

贈与税の在り方に関する研究

—租税回避行為の防止を念頭に置いて—

岩 佐 由加里

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

贈与税とは、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であり、相続税を補完する性質を持つ。わが国の贈与税は、基本的には暦年ごとに課税されているが、平成 15 年度税制改正において相続時精算課税制度が創設されたことから、資産移転について生前贈与によっての資産移転のタイミングも選択することができるようになった。

しかし、相続時精算課税制度でも贈与者・受贈者双方に年齢制約等があるため、選択の機会が不均衡となっており、わが国の贈与税制は相続と生前贈与とのタイミングに対する中立性が十分には確保されていないという状況にある。また、相続時精算課税制度に年齢制約等がなくなり、誰にでも選択が可能となったとしても、暦年課税が制度として残っている限りは同じ問題が残ることとなる。

相続税が課税されない部分を補完する必要から、贈与税は相続税よりも累進構造が重く、生前贈与抑制的な高い税率となっているのであるが、このことが将来の相続税の負担だけでなく、相続税の負担回避を目的とした生前贈与に係る贈与税の負担も重ねて回避しようとする一因となってしまっているとも考えられる。例えば、制限納税義務者の地位を利用しようとしたことが争点となった東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決（判タ 1283 号 119 頁）を始めとして、相続税や贈与税に係るトータルの税負担を最小限にするよう、贈与税の租税回避が行われているのである。また、実態は個人間の贈与であるにも関わらず、あえて法人を介在させることにより、税負担の軽減を図っている事例までも存在している。

今後、わが国において、相続税も含め、贈与税の租税回避行為が拡大していく可能性もあることから、現行の贈与課税の問題点等について整理した上で、贈与税の課税制度に係る問題を中心に検討し、贈与税の在り方について提言することとしたい。

2 研究の概要

(1) 贈与税の課税方法を利用した租税回避行為⁽¹⁾

相続と贈与は、財産の移転という意味では共通しているが、贈与は贈与者、受贈者の意思により時期、金額を自由に選択可能であるという点が相続とは大きく異なる。この点に着目して贈与税の租税回避行為が行われると考えられる。

贈与税の負担を回避するための方策について整理すると、おおむね①通達上の財産評価方法を利用したもの、②著しく低い価額の対価による財産の譲渡、利益の享受があるもの、③納税猶予の適用を受けるもの、④法人等を介在させた迂回取引によるもの、⑤制限納税義務者の地位を利用したもの、⑥除斥期間を利用したもの、の6つに分類することができると考えられる。具体的な内容は以下のとおりであり、それぞれが単独で用いられることはもちろんであるが、複合的に用いられることも多いと考えられる。なお、これらのうち、実務上でも問題となることが多く、現行の「暦年課税」という贈与税の課税方法から生じている問題は、「⑥除斥期間を利用したもの」であると考えられる。

① 通達上の財産評価方法を利用したもの

財産評価を利用し贈与税の負担軽減を図るものとしては、不動産の取引価額と財産評価基本通達による評価方法により評価した価額との開差を利用したもの、同族株主以外の株主として同通達に定める配当還元方式により低く評価することが可能な仕組みとされている取引相場のない株式を利用したもの等が挙げられる。

なお、不動産の取引価額と財産評価基本通達による評価方法により評価した価額との開差を利用したものについては、相続税法7条の適用が問題となるため、次の②とも密接に関係するといえる。

(1) ここで用いる租税回避とは、広く租税負担の回避を図ること、または租税負担の軽減を企図するものという意味内容として「節税」を含めたところで使用することとし、学説上の通説である「租税回避行為」とは必ずしも一致しない。

② 著しく低い価額の対価による財産の譲渡、利益の享受があるもの

財産の移転につき、贈与という法律行為に該当すれば贈与税が課税されるので、売買等、民法上の贈与に該当しない行為を通じてその移転を図り、贈与税の回避、相続財産の生前処分による相続税の負担の軽減を図ることが考えられる。これらを防止する目的で相続税法7条、9条が設けられている。

例えば、土地を親族等に低額で譲渡する場合、同法7条の適用が問題となるが、この土地を同族会社に賃貸し、相当の地代を収受する形式をとって借地権相当額を減額する手法を用いた場合には、①や④にも密接に関係するといえる。

③ 納税猶予の適用を受けるもの

連続して贈与税と相続税の納税猶予の適用を受けた場合、結果的に当該財産（農地等、取引相場のない株式）への課税の繰り延べ又は免除がなされることとなる。このように税制上の優遇を受けることができるものの、いわゆる新事業承継税制においては5年を経過すれば事業の縮小は認められ、8割の雇用継続も不要、会社資産の継続保有は要件とされていないこともあり、租税回避に利用されるおそれがあると考えられる。

④ 法人等を介在させた迂回取引によるもの

具体例としては、実態は個人間の贈与であるにも関わらず、あえて法人を介在させることにより、税負担の軽減を図っているもの、例えば、企業の創業者等が将来発生しうる相続税の負担軽減を図るため、自己の支配する同族会社（資産管理会社）を通じて会社資産を同族関係者に贈与することで、贈与税の負担を回避した上、さらに法人からの贈与については一時所得課税（50万円の特別控除、2分の1課税）となり、個人間の贈与として贈与税が課税された場合よりも税負担を軽減させるといった事例が存在する。同族会社を介在させている場合には、相続税法64条の適用も問題となる。

また、公益法人であれば、収益事業から生じた所得以外の所得は法人

税の課税対象とされないため、無償による資産の譲受に係る収益には法人税は課税されないことから、持分の定めのない法人に自己の資産を移転した上、事実上その法人等を支配して資産の保全を図り、相続税や贈与税の負担を回避することが可能である。このような事例については、同法 66 条により租税負担の不当減少の認められる一定の持分の定めのない法人を個人とみなして相続税、贈与税を課税する措置が講じられている。

⑤ 制限納税義務者の地位を利用したもの

事実認定の問題となるが、制限納税義務者、無制限納税義務者として課税するか、わが国として課税権をどこまで広げるかという問題に帰結するものと考えられる。財産の所在に関する問題についても、課税権の問題と密接に関係することから、この分類に含めることとする。

制限納税義務者の地位を利用しようとしたことが争点となったものとしては、東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決（訟月 55 巻 2 号 267 頁）、東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決（判タ 1283 号 119 頁）があるが、同族会社を介在させた上で国内財産を国外財産に移していることから、④とも密接に関係するといえる。

⑥ 除斥期間を利用したもの

公証人の確定日付のある贈与証書によって財産を取得したものとし、贈与税課税の除斥期間が経過するまで所有権の移転登記をなさずにいる事例がある。なお、この事例のような公正証書を用いた贈与については、課税の時期を登記日と解すると判断されている。しかし、除斥期間の経過等による贈与税の課税漏れや相続税の課税漏れが生じる場合に公正証書の内容によらず、登記日を課税時期とするのではなく、他の間接事実を総合判断し、その時期を認定することが必要となる。

名義預金、財産の名義変更又は他人名義による財産の取得については、贈与の意思に基づくものであるにも関わらず、贈与の事実を隠ぺいする目的で行われている場合には、除斥期間を利用することで贈与税の負担

を回避しつつ財産の移転ができる。

贈与は主に親族間で行われ、財産の帰属関係が明確にされていないことが多く、資産の移転につき登記、登録がないものについては、贈与事実が潜在化しやすいことから、除斥期間との関係で贈与事実の把握には限界があると考えられる。

(2) 贈与税の課税方法の変更による租税回避への対応

(1) の贈与税の租税回避行為について、特に贈与税の課税制度から生じる固有の問題であると考えられるのは「⑥除斥期間を利用したもの」であることから、これを中心に生前贈与への課税方法の変更等について検討を行うこととする。

相続税の租税回避行為という観点から見ると、贈与は相続と異なり、生前に資産を分割して何度でも繰り返すことが可能であることから、生前贈与を行うことで低い累進税率や基礎控除の適用を通じて、容易に相続税の負担を回避することができる。つまり、相続と生前贈与を使い分けることで相続税の租税回避を行うことができることとなるのである。現行制度の下では、相続開始前の3年以内に贈与された資産については、相続税の課税ベースに含めるという課税方法も採用されているが、原則的には生前贈与に対して相続税とは独立して贈与税を課税するという対応がとられている。資産移転につき、相続を用いるか生前贈与を用いるかの選択において中立性を完全に確保することが、相続と生前贈与を使い分けることによる租税回避への対応として有効であると考ええる。

生前贈与への課税方法としては、次の三つが考えられる。

① 生前贈与と相続による財産取得とを別個に課税する方法

わが国の暦年課税のように、年毎の贈与に対して相続と別に課税する方法と、贈与についてのみ一定期間又は一生累積課税する方法がある。資産移転を複数回に分割して行うことが可能だという生前贈与の有利性を消滅させるには、贈与者（又は受贈者）を基準に贈与者（又は受贈者）の一生の贈与を累積的に課税すればよいこととなる。

② 生前贈与と相続による財産取得とを累積して課税する方法

贈与税に一生を通じる累積課税制度を導入したとしても、生前贈与と相続とに課税制度が分かれているだけで、贈与税、相続税で二回控除を受け、低い累進税率が適用されることとなる。この有利性を消滅させるためには、相続税と贈与の一生累積課税とを統合するしかないということとなる。

③ 所得課税

包括的所得概念からすると、相続や贈与による財産取得も所得税によって課税することができるが、相続や贈与は単なる資産の取得ではなく、市場経済が侵食していない家族という共同体の内部の成員間における資産移転であることを考慮すれば、相続や贈与による資産の取得を「所得」として課税ベースに含めることについて理解を得るのは難しいと考えられる。

3 結 論

(1) 贈与と相続の累積課税の導入

贈与税の課税方法の変更による租税回避への対応策としては、上記の 3 つの課税方法のうち、生前贈与と相続による財産取得とを累積して課税する方法の導入について検討する必要があるのではないかと考える。生前贈与と相続の累積課税のうち、一生累積課税の導入の必要性については、以下のとおりである。

第一に、贈与税課税の争いとなりやすいものは、贈与事実の認定、贈与の時期についてである。この点については、相続時精算課税制度の適用を受ける場合には、その後の贈与には全て相続時精算課税が適用され、相続時に相続税の課税価格に含まれることとなるため、暦年課税の下における除斥期間と贈与事実の認定、贈与の時期の間で生じる問題について、制度上できる限りの対応がなされていると考えられる。これをさらに進め、相続税と贈与税を一体化し一生累積課税を行うことは、最も徹底した対応策となると考えられるからである。

第二に、生前贈与と相続を一生累積して課税することで、資産移転に係る相続と贈与とのタイミングの選択に関する中立性が確保され、生前贈与に対する税負担を合理的なものとすることができると考えられるからである。現行制度においては、相続時精算課税制度が導入されたことで中立性がある程度確保されたものの、贈与者・受贈者双方に年齢制約等があるため、十分とはいえないと考えられる。また、「贈与税は相続税の補完税」であることを念頭に置けば、資産の移転の時期の中立性の観点からも、親子間の資産の移転については、相続によって一度に行われる場合、生前贈与とともに何回かに分けて行われる場合、双方で移転された財産の総額が同じであれば同じ税負担であってもよい、という考え方もある。これは、相続税と贈与の一生累積課税とを統合して課税する考え方によく合致すると考えられる。

第三に、現行の相続時精算課税制度の適用にあたって、将来相続税の負担のない者にとってみれば、生前贈与に係る贈与税の負担がなくなることから、相続税の補完税という役割に完全に特化しているのに対し、暦年課税制度は相続税の補完にとどまらず、贈与による資産の取得による担税力に対し課税していることとなる。相続時精算課税制度を適用できる推定相続人への贈与については、制度適用者、非適用者間の課税の公平という観点からも、暦年課税を廃止して相続税と贈与税を一体化して課税すべきであると考えられる。なお、推定相続人以外への者への贈与については、租税回避防止のため、現行どおり暦年課税制度により贈与税を課税するか、所得課税に移行させる等により課税することとし、贈与税は相続税の補完税という役割に完全に特化させるべきであると考ええる。

このように、相続税と贈与税を一体化し一生累積課税とすることはメリットも多いと考えられるが、贈与に係る資料情報を長期にわたって管理する必要があり、納税者番号制度の導入がなされていない現状にあっては、適正な執行は困難であると考えられる。相続税と贈与税を一体化する場合

であっても、イギリスやドイツ、フランスのように一定期間内の生前贈与だけを加算する立法例が多いのが事実である。

わが国においては、現行制度では相続開始前3年以内に被相続人から贈与を受けた財産については相続財産に加算されることとなっており、一定期間累積課税と同様の措置が講じられているが（相続税法19条）、これを進めることで、さらに長期間の累積課税を導入することは可能であると考えられる。

なお、相続と被相続人の死亡前の一定期間になされた贈与を累積して課税する方法を導入する場合であっても、相続と累積されない贈与に対する課税の取扱いについて問題となるが、課税が全くなされないこととなると、資産移転に係る相続と贈与とのタイミングの選択について、税制により中立性が阻害される程度が大きくなると考えられることから、別途課税がなされるべきである。この相続と累積されない贈与に対する課税方法については、暦年課税よりも、フランス、ドイツのように、一定期間を累積して課税するほうが中立性を阻害する程度がより小さく、望ましいと考えられる。

（2）その他の対応方法

課税方法の変更がなされない場合には、相続と生前贈与の選択の中立性を確保することは難しいと考えるが、この場合であっても、除斥期間の不正利用への対応は別途講じる必要がある。具体的には、登記、登録の制度がないような財産の贈与又は登記等の制度があるにも関わらず、贈与の際に登記等がなされなかったものについては、除斥期間の見直しを行い、贈与の事実を把握した時に贈与税を課税することができるようにする等が考えられる。また、金融資産の確実な捕捉のためには納税者番号制度の導入が望まれるが、現行では名義預金等の贈与の事実の把握が難しいものへの対応、けん制策として、預貯金残高が一定金額以上のものについては法定調書の提出を義務化する等が考えられる。

目 次

はじめに	401
第1章 贈与税の課税方式	403
第1節 贈与税の課税要件	403
第2節 贈与税と相続税の関係	404
第3節 贈与税制の類型	406
1 累積課税（相続税と贈与税の一体化）	406
（1）一生累積課税	406
（2）一定期間累積課税	409
2 相続税と別制度で課税	409
（1）暦年課税	409
（2）贈与税のみの累積課税	410
3 所得課税	411
（1）所得課税の方法	411
（2）譲渡所得課税	413
（3）贈与・相続による資産取得に対する所得課税	414
第2章 わが国の贈与税制の沿革	415
第1節 第一期（明治38年～昭和21年）	415
第2節 第二期（昭和22年～昭和24年）	417
第3節 第三期（昭和25年～昭和27年）	418
第4節 第四期（昭和28年～昭和32年）	422
第5節 第五期（昭和33年以降）	423
第3章 諸外国の相続・贈与税制	425
第1節 アメリカ	425
第2節 イギリス	428
第3節 フランス	430
第4節 ドイツ	434

第5節	イタリア	436
第6節	カナダ	437
第7節	オーストラリア	438
第4章	贈与税の課税方法を利用した租税回避行為	440
第1節	贈与税の課税方法と租税回避行為	440
第2節	通達上の財産評価方法を利用したもの	442
第3節	著しく低い価額の対価による財産の譲渡、利益の 享受があるもの	444
第4節	納税猶予の適用を受けるもの	446
第5節	法人等を介在させた迂回取引によるもの	448
1	法人を介在させることによる他税目の負担への置き換え	448
2	持分の定めのない法人を介在させる場合	449
3	同族会社を介在させる場合で、相続税法 64 条の適用が 問題となった事例	451
(1)	浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決	452
(2)	大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決、大阪高裁 平成 14 年 6 月 13 日判決	452
(3)	大阪地裁平成 15 年 7 月 30 日判決、大阪高裁 平成 16 年 7 月 28 日判決	454
(4)	平成 16 年 3 月 30 日裁決	455
第6節	制限納税義務者の地位を利用したもの	456
第7節	除斥期間を利用したもの	458
1	公正証書等を用いた贈与	458
2	名義預金、財産の名義変更又は他人名義による財産の 取得	460
第5章	租税回避行為への対処方法	463
第1節	単独税目としての贈与税の意義、位置付け等	463
第2節	贈与税の課税方法の変更による租税回避への対応	465

1 生前贈与への課税方法	465
(1) 生前贈与と相続による財産取得とを別個に課税する方法	465
(2) 生前贈与と相続による財産取得とを累積して課税する方法	466
(3) 所得課税	467
2 資産の移転の時期の中立性と税負担	470
3 贈与事実の認定、贈与の時期と除斥期間	472
4 相続税・贈与税の一生累積課税の導入	472
5 相続税・贈与税の一定期間累積課税の導入（まとめ）	473
第3節 その他の対応方法	474
結びに代えて	476

はじめに

贈与税とは、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であり、相続税を補完する性質を持っている。わが国の贈与税は、基本的には暦年ごとに課税されているが、平成 15 年度税制改正において相続時精算課税制度が創設されたことから、生前贈与によつての資産移転のタイミングも選択することができるようになった。しかし、相続時精算課税制度でも贈与者・受贈者双方に年齢制約等があるため、選択の機会が不均衡となっており、わが国の贈与税制は、相続と生前贈与とのタイミングに対する中立性が十分には確保されていないという状況にある。また、相続時精算課税制度に年齢制約等がなくなり、誰にでも選択が可能となったとしても、暦年課税が制度として残っている限りは同じ問題が残ることとなる。贈与税は、相続税が課税されない部分を補完する必要から、相続税よりも累進構造が重く、生前贈与抑制的な高い税率となっているのであるが、このことが将来の相続税の負担だけでなく、相続税の負担回避を目的とした生前贈与に係る贈与税の負担も重ねて回避しようとする一因となってしまっているとも考えられる。例えば、制限納税義務者の地位を利用しようとしたことが争点となった東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決（判タ 1283 号 119 頁）を始めとして、相続税や贈与税に係るトータルの税負担を最小限にするよう、贈与税の租税回避が行われているのである。また、実態は個人間の贈与であるにも関わらず、あえて法人を介在させることにより、税負担の軽減を図っている事例も存在する。

今後、わが国において、相続税も含め、贈与税の租税回避行為が拡大していく可能性もあることから、現行の贈与課税の問題点等について整理した上で、贈与税の課税制度に係る問題を中心に検討し、贈与税の在り方について提言することとしたい。

なお、冒頭でも述べたとおり、贈与税は相続税の補完税であり、贈与税の在り方は相続税の在り方と密接に関連するものであることから、相続税制と離れて議論することは妥当ではない。本稿では、贈与税の在り方を中心に検討する

こととしているが、必要に応じて相続税についても言及することとしたい。

第1章 贈与税の課税方式

第1節 贈与税の課税要件

贈与税の課税原因は、「贈与」により財産を取得することである（相続税法1条の4）。この「贈与」とは、民法からの借用概念であり、民法549条において「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」と規定されている。ただし、贈与のうち民法554条において規定されている「死因贈与」による財産の取得については、相続税の課税原因とされていることから（相続税法1条の3カッコ書）、贈与税の課税原因からは除かれている。また、「定期贈与」（民法552条）については、定期金に関する権利（相続税法24条）の価額が課税価格となり、「負担付贈与」（民法553条）については、受贈者には贈与を受けた財産の通常の取引価額に相当する金額から負担額を控除した価額を課税価格として贈与税が課税され、贈与者にはその負担の価額により譲渡があったものとして所得税（譲渡所得）が課税される。

また、民法上の贈与契約に基づく取得財産ではないが、実質的には贈与と同様な結果が生じる場合には、課税の公平を保つ意味からその財産又は権利（経済的利益を含む）を贈与による取得とみなして贈与税が課税されるが、これを「みなし贈与財産」という（相続税法4条～9条）。例えば、信託行為、保険金の取得、低額譲受、債務免除などの形式によって実質的に贈与と同様な経済的な効果が生じている場合がこれにあてはまる。

