

相続課税方式の今日的あり方

中野伸也

論文要旨

中小企業における事業の承継が、事業の継続及び発展のうえで重要な課題となる中、中小企業における事業承継を円滑に行うことを目的として「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」が平成 20 年 5 月に成立した。これを端緒として、相続税における課税方式の見直しが議論されることとなった。それは、現行の法定相続分課税による遺産取得課税方式では、事業承継者に対して特例を設けると、特例を受けない他の共同相続人の税負担をも軽減してしまうためといわれている。しかしながら、政府税制調査会は、課税方式の方向性について、平成 24 年度税制改正大綱においても明示していない。

相続税の課税方式には、被相続人の遺産全体を課税物件とする遺産課税方式と、相続人等が相続等により取得した財産を課税物件とする遺産取得課税方式とがある。

我が国における相続税は、その時代の社会的状況、課税目的とともに課税方式を遺産課税方式から遺産取得課税方式へ、そして、現行の課税方式へと変更してきた。そして現在、事業承継の円滑化を図るために相続税の見直しが議論されている。我が国の相続税にはどのような役割が求められ、その課税方式は、今後はどうあるべきなのであろうか。

本稿では、課税方式の改正を検討しながら、現在における相続税の望ましいあり方について、以下の視点により考察した。

第一に、相続税の前提となる「相続」の意義について考察し、我が国において法的にも保証されていることを確認した。そのうえで、我が国における相続税の沿革を、当時の社会的状況を踏まえながら概観した。

第二に、必ずしも明確でないとされる相続税の課税根拠について検討した。現在においては、遺産の無償取得を担税力の増加とみて課税するとの説明が、相続税の課税根拠として正当化できると思われる。併せて、課税方式の類型である遺産課税方式及び遺産取得課税方式について概括し、法定相続分課税による遺産取得課税方式についても概括した。

第三に、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア、カナダ及びオースト

ラリアを中心に、諸外国の相続税及びその課税方式について研究し、相続税の世界的な動向を探った。相続税を廃止する国もある中で、相続税を維持しつつもその負担を軽減する流れにあるものと思われる。

第四に、我が国独自の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の問題について、以下の観点から考察した。まず、相続税負担における公平性についてである。個人主義が浸透してきた現在において、遺産総額を法定相続分により按分したものとして計算する現行課税方式では、必ずしも公平であるとは言えない場合がある。次に、事業承継税制についてである。事業承継者に対して税負担を軽減するような特例を設けると、本来特例を受けない他の共同相続人にもその効果が及んでしまうという問題を、小規模宅地等の特例を中心に確認した。そして、連帯納付義務についてである。現在において、連帯納付義務を迫及するのが不合理である場合が少なくないと思われる。これらから、現行課税方式が現在の相続に対して必ずしも最適であるとはいえないことが明らかとなった。

以上の検討を踏まえ、現在における相続税の役割については、経済的格差の是正及び機会の平等という観点から富の集中を抑制し、相続人の権利意識の高まりや少子高齢化の進展といった社会的状況への対応が求められていると考察した。その役割に最も適合する課税方式は遺産取得課税方式であると結論づけた。そして、累進性のさらなる確保から贈与税との累積的課税についての提言を行った。

目次

はじめに	1
第1章 相続制度と相続税の沿革	5
第1節 相続権	5
第2節 相続税の生成	6
第3節 我が国における相続税法の沿革	8
第1項 遺産課税期（明治38年から昭和25年まで）	8
第2項 遺産取得課税期（昭和25年から昭和33年まで）	13
第3項 現行方式課税期（昭和33年以降）	16
第2章 相続税の原理	24
第1節 相続税の課税根拠	24
第2節 課税方式の種類	27
第1項 遺産課税方式	27
第2項 遺産取得課税方式	28
第3節 我が国における現行の課税方式	30
第3章 諸外国における相続税課税方式	33
第1節 遺産課税方式を採用している諸外国	33
第1項 アメリカ	33
第2項 イギリス	36
第2節 遺産取得課税方式を採用している諸外国	38
第1項 ドイツ	38
第2項 フランス	41
第3項 イタリア	45
第3節 相続税を廃止した諸外国	46
第1項 カナダ	46
第2項 オーストラリア	48

第4章 我が国における現行相続税法の問題点	53
第1節 相続税負担における公平性の問題	53
第1項 基礎控除に係る公平性の欠如	53
第2項 税額計算における公平性	56
第2節 事業承継税制の問題点	58
第1項 新事業承継税制について	59
第2項 居住用及び事業用宅地等の評価に対する特例の影響	62
第3節 連帯納付義務	65
第1項 最高裁昭和55年7月1日判決の検討	65
第2項 連帯納付義務の法的性格と問題点	71
第5章 課税方式の今日的あり方	80
第1節 相続税に求められる役割	80
第1項 相続を取り巻く社会的状況への対応	80
第2項 相続税の必要性	82
第2節 遺産取得課税方式の採用と課題	85
第1項 遺産取得課税方式への改正	85
第2項 遺産取得課税方式の課題	87
第3節 課税方式の改正へ向けて	88
第1項 遺産取得課税方式の課題への対応	88
第2項 贈与税との累積的課税へ向けた若干の提言	90
おわりに	97
参考文献	99

はじめに

中小企業の割合は、国内の企業全体に対して約 9 割を占めている。また、中小企業は、雇用の約 7 割を支えており、日本経済の基盤となっているといっても過言ではない。したがって、中小企業における事業の承継が、事業の継続及び発展のうえで重要な課題となる。そこで、平成 20 年 5 月、中小企業における事業承継を円滑に行うことを目的として「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号。以下、「円滑化法」という。）が成立した。この円滑化法は、遺留分減殺請求による自社株式等の分散を防ぐための遺留分に関する民法の特例、事業承継の際の金融支援措置及び相続税負担の軽減を柱としている¹⁾。

自由民主党政権下において公表された平成 20 年度税制改正大綱（平成 19 年 12 月 13 日）では、上記円滑化法に併せて、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とされた²⁾。さらに、平成 20 年度税制改正大綱では、相続税の見直し、特に課税方式の見直しを検討するとしていた。すなわち、現在我が国で採用されている法定相続分課税による遺産取得課税方式から、純粋な遺産取得課税方式へと改めるというものであった。これは、現行の法定相続分課税による遺産取得課税方式では、事業の後継者に対する特例により、他の共同相続人の相続税負担をも軽減してしまい、本来特例を受けるべき者以外にもその軽減効果が及んでしまうという問題があるためである³⁾。

平成 21 年 9 月に誕生した民主党、国民新党及び社民党の連立政権は、平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日）において、格差是正の観点から相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成 23 年度改正を目指し、併せて相続税の課税方式についても見直すとしていた。平成 22 年度税制改正大綱では課税方式について明言をしていないが、平成 19 年 12 月に民主党税制調査会が公表した税制改革大綱では、遺産課税方式への転換を検討すべきとしている。しかし、平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 10 日）では、格差の拡大と固定化の是正という観点から、基礎控除額及び税率構造の見直しをするに留まった。課税方式については、現行のまま維持することとされ、現在においても議論されているところである。

相続税の課税方式には、「遺産課税方式」及び「遺産取得課税方式」がある。遺産課税方式は、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方式であり、アメリカやイギリス等で採用されている。他方、遺産取得課税方式は、相続人等が相続又は遺贈により取得した財産を課税物件として課税する方式であり、ドイツやフランス等で採用されている。このように、相続税の課税方式は世界的に統一されていない。我が国においても課税方式の変更が議論されているのであるが、どの課税方式にするべきかは、上述のとおり意見が分かれている。これは、課税方式が相続税の課税根拠と関連するにもかかわらず、その課税根拠について、相続税は古くからある税であり、また、当初の課税根拠が明確でないうえ、それが今日において当てはまらにくく、決定的なものがないためである⁴⁾。それでは、我が国における相続税の課税方式は、どのような沿革を辿ってきたのだろうか。

我が国における相続税は、明治 38 年に日露戦争の戦費調達を目的とし、遺産課税方式を採用して創設された。創設当時の旧民法（明治 31 年法律第 9 号）には家督相続と遺産相続とがあったが、遺産課税方式が採られた理由は、単独による家督相続が多かったこと、また、租税徴収及び財産調査等の便宜を図ったことが挙げられる⁵⁾。その後、相続税は民法改正による家督相続の廃止に併せて改正されるが、課税方式は遺産課税方式のままであった。

第二次世界大戦後の昭和 25 年、シャープ勧告により、それまで遺産課税方式を採用していた我が国の相続税法を改正した。その内容は、遺産及び贈与財産の取得者ごとに、取得した財産の額に応じて課税する遺産取得課税方式を採用し、取得者ごとの一生を通じる累積課税制度とするものであった。この課税方式により、各相続人間で税負担が公平に分配されることになるとし、また、相続財産を分割した方が税額が少なくなることから、富をより広範に分割しようとする動機につながるとされた⁶⁾。しかしながら、納税者の住所変更への対応や書類の保存など税務執行上の難点を考慮して、昭和 28 年に再び相続税と贈与税の二本建てにし、一生累積課税制度は廃止されることとなった。さらに、当時必ずしも遺産分割の慣習が徹底しているとはいえなかったため、税務執行上、遺産分割の状況を確認することは極めて困難である反面、実際の遺産分割とは異なる申告が行われていたこと、遺産分割が比較的困難な農業用資産

や中小企業用資産等を少人数で相続した場合の税負担が相対的に重いものになること、相続税の負担が特に中小財産階層に重く、円滑な税務執行を困難にしていたこと等の批判があった⁷⁾。

遺産取得課税方式の批判を受け、昭和 33 年以降は、遺産取得課税方式を採りながら、相続税の総額を遺産の総額、法定相続人の数及び法定相続分により確定する法定相続分課税による遺産取得課税方式を採用することとなった。これにより、相続人が単独で相続した場合と各相続人が平等に相続した場合とで相続税の総額に変化が生じないため、仮装分割について検証する必要がなくなることとなった⁸⁾。それでも、以下のような問題が指摘されている。第一に、同程度の財産を取得したにもかかわらず、法定相続人の数により相続税額が異なることになるため、必ずしも相続人の財産取得額に応じた課税がなされず、水平的公平性が保たれていないことである。第二に、一人の相続人の申告漏れによって遺産総額に変更が生じるため、他の共同相続人にも附帯税が発生することである。第三に、上述のとおり事業承継等の各種特例が特例を受けていない他の共同相続人の税負担をも軽減することといった問題である。

以上のとおり、我が国における相続税は、その時代の社会的状況、課税目的とともに課税方式を変更してきた。そして現在、事業承継の円滑化を端緒として、相続税の見直しが議論されている。相続税を廃止する国も出てきている中、我が国の相続税法にはどのような役割が求められ、その課税方式は、今後どうあるべきなのであろうか。

本稿では、近年の社会的状況を踏まえ、相続税における課税方式の望ましいあり方について考察するものである。まず、第 1 章では、相続税の前提となる「相続」の意義がどのように解されているかを確認し、我が国において法的にも保証されていることを確認する。そのうえで、相続税がいかに創設され、我が国における相続税法がどのような沿革を辿ったのかについてまとめ、その史的変遷を明らかにする。第 2 章では、相続税の課税根拠について考察し、課税方式の類型について概括する。第 3 章では、諸外国の相続税及び課税方式についてまとめ、相続税の世界的な動向を探る。第 4 章では、我が国特有の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の問題を、判例を踏まえながら考察する。第 5 章では、現在相続税に求められている役割について考察する。そのうえで、遺産取得課税方式への改正とその課題への対応を検

討する。

-
- 1) 佐藤悦緒『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって」税経通信 63 卷 11 号 68 頁以下（税務経理協会, 2008 年）を参照。
 - 2) 租税特別措置法（平成 21 年 3 月法律第 13 号）第 70 条の 7 ないし同法第 70 条の 7 の 4 において規定された。
 - 3) 佐藤悦緒ほか「事業承継政策をめぐる課題と相続税改革の方向性」国際税制研究 21 号 18 頁（納税協会連合会, 2008 年）。
 - 4) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 22 頁（日本税務研究センター, 2008 年）。
 - 5) 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9 号 134 頁以下（税務大学校, 1975 年）を参照。
 - 6) 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』103 頁（勁草書房, 1983 年）。
 - 7) 税制特別調査会「相続税改正に関する税制特別調査会答申」1 頁（1957 年）。
 - 8) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢 57 号 495 頁（税務大学校, 2008 年）。

第1章 相続制度と相続税の沿革

本章では、「相続」が我が国においてどのように解されているか考察する。そのうえで、相続税がいかに創設され、我が国における相続税法がどのような沿革を辿ったのかについてまとめ、その変遷を明らかにする。

第1節 相続権

相続税は、「相続」という制度を前提にする。そもそも相続という制度は、いったいどのようなものであろうか。相続とは、親の死亡により子が親の財産を引継ぐことをいうと一般に理解されているように思われる。すなわち相続とは、個人が死亡した際、その遺された財産を生存する他の個人が承継することをいい⁹⁾、その財産を承継する権利を「相続権」というのである。

論理的には、この相続権を否定し、被相続人の全ての財産を国庫に帰属させるということも考えられる。仮にそのような制度を採用した場合、人は相続を回避するため、生前贈与や売買を通じた実質的な贈与を行うようになるであろう。しかし、それすら禁止するとなると、国家の強度な介入により市場経済の円滑化が阻害されることになる¹⁰⁾。また、死後に財産の全てが国家に収用されてしまうとなれば貯蓄意欲の低下を招き、私有財産制度を揺るがしかねないことになり、好ましいことではない¹¹⁾。

相続を是認する根拠として、遺言制度及び特定の相続人から相続権を廃除する制度の存在から、被相続人の意思を重視する意思説と呼ばれる見解がある¹²⁾。これは、被相続人の意思で相続人や相続分を指定できる遺言相続が本来の形態であり、無遺言であったとしても、被相続人が一定の家族に財産を承継させたいと願うであろうと推測するという考えである。しかし、被相続人が相続人に財産を譲ろうと常に考えているとは限らず¹³⁾、また、法定相続が実態である我が国においては、相続権の根拠を説明しえない¹⁴⁾。結局、意思説のみで相続の根拠の全てを説明することはできないと思われる。

相続の根拠を、社会的な視点から説明する見解もある¹⁵⁾。中川善之助先生は、相続の根拠として以下の三つを挙げられている。第一は、遺産の中に含まれる相続人に属

する潜在的持分の清算である。これは、遺産は単独所有の形式を取り得るが、その形成には家族構成員の貢献によるものも含まれており、名義人の死亡により、一種の清算が行われるとするものである。しかし、相続一般において、そのような貢献を問題とせずとも財産の承継は生じるのであるから、それだけで根拠づけることはできないとの批判がある¹⁶⁾。第二は、有限家族における生活保障の実践である。すなわち、遺産は被相続人の死亡後、相続人の生活に資するために分配されなければならないとされる。これに対し、遺産には生活保障をはるかに超える資産をも含まれるとの批判がある¹⁷⁾。しかし、相続税法（平成 23 年 6 月 30 日法律第 82 号改正後。以下、「相税」と表記する。）における基礎控除（相税第 15 条）や未成年者控除（相税第 19 条の 3）、障害者控除（相税第 19 条の 4）等は、相続人の生活保障の観点を持っていると考えられ、現在においては定着していると思われる。第三は、一般取引社会における権利の安定確保である。第一及び第二の観点は、消極財産にはあてはまらない。しかし、取引の安全性を鑑みれば、債務は相続人に承継されなければならないとされる。

以上から、現代における相続権の根拠は、所有権に含まれる処分の自由の実質的確保に社会的機能を考慮して説明されることになると解される¹⁸⁾。すなわち、相続権は、相続財産の所有権の保証及び家族等の生活への社会的な配慮等から是認される。そして、現行の民法（平成 18 年法律第 78 号改正後）において、相続人は、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継すると、第 896 条（相続の一般的効力）で規定されており、我が国において、相続権は法的にも承認されているのである。

第2節 相続税の生成

相続税がどのようにして生成されたかについて、井藤半彌先生は、シャンツの研究を次のようにまとめられている¹⁹⁾。相続税は、紀元前 7 世紀頃、エジプトにおいて、財産の所有変更の際に公課がかけられ、紀元前 4 世紀頃においても、この財産移転税に類する課税があった。また、西暦 6 年には、ローマにおいて、軍事費及び財政上の必要から 5%の相続税が課された。5 世紀から 9 世紀頃のフランク王国時代には、相

続 1 割税 (Erbchaftszehnt) という公課がかけられた。また、10 世紀頃には、遺産課税的な所有移転税 (Besitzwechselabgaben) が死亡税等の名称で徴収されていた²⁰⁾。これは、その後、中世末期のイタリアで台頭しはじめ、16 世紀以降になってヨーロッパ諸国に普及した。当初は手数料の形をとり、印紙税、登録税、さらに発展して相続税という独自の租税となった。

我が国においても、相続税法 (明治 38 年法律第 10 号) が新設されるより以前は、不動産及び船舶の所有権を取得した場合に登録税を賦課するだけであった。しかし、相続により取得した場合においても登録税を課されたことから、相続財産に対する課税が行われているとも考えられ、相続税の創設へ向けて議論されることとなった。

相続税の創設に対する賛成論として、政府が法律によって相続を保証することで相続人が財産を取得するのであるから、その一部を政策に利用しても批難されないとする社会政策の立場や、遺産を所得税等の遺漏によるものとみなし、その補完税と捉える立場があった²¹⁾。

他方、相続税の課税は「家」の財産を細分する結果を招き、家族制度の伝統維持をよしとした時代にあつて、我が国古来の家族制度を変更するおそれがあるとしたのが、当時の最も有力な相続税反対論であった²²⁾。

しかし、明治 37 年に日露戦争が勃発したことに伴い、戦費調達を目的とした増税が先決となった。その第二次増税として相続税が創設され²³⁾、相続に際し、相続財産の一部に超過累進税率を適用して納税させることとした²⁴⁾。他の増税が戦時下における非常特別税法であったのに対し、相続税は恒久税として単行法により設立された。これは、単行法として設立することに対する反対意見があったものの、一刻も早く法案を成立させる必要性から、非常特別税法とする修正案を否決し、原案の永久税とすることを採用したことによる²⁵⁾。こうして、我が国においても相続税法が施行されることとなった。

第3節 我が国における相続税法の沿革

第1項 遺産課税期（明治 38 年から昭和 25 年まで）

相続税法の立法以前から、相続税の課税根拠について議論されていた²⁶⁾。相続税の創設時は、相続財産の取得という事実に着目し、相続による偶然に発生した所得であるとして課税を行うとする偶然所得課税説によるものであった²⁷⁾。

また、相続税の性格として、財産の移転という行為に対して課すのか、財産の取得という事実に対して課すのかという問題もあった。これは、登録税との二重課税ではないかとの疑問からであった。しかし、登録税は相続財産の移転を確保し、登録に際しての手数料とみるべきであって、相続税の課税根拠とは異なるとされた。

相続税を相続財産の取得に対して課する税とした場合、課税方式、すなわち遺産全体に課すか（遺産課税方式）、相続人の取得した財産に課すか（遺産取得課税方式）という問題があった。設立当初の相続税法は、旧民法（明治 31 年法律第 9 号）における相続制度であった家督相続及び遺産相続に対して、遺産課税方式を採用して課税することとされた²⁸⁾。これは、租税徴収及び財産調査等の便宜から、遺産課税方式を採用したようである。

旧民法では、一家として戸籍に登録されている親族の集まりを「家」と呼んだ。家では家長たる「戸主」が他の家族に対して強い権利を有しており、家の財産を独占的に支配していた²⁹⁾。この戸主の地位、すなわち「戸主権」を財産とともに相続することを家督相続という（旧民法第 986 条）。したがって、必然的に単独相続であった³⁰⁾。家督相続は、戸主の死亡だけでなく隠居、国籍の喪失等によっても開始する（旧民法第 964 条）。

他方、家族の死亡により財産を相続することを遺産相続という³¹⁾。家督相続が単独相続であったのに対し、遺産相続は共同相続であった³²⁾。

以下に、当時の相続税法（明治 38 年法律第 10 号）の特徴をまとめる³³⁾。

相続税の課税価格は、相続開始時に法施行地に存する相続財産の価額に、相続開始前 1 年以内に被相続人が贈与した法施行地に存する財産の価額を加えたものから、公課、被相続人の葬式費用及び債務を控除した額とされた（旧法第 3 条）。このとき、

課税価格が家督相続で 1,000 円、遺産相続で 500 円に満たない場合は課税しないとされた（旧法第 6 条）。また、軍人、軍属の戦死等による相続も課税しないとされた（旧法第 7 条）。これは、大日本帝国憲法下における兵役の義務（大日本帝国憲法第 20 条）によるものと考えられる。

相続税額については、まず、家督相続であるか遺産相続であるかに区分され、それぞれにおいて課税価格を各階級に区分し、さらに、被相続人と相続人との親疎によって区分された税率を適用することとなる（旧法第 8 条）。この課税価格の階級及び税率は、家督相続に有利に規定されていた。これは、上述の旧民法における家族制度に準拠したものといえる³⁴⁾。

相続税額の計算方法は規定されていたが、課税価格については、相続人、遺言執行者又は相続財産管理人（以下、本項において「相続人等」という。）により提出された相続財産目録及び控除されるべき金額の明細書（旧法第 11 条）を基に、政府が決定することとされた（旧法第 13 条）。結果、賦課課税方式により課税された。決定された課税価格に異議がある場合は、再審査を求めることができるとされた（旧法第 14 条）。また、不服がある場合は、行政訴訟をすることもできるとされた（旧法第 16 条）。

相続税は一括納付を原則としていたが、税額が 100 円以上の場合、担保の提供があれば 3 年以内の年賦延納もできるとされた（旧法第 17 条）。課税価格の計算にあたっては、旧法第 11 条で規定された明細書の提出が必要であるが、その提出がない場合、政府は相続人等に期間を決めて催告をすることができることとされた。また、催告に係る費用及び税金の 10 分の 1 を徴収することができることとされた。その際、相続人が 2 人以上のときは、そのうちの 1 人にだけすればよく、上記徴収金について連帯納付の責任を負わせることとされた（旧法第 22 条）。旧法第 22 条は、明細書の提出がない場合に課される徴収金に対して連帯納付の責任があるように思われる。しかし、明治 38 年 3 月に公布された施行規則第 14 条では、相続人が 2 人以上の場合は、遺産の分割によらず連帯して納付することとしているため、上記徴収金だけでなく、相続税の納付についても連帯納付の責任があると考えられる。

明治 38 年に新設された相続税法は単行法であったため、日露戦争終戦後も家督相

続及び遺産相続に対して課税されていた。しかし、家督相続の税率が高いとの批判があった。

そこで、相続税法の見直しが行われた。明治 43 年における改正（明治 43 年 3 月法律第 4 号）では、家督相続の税率の引下げ、公益事業に対する贈与又は遺贈財産の免除、頻次相続開始の場合の免税の範囲の拡張、年賦延納期間の延長などが行われた。

上記明治 43 年の改正で相続税法の整理が行われたが、その負担はなお一般に軽くなかった。特に家督相続に対しては、我が国における家族制度からみて、その税率をさらに軽減する必要があった。大正 3 年 3 月 30 日法律第 22 号において、家督相続の課税最低限を 1,000 円から 2,000 円とすること、家督相続において、課税価格が 3,000 円以下であるときは 1,000 円、5000 円以下であるときは 500 円を課税価格から控除すること、家督相続及び遺産相続ともに税率を軽減することなどの改正が行われた。

大正 11 年に信託法（大正 11 年 4 月 21 日法律第 62 号）が制定された。これを受けて、信託の利益を受ける権利の価格は政府の認めるところにより評定すること、委託者が他人に信託の利益を受ける権利を有せしめたときは、その時において、その権利を贈与又は遺贈したものとする事との改正が、同年に行われた。

大正 12 年 9 月 1 日、関東地方に大震災が発生した。政府は、震災地における納税者の救済のため、租税の賦課徴収に関して特別処分を行うこととし、緊急勅令により、震災地における大正 12 年度に納付すべき相続税の徴収を猶予することができるとした。これは、納税義務者の申請により、相続税額の多寡によらず、被害の状況に応じて 5 年以内の延納を認めるというものであった。また、上記延納を求める場合において、担保の提供を必要としないとされた。

大正 15 年（大正 15 年 3 月 27 日法律第 13 号）には、課税最低限を家督相続においては 2,000 円から 5,000 円へ、遺産相続においては 500 円を 1,000 円へと引上げる改正を行った。また、税率の引上げと同時に延納期間について 5 年以内から 7 年以内への延長、遺産相続とみなすべき贈与を推定相続人に対するもののみとする限定を廃止し、親族に対する贈与をすべて遺産相続とみなすこと、船舶の価格を時価により決定すること、受益者不特定又は存在しない信託については、所得税に準じ受託者に課

税することなどの改正が行われた。

昭和 2 年（大蔵省令第 6 号）には丹後震災、昭和 9 年には函館市の火災被害者に対する租税の免除猶予等に関する法律（昭和 9 年 3 月 28 日法律第 21 号）が制定され、納税猶予の特別処分がなされた。また、昭和 9 年においては、朝鮮における課税の調整を行うため、朝鮮における法令により相続税が課された後 5 年又は 7 年以内においてさらに相続の開始があった場合、相続税の全部又は一部を免除することとされた。

その後、緊迫した内外の情勢と必然的結果たる国家の財政需要の増大は、相当巨額の増税を必要とし、昭和 12 年には、臨時租税増徴法（昭和 12 年 3 月 30 日法律第 3 号）が制定されたほか、相続税についても増徴されることとなった。税率の引上げとともに、相続財産の価額中不動産等の価額の合計が 2 分の 1 を超える場合、年賦延納期間を 10 年以内とされた。このころから、相続税に富の集中抑制の機能があると考えられるようになった³⁵⁾。

昭和 13 年には、二つの面から相続税法の改正が行われた。一つは臨時租税増徴法の改正であり、家督相続及び遺産相続ともに税率が引上げられた。いま一つは、相続税法の全面的改正（昭和 13 年 3 月 31 日法律第 47 号）である。その主な改正は、以下のとおりである。第一に、被相続人が本法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こととされた。第二に、相次相続の場合、原則として前の納付額を免除することとされた。第三に、納税義務者に関する規定を定め、相続人、受遺者及び受贈者は課税価格中自己の受けた利益の価額の占める割合に応じて相続税を納付する義務があることとされた。第四に、信託関係の規定を改め、実際に受益があった際に贈与がなされたものとみなすこととされた。

大正 12 年、昭和 2 年及び昭和 9 年の被害者に対する納税猶予が特別処分であったのに対し、昭和 14 年には、災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律（昭和 14 年 3 月 29 日法律第 39 号）が制定され、震災その他により甚大な災害があった場合において、災害による被害者の納付すべき国税及び災害による被害物件に対し課せられるべき国税につき勅令の定めるところにより軽減又は免除し、若しくは徴収猶予等を行うことができるとされた。

昭和 15 年の改正（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 29 号）では、税率を改正し、臨時

租税増徴法で規定した税率を廃止した。また、課税価格が5万円以下の家督相続の場合には、被相続人の同居家族中に年齢18歳未満若しくは60歳以上又は不具廃疾者³⁶⁾1人につき1,000円を控除し、課税価格が3万円以下の遺産相続の場合には、被相続人の親権に服し、被相続人と同居する子のうち年齢18歳未満又は不具廃疾者1人につき1,000円を控除するとし、扶養家族控除の制度を認めた。さらに、相次相続の免除期間の延長等の改正が行われた。

昭和16年の改正（昭和16年3月31日法律第79号）では、相続財産の価額中不動産の価額が相続財産の価額の2分の1を超える場合において、相続税額が1,000円以上であるときは、不動産による相続税の物納の申請をすることができるとされた。

昭和17年の改正（昭和17年2月23日法律第53号）では、戦費調達のため税率が引上げられたほか、扶養控除額の引上げも行われた。また、戦時災害国税免除法（昭和17年2月27日法律第73号）が施行され、戦時災害被害者に対して第一に租税の軽減又は免除、第二に申告、申請及び納期の特例、第三に徴収猶予をなすことができるとされた。

昭和19年の改正（昭和19年2月15日法律第7号）では、再び税率の引上げ、年賦延納の申請ができる限度額の引上げ、生命保険金受取人が相続人以外の者である場合においても遺贈があったものとみなし課税すること等の改正が行われた。

昭和21年の改正（昭和21年9月1日法律第14号）では、扶養控除額及び免税点の改正、戦死又は戦病死による非課税の規定の削除、連続贈与の場合における合算課税をする際の最低限度額の改正などが行われた。

昭和22年には、租税特別措置法及び相続税法の全面的改正が行われた。これは、憲法及び民法の改正により、全文を改正したもの（昭和22年4月30日法律第87号）である。これにより、家督相続の廃止及び贈与税の新設、申告納税制度の採用などが行われたが、課税方式についてはこれまでと同様に遺産課税方式によっていた。家督相続は廃止されたが、被相続人との親疎によって税率を区分する体系は維持されていた。

贈与税の課税価格は、一生を通じ累積して計算する一生累積課税方式が採られた。したがって、贈与税の基礎控除額も一生を通じての金額とされた（旧法第29条）。ま

た、贈与税の納税義務者は贈与者とされた（旧法第1条2項）。

旧法第43条では「相続税について納税義務がある者が2人以上あるときは、各納税義務者は、他の納税義務者の納付すべき相続税について、その受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。」として、それまで無限責任だったものを相続により受けた利益を限度とする有限責任に軽減された³⁷⁾。

昭和23年の改正（昭和23年7月7日法律第107号）では、保険金、退職手当金等についての課税価格不算入限度額の引上げ、贈与に対する免税点の引上げ、宗教、慈善団体への贈与について課税価格に算入しない金額等の引上げ、年賦延納の申請ができる限度額の引上げ等が行われた。

以上が、遺産課税方式の採用時期における沿革である。

旧民法が我が国古来からの家族制度の維持に適合しているかどうかについての論争があったにせよ³⁸⁾、以上の期間における相続の多くが家督相続による単独相続であったこと、また、「個人」よりも旧民法における「家」を尊重し、その維持存続が必要だったことから、遺産課税方式は当時の時流に適合した課税方式であったのではないかと考える。

しかしながら、日本の無条件降伏により終結した第二次世界大戦後、憲法及び民法の改正により家督相続が廃止されたが、昭和22年の相続税法改正では、なお遺産課税方式が採られていた。それまでの租税徴収上の便宜³⁹⁾を踏襲したものと考えられる。

第2項 遺産取得課税期（昭和25年から昭和33年まで）

戦後間もない状況において、シャープ使節団は、我が国の税制に関して昭和24年8月27日に勧告書を提出した。この勧告書において、相続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、併せて国庫に寄与させることにあり⁴⁰⁾、それまで遺産課税方式を採用していた我が国の相続税法を改正し、遺産及び贈与財産の取得者ごとに課税する取得税にするべきであると指摘した。また、相続税及び贈与税を個別に課税するそれまでの課税方式ではなく、合わせて課税すべきであるとも指摘した。この課税方式により、税負担を各相続人間により公平に分配されることになるとし、また、相続財産を分割した方が税額が少なくなることから、富

をより広範に分割しようとする動機につながるとした。さらに、それまでの相続税法は相続税及び贈与税で別個の累進税率となっていたので、生前贈与と遺贈とで税負担の不均衡が生じる場合があるが、一生を通じた累積課税方式とすることで、負担する総税額が変わらないことになる。そのため、シャープ使節団の勧告する累積的な取得税は、中立的な租税であるとした⁴¹⁾。

これまでの我が国における相続税法の税率は、親疎の別により区分されていた。シャープ勧告においては、親疎の別による区分を残すとすれば、相続財産が短期間に再び課税されるような場合、すなわち尊属に対する遺産には低い税率を、長期間再び課税されそうにないような場合、すなわち子や孫には高い税率を適用することで、課税の度数による相続税負担の不公平に対しいくらかの措置を講じることができるとされた⁴²⁾。これによれば、相続財産を取得者よりも若い兄弟姉妹又はその他の親類から取得した場合は、税額が軽減されることとなる（年長者控除）⁴³⁾。同様に、配偶者に対しても、比較的低い税率が適用されることとなる。また、配偶者に対して税額を軽減するのは、上記理由以外に、相続財産の集積ないし保存は夫婦双方の協力の結果であるためとされた⁴⁴⁾。

未成年者の子供がいる場合、相続財産につき負担することになるのは、子供が自立するまで養育するのに要する費用である。したがって、基礎控除以外に、扶養者控除について追加の控除が必要であるとした⁴⁵⁾。

昭和 25 年の改正（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 73 号）では、上述のシャープ勧告を受け、贈与税を廃止し、取得者ごとの一生を通ずる累積課税制度に改められた。これに併せて、基礎控除も一生を通じての控除額とされた（旧法第 17 条）。また、配偶者が取得した財産については、当該財産の価額からその 10 分の 5 を乗じた金額を控除するとされたが、一生累積課税方式のため、既にこの控除を受けたことがある者については重ねて控除しないとされた（旧法第 15 条）。そのほか、未成年者控除（旧法第 16 条）、年長者控除（旧法第 20 条）、相次相続控除（旧法第 19 条）等が規定された。

昭和 26 年（昭和 26 年 3 月 28 日法律第 40 号）には、保険金の非課税額及び更正の期間の改正が行われた。また、昭和 27 年の改正（昭和 27 年 3 月 31 日法律第 55 号）

