Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2025-07-06

相続税と所得税の関係・再論

渕, 圭吾

(Citation)
神戸法學雜誌,69(1):59-73

(Issue Date)
2019-06

(Resource Type)
departmental bulletin paper

(Version)
Version of Record

(JaLCDOI)
https://doi.org/10.24546/81011836

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/81011836

神戸法学雑誌第六十九巻第一号二〇一九年六月

相続税と所得税の関係・再論

渕　　圭　吾

1　はじめに

最高裁判所は、2010年7月6日の判決において、所得税法9条1項16号の「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（昭和二十五年法律第七十三号）の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）」に対して所得税を課さない、という規定につき、「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」と解した[(1)]。この事件では、本来の相続財産ではないものの相続税法の規定により「みなし相続財産」として課税対象となる生命保険金に対して所得税と相続税の双方が課されていることが、上記規定との関係で許容されるか否かが問題となった。最高裁判所は、規定の趣旨につき前記のように解した上で、相続開始時に存在していた経済的価値とみなされる部分について両方の租税が課されることは許されない、と判断したのである。

本判決は大きな反響を呼んだ[(2)]。とりわけ、その射程が論議の対象となった。

---

(1)　最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁、1282頁。なお、所得税法9条1項16号は平成22年法律第6号による改正前においては同15号であったが、本稿では16号で統一して記述する。

(2)　ジュリスト1410号（2010年）の特集「生保年金二重課税最判のインパクト」参照。

というのは、次のような事情による。まず、所得税法60条1項は、譲渡所得の基因となる資産等について、相続等による当該資産の承継の際に前主にかかる潜在的な所得税債務（当該資産のキャピタル・ゲインについて課税される地位）が承継されることを定めている[(3)]。次に、相続等により財産を取得した者は、みなし相続財産を含む取得した相続財産について、それを時価で評価した額に基づいて算定される相続税の課税を受ける。そして、本判決を素直に読むと、9条1項16号に基づいて、一般に、相続税の対象となった資産について重ねて所得税が課されることは許されないはずである。そうすると、被相続人の下で所得税が課税されなかったキャピタル・ゲインについても、それが相続税の課税対象に含まれた以上、さらに相続人の下で所得税が課されるという60条1項の規定は9条1項16号と矛盾するということになってしまう。

そこで、財務省主税局では研究者で構成される「最高裁判決研究会」を組織し、同研究会はその報告書において、本判決の射程は極めて限定的であるということを述べた[(4)]。一方、学説の中には、本判決に忠実に、相続税の課税対象に一旦含まれた未実現のキャピタル・ゲインに対するその後の所得税の課税は許されないと解し、所得税法60条1項の空文化を辞さないものもある[(5)]。また、同様の

---

(3)　同趣旨の規定として、他に、所得税法25条1項がある。同条項についての裁判例として、大阪地判平成27年4月14日訟務月報62巻3号485頁及びその控訴審判決である大阪高判平成28年1月12日税務訴訟資料266号順号12779を参照。本文での表現は、「潜在的な租税債務または控除可能性」という概念を用いる渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集50号149頁（2002年）、及び、「潜在的所得税債務」という概念を軸に考察する篠原克岳「相続税と所得税の関係について：「生保年金二重課税事件」を素材とした考察」税務大学校論叢74号1頁（2012年）に負う。

(4)　「「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～」（内閣府、税制調査会ホームページ、2010年10月22日）。https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/__icsFiles/afieldfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf
なお，私自身も構成員の一人であった。

(5)　金子宏『租税法〔第22版〕』（2017年）288-89頁。ただし、同『租税法〔第23版〕』

立場から、所得税法60条1項に基づく課税を争う事例も見られる。もっとも、これらの事例に関する下級審判決は、いずれも納税者の主張を退けている。[(6)]

さて、私自身は、本判決が下された直後に公表した論文において、本判決を批判して、所得税法9条1項16号を二重課税排除のための規定として理解しない考え方、すなわち、現行制度の理解として所得税と相続税とは別個独立の租税であり、同一の経済的価値が両方の租税の対象となること自体は十分にありうるという見解（「異次元説」）を対置させた。[(7)] この見解においては、9条1項16号は、相続・贈与によって取得した経済的価値が所得ではない（元来、所得税の対象とはならない）ことを確認した規定である。また、みなし相続財産・贈与財産に関する同号括弧書きは、相続税法の働きによって相続・贈与を受けたとみなされる経済的価値がそのことによって新たに所得税の対象となるわけではないことをこれまた確認的に述べたものだということになる。[(8)]

