

松 山 大 学 論 集  
第 21 卷 第 3 号 抜 刷  
2 0 0 9 年 8 月 発 行

代償分割における相続税と譲渡所得税の関係  
——「みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式」の提案——

青 野 勝 広

# 代償分割における相続税と譲渡所得税の関係

——「みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式」の提案——

青 野 勝 広

## 1. は じ め に

青野 [2008] の第 6 章において、不動産を相続時に売却しない場合と売却する場合との間で生じる課税上の差別的効果をなくすために、限定承認のみならず、単純承認においても「みなし譲渡所得」課税を行うことを提案した。具体的には、現行の措置に代えて、不動産を相続時に売却しない場合にも、相続時に売却した場合と同様に、被相続人から譲渡があったとみなし、被相続人に対して「みなし譲渡所得税」を課し、この「みなし譲渡所得税」を相続税の対象から控除する措置をとることを提案した。このような措置をとれば、単純承認の場合にも、限定承認の場合にも、相続不動産を一定期間後に売却したときの相続時の不動産の現在価値は等しくなり、単純承認の場合と限定承認の場合との間で生じる相続税と譲渡所得税の課税上の差別的効果をなくすることができる<sup>1)</sup>。

ところで、単純承認の場合の遺産分割の一つの方法として、現物分割、換価分割の他に代償分割がある。代償分割とは、現物分割をはじめとする相続に係る遺産分割方法の一つであって、共同相続人の一人又は数人に現物を分割し、それらの者に他の共同相続人に対する債務を負担させる方法である（家事審判規則 109 条）。代償分割の場合の代償金<sup>が</sup>、代償金支払者が将来、不動産を売

---

1) この点については、青野 [2008] 第 6 章参照。

却するときに、代償金支払者の取得費に含まれるか否かについては、代償金支払者の取得費に含まれないとする課税庁（通達）の取り扱い・判例と代償金支払者の取得費に含まれるとする学説（金子説）との間で対立があるが、課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）のいずれも問題点を持っている。

小論の目的は、代償分割をめぐる課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）を定式化し、それらの問題点を検討すると共に、相続時に被相続人に対して「みなし譲渡所得税」を課し、その「みなし譲渡所得税」を相続税の課税対象から控除する措置をとれば、代償金についての課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）との間での対立を解消することができることを示すことである。

以上の問題意識の下に、第2節では、代償金を代償金支払者の取得費に含まれないとする課税庁（通達）の取り扱い・主要な判例の動向における相続税と譲渡所得税の関係を定式化し、それらの問題点を指摘する。第3節では、代償金は代償金支払者の取得費に含まれるとする学説（金子説）における相続税と譲渡所得税の関係を代償金が代償金受領者の譲渡所得として課税対象になる場合と代償金を代償金受領者の譲渡所得としない場合に分けて定式化し、その問題点を指摘する。第4節では、代償分割にみなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式を導入した場合における相続税と譲渡所得税の関係を定式化する。その上で、相続時に被相続人に対して「みなし譲渡所得税」を課し、その「みなし譲渡所得税」を相続税の課税対象から控除する措置をとれば、金子説のように代償分割の基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にほかならないと考え、代償金を取得費に算入しても、通達・判例の取り扱いのように、代償分割を親族間の取引と考えて、代償金を取得費に算入しなくても、代償金支払者と代償金受領者が支払わなければならない譲渡所得税と相続税の額は同一となり、代償金についての課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）との間での対立を解消することができることを示す。第5節では、代償分割にみなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式を導入した場合の相続税と譲渡

所得税の相続時における現在価値と現行制度の下での課税庁（通達）の取り扱い・判例における相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値を比較し、みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式を導入することの意義を明らかにする<sup>2)</sup>。

## 2. 課税庁（通達）の取り扱い・判例（有償譲渡否定説）の動向

### 2.1. 課税庁（通達）の取り扱い・判例（有償譲渡否定説）の動向の定式化

以下では、簡単化のために、相続財産は不動産のみであり、相続人は被相続人 X の子供の A、B および C の 3 人であり、相続分率は均等とする。また、相続税率  $\gamma$  は、差し当たり、一定とし、相続財産は全て相続税の対象となると想定する。すなわち、相続人に対する相続税額控除より生じる問題を無視する。さらに、共同相続人 A、B および C の 3 人の間で代償分割について長期間の協議は必要とせず、相続人 A は、相続時に速やかに B と C に相続時の時価（市場価額）に基づいて代償金を支払って相続財産（不動産）を取得し、その上で、相続人 A は一定期間後（M 期後）に取得した不動産を売却するものとする。

通達（相続税基本通達 11 の 2－9 および所得税基本通達 38－7）や判例（千葉地方裁判所昭和 55 年 1 月 30 日判決、最高裁判所平成 6 年 9 月 13 日判決他）によると、代償分割は有償譲渡ではないとされ、代償分割の代償金は所得税法 38 条 1 項の取得費に該当しないとされている（これを、有償譲渡否定説とよぶ）。すなわち、課税庁（通達）の取り扱いや判例の動向では、相続人による遺産の共有は、遺産分割により各相続人の取得分を確定するまでの暫定的なものに過ぎず、代償分割をした場合には、代償金支払者 A は、民法 909 条の「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる」という遡及効により相続開始時にさかのぼって被相続人から不動産を取得したことになり、遺

---

2) 小論の 2～4 節は、私の大学院演習生であった井上敬太氏を指導する過程で着想し、その後、それを一般化したものである。井上 [2009] を参照。

産の共有関係が存在しなかったことになる。他方、代償金受領者は、代償金を直接被相続人から取得したものではないが、自己の相続権に基づいて取得したものであるから、代償金を相続により取得したことになる<sup>3)</sup>。

課税庁（通達）の取り扱いや判例の動向では、代償金受領者は、自己の相続権に基づいて代償金を相続により取得したことになるから、代償金は代償金支払者が一定期間後（M期後）に取得した不動産を売却するときの取得費には算入されない。M期首に不動産を売却するときには、代償金支払者Aは、被相続人の不動産取得価額Rを引き継ぎ、 $\theta(P_M - R)$ の譲渡所得税を支払わなければならない。ここで、 $\theta$ は、譲渡所得税率、 $P_M$ は、M期首における不動産の予想売却価額である。

相続税の課税価格については、課税庁は、平成4年通達において代償財産の交付を受けた者は、交付を受けた代償財産の価額を、また代償財産の交付をした者は相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から交付をした代償財産の価額を控除した金額を相続税の課税価格としている。課税庁（通達）によると、本節の想定の下では、代償金受領者の相続税の課税価格は $(3-1/3)P_0$ となり、代償金支払者の相続税の課税価格は $P_0^H - (3-1/3)P_0$ となる。ここで、 $P_0$ は、相続不動産の時価(市場価額)、 $P_0^H$ は、不動産の相続税評価額である。

