済的価値の流入・帰属という点では、広義の所得の一つの類型である。しかし、若しこれを所得税の対象とすると、現行所得税下では、一時所得として二分の一のみが課税の対象となるから、税負担は著しく軽減される。また、仮りに一時所得もその全額が課税されるとしても、巨大な相続財産が他の所得並みの税負担ですんでしまうことに対しては批判がありえよう。そこに、相続による財産の取得に対しては、所得税とは別の租税として相続税を課することの合理的根拠があったと考えられる。」と論じられる³²⁾。このような見解が通説であろう。また、岩崎政明教授は、相続税の代わりに、所得税法上の一時所得として課税するという考え方が可能であるとした上で、現行の一時所得の課税軽減では手薄であるため、「相続所得」なる所得区分を設けて課税する必要が生じる旨論じられる³³⁾。平準化や租税負担の軽減のための方策が用意されれば、所得税への移行は十分にあり得るのではなかろうか³⁴⁾。

そこで、遺産取得課税方式による相続税を維持するよりは、前述のいくつかの疑問を払拭するために相続税を廃止し³⁵⁾、実質的遺産課税方式ともいい得る譲渡所得課税への移行を検討することも重要であると考え。すなわち、被相続人の遺産に課税する遺産課税方式への移行に類似した改革案であり、

譲渡者（被相続人）における譲渡課税への移行論である。

具体的には、相続税制度を廃止して、所得税法59条にいうみなし譲渡所得課税に移行するという提案である。

所得税法59条は、「次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなす。」として、その1号において、「贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）」と規定するが、かかる1号を「贈与又は相続若しくは遺贈」として、それぞれに付されているかっこ書きを削除するという提案である。

これによると、相続等による資産の移転について、被相続人等にみなし譲渡所得課税がなされ、相続人等に受贈益課税がなされることとなる。しかしながら、被相続人と相続人のいずれにも所得課税がなされることは、国民感情を考慮に入れると実現の難しいところであるから、移転元で譲渡所得が課税される場合に受入側を非課税とする規定は存続させるのが現実的であるし、そもそも、所得税法9条1項16号の沿革は二重課税の排除ではなく、国民感情への配慮であったことが今こそ想起されるべきであろう³⁶⁾。また、遺産課税方式を採用するアメリカでは、所得課税との調整がなされている³⁷⁾。

なお、この提案によれば、簿価の引継ぎは不要となることから所得税法60条も改正されることになる。すなわち、所得税法60条は、「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第1項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」として、その1号において、「贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）」と規定するところ、かかる規定

を排除し、簿価の引継ぎを認めず、相続人等に財産移転がなされた段階で、被相続人等に対してみなし譲渡所得課税がなされることになる。

かような改正提案が実現すれば、相続税ないし贈与税と所得税との二重課税の問題の混乱を解決することができる。この提案の下では、贈与税申告の代わりに所得税法120条《確定所得申告》の確定申告が、相続税申告の代わりに同法125条《年の中途で死亡した場合の確定申告》における準確定申告がなされることで、具体的な納税義務の第一義的確定がなされることになるが、相続税等に比してきめの細かい税制である所得税によれば、担税力に応じた課税を実現することが期待できよう。また、相続税等が有する「所得課税後の財産課税」という意味での（前述の意味とは異なる意味での）二重課税を排除することも可能である³⁸⁾。

2. 想定される反論と再反論

なお、現金や預貯金、金銭債権に対する譲渡所得は、これらの資産がキャピタルゲインを生ずるものではないため、課税対象から除外されることになる。もっとも、相続時ないし贈与時の譲渡所得課税を免れるために、相続時ないし贈与時に金銭ないし金銭債権を保有するように資産を事前に金銭ないし金銭債権に転換していたとしても、その転換の段階でキャピタルゲインは清算されることになるのであるから、キャピタルゲインに対する課税漏れは生じない。

