

相続税の課税方式に関する一考察

宮 脇 義 男

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 前 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

現行の相続税の課税方式（法定相続分課税方式）は、①遺産分割の習慣が定着していない状況下では、税務執行上、仮装分割などを防止することが困難であること、②分割容易な遺産と困難な遺産（農地、事業用資産等）との税負担が不均衡となること等を考慮して導入されたものであるが、現在においては、導入当時の状況に変化が認められるとの指摘があるほか、相続税の課税ベースや事業承継に係る優遇措置の見直しに関する議論が見られる。本研究は、このような状況の下、我が国相続税の課税方式や計算構造の在り方についての考察を行うものである。

2 研究の概要

（1）平成 20 年度税制改正における議論

政府税制調査会が平成 19 年 11 月に公表した答申「抜本的税制改革に向けた基本的考え方（平成 20 年度答申）」では、相続税・贈与税を巡る近年の議論を踏まえ、地価の下落、経済のストック化、高齢化の進展、公的な社会保障制度の充実等の相続税を巡る環境の変化からすれば、「これまでの改正により大幅に緩和されてきた相続税の負担水準をそのまま放置することは適当ではなく、相続財産に適切な負担を求め、相続税の有する資産再分配機能等の回復を図ることが重要である」と指摘している。次に、相続税の課税方式について、法定相続分課税方式における問題点、すなわち、必ずしも個々の相続人の相続額に応じた課税がなされないこと、一人の相続人の申告漏れにより他の共同相続人にも追徴税額が発生すること、及び事業承継等の各種特例が事業を承継しない他の共同相続人の税負担をも軽減する効果を有し、特例の拡充はこの問題の増幅につながることを指摘した上で、「課税方式のあり方については、・・・、導入当時からの相続の実態の変化や各種特例の整備状況も考慮し、さらに具体的かつ実務的な検討

が必要である」と指摘するとともに、事業承継税制について「課税の公平性等の観点からも許容できる、経済活力の維持のために真に効果的な制度とする必要がある。現行の各種特例を拡充することに関する前述の問題点にも留意しつつ、相続税制全体の見直しの中でさらに検討を進めることが必要である」と指摘している。

また、平成 19 年 12 月 13 日に決定した与党の「平成 20 年度税制改正大綱」では、さらに具体的に、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律案の制定を踏まえ、平成 21 年度の税制改正において、事業の後継者を対象とした取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を創設することを決定したが、この新しい事業承継税制の制度化にあわせ、相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めることを検討するとともに、格差の固定化の防止、老後扶養の社会化への対処等を踏まえ、相続税を総合的に見直すことが表明された。このような与党の決定を受け、財務省原案（平成 20 年度税制改正の大綱（平成 19 年 12 月 19 日））及び政府案（平成 20 年度税制改正の要綱（平成 20 年 1 月 11 日））にも同様の改正案が明示されている。

一方、民主党税制調査会が昨年 12 月 26 日に公表した税制改革大綱（民主党税制改革大綱－納税者の立場に立ち「公平・透明・納得」の税制を築く－）では、相続税について世代間格差縮小の観点からの見直しが必要との観点から、相続税の課税ベースの拡大や税率構造の見直し、事業承継税制の大幅な拡充を提言する一方、相続税の課税方式については、富の一部を社会に還元する考えに立つ遺産課税方式への転換を検討すべきことを表明している。

与党の税制改正大綱における表明は、真に必要な者にのみ事業承継税制の恩典を与えるべきとの方向性が強く働いた結果のように思われる。また、民主党は、課税ベースの拡大等の相続税を巡る方向性は与党とほぼ一致しているにもかかわらず、課税方式については与党と対立する方向性を示していることから、今後、国会などの審議において、相続税の課税方式の在

り方について取り上げられる可能性が充分にあるものと考えられ、今後の議論の動向を注視するとともに、各課税方式の長所及び短所を踏まえつつ、あるべき方向性を模索する必要があるものとする。

2 課題と方向性

今後の相続税の課税方式の検討に当たっては、前記1のように、相続税の課税ベースや事業承継税制に関する検討とセットで行われることとなるが、これは、法定相続分課税方式が導入された昭和33年度の税制改正では課税方式に関する議論が税負担緩和（基礎控除の引上げ、税率緩和）の方向性の中で行われていたのとは逆に、課税ベースの拡大や事業承継への配慮（事業用資産を相続する者のみに優遇措置が講じられるような仕組み）などを同時に実現しつつ検討していくこととなることに留意が必要である。

このような状況の下、政府が検討することとしている遺産取得課税方式へ転換するに当たっては、例えば、次の事項について検討する必要があるものとする。

(1) 基礎控除

法定相続分課税方式の下における現行の相続税の基礎控除の額は、定額控除（5,000万円）と法定相続人比例控除（1,000万円×法定相続人数）との合計額により求められるが、これは課税価格の合計額から直接控除するものであり、分割後の個々の遺産額からそれぞれ控除する仕組みとはなっていない。したがって、現行の比例控除は、個々の納税義務者に対応して適用するという性格を有するものではなく、この点は、法定相続人の数と実際に遺産を取得した者（納税義務者）の数との乖離が大きいほど顕在化することとなる。また、定額控除の存在の結果、相続人1人当たりの基礎控除の額は法定相続人の数に応じて変動することとなる。さらに、現在は制度上の手当てがなされているが、かつては、養子縁組により法定相続人の数を意図的に増やして基礎控除を増額することによる節税策も生じていた。これらの結果、同じ遺産額を相続する場合であっても税額が異なる

場合が生じ、政府税制調査会の平成 20 年度答申における個々の相続人の相続額に応じた課税がなされていないとの批判の原因となっている。

遺産取得課税方式においては、個々の納税義務者ごとに基礎控除の額を設ける必要が生ずるため、上記の問題点を解決することができる。もともと事業承継の円滑化に配慮して設けられた定額控除については、これを廃止することにより、課税ベースの拡大と事業用資産を相続しない者にまで控除の恩典を与えないという両方の要求を満たすことができる。しかし、その結果として、一つの相続において、相続税額が発生する者としいない者とが生じることが考えられる。

(2) 税率

基礎控除の金額や税率について、被相続人と納税義務者との親疎の別によって差異を設けるべきかどうかを検討課題となる。現行制度においても、相続税額の 2 割加算制度（相続 18 条）が存するが、これと同趣旨の制度を基礎控除の額及び税率に差異を設けることにより対応することが考えられる。

一方、贈与税との累積課税の関係では、相続税と贈与税について統一した税率表を設けることも考えられる。

(3) 贈与税

相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めた場合における贈与税の取扱いについて、まず、生前贈与による相続税負担の回避を防止するための機能をどのように仕組むのかを検討する必要がある。すなわち、①現行制度と同じように、相続税とは別に贈与税を課税する仕組みとするのか、②生前贈与と相続とを累積して課税する仕組みとするのか（昭和 25 年度税制改正後の制度）との検討が必要となる。①の場合については、さらに、生前贈与のみの累積課税とすかどうか（累積するとしたら期間に制限を設けるかどうか）、相続開始前の贈与財産を相続財産に加算するかどうか（加算するとしたら何年前までとするかどうか）との選択肢が考えられる。また、②の場合には、生前贈与の都度累積するのか、それとも相続時に一括

して精算するのか、累積期間に制限を設けるのかどうかとの選択肢が考えられる。さらに、①及び②において累積課税の仕組みを設ける場合には、個々の贈与者ごとに課税価格を分けて税率を適用するのか、それとも合算して適用するのかの選択肢が考えられる。累積期間については、アメリカのように無制限とすることは執行上の負担が大きいものと考えられ、執行上の対応可能性から判断する必要がある。

(4) 相続時精算課税制度

前記(3)の累積課税との関係で、現行の相続時精算課税制度は、同一人からの複数の生前贈与をその都度累積するのではなく、相続時に一度にまとめて精算して課税する仕組みとなっているが、これは、現在の法定相続分課税方式の下では、生前贈与の都度累積して課税しても、相続時における相続税の額が確定するまでは、その生前贈与に係る贈与税の額も確定しないこととなるためによる。しかし、遺産取得課税方式に変更した場合には、このような相続税の課税方式に起因する制約はもはや存在しなくなることに留意が必要と考えられる。

また、現行の非課税枠(2,500万円)は、現行の相続税の基礎控除の水準を勘案して設定されたものであるため、相続税における課税ベースの拡大(基礎控除額の縮小)に対応して、見直す必要があるものとする。

(5) 贈与税額控除

現行の相続開始前3年以内に贈与があった場合の相続税額(いわゆる3年加算、相続19条)は、相続等により財産を取得した相続人等のみが対象(生前贈与を受けても相続時に財産を取得しない者は対象外)となるため、3年加算に係る贈与税額控除も当該相続人等しか対象とならない。しかも、仮に、生前贈与に係る贈与税額が相続税額を上回っても、還付が認められていない。一方、相続時精算課税制度の場合は、相続等により財産を取得しない相続人等も対象となり、贈与税額の控除が認められ、しかも、相続時精算課税制度に係る贈与税額が相続税額を上回っている場合(相続税額が存しない場合を含む)は、還付申告が認められる。

両者の相違は、制度趣旨の違いにより一応の説明はできるものと考えられるが、新たな課税方式の下で、今後もこのような相違を残していくべきかどうか検討する必要があるものとする。なお、累積課税方式の下で、相続税と贈与税の控除及び税率を統一すれば、税額の還付が生ずることは想定できないことから、このような問題は存在しなくなるものと考えられる。

(6) 納税地

相続税の納税地は、現行法の本則では、納税義務者とされる相続人や受遺者の住所地とされ（相続 62 条 1 項）、相続税の申告書の提出先もその納税地（住所地）の所轄税務署長とされている（相続 27 条 1 項）。ただし、当分の間の取扱いとして、被相続人の死亡の時ににおける住所地をもって申告すべき相続税に係る納税地とされ（相続附則 3 項）、これにより、相続税の申告書の提出先も被相続人の住所地の所轄税務署長に置き換えられている。これは、遺産取得課税方式が採用された昭和 25 年度の税制改正において、課税上又は納税上の理由を勘案して講じられたものであり、法定相続分課税方式が採用された昭和 33 年度の税制改正においても存置され、現在まで維持されているものである。

法定相続人課税方式においては、自ら取得した相続財産のみでなく、他の相続人等が取得した相続財産の額が自らの税額に影響するため、被相続人の住所地を納税地とし、全ての相続人等に係る申告を一括して行うことには相当の理由が存在していた。遺産取得課税方式に変更した場合においても、執行上の便宜を考えれば引き続き被相続人の住所地とすることが適当との考えもあるが、法定相続分課税方式における上記の事情はもはや存在しなくなることに留意が必要と考えられる。

(7) 連帯納付義務

連帯納付義務（相続 34 条）は、相続税は被相続人の財産に課せられるものであってこれを相続人が連帯して負うべきであるとする遺産課税的な発想からくるものであり、各相続人が取得した財産に対してそれぞれ独立に

課税される遺産取得課税方式の下で連帯納付義務の制度を仕組むことは理論的に難しいとの指摘があり、連帯納付義務を廃止すべきとする主張が存在する。現行の法定相続分課税方式の下では、遺産課税的な要素を有しているため、このような主張を退けることもできるものと考えられるが、遺産取得課税方式に変更する場合には、そのような説明はできなくなり、連帯納付義務を存続させるためには、別の観点からの根拠・必要性を提示することが求められることとなる。

(8) 法人受贈者

現行制度でも生じうるが、遺産取得課税方式においては、遺産の取得者に対してその取得額に応じて課税する仕組みであり、その取得者は相続人や受遺者たる「個人」に限られるため、法人が遺贈により取得した財産は、一律に相続税の対象外（法人税の対象）となる。非営利法人や人格のない社団等に財産を移転することによる相続税逃れを防止する観点からは、別途、そのような法人に対して相続税等を課税する制度（相続 66 条）があり、平成 20 年度の税制改正において、同制度について新たな非営利法人制度の発足に対応した一定の適正化措置が講じられている。ただし、今後、法人設立の態様や剰余金分配の取扱いに見られるように、営利法人と非営利法人との均一化傾向が進むとすれば、今後、非営利法人等に対してのみこのような制度が存することの有効な理由を見出し難くなる状況が考えられる。

なお、遺産課税方式であれば、分割前の遺産全体に課税する以上、遺産取得課税方式のように、遺産の受け手の属性（個人・法人、営利法人・非営利法人）を問うことは基本的に必要とせず、課税上、同様の扱いとなるものとする。

(9) 信託受益権の評価

これも現行制度でも生じうるが、信託の場合、受益権を分割し、例えば、収益受益権と元本受益権とを分割して別々の者が相続した場合、遺産取得課税方式の下では、それぞれの受益権の評価を行う必要性が生じ、財産評価の面で困難な問題を生ずることとなる。今後、新たな信託法の下で民事

信託の活用が促進されれば、なおのこと問題が顕在化することが考えられる。

一方、遺産課税方式であれば、遺産総額を把握すればその分配にまで立ち入らずに課税できるため、信託受益権の評価についても全体を捉えて行うことができ、比較的容易であると考えられる。

(10) 仮装分割への対応

相続税の課税方式が遺産取得課税方式から法定相続分課税方式へ変更された理由の一つとしては、前述のとおり、税務執行上、仮装分割などを防止することが困難であることが挙げられているが、遺産取得課税方式に戻すことにより、仮装分割への対応の是非を再び検討する必要性が生ずることとなる。この点については、遺産分割の習慣が定着していなかった当時とは異なり、相続人の権利意識の高まりや遺産分割の習慣が定着してきているとの指摘により、仮装分割への対応を検討する必要は特にないとの見えもある。しかし、遺産分割の習慣の定着化傾向は、仮装分割による税負担軽減を行うインセンティブが相当程度減殺される法定相続分課税方式を採用したためと考えることもでき、また、近年における累次にわたる相続税の負担緩和により、分割を仮装してまで税負担軽減を図る実質的なインセンティブが更に軽減した結果と見ることもできる。したがって、今後の相続税の課税方式の変更が課税ベースの拡大を伴うことを考慮すると、今後、遺産分割を仮装した相続税回避を誘発する懸念も念頭に置いておく必要がある。

3 結論

仮装分割による相続税回避には、①実際の遺産分割の内容よりも細分化したことを装って申告するもの、②法定相続分よりも少ない者により分割したにもかかわらず未分割として相続税法第55条(未分割遺産に対する課税)を適用し、法定相続分により申告するもの、という大きく二つの類型に分けることができる。

上記①については、仮装分割が判明した時点で、修正申告や更正処分により申告内容を是正することは勿論のことであるが、実際には、遺産分割をやり直したりすることも考えられるところであり、その度に相続税の申告内容を是正していたのでは、制度の安定性を損なうこととなる。また、事実に基づく遺産分割であっても、専ら節税目的で分割を行うことも十分に考えられるところである。したがって、新たな遺産取得課税方式の下においても、遺産分割の形態に対して中立的な仕組み、すなわち、遺産課税的な要素を何らかの形で残しておく必要があるものとする。

また、現行相続税法第 55 条は、遺産分割がされた後でないと相続税の申告ができないこととすると、いつまでも未分割の状態にして相続税の申告を故意に遅らせることが想定されるため、そのような行為に対処するために講じられたものとされる（昭和 25 年度税制改正）。勿論、実際には、相続税回避の意図がなく、親族間で折り合いがつかず結果として未分割の状態となるケースもあるが、上記②のような行為は、この制度を言わば逆手にとって悪用するものであり、このような行為に対する対応が必要となる。したがって、上記②のような行為に対処しつつ、新たな遺産取得課税の実効性を確保する観点から、申告期限までに遺産分割が整っていない財産（未分割遺産）に対しては、その財産全体に対して課税、すなわち、遺産課税方式により課税することが必要となる。

目 次

はじめに	450
第1章 相続税の課税方式の類型	451
第1節 遺産課税方式と遺産取得課税方式	451
第2節 両課税方式の相違点・長短所	452
第3節 贈与税（累積課税制度）の取扱い	453
1 生前贈与を累積して課税する方法	453
2 生前贈与について相続税と別に課税する方法	454
第4節 所得課税との関係	455
第2章 我が国における取扱い・変遷	458
第1節 遺産課税方式の時代	458
1 相続税法の制定	458
2 民法（相続編）の抜本改正に伴う相続税法の全文改正（昭和22年度）	462
第2節 遺産取得課税方式の時代	466
1 シャープ勧告による指摘	466
2 昭和25年度改正における遺産取得課税方式の内容	467
3 一生累積課税の廃止等	471
4 所得課税の改正（みなし譲渡課税の導入）	473
第3節 現行課税方式（法定相続分課税方式）	474
1 法定相続分課税方式導入時における議論及び指摘	474
(1) 臨時税制調査会答申における指摘	474
(2) 税制特別調査会における審議	476
(3) 税制特別調査会答申の内容	479
2 昭和33年度改正における法定相続分課税方式の内容	482
3 その後の改正	490
(1) 取得財産に係る基礎控除の廃止（昭和42年度）	490

(2) 贈与税の3年累積課税制度の廃止（昭和50年度）	490
(3) 法定相続人を含める養子の数の制限（昭和63年12月）	491
(4) 相続時精算課税制度の創設（平成15年度）	491
4 みなし譲渡課税の縮小化	492
第4節 法定相続分課税方式の構造（構成要素）	494
1 税額計算の流れ	494
2 特徴	495
第3章 相続税・贈与税を巡る近年の状況	497
第1節 相続の現状	497
第2節 累次にわたる相続税・贈与税の負担軽減	498
第3節 課税ベース拡大の必要性	502
1 相続税の財源調達機能の低下、経済のストック化等	502
2 少子高齢化社会における相続税の役割	502
第4節 事業承継	503
1 事業承継の円滑化に資する税制上の措置	503
2 会計検査院による指摘	506
3 近年の状況	509
第5節 相続税・贈与税を巡る平成20年度税制改正における議論	512
1 政府税制調査会	512
2 与党（自由民主党・公明党）	513
3 民主党	514
4 相続税の課税方式を巡る与野党の対立	515
第4章 課題と方向性	517
第1節 遺産取得課税方式へ転換するに当たっての課題	517
1 基礎控除	517
2 税率	518
3 贈与税	518

4	相続時精算課税制度	519
5	贈与税額控除	519
6	納税地	520
7	連帯納付義務	521
8	法人受贈者	521
9	信託受益権の評価	522
10	仮装分割への対応	523
	第2節 若干の提言	524
	結びに代えて	526

はじめに

現行の相続税の課税方式（法定相続分課税方式）は、農地、事業用資産等といった分割困難な資産を単独で相続することによる税負担への配慮等から導入されたものであるが、導入から既に 50 年という歳月が経過していることもあり、現在においては、導入当時の状況に変化が認められるとの指摘があるほか、相続税の課税ベースや事業用資産等に係る優遇措置の見直しに関する議論が見られるところである。そこで、本稿は、このような状況の下、我が国相続税の課税方式や計算構造の在り方についての基礎的な考察を行うことを目的とするものである。

こうした目的の下、本稿は次の構成の下で考察を進めることとする。

- 相続税の課税方式の種類
- 我が国における取扱い・変遷
- 相続税・贈与税を巡る近年の状況
- 課題と方向性

考察に当たっては、我が国における相続税の課税方式の変遷、特に、法定相続分課税方式が導入された昭和 33 年度の税制改正における議論を確認するとともに、そこでの指摘が今日においても当てはまるかどうかを検討することとする。また、このような検討により得られた結果を基に、相続税の課税方式や計算構造の在り方について、その課題と方向性を模索することとする。

第1章 相続税の課税方式の類型

第1節 遺産課税方式と遺産取得課税方式

人が死亡（相続が開始）すると死亡者（被相続人）に帰属していた法律上の地位（権利義務）が相続人等に移転することになるが、その主たるものは、一生を通ずる経済活動の成果である遺産（相続財産）⁽¹⁾である。相続税は、このような遺産に対して課税する租税であるが、この相続税の課税方式には、大きく分けて「遺産課税方式」と「遺産取得課税方式」との二つの類型が存在する。

遺産課税方式とは、遺産全体を課税物件として、例えば、遺言執行者を納税義務者として課税する方式である。被相続人の一生を通じた税負担の清算を行い、被相続人が生存中に蓄積した富の一部を死亡に当たって社会に還元するという考え方に基づくものであり⁽²⁾、主にアメリカ及びイギリスにおいて採用されている。この類型における相続税は本来の意味における財産税であるとされる⁽³⁾。

一方、遺産取得課税方式とは、相続・遺贈により遺産を取得した者を納税義務者として、その者が取得した遺産を課税物件として課税する方式である。相続等という偶然の理由による富の増加に担税力を見出して相続人等に課税することにより、富の集中の抑制を図るという考え方に基づくものであり⁽⁴⁾、ドイツやフランスといったヨーロッパ大陸諸国において採用されている。この類型における相続税は実質的に所得税の補完税であるとされる⁽⁵⁾。