では、基礎控除額の引上げ、税率の引下げ、保険金や退職手当金等における非課税範囲の拡張、未成年者控除額の引上げ、延納期間、申告及び納付期限の延長等が行われた。さらに、同年、アメリカ合衆国との行政協定が制定されたことに伴い、アメリカ合衆国軍隊の構成員等が一時的に日本に滞在するために有する財産を相続、贈与又は遺贈により取得した場合には相続税の課税価格に算入しない等の改正も行われた（昭和 27 年 4 月 28 日法律第 111 号）。

贈与については昭和 22 年法律第 87 号以降、そして、相続、遺贈又は贈与によって取得した財産についてはシャープ勧告後の昭和 25 年 3 月 31 日法律第 73 号以降、取得者の一生を通じて課税する累積課税方式を採っていたが、納税者の度重なる住所変更への対応や書類の保存など執行上の難点等を考慮し、昭和 28 年の改正（昭和 28 年 8 月 1 日法律第 165 号）によって廃止されることになった⁴⁶⁾。その代わり、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、贈与及び特定遺贈によって取得した財産については 1 年間分を合算して課税することとし、再び相続税及び贈与税の二本建てとなった。これに併せて、累積による基礎控除の規定の削除及び控除額の引上げ、また、既に配偶者控除を受けたことがある者がさらに配偶者控除を受けることはできないとした規定が削除された。そして、同年の改正では、非課税財産の範囲の拡張、延納の条件緩和、年長者控除の廃止などが行われた。

昭和 29 年には、相続税の負担の軽減を目的とした改正（昭和 29 年 3 月 31 日法律第 39 号）が行われた。その内容は、保険金及び退職手当金等における非課税財産の範囲拡張、最低税率の引下げと税率における階級の改正、立木の評価が追加された。また、国際連合軍の構成員等の家族に対する相続税法の適用には昭和 27 年法律第 111 号を準用すること、海外居住者の未成年者控除の特例⁴⁷⁾についても追加された。

このように、昭和 28 年法律第 165 号で一生累積課税方式の廃止という改正があったものの、相続税の課税方式は、シャープ勧告以降の昭和 25 年から後述する昭和 33 年改正まで、遺産取得課税方式を採用することとなった。これは、シャープ使節団が、遺産課税方式を採用していたアメリカにおける税制と我が国のそれまでの相続税法とが似ていると感じ、脱税のやり口が発達しているといった、必ずしも満足のいかなかったアメリカでの経験からであったようである⁴⁸⁾。しかしながら、上述の昭和 28 年改

正の経緯からもわかるように、税務執行が困難であったほか、仮装分割の増加⁴⁹⁾や、分割が困難な農業用資産又は中小企業用資産等を相続した場合に税負担が重いものとなり⁵⁰⁾、納税者間で不公平となるなどの問題が浮彫りになってきた。

第3項 現行方式課税期（昭和33年以降）

昭和25年以降、シャープ勧告を受けて遺産取得課税方式を採用していたが、いくつかの問題があった。昭和32年の税制特別調査会の答申では、以下の三点について、それまでの相続税制度の欠陥を挙げている⁵¹⁾。第一は、必ずしも遺産分割の慣習が徹底しているとはいえない現状において、税務執行上、遺産分割の状況を確認することは極めて困難である反面、遺産分割の程度により税負担に大きな差異が生ずることから事実と異なるような申告が行われ、相続税の負担に不公平をきたしていることが相当多いように見受けられた点である。第二は、遺産分割が困難な農業用資産や中小企業用資産等を相続した場合には、単独若しくは少数の相続人によって相続されることになるため、その負担が相対的に重いものとなっていた点である。第三は、特に中小財産階層において相続税の負担がかなり重いものとなっており、納税者の誠実な申告と円滑な税務執行を困難にしていた点である。

そこで、相続税の課税方式についての理論的根拠、諸外国の課税体系について検討を行った上で、理論的に満足し得るような合理的な制度であっても、適正な執行が困難であるものは避けるべきであり、むしろ税制上においても執行上においても公正な負担を実現できるようなものが望ましいとされた⁵²⁾。そして、相続税分科会ではいくつか試案が作成され⁵³⁾、検討された結果、各相続人が相続により取得した財産を標準として課税する制度を採りながら、相続税の総額を遺産総額と相続人の数とにより決定できることが適当であるとされた⁵⁴⁾。

上記税制調査会の答申を受け、昭和33年の相続税改正（昭和33年4月28日法律第100号）では、課税体系として、遺産取得税体系を基礎とし、これに遺産税的な要素を取入れた。税額の計算については、遺産額を法定相続人が民法の法定相続分に従って相続したものと仮定した場合の合計額を相続税の総額とした。また、課税最低限の引上げ、税率軽減が行われ、配偶者控除及び未成年者控除は税額控除方式に改められ

た。さらに、一親等の血族及び配偶者以外の相続人が財産を取得した場合、その偶然性を鑑みて20%の税額加算制度が設けられた⁵⁵⁾。贈与税については、基礎控除の引上げとともに税率を合理化し、一定期間の贈与について累積して課税する制度を設けた。

昭和37年の改正(昭和37年3月27日法律第26号及び同年4月2日法律第67号)では、国税通則法(昭和37年4月2日法律第66号)の制定を受け、基本的な事項及び共通的な事項についての改廃が行われた。また、農家及び中小企業その他中小財産階層の負担軽減を図るため、基礎控除の引上げが行われた。

昭和39年の改正(昭和39年3月31日法律第23号)では、所得増加に伴う個人財産の増加、今後の経済発展の見通し、農業基本法(昭和36年6月12日法律第127号)に基づく農業の近代化と自立経営の育成の必要性等を考慮し、課税最低限を引上げることにされた。また、相続人が存在しない等の場合における特別縁故者への分与財産に関するみなす遺贈の規定が設けられた。さらに、農地等を推定相続人に贈与して農業経営を行わせる場合、その贈与税については納期限を延長することとし、当該贈与者が死亡したときは、その贈与農地等を相続財産に含めて相続税を課税するが、既に課税された贈与税額を相続税額とすることで、実質的に贈与税の課税がなかったことと同様とする特例制度が創設された。

昭和40年の改正(昭和40年3月26日法律第4号、同年3月31日法律第36号及び同年12月29日法律第156号)では、損害保険契約に基づいて支払いを受ける損害保険金に対する規定等についての整備がされたほか、生命保険金の非課税限度額が引上げられた。

昭和41年の改正(昭和41年3月31日法律第33号)では、遺産に係る基礎控除額の引上げのほか、相続税及び贈与税の税率緩和が行われ、課税対象の負担軽減が図られた。また、遺産に係る配偶者控除制度が新設された。これは、被相続人との婚姻期間が15年を超える配偶者が法定相続人のうちにいる場合、遺産に係る基礎控除のほかに婚姻期間の年数に応じた金額を遺産額から控除するというものであった。

昭和42年の改正(昭和42年5月31日法律第22号及び第23号、同年6月12日法律第36号及び同年8月1日法律第116号)では、配偶者の相続税について、従前の2分の1の税額控除を全額控除とされた。これにより、遺産額3,000万円以下で、

配偶者が法定相続分で相続した場合の相続税は課税されないこととなった。また、死亡保険金の非課税限度額を法定相続人の数に応じた金額に改正された。さらに、極めて少額な財産の取得者に対する税負担軽減を目的としていた取得財産に係る基礎控除（旧法第 17 条）は、課税体系の簡素化のために廃止された⁵⁶⁾。

昭和 46 年の改正（昭和 46 年 3 月 31 日法律第 20 号及び同年 5 月 31 日法律第 89 号）では、贈与税の配偶者控除の引上げ、相続税の遺産に係る配偶者控除の引上げが行われた。また、生命保険金及び死亡退職金の非課税限度の引上げも行われた。さらに、昭和 47 年の改正（昭和 47 年 3 月 31 日法律第 7 号及び同年 6 月 19 日法律第 78 号）では、配偶者に対する相続税額の軽減額の引上げが行われた。また、相続税について障害者控除制度及び物納の撤回制度が設けられた。そして、昭和 48 年の改正（昭和 48 年 3 月 31 日法律第 6 号）では、土地価額の高騰や居住用財産等の貯蓄増進に伴う相続税の負担軽減を目的とし、遺産に係る基礎控除及び遺産に係る配偶者控除の引上げ、贈与税の配偶者控除の引上げ等が行われた。

昭和 50 年の改正（昭和 50 年 3 月 31 日法律第 15 号）では、課税最低限の引上げ及び税率の改正が行われたほか、配偶者に対する相続税負担の軽減、未成年者控除及び障害者控除の引上げ、死亡保険金及び死亡退職金の非課税限度額の改正などが行われた。また、土地の評価について、土地評価審議会の設置も行われた。さらに、租税特別措置法において、農地に対する相続税の納税猶予制度が創設された。

昭和 55 年の改正（昭和 55 年 5 月 17 日法律第 51 号）では、「民法及び家事審判法の一部を改正する法律」（昭和 55 年法律第 51 号）の公布を受け、配偶者の法定相続分の引上げが行われたほか、寄与分の制度の創設等による改正が行われた。従前は、遺産が未分割である場合に、民法の規定による相続分に従って各共同相続人が相続財産を取得したのものとして課税価格を計算することとされていたが、寄与分制度の創設により、上記相続分に寄与分を含めないで計算することとされた。

昭和 58 年には、租税特別措置法において、個人事業の用又は居住の用に供する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制度が設けられた。これに併せ、取引相場のない株式の評価についても改正が行われた。

昭和 59 年の改正（昭和 59 年 3 月 31 日法律第 5 号及び同年 8 月 10 日法律第 72 号）

では、住宅建設促進による内需拡大のため、2年間の時限措置として、住宅取得資金の贈与を受けた場合の贈与税額の計算の特例制度が設けられた。

昭和63年12月の改正（昭和63年12月30日法律第109号）では、税制の抜本改革が行われ、相続税については、課税最低限の引上げ、税率の緩和、配偶者の相続税負担の軽減措置の拡充、障害者控除の引上げ、死亡退職金等の非課税限度額の引上げ等が行われ、贈与税についても同様の改正が行われた。また、直系卑属の配偶者を養子とする等により法定相続人の数を増やし、税負担を軽減させるといった行為が見受けられたため、法定相続人の数に算入する養子の数を制限する措置が講じられた。

平成3年の改正（平成3年5月2日法律第69号及び同年10月4日法律第90号）では、土地に関する税負担の適正、公平を確保しながら土地政策に資するという観点から、相続税等の納税猶予の対象となる農地等の範囲から、三大都市圏の特定市の市街化区域農地に該当するものが除外されることになった。また、平成4年の改正（平成4年3月31日法律第16号及び同年6月26日法律第87号）では、土地評価の適正化による相続税等の負担調整を図る等の目的から、課税最低限の引上げ、税率適用区分の幅の拡大、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制度における減額割合の引上げ等が行われた。

平成6年の改正（平成6年3月31日法律第23号）では、税率の適用区分が改正されたほか、遺産に係る基礎控除額が5,000万円と1,000万円に法定相続人の数を乗じた金額との合計に引上げられた。また、配偶者の負担軽減措置における最低保障額も1億6,000万円に引上げられた。さらに、小規模宅地等についての相続税の課税価格の特例制度における減額割合が改正され、適用対象となる宅地等の範囲に不動産等の貸付け等の用に供されていた宅地等が追加された。平成11年には、特例措置の適用対象となる小規模宅地等についての限度面積が改正された。

平成12年の改正（平成12年5月31日法律第160号）では、相続税の納税義務者の特例が設けられ、「相続又は遺贈により日本国外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内において日本国内に住所を有したことがある場合に限られる。）は、相続

税を納める義務がある。」ものとする」とされた。また、相続税の延納の利子税の軽減措置などが行われた。

平成 13 年の改正（平成 13 年 6 月 15 日法律第 50 号他）では、特例措置の適用対象となる小規模宅地等についての限度面積要件が改正された。また、贈与税の基礎控除の金額を 110 万円とする改正等が行われた。さらに、平成 14 年の改正（平成 14 年 6 月 12 日法律第 65 号）では、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が創設されたほか、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等が改正された。

経済社会の先行きに対する不透明感が深まる中、我が国の税制についても、少子高齢化やグローバル化などの急速な経済社会の変化に対応する必要がある。そのような中、税制調査会は、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―」を提出した。答申では、相続税及び贈与税について、高齢化の進展に伴い次世代への資産移転時期が大幅に遅れていることを指摘し、高齢者の保有する資産の有効活用により経済社会の活性化を図るべきであるとしていた⁵⁷⁾。

上記答申を受け、平成 15 年の改正（平成 15 年 3 月 31 日法律第 8 号）では、相続税及び贈与税の一体化措置として、相続時精算課税制度が創設された。これは、65 歳以上の親（贈与者）からの贈与により財産を取得した 20 歳以上の子（受贈者）は、受贈者の選択により、贈与時に贈与財産に対する贈与税を支払い、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税額から既に支払った贈与税相当額を控除した額をもって納付すべき相続税額とすることができるというものである。贈与時に支払う贈与税は、非課税金額が累積で 2,500 万円、税率は一律 20% とされた。また、同年の改正では、税率構造の改正、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改正等が行われている。

平成 16 年の改正（平成 16 年 6 月 9 日法律第 84 号ほか）では、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の改正、国等に相続財産を贈与した場合の非課税制度の改正等が行われた。

平成 18 年の改正（平成 18 年 3 月 31 日法律第 10 号）では、物納制度の改正が行われ、物納不適格財産の範囲の明確化、物納手続きの明確化等が行われた。

平成 19 年の改正（平成 19 年 3 月 30 日法律第 6 号ほか）では、信託に係る税制の整備、課税対象となる生命保険金等の範囲の見直し、配偶者に対する相続税額の軽減の見直し等が行われ、特定同族株式等に係る相続時精算課税制度が創設された。

平成 20 年の改正（平成 20 年 3 月 31 日法律第 9 号ほか）では、公益法人制度改革に伴い、特別の法人から受ける利益に対する課税が改正されたほか、人格のない社団又は財団等に対する課税の改正も行われた。また、国等に対して相続財産を贈与した場合等の非課税の拡充が図られた。

平成 21 年の改正（平成 21 年 3 月 31 日法律第 13 号）では、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号）が制定されたことを受け、非上場株式等についての贈与税及び相続税の納税猶予の特例が創設され、これに併せ、特定同族株式等の贈与に係る相続時精算課税の特例が廃止された。また、農地等についての相続税の納税猶予制度の改正も行われた。また、平成 22 年の改正（平成 22 年 3 月 31 日法律第 13 号ほか）では、障害者控除が 85 歳に達するまでの年数に改められたほか、小規模宅等についての相続税の課税価格の計算の特例、非上場株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予の特例についても改正が行われた。

平成 23 年の改正（平成 23 年 6 月法律第 82 号）では、連帯納付義務に関して、連帯納付義務を履行する際の延滞税が利子税に代えられたほか、連帯納付義務者にその履行を求める場合の手続き規定が整備された。

シャープ勧告を受け、昭和 25 年から我が国で採用された遺産取得課税方式は、遺産分割に係る税負担の問題等により、昭和 33 年に遺産課税方式の性格を併せもつ現行の課税方式へと変更され、現在に至る。しかし、平成 20 年に中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律の制定により、相続税の課税方式についての見直しが議論されることとなった。これは、現行の法定相続分による課税方式では、事業承継に関する特例が当該事業に関わらない相続人にも及ぶこと等による。

また、遺産取得課税方式の問題点として、昭和 32 年の税制特別調査会では、仮装分割や仮装未分割の問題が取上げられた。しかし、現在では、相続人の権利意識の高まりや、法定相続分課税による遺産取得課税方式を採用したことにより分割を仮装してまで税負担の軽減を図ろうとする意思が働かないとの見解がある⁵⁸⁾。

さらに、昭和 32 年の税制特別調査会において、遺産取得課税方式では、遺産分割が比較的困難な農業用資産や中小企業用資産を単独若しくは少数の相続人で相続した場合における税負担が重いものになるという指摘もなされた。しかし、法定相続分課税による遺産取得課税方式に変更された後も、不十分であるかもしれないが農地等に対して特例措置が講じられていることは、上記沿革のとおりである。すなわち、農業用資産や中小企業用資産に対する税負担の軽減は、社会の要請により求められ、政策的に実施されていると考えられる。

このように、現行方式が採用された昭和 33 年当時の問題が、現在においても同じように指摘できるとは限らない状況にある。

-
- 9) 中川善之助ほか『相続法（第 4 版）』3 頁（有斐閣, 2002 年）。
 - 10) 三木義一『相続・贈与と税』3 頁（一粒社, 2000 年）。
 - 11) 中川善之助『注釈民法 相続(1)』13 頁（有斐閣, 1967 年）。
 - 12) 内田貴『民法 IV 親族・相続』325 頁（東京大学出版会, 2010 年）。
 - 13) 三木・前掲注 10, 2 頁。
 - 14) 佐藤隆夫「現行相続法における相続権の根拠の意義」国学院法学 3 巻 2 号 4 頁（国学院大学法学会, 1966 年）。
 - 15) 中川・前掲注 9, 9 頁以下を参照。
 - 16) 内田・前掲注 12, 325 頁。
 - 17) 稲子恒夫ほか「相続と生活保障」民商法雑誌 40 巻 6 号 885 頁以下（有斐閣, 1959 年）を参照。
 - 18) 三木・前掲注 10, 3 頁。
 - 19) 井藤半彌「相続税の諸問題」彦根論叢第 46/47 巻 4 頁以下（滋賀大学, 1958 年）を参照。
 - 20) 野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」二松学舎大学国際政経論集 8 巻 178 頁（二松学舎大学, 2000 年）。
 - 21) 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9 号 116 頁（税務大学校, 1975 年）。
 - 22) 大村・前掲注 21, 128 頁。
 - 23) 大村・前掲注 21, 125 頁。
 - 24) 坂入長太郎『明治後期財政史（日本財政史研究 II）』296 頁（酒井書店, 1989 年）。
 - 25) 大村・前掲注 21, 152 頁以下を参照。
 - 26) 相続税法立法以前の課税根拠は、大村・前掲注 21, 131 頁以下を参照。
 - 27) 稲葉敏（編）『相続税法義解』20 頁（自治館明, 1906 年）。
 - 28) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税（第 3 版）』21 頁（財経詳報社, 2010 年）。
 - 29) 道恒内弘人『ゼミナール民法入門（第 4 判）』39 頁（日本経済新聞社, 2008 年）。
 - 30) 中川善之助『民法事典』854 頁（青林書院新社, 1967 年）。
 - 31) 勝正憲『税』230 頁（千倉書房, 1940）。
 - 32) 中川・前掲注 30, 856 頁。
 - 33) 武田昌輔監修『DHC コンメンタル相続税法 1』101 頁以下（第一法規）を参照。
 - 34) 大村・前掲注 21, 134 頁以下を参照。
 - 35) 勝・前掲注 31, 228 頁。
 - 36) 心身に著しい障害がある者のことをいう。

-
- 37) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 2』2753 頁（第一法規）。
 - 38) 大村・前掲注 21, 135 頁。
 - 39) 大村・前掲注 21, 133 頁。
 - 40) 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』102 頁（勁草書房, 1983 年）。
 - 41) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 103 頁。
 - 42) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 104 頁。
 - 43) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 110 頁。
 - 44) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 104 頁。
 - 45) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 105 頁。
 - 46) 大蔵省主税局『昭和二十五年度以降の税制改正の概要』141 頁（大蔵省, 1956 年）。
 - 47) 旧相続税法施行地にある財産を取得した者が、その取得時に同法施行地に住所を有せず、かつ、18 歳未満である場合で、当該相続に係る被相続人が死亡時にアメリカ合衆国に国籍又は住所を有していたときは、当該取得者を同法第 16 条 1 項（未成年者控除）の規定に該当するとされた。
 - 48) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 102 頁。
 - 49) 大蔵省財政史室（編）『昭和財政史 —昭和 27～48 年度— 第 6 巻 租税』247 頁（東洋経済新報社, 1990 年）。
 - 50) 税制特別調査会「相続税改正に関する税制特別調査会答申」1 頁（1957 年）。
 - 51) 税制特別調査会・前掲注 50, 1 頁。
 - 52) 税制特別調査会・前掲注 50, 3 頁。
 - 53) 大蔵省財政史室（編）・前掲注 49, 247 頁以下を参照。
 - 54) 税制特別調査会・前掲注 50, 3 頁。
 - 55) 橋本守次『ゼミナール相続税法（新訂版）』19 頁（大蔵財務協会, 2011 年）。
 - 56) 大蔵財務協会（編）『改正税法のすべて（昭和 42 年度版）』128 頁（日本税務協会, 1967 年）。
 - 57) 税制調査会「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—」10 頁（2002 年）。
 - 58) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢第 57 号 523 頁（税務大学校, 2008 年）。

第2章 相続税の原理

前章では、相続制度が我が国において法的に保証されていることを確認し、相続税の史的変遷について明らかにした。

ここで、本章では相続税の課税根拠について考察し、課税方式の類型について概括する。

第1節 相続税の課税根拠

相続は、個人の死亡により開始する（民法第 882 条）。第 1 章でも述べたように、被相続人の死亡に際し、相続によって遺された財産を生存する相続人が承継する。相続税は、相続人が財産を承継したという事実に見出し課税される（相続第 2 条）。しかしながら、相続税の根拠については、必ずしも明確でないことは以前から指摘されていることであり⁵⁹⁾、現在においても、相続税の意義について議論する際には、改めて検討されている。

相続税法の設立当初においては、課税根拠が六つ挙げられており、簡単にまとめると以下のようなになる⁶⁰⁾。

まず、一つ目は相続制限説である。相続制限説とは、相続人及び相続財産に一定の制限を設けて相続させ、相続されない財産は国庫に帰属させるというものである。ベンサムやミルがこのような主張をしたとされる⁶¹⁾。

二つ目は、報償説といわれる説である。報償説とは、国が相続を保証するための手数料として相続税を徴収するというものである。

三つ目は、相続参加説や国家共同相続説といわれるものである。これらは、被相続人の富の蓄積は国家を含めた社会から受けた利益によるものであり、国家も個人の相続の一部の分配を受ける権利を有するというものである。ドイツの国法学者ブルンチュリーらが主張したとされる⁶²⁾。

四つ目は、財産分配説といわれる説である。財産分配説は、財産の集中を妨げ、社会の貧富の差を調和するために、相続税を課税するというものである。

五つ目は、所得税補完税説といわれる説であり、これは、被相続人が生前受けた税

制上の特典その他租税の負担軽減や回避等により徴収しきれなかったものが遺産であり、相続開始を機会に一生を通じた所得税の清算をしようとするものである。

六つ目は、偶然所得課税説といわれる説である。偶然所得課税説とは、相続財産の取得という事実に着目し、相続人の立場からすれば将来の所得の源泉を取得したということになり⁶³⁾、これを一種の不労所得とみなし、その所得に対し、負担能力に応じて課税するというものである。

以上のような創設当初の課税根拠は、相続税法の改正及び課税方式の変更とともに、また、相続に対する考え方の変化とともに、若干の変化がみられる。

第1章で述べたように、相続税法の立法当初は偶然所得課税説によっていた⁶⁴⁾。その後、民法改正により家督相続が廃止された後に提出されたシャープ勧告では、富の集中蓄積を防ぎ、国庫に寄与させるとする財産分配説が主張された。

昭和33年に法定相続分課税による遺産取得課税方式へ変更する際の「相続税改正に関する税制特別調査会答申」では、理論的根拠に一致した意見がないとしつつ、相続人の不労財産取得による偶然の富の増加に対して課税する偶然所得税説や富の過度の集中を抑制するとの社会政策的な意味をもつとする財産分配説等を挙げている⁶⁵⁾。改正にあたっては、富の蓄積が個人の経済手腕によるもののほかに社会一般からの利益によるものであるから、その富の一部を社会に還元することにより富の集中を抑制するという相続参加説や、被相続人が受けた社会及び経済上の各種要請による税制上の特典その他租税の回避等による負担の軽減を清算するという所得税補完税説が重視されたようである。これ以降、富の集中を抑制するとの考えが長く続く。

21世紀を迎える頃になると、相続税の見直しにあたり、経済のストック化の進展や少子高齢化といった社会的状況の変化を考慮し、個人所得課税がフラット化する中で相続税における富の再分配機能を維持すべきであるとの指摘がなされるようになった⁶⁶⁾。平成11年に税制調査会が公表した「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— 答申」では、相続税の課税根拠について、以下のものを挙げている。第一は、遺産の取得に担税力を見出して課税するというものである。第二は、個人所得課税を補完するものと捉え、その際に累進税率を適用することで富の再分配を図るとするものである。第三は、相続課税が経済社会上の各種の要請に基づく

税制上の特典や租税回避などの結果として軽減された被相続人の個人所得課税の負担を清算する役割を果たしているとするものである。第四は、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り次世代へ引継がれる資産が減少しない分、資産の引継ぎの社会化を図っていく必要があるとするものである。さらに、事業承継への配慮や、若年・中年世代への早期財産移転による経済社会の活性化等も考慮するべきであるとの主張がなされるようになった⁶⁷⁾。

このような状況の中、税制調査会から平成14年6月に「あるべき税制の構築に向けた基本方針」が公表された。これは、少子高齢化やグローバル化の予想以上の進行など加速しつつある経済社会の構造変化に税制が対応するべく、中長期的観点から税制のあるべき姿をまとめたものである。この中で、相続課税を取り巻く環境について、以下のことを指摘している⁶⁸⁾。第一は、経済のストック化の進展により相続による資産移転の増加が見込まれることである。第二は、社会保障の充実による老後扶養における公的負担の役割が高まることから、相続財産の一部を社会へ還元する必要があることである。第三は、高齢化の進展の結果、相続により財産を取得する相続人も高齢化し、相続財産が相続人の経済的基盤を形成するという意味合いが変化してきていることである。そして、今後の相続税については、富の再分配機能の回復、少子高齢化や経済のストック化の進展を踏まえ、広い範囲に適切な負担を求めるべきであり、生前贈与の円滑化の観点から、相続税及び贈与税の調整について一体化を図る必要があるとの方向性が示された⁶⁹⁾。

また、平成15年6月には「少子・高齢社会における税制のあり方」が公表された。この中で税制調査会は、相続税による富の再分配機能の重要性を再確認した⁷⁰⁾。また、検討課題として、老後扶養の社会化の進展によって相続時に残された個人資産へ負担を求める必要があるとの考えを示し、課税ベースの拡大に取り組む必要があるとした⁷¹⁾。以降、税制調査会は、格差是正や富の再分配機能の回復、高齢者の保有する資産について現役世代への早期移転による経済の活性化を図ること等を重視しているようである⁷²⁾。

しかしながら、税制調査会のそのような見解は、一見矛盾するように思われる。現役世代への資産の早期移転を重視するとして、生前贈与に対する課税が従前よりも軽

減されたならば、むしろ特定の個人に富が集中する可能性があり、より格差が拡大すると思われるためである。

それでは、現在において、相続税の課税根拠を十分に説明できるものは何であろうか。

上記の「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― 答申」における課税根拠のうち、被相続人の生前所得に対する清算課税とするものは、合理的な根拠とはいえないと考える。なぜならば、生前における申告を適法なものとしておきながら租税回避等があったと評価するものであって、租税回避等があることを前提とするならば、生前における申告が適正なものではないはずだからである⁷³⁾。また、死亡時に過年度の所得を把握して課税することと等しく、実質的に遡及課税を肯定することとなる。したがって、租税法律主義に反することになる⁷⁴⁾。

また、資産の引継ぎの社会化を図るとするものについては、老後扶養の財源として広く薄く負担を求めるとの意図がみられるのであり、やはり富の再分配機能と矛盾するのであって、正当化できないと思われる⁷⁵⁾。

結局、現在においては、遺産の無償取得を担税力の増加とみて課税するとの説明が、相続税の課税根拠として正当化できると考える⁷⁶⁾。

第2節 課税方式の類型

相続税の歴史は長く、様々な形態を経て現在に至るが、現在における課税方式の類型は、大きく遺産課税方式と遺産取得課税方式とに分類される。本節では、それらの課税方式における特徴を簡単にまとめる。

第1項 遺産課税方式

遺産課税方式とは、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方式である。

特徴としては、課税制度が簡便であり税務執行も容易であること、被相続人の一生を通じての税負担を清算するのに適していること、税負担軽減を目的とする遺産の仮装分割による申告を防ぎ、税負担の公平を図ることができること等が長所として挙げ

られる。他方で、財産取得者ごとの担税力に応じた課税ができないこと、相続人の数及び実際の財産取得に関係なく税負担が決定されるため、富の集中抑制には不十分であること等の短所がある⁷⁷⁾。

その理論的根拠について、上記の「相続税改正に関する税制特別調査会答申」では、個人の死亡及び相続という事実は、被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税するのに最もよい機会であり、この機会に所得税又は財産税の後払いとして課税するとされている。また、個人が生存中に富の蓄積ができたのはその人の優れた経済的手腕に対し社会から財産の管理運用を信託されたことの結果とみることができるが、その相続人は当該個人と同様に優れた手腕を有するとは限らないから、財産の移転に際してその一部を当然社会に返還すべきであるともされている⁷⁸⁾。

しかしながら、前者について、合理的な根拠といえないことは第1節で述べたとおりである。

後者についても、憲法第29条において財産の所有権が保証されている以上、社会から財産の管理運用を信託されたということには矛盾があり、また、相続人が被相続人と同様の経済的手腕を有するとは限らないことが、遺産の一部を当然社会に返還することに合理的な根拠がないと思われる⁷⁹⁾。

したがって、今日において、遺産課税方式を合理化する理論的根拠はなく、徴税上の便宜でしかないと思われる⁸⁰⁾。

第2項 遺産取得課税方式

遺産取得課税方式とは、相続人その他の者が相続又は遺贈により取得した財産を課税物件として課税する方式である。

その特徴としては、財産取得者の取得財産による担税力に応じた課税が行われるため、公平な税負担が期待されること、遺産を分割した方が税負担が軽減されるため、富の集中抑制及び再分配を促進すること、民法の相続人平等の原則に合致した課税制度であること等が長所として挙げられる。他方で、現実と異なる遺産の仮装分割による申告が行われ、税負担の公平を欠くおそれがあること、遺産分割の実態把握が困難

な場合には、適正な税務執行が困難となること、事業用資産や農業用資産など分割が困難である財産は、税負担が相対的に重くなること等が短所として挙げられる⁸¹⁾。

遺産取得課税方式の理論的根拠は、遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税であり、遺産の取得という特殊の形態の所得税であるとされる。また、全ての個人は経済的に機会均等であることが望ましく、個人が財産を相続等により無償取得した場合に、その一部を徴課するのが適当であるとするものでもある⁸²⁾。

第1章でも述べたように、シャープ勧告に基づき、我が国においても遺産取得課税方式が採用された時期があった。しかし、遺産分割の慣習が徹底されておらず仮装分割等が多かった点、分割が困難な事業用資産や農業用資産等を相続した場合に税負担が相対的に重くなる点、中小財産階層において税負担がかなり重い点等を挙げ、理論的に満足し得るような合理的な制度であっても適正な執行が困難であるとの指摘がなされた。

しかし、現在においては、そのほとんどが妥当しないと思われる。今日の相続においては、相続人間で個人の権利が主張されるようになり、分割の慣習が確立してきていると思われる⁸³⁾。また、当時の税務執行において遺産分割状況を把握するのが困難であったとしても、現在におけるその水準ははるかに向上していると思われる⁸⁴⁾。

さらに、分割が困難な財産の取得によって税負担が相対的に重くなるのは、不合理ではなくむしろ公平であると思われる⁸⁵⁾。また、我が国における沿革からも明らかなおとおり、遺産取得課税方式を廃止してもなお、事業用資産や農業用資産等の相続に対して特例措置が施されてきたのであり、課税方式の変更によって解決されたわけではない。

そして、中小財産階層に対する重い税負担の問題は、課税方式が問題なのではなく、税率や基礎控除等の問題によるものと思われる⁸⁶⁾。

したがって、現在において、遺産取得課税方式を否定する理由がないばかりか、遺産取得課税方式による相続税だけが正当化できるとの意見もある⁸⁷⁾。

第3節 我が国における現行の課税方式

我が国における現行の課税方式は、第1章でも述べたように、昭和33年の改正（昭和33年法律第100号）によって採用された法定相続分課税による遺産取得課税方式といわれるものである。これによる税額計算の流れは、以下のようになる⁸⁸⁾。

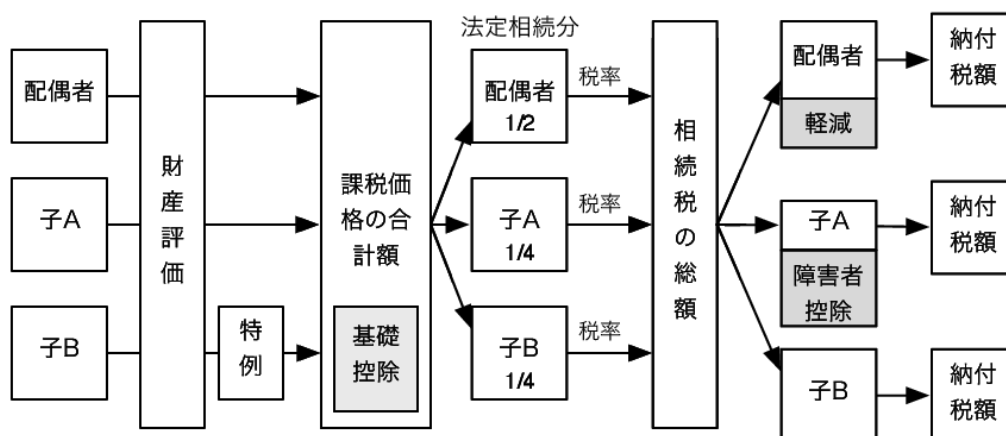


図1 我が国における現行の課税方式による税額計算の流れ

まず、各相続人等が相続又は遺贈により取得した財産について財産評価を行い、遺産総額を算出する。この遺産総額から非課税財産（相続第12条）や小規模宅地等に係る減額金額（租特第69条の4）を控除し、債務控除（相続第13条及び同法第14条）を行い、正味課税遺産額を算出する。これに、一定の生前贈与分（相続第19条）や相続時精算課税に係る贈与財産（相続第21条の15）を加算して課税価格の合計額を算出する。その合計額から、相続人の数⁸⁹⁾に応じた遺産に係る基礎控除額⁹⁰⁾を控除して課税遺産総額を算出する。