他方、みなし譲渡所得課税の拡張は、実質的な意味で、キャッシュフローを伴わない課税を強要することになるという批判も想定され得るが、それは、現行相続税制度においても売却できない不動産に対して課税がなされるなどしているのであるから、新たに発生する問題ではない。

上記を踏まえた上で、相続税制度を廃止し、譲渡所得課税への移行を検討すべきではなかろうか。すなわち、既に述べたように、遺産課税方式的な課税方式への移行を意味する譲渡人（被相続人）への譲渡課税への移行論である。

もっとも、現在の格差社会を念頭に置いた場合、所得再分配機能とは別に、資産再分配機能も租税法に求められていると解される。そうであるとする、一般大衆化された現行の相続税制度は前述のとおり廃止したとしても、それに代わる富裕者を対象とする課税制度（いわゆる富裕税）の構築の要請も否定することはできない。

富裕税には、明確に、所得税との相対性を否定するような完全なる資産課税としての意味を持たせて、超富裕層を対象とする税制の構築が検討されるべきなのかもしれない³⁹⁾。

結びに代えて

相続税の軽減や廃止は、今日の世界的潮流であるといってもよからう⁴⁰⁾。

かような潮流に対しては、相続時等にキャピタルゲイン課税を見送り、相続等を受けた者が当該資産を譲渡した段階でキャピタルゲイン課税を行っているのであるから、何も、キャピタルゲイン課税が被相続人の段階で否定されているわけではなく、単に課税が繰り延べられているだけにすぎないという意見もあろう。しかしながら、保有期間に享受したキャピタルゲインに対する課税とは異なる課税が相続人等に課されることとなり、なぜ、他人（仮に親といえども他人）が享受したキャピタルゲインを相続人等に負担させるのかという点については、いわば相続等により資産移転したことに対する課税を相続人等に負担させているようなものである。個人単位主義課税の見地からは疑問も惹起され得るところである。

アメリカは遺産課税方式を採用しているが、遺産税が課される場合には資産に係るキャピタルゲイン課税は行われない。相続等による資産の取得は非課税であり（IRC102）、相続時の時価が相続人等の取得価額とされる（IRC1014）。かような仕組みを実質的に所得税法内部で行うというのが本稿における提案であるといってもよい。

※ なお、本稿を脱稿後、新型コロナウイルス感染症が全世界的に蔓延し、

全世界の状況はほぼ一変した。多くの国では、新型コロナウイルス感染症対策のためにストップし打撃を受けた経済活動への財政支援を積極的に行ったことから、財政出動に伴う歳入減という大問題に直面している。かような中であって、直接的には経済活動を停滞させることなく、財政収入を確保することができる資産課税の強化の方向性が模索されることが想定され得るところ、本稿に示したような相続税廃止論は仮に富裕税創設という議論と併論したとしても、必ずしも時宜にかなった議論ではないものとして位置付けられるであろう。かような見地からすれば、本稿に示した議論は今日の状況下においては、長期的な展望論にとどめておくべきであると筆者自身も考えている。

注

- 1) Simons, H.C., *Personal Income Tax*, at 84 (1938).
- 2) Carter Report Vol. 3, at 465 (1966).
- 3) See, John K. McNulty, *FEDERAL ESTATE AND TAXATION*, at 439 (5th ed. 1994), Joseph M. Dodge, *A Deemed Realization Approach Is Superior to Carryover Basis (And Avoids Most of the Problem of the Estate and Gift Tax)*, 44 *Tax L. Rev.* 529 (2001).
- 4) Robert E Hall, Alvin Rabushka, *The Flat Tax* (2nd ed. 1995).
- 5) 我が国の相続税制度の沿革は、小林栢弘ほか「戦後の相続法と相続税」『相続税法の論点』117頁（大蔵財務協会2015）、菊池紀之「相続税100年の軌跡」税大ジャーナル1号40頁（2005）に詳しい。
- 6) 我が国の相続税は、明治38年に、日露戦争による軍事費の財政的手当の問題をいかに乗り越えるかという観点から、財源調達目的として非常時の特別税として導入された。当時の家族法の下、家督相続重視の見地から、家督相続には比較的軽減された租税負担であったが、他方で遺産相続に対して重く課税する仕組みが採用されたのである。これは遺産課税の仕組みであった。昭和22年には、新憲法下で民法が改正され、大日本帝国憲法下における旧民法が採用していた家督相続制度が廃止されたことから、相続税もこれを受けて一本化されたものの、遺産課税方式は続けられていた。なお、この改正において贈与税が創設され、