(1) 相続財産とは、被相続人の財産を相続過程の内部、すなわち相続人の側から見た呼称であり、遺産とは、被相続人の財産を相続過程の外部、すなわち債権者などの側から見た呼称であるが、実際には、民法典自体が両者を同義語として混同して用いていることから、その区別を論ずる実益はないとされる（中川善之助＝泉久雄『相続法〔第4版〕』43－44頁（有斐閣、2000）。

(2) 金子宏『租税法〔第13版〕』448頁（弘文堂、2008）。

(3) 金子・前掲注(2) 448頁。

(4) 金子・前掲注(2) 448頁。

(5) 金子・前掲注(2) 448頁。

第2節 両課税方式の相違点・長短所

遺産は、相続法の規定に従って相続人等に承継され、その所有権者の変更が行われるが、ここには二つの事実を見出すことができる。一つは、遺産の所有者の死亡によりその帰属主体を失ったという事実であり、もう一つは、相続人等がその遺産を取得したという事実である。そして、遺産課税方式は前者の事実に着目した課税方式であり、遺産取得課税方式は後者の事実に着目した課税方式であるといえる。すなわち、遺産課税方式においては、被相続人に帰属していた分割前の遺産全体を対象として課税をし、税引き後の遺産を相続人等に帰属させることとなる。したがって、被相続人の財産がどのように分割されたかは基本的に問題にすることはなく、遺産を一体として課税標準とするものである。一方、遺産取得課税方式は、遺産分割を経て財産を取得した個々の相続人等に対し、その取得財産を課税標準とするものである。

このような遺産課税方式及び遺産取得課税方式の理論的根拠及び長短所は、概ね次のように示されている⁽⁶⁾。

まず、遺産課税方式の長所としては、①被相続人の一生涯の税負担を清算するという目的に適合すること、②遺産分割を仮装することによる租税負担の不当な軽減を防止することができること、及び③税務行政が容易であること挙げる一方、短所としては、(イ)遺産取得者の担税力に即した課税ができないこと、(ロ)遺産分割の方法の如何により税額の変動は生じないため富の分散促進が図れないことが挙げられている。

これに対して、遺産取得課税方式の長所としては、①財産取得者の個人的担税力を測定して合理的な課税をすることができること、②富の集中の抑制を図るという目的に最も適合していること、及び③平等の原則の下に立つ相続法の趣旨に合致することを挙げる一方、短所としては、(イ)負担軽減を図るため現

(6) 税制特別調査会昭和32年12月「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」14-19頁、武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法1』57-59頁（第一法規出版）。

実と異なった分割を仮装した申告が行われるおそれがあること、及び(ロ)遺産分割の実態を把握することが実際には容易でないため、適正な税務執行が困難であることが挙げられている。

第3節 贈与税（累積課税制度）の取扱い

相続税の負担は、生前に財産を贈与することにより容易に回避することが可能となる。したがって、この生前中の贈与に対して何らかの課税をすることにより、税負担の適正化を図ることが必要となる。このように贈与税は、相続税の課税を前提に、生前における贈与を通じた相続税の課税回避を防止するという意味において相続税を補完する役割を有するとされるが、贈与により移転する財産に対してその移転する機会を捉えて課税する租税である以上、相続税と同様に、贈与という無償による財産移転の機会を捉えてその財産に担税力を見出して課税するものである。

このような贈与税においても二つの類型が存在する。一つは、遺産課税方式に対応する類型であり、財産を贈与する者を納税義務者として課税するものである。もう一つは、遺産取得課税方式に対応する類型であり、贈与によって財産を取得する者を納税義務者として課税するものである⁽⁷⁾。

生前贈与による相続税負担の回避を防止するための税制上の措置としては、次の方法が考えられる⁽⁸⁾。

1 生前贈与を累積して課税する方法

これは、生前贈与に係る財産については累積して贈与税を課税するとともに、相続開始時には、その財産を相続財産に加算して相続税を課税するという方法である。この方法は、相続税負担の回避を防止する措置としては最も徹底したものであるが、生前贈与をどの範囲まで取り込むかについては、税

(7) 金子・前掲注 (2) 467 頁。

(8) 橋本守次『ゼミナール相続税法』346 頁（大蔵財務協会、2007）。

務執行上、困難な問題を伴う。したがって、ドイツにおいては相続開始前 10 年以内の生前贈与、イギリスにおいては同 7 年以内の生前贈与といったように、一定期間内の生前贈与だけを加算する制度が多い⁽⁹⁾。なお、アメリカにおいては、1976 年の税制改正において、遺産税と贈与税とが統合され、共通の税額控除及び税率表が制度化された。これにより、1977 年以降における生前の贈与財産が原則として全て累積される⁽¹⁰⁾。

この方法の下では、一定の生前贈与と相続とで、資産の移転時期に関する中立性が確保されることとなる。

2 生前贈与について相続税と別に課税する方法

生前贈与を累積して課税する方法は、上記のとおり、執行上の制約から、生前の一定期間の贈与だけを取り込む例が多く、その場合には、税負担回避の防止措置としては不徹底なものとなるという欠点を生ずる。そこで、このような欠陥をできるだけ少なくするため、生前贈与の都度、相続税とは別に贈与税を課税する方法が存在する。

もっとも、この贈与税の課税方法も、それまでの生前贈与について、そのすべて、あるいは過去一定期間のものを累積して課税する方法と、贈与の都度課税する方法とがある。

この方法の下では、暦年課税の贈与税は、相続税よりも低く設定された基礎控除と高く設定された累進税率により、生前贈与に対して禁止的に働き、生前贈与を抑止する効果を有することとなる。

(9) 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」、渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状 日税研論集第 56 号』104、174 頁（(財)日本税務研究センター、2004）。

(10) 川端康之「アメリカにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状 日税研論集第 56 号』23 頁（(財)日本税務研究センター、2004）。

第4節 所得課税との関係

現在の所得課税の基盤を支える考え方としては一般的に包括的所得概念に求めることができるが、包括的所得概念においては、課税標準たる所得を「一定期間における純資産の増加」と定義されるため、そこには当然のことながら、相続や遺贈による財産の取得も所得を構成することとなる⁽¹¹⁾。このように、包括的所得概念の下では、文字通り、所得の定義は真に包括的であり⁽¹²⁾、制限的所得概念では捉えることのできなかつた「相続・遺贈」や「キャピタル・ゲイン」を所得の構成要素として捉えた点で画期的なものとされる⁽¹³⁾。

このような包括的所得概念との整合性という観点から相続税の課税方式を考えた場合、遺産課税方式よりも遺産取得課税方式の方が整合的であるといえる。遺産取得課税方式の課税物件である「相続人等が取得した遺産」は正に包括的所得概念における所得であり、遺産取得課税方式による相続税は遺産という経済的利得に対する所得課税と位置づけることができるからであるが、この場合、所得課税との二重課税の調整が必要となる。

包括的所得概念に基づく所得税制の下で、相続等により取得した財産を分離して別途、遺産取得課税方式による相続税を課税する根拠としては、金子宏教

- (11) 包括的所得概念は、担税力を増加させる純資産の増加はすべて所得として捉える純資産増加説に基づく所得概念である。純資産増加説を最初に唱えたドイツの財政学者であるシャンツは、所得の概念を「ある人が自分のそれまでの資産を縮小することなく、自由に処分することができるようなかたちで、その人の手元に一定期間内に流れ込んでくるもの」として捉える。そして、この概念から、所得を「一定期間内の純資産の増加」と定義し、課税標準たる所得は、「あらゆる純収益と使用権、貨幣評価の可能な第三者からの給付、あらゆる贈与、相続、遺贈、富くじ賞金、保険金、保険年金、あらゆる種類のキャピタル・ゲイン」の総計から「あらゆる負債の利子と資産の減少」を差し引くことによって求められるものとされた（ゲオルク・シャンツ（篠原章訳）「所得概念と所得税法(1)」成城大学経済研究 104号 46-47頁）。
- (12) 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究 所得課税の基礎理論上巻』24頁（有斐閣、1995）。
- (13) 篠原章「ゲオルク・シャンツ再考—包括的所得概念をめぐる—」千葉商大論叢 31巻1号 78頁（1993）。

授による次の説明に端的に表されているといえよう。

「相続税の存在意義は、所得税の補完税であることにある、と考える。相続による財産の取得も、外（そと）からの経済的価値の流入・帰属という点では、広義の所得の一つの種類である。しかし、若しこれを所得税の対象とすると、現行所得税下では、一時所得として二分の一のみが課税の対象となるから、税負担は著しく軽減される。また、仮りに一時所得もその全額が課税されるとしても、巨大な相続財産が他の所得並みの税負担ですんでしまうことに対しては、批判がありえよう。そこに、相続による財産の取得に対しては、所得税とは別の租税として相続税を課することの合理的根拠があったと考えられる。」⁽¹⁴⁾

また、相続税を所得税と分離して課税する理由として、孫等に相続させることによる租税回避を防止するなどの観点から、被相続人と遺産取得者との親疎の差に応じて税負担に差を設けることの必要性を挙げるものもある⁽¹⁵⁾。すなわち、遺産を次世代たる相続人ではなく孫等に移転させると相続税を課税する機会を一代分逸することとなるため、このような世代を飛び越して移転された財産に対しては、重い税率を適用すること等により負担を加重する制度が存するが、このような考え方は包括的所得概念からは直ちに導くことができないため、所得税と分離して相続税を課税する必要があるというものである⁽¹⁶⁾。

(14) 金子宏「相続税制度の構造的改革」税研 102 号 12 頁（日本税務研究センター、2002）。

(15) 藤田晴「取得課税のあり方ー相続税を中心にー」税研 56 号 17 頁（日本税務研究センター、1994）。

(16) 佐藤英明教授はこの点について次のように述べておられる（佐藤英明「相続税率の法理論ー若干の論点整理」『税率の法理論 日税研論集第 49 号』69 頁（（財）日本税務研究センター、2002））。

「被相続人と遺産取得者との親疎に応じて税額が大きく変化するべきであるか、また、相当高額な……基礎控除が設けられるべきであるか、という点については、疑問の余地が大きいに思われる。まず、複数税率表等の採用に関しては、包括的な所得税の下では、誰が得ようとも 1 億円の所得は同じ価値を有する、というのが議論の出発点になるべきであり、親から相続した場合と友人から遺贈を受けた場合とでその担税力が変わると考えるべきではなからう。むしろ、相続の場合はある程度予測できたものであるが、遺贈の場合にはまったく予想もしない偶発的な所得だと考えれば、むしろ後者の担税力が小さいと考える余地すら存在するかも知れないのである。

一方、遺産課税方式による相続税については財産税としての性格を有することから、理論的には、所得課税との二重課税の問題は生じないこととなる。すなわち、相続等による資産の移転について、遺産課税方式による相続税が課税されるとともに、移転者たる被相続人及び取得者たる相続人の双方に所得課税（みなし譲渡所得課税及び受贈益課税）がなされることとなるが、実際には、国民感情を考慮し、遺産課税方式を採用する国においても、所得課税との何らかの調整がなされている⁽¹⁷⁾。

このように、遺産取得課税方式による相続税においては勿論のこと、遺産課税方式による相続税においても、所得課税との関係を見捨てることはできないといえる。

また、被相続人と遺産取得者との関係によって税額を変更する議論には、逆に、世代跳躍を伴う祖父から孫への相続や遺贈については、これに重く課税しようとする発想も含まれていると考えられるが、これも通常の所得税的な発想からは支持しえない。これは祖父から子へ、子から孫へと2回の相続を経、その度に納税義務を履行すべきであるという考えに基づくものであると考えるが、その基礎となる相続財産が世代間で移転するたびごとに相続税に服するべきであるとの発想自体は包括的所得税の発想から導かれるものではないからである。むしろ、源泉を問わない所得税の下では、誰から取得した相続財産であっても同様の担税力があると考えて同じ税率で課税を行なうのが公平であると考えべきではなかろうか。」

- (17) 例えば、遺産課税方式による相続税を採用しているアメリカにおいては、相続・遺贈による資産の移転に際しては、被相続人・遺贈者側において、その保有期間中に生じたキャピタル・ゲインに対する課税は行われぬ。また、相続人・受遺者側においても、相続等による資産の取得について非課税とされるとともに（内国歳入法典102条）、被相続人・遺贈者の取得価額を引き継ぐことはせず、相続等の時における時価が相続人等の取得価額とされる（同1014条）。したがって、相続等による移転の場合には、被相続人等に係るキャピタル・ゲインは全く課税されないこととなる。

第2章 我が国における取扱い・変遷

我が国における相続税制の変遷を課税方式の違いにより分類すると、遺産課税方式の時代、遺産取得税方式の時代及び現行課税方式（法定相続分課税方式）と大きく三つの区分に分けることができる。

第1節 遺産課税方式の時代

1 相続税法の制定

我が国の相続税は、明治37年の日露戦争の勃発に伴い、戦費支弁に要する財源の一部に充てる目的で翌明治38年に制定された「相続税法（明治38年法律第10号）」がその始まりとされる。この明治38年法は全26か条より構成され、遺産課税方式を採用していたとされる。

遺産課税方式が採用されていたことを当時の条文に則して確認すると、まず、第1条において課税の要件として「相続開始シタルトキハ開始地カ帝国内ニ在ルト否トヲ問ハス又被相続人若ハ相続人カ帝国臣民タルト否トヲ問ハス本法施行地ニ在ル相続財産ニハ本法ニ依リ相続税を課ス」と定めるとともに、「相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額・・・ヲ以テ課税価格」（3条）とし、その「相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル」（4条）こととされていた。そして、その課税価格のうち一定の金額基準を満たすもの⁽¹⁸⁾に対して、超過累進税率を適用して相続税額が算出される。すなわち、第8条において「相続税ハ課税価格ヲ左ノ各級ニ区分シ其ノ各区分ニ対シ相続人ノ種類ニ従ヒ遞次ニ各税率ヲ適用シテ之ヲ課ス」と定め、家督相続及び遺産相続のそれぞれについて、相続人等の血縁関係の区分に応じた税率表を

(18) 創設当時、課税価格が家督相続については1,000円、遺産相続については500円に満たないときは相続税を課さないこととされていた（明治38年法6条）。

同条において定めていた⁽¹⁹⁾。なお、家督相続と遺産相続とで税率を異にしていたことについては、当時の我が国特有の家族制度の維持を考慮したものとされる。すなわち、「家督相続人は財産を相続する外、家族扶養等家族制度に伴ふ大なる義務を負担するものであつて、單純に財産のみを相続する遺産相続人と、同一に律するは不公平」⁽²⁰⁾との理由により、遺産相続よりも家督相続の税率を軽減することで、課税の公平を図ると同時に家族制度の維持に配慮したものとされる。また、血縁関係の親疎の違いに応じて税率に差異を設けていたことについては、「遺産は自分に最も近い者に相続せしめむとするのが、人情であり、これを相続人の側から見ても、それを期待するのが普通であるのに反し、血縁関係の遠くなるに従ひ、右の如き人情、期待も薄らぎ、全く血縁関係のない他人となるに及むでは、それが絶無となるのが自然の数である。而して相続の期待の少い者は多いものに比し、納税上の痛苦の程度も少ない道理で、随つて期待の多い者に比し多額の負担をなさしむる理由が

(19) 創設当時の税率は次のとおりである（明治38年法8条1項）。

① 家督相続

- ・ 相続人が被相続人の家族たる直系卑属である場合：1,000分の12（課税価格5千円以下）から1,000分の40（課税価格7万円超）までの8段階
- ・ 相続人が被相続人の指定した者、民法第982条により選定された者、被相続人の家族たる直系尊属又は入夫である場合：1,000分の15（課税価格5千円以下）から1,000分の45（課税価格7万円超）までの8段階
- ・ 相続人が民法第985条により選定された者である場合：1,000分の20（課税価格5千円以下）から1,000分の55（課税価格7万円超）までの8段階

② 遺産相続

- ・ 相続人が直系卑属である場合：1,000分の15（課税価格千円以下）から1,000分の50（課税価格7万円超）までの9段階
- ・ 相続人が配偶者又は直系尊属である場合：1,000分の17（課税価格千円以下）から1,000分の55（課税価格7万円超）までの9段階
- ・ 相続人がその他の者である場合：1,000分の25（課税価格千円以下）から1,000分の65（課税価格7万円超）までの9段階

なお、課税価格が10万円を超える場合には、超過額5万円ごとに1,000分の5が上記①及び②の税率に加算される（100万円を限度）。

(20) 河沼高輝『現行相続税法積義』157頁（自治館、1929）。

ある」⁽²¹⁾との説明がなされている。

このように、相続税の課税要件を定めた明治38年法第1条の規定、課税価格について定めた同法第3条及び第4条の規定、そしてその課税価格全体に税率を適用すべきこと定めた同法第8条を参照することにより、当時の相続税が遺産課税方式を採用していたことを確認することができる。なお、相続税の納税義務者の範囲について、明治38年法には明確な規定はなかったが、相続財産の取得者である相続人に納税義務を課していたものとされており⁽²²⁾、同じ遺産課税方式でありながら遺言執行者に納税義務を課しているアメリカやイギリスの相続税とは異なっていた。これらの国において遺言執行者に納税義務を課していた理由は、遺言による遺産承継が主流（遺言相続主義）であることによるが、我が国では遺産承継の形態がこれらの国とは異なり、遺言執行者を置かない場合が多かったため、相続人等に納税義務を課していたものと考えられる。また、複数の納税義務者が存在した場合、すなわち、家督相続の場合には相続人は必ず1人となるはずであるが、遺産相続の場合には相続人が複数の場合が当然ありうる。この場合、それぞれの相続人が税

(21) 河沼・前掲注(20)169-170頁。

(22) 河沼・前掲注(20)34-35頁は、相続人に納税義務を課していたことについて次のように説明している。

「税法は単に『相続財産ニハ本法ニ依リ相続税ヲ課ス』とのみ規定して、何人が納税義務者であるかを、積極的に規定してない。併しながら苟も相続財産に課税するものなる以上、相続財産の取得者を以て、相続税の納税義務者とする精神であることは、理論上何等の疑がない。而して相続人は、被相続人の権利義務を包括して承継するものなるを以て（民法九八六条、一〇〇一条参照）、相続人が納税義務者となること、これ亦明白である。税法を通観するも相続人が、納税義務者であることを、推知し得る数多の規定がある（税法八条、九条、一一条、一三条、一四条、一七条乃至一九条、二二条、税法施行規則二条、三条、一四条、二三条参照）。税法は遺言執行者又は相続財産管理人に対し、相続人に対すると同様に、相続税に関する申告及納税の義務を負はせ（税法一一条、一三条、一八条参照）、或は審査請求、訴願及行政訴訟をなし得ることを認めて居るが（税法一四条、一六条参照）、これを以て、遺言執行者又は相続財産管理人を納税義務者とする趣旨なりと解すべきでない。これ等の者は相続財産の状況を詳悉するが故に、相続人の代理人たる資格に於てなす一の管理行為として、これを認むるに過ぎない（民法一〇五三条、一一一七条参照）。」

率表の分類上異なる種類に属することとなったときの取扱いが規定されていないが、課税価格を分割してそれぞれの税率を適用したものと考えられる。

次に贈与の取扱いについて、明治38年法は相続税としての課税が行われていた。すなわち、相続税の課税価格の算定上、「相続開始前一年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額」を相続財産の価額に加算することとされていた（3条）。また、第23条において、「被相続人カ推定家督相続人又ハ推定遺産相続人ニ贈与ヲ為シタルトキ」及び「分家ヲ為スニ際シ若ハ分家ヲ為シタル後本家ノ戸主又ハ家族カ分家ノ戸主又ハ家族ニ贈与ヲ為シタルトキ」に該当する場合において、本法施行地にある不動産及び船舶以外の財産⁽²³⁾について行った贈与の価額が一定額以上⁽²⁴⁾のときは、遺産相続の開始があったものとみなしてその財産の価額を課税価格として相続税を課税することとされていた。贈与についてこのような取扱いがされていたのは、生前贈与による相続税の回避を防止することにあつた⁽²⁵⁾。なお、両者の適用

(23) 不動産及び船舶の相続又は贈与については、別途、登録税が課税されていた。

(24) 遺産相続に係る相続税の免税点に合わせ、500円とされていた（明治38年法23条1項）。

(25) 河沼・前掲注(20)101頁は、相続開始前1年以内の贈与財産を加算する趣旨を次のように説明している。

「然らば相続開始前一年内の贈与財産の価額を、加算する理由はどこにあるか、相続財産の価額から、相続財産の負担に属する価額を控除して、担税能力に應ずることを期した一面に於て、寧ろ相続財産を減殺する贈与の価額を加算するのは、如上の精神に悖るが如くである。然れども単に相続財産の負担に属する価額を控除するものとせば、予め相続すべき財産を、贈与の形で移転して、相続税を免れやうとする者が、生じないとも限らないから、適当な方法に依つて、これを防ぐ必要がある。」