したがって、相続時に代償分割をし、代償金支払者Aが一定期間後（M期後）に取得した不動産を売却する場合に、相続人A、BおよびC（代償金支払者Aと代償金受領者BとC）が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値 $Z^H$ は、

$$Z^H = \gamma \left( P_0^H - \frac{3-1}{3} P_0 \right) + \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0 \right) + \frac{\theta (P_M - R)}{(1+r)^M} = \gamma P_0^H + \frac{\theta (P_M - R)}{(1+r)^M} \quad (1)$$

となる。ここで、 $r$ は、相続人の割引率（例えば、他の代替的資産の予想収益率）である。

3) 判例の検討については、金子[1996, 初出1981]および占部裕典[2002, 初出1999]を参照。

このうち、代償金支払者 A が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^H_A$  は、相続税  $\gamma \{P_0^H - (3-1)P_0 / 3\}$  と M 期後の譲渡所得税の現在価値  $\theta (P_M - R) / (1+r)^M$  の和、

$$Z^H_A = \gamma \left( P_0^H - \frac{3-1}{3} P_0 \right) + \frac{\theta (P_M - R)}{(1+r)^M} \quad (2)$$

となり、代償金受領者 B と C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z_{B+C}$  は、代償金受領者 B と C は譲渡所得税を支払わなくてもよいから、相続税のみの

$$Z^H_{B+C} = \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0 \right) \quad (3)$$

となる。

## 2.2. 課税庁（通達）の取り扱い・判例（有償譲渡否定説）の問題点

現行所得税と相続税制度の下では、「みなし譲渡所得税」は、①法人に対する譲渡、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るもの、⑤著しく低い対価による法人に対する譲渡に限られる。単純承認をした場合には、被相続人に対する「みなし譲渡所得税」が課せられず、相続人は被相続人の取得価額を引き継ぐことになっている。また、すでに述べたように、課税庁（通達）の取り扱い・判例では、代償分割をした場合には、代償金支払者 A は、民法 909 条の遡及効により相続開始時に不動産を取得したことになり、他方、代償金受領者 B と C は、自己の相続権に基づいて代償金を相続により取得したことになる。したがって、代償金支払者 A が一定期間後（M 期後）に取得した不動産を売却した場合には、代償金は代償金支払者 A の取得費に算入されず、代償金支払者 A は、被相続人の取得価額 R を引き継ぎ、代償金支払者 A のみが  $\theta (P_M - R)$  の譲渡所得税を支払わなければならないことになる。他方、代償金受領者 B と C は、代償金を相続により取得したことになるから、譲渡所得税を支払わなくてもよいことになる。

つまり、代償金受領者 B と C は、代償金という形で被相続人の不動産取得時から代償金受領時までのキャピタル・ゲインを実現しながら、譲渡所得税を支払わなくてもよく、代償金支払者 A のみが取得した不動産を売却したときに、被相続人の不動産取得時から不動産売却時までのキャピタル・ゲイン ( $P_M - R$ ) に対して譲渡所得税を支払わなければならないという不均衡が生じる。

以上の結果、単純承認の場合には、相続人は、取得した不動産を売却しなければ譲渡所得税を無限に繰り延べることができるという現行所得税と相続税制度の問題点に加えて、課税庁（通達）の取り扱い・判例の下では、代償分割をして代償金支払者が M 期後に取得した不動産を売却した場合には、代償金支払者のみが譲渡所得税  $\theta (P_M - R)$  を支払わなければならないという不均衡が生じる。そして、代償金支払者が支払わなければならない譲渡所得税の相続時における現在価値  $\theta (P_M - R) / (1+r)^M$  は、取得した不動産の売却時期が遅いほど小さい。これらのことは、代償分割の場合に代償金支払者が取得した不動産を売却することを阻害する効果を持ち、売却する場合にも売却する時期を遅らせる効果を持つ。

### 3. 学説（金子説）における代償金と譲渡所得課税の関係（有償譲渡説）

#### 3.1. 金子説（有償譲渡説）の定式化

課税庁（通達）の取り扱い・判例では、代償金支払者は、民法 909 条の遡及効により相続開始時に不動産を取得したことになり、他方、代償金受領者は、自己の相続権に基づいて代償金を相続により取得したことになる、としているのに対し、金子 [1996, 初出 1981] は、代償分割の基礎にある法律関係は資産の有償譲渡にほかならない。したがって、所得税法の解釈上は、それは、33 条 1 項の「資産の譲渡」に当たる。代償金受領者は、自己の持分権を代償権を対価として譲渡したことになって代償金受領者にとっては、代償金は譲渡所得

として課税対象になり、代償金支払者は、代償金を対価として共同相続人の持分権の譲渡を受けたことになって代償金支払者にとっては、代償金は将来、資産を売却したときの取得費に算入されるべきである、と主張している。この考え方（有償譲渡説）を支持する見解は、田中〔1991〕でも述べられており、占部〔2002、初出 1999〕では学説（多数説）として紹介されている。

金子〔1996、初出 1981〕は、次のように述べて、代償金は取得費に算入されるべきであると主張している。代償分割は、遺産分割の一つの方法ではあるには違いないが、それは、遺産そのものの分割ではなく、それに代わるものであり、その基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にはかならないと考えると、代償金は取得費に算入されるべきこととなる。現行所得税法の解釈論として、通達が代償分割によって取得した遺産の取得費に代償金が含まれないと解釈しているのは、代償金に対して譲渡所得課税が行われないこととセットの意味を持っていると考えられ、その限りでは、首尾一貫していると言えるが、現行所得税法の解釈論としては、むしろ逆に代償金が受領者にとって譲渡所得として課税対象になることと、それが支払者にとって取得費となることがセットをなしていると考えられるべきではないかと思われる<sup>4)</sup>。

### 代償金が代償金受領者の譲渡所得として課税対象になる場合

具体的に、代償金受領者と代償金支払者にとっての譲渡所得はどのように算定すべきであろうか。この点について金子〔1996、初出 1981〕は、次のように述べている。

「代償金受領者にとっては、それによって譲渡所得が発生し、その金額は受領した代償金の額（これが譲渡による収入金額である）から、遺産に対して被相続人が支出した取得費のうち、代償分割によって代償金受領者が手放したと認められる持分に対応する部分、および代償分割のために要した合理的な支出

---

4) 金子〔1996、初出 1981〕281～283 頁参照。



の金額、並びに（長期譲渡所得に当たる場合は）長期譲渡所得の特別控除額を控除した金額である。

次に、代償金支払者にとっては、代償金は、資産の取得の対価にほかならないから、それは、代償分割に要した他の支出とともに取得費に加算されなければならない。ただし、ここで注意を要することは、遺産に対して被相続人が支出した取得費が下方修正、つまり減額されなければならないことである。上に述べたとおり、被相続人の取得費のうち、代償金受領者が手放した部分に対応する部分は、その譲渡所得の計算上取得費として控除されるべきものであるから、それを再び代償金支払者の取得費とするのは適当でない。」(282頁)