贈与契約に関しては、民法上個人間にのみ限定しているものではないことから（民法549条）、個人間、法人間、法人と個人間で行われることとなる。しかし、税法上は、贈与の当事者が個人か法人かによって課税関係が異なることとなる。具体的な分類と課税関係を示すと、次のとおりとなる。

① 個人から個人への贈与

受贈者（個人）に贈与税が課される。

② 個人から法人への贈与の場合

受贈者（法人）は時価で財産を受け取ったものとして受贈益を計上することとなり、法人税が課される（法人税法 22 条 2 項）。

贈与者（個人）は、時価で財産を譲渡したものとみなされ、時価から当該財産の取得費等を差し引いた所得に対して所得税が課される（みなし譲渡所得、所得税法 59 条）。

③ 法人から個人への贈与の場合

受贈者（個人）には、贈与税は課税されない（相続税法 21 条の 3）が、贈与者（法人）と雇用関係がある場合には給与所得として、雇用関係がない場合には一時所得としてそれぞれ所得税が課される。

贈与者（法人）は、時価で財産を譲渡したものとみなして（法人税法 22 条）、当該財産の時価で収益を計上する必要があり、損費項目となる「給与・寄付金」については損金算入について制限されている（法人税法 34 条、37 条等）。

④ 法人から法人への贈与

贈与者（法人）は、当該資産の時価で収益を計上して寄附金とされ、受贈者（法人）は時価で受贈益を計上することで、それぞれ法人税の課税の対象となる。

上記のとおり、個人が贈与により取得する財産であっても、贈与者が法人であるか個人であるかにより対象税目が異なることとなる。

第 2 節 贈与税と相続税の関係

被相続人が財産を生前に相続人やその他の親族等に贈与することにより、相続又は遺贈等と同一の効果を得られるが、贈与税がない場合には、生前贈与を行うことによって相続税の課税や累進税率の回避を図ることが考えられる。すなわち、贈与税は、相続税の課税逃れを防止し、課税の公平を実現するために

課税しようとするものであり、相続税の補完税としての性質を持っている。

相続税の課税方式には、遺産課税方式と遺産取得課税方式の2つの類型がある。遺産課税は、人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度であり、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている⁽²⁾。遺産取得課税は、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度であり、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている⁽³⁾。

相続税の補完税という観点からは、贈与税の仕組みは相続税と対応させることが望ましいことから⁽⁴⁾、遺産課税方式の相続税には贈与者に課税する贈与税、遺産取得課税方式の相続税には受贈者に課税する贈与税がよいということとなる。

わが国においては、明治38年の相続税創設時から昭和24年までの間は遺産課税方式であったが、昭和25年のシャープ勧告により遺産取得課税方式に改正された。その後、昭和33年の税制改正において現行の法定相続分課税方式に改正された。

法定相続分課税方式とは、遺産課税方式と遺産取得課税方式を折衷した課税方式である。遺産を相続したすべての相続人等が納付すべき相続税の総額を法定相続人の数と法定相続分によって決定するものであることから、遺産がどのように分割されても、税額の合計額が、相続人が法定相続分で相続したと仮定した場合の税額の合計額と等しくなるようになるのである。

相続税課税に係る遺産課税方式、遺産取得課税方式、法定相続分課税方式のメリット、デメリットをまとめると以下のとおりである⁽⁵⁾。

(2) 金子宏『租税法〔第14版〕』465頁（弘文堂、2009）。

(3) 金子・前掲注(2) 465頁。

(4) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研23巻6号25頁（2008）。

(5) 水野忠恒「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研23巻6号36頁（2008）、岩崎正明「相続税制改正の必要性」税経通信40巻4号147頁（1995）。

	メリット	デメリット
遺産課税方式	・ 被相続人の一生を通じての税負担を清算するという相続税の課税目的により合致する。 ・ 遺産の仮装分割によって、負担の軽減を図ることができないことから、負担の不公平は生じない。	・ 遺産の絶対額の大小により遺産税が決まるため、取得者個人の担税力に応じた公平な課税ができない。 ・ 富の集中抑制ないし富の分割促進という点では不十分である。
遺産取得課税方式	・ 遺産取得者の担税力に応じた課税ができる。 ・ 遺産が分割して相続されるほど、累進課税の上では全体の税負担が少なくなることから遺産分割を促進されるため、富の集中抑制という相続税の課税目的に最も適合する。	・ 遺産分割を利用した租税回避を招くおそれがある。 ・ 遺産取得者の遺産分割の実態及びその公示が不明確な場合は、税務執行も困難となる。 ・ 分割して取得した財産に対して相続税が課されるため、分割の困難な財産の場合には難題が生じ、当該資産を少数の相続人によって相続した場合、負担が相対的に重くなる。
法定相続分課税方式		・ 個々の相続人の取得財産額が同額であっても、遺産総額や法定相続人の数によって負担税額が異なり、いわゆる水平的公平が害されている。 ・ 共同相続人の一人の申告漏れであっても、財産の追加取得をしない他の相続人に追徴税額が生じる。 ・ 実際の遺産分割とは無関係に相続税総額が算出されるため、遺産取得課税方式が持つ遺産分割促進効果はない。

第3節 贈与税制の類型

1 累積課税（相続税と贈与税の一体化）

（1）一生累積課税

一生累積課税とは、贈与税と相続税の制度を統合した上、贈与間におい

でも累積して課税を行うことをいい、一生を通じた累積課税を行うものである。最も完全に近い形で統合が行われたのが、わが国のシャープ勧告における一生累積課税であるが、類似のものとして、相続時精算課税制度、アメリカの連邦遺産税、贈与税について簡潔に説明する（詳細は、第2章、第3章を参照。）。

イ シャープ勧告に基づく一生累積課税制度

わが国では、シャープ勧告に基づく昭和25年相続税法により一生累積課税が導入されたが、課税手続の簡素化を理由に昭和28年に廃止されている。

このシャープ勧告に基づく一生累積課税制度は、次のように税額を算出する⁽⁶⁾。

- ① 個人が毎年1月1日から12月31日までの間に相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額の合計額をもって課税価格とする。
- ② 税額の算出に当たっては、その前年までに、相続、遺贈又は贈与により財産を取得したことのない者については、その年の課税価格に所定の税率を適用して算出した税額をそのままその年に納付すべき相続税額とする。
- ③ その年の前年までにこれらにより財産を取得したのある者は、その年の課税価格にその者の前年までの課税価格の合計額を加え、その合計額について所定の税率を適用して算出した税額からその者の前年までの課税価格の合計額について同一の税率を適用して算出した金額を控除した差額を、その年に納付すべき相続税額とする。

個人の一生をひとつの大きな課税期間と考えてその者が生涯を通じて相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額を合計して課税するのであるが、その精算は、相続、遺贈又は贈与があった年に、その都度行われることとなる。

(6) 井口幸英「相続税の改正について」税経通信臨時増刊号 69 頁～70 頁（1953）。

ロ 相続時精算課税制度

平成 15 年度法制改正において創設された相続時精算課税制度は、将来において相続関係に入る一定の親子間の資産移転について、生前における贈与と相続の間で、資産の移転時期の選択に対する課税の中立性を確保することにより、生前における贈与による資産の移転の円滑化に資することを目的として導入されたものである⁽⁷⁾。相続時精算課税制度は、贈与された財産の累積額から特別控除（2,500 万円、住宅取得等資金の場合は 3,500 万円）を差し引いた後の金額に 20% の一定税率を乗じて贈与税を納めておき、相続時に精算するということから、従来の贈与税（暦年課税）の対象であったものを相続税の対象とし、贈与時に相続税の予納をさせるものであり⁽⁸⁾、財産価額が変わらない限り、相続による資産の移転と贈与による資産の移転との間に税負担の差異は生じないこととなる。年齢要件等（贈与者：65 歳以上の者、受贈者：贈与者の推定相続人である直系卑属のうち 20 歳以上である者。なお、住宅取得等資金の贈与を受ける場合には、贈与者である親が 65 歳未満であっても選択可能。）がある上、選択制ではあるものの、一生累積課税に近い制度であるといえる。

ハ アメリカの連邦遺産税・連邦贈与税

アメリカでは、1976 年に連邦遺産税と連邦贈与税が統合された。統一税率表（Unified Rate Schedule）、統一税額控除（Unified Credit）を共用し、1977 年以降の各年度の課税贈与額と遺産税の課税価格に超過累進税率を適用、ここから過去の贈与税額及び諸控除を控除して遺産税額を算出する。

よって、1977 年以降の贈与については、遺産税の課税ベースに算入されることとなったが、加算される課税贈与額は年次除外（Annual

(7) 国税庁「平成 15 年改正税法のすべて」501 頁。

(8) 渋谷雅弘「相続税・贈与税の累積的課税」藤田宙靖博士東北大学退職記念『行政法の思考様式』596 頁（青林書院、2008）。

exclusion、2006-2008 は 12,000 ドル) 等控除後の金額で遺産税と贈与税の課税標準の定め方が異なること、遺産税の計算にあたって課税標準に遺産税相当額が含まれているが、贈与税相当額は含まれないことから、遺産税と贈与税は完全には統合されていない⁽⁹⁾。

(2) 一定期間累積課税

一定期間累積課税とは、一生累積課税が生涯の生前贈与と相続による資産の移転を累積して課税するのに対し、死亡前一定期間の贈与と相続とを累積して課税を行うものである。

諸外国において、一定期間累積課税が導入されている国は、イギリス、フランス、ドイツ等である(詳細は、第3章を参照)。イギリスでは、被相続人の死亡前7年以内に被相続人が贈与した資産は累積して相続税の課税標準に含めるが、それ以外の生前贈与には原則として課税されない。フランスでは、被相続人の死亡前6年以内、ドイツでは、被相続人の死亡前10年以内に被相続人から贈与された資産は累積して相続税の課税標準に含め、また、一定期間にわたる贈与(フランス: 6年、ドイツ: 10年)を累積して課税することされている。

わが国においては、死亡前3年間における生前贈与については相続財産に加えた上で相続税額を計算し、既に支払われた贈与税額を控除することとされており(いわゆる生前贈与加算)、この3年間については、事実上いわゆる一定期間累積制度と同様の措置が講じられている(相続税法19条)。

2 相続税と別制度で課税

(1) 暦年課税

わが国の暦年課税制度は、昭和28年に導入され、個人からの全ての贈与又は遺贈により取得した財産について一年間分を合算して贈与税を課税する。これは、相続税と同様に相続又は遺贈があった都度課税価格を計算す

(9) 渋谷・前掲注(8) 595頁。

ることとすると、財産を生前に分割して贈与することによって容易に相続税の負担の軽減を図り又は相続税の負担を免れることができることとなるので、贈与又は遺贈により財産を取得した場合には、その年中にこれらにより取得した財産の価額を合計して一年ごとに計算し⁽¹⁰⁾、基礎控除は相続税については相続の都度、贈与税については毎一年ごとに控除されることとなったものである。

わが国の暦年課税制度のように、相続税と贈与税の仕組みが異なるのは、国際的にみても異色である⁽¹¹⁾。

(2) 贈与税のみの累積課税

わが国においては、昭和 22 年から昭和 25 年までは贈与税のみの一生累積課税（シャベル勧告に基づく昭和 22 年相続税法）、昭和 33 年から昭和 49 年までは贈与税のみの一定期間累積課税（3 年間）として導入されていた。（詳細は、第 2 章を参照。）

イ シャベル勧告に基づく昭和 22 年相続税法

昭和 21 年に GHQ から日本政府に発せられたいわゆる「シャベル勧告」は、遺産課税方式の相続税と一生を通じて贈与のみを累積して課税する贈与税との統合を勧告していたが、シャベル勧告を受け改正された昭和 22 年相続税法では、遺産課税方式の相続税と贈与者を基準に一生を通じて累積して課税する贈与税の二本立てとなった。

なお、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の改正において、この制度は廃止された。

ロ 一定期間累積課税（昭和 33 年～昭和 49 年）

3 年累積課税制度が導入されたのは、財産の分割贈与を繰り返すことによって相続税の負担が不当に軽減される場合が考えられるためであり、同一人から 3 年以内に連続して行われた贈与は、累積して贈与税を課税することとされた。

(10) 井口・前掲注(6)71 頁。

(11) 渋谷・前掲注(8) 595 頁。

贈与税の3年累積課税制度は、その年中の財産の贈与者から、前年又は前々年に財産の贈与を受けたことがある場合に、その前年又は前々年において贈与により取得した財産について累積課税され、その場合には、①その年中の贈与財産について計算した贈与税額と、②その贈与者から取得した財産から各年一定額（昭和33年から38年までは10万円、昭和39年以降は20万円）を控除した金額の合計額につき贈与税率を適用して算出した金額から、その財産について課せられる贈与税の税額を控除した金額とその合計額が、その年分の贈与税額とされた。

なお、昭和50年の改正において、相続税、贈与税について一般的な負担の調整を図ることとされた機会に、制度の簡素化を図ることとして、この3年累積課税制度は廃止された⁽¹²⁾。

3 所得課税

(1) 所得課税の方法

相続、贈与による資産の移転の際の所得課税については、「資産の取得」と「資産の譲渡」の二つの観点から考えることができる。いわゆる包括的所得概念⁽¹³⁾の考え方に従い、「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する」⁽¹⁴⁾と考えれば、相続や贈与による資産の移転も所得税の課税対象に含められるべきであり、相続税や贈与税を独立税として設ける必要はない。これは「資産の取得」という観点に着目した考え方であり、

(12) 国税庁「昭和50年改正税法のすべて」169頁。

(13) 取得型所得概念のもとにおいては、包括的所得概念の他に制限的所得概念という考え方があるが、次の3つの理由から包括的所得概念が一般的な支持を受けている。第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第3に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する。これらの理由に基づき、諸国の租税制度は、徐々に包括的所得概念の方向に動きつつある。わが国においても、第二次世界大戦前は、所得の範囲は制限的に構成されていたが、戦後は、アメリカ法の影響のもとに、その範囲は包括的に構成されている。（金子・前掲注(2) 165頁。）

(14) 金子・前掲注(2) 165頁。

「資産の取得」に担税力を見出し、相続税や贈与税の代わりに所得税を課すというものである。また、包括的所得概念では、未実現のキャピタル・ゲインも所得税の課税対象に含められるとされていることから⁽¹⁵⁾、贈与や相続の際に時価で「資産の譲渡」があったものとして、贈与者や被相続人の保有期間中に累積したキャピタル・ゲインに課税することも可能である。

よって、相続や贈与による資産の移転があった場合の所得課税を検討するに当たっては、「資産の譲渡」という観点から、未実現のキャピタル・ゲインへの課税（譲渡所得課税）を行うことと、「資産の取得」という観点から、現行の贈与税、相続税を所得税と統合し、所得税の課税ベースに含めて課税、という二つが考えられる。また、相続や贈与時に「資産の譲渡」があったものとして未実現のキャピタル・ゲインを精算することと、「資産の取得」に担税力を見出し贈与税、相続税（又は所得税）を課税することとは別であることから、未実現のキャピタル・ゲインへの課税と、贈与税、相続税（又は所得税）が制度として並存することも可能である。

-
- (15) 包括的所得概念を主張したシャントツやヘイグは、未実現の利得も当然に含まれるとしている（金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究（所得課税の基礎理論 上巻）』57頁（有斐閣、1995）。）。

金子宏名誉教授は「租税法における所得概念の構成」74頁～75頁において、シャウプ勧告に基づいて採用された「みなし譲渡所得」について、未実現の利得を所得として課税の対象に加えるものとして挙げている。「みなし譲渡所得」は導入以後、数度の改正が行われ、現行では法人に対する贈与や低額譲渡、限定承認に係る相続等に限って譲渡所得の課税がなされることとなっているが、贈与、相続時のキャピタル・ゲインが未実現のものであるという性質については従前と変わらないものと考えられる。そして、前掲注(2)209頁において、この後掲注(16)の裁判例を掲げた上、「未実現のキャピタル・ゲインも理論上は所得であるから、それに対する課税は、所得税の性質を失うものではない。」としている。

なお、後掲注(16)の評釈（岡村忠生「譲渡所得の意義」別冊ジュリスト120号60頁～70頁（有斐閣、1992）。）において、岡村忠生教授は、「実現主義は譲渡所得課税における原則とされてきた。」とした上で、旧所得税法5条の2や現行所得税法59条1項で定められている「みなし譲渡所得」課税について、「実現主義の例外規定（現行59条1項は36条1項にいう「別段の定め」と位置づけられる）として、課税時期を純粋な包括的所得概念の方向に近づけ、未実現利益を課税の対象とするものである。」と述べており、「みなし譲渡所得」課税は未実現のキャピタル・ゲインを例外的に課税する規定であるものとしている。

(2) 譲渡所得課税

現行のわが国の所得税制では、未実現のキャピタル・ゲインに対しては、法人に対する贈与や低額譲渡などの「みなし譲渡所得課税」(所得税法 59 条)を除いては課税されていないが、シャープ勧告による昭和 25 年の改正においては、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰り延べを防止するため、相続・贈与及び遺贈による資産の譲渡についても、時価による譲渡があったものとして課税する制度、「みなし譲渡課税」が導入されていた。この制度は、相続又は贈与の時までのキャピタル・ゲインは被相続人や贈与者に既に帰属しており、資産がその者の支配から離れる段階で課税の精算を行うという考え方に立ったものである⁽¹⁶⁾。その後、昭和 27 年の改正において、相続の際のみなし譲渡課税が廃止され、被相続人の取得価額をそのまま相続人に引き継ぐことによる課税の繰り延べを行うこととされ、昭和 37 年の改正において、贈与の際に、贈与者が贈与に関する明細書を提

-
- (16) 不動産の贈与についての譲渡所得に対する課税(旧所得税法 5 条の 2 (みなし譲渡所得課税))について争われた最判昭 43・10・31(訟月 14 卷 12 号 1442 頁、税資 53 号 799 頁、集民 92 号 797 頁)において、「譲渡所得に対する課税は、原判決引用の第一審判決の説示するように、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であり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法(昭和 22 年法律第 27 号、以下同じ。) 9 条 1 項 8 号の規定である。そして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ら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のが同法 5 条の 2 の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したのではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものともいいがたい。のみならず、このような課税は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものであるべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらない。」とし、贈与による資産移転であっても増加益が生じていれば譲渡所得を構成するものとされた。

出する等一定の要件に合致するときには、みなし譲渡所得課税を行わず、贈与者の取得価額を受贈者に引き継がせることにより、譲渡所得課税の繰り延べを行うこととなった。そして、昭和 48 年度改正において、相続の場合と同様に明細書の提出を要せず、一律に取得価額の引継ぎによる課税の繰り延べが認められるようになった。昭和 37 年度以降は選択制となったものの、昭和 47 年度までは、贈与の際の譲渡所得課税が制度としてわが国に存在していたのである。

なお、カナダやオーストラリアのように、相続税や贈与税を課税せず、キャピタル・ゲインにのみ課税している国もある。カナダでは、納税義務者の死亡や贈与による資産の移転等の際に資産が公正市場価格（fair market value）で譲渡されたものとみなして譲渡所得課税の対象としている。オーストラリアでは、贈与による資産の移転については市場価格の対価を受けたものとされ譲渡所得課税の対象としているが、相続の場合には課税の繰り延べがなされている。（詳細は第 3 章を参照）

（３）贈与・相続による資産取得に対する所得課税

「資産の取得」に担税力を見出すという観点からは、所得課税のうち（２）の譲渡所得課税ではなく、贈与税、相続税を廃止して、わが国の現行制度下であれば一時所得で課税することも考えられる。これは、前述のとおり、包括的所得概念においては、贈与、相続による資産の取得についても所得税の課税ベースに含まれると考えられるからである。現行制度では相続税、贈与税が課税されており、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものに対しては相続税、贈与税が課されるから、二重課税を避けるため、所得税は課税さないこととされている（所得税法 9 条 1 項 15 号）⁽¹⁷⁾。

