

## 【研究ノート】

# 「受益者等課税信託制度上の生前贈与信託」と 「みなし譲渡制度」との関係

大塚 正民

## 目次

### I. はじめに

1. 「受益者等課税信託制度上の生前贈与信託」に関する 3 つの設例
2. 上記各設例の現行資産移転課税制度および現行みなし譲渡制度の下での取扱い
3. 上記各設例に関連する資産移転課税制度の歴史:「資産移転者課税制度」から「当初・資産取得者課税制度」を経て「修正・資産取得者課税制度」へ
4. 上記各設例に関連する「みなし譲渡制度」の歴史:「当初・みなし譲渡制度」から「修正・みなし譲渡制度」を経て「当初・みなし譲渡制度」の一部復活へ
5. 「当初・資産取得者課税制度」および「当初・みなし譲渡制度」の源:シャウプ勧告

### II. シャウプ勧告

1. シャウプ勧告とは
2. シャウプ勧告における「当初・資産取得者課税制度」
3. シャウプ勧告における「当初・みなし譲渡制度」
4. シャウプ勧告における信託に関する記述

### III. 資産移転課税制度の歴史:「資産移転者課税制度」から「当初・資産取得者課税制度」を経て「修正・資産取得者課税制度」へ

- A. 資産移転課税の納税義務者が資産取得者ではなく資産移転者であった時代
1. 旧相続税法典の制定前の旧旧相続税法

典の下での資産移転課税制度

2. 旧相続税法典の制定以後から新相続税法典の制定前までの資産移転課税制度

B. 資産移転課税の納税義務者が資産移転者から資産取得者に変更された以後の時代

3. シャウプ勧告税制—昭和 25 年に制定された新相続税法典上の「当初・資産取得者課税制度」および昭和 25 年に旧所得税法典に追加された「当初・みなし譲渡制度」

4. 新相続税法典の昭和 28 年度改正以後の資産移転課税制度としての「修正・資産取得者課税制度」

5. 旧所得税法典の「当初・みなし譲渡制度」

IV. 「みなし譲渡制度」の歴史:「当初・みなし譲渡制度」から「修正・みなし譲渡制度」を経て「当初・みなし譲渡制度」の一部復活へ

1. 当初・みなし課税制度
2. 修正・みなし譲渡制度
3. 当初・みなし課税制度の一部復活

V. 終わりに

法令略語表:「法典」とは、「A 年度の法律第 X 号法律」として当初制定された「A 法律」が爾後の部分的改正を含めて、最終的に「新法律」によって全面的に改正されるまでの「A 法律の全体」を指す。

旧所得税法典:昭和 22 年法律第 27 号として制定された所得税法の全体

新所得税法典：昭和 40 年法律第 33 号として制定された所得税法の全体  
 旧旧相続税法典：明治 38 年法律第 10 号として制定された相続税法の全体  
 旧相続税法典：昭和 22 年法律第 87 号として制定された相続税法の全体  
 新相続税法典：昭和 25 年法律第 73 号として制定された相続税法の全体  
 旧信託法典：大正 11 年法律第 62 号として制定された信託法の全体  
 新信託法典：平成 18 年法律第 108 号として制定された信託法の全体

甲野三郎個人を受益者とする信託契約を締結し、この有価証券の所有者名義を受託者 Y 会社に無償で移転した。

設例その 3：居住者である甲野太郎が数十年前に 1,000 萬円で購入取得し、現在は 5 億円の価値のある有価証券に関して、信託会社 Z 会社を受託者とし、非居住者（外国人と結婚し夫の本国である外国に居住している非居住者。）である娘甲野花子個人を受益者とする信託契約を締結し、この有価証券の所有者名義を受託者 Z 会社に無償で移転した。

## I. はじめに

### 1. 「受益者等課税信託制度上の生前贈与信託」に関する 3 つの設例

現行（平成 29 年 9 月 30 日現在）の信託課税制度には様々な種類があるが、本稿の対象はもっぱら「受益者等課税信託制度上の生前贈与信託」である。すなわち、以下の 3 つの設例は、いずれも現行（平成 29 年 9 月 30 日現在）の新相続税法典第 9 条の 2 第 1 項に規定する「受益者等課税信託制度上の生前贈与信託」の設例である。