相続税の課税価格については、金子 [1996, 初出 1981] および金子 [2008] は、不動産を相続財産として代償分割を行う場合に、どのような代償分割がなされようと、現実に支払いを受けた代償金を基礎としてではなく、代償分割の原因となった不動産の評価額を基礎として相続税の総額を算定すべきである、と主張している。その理由として、「現物分割の場合と代償分割の場合とで、相続税の負担が異なるのは適当ではないから」（金子 [1996, 初出 1981] 283頁）と述べている。金子説によると、本節の想定の下では、代償金受領者の相続税の課税価格は  $(3-1/3)P_0^H$  となり、代償金支払者の相続税の課税価格は  $P_0^H - (3-1/3)P_0^H$  となる。

したがって、小論の想定の下では、金子 [1996, 初出 1981] の考え方（有償譲渡説）は、次のように定式化することができる。

金子 [1996, 初出 1981] によると、所得税法の解釈上は、代償金支払者にとっては、代償金は取得費であり、代償金受領者にとっては、譲渡所得として課税対象になるから、代償分割をし、一定期間後（M 期後）に取得した不動産を売却した場合、相続人 A、B および C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^K$  は、所得税法の解釈上は、

$$Z^K = \gamma \left( P_0^H - \frac{3-1}{3} P_0^H \right) + \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0^H \right) + \theta \left( \frac{3-1}{3} \right) (P_0 - R) \\ + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3) R\}}{(1+r)^M} \quad (4)$$

となる。

ここで注意しなければならないのは、金子説では、代償金は、持分権の有償譲渡の対価として受け取ったものと考えられているので、代償金受領者 B と C にとって譲渡所得として課税対象になるのは、相続不動産の時価  $P_0$  から被相続人の不動産取得価額  $R$  を差し引いた額に代償金受領者 B と C の持分比率を乗じた額  $(3-1)(P_0 - R)/3$  となることである。また、代償金支払者 A にとって譲渡所得として課税対象になるのは、M 期首における不動産の売却価額  $P_M$  から代償金の支払い額  $(3-1)P_0/3$  を差し引き、さらに、相続人が引き継ぐ被相続人の不動産取得価額  $R$  のうち代償金支払者 A の持分比率を乗じた額  $R/3$  を差し引いた額、すなわち、 $\{P_M - (3-1)P_0/3 - R/3\}$  となることである。

代償金支払者 A が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^K_A$  は、

$$Z^K_A = \gamma \left( P_0^H - \frac{3-1}{3} P_0^H \right) + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3) R\}}{(1+r)^M} \quad (5)$$

であり、

代償金受領者 B と C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^K_{B+C}$  は、

$$Z^K_{B+C} = \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0^H \right) + \left( \frac{3-1}{3} \right) \theta (P_0 - R) \quad (6)$$

である。

### 代償金を代償金受領者の譲渡所得の課税対象としない場合

上述したように、所得税法の解釈上は、代償金支払者にとっては、代償金は

取得費であり、代償金受領者にとっては、譲渡所得として課税対象になるが、金子〔1996、初出 1981〕は、代償金に課税しないことを一つの賢明な政策として、実際には、代償金に譲渡所得課税をしないことを提案している。すなわち、金子〔1996、初出 1981〕は、「たとえば、換価分割によって、各相続人が相続分に対応する譲渡益を得た場合に、それが譲渡所得として課税されることとの対比からしても、代償金は、所得税法の解釈上は譲渡所得として課税されるべきものであると考える。もっとも、このようにいったからといって、筆者は、むやみに代償金に課税せよと主張しているわけではない。代償分割が共同相続人の自由意思によるものであるとはいっても、そこには家族間のいろいろなしがりやみや感情がまつわりついており、心理的な強制がないとはいえないであろう。そして、代償金を受け取った者は、それを文字どおり現物分割の代償と考えるのが普通であって、所得が生じたといわれると、むしろ奇異の感すら抱きかねないであろう。」(282～283 頁)と述べて、相続人間の感情等を考慮して、代償金に課税しないことを賢明な政策として提案している。ただし、「代償金を運用によって非課税にするのは妥当ではなく、租税法律主義の観点からも、立法によって課税対象から除外するのが筋であると思われる。」(283 頁)と述べて、代償金を運用によって非課税にするのではなく、代償金の受領者には、譲渡所得税を課税しないように所得税法を改正することを提案している。

以上より、金子〔1996、初出 1981〕の提案が実現された場合には、実際には、代償金受領者 B と C には、譲渡所得税は課税されず、相続税が課税されるだけであるから、代償金受領者 B と C が支払わなければならない相続税の相続時における現在価値  $Z_{B+C}^G$  は、相続税のみの

$$Z_{B+C}^G = \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0^H \right) \quad (7)$$

となる。

(5)式と(7)式より、金子説の提案によると、代償分割をし、一定期間後 (M 期後) に取得した不動産を売却した場合に、相続人 A、B および C が支払わ

なければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^G$  は、実際には、

$$\begin{aligned} Z^G &= \gamma \left( P_0^H - \frac{3-1}{3} P_0^H \right) + \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0^H \right) \\ &\quad + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3) R\}}{(1+r)^M} \\ &= \gamma P_0^H + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3) R\}}{(1+r)^M} \end{aligned} \quad (8)$$

となる。

### 代償金を代償金受領者の譲渡所得として課税対象にする場合と課税対象としない場合との比較

代償金を代償金受領者の譲渡所得として課税対象にする場合も課税対象としない場合も相続人 A が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値は同一であるから、代償金を代償金受領者の譲渡所得として課税対象にする場合における代償金受領者 B と C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z_{B+C}^K$  と、課税対象としない場合における代償金受領者 B と C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z_{B+C}^G$  とを比較すると、(6)および(7)より、

$$\begin{aligned} Z_{B+C}^G - Z_{B+C}^K &= \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0^H \right) - \gamma \left( \frac{3-1}{3} P_0^H \right) - \left( \frac{3-1}{3} \right) \theta (P_0 - R) \\ &= - \left( \frac{3-1}{3} \right) \theta (P_0 - R) \end{aligned} \quad (9)$$

を得る。(9)式より、代償金を代償金受領者の譲渡所得として課税対象にする場合には、代償金受領者は、代償金を受け取った時点で譲渡所得税  $(3-1)\theta(P_0 - R)/3$  を支払わなければならないことが分かる。