(17) 相続財産（みなし相続財産を含む）について、金子・前掲注(2) 166 頁～167 頁。

第2章 わが国の贈与税制の沿革

相続・贈与税制度の沿革は次のとおり五期に分けて考えることができる⁽¹⁸⁾。第一期（明治38年～昭和21年）及び第二期（昭和22年～昭和24年）は、被相続人の遺産額を課税標準とした遺産課税方式を採用し、第二期からは相続税と贈与税の二本立てとされた。第三期（昭和25年～昭和27年）は相続人その他の者の相続等による取得財産価額を課税標準とする遺産取得課税方式を採用し、相続税と贈与税は統合された。第四期（昭和28年～昭和32年）以降は再び相続税と贈与税の二本立てとなり、第五期（昭和33年以降）は法定相続分課税方式による遺産取得課税方式を採用している。

第1節 第一期（明治38年～昭和21年）

第一期は、相続税が創設された明治38年から昭和21年までである。

相続税創設前は、相続、贈与による不動産又は船舶の所有権取得に対して登録税が課されていたが、日露戦争の膨大な戦費調達の一つとして、相続税が創設されることとなった。創設された相続税法には、①相続人との親疎に応じた差別税率を設定し、親近者を軽課する、②家督相続と遺産相続とを区分し、家督相続を軽課する、という二段階の差別課税が設けられていた。相続税が家督相続と遺産相続とに区別して課税することとしたのは、旧民法（明治31年法律第9号）における、戸主の相続である家督相続（第5編第一章）と、家族の財産の相続である遺産相続（第5編第二章）との区分によるものである。また、家督相続を有利に規定したのは、家督相続は財産を受け継ぐのと同時に、家族を扶養する義務を負うが、遺産相続は単に財産を承継するに過ぎないという点に着目したことによるものである⁽¹⁹⁾。

(18) 本章においては、他の脚注に記載されている文献の他、以下のものを参考とした。
武田昌輔編『DHC コメントール相続税法 1』51頁以下（第一法規出版、1981）。

(19) 大村巍「相続税の誕生」税大論叢第9巻134頁（1975）。

わが国の贈与に対する課税は、相続税の創設当時から行われていたが、当初は相続税として課税が行われていた。不動産及び船舶以外の財産を①被相続人の推定相続人に贈与したとき、又は②分家に際し、もしくは分家後本家の戸主が分家の戸主又は家族に贈与したときは、遺産相続が開始したものとして、財産の受贈者に相続税が課税され（みなし遺産相続制度）、更に、相続開始前 1 年以内に被相続人が贈与した財産の価額を遺産額に加算して相続税を課税することとされた。不動産及び船舶の贈与が課税対象から外されたのは、これらの資産の贈与については既に登録税が課されており、贈与に対する課税は登録税をもって足りると考えられていたためである。このように生前贈与に対する課税については、単に相続税の減殺防止という意図に基づくもので、戦前の家族制度の下で親族以外に生前贈与が多く行われていたとは考えにくいものの、親族間の生前贈与のみを課税対象とする不徹底なものであった⁽²⁰⁾。なお、相続による不動産及び船舶の所有権取得に係る登録税についても引き続き課税されていたが、相続税創設の際に、相続人の負担緩和を図るため登録税の税率の軽減が行われた⁽²¹⁾。

その後、大正 15 年の改正において推定相続人以外の親族への贈与についても遺産相続とみなして課税することとされ、昭和 13 年の改正において不動産・船舶の贈与についても遺産相続とみなして課税することとされ⁽²²⁾、昭和 15 年の改正において、贈与前 3 年以内の同一人からの贈与はこれを累積して相続税を課税することとされた。

(20) 神野直彦「第三章 シャウプ勧告の相続税・贈与税」日本租税研究協会編『シャウプ勧告とわが国の税制』186 頁（日本租税研究協会、1983）。

(21) 大蔵省編『明治大正財政史（第 7 巻内国税（下））』309 頁～310 頁（経済往来社、1957）。

(22) 大蔵省主税局編『昭和十年以降における税制改正の概要』39 頁（大蔵財務協会、1949）。

第2節 第二期（昭和22年～昭和24年）

第二期は、いわゆる家族制度を基礎とする旧憲法・民法の大改正に伴い、戦後初めての相続税法改正が行われた昭和22年から昭和24年までである⁽²³⁾。

この改正は、昭和21年11月にGHQから日本政府に発せられた「日本の相続税及び贈与税に関する原則と勧告」（いわゆる「シャベル勧告」）に基づくものである。この勧告において、戦前の相続税法は「日本国内における巨富の急速な蓄積とその保全とを助長している」として、その理由は、①家督相続人に対する優遇課税、②税率が他の民主的工業国ほど著しく累進的とはなっていない、③生前贈与に対する課税上の欠陥（日本の全租税構成に滲透している財閥の利益偏重を示す好例の一つである）とした。主な勧告内容としては、①税率を他の民主的工業国と同程度に累進的なものとする、②死亡の際の全財産の総額に税率を適用する、③親等関係による差別税率を廃止する、④贈与税を創設するとともに、一生を通じて累積された贈与財産と遺産との総計に対して相続税を課税する、というものであった。つまり、累進税率を大幅に引き上げ、被相続人（贈与者）を基準とした一生を通じた贈与・遺贈・相続を累積して課税することを勧告していたのである。「シャベル勧告」が生前贈与、遺贈、相続を被相続人（贈与者）を基準に総合課税するという租税形態を勧告した意図は、相続税の累進税率を著しく引き上げることによって予想される生前贈与という租税回避手段を未然に防止し、相続税の実質的累進性を確保する点にあったといえる。しかし、実際には旧憲法のもとにおける民法上の家族制度に即応した家督相続軽課、遺産相続重課の二本立て課税制度が廃止され、遺産相続課税に一本化されたものの、結果的には被相続人と相続人との親疎の差に応じ差別税率で課税され、遺産課税方式の相続税と贈与者を基準に一生を通じて累積的に課税される贈与税とが二本立てで併課される租税形態が採用された。また、税率については、戦前の1.5%ないし55%という超過累進税率（第一種）を後述のと

(23) 本節においては、以下の文献を参考とした。
神野・前掲注(20) 179頁～190頁。

おり 10%ないし 60%と、最低税率を大幅に引き上げ、最高税率をほとんど引き上げないという改正が行われ、中小資産階層に適用される税率を大幅に引き上げることとなった。

こうして新たに贈与税が独立した税目となったが、その税額計算にあたっては、一生を通ずる累積課税制度を採り、基礎控除額及び課税段階 (bracket) は相続税と同様とされた。相続税の税率は、被相続人と相続人との親疎の差に応じて 3 段階に区別され、相続人が第一種 (直系卑属または配偶者) の場合 10% ないし 60%、第二種 (直系尊属または兄弟姉妹) の場合 13%ないし 63%、第三種 (その他の者) の場合 15%ないし 65%という差別税率が設定されていたが、贈与税の税率は親疎の区分によらず、相続税の第三種の税率によることとされた。

なお、死亡前 2 年間の間の生前贈与については、相続財産に加えた上で相続税額を計算し、既に支払われた贈与税額を相続人の納付すべき相続税額から控除することとされ (いわゆる生前贈与加算)、この贈与税額に相当する金額についても相続財産の価額に加算することとされた。

第 3 節 第三期 (昭和 25 年～昭和 27 年)

第三期は、シャウプ勧告に基づく税制改正が行われた昭和 25 年から昭和 27 年までである⁽²⁴⁾。

昭和 24 年に発表された『シャウプ使節団日本税制報告書』(いわゆる「シャウプ勧告」)の第 8 章「贈与税及び遺産税」において、相続税・贈与税制度の改正に関する勧告がなされた。この勧告内容は、シャウプ税制使節団の一員でもあるウィリアム・S・ヴィックリー教授の『累進課税の指針 (Agenda for Progressive Taxation, 1947)⁽²⁵⁾』に示される諸提案がシャウプ勧告の大きな

(24) 本節においては、他の脚注に記載されている文献の他、以下の文献を参考とした。
神野・前掲注(20) 191 頁～205 頁。

(25) ウィリアム・ヴィックリー (塩崎潤訳)「累進課税の指針 第 9 回—承継税の理論

支柱をなしており、相続税に関する事項についてはほとんどがシャープ勧告に採り入れられていることから、まず『累進課税の指針』の内容について概観する。

ヴィックリー教授は、『累進課税の指針』において、アメリカ連邦遺産税、贈与税の欠陥を指摘している。このうち贈与税の欠陥は、①贈与の形の移転と遺贈の形の移転との間における税金の相違、②贈与の累積額には、遺産に適用される控除と累進とは別個の累進と控除が認められること、③低額所得者への贈与は、贈与された資本の投下から得られる所得を贈与者から受贈者に移転することとなり、受贈者の所得税が増加する以上に贈与者の所得税を減少させる、④遺産税において税金は課税標準から支払われるのに、贈与税において税金は課税標準とは別の資金から支払われることで、贈与税の実質負担を一層軽くしているということ、という四点を指摘している⁽²⁶⁾。また、他のアメリカ連邦遺産税、贈与税の欠陥として、遺産税、贈与税は移転の回数に関わりなく課税されるため、納税者はできるだけ中間の移転を少なくして最終の受取人に財産を移転する傾向が強い、ということを指摘している。このようにヴィックリー教授は、生前贈与及び世代の飛び越しという二つの租税回避がアメリカの連邦遺産税・贈与税制度の実効を著しく減殺しているという認識に基づいて、そうした租税回避手段を防止することを課題として展開している。

生前贈与という租税回避については、遺産税の累進が相続財産を基準とするのであれば、贈与、相続あるいは遺贈を数多くすることによる租税回避を防ぐ

一」財政 21 卷 1 号 25 頁～46 頁（大蔵財務協会、1956）。

(26) ①については、当時の連邦贈与税率は連邦遺産税率の僅か四分の三にすぎず、贈与税の税率の低さという観点から指摘されたものと考えられるが（現在は連邦遺産税、贈与税ともに同一の税率表を使用）、現行のわが国の相続税と贈与税においては、基礎控除額及び課税段階（bracket）が異なることにより、同じ財産を移転しても相続による移転か贈与による移転かにより税負担に差が生じるという同じ問題が生じることとなる。また、現行のわが国の贈与税制が暦年課税であること、贈与税の対象となる贈与には相続税が課せられないこと、相続税の基礎控除は[5,000 万+1,000 万円×法定相続人の数]であるのに対し、贈与税の基礎控除は毎年 110 万円認められること（いずれも相続時精算課税を適用した場合を除く）等を踏まえれば、上記①～③の問題は現行のわが国の相続・贈与税制においても生じているものと考えられる。

ことが必要であり、当時連邦贈与税において用いられていた一生を通じて生前贈与を累積的に課税するという方法を発展させ、遺贈あるいは相続をも累積課税の対象とするように改め、贈与税と遺産税とを統合し、連邦遺産税の採用している遺産課税方式を遺産取得課税方式に改めることを提唱した。

また、世代の飛び越しという租税回避については、一定の世代間移転において、移転回数に関わりなく同じ税負担となるという意味での「中立性」が確保されるべきである。その対応策として、まず、相次相続控除の活用をすることで、一世代に一回以上相続税が課税されないことを保証することが考えられ、当時の連邦遺産税の相次相続控除の適用期間が5年であったものを21年にわたって認めることを紹介している。しかし、これでは一世代に一回以上相続税が課税されないことを保証し得ても、一世代に少なくとも1回以上課税することを保証し得ないとした。また、親疎関係による差別課税は、親疎関係によって世代数を定める方法を確立して世代数を基準とした累進を画一的に適用することは困難であるとし、遺贈の額又は遺産の額に応じた累進のほかに遺言者と受遺者との間の年齢差による累進を提唱した。

このような考え方を反映したとされるシャープ勧告において提案された事項の概要(「G 承継税に関する勧告の概要」)は、おおむね次のとおりである⁽²⁷⁾。

- ① 相続税及び贈与税は、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。
- ② 本税においては、行政上の理由により、毎年一贈与者又は遺言者から受領する贈与又は遺産のうち最初の3万円は控除されるべきである。
- ③ ②における控除の外に、受領者毎にその一生を通じ15万円の特別控除が認められるべきである。
- ④ 税率は20万円以下25%から5,000万円超90%という累進性の強いものが適当である。
- ⑤ 遺産が個人の未成年の子供に対して、又はその子供の養育の責任者に対し

(27) 『シャープ使節団日本税制報告書』153頁～155頁(1949)。

て残された時は、18歳に至るまでの各1年ごとに1万円の追加控除が認められるべきである。但し、これは贈与には適用されない。

- ⑥ 遺産が後に残った配偶者（生存配偶者）によって相続された時は、他の控除の外に、その遺産の半額が課税から除外されるべきである。しかし、この控除は、個人がそれ以前にこの恩典に浴している時には、適用されない。また、この規定は、贈与には適用されない。
- ⑦ 贈与又は遺産が子孫もしくは受領者よりも若い兄弟又はその他の親類たる故人から贈られた時は、税額はその3分の1を控除される。
- ⑧ 遺産の場合に限り、10年以前に課税の対象となった贈与又は相続によって財産を受領した者からそれを受領した時は、その前後の移転の期間の年数が10年に満たない年数につき各1年ごとに前回納付した税額の10分の1相当額を今回の税額から控除することができる。但し、如何なる場合にも⑦及び⑧双方の規定を併用することはできない。

シャウプ勧告における生前贈与という租税回避への対応策としては、ヴィックリー教授の主張がそのまま受け入れられ、それまでの遺産課税方式から遺産取得課税方式に改め、取得者を基準とした一生を通じる贈与と相続を累積して課税する方法（シャウプ勧告における「取得税」）が勧告されている。

しかし、世代の飛び越しに係る租税回避への対応策としては、上述のとおり、ヴィックリー教授は、取得者との年齢差に応じた累進課税を導入して移転回数に対する「中立性」を確保する課税方法を提唱していたのであるが、シャウプ勧告においては、それとは異なる親疎関係による差別課税が勧告されている。被相続人と相続人との親疎による税負担の軽減については、従前の差別税率を廃止し、税率は一本立てとなり、配偶者控除、未成年者控除、年齢差による控除（年長者控除：上記の⑦）を設けることにより配慮されることとなったのである。また、相次相続控除については、シャウプ勧告前が5年間であったものを10年間に延長することを勧告しており、ヴィックリー教授の考え方と必ずしも整合的ではないものと考えられる。

昭和 25 年のシャープ勧告による改正は、上記の考え方の下、不当な富の集中排除を課税目的に、明治 38 年の相続税創設以来とられてきた被相続人の遺産総額を課税標準として課税する遺産課税方式から相続税制度を根本的に改め、遺産分割促進効果のある遺産取得課税方式に改められた。また、富の集中排除効果を減殺してしまう生前贈与という租税回避を防止するため、独立税目としての贈与税は相続税に吸収され、相続、遺贈又は贈与による財産の取得者に対して、その者の一生を通ずる受贈財産価額を累積して課税するという徹底した取得者課税方式が採用されたのである。

第 4 節 第四期（昭和 28 年～昭和 32 年）

第四期は、シャープ勧告に大幅な修正が加えられた昭和 28 年から昭和 32 年までである。

税務執行の困難と負担の軽減の観点から一生累積課税が廃止され、相続の都度相続税を課税することとされた。相続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に生前の贈与の形で財産を分割することが予想されるので、再び相続税と贈与税の二本立てに戻された。相続税と贈与税の課税段階（bracket）はほぼ同一であったものの、贈与税の税率を相続税よりも一律 5% 高く設定し、基礎控除も相続税の 50 万円に対して贈与税の 10 万円と差を設けることによって調整を図り、死亡前 2 年間の贈与は相続財産に加えて相続税を計算することとされた。贈与税は一年分を合計して課税価格を計算することとされ、これは贈与の都度課税という方式を採ると、極端な例をとれば連日十万円ずつの贈与を行えば、常に課税されないこととなるような矛盾を防止すると共に、課税の簡素化と、一年を通ずる取得者の能力に応ずる負担の均衡とを考慮したためである⁽²⁸⁾。

(28) 「相続税」財政第 18 巻第 10 号（臨時増刊改正税法総解）159 頁（大蔵財務協会、1953）。

第5節 第五期（昭和33年以降）

第五期は、昭和32年答申に基づく税制改正の行われた昭和33年から現在までである。

遺産課税体系を加味した法定相続分課税方式へ改められ、特定遺贈及び死因贈与が相続税の課税対象に取り込まれた結果、贈与税は、死因贈与を除く贈与だけを課税対象とすることに改められた。法定相続分課税方式への改正の理由としては、①遺産分割の慣習が徹底していないこと、②税務執行上遺産分割の状況を確認することが困難であること、③農業用・中小企業用資産等を分割困難な資産を相続した場合には、少数の相続人によって相続されることとなり、負担が相対的に重くなることが挙げられている⁽²⁹⁾。

相続税による生前贈与の課税範囲が相続開始前2年以内から3年以内に拡大されたことに伴い、同一人からの3年以内の贈与財産は、これを累積して贈与税を課税する制度が新設された。この贈与税の累積課税は、その年中の財産の贈与者から、前年又は前々年に財産の贈与を受けたことがある場合に、その前年又は前々年において贈与により取得した財産について累積課税され、その場合には、①その年中の贈与財産について計算した贈与税額と、②その贈与者から取得した財産から各年一定額（昭和33年から38年までは10万円、昭和39年以降は20万円）を控除した金額の合計額につき贈与税の税率を適用して算出した金額から、その財産について課せられる贈与税の税額を控除した金額とその合計額が、その年分の贈与税額とされた。なお、この贈与税の3年累積課税制度は、昭和50年の改正において、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、廃止されている。その後、平成15年の改正において相続時精算課税制度が導入されることとなった。この相続時精算課税制度とは、暦年課税に代えて、贈与時に贈与財産に低い税率で贈与税を課税しておき、その後の相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を基に計算した相続

(29) 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調査会答申」2頁～3頁。

税額から、課税されていた贈与税額を控除することにより、贈与税と相続税を通じた納税を可能とする制度である。

① 贈与時

親からの贈与財産のうち、この制度を利用する分の贈与財産については贈与時に申告を行い、他の贈与財産と分けて、この制度に係る贈与税を支払う。本制度の対象となる贈与財産の合計額から、複数年にわたって利用できる2,500万円の非課税枠を控除した後の金額に対して、一律20%の税率を乗じた金額となる。

② 相続時

相続開始時に、本制度によってそれまで生前贈与された贈与財産と相続財産を合算して、現行と同様の課税方式により相続税額を計算する。その算出した相続税額から既に支払った贈与税相当額を控除する。その際に、相続税額から控除しきれない贈与税相当額がある場合は、その金額が還付されることとなる。なお、相続財産と合算する贈与財産の価額は贈与時点の時価で計算する。

この制度は、資産移転の時期を生前贈与とするのか相続とするのかというタイミングの選択について、中立性を確保することにより、生前における贈与による資産の移転の円滑化に資することを目的に導入されたものである。この制度の下では、贈与を受けた時に支払う贈与税を軽減するとともに、最終的な相続の発生時においては、従前の贈与分も含めて相続税額を計算するため、暦年課税により課税される生前贈与がなされなかった場合における相続税額の総額と比べて差異は生じないこととなる。

第3章 諸外国の相続・贈与税制

第1節 アメリカ

アメリカでは、遺産税方式が採用されており、1976年の税制改正において、連邦贈与税と連邦遺産税が統合された。両税とも、統一税率表 (Unified Rate Schedule)、統一税額控除 (Unified Credit) を共用し、遺産税の課税価格に1977年以降の各年の課税贈与額を加算して超過累進税率を適用し、これから過去の贈与税額及び諸控除を控除して遺産税額を算出する。よって、1977年以降の贈与については、一定の範囲で遺産税の課税ベースに算入されることとなった⁽³⁰⁾。

統一税額控除とは、連邦贈与税、連邦遺産税の両方に適用される税額控除のことをいい、同一年度内においては、まず贈与税の算定において考慮され、それに続いて贈与税についての本税額控除が控除未了である場合に、はじめて遺産税の局面において問題となる。算出された税額が統一税額控除の金額を超える場合、その超えた税額が連邦贈与税、連邦遺産税の納付税額となる。