贈与者課税の仕組みが採用された。

遺産課税方式が廃止されたのは、昭和25年のシャウプ勧告によってである。

- 7) 現行の相続税制度は、純粹な遺産取得課税方式ではない。なぜなら、相続人が取得した遺産額が同額であっても、遺産総額が異なると租税負担額が異なるという性質を帶有しているからである。現行相続税法では、遺産総額に対して相続税総額を算出する方式を採用していることから、遺産総額が大きい場合には相続税総額が大きくなるようになっており、そうであるからこそ、相続税額は遺産額に直接税率を適用するようなシンプルなものとはなっておらず、当該相続人以外の相続人が取得した遺産を含めた総額に対して、相続税総額が算出され、それを法定相続分に応じて分配する形で個々の相続人の負担すべき相続税額が算出されるのである。そのため、例えば、ある二人の者がそれぞれ別の被相続人から取得した遺産額が同額であったとしても、結局のところ、これら二者の負担する相続税額が必ずしも同額にはならないのである。むしろ、多額の遺産を取得した者の方が相続税額が少なくなったり、少額の遺産を取得した者の方が重い相続税額を負担するケースがあり得るのである。このように考えると、現行の相続税制度を、取得した財産に対する担税力課税という見方で説明できるかというやや疑問でもある。
- 8) 相続税の課税方式に関する研究として、水野忠恒「遺産取得課税方式への変更は社会環境の変化に伴う時代の要請」税理51巻13号2頁(2008)、渋谷雅弘「予測される相続税の遺産取得課税方式への移行とその影響」税理51巻13号92頁(2008)など参照。
- 9) もっとも、法人税法22条2項が無償による資産の譲渡につき増加益清算課税説に立っているとみるべきか否かについては、議論のあるところであり、通説は、適正所得算出説に立っている。
- 10) なお、所得再分配という用語法には問題があるとの指摘もある。リチャード・エプステイン(Richard A. Epstein)は、税金等による財の強制的移転を「再分配」と呼ぶ用語法は、それ以前の市場における財の保有が「分配」されたものであるという含意を暗黙のうちに伴っていると批判される(森村進「課税理論と財産権論」金子宏監修『現代租税法講座〔第1巻〕理論・歴史』302頁(日本評論社2017))。
- 11) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号22頁(2008)。