現行所得税制度の下では、単純承認をした場合、代償金支払者 A は、取得した不動産を売却しない限り、譲渡所得税の無限の課税繰り延べができる。ま

た、不動産の長期譲渡所得税の名目税率  $\theta$  は一定（現行では 20%）であるから、代償金支払者が取得した不動産を売却する時期（M 期）が遅ければ遅いほど代償金支払者に課せられる譲渡所得税の相続時における現在価値  $\theta \{P_M - (3-1)P_0 / 3 - R / 3\} (1+r)^M$  は小さくなる。代償金支払者が取得した不動産を売却しなければ、代償金支払者は譲渡所得税を免れることができる。これらのことを考慮すれば、代償金受領者だけが代償金を受け取った時点で譲渡所得税  $(3-1)\theta (P_0 - R) / 3$  を支払わなければならないのは、代償金支払者に比べて、代償金受領者に不利に作用するから、代償金支払者と代償金受領者との間に不均衡を生じ、代償分割制度そのものの利用を抑制する効果を持つと考えられる。したがって、現行所得税制度を前提とする限り、金子 [1996, 初出 1981] の提案するように、代償金に譲渡所得課税をしないのは、やむを得ない措置であろう（後述するように、現行所得税制度を改正し、単純承認の場合にも、被相続人に「みなし譲渡所得税」を課せば、実質的には、代償金支払者と代償金受領者に対して同時に「みなし譲渡所得税」を課することができるから、これらの問題点を解消することができる）。

### 3.2. 金子説（有償譲渡説）の問題点—課税庁（通達）の取り扱い・判例との比較

上述したように、金子 [1996, 初出 1981]（金子説）は、代償金支払者が、一定期間後（M 期後）に取得した不動産を売却した場合には、有償譲渡として代償金は取得費に算入されるべきであると主張している。代償金については、所得税法の解釈上は、代償金受領者の譲渡所得として課税対象にすべきであるが、相続人間の家族感情等を考慮して代償金を課税対象にしないこと、したがって、受領者は、実際には、譲渡所得税を支払わなくてもよいことを提案している。これに対して、課税庁（通達）の取り扱い・判例では、代償金は代償金支払者の取得費に算入されず、代償金支払者は、被相続人の取得価額  $R$  を引き継ぎ、 $\theta (P_M - R)$  の譲渡所得税を支払わなければならないことになる。

他方、代償金受領者は、代償金を相続により取得したことになるから、譲渡所得税を支払わなくてもよいことになる。以下では、金子説を代償金を課税対象にしない場合と代償金を課税対象にする場合とに分けて課税庁（通達）の取り扱い・判例と比較し、その問題点を指摘しよう。

### 金子説の提案（代償金を課税対象としない場合）と課税庁（通達）の取り扱い・判例との比較

代償金を譲渡所得の課税対象としない場合の金子説の提案と課税庁（通達）の取り扱い・判例とを比較すると、課税庁（通達）の取り扱い・判例では、代償分割をし、一定期間後（M 期後）に取得した不動産を売却したとき、相続人 A、B および C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^H$  は、

$$Z^H = \gamma P_0^H + \frac{\theta \{P_M - R\}}{(1+r)^M} \quad (1)$$

となるが、代償金を譲渡所得の課税対象としない場合の金子説の提案では、相続人 A、B および C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^G$  は、

$$Z^G = \gamma P_0^H + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3)R\}}{(1+r)^M} \quad (8)$$

となる。代償金を譲渡所得の課税対象としない場合の金子説の提案による取り扱いと課税庁（通達）・判例の取り扱いの相違によって、代償金支払者 A が代償金を支払って取得した不動産を売却する時期（M 期）が変わらないものとすれば、 $P_M > P_0 > R$  である限り、すなわち、将来の不動産価額の上昇が予想され、かつ、相続時の不動産の時価  $P_0$  が<sup>8</sup>、被相続人の取得価額  $R$  を上回っている限り、

$$Z^H = \gamma P_0^H + \frac{\theta \{P_M - R\}}{(1+r)^M} > Z^G = \gamma P_0^H + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3)R\}}{(1+r)^M} \quad (10)$$

が成立する。 $P_0 < R < P_M$  であるならば、すなわち、将来の不動産価額の上昇が予想され、かつ、相続時の不動産の時価  $P_0$  が、被相続人の取得価額  $R$  を下回るならば、

$$Z^H = \gamma P_0^H + \frac{\theta \{P_M - R\}}{(1+r)^M} < Z^G = \gamma P_0^H + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3)R\}}{(1+r)^M} \quad (10),$$

が成立する。(10)式および(10)'式より分かるように、代償金を譲渡所得の課税対象としない場合の金子説の提案による取り扱いと課税庁（通達）・判例の取り扱いの相違によって、代償金支払者 A が代償金を支払って取得した不動産を売却する時期（M 期）が変わらないものとすれば、将来の不動産価額の上昇が予想され、かつ、相続時の不動産の時価  $P_0$  が、被相続人の取得価額  $R$  を上回っている限り（ $P_M > P_0 > R$  である限り）、代償金を譲渡所得の課税対象としない場合の金子説の提案による取扱いは、課税庁（通達）・判例の取り扱いに比べて、代償金支払者 A が一定期間後（M 期後）に支払わなければならない譲渡所得税額の現在価値を減少させることによって、代償金支払者 A が代償金を支払って取得した不動産を、一定期間後（M 期後）に売却することを有利にするとと言える。逆に、将来の不動産価額の上昇が予想され、かつ、相続時の不動産の時価  $P_0$  が、被相続人の取得価額  $R$  を下回っているならば（ $P_0 < R < P_M$  であるならば）、代償金を譲渡所得の課税対象としない場合の金子説の提案による取扱いは、課税庁（通達）・判例の取り扱いに比べて、代償金支払者 A が代償金を支払って取得した不動産を、一定期間後（M 期後）に売却することを不利にするとと言える。

これは、次の理由による。課税庁（通達）の取り扱い・判例（有償譲渡否定説）では、代償金は代償金支払者の取得費に算入されず、代償金支払者が、一定期間後（M 期後）に取得した不動産を売却した場合には、代償金支払者は、被相続人の取得価額  $R$  を引き継ぎ、 $\theta (P_M - R)$  の譲渡所得税を支払わなければならない。これに対して、金子説の提案では、代償金支払者が、一定期間後（M 期後）に取得した不動産を売却した場合には、有償譲渡として代償金  $(3-1)$

$P_0/3$  は取得費に算入される。また、相続人が引き継ぐ被相続人の不動産取得価額  $R$  のうち代償金支払者  $A$  の持分比率を乗じた額  $R/3$  が取得費に算入される。その結果、 $\theta \{P_M - (3-1)P_0/3 - R/3\}$  の譲渡所得税を支払わなければならない。したがって、相続時の不動産の時価  $P_0$  が、被相続人の取得価額  $R$  を上回って（下回って）いるならば、算入される取得費が課税庁（通達）の取り扱い・判例の取り扱いより多くなり（少なくなり）、金子説の提案による取り扱いは、代償金支払者  $A$  が一定期間後（ $M$  期後）に支払わなければならない譲渡所得税額の現在価値を減少させることによって、課税庁（通達）・判例の取り扱いに比べて代償分割を有利（不利）にするのである。

