

# 相続税と所得税による「二重の負担」

奥 谷 健\*

## 目 次

はじめに

第1章 取得費引継ぎ方式をめぐる問題

第1節 長崎年金二重課税最高裁判決と所得税法60条

第2節 長崎年金二重課税最高裁判決の射程範囲

第3節 小 括

第2章 純所得課税と所得税法60条

第1節 純所得課税の原則に関する最高裁判決

第2節 時効取得した資産の取得費

第3節 小 括

第3章 相続税と譲渡所得課税の「二重の負担」の調整

第1節 ドイツにおける「二重の負担」の調整

第2節 「二重の負担」の調整

第3節 小 括

おわりに

## はじめに

相続税は相続による資産の移転に対して課される税であるといわれる<sup>1)</sup>。この資産の移転の際に2つの課税が考えられる<sup>2)</sup>。すなわち、被相続人の生前に形成された財産、あるいは所得に対する清算課税と、相続人が相続によって偶発的に得た利得に対する課税である。この2つの課税関係について包括的所得概念<sup>3)</sup>の下では次のように説明できる。前者については、被相続人が保有していた資産に対して生じた値上り益が相続という

---

\* おくや・たけし 広島修道大学法学部准教授

資産移転の際に実現することに着目し、その値上り益の清算課税を行う。後者については、相続人が得た偶発的な経済的利得に対する課税がなされる。前者の考え方はいわゆる遺産税方式による相続税に、後者の考え方は遺産取得税方式による相続税に結びつきやすい。このような2つの相続税への課税方式が包括的所得概念の下で成立することになる。これは所得税においては、被相続人への譲渡所得課税と相続人への一時所得課税が生じるといえる。

しかしながら、譲渡所得については、無償による資産の移転であることから収入金額が発生しない。そのため、収入金額を時価とみなす、みなし譲渡所得課税(所得税法59条)の対象になっていない限り課税がなされないことになる<sup>4)</sup>。他方で、一時所得については、相続財産が多額になることに鑑みれば、通常の所得課税と同じ課税標準に算入することは累進税率と合わせて多大な税負担をもたらす。そのような負担は相続制度の趣旨から好ましいものと考えられない。そこで、所得税の特別税として特別な基礎控除等を適用される相続税が別に規定されているといわれる<sup>5)</sup>。だからこそ、所得税法において相続税、贈与税を課された所得が非課税所得として規定されているのである(9条1項16号)<sup>6)</sup>。

また、このような2つの課税関係が相続という1つの財産移転に対して同時に、被相続人という譲渡人と相続人という譲受人との両面に生じる(同時課税又は両面課税)<sup>7)</sup>ことは、一般には受け入れがたいともいえる<sup>8)</sup>。そこで、被相続人が当該資産を取得した時から相続人が当該資産を引続き保有していたものとみなし、被相続人への課税が繰り延べられている(所得税法60条)。これにより、相続人は当該資産の被相続人による取得価額を引き継ぎ、相続人が当該資産を譲渡した際に被相続人の取得時からの値上り益への清算課税を一度に行うというのが、現行制度である<sup>9)</sup>。

ここで、この制度に対する1つの疑問が生じる。すなわち、相続人は、相続によって取得した資産について、取得時にその時価への課税をいったん受けている。それにもかかわらず、その時価までの課税はなかったもの

として、将来の譲渡の際に再度、被相続人の保有期間中の値上り益に対する税負担を負うことになる<sup>10)</sup>。このような関係をみると、これは二重課税ではないかという疑問が生じることになるのである。

しかし、上記のことから考えれば、相続人が相続時に服した課税は本来、相続人本人に対する一時所得課税である。そして、相続後の譲渡時に課されるのは、被相続人に課されるべきであった譲渡所得課税である。つまり、本来の納税義務者も所得分類も異なるものであるといえる。そうであれば、これは二重課税とはいえないとも考えられる<sup>11)</sup>。しかしながら、相続人にしてみれば、いずれも自己の税負担であり、「二重の負担」を強いられることになる。

そして、上記のことから考えれば、このような「二重の負担」を生じさせている原因は所得税法60条ということになる。この所得税法60条によって生じる「二重の負担」は、財産権（憲法29条）に対する過剰な負担として評価されることはないのだろうか。そうであれば、この所得税法60条の正当性についてどのように考えるべきであろうか。

このような所得税と相続税の関係についての問題をもたす所得税法60条の性格について、被相続人への譲渡所得を負担することになる相続人の担税力について、それを示すと考えられる相続による財産取得という観点から検討する必要があるように思われる。そこで、相続人が相続によって財産を取得することに着目した遺産取得税方式を採用するドイツの相続税及び所得税をめぐる議論を参考に、この「二重の負担」の問題について考えていくことにしよう。

## 第1章 取得費引継ぎ方式をめぐる問題

上記のような所得税法60条と相続税、譲渡所得課税の問題が争われた事例からみていくことにしよう。

## 第1節 長崎年金二重課税最高裁判決と所得税法60条

この問題が争われたのは東京地裁平成25年7月26日判決<sup>12)</sup>である。本件の事実の概要は次のとおりである。

原告Xの夫は平成19年8月7日に死亡し、XはH県所在の土地及び同土地上の建物（以下、これらを合わせて「本件物件1」という。）並びに東京都所在のマンション（以下、「本件物件2」という。）を相続（以下、「本件相続」という。）により取得した。

Xは、平成20年5月26日、所轄税務署長に対し、本件相続に係る相続税の申告書を提出した。その際、本件物件1の価額を3401万4934円、本件物件2の価額を618万8216円と評価していた。

その後、Xは、平成21年9月26日訴外Aとの間で本件物件1を3000万円で購入する契約を締結し譲渡した。また、平成21年11月17日には、訴外Bとの間で本件物件2を代金1150万円で譲渡する契約を締結し譲渡した（以下、本件物件1の譲渡と本件物件2の譲渡を合わせて「本件各譲渡」という。）。

そしてXは、この本件各譲渡にかかる所得を分離長期譲渡所得の金額に計上して平成21年分所得税の確定申告をしたが、後に譲渡所得のうち既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（平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）9条1項15号（現在の16号）の規定（以下「本件非課税規定」という。）により非課税とすべきであることなどと主張して、譲渡所得を0円とする平成21年分所得税の更正の請求をした。しかし、所轄税務署長から、平成22年11月15日付けで、その主張を容れない内容の減額更正処分（以下「本件更正処分」という。）を受けた。これに基づき、被告に対し本件更正処分の一部の取消しを求めて提訴した。

これについてXは、次のとおり、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については、本件非課税規定により譲渡収入金額から控除され所得税を課されないと主張して

いる。まず、本件非課税規定の趣旨については次のように述べている。すなわち、「平成22年最判〔長崎年金二重課税最高裁判決<sup>13)14)</sup>〕は、本件非課税規定にいう『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とした上、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における価額に相当する経済的価値にはかならず、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、本件非課税規定の趣旨は、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判示している。

……平成22年最判は、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、相続時の相続財産の取得という所得にとどまるとする従来の解釈を否定し、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というべきである」。このように、平成22年最判によって、相続時の経済的価値に対しては相続税が課されている以上、所得税を課すことは許されないということが一般的に確認されていると指摘している。

その上で所得税法60条について、「被相続人の資産の保有期間に係る増価益（ママ）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」と述べている。そして、「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については、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いうべきである」と主張している。

これに対して被告は次のように主張している。すなわち、「所得税法は、被相続人の保有期間中の増加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増加益について本件非課税規定の適用はない」。このように、まず本件各譲渡による譲渡所得の金額の計算について非課税規定の適用がないことを指摘している。

そして、「同法60条1項1号は、……相続時には被相続人の保有期間中の増加益に対する課税を繰り延べ、相続人が相続により取得した資産を譲渡した段階で、前所有者の保有期間の資産の増加益も含めて所得税を課税するものとしている。