設例その 1：居住者である甲野太郎が数十年前に 1,000 萬円で購入取得し、現在は 5 億円の価値のある有価証券に関して、信託会社 X 会社を受託者とし、息子甲野次郎が 100% の株式を保有する甲野株式会社を受益者とする信託契約を締結し、この有価証券の所有者名義を受託者 X 会社に無償で移転した。

設例その 2：居住者である甲野太郎が数十年前に 1,000 萬円で購入取得し、現在は 5 億円の価値のある有価証券に関して、信託会社 Y 会社を受託者とし、居住者である息子

### 2. 上記各設例の現行資産移転課税制度および現行みなし譲渡制度の下での取扱い

設例その 1：資産移転課税の納税義務者が資産移転者ではなく資産取得者となっている現行資産移転課税制度の下では、受益者（受贈者）である甲野株式会社にとっては、この有価証券の時価 5 億円が受贈益となり、法人税法第 12 条第 1 項の規定により法人税の課税対象となる。加えて、現行みなし譲渡制度の下では、委託者（贈与者）である甲野太郎に 4 億 9,000 萬円の譲渡所得が生じ、所得税の課税対象となる。受益者（受贈者）甲野株式会社の 5 億円の受贈益の課税問題は、現行資産移転課税制度の下では当然の結論だが、委託者（贈与者）甲野太郎の 4 億 9,000 萬円の譲渡所得の課税問題は容易に理解できる問題とは言えないだろう。まさに現行みなし譲渡制度の下での問題なのである。すなわち、現行の新所得税法典第 67 条の 3 第 3 項は、「信託の委託者〔甲野太郎〕がその有する資産〔有価証券〕を信託した場合において、当該信託の受益者等となるもの（法人に限る。〔甲野株式会社〕）が適正な対価を負担せずに受益者等となる者であるときは、当該資産を信託した時において、当該信託の委託者〔甲野太郎〕から当該信託の受益者等となる者〔甲野株式

会社] に対して贈与により当該信託に関する権利に係る資産〔有価証券〕の移転が行われたものとして、当該信託の委託者〔甲野太郎〕の各年分の各種所得〔譲渡所得〕の金額を計算するものとする。」と規定し、現行の新所得税法典基本通達 67 の 3-1 (受益者等課税信託の委託者がその有する資産を信託した場合の譲渡所得の収入金額等) によれば、「(1) 当該法人〔甲野株式会社〕が対価を負担せずに受益者等課税信託の受益者等となる者であるときは、〔新所得税〕法典第 59 条第 1 項の規定により、当該資産を信託した時における価額に相当する金額を収入金額として当該委託者〔甲野太郎〕の譲渡所得の金額を計算する。」とされているところである。

設例その 2 : 資産移転課税の納税義務者が資産移転者ではなく資産取得者となっている現行資産課税制度の下では、受益者(受贈者)である甲野三郎個人にとっては、この有価証券の時価 5 億円が受贈益となり、新相続税法典第 1 条の 4 第 1 項第 1 号、同法典第 2 条の 2 第 1 項および同法典第 9 条の 2 第 1 項の規定により贈与税の課税対象となる。しかし、現行みなし譲渡制度の下では、設例その 1 の場合とは異なって、この設例その 2 の場合には、委託者(贈与者)甲野太郎に 4 億 9,000 万円の譲渡所得が生じない。なぜなら、受益者(受贈者)甲野三郎個人が居住者であることから、委託者(贈与者)甲野太郎には新所得税法典第 59 条第 1 項の規定の適用も同法典第 60 条の 3 第 1 項の適用もないからである。ただし、受益者(受贈者)甲野三郎には新所得税法典第 60 条第 1 項の適用があり、委託者(贈与者)甲野太郎の取得価額 1,000 万円を受益者(受贈者)甲野三郎が引継ぐことになる。

設例その 3 : 資産移転課税の納税義務者が資産移転者ではなく資産取得者となっている現行資産課税制度の下では、受益者(受贈者)である甲野花子個人にとっては、この有価証