(30) 川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集第56号『世界における相続税法の現状』21頁～43頁（(財)日本税務研究センター、2004）。

なお、本節においては、上記のほか、以下のものを参考とした。

伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第3版）』540頁～548頁（中央経済社、2005）。

Publication 950 Introduction to Estate and Gift Taxes (Rev. September 2008)
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p950.pdf>

Instruction for Form 706 (United States Estate (and Generation-Skipping Transfer) Tax Return) (Rev. August 2008)
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i706.pdf>

Instruction for Form 709 (United States Gift (and Generation-Skipping Transfer) Tax Return) (2008) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i709.pdf>

年度	連邦贈与税		連邦遺産税	
	統一税額控除	適用非課税額	統一税額控除	適用非課税額
2002-2003	\$345, 800	\$1, 000, 000	\$345, 800	\$1, 000, 000
2004-2005	\$345, 800	\$1, 000, 000	\$555, 800	\$1, 500, 000
2006-2008	\$345, 800	\$1, 000, 000	\$780, 800	\$2, 000, 000
2009	\$345, 800	\$1, 000, 000	\$1, 455, 800	\$3, 500, 000
2010	\$345, 800	\$1, 000, 000	—	—

連邦贈与税は、贈与者に暦年ごとに課税され、各年度の課税贈与額を当年度の課税贈与額に加算した額に当年度の統一税率表を適用し、これから前年までの課税贈与額の合計額に当年度の統一税率表を適用した額を控除して、当年度の税額を算出する。このように算出した税額から、統一税額控除、贈与税額控除（前年までの贈与に係る税額）、外国税額控除を差し引いて納付税額を算出する。

課税贈与額は、贈与税の年次除外（Annual exclusion）、配偶者控除（Marital deduction）、教育及び医療費のための控除、慈善寄付金の控除がなされた後の価額であり、統一税額控除により納付すべき金額がゼロとなる場合であっても、当年度の贈与額が年次除外等の金額を超え、課税贈与額がある場合には連邦贈与税の申告をする必要がある。

連邦贈与税の年次除外とは、受贈者それぞれに適用される控除であり、受贈者一人当たりの年次除外は、1998 年から 2001 年までは 10,000 ドル、2002 年から 2005 年までは 11,000 ドル、2006 年から 2008 年までは 12,000 ドルとなっており、生活費の上昇に左右される。また、夫婦間の贈与については、連邦遺産税の場合も同様であるが、原則として無制限に配偶者控除（Marital deduction）として控除することができる。また、結婚している場合、夫婦間以外の贈与については、夫婦それぞれが課税贈与額を生じさせずに同一の人に最高 12,000 ドル（2008 年の場合）を別々に贈与することが当然可能であるが、夫婦のいず

れか一方から第三者に対して行われた贈与については、夫婦の双方から当該第三者に対して半分ずつ贈与したものと取り扱うことが可能であり、これを贈与のみなし分割 (Gift Splitting) という。つまり、夫婦で半分ずつ贈与したものとすることにより、課税贈与額を生じさせずに夫婦それぞれが最高 12,000 ドル (2008 年の場合)、夫婦合計で 24,000 ドル (2008 年の場合) まで年次除外を活用することができることとなる。贈与のみなし分割を適用するにあたっては、夫婦双方の同意が必要となり、分割後の価額が年次除外よりも少ない (課税贈与額が生じない) 場合であっても連邦贈与税の申告をする必要がある。

連邦遺産税の計算については、総遺産額 (Gross Estate) から債務、葬式費用、配偶者控除、寄付金控除、州遺産税などを控除して課税遺産総額を算出する。これに調整課税贈与額 (Adjusted taxable gifts) を加算したものに統一税率表を適用し、税額を算出する。このように算出した税額から統一税額控除、贈与税額控除、外国税額控除、相次相続税額控除を差し引いて納付税額を算出する。

ここで差し引かれる贈与税額控除は、実際に被相続人が支払った贈与税額とは必ずしも一致しない。これは、統一税率表は実際に贈与税を支払った年のものではなく、被相続人が死亡した年のものを使用しなければならない上、1977 年以後に行われた贈与についてのみ累積して計算し、それ以前の贈与については含まれないためである。なお、調整課税贈与額については、贈与税の年次除外等が控除された後の価額を基に算出されている。

アメリカにおける連邦遺産税と連邦贈与税の統合は、過去の贈与を累積して課税するため、生前贈与を繰り返すことによる低い累進税率の適用は回避されるが、年次除外を各人ごとに複数回適用できることから、相続よりも生前贈与を活用したほうが有利であるといえる。また、連邦遺産税は Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 により、2010 年から廃止される予定である。これに対して連邦贈与税は 2010 年以後も存続する。同法はサンセット法の対象となっているため、2010 年までに議会が積極的に立法を行わなけ

れば、同法は効力を失い、2001 年改正前の状態に戻ることになる。

なお、現行においては、相続又は遺贈により取得した資産の取得価額は、相続贈与の時価となっているが、2010 年からは被相続人にとっての取得価額か、相続・遺贈時の時価かいずれかにより低い額が取得価額とされることとなっている⁽³¹⁾。

第2節 イギリス

イギリスでは、遺産税方式が採用されており、被相続人の死亡前7年以内に被相続人から贈与された財産は累積されて相続税の課税標準に含め、死亡前3年を超えて贈与された資産については、経過年数に応じて一定割合が控除（段階的軽減：taper relief）される⁽³²⁾。

贈与については、上記のとおり、贈与者の死亡前7年以内の贈与について「相続税」が課税され、それ以外の生前贈与は課税されない。死亡に際して移転する資産又は死亡前7年以内に行われた贈与の累積額の総額のうち、課税最低限（基礎控除）である 32 万 2,000 ポンド（2008-2009 年度）を超えた部分について、40%の税率で課税される。

なお、死亡した配偶者の未使用分の基礎控除は、もう一方の生存配偶者が死亡した際にその未使用分を基礎控除に加算することができる（transferring the nil rate band）。加算される基礎控除の金額の計算については、第一に、先に死亡した配偶者の基礎控除（先に死亡した配偶者の死亡した年の基礎控除の金額。2008-2009 年度であれば 32 万 2,000 ポンド、2007-2008 年度であれば 30 万ポンド）から、課税対象となる贈与、遺贈の価額を差し引いた上、基礎控

(31) 渋谷雅弘「相続税制の動向—アメリカとドイツ」税研 17 巻 5 号 49 頁（2002）。

(32) 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集第 56 号『世界における相続税法の現状』103 頁～154 頁（（財）日本税務研究センター、2004）。

なお、本節においては、上記のほか、以下のものを参考とした。

林眞義「イギリスにおける相続税の概要」村田長造編『波多野弘先生還暦祝賀記念論文集』355 頁～409 頁（有斐閣出版サービス、1988）。

HM Revenue & Customs（英国歳入関税庁）ホームページ <http://www.hmrc.gov.uk>

除未使用割合を算出する。次に、もう一方の配偶者が死亡した年の基礎控除額（2008-2009 年度であれば 32 万 2,000 ポンド）に未使用割合を乗じて算出する。よって、最高で 64 万 4,000 ポンド（2008-2009 年度）が控除可能となる。

イギリス贈与税は、生存者間の資産の移転は、免税贈与（Exempt Transfer）潜在的免税贈与（PET：Potentially Exempt Transfer。以下「PET」という。）、課税贈与（Chargeable Transfer）に区分される。

免税贈与には、生存中及び死亡時の配偶者（Civil partner を含む）間の資産移転、結婚（Civil partnership を含む）のための贈与、少額贈与（Small gift exemption）、所得からの通常の支出による贈与、家族の扶養がある。結婚のための贈与では、両親が各々 5,000 ポンドまで、祖父母やその他親類が各々 2,500 ポンドまで、その他の者が 1,000 ポンドまでの贈与が免税となる。但し、結婚式の前までに契約または実際に贈与がなされなかった場合には適用されない。少額贈与では、各年の 250 ポンドまでの贈与が免税となる。但し、250 ポンド超の贈与をした場合には少額贈与の適用はできず、最初の 250 ポンドの免税を主張することもできなくなる。また、少額贈与は他の控除とともに使うことはできない。所得からの通常の支出による贈与が免税となるためには、贈与が課税後の所得（資産的要素は含まれない）からの支出であり、日常の標準的な生計を維持できるに十分な所得が残されていることが条件となる。この贈与には、毎月の定期的な支払い、クリスマスや誕生日、結婚記念日のプレゼント、生命保険の掛金等が当てはまる。

年次除外（Annual exemption）では、各年毎 3,000 ポンドまでの贈与は非課税とされ、当該年度において利用されなかった分は、次年度に限り繰り越して利用することが可能である。なお、PET については、死亡前 7 年以内に行われた贈与がなされた年度非課税枠（年次除外）を利用することができる。PET とは、個人が行う他の個人への贈与で、贈与後 7 年以内に贈与者が死亡しなければ、これらの贈与に対して相続税が課税されない贈与をいう。つまり、贈与時に課税は発生せず、贈与者がその贈与の日から 7 年以内に死亡しない限り、贈与の累積額に含められることもないが、贈与者が 7 年以内に死亡した場合には、

当該贈与がなされた日の課税贈与として相続税の課税標準額に含められることとなる (failed PETs)。なお、留保条件付贈与 (GWR: Gift With Reservation。以下「GWR」という。) の場合は、留保条件が解除された場合にはその時点で PET として取り扱われるが、贈与者の死亡まで留保条件が解除されない場合には GWR は遺産の一部を構成することとなる。

課税贈与には、裁量信託 (蓄積信託、扶養信託、障害者信託を除く) への贈与、会社への贈与、前述の failed PETs がある。課税贈与のうち、裁量信託 (蓄積信託、扶養信託、障害者信託を除く) への贈与、法人への贈与は贈与時に課税され (Immediately chargeable transfer)、20% の税率が課される。また、課税贈与は相続税の課税標準額に含められ 40% の税率により課税され、贈与時に支払った贈与税額が控除される。なお、贈与者が贈与後 3~7 年で死亡した場合、税率が段階的に軽減されるが (taper relief)、裁量信託への贈与 (蓄積信託、扶養信託、障害者信託を除く)、法人への贈与には適用がない。

死亡前の年数	段階的軽減 (Taper relief)	課税割合
3 年以下	—	100%
3 年超 4 年以下	20%	80%
4 年超 5 年以下	40%	60%
5 年超 6 年以下	60%	40%
6 年超 7 年以下	80%	20%

第 3 節 フランス

フランスでは、遺産取得課税方式が採用されており、相続税と贈与税は統合されている。かつては、生涯に亘る贈与と相続とを累積して課税していたが、1992 年から 2005 年までは相続開始前 10 年以内の生前贈与のみを相続財産に加算して相続税を課税し、生前贈与については 10 年間の贈与を累積して課税していたが、2006 年以降は相続開始前 6 年以内の生前贈与のみを相続財産に加算し

て相続税を課税し、生前贈与については6年間の贈与を累積して課税されることとなっている⁽³³⁾。

相続税は通常直接税とされているが、フランスでは財産の無償譲渡に対する登録税として間接税に分類されている。フランスの相続税及び贈与税の基礎控除と税率は、共通しており、被相続人・贈与者と財産取得者との間の親疎に応じて異なっている。超過累進税率と比例税率を採用していることも大きな特徴である。なお、2007年8月22日以後開始した相続から、生存配偶者、PACS（民事連帯契約）⁽³⁴⁾のパートナー、一定の条件を満たす兄弟姉妹には相続税は一切課税されないこととなった。

相続税の計算については、相続税の基礎控除額から6年以内の贈与の際に用いた控除額を差し引き、残存基礎控除額を計算し、取得財産額から債務、葬式費用、残存基礎控除額を控除し、課税相続額を算出する。課税相続額に現行法の税率表を適用し相続税の納付税額を算出するのであるが、累進税率の適用がある場合（直系尊属・卑属、及び兄弟姉妹間の移転の場合）には、贈与税の計算の際に未使用であった税率区分に含まれるものとして計算する⁽³⁵⁾。

(33) 首藤重幸、平川英子「補章—フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集第56号『世界における相続税法の現状』187頁～219頁（（財）日本税務研究センター、2004）。

なお、本節においては、上記のほか、以下のものを参考とした。

Comment remplir une déclaration de succession?

http://www.impot.gouv.fr/portal/deploiement/pl/fichedescriptiveformulaire_5388.pdf

Direction Générale des Impôt（フランス租税総局）ホームページ

<http://impots.gouv.fr>

(34) PACSとは、「共同生活を規律するために、異性又は同性からなる2名の青年の自然人によって締結される」契約であり、PACSを締結するカップルには法的規律が及びとともに、婚姻夫婦に与えられる各種の恩恵が与えられる。

(35) 相続税の計算方法を簡潔に説明すると上記のようになるが、相続税、贈与税に係る累進税率の適用の詳細は、以下のとおりとなる。

- ・6年以内に適用されなかった最低税率区分は優先的に適用される。
- ・6年以内の贈与の課税に全額適用された税率区分は適用されない。
- ・6年以内の贈与の課税に一部適用された税率区分については、未使用部分が適用できる。
- ・上記以外は、通常の税率が適用される。

贈与税の計算については、6年間の贈与が累積して課税され、基礎控除は6年ごとに適用される。例えば、贈与を受けた後6年以内に同じ者から贈与を受けた場合には、前の贈与の際に使用した基礎控除の金額は使用できない。つまり、前の贈与の際に基礎控除を全額使用した場合には、次の贈与が同じ者から6年以内に行われたときには、使用できる基礎控除の金額はないということとなる。なお、6年を超えて贈与を受けた場合には、再度基礎控除の満額を使用できるようになる。よって、両親がそれぞれ子に贈与する場合、6年ごとにその贈与額が基礎控除の二倍の金額（2009年であれば、312,718ユーロ）を超えなければ、贈与税は一切課税されないということとなる。なお、累進税率の適用がある場合の計算方法については、相続税と同様である。

例えば、税制改正により、被相続人の死亡日時と累積された贈与がなされた時では、税率区分ごとの純課税標準額の幅に変更が生じた場合（例えば、下記の過去の税率表と現行の税率表を比較した場合、最低の税率区分は「7,600ユーロ未満」から「7,922ユーロ未満」に変更、下から二番目の税率区分は「7,600ユーロ以上～11,400ユーロ未満」が「7,922ユーロ以上～11,833ユーロ未満」に変更されている。）、低い税率区分の幅が増加した分だけ、新たに低い税率を用いて税額を計算することができる。つまり、現行の税率表で5%の税率が適用される純課税標準額の幅は過去の税率表と比べ322ユーロ増加、同様に10%の税率が適用される幅は111ユーロ増加しているが、この低い税率区分の未使用部分が相続税の計算の際に適用できることとなる。

直系尊属、卑属の税率表（2007年12月31日以前に適用）

純課税標準額	税率
7,600ユーロ未満	5%
7,600ユーロ以上～ 11,400ユーロ未満	10%
11,400ユーロ以上～ 15,000ユーロ未満	15%
15,000ユーロ以上～ 520,000ユーロ未満	20%
520,000ユーロ以上～ 850,000ユーロ未満	30%
850,000ユーロ以上～ 1,700,000ユーロ未満	35%
1,700,000ユーロ以上	40%

	基礎控除	税 率 等	
		純課税標準額	税 率
直系尊属、直系卑属（代襲相続人含む）	相続、子への贈与 156,359 ユーロ	7,922 ユーロ未満	5%
		7,922 ユーロ以上～ 11,833 ユーロ未満	10%
		11,833 ユーロ以上～ 15,636 ユーロ未満	15%
	孫への贈与 31,272 ユーロ	15,636 ユーロ以上～ 542,043 ユーロ未満	20%
		542,043 ユーロ以上～ 886,032 ユーロ未満	30%
		886,032 ユーロ以上～ 1,772,064 ユーロ未満	35%
		1,772,064 ユーロ以上	40%
兄弟姉妹 ⁽³⁶⁾	15,636 ユーロ	23,975 ユーロ未満	35%
		23,975 ユーロ以上	45%
甥・姪	7,818 ユーロ	—	55%
4 親等内の血族	1,564 ユーロ （相続に限る）	—	
その他		—	60%
配偶者、PACS パートナー （贈与に限る）	76,922 ユーロ	7,922 ユーロ未満	5%
		7,922 ユーロ以上～ 15,636 ユーロ未満	10%
		15,636 ユーロ以上～ 31,272 ユーロ未満	15%
		31,272 ユーロ以上～ 542,043 ユーロ未満	20%
		542,043 ユーロ以上～ 886,032 ユーロ未満	30%
		886,032 ユーロ以上～ 1,772,064 ユーロ未満	35%
		1,772,064 ユーロ以上	40%

注）2009 年 1 月 1 日以後の相続、贈与に適用される。（毎年 1 月 1 日に更新される。）

障害者に対してはそれぞれの控除額に更に 156,359 ユーロが加算される。

(36) 相続開始時に、①独身、寡婦（夫）、離婚又は別居している、②年齢が 50 歳を超え、又は障害のため勤労により生計を営むことができない、③相続開始前 5 年間被相続人と同居している、の 3 つの条件を満たしている場合には、相続税は課税されない。なお、この条件を満たす場合であっても、贈与の場合は贈与税が課税される。

第4節 ドイツ

ドイツでは、遺産取得課税方式が採用されており、相続税と贈与税は統合され、相続開始前過去 10 年以内における被相続人からの贈与財産は累積して相続財産に加算される⁽³⁷⁾。納税義務者は、財産を取得した相続人（又は受遺者）である。贈与税についても、同一人からの過去 10 年間の贈与に対して累積課税が行われており、納税義務者は受贈者である。

相続税の計算については、被相続人の死亡財産額から、被相続人の負債、葬式費用、墳墓費用、墳墓維持費、相続の争議解決費、分割費用等を差し引き、被相続人の相続財産額を算出する。各相続人に分割された相続財産額と、10 年以内の被相続人からの贈与額の合計額から基礎控除額を控除し、各相続人の課税価格を算出する。そして、各相続人の課税価格に課税クラスによる税率を乗じ、10 年以内の贈与に係る税額を差し引き、相続税額を算出する。ここで差し引かれる 10 年以内の贈与に係る税額とは、取得時を基準として評価した過去の贈与による資産の取得に対し現在の基礎控除や税率を適用して得られる金額（想定税額控除）となる。相続財産額と 10 年以内の贈与額との合計取得額に対する税額が想定税額控除を上回る場合は控除の対象となるが、控除しきれない金額があったとしても還付がなされることはない。贈与税の計算についても、相続税の計算と同様であり、贈与による資産の取得の合計額に対する税率から想定税額控除を差し引いて算出する。

相続税及び贈与税の基礎控除等及び税率は、納税義務者の課税クラスにより決定され、課税クラスは、被相続人又は贈与者と財産取得者との関係により決まる。なお、ドイツ相続贈与税法は改正され、2009 年 1 月 1 日以後の贈与及び

(37) 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集第 56 号『世界における相続税法の現状』155 頁～185 頁（（財）日本税務研究センター、2004）。

なお、本節においては、上記のほか、以下のものを参考とした。

渋谷・前掲注(31) 49 頁。

ドイツ相続贈与税法（Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz）
http://bundesrecht.juris.de/erbstg_1974/index.html

相続から新たな基礎控除、税率が適用される。

○ 課税クラスと基礎控除

	被相続人、贈与者との関係	基礎控除額 (改正後)	基礎控除額 (改正前)
クラス 1	配偶者	500,000 ユーロ	307,000 ユーロ
	子、継子、代襲相続の場合の孫	400,000 ユーロ	205,000 ユーロ
	子の卑属	200,000 ユーロ	512,000 ユーロ
	相続の場合の父母・祖父母	100,000 ユーロ	
クラス 2	贈与の場合の父母・祖父母 兄弟姉妹、兄弟姉妹の一親等の 卑属、継父母、義子、義父母、 元配偶者	20,000 ユーロ	10,300 ユーロ
クラス 3	その他	20,000 ユーロ	5,200 ユーロ
	同性のパートナー (Lebenspartners)	500,000 ユーロ	