私の示した見解は、主として神野直彦のシャウプ勧告に関する研究[(9)]に示唆を得たものであり、それ自体として十分に合理的なものであると今でも考えている。しかし、上記論文では、そのような見解が現行法の解釈として妥当であることの論拠を十分に述べたわけではなかった。とりわけ、所得税法9条1項

（2019年）303-04頁ではこの考え方は立法論であることが強調されている。

(6)　東京地判平成25年6月20日税務訴訟資料263号順号12238及びその控訴審判決である東京高判平成25年11月21日税務訴訟資料263号順号12339、東京地判平成25年7月26日税務訴訟資料263号順号12265及びその控訴審判決である東京高判平成26年3月27日税務訴訟資料264号順号12443。

(7)　渕圭吾「相続税と所得税の関係」ジュリスト1410号12頁（2010年）。

(8)　渕・前注、17-18頁。但し、実際には、ある経済的価値の取得が相続税・贈与税の課税対象となる場合には所得税の課税対象から除外される運用がされてきたことにつき、注19・20及びこれらに対応する本文、注30に対応する本文を参照。

(9)　神野直彦「シャウプ勧告の相続税・贈与税」金子宏ほか『シャウプ勧告とわが国の税制』（1983年）165頁、同「シャウプ勧告における資産課税：相続税・贈与税を中心に」租税法研究12号26頁（1984年）。

16号と60条1項の関係については全く触れていなかった。[10]

最近になって、私は、所得税法の定める譲渡所得課税について包括的に検討する機会を得た。[11]その過程で、シャウプ勧告を受けた1950年の税制改正の時点で相続税と所得税の関係について立案担当者の一人がはっきりと述べていることを知った。本稿では、この立案担当者の説明を紹介しつつ、1950年法で導入された仕組みは間もなく崩壊したが、そのことをどう評価するかが現行法を理解するための鍵であることを指摘する。結論として、現行法の理解として異次元説が妥当であるということは揺るがない。しかし、最高裁判決が述べたような考え方が少なくとも1950年法の時点では厳然と存在していたこと、また、その考え方がアメリカ法について遺産税と所得税が異次元のものであると考えていたはずのウィリアム・ヴィックリーの見解をベースとしていた、ということは、紹介に値する。

2　シャウプ勧告以前における相続税と所得税の関係

相続税と所得税の関係は、日本では、どのように整理されてきたのだろうか。この点について、本稿では、シャウプ勧告を受けた1950年の税制改正、及び、この税制改正によって設けられた仕組みに修正が加えられた1952年の税制改正に着目して、両税の関係についての理解の変遷をたどりたい。

最初に、シャウプ勧告以前における相続税と所得税の関係を整理する。

所得税法においては、1947年11月の所得税法改正（昭和22年法律第142号）に至るまでは、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」は所得税の課税対象から除外されていた（同改正前の所得税法6条5号）。しかし、この改正において、初めて、これらの「一時所得」が課税の対象に取り込まれることになった（改正後の所得税法9条1項8号）。相続や贈与によっ

(10)　この点に関する重要な先行業績として、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154頁（1993年）がある。

(11)　渕圭吾「所得税法33条にいう『譲渡』の意義」法曹時報71巻2号233頁（2019年）。

て取得する経済的価値がそもそも理論的な意味での所得に該当するかどうかは争いがあるものの、同改正前においては、いずれにせよ、こうした経済的価値が所得税の課税対象とならないことに異論の余地はなかった。これらは、仮に理論的に所得にあたるとしても、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」であることは明らかだったからである。

これに対して、相続税は、1905年に「相続財産」に対して課されるものとしてその歴史が始まった（相続税法（明治38年法律第10号））。相続税に関する立法政策として、「遺産税方式」と「遺産取得税方式」があると整理されるが[(12)]、遺産税方式が採用されていたのである。前述の1947年11月の所得税法改正の直前の時点で存在していたのは、1947年4月に公布されたばかりの相続税法（昭和22年法律第87号）だった。この相続税法もまた、遺産税方式を採用していた。すなわち、相続税・贈与税は、ラフに言えば、相続財産およびそれと同視される贈与財産に対して課された（贈与税の納税義務者は贈与者である）。この時点において、これらの財産を取得する者（相続人・受遺者・受贈者）にとっては、これらの財産は理論的に所得にあたらないか、あたるとしても「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」として所得課税の対象ではなかった、ということになる。