また、明治38年法23条の趣旨について、同319-320頁は次のように説明している。

「税法は第三条に於いて相続税の遁脱を防遏せむが為に、被相続人が、相続開始前一年内に贈与したる財産に対しても、課税することに規定して居るが、既に付言した如く、現社会に於て一年といふ期間は甚だ短きに失し、これのみにては十分に遁脱阻止の目的を達することは困難である。即ち相続開始前一年内の贈与財産のみを総合課税するも、それ以前に於ける贈与財産に対しては課税されぬこととなるが、今世上一般に行はれる贈与なるものを観るに、相続開始の事実発生前数年或は十数

が重複する場合の取扱いについて、明治 38 年法は特段の定めは置いていなかったが、贈与が第 23 条の要件に該当するときは贈与の時において遺産相続を開始したものとみなされそこに独立して相続税の納税義務が発生することを理由に、第 3 条の規定は適用せず、第 23 条の規定が適用されると取り扱われていた⁽²⁶⁾。この第 23 条の規定はその後、改正がなされ、大正 15 年の改正では推定相続人以外の親族への贈与について、また、大正 13 年の改正では不動産・船舶の贈与について、それぞれ遺産相続税とみなして相続税を課税することとされた。更に昭和 15 年の改正では、3 年以内の同一人からの贈与は、これを累積して課税することとされた。

その他、数回にわたり免税点や税率などの改正が行われたが、課税方式に関する枠組みは維持されていた。

2 民法（相続編）の抜本改正に伴う相続税法の全文改正（昭和 22 年度）

敗戦によって国内の民主化を誓ったポツダム宣言を受諾し、家族法の民主化を宣言した日本国憲法第 24 条の規定を受け、家父長制を脱皮して個人の尊厳と両性の平等を確立するため、昭和 22 年、民法親族編及び相続編を抜本的に改めることとされた。これにより、相続制度について家督相続制を廃止して遺産相続制の一本とし、個人的・共同的・均分的な近代的相続法に改められた⁽²⁷⁾。

年より、その財産の幾部を推定相続人又はその他の近親者に分配贈与せられたるものが多い状況であつて、それが総て相続税の逋脱の為とのみは断じ難いが、而も相続税の回避を目的として計画的に行なはれる場合も決してその例に乏しくないのである。若しこれ等に対し何等の対策を講ずることなく漫然看過すときは、益々かくの如き情勢を助長し、それが多く資産家に行はれる傾向あるだけ、負担の公平を害することも大であつて、為に相続税制定の目的の大半を破壊し去らるる虞れがある。故に税法は更に本条に於て、一定の要件を具備する財産の贈与ありたるときは、その贈与を遺産相続と同一に取扱つて、これに相続税を課することを定め、以て負担の公平を維持すると俱に、税法第三条の規定と相俟つて、脱税防止上遺憾なきを期したのである。」

(26) 河沼・前掲注(20) 107、329—330 頁。

(27) 中川=泉・前掲注(1) 33 頁。

このような民法の改正に伴い、相続税法も全文改正がなされ、家督相続と遺産相続とで異なっていた免税点や税率を遺産相続一本とし、最高税率を65%とするなどの税率の見直しが行われたほか、贈与税が相続税から分離して創設されるなどの大規模な改正がなされたが、遺産課税方式の仕組み自体は維持されていた。

全文改正後の相続税法(昭和22年法律第87号)は明治38年法を相当上回る76か条より構成され、税額計算に関する具体的な規定が多く定められている。課税方式に関連する部分を中心に確認すると、まず、第1条第1項において納税義務者の規定が設けられ、「相続が開始した場合において、被相続人がこの法律の施行地に住所を有するとき又は相続財産がこの法律の施行地にあるときは、左に掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある」と定め、「相続人」、「受遺者」及び「相続開始前2年以内に被相続人から贈与を受けた者」に納税義務があることを明示した。これにより、明治38年法では明確に規定されていなかった相続人や受遺者が相続税の納税義務者として明確化されるとともに、相続税に取り込む生前贈与の期間が1年から2年に延長された。

次に、第2条において、課税財産の範囲として、「被相続人が相続開始の際にこの法律の施行地に住所を有するときは、相続財産の全部に対し、相続税を課する」(1項)、「被相続人が相続開始の際この法律の施行地に住所を有しないときは、この法律の施行地にある相続財産に対し、相続税を課する」(2項)と定められた。明治38年法が被相続人の住所の有無にかかわらず国内財産のみを相続税の対象としていたのに対し、昭和22年法は被相続人が国内に住所を有する場合には国外財産をも相続税の対象とすることとされた⁽²⁸⁾。また、明治38年法とほぼ同様に、課税対象とされる相続財産の価額をもって課税価格とし(16条、17条)、その相続財産の価額は相続開始時の時価による

(28) 国外にある相続財産について、その地の法令により相続税が課せられたときは、その課せられた相続税の額に相当する相続税の全部又は一部を免除することとされていた(昭和22年法25条)。

こととされていた（37条1項）。

相続税額の算出方法についても、明治38年法とほぼ同様に、その課税価格のうち一定の免税点⁽²⁹⁾を超えるものに対して、超過累進税率を適用して算出される。すなわち、第22条第1項において「相続税は、課税価格・・・を左の階級に区分し、逡次に各税率を適用して、これを課する」と定め、明治38年法では家督相続と遺産相続とで分かれていた税率表を遺産相続の一本に統一された税率表に改められたが、相続人等の血族関係の親疎の違いに応じて税率に差異を設ける取扱いは、引き続き維持された⁽³⁰⁾。なお、昭和22年法は、複数の納税義務者が存在する場合の税額計算の取扱いについて新たに規定を置いている。すなわち、「納税義務者が2人以上であるときは、各納税義務者の納付すべき税額は、課税価格に前項の税率を適用して算出した金額を、前条の規定による控除前の課税価格中各々その者の受ける利益の価格の占める割合により按分して計算した金額とする」と定め、課税価格で按分することとしている（22条2項）。ただし、各納税義務者間で適用すべき税率が異なるときは、「課税価格についてその者に適用すべき種類の税率を適用して格別に算出した金額に、前条の規定による控除前の課税価格中その者の受ける利益の価格の占める割合を乗じて計算した金額とする」と定めている（同項ただし書）。このように、明治38年法では規定されていなかった取扱いが明文化された。

(29) 課税価格から5万円を控除することとされていた（昭和22年法21条）。

(30) 納税義務者が被相続人の直系卑属又は配偶者であるときを第一種、納税義務者が被相続人の直系尊属又は兄弟姉妹であるときを第二種、そして納税義務者がその他の者であるときを第三種とし、第一種の税率が最も低く、第三種の税率が最も高く、そして第二種の税率がその中間に設定されていた。当時の税率は次のとおりである（昭和22年法22条）。

- ① 第一種：100分の10（課税価格2万円以下）から100分の60（課税価格500万円超）までの19段階
- ② 第二種：100分の13（課税価格2万円以下）から100分の63（課税価格500万円超）までの19段階
- ③ 第三種：100分の15（課税価格2万円以下）から100分の65（課税価格500万円超）までの19段階

独立の税目として創設された贈与税の取扱いについても、相続税とほぼ対応するような形で規定がなされている。まず、第1条第2項において「財産を贈与した個人・・・がこの法律の施行地に住所を有するとき、又は贈与の目的たる財産・・・がこの法律の施行地にあるときは、贈与者は、この法律により贈与税を納める義務がある」と定め、納税義務者の規定を置いていたが、財産の受け手側である相続人等に納税義務を課していた相続税とは異なり、財産の出し手側である贈与者に納税義務を課していた。次に、第3条において、「贈与者が贈与のあつた年においてこの法律の施行地に住所を有するときは、贈与財産の全部に対し、贈与税を課する」(1項)、「贈与者が贈与のあつた年においてこの法律の施行地に住所を有しないときは、この法律の施行地にある贈与財産に対し、贈与税を課する」(2項)と定められ、課税財産の範囲について相続税と同様の規定が置かれた⁽³¹⁾。また、一暦年に贈与した課税対象とされる贈与財産の価額の合計額をもって課税価格とし(27条)、その贈与財産の価額は贈与時の時価によることとされた(37条2項)。

贈与税額の算出方法については累積課税の方法が用いられ、前年までの贈与を累積し、一定の免税点⁽³²⁾を超えるものに対して超過累進税率を適用して算出することとされていた。すなわち、第30条において「贈与税は、納税義務者のその年までの課税価格・・・の合計額を左の各級に区分し、逡次に各税率を適用して算出した金額から、納税義務者の前年までの課税価格の合計金額を左の各級に区分し、逡次に各税率を適用して算出した金額を控除した差額により、これを課する」と定め、相続税における第三種の税率表と同様の税率表が適用されていた⁽³³⁾。

相続税法の全文改正がなされた昭和22年は、所得税法においても、所得概

(31) 国外にある贈与財産について、その地の法令により贈与税が課せられたときは、相続税の場合と同様に、その課せられた贈与税の額に相当する贈与税の全部又は一部を免除することとされていた(昭和22年法31条)。

(32) 課税価格から5万円を控除することとされていた(昭和22年法29条)。ただし、昭和23年度の税制改正において、免税点は3千円に引き下げられた。

(33) 相続税の第三種の税率については、前掲注(30)参照。

念の変動を伴う大きな改正がなされた。すなわち、昭和 21 年度の税制改正における有償譲渡に係る譲渡所得に対する課税に引き続き、昭和 22 年度の所得税法第二次改正（昭和 22 年法律第 142 号）において一時所得に対する課税が始められたが、それに合わせ、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものを非課税とした。この非課税規定は、相続税・贈与税との二重課税の調整を図る観点から設けられたものと考えられるが、相続税について遺産課税方式が採用され、贈与税については、上記のとおり、贈与者側に対して課税する仕組みを採用していた。また、相続等に係るみなし譲渡課税もまだ存在しなかった状況下では、現在よりも二重課税排除の観念は希薄であったと考えられる。なお、当時、これらのものが非課税とされた理由として、「広い意味での二重課税の調整の他に、相続、贈与等による恩恵の利得は所得に含まれないとする伝統的な所得概念の影響があったことも考えられる」⁽³⁴⁾と説明するものや、「昭和 22 年の「一時所得」の創設にあたり、それまで一時所得として当然に所得から除外されてきた相続や贈与による所得を、「一時所得」から明確に除外するために、非課税所得としたものと考えられる」⁽³⁵⁾と説明するものがある。

第 2 節 遺産取得課税方式の時代

1 シャウプ勧告による指摘

相続税法は、昭和 25 年度の全文改正により、遺産課税方式から遺産種課税方式へ転換されたが、これは昭和 24 年におけるシャウプ勧告の指摘に基づくものである。シャウプ勧告は、昭和 22 年度に改正した相続税・贈与税とアメリカ連邦遺産税・贈与税とが類似していることを指摘した上で、租税回避による税収減というアメリカでの経験を理由に、アメリカの制度を我が国で採

(34) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔4訂版〕』798－799 頁（大蔵財務協会、2005）。

(35) 柴由花「相続税と所得税の統合－課税ベースからの考察－」『国際社会科学研究第 8 巻第 1 号』83 頁（横浜国立大学、2003）。

用することを否定している。そして、「相続税課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に帰属せしめる」ことにあるとし、このための最もよい租税形態の一つとして、相続税及び贈与税を統合した一生累積課税による遺産取得課税方式を支持している。この課税方式の長所として、「租税負担が各相続人の間により公平に分配されること」、「相続税よりもより廣範に富を分散すること」、「相続税と贈与税とを組合せたものより簡単である」こと等が示されている⁽³⁶⁾。

2 昭和 25 年度改正における遺産取得課税方式の内容

全文改正後の相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）について、ここでも課税方式に関連する部分を中心に確認すると、まず、第 1 条における納税義務者の規定を見ると、「左に掲げる者は、この法律により相続税を納める義務がある」と定め、「相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの」（1 号）及び「相続、遺贈又は贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの」（2 号）を掲げている。財産を取得した個人に納税義務を課すこととされ、これにより、改正後の相続税が遺産取得課税方式を採用していたことが明らかとなるが、改正前の相続税法（昭和 22 年法）では、前述のとおり、相続税においては相続人、受遺者及び相続開始前 2 年以内に被相続人から贈与を受けた者に、贈与税においては財産を贈与した個人にそれぞれ納税義務を課していた。したがって、実質的な相違点は、贈与の場合の納税義務者が贈与者から受贈者に変更されたことと、一生累積課税の採用により相続開始前 2 年以内に被相続人から贈与を受けた者を納税義務者とする必要がなくなったことを挙げることができる。また、昭和 22 年法では、納税義務者たる受遺者の中には法人も含まれていたが、改正後の制度では、所得課税との二重課税の問題や法人に

(36) 日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税制報告書（復元版）』第 8 章 贈与税及び遺産税、A 節—租税形態、102—103 頁（日本税理士会連合会出版局、1979）。

累積課税をさせることの困難性等の理由により、納税義務者は個人に限定され、法人が除外された⁽³⁷⁾。

次に、課税財産の範囲について、第2条は、無制限納税義務者については「その者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の全部に対し」（1項）、また、制限納税義務者については「その者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し」（2項）、それぞれ相続税を課することと定めており、昭和22年法とほぼ同様の取扱いとなっていた。また、課税対象とされる取得財産の価額の合計額をもって課税価格とし（11条）、その取得財産の価額は取得時の時価によることとされた（22条）。

相続税額の算出方法については、まず、少額控除として、「同一人からその年中に相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額・・・の合計額のうち3万円までの金額は、課税価格に算入しない」こととされた（12条2項）。この控除は、行政上の手数を省く意味において認められた控除である。昭和22年法においては、前述のとおり、贈与税について3千円の免税点の規定を設けていたが⁽³⁸⁾、これを大幅に引き上げるにより比較の実益の少ない少額財産の取得者に対する課税の煩瑣をなくすこととしたものとされる⁽³⁹⁾。同一人から同一年中に取得した財産の価額に対して適用されるものであるため、例えば、同一年中に2人から取得した場合には、6万円までの金額が課税価格に算入されないこととなる。次に、少額控除等が適用された後の課税価格

(37) 法人を相続税の納税義務者から除外したことについて、当時の解説は次のように説明している（篠原芳雄「改正相続税法の展望」『税経通信臨時増刊号 シャアップ勧告に基づく改正税法の解説』135-136頁（税務経理協会、1950））。

「法人が遺贈又は贈与に因り財産を取得した場合に、相続税を課すべきや否やについては、種々問題はあるが、法人については、法人当該取得財産を利益に計上した場合には法人税が課税され、更らに個人利益配当した場合、又は法人が解散して残余財産の分配をした場合においては個人の配当所得又は譲渡所得として所得税が課税されるので、二重課税の問題等もあり、更に法人に対する累積課税の困難等の技術的な問題もあるので改正法は法人を相続税の納税義務者から除外した。」

(38) 前掲注(32)を参照。

(39) 篠原・前掲注(37)142頁。

から基礎控除として15万円が控除される(17条)。基礎控除は、財産の取得者の一生を通じて取得した財産の価額から控除するものとされる。したがって、前年までに既に15万円満額の控除の適用を受けていれば、もうそれ以上の控除の適用はなく、前年までに適用を受けた控除額の合計が15万円に達していなければ、15万円に達するまでの金額についてその年に控除の適用を受けることとなる(同条ただし書)。昭和22年法では、前述のとおり、当初、相続税及び贈与税ともに5万円の控除が認められていたが、当時の財産価格の変動等に関連して相当大幅な引上げをしたものとされる⁽⁴⁰⁾。基礎控除は、各相続人等ごとに適用を受けることとなるため、相続人の数が多ければ多いほど、相続財産全体に対する実質的な負担は、昭和22年法よりも大幅に軽減されることとなる。相続税額は、この基礎控除が適用された後の課税価格に対して超過累進税率を適用し、かつ、累積課税の方法により算出される。すなわち、第18条において「相続税は、納税義務者のその年までの課税価格・・・の合計額を左の各級に区分し、逡次に各税率を適用して算出した金額から、その者の前年までの課税価格の合計額を左の各級に区分し、逡次に各税率を適用して算出した金額を控除した差額により、課する」と定め、課税価格20万円以下に適用される25%の税率から課税価格5千万円超に適用される最高90%の税率まで、14段階にわたる税率表が同条において定めてられていた。また、明治38年法及び昭和22年法における相続人等の血族関係の親疎の違いに応じて税率に差異を設けていた取扱いを改め、血族関係の如何を問わず統一した税率表を適用することとされた。すなわち、昭和25年法は、税率適用の場面において被相続人との財産的なつながりを勘案することを排除し、相続、遺贈又は贈与により取得する財産の多寡のみを基準として、単一の税率表を適用することとされた⁽⁴¹⁾。

次に、納税地について、遺産課税方式を採用していた明治38年法及び昭和22年法においては、ともに被相続人の住所地を納税地として定めていたが、

(40) 篠原・前掲注(37)143頁。

(41) 篠原・前掲注(37)144頁。

昭和 25 年法では、遺産の取得者である相続人等の住所地が納税地とされた。すなわち、無制限納税義務者については、「この法律の施行地にある住所地(この法律の施行地に住所を有しないこととなつた場合には、居所地)」をもって納税地とされ(62 条 1 項)、無制限納税義務者でこの法施行地に住所及び居所を有しないこととなるもの及び制限納税義務者については、これらの者が納税地と定めて所轄税務署長に申告した場所をもって納税地となる(同条 2 項)。これは、昭和 25 年法が遺産取得課税方式を採用したことによる当然の帰結ともいえるが、遺産の取得者が被相続人又は遺贈者の死亡の時の住所地と異なるところに住所を有するときは、納税地が従来よりも急激に変ることとなる。したがって、このような納税上の事情等を勘案し、当分の間の取扱いとして、概算申告書の提出については被相続人の死亡の時における住所地をもって申告すべき相続税に係る納税地とされ(附則 3 項)、これにより、相続税の申告書の提出先も被相続人の住所地の所轄税務署長に置き換えられている⁽⁴²⁾。

その後、昭和 26 年度の税制改正において申告書の提出期限の延長(4 月以内→6 月以内)等が、また、昭和 27 年度の税制改正において基礎控除額の引上げ(15 万円→30 万円)、税率の引下げ等がなされた。

(42) このような取扱いは、遺産取得者の住所地が被相続人又は遺贈者の死亡の時の住所地と異なる場合には、課税上又は納税上からみて次のような事由があるためとされる(我妻栄=庭山慶一郎『ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊 相続の法律と税務』226 頁(大蔵財務協会、1952))。

- ① 被相続人の公租公課を被相続人の住所地において各相続人は納付しなければならないのであるから、それと同時に相続税を納付するのが便宜である。
- ② 新相続税法においても、課税の対象となるものの大部分は相続による財産の取得であって一般的に大部分の財産の所在する被相続人の住所地の所轄税務署長において財産の調査、評価及び課税をするのが適当である。
- ③ 相続人にとっては、納税地を被相続人の住所地とすることにより、従来と同様の手続により申告納税することができる。

3 一生累積課税の廃止等

シャープ勧告の指摘を受けて昭和 25 年度の税制改正において講じられた遺産取得課税方式による相続税は、独立税目としての贈与税を相続税に吸収し、一生を通ずる全ての生前贈与を累積して課税するという、かなり徹底したものであった。しかし、当時の税務執行の現状からすると、個々の申告実績を相当長期間にわたり管理することを要する一生累積課税の円滑な施行は困難であった⁽⁴³⁾。したがって、昭和 28 年度には、早くも、一生累積課税を廃止し、遺産取得課税方式自体は維持しつつ相続税と贈与税との二本立ての課税方式に改められた⁽⁴⁴⁾。すなわち、相続及び包括遺贈によって取得した財産についてはその都度相続税を課税することとし、贈与及び特定遺贈によって取得した財産については一暦年分を合算して贈与税を課税（暦年課税）することとされた。この場合において、相続等の都度課税することとすると、相続税の負担を減少させるため生前に贈与をすることが考えられるため、それを牽制する観点から、贈与税の税率を相続税よりも高く設定し⁽⁴⁵⁾、基礎控

④ 延納及び物納の手続においても同様である。

- (43) この点について、当時の解説は次のように説明している（井口幸英『税経通信臨時増刊 相続税の改正について』70 頁（税務経理協会、1953））

「納税者が申告書を提出するまでに費やす苦労は、なみたいていのものであるまいと思われる。また、税務署にとってもすべての納税者の課税資料をその者が生きている限り何年でも整理保存しなければならないということは極めて厄介な仕事…。」

- (44) 当時の改正の主な考え方について、当時の解説は次のように説明している（「相続税—昭和 28 年度の税制改正」財政 18 卷 10 号 147 頁（大蔵財務協会、1953））。

「累積課税は、・・・、取得者の負担能力に応じて課税する公平の見地からは、最も合理的なものであるといえよう。ただ、その反面一生を通じて累積課税を行うことは実際上はなかなか行い難い。これに対して遺産課税にすれば、課税は簡単になる。しかし、通常の遺産課税は取得者毎の負担能力に応ずる課税という意味では必ずしも最善のものではない。この両者の長短を折衷した課税方式が最も良く現状に即することになるのでないか。」

