

「相続税法の諸問題」

経済学研究科 経済学専攻 租税政策・財政学

12M3056 澤 惣一郎

【論文要旨】

今日のわが国では、経済のストック化が進行しており、さらに高齢化社会の進展も相まって、資産課税はこれから将来的に重要な役割を担っていくと考えられる。特に相続税について、『平成 25 年度税制改正大綱』は、「地価が大幅に下落する中においても、バブル期の地価上昇に対応した基礎控除や税率構造の水準が据え置かれてきた結果、課税割合が低下する等、富の再分配機能が低下している」と指摘している。このような問題を改善していくためには、課税根拠や課税方式にまで立ち返った議論をする必要があると考えられる。本稿は、今日のわが国の相続税にどのような役割を求めるべきであるのか、その役割に対してどのような税制を構築していくべきであるのか、その方向性と相続税法のあり方を検討するものである。

2 では、相続税の課税根拠と課税方式の類型、さらにはわが国の現行方式について確認した。富の再分配機能の低下を回復するためには純粋な遺産取得税方式が望ましいことを確認した。

3 ではわが国の相続税制が内包する諸問題について検討した。まず 3-1 では、わが国の相続税制の現状と実態を確認した。わが国の相続税制の現状は、財源調達機能はかなり低く、国税の構成比でみても約 3%程度に過ぎないことを確認した。課税の実態としては、バブル期の地価上昇に対応して行われた相続税の緩和が原因で、課税割合が約 4%にまで低下し、世代間及び高齢者世代間で資産の保有状況に格差を生じさせていることを確認した。3-2 では、公平性の観点から、現行方式と純粋な遺産取得税方式の税負担の比較を行い、純粋な遺産取得税方式が公平性を満たすことを確認した。3-3 では、今日のわが国において、課税方式との適合性の問題が挙げられる、相続税法 34 条の連帯納付義務制度のあり方について検討した。まずその創設背景と変遷を確認し、続いて、裁判事例を通じてその法的解釈を確認した。以上を踏まえ、今日のわが国における、相続税法 34 条の存在意義とそのあり方について考察を行った。結果、

連帯納付義務制度が存在するには、遺産税方式に合致することを確認した。3-4では金融資産と実物資産の税負担の格差の測定を行った。本稿は、課税最低限、相続税額、実効税率の測定を実施した。現行の税制では、課税最低限で約1億1,000万円、相続税額で約3,000万円、実効税率で約12%ポイントの格差が生じることがわかった。2015(平成27)年施行の改正案の下では、土地の優遇措置の拡充により、課税最低限は約1億4,000万円、相続税額は約3,800万円、実効税率は約16%ポイントと、いずれにおいても両者の格差は拡大することがわかった。

4では、相続税の累進度と再分配効果の測定を行った。4-1では、税率表を租税関数を用いて数式化し、相続税の累進度を測定した。そして、測定した租税関数の傾きの推移をみることで、税率表そのものの効果を分析した。測定の結果、現行に至るまでの改正によって、相続税の累進度は緩和され続けてきたことがわかった。しかし、2013(平成25)年度改正によって、累進性は高められることがわかった。4-2では、相続税の再分配効果の測定を行った。本稿では、『国税庁統計年報』の実際の分布に基づき、相続税の課税前後のジニ係数を算出することで、再分配係数を測定した。測定の結果、相続税が課税された人の中では、税制改正による再分配効果はみられなかった。

以上を踏まえると、今日のわが国においては、富の再分配機能を重視し、公平性に資する相続税制を構築するべきであろう。そのためには、純粋な遺産取得税方式への移行が欠かせない。また、課税方式との適合性を考えた場合、今日のわが国の相続税制に、連帯納付義務制度は合致しないため、相続税法34条は廃止するべきであろう。さらに、公平性を重視した税制を構築するためには、土地の優遇措置によって著しい税負担格差が生じる現行の税制を見直し、あらゆる資産に対して、同様の取り扱いで課税するように改正すべきであろう。相続税の累進度については、バブル期の地価上昇に対応して行われた相続税の緩和によって、累進度は低下しているため、バブル期以前の水準に戻すべきである。ただしその際は、現行税制に比べて税負担が過重になる場合があるため、その配慮は必要である。相続税の再分配効果については、課税された人の中では効果がみられなかったため、今後は、相続税が課税されていない人にも焦点を当て、課税ベースを拡大することも必要になろう。

「相続税法の諸問題」

目次

1. はじめに	1
2. 課税根拠・課税方式	2
2-1. 相続税の課税根拠	2
2-2. 相続税の課税方式	5
2-2-1. 遺産税方式	5
2-2-2. 遺産取得税方式	8
2-2-3. 法定相続分課税方式(現行方式)	10
2-3. 他の税目との関連	13
2-3-1. 所得税	14
2-3-2. 贈与税	16
2-3-2-1. 贈与税(暦年課税)	16
2-3-2-2. 相続税と贈与税の一本化	17
3. 相続税法の諸問題	19
3-1. わが国の相続税制の現状と実態	20
3-2. 課税方式と公平性の問題	24
3-2-1. 現行方式と公平性	24
3-2-2. 遺産取得税方式と現行方式の税負担の比較	30
3-3. 相続税の連帯納付義務(相続税法 34 条)	35
3-3-1. 連帯納付義務制度の変遷	36
3-3-2. 相続税法 34 条の法的解釈－課税方式との適合性－	40
3-4. 実物資産と金融資産の税負担の格差問題	48
3-4-1. 土地の優遇措置	48
3-4-2. 分析手法	50
3-4-3. 測定結果	53
4. 相続税の累進度と再分配効果	60
4-1. 租税関数による累進度の測定	60
4-1-1. 分析手法	60
4-1-2. 測定結果	62
4-2. ジニ係数による再分配効果の測定	65
4-2-1. 分析手法	65
4-2-2. 測定結果	65
5. おわりに	69
参考文献	72

1.はじめに

今日のわが国では、経済のストック化が進行しており、さらに高齢化社会の進展も相まって、資産課税はこれから将来的に重要な役割を担っていくと考えられる。特に相続税について、『平成 25 年度税制改正大綱』は、「地価が大幅に下落する中においても、バブル期の地価上昇に対応した基礎控除や税率構造の水準が据え置かれてきた結果、課税割合が低下する等、富の再分配機能が低下している」と指摘している。このような問題を改善していくためには、課税根拠や課税方式にまで立ち返った議論をする必要があると考えられる。本稿は、今日のわが国の相続税にどのような役割を求めるべきであるのか、その役割に対してどのような税制を構築していくべきであるのか、その方向性と相続税法のあり方を検討するものである。

本稿の構成は以下のとおりである。まず、次節の 2 では、相続税制を議論するにあたり、その根源となる課税根拠と課税方式について概観する。2-1 では課税根拠の確認、2-2 では課税方式の類型とその特徴について確認する。加えて 2-2 では、わが国の現行の相続税の課税方式である法定相続分課税方式の特徴についてもみていく。2-3 では、所得税と贈与税との関連性についてみていく。

3 では、わが国が内包する相続税法の諸問題について、主に課税方式と公平性の観点からみていく。3-1 では、わが国の相続税制の現状を確認し、わが国において相続税に求める役割は何かを検討する。3-2 では、富の再分配機能を図る上で重視すべき公平性と、課税方式との適合性についてみていく。ここでは、わが国の現行の課税方式と純粋な遺産取得税方式との税負担の比較を行う。3-3 では、課税方式との適合性がしばしば指摘される相続税法 34 条の連帯納付義務制度についてみていく。3-3-1 では、連帯納付義務制度の変遷を概観し、連帯納付義務制度存在意義を検討する、3-3-2 では、裁判事例を通じてその法的解釈を確認し、その上で課税方式との適合性について考察を行う。3-3 では、公平性の問題として挙げられる、実物資産と金融資産の相続税の税負担の格差を測定する。本稿は、2013 年現在での現行の相続税制と、2015(平成 27)年施行の改正案の二つで、数値例を用いてその課税最低限、相続税額、実効税率の格差を測定する。

4 では、富の再分配機能に重要な役割を果たす累進度とその再分配効果を測定する。4-1 では税法に基づく税率表を用いて仮想的モデルを設定し、累進度の推移を測ることで、税率表そのものの効果をみる。4-2 では、『国税庁統計年報』による実際の分布を用い、相続税課税前後の再分配効果を測定する。

以上を踏まえた上で、わが国の相続税制の方向性と、相続税法のあり方を検討する。

2.課税根拠・課税方式

相続税制を議論するにあたり、以下では、議論の根源となる課税根拠と課税方式について概観する。租税を課する上で、何を根拠に課税するのか、またどのような方式で課税するのか。いわゆる課税根拠と課税方式は、常にその国の経済状況に適合するように、共に変化していくことが必要であると考えられる。そのため、課税根拠と課税方式の特徴を確認し、再検討することは重要である。

2-1、2-2 では、相続税の課税根拠と課税方式の類型とその特徴を確認し、さらに、わが国の現行の課税方式の特徴についてもみていく。2-3 では相続税と他の税目との関連性について確認する。2-3-1 では、相続税と所得税の関連について、2-3-2 では贈与税との関連についてみていく。以上を踏まえた上で、富の再分配機能の回復を図るには、どのような形で課税するのが最適であるかを検討する。

2-1.相続税の課税根拠

どのような課税方式を採用するかを検討するためにも、まずは課税根拠を明確にする必要がある。首藤(1999)は、「現在の相続税の改革論議の基礎理論として求められているのは、まずは相続税の根拠の問い直しということであろう」

と述べている¹⁾。相続税の課税根拠には明確に決定的なものはないとの指摘もあるが²⁾、税制特別調査会(1957)によれば、以下の4点が挙げられており、具体的内容は次のとおりである³⁾。

- ①被相続人の財産の一部を社会に返還することで富の集中を抑制。
- ②所得税の清算としての役割。
- ③遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税。
- ④大資産の取得に対して重課することによる社会政策的な役割。

上記①については、「被相続人の遺産に対してその額に応じ累進税率で課することにより富の集中を抑制するという社会政策的な意味を有するもの」と位置付けており、その課税根拠は、富を蓄積するという被相続人の経済的手腕に対して、「その相続人は被相続人と同様に優れた経済的な手腕を有するとは限らないから、相続の開始により被相続人から相続人に対して財産が移転する際に被相続人の遺産の一部は、当然社会に返還されるべきである」としている。同様に R.A.Musgrave & P. B.Musgrave(1980)(大阪大学財政研究会訳(1983))は、「社会は死亡時に納税者の財産を処分する権利を制限したいと望むかもしれない」と述べている⁴⁾。これに対して三木(2000)は、「もはや死者に税負担能力などないので累進税率を根拠づけることも困難」と指摘している⁵⁾。

上記②は、死亡及び相続について、「被相続人が生前において受けた社会およ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回避等により蓄積した財産を把握し課税する最もよい機会」と位置付けており、「この機会にいわば所得税あるいは財産税の後払いとして課税するには、遺産額を課税標準とすることが当然の帰結となる」としている。これについて小池(2000)は、納税者の相続税の課税根拠についての認識は、「所得課税の清算という見方は、おそらく少数か皆無に近いのではないか」と述べており、加えて、「経済上の各種の要請に

¹⁾ 首藤(1999)p.23 引用。

²⁾ 渋谷(2008a)p.22 参照。

³⁾ 税制特別調査会(1957)p.14 引用。

⁴⁾ R. A.Musgrave & P. B.Musgrave(1980)(大阪大学財政研究会訳(1983))p.597 引用。

⁵⁾ 三木(2000)p.8 引用。

基づく税制上の特典」や「租税回避等」によって軽減された被相続人の所得税負担を清算する役割という考え方については、「とうてい理解されるものではなく、場合によっては拒否的な反応を示すであろう」と否定的な見解を示している⁶⁾。