また、課税庁（通達）の取り扱い・判例では、譲渡所得税額は、相続人の数や代償金の支払額に左右されず、 $\theta (P_M - R)$  となるが、金子説の提案では、代償金支払者が一定期間後（ $M$  期後）に取得した不動産を売却する場合には、代償金は、譲渡所得を計算する際の取得費に算入されるから、譲渡所得税額の相続時における現在価値は、 $\theta \{P_M - (3-1)P_0/3 - R/3\} (1+r)^M$  となり、代償分割の場合には、一定期間後（ $M$  期後）の不動産売却価額は同じでも相続人の数や代償金の支払額によって譲渡所得税額が異なってくる。その結果、課税庁（通達）の取り扱い・判例では、一定期間後（ $M$  期後）の不動産売却価額  $P_M$  と被相続人の不動産取得価額  $R$  がわかれば譲渡所得税額が確定するが、金子説の提案では、それらに加えて、相続人の数や代償金の支払額がわからなければ、譲渡所得税額は確定しない。

金子説は、通達が代償分割によって取得した遺産の取得費に代償金が含まれないことと代償金に対して譲渡所得課税が行われないことがセットになっているのに対して、現行所得税法の解釈論としては、むしろ逆に代償金を受領者にとって譲渡所得として課税対象になることと、それが支払者にとって取得費となることがセットをなしていると考えるべきであるという主張である。しかし、所得税法を改正し、実際には、代償金の受取人は、譲渡所得税を支払わないことを提案しているから、金子説の提案では、代償金の支払い額のみが取得



費として控除され、代償分割すれば、相続時の不動産の時価が、被相続人の取得価額を上回っている限り現行の取り扱いに比べて譲渡所得税が軽減されることになる。譲渡所得の本質は、「キャピタル・ゲイン (capital gains)、すなわち、所有資産の価値の増加益」であり（金子 [2008] 198 頁）、最高裁判所判決昭和 47 年 12 月 26 日（最高裁判所民事判例集 26 巻 10 号 2083 頁）では、「譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである」とされていることから、相続人が被相続人から同額の不動産を相続しても、代償分割すれば、代償金が多いほど譲渡所得税が軽減されるような取扱いは、問題点を持つと思われる<sup>5)</sup>。

### 金子説（代償金を課税対象とする場合）と課税庁（通達）の取り扱い・判例との比較

代償金を譲渡所得の課税対象とする場合の金子説と課税庁（通達）の取り扱い・判例とを比較し、その問題点を指摘しよう。代償金を譲渡所得の課税対象とする場合の金子説の取り扱いと課税庁（通達）・判例の取り扱いの相違によって、代償金支払者 A が代償金を支払って取得した不動産を売却する時期（M 期）が変わらないものとすれば、相続人 A、B および C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値の差は、(1)および(4)より、

---

5) 金子教授は、「みなし譲渡所得税」については、高く評価している。金子 [1996] は、シャープ税制の下での贈与または相続時における「みなし譲渡所得税」をロック・イン効果の排除と公平負担の原則から高く評価し、次のように述べている。

『『みなし譲渡』の制度を採用すれば、キャピタル・ゲインは、いずれにしても所有者の死亡の際に課税されることになるから、譲渡所得効果のもつロック・イン効果は大幅に排除されるであろう。この方法は、公平負担の原則に合致し、さらに現在日本で急速に進行しつつあると思われる富の偏在の是正にも役立つであろう。こうした観点から見て、筆者としては、この方法がロック・イン効果排除措置として最も適切であると考ええる。』（315 頁）。

$$\begin{aligned}
 Z^K - Z^H &= \theta \left( \frac{3-1}{3} \right) (P_0 - R) + \frac{\theta \{P_M - (3-1)/3 P_0 - (1/3)R\}}{(1+r)^M} \\
 &\quad - \frac{\theta (P_M - R)}{(1+r)^M} \\
 &= \theta \left( \frac{3-1}{3} \right) (P_0 - R) \left( 1 - \frac{1}{(1+r)^M} \right)
 \end{aligned} \tag{11}$$

となる。 $P_0 > R$ である限り、すなわち、相続時の不動産の時価  $P_0$  が、被相続人の取得価額  $R$  を上回っている限り、(11)式は、正となる。

(11)式より、代償金を譲渡所得の課税対象とする場合の金子説については、次の問題点が指摘できる。相続時の不動産の時価  $P_0$  が、被相続人の取得価額  $R$  を上回っている限り、代償金受領者  $B$  と  $C$  は、相続時に  $\theta(3-1)(P_0 - R)/3$  の譲渡所得税を支払わなければならない。これに対して代償金支払者  $A$  が譲渡所得税を支払わなければならないのは、不動産の売却時期 ( $M$  期) であり、したがって、代償金支払者  $A$  が支払わなければならない譲渡所得税の相続時における現在価値は、 $\theta \{P_M - (3-1)P_0/3 - R/3\} (1+r)^M$  である。また、不動産を売却しなければ、代償金支払者  $A$  は譲渡所得税を支払う必要はない。以上より、現行所得税法の解釈としての金子説（代償金を課税対象とする場合）の取り扱い、代償金受領者が支払わなければならない譲渡所得税の現在価値と代償金支払者が支払わなければならない譲渡所得税の現在価値との間に不均衡を生じさせ、代償金受領者に不利に作用する。代償金受領者と代償金支払者が支払わなければならない譲渡所得税の現在価値との間の不均衡という点については、課税庁（通達）・判例の取り扱いと比較してだけでなく、換価分割と比較しても言える。なぜならば、換価分割の場合は、換価分割した時点で全ての相続人（相続人  $A$ 、 $B$  および  $C$ ）が譲渡所得税を支払わなければならないからである。

## 4. みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式と代償分割 ーみなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の提案

### 4.1. 代償分割におけるみなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式 の定式化

代償分割の場合の代償金が、有償譲渡として代償金支払者の取得費に含まれるか、それとも家族間の取引として代償金支払者の取得費には含まれないかについて、課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）との間で対立があり、課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）のいずれも問題点を持っている。以下では、相続時に被相続人に対して「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$ を課せば、代償金が代償金支払者の取得費に含まれるか否かについての課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）との間での対立を解消することができることを示そう。