……その一方で、旧所得税法には、昭和25年改正前から、相続により取得する所得を非課税所得とする本件非課税規定と同様の規定が既に置かれていた。

この……ことからすれば、本件非課税規定が被相続人の保有期間中の増加益を非課税とするものではなく、同増加益に対する所得税の課税を予定していることは明らかである。

また、本件非課税規定は、旧所得税法における上記規定と同様に、一時所得として計算されるべき経済的利得について適用されることを当然の前提としている。

したがって、本件非課税規定は、相続により取得した経済的利得につき、一旦一時所得としては非課税とするものの、相続という同一の原因に基づき取得した資産で、被相続人の保有期間の増加益が所得税法60条の規定により課税の繰延べがなされた譲渡所得についてまで非課税とする趣旨のものではないことは明らかである」と述べている。つまり、所得税法は、「相続により取得した資産を第三者に譲渡した際に、被相続人の保有期間に対応する資産の増加益を含めてこれを相続人の譲渡所得として課税することを予定し」ているのであるから、相続開始時までの「増加益を非課税所得と解する余地はない」と述べているのである。

また、平成22年最判については次のように述べている。すなわち、「……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、資産の値上が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、資産の値上が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。

つまり、① 平成22年最判は「定期金に関する権利」に限定されているということ、② 譲渡所得は資産の増加益を課税対象とするのに対して、相続税の課税対象は相続による資産の取得という経済的利得であることから、この2つには経済的価値の同一性がないこと、の2点を指摘して、本件には平成22年最判の射程が及ばないと述べているのである。

以上のような当事者の主張に対し、東京地裁平成25年7月26日判決は、次のような理由からXによる主張を斥けている<sup>15)</sup>。

まず、所得税法60条との関係について、「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」のであるから、「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」と解している。つまり、被告が主張するように、相続時の財産取得という経済的価値と譲渡所得による経済的価値には経済的な同一性がないということである。

そして、原告の主張については次のように述べている。「……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」。つまり、平成22年最判では一括受給と分割受給が選択できることから、その選択による公平性という観点により、現在価値部分について非課税になると判断されたと解している。

そして、「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、……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」と示している。

また、「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」ことから、譲渡所得の「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」であると指摘している。そして、「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」と結論づけている。

本件において、原告が主張しているように、平成22年最判の判断内容が所得税法60条の意義について影響を及ぼしているといえる。すなわち、この判決で最高裁は、「……〔所得税法9条1項〕柱書きの規定によれば、同号〔15号、現16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」と述べている。つまり、相続時にその時点での時価である現在価値に相続税が課税されることから、その所得に対する課税は二重課税になるため、所得税法9条1項16号によってそれに対する所得課税は禁止されており、相続後に生じた「運用益」のみが所得税の課税対象になるといえる。この考え方によれば、値上り益を持つ資産を相続した場合、その値上り益を含めた相続時点での資産価値にはすでに相続税を課されているといえる。それに対して、その後には生じる値上り益は、まさに「運用益」として所得税の課税対象になる。

例えば、被相続人が1,000で取得した資産を、時価6,000で相続した相続人が、第三者に対して10,000で譲渡する場合、所得税法60条に基づけば、相続人は相続時に6,000の時価に対する相続税を課された上に、被相続人の取得価額1,000を引き継ぐことにより、譲渡益9,000に対する課税が行われることになる。それに対して、最高裁の論理から考えると、相続時の時価、現在価値6,000にはすでに相続税が課されているので、この部分に対する所得税の課税は二重課税になる。そのため、相続人の譲渡益は10,000から6,000を引いた4,000、つまり相続後の値上り益のみが「運用益」として所得税の課税対象になる、と考えられる可能性が生じる。

このように考えると、所得税法60条による取得価額の引継ぎは最高裁が禁止されていると解した二重課税を生じさせるものであるという評価ができることになる<sup>16)</sup>。この点を原告が主張したが、東京地裁はこれを否定しているのである。

## 第2節 長崎年金二重課税最高裁判決の射程範囲

上記のような原告が主張する平成22年最判の理解を東京地裁判決は否定している。これは妥当なものであろうか。この点について検討するために、平成22年最判に対する評価とその射程範囲についてみていこう。

東京地裁判決で問題になっている譲渡所得についてみてみると、その課

税の本質はいわゆる増加益清算説<sup>17)</sup>に基づいているといわれる。すなわち、所得税法においては、包括的所得概念に基づき未実現のキャピタル・ゲインも所得として観念されている。そして、33条における「譲渡」については、キャピタル・ゲインへの課税として考え、これが実現するタイミングで課税することになる。つまり、「譲渡」は有償、無償を問わず、他に資産が移転すれば、その時点をもってそれまでの値上り益 (=所得) を清算するということになる。

これについての判例として、例えば最高裁昭和43年10月31日判決<sup>18)</sup>がある。この判決では、「資産の値上が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と解すべきであ」と述べられている。また、財産分与に関する最高裁昭和50年5月27日判決<sup>19)</sup>でも、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによる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」と、この増加益清算説が支持されている。

このような増加益清算説の考え方に基づいて譲渡所得課税を捉えた場合、無償で譲渡をした者についても譲渡所得が発生するはずである。これに対して課税するのがみなし譲渡といえる<sup>20)</sup>。そうであれば、例えばAからBへの個人間での贈与の場合、本来的には贈与者であるAにみなし譲渡所得が、受贈者であるBには贈与税という課税関係になると考えられる。例えば、Aが1,000で取得した土地が時価6,000であるとする。これについて、AからBに贈与がなされた場合、本来Aにおいて取得価額1,000と時価6,000の差額5,000について値上り益があり、それが実現することになる。その結果、Aに対するみなし譲渡所得課税がなされなければならない。他方で、Bは時価6,000の土地を取得するので受贈益6,000が生じる。これに対して贈与税が課される。このとき、贈与という無償譲渡があり、

その1つの財産移転によって、譲渡人としてのAにみなし譲渡所得課税、譲受人であるBに受贈益課税という、両当事者に同時に、両面的に課税関係が生じることになる<sup>21)</sup>。これは理論的には、1つの財産移転に対して2つの課税があるとはいえ、課税の根拠は違うことから、二重課税とはいえない。そのため、これが両面課税とか同時課税といわれるのである。

しかしながら、現在の課税実務をみると、このような場合、Aには課税は生じず、Bへの贈与税だけが生じることになる。ただし、このときBについては無償で譲り受けていることから包括的所得概念の下で所得が発生するとも考えられる。つまり、Bについては、贈与税だけでなく、一時所得への所得課税も問題になると考えられるのである。そして、このように考えると、A・Bともに個人の場合、Bに対する二重課税が生じることになる。そこで、所得税法9条1項16号によって、Bへの一時所得の課税を回避していると考えられる。

これに対して、Aへの課税については次のように考えられる。すなわち、譲渡人であるAにおいてみなし譲渡所得課税を課すことは、実際に金銭収入を伴わない所得に課税することになる。つまり、譲渡人は自己の財産が減っている上、さらに所得税の納税を強いられることになるのである。このことは、納税者である国民のみならず課税庁にとっても理解がたいと考えられる。そこで、所得税法60条によって、引続きBが所有していたものとみなすことになる。つまり、Bが購入したことを擬制して、Aの取得価額をBが引継ぐということである。この結果、AからBへの譲渡がなかったことになる。つまり、Aの譲渡がないとみなされるのである。そのため、Aに対するみなし譲渡所得課税は生じないことになる。その代わりに、Aの取得価額がBに引継がれる。そして、Bが将来その資産を他者に有償で譲渡した際にそれまでの値上り益についてまとめて課税するという、課税の繰延がなされる<sup>22)</sup>。

これが現在の課税実務ということになる。つまり、他者に資産を無償譲渡すると、個人間の場合本来は譲渡人にみなし譲渡所得課税がなされ、譲

受人には一時所得の課税がなされるはずである。しかし、60条によって譲渡人への課税はなくなり、譲受人への課税は9条1項16号によって相続税または贈与税のみになるのである。

しかしながら、このような実務は上記の平成22年最判に対する原告の理解とは異なる。すなわち、平成22年最判によれば、相続という無償譲渡時の時価＝現在価値(6,000)にはすでに課税されていると考えられる。取得価額(1,000)を引き継いで将来の譲渡益(10,000-1,000=9,000)に課税する場合、そのうちの現在価値(6,000)部分は相続税が課されていることになるため、これに対する課税は所得税法で禁止されている二重課税を生じると考えられるのである<sup>23)</sup>。