○ 税率 (改正後)

課税価格	課税クラス毎の税率		
	クラス 1	クラス 2	クラス 3
75,000 ユーロ以下	7%	30%	30%
300,000 ユーロ以下	11%		
600,000 ユーロ以下	15%		
6,000,000 ユーロ以下	19%		
13,000,000 ユーロ以下	23%	50%	50%
26,000,000 ユーロ以下	27%		
26,000,000 ユーロ超	30%		

○ 税率 (改正前)

課税価格	課税クラス毎の税率		
	クラス 1	クラス 2	クラス 3
52,000 ユーロ以下	7%	12%	17%
256,000 ユーロ以下	11%	17%	23%

512,000 ユーロ以下	15%	22%	29%
5,113,000 ユーロ以下	19%	27%	35%
12,783,000 ユーロ以下	23%	32%	41%
25,565,000 ユーロ以下	27%	37%	47%
25,565,000 ユーロ超	30%	40%	50%

相続の際、生存配偶者には上記の基礎控除（改正後は 500,000 ユーロ）に加え、特別扶養控除として 256,000 ユーロが認められている。また、一方の配偶者が他方の配偶者へ、ドイツ国内で居住するため世帯用住居を贈与する場合、世帯用住居の購入又は建築による債務を解消するための贈与をする場合には非課税とされる。

第 5 節 イタリア

相続税と贈与税は 2001 年 10 月 18 日付法律 383 号「経済再生のための第一措置」により廃止されたが、4 親等を超える「第三者」への贈与で、贈与額が 180,759.91 ユーロ（3 億 5,000 万リラ相当）超（深刻な障害を持つ者が受贈者である場合には、更に 516,450.9 ユーロを加算）の場合は、その超えた部分に対しては有償譲渡とみなし、有償譲渡に適用される税率を用いて登録税が課税されこととなった⁽³⁸⁾。なお、相続の場合は、「第三者」に対するものであっても有償譲渡とはみなされず、登録税の課税対象とはならない。相続税と贈与税が廃止される前は、遺産課税と遺産取得課税方式とを併用し、遺産課税部分は相続財産の総体に対して累進税率を課税し、遺産取得課税部分は配偶者及び直系血族以外の者が実際に相続した財産の額に応じて、相続人の種類に応じて異なる累進税率で課税していた。贈与税については、相続税の課税方式に準じて課税していた。

しかし、2006 年 12 月に 2007 年度財政法案（法律 296 号）等により、相続税と贈与税が再導入されることとなり、2006 年 10 月 3 日以後の相続、贈与に相

(38) 首藤重幸「補章—イタリアにおける相続税の廃止」日税研論集第 56 号『世界における相続税法の現状』221 頁～227 頁（（財）日本税務研究センター、2004）。

統税、贈与税が課税されることとなった⁽³⁹⁾。再導入後は遺産取得課税のみとなり、基礎控除や税率は被相続人又は贈与者と財産取得者との関係により決まることとなる。

	基礎控除	税率
配偶者、直系尊属、直系卑属	1,000,000 ユーロ	4 %
兄弟姉妹	100,000 ユーロ	6 %
直系 4 親等、傍系 3 親等内の親族	—	6 %
その他	—	8 %

注) 深刻な障害を持つ者に対してはそれぞれの控除額に更に 1,500,000 ユーロが加算される。

第6節 カナダ

1971 年の税制改正により、それまでに存した遺産税及び贈与税が廃止され、それに代わり、納税義務者の死亡や資産の贈与あるいはカナダを離れたときには、資産が公正市場価格 (fair market value. 以下 FMV という。) で譲渡されたものとみなして譲渡所得 (キャピタル・ゲイン) が課税されることとなった⁽⁴⁰⁾。

贈与により資産が移転した場合にキャピタル・ゲインが生じている場合には、

(39) 再導入後の相続税、贈与税は次のものを参考とした。

Agenzia Delle Entrate (イタリア歳入庁) ホームページ「Annuario 2008 (8. Successioni e donazioni)」
http://agenziaentrate.it/ilwcm/connect/Nsi/Documentazione/Guide+Fiscali/Annuario+2008+guida/8_Successioni_e_donazioni.html

(40) 一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」日税研論集第 56 号『世界における相続税法の現状』45 頁～70 頁 ((財) 日本税務研究センター、2004)。

なお、本節においては、上記のほか、以下のものを参考とした。

Capital gains 2008 <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/t4037/t4037-08e.pdf>
 Gift and Income Tax <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/p113/p113-08e.pdf>
 Preparing Returns for Deceased Persons 2008
<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4011/t4011-08.pdf>

他の収入と合算して贈与した年度の贈与者の所得として課税される。また、納税義務者が死亡した場合にキャピタル・ゲインが生じている場合には、他の収入と合算して死亡年度の被相続人の所得として課税されることとなる。資本財産 (capital property) のみなし譲渡収入は、贈与の場合には贈与した日、死亡した場合には死亡直前の FMV となる。このみなし譲渡収入が税務上の修正原価 (adjusted cost base : 取得価額に特定の項目を加算又は減算したもの) を上回る部分がキャピタル・ゲインとなるが、連邦所得税ではキャピタル・ゲインの 2 分の 1 が課税対象となる (キャピタル・ロスも 2 分の 1 が控除可能)。被相続人の資本財産が一定の条件の下で配偶者 (common-in law partner を含む。以下同じ。) 又は配偶者信託に移転する場合には、みなし譲渡収入は死亡直前の修正原価となり、キャピタル・ゲイン、キャピタル・ロスは生じないこととなる。つまり、死亡により資本財産が配偶者、配偶者信託に移転する場合には、簿価を取得価額として引き継ぐこととなる。

上記以外の相続により財産を取得した際の相続人の取得価額は、被相続人のみなし譲渡収入 (死亡直前の財産権の FMV) となり、贈与により財産を取得した際の受贈者の取得価額は贈与の日の FMV となる。

第 7 節 オーストラリア

オーストラリアでは、1979 年に遺産税と贈与税が廃止され、当時は譲渡所得課税も死亡時課税も存在しない状況になった。現在も遺産税、贈与税は存在しないが、1985 年 9 月 20 日以降の贈与による資産の移転については、市場価格の対価を受けたものとされ、譲渡所得課税 (Capital gains tax。以下「CGT」という。) の対象となっている⁽⁴¹⁾。

相続による資産の移転の際には、贈与の取扱いとは異なり課税されないが、

(41) 一高・前掲注(40) 70 頁～87 頁。

なお、本節においては、上記のほか、以下のものを参考とした。

Guide to capital gains tax 2008

<http://www.ato.gov.au/content/downloads/IND00135932n41510.pdf>

相続により取得した財産を相続人が売却、処分した際に生じた譲渡損益に対して CGT が課税される。なお、売却、処分する際の取得原価については、1985 年 9 月 20 日より前に取得した資産（pre-CGT 資産）は、被相続人の死亡日の市場価格、1985 年 9 月 20 日以後に取得した資産（post-CGT 資産）は、被相続人の取得価額となる。つまり、譲渡所得課税が開始された 1985 年 9 月 20 日より前に相続により取得した CGT 資産は、死亡時の市場価格に洗い替えがなされ、被相続人の保有期間中に生じたキャピタル・ゲインは無視されるのに対し、1985 年 9 月 20 日以後に被相続人が取得した CGT 資産は被相続人の簿価を取得価額として引き継ぎ、被相続人と相続人双方の保有期間中のキャピタル・ゲインが課税対象となる。

このように、個人のキャピタル・ゲインには CGT が課されるのであるが、CGT は所得税の構成要素の一つであり、CGT が別途課税されるのではない。よって、課税所得に合算され、キャピタル・ゲインは個人の限界税率で課税されることとなる。

第4章 贈与税の課税方法を利用した 租税回避行為

第1節 贈与税の課税方法と租税回避行為

第1章や第3章で述べたとおり、贈与及び相続による資産移転に対しては、所得課税やわが国のように所得税とは別の制度で課税、相続と贈与を累積して課税するなど、様々な課税方式が考えられること、諸外国においても、原則、死亡前の一定期間の贈与のみを課税対象とし、それ以外の生前贈与については課税がなされない国があるなど、課税方式、課税の対象となる範囲などがそれぞれ異なることが分かった。また、第2章で述べたとおり、わが国の贈与税制は、課税の対象となる範囲や課税方式などについての様々な改正を経て、現行の制度となっているのであるが、その中には、贈与税のみの一生累積課税（シャベル勧告に基づく昭和22年相続税法）やシャープ勧告に基づく生前贈与と相続の一生累積課税のように、生前贈与による相続税の租税回避への対応を主な目的として導入された課税方式もあることも分かった。

贈与税の在り方を検討するに当たっては、何を主な目的として生前贈与に対する課税を行うべきかという考え方によって、望ましい課税方式や課税の対象となる範囲が異なることとなるため、本稿においては、相続税の負担回避を目的とした贈与税の課税方法を利用した租税回避行為への対応という観点を中心に検討することとし、本章においては、現行制度下における贈与税の租税回避行為を大まかに類型化する。

なお、「租税回避行為」について、金子宏名誉教授は、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパリーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の

充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」⁽⁴²⁾であるとしている。また、武田昌輔名誉教授は、「租税回避行為」について、「広義には、およそ本来納付すべき税額を回避するということになるが、・・・狭義における租税回避行為というのは、①その行為自体は私法上有効であること、②その行為自体は仮装等のものではなく法形式と一致する経済的実質を有していること、③異常な法形式が採用されていること、④租税軽減を主として目的としていること、ということになる。」⁽⁴³⁾としている。武田昌輔名誉教授の示す「狭義における租税回避行為」と、金子宏名誉教授の示す「租税回避行為」の意味内容はほぼ同一のものと解され、「租税回避行為」の学説における通説であると考えられる⁽⁴⁴⁾。

「租税回避行為」と「節税」について、金子宏名誉教授は「節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。もっとも、節税と租税回避の境界は必ずしも明確でなく、結局は社会通念によりきめざるを得ない。」⁽⁴⁵⁾としており、「租税回避行為」と「節税」との区別を明確に行うことは難しいと考えられる。

本稿においては、「租税回避行為」は、広く租税負担の回避を図ること、又は租税負担の軽減を企図するものという意味内容として「節税」も含めたところで使用することとし、上記で示した学説上の通説である「租税回避行為」とは必ずしも一致しないものとなっている。

相続と贈与は、財産の移転という意味では共通しているが、贈与は、贈与者、

(42) 金子・前掲注(2) 111 頁。

(43) 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集第 14 号『租税回避行為』3 頁(財)日本税務研究センター、1990)。

(44) なお、「租税回避行為」を租税負担を回避軽減する一切の行為の意味でとらえるべきだとするものに、北野弘久編著『現代税法講義〔四訂版〕』26 頁(法律文化社、2005)がある。北野弘久名誉教授は、「税法解釈学においては租税回避行為は非常に特殊な意味でとらえられるのが通例である」とし、上記で学説における通説と示した意味内容における「租税回避行為」を「税法解釈学に特殊な意味での租税回避行為」、「狭義の租税回避行為」としている。

(45) 金子・前掲注(2) 112 頁。

受贈者の意思により時期、金額を自由に選択可能であるという点が相続とは大きく異なる。この点に着目して贈与税の租税回避行為が行われると考えられるが、贈与税の負担を回避するための方策としては、おおむね次節以後のように分類することができる。これらについて、単独で用いられることはもちろんであるが、複合的に用いられることも多いと考えられる。

第2節 通達上の財産評価方法を利用したもの

財産評価を利用し贈与税の負担軽減を図るものとしては、不動産の取引価額と財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）による評価方法により評価した価額との開差を利用したもの、同族株主以外の株主として評価通達に定める配当還元方式により低く評価することが可能な仕組みとされている取引相場のない株式を利用したもの等が挙げられる。

不動産の取引価格と評価通達による評価方法により評価した価額との階差を利用したものの代表的な事例としては、相続税の事例ではあるが、いわゆるバブル期の急激な高騰により不動産の実勢価額と相続税評価額の間には相当の乖離が生じ、この乖離に着目して、相続開始直前に多額の借入金により不動産を取得し、取得不動産の相続税評価額を超える借入金債務について他の相続財産から控除し、相続税の負担回避を図るという事例がある（最高裁第一小法廷平成5年10月28日判決（税資199号670頁）、東京高裁平成5年3月15日判決（行裁例集44巻3号213頁、判タ854号175頁、税資194号743頁）、東京高裁平成5年12月21日判決（税資199号1302頁））。これらの判決では、評価通達に定められた評価方式を画一的に適用し形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、例外的に評価通達の定めによらない別の評価方式によって評価することが許されるものと解されるとし、評価通達の定めによらない取得価額で評価した課税処分を認容した。

同族株主以外の株主として評価通達に定める配当還元方式により低く評価す

ることが可能な仕組みとされている取引相場のない株式を利用したものの事例としては、法人から売買や出資を用いて配当還元方式による評価が使える取引相場のない株式を取得した上でその株式を贈与し、受贈者がその株式を純資産価額で売却するというものがある（大阪高裁平成 12 年 11 月 2 日判決（税資 249 号 457 頁））。この株式を保有する経済的実益は、配当金の取得にあるのではなく、将来純資産相当額の売却金を取得する点に主眼があり、評価通達の趣旨は本件株式には当てはまらず、金銭等を贈与により取得した場合と配当還元方式で評価した株式を取得した場合とを比較した場合、贈与税の負担額は約 13 億円も軽減されており、形式的に評価通達を適用することによって、かえって実質的な公平を著しく欠く結果になると認められるとし、課税処分を認容したものである。

また、これは相続税の事例ではあるが、評価通達に定める配当還元方式を形式的に適用した場合には、相続により承継された実質的な経済的利益を基礎に計算される相続税額に比して著しく低い相続税額を納付すれば足りる結果となり、配当還元方式により低く評価された株式の相続に伴い生ずる経済的利益の承継とこれに対する課税関係は、評価通達が同族株主以外の株主の保有する株式の評価について配当還元方式を採用する上で想定した利益状況とは全く異なることになり、課税上実質的な公平を著しく損なうものであるから、本件に配当還元方式を適用することは合理性を欠くと言わざるを得ないと判示し、課税処分を認容したものもある（東京高裁平成 13 年 1 月 30 日判決（税資 250 号順号 8826））。

なお、不動産の取引価額と評価通達による評価方法により評価した価額との開差を利用したものについては、相続税法 7 条の適用が問題となるため、次の第 3 節とも密接に関係するといえる。

第3節 著しく低い価額の対価による財産の譲渡、 利益の享受があるもの

財産や経済的利益の移転につき、贈与という法律行為に該当すれば贈与税が課税されるので、売買等、民法上贈与に該当しない行為を通じてその移転を図り、贈与税の回避、相続財産の生前処分による相続税の負担の軽減を図ることが考えられる。これらを防止する目的で相続税法7条～9条が設けられているが、当該問題によって贈与とみなされることを「みなし贈与」という。

みなし贈与のうち、著しく低い価額の対価による財産の譲渡、利益の享受があるもの（相続税法7条、9条）が租税回避という観点から問題となりやすい。相続税法7条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、その財産の譲渡があった時において、その財産の譲渡を受けた者が、当該「時価」とその対価との差額に相当する金額を、財産を譲渡した者から贈与により取得したものとみなして贈与税を課税するものである。この「著しく低い価額の対価」については、横浜地裁昭和57年7月28日判決（訟月29巻2号321頁、判タ480号140頁、税資127号494頁）において、「著しく低い価額の対価の意義については、所得税法59条1項2号に係る同法施行令169条のような規定がないところ、相続税法7条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、法律的には贈与といえないとしても、実質的には贈与と同視することができるため、課税の公平負担の見地から、対価と時価との差額について贈与があったものとみなして贈与税を課することとしているのであるから、右の規定の趣旨にかんがみると、同条にいう著しく低い価額の対価に該当するか否かは、当該財産の譲受の事情、当該譲受の対価、当該譲受に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきものと解するのが相当である。」と判示されており、所得税法59条、同法施行令169条の「2分の1未満」という基準は適用されない⁽⁴⁶⁾。みなし贈与では、「著しく低い価

(46) この考え方を支持する裁判例としては、東京地判昭44・12・25（税資57号840頁）等参照。

額」にあたるか否かについて争いとなるのであるが、この「著しく低い価額」には該当しない対価で譲渡することで、贈与税の租税回避が行うことができる。

最近の裁判例では、親族間での相続税評価額による土地の売買について、みなし贈与課税の適否が争われた東京地裁平成 19 年 8 月 23 日判決（判タ 1264 号 184 頁）がある。本件では、第三者から取得した土地の持分を数回にわたって譲渡等により親族に移転させたが、本件土地は家族間で 100% 支配している同族会社に賃貸されており、相当の地代を収受する形式をとることで権利金の認定を回避し、貸宅地として土地の価額を 20% 減額し、奥行価格補正率 (0.96) を適用して評価額を算定した上、当該評価額を売買価格としたところ、結果的には第三者から取得した価額の約 53% で譲渡がなされることとなった。本件では、「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第 7 条及び第 9 条の規定の適用について」（平成元年 3 月 29 日付直評 5、直資 2-204、平成 3 年 12 月 18 日付課評 2-5、課資 2-49 改正）（以下「負担付贈与通達」という。）で定められた取扱いのとおり、相続税法 7 条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に当たるとして課税がなされたが、本判決において、負担付贈与通達の正当性は示されたものの、「個々の事案に対してこの基準をそのまま硬直的に適用するならば、結果として違法な課税処分をもたらすことは十分考えられるのであり、本件はまさにそのような事例であると位置付けることができる。」と判示した。本判決を踏まえれば、評価通達による評価額か、それ以上の価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、原則として通常取引価額と相続税評価額との開差の多寡にかかわらず、相続税法 7 条の「著しく低い価額」に当たらないと解され、相続税法 7 条の適用範囲が非常に限定されることとなる。また、例えば、親族間での借地権の設定に際し、通常権利金を支払う取引上の慣行がある地域において、通常権利金の額に満たない権利金が支払われ、かつ通常地代が支払われて土地の借り受けがあった場合、借地権者は、土地の所有者から借地権相当額から実際に支払われた権利金の金額を控除した金額に相当する利益を受けたものとして、借地権者に対して権利金の認定課税がなされることが考えられる。この場

合の借地権の評価にあたって、本判決の考え方を踏まえれば、自用地の通常の取引価額と相続税評価額との開差の多寡にかかわらず、評価通達による借地権の評価額で権利金の支払いが行われていれば、相続税法9条の「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に当たらず、権利金の認定課税が行われないこととなると解され、相続税法9条についても適用範囲が限定されることとなる。これらの場合に贈与税の課税を行わないことは、税負担の公平の見地から問題があると考えられる。なお、この場合には、第2節や第5節にも密接に関係するといえる。

第4節 納税猶予の適用を受けるもの

納税猶予の特例には、農地等に係るものと平成21年度税制改正において導入された非上場株式等に係るもの（いわゆる新事業承継税制）とがある。これらの納税猶予について、贈与税と相続税と連続して適用を受けた場合、結果的に当該財産（農地等、非上場株式等）への課税の繰り延べ又は免除がなされ、相当の税制上の優遇を受けることができる。この点について、贈与税の納税猶予と相続時精算課税との関係を考慮に入れて比較してみると、相続時精算課税の適用を受けずに贈与税の納税猶予の適用を受けた場合、農地等の場合には、贈与時に負担は生じず相続時の価額で相続税が課税され、非上場株式等の場合には、贈与時に負担が生じないのは同様であるが、贈与時の価額で相続税が課税される。贈与税の納税猶予の適用を受けずに相続時精算課税制度の適用を受けた場合には、農地等の場合には、価額が2,500万円超であれば比例税率20%で一時的な負担が生じ、相続時には贈与時の価額で相続税が課税される⁽⁴⁷⁾。これ

(47) 相続時精算課税の適用を受ける場合全般に言えることであるが、将来農地等の価額が大幅に下落し、個人の相続税額が相続等により個人が取得した財産の相続開始時の時価を上回る場合には、憲法29条で保障された個人の財産権を侵害する疑いがあることから、特定贈与者が死亡し相続が開始された場合に問題が生じるおそれがある。