本節では、相続時に「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$ を課し、その「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$ を相続税の課税対象から控除する措置をとると共に、代償金支払者が一定期間後（M期後）に不動産を売却した場合には、代償金支払者の死亡時（S期）まで譲渡所得税の延納を認めるような譲渡所得の課税制度を考えよう（これをみなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式とよぶ）。代償金支払者は死亡時（S期）までには不動産を売却することを予定しているものとすれば（ $S > M$ ），みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下で、代償金支払者が相続の発生した時期からM期後に不動産を売却した場合の相続時における譲渡所得税と相続税の現在価値  $Z^M$  は、

$$Z^M = \theta(P_0 - R) + \gamma_G \{P_0^H - \theta(P_0 - R)\} + \frac{\theta \{P_M - P_0\}}{(1+r)^S} \quad (12)$$

となる。 $\gamma_G$ は、みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下での相続税率であり、「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$ を相続税の課税対象から控除する措置をとるから、現行の相続税率 $\gamma$ と比べると、 $\gamma_G \leq \gamma$ となる。(12)式から

分かるように、相続時に「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$  を課し、その「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$  を相続税の課税対象から控除する措置をとると、譲渡所得税額は、相続人の数や代償金の支払額とは無関係となる。

「みなし譲渡所得税」の下では、代償金の支払額とは無関係に、相続人 A、B および C のそれぞれの持分に応じて、不動産の相続税評価がなされるものとする。相続時に「みなし譲渡所得税」を課し、その「みなし譲渡所得税」を相続税の課税対象から控除する措置をとると、代償金支払者 A の相続税の課税価格は、 $\{P_0^H - \theta(P_0 - R)\} / 3$  となり、代償金受領者 B および C の相続税の課税価格は  $2\{P_0^H - \theta(P_0 - R)\} / 3$  となる。

したがって、みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下で、代償金支払者 A が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^M_A$  は、

$$Z^M_A = \frac{1}{3}\theta(P_0 - R) + \frac{1}{3}\gamma_G\{P_0^H - \theta(P_0 - R)\} + \frac{\theta\{P_M - P_0\}}{(1+r)^S} \quad (13)$$

であり、代償金受領者 B と C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^M_{B+C}$  は、

$$Z^M_{B+C} = \frac{2}{3}\theta(P_0 - R) + \frac{2}{3}\gamma_G\{P_0^H - \theta(P_0 - R)\} \quad (14)$$

である。

#### 4.2. みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下での金子説(有償譲渡説)と通達の取り扱い・判例(有償譲渡否定説)における譲渡所得税額と相続税額の同一性

以下では、みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、金子説のように代償分割の基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にほかならないと考え、代償金を取得費に算入しても、通達の取り扱い・判例のように、代償分割を親族間の取引と考えて、代償金を取得費に算入しなくても、代償金支

払者と代償金受領者が支払わなければならない譲渡所得税と相続税の額は同一となることを示そう。

(13)式より分かるように、「みなし譲渡所得税」の下で代償金支払者 A が相続時に支払わなければならない譲渡所得税額  $\theta(P_0 - R)/3$  と相続税額  $\gamma\{P_0^H - \theta(P_0 - R)\}/3$  は、金子説のように代償金を取得費に算入しても、通達の取り扱い・判例のように代償金を取得費に算入しなくても同一であることは明らかであるから、「みなし譲渡所得税」の下で代償金支払者 A が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^M_A$  が同一であることを示すためには、一定期間後 (M 期後) に取得した不動産を売却した場合に、代償金支払者 A が支払わなければならない譲渡所得税額が、同一となることを示せばよい。

みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下で、金子説のように代償分割の基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にはかならないと考え、代償金を取得費に算入した場合には、譲渡所得税が代償金支払者 A の死亡時まで延納が認められることを考慮すれば、代償金支払者 A が、一定期間後 (M 期後) に取得した不動産を売却した場合の相続時における譲渡所得税額の現在価値は

$$\theta\left(P_M - \frac{1}{3}P_0 - \frac{2}{3}P_0\right) / (1+r)^S \quad (15)$$

となる。(15)式は、次のように解釈することができる。本節で提案しているみなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、被相続人の死亡時に被相続人に対して「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$  が課せられる。金子説では、A, B, C という3人の相続人は、それぞれが相続時の時価で不動産を取得したことになるから、代償金支払者 A の相続時における不動産の取得価額は、 $(1/3)P_0$  であり、代償金支払者 A の取得費に算入される代償金の支払い額は、 $(2/3)P_0$  である。したがって、代償金支払者 A が、一定期間後 (M 期後) に  $P_M$  の価額で取得した不動産を売却した場合の取得価額は、 $(1/3)P_0 + (2/3)P_0$

となる。

他方、通達・判例のように、代償分割を親族間の取引と考えて、代償金を取得費に算入しない場合には、代償金支払者 A が、相続時の時価  $P_0$  で不動産を取得したことになるから、代償金支払者 A が、一定期間後 (M 期後) に取得した不動産を売却した場合の相続時における譲渡所得税額の現在価値は

$$\theta (P_M - P_0) / (1+r)^S \quad (16)$$

となる。(15式と(16式より,

$$\theta \left( P_M - \frac{1}{3}P_0 - \frac{2}{3}P_0 \right) / (1+r)^S = \theta (P_M - P_0) / (1+r)^S \quad (17)$$

が成立する。すなわち、(15式と(16式は等しい。したがって、みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、金子説のように代償分割の基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にはかならないと考え、代償金を取得費に算入しても、通達・判例のように、代償分割を親族間の取引と考えて、代償金を取得費に算入しなくても、代償金支払者 A が、一定期間後 (M 期後) に取得した不動産を売却した場合に、代償金支払者 A が支払わなければならない譲渡所得税額は、同一となる。以上の譲渡所得税についての議論は、相続不動産の時価と相続税評価額が等しいか否かには依存しない。

また、(14式より分かるように、代償金受領者 B と C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^{M_{B+C}}$  は、「みなし譲渡所得税」と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、金子説のように代償金を取得費に算入しても、通達・判例のように、代償金を取得費に算入しなくても変わらない。

以上より、みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、金子説のように代償分割の基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にはかならないと考え、代償金を取得費に算入しても、通達・判例のように、代償分割を親族間の取引と考えて、代償金を取得費に算入しなくても、代償金支払者と代償

金受領者が支払わなければならない譲渡所得税と相続税の額は同一となり、代償金についての課税庁（通達）の取り扱い・判例と学説（金子説）との間での対立は解消することが明らかになった。

#### 4.3. みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下での代償分割と換価分割の比較

みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下での代償分割と換価分割とで譲渡所得税がどのように異なるかを比較しよう。換価分割をし、相続人 A, B および C が相続時に相続不動産を第三者に売却（譲渡）し、その売却代金を 3 人の相続人間で均等に分割した場合を考えよう。みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、相続税額の取得費加算の特例制度を廃止し、その代わりに相続時に「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$  を課し、その「みなし譲渡所得税」 $\theta(P_0 - R)$  を相続税の課税対象から控除する措置をとるものとする。代償分割と比較するために、相続人から相続不動産を購入した第三者は、M 期後にその不動産を売却すると想定しよう。