- (45) 当時の税率は、相続税については課税価格 20 万円以下に適用される 15%の税率から課税価格 1 億円超に適用される最高 70%の税率までの 12 段階であったのに対し（相税 16 条）、贈与税については課税価格 20 万円以下に適用される 20%の税率から課税価格 3 千万円超に適用される最高 70%の税率までの 10 段階であった（21 条の

除も低く定められた⁽⁴⁶⁾。また、相続等により財産を取得した者がその相続等の開始前2年以内にその相続等に係る被相続人等から贈与により取得した財産については、相続税の課税価格に加算して相続税を課税することとされた(相続19条)。

相続税と贈与税との二本立ての課税方式に改められたことにより、納税義務者、課税財産の範囲及び税額の算出方法について、贈与税独自の規定が再び置かれることとなった。すなわち、納税義務者を定めた前述の第1条の規定が「相続税の納税義務者」に改められ、課税対象から遺贈又は贈与が削除されるとともに、第1条の2において贈与税の納税義務者の規定が新設された。第1条の2は、「左に掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある」と定め、「贈与又は遺贈(包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈を除く。以下同じ。)に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの」(第1号)及び「贈与又は遺贈に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの」(第2号)が掲げられた。なお、包括遺贈及び被相続人から相続人に対する遺贈については引き続き相続税の対象とされたため、贈与税の対象たる遺贈から除かれている。課税財産の範囲について定めた前述の第2条の規定も「相続税の課税財産の範囲」に改められ、その範囲から遺贈又は贈与が削除されるとともに、第2条の2において贈与税の課税財産の範囲に関する規定が新設された。第2条の2は、相続税の場合と同様に、無制限納税義務者については「その者が贈与又は遺贈に因り取得した財産の全部に対し」(第1項)、また、制限納税義務者については「その者が贈与又は遺贈に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し」(第2項)、それぞれ贈与税を課することと定められた。また、課税価格について定めた前述の第11条の規定も「相続税の課税価格」

5)。

(46) 当時の基礎控除は、相続税については50万円であったのに対し(相続17条)、贈与税については10万円であった(21条の4)。

に改められ、その範囲から遺贈又は贈与が削除されるとともに、第 21 条の 2 において、相続税の場合と同様に、課税対象とされる取得財産の価額の合計額をもって贈与税の課税価格とする規定が新設された。贈与税額は、基礎控除として 10 万円が課税価格から控除され (21 条の 4)、その控除後の課税価格に対して超過累進税率を適用して算出された (21 条の 5)。

その後、昭和 29 年度の税制改正において、相続税及び贈与税の税率について、主として課税価格が少額である場合の負担を軽減するため、最低税率を 5%引き下げるとともに、課税価格が 2 千万円程度までの適用税率の緩和等がなされている。

4 所得課税の改正 (みなし譲渡課税の導入)

シャープ勧告は、相続、遺贈又は贈与による資産の移転について、取得する者については、前述のとおり、遺産取得課税方式による相続税を課税すべきことを指摘する一方、移転する者に対しては、包括的所得概念の基本的考え方に則り、その値上がり益に対して全面的に課税すべきことを指摘しており⁽⁴⁷⁾、移転側及び取得側の双方について整合性のある課税関係を勧告している。

みなし譲渡課税は、このようなシャープ勧告の指摘をほぼ全面的に受け入れた昭和 25 年度の所得税法の改正において、譲渡所得課税の整備の一環として、譲渡所得の全額課税 (2 分の 1 課税の廃止) と譲渡損失の全額控除、累進税率の緩和 (保有年数に応じた平均課税)、インフレーションによる名目的所得の排除 (資産再評価制度) 等とともに導入された⁽⁴⁸⁾。これは譲渡所得の課税の永久的な繰延べを防止するとの趣旨により、相続、贈与等による資産の無償・低額譲渡があった場合に、被相続人、贈与者等に対してその資産の保有期間中に生じたキャピタル・ゲインに課税するものである。取得価額は相続、贈与等の時点の価額に洗い替えがされ、所得税制度としては珍しく延

(47) 日本税理士会連合会編・前掲注 (36) 第 5 章 所得税—その他の問題、B 節—変動所得、付録 D 節—譲渡所得及び E 節—譲渡損失、65、196、198 頁。

(48) 旧所得税法 5 条の 2。

納・物納が認められていた⁽⁴⁹⁾。

第3節 現行課税方式（法定相続分課税方式）

1 法定相続分課税方式導入時における議論及び指摘

(1) 臨時税制調査会答申における指摘

当時の遺産取得課税方式による相続税・贈与税に対しては、種々の問題点が指摘されるようになる。臨時税制調査会が昭和32年12月に公表した答申は、今後検討すべき諸問題の一つに相続税の課税方式を挙げており、次のような指摘をしている⁽⁵⁰⁾。

(49) みなし譲渡に係る昭和25年度の税制改正の内容は次のとおりである（大蔵省主税局調査課『所得税・法人税制度史草稿』232頁、234頁、260頁（1955））。

「相続の場合のみならず譲渡

相続、遺贈または贈与により資産の移転があった場合には、それらの事実があったときに、その時の価額により、山林所得または譲渡所得に関し資産の譲渡があったものとみなすこととされた。この場合相続開始の時に被相続人が有していた財産価額（債務及び葬式費用を控除したもの）が30万円以下であるとき、またはその年中に同1人に対してなした贈与に係る財産の価額が3万円以下のときは適用せず、著しく低額の対価で資産の譲渡があった場合には、譲渡の時の価額により資産の譲渡があったものとみなすこととされた。」

「相続した資産の取得価額

相続、遺贈または贈与により取得した資産は、山林所得または譲渡所得の計算上相続人、受遺者または受贈者が相続、遺贈または贈与の時ににおいてその時の価額により取得したものとみなす。（従前は、相続人、受贈者または受遺者が引き続きこれを有していたものとされていた。）」

「相続による譲渡所得税の延納

相続の開始により資産の譲渡があったものとみなされる場合、納税義務者の納付すべき所得税のうち、当該資産の譲渡に係る部分の税額が3万円以上で、金銭で一時に納付することが困難なときは、申請により、納付を困難とする金額を限度として、担保を提供させ、3年以内の延納を許可することができることとされた。

同上物納

同上の場合には、申請により、納付を困難とする金額を限度として物納を許可することもできることとされた。」

(50) 臨時税制調査会昭和31年12月「臨時税制調査会答申」第1部 総論、第1章 税

「現在相続税は、相続人ごとに課税を行う取得課税方式をとっているが、この方式は富の公平な分配を図る点ではすぐれているとしても、遺産分割を仮装されやすく、執行の確実を期しがたいという欠陥もある。この点では、遺産全部に対する課税を行う遺産課税方式の方がまさるとも考えられるので、これらの点をあわせ考え、この両方式について慎重な検討を加え、合理的な相続税制度を確立する必要がある。」

相続税の課税方式の在り方については、臨時税制調査会においても検討されたが確定的な結論を得るには至らなかったとされており、今後、根本的な研究を行い、その合理的解決に努めるべきことが明示されていた⁽⁵¹⁾。

制改正の基本方針、第3 税制改正の方向と重点、8－9頁。なお、回答申の第2部各論では、当時の遺産取得課税方式の問題点について、遺産課税方式に復帰すべきとの主張の根拠として、具体的に次のように説明している（同第2部 各論、第5章 国税のその他の諸問題、第10 相続税、226頁）。

「(1) 現行の取得課税方式では、遺産の分割が行われると相続税の額が少なくなるので、実際には遺産の分割が行われないのに、相続税の課税上だけ分割が行われたかのように装うという弊害が生ずる。この場合、不動産等の分割の困難な資産を有するものは、資産の分割を装うことも困難であるのに対し、法人形態の企業をとる事業者等は、株式の分割等により遺産の分割を仮装しやすく、一般の有価証券、預金等については、更に遺産の分割を仮装することが容易である。このような仮装がなされると、実情に即した適切な課税を行なうことが困難となり、相続税は、法律上の表面的操作により、その負担が回避されることとなる。この点、遺産課税方式をとれば、これらの不合理は解消する。」

(2) 取得課税方式は、税務執行上も煩雑な面が多い。たとえば、遺産の分割は相続後数年を経て行われる場合が多いが、課税されたところと異なった遺産の分割が行われても、これに応じて相続税の課税を修正することは、実際上きわめて困難である。遺産課税方式をとれば、税務執行は簡素化され、申告の正確と調査の充実を期することができよう。」

- (51) 臨時税制調査会昭和31年12月・前掲注(50)第1部 総論、第1章 税制改正の基本方針、第3 税制改正の方向と重点、8頁。なお、回答申の第2部 各論では、この点について具体的に次のように説明している（同第2部 各論、第5章 国税のその他の諸問題、第10 相続税、227頁）。

「現行の取得課税方式を遺産課税方式に改めるべきかどうかという問題は、相続税の基本に関する問題であり、相続税の性格からみて、かるがるしく断定を下すことは適当でない。また、控除及び税率の問題も、この相続税制の基本と関連して同時に解決されるべきであろう。当調査会は、時間の関係上審議を尽くすことができない

(2) 税制特別調査会における審議

臨時税制調査会における種々の指摘を受け、昭和32年6月、大蔵大臣の諮問に応じて税制特別調査会が設置された。調査会の委員は、民法学者、大蔵省OB、実務家等により構成され、相続税制度の改正、間接税体系の整備その他税制に関して当面改正を行うべき事項について、審議・検討が行われている。そのうち、相続税制度については、総会での審議のほか、相続税分科会においてより専門的な審議がなされている。

以下、相続税の課税方式の在り方を巡る議論を中心に、審議の内容を確認してみることにする。

昭和32年6月27日に開催された第1回総会においては、「相続税制度についてどのような改正を行うべきか」との諮問事項が披露され、税制改正に関する今後の問題点として、相続税について「相続税の課税方式として、現行の遺産取得課税方式を続けるべきか遺産課税方式をとるべきか。またこの課税方式と関連して、相続税の控除、税率等はいかにあるべきか」との問題点が述べられている。このような問題点が最初に明示されたこともあり、相続税の課税方式の選択に関する議論を中心に審議が進められることとなる。当時の大蔵省主税局税制第一課長であった塩崎潤氏は、当時の相続税の現状と問題点について説明しているが、その中で、注目すべき点としては、遺産課税方式は個人的・均分的な相続制度に改められた昭和22年改正後の民法の理念に逆行するとの当時の批判に対して相続法との直接的な関連はないとの説明をしていることが挙げられよう⁽⁵²⁾。

かつたので、この問題については結論を留保し、今後の研究に期待することとしたい。」

- (52) 塩崎税制第一課長の発言は次のとおりである（大蔵省財政史室編『昭和財政史 昭和27～48年度 第6巻 租税』248頁（東洋経済新報社、1990））。

「現在我国の相続税制度は遺産取得税たる相続税と、補完税としての受贈税（贈与税）の組合せから成っている。フランス、西ドイツは大体この型であり、一方アメリカは遺産税、贈与税方式をとっており、イギリスも遺産税であるが贈与税は設けられない。沿革的には遺産取得税方式が先に発達し、遺産税方式は1894年に英国で採用されて以来、比較的近年に発達したものである。取得課税形態と遺産課税形

第2回総会以降、相続税制度に関する本格的な審議が行われており、各委員による検討のほか、外部研究者等を交えた公聴会も開催されている。相続税の課税方式については、事務局である大蔵省主税局より、両制度の長短をできるだけ公平に記述した資料等が提示され、審議が進められた。遺産課税方式を主張する者の主な理由としては、仮装分割に起因する課税上の弊害を排除することができること、現行取得課税方式のように最後まで遺産分割を採求することは家族争議の基となる場合が生じて適当ではないこと、農業用資産や中小企業の事業用資産を適正規模まで免税とすべきという点で優れていること、及び税務行政上比較的容易であることが挙げられている。この場合、遺産課税方式を支持する者においては、基礎控除の引上げや税率の引下げがセットで主張されており、事業用資産等を免税とすべきとの主張にも表れているとおり、遺産全体を課税対象とする遺産課税方式の方が控除額を大幅に引き上げやすいことが念頭にあるもの考えられる。一方、遺産取得課税方式を主張する者の主な理由としては、取得者個人の事情を考慮して公平な課税ができること、均分相続をうたう新民法の趣旨に合致すること等が挙げられている。特に、昭和25年に遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更したのに、これをまた遺産課税方式に戻すと民法の精神に逆行することとなるとの意見が多く見受けられた。この

態は、法制としては両方式を加味したものであるが、両者を対立させて検討するとそれぞれ長短表裏をなしており、直ちにいずれが勝るとも云い難い。

ただ、取得課税方式によっている現行の相続税制度の下では、税負担を軽くするため、相続の実態と異なつた分割を仮装する弊が著しく、しかも実態を把握することは税務行政上困難である。又、取得課税方式の利点の一つとされる財産分配の促進ということは、特に農業については、以前に審議未了となつた農業資産相続特例法などを考え合わせて、果して適当かどうかは問題であり、いずれにしても現行相続税制度を再検討する必要があるのではないかと思われる。なお、遺産課税方式は新民法の理念に逆行するものであるとの批判があるが、昭和22年新民法制定後も、25年改正までは遺産課税方式によつていたのであって、これと相続法との直接の結びつきはないものと思われる。次に贈与税は相続税の補完税として、同時に検討されなければならないものであり、特に死亡前被相続人のなした贈与をどの範囲まで遺産の中にもめるかが問題となろう。」

ような意見に対しては、前述の塩崎課長の発言のほか、「相続法は分割相続を建前としながら一括課税を行っている例は欧米にも見られるところで別段の問題はない」⁽⁵³⁾との発言がなされている。また、当局側からも「これは昭和25年の改正のとき議論があるべきことで、シャープ勧告で所得税の重圧、混乱、不公平などを善処せよとの意見があったが、この点をそれほど認めなかった主税局と意見が対立し、その際相続税については譲歩することにして遺産取得税体系に改める意見を受け入れた事情がある。しかし、その後の実情を見ると遺産分割に対する社会の実体が離れていることもあり、相当数の仮装分割が行われているらしいので、このたび問題としたわけである」⁽⁵⁴⁾との発言がなされており、仮装分割による相続税逃れが看過できない状況にあり、これを是正することが税務当局としての喫緊の課題であったことを窺わせる。

このような審議の結果、「遺産税か遺産取得税かの問題は抽象論では仲々解決しにくい、それよりも、具体的に遺産税についても遺産取得税についても幾種類かの案を作ってみて、その差異を検討すればどうか。遺産税の方が勿論基礎控除を高く、累進税率を緩和しなければならない」⁽⁵⁵⁾との問題提起がなされている。これが受け入れられ、相続税分科会において、次のような試案が提示された⁽⁵⁶⁾。

① 遺産取得税体系による試案

- 第1、2案：配偶者及び子2人が民法の相続分に従って相続したケース（両案の違いは基礎控除と税率表の違いによる。）。
- 第3案：配偶者及び子3人が民法の相続分に従って相続したケース。

② 遺産税体系による試案

- 第1、2、3案：配偶者及び子2人が相続したケースで、各々基礎

(53) 第8回総会（昭和32年10月16日）における松隈秀雄委員の発言。

(54) 第6回総会（昭和32年10月2日）における原純夫幹事の発言。

(55) 第8回総会（昭和32年10月16日）における松隈秀雄委員の発言。

(56) 大蔵省財政史室・前掲注（52）253頁。

控除、税率表を異にする。

③ 折衷案による試案

- 第1案：遺産額を課税ベースとするが、相続人の数により基礎控除を増額する。
- 第2案：遺産額を課税ベースとするが、相続人の中に配偶者又は未成年者がいる場合、一定額を配偶者控除又は未成年者控除として基礎控除に加算する。
- 第3案：遺産に対し一定率により遺産税を賦課するほか、一定額以上の遺産を取得した者に対し取得税法で課税する。

このような試案を土台として審議が行われ、そこでの議論を取り入れた案がさらに二つ作成され、審議が続けられている。そして、大勢として両方式の折衷・併用に重点が移り、ほぼ現行制度と同じ課税方式の体系が構築された⁽⁵⁷⁾。

(3) 税制特別調査会答申の内容

税制特別調査会における審議を経て、昭和32年12月、「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申（相続税答申）」が取りまとめられ、遺産についての仮装分割防止の困難性、分割容易な遺産と困難な遺産との税負担の不均衡、あるいは農業の零細化を促進するおそれがあるなどの課税上の不公平に対応するため、法定相続分課税方式を導入すべきことが提言された。

相続税答申は、まず、相続税課税の本質について、「相続の開始により相続人その他の者が被相続人から承継する財産に対し、相続税を課税することは、それがどのような課税方式をとるにしても、相続の開始によって被相続人から相続人等に移転する財産に対する課税となり、その際に、相続人の取得する財産に応じその一部が課徴されることとなる」と説明した上で、その課税根拠として、富の集中を抑制するという社会政策的な考え方、所得税で捉え切れなかった部分を相続税で補完するものとの考え方を示し

(57) 大蔵省財政史室・前掲注(52) 256-258頁。

ている⁽⁵⁸⁾。また、贈与税について、「このような意義をもつ相続税の負担を適正なものとするためには、被相続人の生前における財産の贈与について何らかの課税を行うことが必要である。この意味において贈与税が相続税とならんで税制上大きな意味をもっている」と説明している⁽⁵⁹⁾。

次に、相続税答申は、遺産課税方式及び遺産取得課税方式の理論的根拠並びに両課税方式の長所及び短所について検討した上で⁽⁶⁰⁾、当時の相続税の課税方式（遺産取得課税方式）の欠陥を以下のように説明し、①財産相続の現状を見ると遺産分割の習慣が定着していないこと、②遺産分割を仮装して相続税の申告が行われる実態にあること、及び③農地や中小企業用資産など遺産分割の困難な資産については単独又は少数の者による相続となるため相続税負担が相対的に重いものとなることを指摘している。

○ 相続税制度改正に関する税制特別調査会答申（抄）昭和32年12月 税制特別調査会

第2部 答申の理由及び説明

第1章 相続税制度改正の必要性

第2 現行課税体系の欠陥

（相続財産の現状）

- (1) わが国財産相続の現状は、相続法の改正後まだ十分な期間が経過していないことも原因として必ずしも分割の習慣がまだ熟しておらず、相続財産の性質によっては、遺産の分割相続の観念が弱く、また、分割相続が行われる場合においても、相続後相当の期間経過後に行われる場合が多い。

（相続税の申告に現れた弊害）

- (2) 財産相続に際して、なるべく多くの者が遺産を相続することは、それ自体としては財産が多数の者に分配され、富の集中が抑制されるという見地に立てば、好ましいことである。したがって、遺

(58) 税制特別調査会昭和32年12月・前掲注(6) 2頁。

(59) 税制特別調査会昭和32年12月・前掲注(6) 3頁。

(60) 相続税答申における遺産課税方式及び遺産取得課税方式の理論的根拠及び長短所については、税制特別調査会・前掲注(6) 14—19頁。

産を多くの者が相続すれば遺産のうち相続税として徴収される部分が少なく、少数の者が相続すれば遺産のうち相続税として徴収される部分が多くなるという建前は、この見地からは是認される。

しかし、税務執行の実際からは遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることからその分割の状況を適確に調査する必要があり、このため時には税務執行の行き過ぎもいわれている。反面、納税者の相続税の申告に当たっても、事実と異なるような申告が行われ、遺産を分割しても未分割として申告し、又は実際の遺産分割の程度を超えるような細分化を仮装し負担がより軽減されるような状態における分割を仮装して申告が行われている。

(農業中小企業の資産その他の分割困難な資産の相続)

- (3) さらに、現行の相続税の欠陥としてあげられるものに、農業や中小企業の資産その他の事実上遺産の分割を困難とする財産を相続した場合の相続税の負担の問題があげられる。

農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割が困難な資産については、分割することによりその経営維持の困難をきたすため、経済的には、これらの財産については単独又は少数の者によって相続せざるをえない現状である。これに対し、現行の相続税制度は、財産の取得者ごとに控除及び税率を定めているため、分割困難なこれらの財産を単独又は少数で相続した場合には、その相続税の負担は相対的に重いものとなる。

そして、当時の相続税の課税方式に基因するこのような弊害を解消するため、遺産課税方式及び遺産取得課税方式の理論的根拠並びに両課税方式の長所及び短所について検討した結果、分割困難な資産の相続の問題を解決するため遺産課税方式を採用すべきとの意見のあったことを述べつつも、遺産取得課税方式にも、上記の弊害があっても捨て難い長所があることを認め、以下のように、法定相続分課税方式を採用すべきことを指示している。また、基礎控除について、農地や中小企業用資産などの分割困難な資産を相続する場合に配慮し、法定相続人1人ごとの控除の他、法定相続人

の数にかかわらず一定額を控除する定額控除を設けるべきことを指示している。

○ 相続税制度改正に関する税制特別調査会答申(抄) 昭和32年12月 税制特別調査会

第2部 答申の理由及び説明

第2章 相続税課税の理論的根拠とその課税体系

第5 検討と結論

(検討の結果の要約)