次からが、我が国独特の制度となる。上記の課税遺産総額を相続人が法定相続分（民法第900条、第901条）により取得したものとして按分し、これに超過累進税率を適用して、相続税の総額を算出する（相続第16条）。ここまでの、遺産課税的な仕組みといわれる。

その後、各相続人が実際に取得した財産の割合に応じて相続税の総額を按分し、実際に負担すべき税額を算出する（相続第17条）。この際、財産を取得した者が被相続

人の一親等の血族及び配偶者以外である場合は、100分の20に相当する金額が加算される（相税第18条）。これから、配偶者に対する税額軽減（相税第19条の2）、未成年者控除（相税第19条の3）や障害者控除（相税第19条の3）、相次相続控除（相税第20条）等の税額控除を行い、納付税額が算出されることとなる。

上述のとおり、税制調査会は、現行の課税方式へ変更する際、それまでの遺産取得課税方式の長所を残しつつ、その問題の解決を検討した。税制調査会は、相続税が、相続した財産の価額に応じ、相続人の個人的事情を考慮した上で負担が定められるべきであり、相続人の数が多い場合は少ない場合に比べて負担が軽く定められるべきであるとの要請を取入れつつ、相続税に生じている弊害や農業用資産及び中小企業用資産等を相続した場合の問題を概ね解消できるものとして、上記のような税額計算へ改正するとの結論に達した⁹¹⁾。

上記の税額計算から明らかなおおりに、遺産を法定相続分により取得したのものとして相続税の総額を算出するため、法定相続人の数が同じであるならば、遺産を相続人が単独で相続したとしても、共同相続人が平等に相続したとしても、相続税の総額に変化が生じないこととなる。そのため、仮装分割について検証する必要がない。また、遺産に係る基礎控除額における定額部分が、農業用資産等の分割が困難な財産の相続に対する税負担軽減効果を有する⁹²⁾。

他方で、申告後に発見された遺産がある場合には、課税遺産額が増加し、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にも附帯税が発生するといった問題が生じる。このような現行課税方式の問題点については、第4章にて考察する。

59) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号22頁（日本税務研究センター、2008年）。

60) 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢9号130頁以下（税務大学校、1975年）を参照。

61) 大村・前掲注60, 130頁。

62) 佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研52号7頁（日本税務研究センター、1993年）。

63) 桜井四郎「相続税制度に関する問題点（上）」財経詳報128号1294頁（財経詳報社、1957年）。

64) 稲葉敏編『相続税法義解』20頁（自治館明、1906年）。

65) 税制特別調査会「相続税改正に関する税制特別調査会答申」14頁（1957年）。

66) 税制調査会「平成12年度の税制改正に関する答申」10頁（1999年）。

67) 税制調査会「平成13年度の税制改正に関する答申」12頁以下（2000年）を参照。

68) 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」15頁（2002年）。

-
- 69) 税制調査会・前掲注 68, 4 頁。
 - 70) 税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」10 頁 (2001 年)。
 - 71) 税制調査会・前掲注 70, 11 頁。
 - 72) 税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」15 頁以下 (2010 年) を参照。
 - 73) 奥谷健「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 号 258 頁 (日本税法学会, 2009 年)。
 - 74) 三木義一『相続・贈与と税』7 頁 (一粒社, 2000 年)。
 - 75) 橋本守次『ゼミナール相続税法』9 頁 (大蔵財務協会, 2007 年)。
 - 76) 奥谷・前掲注 73, 272 頁以下、三木・前掲注 74, 9 頁以下を参照。
 - 77) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税 (第 3 版)』9 頁以下 (財經詳報社, 2010 年) を参照。
 - 78) 税制特別調査会・前掲注 65, 14 頁。
 - 79) 奥谷・前掲注 73, 257 頁。
 - 80) 佐藤・前掲注 62, 11 頁。
 - 81) 岩下・前掲注 77, 11 頁。
 - 82) 税制特別調査会・前掲注 65, 15 頁。
 - 83) 三木・前掲注 74, 11 頁。
 - 84) 金子宏「相続税の課税方式と負担水準 一 地価の高騰と相続税負担のあり方」渡辺美智雄 (編) 『相続税制改革の視点』167 頁 (ぎょうせい, 1987 年)。
 - 85) 金子・前掲注 84, 167 頁、三木・前掲注 74, 13 頁。
 - 86) 三木・前掲注 74, 13 頁。
 - 87) 奥谷・前掲注 73, 274 頁。
 - 88) 以下に挙げる相続税法、租税特別措置法、民法の条文番号は、それぞれ平成 23 年 6 月 30 日法律第 82 号、平成 23 年 8 月 30 日法律第 105 号、平成 23 年 6 月 24 日法律第 74 号による。
また、以下では、租税特別措置法を「租特」と表記する。
 - 89) 相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人の数とされる (相税第 15 条第 2 項)。
 - 90) 5,000 万円+1,000 万円×法定相続人の数により算出される (相税第 15 条)。
 - 91) 税制特別調査会・前掲注 65, 20 頁。
 - 92) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢第 57 号 495 頁 (税務大学校, 2008 年)。

第3章 諸外国における相続税課税方式

前章における相続税の課税根拠及び課税方式の類型の概括を踏まえ、本章では、諸外国の相続税及び課税方式についてまとめ、相続税の世界的な動向を探る。

第1節 遺産課税方式を採用している諸外国

本節では、相続税の課税方式に遺産課税方式を採用する国として、アメリカ及びイギリスを取上げ、それらの相続税についてまとめる。

第1項 アメリカ

アメリカ合衆国は、国家形態として連邦制を採用しており、連邦法と州法とがある。連邦法としては、相続税法にあたるものとして連邦遺産税（estate tax）及び連邦贈与税（gift tax）があり、その他に相続税（inheritance tax）を課す州もある。

遺産税は、被相続人の死亡により財産を移転する権利の行使に対して課される税であり、被相続人が納税義務者となる。実際には、死亡した被相続人に代わり、遺言執行人（executor）又は遺産管理人（administrator）が納税義務を負う。また、贈与税は、贈与により財産を移転する権利の行使に対して課される税であり、贈与者が納税義務者となる。

アメリカにおいて、死亡に係る財産に対する課税は、1862年に成立した相続税が最初であったが、その後の税収状況により1870年に廃止された。そして、1894年の歳入法では、死亡及び贈与による財産取得も所得税の対象とされたが、連邦憲法違反であるとの判決により1895年に廃止された。さらに、1898年には遺産税と相続税の中間的な法律が成立したが、1902年に廃止された⁹³⁾。現行の連邦遺産税の前身は1916年によるものであり、当時の財政需要から、遺産課税として立法された。また、連邦贈与税も同様に、大恐慌による財源確保から、1932年に導入された⁹⁴⁾。

その後、1976年の税制改革において、遺産税と贈与税とを統合することとなり、生前贈与及び死亡時の相続に累積的に適用される統一財産移転税率（unified transfer tax rate）と遺産税及び贈与税に累積的に適用される統一財産移転税額控除（unified

transfer tax credit) が設けられた。これは、贈与と相続をできるかぎり等しく扱い、租税回避を減らそうとするものである⁹⁵⁾。財産の移転にあたり、それが被相続人の死亡に伴ってなされた場合は連邦遺産税が課され、生存中になされた贈与によるものである場合には連邦贈与税が課される。

ここで、連邦遺産税の税額計算は、以下のように行われる (図 2)。まず、被相続人の遺産を死亡時における時価で評価し、総遺産額 (gross estate) を求める。その総遺産額から各種費用及び債務控除 (内国歳入法第 2053 条)、災害損失控除 (内国歳入法第 2054 条)、慈善寄附控除 (内国歳入法第 2055 条)、配偶者控除 (内国歳入法第 2056 条)⁹⁶⁾等による金額が差引かれ、課税遺産額 (taxable estate) が計算される。これに、1976 年以降に課税対象となった全ての贈与額を加算し、税率をかけて財産移転税額を算出する。ここから、生前の課税贈与額に対する贈与税額の控除、統一財産移転税額控除等がなされ、支払うべき遺産税額が算出される。

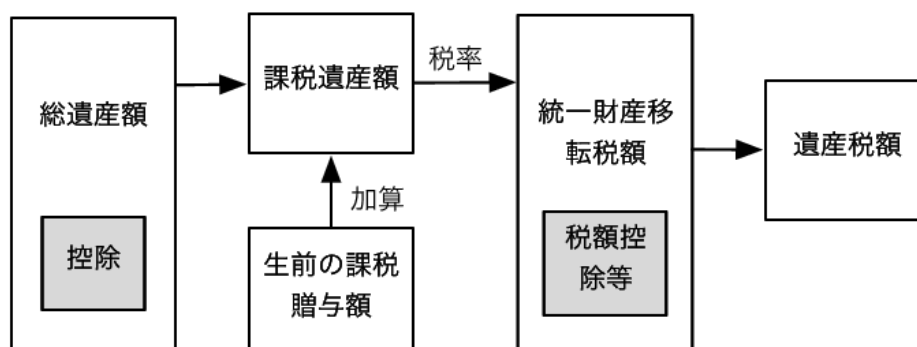


図 2 米国連邦遺産税の税額計算の流れ

他方、連邦贈与税の税額計算は、以下のように行われる (図 3)。まず、贈与する財産を時価で評価し、総贈与額を求める (gross gifts)。その総贈与額から年間控除、教育費及び医療費控除 (内国歳入法第 2503 条)、慈善寄附控除 (内国歳入法第 2022 条)、配偶者控除 (内国歳入法第 2523 条)⁹⁷⁾等が差引かれ、当年度の課税贈与額を計算する。これに、前年度までの課税贈与額を加算し、税率を適用して、当年度までの累積贈与税額を算出する。ここから、前年度までに支払済みの贈与税額を控除し、さらに統一財産移転税額控除がなされ、当年度に支払うべき贈与税額が算出される。

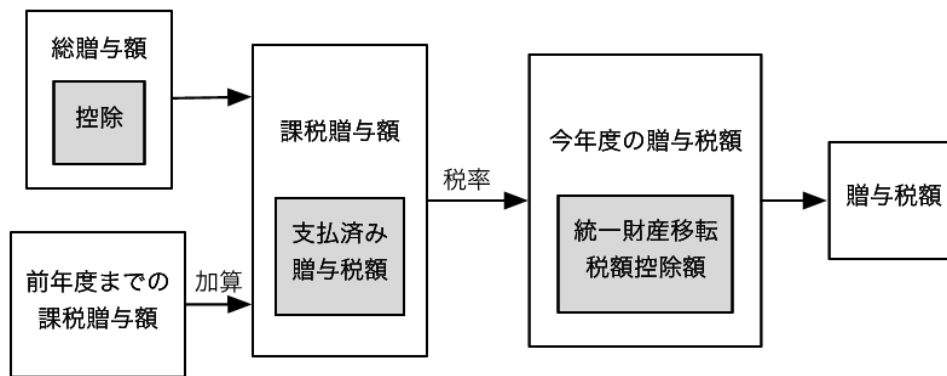


図 3 米国連邦贈与税の税額計算の流れ

1990 年代後半から、アメリカ経済の好況により財政余剰となり、連邦遺産税の改革あるいは廃止が議論されるようになった⁹⁸⁾。そこでは、所得税の補完的役割や富の再配分機能等により遺産税を支持する意見があった。他方で、小規模事業者及び農家等の流動性の低い資産を有する者に対する税負担の過重さ、制度の複雑さ及び効率の悪さを批判する意見もあった⁹⁹⁾。

ブッシュ元大統領は、人々の資産に二度課税することが公正であるとは思えないとし¹⁰⁰⁾、遺産税廃止を選挙公約としていた。遺産税廃止への動きの中、**Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 (Public Law 107-16**。以下、「Act 2001」という。)が 2001 年に成立した。これは、2001 年から 2009 年まで、税率の引下げや贈与税及び遺産税が免除される課税贈与額及び課税遺産額の累計額 (applicable exclusion amount) (以下、「適用除外額」という。)の引上げを段階的に行い、2010 年には遺産税を課税しないというものである¹⁰¹⁾。しかし、2010 年 12 年 31 日までの時限法であるため、遺産税を廃止する恒久法が成立しなければ、完全な廃止とはならない。

上記法案を恒久化する法律が成立し、連邦遺産税が廃止されることとなれば、富の不平等が拡大することが予想される。そこで、現行遺産税の基礎控除の引上げ、遺産取得型の相続税の導入、相続及び贈与による資産取得に対する所得課税などの案が提案された¹⁰²⁾。結局、2010 年 12 月に成立した **Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010 (Public Law 111-312)** において、最高税率を 35%、適用除外額を 40,000 万円とする減税が採用され、連邦遺産税は今

後も存続されることとなった。

第2章でも述べたように、遺産課税方式の理論的根拠として富の集中抑制を挙げることができる。しかし、アメリカにおける近年の動向としては、富の集中抑制よりも、遺産税減税によって、廃止の場合とまではいかなくとも国内の富裕層を優遇する傾向にある¹⁰³⁾。

第2項 イギリス

イギリスにおける相続税の前身として最も古くからあるものは、1694年の遺言検認税 (probate duty) である¹⁰⁴⁾。これは、遺産のうち動産にのみ課されたものである。イギリスにおいて、動産の遺贈は遺産管理人によってなされるが、遺産管理人が法律上の地位を得るためには遺言又は遺産管理書の検認 (probate) を受ける必要があり、その際に課される印紙税の一部として創設されたとされる¹⁰⁵⁾。不動産については、その必要がなかったため、この税が課されることはなかった。

1780年には、遺産取得税である遺贈税 (legacy duty) が創設された。創設当初は、受遺者が遺産の受領の際、遺産管理人に提出する受取書に対して課された。したがって、遺産管理人が関与しない不動産は、遺贈税も課されないこととなる。また、受遺者と遺産管理人との間で受取書の授受を省略することで課税を免れることができたことから、1796年に改正され、遺産の取得自体に課税されることとなった¹⁰⁶⁾。

不動産には課税されないという遺贈税に対する批判を受けて、遺産として不動産を取得した際に課税する承継税 (succession duty) が1853年に創設された。これにより、動産と不動産とを問わず、遺産の取得に際し、遺贈税又は承継税によって課税されることとなった¹⁰⁷⁾。

遺言検認税が、遺産管理人の関与がない不動産について課税されないのと同様に、死因贈与についても遺産管理人を必要としなかったため、課税されなかった。また、生前贈与についても課税されていなかった。これらによる遁脱を防ぐため、計算税¹⁰⁸⁾ (account duty) が創設された¹⁰⁹⁾。

これまでの相続税制は、動産に比べ不動産を著しく優遇するものであった。そのため、相続税負担の不均衡に対して批判が多くあり、抜本的な改革が期待されていた。

しかし、上述のとおり、十分に複雑であったイギリスにおける相続税は、1898年に導入された臨時遺産税（temporary estate duty）¹¹⁰⁾によって、さらに複雑なものとなった。これは、それまでの相続税に加えて、動産については遺産額が130万円¹¹¹⁾を超える場合、不動産については1人の相続人が取得した遺産額が130万円を超える場合に課税されるものである¹¹²⁾。したがって、臨時遺産税は、動産と不動産との間の相続税負担の不均衡を、さらに拡大させるものとなった。

このような背景により、ハーコート蔵相による相続税改革が1894年に行われる。すなわち、動産及び不動産における税負担の不均衡の除去のため、遺言検認税、計算税及び臨時遺産税を廃止し、新たに遺産税（estate duty）が創設された。さらに、その税率には、累進制が導入された¹¹³⁾。また、遺産取得税である遺贈税及び承継税については、税負担不均衡の除去を目的として、税率の改訂、課税範囲及び課税標準の修正が行われた¹¹⁴⁾。ハーコートによる改革後も遺産税及び遺産取得税（遺贈税及び承継税）が併存することになるが、第二次世界大戦後、遺産税の富の再配分機能が重視され、遺産取得税は1949年に廃止されることとなる¹¹⁵⁾。その遺産取得税の廃止理由は、複雑であるというものであった¹¹⁶⁾。

新たに創設された遺産税は、生前贈与すれば課税されなかったこと、農業資産や個人事業資産等の税率の低い資産へ投資することや信託を利用することで税負担の軽減を図ることができたことといった問題があった¹¹⁷⁾。このような問題への対処として、生前贈与を相続財産とみなす期間の改正等が行われたが、蓄積された富の移転に対して効率的に課税するという観点から、1975年に資産移転税（capital transfer tax）が導入された¹¹⁸⁾。これは、生前贈与と死亡時における財産移転に対して一生涯を通じて課税される¹¹⁹⁾。資産移転税の導入以前から富の移転を受ける側への課税に変更するべきであるとの意見が多くあったが、資産移転税は旧法と同様に遺贈される財産の規模によって課税されることとなった¹²⁰⁾。1979年に誕生した保守党政権は、一生涯を通じる課税を10年間の累積課税制度に変更する改正を1981年に行い、課税最低限の引上げとともに税負担の軽減措置を講じた¹²¹⁾。その後、1984年には累積する期間を7年間とする改正等が行われたが、もはや旧遺産税を置き換えるものではなく、混乱をもたらすだけの継ぎ接ぎだらけのものとなっていた¹²²⁾。

そして、1984年の資産移転税の修正という形で、1986年に現行法となる相続税（inheritance tax）が創設された。これは、贈与、生前のみなし贈与及び遺産に対して課税されるもので、課税方式には遺産課税方式が採用されている¹²³⁾。相続税額は、死亡前7年以内に行われた贈与の累積額¹²⁴⁾及び死亡に際し移転する資産の合計において、課税最低限4,550万円を超えるものに一律40%の税率をかけて計算される。税額軽減としては、配偶者間贈与の非課税（第18条）、結婚資金の贈与に対する軽減（第22条）、慈善活動に対する贈与の非課税（第23条）、事業用資産（第103条ないし第114条）や農業用資産（第115条ないし第124条）などの軽減等がある。

イギリスにおけるかつての相続税法は、沿革から明らかであるとおり複雑なものであり、また、課税の公平性を欠くものでもあった。それらの点において、現行の相続税法は簡素化が図られ、財産の種類による税負担の不均衡も解消されている。他方、ハーコートによる相続税改革以降、遺産税に富の再分配機能が求められているが、現行の相続税法は、必ずしもその機能を果たしていないように思われる。生前贈与に対する税額が死亡時の税額に比べて低いことから、生前贈与による富の偏重が継承されやすくなっているためである¹²⁵⁾。

第2節 遺産取得課税方式を採用している諸外国

本節では、相続税の課税方式に遺産取得課税方式を採用するドイツ、フランス及びイタリアの相続税についてまとめる。

第1項 ドイツ

第1章でも述べたように、紀元前にエジプトにおいて生成したとみられる相続税は、ローマ帝国、フランク王国での課税を経て、16世紀以降になってヨーロッパ諸国に普及した。野田裕康先生は、その後のドイツにおける相続税の変遷を以下のようにまとめられている¹²⁶⁾。17世紀から18世紀にかけて、ドイツの領邦や都市で連帯金（Kollationsgeld）という傍系親族への相続税が導入され、相続や遺言契約における印紙税のような役割を担っていた。19世紀になると、ヨーロッパにおいて遺産取得

税的な相続税が導入され、ドイツにおいても、プロイセンが近代的な相続税を 1873 年に確立すると、他のドイツ領邦も続いた。

1906 年の財政改革では、相続税（遺産取得税）の基礎が統一されて帝国相続税（*Erbschaftssteuer*）となった。同時に各州でも徴税権や追加税の権利が認められた。当時の相続税は、課税対象となる相続関係を 4 段階の税クラスに区分し、配偶者や子、孫は非課税とされた。その後、1908 年には遺産税も賦課することが決まり、1919 年から課税された。しかし、税クラスの 6 段階への増加、税率の引上げ等により税負担が重いものとなったため、1922 年の財産税導入に伴い、遺産税は廃止されることになった。

1925 年には、資産課税評価の専門立法として評価法が成立し、相続税評価の基準となった。このとき、税クラスは 5 段階に縮小され、最高税率は 60%となった。

相続税は、第二次世界大戦後の 1945 年に再び州税となった。1974 年には、統一評価に基づく相続税法の改正が行われ、評価の改正、税クラスの減少、累進率の引上げ等が行われた。しかし、事業経営に対する負担軽減については実施されず、企業にとっては負担の重いものとなった。さらに、土地の課税標準は 1964 年以降、不動産に対する統一評価の評価替えを行わなかったため、他の資産との評価格差を引起こした。そして、1995 年、連邦憲法裁判所により、統一評価に基づく財産税及び相続税は違憲であるとの決定がなされた。この違憲決定は、財産税については、有価証券を所有する納税者の取消訴訟を審理していた財政裁判所が、土地と他の財産との評価の不均衡について違憲の疑義を申立てた事件である。また、相続税については、株価の下落を考慮されなかった納税者が、土地評価との不均衡を理由に憲法異議を申立てた事件である¹²⁷⁾。これを受けて、1997 年の改正（*Jahressteuergesetz 1997*）では、不動産の評価に必要都度評価方式が導入された。また、控除額や税率の変更、税クラスの簡素化が図られた。

現行法（*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378)*, das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) geändert worden ist）は、1997 年法の修正という形で制定されている。遺産取得課税方式を採用する

ドイツでは、死亡による取得（第 3 条）、生前贈与（第 7 条）、目的出捐（Zweckzuwendungen。第 8 条）¹²⁸⁾により財産を取得した者、及び家族のために設置された一定の要件を満たす財産を有する財団又は社団が納税義務を負う（第 1 条、第 2 条及び第 20 条）。

相続税及び贈与税の税額の算定は、以下のように行われる。まず、今回取得した財産と、同一の者から 10 年以内に取得した財産の累積との合計から、剰余共同制（第 5 条）¹²⁹⁾、遺産債務（第 10 条第 5 項）、非課税（第 13 条）、事業資産、農林業事業、資本会社の株式等の評価（第 13a 条）を控除した課税価格を算出する。この課税価格から、基礎控除（第 16 条）、特別扶養控除（第 17 条）がなされ、これに税率（第 19 条）をかけて税額を計算する。さらに、取得した財産に事業資産、農林業事業、資本会社の株式等が含まれる場合は税額が軽減される（第 19a 条）。ここで、基礎控除及び税率（第 19 条）は、被相続人又は贈与者（以下、本項において「被相続人等」という。）と取得者との関係により、以下の表 1 に示す 3 つのクラスに分類されて規定されている（第 15 条）。

表 1 課税クラスと基礎控除、税率

課税クラス	被相続人等との関係	基礎控除*1	税率
課税クラス I	配偶者、子及び継子、子及び継子の直系 卑属、両親及び祖父母（死亡による取得 の場合に限る）	220 万円～5,500 万円	7～30%
課税クラス II	両親及び祖父母（課税クラス I に分類され ない場合に限る）、兄弟姉妹、兄弟姉妹の 一親等の直系卑属、継親、子の配偶者、 配偶者の両親、離婚した配偶者	220 万円	15～43%
課税クラス III	その他全ての取得者及び負担付贈与	220 万円	30～50%

*1 為替レートは、1 ユーロ=110 円で換算

表 1 から、被相続人等との親疎の別により区別がなされており、被相続人の配偶者

や直系卑属等を優遇する規定となっていることが分かる。この被相続人等と取得者との人的関係を考慮して基礎控除や税率が規定されている点が、遺産取得課税方式の一つの特徴である。

遺産取得課税方式では、遺産が未分割の場合の取扱いが問題となる。しかし、ドイツにおいて、遺産が複数の相続人に移転すると、遺産は相続人共同体の合有財産となる（民法第 2032 条）。しかしながら、課税対象である財産の増加は合有持分権の取得により認定されるため、その後の遺産分割が相続税の計算に影響を及ぼすことはない¹³⁰⁾。すなわち、死亡による取得のうち相続による取得（第 3 条第 1 項第 1 号）の場合、遺産分割により実際に取得した財産ではなく、相続財産に対する相続分により課税されることとなる¹³¹⁾。

第2項 フランス

フランスでは、17 世紀頃、死亡を原因とする財産移転に対し登録税を課す 100 分の 1 税 (*centième denier*) が創設された¹³²⁾。これは、直系相続では課税が免除され、債務控除を認めず、死亡税 (*relief*) の課されない不動産に対し 1%の比例税率により課税するというものであった。

フランス革命後の 1797 年、相続税が法的に整備され、後に登録税法に整理統合された。この改正により、死亡を原因とする全ての動産及び不動産の移転に対し、直系相続も含めて課税されることになった。税率は比例税率であり、被相続人との関係により異なる税率が適用された。また、動産及び不動産によっても異なる税率が適用されていた。その後、1850 年には、動産及び不動産の分類課税を廃止する改正が行われている。

1901 年の相続税の改正では、比例税率から被相続人との関係に応じた累進税率を採用し、債務控除が認められることとなった。贈与税は、比例税率のままであった。この改正により、純粋な財産流通税から財産税へと変わった¹³³⁾。

1917 年においては、従来の相続税に加えて遺産税が創設された。これは、子供の数が 3 人以下又は子供を残さずに死亡した者には、子供の数の減少にしたがって高税率で課税し、また、遺産額に応じた累進税率を採用するというものであった。この子

供3人というのは、人口政策の見地から民族の維持に必要な数を定めたものであるとされる。上記の遺産税は1922年に廃止され、相続税についても被相続人の子供の数の減少に応じた税率の強化は行わないこととされたが、相続人又は受遺者の子供の数が4人以上である場合には税率が軽減された。1942年には、単純な比例税率を採用していた贈与税について、相続に準じた取扱いとする改正が行われた。

これ以降、相続税の減税及び廃止論が繰り返されるようになる。1949年及び1952年には、アントワヌ・ピレー内閣により各種控除の充実によって減税が行われ、ド・ゴール元大統領の下でも配偶者及び直系への相続及び贈与における控除の見直しと税率の改正により減税が行われている。

他方、1956年には、遺産全体に対し1%ないし5%の累進税率を課す特別無償移転税 (*taxe spéciale sur les biens transmis à titre gratuit*) が創設され、相続税と併せて課税された。この特別税は、相続税の計算において総相続財産から控除されなかったため、相続税の廃止が主張されるようになった。1959年には、この特別税が廃止されたほか、配偶者及び直系の負担軽減、直系以外への相続及び贈与について累進税率から比例税率への変更、また、葬祭費の控除を認める改正が行われた。

1969年には、配偶者及び直系の相続及び贈与について、一定額を超える部分に対する税率を創設することで累進性を強化し、兄弟姉妹についての控除額の引上げ及び障害者に対する特別控除の新設が行われた。特別税は1959年に廃止されたが、インフレによる中小規模財産に対する相続税負担が増大したこと、特別措置や租税回避行為による不公平感などから、相続税廃止が再び主張されるようになった。さらに、死亡を契機とした一時的な課税である相続税に代えて、保有資産に対して経常的に課税する富裕税の創設も主張されるようになった。その後のバール政権下で設置された資産課税検討委員会 (*commission de'étude d'un prélèvement sur les fortunes*) は、相続税は機会の平等を保障し社会的不平等を是正するために有用であるとしたうえで、税率やそのきざみ、特別措置により損なわれている累進性を回復する方向で維持すべきであることを答申した。また、委員会は富裕税の導入について、地方資産課税との重複及び執行の困難さを根拠として否定的な態度であった。しかし、1981年に誕生したミッテラン政権によって、大規模資産税 (*Impôt sur les Grandes Fortunes*) と

いう、いわゆる富裕税が 1982 年に導入されることとなった。この富裕税を回避又は低い税率を受けるため、贈与分割 (donation-partage) が増加した。1989 年には財産連帯税 (Impôt de Solidarite sur la Fortune) が導入されている。

1990 年には、生前贈与を促進するための改正が行われている。それまでの相続税の計算は、生前贈与額を相続財産に加え、その総額について相続税額を計算し、支払い済みの贈与税額を控除する方式であったが、生前贈与促進のため、相続財産に加算する範囲を相続開始前 10 年間に限定することとなった。

1999 年の民法改正により、民事連帯契約 (Pact civile de solidarité。以下、「パクス」という。) が承認され、これに関連した相続税及び贈与税の改正が 2000 年に行われた。パクスとは、事実婚の届出及び登録制度であり、婚姻に準じた取扱いとするものである。しかしながら、パクスは相続とは無関係であり、パクスの一方当事者が死亡したとしても、他方の当事者に相続権は発生しない。したがって、他方の当事者に財産を移転させるためには遺贈等を用いることになるが、民法改正以前は他人に対する遺贈であり、相続税の負担が重いものとなっていた。2000 年の改正により、パクス当事者間の財産移転について、税法上も婚姻に準じた恩恵が与えられ、従来の他人への遺贈に比べ税負担が軽減されることとなった。

2004 年には、生前贈与をさらに促進するために、完全な所有権を贈与した場合につき 50%の税額を認める措置が講じられている。

フランスにおける現行法 (Code général des impôts, Version en vigueur au 27 décembre 2011) は、遺産取得課税方式を採用しており、各人が相続等により取得した財産を対象として相続税が課されている。すなわち、相続税の納税義務者は、相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得した者である。

相続財産には、被相続人が死亡の日に有していた全ての財産が含まれるが、被相続人がフランスに課税上の住所を有する場合は、国内外を問わず全ての動産及び不動産が課税の対象となり (第 750 条の 3 第 1 項)、被相続人がフランスに課税上の住所を有しない場合は、フランス国内にある動産及び不動産についてのみ課税対象となる (第 750 条の 3 第 2 項) ¹³⁴⁾。相続財産は、原則として、相続開始日の市場価値により評価される。

相続財産のうち、被相続人又は相続人等の性質により非課税になるもの、財産自体の性質により非課税になるものがある。被相続人又は相続人の性質により非課税となるものには、被相続人が戦争又はテロの犠牲者である場合に、被相続人の直系親族、兄弟姉妹及びその卑属の相続分に適用される（第 796 条 II）。また、相続人等が国又は科学、教育、福祉、慈善活動を行う公施設法人への寄附や遺贈（第 1040 条）等を行った場合にも非課税となる。財産自体の性質により非課税となるものには、商工業、手工業、農業又は自由業の事業を行う会社の持分又は株式について、その価値の 2 分の 1 相当額（第 789A 条）、個人企業の経営に充てている有体又は無体の動産及び不動産について、その 2 分の 1 相当額（第 789B 条）、美術品や歴史的建造物（第 795 条第 1 項第 1 号）等がある。

基礎控除は、各相続人又は受遺者が相続又は遺贈により取得した財産の価額から控除される（第 779 条）。控除額は、被相続人との関係によって異なり、兄弟姉妹等に比べ、直系が優遇されている。税率も同様であり、被相続人との関係により規定されている。また、税率については、直系、兄弟姉妹については超過累進税率を採用し、その他には比例税率を採用している（第 777 条）のも特徴的である。

税額控除には、家族扶養控除及び戦争負傷者控除がある。このうち、家族扶養控除は、相続人等が 3 人以上の子を有する場合、一定の限度までその負担に帰する相続税全額が免除される（第 780 条）。

相続財産が未分割である場合は、法定相続割合に従って相続したものとして相続税額が計算される。相続税納付後に財産が実際に分割され、法定相続割合と異なる額を取得した場合には共同相続人間で清算するため、課税当局（納付税額）には影響がない¹³⁵⁾。

なお、2007 年法律第 2007 号 (Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, JORF 22 août 2007) により、夫婦間相続あるいはパクスについての相続税が廃止されている¹³⁶⁾。

流通税として始まり、次第に財産税としての性格を持つようになったフランスにおける相続税は、一貫して登録税として課税されていること、また、人口政策と結びついており、被相続人との関係によって基礎控除や税率が異なることが特徴として挙げ

られる¹³⁷⁾。

遺産取得課税方式を採用した場合の基礎控除及び税率は、相続人と被相続人との関係等を考慮する必要があると考えるが、フランスにおける基礎控除及び税率は、傍系親族及び非親族間の負担が相対的に重く、中立性が阻害されているとの見解もある¹³⁸⁾。しかしながら、相続税の発達に伴い遺産取得の偶然性に着目されるようになったとすれば¹³⁹⁾、傍系の方がより偶然性が高くなり、その分経済力が増加していると解され、より担税力が増していると思われる。

第3項 イタリア

イタリアにおける相続税及び贈与税は、フランスと同様に、相続財産が登録される際に登録税として課税されていた。登録税は不動産の譲渡にのみ課されており、証券の無償譲渡は課税の対象となっていない。

そして、「経済再生のための第一措置 (primi interventi per il rilancio dell' economia. 以下、「廃止法案」という。)」(2001年法律第383号)が制定された。これにより、相続税及び贈与税が廃止された。しかしながら、廃止法案は相続税・贈与税統一法典(1999年法律第346号)を廃止する方式を採用しておらず、廃止規定が挿入されているにとどまっている。すなわち、廃止されなかった規定については、現在においても適用可能となる¹⁴⁰⁾。現行制度は、配偶者、子、その他直系の4親等以内の関係者への贈与は課税されず、その他の贈与は、一定額を超える部分が登録税の課税対象となっている¹⁴¹⁾。