上記③については、「遺産取得に対する課税は、遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税であるとするものである。そして、それは遺産の取得に対する特殊の形態の所得税である」と述べている。同様に、R. A.Musgrave & P. B.Musgrave(1980)(大阪大学財政研究会訳(1983))は、「社会は、遺産という形で、すなわち、何らの「努力」もなしに財産を得る権利を制限したいと望むかもしれない」と述べている⁷⁾。なんらの努力をせずに巨額な財産を取得することにより、岩田(1999)は「労働意欲を失い、より多くのレジャーを選択する可能性がある」と指摘している⁸⁾。このように、労働意欲の減退によって社会の活力の低下にも繋がりがねないとする指摘もあるが、野口(2005)は、「社会の活力を維持するには、勤労意欲を維持することが重要であり、そのために、相続税の役割は大きい」としている⁹⁾。

上記④は、「大資産の取得に重い税を課することにより、社会政策的な観点から重要な意義があるもの」として位置付け、「すべての個人は経済的に機会均等であることが望ましく、このような観点から、個人が財産を相続等により無償取得した場合に、その取得財産の一部を課徴するのが適当とするものである」としている。R.A.Musgrave & P. B.Musgrave(1980)(大阪大学財政研究会訳(1983))でも、「社会は、富のより平等な分配を実現するという一般的な目的をもつかかもしれない」と述べている¹⁰⁾。首藤(1999)は、「遺産を残したいとする被相続人の願望等と人生の初期条件は同一であるべきとの正義の観念との調整によって生み出される、「社会的許容限度内での人生の初期条件の公平化」という目的に正当性(租税の根拠)を有する租税である」と位置付けている¹¹⁾。野口

⁶⁾ 小池(2000)p.13 引用。

⁷⁾ R. A.Musgrave & P. B.Musgrave(1980)(大阪大学財政研究会訳(1983))p.597 引用。

⁸⁾ 岩田(1999)p.26 引用。

⁹⁾ 野口(2005)p.160 引用。

¹⁰⁾ R. A.Musgrave & P. B.Musgrave(1980)(大阪大学財政研究会訳(1983))p.597 引用。

¹¹⁾ 首藤(1999)p.23 引用。

(2005)は所得分配の不平等度よりも資産分布の不平等度の方が大きいとし¹²⁾、前者は「かなりの勤勉さに起因するものであり、その意味では、社会に対する貢献の度合いを示すものであるといえる」、後者は「個人の努力によるより、外面的な要因による面が大きい」と述べ¹³⁾、資産分配の不平等度の拡大は機会の平等を損なうことにも繋がりがねないことから、資産分配の重要性を指摘している。

2-2.相続税の課税方式

次に、相続税の課税方式についてみていく。まず 2-2-1 で遺産税方式、次に 2-2-2 で遺産取得税方式の特徴を確認する。そして 2-2-3 でわが国の現行の課税方式ある法定相続分課税方式の特徴を確認する。ここでは、富の再分配効果を発揮するためには、どのような課税方式が適しているかを検討する。

2-2-1.遺産税方式

遺産税方式は、被相続人の遺産全体を対象として課税する方式であり、実質的には財産税として位置付けられている¹⁴⁾。この方式の課税根拠を、松沢(1995)は、「被相続人の財産の蓄積は被相続人の個人の経済的手腕のほか、社会一般から受けた利益も大きいので相続の機会に遺産税の形でその利益を還元し、また、被相続人の生存中における税制上の特典、租税回避などによる租税負担の軽減も含まれるので、相続を機会に租税負担の清算(「清算税」)を行うため」としている¹⁵⁾。この方式では、被相続人の遺産総額を担税力の指標として相続税額の計算を行い、被相続人の一生の税負担を清算する役割を果たすことに寄与している¹⁶⁾。

¹²⁾ 野口(2005)p.160 参照。

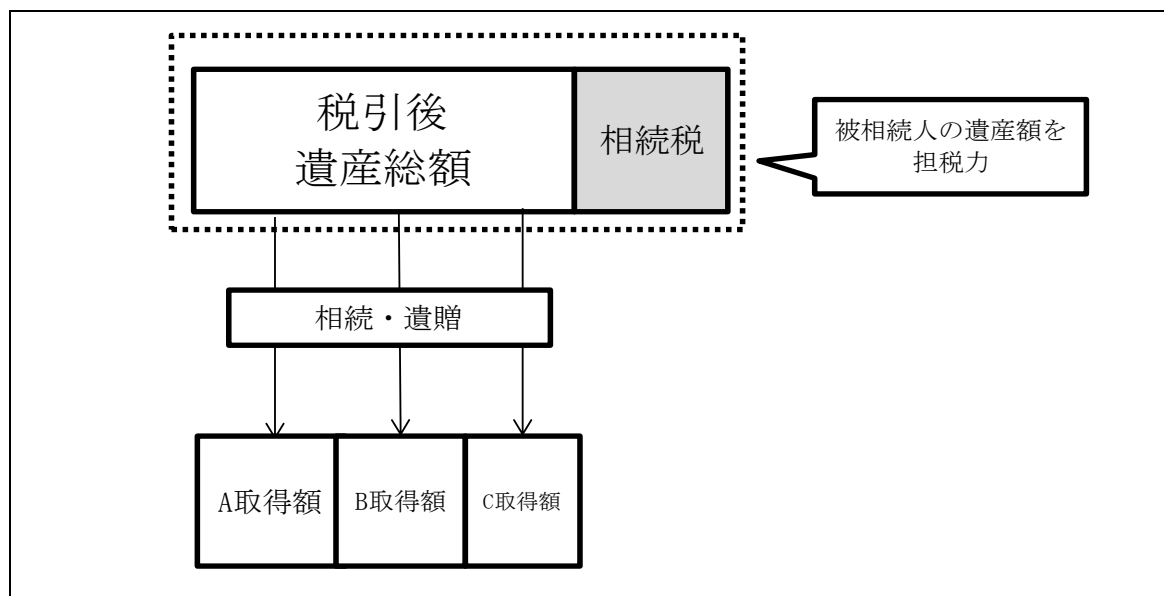
¹³⁾ 野口(2005)p.160 引用。

¹⁴⁾ 金子(2013)p.536 参照。

¹⁵⁾ 松沢(1995)p. 51 引用。

¹⁶⁾ 遺産税方式を採用しているアメリカにおける課税根拠は、被相続人の死亡の際に財産を移転させるという「特権」に対する消費税、もしくは特権税であると解されている。

遺産税方式の反対論として、三木(2000)は、「前の時点で課税された相続財産も再び課税されることを合理的に説明できない」と指摘している¹⁷⁾。つまり、被相続人の財産のなかには、既に所得税が課税された後の財産も含まれているため、それに対して相続税を課するのは二重課税とも考えられるのである。さらに三木(2000)は、「遺産税方式では「税」としての合理的根拠を示すことは不可能」と述べており、その理由としては、「市場を整備し、市場を通じての経済的利得の一部を「租税」として提供させ、国民の所有権を保証している租税国家における「租税」には、財産元本に対する侵害があってはならない」ためとしている¹⁸⁾。



出所：筆者作成。

図 2-1 遺産税方式の概念図

¹⁷⁾ 三木(2000)p.8 引用。

¹⁸⁾ 三木(2000)p.8 引用。

遺産税方式の長所としては、以下のように列挙できる。

- ①遺産分割が困難な財産がある場合でも税額を決定しやすい。
- ②仮装分割の防止に役立つ。
- ③税務執行が容易である。

上記長所①、②については、遺産税方式が遺産分割の方法や遺産取得者の人数に関係なく税額が決まるという特徴を反映したものであり、特に上記②の特徴として、石澤・三木(1995)は「遺産分割を原因とする課税洩れが生じない。また納税意識に対して悪影響を及ぼしにくい」と述べている¹⁹⁾。長所③について三木(1995)は、遺産税方式を合理化するための理論的根拠は、「強いて求めるなら、徴税上の便宜にすぎない」としているが²⁰⁾、渋谷(2008a)は、「遺産税の長所とされる徴税上の便宜という点は、決して軽視できない」と述べている²¹⁾。複雑な税体系は税務執行上の煩雑さと納税者の混乱を招くおそれがある。望ましい税制を構築するための基本的な考え方である租税原則のうちの一つとして、「簡素」が挙げられるように²²⁾、現代の税制において「簡素」とは、決して軽視することのできない重要な原則といえる。

一方、遺産税方式の短所は、以下のように列挙できる。

- ①相続人の担税力に応じた課税ができない。
- ②遺産分割が促進されない。

上記短所①、②に共通して、遺産税方式は被相続人もしくは財産の移転について課税しているので、遺産取得者自身は納税義務を負うことはない。それゆえ、相続人等の無償の財産取得に対する担税力が考慮されていない。また、上記長所①、②の対立概念で、遺産分割の方法や遺産取得者の人数に関係なく税額が決まることから、遺産を分割するインセンティブが促進されない。これら

¹⁹⁾ 石澤・三木(1995)p.17 引用。

²⁰⁾ 三木(2000)p.8 引用。

²¹⁾ 渋谷(2008a)p.24 引用。

²²⁾ 租税原則とは、望ましい税制を構築する上での基本的な考え方であり、「公平・中立(効率)・簡素」の三要件で構成される。

の特徴から、遺産税方式は、分割が困難な遺産を有している場合、もしくは遺産分割を要しない相続に適合している。

わが国で遺産税方式が採用された 1905(明治 38)年当時、わが国は「家」制度が定着しており、原則として長男一人が財産を継ぐ家督相続であったため、遺産分割が定着しない当時のわが国の時代背景と合致していたと考えられる。しかし松沢(1995)は、「戦前の遺産税は「家」の維持という家督相続制度維持のバックボーンをなしていたものであり、現行憲法下では「家」制度が違憲であると解されている以上、旧憲法下と同様な遺産税制度は現行憲法に合致しない」と述べている²³⁾。

遺産税方式による富の再分配効果については、被相続人の財産の一部を社会に返還するという考えに基づけば、富の集中を抑制できると考えられるが、佐藤(2002)は、「巨大な財産を強制的に取り崩すことにより資産の集中を妨げる点を肯定的に捉えるか、相続財産の分割方法の違いによる税額変動が生じないため富の分割促進ははかれないとするかで、評価が分かれる」としている²⁴⁾。この方式の下では、被相続人の財産を取り崩すことから富の集中の抑制は図れたとしても、遺産取得者ひとりひとりの財産の取得額に対して公平な課税ができないため、富の再分配の効果としては薄いであろう。

2-2-2.遺産取得税方式

遺産取得税方式は、相続人の取得した遺産を対象として課税する制度であり、実質的には所得税の補完税と位置付けられている²⁵⁾。この方式の課税根拠について松沢(1995)は、「相続の形で行われる財産の偶然の移転による不労所得に対する特殊な形態の課税、いわゆる「不労所得税」を課徴するため」としている²⁶⁾。遺産取得税方式の下では、遺産取得者個人の無償の財産取得による経済力の上昇に担税力を見出し、相続人等各々の遺産取得額を基準に相続税額が算出されることになる。遺産取得税方式の長所としては、以下のように列举できる。