- 12) 判例評釈として、石井健吾・曹時30巻11号1835頁（1978）、浅沼潤三郎・民商77巻2号274頁（1977）、一杉直・税務事例9巻4号23頁（1977）、佐藤義行・判評202号28頁（1975）、竹下重人・租税判例百選〔第3版〕66頁（1992）、渋谷雅弘・戦後重要租税判例の再検証87頁（財経詳報社2003）、金丸和弘・租税判例百選〔第7版〕88頁（2021）など参照。
- 13) 判例評釈として、白崎浅吉・税通39巻15号184頁（1984）、南博方・家族法判例百選〔第4版〕48頁（1988）など参照。
- 14) 判例評釈として、福岡右武・曹時46巻12号211頁（1994）、中里実・租税判例百選〔第7版〕90頁（2021）、品川芳宣・税研48号36頁（1993）、増井良啓・法協111巻7号1094頁（1994）など参照。
- 15) 判例評釈として、品川芳宣・税研148号67頁（2009）、田中治＝土師秀作・税通60巻10号229頁（2005）、大淵博義＝安屋謙一・TKC 税研情報14巻5号1頁（2005）、一高龍司・民商133巻3号151頁（2005）、高野幸大・ジュリ1319号182頁（2006）、神山弘行・租税判例百選〔第5版〕83頁（2011）、小塚真啓・租税判例百選〔第7版〕92頁（2021）など参照。
- 16) 資本と所得を separate することが「実現」であり、セリグマンはかかる実現概念をもって所得を観念すべきとした（Seligman, *Are Stock Dividends Income?*, *American Economic Review* 517（1919））。
- 17) 金子宏『租税法〔第23版〕』267頁（弘文堂2019）。
- 18) 岡村忠生『所得税法講義』70頁（成文堂2007）。
- 19) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢57号458頁（2008）は、現行相続税法55条《未分割財産に対する課税》の制度をいわば逆手にとって悪用するケースが想定されることに鑑み、かような行為に対応する必要から、未分割遺産に対しては、その財産全体に対して「遺産課税方式」により課税すべきと提案する。
- 20) 被相続人に支給されるべき未収給与に係る相続税及び所得税課税などの論点につき、小林・前掲注1，221頁参照。
- 21) 判例評釈として、古田孝夫・曹時65巻6号19頁（2013）、中里実・ジュリ1410号19頁（2010）、佐藤英明・金法1908号18頁（2010）、大石篤史・ジュリ1410号4頁（2010）、藤谷武史・ジュリ1410号28頁（2010）、浅妻章如・法教362号45頁（2010）、刈圭吾・ジュリ1410号12頁（2010）、三木義一・税通65巻10号17頁

(2010), 大淵博義・税理53巻14号94頁(2010), 品川芳宣・税研154号84頁(2010), 木村弘之亮・税弘59巻3号94頁(2011), 山田二郎・自研87巻8号150頁(2011), 水野忠恒・租税判例百選〔第5版〕62頁(2011), 一高龍司・平成23年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕211頁(2012), 高須要子・平成22年度主要民事判例解説〔別冊判タ〕330頁(2011), 神山弘行・租税判例百選〔第7版〕68頁(2021), 酒井克彦・税務事例42巻9号1頁, 同10号9頁, 同11号1頁, 同12号8頁(2010)など参照。

22) 類似の事件を扱ったものとして, 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)―東京地裁平成25年6月20日判決(平成24年(行ウ)第243号事件)を素材として―」税務事例45巻9号1頁, 同10号15頁(2013)参照。

23) 判例評釈として, 吉村政穂・ジュリ1493号10頁(2016), 首藤重幸・速報判例解説20号〔法セ増刊〕253頁(2017)など参照。

24) 岩崎政明教授は, 「たまたま重複的な租税負担が起こったとしても, それをもって, 一般的に相続税・贈与税と所得税とは二重課税であるから当然に排除すべきであるというのは, 理論的に無理がある」とされる(岩崎「不動産に係る多重課税の排除について」法学新報123巻11=12号109頁(2017))。

25) 大阪地裁平成27年4月14日判決(訟月62巻3号485頁)は, 所得税法9条1項16号について, 「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と解される」として, 年金二重課税訴訟最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決を引用している。控訴審大阪高裁平成28年1月12日判決(裁判所HP)も同様の立場である。

26) 例えば, 浦和家裁熊谷支部平成9年5月7日審判(家月49巻10号97頁。判例評釈として, 加藤高・民商120巻1号179頁(1999), 村重慶一・戸時488号52頁(1998), 澤田省三・戸籍676号35頁(1998)など参照), 札幌家裁昭和38年12月2日審判(家月16巻5号163頁)なども参照。

27) 判例評釈として, 中野琢郎・曹時70巻4号249頁(2018), 佐藤英明・ジュリ1507号10頁(2017), 山川一陽・戸時752号2頁(2017), 本山敦・民商153巻6号141頁(2018), 鹿野菜穂子・平成29年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕83頁(2018)など参照。