ところが、前述のとおり、1947年11月の所得税法改正により一時所得に対する課税が始まった。ここで、改正後の6条5号（非課税所得の規定）は、「第9条第1項第8号に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの」を所得税の課税対象から除外した。この規定の趣旨をどう理解するべきだろうか。相続税を遺産取得税的に理解した上で相続人に対して相続税と所得税が重複して課されることを回避したという見方も不可能ではないかもしれない。しかし、私は、（以下の議論をやや先取りすることになるが）被相続人等の段階で所得税の課税を受けた上で形成された相続財産について、再び、相続人等に対して所得税の課税が行われることがないことを明らかにした、と解釈

---

(12)　例えば、金子・前掲注5（『租税法〔第23版〕』）、672-73頁。

したい。なぜなら、第1に、この時点においては、相続税は相続財産に対して課されるものであったため、相続税を遺産取得税的に理解することの論拠が全く存在しないからである。第2に、被相続人に着目した場合、明らかに、同一の経済的価値に所得税と相続税の双方が課されているからである。

なお、1947年11月改正後の6条5号は翌1948年の改正（昭和23年法律第107号）により削られ、代わりに、6条2項1号により、9条1項8号に規定する所得のうち、「贈与（個人以外のものからの贈与を除く。）、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基き死亡を原因として支払を受けた保険金、傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受けた保険金、損害賠償に因り取得したもの、慰籍料その他これらに類するもの」には所得税を課さないこととされた。

3　シャウプ勧告に基づく1950年改正

1949年のシャウプ勧告を受けた1950年の税制改正により、所得税法も相続税法も大きな変容を被った。所得税法については前述の1947年11月改正で課税所得の範囲が拡大されていたことを考えると、むしろ、相続税法こそが、シャウプ勧告によってその実体法に関する仕組みについてより大きな変革を経験したと言えるかもしれない。

全部改正された相続税法（昭和25年法律第73号）は、課税物件を相続財産・贈与財産から「相続、遺贈又は贈与により取得した財産」へと変更した[(13)]。遺産税方式から遺産取得税方式への転換である[(14)]。シャウプ使節団のメンバーであったウィリアム・ヴィックリーの考えを取り入れた当時の相続税法は、相続

---

(13)　概括的な解説として、下條進一郎「相続税の改正について」大蔵省・国税庁・地方自治庁監修『ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊決定版新税詳解』154頁（1950年）、平田敬一郎「改正税制解説（其二）」財政経済弘報172号1頁（1950年）、2-3頁。逐条的な解説として、下條進一郎「改正相続税法詳解」財政経済弘報182号1頁（1950年）がある。

(14)　金子・前掲注5、673頁。

税を一種の所得税と看做していたと言ってよい。[15]「相続、遺贈又は贈与により取得した財産」という種類の所得について、その独特の性質を考慮して、「相続税」という形式で分離課税を行っていたということである。このような相続税と所得税の関係を明確に示しているのが、1950年の所得税法改正（昭和25年法律第71号）後の所得税法10条4項と、それについての立案担当者の説明である。同項は、次のように定めていた。

> 第九条第一項第七号又は第八号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第七号又は第八号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

この所得税法改正により、相続、遺贈又は贈与による財産の移転の際に「みなし譲渡」として未実現のキャピタル・ゲインに対する譲渡所得課税が行われることとなったから（所得税法5条の2第1項）[16]、上記の規定は被相続人に対する譲渡所得課税と相続人に対する所得課税の整合性を確保しようとするものであるようにも読める。相続財産に属する財産（条文では「資産」）につき時価を基準としてキャピタル・ゲイン課税が行われたので、相続人との関係でもこの財産の簿価は時価まで引き上げられる、と理解するわけである。

しかし、立案担当者はそのように理解しなかったようである。むしろ、当時の立案担当者のうちの一人は、1950年の所得税法改正の主な狙いを話す際に、次のように、上記の規定について、相続税と所得税の重複課税をなくすためのものであると説明していた。[17]

---

(15)　下條・前掲注13（「相続税の改正について」）、154頁は、次のように述べている。「新相続税は地方税の附加価値税と並んで各国にその例をみない新しい試みの税である。いずれもシャウプ勧告に基いて作成されたものであるが、新相続税は特にシャウプ使節団員の一人ウイリアム・エス・ヴィックリー博士のかねてからの所論で、一種の財産承継税である」。