²³⁾ 松沢(1995)p.51 引用。

²⁴⁾ 佐藤(2002)p.62 引用。

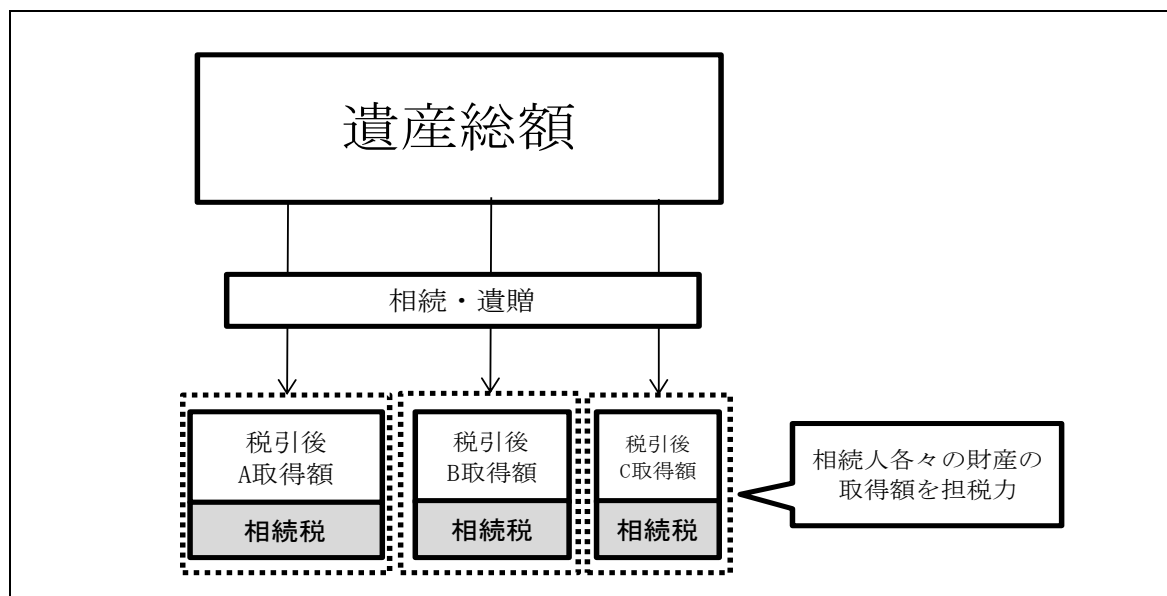
²⁵⁾ 金子(2013)p.536 参照。

²⁶⁾ 松沢(1995)p51 引用。

①遺産取得者の担税力に適した課税ができること。

②富の再分配効果の促進がされやすいこと。

上記①について金子(1987)は、「遺産はけっきょくは、相続人・受遺者等に承継され、分割されるから、担税力に即した公平な課税という観点からは、遺産取得税体系のほうがすぐれている」としている²⁷⁾。上記②について林(1988)は、「遺産を分散すればするほど税額が小さくなるため、富の分散へのインセンティブが作用し、富の集中を抑制するという相続税本来の目的を達成することができる」としている²⁸⁾。これに対して岩崎(2005)は、「相続税は確かに財産の分配を促進する誘因にはなるが、通常はあくまで血族間の財産分配、すなわち同一階層内の分配が行われるに過ぎないから、一族という単位でとらえれば、富の集中を排除することもできないし、また富裕層から貧者への再配分に直結するものではない」と述べ、相続税の富の再分配効果の促進については消極的な見解を示している²⁹⁾。



出所：筆者作成。

図 2-2 遺産取得税方式の概念図

²⁷⁾ 金子(1987)p.166 引用。

²⁸⁾ 林(1988)p.27 引用。

²⁹⁾ 岩崎(2005)p.200 引用。

一方、短所は以下のように列挙できる。

- ①分割が困難な財産を有する場合には税負担が重くなること。
- ②仮装分割がされやすいこと。
- ③実務上煩雑であること。

上記②について佐藤(2002)は、「相続財産を多数に分割するほど、また平等に分割するほど総租税負担が小さくなる構造上、遺産取得税の下では仮装分割による租税負担の不当な軽減を図る行為を誘発する」と指摘している³⁰⁾。石澤・三木(1995)は「原則としてすべての相続人が遺産を取得する権利を有する現行の民法の規定の趣旨に適合している」と述べている³¹⁾。以上の特徴から、遺産取得税方式は遺産取得者個々の担税力に応じた課税や、遺産分割の促進を図り富の再分配効果を重視する場合に適合することになる。

2-2-3.法定相続分課税方式(現行方式)

法定相続分課税方式(以下、「現行方式」という。)は、民法所定の各相続人(法定相続人)が民法所定の相続分(法定相続分)に応じて相続したと仮定した場合の総税額を計算し、それを実際の相続人の取得した遺産額に応じて按分する方式であり、現在のわが国の相続税の課税方式となっている³²⁾。現行方式は、遺産取得税方式を基調としながら遺産税方式を加味、つまり、相続税総額は遺産分割の実態に関係なく、遺産総額と相続人の人数で決まるという特徴がある。しかしこの方式には、しばしば以下のような問題点が指摘される。

- ①遺産取得者の担税力に適した課税ができないこと。
- ②同額の遺産を取得した場合であっても、相続税額に差異が生じる場合があること。
- ③一人の相続人の課税漏れにより、他の共同相続人にも追徴税額が発生する

³⁰⁾ 佐藤(2002)p.62 引用。

³¹⁾ 石澤・三木(1995)p.18 引用。

³²⁾ 現行方式の税額計算方法の詳細は、本稿 3-2 にて確認する。

こと。

上記問題点①について岩崎(2005)は、「富の再配分を促進する遺産取得税方式が基調とされていると一般にいわれるにもかかわらず、遺産取得者の担税力に即した課税を行うという要請は大きく後退している」と述べており、その内容については、法定相続人を増やして税負担軽減を図ることだけを目的とした養子縁組(いわゆる「節税養子」)の存在を挙げている³³⁾。節税養子の対応策としては、1988(昭和 63)年の相続税法改正によって、相続税法上の法定相続人に数えることのできる人数が制限されたが³⁴⁾、岩崎(2005)は、「このような手法は、当時の相続税回避の状況からすれば合理性があったとしても、実子と養子の権利の平等の観点からすれば、憲法上の疑義が生ずる虞れもある」と指摘している³⁵⁾。

上記問題点②については、租税原則の一つである公平性の観点から問題があるといえる。取得した財産価額を担税力とすれば³⁶⁾、同一の遺産取得額に対して異なった税額が算出されることは、水平的公平に反すると考えられるためである。この問題について小池(2000)は、「このような問題を是とするか不合理とするかは人によって様々であろうが、個人主義的な考えが強い今日では、同額の財産的利益には同額の税負担を求めることが自然であると思われる」としている³⁷⁾。またこの問題については、3-2-2 において、数値例を用いて詳しく取り上げることにする³⁸⁾。

上記問題点③について、小池(2000)は、「この問題は、相続人間が協調している場合はともかく、そうでないときは新たな「争族」の原因になるおそれがある」と指摘しており、「こうした問題を解決するには、個々の相続財産に乗ずる完全取得課税方式による以外に方法はない」としている³⁹⁾。

³³⁾ 岩崎(2005)p.187 引用。

³⁴⁾ 相続税法 15 条②参照。

³⁵⁾ 岩崎(2005)p.187 引用。

³⁶⁾ 相続税を課税する際、何に担税力を見出すかについて、首藤(1999)は、「相続税は相続を原因として相続人に発生する経済力の増加(そこに担税力を見いだして)課せられる租税である」としている。

³⁷⁾ 小池(2000)p.14 引用。

³⁸⁾ モデルケースの例については、三木(2008)を参考にしている。

³⁹⁾ 小池(2000)p.14 引用。

わが国で現行方式が導入されるまでは、遺産取得税方式が採用されていたが、臨時税制調査会(1956)が、「現在相続税は、相続人ごとに課税を行う取得税方式をとっているが、この方式は富の公平な分配を図る点ではすぐれているとしても、遺産分割を仮装されやすく、執行の確実を期しがたいという欠陥もある」と指摘しているように⁴⁰⁾、仮装分割の横行が懸念されており、看過できない状況にあったことが現行方式移行の背景にある。また税制特別調査会(1957)は、遺産取得税の欠陥として、次の4点を挙げている⁴¹⁾。

- ①相続財産の現状は、必ずしも分割の慣行が徹底しているとはいえないこと。
- ②税務行政上、遺産分割の状況を確認することは極めて困難であること。
- ③仮装申告によって相続税の負担に不公平をきたしている実態にあること。
- ④農地や中小企業用資産など、分割が困難な資産は単独または少人数で相続するため税負担が相対的に重くなること。

加えて、「現行の制度を大幅にかえることなく実際の遺産分割の程度により負担が大幅に異なるという現在の弊害を除去できるという点では最も合理的」という理由から⁴²⁾、1958(昭和33)年に遺産取得税方式から現行方式に移行することとなった。

しかし、三木(2000)は、「答申が根拠とした理由では今日ではほとんどが妥当しなくなっていることに留意しなければならない」とし、加えて上記①については、「今日の相続は「争続」と言われることがあるほど相続人の利害が対立し、分割の慣習が「確立」している」と指摘している⁴³⁾。同様に渋谷(2008)も、「相続人の権利意識は高まり、遺産分割の慣行は相当に広がっている」と述べている⁴⁴⁾。上記②について金子(1987)は、「当時の税務行政の水準の下では、実際の遺産分割をチェックすることが困難であったことは事実であろう。しかし、そのチェックが今日も同じように困難であるかどうかについては、もう一度よく

⁴⁰⁾ 臨時税制調査会(1956)pp.8-9 引用。

⁴¹⁾ 税制特別調査会(1957)p.19 引用。

⁴²⁾ 税制特別調査会(1957)p.19 引用。

⁴³⁾ 三木(2000)p.11 引用。

⁴⁴⁾ 渋谷(2008b)p.94 引用。

検討して見る必要がある」とし、加えて「税務行政の水準ははるかに向上しているのではなかろうか。仮にチェックが困難であるとして、制度の改革をあきらめるべきかどうかは、別の問題である。筆者としては、仮に困難が多いとしても、制度がまず純粹の遺産取得税体系に戻したうえで、執行の改善を図っていくべきだ、という考え方も十分に説得力を持っていると考える」と述べている⁴⁵⁾。以上のような内容から、小池(2000)は、「家制度が廃止され、家族形態が大きく変化した今日において、旧態依然とした制度が限界にきていることを踏まえて見直しを行うべきである」と述べている⁴⁶⁾。このように、現行方式導入から 50 年以上経過した今日において、当時の経済や文化が変化していることを踏まえ、現行方式がわが国に適合するものであるのか再考する必要がある。その詳細については 3-1、3-2 で取り上げることにする。ここまでは、相続税を課税するにあたり、その根拠と課税方式について確認したが、それだけがすべてではない。相続税を課するにあたっては、他の税目とも密接な関わりを持っており、次項では、相続税と他の税目との関連性を確認する。

2-3.他の税目との関連

相続税は相続税法の下で存在しているが、他の税目との関わりも密接である。相続は所得の一種と解されることから、所得税との関係性も深い。贈与税については、相続税と同様に相続税法の下で存在しており、一つの税法に二つの税目が存在する、いわゆる「一税法二税目」といわれるように、極めて異例の法体系をとっている。以下では、相続税と他の税目の関連性を確認した上で、相続税と他の税目との関係のあり方を検討する。