相続開始前3年以内に取得等をした土地等及び建物等についての課税価格に対す

らの場合、前者においてその受贈者である相続人は、相続時に改めて相続税の納税猶予の特例の適用を受けることができるが、後者においては相続税の納税猶予の特例の適用を受けることはできない⁽⁴⁸⁾。租税負担の軽減を図るには、や

る計算の特例を定めた旧租税特別措置法 69 条の 4（いわゆる取得価額課税）の合理性、違憲性等について争われた東京地判平 9・7・9（訟月 44 巻 11 号 2007 頁、税資 228 号 1 頁）において、租税法規の適用違憲となる判断基準が次のように示されている。

「もっとも、本件特例を形式的に適用すると、個人の相続税の負担がその個人が相続等により取得した財産の相続開始時の時価と対比して過大となり、相続税課税の趣旨を逸脱するものと判断される場合には、別の考慮を要する。すなわち、相続税は、相続による財産の取得に担税力を認めて課税される租税であるところ、個人が相続等により取得した土地等の取得価額がその相続開始時の時価を大幅に下回るような場合においては、本件特例を適用して、右取得価額をもって相続税の課税価格とすると、相続等により他の同額の資産価値を有する資産を相続した場合と比較して、税負担が過大となるだけでなく、本件特例を適用して算出されるその個人の相続税が相続により取得した財産の相続開始時の時価との対比においても過大となり、相続税課税の趣旨を逸脱して著しく合理性を欠く程度に至っていると判断される事例（個人の相続税額が個人が相続等により取得した財産の相続開始時の時価を上回る場合がその典型である。）が発生する可能性がある。そして、右のような事例において本件特例を形式的に適用することは、憲法 29 条で保障された個人の財産権を侵害する疑いがあるといわざるを得ない。したがって、右のような事例についてまで本件特例を適用することは法律の予定しないところというべきであり、そのように解さなければ適用違憲の問題が生ずるというべきである。」

本件については、「相続税課税の趣旨を逸脱して著しく合理性を欠く程度に至っているものとはいえず、本件特例を適用して原告らに相続税を課税することが憲法 29 条で保障された原告らの財産権を侵害するものとはいえない。」とした。なお、旧租税特別措置法 69 条の 4 の規定の合理性については、「確かに、個人が相続により本件特例適用対象の土地等を取得した場合、その土地等の実勢価額が下落し、その取得価額が相続開始時の実勢価額より下回る場合には、その不動産の相続税については、他の同額の資産価値の資産を取得した場合に比べ、税負担が過大となり、その意味で課税の不公平が生ずることになるが、本件特例創設当時の経済情勢の下では、相続税評価額と実勢価額との乖離を利用した税負担回避行為に対処して税負担の公平を図ることは緊急の課題となっていたものであり、経済情勢の変化、地価の動向を将来にわたって予測することの困難さをも考慮すれば、昭和 63 年法律第 103 号が、右のような事態について格別の配慮をなさず、相続開始前 3 年以内に被相続人が取得した土地等について本件特例を一律に適用することとしていることをもって、直ちに著しく合理性を欠くものとはいえず、それはなお、立法の裁量の範囲内の事柄というべきである。」とした。

- (48) 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（旧租税特別措置法 69 条の 5）と特定同族株式等の贈与を受けた場合の特例（旧租税特別措置法 70 条の 3 の 3、70 条の 3 の 4）は、平成 21 年の税制改正で廃止された。なお、経過措置が設けられており、相続人等が被相続人から過去に「特定受贈同族会社株式等（受贈者

はり連続して贈与税と相続税の納税猶予の適用を受けることに有利性があるものと考えられる。

非上場株式等の納税猶予においては、後継者が当該株式等を継続保有していれば納税猶予は継続することとなるが、経営（贈与）承継期間である5年を経過すれば事業の縮小は認められ、8割の雇用継続も不要、会社資産の継続保有は要件とされていないこともあり、租税回避に利用されるおそれがあると考えられる。

第5節 法人等を介在させた迂回取引によるもの

1 法人を介在させることによる他税目の負担への置き換え

実態は個人間の贈与であるにも関わらず、あえて法人を介在させることにより、税負担の軽減を図っているものがある。例えば、企業の創業者等が将来発生しうる相続税の負担軽減を図るため、自己の支配する同族会社（資産管理会社）を通じて会社資産を同族関係者に贈与することで、贈与税の負担を回避した上、さらに法人からの贈与については一時所得課税（50万円の特別控除、2分の1課税）となり、個人間の贈与として贈与税が課税された場合よりも税負担を軽減させるといった事例が存在する。しかし、地方税負担も加味した所得課税の最高税率は平成元年～平成10年が65%、平成11年以降が50%であるが⁽⁴⁹⁾、昭和63年～平成14年の贈与税の最高税率は70%と所得課税と贈与税課税の間の税率格差があったと考えられるが、平成15年以降は贈与税の最高税率も50%へと引き下げられたこと、個人から法人へ資産を譲渡した際のみなし譲渡所得課税（所得税法59条）、法人を介在させたこ

が提出した「特定受贈同族会社株式等に係る届出書（旧租税特別措置法69条の5・10項）」に記載された株式）又は「特定同属株式等」の贈与を受けている場合で、平成22年3月31日までに「特定受贈同族会社株式等・特定同族株式等についての相続税の納税猶予の適用に関する届出書」を提出しているなど一定の要件を満たす場合には、非上場株式等の納税猶予の適用を受けることができることとなっている。

(49) 所得税の税率構造の推移（財務省ホームページ）
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryoku/035.htm>

とによる寄付金課税に伴う法人税負担も考慮に入れば、このスキームのメリットはあまりないと考えられる。また、法人からの贈与について2分の1課税となるためには、一時所得の要件である①「利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林及び譲渡所得以外の所得」、②「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」、③「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」（所得税法 34 条）の3つを満たす必要がある。法人からの贈与の一時所得該当性を判断するに当たり、この贈与について何らかの対価性があると認められれば、雑所得で課税することも検討に値するのではないかと考えられる。

2 持分の定めのない法人を介在させる場合

公益法人であれば、収益事業から生じた所得以外の所得は法人税の課税対象とされないため、無償による資産の譲受に係る収益には法人税は課税されないことから、持分の定めのない法人に自己の資産を移転した上、事実上その法人等を支配して資産の保全を図り、相続税や贈与税の負担を回避することが可能である。このような事例については、相続税法 66 条により租税負担の不当減少の認められる一定の持分の定めのない法人を個人とみなして相続税、贈与税を課税する措置が講じられている。

相続税法 66 条に関しては、同条の適用が直接争われたものではないが、注目すべき判決が最近示されている。持分の定めのある社団医療法人が、定款において法人所有の財産を運用財産と基本財産とに区分し、解散した場合には残余財産のうち基本財産を国又は地方公共団体に帰属される旨定めた後、増資の決議がなされ、本件増資に伴い出資をしたところ、当該医療法人の出資口数を取得したことが相続税法 9 条の「著しい低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するか否かが争われた、東京高裁平成 20 年 3 月 27 日判決（判例集未登載（平成 18 年（行コ）第 88 号））⁽⁵⁰⁾である。本判決において

(50) 本件についての評釈したものとして、品川芳宣「医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税の適否」TKC 税研情報 17 巻 5 号 41 頁（2008）などがある。

は、課税庁が基本財産と運用財産を区分せず、当該医療法人の全財産を基礎として類似業種比準方式により評価したのに対し、運用財産のみを基礎とした純資産価額方式による評価額から負債合計額を控除した額、実際の出資金額等を考慮して当該医療法人の1口あたりの評価額を算定すべきであり、算出された評価額は本件出資金額である金額を上回らないため、課税庁の評価は客観的な交換価値を上回る過大な評価であるとされた。

本判決の考え方は、社団医療法人で持分の定めがあるもの（平成18年改正医療法附則第10条第2項の規定により当分の間継続する経過措置型医療法人。以下「経過措置型医療法人」という。）の社員が出資持分の放棄を行い、持分の定めのない医療法人へと移行する際の課税関係において問題となる場合がある⁽⁵¹⁾。移行に伴う出資持分の放棄による受贈益については、相続税法施行令33条3項の要件を満たす場合を除き、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ときは、相続税法66条4項により、当該医療法人を個人とみなして贈与税が課されることとなると考えられる。しかし、本判決の考え方に従えば、当該医療法人解散時の残余財産は全て国や地方公共団体等に帰属することとなるのであるから、当該社員一族には出資持分の放棄により受ける利益はないものと考えられる。よって、持分の定めのない医療法人への移行の際には、相続税法施行令33条3項の要件を満たさない場合であっても、相続税法66条4項の適用がなされるケースはないように思われる。本件は現在上告中であることから、受贈益の有無及びその評価についての考え方は上告審の判断を待って確定することとなるが、出資持分の放棄後も親族等が当該医療法人を引き続き管理し続け、

(51) 平成18年改正医療法（平成19年4月1日施行）において、持分の定めのある社団医療法人は新規に設立することができなくなり、既存の持分の定めのある社団医療法人は、経過措置型医療法人として当分の間継続することとなった。医療法人解散時の残余財産については、持分の定めのない社団医療法人は、国若しくは、地方公共団体又は医療法人その他の医療を提供する者であって厚生労働省令で定めるもののうちから選定されるよう規定されたが、経過措置型医療法人は、従来どおり定款の定めに従い処分される。なお、本改正によって、経過措置型医療法人から持分の定めのない医療法人への移行が強制されているものではない。

実質的には親族等が資産等を支配しており、当該医療法人は名義上の権利者に過ぎないような場合にも相続税法 66 条 4 項の適用がないのであれば、同項の趣旨にかんがみれば、このような取扱いが課税の公平の観点からも相当ではないと考えられる。

また、上記の例のように持分の定めのない医療法人へ移行しない場合であっても、本判決のように、経過措置型医療法人が定款変更により基本財産と運用財産とに区分し、運用財産が欠損となる状態で増資すれば、みなし譲渡課税は生じないこととなる。しかし、増資後に定款を再変更して運用財産を増加させることで、経済的利益の移転が可能であるものと考えられる。出資持分の評価にあたって、医療法人が解散した際に基本財産は残余財産として社員に分配できず、運用財産のみが分配可能であるとしても、運用財産のみを基にして評価を行うことは、客観的な交換価値の算定方法として問題があると考えられる。

いずれにしても、本判決の考え方は、医療法人への出資に対する課税に大きな影響を与えることから、上告審の判断は注目されるものといえよう。

3 同族会社を介在させる場合で、相続税法 64 条の適用が問題となった事例

同族会社を介在させている場合には、相続税法 64 条（同族会社の行為又は計算の否認等）の適用が問題となる場合もあろうが、昭和 25 年の創設以後、本規定が適用された課税処分の裁決、裁判例には、（１）浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（行裁集 32 巻 2 号 280 頁、訟月 27 巻 5 号 1005 頁、判時 1016 号 52 頁、税資 116 号 294 頁）、（２）大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決（訟月 47 巻 10 号 3106 頁、税資 247 号 607 頁）、大阪高裁平成 14 年 6 月 13 日判決（税資 252 号順号 9132 頁）、（３）大阪地裁平成 15 年 7 月 30 日判決（税資 253 号順号 9402）、大阪高裁平成 16 年 7 月 28 日判決（税資 254 号順号 9708）、（４）平成 16 年 3 月 30 日裁決（裁決事例集 67 巻 718 頁）があるが、贈与税ではなく相続税の事例ではないことから、以下概要等を紹介するに留めることとする。

贈与税について相続税法 64 条の適用が想定されるものとしては、1 で例示したような自己の支配する同族会社に財産を無償譲渡し、その同族会社が同族関係者に当該財産を贈与するようなケースが考えられる。しかし、同族会社を介在させることによって贈与税から他税目の負担への置き換えがなされたとしても、前述のとおり、さほど大きなメリットがあるものとは考えられないことから、現行の税率等の下では、贈与税で相続税法 64 条の適用が問題となることはあまりないのではないかと考えられる。

(1) 浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決

同族会社の役員である被相続人が当該会社に対して有する貸金等を免除した行為につき、相続人が当該債務免除を課税価格より控除して相続税の申告、修正申告をしたところ、課税庁は、相続税法 64 条 1 項を適用してこの債務免除を否認し、課税価格の計算に債務免除の金額を算入して更正処分を行った。本判決では、同法 64 条による否認の対象となる「同族会社の行為」について、「同族会社以外の者が行う単独行為は、その第三者が同族会社との間に行う契約や合同行為とは異なって、同族会社の法律行為が介在する余地がないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念であるといわざるをえない。」と判示し、同法 64 条の適用を否定した。

(2) 大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決、大阪高裁平成 14 年 6 月 13 日判決

被相続人が所有する宅地等について、被相続人の死亡の 6 日前に被相続人と同族会社間において駐車場経営を目的として、地代 3,684 万円（法人税法施行令 137 条に規定する「相当の地代」相当額）、存続期間を 60 年とする地上権設定契約の締結がなされ、相続開始後すぐに本件宅地等に設置する自走式二階建駐車場の工事を発注し、駐車場経営を開始した。原告は当該宅地等の相続税評価額は更地価額から相続税法 23 条の地上権割合 90 パーセントを控除した価額であるとして相続税の申告を行ったが、課税庁は、同法 64 条 1 項を適用して否認し、地上権の設定ではなく、通常行われるとする賃借権の設定に置き換えて課税価格を計算し、更正処分、過少申告加算税賦課決定処分を行った。本件は、当該宅地等の評価について争わ

れたものである⁽⁵²⁾。

第一審では、同法 64 条 1 項の適用の基準として、「経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なもの」と示し、具体的な相続税又は贈与税の課税価格を「通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて」計算することができるとし、「本件地上権の設定は、通常の経済人の取引行為としては不自然、不合理なものであって、同族会社の株主等の相続税の負担を軽減することを目的として行われたものであるといわざるを得ないのであり、また、このように不自然、不合理な本件地上権設定契約の締結は、同族会社であったからこそ可能であったと考えられるから、本同族会社と被相続人間の本件地上権の設定につき相続税法 64 条 1 項の規定を適用することに何ら妨げはないものというべきである。」と判示した。

控訴審では、同法 64 条第 1 項の趣旨は「特に同族会社が租税負担回避行為に利用されやすいので、これを放置すれば実質的な税負担の公平を図ることができないとして、実質的な税負担の公平を図るためにもうけられた規定である。」とした。また、評価通達 6 項に基づく評価によらないことについて、「地上権については、相続税法 23 条によって評価方法が定められているので、相続税法 64 条 1 項によって設定行為を否認しない限りは、相続税法 23 条を適用して評価しなければならない。したがって、相続税法 22 条の枠組みの範囲内で、地上権を前提としながら評価通達 6 項によって実質的な公平を図った評価をすることはできないので、本件宅地等の評価について評価通達 6 項を適用することは困難である。」とし、相続税法 64 条 1 項の適用を認容した。

増井良啓教授は、第一審についての評釈⁽⁵³⁾において、相続税法 64 条 1 項の適用について結論に賛成とした上で、「本件ではたまたま同族会社が介

(52) 本件では A 社 B 社方式で設立された有限会社への出資の評価について、評価通達 6 項の適用も争われたが、本稿では省略する。

(53) 増井良啓「相続税法六四条一項を適用した事例」ジュリスト 1199 号 112 頁～114 頁（有斐閣、2001）。

在していたため、相続税法 64 条 1 項の適用が問題とされた。しかし、同族会社が存在しない場合についても、評価の歪みが存在する限り、同様の問題が生じる。」として、本件のような問題が生じるのは地上権を設定した土地の評価に歪みによるもので、この点につき改善を要する旨指摘している。

(3) 大阪地裁平成 15 年 7 月 30 日判決、大阪高裁平成 16 年 7 月 28 日判決

(2) と同様に被相続人と同族会社間で締結された駐車場経営を目的とする地上権設定契約がなされたものである。被相続人が所有する宅地に舗装工事等を行い、鉄骨造りの駐車場を設置した後、被相続人と同族会社間において駐車場設備所有を目的として、地代を 1,680 万円（過去 3 年の路線化の平均値による評価額の 6 パーセント相当額）、存続期間を 60 年とする地上権設定契約の締結がなされた。地上権設定契約から約 10 ヶ月後に相続が開始し、原告は当該宅地の相続税評価額は自用地としての価額の 80 パーセントに相当する金額であるとして相続税の申告を行ったが、その後当該宅地の相続税評価額は更地価額から相続税法 23 条の地上権割合 90 パーセントを控除した価額であるとして更正の請求を行った。課税庁は、同法 64 条 1 項を適用して否認し、地上権の設定ではなく、通常行われるとする賃借権の設定に置き換えて課税価格を計算し、更正処分、過少申告加算税賦課決定処分を行った。本件も、当該宅地の評価について争われたものである

第一審では、同法 64 条第 1 項の趣旨は「私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図される場合には、実質的にみて、租税負担の公平の原則に反することになるので、このような行為又は計算を租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しようとするものである。」とした。また、適用の基準として「当該行為又は計算が、経済的・実質的にみて経済人の行為として、不自然・不合理なもの」と示し、「税務署長は、課税価格の計算に関し、現実の法律関係

を否認した上で、引き直された法律関係という結果に基づいて課税価格を計算することができる」とし、「本件地上権設定契約は同族会社である故に締結されたものというほかなく、同族会社の社員である原告らの相続税の負担を不当に減少させる目的で行われたものといわざるを得ない」と判示した。

控訴審では、原審判決を支持した上、同法 64 条について「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されており、所有と経営が結合しているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、そのような行為や計算が行われた場合、税負担の公平を維持するため、これを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。」とし、控訴を棄却した。

(4) 平成 16 年 3 月 30 日裁決

被相続人の同族会社は、平成 2 年に土地及び建物（以下「本件土地等」という。）を銀行からの借入金を原資として約 18 億円で取得した。平成 12 年、債務超過状態であった同族会社の再建と相続税対策のため、被相続人が同族会社から本件土地等を本件借入金残高で譲り受けることで同族会社の本件借入金残高を肩代わりすることとし、同族会社と被相続人との間で本件土地等について売買契約の締結がなされた（売買価格は 16 億 5,200 万円、売買代金の支払は、同族会社の銀行からの借入金債務を承継することで充当。）。原処分庁は、被相続人の相続開始時の本件土地等の相続税評価額は 1 億 2,416 万円であり、時価と著しく乖離する売買価額で被相続人と同族会社が交わした当該取引について、売買価額が相続税評価額の約 13 倍という異常に高額なもので、通常の経済人が合理的根拠をもって行った行為ではないことから、相続税の課税価格を同法 64 条第 1 項の規定を適用して計算し、決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行った。本裁決では、同法 64 条の趣旨は「私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図されている場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反することになるから、このような行

為又は計算をいわゆる租税回避行為として、税法上は、これを否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引きなおして、その結果に基づいて課税しようというものである。」とし、その適用基準として「当該行為計算が経済的、実質的にみて、経済人の行為として、不自然・不合理なもの」と、(3)と同旨の判断を示した。そして、「当該売買価額の決定は、経済人の行為として殊更不自然・不合理なもので、利害関係を共通しない経済人当事者の間では通常行われえなかったものといわざるを得ず、売買代金債務のうち本件土地建物の時価を超える部分の金額については、債務控除が過大となり、同族会社の株主である請求人の相続税を不当に減少させるものと認めるのが相当である。」とした。

(2)や(3)では、相続税法 64 条第 1 項を適用し、地上権設定契約を否認して賃借権設定契約に引きなおして課税しているが、同族会社が関係していたことから同法 64 条第 1 項の問題とされたに過ぎず、増井教授も指摘しており、本質的には地上権の評価の歪みの問題であると考えられることから、第 2 節と密接に関係しているといえる。