券の時価 5 億円が受贈益となり、新相続税法典第 1 条の 4 第 1 項第 2 号、同法典第 2 条の 2 第 1 項および同法典第 9 条の 2 第 1 項の規定により贈与税の課税対象となる。加えて、現行みなし譲渡制度の下では、委託者(贈与者)甲野太郎に 4 億 9,000 万円の譲渡所得が生じ、所得税の課税対象となる。新相続税法典第 1 条の 4 第 1 項第 2 号および同法典第 2 条の 2 第 1 項に規定する「いわゆる非居住無制限納税義務者」である受益者(受贈者)甲野花子の 5 億円の受贈益の課税問題は容易に理解できる問題だが、委託者(贈与者)甲野太郎の 4 億 9,000 万円の譲渡所得の問題は容易に理解できる問題とは言えないだろう。この問題もまた現行の新所得税法典の下での取扱いとしての大問題なのである。すなわち、現行の新所得税法典第 60 条の 3 第 1 項の規定が、「居住者〔甲野太郎〕の有する有価証券等が贈与等により非居住者〔甲野花子〕に移転した場合には、その居住者〔甲野太郎〕の譲渡所得の金額の計算については、その贈与等の時に、その時における価額に相当する金額により、当該有価証券等の譲渡があったものとみなす。」と規定しているからである。

### 3. 上記各設例に関連する資産移転課税制度の歴史:「資産移転者課税制度」から「当初・資産取得者課税制度」を経て「修正・資産取得者課税制度」へ

後にⅢにおいて詳述するが、日本の資産移転課税制度は、もともと資産移転者を納税義務者とする「資産移転者課税制度」であった。例えば「贈与税」の納税義務者は「贈与者」であった。ところが、この伝統的な「資産移転者課税制度」は昭和 25 年に資産取得者を納税義務者とする「資産取得者課税制度」に変更された。ただし、「当初・資産取得者課税制度」には「贈与税」が存在しなかったが、昭和 28 年に「贈与税」が復活し、「受贈者」が納税義務者となった「修正・資産取得者課税

制度」が成立し、今日に至っている。

#### 4. 上記各設例に関連する「みなし譲渡制度」の歴史：「当初・みなし譲渡制度」から「修正・みなし譲渡制度」を経て「当初・みなし譲渡制度」の一部復活へ

後にIVにおいて詳述するが、昭和25年に創設された「当初・みなし譲渡制度」は、「受贈者」が「法人」であるか「個人」であるかを区別せず、かつ、「移転資産」が「有価証券以外の資産」であっても、「贈与者」に適用されたが、逐次の修正の結果、「修正・みなし譲渡制度」に結実した。すなわち、昭和48年の新所得税法典改正により、原則は、受贈者が「個人」の場合には、いわば課税繰延べ措置としての「取得価額の引継ぎ制度」を受贈者に適用し、即時課税措置としての「みなし譲渡制度」は受贈者が「法人」である場合などの例外的限定的場合にのみ贈与者に適用されることになったのである。ところが、平成27年の新所得税法典改正により、「新規・みなし譲渡制度」として「当初・みなし譲渡制度」の一部が復活した。すなわち、受贈者が「個人」であっても「非居住者」であること、かつ、「移転資産」が「有価証券等」であることを条件として、贈与者である「居住者」に対し即時課税措置としての「みなし譲渡制度」を適用することとなったのである。

#### 5. 「当初・資産取得者課税制度」および「当初・みなし譲渡制度」の源：シャープ勧告

下記IIにおいて詳述するが、「当初・資産取得者課税制度」および「当初・みなし譲渡制度」の源はいずれもシャープ勧告である。昭和25年に旧相続税法典が新相続税法典に全面改正され、資産移転課税の納税義務者が資産移転者から資産取得者に変更されたのはシャープ勧告に基づいての立法であったし、「当初・みなし譲渡制度」は、シャープ勧告に基づいて昭和25年に創設された制度である。す

なわち、当時の所得税法典であった旧所得税法典に新しく第5条の2第1項の規定が追加されたのである。

## II. シャープ勧告

### 1. シャープ勧告とは

Carl S. Shoup を団長とし、Howard R. Bowen, Jerome B. Cohen, Roland F. Hatfield, Stanley S. Surrey, William C. Vickrey, William C. Warren を構成員とする「シャープ使節団」は、昭和24年5月10日に来日し、約4ヶ月にわたる日本税制調査の結果を「日本税制報告書」にまとめた。これがいわゆるシャープ勧告である<sup>(1)</sup>。

シャープ勧告は、戦後日本の租税体系の原点に位置している、といわれ<sup>(2)</sup>、およそ日本の税制を研究する者にとって必読の古典的文献とされている<sup>(3)</sup>。