相続税及び贈与税の廃止の理由について、廃止法案は、公平と福祉を目的とするよりも効果的な他の社会保障制度や租税制度が拡大してきたことにより、資産生活者に対抗したものと捉えられる相続税及び贈与税が、それらに取って代わられたことを指摘している。また、管理と捕捉が容易な有体財産で構成されていた相続税及び贈与税の対象である従来の財産が、無体化及びグローバル化し、財産の構造変化が生じていることや、わずかな税収のために高い行政コストが発生していることも、経済的理由として挙げている¹⁴²⁾。

しかし、2006年12月改正において、2007年度財政法案(法律296号)等により、

遺産取得課税方式を採用し、相続税及び贈与税が導入されることとなった¹⁴³⁾。その基礎控除及び税率は、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（表2）。

表2 イタリアにおける基礎控除及び税率

被相続人等との関係	基礎控除*1	税率
配偶者、直系卑属、直系尊属	11,000 万円	4%
兄弟姉妹	1,100 万円	6%
直系 4 親等、傍系 3 親等内の親族	—	6%
その他	—	8%

*1 為替レートは、1 ユーロ=110 円で換算

第3節 相続税を廃止した諸外国

本節では、相続税を廃止した国としてカナダ及びオーストラリアを取上げ、その背景及び現況についてまとめる。相続税を廃止した国としては、他にオーストリア、ニュージーランド、スウェーデン、香港、シンガポール等がある。

第1項 カナダ

カナダでは、連邦制を採用している。その連邦政府が成立したのは 1867 年にまで遡る。このとき制定されたカナダ憲法である英領北米法では、課税権について、連邦議会の専属的立法権に含める（英領北米法第 91 条 3）一方で、州の目的上の歳入を徴収するために直接税を賦課する立法権限を州にも認めている（英領北米法第 92 条）¹⁴⁴⁾。

カナダにおいて、相続税の賦課徴収は、1892 年に州税として始まった¹⁴⁵⁾。1894 年には全ての州が相続税を立法化していたが、課税最低限や税率構造には、各州で相違があった。その後、1941 年に戦時下における歳入の必要性から自治領相続税法（Dominion Succession Duty Act）が制定されたことにより、連邦と州の両方で課税

された。自治領相続税法は、遺産全体の規模に基づく税率と、相続人の事情を考慮するため相続人の承継額に基づいた税率とを有する構造となっていた。しかし、1947年に制定された租税貸貸協定(Dominion-provincial Tax Rental Agreement)を受けて、連邦税の一部割当てを受ける代わりに州の相続税を廃止した。

1958年には自治領相続税法が廃止され、代わりに二重税率の必要のない連邦遺産税法(Estate Tax Act)が新たに成立した。しかしながら、1967年に公表されたカーター報告書(Report of the Royal Commission on Taxation)は、贈与税及び遺産・相続税について、課税単位としての家族内の移転を除き、全て承継者側で取得財産に所得課税する旨の提言をしている¹⁴⁶⁾。その後、連邦政府が死亡時に資本財産が処分されたものとみなして譲渡所得に課税する制度を1971年に導入したのに伴い、連邦遺産税の賦課徴収を廃止した。当時、特定の資産に対する優遇措置がなく、農家や中小企業などから事業継続が困難になるとの批判があったこと¹⁴⁷⁾、連邦、州ともに財源としての相続税の重要性が低下していたこと¹⁴⁸⁾等が廃止の理由として挙げられる。この連邦遺産税の廃止を受けて、多くの州で相続税の課税が再開されたが、1986年には全ての州で廃止された。

贈与税は1931年から連邦レベルで課税されていたが、1969年には遺産税と統合されており、州の相続税の廃止により贈与税も廃止されている。

現行の連邦所得税法(Income Tax Act R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.))では、遺言相続の場合は遺言執行者、無遺言相続の場合は遺産管理人又は受託者を被相続人の人格代表者として、被相続人の最終年度所得税申告書を提出しなければならないとしている(第150条(1)(b)、第150条(1)(d)及び第150条(3))。

また、譲渡所得は2分の1が課税対象となり、譲渡損失も2分の1が考慮される(第38条(a)、第41条(1))。両者を比較した際、譲渡所得が大きければ他の所得と合算されて通常の税率で課税され、譲渡損失が大きければ、過去3年又は将来無期限の正味譲渡所得から控除できる(第111条(1)(b))。死亡時の年度については、納税者は死亡の直前に各資本財産を処分し、当該死亡の直前における当該財産の公正市場価額に等しい収入を得たとみなされる(第70条(5)(a))。また、納税者の死亡の結果、当該納税者により処分されたものとみなされる財産を取得した者も、当該死亡時に当該死亡

の直前の公正市場価額に等しい原価でそれを取得したものとみなされる(第70条(5)(b))。

このように、カナダでは、相続等による財産取得についても連邦所得税法により課税されている。しかしながら、相続時のキャピタル・ゲイン課税と相続税とに一定の補完関係があるとしても、保有財産の増加益に課される所得税と、相続により移転する財産の価額を課税標準とする遺産税とには、必然的に違いが存在するはずであり、国際的な二重課税が生じる可能性がある¹⁴⁹⁾。

第2項 オーストラリア

オーストラリア憲法が制定されたのは、1901年である。オーストラリアについても、カナダと同様に連邦制を採用しており、6つの州、北部準州及び首都特別地域から構成されている。

オーストラリアがイギリスの植民地として成熟していくなか、故人の財産承継に関する法律等はなく、主に遺言によりなされていたが、それを植民地政府に預託し執行を依頼した際にいくらかの金額を支払ったのが、相続税の萌芽とみられている¹⁵⁰⁾。オーストラリアにおける相続税は、1914年に遺産税賦課法(Estate Duty Assessment Act)、同年にその税率を定めた遺産税法(Estate Duty Act)の制定により導入された¹⁵¹⁾。1941年には、遺産税の租税回避への対処のために贈与税が導入され、各州でも類似の課税が行われた。

当時、州税として遺産税体系、相続税体系を採る州があったが、さらにその両方式を採用する州もあった。相続人が被相続人の近親者であれば税率が低く設定されていたが、課税価格の計算上認められる課税除外や、親族関係の範囲等は州ごとに異なるものであった。

クイーンズランド州では、農業経営者等の強い不満を受け、また、老後の休息の場としての州の魅力を高めるべく、遺産税又は相続税の廃止が主張されるようになった。1975年にクイーンズランド州が配偶者間承継を課税除外とすると、競争上の考慮から、他の州もこれに続いた。さらに、クイーンズランド州が遺産・相続税及び贈与税を1977年に廃止すると他の州も追随し、1979年以降には連邦でも廃止された。これにより、1985年までキャピタル・ゲインに対して課税されていなかったため、譲渡

所得課税も死亡時課税も存在しない状況となった。連邦政府は、遺産税法廃止について、富裕層の課税逃れの容易さ、類似の資力を有する納税者間での水平的公平性の問題、インフレ環境下における課税最低限及び課税除外の調整機能の欠如から、公衆の不満が大きくなったためと指摘している。

オーストラリアでは、現在、所得税賦課法（Income Tax Assessment Acts。以下、「ITAA」という。）があり、所得税率法（Income Tax Rates Act）等で規定されている税率を適用して課税される¹⁵²⁾。被相続人の死亡に際して、遺言執行者又は遺産管理者は、被相続人の死亡日までの所得に係る最終年度申告書を提出しなければならない（ITAA216条(1)(aa)）が、現行制度には、資産のみなし処分課税はない¹⁵³⁾。

廃止が主張されていた当時において、相続財産の不当な集中排除及び機会均等の促進等の観点から、相続税及び贈与税の必要性も主張されていた¹⁵⁴⁾。また、遺産・相続税がもつ再分配機能を考えると、オーストラリアにおいて遺産・相続税が課税されないうえに、富への課税もなされないことに対し、相続による富の不平等は能力等によるそれよりも受入れ難く、遺産税よりも分配を受けた遺産額により負担が定まる相続税を考慮すべきであるとの見解があった¹⁵⁵⁾。

他方、1985年に公表された税制改革草案白書では、資産移転課税を再び実施するならば相続税と贈与税を統合し、累進税率構造を有する生涯累積課税が望ましいとしながらも、それによる税収はあまり望めず、財源確保という観点からは連邦政府に魅力がないだろうとしている¹⁵⁶⁾。

オーストラリアには州相互の競争という我が国には存在しない要素があるため、一般的な示唆を導くべきではないが、制度の整合性が曖昧になり、ある集団に属する者のみが負担することになると、制度を維持するのが政治的に難しくなるのではないかと指摘がある¹⁵⁷⁾。

⁹³⁾ 以上の沿革は、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 56 巻 22 頁以下（日本税務研究センター、2004 年）を参照。

⁹⁴⁾ 五嶋陽子「アメリカの遺産税・贈与税改革」経済貿易研究：研究所年報 31 号 43 頁（神奈川大学、2005 年）。

⁹⁵⁾ 長岡和範『アメリカの連邦税 入門』191 頁（税務経理協会、2002 年）。

-
- 96) 配偶者の取得した遺産は、金額について無制限に控除できる。
- 97) 連邦遺産税と同様に、金額について無制限に控除できる。
- 98) 五嶋・前掲注 94, 38 頁。
- 99) 川端・前掲注 93, 32 頁以下を参照。
- 100) ワシントン大学での大統領候補者討論会において、このような発言をしたとされる (<http://www.debates.org/index.php?page=october-17-2000-debate-transcript>, 2011 年 6 月 29 日 10 時頃アクセス。)。
- 101) 最高税率は、2001 年の 55% に対して、2003 年は 49%、2004 年は 48%、2005 年は 47%、2006 年は 46%、2007 年から 2009 年までは 45% となる (Act 2001 Section 511(c))。また、適用除外額は、2001 年の 5,400 万円に対して、2003 年は 8,000 万円、2005 年は 12,000 万円、2006 年から 2008 年までは 16,000 万円、2009 年は 28,000 万円となる (Act 2001 Section 521(a))。以下、本節において、為替レートは全て 1 ドル=80 円で換算した。)。
- 102) 柴由花「相続税と所得税の統合 —課税ベースからの考察—」横浜国際社会科学研究所 8 巻 57 頁 (横浜国立大学, 2003 年)。
- 103) 矢内一好「各国の相続税制の概要と問題点」税理 54 巻 2 号 124 頁 (ぎょうせい, 2011 年)。
- 104) 荒木知「英国相続税の歩み —中性から 21 世紀へ」国際税務 29 巻 2 号 90 頁 (税務研究会, 2009 年)。
- 105) 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 —自由主義段階から帝国主義段階へ—』249 頁 (東京大学出版会, 1975 年)。
- 106) 土生・前掲注 105, 251 頁。
- 107) 土生・前掲注 105, 252 頁。
- 108) 小野塚久枝『21 世紀における相続税改革』14 頁 (税務経理協会, 2003 年)。
- 109) 土生・前掲注 105, 250 頁。
- 110) 小野塚・前掲注 108, 15 頁。
- 111) 以下、本節において、為替レートは全て 1 ポンド=130 円で換算した。
- 112) 土生・前掲注 105, 260 頁。
- 113) 土生・前掲注 105, 268 頁。
- 114) 土生・前掲注 105, 270 頁。
- 115) 荒木・前掲注 104, 91 頁。
- 116) 佐藤進「資産課税の構造」税経通信 30 巻 3 号 10 頁 (税務経理協会, 1975 年)。
- 117) 小野塚・前掲注 108, 17 頁。
- 118) 荒木・前掲注 104, 92 頁。
- 119) 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 56 巻 103 頁 (日本税務研究センター, 2004 年)。
- 120) J.A. KAY & M.A. KING, THE BRITISH TAX SYSTEM, 3rd ed. 145 (Oxford University Press, 1983)。なお、第 4 版の訳書として、田近栄治訳『現代税制の経済学 イギリスの現状と改革』65 頁 (東洋経済新報社, 1989 年)。
- 121) 高野・前掲注 119, 103 頁。
- 122) C. WHITEHOUSE, P. VAINS AND L. NARAIN, REVENUE LAW : PRINCIPLES AND PRACTICE, 21st ed. 431 (LexisNexis, 2003)。
- 123) 高野・前掲注 119, 108 頁。
- 124) 生前贈与で累積される財産の割合は、死亡前 3 年以下の場合は 100%、3 年を超えて 4 年以下までは 80%、4 年を超えて 5 年以下までは 60%、5 年を超えて 6 年以下までは 40%、6 年を超えて 7 年以下までは 20% である (第 7 条(4))。
- 125) 小野塚・前掲注 108, 20 頁。
- 126) 野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」二松学舎大学国際政経論集 8 巻 178 頁以下 (二松学舎大学, 2000 年) を参照。
- 127) この違憲決定については、谷口勢津夫「財産評価の不平等に関するドイツ連邦憲法裁判所の 2 つの違憲決定」税法学 535 号 153 頁以下 (日本税法学会, 1996 年)、中島茂樹「課税権と所有

- 権 —財産税違憲決定」自治研究 74 卷 12 号 119 頁以下（第一法規, 1998 年）、中島茂樹ほか「所有権の保障と課税権の限界 —ドイツ連邦憲法裁判所の財産税・相続税違憲決定」法律時報 68 卷 9 号 47 頁以下（日本評論社, 1996 年）、三木義一「財産権保障と課税権の限界 —ドイツ土地増加税論議を素材として」『現代税法と人権』167 頁以下（勁草書房, 1992 年）を参照。
- 128) 目的出捐とは、特定の目的に利用される、又は特定の目的のための利用に負担を伴い、取得者の利得が減少するような死亡による贈与又は生前贈与をいう。
- 129) 夫婦財産関係の一つであり、婚姻の解消の際、離婚又は死別、さらに配偶者が相続に参加するか否かにより財産の清算についての取り扱いが異なる（民法第 1363 条）。
- 130) 天野史子ほか「ドイツとフランスにおける遺産取得課税（下）」国際税務 29 卷 9 号 78 頁以下（税務研究会, 2009 年）を参照。
- 131) 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 56 卷 158 頁（日本税務研究センター, 2004 年）。
- 132) フランスにおける相続税の沿革については、首藤重幸ほか「補章 —フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 卷 188 頁以下（日本税務研究センター, 2004 年）を参照。
- 133) 小野塚久枝「相続税とは何か? —生成・発展の歴史（フランス）より、諸問題を整理する」東横学園女子短期大学女性文化研究所紀要 11 号 57 頁（東横学園女子短期大学女性文化研究所, 2002 年）。
- 134) ただし、財産の無償移転が行われた以前 10 年のうち 6 年以上フランスに課税上の住所を有していた場合には、国内外を問わずに課税対象となる（第 750 条の 3 第 3 項）。
- 135) 天野史子ほか「ドイツとフランスにおける遺産取得課税（上）」国際税務 29 卷 8 号 93 頁以下（税務研究会, 2009 年）を参照。
- 136) 中里実「フランスにおける相続税と贈与税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制再編の新たな潮流』164 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）。
- 137) 首藤ほか・前掲注 132, 192 頁。
- 138) 篠原正博「フランスの資産課税」一河秀洋ほか（編）『資産政策と資産課税』279 頁（有斐閣, 1998 年）。
- 139) 小野塚・前掲注 133, 59 頁以下を参照。
- 140) 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 56 卷 224 頁（日本税務研究センター, 2004 年）。
- 141) 吉牟田勲「資産課税の国際比較」水野正一（編）『資産課税の理論と課題（改訂版）』350 頁（税務経理協会, 2005 年）。
- 142) Massimo Antonini, *Abolition of the Italian Inheritance and Gift Tax*, 42 EUROPEAN TAXATION 133-138 (International Bureau of Fiscal Documentation, 2002)。
- 143) 岩佐由加里「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—」税務大学校論叢 61 号 437 頁（税務大学校, 2009 年）。
- 144) 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 56 卷 46 頁（日本税務研究センター, 2004 年）。
- 145) カナダにおける相続税の沿革については、一高・前掲注 144, 47 頁以下を参照。
- 146) 一高・前掲注 144, 53 頁。
- 147) 篠原正博「相続税の存在意義 —オーストラリアおよびカナダの経験に学ぶ」『不動産税制の国際比較分析』290 頁（清文社, 1999 年）。
- 148) R.M.Bird, *Canada's Vanishing Death Taxes*, 16 OSGOODE HALL LAW JOURNAL, 144 (York University, 1978)。
- 149) 吉村政穂「カナダにおける相続時課税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制再編の新たな潮流』232 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）。
- 150) 米原淳七郎「オーストラリアの資産課税」一河秀洋ほか（編）『資産政策と資産課税』342 頁以下（有斐閣, 1998 年）を参照。
- 151) オーストラリアにおける相続税の沿革については、一高・前掲注 144, 72 頁以下を参照。

-
- 152) 一高・前掲注 144, 71 頁。
- 153) 一高・前掲注 144, 83 頁。
- 154) 篠原・前掲注 147, 222 頁。
- 155) Peter Saunders, *An Australian Perspective on Wealth Taxation*, TAXATION ISSUES OF THE 1980S, PAPERS PRESENTED AT A CONFERENCE ORGANIZED BY THE CENTRE OF POLICY STUDIES, 407 (MONASH UNIVERSITY, 1983)。
- 156) REFORM OF THE AUSTRALIAN TAX SYSTEM : DRAFT WHITE PAPER 179 (AUSTRALIAN GOVERNMENT PUBLISHING SERVICE, 1985)。
- 157) 渕圭吾「オーストラリアの相続・贈与税」海外住宅・不動産税制研究会『相続・贈与税制再編の新たな潮流』264 頁 (日本住宅総合センター, 2010 年)。

第4章 我が国における現行相続税法の問題点

前章では、相続税の世界的な動向を探った。

本章では、再び我が国の相続税制度に視点を戻し、我が国特有の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の問題を、判例を踏まえながら考察する。

第1節 相続税負担における公平性の問題

遺産課税方式を採用して創設された我が国における相続税法は、その後の民法改正により、遺産取得課税方式へと変更された。さらに、仮装分割、農業用資産や中小企業用資産等を相続した場合の重い税負担等の批判を受けて、現行の法定相続分課税による遺産取得課税方式へと変更されて 50 年以上経つ。その間、相続を「争続」あるいは「争族」とまでいわれるように、個人主義が浸透し、相続人間で個人の権利が主張されるようになった。そのため、納税者間における水平的公平性が保たれているかどうか重要となる。しかしながら、現行の課税方式では、基礎控除及び税額計算の点において必ずしも公平であるとはいえない。以下では、それぞれにおける公平性の問題について検討する。

第1項 基礎控除に係る公平性の欠如

第 2 章で明らかなおおり、現行課税方式において、相続又は遺贈により財産を取得した個人（相続第 1 条第 1 号）に係る相続税の納付税額は、課税価格に相当する金額の合計額（遺産総額）から非課税財産（相続第 12 条）や基礎控除額（相続第 15 条）等を控除して算出された遺産総額を、いわゆる法定相続人（相続第 15 条第 2 項及び同条第 3 項）が民法の定める相続分（民法第 900 条及び同法第 901 条）により取得したものとみなして計算し、その相続税の総額（相続第 16 条）を実際に取得した財産の価額により按分（相続第 17 条）することで算出される。

上記の計算過程において、遺産総額から控除される非課税財産の一部及び基礎控除の額は、民法の規定にはない法定相続人の数を基に計算されることになる。ここで、法定相続人の数とは、上述のとおり相続税法第 15 条第 2 項及び同条第 3 項において

規定されており、民法第5編第2章（相続人）に規定されている相続人の数を修正する形となっている。すなわち、相続人のうち、相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったとした場合における相続人の数となる。そして、非課税財産においては、保険金の非課税限度額（相続第12条第5項）及び退職手当金等の非課税限度額（相続第12条第6項）が上記法定相続人の数を用いて計算され、500万円×法定相続人の数及び実際に取得した金額のうち、いずれか低い金額までが非課税とされる。遺産に係る基礎控除額については、5,000万円+1,000万円×法定相続人の数が控除される。したがって、法定相続人の数により、控除される金額が異なることになり、納付税額にも影響することとなる。

例えば、相続人が全て被相続人の子であり、全ての者が1億円ずつ遺産を相続した場合を検討してみる。遺産総額は、1億円×法定相続人の数であり、遺産に係る基礎控除額は、上述のとおり、5,000万円+1,000万円×法定相続人の数である。この設例における法定相続人の数と1人あたり相続税負担額の関係は、表3のようになる。

表3 法定相続人の数と1人あたり相続税負担額の関係

法定相続人の数	1人	2人	3人	4人	5人
遺産総額	1億円	2億円	3億円	4億円	5億円
遺産に係る基礎控除額	6,000万円	7,000万円	8,000万円	9,000万円	10,000万円
法定相続人1人あたりの基礎控除額	600万円	3,500万円	2,677万円	2,250万円	2,000万円
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
法定相続人1人あたりの相続税額	600万円	2,250万円	1,500万円	1,625万円	1,700万円

(出所) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方 一参考資料」66頁

(2007年)より作成

表3が示すように、法定相続人が1人の場合の相続と、5人の場合の相続とでは、

遺産総額が増加しているため、相続税の総額が増加することには納得がいくと思われる。しかしながら、各相続人の相続税額についてみると、同じ1億円の財産を取得しているにもかかわらず、法定相続人の数が増えるにしたがって1人あたりの税負担が増加することとなる。これは、遺産に係る基礎控除額に定額部分があるため、財産を取得した法定相続人の数が増えるにつれて、1人あたりの基礎控除額が減少するためである。

次に、相続人が全て被相続人の子であり、遺産総額1億円を単独で相続した場合について検討してみる。ここで、財産を取得した者以外の法定相続人は、相続を放棄又は財産を取得しなかったものとし、遺留分については考えないものとする。この設例における法定相続人の数と単独相続した相続人の相続税負担額の関係は、表4のようになる。

表4 単独相続の場合の法定相続人の数と相続税負担額の関係

法定相続人の数	1人	2人	3人	4人	5人
遺産総額	1億円				
遺産に係る基礎控除額	6,000万円	7,000万円	8,000万円	9,000万円	10,000万円
相続税の総額	600万円	350万円	199万円	100万円	0円

表3とは逆に、単独相続の場合は、法定相続人の数が増えるにしたがって税負担が減少する。これは単独相続でなくとも、財産を取得しない法定相続人の数が取得した人数に比べて多いほど、同じ傾向になる。なぜならば、遺産に係る基礎控除額は法定相続人の数により増加するが、基礎控除の定額部分を分配する相続人の数が少ないため、1人あたりの基礎控除額が増加するからである。

上記のそれぞれの設例において、各相続は「法定相続人の数が異なる相続」とみることもでき、そのために個人の相続税額が異なって当然であるとの反論もあり得る。しかし、相続税の納税義務者は、相続又は遺贈により財産を取得した「個人」なのであり（相税第1条の3）、納税義務者個人ごとの担税力に着目して、公平であるか否かを検討する必要があると考える。したがって、上記の設例からは、個人の取得した

財産の価額に応じた課税ができておらず、水平的公平性が保たれていないこととなる。

以上の問題は、相続人のうちに養子がある場合に顕著となる。すなわち、子の配偶者や孫、孫の配偶者等を被相続人の養子として相続人の数を増やし、相続税の負担を回避する事例である。

第1章で述べたとおり、これがかつては多く見られたため、昭和63年12月法律第109号により現行法第15条第2項の規定が設けられ、法定相続人の数に算入する養子の数を制限し、対応策が採られることとなった。また、現行法第63条には、同法第15条第2項に規定する養子の数の範囲内においても、相続税の負担を不当に減少させる結果になると認められる場合は、税務署長は、その養子を相続人に算入しないで相続税の計算を行うことができるとの否認規定も設けられた。

しかし、当事者間に養子縁組をする意思がないときは当然無効であるが（民法第802条）、民法上有効とされる養子縁組について、税務署長がこの条文を根拠に否認することはないと考えられる¹⁵⁸⁾。判例においても、相続税等の軽減を目的として養子縁組をしたからといって、その養子縁組が無効となるものではないと判示されている¹⁵⁹⁾。また、親子としての精神的なつながりをもとうする意思及びその効果として監護、教育、扶養又は相続のいずれか一つでも目的としているならば、養子縁組は有効であるとされるが¹⁶⁰⁾、相続発生後、数年して離縁しようとしたなど、親子関係を持つという意思がみられない場合は無効であるとされている¹⁶¹⁾。

養子縁組は、養親と養子の間に親子関係を発生させる制度である。しかし、本来の趣旨から外れた養子縁組が行われる原因の一つには、相続税における現行の課税方式が挙げられ、民法の養子制度に悪影響を与えていると思われる¹⁶²⁾。

第2項 税額計算における公平性

第1項でも触れたように、現行の課税方式では、被相続人の遺産を法定相続分により取得したものとみなして相続税額を計算し、それを実際に取得した財産の価額により按分する。したがって、相続人が実際に取得した財産の価額だけではなく、全ての相続人等が取得した遺産総額が明確であることが重要である。

しかし、申告期限までに遺産の全てが明らかにならない場合、また、他の共同相続

人の取得した財産が明らかにならない場合も考えられる。遺産分割の状況や財産の把握とは関係なく、複数の税理士に税務代理を依頼する場合が考えられるが、その際に、自己の知り得た相続に関する情報を守秘義務によって税理士相互間で通知することができず、一つの相続に対して異なる相続税の総額により申告が行われるということもあり得る¹⁶³⁾。いずれにせよ、その結果として、共同相続人のうち一人にでも申告漏れや評価の誤り等による修正が行われると遺産総額に変更が生じるため、当事者以外の他の共同相続人にも附帯税が発生することとなる。

その際に課される加算税については、国税通則法(平成22年3月31日法律第6号。以下、「税通」と表記する。)第65条に規定されており、同法同条第4項では、納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」があると認められるものがある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額により計算した金額を控除して加算税を計算すると規定されている。

それでは、相続財産に含まれるかどうか不明であり、当該財産を相続税の課税価格に含めなかった場合、上記国税通則法第64条第4項に規定されている「正当な理由」となり得るであろうか。

一般に、客観的合理性を有していれば、権利を主張する範囲で課税価格に算入すべきであると考え¹⁶⁴⁾。これについて、判例では、「相続財産に属する特定の財産を計算の基礎としない相続税の期限内申告書が提出された後に当該財産を計算の基礎とする修正申告書が提出された場合において、当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは、国税通則法第64条4項にいう『正当な理由』があるものとして、同項の規定が適用されるものと解すべきである。」とし、財産の帰属をめぐる係争中の場合には、当事者は自己のものとして争っている以上、当該財産を相続財産に含めて申告すべきであり、過少申告加算税が課されてもやむを得ないとされている¹⁶⁵⁾。また、他の相続人が相続財産の全容を明らかにしない場合でも、情報入手の努力の結果、相続財産の一部のみが判明し、その部分だけで遺産に係る基礎控除額を超える場合には、その判明した相続財産について申告しなければな

らないと判示されており、申告を怠った場合には、無申告加算税が賦課されることとなる¹⁶⁶⁾。

それでは、相続人が相続財産の隠蔽又は偽装を行った場合はどうであろうか。この場合、事実認定が重要となり、納税者自身が隠蔽又は偽装に基づき申告した場合には、重加算税が課されるものと解される¹⁶⁷⁾。しかし、他の共同相続人が隠蔽又は偽装した場合にはどうであろうか。現行の課税方式では、隠蔽又は偽装されていた財産が遺産総額に含まれるために過少申告分が生じる。この際、他の共同相続人に重加算税は課されないとされている¹⁶⁸⁾。しかし、そのような場合においても、過少申告加算税が賦課されることとなる。

また、相続税の計算上、相続又は遺贈により取得した財産のほかに、相続開始前3年以内に被相続人から贈与により取得した財産も加算の対象となることから、被相続人の生前に受けた贈与財産についても明確であることが必要となる。平成15年に相続時精算課税制度が創設されたことにより、贈与の回数の増加及び計算期間の長期化が想定されることから、同年の改正（平成15年3月法律第8号）において、他の相続人等に対して贈与税の申告内容を所轄税務署長に開示請求することができることとされた（相税第49条）。

しかしながら、自分が認識している財産を適正に申告した納税者に、加算税といういわば制裁を課すことに合理性はないと思われる¹⁶⁹⁾。

以上の問題は、遺産総額を法定相続分により按分したものとして計算する現行課税方式が原因であり、個人主義が浸透してきた現在において、申告漏れや評価の誤りに関係しない共同相続人の税負担が増加し、附帯税が課されることは到底受入れ難いことである¹⁷⁰⁾とともに、相続人間における公平性が保たれていないと思われる。

第2節 事業承継税制の問題点

はじめに述べたように、中小企業の割合は、国内の企業全体に対して約9割を占めている。また、中小企業は、雇用の約7割を支えており、日本経済の基盤となっている。したがって、中小企業における事業の承継が、事業の継続及び発展のうえで重

要な課題となる。そこで、平成 20 年 5 月、中小企業における事業承継を円滑に行うことを目的として「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号）が成立した。

この円滑化法は、遺留分減殺請求による自社株式等の分散を防ぐための遺留分に関する民法の特例、事業承継の際の金融支援措置及び相続税負担の軽減を柱としている¹⁷¹⁾。このうち、相続税負担の軽減に対して、取引相場のない株式等に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度が創設された（租特平成 21 年 3 月法律第 13 号）。

上記の納税猶予制度創設にあたり、相続税の見直し、特に課税方式の見直しが検討された。すなわち、現在我が国で採用されている法定相続分課税による遺産取得課税方式から、純粋な遺産取得課税方式へと改めるというものであった。これは、事業承継者に対して税負担の軽減をすると、当該事業承継者以外の共同相続人にもその効果が及んでしまうという問題があるためであった。

以下では、我が国における事業承継税制について概観し、その問題点について考察する。

第1項 新事業承継税制について

一般に「事業承継税制」と呼ばれる制度に対する税法上の定義はないが、小規模宅地等の特例（租特第 69 条の 4）、さらに、上述の取引相場のない株式等に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度（租特第 70 条の 7 ないし第 70 条の 7 の 4）が事業承継税制にあたると思われる¹⁷²⁾。

事業承継を広く捉えれば、農地に対する相続税及び贈与税の納税猶予制度（租特第 70 条の 4 ないし第 70 条の 6）も事業承継税制の一部と考えられる¹⁷³⁾。まず、昭和 39 年 3 月法律第 24 号において、農業後継者が農地等の生前贈与を受けた場合、一定の要件の下にその年分の贈与税額のうち当該農地等の価額に対応する部分の税額については、納期限を贈与者の死亡の日まで延長することとされた（租特第 70 条の 4）。そして、昭和 50 年の改正（昭和 50 年 3 月法律第 16 号）により、農地等の相続において相続税の納税猶予の特例（租特第 70 条の 6）が創設されたことから、贈与税についても納税猶予とする特例に改正された¹⁷⁴⁾。

次いで、昭和 58 年税制改正（昭和 58 年 3 月法律第 11 号）により、取引相場のない株式の相続税評価の改正及び事業用小規模宅地等の特例などの制度化が図られた¹⁷⁵⁾。これは、昭和 55 年に発足した中小企業承継税制問題研究会により昭和 56 年に取りまとめられた「中小企業承継税制に関する報告書」を受けて実現した。取引相場のない株式評価についての改正は、以下の点についてである。第一点として、小会社の株式につき純資産価額方式と類似業種比準方式との併用方式により評価できるようになったことである。第二点として、類似業種比準方式につき類似業種の選択にあたって大分類、中分類、小分類の選択ができるようになったことである。第三点として、類似業種の株価について前年の平均株価を選択できるようになったことである¹⁷⁶⁾。

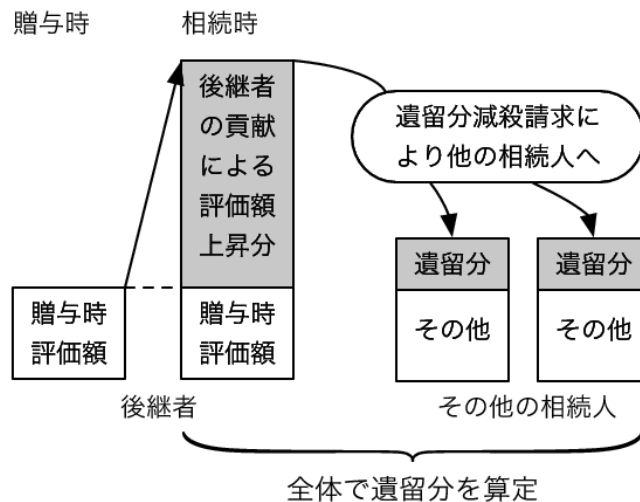
しかしながら、事業の承継にはさまざまな支障があり、後継者の能力等以外には、以下のような阻害要因がある¹⁷⁷⁾。

第一に、民法における遺留分制度（民法第 1028 条以下）が挙げられる。事業の承継を目的として、相続又は贈与等により事業の経営者から後継者に対して事業用資産又は当該企業の株式等を移転した場合でも、他の相続人から遺留分減殺請求によってその一部が失われる可能性がある。また、遺留分の算定は贈与時の評価額ではなく相続開始の時ににおける価額であるため（民法第 1029 条）¹⁷⁸⁾、生前贈与後に後継者の貢献により株式の価値が上昇すると相続時の遺留分減殺請求の価額も増えることとなる（図 4 参照）。

