

## 質問 2. 日本の税法上の二重課税

### ① 各税法のうち、または税法間の二重課税

回答：国際部員 神原 幸夫

#### (1) 韓国の投資・共生協力促進税制と日本の類似する制度

##### 1. (日本で知り得る) 韓国の現状

現行では自己資本 500 億ウォンを超過する法人および相互出資制限企業グループに所属する法人に対して投資、貸金、共生協力等に使用されず留保されている所得に対して 20%を課税する「投資・共生協力促進税制」(法人留保金課税制度)をおいていたが、適用対象を相互出資制限企業グループに所属する法人に縮小し、適用期限が 2025 年末に延長された。

##### 2. 日本の留保金課税制度

日本の留保金課税は、同族関係者 1 グループで株式等の 50%を超えて保有している会社(特定同族会社)が、内部留保した金額に対して、追加的に課税される制度。

2006 年度の税制改正で、同族会社の留保金課税について対象となる法人の限定(資本金等の額が 1 億円以下の同族会社は適用除外)、留保控除額の大幅な引き上げ(年 2,000 万円等)により、中小企業に不可欠な内部留保の充実が図られるよう配慮された。留保金課税が適用される法人は、従来「同族会社」(3 グループ以下の株主等で持株割合が 50%を超える法人)だったが、この改正では上記「特定同族会社」に限定された。同族会社の留保金額に対する税額は、原則として、次のように計算する。

|  |       |                 |                     |     |             |
|--|-------|-----------------|---------------------|-----|-------------|
| 留保金課税額 = [ 所得等 - ( 配当等 + 法人税等 ) - 留保控除額 ] × 特別税率 |       |                 |                     |     |             |
| 所得等  | 留保金額  | ⇒               | 課税留保金額              | ×   | 特別税率<br>(注) |
|  |       |                 | 留保控除額               |     |             |
|  | 法人税等  | -----           | 当期の所得に対する法人税額及び住民税額 |     |             |
| 配当等  | ----- | 配当等のように社外に流出した額 |                     |     |             |
| (注) 特別税率   |       |                 |                     |     |             |
| 課税留保金額   |       |                 |                     | 税率  |             |
| 年3,000万円以下の金額                                    |       |                 |                     | 10% |             |
| 年3,000万円超年1億円以下の金額                               |       |                 |                     | 15% |             |
| 年1億円を超える金額                                       |       |                 |                     | 20% |             |
| 留保金額税の対象となる特定同族会社の判定基準                           |       |                 |                     |     |             |
| ①判定する会社の発行済株式総数から、その会社が保有する自己株式を除く。              |       |                 |                     |     |             |
| ②自己株式を保有する判定会社を除いた上位1位の株式等で判断する。                 |       |                 |                     |     |             |

## (2) 韓国の総合不動産税制と日本の類似する制度

### 1. (日本で知り得る) 韓国の現状

韓国メディアの韓国経済新聞によると、政府が2021年に入って複数住宅保有者と法人の「総合不動産税」を大幅に強化したため、同年の複数住宅保有者の総合不動産税率は0.6～3.2%から1.2～6.0%に上がった。また、法人は6億ウォン(約5,800万円)の基本控除課税標準とは関係なく、複数住宅保有者なら最高税率の6.0%を納めなければならなくなっている。

### 2. 日本の土地重課制度

日本で韓国の「総合不動産税」に相当するものとして土地重課制度がある。日本の土地重課とは、土地の譲渡益に対する課税を特別に重くする制度で、当時の地価の高騰を背景として、土地投機の抑制を図る目的で1973年に創設された。

土地重課制度の内容は次の通りである。

(i) 個人の不動産業者等が短期所有(5年以下)の土地を譲渡した場合の事業所得等に対して、譲渡益の52%(所得税40%、住民税12%)等を課す。(現行:所得税30.63%、住民税9%)

(ii) 法人の土地譲渡益に対する税率を、短期所有(5年以下)の土地について10%、長期所有(5年超)の土地について5%を上乗せする。

しかしながら、この土地重課制度は土地投機抑制の必要性がなくなったこと、土地取引の活性化・有効利用を図る観点から、1998年1月1日から2026年3月31日まで適用が停止されることが決定していて、土地譲渡益に税額は生じないが現時点では制度としては残っている。

## (3) その他日本の二重課税の典型例

日本の法人税法上、使途秘匿金(法人がした金銭の支出のうち、相当の理由がなく、その相手先の氏名等を当該法人の帳簿書類に記載していないもの)の支出があった場合、その全額を損金不算入するだけでなく、その使途秘匿金の支出額に対して40%の追加課税(地方税を合わせると支出額の約87%)が行われる「使途秘匿金の支出に対する課税の特例制度」がある。

## ② 二重課税に対する認識と調整（判例を中心に）

回答：国際部員 大槻 いづみ

### 判例 1. 【相続前に発生したキャピタルゲインについて】

被相続人の保有期間についてのキャピタルゲインの所得税の課税と相続人に対する相続税の課税は二重課税ではないとした事例

相続税法の対象は相続開始時における価額に相当する経済的価値であり、キャピタルゲインも含むものとなるが、所得税法は相続財産のキャピタルゲインにつき、相続時には課税を繰り延べ、相続後に生じたキャピタルゲインと合わせて一括課税することとしている（所得税法第 60 条（取得費の引継ぎ規定））。

このことから、被相続人の保有資産のキャピタルゲインについては、相続税の課税対象となることとは別に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ものといえ、判例 2 とは事案を異にしていると判示した。

相続人は控訴したが、高裁で棄却された。

<参考文献>

古谷勇二「税務大学論叢第 90 号」相続税と所得税の二重課税について－相続税と譲渡所得における二重課税を中止として－2017 年（平成 29 年）6 月

### 判例 2 【長崎年金訴訟／特約年金の相続税と所得税の二重課税を取消し】

被相続人の配偶者（納税者・原告）が受け取った年金受給権について、みなし相続財産（相続税法 3 条 1 項 1 号）に該当するものとして相続税が課されたものは、その後受け取る毎年の年金については所得税が課されないとされた事例

本件年金受給権は、被相続人を契約者兼被保険者とし、配偶者を保険金受取人とする生命保険契約に基づくものであり、その保険料は被相続人が払い込んだものであるから、年金の形で受け取る権利であるとしても、みなし相続財産に当たると判示した。

そして、年金受給権に対して相続税を課した上、更に個々の年金に所得税を課税することは、実質的・経済的には同一の資産に関する二重課税となり、非課税所得（所得税法9条1項15号）の趣旨によって許されないとした。

国は控訴し、高裁で原判決取消しとなったが、最高裁では地裁判決を支持した（確定）。

<参考文献>

一般社団法人日税連税法データベース（TAINS） Z 2 5 6 - 1 0 5 6 4

Z 2 5 7 - 1 0 8 0 3

Z 2 6 0 - 1 1 4 7 0

本来日本の税法の認識は、判例1に示すものだが、生命保険契約に係る年金受給権に関しては、その特殊性から判例2のように調整された。