こう考えた場合、課税の繰延規定と考えられてきた所得税法60条が二重課税を生じさせる規定であると評価されることになる。これについて、「最高裁判決研究会」報告書<sup>24)</sup>では、次のように述べられて、これは射程に含まれないと考えられている。「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+相続時までの増価分)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、取得費からの値上がり益に対して譲渡所得税が課される。この値上がり益には、資産の旧所有者(被相続人)の所有期間にかかる値上が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、株式等の値上がり益に関しては、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

る。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価分が相続税、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」。なぜなら、「仮にこの『運用益』部分を所得税非課税としてしまうと、所得概念を包括的に捉えることを立法の指針としている我が国所得税の基本的枠組みとの間で不整合が生じることとなる」からである。

このような最高裁判決研究会の指摘もあり、東京地裁判決では、平成22年最判が所得税法60条には及ばないと示していると考えられる<sup>25)</sup>。

### 第3節 小 括

確かに、平成22年最判では、相続時までの時価＝現在価値に相続税が課されて、その後の運用益にのみ所得税が課されると示されている。この考え方によれば、相続時までの時価にはすでに相続税が課され、その後の値上がり益＝運用益のみが所得税の対象となると解することも可能である。そのように解すると、所得税法60条によって、資産の値上がり益に対する二重課税が生じることになるといえる。

こういった点について、東京地裁判決において原告が指摘するように、一度課税された金額に対して再度課税されるために二重課税が生じるという理解になるとも思われる。しかしながら、所得の帰属先と所得分類という点でいえば、相続時の財産取得は相続人の一時所得で、60条によって繰り延べられているのは被相続人の譲渡所得である。この点からすれば、二重課税ではないということになる。これは本判決と同じ結論になる。

このようなことから考えると、平成22年最判で示された論理については、所得分類及び帰属先という観点から所得税法60条に及ばないと考えることが適切であるように思われる。つまり、所得税法60条は二重課税を生じさせるものではないと考えられる。

しかし、相続においては、相続人は相続時にその取得した財産の時価について一度課税されていることも事実である。その後の譲渡の際に、取得

価額の引継によってその時価までの値上り益について再度課税することは、経済的には「二重の負担」を生じさせているということも指摘できる。

## 第 2 章 純所得課税と所得税法60条

上記のように、平成22年最判で示された論理は所得税法60条には及ばず、取得価額の引継によって二重課税が生じているとは評価できないと考えられる。その一方で、例えば贈与の場合に受贈者は当該資産の取得のためには経済的な負担を負っていないにもかかわらず、所得税法60条によって取得価額を引き継いでいるとも考えられる。所得税は、必要経費の控除を認めることで純所得課税を実現しているともいわれる。この必要経費控除は投下資本の回収部分に課税が及ぶことを回避するためのものである<sup>26)</sup>。そして、譲渡所得の所得金額の計算においては「必要経費」の控除はないものの、取得価額及び譲渡費用の控除が認められている。このことは、投下資本の回収部分に課税が及ばないようにするものと考えられる<sup>27)</sup>。つまり、譲渡所得についても純所得課税の原則は妥当すると考えられるのである。

しかし、贈与の場合には受贈者は取得に際して購入費用、すなわち取得価額を負担していない。それにもかかわらず、所得税法60条に基づいて被相続人又は贈与者が負担した取得価額が引き継がれることになる。そして相続人又は受贈者の譲渡収入から控除されることになる。つまり、所得税法60条による取得価額の引継は、投下していない資本の回収を認めているようにもみえる。このようなことから、純所得課税の原則との関係において所得税法60条をどのように捉えればよいのだろうか。次にこの点についてみていくことにしよう。

## 第1節 純所得課税の原則に関する最高裁判決

上記のように、相続における資産の取得の場合、相続人は、自ら取得の費用を負担していないにもかかわらず、被相続人の取得価額を引き継ぐことが認められている。このことは、純所得課税の原則によれば本来認められない控除を認めているようにも思われる。他方で、所得税法60条によって被相続人又は贈与者が投下した資本の回収部分が考慮されるとも考えられる。このような考え方のうちどちらが純所得課税の観点から妥当なのであろうか。この点についてみていくことにしよう。

この問題に関連するものとして、一時所得における「収入を得るために支出した金額」の負担者が問題になった、最高裁平成24年1月13日判決<sup>28)</sup>が挙げられる。本件の事実の概要は次のとおりである。被告诉人であるXら（原告、被控訴人は、株式会社A及び株式会社B（以下、両社を合わせて「本件会社等」という。）の代表取締役又は取締役等としてその経営をしてきた。この本件会社等は、平成8年から10年にかけて、生命保険会社との間で、被保険者をXら又はその親族、保険期間を3年又は5年、被保険者が満期前に死亡した場合の死亡保険金の受取人を本件会社等、被保険者が満期日まで生存した場合の満期保険金の受取人をXらとする複数の養老保険契約（以下「本件各契約」という。）を締結していた。そして、この本件各契約に基づき、同各契約に係る保険料（以下「本件支払保険料」という。）を支払っていた。この支払保険料について、2分の1は本件会社等においてXらに対する貸付金として経理処理し、残る2分の1は本件会社等において保険料として損金経理していた。

そして、平成13年から15年の間に順次到来した本件各契約の各満期日において、いずれも被保険者が生存していたため、Xらは、満期保険金及び割増保険金（以下「本件保険金等」という。）の支払を受けた。この本件保険金等について、Xらは、平成13年分から15年分までの所得税において本件保険金等の金額を一時所得に係る総収入金額に算入した上で、本件支払保険料の全額が、所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出



した金額」に当たり、一時所得の金額の計算上控除されるとした申告書を提出した。

Xらは、① 所得税法34条2項は、一時所得の金額の計算上、「その収入を得るために支出した金額」を控除できる旨規定しており、その文言上、収入を得た本人が負担したものしか控除できないという限定はされていないという点、及び、② 所得税法施行令183条2項2号は、「生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額」は一時所得の計算上控除できる旨規定しており、その文言上、本人負担部分しか控除できないという限定はないという点から、所得税法上自分の支払ったものしか控除できないとは書かれていないため、法人が支払ったものであっても実際に支払われている以上控除できると解して、このような申告を行ったのである。

またXらは、所得税基本通達34-4が、一時所得の計算上控除できる保険料等の額には「満期返戻金等の支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額も含まれる」と明記していることも根拠に挙げている。そして、「このような規定等からすれば、Xら負担保険料のみならず、法人損金処理保険料についても、Xらの一時所得の計算上控除できるというべきである」と主張している。

これに対して被告は次のように主張している。すなわち、「生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算において控除される保険料等の金額は、……収入を得た本人が負担した保険料及び事業主が負担した保険料で使用人に対して給与課税された保険料等に限られ、本人が負担していない保険料は控除されない」。つまり、被告は所得の計算上控除できる支出は、本人が負担したもの、あるいは、それと同視できるものに限定されると主張している。

また、所得税法施行令183条2項2号ただし書については、「所得者において実質的な負担がない保険料等は控除しないことを例示的に定めたものであり、Xらにとって法人損金処理保険料は実質的な負担がないものであるから、控除は認められない」と指摘し、自身で負担した金額だけが所得金

額の計算上控除されると主張している。

このような主張に対して、福岡地裁平成21年1月27日判決<sup>29)</sup>では次のように判断されている。「所得税法34条2項にいう『収入を得るために支出した金額』の解釈が問題となっているところ、憲法84条は、法律の根拠に基づかずに租税を課すことはできないという租税法主義の原則を定めている。そして、この定め趣旨は、国民生活の法的安定性と予測可能性を保障することにあることからすると、租税法規はできるだけ明確かつ一義的であることが望ましく、その解釈に当たっては、法令の文言が重視されるべきである」。

そして、所得税法34条2項が定めている一時所得の計算における控除の対象である「収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）」について、「その文言上、所得者本人が負担した部分に限られるのか、所得者以外の者が負担した部分も含まれるのかは、必ずしも明らかでない」ということを認めている。その上で、「……所得税法施行令183条2項2号本文は、生命保険契約等に基づく一時金が一時所得となる場合、保険料又は掛金の『総額』を控除できるものと定めており、この文言からすると、所得者本人負担分に限らず保険料等全額を控除できるとみるのが素直である。