(1)

相続税の課税体系について、農家や中小企業等の財産相続の問題を解決するため課税最低限を大幅に引き上げて遺産税体系をとるべきであるとの強い意見もあつた。

しかし、当調査会は検討の結果、相続税の課税体系は、遺産取得税体系にも捨て難い長所があり、現在上述のような負担の不均衡をきたしているという弊害はあつても、いま直ちに遺産税体系に改めるべきではなく、将来の財産相続のあり方も考え、むしろ、現行の遺産取得税体系をとりつつその長所を存置し、かつ、この制度による弊害を是正する方向において検討を行うことが適当であるとの結論に達した。

(結論)

- (2) このような考え方に基づくものとしていくつかの案がとりあげられ、それぞれの案について、その長短を検討してみた。結論として現行の相続税体系をそのままとし、遺産を法定の相続人が民法の相続分にしたがって分割したものと仮定して相続税額を計算する案をとりあげることが、現在においては最も適当であると判断した。

当調査会は、この案が、現行の遺産取得税体系をとりつつ、遺産額と相続人の数という客観的事実により相続税額が定まり、しかも現行の制度を大幅にかえることなく実際の遺産分割の程度により負担が大幅に異なるという現在の弊害を除去できるという点では最も合理的な案と考えた。さらに、相続人の数が少ない場合に

問題としてとりあげられている農家やこれに準ずる中小企業等その他の一般世帯の相続の問題を解決するため、共同相続人一人ごとに定められる控除額のほか、共同相続人の数にかかわらず、遺産について一定額を基礎的に控除することが適当であるとの結論に達した。」

2 昭和 33 年度改正における法定相続分課税方式の内容

このような議論を経て一部改正がされた相続税法（昭和 33 年法律第 100 号による改正後の相続税法）について、ここでも課税方式に関連する部分を中心に確認すると、まず、第 1 条の相続税の納税義務者の規定について、「包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈」に限り相続税の課税対象としていた取扱いを改め、全ての遺贈を相続税の課税対象とするとともに、死因贈与に対しても相続税の課税対象とすることとされた。また、これに対応して、第 1 条の 2 の贈与税の納税義務者の規定については、贈与税の課税対象から遺贈及び死因贈与が除かれた。これにより、個人の死亡に起因する財産の移転は全て相続税の課税対象とされたことになるが、このような取扱いに改められた理由は、「相続税の課税方式が・・・法定相続分課税方式に改められたことに伴い、できるだけ計算上恣意的な要素を除去するという考え方に基づいたものであり、同じ遺産からの財産取得者である受遺者も相続人と共同して相続税を負担させることとしたもの」⁽⁶¹⁾とされる。

(61) 米山鈞一「相続税法改正の概要」財政経済弘報 690 号（1958）。なお、別の解説では、この点について次のように説明している（米山鈞一「改正相続税法について」『改正税法詳解（税経通信臨時増刊号）』69-70 頁（税務経理協会、1958））。

「2）遺贈財産に対する相続税課税

従来の相続税法では、包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する特定遺贈については、前者は包括受遺者が相続人と同じ地位に立つものであり、後者は相続による財産の取得に準ずるものであるという理由から相続税を課税することとし、その他の特定遺贈による財産の取得については、贈与税を課税することとしているが、今回の改正では、相続人以外の者が特定遺贈により財産を取得した場合にも相続税を課税するように改められている。これは、相続税制度について法定相続分課税方式が採用されたことに伴いできるだけ恣意的な要素

次に、相続税及び贈与税の課税財産の範囲（2条、2条の2）並びに課税価格（11条の2、21条の2）についても、納税義務者の規定の改正と同様に、両税の課税対象の変更に伴う改正がなされた。

相続税額の算出方法については、まず、課税価格から「遺産に係る基礎控除」の額が控除される。すなわち、「相続税額の総額を計算する場合においては、同一の被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格・・・の合計額から、百五十万円と三十万円に当該被相続人の相続人の数を乗じて得た金額との合計額・・・を控除する」（15条1項）こととされた。この場合における相続人とは、「同項に規定する被相続人の民法第五編第二章〔相続人〕の規定による相続人（相続の放棄があつた場

を除去するため、遺贈に係る財産をも遺産に含めて相続税の総額を計算することが必要であるという見地に基いたものである。この場合、受遺者が法定相続人課税方式の計算において相続人の数に入らないことはもちろんであり、また、後述のように税額加算の制度の適用及び取得財産からの基礎控除についても相続人の場合と異なる取扱を受けることとなっており、これらの点については、包括受遺者もまた同様に取り扱われることとなっている。

従って、今回の改正後における相続税の課税価格すなわち課税標準は、改正前においてはその納税義務者が相続、包括遺贈又は被相続人からの相続人に対する遺贈により取得した財産の価額の合計額によることになっていたのを相続又は遺贈により財産を取得した者がその相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額によることとなったのである。しかし、改正後においては、従来被相続人が相続税の負担の軽減を図るため予め遺言書を作成して遺産を細分化し、時にはこれを仮装するようなことによって生じていた相続税負担の不均衡は法定相続分課税の方式の採用とあいまって是正されることとなった。

なお、ここで遺贈とは、必ずしも遺言書によるもののみを意味しているものではなく、贈与者の死亡により効力が生ずることとなっている贈与をも含んでいるのであり、これは、従来は相続人以外の者に対する特定遺贈も贈与とともに、その取得財産については贈与税が課税されることとなっていたので、ことさら前記死因贈与を区別して明らかにする必要がなかったのであるが、今回の改正においては相続人以外の者に対する特定遺贈による取得財産の価額をも相続人に対する特定遺贈による取得財産の価額と同じく遺産の価額に加算して相続税額を計算することとなったため、死因贈与を一般の贈与と区分する必要があるので、民法でも死因贈与には遺贈の規定を相当準用していることにかえりみ、明文を設けて死因贈与を遺贈に含めることとしたものと考えらる。」

合には、その放棄がなかつたものとした場合における相続人)に該当する者とする」とされ、相続放棄があった場合を除き、民法の規定による法定相続人の数によることとされた。次に、遺産に係る基礎控除後の課税価格を民法の定める法定相続人が同法に定める法定相続分に従って分割したものと仮定して、その分割後の課税価格にそれぞれ相続税の税率を適用し、求めた額を合計したものが相続税の総額となる。すなわち、「相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額からその遺産に係る基礎控除額を控除した金額を当該被相続人の第十五条第二項〔遺産相続人〕に規定する相続人が民法第九百条〔法定相続分〕及び第九百一条〔代襲相続人の相続分〕の規定による相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額・・・につきそれぞれその金額を次の各級に区分し、逡次に各率を適用して算出した金額の合計額とする」と定められ、課税価格 30 万円以下の金額に適用される 10%の税率から課税価格 1 億円超に適用される最高 70%の税率まで、13 段階にわたる税率が定められていた。この相続税の総額を、各相続人等が実際に取得した財産の価額により按分して、各相続人等の相続税額を計算することとなるが、この場合、各々の財産の価額から「取得財産に係る基礎控除」の額が控除される。すなわち、「相続又は遺贈に因り財産を取得した者に係る相続税額は、その被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者に係る相続税の総額を、これらの事由に因り財産を取得した者に係る相続税の課税価格からその取得財産に係る基礎控除額を控除した金額により按分して算出した金額とする」(18 条)とされていた。この「取得財産に係る基礎控除」の額は、相続又は被相続人からの相続人に対する遺贈により財産を取得した者については 50 万円、被相続人からの相続人に対する遺贈以外の遺贈により財産を取得した者については 20 万円がその取得した者に係る相続税の課税価格から控除された(17 条 1 項)。これにより、取得財産に係る基礎控除の額を下回る財産を取得した者には相続税は課されず、その金額を超える者についてのみ相続税が課税されることとなる。このような控除が設けら

れた趣旨は、各相続人等の間における負担の調整にあるとされていた⁽⁶²⁾。なお、同一の被相続人に係る取得財産に係る基礎控除の総額がその被相続人に係る遺産に係る基礎控除の総額を超えるときは、遺産に係る基礎控除の総額が限度とされ、この場合の各相続人等から控除される取得財産に係る基礎控除の額は、その者の本来の取得財産に係る基礎控除にその遺産に係る基礎控除の金額をその取得財産に係る基礎控除の金額の合計額で除した割合を乗じて算出した金額によることとされていた（17条2項）。これは、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者の取得財産に係る基礎控除の金額の合計額がその遺産に係る基礎控除の金額を超えるときは、基礎控除後の課税価格がある者がいないという場合もあり、このような場合には、相続税の総額が存在するにもかかわらず納付すべき者が存在しないということが生ずる可能性があるため、このような矛盾を防止するために設けられたものとされていた⁽⁶³⁾。

このようにして各相続人等に按分された相続税額について、各相続人等の属性や実情に対応した税額控除等がなされて、各相続人等の納付税額が算出されることとなるが、その中に、被相続人と相続又は遺贈により財産を取得

(62) 米山・前掲注(61)80-81頁は、この点について次のように説明している。

「従来の制度でも、基礎控除は各自の課税価格から控除することとなっていた点から考えれば、従来の基礎控除制度を改正して存続したものようではあるが、実質的には、従来の基礎控除制度とは極めてその趣を異にし、それが、単に一定の相続税の総額を各相続人又は受遺者にあん分する場合における基礎となる各自の課税価格から控除するものであることから、いわば、相続税の総額を同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者が各々負担する場合におけるこれらの者の相互間の負担を調整する意味をもつものに過ぎないのであって、これにより相続税の総額が軽減されることとはならないのである。

要は、徒らに少額の財産を取得した者に相続税を課税することは、その者の担税力からみても適当でないばかりでなく、税務執行上も極めて煩雑なことでもあるので、前述の一定金額以下の財産の取得者には、相続税を課税しないこととするとともに、その一定金額をこえる者について課税価格のうちそのこえる部分の金額にあん分して相続税額を計算してある程度取得財産の価額に応じて累進的な調整を加えようとする趣旨で設けられたものである。」

(63) 米山・前掲注(61)81-82頁。

した者との親疎の差に応じて税負担に差異を設ける制度が創設された。すなわち、「相続又は遺贈に因り財産を取得した者が当該相続又は遺贈に係る被相続人の一親等の血族（その者又はその直系卑属が相続開始前に死亡し、又は相続権を失つたため相続人となつたその者の直系卑属を含む。）及び配偶者以外の者」である場合には、その者の納付する相続税額は、上記によりその者に按分された金額にその20%相当額を加算した金額によるものとされた（18条の2）。また、その加算後の税額がその者の相続税の課税価格の70%相当額を超える場合には、その70%相当額になるまでの金額を加算することとされ、加算の上限が設けられている。被相続人と相続人との親疎の差に応じて税負担に差異を設ける仕組みは、我が国においては、前述のとおり、明治38年の相続税法の制定当時から既に存在していたが、当初は、親疎の別により税率自体に差異を設けることにより対応していた。このような取扱いは、遺産課税方式による相続税の下で一貫して維持されていたが、シャウブ勧告の指摘による昭和25年度の税制改正において、一生累積課税による遺産取得課税方式の相続税の導入に伴い、相続及び贈与の区別なく、また親疎の区別なく統一された税率表が採用されたことにより、その姿を消していたものである。昭和33年度の税制改正においては、相続税額を加算する形により従前の取扱いを復活させたものといえる。

また、昭和28年度の税制改正において、相続税及び贈与税の二本立ての課税方式に改めた際に復活させた相続開始前2年以内の贈与財産を相続税の課税価格に加算する制度（19条）について、加算する期間を相続開始前3年以内に改められた。これは、昭和33年度の税制改正における相続税負担の一般的軽減を機に、一方で負担の合理化を図る観点から、被相続人が将来の相続税負担を考慮して財産の分割贈与を行うことが考えられる期間を、通常3年程度と捉えることが適当であるとの見地から、一年延長したものとされている⁽⁶⁴⁾。

(64) 米山・前掲注(61)84頁。

贈与税については、基礎控除の額を改正前の2倍に相当する20万円に引き上げるとともに、税率についても、相続税と同様に、中小の財産階層を中心に累進構造が緩和された。一方、贈与税額の算出方法について改正前と比較して大きく変更された点は、3年以内に同一人からの贈与があった場合の累積課税制度が導入されたことである。すなわち、「その年において贈与に因り同一の贈与者から十万円をこえる価額の財産（その取得の日の属する年分の贈与税の課税価格計算の基礎に算入されるものに限る。・・・）を取得した者がその前年又は前前年において当該贈与者から贈与に因り各年十万円をこえる価額の財産を取得したことがある場合」には、その者に係る贈与税額は、その年において贈与により取得したすべての財産の価額の合計額につき通常の暦年課税の方法により算出した税額と、一定の方法により算出した累積税額⁽⁶⁵⁾との合計額により算出することとされた（21条の6）。昭和28年度の税制改正においては、前述のとおり、相続税については昭和22年度の税制改正において講じていた生前贈与財産の加算制度を復活させたが、贈与税については、同じく昭和22年度の税制改正において講じていた累積課税を復活させ

(65) 累積税額は、次の①に掲げる金額から②に掲げる金額を控除して計算することとされていた（相税21条の6）。

① その年以前3年以内の各年において当該贈与者から贈与により取得した財産の価額のうちそれぞれ10万円を超える部分の合計額を贈与税の課税価格とみなして贈与税の税率を適用して算出した金額

② 次のイ及びロに掲げる金額の合計額

イ その年の前年又は前々年において当該贈与者から贈与により取得した財産の価額が当該各年において贈与により取得したすべての財産の価額の合計額のうち占める割合をそれぞれ当該各年分の贈与税額に乗じて算出した金額の合計額（⇒既に課された贈与税額のうちその累積される財産に対応する部分の金額）

ロ その年において当該贈与者から贈与により取得した財産の価額が同年において贈与により取得したすべての財産の価額の合計額のうち占める割合をその合計額につき算出した贈与税額に乗じて算出した金額（⇒その年の贈与税額のうち累積される財産に対応する部分の金額）

なお、当該贈与者が2人以上いる場合には、累積税額は、これらの者につきそれぞれ上記①から②の金額を控除した金額の合計額とされていた。

また、上記②の金額が①の金額を超える場合には①の金額相当額が限度とされ、その年の累積税額は存しないこととされていた。

ず、一暦年中の贈与についてのみ課税する制度を採用していた。昭和33年度の税制改正ではこれを改めたこととなるが、昭和22年度の税制改正におけるような贈与を無制限に累積する仕組みではなく、相続税の場合と同様に、税務執行面を考慮し、3年間という期間に限定しての累積課税とされた⁽⁶⁶⁾。

(66) 3年間の累積課税制度創設の趣旨について、米山・前掲注(61)100-101頁は次のように説明している。

「従来の贈与税は、一暦年中に贈与により取得した財産の価額を合計し、これを課税価格として課税するほかは、原則として他の年に贈与を受けた財産を合算して課税する制度は採用していなかったが、ただ、相続税の課税においてのみ、相続開始前二年以内に被相続人から生前贈与を受けたことがある場合にその贈与により取得した財産を相続税の課税価格に加算して相続税額を計算することとしていたものである。

しかるに、最近の贈与税及び相続税の課税事例からみれば、基礎控除がその贈与財産又は相続財産ごとに認められること及び税率が高額財産ほど加重的に負担が重くなるいわゆる累進税率を採用していることを利用して、財産を分割して贈与することにより一回の課税財産をできるだけ少くして贈与税又は相続税の負担の軽減を図る向が少くないが、これは、結果として累進課税制度自体の効果を著しく減少させるのみでなく、分割贈与の困難な中小財産階層の負担を相対的に重いものとし、負担の公平を欠くこととなる。

そこで、考えられるのが累積課税の制度であって、累積課税を理想的に行うには財産取得者の一生を通じて累積することであるが、一生累積ということは、納税者にとつても、また、税務執行の面からいつても極めて煩雑なことであり、実際の制度としては、一定期間の累積を行うこととするのが適当であると考えられる。

このことに関しては、昨年末の税制特別調査会の答申でも指摘されたところであり、その答申では、生前贈与に係る財産を相続財産へ加算する期間を五年程度に延長することに伴い、贈与税の累積期間もこれにあわせて五年程度が適当である旨を述べている。

今回の改正における贈与税の三年間累積課税の制度は、以上のような考え方及び税制特別調査会の答申を背景として創設されたものであるが、ただ、今回の制度は、主としてより現実的な見地から、既に相続税額の計算のところで述べたように生前贈与に係る財産を相続財産に加算する期間を二年から三年に延長したことに呼応してその期間を三年とするとともに、累積する財産も一暦年間中の同一人からの贈与額が一定額をこえる場合のそのこえる金額にとどめることとしている。そして、その一定額を十万円と定めている関係上、一年の贈与財産価額は基礎控除以下であっても、十万円をこえる年が三年以内に二年以上であることは、贈与税が課税されることとなるのである。」

3 その後の改正

昭和 33 年度の税制改正において誕生した法定相続分課税方式による相続税は、その後、基礎控除の拡大や税率の引下げといった主に地価の高騰に対応した負担緩和や、事業承継の円滑化に配慮した負担軽減措置の創設等がされつつも、その基本的な仕組みは維持されて現在に至っている。昭和 33 年度の税制改正の後の改正のうち相続税及び贈与税の課税方式や計算構造に関連するものとしては、主に次のとおりである。

(1) 取得財産に係る基礎控除の廃止（昭和 42 年度）

相続税の基礎控除は、前述のとおり、遺産に係る基礎控除と取得財産に係る基礎控除といった二種類の控除が存在し、これらはそれぞれの理由に基づいて設けられていたものであるが、一般の納税者には理解し難いという難点があったことや、当時の相続税の計算の仕組みが複雑であり簡素化すべきとの指摘に基づき、昭和 42 年度の税制改正において、取得財産に係る基礎控除の制度が廃止された⁽⁶⁷⁾。これにより、相続税の総額を実際の遺産の各相続人及び受遺者の取得価額に応じて配分計算することとされた。

(2) 贈与税の 3 年累積課税制度の廃止（昭和 50 年度）

贈与税の 3 年累積課税制度には、前述のとおり、少額の贈与を課税対象外とするための控除が設けられていたが、この控除は、贈与税の累積課税の趣旨に基づき、通常の暦年課税における贈与税の基礎控除よりも小さく定められていた。このような関係により、贈与税の制度は暦年課税と累積課税との二重の構造となっていたが、取得財産に係る基礎控除の場合と同様に、一般の納税者には分りにくいことや制度簡素化の指摘を受け、昭和 50 年度の税制改正において、相続税及び贈与税の一般的な負担軽減を行うこととされた機会に、贈与税の 3 年累積課税制度は廃止された⁽⁶⁸⁾。これにより、贈与税の計算の仕組みは、昭和 28 年度の税制改正後の制度に戻ったこととなり、暦年ごとの受贈財産に対する課税に改められた。

(67) 国税庁『昭和 42 年改正税法のすべて』128 頁。

(68) 国税庁『昭和 50 年改正税法のすべて』170 頁。

(3) 法定相続人に含める養子の数の制限（昭和 63 年 12 月）

法定相続分課税方式による相続税においては、前述のとおり、基礎控除の額は法定相続人の数に比例して増加し、その基礎控除後の遺産額を法定相続人の数と法定相続分とによって按分して相続税の総額を算出する仕組みとなっているが、このような税額計算の仕組みを悪用した租税回避の事例が存在した。すなわち、被相続人や相続人の支配下にあり、かつ、名字の変更を必要としない相続人の配偶者や子などを被相続人の養子として法定相続人の数を増加させることによって、遺産に係る基礎控除を増額し、法定相続分を細分化して相続税の負担を回避する事例が発生していた。このような事態を受け、昭和 63 年 12 月の税制改正において、養子がある場合の相続税の遺産に係る基礎控除や相続税の総額などの計算上、養子の数を、実子がある場合には 1 人に、また、実子がない場合には 2 人までに制限することとされた（相税 15 条 2 項）⁽⁶⁹⁾。

(4) 相続時精算課税制度の創設（平成 15 年度）

累積課税の仕組みを有さない、すなわち、暦年課税における贈与税においては、前述のとおり、相続税よりも低く設定された基礎控除と高く設定された累進税率との組み合わせにより、生前贈与による相続税の課税回避を防止する側面を有しているが、このような贈与税の側面は、当然のことながら、生前贈与に対して禁止的に作用することとなる。一方、高齢化の進展に伴って相続による次世代への資産移転の時期が従来よりも遅れてきていることや、高齢者の保有する資産の有効活用を通じて経済社会の活性化に資するといったことから、資産移転の時期の選択に対して課税の中立性を確保することが必要との指摘が政府税制調査会等でなされていた。相続時精算課税制度は、このような指摘を受けて平成 15 年度の税制改正にお

(69) 制度創設の背景等については、国税庁『昭和 63 年改正税法のすべて』458-462 頁。なお、民法上の特別養子（民法 817 条の 2）若しくは配偶者の実子で被相続人の養子となった者又は実子等の代襲相続人等については、実子とみなされる（相税 15 条 3 項、相税令 3 条の 2）。