第 6 節 制限納税義務者の地位を利用したもの

制限納税義務者の地位を利用しようとしたことが争点となったものとして、東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決（訟月 55 卷 2 号 267 頁）、東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決（判タ 1283 号 119 頁）がある⁽⁵⁴⁾。これは、贈与者はオランダに設立したペーパーカンパニーを持株会社として、主宰する国内企業 2 社の株式を当該持株会社に売却した上で、当該持株会社を介して実質的に支配していたが、親族の一人が主宰法人の香港の法人に出向した際に制限納税義務者となったのを奇貨として、その持株会社の株式を長男へ贈与したものである。本件

(54) 本件は現在上告中である。

では、贈与日において長男が日本国内に住所を有していたか否かが争点となったが、これは、平成12年税制改正前の相続税法1条の2、2条の2では、日本の住所を有していない相続人又は受贈者は制限納税義務者とされ、相続又は贈与により取得した財産のうち国内所在財産にのみについて納税義務を負うこととされていたからである。なお、平成12年税制改正により、日本国籍を有する者は、贈与者又は受贈者が、贈与前5年以内に国内に住所を有したことがある場合には国外財産であっても贈与税が課税されることとなっている。

第一審では、「香港には滞在期間中の約65%滞在しており、国内には26%しか滞在しておらず、贈与税回避の目的その他の諸事情を考慮しても、日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難。」として客観的事実を重視し、原告の主張を認容した。しかし、控訴審においては、「国内の自宅は香港へ出国した後も家財道具含め出国前の状態で維持されており、1ヶ月に1度は日本に帰国していた等の本件事実関係においては、香港における滞在日数を重視し、日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として香港と国内といずれか住所であるかを判断するのは相当ではない。香港自宅は生活の拠点であったものの、生活の本拠ということはできない。」として原審の判決を否定し、国側勝訴の逆転判決となった。

本件は受贈者の住所という事実認定の問題ではあるが、制限納税義務者、無制限納税義務者として課税するか、わが国として課税権をどこまで広げるかという問題に帰結するものと考えられる。財産の所在に関する問題についても、課税権の問題と密接に関係するものといえる。

なお、本件は、同族会社を介在させた上で国内財産を国外財産に移しており、第5節とも密接に関係するといえる。このような海外移住と財産の国外移転を組み合わせたスキームについて、中里実教授は、相続税法10条（財産の所在）を改正することで、「相続人の居住国がどこであれ、相続財産が国内財産であれば、日本の相続税が課税されるので、株式が国内財産であるか否かを判定する際に、たとえ外国法人の株式であっても、当該外国法人の保有資産の大部分が日本の国内資産（日本の不動産や日本法人の株式）である場合には、当該外国

法人の株式を国内財産とするという改正を行えば、多くの場合に、海外移転による相続税逃れは困難になる。」⁽⁵⁵⁾との対応策の一案を示している。

第7節 除斥期間を利用したもの

1 公正証書等を用いた贈与

公証人の確定日付のある贈与証書等の書面により財産を取得したものとし、贈与税課税の除斥期間（国税通則法 70 条）が経過するまで所有権の移転登記をなさずにいる事例がある。この事例については、贈与による財産取得の時期が問題となっているのであるが、贈与による財産の取得の時期がいつであるかということは、納税義務の発生の時期（国税通則法 15 条 2 項 5 号）、その財産の評価の時期等に関連して重要な問題となることから、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共—8 では、贈与による財産取得の時期の原則について、「書面によるものについてはその契約の効力の発生した時、書面によらないものについてはその履行の時」と定め、多くの裁判例もこの考え方を支持しているものと考えられる⁽⁵⁶⁾。また、贈与は親族間でなされることが多く、贈与の時期が明確でない場合もあることから、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共—11 において、財産取得の時期の特例として、「所有権の移転の登記又は登録の目的となる財産について 1 の 3・1 の 4 共—8 の（2）の取扱いにより贈与の時期を判定する場合において、その贈与の時期が明確でないときは、特に反証がない限りその登記又は登録があった時に贈与があったものとして取り扱うものとする。」と定め、この取扱いについても概ね支持されてい

(55) 中里実「相続税廃止論者が見落としていること」税研 24 巻 3 号 18 頁（2008）。

(56) 横浜地判昭 52・4・13（訟月 23 巻 6 号 1109 頁、判タ 365 号 352 頁、税資 94 号 39 頁）、東京高判昭 53・12・20（訟月 25 巻 4 号 1177 頁、税資 103 号 800 頁）那覇地判昭 59・6・19（税資 136 号 699 頁）、東京地判昭 57・10・14（税資 128 号 44 頁）、東京高判昭 59・3・28（税資 135 号 434 頁）、那覇地判平 7・9・27（税資 213 号 743 頁）等を参照。

るものと考えられる⁽⁵⁷⁾。

このように贈与による財産取得の時期は、書面による贈与か、書面によらない贈与かどうかで判断されることとなるが、当該贈与に係る事実関係等によつては、書面による贈与であっても書面の内容どおりに贈与があったものとはせずに課税処分を行うこともあり、この点について争いとなることも多い。

公正証書による贈与が否認されたものとしては、例えば、平成 15 年 3 月 25 日裁決（裁決事例集 65 巻 533 頁）がある。これは、平成 11 年 1 月に死亡した被相続人が、贈与契約に係る公正証書を作成し、相続開始前である昭和 49 年 6 月 7 日付で不動産を子と孫へ贈与しているから、本件相続税については相続財産に該当しない旨審査請求人が主張したものである。本裁決では、「書面さえ存在しておれば、贈与の実態にかかわらず、その契約の効力が発生した時を財産の取得の時期とする趣旨ではなく、特に、本件のように、親子や特別の間柄にある親族間で不動産の贈与が行われたとして公正証書が作成されているが、長期間にわたって所有権移転登記を行わず、贈与者が死亡するに至って始めてその法的効果を主張して、その相続税の課税の適否を争うような場合には、課税の公平の観点からも、単に当該贈与契約をした旨が書面に記載されているということのみにとらわれることなく、これに関連する諸事実を総合的に判断して、その契約の効果が真実生じているか否かを実質的に判断すべきである。」として、当該不動産に係る固定資産税等を被相続人が負担していたこと、当該不動産の賃貸料を被相続人の所得として確定申告していたこと等を認定し、当該不動産を相続財産に含めた本件更正処分は適法であるとした。

(57) 大阪高判昭 54・7・19（税資 106 号 103 頁）、東京高判昭 56・8・27（税資 120 号 379 頁）、那覇地判平 5・10・5（税資 199 号 93 頁）、福岡高那覇地判平 6・8・23（税資 205 号 336 頁）、那覇地判平 7・9・27（税資 213 号 743 頁）等を参照。なお、上記大阪高判昭 54・7・19（税資 106 号 103 頁）の第一審である京都地判昭 52・12・16（訟月 24 巻 1 号 183 頁、判時 884 号 44 頁、判タ 365 号 355 頁、税資 96 号 485 頁）では、親族間の書面によらない贈与につき、租税回避防止のため贈与登記の時を財産の取得の時として課税処分を行ったのは違法であるとして取り消した。

本裁決以外にも、除斥期間の経過を企図して公正証書によって贈与契約をし、除斥期間経過後に所有権移転登記を行うか、相続財産から除外するようなものとして、神戸地裁昭和 56 年 11 月 2 日判決（税資 121 号 218 頁）、名古屋地裁平成 5 年 3 月 24 日判決（訟月 40 巻 2 号 411 頁、シュトイエル 376 号 1 頁、家庭裁判月報 46 巻 12 号 67 頁）、最高裁平成 11 年 6 月 24 日決定（税資 243 号 734 頁）、名古屋高裁平成 10 年 12 月 25 日判決（訟月 46 巻 6 号 3041 頁、税資 239 号 1153 頁）、名古屋地裁平成 10 年 9 月 11 日判決（訟月 46 巻 6 号 3047 頁、税資 238 号 126 頁）等がある。

いずれにしても、除斥期間の経過等による贈与税の課税漏れや相続税の課税漏れが生じる場合に公正証書の内容によらず、登記日を課税時期とするのではなく、他の間接事実を総合判断し、その時期を認定することが必要となる。

2 名義預金、財産の名義変更又は他人名義による財産の取得

名義預金、財産の名義変更又は他人名義による財産の取得については、贈与の意思に基づくものであるにも関わらず、贈与の事実を隠ぺいする目的で行われている場合には、除斥期間を利用することで贈与税の負担を回避しつつ財産を移転することができる。

預貯金については、親族間において名義貸しが行われることがあり、いわゆる名義預金と呼ばれるものである。これは相続の際に、相続人名義の預貯金が単なる名義貸しで被相続人のものであったのか、又は相続人に対し生前贈与がなされており相続人固有の財産であるのかというように、名義預金かどうかを判断する必要がある場合に問題となる。名義預金かどうかは事実認定の問題であり、①当事者間の贈与、受贈の意思表示の有無、②その預貯金は誰の資金から形成されていたか、③管理、運営は誰が行っていたか、等が重要なポイントとなる。なお、名義預金ではなく贈与とされた場合には、その預貯金の預け入れがなされた時から名義預金が問題となった時まで、既に除斥期間が経過している場合もあり得ることから、この点を利用して租税

回避が行われる場合がある。

不動産、株式等の名義の変更があった場合において、対価の支払いがないとき、又は他人名義により新たに不動産、株式等の取得が行われた場合には、一般的には、名義人となった者が当該財産又はその取得資金を贈与により取得したものと推定される。しかし、財産の名義変更や他人名義による財産の取得があった場合であっても、そこに贈与意思が認められず、やむを得ない理由が認められる場合にまで一律に取り扱うことは適当ではないことから、「名義変更等が行われた後にその取消し等があった場合の贈与税の取扱いについて」（昭和39年5月23日付直審（資）22、直資68、昭和57年5月1日付直資2—177改正。以下「名義変更通達」という。）が存する。これは、名義変更や他人名義による財産の取得に係る事実認定が必ずしも容易ではないため、贈与と認定すべきでない場合を定型化したものであると考えられる。

贈与税のほ脱を意図して行われたと認められる場合を除き、不動産、船舶、自動車、有価証券を他人名義で取得、又は他人名義へ変更した場合であっても、名義人となっていることを名義人が知らなかったことが情况等から確認でき、名義人がその財産を使用収益（有価証券の場合は管理運用し、又はその収益を享受）していないのであれば、申告、更正又は決定の日前に真実の取得者の名義に戻したときは、これを認め、贈与がなかったものとして取り扱われる（名義変更通達1項、2項、4項）。また、過誤もしくは軽率により不動産、船舶、自動車又は有価証券を他人名義で取得し、又は他の者の名義に変更した場合でも、それが当事者の年齢等により確認できるときは、申告、更正又は決定の日前に真実の取得者の名義に戻したときは、これを認め、贈与がなかったものとして取り扱われる（名義変更通達5項）。なお、この期日までに名義変更をしなかったため、贈与税の更正又は決定があった場合でも、当事者が他人名義による財産取得等が贈与税課税をもたらすことを知らなかった場合で、当該更正又は決定に対して異議を申し立てるとともに、その名義を真実の取得者等又は名義変更前の旧名義人の名義とした場合には贈与税課税はなされない（名義変更通達7項）。ただし、あくまでも贈与の意思に基

づくものでないものを贈与と認定しない場合を定型化したものであり、贈与の意思に基づくものであれば、贈与税が課税されるのはもちろんである。財産の名義変更、又は他人名義による財産の取得について、当事者に贈与の意思があるにも関わらず、これらの要件を誤って適用することによって租税回避が行われる可能性がある。

贈与は主に親族間で行われ、財産の帰属関係が明確にされていないことが多く、例えば、親族間の金銭の貸借⁽⁵⁸⁾については、当事者間においても贈与であるのか金銭貸借であるのかはっきりとしていないこともある。これらの場合には、その行為が行われた背景、事実関係等から贈与であるかどうかを判断することとなるが、資産の移転につき登記、登録がないものについては、贈与事実が潜在化しやすいことから、除斥期間との関係で贈与事実の把握には限界があるものと考えられる⁽⁵⁹⁾。

(58) この点が争われた事例として、津地判平 15・12・4（税資 253 号順号 9483）、名古屋高判平 16・7・15（税資 254 号順号 9699）、横浜地判昭 38・3・11（訟月 9 卷 3 号 428 頁、税資 37 号 194 頁）等がある。

(59) 最近の裁判例では、無記名式割引金融債の書面によらない贈与の時期が争われたものとして、東京地裁平成 21 年 4 月 24 日判決（判例集未登載（平成 19 年（行ウ）第 374 号））がある。本件では、原告は贈与者から割引債の証券の交付を受けた時が贈与の履行時期であって、除斥期間を経過していることから贈与税の課税はできないと主張したが、無記名式割引金融債の発行中止が公に表明された時期、本人確認法の施行時期等の贈与者の贈与の動機となる社会背景、割引債の管理・運用状況等を総合的に判断した上で贈与の履行の時期を認定し、課税庁側の主張を概ね認容したものとなっており、割引債の証券交付時に贈与の履行が行われたという主張を否認した。本件においては、受贈者によって贈与財産を完全に管理支配し、自由に処分できる状態になったのが除斥期間経過前であり、贈与税の課税漏れは生じないこととなったが、仮に贈与の履行時期が割引債の交付時であった場合には、除斥期間経過後まで贈与事実が潜在化していたことによる贈与税の課税漏れが生じていたこととなり、現行制度下においては、贈与事実の把握にはやはり限界があるものと考えられる。

第5章 租税回避行為への対処方法

第4章において述べた贈与税の租税回避行為については、特に贈与税の課税制度における固有の問題であると考えられるものは、「第7節 除斥期間を利用したもの」であることから、この問題点への対応を中心として検討することとする。

また、相続税の租税回避行為という観点から見ると、贈与は相続と異なり、生前に資産を分割して何度でも繰り返すことが可能であることから、生前贈与を行うことで容易に相続税の負担を回避することができる。つまり、相続と生前贈与を使い分けることで相続税の租税回避を行うことができるのである。現行制度の下では、相続開始前の3年以内に贈与された資産については、相続税の課税ベースに含めるという課税方法も採用されているが、原則的には生前贈与に対して相続税とは独立して贈与税を課税するという対応がとられている。資産移転につき、相続を用いるか生前贈与を用いるかの選択において、税負担や時期に対する中立性が完全に確保されることは、相続と生前贈与を使い分けることによる租税回避への対応として有効であるものとする。

上記の二点を前提に、本章では検討を進めていく。

第1節 単独税目としての贈与税の意義、位置付け等

贈与税が持つ機能については、「相続税の補完税として生前における贈与を通じた相続税の租税回避を防止するという側面と所得税・相続税に類する機能として財産移転に対する利得に担税力を見だし負担を求めるといった様々な機能を併せ持っている税として構成されている」⁽⁶⁰⁾と説明されている。贈与税の暦年課税については、上記のとおり相続税の補完にとどまらず、贈与による資産の取得による担税力に対し課税しているのに対し、平成15年に導入された相続

(60) 国税庁・前掲注(7) 501頁。

時精算課税制度は、将来相続税の負担のない者にとってみれば、生前贈与に係る贈与税の負担がなくなることから、贈与税の独立性が失われ、相続税の補完税という役割に完全に特化しているということとなる。このように、暦年課税と相続時精算課税制度の二つの制度が導入されていることにより、生前贈与に対する課税の取り扱いが当然異なることとなるが、相続税の課税割合がここ数年 4.2%であることから⁽⁶¹⁾、課税の公平（特に水平的公平）に関し問題なしとしない⁽⁶²⁾。将来、相続時精算課税制度の適用者の多くが結果的に相続税の課税がなされず、生前贈与に係る贈与税が還付になるという状況になるのであれば、暦年課税を選択した場合であっても、相続時精算課税制度で規定されているような親子間の贈与については課税しなくてもよいのではないかという考え方ももちろんあり得る。このような状況が将来想定されるのであれば、現行の暦年課税は廃止して相続税と贈与税を一体化させた上、推定相続人以外の者への贈与については租税回避防止のため高い贈与税率を設定することにより、贈与税を相続税の補完税という役割に完全に特化させることも考えられる⁽⁶³⁾。

また、このように推定相続人間の資産の移転については相続税と贈与税を一

- (61) 国税庁報道発表資料「相続税の申告事績（平成 19 年分）及び調査事績（平成 19 事務年度分）」 <http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2008/7323/01.htm>
相続税の課税割合の推移

年分	平 10	平 11	平 12	平 13	平 14	平 15	平 16	平 17	平 18	平 19
%	5.3	5.2	5.0	4.7	4.5	4.4	4.2	4.2	4.2	4.2

- (62) もちろん、将来相続税の負担がない者のうち、生前贈与に係る課税が暦年課税により行われている者、相続時精算課税制度の適用を受け相続時に還付を受けることになる者の割合の多寡にも影響を受ける。また、現行制度の暦年課税を存続させることを前提とした場合、相続時精算課税制度や多くの租税特別措置が経済的中立性を歪める結果となったとしても、例えば、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も資するといったような社会的要請などによる経済政策上の必要性についても十分配慮すべきである。
- (63) 推定相続人以外の第三者に対する贈与の取扱いについては、税制調査会平成 14 年 6 月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」において「最終的に相続関係のない第三者に対する贈与の課税のあり方が問題となっている。これに関しては、贈与の実態を見極めた上、相続税の課税回避防止という機能をも踏まえ、所得課税へ移行させることも考え得る。」と示されているとおり、贈与税を課税するのではなく所得課税とすることも考えられる。

体化して課税、推定相続人以外の第三者への資産の移転については贈与税若しくは所得税課税とした場合、生前贈与に係る推定相続人とそれ以外の第三者との間の課税の公平が図られていないのではないかという議論ももちろんあるが、この点を徹底させるのであれば、生前贈与と相続による資産の移転については、相続税や贈与税を一切課税せず、未実現のキャピタル・ゲインが実現したもののみなして課税を行うこととした方が譲渡、贈与、相続という資産の移転を通じて課税の公平を図ることができるのではないかと考えられる。生前贈与に対する課税方法を検討するに当たっては、上記のほかにもさまざまな考え方ができるが、どのような役割、機能を重視するかによって選択すべき方法は当然異なることとなる。

第2節 贈与税の課税方法の変更による租税回避への対応

1 生前贈与への課税方法

贈与は相続と異なり、生前に資産を分割して何度でも繰り返すことが可能であり、生前贈与を行うことで、容易に相続税の負担を回避することができる。この生前贈与に対して課税することにより、負担の適正を図るという考え方が当然出てくる。諸外国においても相続税と贈与税を併設している例が多いということについては、前述のとおりである。

相続税の負担回避防止策としての税制上の措置である生前贈与への課税方法としては、大きく分けて以下の2つの方法が考えられる。

- ① 生前贈与と相続とを別に課税する方法
- ② 生前贈与と相続とを累積して課税する方法

また、異なる考え方として、③所得課税（譲渡所得課税、所得税と相続税・贈与税の統合）とする方法も考えられる。

（1）生前贈与と相続による財産取得とを別個に課税する方法

生前贈与と相続とを別個に課税する方法としては、①わが国の暦年課税のように年毎の贈与に対して相続と別に課税する方法と、贈与についての

み②一定期間又は③一生累積課税する方法がある。贈与課税の負担構造が相続課税よりも重くとしても、ある被相続人からの相続が当然一回のみであるのに対して、生前贈与であれば贈与者が生きている限り一生に何度でも行うことができる。租税回避という観点からは、相続税・贈与税の計算に際し、双方でそれぞれの基礎控除や低い累進税率の適用受けることで相続税の負担軽減を図ることができることから、相続よりも生前贈与を利用するほうに有利性があるものといえる。

相続時の資産の移転を複数回に分けて行うことが可能だという生前贈与の有利性については、①の場合は、複数回に分けた数だけ基礎控除、低い累進税率の適用を受けることができる。この有利性を無くすためには、贈与者（又は受贈者）を基準に贈与者（又は受贈者）の一生の贈与を累積的に課税すればよいこととなる。つまり、贈与者を基準に贈与者の行う一生の贈与を累積的に課税し、又は受贈者を基準に受贈者の取得する一生の贈与を累積的に課税する仕組みを導入しておけばよい。わが国では昭和 22 年から 25 年改正までは贈与者を基準とした一生累積課税、昭和 33 年から昭和 50 年改正（制度の簡素化を理由に廃止）までは受贈者を基準とした累積課税が贈与税に採用されていた。