第二に、事業承継者は、事業上の債務整理や代償分割の際の支払い等、多額の資金を臨時的に必要とすることが多いが、その調達が困難である場合が少なくない。

第三に、事業を承継するにあたり、相続又は贈与等により取得する株式の多くは取引相場のない株式となるが、その評価額が大きくなり、相続税及び贈与税の負担が重くなる場合がある。

以上のような問題を対処するために成立したのが、上記円滑化法である。この立法により、生前に贈与された株式が遺留分から除外されることで、株式の分散が防止されることとなった。



(出所) 佐藤悦緒 『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって」
 税経通信 63 卷 11 号 70 頁 (税務経理協会, 2008 年) より作成

図 4 遺留分算定の影響

また、上記円滑化法を受けて、税法において、取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度（租特第 70 条の 7 の 2 ないし第 70 条の 7 の 4）及び株式等の生前贈与による事業承継を促進するための贈与税における納税猶予制度の創設（租特第 70 条の 7）、農地の永続的な確保と有効利用の徹底のための農地に係る相続税等の納税猶予制度（租特第 70 条の 4 ないし第 70 条の 6）の見直しが行われた¹⁷⁹⁾。この取引相場のない株式等に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度は、円滑化法が定める中小企業者に該当する会社の経営者から後継者に対する非上場議決権株式又は出資の贈与又は相続について、一定の要件を満たす場合に、贈与税又は相続税の納税を猶予して、最終的には免除を認める制度である¹⁸⁰⁾。これは、中小同族会社の経営者の死亡又は引退等に伴う円滑な事業承継のためには、経営資源としての議決権株式の分散を防止して安定的な経営の継続を確保することが必要であり、また、地域経済の活力維持と雇用確保のためにも必要であるという考え方に基づいている。

しかしながら、この制度は複雑であり、手続きが面倒であるとの問題がある¹⁸¹⁾。また、円滑化法には、事業承継の円滑化に併せて地域経済の活力維持や雇用の確保と

いった効果も期待されている¹⁸²⁾。しかし、贈与又は相続後、5年間という経営承継期間において（租特第70条の7の2第2項第六号）、雇用の8割を維持しなくてはならないとする事業継続要件（租特第70条の7の2第3項第二号）は、中小企業にとって極めて困難であり、経営悪化により事業継続要件を満たすことができなくなった場合に、さらに現金納付しなければならないのは問題であるとの指摘もある¹⁸³⁾。

事業承継に係る一般的な問題として、後継者の不足は上記円滑化法及び取引相場のない株式の納税猶予制度によっても解決はできない。仮に事業承継者が一親等の血族及び配偶者以外の者となった場合、遺贈に対する相続税額が2割加算（相税第18条）されるという問題がある¹⁸⁴⁾。現行法では、他人への遺贈は事業贈与と解され、譲受人には不労所得として租税負担を重課すべきであると解されているためであり¹⁸⁵⁾、現行の事業承継税制では、親族外承継について考慮されていないのである。

また、事業承継税制の中心的課題は、事業用宅地と取引相場のない株式に対する課税問題である。この2つの課題は、税制上において異なった取扱いがなされてきた。前者は小規模宅地等の特例という立法上の措置が講じられてきたのに対し（租特第69条の4）、後者は財産評価基本通達という国税庁の取扱いの中で手当てされてきたという違いである¹⁸⁶⁾。しかしながら、事業承継に対処するという政策により、国税庁の解釈指針を示すものに過ぎない財産評価基本通達によって相続税法第22条に定める時価が変わるということは理解し難いため、取引相場のない株式については正当な時価によって課税することとしたうえで、課税上配慮が必要であれば、立法により措置を講じるべきであるとの指摘がある¹⁸⁷⁾。

第2項 居住用及び事業用宅地等の評価に対する特例の影響

上述したとおり、昭和58年の改正により、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が立法化された（租特第69条の4）。これは、処分に制約のある事業用又は居住用の小規模宅地に対して配慮し、特に事業用宅地については多くの者の社会的基盤として制約を受けること等により、課税価格の計算の特例として設けられた¹⁸⁸⁾。

一定の要件を満たす宅地について、この課税価格の計算の特例により、その評価額

が減額される。その割合は、相続開始の直前における被相続人等の事業の用又は居住の用などの宅地の区分により、以下の表 5 のようになる。

表 5 小規模宅地等の減額割合

区分	限度面積要件	減額割合
特定事業用宅地等	400 m^2	80%
特定同族会社事業用宅地等	400 m^2	80%
特定居住用宅地等	240 m^2	80%
貸付事業用宅地等	200 m^2	50%

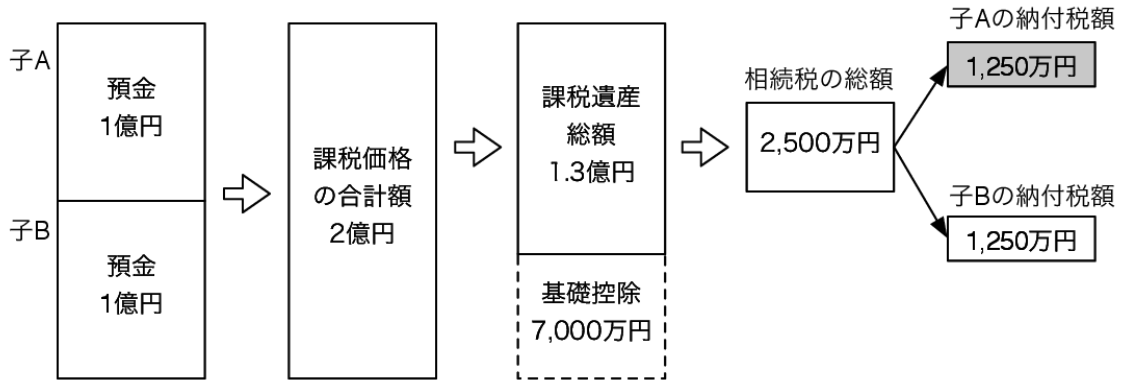
小規模宅地等の特例の前提として、被相続人が相続の直前において事業又は居住の用に供していたかどうか判断される¹⁸⁹⁾。判例においては、事業を始めるにあたり立体駐車場を建築中だったが、途中で死亡した場合には相続開始直前には事業に供していなかったとされ、特例が適用されなかった事例や¹⁹⁰⁾、相続開始直前に駐車場に供していた宅地で新事業のための建物を建築中であった場合、相続人の都合で事業を行わなかったとしても被相続人には事業再開の意思があったとして、特例が適用された事例¹⁹¹⁾などがある。現行課税方式をもって、遺産取得課税方式の性格を考慮すれば、相続開始時点のみならず、その取得時の状況によっても判断するべきであると考えられる¹⁹²⁾。なお、平成 22 年度の改正（平成 22 年 3 月法律第 6 号）により、申告期限まで事業又は居住の用に供しているかという要件も付されることとなった（租特第 69 条の 4 第 3 項）。

他方、小規模宅地等としての要件を満たせば大幅な減額が認められることとなるが、第 1 節でも述べたように、課税価格の合計額に変動が生じると、他の共同相続人にもその影響が及ぶことになる。

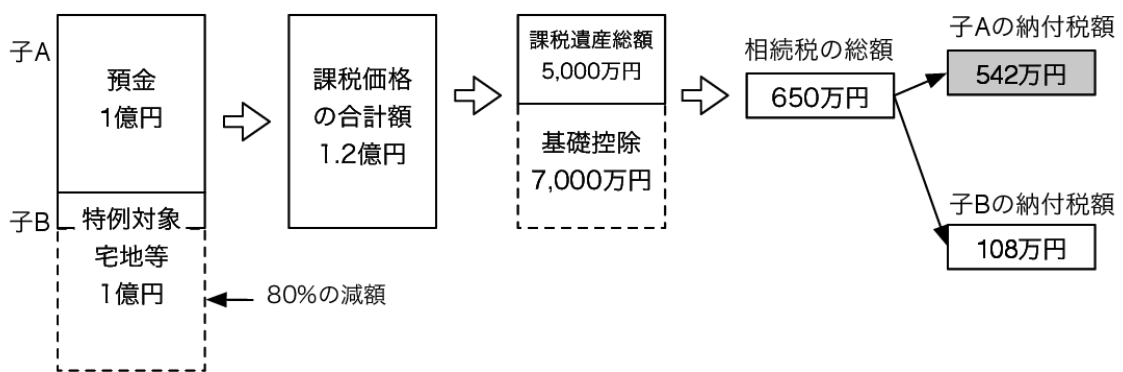
例えば、被相続人の子 2 人が、預金を 1 億円ずつ（子 A 及び B）相続した場合及び預金 1 億円（子 A）と特定事業用宅地等 1 億円（子 B）を相続した場合とを比較する。小規模宅地等の課税価格の特例による各相続人の納付税額の影響は、図 5 のよう

になる。

<子2人が預金1億円ずつ相続した場合>



<子2人が預金1億円と特例対象宅地等1億円を相続した場合>



(出所) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方 ー参考資料」67頁(2007年)より作成

図5 小規模宅地等の課税価格の特例による影響

子Bについてみると、特定事業用宅地等を相続しており、小規模宅地等の課税価格の特例を受けているので、預金1億円を相続した場合に比べて納付税額が減少しているのは当然である。しかし、子Aに着目すると、同じ預金1億円を相続しているにもかかわらず、子Bが小規模宅地等の課税価格の特例を受けたために、納付税額が1,250万円から542万円に減少することとなる。第1節でも述べたように、現行の課税方式では、遺産総額及び課税価格の合計額に変更が生じると、相続人全てに影響が及ぶ。そのため、上記設例のように、相続人の内1人にでも課税価格を減額するような特例を受ける者がいると、当該特例とは関係のない他の相続人にもその効果が及んでしま

う結果となる。

また、表 5 から明らかなとおり、この特例には限度面積要件が付されている。事業の種類又は規模によっては相当な土地を要する可能性があるが、特定事業用宅地等に係る限度面積は 400 平方メートルまでとされており、必ずしも公平であるとはいえない¹⁹³⁾。

第3節 連帯納付義務

我が国における現行相続税法は、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は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯して納付する責任を有するとされている（相続税法第 34 条第 1 項）。この連帯納付義務の規定は、相続税法が創設された当時から存在している。

しかし、上記のように連帯納付の責任については規定されているものの、手続きに関する規定は見当たらないため、連帯納付義務の確定等について問題となる。

最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決の損害賠償等請求事件（民集 34 卷 4 号 535 頁）は、この連帯納付義務を確定する手続きについて争われた事件である。そこで、この事件を通して、連帯納付義務の問題点について考察する。

第1項 最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決の検討

この事件の事実の概要は、以下のとおりである¹⁹⁴⁾。

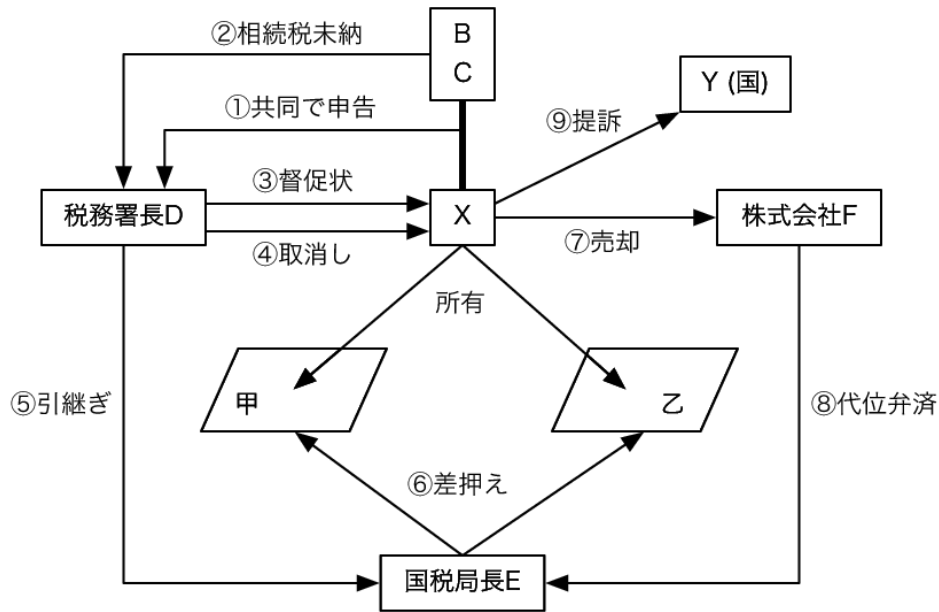


図 6 事件当事者間の関係を示した本件の概観図

被相続人 A は昭和 40 年 4 月 26 日死亡し、その長男 X (原告・被控訴人・上告人)、長女 B 及び養子 C が相続したので、X、B 及び C は昭和 40 年 10 月 26 日、所轄税務署長 D に対し、共同して相続税申告書を提出した。

D は、B 及び C が相続税を完納しなかったため、X に納税告知書及び督促状を送達した。しかし、X が異議申立及び審査請求をしたところ、上記納税告知を取消し、X に通知した。また、X に賦課決定通知書が送達されたことはない。国税局長 E は、X が相続税法第 34 条第 1 項により当該相続税及びそれに対する延滞税を連帯して納付する義務があるとして、これを徴収するため、昭和 46 年 10 月 6 日付けで X 所有の甲宅地を、昭和 47 年 2 月 21 日付けで X 所有の乙宅地を差押えた。

昭和 48 年 3 月 19 日、X は乙宅地を訴外株式会社 F に売却した。F は、同日 E 国税局長に対し、上記差押えの原因とされている X の連帯納付義務の代位弁済として、B 及び C 分の相続税、延滞税及び滞納処分費の合計額を支払った。F は、当該代位弁済の求償権をもって、X に対する乙宅地の売買代金債務と対等額で相殺した。

X は、上記連帯納付義務は不存在であるなどと主張して、国 Y (被告・控訴人・被上告人) に過誤納金等の返還を求めて出訴した。

この裁判では、相続税法第 34 条の連帯納付義務の確定には、相続税の申告とは別

に確定手続きを必要とするか否かが争われた。

第一審（大阪地裁昭和 51 年 10 月 27 日判決、訟月 23 卷 1 号 15 頁）において、原告 X は、相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付義務は、第二次納税義務等と同様、他人の納付すべき税額を納付する場合に該当するが、税額確定のための特別の手続きが法定されていないため、手続き上共同相続人に連帯納付義務を追求できず、また、仮に上記の義務が国税を納付する義務（税通第 15 条第 1 項）と解すとしても国税通則法第 15 条第 3 項には含まれていないし、納付すべき税額を申告すべきもの（同法第 16 条第 2 項第一号）ともされていないから、賦課課税方式により確定されるものと解するほかはない。しかし、そのような決定通知書の送達のない場合には、連帯納付税額の確定はされていないと主張した。

他方、課税庁は、以下のように主張している。相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付の義務は、他の共同相続人の相続税申告によって当然確定し、申告によって確定した自己の相続税額を超えて他の共同相続人の相続税債務額まで納付すべき義務を特に法が定めた共同相続人に対する特別の義務であり、この点で民法における連帯保証債務に似た法律関係であるといえる。仮にそうでないとしても、連帯納付の義務は共同相続人らの共同申告によって確定するというべきであり、相続税法第 34 条第 1 項にいう「納付の責」には申告義務も含まれていると解せられる。したがって、同条同項の連帯納付の義務は申告納税方式により確定すると解すべきであるから、共同申告書の提出によりその申告人の連帯納付の義務も確定すると解すべきであるとした。

これらに対し、裁判所は、以下のように判示している。まず、相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付の義務も国税通則法第 15 条第 1 項にいう国税を納付する義務に当たると解すべきである。特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税は国税通則法第 15 条第 3 項に列挙されているところ、相続税の連帯納付の義務は挙げられていないから、相続税の連帯納付の義務については、特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定するものと解することはできない。しかしながら、申告納税方式により確定すべき国税は、納税者が国税に関する法律の規定により納付すべき税額を申告すべきものとされている国税に限られる（税通第 16 条第 2 項第一号）が、相続税法の連帯納付義務を申告すべきものとしている法律の規定は存しないから、連帯納

付の義務は申告納税方式により確定するものと解することもできない。したがって、特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税でも、納税者が納付すべき税額を申告すべきものとされている国税でもない以上、相続税の連帯納付の義務は賦課課税方式により確定されるべきものである。以上から、相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付の義務については賦課課税方式により確定し、本件においては、賦課決定通知書の送達がないから徴収することはできないとして、納税者の請求を一部認容する判決を下した。

これを受けた控訴審（大阪高裁昭和 53 年 4 月 12 日判決、行集 29 卷 4 号 514 頁）において、課税庁は、第一審での共同申告により連帯納付義務が確定するとの主張を撤回したうえで、以下のように主張している。第一に、相続税は、相続により財産を取得した者に対し、相続財産を引当てとして納付されることを予定しているものであって、実質的財産税といい得るものである。第二に、相続税は、被相続人が生存中に受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税法上の特典、その他租税の回避等の負担の軽減によって蓄積した財産を相続開始の時点で把握し、清算しようとするもので、被相続人の所得税の補完税としての機能を有するものである。第三に、連帯納付の義務は、同一の相続によって生じた相続税の全額を共同相続人等の連帯責任において清算しようとするものであり、これにより、富の特定人への集中を抑制するとともに所得税の補完税としての機能を果たさせようとしているものである。第四に、相続税法第 31 条（納税申告及びその特典）、同法第 32 条（更正の請求の特則）、同法第 33 条（納付）という構成上、同法第 34 条（連帯納付義務）は徴収権に関する規定であることが明らかであり、同法同条第 2 項の規定は固有の納税義務を負担する者に対する徴収処分の延長あるいは一段階として捉えるべきであり、国税通則法第 15 条等の賦課権に関する規定が適用されることはない。以上の理由から、連帯納付義務は、各相続人固有の納税義務の確定という事実を照応してその都度法律上当然に確定する義務であり、他に何らの確定手続きを要するものではないとした。

これに対して第一審原告 X は、課税要件事実と税額が客観的に明白な税目については、国税通則法が列举的に納税義務の成立と同時に特別の手続きを要せずに納付すべき税額が確定する旨定めているが（税通第 15 条第 3 項）、これらの税目でさえも、性

質上税額が本税完納まで予め定まらず、延滞期間に応じて自動的に定まる延滞税及び利子税を除いて、すべて通知ないし告知の手続きを徴収手続きに先行させているのであるから、連帯納付の義務の確定について行政庁の処分を要しないという解釈はとうていバランスのとれたものということとはできないとした。また、固有の納税義務と連帯納付の義務との関係は連帯債務ではなくして不真正連帯債務の関係にあると解せられているのであって、連帯納付の義務が連帯債務ないし連帯保証と同様のものであることを前提とする控訴人の主張は失当であるとした。

これに対し、裁判所は以下のように判示している。第一に、相続税法の法文の構成及び配列よりみると、連帯納付の規定は相続税債務が確定した後における納付についての規定、即ち徴収に関する定めであると解することができ、本来の租税債務と別個に確定手続きをとることを予想しているようにはみえない。第二に、連帯納付の義務者とされている者は、本来の納税義務者と同じ原因に基づき納税義務者となる共同相続人という身分関係者に限られ、かつ、その者の責任は相続により受けた利益の価額に相当する金額を限度とするものであり、さらに、相続税は、相続財産の無償移転による相続人の担税力の増加を課税根拠とするとはいえず、一面被相続人の蓄積した財産に着目して課される租税で、いわば被相続人の一生の税負担の清算という面を持っているのであるから、相続税法の規定による連帯納付義務者に民法上の連帯保証類似の責任を負わせ、相続税債権の満足を図っても、必ずしも不合理、不公平といえない。第三に、連帯納付義務は、法が相続税徴収の確保を図るため、共同相続人中に無資力の者があることに備え、他の共同相続人に課した特別の履行責任であって、その義務履行の前提要件をなす租税債権債務関係の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実を照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、その他になんらの確定手続きを要するものではないと解するのが相当である。以上から、課税庁は、本来の納税義務者との間で確定した租税債権に基づいて、直ちに連帯納付義務者に対し徴収手続きを執ることができるといわなければならないとし、課税庁の請求を認容した。

控訴審での判決を不服とした第一審原告 X は、以下のように主張して上告した。第一に、相続税法第 35 条は更正及び決定という税額確定に関する規定であり、同法第

55 条にも未分割遺産に対する課税の条文に税額確定に関する規定があるから、同法第 34 条が同法第 33 条の納付の条文の次にあるという法文上の位置からだけでは何ら相続税債務の確定した後における納付に関する規定であるとする根拠とはならない。第二に、遺産取得課税方式は、各相続人が取得した遺産を課税物件とするものであるから、相続人ごとに固有の相続税納税義務が成立し、事件として一個の相続であつても、数人の相続人があれば、相続税は相続人ごとに成立し、全体として数個の相続税が並存する関係に立つのであつて、この場合、連帯納付責任を負うのは、他人の納税義務の履行について、法が特に負担させた特別の義務ということになり、原判決が相続税を被相続人の蓄積した財産に着目して課される租税であるとして、ここに連帯納付義務の成立根拠を説くのは、現行相続税を遺産課税方式によるものとみるのであつて首肯できない。第三に、連帯納付責任のある者が納付すべき税額を確認するには、共同相続人の納付すべき相続税額及び自己が相続により受けた利益の価額を知らなければならないのに、連帯納付責任のある者には、制度上常に必ずしも共同相続人の納付すべき税額を知る機会が与えられていないことである。

これに対し、最高裁判所は以下のように判示している（最高裁昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決、民集 34 卷 4 号 535 頁）。すなわち、相続税法の連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であつて、その義務の履行の前提要件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等に固有の相続税納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものであり、連帯納付義務につき格別の確定手続きを要するものではないから、相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続きを行うことができるとし、控訴審判決を支持した。また、連帯納付義務について納税の告知を要しないとす立法態度は賢明なものとはいえないが、連帯納付義務者は、自己の納付すべき金額等を知り得ないわけではないから、納税の告知がないからといってその徴収手続きが違法となるものではないとの補足意見もあつた。

一連の判決に対し、連帯納付義務の確定に特別の手続きを要するか否かについて、議論が分かれている¹⁹⁵⁾。特別の確定手続きを要するものとして、国税通則法第 15 条及び同法第 16 条の納付すべき税額についての確定方式の中にあつては、賦課課税方

式により確定するとする説（第一審判示）がある。また、申告納税方式によるものであるとする説¹⁹⁶⁾もある。これは、本来の納税義務の確定手続きに自ら加わっていない者について、相続税法第 34 条の規定を本来の納税義務者に対する徴収処分的一段階と一律に割切ることとはできないためとされる。また、納税義務の承継（税通第 5 条及び第 6 条）の場合には私法上も権利義務を承継することとされており、独立の確定行為を要しないと解すべきであっても、相続税法第 34 条第 1 項の場合には私法上の基礎を欠くものであるから、確定行為を要するものと解すべきであるが、納税義務者が本来の納税義務の義務額を超えて負うものであるためとされるものである。

他方、特別の確定手続きを要しないものとして、国税通則法は、賦課権と徴収権に区分して規定され、同法第 15 条及び同法第 16 条は賦課権に関する規定であり、徴収権の行使に当たって賦課権に関する規定の適用がされることはなく、相続税法第 34 条第 1 項の規定は徴収権に関する規定ということができ、また、本条の目的、性格等から、各相続人固有の納税義務という事実に照応して、その都度法律上当然に確定する義務であり、その他に何らの手続きを要しないと解するほかはないとする説がある（控訴審判示）。さらに、国税通則法の定める確定手続きは、本来の納税義務について、特にその内容である税額を明確にするために必要としている特別の手続きであるというべきであり、連帯納付義務については、形式上、国税通則法の適用はなく、また、実質的に考えても、連帯納付義務は本来の納税義務の成立及び確定を前提としてその徴収を図るための徴収手続きの一環に過ぎないから、国税通則法第 15 条及び同法第 16 条の規定を準用すべきものとは解されないとする説¹⁹⁷⁾がある。

上記の裁判以降の判例は、相続税の連帯納付義務について、相続人等の固有の納税義務が確定すれば、法律上当然に確定するとされている。

第2項 連帯納付義務の法的性格と問題点

相続税法の連帯納付義務について、前項の確定手続きの検討と併せて、その法的な性格についても議論が分かれている。すなわち、連帯納付義務を国税徴収法（平成 23 年 6 月法律第 74 号。以下、「税徴」と表記する。）第 32 条以下の第二次納税義務類似と捉えるもの¹⁹⁸⁾、民法における普通保証類似¹⁹⁹⁾又は連帯債務類似²⁰⁰⁾と捉えるも

のなどである。これらを簡単にまとめると、以下のようになる。

第二次納税義務に類似するとの見解は、以下の理由による。連帯納付責任は当事者の意思に関係なく法定の要件を満たすことにより当然に生じる義務である。しかし、本来の納税義務者と連帯納付義務者は独立した租税債務を有するにもかかわらず、連帯という構成を認めることは、本来の納税義務者に滞納処分をして徴収不足が生じると認められるという前提がなくても連帯納付義務者に履行を求めることができることとなって不合理である。したがって、民法の規定に類似性を求めるのではなく、税法独自の第二次納税義務制度に類似するものと考えべきであるとされる²⁰¹⁾。

民法規定の保証債務は、他人が主たる債務を履行しない場合に、その債務を他人に代わって履行するものである（民法第 446 条）。また、主たる債務に対して附従性を有し、保証人は主たる債務者に対して抗弁権を持つ（民法第 452 条及び第 453 条）。さらに、保証債務は補充性を有する。普通保証に類似するとの見解は、相続税の連帯納付義務には、民法の規定による保証人に対する国税通則法第 52 条第 6 項の規定が準用されるべきであるとの主張によるものである²⁰²⁾。

連帯債務に類似するとの見解は、連帯納付義務と民法規定の連帯債務とにおいて、独立した複数の債務であること、全部の給付を履行すべき義務を負うこと、誰か一人の全部給付があれば全ての債務が消滅すること等の共通性がみられるとの主張によるものである²⁰³⁾。

判例においては、以下のように解されている²⁰⁴⁾。連帯納付義務は、各連帯納付義務者が相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度としてその責任を負っている点で民法の連帯債務とは異なる。また、本来の納税義務者以外の者に納付義務を負わせる点で納税保証債務（税通第 50 条第 6 項）又は第二次納税義務（税徴第 32 条）に類似するが補充性を持たない²⁰⁵⁾点でこれらとも異なる。結局、主たる債務と連帯保証債務との関係に類似すると解するのが相当であるとしている。

創設当初は遺産課税方式であったことから、連帯納付が義務づけられているとしても問題はないと思われる。しかし、遺産取得課税方式を建前として掲げている現行の課税方式では、連帯納付義務は徴税上の便宜のためでしかなく、完納した納税者にとっては納得のいくものではないと思われる²⁰⁶⁾。少なくとも、連帯納付義務者に対する

手続きが規定されていない現行制度は、連帯納付義務者に対して不意打ちを与える可能性があり、望ましい制度とはなっていなかった²⁰⁷⁾。

連帯納付義務の通知に関して、最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決において指摘されてから時が経ち、平成 23 年 6 月 30 日法律第 82 号にてようやく改正されることとなった。その内容は以下のとおりである。

第一に、税務署長は、納税義務者について、相続税法第 33 条又は国税通則法第 35 条第 2 項（申告納税方式による国税等の納付）の規定により納付すべき相続税額のうち延納又は物納の許可の申請に係る相続税額があるときは、当該申請に係る相続税について連帯納付の責めに任ずる者（当該納税義務者を除く。）に対し、当該相続税額に相当する相続税について同項の規定の適用がある旨を通知するものとされた（相税第 34 条第 5 項）。

第二に、税務署長又は国税局長は、納税義務者の相続税について督促をした場合においてその相続税が督促に係る督促状を発した日から 1 月を経過するまでに完納されないときは、当該相続税について連帯納付義務者に対し、当該相続税が完納されていない旨その他の財務省令で定める事項を通知することとされた（相税第 34 条 6 項）。

第三に、税務署長は、前項の規定による通知をした場合において当該相続税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、当該連帯納付義務者に対し、納付すべき金額、納付場所その他必要な事項を記載した納付通知書による通知をしなければならないとされた（相税第 34 条第 7 項）。

第四に、税務署長は、前項の規定による通知を発した日の翌日から 2 月を経過する日までに、当該通知に係る相続税が完納されない場合には、当該通知を受けた連帯納付義務者に対し、国税通則法第 37 条の規定による督促をしなければならないとされた（相税第 34 条第 8 項）。

また、同改正において、連帯納付義務者が相続税法第 34 条第 1 項の規定により相続税を納付する場合における当該相続税に併せて納付すべき延滞税については、当該連帯納付義務者がその延滞税の負担を不当に減少させる行為をした場合を除き、原則として利子税にすることとされた（相税第 51 条の 2）。

以上のとおり、連帯納付義務者に対する手続き及びその負担について、改正される

こととなった。

しかしながら、他の共同相続人が延納許可を受けた場合、その共同相続人が延納税額を完納するまで、自己の相続税を納付した相続人は長期にわたり不安定な状態に置かれていることに変わりがない。本来の納税義務者が第2節で触れた納税猶予を受けていた者である場合、農地等の相続税の納税猶予は農業相続人の死亡等の日まで（租特第70条の6第1項）、取引相場のない株式等の相続税の納税猶予は経営承継相続人等の死亡の日まで（租特70条の7の2第1項）納税が猶予されるため、延納による場合に比べて連帯納付の責任が長く課されることになる可能性があり、さらに不安定なものとなり得る。なお、平成24年度税制改正大綱（平成23年12月10日）において、連帯納付義務の緩和措置として、申告期限等から5年を経過した場合あるいは納税義務者が延納又は納税猶予の適用を受けた場合には、連帯納付義務を解除している。

また、連帯納付の責任は相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度とされているが（相税第34条第1項）、相続開始から相当の年数が経過した後に連帯納付義務を履行しなくてはならないこととなった際に、相続財産の価額が連帯納付義務者の責には帰さない理由で相続時から著しく下落し、連帯納付義務者固有の財産から納付することとなる場合²⁰⁸⁾等、連帯納付義務を追及することが不合理である場合は少なくない²⁰⁹⁾。

納税者の意識は、自己の取得した相続財産とそれに対する相続税額の納付にあると思われる。したがって、連帯納付義務の根拠を現行の課税方式が有する遺産課税的な性格に求めるとしても²¹⁰⁾、相続税の徴収確保に求めるとしても、完納した納税義務者にとって連帯納付義務は、不合理な制度であると考えられる。仮に、共同相続人の中に被相続人の配偶者及び一親等の血族以外の者である受益者がいる場合、当該受益者の相続税額はいわゆる2割加算の規定（相税第18条）が適用されることとなる。当該受益者が完納しなければ、2割加算された相続税額について連帯納付の義務が発生することとなり、より一層不合理な負担となる。

また、連帯納付義務を履行した相続人は、相続税を滞納した本来の納税義務者に対し求償権を取得することとなる（税通第8条及び民法第442条）。しかしながら、連

帯納付義務を履行することとなったのは、本来の納税義務者が資力を喪失しているためであり、連帯納付義務者が求償額に相当する金銭を取得できない可能性が高い²¹¹⁾。なお、本来の納税義務者が財産を費消するなどにより資力を喪失して相続税又は贈与税の納付が困難となったことによりなされた連帯納付について、求償権を放棄した場合は、本来の納税義務者に対して贈与があったものとはみなされない（相続税法基本通達 34-3）。

連帯納付義務は、相続人間の強い連帯関係を前提としている制度であり²¹²⁾、現在の家族の態様によっては必ずしもそのような前提があるとはいえない。応能負担原則の観点から、相続税の連帯納付義務は廃止することが望ましいと考える²¹³⁾。

158) 森田茂夫「相続税の負担減少を目的とした養子縁組の効力とその対応策」税理 44 巻 6 号 194 頁（ぎょうせい、1998 年）。

159) 本事件は、養親の死後において養子の実母による後見人選任の申立てを却下した原審判に対する即時抗告審である。原審判では、本件養子縁組は専ら相続税を軽減させる目的を達するための便法としてなされたもので、養親と養子の間に社会通念上養親子と認められる関係の設定を欲する効果意思がなかったのであるから無効であるとされた。裁判所は、相続税軽減を目的とした養子縁組であったとしても、養親子関係を設定する効果意思を欠くものと認められない場合には、当該養子縁組が無効となるものではないと判示している。なお、家事審判規則には、後見人選任却下の審判に対して即時抗告できる規定はないが、未成年者が後見人もないまま放置される場合には、即時抗告を適法なものとして救済を認めるのが相当であるとしている（東京高裁平成 3 年 4 月 26 日決定、家裁月報 43 巻 9 号 20 頁）。

160) 森田・前掲注 158、196 頁。

161) 本事件は、実父母の代諾により祖父母の養子となった者が、養父死亡後に離縁の許可を求めた事案である。事実認定において、本件養子縁組は、相続税の負担を減少させる目的のための便法として仮託されたに過ぎず、当事者間に真に社会通念上の養親子関係の設定を欲する効果意思を有していたわけではないから無効であると判断されている（浦和家裁平成 9 年 5 月 7 日判決、家裁月報 49 巻 10 号 97 頁）。

162) 小池正明「相続税の遺産取得課税方式導入の検討課題」税務弘報 56 巻 6 号 61 頁（中央経済社、2008 年）。

163) 岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 102 号 37 頁以下（日本税務研究センター、2002 年）を参照。