- 28) 税金養子については、縁組意思の見地からその養子縁組の適法性が判断され
ると考えるべきであるから（実質意思説）、事例によっては縁組意思が否定され
る可能性も十分にあり得るであろう（酒井克彦『ステップアップ租税法』102頁
（財経詳報社2010））。
- 29) 婚姻意思とは異なり、養子縁組においては必ずしも共同生活を要素としない
から、結果的には、社会的、習俗的な意味での親子としての精神的な繋がり
を作る意思で足りると解されている（太田武男『親族法概説』290頁（有斐閣
1990））。
- 30) 民法改正が租税法の解釈適用に及ぼす影響については、酒井克彦『キャッチ
アップ改正相続法の税務』（ぎょうせい2019）。
- 31) これまで、譲渡所得に対する課税は、いわゆる増加益清算課税説によって説
明されてきたし（金子・前掲注12, 246頁）、判例においてもこの説が支配的
である（前述の判例以前にも、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決（民集26
巻10号2013頁）など。判例評釈として、白崎浅吉・ジュリ539号124頁（1973）、
北野弘久・民商69巻3号116頁（1973）、波多野弘・シュト132号6頁（1973）、
西野襄一・租税判例百選〔第2版〕82頁（1983）、浦東久男・租税判例百選〔第
3版〕72頁（1992）など参照）。これに対して、譲渡所得を収入から取得費を控
除した純所得と捉える譲渡益説（例えば、田中治「キャピタルゲイン課税—税
法学からの問題提起—」日本租税理論学会『キャピタルゲイン課税』69頁（谷
沢書房1993）、竹下重人・租税判例百選〔第3版〕66頁（1992）、同「譲渡所得
課税の二、三の問題点」シュト100号109頁（1970）、吉良実「税法上の課税所得
論（1）」税法304号20頁（1976）など）がある（そのほか、譲渡時課税適状説
として、大塚正民・シュト175号5頁（1976））。

増加益清算課税説によると、外的条件の変化による資産価値の変動を所得計
算に反映させることが譲渡所得の本質であるから、本来、「資産の取得方法や使
用収益といった主観的事情」を所得金額の計算過程に反映させるべきではない
ことになる（岡村忠生「キャピタルゲイン・ロス課税の創設」税通53巻10号37
頁（1998））。二重利得法も同様の考え方に立つ（所基通33-4, 33-5）（金子
宏「譲渡所得の意義と範囲—二重利得法の提案を含めて—」『課税単位及び譲渡所
得の研究』113頁（有斐閣1996）、占部裕典「土地の譲渡による所得の区分」『租
税法の解釈と立法政策Ⅰ』1頁（信山社2002）。二重利得法を採用した裁判例と

して、松山地裁平成3年4月18日判決（訟月37巻12号2205頁）がある（控訴審高松高裁平成6年3月15日判決・税資200号1067頁及び上告審最高裁平成8年10月17日判決・税資221号85頁）。判例評釈として、佐々木潤子・租税判例百選〔第4版〕76頁（2005）、水野恵子・租税判例百選〔第6版〕79頁（2016）、橋本彩・租税判例百選〔第7版〕83頁（2021）など参照）。この意味において、譲渡所得の金額の計算における必要経費の控除は必ずしも求められるものではなく、所得税法38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》が、「資産の取得に要した金額」を譲渡所得の金額の計算上控除するとしているのは、必要経費としてではなく、「その資産の取得時における客観的価額と譲渡時の客観的価額との増差分を算出する意味」を有するにすぎない（東京高裁昭和55年10月30日判決・行集31巻10号2309頁）。判例が採用してきた増加益清算課税説によれば（岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」論叢170巻4＝5＝6号212頁（2012）、酒井克彦「キャピタル・ゲインの清算課税としての譲渡所得課税」税務事例38巻7号58頁（2006）、同「無償による資産の譲渡とみなし譲渡所得課税」税務事例38巻8号44頁（2006）など参照）、不動産の取得費前に支出した借入金利子を取得費とする最高裁平成4年7月14日第三小法廷判決の判断の妥当性が問われるところである。また、贈与によってゴルフ会員権を得た際の名義書換手数料の取扱いに関するいわゆる右山事件最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決の判断にも疑問が残ることになろう。すなわち、同最高裁は「法60条1項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、『資産の取得に要した金額』（法38条1項）として収入金額から控除されるべき性質のものである」とし、「手数料〔筆者注：父から贈与により受けたゴルフ会員権に係る上告人が負担した名義書換手数料〕は、上告人が本件会員権を取得するための付随費用に当たるものであり、上告人の本件会員権の保有期間に係る増加益の計算において『資産の取得に要した金額』として収入金額から控除されるべき性質のものといえることができる。したがって、本件譲渡所得金額は、本件手数料が『資産の取得に要した金額』に当たるものとして、こ