換価分割の場合、相続人が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値と購入した不動産を M 期後に売却する第三者が支払わなければならない譲渡所得税の相続時における現在価値の合計  $Z^N$  は、

$$Z^N = \theta(P_0 - R) + \gamma_G \{P_0^H - \theta(P_0 - R)\} + \frac{\theta \{P_M - P_0\}}{(1+r)^S} \quad (18)$$

となる。

そのうち、相続人 A（あるいは B, あるいは C）が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z_A^N$  は、

$$Z_A^N = \frac{\theta(P_0 - R)}{3} + \frac{\gamma_G \{P_0^H - \theta(P_0 - R)\}}{3} \quad (19)$$

となる。

他方、相続時に代償分割をし、代償金支払者 A が一定期間後（M 期後）に

取得した不動産を売却した場合に、代償金支払者 A を含む相続人 A, B および C が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^D$  は,

$$Z^D = \theta (P_0 - R) + \gamma_G \{P_0^H - \theta (P_0 - R)\} + \frac{\theta \{P_M - P_0\}}{(1+r)^S} \quad (20)$$

となる。そのうち、代償金支払者 A が支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値  $Z^D_A$  は,

$$Z^D_A = \frac{\theta (P_0 - R)}{3} + \frac{\gamma_G \{P_0^H - \theta (P_0 - R)\}}{3} + \frac{\theta \{P_M - P_0\}}{(1+r)^S} \quad (21)$$

となる。

(18), (19), (20)および(21)より、次のことが言える。みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、相続時に代償分割をし、代償金支払者 A が M 期後に取得した不動産を売却した場合も、換価分割をして相続人が相続時に相続不動産を第三者に売却（譲渡）し、その第三者が購入した不動産を M 期後に売却する場合も、支払わなければならない相続税と譲渡所得税の相続時における現在価値は、同一である。したがって、「みなし譲渡所得税」と死亡時課税の組み合わせ方式の下では、代償分割と換価分割との間の課税の公平性は確保される。両者の違いは、代償分割の場合には、M 期後に不動産を売却したときの譲渡所得税の支払者が代償金支払者となり、換価分割の場合には、不動産を購入した第三者となることである。

#### 4.4. 代償分割におけるみなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式の意義

代償分割における課税庁（通達）の取り扱い・判例は、代償金受領者が相続時に譲渡所得税を支払わなくてもよいとする代わりに、代償金支払者が不動産を売却した場合に、代償金支払者にも譲渡所得税の支払いを求めていると言える。不動産の代償分割は、不動産以外にめばしい相続財産がなく、現物分割



や換価分割による第三者への譲渡が事業継続や居住継続等の理由から好ましくない場合に行われる。代償金を受け取った相続人の感情からすれば、相続不動産は、いつまでも売却してほしくないであろう。しかし、10年先、20年先の将来における不動産の譲渡が望ましいか否かは、社会的に効率的な不動産利用という基準から判断されるべきであって、相続時における家族間の感情で判断されるべきではない。不動産の売却時に代償金支払者に対してのみ譲渡所得税の支払いを求める課税庁(通達)の取り扱い・判例は、代償金支払者が、将来、不動産を売却することを不利にし、再開発等の将来の(動学的に)効率的な不動産利用を阻害する効果を持つ。また、代償金支払者が正当な代償金を支払って代償分割し、不動産を取得することを阻害する効果を持つ。

他方、金子説における提案では、代償金支払者が不動産を売却した場合に代償金は取得費に算入されるから代償金支払者の譲渡所得税の負担は軽減されるが、代償金受領者は相続時に譲渡所得税を支払わなくてもよい。その結果、相続人が被相続人から同額のキャピタル・ゲイン(値上がり益)を持つ不動産を相続しても、代償分割すれば、相続人が多く、代償金が多いほど不動産を売却した場合の譲渡所得税が軽減されることになる。代償金支払者が不動産を売却した場合に代償金を取得費に算入すると共に、代償金受領者に対して相続時に譲渡所得税を課すと、不動産の売却時期を選ぶことができ、したがって、将来支払う譲渡所得税の現在価値を小さくすることのできる代償金支払者に比べて代償金受領者の支払う譲渡所得税の相続時の現在価値が大きくなり、代償分割は代償金受領者に不利なものとなる。

小論で提案しているみなし譲渡所得課税と譲渡所得税の死亡時課税の組み合わせ方式とは、被相続人が生前に不動産を売却した場合には、被相続人の死亡時まで譲渡所得税の納税延期を認める(譲渡所得税の死亡時課税)が、被相続人が生前に不動産を売却しなかった場合には、単純承認の場合にも、相続時に被相続人に対して「みなし譲渡所得税」を課すことによって、実質的に代償金受領者を含む全ての相続人に対して等しく相続時までに生じた不動産の未実現

キャピタル・ゲイン（値上がり益）への税負担を求めるものである。また、代償金支払者には、代償金支払い以降（相続時以降）に生じた不動産のキャピタル・ゲインへの税負担を求めるものである。「みなし譲渡所得税」を課すことによって、代償分割における代償金支払者と代償金受領者の税負担の不均衡を排除することができる。また、代償金支払者にのみ譲渡所得税の支払いを求めることによって生じる代償分割阻害効果や代償分割における不動産売却阻害効果を排除することができる。

相続時に被相続人に対して「みなし譲渡所得税」を課すことは、相続時に相続税と「みなし譲渡所得税」を同時に課すことになり、負担が過重になるという批判がある。相続税と「みなし譲渡所得税」の同時課税の問題は、相続時に「みなし譲渡所得税」を課し、その「みなし譲渡所得税」を相続税の課税対象から控除する措置をとることによって緩和することができる。「みなし譲渡所得税」が被相続人に対して課せられるものであることを考慮すれば、「みなし譲渡所得税」を相続税の課税対象から控除することは当然の措置であると考えられる<sup>6)</sup>。

周知のように、現行の譲渡所得税は、納税延期の利益を生じさせ、不動産の売却を阻害する効果を持っている<sup>7)</sup>。また、現行の相続税制度の下では、不動産を売却しなければ、譲渡所得税を無限に繰り延べすることができる。代償分割

---

6) 現行制度においても、限定承認がなされた場合には、「みなし譲渡所得税」が課せられる。金子〔2008〕においても「相続において限定承認がなされた場合に、相続財産にかかるみなし譲渡益について相続人が納付すべき所得税は、本来の性質は被相続人に属するキャピタル・ゲインに対する所得税であり、相続人は被相続人が納付すべき租税に代わって納付する関係にあるから、その納付義務は相続債務に含まれると解すべきである（東京地裁平成13年2月27日税資250号順号8845参照）。」（205頁）と述べられている。