### 2. シャープ勧告における「当初・資産取得者課税制度」

シャープ勧告の中の「資産取得者課税制度」に関連する主要部分は、次のとおりである<sup>(4)</sup>。

「相続および贈与税は、贈与と遺産の受領者に対する累積的取得税に取り換えられるべきである。」この勧告に基づきこれまでの伝統的な「資産移転者課税制度」は昭和25年に資産取得者を納税義務者とする「資産取得者課税制度」に変更された。ただし、「当初・資産取得者課税制度」には「贈与税」が存在しなかったが、昭和28年に「贈与税」が復活し、「受贈者」が納税義務者となった「修正・資産取得者課税制度」が成立し、今日に至っている。

### 3. シャープ勧告における「当初・みなし譲渡制度」

シャープ勧告の中の「みなし譲渡制度」に

関連する主要部分は、次のとおりである<sup>(5)</sup>。

「譲渡所得（キャピタル・ゲイン）および損失（キャピタル・ロス）に関するわれわれの勧告で重要な1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または損失は、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。このことは、所得税を何代にもわたってずるに遅らせることを防止する上において重要である<sup>(6)</sup>。」この勧告はほぼそのまま当時の所得税法典であった旧所得税法典に取り入れられた。すなわち、新しく第5条の2第1項として、次のような規定が加えられたのである。

「第5条の2第1項 相続、遺贈または贈与に因り第9条第1項第7号または第8号に規定する資産の移転があった場合においては、相続、遺贈または贈与の時において、その時の価額により、同項第7号または第8号に規定する資産の譲渡があったものとみなして、この法律を適用する。」

#### 4. シャウプ勧告における信託に関する記述

シャウプ勧告においては、当時の日本の税制に対する様々な勧告がなされているが、「日本の信託課税制度」に関連するのは、次のような簡単な記述のみである<sup>(7)</sup>。「さらに、妻に対する遺産を軽く課税すれば、財産を妻でなくして、信託に付して子供に残すことにより税を軽減しようとする手の混んだ信託の工夫をする必要がなくなる。日本は未だ信託の方法は余り進んでおらず、かかる傾向を税からの刺激によって人工的に助長する理由はない。」

繰り返すが、「当初・資産取得者課税制度」および「当初・みなし譲渡制度」の源はいずれもシャウプ勧告である。昭和25年に旧相続税法典が新相続税法典に衣替えし、資産移転課税の納税義務者が資産移転者から資産取得

者に変更されたのはシャウプ勧告に基づいての立法であったし、「当初・みなし譲渡制度」は、シャウプ勧告に基づいて昭和25年に創設された制度である。

しかしながら、上記の信託に関連する簡単な記述は、「当初・資産取得者課税制度」と「信託」との関係にはいささか関連するものの、「当初・みなし譲渡制度」と「信託」との関係には関連しない。したがって、シャウプ勧告が、「当初・みなし譲渡制度」と「信託」との関係をどのように考えていたのかは、現在のところ不明という外はない。とくに、本稿の対象である「受益者等課税信託制度上の生前贈与信託」の場合、資産移転課税（法人税・贈与税）の納税義務者としての資産取得者（受贈者＝受益者）が法人税・贈与税課税に服する、と同時に「みなし譲渡制度」上の納税義務者としての資産移転者（贈与者＝委託者）が所得税課税にも服する、という事態をどのように考えていたかは、現在のところ、全く不明である<sup>(8)</sup>。もっとも「日本は未だ信託の方法は余り進んでおらず」との認識の下、このような事態は想定外だったろうと想像される。加えて、当時の日本側の関係者達も「シャウプ勧告に基づいて、みなし譲渡の規定が設けられたとき〔昭和25年〕、税制専門家もその規定の意味をいぶかり、実際の行政面でも徴税当局が納税者の納得を得ることが容易でなく、この規定は、累次の改正でその適用範囲は縮小の一途を辿ってきた。」と約25年後の昭和50年に回顧しているように<sup>(9)</sup>、そもそも「みなし譲渡制度」は、日本側の関係者達の理解不足もあって、当初実際には旨く稼働していなかったとも考えられる。

ところが、「税法においては、進化する動物の場合のように、その主要な特徴は発生初期の遺伝子によって決定される」という Clark の命題<sup>(10)</sup>を実証するかのように、「シャウプ勧告の遺伝子」は、その後の日本の税法に残存し、さまざまな現象を惹起して来ている。