れを計算すべきである」とした。

増加益清算課税説に立てば、取得時点と譲渡時点との資産の客観的価値の差額がキャピタルゲインとして把握されるべきであり、当該価値を反映する支出のみが取得費に含まれると理解すべきとの考え方（岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について（2）」論叢135巻3号2頁（1994））もあり得るところである（小塚・前掲注11, 93頁）。しかしながら、この判決は現実に行われた譲渡を前提として、当該費用が客観的に譲渡を実現するために必要であったか否かを判断しているところ、現実の譲渡に着目していると評価することができよう（なお、同最高裁判決は、所得税法38条の「別段の定め」である同法60条の適用下において、かかる名義書換手数料が同法38条の「取得に要した金額」に当たるとする点で、文理解釈上も疑問を挟む余地がある（酒井克彦『「別段の定め」』としての所得税法60条（上）（下）—所得税法60条にみる譲渡所得等の金額の計算特例という性格— 税務事例49巻10号1頁, 同11号1頁（2017）、所得税法38条等の「取得」概念の意義から論じたものとして、同「所得税法にいう資産の『取得』の意義（上）（中）（下）—譲渡所得関連規定の解釈を巡って— 税務事例49巻12号1頁（2017）、50巻1号13頁, 同2号1頁（2018））。ただし、所得税法60条を同法38条の「別段の定め」であることを否定する見解として、大淵＝安屋・前掲注11, 7頁がある。）。)

また、土地改良区決済金事件の最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決（集民220号141頁）は、「所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。」と述べ、譲渡費用該当性の判断に関し、「一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべき」との基準を示し、「本件売買契約は農地法等による許可を停止条件としていたというのであるから、本件売買契約においては、本件土地を農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことが契約の内容となっていたものである。そして、…上告人が本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法42条2項及びこれを受けて制定された本件処理規程により本件決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、

客観的に見て本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当たり、本件土地の譲渡費用に当たるといふべきである。…三条土地改良区の組合員がその地区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり本件使用規程及び本件徴収規程に基づく施設等使用負担金を支払った場合には転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることになるのであるから、上記の施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価額の増額をもたらすものといふことができる。そうであるとすれば、上告人が上記の施設等使用負担金として支払った本件協力金等は、本件土地の譲渡費用に当たるといふべきである。」との判断を下している。かかる判断は、資産の増加益すなわちキャピタルゲインそのものが課税対象となるわけではなく、資産の譲渡により現実に収受した金額たる譲渡益が課税対象とされている旨を述べ、取得費の判断に際しても現実になされた資産の譲渡に着目すべきとするものであり、増加益清算課税説を明示しながらも譲渡益説的な判断をしたものと評価することも可能であろう。

