

実務研究

日本税務会計学会

5月 月次研究会



大城久仁子〔武蔵野〕

譲渡所得における取得価額の日米比較

— 相続・贈与により取得した場合について —

相続、贈与により取得した資産を譲渡した場合、譲渡所得の計算における取得価額について、アメリカと日本では大きな相違点がある。日本の所得税法においては、被相続人、贈与者の取得価額を引き継ぐが、アメリカでは、相続により取得した資産は相続時の時価により、贈与の場合は原則として贈与者の取得価額を引き継ぐ。なぜ、そのような差異が生じているのか、また、取得価額の違いによってどのような問題点が発生するのかについて検討してみた。

1 相続税と所得税の関係について

相続税は所得税の補完税としての役割があるとする考え方がある。その場合、誰の負担すべき所得税を相続税という別の種類の税法によって補完すると考えるかにより、相続税の性質や課税方法に違いが生ずる。

第一は、被相続人が負担すべきとする考え方である。相続税を、被相続人が生前に稼いだ所得のうち所得税法の不備等の理由から生じた所得税の課税漏れの部分を精算するものであると位置づけている。すなわち、生前に負担しなかった部分の所得税を、死亡時に相続税という別の種類の租税として課すもので、相続税は被相続人に対する所

得た場合は相続時の時価により、贈与の場合は原則として贈与者の取得価額を引き継ぐ。なぜ、そのような差異が生じているのか、また、取得価額の違いによってどのような問題点が発生するのかについて検討してみた。

得た場合は相続時の時価により、贈与の場合は原則として贈与者の取得価額を引き継ぐ。なぜ、そのような差異が生じているのか、また、取得価額の違いによってどのような問題点が発生するのかについて検討してみた。

2 相続税・贈与税の納税義務者と譲渡所得の課税ベースについて

米国においても、連邦贈与税 (federal gift tax) という贈与税制度がある。1924年の連邦贈与税、連邦贈与税の立法当初は、それぞれ別個に算定されていたが、1976年より相続税との一体課税がなされるようになり、相続税の前払いとして位置づけが明確になった。連邦贈与税の納税義務者も贈与者としている。

連邦税法における遺産税、贈与税の納税義務者が、被相続人、贈与者となっていると考え方の背景は、遺産税、贈与税ともその課税の根拠を生前所得の精算

ヤブ勧告により、担税力に応じた公平な課税、遺産分割の促進、富の過度集中の抑制などの理由から遺産取得税方式に改定された。

連邦所得税法、日本の所得税法とも、相続や贈与で取得した財産は、取得の時点で所得税としての課税が行われ、遺産税、相続税という別の税により課税を行い、その後、その財産を処分した時点で相続人及び受贈者自身の所得として課税の対象とするという点では同じである。異なるのは、その取得した財産の取得価額の決定方法で、そのため譲渡所得の課税上、認識すべきキャピタルゲインの範囲も異なってくる。

取得価額は当然にして相続時の時価を引き継ぐべきとなる。しかし、時価引継ぎは被相続人のもとにおける保有期間中の値上がり益 (未実現のキャピタルゲイン) について連邦所得税としての課税の機会を永久に失う。そのため、アメリカにおいても被相続人の取得価額を引き継ぐという改正が何度か提案されたが、遺産税方式を採用し、相続税を所得課税の代替措置であるとしているため、課税済みの財産に対する二重課税の議論が必ず起き、改正には至っていない。

一方連邦贈与税では、受贈者の受贈財産の取得価額は、贈与者の取得価額を引き継ぐ。ただし、同じ取得価額の引継ぎでも、日本の税制と異なる点は、含み益のある財産の贈与を受け、その後その財産を処分して譲渡益が発生したときは、贈与時に贈与者が支払った贈与税のうち値上り益部分に対応する贈与税相当額は譲渡所得の取得価額に計算することができるとである。その根拠は、贈与税の支払を所得税の代替とみなし、所得税の前払いと考えているからである。一方で、譲渡により損失が生ずる場合は、時価を引き継ぐこととし、未実現のキャピタルロスを受贈者側で利用することを規制している。

に求めていくからである。遺産税が、被相続人の蓄積した財産のうち、生前に課税漏れとなっていた部分について所得税を課すものであると位置づけているため、納税義務者は被相続人となる。遺産税を所得課税の枠組みの中で捉えているといえる。従って、遺産の時価が課税ベースとなる。また相続人における取得価額は、相続時の時価となる。なぜなら、相続により取得した財産は相続時に連邦遺産税により時価課税され精算が済んでいるのであるから、その課税済みの財産を相続した相続人にお

3 結びに

以上、相続と贈与に限定し、取得価額の日米比較をしてきた。どちらの方式がよいのかは、租税制度がそれぞれの国において文化や歴史、社会構造などあらゆる面を反映して時代とともに変遷し発達してきたもの

贈与者、それぞれ両者の未実現キャピタルゲインがそれぞれ相続人、受贈者の所得として課税されるため含み益に対する課税漏れという議論は起らない。本来なら相続、贈与の時点で増加益に対して課税すべきところ、取得の時点では所得課税を行わないが、財産を処分する時点で未実現キャピタルゲインを相続人、受贈者自身の所得として課税するもので、課税時期を繰り延べていると見ることができる。ただし、相続税も贈与税も基本的には、取得財産の時価を基礎に課税されるため、日本においても、所得税と相続税の二重課税の問題が議論されたことがある。「みなし譲渡」の制度が法人への遺贈等を除いて廃止され、被相続人の取得価額の引継ぎがされることとなった結果、たとえば、相続直後の相続財産の譲渡があった場合の相続税と譲渡所得税との二重課税の問題である。その調整として取得費加算の制度が用意されているが、この議論への明快な回答とはなっていない。

(参考文献)

- ・伊藤公哉著「アメリカ連邦税制」中央経済社
- ・川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集vol.56
- ・注解所得税法研究会編「注解所得税法」大蔵財務協会
- ・木下和夫・金子宏監修 水野正一編著「資産課税の理論と課題」税務経理協会