いて創設されたものである。

具体的には、「贈与により財産を取得した者がその贈与をした者の推定相続人（その贈与をした者の直系卑属でその年一月一日において二十歳以上であるものに限る。）であり、かつ、その贈与をした者が同日において六十五歳以上の者である場合」には、受贈者は、従来の暦年課税による贈与税に代えて、相続時精算課税制度の適用を選択することができる。相続時精算課税制度を選択した場合、まず贈与時については、受贈財産について特別控除（非課税枠）は2,500万円、税率は一律20%で贈与税が課税される。特別控除は累積で適用されるため、2,500万円の控除額の範囲内であれば何回でも複数年わたって非課税での贈与が可能となる。次に相続時については、その贈与財産は贈与時の時価で相続財産に合算した上で相続税額が計算され、贈与時において既に課せられた贈与税がある場合には、その贈与税額は相続税額から控除される。なお、その贈与税額が相続税額を上回る場合には、差額部分の税額は還付される（相続21条の9～21条の18）。

このように、現行の相続時精算課税制度は、同一人からの複数の生前贈与をその都度累積するのではなく、相続時に一度にまとめて精算して課税する仕組みとなっているが、これは、現在の法定相続分課税方式の下では、生前贈与の都度累積して課税しても、相続時における相続税の額が確定するまでは、その生前贈与に係る贈与税の額も確定しないこととなるためである。

なお、相続時精算課税制度は、制度創設以降、非常に多くの者に利用されており、制度創設の目的である生前贈与による資産移転の円滑化に寄与しているものといえよう。

4 みなし譲渡課税の縮小化

所得税におけるみなし譲渡課税は、前述のとおり、相続や贈与による資産の移転があった場合には、その値上り益に対して全面的に課税すべきことを指摘したシャープ勧告にその淵源があり、また、最高裁判例においてもその

考え方が支持されているところであるが⁽⁷⁰⁾、その立法政策上の当否については従来から批判的な議論が存在していた⁽⁷¹⁾。その結果、現行の制度は当初と比較すればかなり後退したものとなっている。現在、みなし譲渡課税の対象とされているものは、技術的な観点や限定承認による相続等の趣旨に沿って残されているもののみであり、シャープ税制はほとんど痕跡をとどめるだけのものとなっているとの指摘もなされている状況にある⁽⁷²⁾。

(70) 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日第一小法廷判決（訟務月報 14 卷 12 号 1442 頁）は、譲渡所得に対する課税は「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」と述べた後に、みなし譲渡課税の考え方について、以下のとおり判示している。

「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照して具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとした…。」

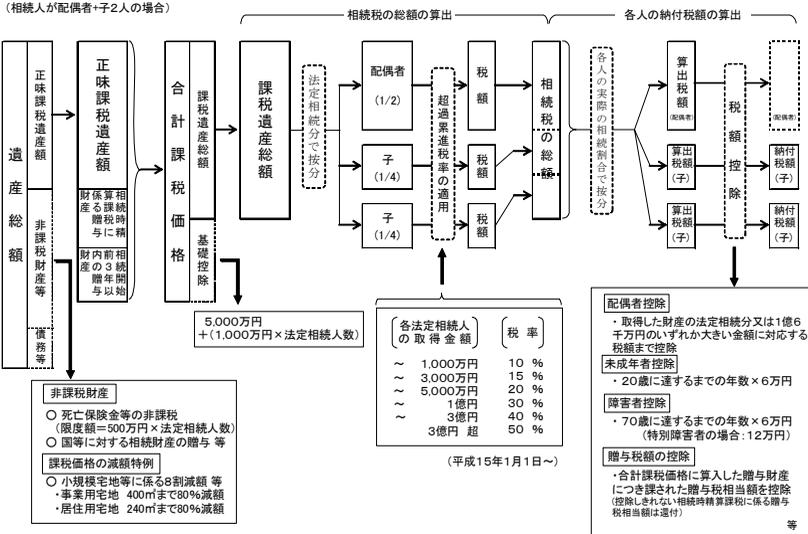
(71) 例えば、大島隆夫氏は「私は実はこのみなし譲渡という制度が全然理解できないのです。…みなし譲渡の理論というのは現実の税制論としてはよほどの問題だろう」と述べておられる（大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方』27 頁（税務経理協会、1986））。

(72) 注解所得税法研究会・前掲注（34）631 頁。

第4節 法定相続分課税方式の構造（構成要素）

1 税額計算の流れ

現在の法定相続分課税方式における税額計算の流れを示すと次のとおりである⁽⁷³⁾。



計算の流れとしては、まず、遺産総額から債務等を控除し、さらに非課税財産等、すなわち、死亡保険金等の非課税といった非課税財産や小規模宅地等に係る課税価格の80%減額がされる部分がここで控除される。それにより、正味課税遺産額が算出され、これに一定の生前贈与分を加算し、合計課税価格が算出される。それから、基礎控除(5,000万円+1,000万円×法定相続人数)を控除して課税遺産総額が算出される。ここから我が国独特の制度となるが、これを法定相続分で按分して、この法定相続分に超過累進税率をそれぞれ適用して税額を算出することとなる。それで算出された税額を一度合計して、相続税の総額を算出する。ここまでの、遺産課税的な仕組みといわれる部分となる。その後、この相続税の総額を、各人の実際の相続割合で按分して、各人が実際に負担すべき税額を算出する(算出

(73) 税制調査会第18回企画会合説明資料(相続税関係)20頁(平成19年10月16日、企画18-3)。

税額)。そして、各人の算出税額から一定の税額控除を行い、納付税額を算出こととなる。例えば、配偶者の場合、法定相続分に相当する税額はすべて控除されるため、法定相続分で相続する限りにおいて納付税額は存しないこととなる。

2 特徴

前記1のように法定相続分課税方式においては、遺産を法定相続分で分割したと仮定して求めた相続税の総額を実際の相続分で各相続人に按分するため、法定相続人の数が同一の下では、相続人の一人が全財産を相続しようが、各相続人が平等に相続しようが、相続税の総額に変化はない。これにより、仮装分割の有無を検証する必要性がなく、また、基礎控除、特に定額控除の存在が、単独相続すべき農家等への配慮としての税負担軽減効果をも有していることとなる。

その反面、税務調査等により申告後に新たな遺産が発見された場合には、遺産額の増加に対応して相続税の総額も増加するため、新たな遺産を取得しない相続人の税負担をも増加させるケースが生じるという問題がある。

また、定額部分の基礎控除が存在する結果、相続人1人当たりの基礎控除の額は法定相続人の数が多くなるにつれて減少していくこととなるため、各相続人が取得する遺産の額が同額であっても、法定相続人の数が多くなるにつれて相続税額は多くなるという構造を有する。

○ 法定相続人数と1人当たり相続税負担額との関係⁽⁷⁴⁾

法定相続人数	1人	2人	3人	4人	5人	
基礎控除 6千円+1千円×法定相続人数	6,000万円	7,000万円	8,000万円	9,000万円	1億円	
法定相続人1人当たり基礎控除	6,000万円	3,500万円	2,667万円	2,250万円	2,000万円	
各相続人が1億円 ずつ相続した場合	総遺産額 (1億円×法定相続人数)	1億円	2億円	3億円	4億円	5億円
	相続税の総額	600万円	2,500万円	4,500万円	6,500万円	8,500万円
	相続人1人当たり 相続税額	600万円	1,250万円	1,500万円	1,625万円	1,700万円
	各人の相続分(1億円) に対する負担率	6%	12.5%	15%	16.3%	17%

(74) 税制調査会平成19年10月16日・前掲注(73)17頁。

なお、これは裏返せば、すべての遺産を現実には1人が相続する場合であっても、法定相続人の数が多ければ多いほど、相続税額は少なくなることを示している。

さらに、事業承継の円滑化に配慮した相続税の課税価格の減額措置は、基礎控除と同様に、一定額を遺産総額から減額する構造となっているため、事業用資産等を相続した者のみならず、事業用資産等を相続しない他の相続人の税負担をも軽減してしまうこととなる。したがって、このような特例措置の拡充は、こうした問題を拡大させることにつながる。なお、この問題は、単独相続すべき農家等の事業承継への配慮といった面を有する定額部分の基礎控除が、事業用資産を相続しない相続人の税負担をも軽減してしまうことと同じことであり、現行相続税の課税方式が法定相続分課税方式を採用しているために生ずるものであるといえる。

第3章 相続税・贈与税を巡る近年の状況

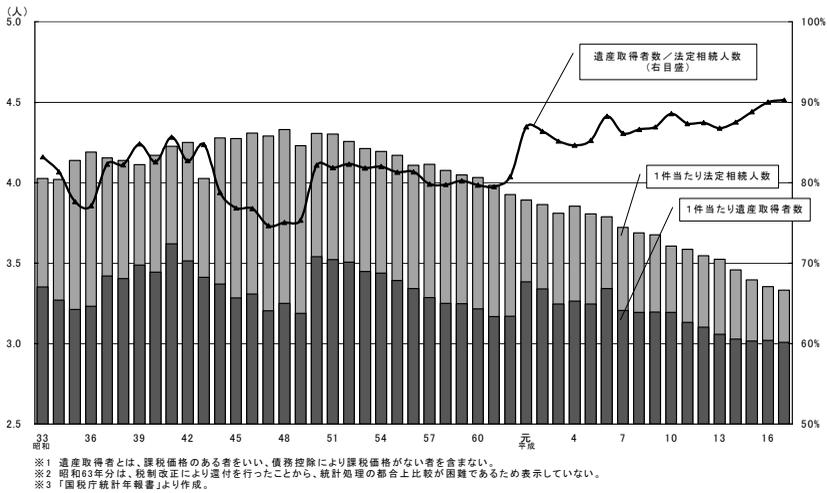
相続税・贈与税を巡る近年の議論の状況を見ると、概ね、相続人間の権利意識の高まりによる遺産分割の習慣の定着化、課税ベースの拡大に取り組む必要性、及び事業承継への一層の配慮などに関するものが挙げられる。

第1節 相続の現状

法定相続分課税方式が導入された背景の一つとしては、遺産分割の習慣が定着していないことが挙げられていたことは前述のとおりであるが、同課税方式が導入されてから50年が経過した現在においてはどうか。下記の図は、相続税の課税実績から見た法定相続人の数と実際に遺産を相続した者の数の推移をグラフ化したものであり、政府税制調査会が平成19年10月16日に開催した企画会合での審議において提示した資料の一部である。これによると、法定相続人のうちに占める実際に遺産を取得した者の割合は、法定相続分課税方式が導入された昭和33年から昭和50年代は概ね70%代半ばから80%代半ば程度の範囲内で推移しているのに対し、平成元年以降は増加傾向を示しており、80%代後半から90%代前半で推移している。これは、近年、法定相続人の数は減少傾向を示しているのに対して、実際に財産を相続して相続税の課税対象となった者は法定相続人の数ほど減少していないことを示している。このような傾向から、法定相続分課税方式が導入された当時よりも、遺産分割の習慣が定着してきているのではないかと指摘がなされている。

また、相続人間における権利意識の高まりを反映して、家庭裁判所による遺産分割の調停や審判も増加傾向を示しており、このようなことから遺産分割の習慣は相当程度根付いているとの指摘も見受けられる。

○ 法定相続人数と実際に遺産を相続した者の推移⁽⁷⁵⁾



第2節 累次にわたる相続税・贈与税の負担軽減

相続税・贈与税については、昭和33年度の税制改正において法定相続分課税方式が導入されて以降、現在まで、ほぼ一貫して税負担を軽減する方向での改正がなされている。昭和33年以降の相続税及び贈与税の基礎控除及び税率の変遷を示すと次のとおりである。

	相続税			贈与税	
	基礎控除		税率	基礎控除	税率
	定額控除	法定相続人 比例控除			
昭和33年	150万円	30万円	10% (30万円以下) ～70% (1億円超) 13段階	20万円	15% (30万円以下) ～70% (3千万円超) 12段階

(75) 税制調査会平成19年10月16日・前掲注(73)19頁。

	相 続 税			贈 与 税	
	基礎控除		税 率	基礎控除	税 率
	定額控除	法定相続人 比例控除			
昭和37年	200万円	50万円	同上	同上	同上
昭和39年	250万円	同上	同上	40万円	同上
昭和41年	400万円	80万円	10% (60万円以下) ～70% (1億5千万円 超) 13段階	同上	10% (30万円以下) ～70% (3千万円超) 13段階
昭和46年	400万円	80万円	10% (60万円以下) ～70% (1億5千万円 超) 13段階	40万円	同上
昭和48年	600万円	120万円	同上	同上	同上
昭和50年	2,000万円	400万円	10% (200万円以下) ～75% (5億円超) 14段階	60万円	10% (50万円以下) ～75% (7千万円超) 14段階
昭和63年	4,000万円	800万円	10% (400万円以下) ～70% (5億円超) 13段階	同上	10% (100万円以下) ～70% (7千万円超) 13段階
平成4年	4,800万円	950万円	10% (700万円以下) ～70% (10億円超) 13段階	同上	10% (150万円以下)～ 70% (1億円超) 13段階
平成6年	5,000万円	1,000万円	10% (800万円以下) ～70% (20億円超) 9段階	同上	同上
平成13年	同上	同上	同上	110万円	同上

	相続税		贈与税	
	基礎控除 定額控除	法定相続人 比例控除	税率	基礎控除 税率
平成15年	同上	同上	10% (1,000万円以下) ～50% (3億円超) 6段階	同上 2,500万円 (相続時精算課税 の場合、住宅取得等資金の場 合には 1,000 万円上乘せ)

相続税の基礎控除は、昭和 37 年度の税制改正において控除額の引上げがなされて以降、累次にわたる引上げがなされている。特に、昭和 50 年度の税制改正においては従前の 3 倍以上の引上げ、その後の昭和 63 年 12 月の改正においては更に 2 倍の引上げがなされているが、これらの引上げは、主に、一般的な物価水準の上昇、特に、バブル期において地価が著しく上昇したことに起因している⁽⁷⁶⁾。また、平成 4 年度及び平成 6 年度の税制改正においても引上げがなされているが、これらは、土地の相続税評価の適正化に伴う負担調整の一環として行われたものである⁽⁷⁷⁾。こうした基礎控除額の引上げは、これだけでも、相続税の課税人員や負担状況を低下させる大きな効果を有することは言うまでもない。一方、相続税の税率については、昭和 50 年度の税制改正において、最高税率が 75%に引上げられたものの、全体の税率構造としては基礎控除額の引上げに対応して累進度が緩和されている。その後、昭和 63 年 12 月、平成 4 年度及び平成 6 年度においても、基礎控除額の引上げに対応して、税率区分の幅（ブラケット）を拡大することによる累進度の緩和が図られている。さらに、平成 15 年度の税制改正においては、相続税の税率構造について、最高税率（70%）

(76) 国税庁『昭和 50 年改正税法のすべて』151-153 頁、同・前掲注 (69) 432-434 頁。

(77) 国税庁『平成 4 年改正税法のすべて』231-238 頁、同『平成 6 年改正税法のすべて』281 頁。

については、「個人所得課税の最高税率（50％）との較差が大きく、諸外国の例に比しても相当高いことに鑑み、・・・引き下げることが適当である」こと、累進構造については、「個人所得課税を補完し、富の再分配を図るとの相続税の役割を踏まえれば、最高税率を引き下げるものの、全体として現行制度の累進が適切なものと考えられる」こと、及び税率の刻みについては、「簡素化の観点及び遺産額に応じたある程度滑らかな負担の変化を確保する観点を踏まえて見直す必要がある」ことといった政府税制調査会における指摘等⁽⁷⁸⁾を踏まえ、最高税率の引下げを含む累進緩和がなされている。

うした基礎控除額の引上げや税率の引下げといった累次にわたる減税に加え、配偶者に対する相続税額の軽減措置や一定の小規模宅地等に係る相続税の課税価格の減額措置などといった各種の特例措置の拡充、さらに、近年における地価の下落傾向が影響し、現在、被相続人ベースでみた相続税の課税割合は4％程度となっており、ピーク時（昭和62年の7.9％）の半分程度にまで減少している状況にある。また、平均的な負担率も10％程度となっており、これもピーク時（平成3年の22.2％）の半分程度にまで減少している状況にある。

(78) 税制調査会平成14年11月「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」11頁。

第3節 課税ベース拡大の必要性

1 相続税の財源調達機能の低下、経済のストック化等

前節のように、これまで相続税は、累次にわたる減税や各種の特例の拡充により、ごく限られた一部の資産家層のみを対象に負担を求める税となってきたおり、その資産再分配機能や財源調達機能が低下してきている。

また、近年における家計資産残高等の著しい増加といった経済のストック化が進む中、人口構成の高齢化を背景として、資産保有において高齢者の占める比重が高まっていることや、所得、消費、資産等の多様な課税ベースに適切な負担を求めていく観点、特に今後の消費税を含む税体系の抜本的改革を巡る議論の中で消費税率の引上げに伴う逆進性拡大の問題等への税制上の対応として、所得課税の見直しとともに、資産の再分配機能を有する相続税の見直しは一層重要となるものと考えられている⁽⁷⁹⁾。

2 少子高齢化社会における相続税の役割

内閣総理大臣主宰の検討会である「社会保障構造の在り方について考える有識者会議」が平成12年10月にまとめた報告書（21世紀に向けての社会保障）では、「主に若年の世代の負担で担われている社会保障給付が充実し、老後扶養をより社会的に支えることにより高齢者の資産の維持に寄与する一方、最終的な相続の時点では、ほとんどの場合社会的な負担を求められることがなく、資産は私的に移転している状況」にあると指摘するとともに、「この点に着目すれば、社会保障制度の外側の問題ではあるが、資産の保有や相続に着目してより広く税負担を求めることは、給付と負担のバランスをとる方策の一つとなり得る」と指摘している⁽⁸⁰⁾。

(79) 税制調査会平成16年11月「平成17年度の税制改正に関する答申」8－9頁。

(80) 社会保障構造の在り方について考える有識者会議平成12年10月「21世紀に向けての社会保障」Ⅱ 持続可能な社会保障、2 高齢者も能力に応じ負担を分かち合う（高齢者の資産の問題）（首相官邸ホームページ、<http://www.kantei.go.jp/jp>

老後扶養の観点からの相続税の役割に着目したこのような指摘は、政府税制調査会における議論においても示されており、平成 12 年 7 月の中期答申（わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－）では、「公的な社会保障が充実してきている中で、老後扶養が社会化されることによって次世代に引き継がれる資産が従来ほど減少しない分、資産の引継ぎの社会化を図っていくことが適当であるとの観点から、相続課税の役割が一層重要になってきているとする議論もあります」と指摘している⁽⁸¹⁾。これは、その後の議論においても引き継がれており、少子・高齢化の進展や公的な社会保障制度の充実（老後扶養の社会化）に伴い、現役世代の負担の増大が見込まれる一方、これが高齢者の資産維持に寄与していることに鑑みると、相続時に残された財産について、その一部を社会に還元する観点から負担を求める必要性も高まっているとの指摘がなされている⁽⁸²⁾。

こうした上記 1 及び 2 の点を踏まえ、より広い範囲に適切な税負担を求めるため、相続税の課税ベースの拡大に取り組む必要があるとの指摘が、近年の政府税制調査会の答申等においてなされているところである。

第 4 節 事業承継

1 事業承継の円滑化に資する税制上の措置

前述のように相続税の負担の適正化が指摘される一方、中小企業等の事業承継の円滑化の観点からは、逆に、相続税の負担を軽減せよとの議論がなされている。

</syakaihosyou/report/report.html#2-2>。

(81) 税制調査会平成 12 年 7 月「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」290 頁。

(82) 税制調査会平成 15 年 6 月「少子・高齢社会における税制のあり方」10－11 頁、同平成 16 年 11 月・前掲注 (79) 8－9 頁。

現行の相続税の基礎控除、特に定額控除の存在は、前述のとおり、農地や事業用資産といった分割困難な資産を単独で相続した場合であっても税負担が上昇しないよう配慮したものとされる。したがって、現在の相続税の計算構造の中には、既に事業承継の円滑化に配慮した部分が存在しているが、事業承継の円滑化の観点から事業用資産等の相続に係る相続税を減額せよとの要望は従来から根強く存在していた。これを受け、昭和 33 年度の税制改正において法定相続分課税方式が採用されて以降、事業承継に配慮した相続税・贈与税の軽減措置が講じられてきている。

昭和 39 年度の税制改正における農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予（当時は納期限延長の特例）が事業承継に配慮して最初に講じられた措置であり、その後、一定の事業用宅地等や取引相場のない株式等に係る相続税の課税価格の計算の特例等の措置が講じられている。また、平成 15 年の税制改正において創設された相続時精算課税制度は、税制上、資産の移転時期の中立性を確保するものであり、事業承継の円滑化にも資する制度であるが、平成 19 年度の税制改正において、さらに、取引相場のない株式等を贈与した場合の相続時精算課税制度の特例が講じられた。また、これら既存の特例措置の適用要件や減額割合などについて、累次にわたる拡充がなされている。