例えば、「シャープ勧告の遺伝子」としての「当初・資産取得者課税制度」は「修正・資産取得者課税制度」として残存している。同じく「シャープ勧告の遺伝子」としての「当初・みなし譲渡制度」は、日本の関係者達の理解が深まるとともに稼働も本格化し、「当初・みなし譲渡制度」を一部修正した「修正・みなし譲渡制度」として新所得税法典第 59 条第 1 項(=「当初・みなし譲渡制度」そのままの「即時課税制度」)という実定法規および新所得税法典第 60 条第 1 項(「当初・みなし譲渡制度」を緩和した「課税繰延べ制度」としての「取得価額の引継ぎ制度」)という実定法規の形で残存している。しかも遂には「新規・みなし譲渡制度」として新所得税法典第 60 条の 3 第 1 項(=「当初・みなし譲渡制度」の趣旨そのままの「即時課税制度」)という実定法規の形で「一部復活」を遂げているのである。

### Ⅲ. 資産移転課税制度の歴史:「資産移転者課税制度」から「当初・資産取得者課税制度」を経て「修正・資産取得者課税制度」へ

#### A. 資産移転課税の納税義務者が資産取得者ではなく資産移転者であった時代

##### 1. 旧相続税法典の制定前の旧旧相続税法典の下での資産移転課税制度

川口幸彦氏によれば<sup>(11)</sup>、旧相続税法典の制定前の期間(旧旧相続税法典の期間)は、おおよそ 4 期に分かれ、第 1 期は、旧旧相続税法典の制定から旧信託法典の制定前までの期間で、そもそも「実体や実績を伴った信託課税制度」が存在しなかった期間である。第 2 期は、旧信託法典の制定に伴って旧旧相続税法典の改正が大正 11 年に行われてから以後、同じ旧旧相続税法典の大正 15 年の改正前までの期間で、はじめて「実体を伴った信託課税制度」が確立した期間である。第 3 期は、旧

旧相続税法典の大正 15 年の改正以後から昭和 13 年の改正前までの期間である。第 4 期は、旧旧相続税法典の昭和 13 年の改正以後から旧相続税法典の制定前までの期間である。注意すべきことは、この期間はすべて資産移転課税の納税義務者が資産取得者ではなく資産移転者であったことである。

##### 2. 旧相続税法典の制定以後から新相続税法典の制定前までの資産移転課税制度

同じく川口幸彦氏によれば<sup>(12)</sup>、日本国憲法の制定に伴い、民法が改正され、家督相続の制度が廃止されたことに伴い、旧旧相続税法典が旧相続税法典に衣替えした。旧相続税法典でも、資産移転課税の納税義務者が資産取得者ではなく資産移転者であるという課税体系は改められることはなかったが、相続税の課税が遺産相続税課税のみとなり、従来のように贈与があった場合に、相続が開始したものとみなして課税するのを改め、相続税の補完税として、贈与税の制度が導入された。ただし、贈与税の課税においては、受贈者ではなく、贈与者に納税義務が課されることとなっていた。つまり、この期間も資産移転課税の納税義務者が資産取得者ではなく資産移転者であったことである。

#### B. 資産移転課税の納税義務者が資産移転者から資産取得者に変更された後の時代

##### 3. シャープ勧告税制—昭和 25 年に制定された新相続税法典上の「当初・資産取得者課税制度」および昭和 25 年に旧所得税法典に追加された「当初・みなし譲渡制度」

すでに指摘したように、「当初・資産取得者課税制度」および「当初・みなし譲渡制度」の源はいずれもシャープ勧告である。昭和 25 年に旧相続税法典が新相続税法典に全面改正され、資産移転課税の納税義務者が資産移転者から資産取得者に変更されたのはシャープ勧告に基づいての立法であったし、「当初・みなし譲渡制度」は、シャープ勧告に基づいて