⁴⁵⁾ 金子(1987)p.167 引用。

⁴⁶⁾ 小池(2000)p.14 引用。

2-3-1.所得税

相続等により取得した財産も所得の一種とされる。よって、本来であれば相続等により取得した遺産は所得税の課税対象となるが、所得税法 9 条 1 項 16 号は、相続・遺贈・個人の贈与から取得したものについては非課税所得とし、相続税との二重課税を防いでいる⁴⁷⁾。相続税と所得税を別建てで創設する意義として、金子(1987)は、「大規模な相続財産には重く重課し、小規模な相続財産には軽く課税するため」とし、加えて「所得税の対象とすると、それは一時所得に該当するから、二分の一課税が適用され、大規模な相続財産に対する税負担が著しく軽減されて(最高税率は所得税のちょうど 2 分の 1 になる)、巨大な富の集中を排除するという、相続税の本来の目的が達成されなくなる」ため、また、「小規模の相続財産に対して不当に重い税負担が課され、場合によってはきわめて酷な結果となる」ためとしている⁴⁸⁾。

遺産取得税による相続税は、所得税の補完税と位置付けられている。その根拠は、包括的所得概念に基づく。この概念によれば、所得は「消費+資産の純増」で算出され、担税力を増加させる経済的利得はすべて所得となるため、当然に相続財産の取得も個人の所得を構成するうちのひとつとなる。包括的所得税モデルの課税ベースを提案したカーター報告においては、「すべての贈与、つまり生前贈与か相続かにかかわらず、すべての富の受領は、受領者の包括的課税ベースに算入すべきである」と解されている⁴⁹⁾。しかし相続財産の取得は、每期継続的・反復的な所得と性質が異なることから、その性質にあった固有の所得税を課する必要があるために相続税が存在するといわれる⁵⁰⁾。一方で、野口(2005)によれば、「資産の純増」の定義に関し、「生まれた時から資産あり」と考えると、相続財産には課税されない。このように、所得税では、「資産の純増」の定義いかんによって、結論が大きく変わることになる」と指摘している⁵¹⁾。

それに対して、遺産税方式による相続税を所得税の補完税として位置付ける

⁴⁷⁾ 所得税法 9 条 1 項では、「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」とし、同項 16 号において、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの(相続税法(昭和 25 年法律第 73 号)の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとはみなされるものを含む。)」と規定している。

⁴⁸⁾ 金子(1987)pp.168-169 引用。

⁴⁹⁾ 栗林(2005)pp.54-55 引用。

⁵⁰⁾ 岩崎(2005)p.194 参照。

⁵¹⁾ 野口(2005)p.171 引用。

ことも理論上は可能だとされている⁵²⁾。遺産税方式が所得税の補完税とされる考えは、所得税法の不備により生じた所得税の課税漏れを清算するという意味合いを持つ。岩崎(2005)は、「あまりにリジットで高負担となる所得課税の法体系を整備すれば、人々の勤労意欲を減退させたり、租税回避を誘発する虞れもある。それゆえ、個人の所得に対する租税負担を所得税という種類の租税だけですべて賦課徴収するよりは、むしろ、これを部分的に止め、生前に負担しなかった部分の所得税をその死亡時に相続税という別の種類の租税(すなわち、財産税)により一括して賦課徴収すれば、上述したような勤労意欲の減退等の弊害を招くことなく、十分な所得課税を実現することができる」としている⁵³⁾。

しかし今日、現行の課税ベースや各種の特例を適用すれば、大資産家のみに課税される仕組みとなっているため⁵⁴⁾、所得税の補完としての役割を果たしていないとの指摘がある⁵⁵⁾。高橋(2010)によれば、「結局、遺産取得税といえども、基礎控除が多く、また農地などへの配慮により相当額の遺産が課税されないのであれば、その分の遺産に対する所得税を課税しないという意味での優遇を与える。言い換えれば、そのような遺産取得税は、大資産家に対する課税を及ぼすという意味での富の集中排除機能はあるものの、遺産を取得できない者が稼得する所得に課税しつつ、遺産を取得できる者が遺産として得る所得には所得税を課さないという意味で、保有財産の格差を助長する面がある」と述べている⁵⁶⁾。

現行の相続税は、遺産税と遺産取得税、両方式の要素が混在しているが、その基調は遺産取得税方式である。大矢(2001)は、「遺産取得税方式における相続税は、納税者の人的事情を考慮するための諸控除、親等の差による税負担の調整、累進税率などの制度を設けることによってより所得税に接近する」としている⁵⁷⁾。相続等により取得した財産も所得だと捉える以上、両者の関連とその補完関係は、より明確にする必要があるだろう。

⁵²⁾ 岩崎(2005)p.195 参照。

⁵³⁾ 岩崎(2005)p.195 引用。

⁵⁴⁾ 大資産家のみに課税する理由として税制特別調査会(1957)は、中小階層に課税すれば、相続人の経済的基盤を脆弱にするおそれがあることを挙げている。

⁵⁵⁾ 高橋(2010)p.36 参照。

⁵⁶⁾ 高橋(2010)p.36 引用。

⁵⁷⁾ 大矢(2001)p.86 引用。

2-3-2.贈与税

2-3-2-1.相続税(暦年課税)

相続の開始要件は被相続人の死亡であり⁵⁸⁾、また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」と規定している⁵⁹⁾。このように、相続税は生前による資産移転については影響を受けないことになるため、「贈与により財産を取得した個人」については贈与税が課されることになっている⁶⁰⁾。それゆえ贈与税は、相続税の補完税といわれる。

贈与税の特徴としては、相続税よりも基礎控除額が著しく低く、また税率の累進率が高く設定されていることが挙げられる。これは相続税よりも贈与税を重課することで、相続税の租税回避を防ぐという目的がある。また、被相続人の死亡直前になって生前贈与をすることで、相続税の負担軽減を図ることを防ぐため、被相続人の相続開始前3年以内に贈与を受けた財産は相続税の課税対象となる⁶¹⁾。これがいわゆる「3年しぼり」である。相続税の課税対象となった贈与財産については、既に支払った贈与税と相続税の二重課税を防ぐため、贈与税額を相続税額から差し引く「贈与税額控除」が設けられている⁶²⁾。

贈与税には問題点もある。それは財産移転に対する課税の中立性の問題である。同じ源泉からの所得でありながら、その移転のタイミングの違いによって取り扱う税目が異なり、当然に税額も異なってしまう。岩崎(2005)は、「遺産相続だけが行われたと仮定した場合の相続税額も、専ら生前贈与により財産分割が行われたと仮定した場合の贈与税額の総額も、また、財産の一部を生前贈与により分与し、その他の部分を相続により遺産相続した場合の贈与税と相続税の合計額も、すべて等しくなければならない」と指摘している⁶³⁾。この問題は、相続・贈与税の一本化、つまり、シャウプ勧告時に導入した累積取得税方式により解決する。続いては、累積取得税方式と相続時精算課税制度を取り上げる。

⁵⁸⁾ 民法 882 条は、「相続は、死亡によって開始する。」と規定している。

⁵⁹⁾ 相続税法 1 条の 3 の①引用。

⁶⁰⁾ 相続税法 1 条の 4 の①引用。

⁶¹⁾ 相続税法 19 条参照。

⁶²⁾ 相続税法 19 条参照。

⁶³⁾ 岩崎(2005)p.189 引用。

2-3-2-2.相続税と贈与税の一本化

現行の相続税は、贈与税と別建てで構築されている。しかし、戦後間もない1949年のシャウプ勧告が目指した相続税制は、贈与税との一本化であり、いわゆる累積取得税方式が採用された。シャウプ勧告は、GHQの要請によって来日したコロンビア大学のカール・シャウプ博士を団長とする使節団による、抜本的な税制改革の報告書である。シャウプ勧告による相続税の目的は、「根本において、不当な富の集中蓄積を阻止し、合せて国庫に寄与せしめることにある」と述べている⁶⁴⁾。

累積取得税方式とは、相続・贈与がある都度、取得財産の累積額に対して累進税額を適用し、算出された税額から過去の税額を差し引いて、税額を確定させるものである。この方式によれば、相続・贈与の財産移転について、一生を通じて一つの基礎控除および税率を適用するため、課税の中立性を保つことができ、租税回避行為も防ぐことができるが、財産取得の公的記録の維持が困難という理由から、1953(昭和28)年に廃止され、純粋な遺産取得税方式が採用されることとなった。

今日のわが国では、高齢者と若・中年層との間での資産保有の格差問題が顕在化している。この問題から政府税制調査会(2000)が、「わが国の経済成長を支えている若年・中年世代への早期の財産移転が、経済社会の活性化を図る上で望ましいのではないか」との見解を示しているように⁶⁵⁾、生前贈与の活性化を図るため、今日においてもなお、資産移転のタイミングに対してより中立的に課税することが必要とされている。しかし、わが国の贈与税の体系は相続税と別建てで存在し、さらに、相続税よりも重課するという形で相続税を補完しているため、これでは資産移転のタイミングの違いによって異なった税額が導き出されることになり、中立的な課税がされているとはいえない。以上のような問題から、2003(平成15)年に「相続時精算課税制度」が導入された。政府税制調査会(2002)では、相続税制をとりまく環境の変化と、相続時精算課税制度を導入するに至った背景として、以下の内容を述べている。

⁶⁴⁾ シャウプ使節団(1949)p.143 引用。

⁶⁵⁾ 政府税制調査会(2000)p.307 引用。

- ①経済のストック化の進展により、今後、相続による資産移転の増加が見込まれること。
- ②社会保障の充実により老後扶養における公的な負担の役割が高まっていることから、相続時に残された個人資産については、その一部を社会へ還元する必要があると考えられること。
- ③高齢化の進展により、相続による財産取得が相続人のライフサイクルのより後半にシフトしていく結果、相続財産が相続人の経済的基盤を形成する意味合いが相対的に薄れつつあること。

これらを踏まえた上で、「高齢者の保有する資産（金融資産のみならず住宅等の実物資産も含む）が現在より早い時期に次世代に移転するようになれば、その有効活用を通じて経済社会の活性化に資するといった点も期待されよう。このような観点から、相続税・贈与税の調整のあり方（生前贈与の円滑化）を検討すべきである」と述べている⁶⁶⁾。

次に相続時精算課税制度(以下、「本制度」という。)の仕組みをみていく。本制度は、従来からわが国で採用されてきた贈与税(暦年課税)との選択により利用することができる。生前贈与については、贈与財産から特別控除の 2,500 万円を差し引いた金額について一律 20%の税率を乗じ、贈与税額を算出する。その後の相続において、贈与財産と相続財産とを合算して算出した相続税から既に支払った贈与税額を控除する。その際、控除しきれなかった贈与税額は還付される。

本制度には、暦年課税とは異なり、様々な制約や適用条件が存在する。相続時精算課税制度を選択するためには、その年の 1 月 1 日において、贈与者は 65 歳以上の親、受領者は 20 歳以上の子である推定相続人でなければならない。そして、本制度を選択した後、再び暦年課税に戻すことはできない。また、相続時に財産を取得しない場合であっても、相続税の申告義務が生ずる。さらに、相続時に精算して課税をするが、贈与時の評価額が相続財産に加算されるため、時価変動のある資産はリスクを伴う。仮に贈与時の価額より相続時の価額が下がった場合は、結果的に相続税が増加することになる。その上、小規模宅地の

⁶⁶⁾ 政府税制調査会(2002)p.15 引用。

特例を受けることはできず、贈与財産の物納もできない。

このように、資産選択のタイミングに対してより中立的な本制度が創設されたが、適用条件があることを鑑みると、完全に中立的ではない。また、表 2-1 のように、暦年課税と比較した場合との取り扱いが全く異なるため、暦年課税と本制度の選択に対して完全に中立的な制度を構築するためには、いずれの時の資産移転もしくはいかなる選択においても、同様の取り扱いがされなければならない。また、様々な制約や条件等があることで、簡素性を損ない、納税者にとって難解な制度となっている。中立性を維持しながらより簡素な税制を目指していくためには、累積取得税方式が望ましいであろう。累積取得税方式への回帰について小池(2008)は、「現在の情報技術の下では必ずしも執行不可能な制度ではない」と述べている⁶⁷⁾。