(16)　渕・前掲注11、250頁。

(17)　村山達雄「改正所得税法の解説（1）」財政15巻8号78頁（1950年）、78-79頁

「その二つは、所得税と相続税の関連を税法上はっきりさせたという点であります。すなわち従来においては、相続が開始したときの相続税の課税標準は、固定資産にしろ、商品等の棚卸資産にしろ、その時の時価によって課税しておるわけです。それにもかかわらず、その後相続人の所得税の計算においては、元の被相続人が取得した取得原価を基礎にして、減価償却なり、商品の仕入代金を計算しておるわけであります。その意味では、所得税と相続税がある程度重複課税を行っておったということも言い得ると思います。今度の改正においては、所得税といい、相続税といい、それは単に担税力を捕捉するしかたにおいて異るので、すなわち一方は毎年々々の所得に目をつけ、他方はある一定時における純資産価格に目をつけて課税しているのであるけれども、重複課税は避けるべきであり、両者相まって一つの体系的な租税制度をなしておるという観点に立っておるわけであります。すなわち今度の改正においては、相続開始後における相続人の所得計算における減価償却費、あるいは商品の取得原価は、相続開始におけるときの時価、すなわち相続税の課税標準たるべきものをそのまま引き継ぐことになっております。」

要するに、この説明によれば、相続人は相続により入手した財産について相続税という名前の一種の所得税を支払った以上、この財産について重ねての所得税の負担を負うことはないというわけである[(18)]。また、被相続人に対して未実現のキャピタル・ゲインに課税したことと、相続人に対して相続税を課していることとは、納税義務者が異なるので特に課税の重複を問題とする必要はない、というのがこの説明からの帰結である。

なお、1950年法においては、1948年改正で設けられた6条2項が削られ、6

（村山は当時国税庁所得税課長）。具体例につき、同「改正所得税法の解説（3）」財政15巻10号84頁（1950年）、88-89頁。もっとも、村山「改正所得税法の解説（1）」82頁においては、所得税法5条の2と「関連して注意すべき条文」として10条4項が挙げられており、村山の説明には首尾一貫しないところがある。

(18)　時効取得した土地について取得時に一時所得の課税があったから、譲渡所得の課税との関係でも簿価は取得時の時価になる、という東京地判平成4年3月10日訟務月報39巻1号139頁と同じロジックである。

条7号として、次のものには所得税を課さないこととされた。

> 第九条第一項第九号に規定する所得のうち、相続、遺贈又は個人からの贈与に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。）、傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受ける保険金、損害賠償に因り取得するもの、慰藉料その他これらに類するもの

それまでの規定と異なるのは、括弧書き部分である。相続税法にいうみなし相続財産等に所得税を課さないことが規定されたのである。この規定について、立案担当者は次のように述べていた。(19)

> 「第7号については、括弧内に新たに相続税法の規定による相続、遺贈又は贈与により取得したものとみなすものを含むと規定された点に注目されねばなりません。この点は従来明文をもってではありませんが、通達で同様に取扱って来たものであります。」

立案担当者はさらに、相続税が課されることが所得税非課税の理由であることをはっきり述べている。(20)

さて、先ほど、1950年法の仕組みはウィリアム・ヴィックリーの考えを基礎にしているという当時の立案担当者の説明を紹介した。この部分を読んで、本稿のテーマについてよく勉強している方は驚いたかもしれない。というのは、私がかつて神野直彦の所説に依拠しつつ紹介したように、ヴィックリーはその1947年の著書(21)において相続税と所得税を異次元の租税と捉え、同一の経

---

(19)　村山・前掲注17（「改正所得税法の解説（1）」）、83頁。

(20)　村山・前掲注17（「改正所得税法の解説（1）」）、83頁には、「たとえば被相続人が月給取であって、死亡退職した場合の相続人が貰うその退職金のごときも同様に相続財産とみなされて相続税がかかりますので、所得税法上においてもこの規定に該当するとして非課税に取扱うわけであります」、という記述がある。

(21)　William S. Vickrey, Agenda for Progressive Taxation (1947).