昭和 25 年に創設された制度である。

#### 4. 新相続税法典の昭和 28 年度改正以後の資産移転課税制度としての「修正・資産取得者課税制度」

まず「当初・資産取得者課税制度」であるが、中野伸也氏によれば<sup>(13)</sup>、昭和 25 年に旧相続税法典が新相続税法典に全面改正され、資産移転課税の納税義務者が資産移転者から資産取得者に変更されたが、その際に贈与税を廃止し、資産取得者ごとの一生を通ずる累積課税制度が採用された。この「当初・資産取得者課税制度」は、資産取得者の度重なる住所変更への対応や書類の保存など執行上の難点などを考慮し、昭和 28 年の改正によって廃止されることになり、その代わりに、相続によって取得した資産については相続時に相続税を課税し、贈与によって取得した資産については 1 年間分を合算して贈与税を課税することとし、再び相続税および贈与税の二本立てとなった。これが現行の「修正・資産取得者課税制度」である。

#### 5. 旧所得税法典の「当初・みなし譲渡制度」

下記Ⅳにおいて詳述するが、「当初・みなし譲渡制度」は、当時の所得税法典であった旧所得税法典に新しく第 5 条の 2 第 1 項が追加されたのであるが、ここで注意すべきは、この「当初・みなし譲渡制度」が適用されるのは、「資産一般（有価証券に限らない。）」であり、「資産取得者一般（法人に限らず個人も含まれる。）」であったことである。

### Ⅳ. 「みなし譲渡制度」の歴史：「当初・みなし譲渡制度」から「修正・みなし譲渡制度」を経て「当初・みなし譲渡制度」の一部復活へ

#### 1. 当初みなし譲渡制度

「当初・みなし譲渡制度」は、創設後 2 年を経た昭和 27 年から徐々に「修正」され、昭

和 48 年法律第 8 号による改正後の新所得税法典第 59 条および第 60 条に結実した。これらの 2 つの条文規定は、現行の第 59 条と第 60 条の規定と同一である<sup>(14)</sup>。

#### 2. 修正・みなし譲渡制度

昭和 25 年の導入から昭和 48 年の根本的改正までに、「みなし譲渡制度」はめまぐるしく改正を重ねた。これらの改正の中の最たるものが「当初・みなし譲渡制度」の適用が資産取得者としての受贈者が法人である場合など極めて限定的な場合に限られたことである。これが現行の第 59 条第 1 項第 1 号の「贈与（法人に対するものに限る。）」の趣旨であって、いわば「限定・即時課税制度」と言うべきものである。本稿の設例その 1 は、この「修正・みなし譲渡制度」としての「限定・即時課税制度」の適用例であるが、実定法上はあくまでも「限定・即時課税制度」が「受益者等課税信託」に適用されることを確認した現行の新所得税法典第 67 条の 3 第 1 項の適用例と理解すべきである。この点を明確にしたのが、新所得税法典基本通達 67 の 3-1 である。この 67 の 3-1 は平成 19 年 6 月 22 日課資 3-5 により追加されたもので、「〔所得税〕法第 67 条の 3 第 3 項の規定の適用に関しては、次の点に留意する。」として、受益者等課税信託の受益者が法人である場合には、所得税法第 59 条第 1 項の適用がある旨を確認している。

そして資産取得者としての受贈者が「法人」ではなく「個人」である場合には、「当初・みなし譲渡制度」としての「即時課税制度」を適用せず、代償的措置として「修正・みなし譲渡制度」としての「取得価額の引継ぎ制度」を適用することとしたのである。これが現行の第 60 条第 1 項である。本稿の設例その 2 は、この「修正・みなし譲渡制度」としての「取得価額の引継ぎ制度」の適用例である。つまり、資産が無償移転された場合、その時まで

にその資産につき生じていた利得または損失は、その資産移転者のその年の所得税申告書に計上するという「即時課税制度」ではなく、無償で資産を取得した者がその資産移転者の地位を引継ぐという制度である。この「取得価額の引継ぎ制度」に関しては特別の通達がある。すなわち、新所得税法典基本通達 60-1 である。この 60-1 は昭和 49 年 6 月 27 日直所 2-23 により追加されたもので、「〔新所得税〕法典第 60 条の規定は、昭和 48 年 1 月 1 日以後に贈与、相続もしくは遺贈または低額譲渡により取得した資産について適用され、昭和 47 年 12 月 31 日以前に贈与、相続もしくは遺贈または低額譲渡により取得した資産については、新所得税法典の一部を改正する法律（昭和 48 年法律第 8 号）による改正前の新所得税法典または旧所得税法典（昭和 22 年法律第 27 号をいう。）の規定が適用されることに留意する。」とした上で、注として「贈与等の時期に応じ、従前の法律の規定を示すと表 4 のようになる。」として、表 4 が添付されている。