……このような所得税法及び同法施行令の規定を併せ考慮すれば、……所得者以外の者が負担した保険金等（ママ）も控除できるものと解釈するのが自然である。

所得税基本通達34-4も、明確に、控除し得る金額には『支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額（これらの金額のうち、…の金額を除く。）も含まれる。』と規定しており、括弧書きで除かれた部分以外に控除し得る金額が限定される場合があると読み取るとは困難である」と文言上は支払者についての制限がないと解している。

そして、「……所得税法施行令183条2項2号、所得税基本通達34-4の文

言からすると、誰が保険料等を支払ったか、所得者に給与課税等されたか否かにかかわらず、控除を認めることとしているとみる方が合理的である。

関連する通達をみても、生命保険料等控除に関する同通達76-4は、本文において、役員又は使用人に給与課税されたか否かを明確に区別しているのに対し、同通達34-4本文ではその区別がされていないことからすると、……給与課税の有無を問わず控除を認めることとしているものと解される」と結論づけている。つまり、規定上支払者に関して限定がないことから、原告の主張を認める判断を示したといえる。

この地裁判決を受けて、控訴審では被告が次のような追加主張をしている。すなわち、「所得税法上の『所得』とは、『人の担税力を増加させる経済的利得』であり、個人が稼得した収入金額から、その収入を得るために支出した金額を控除したものの、いわゆる『純所得』である。そして、ある個人に帰属する所得金額を計算するに当たっては、収入金額から必要経費等を控除することとなるが、所得税法における所得の本来的意義からすると、そこで控除すべき必要経費等はあくまで当該個人において当該収入を得るために支出した金額をいうものと当然に解すべきである。なぜなら、当該個人が支出した金額はその分当該個人の担税力を減少させるものであるから、これを収入金額から控除するのが相当であるのに対し、当該個人以外の者が支出したものは、当該個人の担税力を減少させるものではないため、これを収入金額から控除すると、担税力を増加させる経済的利得である所得を正しく把握することにならないからである」。つまり、純所得課税の下では担税力を減少させる支出を控除すると解され、それによって控除できる範囲が限定されているという主張といえる。

このような追加主張を踏まえて、福岡高裁平成21年7月29日判決<sup>30)</sup>は次のような判断を示している。「なるほど、所得税が個人の得た所得に対して課税される租税であることに鑑みれば、その所得の意義をいわゆる純所得、すなわち、個人が稼得した収入金額から当該個人が当該収入を得る

ために支出した必要経費等を控除した金額とすることは純理論的にはむしろ正しいといえよう。……一時所得においても、建前としては、個人が稼得した収入金額から当該収入を得るために支出した必要経費等を控除した金額をもって、一時所得の金額としようとしたことは明らかではあるが、一時所得といっても、その所得発生の態様はさまざまであるので、……必要経費が一義的に算出するかどうか疑問があるうえ、特に、生命保険契約等に基づき支払を受ける生命保険金、あるいは本件のような養老保険契約に基づき支払を受ける満期保険金の場合には、収入と必要経費との関係が直接的でないことからして、『その収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額』と定義したところで、その文言（なお、所得者本人が負担した金額に限るとは規定していない。）だけでは、……その一時所得の金額の計算上控除される保険料等は、その一時金を取得した者自身が負担したものに限られるのか、それとも、その生命保険金等又は損害保険金等の受給者以外の者が負担していたものも含まれるのかについては、法文上必ずしも明らかではないというしかないのである。

したがって、所得税法における所得の本来的意義から、所得税法34条2項にいう『その収入を得るために支出した金額』として控除できるのは、当然、所得者本人が負担した金額に限られるとする、控訴人の主張は採用することができない。つまり控訴審においても、規定上支払者に関する制限がないことを理由にXらの主張が認められている。

しかし、最高裁平成24年1月13日判決は次のように述べて、全く逆の結論を示している。すなわち、「所得税法は、……個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得について……『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう『支出した金額』

とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものと見える金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の『その収入を得るために支出した金額』という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。

したがって、一時所得に係る支出が所得税法34条2項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものと見える場合でなければならないと解するのが相当である」。

この一連の判断をみると、確かに、所得税法34条2項の文言からは、誰の支出が控除できるのかということは明確ではないといえる。そして、施行令や通達の文言も「総額」を控除できるとなっている。これらのことから考えれば、支出者が誰であるかは問わないようにも思われる。この点を下級審判決が示しているといえる。いわば、法令等の文言に忠実な解釈、租税法律主義に忠実な解釈といえる。

他方で、所得税の課税対象である「所得」は担税力を表す「純所得」である。この純所得課税の原則の下で必要経費の控除が認められている。そうであれば、必要経費を控除できるのは、納税者の担税力を減少させる支出への課税を避けるためと解される。このことから考えると、自ら負担していない支出までは控除できないということになる。つまり最高裁の判断が導かれるのである。

ここで登場する租税法律主義も純所得課税の原則も所得税における重要な原則である。そして、この一連の判決ではこの2つの原則が衝突しているともいえる。この点について須藤正彦裁判官は次のような補足意見を出している。「憲法84条は租税法律主義を定めるところ、課税要件明確主義がその一つの重要な内容とされている。したがって、課税要件及び賦課徴収手続（以下では、本件に即して課税要件のみについて考える。）は明確でなければならない、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、

不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきである。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。

そこで、租税法律主義（課税要件明確主義）についての以上の考えの下に本件をみるに、所得税法34条2項の『その収入を得るために支出した金額』は、……当該収入を得た個人において自ら負担して支出したといえるものでなければならないと解されるのであり、そのことは同条項の趣旨・目的に照らし明らかであるというべきである。そうすると、被上告人らが支払を受けた満期保険金につき、所轄税務署長が、支払われた保険料のうち本件会社等において損金経理された2分の1の部分を控除できないとして本件各更正処分を行ったことは、同項の趣旨・目的に沿った解釈によって明確にされている同条項の意義に従ったまでのことであり、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない（もとより、租税法の解釈も通常の法解釈の方法によってなされるべきものであって、特別の方法によってなされるべきものではない。『疑わしきは納税者の利益に』との命題は、課税要件事実の認定について妥当し得るであろうが、租税法の解釈原理に関するものではない。）。このように、純所得課税の原則は、租税法規の解釈における重要な原則であって、それに基づいて法を解釈することは租税法律主義に反しないと指摘されている。

この判決によれば、所得の計算上控除できるのは自ら負担した費用だけということになる。これを譲渡所得の計算に当てはめると、譲渡所得の計算上控除できる取得費は譲渡人自らが負担したものに限定されると考えられる。つまり、無償譲渡の場合は取得費が0となる。しかしながら所得税法60条で取得価額の引継が認められている。この点に着目すると、所得税法

60条は取得価額の引き上げを認めていると評価できる。つまり、上記の東京地裁判決において原告が主張していた二重課税を引き起こす原因になるという解釈と全く逆の性格が導かれることになる。

## 第 2 節 時効取得した資産の取得費

この問題に関連して、相続や贈与による財産取得が所得税法上の所得分類でいえば、一時所得になることから、無償によって財産を取得し一時所得課税を受けた資産について、取得費がどのように捉えられているのか、という点が問題として考えられる。そこで次にこの点についてみてみよう。

この点が問題になったものとして東京地裁平成 4 年 3 月 10 日判決<sup>31)</sup>がある。本件は、次のような事案である。X (原告) の亡父 A より B (X の兄) 名義の土地を自己の所有名義の土地と共に一括して管理し、事実上管理処分の権限を有して占有していた。その後、A は X に本件土地を贈与したため、この贈与により、X は本件取得土地に対する占有を承継し、以後、所有の意思をもつて平穩公然に占有を継続し、かつ、X には本件土地がその所有に帰したと信ずるにつき過失がなかった。そこで、この自主占有を開始した時から 10 年の経過により、本件取得土地について原告の取得時効が完成したとして、取得時効の援用をし本件取得土地の所有権を取得した。