164) 中江博行「相続税の申告における課税財産の範囲」税理 40 巻 6 号 189 頁（ぎょうせい、1997 年）。

165) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。相続人のうち原告 X を含む 2 人に持分各 2 分の 1 ずつ相続させる旨の公正証書遺言をしたところ、被相続人から相続人の一人が代表者である株式会社 A に売買を原因とする所有権移転登記がなされた後、被相続人が X に単独相続させる旨の自筆証書遺言をしたため、X が A に対して登記の抹消を求める訴えを提起していた。そこで、X は相続税の申告にあたり、この不動産は係争中であるから相続財産には含めずに申告した。その後、上記訴訟の第一審で X の請求が認容されたが、A は控訴した。その間、X は税務署から調査を受け、係官の指導を基に上記不動産を加えて修正申告したところ、税務署長 Y は、X らに過少申告加算税を賦課する旨の決定をした。本件は、X らが上記過少

- 申告加算税賦課決定処分取消しを求めた事件である（最高裁平成 11 年 6 月 10 日第一小法廷判決、訟務月報 47 卷 5 号 1188 頁、判例タイムズ 1010 号 233 頁（判例タイムズ社, 1999 年）、判例時報 1686 号 50 頁（判例時報社, 1999 年））。
- 166) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。相続財産を独占しようとした相続人 A が相続財産の内容を明らかにすることを拒み続けたところ、原告 X らが調査を行ったが相続財産の全てが明らかにならなかった。このような状況のまま申告期限が過ぎ、被告税務署長 Y の勧めにもかかわらず、期限後申告を提出しなかった。そこで Y は相続税及び無申告加算税を賦課する決定を行った。本件は、X らがこの処分を不服とした事件である（大阪高裁平成 5 年 11 月 19 日判決、税務訴訟資料第 199 号 834 頁）。
- 167) 当初認識していなくとも、当該財産を認識してから税務調査を受け、修正申告をする際に当該財産を加算しない場合、隠蔽があったと判断されている（東京高裁平成 16 年 7 月 21 日判決、税務訴訟資料第 254 号 196 頁。評釈には、品川芳宣「修正申告段階における隠ぺい・仮装行為と重加算税の賦課要件」税研 118 号 85 頁（日本税務研究センター, 2004 年）がある。）。
- 168) 本件は、無記名定期預金のうち被相続人に帰属しない金額について遺産であるとした更正処分を不服とした事件であり、事実認定において、請求人らのうち A のみが本件無記名定期預金を管理していたため、仮装をしたのは A のみであるとされ、隠蔽されていた相続財産を了知していなかった相続人に重加算税を賦課するのは相当でないとしたものである（昭和 62 年 7 月 6 日判決、裁決事例集 34 号 1 頁）。
- 169) 三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』237 頁（信山社, 2005 年）。
- 170) 岩下忠吾「相続税を検証する」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』97 頁（法律文化社, 2003 年）。
- 171) 佐藤悦緒「『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって」税経通信 63 卷 11 号 68 頁以下（税務経理協会, 2008 年）を参照。
- 172) 小池正明「非上場株式に係る事業承継税制の諸問題」税法学 561 号 275 頁（日本税法学会, 2009 年）。
- 173) 武田昌輔監修『DHC コメンタール相続税法 3』4136 頁（第一法規）は、農業経営の近代化に資するため、農地の細分化防止及び農業後継者の育成を税制面から助成するために設けられたとするが、他方で、秋本照夫「農地課税及び農地評価の問題点」北野弘久ほか（編）『争点 相続税法（補訂版）』285 頁（勁草書房, 1996 年）は、農地を宅地評価と同様に時価で評価したのでは不当に高い評価になるため、時価課税主義の弊害を回避するためから創設されたとしている。また、塩崎潤「三木教授の『相続税の抜本的改革への一視点』に対する共鳴と別視点 一今、簡単にシャープ流の遺産取得税方式に戻ることはむづかしい」税経通信 54 卷 13 号 27 頁（税務経理協会, 1999 年）も、売買実例価格を基準として評価する方式ではなく、低い収益を規準とする収益還元的な評価が適当であると考えて、特例を設けたとしている。
- 174) 武田・前掲注 173, 4136 頁以下を参照。
- 175) 田中治「相続財産の評価を巡る法的諸問題」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』53 頁（法律文化社, 2003 年）。
- 176) 小池・前掲注 172, 278 頁。
- 177) 主要な阻害要因については、金子宏『租税法（第 16 版）』547 頁以下（弘文堂, 2011 年）を参照。
- 178) 最高裁昭和 51 年 3 月 18 日判決の遺留分減殺請求事件（民集 30 卷 2 号 111 頁）は、相続人が被相続人からの贈与により取得した金銭を特別受益として遺留分の算定の基礎となる財産の価額に加える場合と受益額算定の方法について争われた事件であり、裁判所は、「右贈与財産が金銭であるときは、その贈与の時の金額を相続開始の時の貨幣価値に換算した価額をもって評価すべきものと解するのが、相当である。」と判示している。
- 179) 岸田貞夫ほか『現代税法の基礎知識』202 頁（ぎょうせい, 2011 年）。
- 180) 金子・前掲注 177, 550 頁。
- 181) これに対し、佐藤悦緒ほか「新事業承継税制の疑問と誤解を解く」税理 52 卷 10 号 129 頁（ぎ

- ょうせい, 2009年)は、民法の特例が相続法の根幹に触れるためであり、相当の手続きにより対応していかなければならないためとしている。
- 182) 田中治「事業承継税制のあり方」租税法研究 38号 89頁(有斐閣, 2010年)。
- 183) 佐藤ほか・前掲注 181, 132頁の平川税理士の発言。
- 184) 岩崎政明「事業承継税制」日税研論集 58号 21頁(日本税務研究センター, 2008年)。
- 185) 岩崎・前掲注 184, 22頁。
- 186) 小池正明「現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会(編)『相続税制の再検討』85頁(法律文化社, 2003年)。
- 187) 小池・前掲注 186, 85頁。
- 188) 大蔵財務協会(編)『改正税法のすべて(昭和58年度版)』177頁(日本税務協会, 1983年)。
- 189) 三木・前掲注 169, 167頁以下を参照。
- 190) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。被相続人Aが訴外B社を仲介人として訴外C社と宅地及び建設中の立体駐車場の譲渡契約を結び、代金支払後、B社との間で業務委託契約を締結するなど開業準備を進めていたところ、訴外D社によるC社を債務者とする本件立体駐車場の引渡しを求める仮処分が認容されたため、本件立体駐車場の占有がD社に移り、B社は開業することができなくなった。その後、A及びB社による保全異議申立及び本件立体駐車場の引渡しの仮処分申請が認容されたため、B社は営業を開始した。上記において、本件立体駐車場がD社の占有にあった間にAが死亡したため、原告Xらが本件宅地及び本件立体駐車場を相続し、租税特別措置法第69条の3(平成8年3月法律第17号改正による経過措置)の適用があるものとして相続税の申告をしたところ、所轄税務署長Yはこれを否定し増額更正処分を行った。本事件は、原告Xらが、当該更正処分を不服として出訴したものである。裁判所は、本件特例の適用の可否は、対象となる宅地の相続開始の直前における現実の利用形態により判断するべきであるところ、D社からの仮処分により占有を失い、本件立体駐車場の営業を現実には開始できなかったのであるから、駐車場事業が事実上撤回困難な社会的、経済的状态になっていたとしても、本件宅地を現実には駐車場事業の用に供したものであるということとはできないと判示している(東京高裁平成9年5月22日判決、行集48巻5・6号410頁。評釈には、品川芳宣「小規模宅地等の課税特例における事業の用に供された時期」税研76号60頁(日本税務研究センター, 1997年)、佐藤英明「増額更正の取消しを更正の請求にもとづく減額更正後に求める訴えの利益と還付加算金/租税特別措置法六九条の三における『事業の用に供されていた宅地』の意義」ジュリスト1147号135頁(有斐閣, 1998年)がある。)
- 191) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。被相続人が貸駐車場業を営んでいたところ、これを廃止し、訴外A社に土地を売却した。A社は本件土地に地上8階建、1棟事務所及び駐車場を建築し、被相続人に区分所有権を売却した。本件建物の建設中に被相続人が死亡したため原告が相続し、租税特別措置法第69条の3(平成4年3月法律第14号)の適用があるものとして相続税の申告を行ったが、所轄税務署長Yはこれを否定し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定を行ったため、原告が本訴を提起したものである。裁判所は、事業の用に供されていた宅地等は相続開始の直前において存在していなければならないが、相続開始の直前において、例えば当該宅地が事業の用に供されていなくても、相続開始の直前以前において事業をしていたが相続開始の直前には事業を中断し、相続後も再び事業を再開することが認められる場合には、特例を適用すべきであるとしている。また、相続後に再び事業を再開するか否かは相続人の事業承継の状況によるとの被告の主張に対し、本件租税特別措置法の趣旨からすれば、そのように解釈することに合理性が認められるが、相続後再び事業を再開するか否かは、あくまで相続時点において被相続人にそのような態度が認められるかどうかによって決すべきであると判示している(名古屋地裁平成10年2月6日判決、税務訴訟資料230号384頁。評釈には、品川芳宣「建築途上の事業用建物敷地に係る小規模宅地課税特例の適用」税研83号108頁(日本税務研究センター, 1999年)、佐野豊子「『小規模宅地等の減額特例』の適用に関する逆転判決」税理41巻15号20頁(ぎょうせい, 1998年)がある。)

-
- 192) 三木・前掲注 169, 168 頁。
- 193) 小池・前掲注 186, 86 頁、岩崎・前掲注 184, 21 頁。
- 194) 評釈には、高野幸大「判批」水野忠恒ほか(編)『租税判例百選(第5版)』140 頁(有斐閣, 2011年)等がある。
- 195) 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法2』2769 頁以下(第一法規)を参照。
- 196) 碓井光明「租税判例研究 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務に関する規定は、徴収に関する定めであるから、本来の納税義務につき租税債務が確定しているときは、その他になんらの確定手続きを要するものではない」税務事例 11 巻 2 号 25 頁以下(財經詳報社, 1979 年)を参照。
- 197) 水野忠恒「相続税法三四条一項の連帯納付義務者の納付すべき税額は特別の手続を要することなく確定するか否かにつき争われた事例」判例時報 935 号 161 頁以下(判例時報社, 1979 年)を参照。
- 198) 碓井光明「相続税法三四条一項の規定による連帯納付義務について、格別の確定手続を要しない」判例時報 1001 号 154 頁以下(判例時報社, 1981 年)、石島弘「判例批評」民商法雑誌 84 巻 3 号 357 頁以下(有斐閣, 1981 年)を参照。
- 199) 水野・前掲注 197, 160 頁以下を参照。
- 200) 飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税務大学校論叢 1 号 251 頁以下(税務大学校, 1968 年)を参照。
- 201) 碓井・前掲注 198, 156 頁、石島・前掲注 198, 368 頁、首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究 9 号 78 頁(日本税務研究センター, 1991 年)。
- 202) 水野・前掲注 197, 163 頁、首藤・前掲注 201, 76 頁。
- 203) 飛岡・前掲注 200, 269 頁以下を参照。
- 204) 本事件の事実概要は、以下のとおりである。訴外 A 及び原告らは被相続人甲の共同相続人である。被告 Y 税務署長は、A 及び原告らの相続税につき、同人らの不動産に抵当権を設定して延納申請を許可した。その後、遺産分割協議等が成立したため、A 及び原告らは修正申告書を提出した。そして、原告らは、更正により減額となった相続税延納額全額を納付した。A は延納条件の変更申請をし、Y はこれを許可した。しかし、A が当該延納許可に係る分納税額の納付を怠ったことから、Y は当該延納許可を取消し、担保物件公売による充当後の滞納税額について、原告らに連帯納付責任額の督促処分をした。本件は、原告らが当該督促処分の取消しを求めた事件である(大阪地裁平成 13 年 5 月 25 日判決、訟務月報 48 巻 8 号 2035 頁。評釈には、三木義一ほか「共同相続人の延納と連帯納付義務」税経通信 57 巻 10 号 231 頁(税務経理協会, 2002 年)がある。)
- 205) 本事件は、本来の納税義務者からの徴収を怠った結果、徴収することができなくなった相続税について、連帯納付義務者に督促処分を行うことは国税徴収権の濫用にあたるとして、原告が当該督促処分の取消しを求めたものである。原告は、相続税の連帯納付義務は第二次納税義務に類似するものであり、第二次納税義務と同様の補充性があるものであって、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足があると認められる場合に限り、その不足見込額を限度として認められるべき旨を主張した。しかしながら、裁判所は、連帯納付義務の規定は国税通則法第 8 条の特則をなすものであるが、民法上の連帯債務ないしは連帯保証債務と同様に国税債権者である国との関係では補充性はないものと解されている(東京地裁平成 10 年 5 月 28 日判決(東京地裁平成 9 年(行ウ)第 2 号)、税理士情報ネットワークシステム(以下、「TAINS」と表記する。))Z888-0306、判例タイムズ 1016 号 121 頁(判例タイムズ社, 2000 年)。
- 206) 三木義一『相続・贈与と税』227 頁(一粒社, 2000 年)。
- 207) 金子・前掲注 177, 507 頁。
- 208) 本件は、相続開始から 10 年が経過しており、相続財産のうち不動産の価額が下落していた状況において、連帯納付義務の督促がなされたため、当該督促処分の取消しを求めたが棄却された事件である(大阪高裁平成 16 年 2 月 20 日判決(大阪高裁平成 15 年(行コ)第 15 号)、

TAINS Z888-0807。評釈には、品川芳宣「共同相続人の連帯納付義務の合憲性」税研 116 号 78 頁（日本税務研究センター, 2004 年）がある。原告は、相続税法第 34 条第 1 項の規定が憲法第 13 条及び第 29 条に違反し、連帯納付義務の存在及び税額の告知をせよとなされた本件督促は憲法第 31 条に違反する旨を主張して本訴に及んだ。憲法第 13 条違反の有無について、原審（大阪地裁平成 15 年 1 月 24 日判決（大阪地裁平成 13 年（行ウ）第 80 号）、TAINS Z888-0739）では、原告は、相続税の連帯納付義務は旧憲法における家制度に基づいており、また、遺産取得課税方式では連帯納付義務を課する理論的根拠はないから廃止されるべきと主張したが、裁判所は「同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であると解するのが相当」であり、「相続税の徴収確保という連帯納付義務の趣旨は」、遺産課税方式及び遺産取得課税方式の「いずれの課税方式においても妥当するものであるから、遺産取得税方式を採用したことから直ちに相続人等に連帯納付義務を課することが許されないことにはならない」と判示している。また、憲法第 29 条違反について、原告は、「取得した相続財産の価値を超える多額の税金の支払を請求するもので、原告の財産権ないし相続権を侵害するものであるから、その運用においても憲法 29 条に違反する。」と主張したが、裁判所は「単に相続財産の価額が下落した結果に過ぎず、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務があることにより相続人の固有財産を侵害したとはいえないことは明らかである。」と判示した。

- 209) 日本弁護士連合会「相続税の連帯納付義務に関する意見書」2 頁（2006 年）。
- 210) 東京地裁平成 16 年 6 月 15 日判決（東京地裁平成 13 年（行ウ）第 264 号）、差押処分取消請求事件（TAINS Z888-0877）は、相続税債権の徴収にあたり連帯納付義務者に督促状を送付し、連帯納付義務者の所有する不動産を差押えた処分を不服とした事件で、裁判所は「本件差押に係る租税債務が、原告ら固有の納税義務ではなく、連帯納付義務に基づくものであることを考慮すると、本件差押処分を不当と感じるその心情は理解することができる。しかしながら、現行の課税制度は、相続税に関し、遺産取得税方式を建前としつつも、遺産の額を基に相続税の総額を算出するなど税額算出過程に遺産税方式を加味しているという意味において、純粋な遺産取得税の考え方を修正しており、課税の点から相続人間に公平な負担を図るのみならず、徴収（実質的負担）の面からも共同相続人間の公平を図り徴収を確保することを目的として規定されたものと解され、そのこと自体を不合理ということとはできない。」と判示している。
- 211) 前掲注 204 の事件において、原告らは、課税庁が延納許可等に際し担保を取得しなかった違法性を主張するとともに、本来の納税義務者に対して求償することが事実上不可能な状況にある旨を訴え、課税庁の権利濫用を主張した。これに対し、課税庁側は、延納許可の前提となる担保について故意又は懈怠により喪失又は減少したわけではなく、また、国税の徴収に関して本来の納税義務者と連帯納付義務者との間の求償権行使に生じる障害についてまで考慮する必要がない旨の主張をした。裁判所では、上記求償権に関する明確な判断をなさなかったが、本件延納許可及び本件延納許可条件変更について徴収を著しく怠ったと認めることはできず、民法第 504 条を類推適用する根拠も見当たらないとし、原告らの権利濫用との主張を退けている。
- 212) 三木・前掲注 169, 216 頁。
- 213) 大矢良典「遺産取得税方式における連帯納付義務の虚構性」日本大学大学院法学研究年報 30 号 91 頁（日本大学大学院法学研究科, 2000 年）。大矢良典先生は、特に相続税法第 34 条第 4 項の規定は廃止することが望ましいとし、また、連帯納付義務の制度を維持するならば、租税要件法定主義及び適正手続き（憲法第 31 条）の観点から、最低限、確定手続きに関する明文規定を設けるべきであると述べられている。

第5章 課税方式の今日的あり方

これまで、相続税の史的変遷、世界的な動向、我が国における現行課税方式の問題点について考察してきた。

本章では、相続税における将来の展望を探るにあたり、まず、現在相続税に求められている役割について考察する。その上で、遺産取得課税方式への改正とその課題への対応を検討する。

第1節 相続税に求められる役割

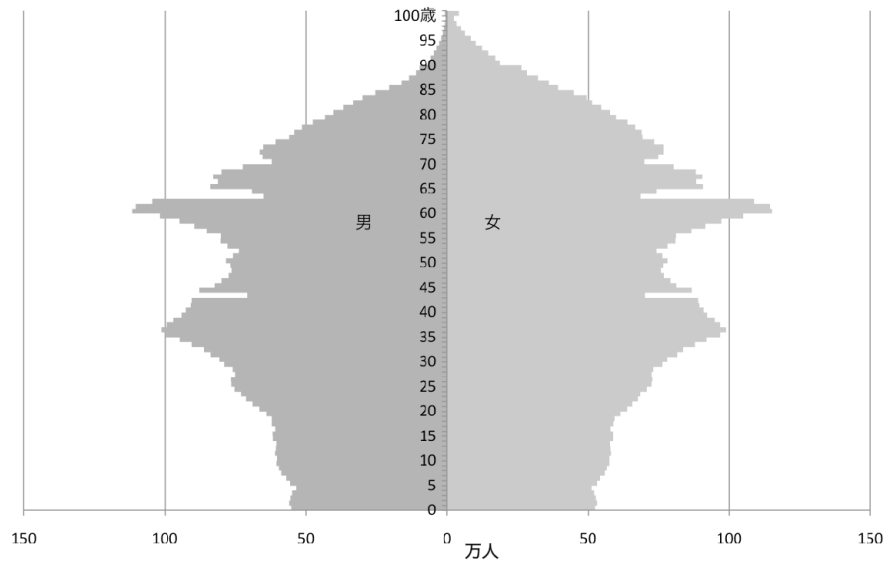
第1項 相続を取り巻く社会的状況への対応

税制調査会は、近年の資産課税を取り巻く環境について、経済のストック化の進展により、相続による資産移転の増加が見込まれること、社会保障の充実による公的な負担の役割が高まっていることから、相続財産の一部を社会へ還元する必要があること、高齢化の進展の結果、相続により財産を取得する相続人も高齢化し、相続財産が相続人の経済的基盤を形成するという意味合いが変化してきていること等を挙げている²¹⁴⁾。

平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日）では、課税件数の低下による相続税の再配分機能の低下を指摘しており、その機能を回復し、格差の固定化を防止する必要があるとしている²¹⁵⁾。しかしながら、格差の問題は、人々が置かれている経済状況に大きく左右されると考えていいと思われる²¹⁶⁾。

総務省統計局による我が国における人口ピラミッドをみると、たしかに高齢化及び少子化傾向にある（図 7）。

高齢者に対する社会福祉は、現在においても高い水準にあると考えられるが、高齢者が生きがいをもち、十分な医療や介護を受けられるためには、さらに手厚い福祉対策が必要である。そして、高齢化社会を賄うためには、膨大な財政負担が必要であり、租税によって充足しなくてはならない金額は、必然的に増大する²¹⁷⁾。また、社会保障は、若い世代から高齢層に対する所得移転という側面があり、高齢化が進むと若年層から高齢層に対する年齢階層間の所得移転が自然に膨らんでいく²¹⁸⁾。



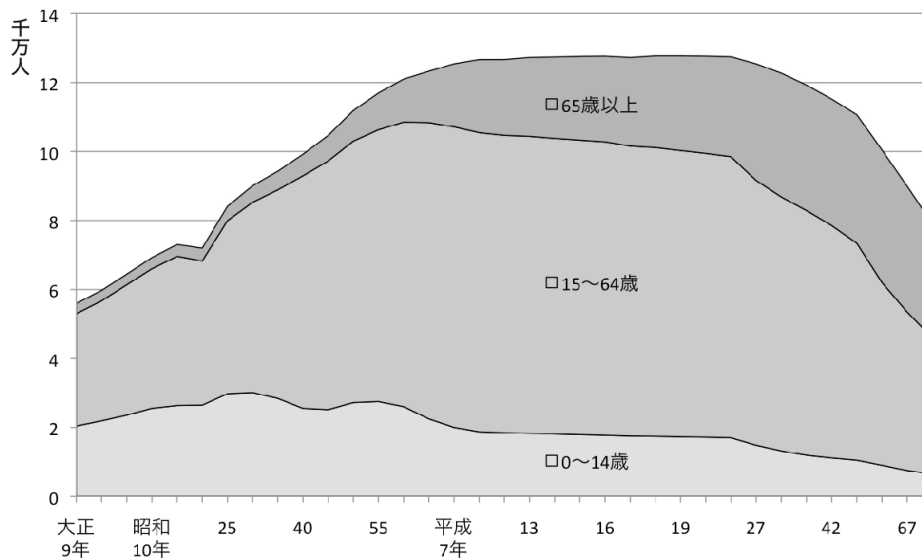
(出所) 総務省統計局「日本の統計 2011」より作成

図 7 我が国の人口ピラミッド

他方で、社会保障が充実するにつれて、子供の数が社会全体に望ましい水準を必ず下回るということは、世界的に共通するとされる²¹⁹⁾。また、急速な少子化の進展は、相続による資産集中の可能性を高めるとの指摘もある²²⁰⁾。

総務省統計局によれば、平成元年以降、総人口がさほど増加していないにもかかわらず、65歳以上の高齢層の割合の増加及び64歳以下の年齢層の減少がみられ、将来的にその傾向が強まると予測されている(図8)。したがって、相続税及び贈与税の持つ意義は、少子高齢化が進む今後において、世代間移転政策の要としてますます重要になるとと思われる²²¹⁾。

すなわち、現在における相続税の役割には、経済的格差の是正及び機会の平等という観点から富の集中を抑制しながら、相続人の権利意識の高まりや少子高齢化の進展といった社会的状況への対応が求められていると思われるのである。



(出所) 総務省統計局「日本の統計 2011」より作成

図8 総人口の推移

第2項 相続税の必要性

我が国における相続は、伝統的に財産継承とともに身分継承に重点が置かれてきたが、憲法及び民法改正により財産の取得に重点が移行した。そして、シャープ勧告以降の相続税は、個人の尊重と平等の理念とに基づき、全ての者から無償取得した資産額に対して課税される税へと変質したとされる²²²⁾。すなわち、大きな財産を他者に無償で移転させ得ることに、担税力の根源である効用の存在を想定するのである²²³⁾。

平成23年度予算において、税収の全体に対し、消費税による税収は13.2%である一方で、相続税のそれは1.8%である²²⁴⁾。仮に、相続により他者の資産を自己の労働によらずに取得する不労利得に対して課税せず、その分を消費税率を上げる等によって税収を確保するとなれば、相続税の廃止は社会に大きな不公平感を生み出すと思われる²²⁵⁾。

また、相続税を、富裕税の一種と捉えて一部の高額遺産取得者にのみ課税するか、それとも不労利得課税の一種と捉えて広く課税対象とするかという問題がある。しかしながら、相続は、単なる財産や権利等の人から人への移転だけではなく、夫から妻へ、親から子へという血のつながりに根ざした財産の移転でもある²²⁶⁾。相続及び贈

与に対する課税目的が富の集中を抑制することにあるとしても、相続又は贈与が家族という共同体内の成員間移転にすぎないという本質にも、十分に配慮する必要があると思われる²²⁷⁾。高齢化により相続人自身が一定の資産を取得している状況において相続財産を取得するようになってきているのは確かであり、不労利得課税として課税対象を広げていくことも不合理とはいえない。しかし、寄与分等の不労利得とまではいえない相続分については非課税とするなどの措置が必要であると思われる²²⁸⁾。

「所得」を新たに流入してきた担税力を増加させる経済的利得とするならば、相続、遺贈又は贈与による財産の取得は、一種の所得となる²²⁹⁾。相続等による財産の取得を、そのような「所得」と捉えれば、相続税を廃止し、所得課税に含めて課税するという考え方もできる。現行所得税法（平成23年8月法律第93号。以下、「所税」と表記する。）では、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものは、所得税の非課税所得とされている（同法第9条第16項）。これは、相続税法との二重課税を避けるためと解されている²³⁰⁾。

しかしながら、所得税は多くの場合、富が発生した際に課されるのに対し、相続税及び贈与税は富の移転の際に課されるのであって、これらを理論上同視してよいかは難しい問題である²³¹⁾。

所得の捉え方に対する見解には、各国の租税制度において一般的に採用されており、各人が収入等の形で新たに取得する経済的利得を所得とする取得型所得概念がある²³²⁾。さらに、取得型所得概念の下で、所得の範囲をどのように構成するかについて、制限的所得概念と包括的所得概念という考え方がある。

制限的所得概念とは、経済的利得のうち、反復的、継続的に生ずるもののみを所得として観念し、一時的、偶発的、恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方である²³³⁾。

他方、包括的所得概念の下では、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成することになるため、反復的、継続的利得ばかりでなく、一時的、偶発的、恩恵的利得も所得に含まれることとなる²³⁴⁾。我が国においても、所得の範囲は包括的に構成されている²³⁵⁾。そして、そのような経済的利得も他の利得と合算した上で、一本の累進税率表を適用する総合所得税の体系が採られているのであれば、相続税は不要となり得る²³⁶⁾。

しかし、上記非課税規定を廃止し、所得税法によって課税するとした場合、当該所得が現行所得税法の規定する所得区分のうち、いずれの所得とするのが妥当であるかについては、直ちに明らかとはならない。相続又は遺贈により取得した場合、対価のない無償取得であることから、一般に原価又は費用というものが想定されないため一時所得と考えられるが、現行の一時所得とすると妥当でないと思われる²³⁷⁾。なぜならば、一時所得によって課税すれば、2分の1課税が適用され（所税第22条第2項第二号）、大規模な相続財産に対する税負担が著しく軽減されることになるためである²³⁸⁾。

したがって、相続という特殊な原因によるものであることや現行の所得税法における所得区分等を踏まえると、直ちには所得課税になじまないとと思われる²³⁹⁾。所得税制としては分類所得税的な体系を採り、他の所得と分類して「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、税率によって所得税を計算するということが検討されるべきである²⁴⁰⁾。

そうすると、遺産による経済的利得は、通常の反復、継続的な金銭による所得と異なり、一時に高額の所得が財産という形態で取得されるものであるから、その特性にあった固有の控除や税率により所得税を課す必要があり、これが相続税を別途設ける根拠となる²⁴¹⁾。

その意味で、相続税は、制限的所得概念に基づく方式であり、包括的所得概念に立脚する所得税方式とは理論的に異なると思われる²⁴²⁾。実際、改正の経緯において、相続又は贈与による資産の取得を直接的に非課税所得しているのではなく、一時所得から除外する形で扱ってきたことから、恩恵的利得は所得に含まないとする制限的所得概念の影響を受けてきたものと思われる²⁴³⁾。

相続による財産移転に対し、遺産を子孫に残したいという人の自然な願望は容認されるべきであるとしても、人生の初期条件については同一であるべきとの公平観念によって修正又は制限を受けなければならないということは、社会に広く承認されていると考えられる。自己の能力や努力とは無関係である遺産によって資産を有することとなった者と、そうでない者とは、人生の初期条件において不平等が生じているため、これを是正するとの目的と、通常の財産の譲渡とは異なる性格が内在することか

ら、所得課税とは異なる体系を有する相続税の制度的根拠があると考えられるのである²⁴⁴⁾。

世界的な動向として、相続税は軽減又は廃止の方向にあるが、上記の役割を鑑みれば、依然としてその意義は存在し、決して世界的な流れに同調する必要はないと思われる²⁴⁵⁾。

仮に、今後の所得税がフラット税率の下に課され、相続等により取得した財産に対しても所得税法により課税されることとなった場合、再分配機能は低下し、富の格差が拡大するばかりか、場合によっては巨大な富の集中が起こり得る。社会の安定を図るためには、それをある程度抑制する必要があるとあり、累進税率による相続税は、今後も所得税の補完税としての意義を持ち続けられると思われる²⁴⁶⁾。

第2節 遺産取得課税方式の採用と課題

第1項 遺産取得課税方式への改正

それでは、相続税を課税するうえで、その課税方式はどうあるべきであろうか。

現行の所得税制を大転換し、制限的所得概念に基づく制度に再構成するとすれば、相続税制としては遺産課税方式がふさわしいといえる。すなわち、反復的、継続的に生ずる利得を対象とするものとして所得税を位置づけ、一時的、偶発的、恩恵的利得等については、当該利得者の死亡時に相続税により一括して課税するという制度に改めるというものである。

しかしながら、キャピタル・ゲインもロスも、発生した個々の時点においては所得税課税の対象とはならないが、死亡時に遺産税によって生涯清算課税が行われることとなる。また、生前に資産投資を有効に行うことにより、富を増加させることが可能となるから、資産を持たないものとの経済格差が拡大することになるとの指摘がある²⁴⁷⁾。

さらに、これまでも述べられているように、遺産課税方式では、財産取得者ごとの担税力に応じた課税ができないばかりか、富の集中抑制には不十分であることから、本章第1節で述べた社会的状況にも対応できない。遺産に着目して課税することに、合理的な根拠を示すことができないとの批判もある²⁴⁸⁾。

他方で、水平的公平性は遺産額が同一の場合にのみ考慮すればよく、遺産総額に応じて累進税率を適用して課税すれば、全体としての累進効果が得られるとの指摘がある²⁴⁹。しかしながら、遺産取得課税方式を採用すれば、遺産分割を促進し、相続等による財産取得者ごとの担税力に応じた課税ができるという点で、現在求められている相続税の役割に合致しており、純粋な遺産取得課税方式への改正が今日の社会へ最もよく適合すると思われる。

昭和 33 年の改正により現行の課税方式を導入したことが、税法が当時の遺産分割の状況に妥協したことを意味するとすれば²⁵⁰、相続の現場において、相続人自らの権利を主張し、「争族」といわれるほど相続人間で利害が対立し、遺産分割を当然とするような現代における時代背景からは、遺産取得課税方式による課税が適合するのではないかと思われる²⁵¹。それにより、相続人又は受遺者の取得した財産に担税力を見出して課税するという性格が、現行法よりも一層強くなると思われる²⁵²。

現行課税方式の問題は、法定相続人の数による基礎控除及び相続人等が取得した財産を合計した遺産総額を基礎として按分する税額計算によるものと要約できる。これらは共に、現行課税方式の遺産課税的な性格に起因するものである。したがって、遺産取得課税方式のもとでは、現行課税方式と異なり、基礎控除及び課税価格の計算は財産取得者に着目した規定となることから、第 4 章で述べた問題点は解決できると思われる。また、遺産課税的な発想による連帯納付義務についても、各相続人等が取得した財産に対して独立に課税されることとなる遺産取得課税方式では、当該制度を理論的に設けることは困難であると思われる。

遺産取得課税方式へ改正すると、増税につながるとの批判があるが²⁵³、納付税額の多寡は税率及び基礎控除をどのように規定するかによるものと思われる。したがって、増税をもって、現行課税方式を維持すべきであるとする根拠にはならないと考える。むしろ、遺産取得課税方式へ改正できれば、基礎控除を現代社会における相続人の生活保障的な要素を考慮して設定することができ、また、不労利得課税的な要素を強めるならば、配偶者等の共同生活者の基礎控除額を高くし、その他の純然たる不労利得者に対しては低く設定することも可能となるのである²⁵⁴。

これは、日本国憲法が、単に課税物件の量的担税力だけの応能負担原則だけでなく、

課税物件の質的担税力をも考慮した応能負担原則を意図していることからも導き出せる（憲法第 29 条）。すなわち、憲法理論における生存権的財産、投機的財産及び資本的財産等の区別に応じて担税力に差異が存在するのである²⁵⁵⁾。したがって、現行のような画一的な評価方法による課税ではなく、相続の態様に応じて評価方法を区別すべきであると考え²⁵⁶⁾。例えば、居住用宅地など一定の生存権的財産については、継続して利用することを要件として税負担を軽減すべきであるし、商品としての土地や別荘地など投機的財産及び資本的財産等には、実勢価格で評価し課税する等が考えられる。