学説上も増加益清算課税説から譲渡益説への傾斜が指摘されており（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』146頁（有斐閣2020）。酒井克彦「金融所得一体課税と所得税法上の課題」租税研究719号111頁（2009）も参照）、この傾向は、譲渡所得という特別の所得区分を設けている意味さえも失わせるものともいえよう。

もっとも、増加益清算課税説から譲渡益説に傾斜するとしても、それを全面的に承認し得るかという大きな躊躇を覚える。根底からキャピタルゲイン課税の本質を失うことは所得税体系の骨組み自体を揺るがすことにも繋がりがねない。議論の方向性としては、政策的には譲渡益説の採用を許容しつつも本質は増加益清算課税説で通貫した構成を堅持すべきではないかと考える。確かに、譲渡所得が譲渡益説に傾斜する方向性は、譲渡所得の本来の性質論から離脱しながらも他の純所得との径庭を意識させないベクトルであり、金融所得一体化の議論を背後から支えるものとみることでもある。しかしながら、それはあくまでも政策的な見地による限定的な理解であると考えることによって、近時の改正を許容することができるのではなかろうか。

32) 金子宏「相続税制度の構造的改革」税研102号12頁（2002）。

33) 岩崎政明「相続税をめぐる諸問題」木下和夫＝金子宏＝水野正一監修『21世

紀を支える税制の論理〔第5巻〕〔改訂版〕資産課税の理論と課題』167頁（税務経理協会2005）。

- 34) 相続税、贈与税が所得税と別建てで課税されることによって、資産に対するキャピタルゲイン課税が無制限に繰り延べられるなど、相続税と所得税の分離が富の蓄積を助長している点を指摘する論稿として、柴由花「相続税と所得税の統合―課税ベースからの考察」横浜国立社会科学研究所8巻1号81頁（2003）なども参照。
- 35) 相続税法の意義についての検討として、高野幸大「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編『相続税の再検討』58頁（法律文化社2003）も参照。
- 36) 年金二重課税訴訟最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決が示すように、所得税法9条1項16号の非課税規定を相続税が課された後に生ずる「経済的二重課税」を排除するものと位置付けると（経済的二重課税の排除を租税公平主義の見地から評価する論稿として、増田英敏「租税法律主義と租税法解釈の在り方」法学新報123巻11＝12号52頁（2017））、いくつかの看過できない問題点が惹起される。

まず、同号の沿革からの懸念である。同号創設の当時は、相続税法は遺産課税方式を採用しており、被相続人に相続税が、贈与者に贈与税が課されていたため、相続ないし贈与によって相続人や受贈者が得た場合に所得税が課されても、同一人に対する課税ではないことから、二重課税が発生するところではなかったのである。しかし、理論的には二重課税ではないと整理がついたとしても、国民感情に配慮すべきという観点から、同号の前身となる規定が設けられたのである。その後、相続税法が遺産課税方式を排し、現行の課税方式になったことから、今日的には二重課税の排除規定とみることができるといっただけであり、そのことを捨象して二重課税の排除規定と説明することには疑問も残る（酒井・前掲注16）。

また、相続税法上の非課税規定の適用などで相続税が課されない領域については、所得税法9条の非課税規定の適用がないのかなども問題になろう（その他、実定法上の根拠が希薄な点や、所得税法60条にいう簿価の引継ぎからも「経済的二重課税」が生じるというのかといった問題も指摘し得る（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1頁、同10号15頁（2013）参照））。

- 37) アメリカは遺産課税方式を採用しているが、遺産税が課される場合には資産に係るキャピタルゲイン課税は行われない。相続等による資産の取得は非課税であり (IRC102), 相続時の時価が相続人等の取得価額とされる (IRC1014)。
- 38) そもそも, これを二重課税と称すべきかについては議論があり得る (渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集50号147頁 (2002))。
- 39) もっとも, ここにも別途, 所得税課税後財産に対する富裕税課税の二重課税問題は所在する。
- 40) 比較法研究として, 日税研論集56号 (2004) 所収の各論稿を参照。