○ 事業承継の円滑化に資する相続税・贈与税の特例措置

項目	創設時期	現行制度の概要	主な改正
農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予（税特措 70 条の 4）	昭和 39 年	農業を営む個人が推定相続人のうちの 1 人に農地等（特定市街化区域内農地を除く。以下同じ。）の全部等を贈与した場合の贈与税については、担保の提供を条件に納税を猶予し、贈与者が死亡した場合又は贈与者の死亡前に受贈者が死亡した場合には、猶予税額の納付を免除する。	・平成 17 年 ⇒特定農業生産法人に使用貸借による権利の設定をした場合の納税猶予の継続特例の創設
農地等についての相続税の納税猶予等（税特措	昭和 50 年	農地等の相続人が農業を継続する場合に限り、農業投資価格（農地本来の価格）を超える部分に対する相続税について	・平成 16 年 ⇒賃貸住宅用等地等への転用に

項目	創設時期	現行制度の概要	主な改正
70条の6)		は、担保の提供を条件に納税を猶予し、 ①その相続人が死亡した場合、②農業後継者に農地等を一括贈与した場合又は ③申告期限後20年を経過した場合（都市営農農地には適用なし。）には猶予税額の納税を免除する。	係る経過措置に係る期間等の見直し
小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例（税特措69条の4）	昭和58年（昭和50年～） ～ 通達による一定の評価減	一定の事業・居住用宅地等について、相続税の課税価格を次のとおり減額する。 ・事業継続：400㎡まで△80% ・居住継続：240㎡まで△80% ・上記以外：200㎡まで△50%	・昭和63年、平成4年、平成6年⇒減額割合の拡大 ・平成11年、平成13年⇒適用対象面積の拡大 ⁽⁸³⁾
特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例（税特措69条の5）	平成14年	次の資産について、相続税の課税価格を次のとおり減額する。 ・一定の取引相場のない株式等（同族関係者で50%超を保有、発行済株式総数の2/3以内、限度額10億円）：△10% ・森林施業計画に基づき施業されている林地・立木：△5%	・平成15年⇒中小同族株に係る要件の拡充、小規模宅地の特例との併用可能（一定の限度あり） ・平成16年⇒中小同族株に

(83) 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の主な改正の推移は次のとおりである。

区分		昭和58～	昭和63～	平成4～	平成6～	平成11～	平成13～
		(制度創設)	(法改正)				
①事業用宅地等 (申告期限まで事業を継続)	減額割合	40%	60%	70%		80%	
	適用対象面積		200㎡			330㎡	400㎡
②居住用宅地等 (申告期限まで居住を継続等)	減額割合	30%	50%	60%		80%	
	適用対象面積		200㎡			240㎡	
③上記以外の事業用・居住用宅地等 (申告期限まで事業・居住を非継続)	減額割合	事業用 40%	60%	70%		50%	
		居住用 30%	50%	60%			
	適用対象面積		200㎡				
		事業用 40%	60%	70%		50%	
④不動産貸付、駐車場用宅地等	減額割合	40%	0%	0%		50%	
	適用対象面積		200㎡				

項目	創設時期	現行制度の概要	主な改正
			係る限度額の引上げ(3億円→10億円)
特定同族株式等の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例(税特措70条の3の3、70条の3の4)	平成19年	一定の取引相場のない株式等の贈与の場合には、相続時精算課税制度に係る贈与者年齢要件を引き下げる(65歳以上→60歳以上)とともに、非課税枠を3,000万円まで(500万円の上乗せ)とする(適用期限:平成20年末)。	—

2 会計検査院による指摘

会計検査院は、平成14年度の検査以降、特定の租税特別措置についてその適用状況や政策目的・効果の検証状況等を検査し、その結果を「特定検査対象に関する検査状況」として毎年度の決算検査報告に掲記している⁽⁸⁴⁾。

事業承継の円滑化に配慮した相続税・贈与税の特例措置は、前述のとおり、相次ぐ制度創設や創設後における累次にわたる拡充を経て、相当手厚く講じられている状況にあり、また、制度創設後、相当長期にわたるものも存在す

(84) 「特定検査対象に関する検査状況」とは、会計検査院が、国民の関心の高い問題で特にその検査状況を明らかにする必要があると認めたものについて、決算検査報告に掲記される事項である。同じく決算検査報告に掲記される「不当事項」(法令や予算に違反し又は不経済・非効率な事態として国会に報告すべきと認められたもの)や「処置要求事項」(違法不当な会計処理に関してその是正や再発防止のための改善の処置が求められるもの)などとは異なり、指摘された当局において何らかの改善策を講ずべきことが義務付けられるものではないが、これらの指摘事項と同様に、会計検査院としての検査の所見が報告されるものである。

なお、本文記載の措置の他、決算検査報告(特定検査対象に関する検査状況)に掲記された租税特別措置は次のとおりである。

- ・平成14年度:法人税関係(特別償却、準備金等)、
- ・平成15年度:社会保険診療報酬の所得計算の特例、
- ・平成16年度:肉用牛売却所得の課税の特例、
- ・平成17年度:公益法人の営む収益事業に対する法人税の課税状況、
- ・平成18年度:生命保険関係(生命保険料控除等)

る。会計検査院はそのような状況を踏まえ、そのような相続税・贈与税の特例措置を特定検査対象に関する検査状況に取り上げている。具体的には、平成 16 年度の決算検査報告においては農地等についての相続税の納税猶予について、また、平成 17 年度の決算検査報告においては小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例について、それぞれその適用状況等を検査し、その結果を次のように報告しており、それぞれの特例措置がその政策目的を十分に発揮していない面があることを指摘している。

(1) 農地等についての相続税の納税猶予（平成 16 年度決算検査報告）⁽⁸⁵⁾

納税猶予の特例については、被相続人の保有していた農地等のうち、納税猶予の特例を適用していない農地等は 29.7%であり、これらの農地等は転用したり譲渡したりすることが可能な状況となっている。そして、農業経営状況についてみると、所得税の確定申告書の提出がない者及び提出があっても農業収入の記載がない者が約 40%を占めており、また、農業所得金額が 100 万円未満となっている者が 80%強となっていることから、効率的かつ安定的な農業経営にはなっていないような適用者が見受けられる状況となっている。

(2) 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例（平成 17 年度決算検査報告）⁽⁸⁶⁾

近年の小規模宅地等の特例の適用実績の傾向についてみると、バブル崩壊後の地価の下落等により、小規模宅地等の特例を適用している申告書の被相続人の数が年平均 2%程度減少しており、平成 16 年分の死亡者 1,028,602 人のうち、課税された申告書の被相続人は 43,488 人（4.2%）であり、この 43,488 人のうち小規模宅地等の特例を適用している申告書の被相続人は 40,438 人となっている。

(85) 会計検査院「平成 16 年度決算検査報告 第 4 章第 2 節第 6」(会計検査院ホームページ、<http://report.jbaudit.go.jp/org/h16/2004-h16-0664-0.htm>)。

(86) 会計検査院「平成 17 年度決算検査報告 第 4 章第 3 節第 4」(会計検査院ホームページ、<http://report.jbaudit.go.jp/org/h17/2005-h17-0768-0.htm>)。

会計検査院が検査した 66 税務署における小規模宅地等の特例の適用状況は、次のとおりである。

- ① 減額された課税価格の地域別平均をみると、東京都（23 区）が政令指定都市の 2.4 倍、その他の市の 4.6 倍、町村の 10.6 倍となっており、地価の高い地域ほど減額された課税価格は大きくなっている。また、適用面積が 200m²以上の被相続人が 85.4%を占めている一方、100m²未満の被相続人も 7.5%いる。
- ② 特定事業用宅地等の適用相続人及びその他事業用宅地等の適用相続人のうち、事業を継続している適用相続人が 79.8%を占めている一方、譲渡するなどしている適用相続人も 7.7%いる。そして、事業の規模については、ある程度の規模の事業が見受けられる一方、小規模な事業（事業と称するに至らないような不動産の貸付けなどを含む。）も見受けられる。
- ③ 居住継続等の要件を満たす相続人との共同相続により、要件を満たさない相続人が減額割合が 80%である特定居住用宅地等などとして適用しているもので、当該相続人の適用面積が特定居住用宅地等などの適用面積全体の大部分又はすべてを占めているものが 32 件見受けられ、このうち適用面積全体のすべてを占めているものが 10 件ある。
- ④ 1 棟の建物の敷地の一部が特定居住用宅地等に該当することにより、相続人が居住を継続するなどしている居住用部分以外の貸付用等部分に対応する敷地部分を含めたその敷地全体に特定居住用宅地等として適用しているものが 83 件見受けられ、このうち貸付用等部分に対応する敷地部分の適用面積全体に占める割合が 70%以上のものは 30 件ある。
- ⑤ 譲渡された小規模宅地等が 193 件見受けられ、このうち相続税の申告期限までの保有継続の要件があったものは 30 件あり、30 件のうち申告期限の翌日以後 12 ヶ月以内に譲渡されたものが 19 件ある。

3 近年の状況

前記1に示すように、現在においては、法定相続分課税方式が導入された当時とは異なり、事業承継の円滑化に配慮した相続税・贈与税の特例措置が相当手厚く講じられている状況にある。この結果、相続税における定額部分の基礎控除は分割困難な事業用資産等への配慮という当初の存在意義を失いつつあるといえるが、基礎控除については、前述のとおり、主にバブル期における地価急騰への対応という別の観点から、累次にわたる引上げがなされてきている。また、前記2における会計検査院による指摘が示すように、特例措置の適用状況を見ると、その政策目的が十分に発揮されていない面を有する状況にある。

このような状況にあるにもかかわらず、事業承継の円滑化に配慮した税制上の優遇措置を更に講ずべきとの要望はなお根強く存在しており、税制を含む事業承継を円滑に進めるための方策について、幅広く議論がされるようになった。中小企業庁の外郭団体である独立行政法人中小企業基盤整備機構は、中小企業における事業承継の重要性を再認識し、その円滑化のために必要な取組みの総合的検討及び実施をするため、平成17年10月に「事業承継協議会」を設置し、事業承継についての中小企業経営者の認識の向上や計画的取組みを促す一方、税制を含む事業承継関連法分野における法的課題の検討を進めている。平成18年には、中小企業の経営者に事業承継問題への早期対応の重要性を浸透させ、各経営者の実情に応じた計画的取組を促すために「事業承継ガイドライン」を策定するとともに、相続法や会社法のうち事業承継の円滑化に資する分野について検討を進め、中間報告を取りまとめている。

また、平成19年には、事業用資産に係る相続税の軽減措置をはじめとする事業承継税制の在り方について実務的な観点を踏まえながら具体的検討を実施するとともに、後継者以外の相続人が有する遺留分の取扱い等、事業承継に際して生じうる相続法上の問題点についての解決・改善に向けた制度の在り方等について具体的検討を実施し、同年6月に、それぞれの分野について中間報告を取りまとめている。

一方、自由民主党・経済産業部会は、事業承継について根本的解決を図るべく、平成19年2月に事業承継問題検討小委員会を設置し、事業承継協議会における議論と平行して審議を進め、同年6月、税制や相続法などの分野について、事業承継の円滑化を支援するための提言を取りまとめている。このうち、税制以外の分野については、中小企業における経営の承継の円滑化を図るため、遺留分に関する民法の特例や中小企業者が必要とする資金の供給の円滑化等の支援措置を講ずることを定めた法律案（中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律案）が平成20年の通常国会に提出され、同年5月9日に可決・成立したところである⁽⁸⁷⁾。

また、事業承継の円滑化に係る相続税の軽減措置の見直しについて、平成19年12月に決定した与党の「平成20年度税制改正大綱」では、「わが

(87) 「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」の内容は次のとおりである。

① 遺留分に関する民法の特例

一定の要件を満たす中小企業者の後継者が、先代経営者の遺留分権利者全員と合意を行い、所要の手続（経済産業大臣の確認及び家庭裁判所の許可）を経ることを前提に、次の遺留分に関する民法の特例の適用を受けることができる。

イ 後継者が先代経営者からの贈与等により取得した株式等について、遺留分を算定するための財産の価額に算定しないこと

ロ 後継者が先代経営者からの贈与等により取得した株式等について、遺留分を算定するための財産の価額に算入すべき価額を合意の時における価額とすること

② 支援措置

代表者の死亡時に起因する経営の承継に伴い、事業活動の継続に何らかの支障が生じていると認められる中小企業者が、経済産業大臣の認定を受けた場合において、次の支援措置を講ずる。

イ 当該中小企業者の資金の借入れに関し、中小企業信用保険法に規定する普通保険等と別枠化する。

ロ 当該中小企業者の代表者に対して、株式会社日本政策金融公庫及び沖縄振興開発金融公庫が必要な資金を貸し付けることを可能とする。

③ 相続税の課税についての措置

政府が、平成20年度中に、経営の承継に伴い事業活動の継続に支障が生じることを防止するための、相続税の課税について必要な措置を講ずるものとする旨を規定する。

国経済の基盤となるべき中小企業の事業承継は、雇用の確保や地域経済活力の維持の観点から極めて重要であり、相続時の遺産分割や資金需要、税負担の問題等の様々な課題に対応するため、総合的な支援策が必要」であり、「その一環として税制面では、相続税の特例措置の大幅な拡充が急務となっている」⁽⁸⁸⁾ことから、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律案の制定を踏まえ、平成 21 年度の税制改正において、事業の後継者を対象とした取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を創設することを決定した。このような与党の決定を受け、財務省原案（平成 20 年度税制改正の大綱（平成 19 年 12 月 19 日））及び政府案（平成 20 年度税制改正の要綱（平成 20 年 1 月 11 日））にも同様の事業承継税制の見直し案が明示されることとなった⁽⁸⁹⁾。

(88) 自由民主党・公明党「平成 20 年度税制改正大綱」6 頁（平成 19 年度 12 月 13 日）。

(89) 平成 21 年度の税制改正において講ずることとされている「取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度」の内容は次のとおりであり、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律の施行日以後の相続等に遡って適用される（「平成 20 年度税制改正の要綱（平成 20 年 1 月 11 日、閣議決定）」17-18 頁）。

- ① 事業承継相続人が、非上場会社を経営していた被相続人から相続等によりその会社の株式等を取得しその会社を経営していく場合には、その事業承継相続人が納付すべき相続税額のうち、相続等により取得した議決権株式等（相続開始前から既に保有していた議決権株式等を含めて、その会社の発行済議決権株式の総数等の 3分の2に達するまでの部分）に係る課税価格の 80%に対応する相続税の納税を猶予する。

この場合の「事業承継相続人」とは、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律における経済産業大臣の認定を受けた一定の中小企業の発行済株式等について、同族関係者と合わせその過半数を保有し、かつ、その同族関係者の中で筆頭株主である後継者をいう。

また、会社を経営していた被相続人は、その会社の発行済株式等について、同族関係者と合わせその過半数を保有し、かつ、その同族関係者（事業承継相続人を除く。）の中で筆頭株主であったことを要する。

- ② 納税猶予の対象となる株式等のみを相続とした場合の相続税額から、その株式等の金額の 20%に相当する金額の株式等のみを相続とした場合の相続税額を控除した額を猶予税額とする。
- ③ その事業承継相続人が納税猶予の対象となった株式等を死亡の時まで保有し続けた場合等の一定の場合には、猶予税額を免除する。

第5節 相続税・贈与税を巡る平成20年度税制改正における議論

1 政府税制調査会

政府税制調査会では、中長期的視点から、平成19年3月以降、税制が経済や財政にどのような影響を与えるかという調査・分析を積み重ねており、こうした調査・分析を踏まえつつ、同年9月以降、各税目の果たすべき役割を見据えながら、我が国の21世紀における経済・社会の構造変化に対応した税体系全体の在り方について、総合的な検討を重ねてきている。

このような検討の結果をとりまとめ、あるべき税制の全体像についての基本的な考え方を示したものが、平成19年11月に公表した答申「抜本的税制改革に向けた基本的考え方（平成20年度答申）」である。このうち、相続税・贈与税については、前述した相続税・贈与税を巡る近年の議論などを踏まえ、地価の下落、経済のストック化、高齢化の進展、公的な社会保障制度の充実等の相続税を巡る環境の変化からすれば、「これまでの改正により大幅に緩和されてきた相続税の負担水準をそのまま放置することは適当ではなく、相続

- ④ その事業承継相続人が、相続税の法定申告期限から5年の間に、代表者でなくなる等により、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律に基づき経済産業大臣の認定が取り消された場合等には、猶予税額の全額を納付する。
- ⑤ 上記④の経過期間後において、納税猶予の対象となった株式等を譲渡等した場合には、その時点で、納税猶予の対象となった株式の総数等に対する譲渡株式の総数等の割合に応じた猶予税額を納付する。
- ⑥ 上記④又は⑤により、猶予税額の全額又は一部を納付する場合には、その納付税額について相続税の法定申告期限からの利子税も併せて納付する。
- ⑦ この特例の適用を受けるためには、原則として、納税猶予の対象となった株式等のすべてを担保に供しなければならない。
- ⑧ 個人資産の管理等を行う法人の利用等による租税回避行為を防止する措置を講ずる。
- ⑨ 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律の施行日以後に開始した相続等から適用を可能とする措置その他所要の措置を講ずる。
- ⑩ 現行の特定同族会社等に係る相続税の課税価格の計算の特例(税特措69条の5)は、所要の経過措置を講じた上で廃止する。

財産に適切な負担を求め、相続税の有する資産再分配機能等の回復を図ることが重要である」⁽⁹⁰⁾と指摘している。次に、相続税の課税方式について、法定相続分課税方式における問題点、すなわち、必ずしも個々の相続人の相続額に応じた課税がなされないこと、一人の相続人の申告漏れにより他の共同相続人にも追徴税額が発生すること、及び事業承継等の各種特例が事業を承継しない他の共同相続人の税負担をも軽減する効果を有し、特例の拡充はこの問題の増幅につながることを指摘した上で、「課税方式のあり方については、・・・、導入当時からの相続の実態の変化や各種特例の整備状況も考慮し、さらに具体的かつ実務的な検討が必要である」⁽⁹¹⁾と指摘するとともに、事業承継税制について「課税の公平性等の観点からも許容できる、経済活力の維持のために真に効果的な制度とする必要がある。現行の各種特例を拡充することに関する前述の問題点にも留意しつつ、相続税制全体の見直しの中でさらに検討を進めることが必要である」⁽⁹²⁾と指摘している。

2 与党（自由民主党・公明党）

中長期的視点に立ったあるべき税制の全体像についての基本的な考え方が政府税制調査会において示された後、与党の税制調査会は、平成 20 年度の税制改正における審議を本格化させた。平成 19 年 12 月 13 日に決定した与党の「平成 20 年度税制改正大綱」では、事業承継税制について政府税制調査会が示した前述の方向性を具体化すべく、前述のとおり、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律案の制定を踏まえ、平成 21 年度の税制改正において、事業の後継者を対象とした取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を創設することを決定した。また、現行の法定相続分課税方式における問題点について政府税制調査会における指摘と同様の問題点を指摘しつつ、新しい事業承継税制の制度化にあわせ、相続税の課税方式を遺産取得課税方式

(90) 税制調査会平成 19 年 11 月「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」26 頁。

(91) 税制調査会平成 19 年 11 月・前掲注 (90) 26 頁。

(92) 税制調査会平成 19 年 11 月・前掲注 (90) 27 頁。

に改めることを検討するとともに、格差の固定化の防止、老後扶養の社会化への対処等を踏まえ、相続税を総合的に見直すことが表明された⁽⁹³⁾。このような与党の決定を受け、財務省原案（平成 20 年度税制改正の大綱（平成 19 年 12 月 19 日））及び政府案（平成 20 年度税制改正の要綱（平成 20 年 1 月 11 日））にも同様の改正案が明示されることとなった。

3 民主党

一方、平成 19 年 8 月の参議院選挙において参議院第一党となった民主党においても、税制改革の将来の方向性や平成 20 年度の税制改正への対応について、与党における審議とほぼ並行する形で審議を進めており、与党の税制調査会が税制改正大綱を決定した約二週間後に、独自の税制改正案を取りまとめている。

すなわち、民主党税制調査会が平成 19 年 12 月 26 日に公表した税制改革大綱（民主党税制改革大綱－納税者の立場に立ち「公平・透明・納得」の税制を築く－）では、各税目における将来の方向性を明示しているが、そのうち相続税については、世代間格差縮小の観点からの見直しが必要との観点から、相続税の課税ベースや税率構造を見直していく必要があることを指摘している。その他、相続税を社会保障の財源とすることや、遺産を寄付することで社会に還元するという被相続人の意思を尊重して、相続税における寄付控除対象を拡大することを検討すべきであると指摘するが、その中で、相続税の課税方式については、富の一部を社会に還元する考え方に立つ「遺産課税方式」への転換も合わせて検討すべきことを表明している⁽⁹⁴⁾。