済的価値に対して両者が課されることを辞さない態度を示していた[22]。ところが、立案担当者の説明に拠るならば、シャウプ勧告においては、当のヴィックリーが相続税を所得税の一種と看做した、つまり、両者を同次元の租税であると考えたのである[23]。このように、相続税と所得税の関係に関するヴィックリーの1947年の書物における所説と、両者の関係に関する1950年法の理解は、かなり異なっている。

まとめると、立案担当者の説明に従うならば、シャウプ勧告を受けた1950年改正において、相続人等が相続・贈与によって取得する経済的価値は、相続税・贈与税という別種の租税の対象であるものの、一種の所得であると捉えられていた。この点で、金子宏がその代表的論文において控えめに述べていた次のような考え方は、1950年改正直後の仕組みの説明としては、非常に的確であった。

> 「なお、これは仮説にすぎないが、筆者は、わが国のように相続等による経済価値の取得に対して課税することとしている場合には、相続税・贈与税は、財産税ではなく、取得税（担税力の増加を基準としている点で所得税の補完税）の一種として理解するのが妥当なのではないか、という意見をもっている[24]」。

---

(22)　渕・前掲注7、15-16頁。

(23)　この点で、渕・前掲注7、16頁における「シャウプ勧告においては所得税の課税ベースから相続・贈与は除かれていた」という、神野・前掲注9（「シャウプ勧告における資産課税」）、37頁に依拠する叙述は、若干ミスリーディングであった。確かに、シャウプ勧告において、所得税の課税ベースから相続・贈与は除かれていた。しかし、被相続人の死亡時に相続税がいわば一種の所得税として機能すると理解するならば、相続税をも含めた「広義の所得税」の課税ベースに相続・贈与も含まれていたと言えるのである。

(24)　金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究―所得課税の基礎理論（上）』（有斐閣、1995年。初出1966年～1975年）57頁注179。この叙述は、渕・前掲注7、17頁でも引用した。

4 1952年改正による1950年法の仕組みの崩壊

前述のような所得税と相続税を一体としてとらえる見解の法令上の基礎は、1950年改正から間も無く失われていく。まず、所得税法10条4項が、1952年の所得税法改正（昭和27年法律第53号）により、次のように、1950年改正前の規定[25]とほぼ同じものに戻ってしまう。

> 第九条第一項第七号又は第八号の規定の適用については、相続又は被相続人からの遺贈に因り取得した同項第七号又は第八号に規定する資産は、相続人が、引き続きこれを有していたものとみなし、遺贈（被相続人からの遺贈を除く。）又は贈与に因り取得した当該資産は、受遺者又は受贈者が、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

この改正は、素直に考えると、所得税法5条の2の定める「みなし譲渡」の対象から相続と相続人に対する遺贈が除かれたことに対応するものである[26]。ところで、1950年改正における立案担当者の説明に従うならば、みなし譲渡の対象を限定したからといって、所得税法10条4項をこのように改正する必要はなかったはずである。なぜなら、先の立案担当者の説明によれば、財産の簿価が相続時の時価へと修正される理由は、前主である被相続人に対するキャピタル・ゲイン課税が行われたからではなく、相続人が（一種の所得税としての）相続税の課税を受けたことにあったからである。1952年改正の前後を通じて相続人が相続税の課税を受けていることに変わりがないとすると、財産の簿価を相続時の時価へと修正することの論拠は失われていないということになるはずである。

しかし、実際には、所得税法10条4項が改正されてしまった。そこで、1952

---

(25)　1947年に制定された当時の所得税法10条5項は、「前條第1項第7号および前項の規定の適用については、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、相続人、受贈者又は受遺者が引き続きこれを有していたものとみなす」と定めていた。

(26)　渕・前掲注11、252頁でもそのように解した。

年所得税法改正を契機として、相続税と所得税の関係についての理解が1950年改正当時とは変わった、と見るべきかどうかが重要な問題となる。

この点についての1952年当時の立案担当者による解説を見ると、所得税法5条の2の改正に伴って10条4項が改められた、と考えられていたようである。少し長くなるが引用しよう[27]。

> 「相続の場合の譲渡所得及び山林所得の非課税（法5条の2）
>
> 今回、相続又は相続人に対する遺贈により山林又はその他の資産の相続人え（ママ）の移転があった場合には、山林所得又は譲渡所得の課税を行わないこととし、二十七年分から適用することとした。
>
> 従来は、右の場合においても、相続開始の時に、その時現在の時価により当該資産の譲渡があったものとして、被相続人に対して山林所得又は譲渡所得の課税を行うこととしていたのである。これは二十五年にそのように改正されたもので譲渡所得に対する課税の徹底と個人課税主義の徹底とを期したもので、理論的にはたしかに徹底した考え方であった。
>
> しかし、相続の場合には相続税が同時に課税され、その負担がかなり重いので所得税の納税のために資産を処分せざるを得ない事情に陥るおそれがあり、その際譲渡所得の課税を行うことは無理があると認められるので、これを廃止することとしたのである。
>
> しかして、相続人が当該資産を後にいたって現実に譲渡した場合にはじめて山林所得又は譲渡所得の課税が行われることとなるが、その際の当該資産の取得価額は、被相続人の取得価額によることとしている（法十条四項）」