表 2-1 相続時精算課税制度と暦年課税の比較

	相続時精算課税制度	暦年課税
適用対象者	贈与者：65歳以上の親 受領者：20歳以上の子	条件なし
税額計算	(特定贈与者に贈与された贈与財産累計額－特別控除額)×20%	(その年中に受けた贈与財産の合計額－基礎控除額)×累進税率
税率	一律20%	10～50%(6段階)の累進税率
非課税限度額	一生において2,500万円(複数年にわたり利用可能)	年間110万円(毎年利用可能)
申告義務	選択期、贈与时、相続時に申告義務あり	基礎控除額以下であれば申告義務なし
生前贈与加算	特定贈与者から受けたすべての贈与について相続財産に加算	被相続人から受けた相続開始前3年以内の贈与額を加算
贈与税額控除	控除しきれない贈与税額は還付される	控除しきれない贈与税額は還付されない

出所：筆者作成。

3.相続税法の諸問題

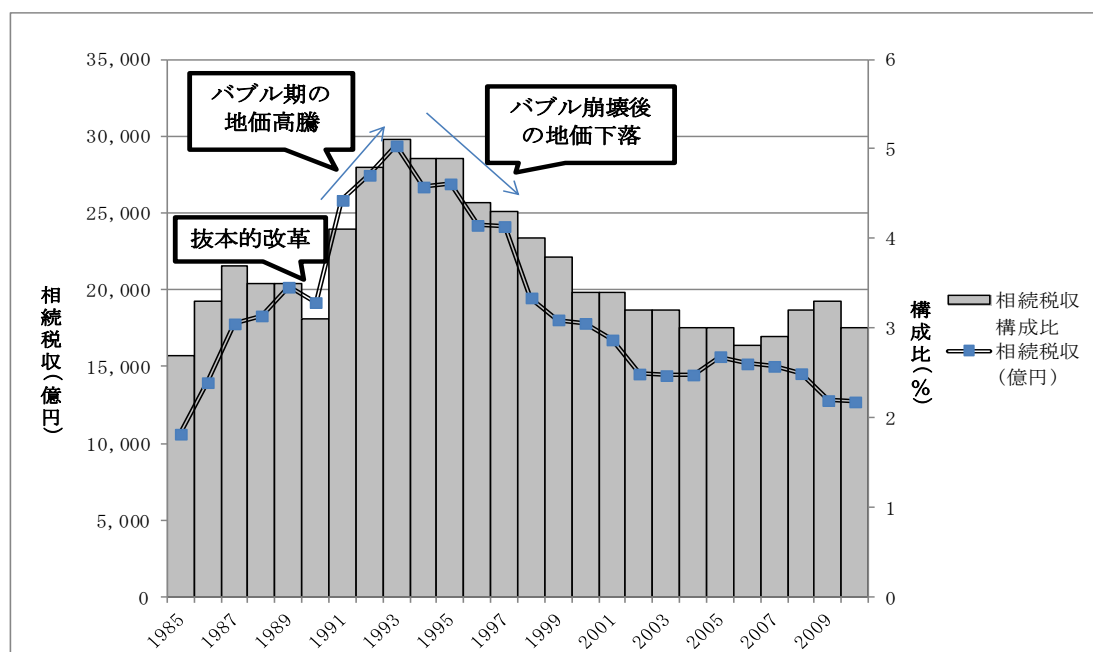
前節では、相続税を課税するにあたり、その根拠と課税方式の類型を確認し、富の再分配機能の回復を図るためには遺産取得税方式が望ましいことを確認した。その上で、本節ではわが国の現行の相続税制が内包する諸問題について、特に課税方式と公平性の観点から取り上げていく。まず 3-1 では、わが国の相

⁶⁷⁾ 小池(2008)p.44 引用。

相続税の現状と実態を把握し、それを踏まえてわが国で相続税に求めるべき役割は何かを検討する。次に 3-2 では、現行方式と富の再分配効果を満たすことができる遺産取得税方式との税負担の比較を行う。3-3 では、特に課税方式との適合性について、相続税法 34 条のあり方を検討する。ここでは、裁判例を通じてその法的解釈を確認した上で、その検討を行う。3-4 では、実物資産と金融資産との実効税率の格差を確認し、公平性を満たす相続税制を構築するために、両者の評価の取り扱いについて検討を行う。

3-1.わが国の相続税制の現状と実態

ここでは、今日のわが国の相続税制の現状と実態から、わが国における相続税の課税根拠を検討する。



出所：国税庁『国税庁統計年報』各年度版より作成。

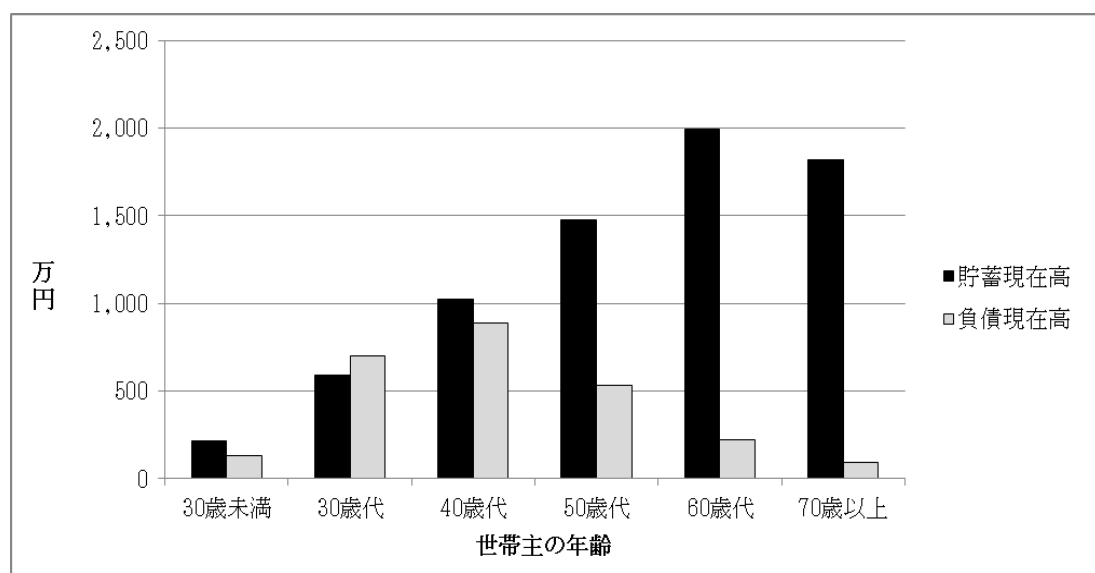
図 3-1 相続税収と構成比の推移

図 3-1 は、相続税収と構成比を時系列で表したものである。相続税は、財源調達能力の面では所得税や法人税といった基幹税に比べるとかなり低く、

2010 年における税収額は、およそ 1 兆 3,000 億円程度であり、また国税の構成比でみても、2010 年現在で約 3%にとどまっている⁶⁸⁾。岩崎(2005)は、「所得・資産・消費にバランスのとれた税制を築くべきであるとはいっても、相続税は臨時的税収で、予算のたてにくい性質を持っているから、国家の税収全体に占める比重はそれほど高めるわけにはいかないであろう」と指摘している⁶⁹⁾。

佐藤(2002)は、「相続税は税収を期待されず、むしろその社会効果を期待されて存在している以上、大きな税収をあげ、社会的にも大きな影響を有する基幹税がどのようなものであり、それとの関係をどのように整合的に保つか、ということが重要な要素である」としている⁷⁰⁾。

今日において、わが国の相続税に求めるべき役割は、『平成 25 年度税制改正大綱』では、富の再分配機能の回復とされている。わが国では、1949 年のシャープ勧告以降、一貫して重視されてきた。富の再分配機能の低下を懸念する理由としては、資産保有の格差問題が考えられる。ここにいう資産保有の格差問題とは、高齢者と若年層の世代間の資産保有の格差と、高齢者世代内での資産保有の格差の二つがある。



出所：総務省統計局『平成 21 年全国消費実態調査』より作成。

図 3-2 年齢階級別の貯蓄・負債現在高

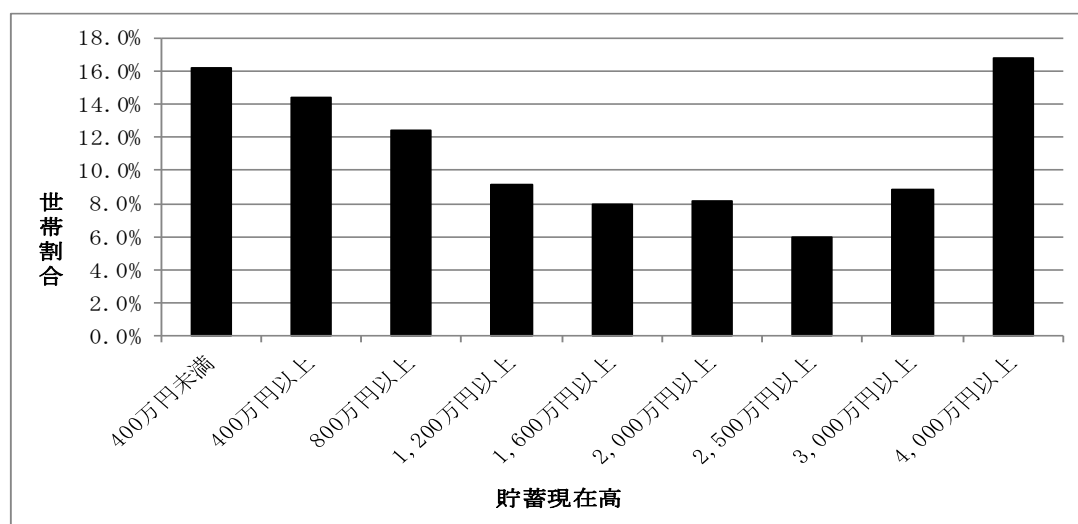
⁶⁸⁾ 国税庁『国税庁統計年報』2010 年版参照。

⁶⁹⁾ 岩崎(2005)p.201 引用。

⁷⁰⁾ 佐藤(2002)p.65 引用。

まず世代間格差について、図 3-2 は、総務省統計局『平成 21 年全国消費実態調査』において、年齢別にみた総世帯における世帯主の貯蓄・負債の現在高である。年齢を重ねるにつれて、貯蓄高は上昇し、50 歳代に差し掛かると、貯蓄が負債を大きく上回っている。負債現在高については、30 歳代と 40 歳代は大きいですが、これは住宅ローンの影響と考えられる。特に 30 歳代は、負債が貯蓄を上回っている状態にある。しかし 50 歳代から高齢になると負債はほとんど減少してくる。これをみれば、いかに高齢者世代に資産が偏っているかがわかる。

続いて高齢者の世代内格差について、図 3-3 は、高齢者世代の資産保有の現状の世帯割合を貯蓄現在高階級別に表したものである。これは総務省統計局『平成 21 年全国消費実態調査』による高齢者世帯(二人以上の世帯)を対象としている⁷¹⁾。『平成 21 年全国消費実態調査』によれば、高齢者世帯の平均貯蓄現在高は 2,305 万円とされているが、図 3-3 における 2,500 万円未満の貯蓄現在高の割合は、高齢者世帯全体の約 7 割にのぼり、大半が平均から平均以下にあたる貯蓄高であることがわかる。言い換えれば、貯蓄現在高について平均を上回る世帯は高齢者世帯全体の約 3 割しかなく、貯蓄現在高が平均を大きく上回る世帯はごく一部であることがわかる。