また、中小企業の事業承継にかかわる税制については、平成 20 年度の税制改正への対応として、事業や雇用の継続を条件に、非上場株式会社についても事

(93) 自由民主党・公明党・前掲注 (88) 6、16 頁。

(94) 民主党税制調査会「民主党税制改革大綱－納税者の立場に立ち「公平・透明・納得」の税制を築く－」5 頁（平成 19 年 12 月 26 日）。

業用宅地並みの軽減措置（納税猶予）を適用すべきことを表明している⁽⁹⁵⁾。

4 相続税の課税方式を巡る与野党の対立

相続税の課税方式の在り方を巡っては、前述のとおり、政府与党及び民主党はそれぞれ対立する方向性を示す結果となった。

政府与党が遺産取得税方式に改めることを検討すべきことを表明した背景としては、前述のとおり、新しい事業承継税制の制度化を念頭に置いてのことである。すなわち、事業用資産等を相続して事業を継続する者、換言すれば、真に必要な者にのみ事業承継税制の恩典を与えるべきであって、そのためには、事業の後継者以外の相続人の税負担をも軽減してしまう法定相続分課税方式の仕組みを改めるべきとの方向性が強く働いた結果とされる⁽⁹⁶⁾。

また、民主党は、課税ベースの拡大や事業承継税制を抜本的に見直すべきといった相続税を巡る方向性は政府与党とほぼ一致しているにもかかわらず、課税方式については遺産課税方式へ転換すべきことを表明したが、その背景

(95) 民主党税制調査会・前掲注(94)10頁。

(96) 衆議院議員・自由民主党税制調査会会長である津島雄二氏は、この点について次のように述べておられる（津島雄二・尾崎護「平成20年度税制改正と今後の課題－平成20年度税制改正大綱から－」税経通信891号61頁（2008））。

「事業承継税制は今までなかった新しい仕組みを導入したわけですが、これによって中小企業の経営者が不測の事態、つまり、相続が起きることによって相続税が介入して事業継続が難しくなる事態は極力避けることができるようになったと思っております。

一定の中小企業の非上場株式会社については、雇用を続けることを前提に8割減額する。つまり、大部分は相続税の対象にしないということに思い切ってさせていただいて、それで、5年間、継続して雇用していただければ相続のことは忘れていただいいて結構ということに割り切らせてもらいました。

ただ、これを実施するうえで、日本の今の相続税の建前とそぐわない面があります。ご承知のとおり、今の相続税は遺産相続にかかる税ではなく、まず、遺産全体を見て計算しています。」

「・・・、そうではなく、やはり相続財産に着目をして、そして、企業を継いでいく人の持分について事業承継税制を適用することを可能にするには、基本的な仕組みを変える必要がありますから、つまり、事業承継相続人の持分に着目して課税するようにしなければいけない。」

としては、前述のとおり、世代間格差縮小の観点から相続税を見直すべきとの考えが出発点としてあり、寄付による社会への還元といった格差の固定化に結びつかない行為を促す観点から発生したものである⁽⁹⁷⁾。

このように、相続税の課税方式を巡る与野党の対立は、相続税の課税方式の在り方を考えるに当たっての着眼点に相違があった結果ともいえるが、いずれにせよ、それぞれ対立する方向性を示していることから、今後、国会などの審議において、相続税の課税方式の在り方について取り上げられる可能性が充分にあるものと考えられる。したがって、今後の議論の動向を注視するとともに、各課税方式の長所及び短所を踏まえつつ、あるべき方向性を模索する必要があるものとする。

(97) 衆議院議員・民主党税制調査会会長である藤井裕久氏は、この点について次のように述べておられる（藤井裕久・柳嶋佑吉「平成20年度税制改正と今後の課題－民主党税制改革大綱から－」税経通信891号74頁（2008））。

「・・・、所得税なり相続税を国に納めることと、きちんとしたところへ特別寄付をすることは、公益に仕えるという意味では同じだと考えているわけです。したがって、遺贈、遺言による贈与、お子さんに行かないで社会に貢献するものについては大幅に認めるべきだと思います。」

「（先程の話から推測すると、民主党案では、相続税について遺産を取得した人に課税する現行の遺産取得課税方式から遺産全体を課税物件として、例えば遺言執行人を納税義務者とする遺産税方式に改めるというのは、そういう意味あいも込められているのかとの質問に対し、）遺言執行人にやってもらわないと、いったんバーツと行ってしまいますと、そこの理論構成がなかなか難しいので、おっしゃるとおり、遺産執行人にやってもらう遺産税にしておけば、これだけ寄付したということがわかりますから。」

第4章 課題と方向性

第1節 遺産取得課税方式へ転換するに当たっての課題

今後の相続税の課税方式の検討に当たっては、前述のように、相続税の課税ベースや事業承継税制に関する検討とセットで行われることとなるが、これは、法定相続分課税方式が導入された昭和33年度の税制改正では課税方式に関する議論が税負担緩和（基礎控除額の引上げ、税率緩和）の方向性の中で行われていたのとは逆に、課税ベースの拡大や事業承継への配慮（事業用資産を相続する者のみに優遇措置が講じられるような仕組み）などを同時に実現しつつ検討していくこととなることに留意が必要である。

このような状況の下、政府が検討することとしている遺産取得課税方式へ転換するに当たっては、例えば、次の事項について検討する必要があるものと考えられる。

1 基礎控除

前述のとおり、法定相続分課税方式の下における現行の相続税の基礎控除の額は、定額控除（5,000万円）と法定相続人比例控除（1,000万円×法定相続人数）との合計額により求められるが、これは課税価格の合計額から直接控除するものであり、分割後の個々の遺産額からそれぞれ控除する仕組みとはなっていない。したがって、現行の比例控除は、個々の納税義務者に対応して適用するという性格を有するものではなく、この点は、法定相続人の数と実際に遺産を取得した者（納税義務者）の数との乖離が大きいほど顕在化することとなる。また、定額控除の存在の結果、相続人1人当たりの基礎控除の額は法定相続人の数に応じて変動することとなる。さらに、現在は制度上の手当てがなされているが、かつては、養子縁組により法定相続人の数を意図的に増やして基礎控除を増額することによる節税策も生じていた。これらの結果、同じ遺産額を相続する場合であっても税額が異なる場合が生じ、

政府税制調査会の平成 20 年度答申における個々の相続人の相続額に応じた課税がなされていないとの批判の原因となっている。

遺産取得課税方式においては、個々の納税義務者ごとに基礎控除の額を設ける必要が生ずるため、上記の問題点を解決することができる。もともと事業承継の円滑化に配慮して設けられた定額控除については、これを廃止することにより、課税ベースの拡大と事業用資産を相続しない者にまで控除の恩典を与えないという両方の要求を満たすことができる。しかし、その結果として、一つの相続において、相続税額が発生する者としいない者とが生じることが考えられる。

2 税率

基礎控除の金額や税率について、被相続人と納税義務者との親疎の別によって差異を設けるべきかどうか検討課題となる。現行制度においても、相続税額の 2 割加算制度（相税 18 条）が存するが、これと同趣旨の制度を基礎控除の額及び税率に差異を設けることにより対応することが考えられる。

一方、贈与税との累積課税の関係では、相続税と贈与税について統一した税率表を設けることも考えられる。

3 贈与税

相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めた場合における贈与税の取扱いについて、まず、生前贈与による相続税負担の回避を防止するための機能をどのように仕組むのかを検討する必要がある。すなわち、①現行制度と同じように、相続税とは別に贈与税を課税する仕組みとするのか、②生前贈与と相続税とを累積して課税する仕組みとするのか（昭和 25 年度税制改正後の制度）との検討が必要となる。①の場合については、さらに、生前贈与のみの累積課税とするかどうか（累積するとしたら期間に制限を設けるかどうか）、相続開始前の贈与財産を相続財産に加算するかどうか（加算するとしたら何年前までとするかどうか）との選択肢が考えられる。また、②の場合には、

生前贈与の都度累積するのか、それとも相続時に一括して精算するのか、累積期間に制限を設けるのかどうかとの選択肢が考えられる。さらに、①及び②において累積課税の仕組みを設ける場合には、個々の贈与者ごとに課税価格を分けて税率を適用するのか、それとも合算して適用するのかの選択肢が考えられる。累積期間については、アメリカのように無制限とすることは執行上の負担が大きいものと考えられ、執行上の対応可能性から判断する必要がある。

4 相続時精算課税制度

前記3の累積課税との関係で、現行の相続時精算課税制度は、同一人からの複数の生前贈与をその都度累積するのではなく、相続時に一度にまとめて精算して課税する仕組みとなっているが、これは、前述のとおり、現在の法定相続分課税方式の下では、生前贈与の都度累積して課税しても、相続時における相続税の額が確定するまでは、その生前贈与に係る贈与税の額も確定しないこととなるためによる。しかし、遺産取得課税方式に変更した場合には、このような相続税の課税方式に起因する制約はもはや存在しなくなることに留意が必要と考えられる。

また、現行の非課税枠（2,500万円）は、現行の相続税の基礎控除の水準を勘案して設定されたものであるため、相続税における課税ベースの拡大（基礎控除額の縮小）に対応して、見直す必要があるものとする。

5 贈与税額控除

現行の相続開始前3年以内に贈与があった場合の相続税額（いわゆる3年加算、相税19条）は、相続等により財産を取得した相続人等のみが対象（生前贈与を受けても相続時に財産を取得しない者は対象外）となるため、3年加算に係る贈与税額控除も当該相続人等しか対象とならない。しかも、仮に、生前贈与に係る贈与税額が相続税額を上回っても、還付が認められていない。一方、相続時精算課税制度の場合は、相続等により財産を取得しない相続人

等も対象となり、贈与税額の控除が認められ、しかも、相続時精算課税制度に係る贈与税額が相続税額を上回っている場合（相続税額が存しない場合を含む）は、還付申告が認められる。

両者の相違は、制度趣旨の違いにより一応の説明はできるものと考えられるが、新たな課税方式の下で、今後もこのような相違を残していくべきかどうか検討する必要があるものとする。なお、累積課税方式の下で、相続税と贈与税の控除及び税率を統一すれば、税額の還付が生ずることは想定できないことから、このような問題は存在しなくなるものと考えられる。

6 納税地

相続税の納税地は、現行法の本則では、納税義務者とされる相続人や受遺者の住所地とされ（相税 62 条 1 項）、相続税の申告書の提出先もその納税地（住所地）の所轄税務署長とされている（相税 27 条 1 項）。ただし、当分の間の取扱いとして、被相続人の死亡の時における住所地をもって申告すべき相続税に係る納税地とされ（相税附則 3 項）、これにより、相続税の申告書の提出先も被相続人の住所地の所轄税務署長に置き換えられている。これは、前述のとおり、遺産取得課税方式が採用された昭和 25 年度の税制改正において、課税上又は納税上の理由を勘案して講じられたものであり、法定相続分課税方式が採用された昭和 33 年度の税制改正においても存置され、現在まで維持されているものである。

法定相続人課税方式においては、自ら取得した相続財産のみでなく、他の相続人等が取得した相続財産の額が自らの税額に影響するため、被相続人の住所地を納税地とし、全ての相続人等に係る申告を一括して行うことには相当の理由が存在していた。遺産取得課税方式に変更した場合においても、執行上の便宜を考えれば引き続き被相続人の住所地とすることが適当との考えもあるが、法定相続分課税方式における上記の事情はもはや存在しなくなることに留意が必要と考えられる。

7 連帯納付義務

現行の連帯納付義務の規定（相続 34 条）には、相続人又は受遺者が 2 人以上ある場合の相続税の連帯納付責任（1 項）、被相続人が負担する相続税又は贈与税に係る連帯納付責任（2 項）、贈与、遺贈又は寄附行為により財産を取得した者の相続税又は贈与税の連帯納付責任（3 項）、及び財産を贈与した者の贈与税の連帯納付責任（4 項）があるが、そのうち 1 項の連帯納付責任は既に昭和 22 年度の相続税法全文改正の際に規定されており、2 項から 4 項までの連帯納付責任は、遺産取得課税方式に転換された昭和 25 年度の相続税法全文改正の際に規定されたものである。

連帯納付義務は、相続税は被相続人の財産に課せられるものであってこれを相続人が連帯して負うべきであるとする遺産課税的な発想からくるものであり、各相続人が取得した財産に対してそれぞれ独立に課税される遺産取得課税方式の下で連帯納付義務の制度を仕組むことは理論的に難しいとの指摘があり、連帯納付義務を廃止すべきとする主張が存在する。現行の法定相続分課税方式の下では、遺産課税的な要素を有しているため、このような主張を退けることもできるものと考えられるが、遺産取得課税方式に変更する場合には、そのような説明はできなくなり、連帯納付義務を存続させるためには、別の観点からの根拠・必要性を提示することが求められることとなる。

8 法人受贈者

現行制度でも生じうるが、遺産取得課税方式においては、遺産の取得者に対してその取得額に応じて課税する仕組みであり、その取得者は相続人や受遺者たる「個人」に限られるため、法人が遺贈により取得した財産は、一律に相続税の対象外（法人税の対象）となる。非営利法人や人格のない社団等に財産を移転することによる相続税逃れを防止する観点からは、別途、そのような法人に対して相続税等を課税する制度（相続 66 条）があり、平成 20 年度の税制改正において、同制度について、一般社団法人・一般財団法人等といった新たな非営利法人制度の発足に対応した一定の適正化措置が講じら

れている⁽⁹⁸⁾。ただし、今後、法人設立の態様や剰余金分配の取扱いに見られるように、営利法人と非営利法人との均一化傾向が進むとすれば、今後、非営利法人等に対してのみこのような制度が存することの有効な理由を見出し難くなる状況が考えられる。

なお、遺産課税方式であれば、分割前の遺産全体に課税する以上、遺産取得課税方式のように、遺産の受け手の属性（個人・法人、営利法人・非営利法人）を問うことは基本的に必要とせず、課税上、同様の扱いとなるものと考ええる。

9 信託受益権の評価

これも現行制度でも生じうるが、信託の場合、受益権を分割し、例えば、収益受益権と元本受益権とを分割して別々の者が相続した場合、遺産取得課税方式の下では、それぞれの受益権の評価を行う必要性が生じ、財産評価の

(98) 適正化措置の内容は、次のとおりである。

① 対象となる法人の範囲の拡大

個人とみなして相続税又は贈与税が課税される法人の範囲が、「法人税法第2条第6号に規定する公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人」から「持分の定めのない法人（持分の定めのある法人で持分を有する者がいないものを含む。）」に改められた（相税66条4項）。

② 法人税との調整規定の改正

人格のない社団等又は持分の定めのない法人を個人とみなして相続税又は贈与税が課税される場合において、

- イ その贈与又は遺贈に係る財産の価額が法人税法の規定によりその法人等の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるときであっても、その法人等に対して相続税又は贈与税が課税されることとされた（相税66条1項4項）。
- ロ その結果、法人税等と相続税又は贈与税の税負担が二重に生じることとなることから、この問題を回避するため、相続税又は贈与税の額から法人税等の額を控除することとされた（相税66条5項）。

③ 相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められる場合の明確化

持分の定めのない法人を個人とみなして相続税又は贈与税が課税される場合において、贈与者の親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるかどうかの判断について、明確化が図られた（相税66条6項、相税令33条3項）。

面で困難な問題を生ずることとなる。今後、平成18年12月に全文改正がされた新たな信託法⁽⁹⁹⁾の下で民事信託の活用が促進されれば、なおのこと問題が顕在化することが考えられる。

一方、遺産課税方式であれば、遺産総額を把握すればその分配にまで立ち入らずに課税できるため、信託受益権の評価についても全体を捉えて行うことができ、比較的容易であると考えられる⁽¹⁰⁰⁾。

10 仮装分割への対応

相続税の課税方式が遺産取得課税方式から法定相続分課税方式へ変更された理由の一つとしては、前述のとおり、税務執行上、仮装分割などを防止することが困難であることが挙げられているが、遺産取得課税方式に戻すことにより、仮装分割への対応の是非を再び検討する必要性が生ずることとなる。この点については、遺産分割の習慣が定着していなかった当時とは異なり、相続人の権利意識の高まりや遺産分割の習慣が定着してきているとの指摘により、仮装分割への対応を検討する必要は特にないとの見解もある。しかし、遺産分割の習慣の定着化傾向は、仮装分割による税負担軽減行為を行うインセンティブが相当程度減殺される法定相続分課税方式を採用したためと考えられることもでき、また、近年における累次にわたる相続税の負担緩和により、分割を仮装してまで税負担軽減を図る実質的なインセンティブが更に軽減し

(99) 従来の信託法は、大正11年に、当時社会問題化していた高利貸的な信託会社を取り締まることを主たる目的として信託業法とともに制定されたものであるが、今まで実質的な改正は行われておらず、社会的・経済的ニーズの高かった商事信託の分野では特別法による解決が図られてきたものの、それでもなお、社会・経済活動の進展状況や信託の実態を反映していない面が指摘されていた。

そこで、新たな信託法は、このような社会経済状況の変化等に鑑み、信託に関する私法上の法律関係の通則を定めた従来の信託法を全面的に見直し、受託者の義務、受益者の権利等に関する規定が整備されたほか、多様な信託の利用形態に対応するため、自己信託、受益証券発行信託、限定責任信託、後継ぎ遺贈型の受益者連続信託及び受益者の定めのない信託といった、新たな類型の信託が創設された。

(100) 同様の指摘をするものとして、水野忠恒『租税法〔第3版〕』584頁(有斐閣、2007)。

た結果と見ることもできる。したがって、今後の相続税の課税方式の変更が課税ベースの拡大を伴うことを考慮すると、今後、遺産分割を仮装した相続税回避を誘発する懸念も念頭に置いておく必要がある。

第2節 若干の提言

最後に、前節にて問題提起をした仮装分割への対応を中心に、若干の提言を示すこととしたい。

仮装分割による相続税回避には、①実際の遺産分割の内容よりも細分化したことを装って申告するもの、②法定相続分よりも少ない者により分割したにもかかわらず未分割として相続税法第55条(未分割遺産に対する課税)を適用し、法定相続分により申告するもの、という大きく二つの類型に分けることができる。

上記①については、仮装分割が判明した時点で、修正申告や更正処分により申告内容を是正することは勿論のことであるが、実際には、遺産分割をやり直したりすることも考えられるところであり、その度に相続税の申告内容を是正していたのでは、制度の安定性を損なうこととなる。また、事実に基づく遺産分割であっても、専ら節税目的で分割を行うことも十分に考えられるところである。したがって、新たな遺産取得課税方式の下においても、遺産分割の形態に対して中立的な仕組み、すなわち、遺産課税的な要素を何らかの形で残しておく必要があるものと考ええる。

また、現行相続税法第55条は、遺産分割がされた後でない相続税の申告ができないこととすると、いつまでも未分割の状態にして相続税の申告を故意に遅らせることが想定されるため、そのような行為に対処するために講じられたものとされる(昭和25年度税制改正)。勿論、実際には、相続税回避の意図がなく、親族間で折り合いがつかず結果として未分割の状態となるケースもあるが、上記②のような行為は、この制度を言わば逆手にとって悪用するものであり、このような行為に対する対応が必要となる。したがって、上記②のよう

な行為に対処しつつ、新たな遺産取得課税の実効性を確保する観点から、申告期限までに遺産分割が整っていない財産（未分割遺産）に対しては、その財産全体に対して課税、すなわち、遺産課税方式により課税することが必要となる。

結びに代えて

冒頭にて述べたとおり、本稿は、法定相続分課税方式という我が国相続税の課税方式について、同課税方式が導入された当時の状況に変化が認められるとの指摘があることや、相続税の課税ベースや事業承継に係る優遇措置の見直しに関する議論が見られること等を踏まえ、こうした状況の下での相続税の課税方式や計算構造の在り方についての基礎的な考察を行うこととして検討を開始したものであるが、研究途上にあつた平成 20 年度の税制改正において、平成 21 年度の税制改正に向けて相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めることを検討するとの方針が表明された。したがって、政府与党としては、今後、遺産取得課税方式の制度化に向けた検討が進められることとなる。

こうした動きを踏まえ、本稿においては、遺産取得課税方式へ転換するに当たつての制度上の諸課題を掲げたが(第 4 章)、これらは検討すべき課題のほんの一部分に過ぎないものといえる。例えば、配偶者の税額軽減、未成年者控除及び障害者控除といった各種税額控除や納税申告・更正決定等の取扱いなどについても検討が必要と考えられる他、相続税・贈与税について認められている各種租税特別措置についても種々の見直しが必要と考えられる。このように、課税方式という相続税の仕組みの土台ともいえる部分が根本的に変更されるだけに、検討すべき課題は執行上の対応を含め相当多岐にわたるものと考えられるが、これらの課題については検討することができなかった。また、本稿において検討すべき諸課題として掲げたものの結論を明示するまでには至らなかったものもある。

これらの点については、正に私自身の力が及ばなかったことが原因ともいえるが、今後の税制改正に向けた検討の中で、見直しの方向性が明らかにされていくこととなろう。