他方、その他の相続人である C ら 6 名は、A の遺産相続に関し、A が生前原告に贈与した財産について原告に対する遺留分減殺請求等の訴えを提起した。そして、X が A の遺産に対する C ら 6 名の遺留分減殺請求権の一部に代え、本件各土地につき、代物弁済契約を原因として、共有持分移転登記手続をし同日本件各土地を C ら 6 名に引き渡すこと等を内容とする訴訟上の和解が成立した。

これを踏まえて被告 Y (税務署長) は、X の所得税確定申告について、X が本件土地を時効取得したのち C らに代物弁済として譲渡したとして、

譲渡収入金額を代物弁済時の価額、取得費を時効援用時の価額として譲渡所得に関する更正処分を行った。

Xは、本件土地を時効取得によって確定的に取得したのは、時効援用時ではなく、時効取得に関する判決が確定した日であるとして、収入金額及び取得費は、同日の土地の価額であるから、譲渡所得は発生しないとして、更正処分の取消しを求めた。

本件では、Xが時効取得によって取得した本件土地の譲渡時の取得価額も問題になっている。その点に関して判決では次のように述べられている。すなわち、「土地の時効取得による利得は、所得税法上、一時所得として所得税の課税の対象となり、その場合の収入金額は、当該土地の所有権取得時期である時効援用時の当該土地の価額であると解すべきである(同法36条1項、2項)。そうすると、当該土地の時効援用時までの値上り益は、右一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされることになるから、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われることになり、したがって、右譲渡所得の計算上、その取得費の額は、右一時所得に係る収入金額すなわち時効援用時の当該土地の価額によるべきこととなる」。つまり、当該土地の時効援用時までの値上り益は、一時所得に係る収入金額として所得税を課されているため、その譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われるというのである。それに伴い、譲渡所得の計算上控除される取得費の額は、一時所得に係る収入金額である時効援用時の当該土地の価額と判断されている。

この判決に基づいて課税関係を考えると、Aの占有開始時の時価が1,000で、時効援用時の時価が6,000であれば、Aに一時所得6,000が生じる。そして、Aがこの土地を10,000でBに譲渡する場合、Aの取得費は時効援用時の時価6,000ということになる。その結果、Aの譲渡益は4,000になる<sup>32)</sup>。つまり、Aは取得時効によってこの土地を原始取得しており、取得に際して購入費用を負担していないにもかかわらず、取得費が認めら



れるのである。

このような判断の根拠として、判決では、「一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされることになるから、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われることにな」るためであると述べられている。つまり、一時所得として既に時価までの値上り益は課税されているため、譲渡時にはその後の値上り益だけが課税されることで足りるというのである。

この考え方は、平成22年最判をもとに上記東京地裁判決において原告が主張したものと同一といえる。つまり、相続での財産取得という一時所得に対して、相続税という所得税の特別税を課税しているから、相続時の時価までは課税されているといえるということになる。

### 第3節 小 括

ここまでみてきたように、判例によれば、所得税法60条は2つの異なる評価が可能になる。すなわち、純所得課税の原則との関係においては、支出の負担者についてのみその支出を所得の計算上控除できるということから、所得税法60条は取得価額を引き上げる効果をもつ、という評価もできる。他方で、一時所得との関係では、当該資産の取得時までの値上り益はその時点で一度課税されていることから、取得価額はその時価となるため、取得価額を引き継がせることで二重課税を生じさせるという評価である。

この2つの評価に加え、従来からの、シャープ勧告に基づいて予定されている両面課税を回避するために被相続人への譲渡所得課税を繰延べるという意義を有するという評価もできる。

このように、所得税法60条に関しては3つの評価が考えられることになる。このことから、譲渡所得課税と相続税の関係が不明確であると指摘できる。すなわち、相続税において課税される相続時の時価は、それまでの

値上り益に対する課税として評価できるのか、相続によって取得した財産の取得価額はいくらと評価し、その取得価額は譲渡所得の計算上控除が認められるのか、という2つの点において相続税と譲渡所得課税の関係がこれまでの判例などの論理では十分に説明できないと考えられる。

### 第3章 相続税と譲渡所得課税の「二重の負担」の調整

上記のように、相続税と譲渡所得課税の関係についての問題が考えられる。この問題は、相続税における相続人という財産の取得者において生じるものである。つまり、相続人の財産取得に着目して相続税が課され、その後の譲渡に対して所得税が課されることから生じるのである。そうであれば、この問題は相続税を遺産取得税に基づいて考える場合に生じるといえる。そのため、この問題について考えるために、遺産取得税方式による相続税の議論が参考になると思われる。そこで以下では、遺産取得税方式を採用するドイツの相続税と譲渡所得の関係に関する議論をみていくことにしよう。

#### 第1節 ドイツにおける「二重の負担」の調整

周知のように、ドイツ所得税法においては、譲渡所得は例外的に短期の投資的な譲渡の場合にのみ課税されることになっている(17条, 22条2項, 23条)。このうち、事業所得に含まれる物的会社の持分の譲渡(17条)において、無償によりその持分を取得した場合には譲渡人は前権利者の取得価格を基準とすることが明記されている(2項5文)。これは相続の場合にも妥当する。このことは、連邦財政裁判所(Bundesfinanzhof)1999年1月18日判決<sup>33)</sup>でも確認されている。これにより、前権利者の保有期間中の値上り益についても譲渡者が課税されることになる<sup>34)</sup>。

もう1つの私的な譲渡取引(23条)についても、一定期間内における一定の経済財の購入価格と譲渡価格との間の譲渡益に対する課税が行われ

る。これも有償での取引が前提になっている。しかし、取得者が反対給付を提供することなく取得した経済財の譲渡所得についても規定している。つまり、無償による取得の場合についての規定があり(23条1項3文)、その一例として相続の場合が挙げられている。これによっても、権利承継者に前権利者の取得価格が帰属することになる。その結果、やはり相続人の譲渡時に被相続人が保有していた間の値上り益についても相続人に課税されることになると考えられる。

このように、ドイツにおいても、わが国の所得税法60条による取得費の引継と同様の規定があり、相続人の譲渡まで被相続人の保有期間中の値上り益については課税が繰延べられているといえる。そのため、値上り益に係る二重課税に関する議論も同様に生じることになる。

この点についての議論をみると、わが国と同様に、含み益(潜在的所得(latente Einkünfte))をもつ財産が被相続人又は前権利者から移転し、相続人又は権利承継者によってその含み益が実現される場合に問題となると考えられている。すなわち、財産の増加が利得(Bereicherung)として相続税によって把握され、そこに内在する含み益が実現する段階で所得税が課される。このときに課税上の複数の負担(steuerliche Mehrfachbelastung)が問題になると指摘されている<sup>35)</sup>。つまり、相続税と所得税については「二重の負担」が生じるといえる。

この「二重の負担」は、同一の経済的行為を複数回、課税上把握する場合、例えば課税対象やその前提となる経済的事実関係が複数の租税主体について把握される場合に、課税の衝突(Steuerkollision)として生じる。いわゆる二重課税である。このような場合、この二重課税を回避するための調整が必要となる。典型的なものは、法人の利益に対する法人税とそこからの配当に対する株主への所得税である<sup>36)</sup>。

それに対して、被相続人の所得への課税と相続人への相続税の課税は、1つの課税対象に対して複数の負担を求めるものではないといえる。というのも、所得税は稼得された所得による個人の負担能力の増加に対するも

のであるのに対して、相続税は無償による財産移転に負担を課すものであるからである。この点については確かに、相続税も相続人に相続によって生じた財産増加とそれによって示される担税力の増加に対して課されるものであるといえる。しかし、ここでの課税対象は財産の取得(利得)である。これは自ら経済活動を行って稼得する所得ではなく、単なる財産移転であると解されているのである<sup>37)</sup>。このような考え方は、ドイツにおいて所得税の課税対象である所得概念がいわゆる市場所得説(Markteinkommenstheorie)<sup>38)</sup>に基づいて理解されていることから導かれる。この考え方によれば、市場における営利目的をもった経済的活動によって稼得されていない相続による財産取得は「所得(Einkommen)」ではないということになる<sup>39)</sup>。そして、相続や贈与による財産の流入は相続税の課税対象である「利得(Bereicherung)」として理解されることになるのである<sup>40)</sup>。その結果、相続税と所得税の間に、課税の衝突としての二重課税は生じないと考えられる。