出所：総務省統計局『平成 21 年全国消費実態調査』より作成。

図 3-3 高齢者世帯の貯蓄現在高割合

⁷¹⁾ ここにいう高齢者世帯とは、世帯主が 65 歳以上の世帯を表している。

世代間格差と高齢者世代内の格差の両方にいえることは、現在の資産保有の状況からみて、一部の者に富が集中しており、富の再分配効果が十分に機能していない。また、高齢者世代内で生じた資産保有の格差が、高齢者の相続時に相続財産とともに次世代に移転されるのではないかとの懸念もある。相続財産とともに資産格差が引き継がれると、遺産取得者自身の所得の稼得能力以外の面で格差が拡大し、機会の平等が損なわれることになる。そのため、相続税が富の再分配機能を回復し、資産保有の格差是正に貢献することは非常に大きな意味を持ち、今日のわが国において、相続税に求められる役割といえるであろう。

このような資産保有の格差を引き起こす原因は、バブル期の地価上昇に対応して行われた相続税の緩和が、バブル崩壊以後も据え置かれてきたためだと考えられる。これにより、相続税の課税割合については、2010年現在で4%程度にとどまっている⁷²⁾。つまり、相続人は財産の取得によって相続人自身の経済力が増加している(担税力を有している)のにも関わらず、そのほとんどが課税されない状況にあり、結果的に資産保有の格差を拡大させる要因となっているのである。この状況を打開するためには、相続税を強化することによって、課税割合を高め、富の再分配機能を回復させていく必要があると考えられる。

以上のように、今日のわが国において、相続税に求められる最も重要な役割は、富の再分配機能を回復させることだ。それには、バブル期の水準で据え置かれた基礎控除と税率構造を検討し直し、課税割合の上昇を図ること、また、公平性が確保できる相続税制を構築することが必要であると考えられる。しかし、租税の公平性が達成されない現行方式を採用する限り、富の再分配機能は達成され難い。また、今日の少子化の現状から岩崎(2005)は、「近時の子供の出生率の減少を鑑みれば、基礎控除額の計算を民法上の法定相続人の数及び相続分を基礎に行うのであれば、むしろ富の再配分の促進は達成され難い状況が生じつつある」と述べており⁷³⁾、同様の観点から国枝(2010)は、「少子化の進展により相続財産を分割すべき子供の数が減少すれば、相続財産の規模による経済格差の重要性が増すことになり、経済格差の世代間継承を相続税の強化により

⁷²⁾ 課税割合は、相続税課税件数/死亡者数で算出している。

⁷³⁾ 岩崎(2005)p. 187 引用。

抑制する必要性が大きくなる」と述べている⁷⁴⁾。公平性を重視するには、前節 2-2 で確認した純粋な遺産取得税方式が望ましいと考えられる。次項では、公平性の観点から、数値例を用いて現行方式と純粋な遺産取得税方式との税負担の比較を行う。

3-2.課税方式と公平性の問題

3-2-1.現行方式と公平性

前項では、わが国の現状と実態を鑑みた上で、相続税に求めるべき役割は富の再分配機能であることを確認した。そのためには相続人個人間の公平性を満たす税制が必要となるが、前掲 2-2-3 で述べたように、現行方式を採用すると、その公平性を満たすことができない。ここでは三木(2008)の例を参考にし、実際の数値例を用いて同額の財産を取得した場合の相続税額の差異をみていく。

まず、現行方式における相続税額の計算方法の具体的手順を確認しておく必要がある。その順序は以下のとおりである。

- ① 正味課税財産額(本来の相続財産 + みなし相続財産) = 遺産総額 - 非課税財産・債務等⁷⁵⁾
- ② 合計課税価格⁷⁶⁾ = 正味課税財産額 + 相続時精算課税に係る贈与財産 + 相続開始前 3 年以内の贈与財産⁷⁷⁾
- ③ 課税遺産総額 = 合計課税価格 - 基礎控除(5,000 万円 + 1,000 万円 × 法定相続人の数)⁷⁸⁾
- ④ 法定相続人が法定相続分で按分したと仮定し、各々それに対応する累進税率を適用⁷⁹⁾

⁷⁴⁾ 国枝(2010)p.41 引用。

⁷⁵⁾ 相続税法 13 条参照。

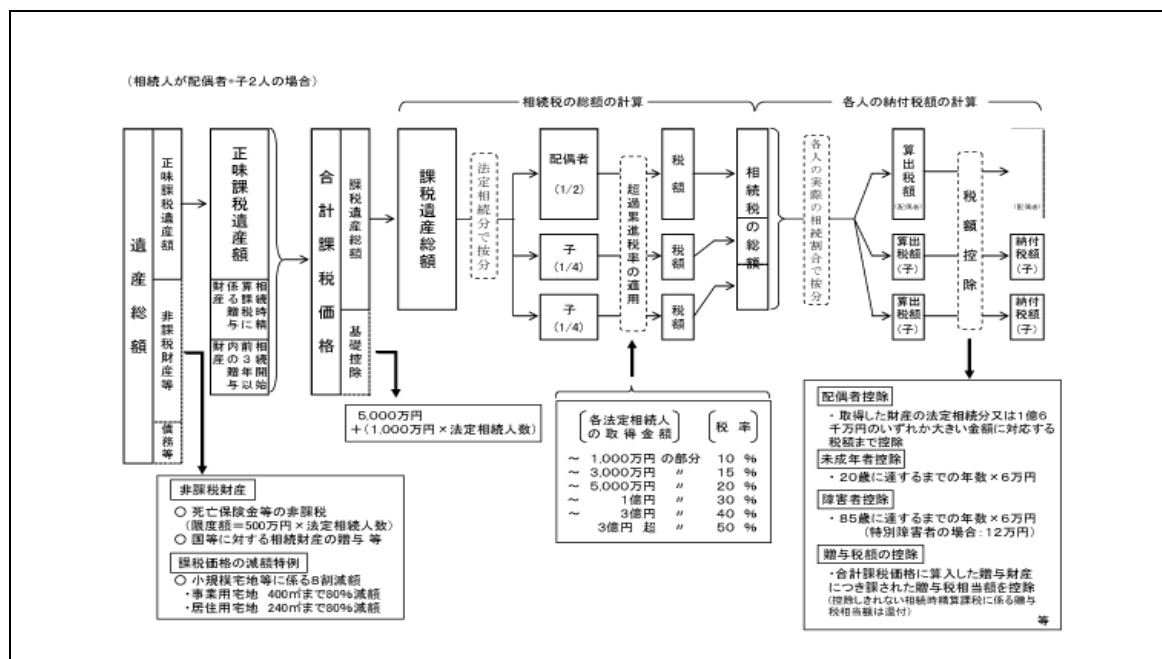
⁷⁶⁾ 相続税法 11 条の 2 参照。

⁷⁷⁾ 相続税法 19 条参照。

⁷⁸⁾ 相続税法 15 条参照。

⁷⁹⁾ 相続税法 16 条参照。

- ⑤法定相続分に対応する税額を合計し、相続税の総額を算出⁸⁰⁾
- ⑥相続税の総額を実際の相続人の実際の取得割合で按分し、各々の相続税額を算出⁸¹⁾
- ⑦各種税額控除や二割加算を適用して算出税額を加減し⁸²⁾、納付税額を算出



出所：財務省 HPhttp://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/135.htm 引用。

(2012年12月31日現在。)

図 3-4 相続税の仕組み

次に、相続税額の差異をみていく。本稿では、以下の二つのケースに分けてみていくことにする。

[ケース A] 法定相続人の人数の違いによって生じる相続税額の差異

[ケース B] 合計課税価格の違いによって生じる相続税額の差異

⁸⁰⁾ 相続税法 16 条参照。

⁸¹⁾ 相続税法 17 条参照。

⁸²⁾ 税額控除については、相続税法 19 条の 2(配偶者の相続税額の軽減)、同条の 3(未成年控除)、同条の 4(障害者控除)参照。
二割加算については、相続税法 18 条参照。

まず[ケース A]からみていく。本稿では、法定相続人が子 2 人(A,B)、子 3 人(A,B,C)、子 4 人(A,B,C,D)のケースを仮定して比較を行い、子 A の算出税額に着目する。合計課税価格はいずれのケースも 3 億円とし、同一の取得額での相続税額の差異を確認するため、相続人子 A の遺産取得額はいずれのケースも 1 億円、残りの 2 億円は、共同相続人で均等に按分する。また、本稿ではよりシンプルな比較を行うため、実物資産の特例を考慮しないようにするためにすべて金融資産を取得したとする。加えて同様の理由から、相続人の税額控除の適用は考慮しないことにする。

法定相続人が 2 人のケースの計算過程を例にみていく⁸³⁾。数値はまずは課税遺産総額を算出するために、合計課税価格 3 億円から基礎控除額の 7,000 万円を差し引く必要がある。そうすると、課税遺産総額は 2 億 3,000 万円となる。

$$30,000 - (5,000 + 1,000 \times 2 \text{ 人}) = 23,000 \quad (\text{A}-1)$$

次に、課税遺産総額の分割であるが、法定相続人が法定相続分の遺産を取得したと仮定して、その取得したと仮定した遺産額に対応する税率を乗じて税額を算出する。今回のケースでは全員が子であるため、法定相続分は合計課税価格を子全員で均等に按分することになる。

$$\text{A} : 23,000 \times 1/2 = 11,500$$

$$1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (10,000 - 5,000) \times 30\% + (11,500 - 10,000) \times 40\% = 2,900 \quad (\text{A}-2)$$

$$\text{B} : 23,000 \times 1/2 = 11,500$$

$$1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (10,000 - 5,000) \times 30\% + (11,500 - 10,000) \times 40\% = 2,900 \quad (\text{A}-3)$$

続いて、法定相続人各々算出された税額を合算し、相続税の総額を算出する。

⁸³⁾ 計算過程の数値はいずれも万円単位で表示している。

$$2,900 + 2,900 = 5,800 \quad (\text{A}-4)$$

最後に、相続税の総額を実際の相続人の実際の取得割合で按分し、各々の相続税額を算出する。

$$\text{A} : 5,800 \times 10,000 / 30,000 = 1,933 \quad (\text{A}-5)$$

$$\text{A の税負担率} : 1,933 / 10,000 = \text{約 } 19\% \quad (\text{A}-6)$$

$$\text{B} : 5,800 \times 20,000 / 30,000 = 3,866 \quad (\text{A}-7)$$

$$\text{B の税負担率} : 3,866 / 20,000 = \text{約 } 19\% \quad (\text{A}-8)$$

相続人が 3 人、4 人のケースについても同様の計算を実施すると、以下のよう
な結果になる。

表 3-1 1 億円取得した者の相続税額の差異(法定相続人の数が異なるケース)

	2 人	3 人	4 人
基礎控除	7,000	8,000	9,000
適用税率	40%	30%	30%
算出税額	1,933	1,499	1,166
税負担率	19%	15%	11%

出所：筆者作成。

備考：基礎控除額と算出税額は万円単位である。

表 3-1 のように、基礎控除額が法定相続人の人数によって変動することで、課税される遺産総額も変動してしまい、さらに場合によっては適用税率にまで影響することもある。この結果、同一の遺産額を取得した場合でも、税額に差異が生じてしまうのである。よって、同じ担税力を持つ者は同じ税負担を負うべきとする水平的公平を満たしていないことになる。また、上記式(A-6)・(A-8)でわかるように、子 A の税負担率は 19%であるのに対し、子 A よりも多く

の遺産を取得している子 B の税負担率も 19%となっている。そうすると、担税力の高い者は担税力の低い者よりも多くの税負担を負うべきとする垂直的公平も満たしていないということも確認できる。