7) 「みなし譲渡所得税」は、現行の相続税制度の下で、不動産を売却しないことによる譲渡所得税の無限の繰り延べを排除することはできるが、現行の譲渡所得税が納税延期の利益を生じさせ、その結果、不動産の売却を阻害する効果（譲渡所得税の凍結効果）を排除することはできない。譲渡所得税の凍結効果を緩和するためには、「みなし譲渡所得税」を含む譲渡所得税の死亡時課税制度（不動産を売却した場合にも譲渡所得税の納税を死亡時まで延期できる制度）に改めることが望ましい。譲渡所得税の死亡時課税制度については、青野〔2008〕第2章参照。

においても、譲渡所得税の繰り延べを助長する制度は、好ましくない。相続税と譲渡所得税の見直しという観点からも、譲渡所得税の死亡時課税と共に、相続時に「みなし譲渡所得税」を課し、その「みなし譲渡所得税」を相続税の課税対象から控除する措置をとることを提案する<sup>8)</sup>

(本稿は、2009年度の松山大学特別研究助成による研究成果の一部である。)

### 参 考 文 献

- 青野勝広 [2006]「新土地譲渡所得税の死亡時課税」『都市住宅学』第54号, pp.56-65
- 青野勝広 [2008]『不動産の税法と経済学』清文社
- 浅田義久・西村清彦・山崎福寿 [2002]「税制変化の影響：地価を不安定化した相続税と土地譲渡所得税」『不動産市場の経済分析』(西村清彦編)第4章, 日本経済新聞社, pp.99-128
- 石島弘 [2003a]『課税標準の研究』信山社
- 石島弘 [2003b]『課税権と課税物件の研究』信山社
- 石倉文雄 [1996]「譲渡所得一特にみなし譲渡所得課税を中心にして一」(『日税研論集 第28号 日税研創立10周年記念論文集』(財日本税務研究センター, pp.53-74
- 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」(『日税研論集 第56号 日税研創立20周年記念論文集』(財日本税務研究センター, pp.45-99
- 井上敬太 [2009]「相続税と譲渡所得税の交錯—土地を中心として—」(修士論文)
- 岩田規久男 [1988]『土地改革の基本戦略』日本経済新聞社
- 岩田規久男 [1995]『日本型平等社会は減ぶのか』東洋経済新報社
- 岩田規久男・山崎福寿・花崎正晴・川上康 [1993]『土地税制の理論と実証』東洋経済新報社
- 岩田規久男・八田達夫 [2003]『日本再生に「痛み」はいらない』東洋経済新報社
- 占部裕典 [2002, 初出1996]「土地の譲渡による所得の区分—所得税基本通達33-5及び二重利得法の検討」『租税法の解釈と立法Ⅰ』第一章, 信山社出版, pp.1-39
- 占部裕典 [2002, 初出1999]「遺産分割における相続税と所得税の課税関係」『租税法の解釈と立法Ⅰ』第三章, 信山社出版, pp.79-128
- 神山弘行 [2008]「課税繰延の再考察」『租税法の基本問題』(金子宏編), 有斐閣, pp.247-271

---

8) 「みなし譲渡所得税」を実施することの問題点として、未実現キャピタル・ゲインを評価することが困難であることがあげられる。この点については、青野 [2008] 第6章参照。

- 金子宏 [1996, 初出 1975] 「所得税とキャピタル・ゲイン」『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣, pp. 89-112
- 金子宏 [1996, 初出 1978] 「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』有斐閣, pp. 113-249
- 金子宏 [1996, 初出 1981] 「譲渡所得における取得費の意義」『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣, pp. 250-285
- 金子宏 [2000] 「シャープ勧告の歴史的意義—21世紀に向けて」『シャープ勧告 50年の奇跡と課題』（租税法学会）租税法研究第28号, 有斐閣, pp. 1-33
- 金子宏 [2002] 「総説—譲渡所得の意義と範囲—」『譲渡所得の課税』, 『日税研論集 第50号 譲渡所得の課税』, (財)日本税務研究センター, pp. 3-31
- 金子宏 [2008] 『租税法 第十三版』弘文堂
- 金子宏編 [2008] 『租税法の基本問題』有斐閣
- 金本良嗣 [1994] 「譲渡所得税の凍結効果と中立課税」『住宅土地経済』No. 13, pp. 12-23
- 佐藤義行 [2000] 「限定承認と税法上の若干の問題点に対する一考察」（『税法の課題と超克—山田二郎先生古稀記念論文集』信山社, pp. 105-129
- 渋谷雅弘 [2000] 「シャープ勧告における所得税」『シャープ勧告 50年の奇跡と課題』（租税法学会）『租税法研究』第28号, 有斐閣, pp. 61-76
- 渋谷雅弘 [2002] 「相続・贈与と譲渡所得課税」『日税研論集 第50号 譲渡所得の課税』, (財)日本税務研究センター, pp. 145-168
- 田中治 [1991] 「相続財産の取得とその評価」『日本税法学会創立40周年記念祝賀税法論文集』, 日本税法学会, pp. 53-107
- 中里実 [2002] 「みなし譲渡と時価主義」（『日税研論集 第50号 譲渡所得の課題』(財)日本税務研究センター, pp. 89-124
- 八田達夫 [1988] 『直接税改革』日本経済新聞社
- 八田達夫 [1994] 『消費税はやはりいらない』東洋経済新報社
- 八田達夫 [2002] 「都市再生と税制」『フィナンシャル・レビュー』第56号, pp. 57-73
- 右山昌一郎 [1993] 「限定承認」『税理』10月号, ぎょうせい, pp. 96-100
- 水野忠恒 [2002] 「譲渡所得の取得価額」（『日税研論文集 第50号 譲渡所得の課題』(財)日本税務研究センター, pp. 63-87
- 水野忠恒 [2005] 『租税法 第2版』有斐閣
- 山崎福寿 [1999] 『土地と住宅市場の経済分析』東京大学出版会
- 吉岡健次・兼村高文・江川雅司 [1994] 『シャープ勧告の研究—シャープ使節団日本税制報告書収録』時潮社
- Auerbach, A. J. [1991] “Retrospective Capital Gains Taxation”, American Economic Review, VOL. 81, NO. 1, pp. 167-178
- Iwata, K [1976] “On the Lock-in Effect of the Capital Gains Tax”, The Economic Studies

Quarterly (『季刊理論経済学』) 27 (3), pp. 171-78

Kanemoto, Y. [1995] "On the 'Lock-In' Effect of Capital Gains Taxation", *Journal of Urban Economics* 40 (3), pp. 303-315

Yamazaki, F. [1996] "The Lock-In Effect of Capital Gains Taxation on Land Use", *Journal of Urban Economics* 39 (2), pp. 216-228