第2項 遺産取得課税方式の課題

遺産取得課税方式が今日の社会的状況へ最もよく適合するとしても、その導入にあたっては、いくつかの論点がある²⁵⁷⁾。

第一に、遺産取得課税方式では、税額計算方法等の基本構造が現行課税方式と大きく異なることになる。現行課税方式では、被相続人の配偶者及び一親等の血族以外の者が相続又は遺贈により財産を取得した場合、2割加算の対象となる（相続第 18 条）。これは、孫等に対する遺贈及び孫養子等の相続により、世代を飛び越すことによる相続税負担の軽減に対する措置も踏まえられている。遺産取得課税方式においても、そのような世代の飛び越しに対する対処が必要であると考え。それには、遺産取得課税方式を採用する諸外国のように、被相続人との関係によって基礎控除及び税率に差違を設けることが考えられる。しかしながら、近親者ほど税負担が軽減される規定になると考えられることから、直系卑属を養子とすることで税負担の軽減を図ることも予想され、現行法と同様に、民法の規定する養子制度に悪影響を及ぼすのではないかと懸念される。

第二に、相続人等が相続又は遺贈により取得した財産を基に税額計算されることになるから、法定相続人の数は考慮されないこととなる。したがって、現行課税方式における法定相続人の数を基にした基礎控除、生命保険金及び退職給付金等の非課税限度額の計算方法が、課税方式の変更とともに改正されることとなる。併せて、相続人等が相続又は遺贈により取得した財産に着目し、原則として遺産総額は考慮されない

ことになるため、法定相続分又は一定額まで非課税とした配偶者に対する税額軽減の規定（相税第 19 条の 2）も、見直しされることになると思われる。

第三に、遺産取得課税方式においては、第二の問題と同様に、納税義務者ごとに相続又は遺贈により取得した財産の価額を基礎として課税価格を計算することになるため、当該納税義務者の取得した財産が確定しなくてはならない。しかし、被相続人の遺言によって遺産の分割を禁止することが可能であるし（民法第 908 条）、また、協議によっていつでも遺産分割を行うことができることとされているから（民法第 907 条第 1 項）、申告期限までに納税義務者の取得した財産が確定するとは限らない。この点について、現行法では、民法の規定する法定相続分により取得したものとみなして課税価格等を計算するが（相税第 55 条）、遺産全体が必ずしも明らかにはならない遺産取得課税方式では、各相続人の課税価格が計算できないし、課税庁もその正確性を検証できないこととなる。

第四は、仮装分割及び仮装未分割の問題である。第 1 章で述べたとおり、昭和 33 年に遺産取得課税方式から現行課税方式に改正した理由の一つには、この仮装分割及び仮装未分割により税務執行が困難であったことが挙げられる。遺産取得課税方式に改正する際には、仮装分割及び仮装未分割への対応を、再び検討しなくてはならないと考える。

第3節 課税方式の改正へ向けて

第1項 遺産取得課税方式の課題への対応

ここで、遺産取得課税方式の導入に係る上述の論点について、その対応を検討する。

基礎控除及び税率をどの程度にするかは、租税政策に関わる問題であり、本稿でその具体的数字を推測することは難しい。しかしながら、そのあり方としては、被相続人と財産を取得した相続人との親疎により差違を設けるべきであると考えられる。これにより、課税物件に対する相続人の質的担税力をも考慮した課税ができると思われるためである。そうすると、上述のとおり養子の問題が浮上する。上記と同様の制度をもつフランスでは、養子は実子と同様に扱われるものの、直系卑属が養子となっている

場合には、養育期間など一定の要件を付している²⁵⁸⁾。我が国において採用する場合にも、養育期間など親子関係を持つ意思があれば当然満たすであろう要件を付すことになると思われる。

本章第2節において、遺産取得課税方式へ改正した場合、生命保険金及び退職給付金に対する非課税限度額の計算方法も改正されることになることになると述べた。水平的公平性の阻害要因として、法定相続人の数による非課税限度額の計算が挙げられるのであるから、課税方式の改正にあたっては、取得者単位で個別に非課税額を設定するべきである²⁵⁹⁾。また、配偶者に対する税額軽減についても、基礎控除と併せて、財産取得者ごとに生活保障的な要素を考慮して設定するべきである²⁵⁹⁾と考える。

現行相続税法の未分割遺産に対する課税は、共同相続人が民法の規定する相続分に従って相続財産を取得したのものとして、課税価格と税額の計算を行っている（相続第55条）。各相続人の具体的な取得財産が確定しないことから申告期限を延ばすことができないことは、遺産取得課税方式へ改正しても同様である。未分割遺産がある場合には、遺産の全体が明らかでないこと、各相続人の課税価格を計算できず、課税庁もその計算が正確であるか検証できないこととなるから、相続人の全員が、全ての相続財産について申告することになると思われる²⁶⁰⁾。これは、遺産の分割は相続開始の時に遡ってその効力を生ずるのであり（民法第909条）、遺産が分割されるまで相続財産は共同相続人の共有に属することから（民法第898条）、必ずしも不合理ではないと考える。各相続人の税額は、現行法と同様に法定相続分に従って相続したものとして計算する。上記のとおり、民法上では遺産分割の遡及効の規定があるものの、当該法定相続分とは異なる分割がなされた場合には、他の相続人に対する求償権をもって解決を図ることとし、第3章で述べたフランスと同様に相続人間で清算するのがよいのではないかと考える。これにより、未分割遺産を第三者に対して譲渡した場合でも、当該第三者の権利を保護することができ（民法第909条ただし書き）²⁶¹⁾、税務執行においても簡素化が図れると思われる。

現行民法が相続人平等の原則の立場をとっているのであって、相続人により遺産を分割承継することが予定されている。しかしながら、仮装分割による税負担軽減の防止については考慮するべきである。これに対し、今日の課税庁における全国規模のコ

ンピュータの活用実態から、申告内容の確認と適正な税務執行により仮装分割による税負担軽減を是正することができるのではないかとの見解がある²⁶²⁾。また、未分割であるよりも分割をした方が特例を受けられるなどの有利な制度となれば、仮装未分割の問題は多く発生することはないと思われる²⁶³⁾。

以上から、遺産取得課税方式の導入に係る課題については、その解決が可能であり、課税方式の改正を阻害する絶対的な要因はないものと思われる。

第2項 贈与税との累積的課税へ向けた若干の提言

再分配政策は、税だけではなく社会保障によるものと両方ある。所得格差をジニ係数²⁶⁴⁾でみた場合に格差縮小に貢献しているのは、表 6 から分かるとおり、圧倒的に社会保障である²⁶⁵⁾。

表 6 所得再分配による所得格差是正効果（ジニ係数、等価所得）

調査年	ジニ係数				ジニ係数の改善度(%)		
	①等価当初 所得	②(①+社会保 障給付金－ 社会保険料)	③等価可処 分所得(② －税金)	④等価再分 配所得(③+ 現物給付)	再分配による改善度*1		
					社会保 障による 改善度*2	税による 改善度*3	
1996	0.3764	0.3273	0.3119	0.3096	17.7	13.7	4.7
1999	0.4075	0.3501	0.3372	0.3326	18.4	15.3	3.7
2002	0.4194	0.3371	0.3227	0.3217	23.3	19.9	4.3
2005	0.4354	0.3355	0.3218	0.3225	25.9	22.8	4.1
2008	0.4539	0.3429	0.3268	0.3192	29.7	26.2	4.7

*1 再分配による改善度=1-④/①

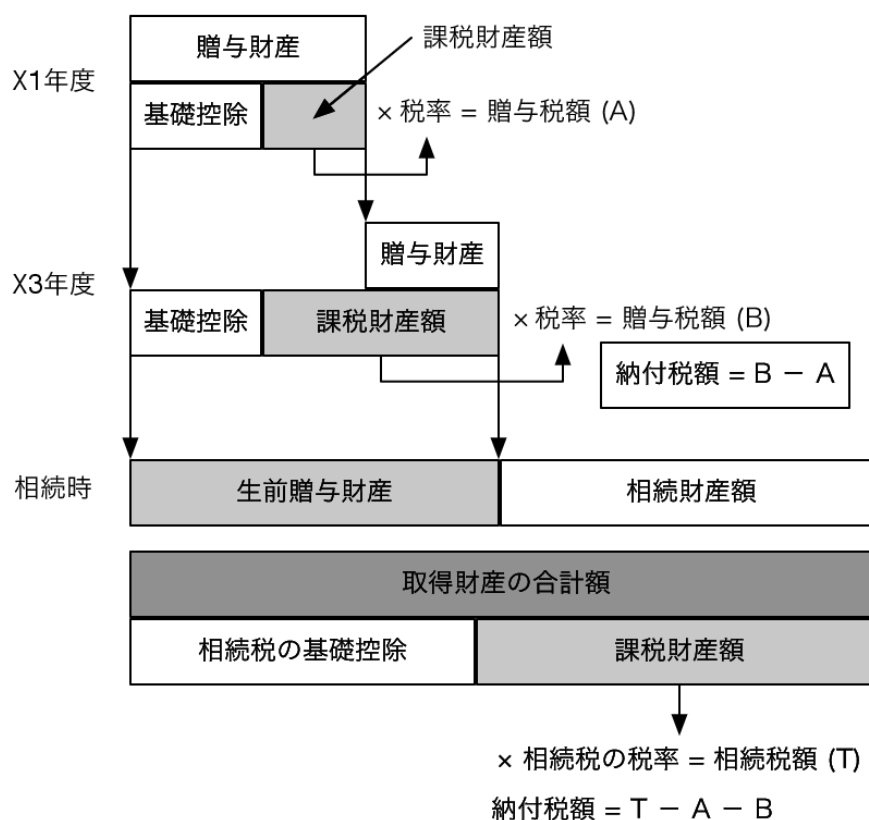
*2 社会保障による改善度=1-②/①×④/③

*3 税による改善度=1-③/②

注：1999年以前の現物給付は医療のみであり、2002年以降については医療、介護、保育である。

(出所) 厚生労働省政策統括官「平成 20 年 所得再分配調査報告書」16 頁 (2010 年) より作成

しかしながら、相続税の資産再配分機能を高め、累進性を確保するためには、課税ベースの拡大や税率区分の改正以外に、生前贈与と相続を統合した累積的課税が望ましいと思われる²⁶⁶⁾。すなわち、財産価額に変動が生じないとすれば、遺産相続だけが行われた場合の相続税額も、生前贈与だけが行われた場合の贈与税の総額も、財産の一部を生前贈与し、その他を相続により分与した場合の贈与税及び相続税の合計額も等しくなるのが望ましいと考える²⁶⁷⁾。ここで、一生累積課税方式の税額計算は、図9のように行われる。



(出所) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税 (第3版)』17頁 (財経詳報社, 2010年) より作成

図9 一生累積課税方式の税額計算の流れ

かつて、我が国においても一生累積課税制度が採用されていた時期があった。第1章で述べたように、シャープ勧告を受けて改正された昭和25年から昭和28年までで

ある²⁶⁸⁾。昭和 28 年改正の際、一生累積課税制度を廃止する理由について、納税者側の過去の財産取得に関する記録の保存や財産移転を立証するのが困難であったこと、また、税務執行においても、戦争の影響から適正な課税が困難であったことが挙げられている。しかし、現在における技術革新による事務管理及び処理能力によれば、累積課税制度を適用することは困難でないと思われる²⁶⁹⁾。

それは、平成 15 年の税制改正（平成 15 年 3 月法律第 8 号）により、相続時精算課税制度（相続第 21 条の 9 以下）が創設されたことから窺われる。現行の相続時精算課税制度は、その制度の適用を一度選択すると、特定贈与者と特定受贈者との間の贈与について暦年課税制度（相続第 21 条以下）の適用はなく、特定贈与者の相続時まで当該制度に拘束されることから、当該制度の年齢要件を排除すれば、一生累積課税に近似した制度になる²⁷⁰⁾。

しかしながら、相続時精算課税制度は、相続税と贈与税との制度の違いを前提としたものであって両者を統合したわけではなく、一定の要件を満たす贈与を贈与税から相続税の対象へと移したものであるとの指摘がある²⁷¹⁾。我が国において相続、遺贈及び贈与等につき、相続税、贈与税、所得税及び法人税のいずれかが課される。相続時精算課税制度は、これらのうち、従来は贈与税の対象であったものを相続税の対象として予納させるという分担の修正を行ったものといえる²⁷²⁾。

累積的課税の目的は、贈与が分割して行われた場合に、基礎控除や税率の低い部分はその都度利用されることを防止することにもある²⁷³⁾。

また、累積的課税は、財産移転の形態として相続と贈与の選択に中立的であるともいえる²⁷⁴⁾。長寿化が進むにつれて、贈与時期に関する中立性の確保の要請が高まってきている²⁷⁵⁾。生前贈与と相続とを一生累積して課税することで、相続及び贈与による資産移転の時期の選択に対する税制の中立性が確保され、生前贈与に対する税負担が合理的なものになるとと思われる²⁷⁶⁾。

累積的課税の導入にあたっては、生前に贈与された財産に関する情報の管理が必要となる。財産を贈与した者は、翌年の一定の時期までに贈与財産に関する資料を課税庁に提出し、他方、財産を受領した受贈者は、財産を取得した翌年の一定の時期までにその取得した財産に関する資料を課税庁に提出することを義務づけることとすれば、

移転財産についての資料を管理することができる。しかしながら、このような手続きを要求することになれば、納税者番号制度など納税者と財産とを紐付けするための何らかの方法を検討し、導入することが必要になるとと思われる²⁷⁷⁾。上述の平成 24 年度税制改正大綱では、「社会保障・税に関わる共通番号制度」の導入が平成 27 年に予定されているとして、税制上必要となる対応を図っていくとしている²⁷⁸⁾。

遺産取得課税方式による累積的課税には、物価変動の調整や利子率等、解決しなければならぬ複雑な問題が存在する。そうであっても、期間を限定した部分的累積課税は導入すべきであると考え²⁷⁹⁾。

仮に、税務執行上の困難を考えて期間累積課税とする場合においても、生前贈与財産につき、例えばフランスやドイツが採用している 7 年や 10 年といった現行の相続開始前 3 年以内よりも長い期間における贈与を相続税に取込むことが必要である²⁸⁰⁾。

214) 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」15 頁 (2002 年)。

215) 税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」15 頁 (2010 年)。

216) 小塩隆士ほか「所得の再分配のあり方 一格差社会と税制」税研 159 号 1 頁 (日本税務研究センター, 2011 年)。小塩隆士先生は、当初所得でみると格差は拡大しているが、税金等による調整後でみると格差は広がっておらず、むしろ貧困が広がっていると指摘している。

217) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』273 頁 (有斐閣, 2010 年)。

218) 小塩ほか・前掲注 216, 4 頁。

219) 小塩ほか・前掲注 216, 6 頁。

220) 梅原英治「経済格差の拡大と相続税改革の課題」日本租税理論学会 (編)『相続税制の再検討』21 頁 (法律文化社, 2003 年)。

221) 一橋信之「相続課税とその経済効果」広島経済大学経済研究論集第 33 巻第 4 号 158 頁 (広島経済大学, 2011 年)。

222) 小野塚久枝『21 世紀における相続税改革』226 頁 (税務経理協会, 2003 年)。

223) 一橋・前掲注 221, 143 頁。

224) その他、所得税等が 32.6%、法人税等が 18.4%となっている (財務省「国税・地方税の税目・内訳」http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm (2011 年 12 月 18 日 20 時頃アクセス))。

225) 三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研 102 号 31 頁 (日本税務研究センター, 2002 年)。三木義一先生は、「この不労利得は通常の利得に比べ巨額である。このような利得を取得する者を課税対象から外し、その分を消費者の負担に転嫁するのは社会的に不公正であろう。」と述べられている。

226) 新井隆一「税に愛を込めて」税研 24 号 2 頁 (日本税務研究センター, 1989 年)。

227) 神野直彦「“資産移転税”も抜本的見直しを」税務弘報 36 巻 3 号 15 頁 (中央経済社, 1988 年)。

228) 三木・前掲注 225, 32 頁、中江博行ほか「寄与分は、相続人の固有財産ではないのか」税研 110 号 56 頁 (日本税務研究センター, 2003 年) を参照。中江博行先生は、寄与分はあくまで遺産の一部であり、税法において相続により取得した財産に含まれるとし、「政策論として

は、被相続人の財産形成に少なからず寄与したものと認定される寄与分について、相続税法上でも何らかの対応はすべきであろう。」と述べられている。

- 229) 金子宏「相続税の課税方式と負担水準 —地価の高騰と相続税負担のあり方」渡辺美智雄 (編) 『相続税制改革の視点』168 頁 (ぎょうせい, 1987 年)。
- 230) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法 2』327 頁 (第一法規)。
- 231) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 23 頁 (日本税務研究センター, 2008 年)。
- 232) 金子宏『租税法 (第 16 版)』172 頁以下 (弘文堂, 2011 年) を参照。なお、他の類型には、各人の収入のうち効用あるいは満足の源泉である財貨やサービスの購入にあてられる部分のみを所得と捉え、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する消費型所得概念がある。すなわち、人の 1 年間の消費総額を所得とし、それに累進税率を適用して税額を算出するものである。
- 233) 稲村健太郎「包括的所得概念における所得税と相続税の関係 一年金二重課税事件を素材として一」東京経大会誌第 270 号 43 頁 (東京経済大学, 2011 年)。
- 234) 稲村・前掲注 233, 43 頁。
- 235) 金子・前掲注 232, 174 頁。
- 236) 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一 (編)『資産課税の理論と課題 (改訂版)』197 頁 (税務経理協会, 2005 年)。
- 237) 一橋・前掲注 221, 144 頁。
- 238) 金子・前掲注 229, 168 頁。

仮に、子 1 人が遺産総額 1 億円を相続することとなった場合において、現行所得税法の一時所得及び相続税による税負担は、以下のとおりとなる。

$$\text{所得税：} \quad \left\{ (1\text{億円} - 50\text{万円}) \times \frac{1}{2} - 38\text{万円} \right\} \times 40\% - 279.6\text{万円} = 1,695.2\text{万円}$$

$$\text{相続税：} \quad (1\text{億円} - 6,000\text{万円}) \times 20\% - 200\text{万円} = 600\text{万円}$$

しかし、遺産総額が 10 億円の場合では、以下のとおりとなる。

$$\text{所得税：} \quad \left\{ (10\text{億円} - 50\text{万円}) \times \frac{1}{2} - 38\text{万円} \right\} \times 40\% - 279.6\text{万円} = 19,695.2\text{万円}$$

$$\text{相続税：} \quad (10\text{億円} - 6,000\text{万円}) \times 40\% - 4,700\text{万円} = 42,300\text{万円}$$

したがって、遺産総額が多いほど、一時所得による課税では、税負担が著しく減少することとなる。

- 239) 日本税理士会連合会税制審議会「高齢化社会における所得課税と資産課税のあり方について —平成 14 年度諮問に対する答申—」8 頁 (2002 年)。
- 240) 岩崎・前掲注 236, 197 頁。
- 241) 岩崎・前掲注 236, 194 頁。
- 242) 一橋・前掲注 221, 145 頁。
- 243) 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第 13 号 61 頁 (明海大学, 2005 年)。
- 244) 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 卷 11 頁 (日本税務研究センター, 2004 年)。
首藤重幸先生は、さらに「問題は、この不平等の是正を、どのような基準で考えてゆくか、すなわち相続段階での富の再分配基準を、どのように設定してゆくかである。この基準は、それぞれの国の特殊性や時代の変化のなかで個別的に考えられざるをえない。」と述べられている。
- 245) 首藤・前掲注 244, 7 頁。
- 246) 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 年)。
金子宏先生は、「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類型である。」とし、「仮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。」と述べられている。
- 247) 以上は、岩崎・前掲注 236, 195 頁以下を参照。
- 248) 三木義一『相続・贈与と税』5 頁以下（一粒社, 2000 年）を参照。
- 249) 橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点（上）」税務弘報 56 巻 10 号 72 頁（中央経済社, 2008 年）。
- 250) 森一七「改正相続税法の課税方式についての一考察」レファレンス 90 号 59 頁（国立国会図書館調査及び立法考査局, 1958 年）。
- 251) 岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 102 号 37 頁（日本税務研究センター, 2002 年）。
- 252) 渋谷雅弘「予測される相続税の遺産取得課税方式への移行とその影響」税理 51 巻 3 号 95 頁（ぎょうせい, 2008 年）。
- 253) 藤本純也「遺産取得課税方式導入の影響を考えよう」税務弘報 56 巻 13 号 21 頁以下（中央経済社, 2008 年）を参照。
- 254) 三木・前掲注 225, 32 頁。三木義一先生は、累進税率の安易な引下げには賛成できないとし、その理由として「不労利得課税であるとすれば広く薄く始まってよいが、高額取得者にはその担税力にふさわしい負担を求めるのが憲法の要請だと考えられるからである。」と述べられている。
- 255) 北野弘久『税法学の実践論的展開』19 頁（勁草書房, 1993 年）。
- 256) 北野・前掲注 255, 21 頁。北野弘久先生は、バブル経済による地価高騰のもとで、政府の予定している相続税における画一的な課税最低限の引上げ措置だけでは対処できず、評価制度そのものを抜本的に見直す必要があると述べられている。
- 257) 税制調査会は、遺産取得課税方式への変更を行った場合に想定される課題について、税額計算の基本構造、未分割での申告、仮装分割・仮装未分割等への対応、連帯納付義務等の 8 つの点を挙げている（税制調査会「資料（相続税関係）」29 頁以下（2008 年）を参照。
<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf/k27kai27-1-3.pdf>, 2011 年 5 月 28 日 10 時頃アクセス。）。
- 258) 中里実「フランスにおける相続税と贈与税」海外住宅・不動産税制研究会『相続・贈与税制再編の新たな潮流』176 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）。
- 259) 小池正明「相続税の遺産取得課税方式の導入の検討課題」税務弘報 56 巻 6 号 62 頁（中央経済社, 2008 年）。
- 260) 小池・前掲注 259, 63 頁。
- 261) 最高裁昭和 38 年 2 月 22 日判決（民集 17 巻 7 号 1614 頁）は、共同相続により取得した不動産につき、被告らが無権限で単独相続したように登記したうえで、訴外会社と売買予約をし、所有権移転請求権保全の仮登記を経由したところ、原告らが当該仮登記の抹消を請求した事件である。原告らは当該登記の全部に対する抹消を請求したが、裁判所は、自己の持分について登記なしに第三取得者に対抗し得るものと解されるのであるから、原告らの持分に関する部分のみを抹消すると判示し、取引の安全性から第三者を保護する判断がなされたようである。本事件の評釈には、松岡久和「判批」『民法判例百選 I 第 5 版 新法対応補正版』118 頁（有斐閣, 2005 年）等がある。
- 262) 岩下・前掲注 251, 36 頁。
- 263) 松岡章夫ほか「相続税の課税方式の検討」税理 53 巻 15 号 63 頁（ぎょうせい, 2010 年）。
- 264) 伊東光晴（編）「現代経済学事典」353 頁（岩波書店, 2004 年）によれば、所得分配の不平等の程度を表す指標で、完全に平等であれば 0、完全に不平等であれば 1 となり、通常先進国では 0.3 台であるとされる。
- 265) 小塩ほか・前掲注 216, 3 頁。
- 266) 梅原・前掲注 220, 21 頁、金子・前掲注 246, 12 頁。金子宏先生は、「他の先進諸国は、最近、この制度に移行しつつある。コンピューターが発達し、税務行政も電子化しつつある今日では、この制度の執行は可能であると考えられる。」と述べられている。
- 267) 岩崎政明「相続税制改正の必要性」税経通信 40 巻 4 号 150 頁（税務経理協会, 1985 年）。

- 268) 当時における相続税の再分配効果について研究したものとして早見弘「相続税の再分配効果」一橋論叢 62 卷 6 号 702 頁（一橋大学, 1969 年）がある。早見弘先生は、昭和 25 年から昭和 28 年までの一生累積課税を採用していた時期に比べて、昭和 33 年以降の現行課税方式に変更後の方が分配修正効果が高いことについて、以下のように分析されている。すなわち、一生累積課税期間は、高度の累進税率の適用による財産分布の平等化効果よりも、遺産分割による富の集中抑制効果が強く働き、課税方式変更後は、遺産課税方式を加味したことによる課税庁の徴税効率の向上によるものとしている。また、神野直彦先生は、一生累積課税期間に再分配効果が発揮されなかったことについて、以下のように分析されている。すなわち、相続税の課税対象が農民を中心とする中小階層の相続財産であり、そのような階層では遺産分割が実施されなかった戦後の我が国の状況において、遺産取得課税方式の採用は、中小財産階層に相対的に重課された結果から、富の再分配効果を低下させることになったとしている（神野直彦「シャープ勧告の相続税・贈与税」日本租税研究協会（編）『シャープ勧告とわが国の税制』213 頁（日本租税研究協会, 1983 年））。しかしながら、相続人の権利意識の高まりや、分割が比較的困難な不動産に代わり相続財産として金融資産が増加してきている（国税庁「平成 21 年分の相続税の申告の状況について」http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/sozoku_shinkoku/index.htm, 2011 年 12 月 21 日 12 時頃アクセス。）のであるから、現在においては、必ずしも同様の結果になるとは限らないと思われる。
- 269) 岩下・前掲注 251, 40 頁。
- 270) 小池・前掲注 259, 62 頁。
- 271) 渋谷・前掲注 252, 98 頁。
- 272) 渋谷雅弘「相続税・贈与税の累積的課税」稲葉馨ほか（編）『行政法の思考様式』596 頁（青林書院, 2008 年）。
- 273) 渋谷・前掲注 272, 596 頁。
- 274) 井藤忠通「相続税制のあり方について」租税研究 506 号 27 頁（日本租税研究協会, 1991 年）。
- 275) 水野勝「相続税と贈与税の統合への取組み」税理 45 卷 13 号 4 頁（ぎょうせい, 2002 年）。
- 276) 岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究 一租税回避行為の防止を念頭に置いて」税務大 学校論叢 61 号 472 頁（税務大 学校, 2009 年）。
- 277) 岩下・前掲注 251, 40 頁、岩佐・前掲注 276, 473 頁。
- 278) 税制調査会「平成 24 年度税制改正大綱」13 頁（2011 年）。
- 279) 神野・前掲注 227, 18 頁。
- 280) 岩下・前掲注 251, 41 頁、梅原・前掲注 220, 21 頁。なお、税務執行上の困難以外にも検討すべき課題はある。渋谷雅弘先生は、累積的課税制度の導入にあたり、検討すべきこととして累積対象となる贈与、累積対象期間、法改正による税率等の変更、課税除外、贈与税還付、贈与財産の価格変動、特別措置等について考察されている（渋谷・前掲注 231, 599 頁）。

おわりに

所得税は、給与所得者であれば給与の取得時に源泉徴収されるし、消費税は、物品の購入時に税込み価格で支払いをする。その点でいえば、両税は納税者にとって身近な税であろうと思われる。

他方、かつての財閥が富の偏在によってもたらされたことを惹起せざるを得ないことから、相続税の存在は、国民に広く認識されていることと思う。しかしながら、相続自体が一生に数回あるかないかであろうから、相続税の概要についてさえ理解されていないように感じる。

このような状況の中、円滑化法を端緒として、相続税の課税方式の見直しが議論されることとなったが、政府からは、その方向性がいまだに明示されていない。

そこで本稿では、現在における相続税のあり方について、以下の視点から考察した。

第一に、我が国における相続税の沿革を、当時の社会的状況を踏まえながら概観した。旧民法における家制度を考慮し、遺産課税方式を採用して創設された我が国における相続税法は、戦後の日本国憲法の発布、民法の改正により個人主義へと転換し、シャウプ勧告を受けて遺産取得課税方式へと改正された。取得税ともいわれるシャウプ博士が目指した税制は理論的に優れてはいたが、戦後間もない我が国の状況においては、その実施が困難であったため、現行の課税方式へと改正されるに至った。

第二に、必ずしも明確でないとされる相続税の課税根拠について検討し、併せて課税方式の類型について概括した。相続税の創設当初からその課税根拠が議論されているが、現在においては、遺産の無償取得を担税力の増加と捉えて課税するとの説明が課税根拠を正当化するとと思われる。そして、その根拠にもっともよく適合するのが、遺産取得課税方式であることを確認した。

第三に、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア、カナダ及びオーストラリアを中心に、諸外国の相続税及びその課税方式について研究し、相続税の世界的な動向を探った。相続による財産移転につき所得課税を行うことで相続税を廃止する国もある中で、世界的には、相続税を維持しつつもその負担を軽減する流れにある。

第四に、我が国独自の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の間

題について、相続税負担における公平性、事業承継税制、連帯納付義務という観点から考察し、現行課税方式が現在の相続に対して必ずしも最適であるとはいえないことが明らかとなった。

以上の検討を踏まえ、現在における相続税の役割については、経済的格差の是正及び機会の平等という観点から富の集中を抑制し、相続人の権利意識の高まりや少子高齢化の進展といった社会的状況への対応が求められていると考察した。そして、その役割に最も適合する課税方式は遺産取得課税方式であり、累進性のさらなる確保から贈与税との累積的課税について提言した。

納税者番号制度の導入や贈与財産の価格変動に対する課税など、累積的課税の導入にあたっての論点については、本稿では深く考察できなかった。シャープ勧告による一生累積課税が廃止されてから半世紀以上が経ち、かつての社会的状況とは異なるといえるが、再度の導入にあたっては、執行面での考慮も必要であると思われる。

しかしながら、遺産取得課税方式の導入により、これまで指摘されてきた現行課税方式による水平的公平性の欠如を是正し、そして、累積的課税により、財産移転の形態及び時期に対する中立性を確保する必要があると考える。

旧民法の改正によって経済単位が家から個人に移行し、現在の相続を「争続」あるいは「争族」とまでいわれていても、現代社会を構成する単位の一つには家族があると思われる。相続は、その家族、ひいては社会の営みを承継することを目的とした、社会からの要請によるものではないだろうか。そうであるならば、本稿の提言によって、被相続人の相続人等に対する意思を汲んだ制度となるし、相続人等の質的担税力をも考慮された課税となることで、納税義務者の納得のいく相続税制度になると思われるのである。

参考文献

(単行本)

- [1] C.Whitehouse, P.Vains and L.Narain, Revenue Law : principals and practice, 21st ed. (Lexis-Nexis, 2003).
- [2] J.A.Kay and M.A.King, The British Tax System, 3rd ed. (Oxford University Press, 1983).
- [3] J.A.ケイ・M.A.キング (田近栄治訳)『現代税制の経済学イギリスの現状と改革』(東洋経済新報社, 1989年).
- [4] 伊東光晴(編)『現代経済学事典』(岩波書店, 2004年).
- [5] 稲葉敏(編)『相続税法義解』(自治館明, 1906年).
- [6] 岩下忠吾『総説相続税・贈与税 (第3版)』(財経詳報社, 2010年).
- [7] 内田貴『民法IV 親族・相続』(東京大学出版会, 2010年).
- [8] 大蔵財務協会(編)『改正税法のすべて (昭和42年度版)』(日本税務協会, 1967年).
- [9] 大蔵財務協会(編)『改正税法のすべて (昭和58年度版)』(日本税務協会, 1983年).
- [10] 大蔵省財政史室(編)『昭和財政史 —終戦から講和まで—』(東洋経済新報社, 1979年).
- [11] 大蔵省財政史室(編)『昭和財政史 —昭和27~48年度— 第6巻租税』(東洋経済新報社, 1990年).
- [12] 大蔵省主税局『昭和二十五年度以降の税制改正の概要』(大蔵省, 1956年).
- [13] 小野塚久枝『21世紀における相続税改革』(税務経理協会, 2003年).
- [14] 勝正憲『税』(千倉書房, 1940年).
- [15] 金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』(有斐閣, 2010年).
- [16] 金子宏『租税法 (第16版)』(弘文堂, 2011年).
- [17] 岸田貞夫ほか『現代税法の基礎知識』(ぎょうせい, 2011年).
- [18] 北野弘久『税法学の実践論的展開』(勁草書房, 1993年).
- [19] 北野弘久ほか(編)『争点相続税法 (補訂版)』(勁草書房, 1996年).
- [20] 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料別巻1 シャウプ使節団日本税制報告書』(勁草書房, 1983年).

- [21] 坂入長太郎『明治後期財政史（日本財政史研究Ⅱ）』（酒井書店, 1989年）.
- [22] 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法 1』（第一法規）.
- [23] 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法 2』（第一法規）.
- [24] 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法 3』（第一法規）.
- [25] 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法 2』（第一法規）.
- [26] 田島裕『イギリス法入門』（有斐閣, 1991年）.
- [27] 道恒内弘人『ゼミナール民法入門（第4版）』（日本経済新聞社, 2008年）.
- [28] 中川善之助『注釈民法相続（1）』（有斐閣, 1967年）.
- [29] 中川善之助『民法事典』（青林書院新社, 1967年）.
- [30] 中川善之助ほか『相続法（第4版）』（有斐閣, 2002年）.
- [31] 長岡和範『アメリカの連邦税入門』（税務経理協会, 2002年）.
- [32] 長澤彰彦『アメリカの連邦遺産税・贈与税』（中央経済社, 1992年）.
- [33] 橋本守次『ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会, 2007年）.
- [34] 橋本守次『ゼミナール相続税法（新訂版）』（大蔵財務協会, 2011年）.
- [35] 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 —自由主義段階から帝国主義段階へ—』（東京大学出版会, 2003年）.
- [36] 三木義一『相続・贈与と税』（一粒社, 2000年）.
- [37] 三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』（信山社, 2005年）.