続いて、[ケース B]をみていく。このケースは合計課税価格が 3 億円、5 億円、10 億円の場合を仮定する。また、相続人の数は子 A,B,C の 3 人と固定する。前掲の法定相続人の数の違いによるケースと同様に、相続人子 A の遺産取得額はいずれのケースも 1 億円とし、残りの遺産額は、共同相続人で均等に按分することとし、財産はすべて金融資産、税額控除は考慮していない。

ここでは、合計課税価格が 5 億円のケースの計算過程を例にみていく。まず、課税遺産総額を算出するため、合計課税価格から基礎控除額を差し引く。今回のケースでは相続人の数が子 A,B,C の 3 人としているので、基礎控除額は 8,000 万円となる。

$$50,000 - (5,000 + 1,000 \times 3 \text{ 人}) = 42,000 \quad (\text{B}-1)$$

次に、法定相続人が法定相続分を取得したと仮定した取得額に対応する税率を乗じ、税額を算出する。

$$\text{A} : 42,000 \times 1/3 = 14,000$$

$$1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (10,000 - 5,000) \times 30\% + (14,000 - 10,000) \times 40\% = 3,900 \quad (\text{B}-2)$$

$$\text{B} : 42,000 \times 1/3 = 14,000$$

$$1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (10,000 - 5,000) \times 30\% + (14,000 - 10,000) \times 40\% = 3,900 \quad (\text{B}-3)$$

$$\text{C} : 42,000 \times 1/3 = 14,000$$

$$1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (10,000 - 5,000) \times 30\% + (14,000 - 10,000) \times 40\% = 3,900 \quad (\text{B}-4)$$

続いて、法定相続人の法定相続分に基づく税額を合算し、相続税の総額を算出する。

$$3,900 + 3,900 + 3,900 = 11,700 \quad (\text{B}-5)$$

最後に、相続税の総額を実際の相続人の実際の取得割合で按分し、各々の相続税額を算出する。

$$A : 11,700 \times 10,000 / 50,000 = 2,340 \quad (\text{B}-6)$$

$$A \text{ の税負担率} : 2,340 / 10,000 = \text{約 } 23\% \quad (\text{B}-7)$$

$$B : 11,700 \times 20,000 / 50,000 = 4,680 \quad (\text{B}-8)$$

$$B \text{ の税負担率} : 4,680 / 20,000 = \text{約 } 23\% \quad (\text{B}-9)$$

$$C : 11,700 \times 20,000 / 50,000 = 4,680 \quad (\text{B}-10)$$

$$C \text{ の税負担率} : 4,680 / 20,000 = \text{約 } 23\% \quad (\text{B}-11)$$

同様の手法で 3 億円、10 億円のケースを計算すると、以下のような結果となる。

表 3-2 1 億円取得した者の相続税額の差異(合計課税価格が異なるケース)

	3 億円	5 億円	10 億円
基礎控除	8,000		
適用税率	30%	40%	50%
算出税額	1,499	2,340	3,189
税負担率	15%	23%	31%

出所：筆者作成。

備考：基礎控除と算出税額は万円単位である。

表 3-2 のように、合計課税価格が増加するにつれ、基礎控除として控除できる額が相対的に減少していくことになる。これにより課税遺産総額が大きくなり、適用税率が変動する場合もある。これらの影響で算出税額に差異が生じることがわかる。よって、このケースからも水平的公平性を満たしていないことが確認できる。また、上記式(B-7)・(B-9)・(B-11)からもわかるように、前掲のケースと同様、遺産の取得額に差があるにも関わらず、税負担率は変わらないことから、垂直的公平にも問題があることがわかる。

以上の結果から、公平性の観点から問題があることが確認できた。財産を取得したことによってその相続人の経済力が増加する、すなわち遺産取得額を担税力とみるのであれば、法定相続人の数が何人か、もしくは合計課税価格がいくらかといった要因は個人の担税力とは関係がなく、それらによって税額が決定されるべきではない。言い換えれば、相続人が増えることで、または他の相続人が取得した財産によって経済力が増加するわけではないから、税額を算出する際には、それらは排除して個人の担税力に着目し、基礎控除額も相続人各々に設けるべきである。また、垂直的公平を達成するためには、相続人各々が実際に取得した遺産額に応じた累進税率を適用することが必要である。これらを踏まえて次項では、個人の担税力に適した課税ができるとする遺産取得税方式との比較を行う。

3-2-2.遺産取得税方式と現行方式の税負担の比較

前項では、現行方式が個人の担税力に適した課税ができないことを確認した。以下では、個人の担税力に適した課税ができる特徴を有する、純粋な遺産取得税方式(以下、「完全遺産取得税方式」という。)の税負担の比較を行う。比較するケースとしては、前項と同様に、以下の二つのケースに分けてみていく。

[ケース C]法定相続人の人数が異なる場合

[ケース D]合計課税価格が異なる場合

まずは、[ケース C]のケースをみていく。現行方式については、前掲の[ケー

ス A]と同様の前提と計算手法を用いている。本項では、完全遺産取得税方式と比較を行うが、完全遺産取得税方式を採用する場合、基礎控除は遺産取得者ごとに設けられることになる。金子(1987)は、「課税最低限は、所得税の場合よりもはるかに大きくすべきである。どの程度に大きくするかは別として、それを思いきって大きくしても、巨大な富の集中排除という相続税の目的が阻害されることはない。一般的基準としては、「普通の人びと」のささやかな生活の維持を可能にする程度であることが望ましい」としている。小池(2008)は、「一人あたりの基礎控除額がいくらになるかは、租税政策に基づく判断・決定事項であり、本稿では想像が及ばない」と述べているように⁸⁴⁾、どの程度の基礎控除額が最適かは判断し難い。しかし、加えて小池(2008)は、「現行の基礎控除額は、法定相続人が3人の場合で8,000万円、4人では9,000万円で、一人あたりに換算すれば、2,000～3,000万円である。相続時精算課税の特別控除が2,500万円であることなどを勘案すると、同程度になるという予想もできる」としていることから⁸⁵⁾、本稿では、完全遺産取得税方式の各人に設けられる基礎控除額は2,000万円と仮定する。税率についても同様に、租税政策に基づいて決定されると考えられるので、どの程度の割合と刻みに設定するかは非常に困難である。そのため、今回のケースでは現行の税率を使用して、比較を行うこととする。

法定相続人が2人のケースを例に計算過程をみていく。完全遺産取得税方式を採用した場合相続人個々に基礎控除が設けられている。Aの遺産取得額は1億円なので、そこから仮定した基礎控除額2,000万円を差し引くことで、課税遺産総額を算出する。

$$A : 10,000 - 2,000 = 8,000 \quad (C-1)$$

$$B : 20,000 - 2,000 = 18,000 \quad (C-2)$$

次に、その取得額に応じた税率を乗じて税額を算出する。

⁸⁴⁾ 小池(2008)p.45 引用。

⁸⁵⁾ 小池(2008)p.45 引用。

$$A : 1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (8,000 - 5,000) \times 30\% = 1,700 \quad (C-3)$$

$$A \text{ の税負担率} : 1,700/10,000 = 17\% \quad (C-4)$$

$$B : 1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (10,000 - 5,000) \times 30\% + (18,000 - 10,000) \times 40\% = 5,500 \quad (C-5)$$

$$B \text{ の税負担率} : 5,500/20,000 = \text{約 } 27\% \quad (C-6)$$

同様の手法で法定相続人が 3 人、4 人のケースを計算すると、以下の結果となる。

表 3-3 現行方式と完全遺産取得税方式の税負担の比較(ケース C)

	法定相続人 2 人		法定相続人 3 人		法定相続人 4 人	
課税方式	現行	遺産取得税	現行	遺産取得税	現行	遺産取得税
基礎控除	7,000	各人 2,000	8,000	各人 2,000	9,000	各人 2,000
適用税率	40%	30%	30%	30%	30%	30%
算出税額	1,933	1,700	1,499	1,700	1,166	1,700
税負担率	19%	17%	15%	17%	11%	17%

出所：筆者作成。

備考：基礎控除と算出税額は万円単位である。

表 3-3 は、1 億円取得した子 A の相続税額とその税負担について、現行方式を採用した場合と、完全遺産取得税方式を採用した場合とを比較した結果である。このケースは法定相続人の人数が異なるケースを比較している。ここからわかるように、現行方式を採用すると、法定相続人が増えるにつれて基礎控除額も増えるため、税額が減少していく結果となるが、完全遺産取得税方式を採用した場合、相続人の実際の遺産取得額から一定額の基礎控除額が差し引かれ、この価格に対応する税率を乗じるため、法定相続人が何人いようが同額の

税額が導き出されることになる。従って、完全遺産取得税方式を採用すれば、水平的公平を満たすことができる。また、上記式(C-4)・(C-6)を比較すると、2億円取得した子Bのほうが1億円取得した子Aの税負担率よりも大きいという結果になることから、完全遺産取得税方式を採用すれば、垂直的公平も確保できることがわかる。

続いて、[ケース D]をみていく。現行方式については、前掲の[ケース B]と同様の前提と計算手法を用いている。遺産総額が3億円のケースを例にみていくことにする。完全遺産取得税方式採用時の計算手法については、まず1億円の取得額から基礎控除額の2,000万円を差し引くことで、課税遺産総額を算出する。

$$A,B,C : 10,000 - 2,000 = 8,000 \quad (D-1)$$

次に、その取得額に応じた税率を乗じて税額を算出する。

$$A,B,C : 1,000 \times 10\% + (3,000 - 1,000) \times 15\% + (5,000 - 3,000) \times 20\% + (8,000 - 5,000) \times 30\% = 1,700 \quad (D-2)$$

$$A,B,C \text{ の税負担率} : 1,700 / 10,000 = 17\% \quad (D-3)$$

同様の手法で遺産総額5億円、10億円のケースを計算すると、表3-4のような結果が得られる。

表 3-4 現行方式と完全遺産取得税方式の税負担の比較(ケース D)

	3 億円		5 億円		10 億円	
課税方式	現行	遺産取得税	現行	遺産取得税	現行	遺産取得税
基礎控除	8,000	各人 2,000	8,000	各人 2,000	8,000	各人 2,000
適用税率	30%	30%	40%	30%	50%	30%
算出税額	1,499	1,700	2,340	1,700	3,189	1,700
税負担率	15%	17%	23%	17%	31%	17%

出所：筆者作成。

備考：基礎控除と算出税額は万円単位である。

表 3-4 は、合計課税価格が異なる場合における、現行方式と完全遺産取得税方式との税負担の比較の結果である。現行方式は、同一の取得額であっても合計課税価格が大きくなれば、税額も増額してしまうという問題があったが、完全遺産取得税方式を採用すれば、合計課税価格は税額計算上考慮されず、実際の取得額に応じて税率を乗じ、税額を算出することになる。従って、完全遺産取得税方式を採用すれば、同額の遺産を取得した場合は税額が変動しない。以上のように、完全遺産取得税方式を採用すれば、法定相続人の人数や合計課税価格に左右されることなく、相続人各々が取得した額に応じた課税ができる。よって現行方式で指摘される公平性に関する問題点は解決できよう。

わが国では、2013 年 3 月に成立した『所得税法等の一部を改正する法律(平成 25 年法律第 5 号)』において、相続税制の改正が加えられた⁸⁶⁾。内容は、基礎控除の引き下げと税率構造の見直し等である。これにより、改正前より納税者が増加し、課税割合も上昇すると見込まれるので、富の再分配機能の回復と格差固定化の防止に意味を持つものと評価できる。しかし、現行方式を維持している以上、改正前より富の再分配効果が発揮されたとしても、依然として公平性の問題は残っている。この問題を解決するには、完全遺産取得税方式に移行する他はないであろう。