### 3. 「当初・みなし譲渡制度」の一部復活

現行の新所得税法典の下では、通常の贈与の場合、受贈者としての資産取得者が「法人」であれば、贈与者としての個人に対して「修正・みなし譲渡制度」としての「限定・即時課税制度」が適用されるという形で、新所得税法典第 59 条第 1 項が適用される。この趣旨が信託にも適用されることを確認しているのが新所得税法典第 67 条の 3 第 3 項である。本稿の設例その 1 の事態がこの例である。

また現行の新所得税法典の下では、通常の贈与の場合、受贈者としての資産取得者が「個人」であれば、「修正・みなし譲渡制度」としての「限定・即時課税制度」は適用されず、「修正・みなし譲渡制度」としての「取得価額の引継ぎ制度」が適用されるという形で、新所得税法典第 60 条第 1 項が適用される。本

稿の設例その 2 の事態がこの例である。

ところが本稿の上記設例その 3 の事態のように、通常の贈与の受贈者としての資産取得者が「個人」であっても、その個人が「非居住者」であって、かつ、移転資産が「有価証券」であれば、新所得税法典第 60 条の 3 第 1 項の適用がある<sup>(15)</sup>。この事態は、受贈者が法人・個人を問わず、かつ、移転資産が有価証券に限らなかった「当初・みなし譲渡制度」の下では当然の事態であったが、現行の「修正・みなし譲渡制度」としての「限定・即時課税制度」の下では考えられない事態である。

新所得税法典第 60 条の 3 は、平成 27 年法律第 9 号による新所得税法典の改正によって新設された規定である。目的とするところは、経済の国際化に伴う課税の強化であった。すなわち、贈与税に関して言えば、平成 12 年および平成 25 年の新相続法典の改正によって、いわゆる「非居住無制限納税義務者」を創出して、受贈者としての非居住者に対する贈与税課税を強化したのであるが、本稿の設例その 3 のような場合には、「修正・みなし譲渡制度」としての「取得価額の引継ぎ制度」が適用されるので、そのままでは、贈与者としての甲野太郎の「未実現のキャピタル・ゲイン<sup>(16)</sup>」に対する課税はできない。そこで今や「みなし譲渡制度」を完全に把握するに至った日本の課税当局は、ここに「シャープ勧告の遺伝子」としての「当初・みなし譲渡制度」の一部を「新規・みなし譲渡制度」として復活させたのである。注意すべき点が 3 つある。第 1 点は、この「新規・みなし譲渡制度」は「即時課税制度」ではあるが、現行の「修正・みなし譲渡制度」としての「限定・即時課税制度」ではない。つまり、新所得税法典第 60 条の 3 第 1 項は、新所得税法典第 59 条および第 60 条とは別個の制度であること。第 2 点は、この即時課税制度は受贈者が「非居住者」の場合に限られること。第 3 点は、この即時課税制度は受贈された資産が「有価証券等」の



場合に限られること。

## V. 終わりに

以上見てきたように、「受益者等課税信託制度上の生前贈与信託」と「みなし譲渡制度」との関係は、実に複雑な歴史的経緯を辿ってきている。最後に要約すれば、次のような結論になろう。すなわち、「シャープ勧告に基づいて、〔昭和25年に〕みなし譲渡の規定が設けられたとき、税制専門家もその規定の意味をいぶかり、実際の行政面でも徴税当局が納税者の納得を得ることが容易でなく、この規定は、累次の改正でその適用範囲は縮小の一途を辿ってきた。」と制度創設から約25年を経た昭和50年頃に回顧されていた「みなし譲渡制度」は<sup>(17)</sup>、制度創設から約60年超を経た今や、これを完全に把握するに至った日本の課税当局が、ここに「シャープ勧告の遺伝子」としての「当初・みなし譲渡制度」の一部を「新規・みなし譲渡制度」として復活させたのである。しかしながら、「当初・みなし