しかし、納税義務者において1つの課税対象又は課税に関する事実関係が複数の課税要件を充足するという場合が出てくる。例えば、所得に対して所得税が課された後に、残った財産について相続税が課されたり、消費する場合には消費課税が問題になるということが租税体系において予定されている。このような場合を課税の競合(Steuerkonkurrenzen)という。例えば、被相続人が有していた未払い家賃債権に関して、当該債権に対して相続税が課される。その後、相続人がこれを受領した際に所得税が課されることになる。これは、所得税と相続税が異なる課税要件を規定し、異なる事実関係を把握することによって生じると考えられる。すなわち、所得税が7つの所得分類の範囲において事実関係、課税要件を把握するのに対して、相続税は相続人をはじめとする権利者が相続の結果として得る利得に対する課税ということになる。この結果、所得税と相続税が併存し、相互に排除されないと考えられている。なぜなら、これらは異なる段階での課税であり、原則として二重課税のように清算されるものではないから

である<sup>41)</sup>。そして、相続時における潜在的な所得、すなわち値上り益に対する相続税の課税と、後の譲渡時における譲渡所得課税もこれに含まれると考えられている<sup>42)</sup>。つまり、相続人は相続した財産から相続税を支払い、その後に譲渡益が実現した段階で相続財産から所得税も払うという「二重の負担」を生じることになるのである。

この課税の競合による「二重の負担」は、財産権保障に基づく課税の限界との関係で、二重課税ではなくともその調整が必要であると考えられている<sup>43)</sup>。そして、その調整措置を所得税法35 b 条が定めている。これにより、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がなされているのである。

この35 b 条は、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 (als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben)」所得を考慮することを定めている (1 文)。ここでの「所得」は、相続税の課税対象ではなく、被相続人において所得税を課されていないが、相続によって相続人に移転した利得から必要経費等を控除した、所得税の課税対象となる「所得」を指す<sup>44)</sup>。つまり、現在では所得税の課税対象となる所得が、過去の時点では「利得」として相続税を課されたことが想定されているということになる。そして、それに対する「二重の負担」を回避することに、この規定の目的があり、所得税負担が軽減されることになる。

このような軽減の対象になるのは「死亡による取得」として相続税に服している財産のみである。つまり、贈与による利得はこの軽減の対象にならないということである<sup>45)46)</sup>。そして、この「相続税に服した」という要件との関係で次のような問題が生じる。すなわち、含み益に対する譲渡所得課税は相続時において実現していないため、「相続税に服した」といえるのか、ということである。これについては、その文言から実際に相続税を課税されていなければならないという見解もある。しかしながら、被相続人において相続発生後は所得税が新たに問題になることはない。むしろ

ろ、「相続税に服した」所得は相続人の所得税との関係で問題になる。そうであれば、所得税法35b条による優遇の対象となるのは、被相続人の所得税において把握されていない財産であり、相続税の課税対象である「利得」の価格要素であり、相続人の所得税の課税標準を増額させるものであれば足りると考えられる。このような理由から、相続税の計算過程において評価の対象となっていることで足りると考えられている<sup>47)</sup>。

また、この規定による軽減は完全に「二重の負担」を排除するものではなく、その効果は一定割合にとどまる(2文)。あくまでも「軽減(Ermäßigung)」であり、完全な排除ではないのである。そのため、所得税において考慮される価格は、相続税の課税時に用いられた価格になる。つまり、実際に譲渡された金額から求められる所得ではなく、評価法による価格がその根拠となる。このことは、「相続税に服した」という点に関する上記の議論からも導かれる。つまり、相続税の計算過程において評価された金額が優遇の対象となるのである<sup>48)</sup>。

このような軽減は、この規定が税率に関する規定(35条)の後にあることから、税額を算定した後に税額から、つまり税額控除として、相続税の負担を考慮することになる。そのため、当該資産に対する所得税ではなく、当該財産の課税総所得金額に対する割合が算出される。そして、所得税額全体からその割合に基づく一部の金額が軽減されるのである。

このように、所得税から相続税の負担を控除するのは、譲渡益に対する所得税が実際にはまだ発生していない潜在的な所得税(latente Einkommensteuer)だからである。そのため、相続税における債務控除(13条)の対象にはならない。その代わりに、当該財産の課税対象総所得金額に対する割合で相続税が所得税から控除されるに過ぎなくなっている。そして、その結果として控除が完全になされないという問題が生じる<sup>49)</sup>。すなわち、潜在的な所得税は、相続によって得た財産の価格を減じることから、相続財産の取得と関連する債務として評価できる。しかし、相続発生時においてはまだ潜在的なものでしかない。そのため、相続

税の期日課税の原則 (Stichtagsprinzip) との関係で控除が認められない<sup>50)</sup>。そこで所得税からの控除を行うことにしている。しかし、当該財産に係る相続税としては相続税の一定割合のみが軽減されるのみである。

このような制度は次のような考え方から成り立っている。すなわち、潜在的な所得税を控除できないことによって、将来的にはその所得税の分だけ遺産が減少することになる。それにもかかわらず、納税義務者はその潜在的所得税を含めた財産から相続税を払わなければならないのである。この結果として「二重の負担」が生じることになる。これは、利得に対する課税という点に着目した場合、相続税の基本原則に反すとも評価できる。しかし、相続時においては譲渡益に対する所得税はまだ潜在的なものに過ぎず、その金額などが不確定である。そのため、所得税額が確定した段階で所得税から相続税を考慮するという方法が考えられているのである。

こういったことから、現在の所得税法35b条と同様の「二重の負担」に対する調整措置が講じられてきている。しかしながら、これにより完全な「二重の負担」に対する調整が実現できていないという指摘もある<sup>51)</sup>。

## 第2節 「二重の負担」の調整

ここまでみてきたようなドイツにおける所得税法35b条による「二重の負担」の調整制度とそれをめぐる議論をもとに考えると、どのような形で相続税と所得税の「二重の負担」は回避すべきなのであろうか。

この点について、ドイツにおける調整制度は、上記のように、潜在的な所得税について、将来的にはその所得税の分だけ遺産が減少することと、納税義務者はその潜在的所得税を含めた財産から相続税を払わなければならないことによる「二重の負担」を回避しようとしている。しかし、相続時においては譲渡益に対する所得税はまだ潜在的なものに過ぎず、その金額などが不確定であるため、所得税額が確定した段階で所得税から相続税を考慮するという方法を採用している。つまり、含み益に対する所得税は

相続発生時においてはまだ潜在的なものでしかないために、相続税から控除できず、実現した譲渡益に対する所得税からの控除が行われている。そして、それは累進税率や他の相続財産との関係から、相続税の一定割合のみを軽減するにすぎないのである。そのため、完全な「二重の負担」の回避ができていないという点で問題点の指摘がなされている。

そうすると、ドイツのように所得税から相続税を軽減することは必ずしも適切ではないようにも思われる。そこで相続税額の算定段階において、わが国のように包括的所得概念を採用し増加益清算説に基づいている制度の下では、相続による財産移転をみなし譲渡の対象として把握し、その段階での値上り益への課税を行い、その所得税債務を相続財産から控除するという調整が考えられる<sup>52)</sup>。しかし、このように考えた場合、ドイツで指摘されているように、被相続人において相続発生後は所得税が新たに問題になることはないという問題が指摘できる。また、債務控除をすることは課税標準を減額することである。そうであれば、現行制度を前提とする場合、税負担の効果が譲渡所得税を負担する相続人だけでなく、他の相続人にも及ぶことになる。これは、「二重の負担」の調整という点から考えた場合、適切な効果とは評価できないように思われる<sup>53)</sup>。つまり、相続の場合にはむしろ、「相続税に服した所得」があるために、相続人が将来その資産を譲渡した場合にその譲渡所得税との関係で問題が生じるのである。そうであれば、調整が必要なのは、相続税を課された財産であり、かつ、その財産を取得した相続人の所得税の課税標準を増額させるものでなければならないとも考えられる<sup>54)</sup>。また、総合課税の下では、他の所得金額及び累進税率との関係で税額が正確に計算できず、調整が不完全なものになる可能性も指摘できる。そのため、この方式による調整も適切でないように思われる。