この説明に従うならば、所得税法5条の2の改正に伴って10条4項が改正された以上、遅くとも1952年改正以後においては、相続税と所得税は異次元の租税であって同一の経済的価値に両者が課されることもありうる、と考えるべきだということになる。

もっとも、実際には、その後も相続税と所得税の関係は整理されないままで

---

(27)　志場喜徳郎「所得税はどう変ったか」税と財9巻5号4頁（1952年）。

あった。例えば、1963年12月の税制調査会の答申[28]においては、次のように、両者の関係に関する記述が必ずしも首尾一貫していない。まず、課税所得の意義に関する部分では、「相続または贈与による所得については、純資産増加説の立場からは、これを基本的には所得と観念することになるが、相続については、その特異な原因と、考慮すべき人的諸事情及び財産評価上等の諸問題が多いことにかんがみ、さらに、相続人の財産取得とともに被相続人の遺産総額に着目して担税力を考慮するという要請から、別途に相続税の体系でこれに対処することが合理的と考えられる」と述べられており[29]、相続税と所得税の同質性がはっきり示されている。また、所得の帰属に関する部分では、「死亡を原因として生じ、又は死亡した後に生ずる所得については、現在相続財産とみなすことにより所得税を課税しないこととしているが、これらの所得のうち死亡した者の生存中の勤労の対価と考えられるもの（死亡退職金等）は、一旦これを死亡した者の所得として所得税を課し、所得税引後の金額を相続財産に加えるべしとの考え方がある」、として異次元説を紹介しつつ、「これについては、この種所得が生ずる基因は被相続人にあるがその所得の帰属者は相続人であるので、被相続人の所得とみなして所得税を課税することには疑問があり、また、相続人の所得とみる場合においても、その所得が死亡によって帰属したものである点に着目すれば、相続財産に含めて相続税体系で処理することが合理的であると認められるので、従来のとおり取り扱うことが適当と考える」、として異次元説の帰結を否定している[30]。ところが、年金に対する課税についての叙述の中では、「被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権は、相続財産として時価により評価し、相続税の課税が行なわれ、さらに相続人がその年金受給権に基づき支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されることになっているところから、二重課税の弊をまぬがれないとの意見がある」として、相続税と所得税の

(28)　税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』(1963年)。
(29)　税制調査会・前注6頁。
(30)　税制調査会・前掲注28、13-14頁。

同一性に根ざした見解を紹介しつつも、「これについては、一般に資産を相続した際相続税が課税され、さらに相続人がその資産を譲渡すれば被相続人の取得価額を基として所得税が課されることと同じ問題であって、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考える」と述べて、異次元説をはっきりと支持している[31]。もっとも、これに続けて、「ただし、相続税の評価において、山林に認められているような被相続人の生存中に発生した所得にかかる所得税相当分を減額する措置を講ずることについて検討するものとする」と述べられており[32]、異次元説の実際上の旗色は悪い。

5　むすびにかえて

かつて述べたことと重複するが、相続税と所得税との関係については、私の立場からは、以下のように整理できる。すなわち、被相続人に対する所得税と相続人に対する所得税との間で漏れや重複がないようにすることは重要であるが、実質的に同一の経済的価値に対して（実質的に見て被相続人に対する）所得税と、相続税の双方が課税されることはむしろ当然にありうる。それゆえ、実質的には被相続人に対する所得税の課税が形式的には相続人に対して行われる場合（所得税法60条1項等）、相続人は同一の経済的価値について相続税を支払った後に所得税をも支払うことになるが、これは被相続人に対する所得課税が繰り延べられたことの帰結であって許容される。また、同一の経済的価値に対して世代ごとに相続税が課されることは、当然である。

しかしながら、実際には、相続税と所得税の関係は、現行法においては必ず

---

(31)　税制調査会・前掲注28、59、61頁。この部分を指摘する論文として、酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）：収入・必要経費を巡る諸問題」税務事例39巻7号55頁（2007年）、58頁。同論文は、異次元説をはっきりと支持する先駆的な業績である。

(32)　篠原・前掲注3は、ここで提案されている措置の導入を主張している。

しも整理されていない。そして、そのことの原因の一つは、1950年前後における両者の関係についての理解の変容及び復旧に際して、実定法上の制度の整備が十分に行われなかったことにある。