（書籍所収論文）

- [38] Peter Saunders, An Australian Perspective on Wealth Taxation, Taxation Issues of the 1980s, Papers Presented at a Conference Organized by the Centre of Policy Studies, 407 (Monash University, 1983).
- [39] 秋本照夫「農地課税及び農地評価の問題点」北野弘久ほか（編）『争点相続税法（補訂版）』280-294頁（勁草書房, 1996年）.
- [40] 伊藤昌司「相続の根拠」星野英一（編）『民法講座第7巻 親族・相続』341-366頁（有斐閣, 1988年）.
- [41] 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一（編）『資産課税の理論と課題（改訂版）』179-206頁

(税務経理協会, 2005 年).

- [42] 岩下忠吾「相続税を検証する」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』88-105 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [43] 梅原英治「経済格差の拡大と相続税改革の課題」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』3-24 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [44] 金子宏「相続税の課税方式と負担水準 一地価の高騰と相続税負担のあり方」渡辺美智雄（編）『相続税制改革の視点』167-169 頁（ぎょうせい, 1987 年）.
- [45] 来栖三郎「相続法と相続税」雄川一郎（編）『公法の理論（中）』745-782 頁（有斐閣, 1976 年）.
- [46] 小池正明「現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』74-87 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [47] 篠原正博「フランスの資産課税」一河秀洋ほか（編）『資産政策と資産課税』269-289 頁（有斐閣, 1998 年）.
- [48] 篠原正博「相続税の存在意義 一オーストラリアおよびカナダの経験に学ぶ」『不動産税制の国際比較分析』213-272 頁（清文社, 1999 年）.
- [49] 渋谷雅弘「相続税・贈与税の累積的課税」稲葉馨ほか（編）『行政法の思考様式』593-618 頁（青林書院, 2008 年）.
- [50] 神野直彦「シャープ勧告の相続税・贈与税」日本租税研究協会（編）『シャープ勧告とわが国の税制』165-218 頁（日本租税研究協会, 1983 年）.
- [51] 高野幸大「判批」水野忠恒ほか（編）『租税判例百選（第5版）』140-141 頁（有斐閣, 2011 年）.
- [52] 田中治「相続税制の再検討 一相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』40-57 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [53] 田中整爾「相続と登記」『家族法体系 IV（相続(1)）』238-255 頁（有斐閣, 1960 年）.
- [54] 中里実「フランスにおける相続税と贈与税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制再編の新たな潮流』113-206 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）.
- [55] 渕圭吾「オーストラリアの相続・贈与税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制の再編の新たな潮流』245-264 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）.
- [56] 三木義一「財産権保障と課税権の限界 一ドイツ土地増加税論議を素材として」『現代税法と人権』167-186 頁（勁草書房, 1992 年）.

- [57] 柚木馨「共同相続財産の法的性質」『家族法体系 IV (相続(1))』153-173 頁 (有斐閣, 1960 年).
- [58] 吉牟田勲「資産課税の国際比較」水野正一 (編)『資産課税の理論と課題』279-395 頁 (税務経理協会, 2005 年).
- [59] 吉村政穂「カナダにおける相続時課税」海外住宅・不動産税制研究会 (編)『相続・贈与税制再編の新たな潮流』231-244 頁 (日本住宅総合センター, 2010 年).
- [60] 米原淳七郎「オーストラリアの資産課税」一河秀洋ほか (編)『資産政策と資産課税』337-352 頁 (有斐閣, 1998 年).

(雑誌論文等)

- [61] Massimo Antonini, Abolition of the Italian Inheritance and Gift Tax, 42 European Taxation 133-138 (International Bureau of Fiscal Documentation, 2002).
- [62] R.M. Bird, Canada's Vanishing Death Taxes, 16 Osgoode Hall Law Journal 132-145 (York University, 1978).
- [63] 赤松晃「米国モデル相続税条約の示唆 —遺産取得税方式の純化と国際課税の側面」租税研究 711 号 158-178 頁 (日本租税研究協会, 2009 年).
- [64] 浅野幸治「相続の根拠としての意思説」フィロソフィア・イワテ 40 号 31-44 頁 (岩手哲学会, 2008 年).
- [65] 天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」立命館法學 2008 年 4 号 1222-1325 頁 (立命館大学法学会, 2008 年).
- [66] 天野史子ほか「日本の相続税の行方を探るドイツとフランスにおける遺産取得課税 (上)」国際税務 29 卷 8 号 86-95 頁 (税務研究会, 2009 年).
- [67] 天野史子ほか「日本の相続税の行方を探るドイツとフランスにおける遺産取得課税 (下)」国際税務 29 卷 9 号 71-81 頁 (税務研究会, 2009 年).
- [68] 新井隆一「税に愛を込めて」税研 24 号 2 頁 (日本税務研究センター, 1989 年).
- [69] 荒木知「英国相続税の歩み —中世から 21 世紀へ」国際税務 29 卷 2 号 90-92 頁 (税務研究会, 2009 年).
- [70] 石川欽也「相続税法第 32 条に基づく更正の請求」税務事例 41 卷 8 号 26-30 頁 (財形詳報社, 2009 年).

- [71]石島弘「判例批評」民商法雑誌 84 卷 3 号 357-371 頁 (有斐閣, 1981 年).
- [72]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 56 卷 45-102 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).
- [73]伊藤忠通「相続税制のあり方について」租税研究 506 号 25-31 頁 (日本租税研究協会, 1991 年).
- [74]伊藤忠通「相続税制再考」奈良県立商科大学研究季報 2 卷 3 号 25-36 頁 (奈良県立大学, 1991 年).
- [75]井藤半彌「相続課税の理論的背景」財政経済弘報 670 号 6-10 頁 (財政経済弘報社, 1958 年).
- [76]井藤半彌「相続税の諸問題」彦根論叢 46/47 卷 3-20 頁 (滋賀大学, 1958 年).
- [77]稲子恒夫ほか「相続と生活保障」民商法雑誌 40 卷 6 号 885-899 頁 (有斐閣, 1959 年).
- [78]稲村健太郎「包括的所得概念における所得税と相続税の関係 一年金二重課税事件を素材として一」東京経済大学会誌 270 号 39-49 頁 (東京経済大学, 2011 年).
- [79]今村修「相続をめぐる所得課税について」千葉商大論叢 45 卷 1 号 69-75 頁 (千葉商科大学, 2007 年).
- [80]今村修「法定相続分課税方式の堅持を」千葉商大論叢 47 卷 1 号 1-8 頁 (千葉商科大学, 2009 年).
- [81]岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究 一租税回避行為の防止を念頭に置いて一」税務大学校論叢 61 号 389-476 頁 (税務大学校, 2009 年).
- [82]岩崎政明「相続税制改正の必要性」税経通信 40 卷 4 号 146-152 頁 (税務経理協会, 1985 年).
- [83]岩崎政明「事業承継税制」日税研論集 58 号 17-35 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [84]岩崎政明「相続税改革の法学的検討」税経通信 63 卷 11 号 24-30 頁 (税務経理協会, 2008 年).
- [85]岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 102 号 35-41 頁 (日本税務研究センター, 2002 年).
- [86]岩下忠吾「遺産取得課税方式への改革に伴う実務への影響」税経通信 63 卷 11 号 114-128 頁 (税務経理協会, 2008 年).
- [87]岩垂肇「相続の根拠と現代相続法の目標 一1一 相続権と扶養性と社会性」民商法雑誌 26 卷 4 号 1-13 頁 (有斐閣, 1951 年).
- [88]岩垂肇「相続の根拠と現代相続法の目標 一2一 相続権と扶養性と社会性」民商法雑誌 26 卷 6 号 360-367 頁 (有斐閣, 1951 年).

- [89]岩垂肇「相続の根拠（再論）」民商法雑誌 86 巻 4 号 544-4558 頁（有斐閣, 1982 年）.
- [90]上西左大信「事業承継税制の概要」税研 139 号 55-61 頁（日本税務研究センター, 2008 年）.
- [91]碓井光明「租税判例研究相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務に関する規定は、徴収に関する定めであるから、本来の納税義務につき租税債務が確定しているときは、その他になんらの確定手続きを要するものではない」税務事例 11 巻 2 号 23-28 頁（財經詳報社, 1979 年）.
- [92]碓井光明「相続税法三四条一項の規定による連帯納付義務について、格別の確定手続きを要しない」判例時報 1001 号 154-158 頁（判例時報社, 1981 年）.
- [93]江平真一「相続税法における事業承継に関する一考察」地域経済政策研究 8 巻 159-160 頁（鹿児島国際大学, 2007 年）.
- [94]近江幸治「債権法改正と相続法」法律時報 83 巻 1 号 13-20 頁（日本評論社, 2011 年）.
- [95]大塚正民「相続および贈与に関する国際的課税の研究（その 3）日本の相続税と米国の遺産税との交錯」税法学 536 号 17-25 頁（清文社, 1996 年）.
- [96]大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9 号 106-159 頁（税務大学校, 1975 年）.
- [97]大矢良典「遺産取得税方式における連帯納付義務の虚構性」日本大学大学院法学研究年報 30 号 57-97 頁（日本大学大学院法学研究科, 2000 年）.
- [98]奥谷健「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 号 255-274 頁（日本税法学会, 2009 年）.
- [99]小野木義徳「事業承継税制の拡充と相続税制」国士館大学大学院政経論集 12 号 153-178 頁（国士館大学政経学会, 2009 年）.
- [100]小野塚久枝「我国の相続税制度の特徴 — 仕組に関する国際比較から —」飯山論叢 10 巻 2 号 95-112 頁（東京工芸大学, 1993 年）.
- [101]小野塚久枝「相続税の役割と相続に対する人々の考え方：大日本帝国憲法下において」飯山論叢 11 巻 2 号 14-27 頁（東京工芸大学, 1994 年）.
- [102]小野塚久枝『『コーラン』にみる相続観と遺産相続制度：『コーラン』の規定とイスラーム教国の実態』東京家政学院大学紀要. 人文・社会科学系 41 巻 115-128 頁（東京家政学院大学, 2001 年）.
- [103]小野塚久枝「相続税とは何か？ — 生成・発展の歴史(フランス)より、諸問題を整理する」東横学園女子短期大学女性文化研究所紀要 11 号 51-67 頁（東横学園女子短期大学女性文化研究所, 2002 年）.

- [104]加賀美昭彦「相続税の課税方式に関する一考察 —未分割遺産課税と連帯納付義務の問題点をめぐって」帝京大学大学院経済学年誌 14 号 229-264 頁 (帝京大学大学院経済学研究科大学院生研究会, 2006 年).
- [105]槽谷修「相続時精算課税制度の問題点」愛知淑徳大学論集. ビジネス学部・ビジネス研究科 篇 4 卷 81-98 頁 (愛知淑徳大学, 2008 年).
- [106]門広乃理子「相続と財産法理論 —企画の趣旨」法律時報 83 卷 1 号 4-6 頁 (日本評論社, 2011 年).
- [107]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 年).
- [108]川淳一「英国における相続財産管理 —1—」法学 54 卷 3 号 459-519 頁 (東北大学法学会, 1990 年).
- [109]川淳一「英国における相続財産管理 —2 完—」法学 54 卷 4 号 670-726 頁 (東北大学法学会, 1990 年).
- [110]川田剛「国際相続の現状と税務における課題」税理 54 卷 2 号 114-121 頁 (ぎょうせい, 2011 年).
- [111]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 56 卷 21-43 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).
- [112]北野弘久「相続税制論 (徴税と納税の論理)」時の法令 1319 号 70-75 頁 (財務省印刷局, 1987 年).
- [113]北野弘久「相続税連帯納付義務の問題点」税経新報 529 号 18-22 頁 (税経新人会全国協議会, 2006 年).
- [114]北野弘久「相続税連帯納付義務の問題点 (続)」税経新報 536 号 19-22 頁 (税経新人会全国協議会, 2006 年).
- [115]北野弘久「相続税連帯納付義務と課税庁の徴収懈怠」税経新報 540 号 45-48 頁 (税経新人会全国協議会, 2007 年).
- [116]小池正明「遺産取得課税方式を採用する場合の論点整理」税研 139 号 43-49 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [117]小池正明「相続税の遺産取得課税方式導入の検討課題」税務弘報 56 卷 6 号 58-66 頁 (中央経済社, 2008 年).
- [118]小池正明「相続税の課税方式の見直しに伴う論点」租税研究 710 号 73-103 頁 (日本租税研

- 究協会, 2008 年).
- [119]小池正明「非上場株式に係る事業承継税制の諸問題」税法学 561 号 275-294 頁 (日本税法学会, 2009 年).
- [120]神戸正雄「相續税ノ課税方法 (一)」經濟論叢 7 卷 5 号 588-597 頁 (京都帝國大學法科大学, 1918 年).
- [121]神戸正雄「相續税ノ課税方法 (二, 完)」經濟論叢 7 卷 6 号 747-755 頁 (京都帝國大學法科大学, 1918 年).
- [122]神戸正雄「相續税改造の一案」經濟論叢 37 卷 2 号 153-169 頁 (京都帝國大學經濟學會, 1933 年).
- [123]国府剛「アメリカ合衆国相続法 (相続法の比較)」比較法研究 32 号 29-52 頁 (比較法学会, 1971 年).
- [124]小塩隆士ほか「所得の再分配のあり方 一格差社会と税制」税研 159 号 1-10 頁 (日本税務研究センター, 2011 年).
- [125]小林登「未分割遺産に係る課税問題 (貸付金債権)」税務事例 41 卷 8 号 16-20 頁 (財形詳報社, 2009 年).
- [126]五嶋陽子「アメリカの遺産税・贈与税改革」經濟貿易研究 : 研究所年報 31 号 35-53 頁 (神奈川大学, 2005 年).
- [127]桜井四郎「シャープ勧告と相続税」税と財 6 卷 10 号 16-18 頁 (日本税務協会, 1949 年).
- [128]桜井四郎「シャープ勧告と相続税・贈与税について」税経通信 47 号 42-50 頁 (税務経理協会, 1949 年).
- [129]桜井四郎「相続税制度に関する問題点 (上)」財経詳報 128 号 1293-1296 頁 (財経詳報社, 1957 年).
- [130]桜井四郎「相続税制度に関する問題点 (下)」財経詳報 131 号 1349-1356 頁 (財経詳報社, 1957 年).
- [131]佐藤悦緒『『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって』税経通信 63 卷 11 号 66-77 頁 (税務経理協会, 2008 年).
- [132]佐藤悦緒ほか「事業承継政策をめぐる課題と相続税改革の方向性」国際税制研究 21 号 5-24 頁 (納税協会連合会, 2008 年).

- [133]佐藤悦緒ほか「新事業承継税制の疑問と誤解を解く」税理 52 卷 10 号 129-142 頁 (ぎょうせい, 2009 年).
- [134]佐藤啓子「遺産分割と共有物分割」法律時報 83 卷 1 号 39-43 頁 (日本評論社, 2011 年).
- [135]佐藤進「資産課税の構造」税経通信 30 卷 3 号 8-14 頁 (税務経理協会, 1975 年).
- [136]佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研 52 卷 9 号 3-12 頁 (日本税務研究センター, 1993 年).
- [137]佐藤隆夫「現行相続法における相続権の根拠の意義」国学院法学 3 卷 2 号 1-25 頁 (国学院大学法学会, 1966 年).
- [138]佐藤英明「増額更正の取消しを更正の請求にもとづく減額更正後に求める訴えの利益と還付加算金／租税特別措置法六九条の三における『事業の用に供されていた宅地』の意義」ジュリスト 1147 号 135-137 頁 (有斐閣, 1998 年).
- [139]佐藤義行「遺産分割を巡る相続税法上と所得税法上の諸問題」税法学 358 号 2-13 頁 (清文社, 1980 年).
- [140]佐野豊子「『小規模宅地等の減額特例』の適用に関する逆転判決」税理 41 卷 15 号 20-24 頁 (ぎょうせい, 1998 年).
- [141]塩崎潤「三木教授の『相続税の抜本的改革への一視点』に対する共鳴と別視点 —今, 簡単にシャープ流の遺産取得税方式に戻ることはむつかしい—」税経通信 54 卷 13 号 23-27 頁 (税務経理協会, 1999 年).
- [142]品川芳宣「小規模宅地等の課税特例における事業の用に供された時期」税研 76 号 60-63 頁 (日本税務研究センター, 1997 年).
- [143]品川芳宣「建築途上の事業用建物敷地に係る小規模宅地課税特例の適用」税研 83 号 108-111 頁 (日本税務研究センター, 1999 年).
- [144]品川芳宣「共同相続人の連帯納付義務の合憲性」税研 116 号 78-81 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).
- [145]品川芳宣「修正申告段階における隠ぺい・仮装行為と重加算税の賦課要件」税研 118 号 85-88 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).
- [146]品川芳宣「遺産取得課税方式へ変更した場合の実務への影響」税研 139 号 50-54 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [147]品川芳宣「事業承継税制と相続税改革の問題点」租税研究 703 号 15-30 頁 (日本租税研究協

会, 2008 年).

[148]篠原芳雄「改正相続税法の展望」税経通信臨時増刊号 135-136 頁 (税務経理協会, 1950 年).

[149]柴由花「相続税と所得税の統合 —課税ベースからの考察—」横浜国際社会科学研究所 8 巻 1 号 81-99 頁 (横浜国立大学, 2003 年).

[150]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り一考察」明海大学不動産学部論集 13 号 59-74 頁 (明海大学, 2005 年).

[151]柴由花「スウェーデン相続税および贈与税法の廃止」土地総合研究 14 巻 2 号 21-31 頁 (土地総合研究所, 2006 年).

[152]柴由花「連邦遺産税廃止の背景と包括的所得概念に基づく税制改革案の意義」明海大学不動産学部論集 14 巻 56-70 頁 (明海大学, 2006 年).

[153]渋谷雅弘「相続税制の動向 -アメリカとドイツ」税 102 巻 47-54 頁 (日本税務研究センター, 2002 年).

[154]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 56 巻 155-185 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).

[155]渋谷雅弘「相続時精算課税適用者の死」税務事例研究 79 号 41 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).

[156]渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 22-26 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).

[157]渋谷雅弘「予測される相続税の遺産取得課税方式への移行とその影響」税理 51 巻 3 号 92-98 頁 (ぎょうせい, 2008 年).

[158]渋谷雅弘「相続税法改正の動向」租税研究 712 号 40-59 頁 (日本租税研究協会, 2009 年).

[159]島津留利子「遺産分割によって課税価格の合計額に変動がある場合の相続税課税 —『相続税の課税原則』の検討を中心に」税務大学校論叢 51 号 221-298 頁 (税務大学校, 2006 年).

[160]神野直彦「シャープ勧告における資産課税 —相続税・贈与税を中心に」租税法研究 12 号 26-65 頁 (有斐閣, 1984 年).

[161]神野直彦「"資産移転税"も抜本的見直しを」税務弘報 36 巻 3 号 13-20 頁 (中央経済社, 1988 年).

[162]鈴木康文「少子高齢社会における相続税についての一考察」成城大学大学院経済学論文集 12 号 27-44 頁 (成城大学, 2010 年).

- [163]首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究 9 号 71-93 頁（日本税務研究センター, 1991 年）.
- [164]首藤重幸「研究にあたって」日税研論集 56 卷 1-3 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [165]首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 卷 5-19 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [166]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 56 卷 221-227 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [167]首藤重幸ほか「補章 —フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 卷 187-219 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [168]高沢修一「農業相続人の事業承継に関する一考察」杏林大学研究報告教養部門 24 卷 79-85 頁（杏林大学, 2007 年）.
- [169]高沢修一「法定相続分課税方式における諸問題の検討 —シャウプ勧告 60 年目の再評価」経営論集 17 号 35-48 頁（大東文化大学経営学会, 2009 年）.
- [170]高田源清「税法における相続：相続税廃止の提唱」法政研究 29 卷 1/2/3 号 43-61 頁（九州大学, 1963 年）.
- [171]高田治樹『相続時精算課税制度』創設の趣旨とその背景」税務弘報 52 卷 7 号 144-153 頁（中央経済社, 2004 年）.
- [172]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 56 卷 103-154 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [173]高橋祐介「相続税の税額計算方式（課税方式）の現状と問題点」税研 151 号 33-39 頁（日本税務研究センター, 2010 年）.
- [174]瀧本美夫「相続税ノ理論上ノ根據如何」経済學商業學國民經濟雜誌 1 卷 7 号 937-956 頁（神戸大学, 1906 年）.
- [175]田中治「事業承継税制のあり方」租税法研究 38 号 85-106 頁（有斐閣, 2010 年）.
- [176]谷口勢津夫「財産評価の不平等に関するドイツ連邦憲法裁判所の 2 つの違憲決定」税法学 535 号 153-174 頁（日本税法学会, 1996 年）.
- [177]谷野英雄「相続税課税の二つの問題 —政党をめぐる課税関係」税経通信 7 卷 4 号 125-133 頁（税務経理協会, 1952 年）.

- [178]玉田弘毅「共同相続に関する一考察」法律論叢 31 卷 3 号 103-151 頁 (明治大学法律研究所, 1957 年).
- [179]玉田弘毅「遺産『共有』の理論 —『遺産の分割』の性格を中心として」法律論叢 33 卷 5 号 19-40 頁 (明治大学法律研究所, 1960 年).
- [180]津島祐二ほか「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 63 卷 3 号 50-64 頁 (税務経理協会, 2008 年).
- [181]飛岡邦夫「相続税の連帯納付義務に関する一考察」税務大学校論叢 1 号 251-330 頁 (税務大学校, 1968 年).
- [182]中江博行「相続税の申告における課税財産の範囲」税理 40 卷 6 号 189-195 頁 (ぎょうせい, 1997 年).
- [183]中江博行ほか「寄与分は, 相続人の固有財産ではないのか」税研 110 号 55-59 頁 (日本税務研究センター, 2003 年).
- [184]中島茂樹ほか「所有権の保障と課税権の限界 —ドイツ連邦憲法裁判所の財産税・相続税違憲決定」法律時報 68 卷 9 号 47-55 頁 (日本評論社, 1996 年).
- [185]中島茂樹「課税権と所有権 —財産税違憲決定」自治研究 74 卷 12 号 119-126 頁 (第一法規, 1998 年).
- [186]仲間瑞樹「相続税, 賦課方式の公的年金政策, 経済成長」山口経済学雑誌 58 卷 6 号 907-918 頁 (山口大学経済学会, 2010 年).
- [187]中牟田智朗「相続税と贈与税の一体化について: 相続時精算課税制度とシャープ税制の比較研究」近畿大学九州工学部研究報告 32 卷 103-112 頁 (近畿大学, 2004 年).
- [188]長澤則子「米国の遺産税と日本の相続税の検討事項」税理 54 卷 2 号 154-157 頁 (ぎょうせい, 2011 年).
- [189]成瀬満春「相続税の創設」大阪学院大学商学論集 13 卷 2 号 101-115 頁 (大阪学院大学商学会, 1987 年).
- [190]西野敬雄「相続税法の性格と同法第 34 条第 1 項の連帯納付義務に関する一考察」国士館法学 39 号 71-100 頁 (国士館大学法学会, 2007 年).
- [191]日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳 —1—」税法学 406 号 1-8 頁 (清文社, 1984 年).

- [192]日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳 —2—」税法学 407 号 1-13 頁 (清文社, 1984 年).
- [193]日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳 —3—」税法学 408 号 1-4, 45 頁 (清文社, 1984 年).
- [194]野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」二松学舎大学国際政経論集 8 号 177-197 頁 (二松学舎大学, 2000 年).
- [195]橋本徹「先進主要諸国の相続税制の動向 (税制改革)」租税研究 470 号 22-32 頁 (日本租税研究協会, 1988 年).
- [196]橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点 (上)」税務弘報 56 卷 10 号 63-73 頁 (中央経済社, 2008 年).
- [197]橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点 (下)」税務弘報 56 卷 12 号 62-70 頁 (中央経済社, 2008 年).
- [198]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 1 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA100 号 18-23 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [199]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 2 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA101 号 26-33 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [200]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 3 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA102 号 30-42 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [201]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 4 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA103 号 44-57 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [202]発地喜久治「都市地域における農家の相続税納入と農地相続の実態」農政調査時報 346 号 13-23 頁 (全国農業会議所, 1985 年).
- [203]服部弘「法務と税務同時・連続して発生した相続と民法・税法における考え方」税理 50 卷 11 号 219-224 頁 (ぎょうせい, 2007 年).
- [204]林仲宣「未分割遺産の相続税申告における相続分の譲渡とその問題点」税理 39 卷 15 号 28-32 頁 (ぎょうせい, 1996 年).
- [205]林宜嗣「相続税改革の視点」租税研究 468 号 26-34 頁 (日本租税研究協会, 1988 年).
- [206]林眞義「フランスの相続税, 贈与税の概要」高田短期大学紀要 5 卷 77-110 頁 (高田短期大

学, 1987 年).

[207]早見弘「相続税の再分配効果」一橋論叢 62 卷 6 号 702-715 頁 (一橋大学, 1969 年).

[208]幡野弘樹「相続及び贈与・遺贈法改正, パクスの改正 —相続及び贈与・遺贈の改正に関する
2006 年 6 月 23 日法律第 728 号 (立法紹介)—(民事法)」日仏法学 25 卷 218-223 頁 (日仏法
学会, 2009 年).

[209]一橋信之「相続課税とその経済効果」広島経済大学経済研究論集 33 卷 4 号 139-160 頁 (広
島経済大学, 2011 年).

[210]平川忠雄「相続税・贈与税一体化議論の動向」租税研究 640 号 42-55 頁 (日本租税研究協会,
2003 年).

[211]福島四郎「相続の本質について —ドイツ法を通じてみた」関西大学法学論集 1 卷 1 号 72-88 頁
(関西大学法学会, 1951 年).

[212]福島四郎「相続財産の共有の性質・遺産分割の方法」民商法雑誌 33 卷 4 号 593-589 頁 (有
斐閣, 1956 年).

[213]福里盛雄「共同相続財産の法的性質に関する一考察」沖大論叢 4 卷 1・2 号 11-21 頁 (沖縄
大学, 1964 年).

[214]藤井裕久ほか「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
63 卷 3 号 65-80 頁 (税務経理協会, 2008 年).

[215]藤川昭次郎「相続税の仕組みと農地相続の特例 (税務講座)」農業協同組合 31 卷 4 号 117-
124 頁 (全国農業協同組合中央会, 1985 年).

[216]藤澤穆「相続税改正の必要」経済学商業学国民経済雑誌 34 卷 4 号 529-552 頁 (神戸大学,
1923 年).

[217]藤田晴「取得課税のあり方 —相続税を中心に」税研 56 号 19 頁 (日本税務研究センター,
1994 年).

[218]藤本純也「資産取得課税方式導入の影響を考えよう」税務弘報 56 卷 13 号 21-29 頁 (中央経
済社, 2008 年).

[219]古林善祐『古代ギリシャ相続法の素描』福岡大学法学論叢 2 卷 1 号 109-169 頁 (福岡大学
研究推進部, 1957 年).

[220]前田知子「相続税の納税義務者」税理 54 卷 2 号 129-134 頁 (ぎょうせい, 2011 年).

- [221]前田泰「相続と第三者保護」法律時報 83 卷 1 号 44-50 頁 (日本評論社, 2011 年).
- [222]松岡章夫「未分割遺産に係る課税 (寄与分に応ずる財産)」税務事例 41 卷 8 号 21-25 頁 (財形詳報社, 2009 年).
- [223]松岡章夫ほか「相続税の課税方式の検討」税理 53 卷 15 号 61-69 頁 (ぎょうせい, 2010 年).
- [224]松崎啓「相続税法の問題点 一相続税の配分に係る制度の不合理性」税経通信 52 卷 11 号 124-127 頁 (税務経理協会, 1997 年).
- [225]三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究 23 号 1-7 頁 (有斐閣, 1995 年).
- [226]三木義一「相続税の抜本的改革への一視点」税経通信 54 卷 10 号 26-32 頁 (税務経理協会, 1999 年).
- [227]三木義一ほか「共同相続人の延納と連帯納付義務」税経通信 57 卷 10 号 231-236 頁 (税務経理協会, 2002 年).
- [228]三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研 102 号 29-34 頁 (日本税務研究センター, 2002 年).
- [229]三木義一「遺産取得税方式と法定相続分方式の差異」税研 139 号 38-42 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [230]三木義一「年金財源となる『相続税』相続税負担が重くなる『遺産課税方式』」Zaiten54 卷 4 号 14-19 頁 (財界展望新社, 2010 年).
- [231]三島浩光「相続税の計算と申告・納付」税理 54 卷 2 号 143-153 頁 (ぎょうせい, 2011 年).
- [232]水野忠恒「相続税法三四条一項の連帯納付義務者の納付すべき税額は特別の手續を要することなく確定するか否かにつき争われた事例」判例時報 935 号 160-163 頁 (判例時報社, 1979 年).
- [233]水野忠恒「欧米の相続制度と相続税制」租税研究 505 号 35-44 頁 (日本租税研究協会, 1991 年).
- [234]水野忠恒「フロントページ遺産取得課税方式への変更は社会環境の変化に伴う時代の要請」税理 51 卷 13 号 2-5 頁 (ぎょうせい, 2008 年).
- [235]水野忠恒ほか「見えてきた遺産取得課税方式と実務への影響」税理 51 卷 15 号 60-83 頁 (ぎょうせい, 2008 年).
- [236]水野忠恒「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研 139 号 33-37 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).

- [237]水野勝「相続税と贈与税の統合への取組み」税理 45 卷 13 号 2-6 頁 (ぎょうせい, 2002 年).
- [238]三谷道麿「相續税の本質」経済論叢 38 卷 5 号 1010-1025 頁 (京都帝國大學經濟學會, 1934 年).
- [239]宮脇義男「相続税・贈与税のあり方について 一新たな非営利法人制度を素材として」税務
大学校論叢 56 号 293-436 頁 (税務大学校, 2007 年).
- [240]宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢 57 号 437-526 頁 (税務大学
校, 2008 年).
- [241]森一七「改正相続税法の課税方式についての一考察」レファレンス 90 号 50-59 頁 (国立国
会図書館調査及び立法考査局, 1958 年).
- [242]森泉章「遺産分割の効果について:遺産共有説・遺産合有説の再検討をかねて」商学論集 29 卷
4 号 158-195 頁 (福島大学経済学会, 1961 年).
- [243]森田茂夫「相続税の負担減少を目的とした養子縁組の効力とその対応策」税理 44 卷 6 号 192-
197 頁 (ぎょうせい, 1998 年).
- [244]八木匡「遺産動機と相続税の公平性」経済学論叢 59 卷 3 号 303-321 頁 (同志社大学経済学
会, 2007 年).
- [245]矢内一好「国際相続の税務」税研 139 号 27-32 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [246]矢内一好「在外財産に対する相続税の課税 (税務会計)」経理研究 296-308 頁 (中央大学経理
研究所, 2009 年).
- [247]矢内一好「各国の相続税制の概要と問題点」税理 54 卷 2 号 122-128 頁 (ぎょうせい, 2011 年).
- [248]山下和久「譲渡所得税と相続税」大阪府立大學經濟研究 53 卷 1 号 95-100 頁 (大阪府立大学,
2007 年).
- [249]山下輝彦「日本における相続の史的考察 一遺留分を中心に一」明治大学大学院紀要 5 卷 233-
244 頁 (明治大学大学院, 1967 年).
- [250]山本和義「納税猶予制度と遺産取得課税方式をシミュレートしてみよう (特集新しい事業承
継制度をもっと理解しよう)」税務弘報 56 卷 13 号 30-38 頁 (中央経済社, 2008 年).
- [251]横田種雄「未分割遺産と相続税課税をめぐる問題点」税務大学校論叢 10 号 125-149 頁 (税
務大学校, 1976 年).
- [252]吉田孝敏「相続税, その現状と問題点」税制研究 50 号 118-125 頁 (税制経営研究所, 2006 年).
- [253]吉田孝敏「相続税に対する検討 一政府税調答申を中心にして」税制研究 53 号 82-89 頁 (税

制経営研究所, 2008 年).

[254]吉田富士雄「わが国の相続税制の現状と改革の方向」租税研究 436 号 7-10 頁 (日本租税研究協会, 1986 年).

[255]領家裕司「相続税制における累積課税方式の研究 一相続時精算課税制度を中心に」北九州市立大学大学院紀要 20 号 203-303 頁 (北九州市立大学大学院, 2007 年).

[256]若江洋「手直しせられた農地相続税」あすの農村 6 号 86-88 頁 (日本共産党中央委員会, 1975 年).

(その他)

[257]Reform of The Australian Tax System : Draft White Paper (Australian Government Publishing Service, 1985).

[258]国税庁『平成 21 年分の相続税の申告の状況について』(2011 年).

[259]財務省『国税・地方税の税目・内訳』(2011 年).

[260]税制調査会『わが国税制の現状と課題 一21 世紀に向けた国民の参加と選択 一答申』(1999 年).

[261]税制調査会『平成 12 年度の税制改正に関する答申』(1999 年).

[262]税制調査会『平成 13 年度の税制改正に関する答申』(2000 年).

[263]税制調査会『少子・高齢社会における税制のあり方』(2001 年).

[264]税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』(2002 年).

[265]税制調査会『平成 15 年度における税制改革についての答申 一あるべき税制の構築に向けて 一』(2002 年).

[266]税制調査会『資料 (相続税関係)』(2008 年).

[267]税制調査会『平成 23 年度税制改正大綱』(2010 年).

[268]税制調査会『平成 24 年度税制改正大綱』(2011 年).

[269]税制特別調査会『相続税改正に関する税制特別調査会答申』(1957 年).

[270]日本税理士会連合会税制審議会『高齢化社会における所得課税と資産課税のあり方について 一平成 14 年度諮問に対する答申一』(2002 年).

[271]日本弁護士連合会『相続税の連帯納付義務に関する意見書』(2006 年).