さらに、これらの方法はいずれも相続の場合のみを念頭に置いた議論であるといえる。実際にドイツ所得税法35b条は贈与を排除している。そのため、贈与税の場合には贈与税と所得税の「二重の負担」を調整できない



と思われる。また、みなし譲渡と債務控除による調整も贈与の場合には債務控除がないことから、「二重の負担」の調整はできないと考えられる。この点で「二重の負担」の回避として適切とは考えられない。

そこで、無償による資産の取得という性質に着目すると、これは本来一時所得に分類されるべきものであるといえる。そして一時所得との関連で、時効取得に関する上記の裁判例では、「……当該土地の時効援用時までの値上り益は、右一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされることになるから、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われることになり、したがって、右譲渡所得の計算上、その取得費の額は、右一時所得に係る収入金額すなわち時効援用時の当該土地の価額によるべきこととなる」と示されている。つまり、当該土地の時効援用時までの値上り益は、一時所得に係る収入金額として所得税を課されているため、その譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対してのみ行われるということである。そして、譲渡所得の計算上控除される取得費の額は、一時所得に係る収入金額である時効援用時の当該土地の価額と判断されている。

この判決においては前権利者への課税がなされていない。しかし、時効取得であっても、前権利者の保有期間は存在するのであり、その間の値上り益があれば、前権利者に帰属するということも考えられる。それにもかかわらず前権利者への課税は生じないのである。また、取得者は対価を払っていないにもかかわらず、取得価額を取得時の時価として捉えることが認められている。つまり、この時効取得に関する判決において裁判所が示していることは、「当該土地の時効援用時までの値上り益は、右一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされ」ていること、そして「時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われること」である。換言するならば、資産の取得者が取得するまでの値上り益は、対価を払って得て

いなくと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になるにすぎないのである。このように考えた場合、被相続人や贈与者へのみなし譲渡課税を問題にする必要はないように思われる。すなわち、増加益清算説に基づく譲渡所得の課税関係は生じないと解されているといえる。また、純所得課税の原則よりも「二重の負担」を生じさせないことが優先されていると考えられる。これは、純所得課税の原則も「二重の負担」の回避も財産権保障という点での目的が一致していることから認められるように思われる。

### 第3節 小 括

ここまでみてきたように、ドイツにおいても、取得価額の引継が行われており、その結果として生じる「二重の負担」が問題になっている。そして、それに対する調整措置として所得税法35b条がある。この規定は、相続時における潜在的な所得税がまだ不確定なために、相続税の期日課税の原則との関係で、相続税の債務控除の対象にならないことを考慮し、所得実現段階において、所得税から相続税の一定割合に相当する金額を税額から控除することを定めている。そして、「二重の負担」を回避しようとしている。

しかし、それでは「二重の負担」は完全には回避できない。そのため、被相続人において値上り益へのみなし譲渡所得課税を行い、所得税債務を相続税の計算上控除するということも考えられる。しかし、これによっても「二重の負担」は完全に回避できない可能性が残る。

また、いずれの考え方によっても、贈与の場合の調整がなされないという問題がある。

そこで、時効取得に関する裁判例の考え方に着目すると、資産の取得者が取得するまでの値上り益は、対価を払って資産を取得していなくとも収入金額として課税されており、その取得以後の値上り益が課税対象になるにすぎないと考えられている。この考え方によれば、相続、贈与のいずれ

の場合においても、「二重の負担」を回避できるように思われる。

## お わ り に

以上みてきたように、平成22年最判を受けて、所得税法60条が二重課税を生じさせる規定であるという考え方が示されている。他方で、純所得課税の原則との関係では、譲渡人本人が負担していない費用を控除できることになると考えられ、所得税法60条は取得価額を引き上げる規定であるという評価も可能である。また、一時所得との関係では、その課税を受けた金額は譲渡所得の取得費として控除されるという判決もある。

このような判決の状況からすれば、所得税法60条は、一時所得に関する判決との関係では矛盾を生じ、二重課税を生じさせるものであるという評価もできる。しかしながら、これについては最高裁判決研究会や東京地裁判決によって否定されている。つまり、所得分類と帰属先を考慮して二重課税は生じていないと考えられているのである。また、取得価額の引上げについては、投下された資本がある以上これを考慮する必要性は否定できないと考えられる。そうであれば、所得税法60条による課税の繰延は適切なものであるようにも考えられる。

しかしながら、相続においては、相続財産から相続税と後の譲渡所得税を相続人が当該相続財産から負担するという「二重の負担」を生じさせることも認められる。このような「二重の負担」は、相続人の取得財産への過剰な介入という評価も可能である。そうであれば、このような「二重の負担」は回避されるべきであるといえる。つまり、相続時に時価で課税し、取得価額が引き継がれることによって、当該資産の譲渡時に再度相続時の時価までに課税されるという問題については、二重課税を生じているとはいえないが、「二重の負担」が生じていると考えられる。このような負担について、納税者の取得した財産を不当に減少させる結果となるともいえる。そうであれば、このような「二重の負担」は回避されるべきであ

ると考えられる。そして、それに対する調整措置が必要であるといえる。

この点について、ドイツでは相続時にまだ実現していない譲渡益について、潜在的な所得税を認めている。これについては、相続時にはまだ実現していないため、税額が不確定であることから、相続税の債務控除の対象としては考えられていない。そこで、それが実現した段階において、所得税法35b条に基づいて所得税額から相続税額の一定割合が控除されている。これによって、「二重の負担」が軽減されているといえる。しかし、この調整制度では完全に「二重の負担」が回避されるわけではない。そこで、被相続人において値上り益へのみなし譲渡所得課税を行い、所得税債務を相続税の計算上控除するということも考えられる。しかし、これによっても「二重の負担」は完全に回避できない可能性が残る。また、いずれの考え方によっても、贈与の場合の調整がなされないという問題がある。

そこで、時効取得に関する裁判例が示しているように、資産の取得者が取得するまでの値上り益が収入金額として課税されていることから、その取得以後の値上り益のみを課税対象としてとらえることが可能になると思われる。そして、「二重の負担」を回避できると考えられる。

平成22年最判により、相続税と譲渡所得課税の関係、所得税法60条の在り方に関する問題が浮き彫りになったように思われる。ただし、ここには二重課税が生じるとは考えられない。ここで生じるのは「二重の負担」である。しかし、二重課税でないからといって調整が必要ないのではなく、このような「二重の負担」であっても、納税者の財産権を考慮し、その排除に向けた調整をすることが必要であると考えられる。そうであれば、増加益清算説によって譲渡所得を捉えることは適切ではないと考えられる。そして、増加益清算説によって両面課税が生じることを回避するような課税の繰延を行うことも適切でないと思われる。むしろ、相続や贈与といった無償による財産取得の場合、資産取得時に時価で課税することから、当該資産の取得時までの時価までの値上り益はすでに課税されたものと評価

し、取得以後の値上り益のみが将来の譲渡所得の課税対象になると解することが適切であると思われる。このことは、過剰な負担を回避するという財産権保障の観点から必要であると考ええる。そして、そのような方向で所得税法60条等の関係条項の見直すことが必要であろう<sup>55)</sup>。