（2）生前贈与と相続による財産取得とを累積して課税する方法

贈与税に一生を通じる累積課税制度を導入したとしても、生前贈与と相続とに課税制度が分かれているだけで、贈与税、相続税で二回控除を受け、低い累進税率が適用されることとなる。この有利性を消滅させるためには、相続税と贈与の一生累積課税とを統合するしかないということとなる。

わが国では、シャウプ勧告を受け入れ、昭和 25 年から昭和 28 年まで受贈者を基準に相続税と贈与の一生累積課税を統合した「相続税」が採用されていた。（昭和 28 年改正で廃止。）

生前贈与と相続とを累積して課税する方法としては、以下の 2 つが考えられる。

① 一定期間内の贈与と相続とに対して累積課税する方法（イギリス、フ

ランス、ドイツ等)

② 生涯に亘る贈与と相続とを累積課税する方法（アメリカ）

「贈与税は相続税の補完税」という関係を念頭に置くと、親子間の資産の移転については、相続によって一度に行われる場合、生前贈与とともに何回かに分けて行われる場合、双方で移転された財産の総額が同じであれば、同じ税負担であってもよい、という考え方もある。これは、生前贈与により相続税の負担を回避しようとする策を防止するための税制上の措置を検討するにあたり、生前贈与を累積して相続税を課税する方法（贈与税・相続税の統合、上記の②）の考え方によく合致すると考えられる。この方法は相続税の回避防止策としては最も徹底したものであるが、執行上の困難性もあり、一定期間内の生前贈与だけを加算する立法例が多い。

（3）所得課税

首藤重幸教授は「相続税は相続を原因として相続人に発生する経済力の増加に着目して（そこに担税力を見だして）課せられる租税であるといわざるをえない。こうなると、相続による財産移転を譲渡の一種と考えて、相続税を通常の譲渡所得課税の仕組みの中で処理することも十分に可能ということになる。」⁽⁶⁴⁾との考え方を示しており、贈与についても同様であるものと考えられる。実際に、カナダやオーストラリアでは、相続税や贈与税を課税せず、キャピタル・ゲインにのみ課税している。しかし、このように、譲渡所得課税のみとした場合には、相続財産や贈与財産が巨額であっても、取得価額より時価の低い資産が相続又は贈与された場合には税負担が生じないこととなることから、相続税の課税目的のひとつでもある富の集中抑制という機能が十分に働かなくなるのではないかと懸念される。

包括的所得概念からすれば、相続や贈与による資産移転も所得税によって課税することができる。渋谷雅弘教授が「この点を強調すると、相続税

(64) 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集第56号『世界における相続税法の現状』10頁（（財）日本税務研究センター、2004）。

は所得税の分離課税ととらえられることになる。」⁽⁶⁵⁾と言及しているが、贈与税についても同様に考えることができることから、相続税、贈与税を廃止して所得税と統合することも可能である⁽⁶⁶⁾。しかし、「相続や贈与が単なる資産の取得ではなく、市場経済が侵食していない家族という共同体の内部の成員間における資産移転にすぎない」⁽⁶⁷⁾ことを考慮に入れば、これを「所得」として課税ベースに含めるのに理解を得るのは難しいと考えられる。

現行法において相続による財産取得を所得税の課税ベースに含めていないことについて、平成12年7月の税制調査会答申「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、「わが国の現行所得税法では、相続・贈与により取得するものは、所得税を課さず、相続税・贈与税という別体系の下で課税しています。しかし、とくにわが国のように遺産取得課税方式を基本とした相続課税制度の下において、「所得は消費と純資産の増加の合計である」という包括的所得概念で所得を認識すれば、理論上は、相続・贈与による財産の取得も個人所得課税に取り込んで課税するという考え方があり得ます。しかし、一般的に個人所得課税が課税対象とする反復・継続的なキャッシュフローと、偶然にもたらされる所得である相続財産等とは性質が異なるので、仮に形式的に個人所得課税に取り込んだとしても、実質的には個人所得課税とは別体系の課税方法を探らざるを得なくなります。このため、わが国では、所得税とは独立の税目として

(65) 渋谷・前掲注(4)23頁。ただし、「所得税は、多くの場合は富が発生した際に課されるものである。それに対して、相続税・贈与税は富の移転の際に課される。この両者を理論上同視してよいかは、それ自体が難しい問題である。また、両者を理論上はどちらも所得であると考えても、相続・贈与による財産取得の特殊性は様々な点で考慮せざるを得ない。」としている。

(66) なお、渋谷雅弘教授は前掲注(4)23頁において、「日本の贈与税は暦年課税を採用していること(相続税法21条の2)、基礎控除の金額が110万円と多額ではないこと(租税特別措置法70条の2)など、所得税の分離課税に近い形をとっている。しかし、このことが妥当であるかどうかは疑問の余地がある。」としている。

(67) 神野直彦「“資産移転税”も抜本的見直しを」税務弘報第36巻3号14頁(1988)。

相続税が存置されているものです。」⁽⁶⁸⁾と説明している。また、金子宏名誉教授は「では、なぜ、相続によって取得した財産を所得税の対象としないのかといえ、それは次の二つの理由による。一つはそれを所得税の対象とすると、それ一時所得に該当するから、二分の一課税が適用され、大規模な相続財産に対する税負担が著しく軽減されて（最高税率は所得税の最高税率のちょうど二分の一となる）、巨大な富の集中を排除するという、相続税の本来の目的が達成されなくなることである。いま一つは、小規模の相続財産に対して不当に重い税負担が課され、場合によってはきわめて酷な結果になることである。このように、相続財産に対して所得税とは別に課税することとしているのは、大規模な相続財産には重く課税し、小規模な課税財産には軽く課税するためであるが、さらに課税の持つ効果の相違にも注目する必要がある。それは所得税の場合には税率が高すぎると勤労意欲が阻害されるという問題があるが、相続税の場合にはそれが無いことである。」⁽⁶⁹⁾と説明している。

所得税として課税することとしても、いつときに税負担が多くなり、高い累進税率の適用を受けることとなることから、何らかの平準化措置が必要となる。また、金子宏名誉教授が指摘されているような小規模な相続財産に対する過重負担の可能性という所得課税の欠点を緩和させるため、岩崎政明教授は、「所得税制としては、分類所得的な体系をとり、他の所得とは分離して『相続所得』にふさわしい税額計算方式により、他の所得とは異なる控除、税率の下に所得税を計算するということが検討されるべきである。」⁽⁷⁰⁾とし、一時所得の二分の一課税による大規模な相続財産に対する税負担の大幅軽減という点からも、「やはり『相続所得』のような独立

(68) 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—」291頁。

(69) 金子宏「相続税の課税方式と負担水準」渡辺美智雄編『相続税制改革の視点』168頁～169頁（ぎょうせい、1987）。

(70) 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編『21世紀を支える税制の論理 資産課税理論と課題』179頁（税務経理協会、1995）。

した所得分類をたてる必要があるであろう。」⁽⁷¹⁾としている⁽⁷²⁾。

また、相続・贈与による財産取得を「所得」として認識する場合、現行のいわゆる相続税額の2割加算（相続税法18条）のような、親等によって税負担に差を設けることが馴染まないのではないかと考えられることから、子供を飛ばして孫に相続させる、いわゆる「世代飛ばし」を行うことによって、遺産の課税回数を減らすという手法が利用されやすくなるのではないかと懸念される。

2 資産の移転の時期の中立性と税負担

親世代は、自らが有する資産を消費に回す、生前贈与を行う、遺産として残す等、資産の移転の時期の選択を行う。この選択については、親はなぜ遺産を残すのかという遺産動機⁽⁷³⁾、親世代や受贈者（受遺者）の経済状況等に

(71) 岩崎・前掲注(70)179頁。

(72) 同様の主張として、柴由花「相続や贈与による資産の取得に対する所得課税をめぐる一考察」明海大学不動産学部論集13号73頁（2005）。

(73) 遺産動機を考慮した相続税・贈与税の在り方について論じたものに、国枝繁樹「相続税・贈与税の理論」フィナンシャル・レビュー65号108頁～125頁（2002）があり、最近の経済学における遺産動機の理論として、①Accidental Bequest（偶発的遺産）、②Altruistic Bequest Motive（利他的遺産動機）、③Joy of Giving（贈与の喜び）、④Strategic Bequest Motive（戦略的遺産動機）等を示している。

国枝准教授は、それぞれの遺産動機の下における資産移転のタイミングや相続・贈与税制が資産移転に与える影響について、

①Accidental Bequest では、相続・贈与税制は資産の移転のタイミングには影響を与えず、生前贈与は行われない。

②Altruistic Bequest Motive では、親は子の生涯所得に応じ、どれだけの遺産を残すことが最適かを決定するが、実際には子が最終的にどれだけの生涯所得を得ることになるかは、子の人生の早い時点では必ずしも明確ではないことから、子の生涯所得の不確実性は、世代間の資産移転を遅らせる要因となり、他方、子に対する流動性制約の存在は、親が生前贈与を選択する要因となりうるが、相続・贈与税制が資産移転のタイミングにつき中立的でない場合には、子の生涯所得の不確実性、子に対する流動性制約の存在等を考慮して最適な資産移転のタイミングを選ぼうとしている親の選択が税制により歪められることとなる。

③Joy of Giving では、親の効用を考える際、効用関数に生前贈与額と相続額の割引現在価値ベースでの合計額が入るとした場合、相続・贈与税制が存在しない場合には、世代間の資産移転のタイミングは、親の効用に影響を与えないが、税引き後の生前贈与額と相続額が親の効用関数に含まれ、相続・贈与税制が資産移転のタイミ

より影響を受けるものと考えられるが、相続・贈与税制が資産の移転のタイミングに対し中立的ではない場合、当事者間において望ましいと考えられるタイミングの選択に税制も影響をもたらすこととなる。現行制度における資産の移転に係る相続と贈与とのタイミングの選択に関する中立性については、相続時精算課税制度が導入されたことで中立性がある程度確保されたものの⁽⁷⁴⁾、適用対象者等の要件として、受贈者は贈与者の推定相続人である直系卑属でなければならない、贈与者・受贈者双方に年齢制約があることから、十分とはいえないものと考えられる。また、相続時精算課税制度に年齢制約等がなくなり、誰にでも選択が可能となったとしても、暦年課税が制度として残っている限りは同じ問題が残ることとなる。

ングに中立的でない場合には、親は課税額の割引現在価値が最小となるような贈与のタイミングを選択するものと考えられる。

④Strategic Bequest Motive では、世代間の資産移転をなるべく遅くしようとするインセンティブを親は有するが、相続・贈与税制が親からの資産の早期移転を促進する形に変更される場合には、親の資産移転時期の選択が歪められることとなる。としている。

そして、相続・贈与税制により資産移転のタイミングの選択が大きく歪められることは効率上の大きなロスをもたらす可能性があること、また、現代の財政理論においては、課税の公平は個人の生涯効用にに基づき論じられるが、世代間の資産移転が生前贈与の形で行われる場合と親の死亡時の相続により行われる場合で、その世代間の資産移転額の割引現在価値が同額だとすれば、これに異なる税負担を求めることは課税の公平という要請に反するものとなることを示し、今後の相続・贈与税制においては、現在の生前贈与に対し禁止的な相続・贈与税制を改善し、生前贈与と相続のタイミングにつき、中立的かつ公平なものとしていることが求められる旨指摘している。

- (74) 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方針—あるべき税制の構築に向けて—」10 頁において、「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大幅に遅れてきている。また、高齢者の保有する資産（住宅等の実物資産も含む）の有効活用を通じて経済社会の活性化にも資するといった社会的要請もある。かかる状況の下、相続税・贈与税の改革については、生前贈与の円滑化に資するため、生前贈与と相続との間で資産移転の時期の選択に対して税制の中立性を確保することが重要となってきた。こうした状況を踏まえ、相続税・贈与税の一体化措置を平成 15 年度税制改正において新たに導入する。この一体化措置は、従来の相続税と贈与税との関係を大きく見直すものであり、両税の抜本的改革として位置づけられるものである。」と示され、相続時精算課税制度が導入されており、同制度は、税制が資産の移転のタイミングに対し中立的であるべきとする考え方の下に導入されたものといえる。

「贈与税は相続税の補完税」であることを念頭に置けば、資産の移転の時期の中立性の観点からも、親子間の資産の移転については、相続によって一度に行われる場合、生前贈与とともに何回かに分けて行われる場合、双方で移転された財産の総額が同じであれば同じ税負担であってもよい、という考え方もある。これは、相続税と贈与の一生累積課税とを統合して課税する考え方によく合致するものと考えられる。

生前贈与と相続とを一生累積して課税することで、資産移転に係る相続と贈与とのタイミングの選択に関する中立性が確保され、生前贈与に対する税負担が合理的なものとなると考えられる。

3 贈与事実の認定、贈与の時期と除斥期間

贈与税課税の争いとなりやすいものは、贈与事実の認定、贈与の時期についてである。外見的に明らかとはならないもの（親族間の金銭貸借、土地・家屋の貸与等）については課税当局による把握も難しいことが多く、相続税の調査の際に贈与事実が明らかとなり、既に贈与税の除斥期間が経過した後となっている場合も少なくない。この点については、相続時精算課税制度の適用を受ける場合には、その後の贈与には全て相続時精算課税が適用され、相続時に相続税の課税価格に含まれることとなるため、暦年課税の下における除斥期間と贈与事実の認定、贈与の時期の間で生じる問題について、制度上できる限りの対応がなされていると考えられる。さらに進めて相続税と贈与税を一体化し一生累積課税、もしくは贈与税の一生累積課税を行うことは、最も徹底した対応策となる。

4 相続税・贈与税の一生累積課税の導入

相続税・贈与税の一生累積課税の導入に当たっては、相続税の課税方式が法定相続分課税方式であるということを前提とすれば、現行の相続時精算課税制度のように生前贈与に対して低い比例税率で課税しておき、相続の時点で累進税率を適用して計算した相続税額から既に支払った贈与税額相当額を

控除することにより、贈与税と相続税との間の精算を行うという方法を用いることで対応がなされるものと考えられる。これは相続時の法定相続人の数によって遺産に係る基礎控除の金額が定まること、法定相続分で遺産を取得したものと仮定して算出した税額を各相続人が相続により実際に取得した財産の価額に応じて納付税額を算出することから、贈与税と相続税とに共通した基礎控除、税率を設けることができないことによる。しかし、一生累積課税の導入に当たり、このような取扱いを一律に行うことは制度として複雑すぎるものと考えられることから、簡素化のためにも、相続税の課税方式は遺産取得課税方式に改められるべきであるものとする。

5 相続税・贈与税の一定期間累積課税の導入（まとめ）

相続税と贈与税を一体化し一生累積課税とすることは、前述のとおり中立性等の観点からメリットも多いものと考えられるが、贈与に係る資料情報を長期にわたって管理する必要がある、納税者番号⁽⁷⁵⁾が導入されていない現状にあっては、適正な執行は困難であるものと考えられる。相続税と贈与税を一体化する場合であっても、第3章で述べたとおり、一定期間内の生前贈与だけを加算する立法例が多いのが事実である⁽⁷⁶⁾。また、相続税と贈与税を一体化し一生累積課税とするメリットから考えれば、相続に加算される被相続

(75) 税制調査会平成20年11月「平成21年度の税制改正に関する答申」4頁において、「納税者番号制度について、国民の利便に資する形での効率的で円滑な導入を目指し、住民票コードや現在議論が行われている社会保障番号との関係の整理等を含め、さらなる具体化に向けた検討を進めるなど、適正・公平な課税の実現に向けて努力すべきである。」と示されている。また、所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則104条3項6号において、「納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。」とされており、税制調査会の第1回SG（スタディ・グループ）においても納税者番号制度の導入について議論がなされている。

(76) 一生累積課税導入との因果関係は必ずしも明らかではないが、一生累積課税を導入しているアメリカでは納税者番号（社会保障番号）が1962年に導入されている。一定期間累積課税を導入しているイギリス、フランスには納税者番号制度はなく、ドイツは2009年に納税者番号（税務識別番号）導入されたばかりである。（税制調査会第1回スタディ・グループ（5月12日）資料[S・G1-1]を参照。）

人の死亡前の贈与については、その加算される期間が長ければ長いほど望ましいが、執行可能性との兼ね合いでその期間は決定されるべきと考えられる。

わが国においては、現行制度では相続開始前3年以内に被相続人から贈与を受けた財産については相続財産に加算されることとなっており、一定期間累積課税と同様の措置が講じられているが（相続税法19条）、これを進めることで、さらに長期間の累積課税を導入することは可能であると考えられる。

なお、相続と被相続人の死亡前の一定期間になされた贈与を累積して課税する方法を導入する場合であっても、相続と累積されない贈与に対する課税の取扱いについて問題となるが、課税が全くなされないこととなると、資産移転に係る相続と贈与とのタイミングの選択について、税制により中立性が阻害される程度が大きくなると考えられることから、別途課税がなされるべきである。この相続と累積されない贈与に対する課税方法については、暦年課税よりも、フランス、ドイツのように、一定期間を累積して課税するほうが中立性を阻害する程度がより小さく、望ましいと考えられる。なお、資料情報の管理等、執行上の観点から、相続に加算される被相続人の死亡前の贈与の期間とそれ以外の贈与を累積する期間は等しくしたほうが合理的であると考えられる。

第3節 その他の対応方法

課税方法の変更がなされない場合には、相続と生前贈与の選択の中立性を確保することは難しいものとするが、この場合であっても、除斥期間の不正利用への対応は別途講じる必要がある。具体的には、登記、登録の制度がないような財産の贈与又は登記等の制度があるにも関わらず、贈与の際に登記等がなされなかったものについては、除斥期間の見直しを行い、贈与の事実を把握した時に贈与税を課税することができるようにする等が考えられる。また、金融資産の確実な捕捉のためには納税者番号制度の導入が望まれるが、現行では名義預金等の贈与の事実の把握が難しいものへの対応、けん制策としては、預貯

金残高が一定金額以上のものについては法定調書の提出を義務化する等が考えられる。

結びに代えて

従来、贈与・相続税制について検討される際には、相続税を中心に議論がなされていることが多いと思われる。相続税は、遺産の取得に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられており⁽⁷⁷⁾、贈与税は「相続税の補完税」といわれるとおり、相続課税の存在を前提に生前贈与による相続課税の回避を防止する意味で、相続課税を補完する役割を果たしている⁽⁷⁸⁾。このことから、贈与税の租税回避がなされ、その資産に対し相続税の課税もなされないということになれば、相続税の課税目的は果たせないということとなる。また、生前贈与と相続は、主に親族間における資産の移転であるという点で共通しているものの、生前贈与が当事者間の意思により資産の移転の時期、金額を自由に選択可能であるという点で相続とは大きく異なっており、この点に着目して贈与税の租税回避行為が行われることから、生前贈与というループホールを塞ぐことこそが重要なのではないかという問題意識が今回の研究の出発点となっている。

本稿においては、わが国における贈与税制の変遷、諸外国における贈与税制などを概観した上、贈与税の租税回避行為の分析等を踏まえ現行の課税制度の問題点等について贈与税制の類型等から整理し、贈与税の課税制度に係る問題を中心に検討を行った。租税回避行為の分析については、各分類それぞれについて別途取り上げて検討を行った場合であっても、論点の多い内容であることから、単に問題点等を示すに留まり、個別に対応策を提示することができなかった。また、贈与税と相続税の一生累積課税の導入に対する検討についても、現行の相続時精算課税に係る執行上の問題点等についても検討がなされるべきであると考えられるが、本稿において触れることができなかった。この点については、一生累積課税を既に導入しているアメリカでの執行状況が参考となるものと考えられる。これらの点については、今後の研究に委ねることとしたい。

(77) 税制調査会平成 14 年 6 月・前掲注(63)補論 10 頁。

(78) 税制調査会平成 14 年 6 月・前掲注(63)補論 10 頁。