譲渡制度」が「税制専門家」によって完全に理解されたとしても、「実際の行政面でも徴税当局が納税者の納得を得ることは容易でない状態」は、制度創設から約60年超を経た今日でも相変わらずのようである。いわんや、「新規・みなし譲渡制度」が本稿の設例その3のような事態に適用されることを「納税者が納得」することは容易ではないだろう。もっとも、設例その1のような事態については、新所得税法典第59条第1項の「修正・みなし譲渡制度」としての「限定・即時課税制度」が「受益者等課税信託」に適用されることを確認した新所得税法典67条の3第3項が存在し、かつ、この実定法規定の存在について、平成19年に「新所得税法典基本通達67の3-1」という留意通達が出ているが、設例その3のような事態については、新所得税法典第60条の3第3項の「新規・みなし譲渡制度」が「受益者等課税信託」に適用されることを確認した実定法規定は存在しないし、「確認した実定法規定が存在しなくとも当然に適用される趣旨」の留意通達も出ていないようである。

### (注記)

(1) 使節団は、昭和24年8月26日に勧告文の作成を完了し、同年9月15日にマッカーサー元帥より吉田茂首相に宛てたシャープ勧告が伝達された。同日、総司令部渉外局から「シャープ使節団日本税制報告書」として勧告本文が発表され、ついで10月3日に、その「付録」が発表された。なお、使節団は、翌昭和25年7月3日に再度来日し、さきの勧告後1年の経過に徴して、「シャープ使節団第2次日本税制報告書」を作成し、同年9月21日にこれを発表した。ただし、この第2次の構成員は、団長 Shoup の外は、Surrey, Vickrey, Warren のみであった。以下において「シャープ勧告」という場合、とくに断らない限り、すべて第1次の日本税制報告書を指す。シャープ勧告(第1

次)は、本文2編14章、付録2編4章から成る。正本は、英文原文および日本語訳を左右の頁に対照させたタイプ印刷写真版の4冊(巻I, II, III, IV)から成る。ただし、本稿で引用する「シャープ勧告」の日本語訳文は、すべて2000年(平成12年)10月1日に「全国青色申告会総連合が「青色申告制度施行・青色申告会結成50周年記念出版」として発行した「シャープ使節団日本税制報告書」による。以下、「シャープ使節団日本税制報告書・・・頁」という形で引用する。

(2) 林健久「シャープ勧告と税制改革」東京大学社会科学研究所編『戦後改革7 経済改革』(昭和49年)205頁。

(3) 鈴木武雄「現代日本財政史下巻第1」(昭和35年)248頁。

- (4) シャープ使節団日本税制報告書 77 頁
- (5) 大塚正民「キャピタル・ゲイン課税制度」(平成 19 年) 171 頁。
- (6) シャープ使節団日本税制報告書 46 頁。
- (7) シャープ使節団日本税制報告書 75 頁。
- (8) ただし、上記注(6)で引用した「当初・みなし譲渡制度」に関する「シャープ勧告の文章」には、次のような文章が続いていることに留意すべきである。「財産のうちの譲渡利得(キャピタル・ゲイン)的要素に対しても贈与税や相続税が課せられるのではないかなどということは全然答えになっていない。贈与税や相続税も財産に対して課されるのであるが、それは、譲渡所得(キャピタル・ゲイン)的要素のない財産—たとえば現金—に対してなのである。」
- (9) 植松守雄「低額譲渡をめぐる税法上の諸問題」税務弘報昭和 50 年 4 月号 18 頁。
- (10) Robert Charles Clark, *The Morphogenesis of Subchapter C: An Essay in Statutory Evolution and Reform*, 87 *Yale L. J.* 90 (1977).
- (11) 川口幸彦「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」税務大学校論叢第 57 号(2008 年) 299 頁以下。
- (12) 川口幸彦「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」税務大学校論叢第 57 号(2008 年) 311 頁以下。
- (13) 中野伸也「相続税課税方式の今日的あり方」租税資料館賞受賞論文集第 21 回(2012 年) 下巻 23 頁以下。
- (14) 大塚正民「キャピタル・ゲイン課税制度」(平成 19 年) 174 頁。
- (15) ただし、本稿の設例その 1 の場合のように、新所得税法典第 59 条第 1 項が「信託」にも適用されることを確認する新所得税法典第 67 条の 3 第 1 項のような規定あるいは新所得税法典基本通達 67 の 3-1 のような留意通達は、新所得税法典第 60 条の 3 第 1 項には存在しない。
- (16) 上記注(6)のシャープ勧告の表現を借りれば、「生前中・・・資産が無償移転された場合、その時までその資産につき生じた利得」である。
- (17) 上記注(9)を参照。