\* 本稿は、平成25年度科学研究費補助金【研究課題：22730020】に基づく研究成果の一部である。

- 1) 金子宏『租税法第18版』(弘文堂, 2013年) 534頁。
- 2) 奥谷「相続税の課税根拠と課税方式」税法学561号259頁。また、そこに挙げられている文献も合わせて参照されたい。
- 3) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同著『所得概念の研究』(有斐閣, 1995年) 1頁(初出, 1966~1975年)、清永敬次「シャンツの純資産増加説(一)・(二)」税法学85号7頁, 86号15頁等。
- 4) 金子・前掲注1・231頁。
- 5) 三木義一編著『よくわかる税法入門第7版』(有斐閣, 2013年) 259頁〔奥谷〕。
- 6) 金子・前掲注1・180頁。
- 7) 渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」財団法人日本税務研究センター編『譲渡所得の課税(日税研論集50号)』(財団法人日本税務研究センター, 2002年) 147頁。
- 8) 三木義一「相続税の抜本的改革への一視点」税経通信54巻10号28頁。
- 9) 渋谷・前掲注7・147頁。
- 10) 三木義一「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」税経通信65巻10号22頁, 江崎鶴雄「同様に、不当に課税されている方々を救いたかった」税理53巻11号5頁, 浅妻章如「生命保険年金二重課税事件」法学教室362号49頁, 大石篤史「生保年金二重課税最高裁判決の意義と課題」ジュリスト1410号10頁, 酒井克彦「みなし相続財産としての年金受給権に基づいて取得した年金への所得課税(中)——最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決を素材として——」税務事例42巻10号13頁, 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/gjijiroku/zeicho/2010/\\_icsFiles/afldfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gjijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afldfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf)) 6頁, 藤曲武美「生命保険年金と相続税, 所得税の二重課税」税務弘報59巻1号129頁。
- 11) 小池正明「年金払生保の相続税・所得税の二重課税(最判兵22.7.6)」税理53巻13号22頁, 大淵博義「年金受給権と『年金払い』による保険金の相続税と所得税の二重課税問題——最高裁(三小)平成22年7月6日判決の検証——」税理53巻14号101頁, 中里実「租税法におけるストックとフローの関係」ジュリスト1410号19頁, 酒井克彦「みなし相続財産としての年金受給権に基づいて取得した年金への所得課税(上)——最高裁平成22年7月

相続税と所得税による「二重の負担」(奥谷)

6日第三小法廷判決を素材として——」税務事例42巻9号4頁、橋本守次「年金受給権に関する相続税と所得税の二重課税問題——平成22年7月6日最高裁判決を題材に——」税務弘報58巻14号162頁等。

- 12) 判例集未登載。品川芳宣「相続により取得した不動産に係る譲渡所得税と相続税の二重課税問題——東京地裁平成25年7月26日判決——」TKC 税研情報22巻6号45頁、奥谷「相続税と所得税の二重課税」税務QA 139号65頁。本件と同様の事案として、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)がある。これについては、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——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——(上)(下)」税務事例45巻9号1頁、同10号15頁を参照。
- 13) 最高裁平成22年7月6日判決(民集64巻5号1277頁)。相続税法3条1項1号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金で年金の方法により支払われるもの(年金受給権)のうち有期定期金債権に当たるものにおいて、当該年金受給権に係る年金の各支給額が、所得税の課税対象となるかどうか争われた事例である。本件については、前掲注10及び11の文献に加え、山田二郎「年金払生命保険金が二重課税となつた事例(長崎年金事件)」自治研究87巻8号150頁、山本守之「年金として支給される保険金の課税関係——平成22年7月6日最高裁判決を検証する」税務弘報58巻10号105頁、渡辺充「相続税法3条1項1号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金で年金の方法により支払われるもの(年金受給権)のうち有期定期金債権に当たるものにおいて、当該年金受給権に係る年金の各支給額が、所得税の課税対象となるかどうか争われた事例——生命保険年金二重課税訴訟」判例評論624号(判例時報2096号)169頁、佐藤英明「根金払い方式の保険金の課税関係——最三小判平22.7.6を契機として」金融法事務事情1908号18頁、瀧圭吾「相続税と所得税の関係——所得税法9条1項16号の意義をめぐって」ジュリスト1410号12頁、等多数の論稿がある。
- 14) 引用文中の〔 〕は、筆者による注、補足である。
- 15) 東京地裁平成25年6月20日判決(判例集未搭載)も同旨。酒井・前掲注12・3頁参照。
- 16) 前掲注10参照。
- 17) 水野忠恒「所得税と相続税の交錯——非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」ジュリスト1020号156頁、同「欧米の相続制度と相続税」租税研究505号40頁。
- 18) 訟務月報14巻12号1442頁。評釈として、佐藤孝行・判例評論202号28頁、吉良実・シュトイエル86号8頁、大塚正民・税法学306号307頁、浅沼潤三郎・民商法雑誌77巻2号274頁、岡村忠生・租税判例百選<第3版>60頁等がある。
- 19) 最高裁判所民事判例集29巻5号641頁。評釈として、大塚正民・税理19巻4号170頁、佐藤義行・判例評論202号28頁、金丸和弘・租税判例百選<第5版>79頁、等がある。
- 20) 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5-6号204頁。
- 21) 渋谷・前掲注7・147頁。このような課税はシャープ勧告によって導入されていた(酒井・前掲注12・7頁)。
- 22) 品川・前掲注12・51頁、酒井・前掲注12・7頁。
- 23) 酒井・前掲注12・18頁。

- 24) 前掲注10・最高裁判決研究会報告書 6 頁。
- 25) 品川・前掲注12・56頁。
- 26) 金子・前掲注1・264頁。
- 27) 金子・前掲注1・264頁。
- 28) 裁判所ウェブサイト (<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20120113153829.pdf>)。評釈として、高橋祐介・ジュリスト1441号 8 頁、品川芳宣・税研165号90頁、高野幸大・判例評論651 (判例時報2178) 146頁等がある。
- 29) 判例タイムズ1304号179頁。評釈として、小林磨寿美・税理52巻13号145頁、佐藤孝一・月刊税務事例42巻 8 号 1 頁等がある。
- 30) 裁判所ウェブサイト (<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20100204104650.pdf>)。評釈として、佐藤孝一・月刊税務事例42巻 8 号 1 頁、岩崎政明・ジュリスト1407号173頁。
- 31) 訟務月報39巻 1 号139頁。評釈として、寺沢守弘・税務事例25巻 4 号22頁、佐藤孝一・税経通信47巻15号218頁、吉村典久・『租税手続改革の方向 [租税法研究22]』149頁、望月爾・租税判例百選<第 5 版>87頁。
- 32) 金子・前掲注1・235頁
- 33) BFH VIII B 80/98, BStBl. II 1999, 486.
- 34) Herrmann/Heuer/Raupach, Komm. zum EStG/KStG, §17 Anm.236.
- 35) Mellinshoff, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer: in D.Birk hrsg., Steuern auf Erbschaft und Vermögen (DStJG Bd.22), Köln 1999, S.127, 129.
- 36) A.O., Mellinshoff, S.133.
- 37) A.a.O., Mellinshoff, S.134f.
- 38) 市場所得説については、奥谷「市場所得説の生成と展開(一)(二・完)」民商法雑誌122巻 3 号324頁、4・5号575頁を参照。
- 39) 実際に、1925年所得税法 6 条 3 項では、相続及び贈与のような一時的な財産増加に所得税を課さないことが規定されていた。Vgl. a.a.O., Mellinshoff, S.137.
- 40) A.a.O., Mellinshoff, S.136f. この点については、奥谷・前掲注 2・255頁も参照。
- 41) Maßbaum, Die Doppelbesteuerung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, BB 1992, 606.
- 42) A.a.O., Mellinshoff, S.133.
- 43) A.a.O., Mellinshoff, S.133f., a.a.O., Maßbaum, S.606.
- 44) A.a.O., Maßbaum S.607.
- 45) Hechter, Neuregelung des §35b EstG durch ErbStG – Ermittlung der Steuerermäßigung und ökonomische Belastungsanalyse, BB 2009, 486, 487.
- 46) この点については批判もある (注45参照)。しかし贈与については立法的な解決が可能と考えられているようである (A.a.O., Maßbaum S.608.)。
- 47) A.a.O., Maßbaum S.608f.
- 48) A.a.O., Maßbaum S.609.
- 49) A.a.O., Maßbaum S.612.
- 50) A.a.O., Maßbaum S.613f.

相続税と所得税による「二重の負担」(奥谷)

- 51) Vgl. BFH 7.12.1990 - XR72/89, BStBl. II 1991, S.350(353).
- 52) このような考え方は、第39回日税連公開研究討論会において北海道税理士会が示している。
- 53) 奥谷「ドイツにおける相続税改正と事業承継税制」税法学566号176頁。
- 54) A.a.O., MaßbaumS.608f.
- 55) 品川・前掲注12・56頁。