表 3-5 2013(平成 25)年度の相続税制の改正

年次	2013年度改正前		改正	2013年度改正後	
基礎控除	5,000万円+1,000万円×法定相続人数			3,000万円+600万円×法定相続人数	
税率構造	～1,000万	10%		～1,000万	10%
	～3,000万	15%		～3,000万	15%
	～5,000万	20%		～5,000万	20%
	～1億	30%		～1億	30%
	～3億	40%		～2億	40%
	3億円超	50%		～3億	45%
			～6億	50%	
			6億円超	55%	

出所：筆者作成。

⁸⁶⁾ この改正は、2015(平成 27)年 1 月 1 日より施行される。

一方で、わが国で進行している高齢化社会という観点からは、老後扶養の社会化が挙げられる。つまり、高齢化に伴い社会保障等の公的サービスが充実したことによって、財産を従来ほど減少させることなく次世代に引き継ぐことができるようになった。このため、公的サービスによって受けた恩恵の一部を死亡時に税として社会に返還する、そのために相続税は必要とされるという考えである。政府税制調査会(2011)では、「これまで家庭内で行われていた介護などが社会化され、公費が投入されている現状を踏まえると、資産課税としての相続税を社会保障目的税化することも考えてもよいのではないか」と述べている⁸⁷⁾。この考え方を重視するのであれば、遺産税方式が相応しいであろう。しかし、遺産税方式を採用した場合、遺産取得者個人の担税力に対応した課税ができないことになるため、富の再分配機能が果たせず、さらに資産保有の格差を助長するおそれがある。このため、今日のわが国において、遺産税方式へ移行することは、相続税に求められる効果と逆行することになるため、適合しないであろう。

3-3.相続税の連帯納付義務(相続税法 34 条)

『平成 25 年度税制改正大綱』で懸念されている富の再分配機能の低下を回復させていくためには、遺産取得者個人の担税力に適合した税制、つまり公平性を重視し税制を構築していくことが不可欠であり、前項では課税方式の観点から税負担の差異を比較することで、完全遺産取得税方式が公平性には長けていることを確認した。本節では、課税方式によってその存在意義が問われ、今日においても改正、廃止等の議論がされる相続税法 34 条の連帯納付義務についてみていく。まず、次項の 3-3-1 で連帯納付義務制度の変遷から、その創設背景と存在意義を確認する。3-3-2 では、連帯納付義務と課税方式の適合性について、その法的解釈を裁判例を通じて検討する。

⁸⁷⁾ 政府税制調査会(2011)pp.9-10 引用。

3-3-1.連帯納付義務制度の変遷

相続税の連帯納付義務、すなわち相続税法 34 条 1 項は、「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、互いに連帯納付の責めに任ずる」と規定している⁸⁸⁾。武田昌輔監修(1981)によれば、相続税法 34 条 1 項の趣旨について、「遺産の分割により相続税の納税義務者と現実に財産を取得した者との間の不一致が生ずることがあること等により、相続税の納付義務を本来の納税義務者だけに限定してしまうことは、同一相続における相続人の間あるいは異なる相続の間における租税負担の公平を阻害するばかりではなく、国においても租税の徴収が困難となることが予想される」ことから、「現実の相続財産の取得者に相続税を負担させること等により公平を確保するのが妥当であるということで連帯納付責任を負わせることとしたものである」と述べている⁸⁹⁾。ここでは、相続税の連帯納付義務の変遷とともに、その存在意義を確認する。

相続税法における連帯納付の義務制度の創設は、「明治 38 年法律第 47 号」にまでさかのぼる⁹⁰⁾。当時の時代背景としては、「家」制度がごく一般的な慣習としてあり、現在のように財産を取得者ごとに分割するという慣習が定着していなかった。それゆえ課税方式においても、遺産税方式を採用していたことがわかる。また、それに係る相続税の負担も互いに連帯して負うということは、ごく自然であったと考えられ、連帯納付義務の存在意義も明確であった。

その後、昭和 13 年法律第 47 号により、財産を分割し、相続人等それぞれが受けた利益に応じて相続税を納付することと改正された。しかし、相続税の課税の仕組みが改正されたにも関わらず、連帯納付義務については改正がなかった。その理由として武田昌輔監修 (1981)によれば、「相続税の徴収が困難となる場合が生ずるおそれのあること及び納税義務者間における税負担の公平が図られないこと等の理由から、連帯納付の規定を設けることにより納税義務者の

⁸⁸⁾ 相続税法 34 条①引用。

⁸⁹⁾ 武田昌輔監修(1981)p.2758 引用。

⁹⁰⁾ 当時の相続税法 22 条 4 項は、「相続人 2 人以上ナル場合ニ於イテハ各相続人ハ前項ノ徴収金ニ付連帯納付ノ責ニ任ス」としている。

責任を従前のものと同一にしようとしたものである」と解されている⁹¹⁾。ここにおける「納税義務者間における税負担の公平」とは、共同相続人の集合体(相続人全員)を一つの単位、いわゆる納税義務者と捉え、その集合体間における相続税総額の税負担の公平を重視している。しかし、相続人等の個人の担税力は考慮されていない。なぜなら、相続人等自身が得た利益に応じて税額を納付するのに対し、連帯納付義務が生じた場合、相続人等自身が利益を得ていない部分についても相続税を納付しなくてはならないからである。つまり、相続人等個人が利益を得ていないから、そもそも担税力がないということである。世帯間でみると、相続税総額は変わらなくとも、共同相続人間で相続税を納付できない者がいると、他の共同相続人に新たに負担が生じることになる。

第二次世界大戦終戦後は、日本国憲法の施行に伴い、相続税法も全文改正が実施された。当時の相続税法 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」とした。いわゆる、従来の無限責任から、「相続により受けた利益の価額を限度」とする有限責任へと軽減された。加えて、贈与税の創設により、贈与税についても相続税と同様の連帯納付義務の規定を置いた。

その後、1950(昭和 25)年、シャープ勧告に基づき大規模な税制改革が実施された。相続税においても、相続税と贈与税の一本化を図った累積取得税方式が採用された。1958(昭和 33)年には、遺産取得税方式から遺産税体系を加味した法定相続分課税方式に移行することとなった。しかし連帯納付義務制度については、従来の規定を踏襲し、抜本的に制度を改めることはなかった。

1980(昭和 55)年 7 月 1 日、相続税の連帯納付義務における先例的な事例が起こった⁹²⁾。すなわち、相続税の連帯納付義務に確定手続は必要か否かが争われた事例である。判旨は、「この連帯納付の義務は、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って、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の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るから、連帯納付義務

⁹¹⁾ 武田昌輔監修(1981)p.2754 引用。

⁹²⁾ 最高裁第三小法廷判決(行ツ)第 86 号、損害賠償等請求事件。

につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当である」とし、国側(被上告人)が勝訴した。

本判決では、連帯納付義務の確定手続は不要と判示したが、伊藤正己裁判官の補足意見でも「場合によっては、連帯納付義務者に対し通常の申告納税方式による課税の一場合として徴税手続をそのまま行うことが、その者の不意打ちの感を与えることを免れなかったり、納付すべき額その他の具体的な納付義務の内容の不明確によりその者を困惑させるような事態になることがないわけではないと考えられる」と述べているように、連帯納付義務者にとって不意打ちの感は否めない。納税者にとっての不意打ちを防止するために、連帯納付義務者に対して事前の告知を必要とするか否かが議論されてきた。中里(1981)は、解釈論としては、保証人に対する納税告知(国税通則法 52 条 2 項)を準用すべきとして、事前告知の必要性を示している⁹³⁾。それに対して森鍵(2009)は「納税告知をすべき場合として限定的に列挙されている中に、連帯納付義務は含まれておらず(国税通則法 36 条)、その他の相続税法等にも特段の根拠規定がないこと、連帯納付義務と第二次納税義務とは性質が異なることにかんがみると、告知が必要的であるとする根拠はない」と述べている⁹⁴⁾。時岡(1982)は、「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務については補充性はなく、保証人や第二次納税義務者の納付義務とは性質を異にするものといわざるをえない。納税告知制度を設けるか否かは立法政策の問題であるから、通則法 52 条 2 項又は徴収法 32 条 1 項の類似適用を認め、納税の告知を欠いた滞納処分を違法と解することは困難であろう」と指摘している⁹⁵⁾。課税方式と確定手続との関係から山田(1979)は、「相続税の課税方式から確定手続の必要性が論理上導かれるとはいえず、…徴収手続上における連帯納付義務者に対する考慮(救済)から決められる立法事項(立法裁量の問題)ではないかと考える」と述べている⁹⁶⁾。

このような問題を受け、2011(平成 23)年度と 2012(平成 24)年度の二度にわたり、相続税の連帯納付義務制度の改正が行われた。相続税法改正に至った問題の所在は、納税者が連帯納付義務を十分に認識していないことや、共同相続

⁹³⁾ 中里(1981)p.161 参照。

⁹⁴⁾ 森鍵(2009)p.27 引用。

⁹⁵⁾ 時岡(1982)p.113 引用。

⁹⁶⁾ 山田(1979)p.137 引用。

人の納税義務の履行状況の把握が困難であることから、突然納付を強いられる場合があること、連帯納付義務の履行時点では、既に多額の延滞税が加算されている場合があること等である。そこで、2011(平成 23)年度改正の内容は、以下のような措置がとられた。

①連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合の延滞税を利子税に代える措置

②連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める場合の手続き規定の整備

上記①については「履行遅滞の状態となった直接の原因は本来の納税義務者にあり、帰責性のない連帯納付義務者にまで延滞税の納付を求めることは酷であると考えられる」ためとされている⁹⁷⁾。これにより、納期限から完納の日までの期間について、相続税額に年利 14.6%の延滞税が課されていた。この延滞税を利子税に代えたことで、年利 4.3%にまで軽減されることとなった。

上記②は、連帯納付義務者にとっての不意打ちの防止等を鑑み、連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める場合の手続きが法定化された。

『平成 23 年度税制改正大綱』では、連帯納付義務について、「共同相続人による納税義務の履行の実態や租税の徴税確保の観点を踏まえ、そのあり方について幅広く検討を行います」としており、続く 2012(平成 24)年度改正においても連帯納付義務の改正が加えられた。

①申告期限から 5 年を経過する日までに税務署長がその相続税額に係る連帯納付義務者に対し、連帯納付義務の履行を求める納付通知書を発していない場合における連帯納付義務者については、その納付すべき相続税額に係る連帯納付義務を解除すること。

②納税義務者が相続税法 38 条 1 項の規定による延納の許可を受けた場合におけるその納税義務者に係る連帯納付義務者については、その延納の許可を受けた相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わないこと。

⁹⁷⁾ 財務省(2011)pp.425-426 引用。

③納税義務者が相続税について、納税猶予の適用を受けた場合におけるその納税義務者に係る連帯納付義務者については、その納税が猶予された相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わないこと。

2012(平成 24)年度改正では、前年度改正の連帯納付義務履行の法整備に加え、一定の要件を満たせば連帯納付義務を免れるという内容を盛り込んだ。これにより、不意打ちの防止と、長時間にわたって連帯納付義務を負い続けるといった問題は和らいだと考えられる。

ここまでは、相続税の連帯納付義務制度の変遷をみてきた。時代とともに課税方式や相続の慣習が変化していく中でも、連帯納付義務制度については存在し続けている。その中で抜本的な制度改正はみられなかったが、昭和 55 年判決以降は特に不意打ち防止に関する改正がされた。しかし今日の改正においては、不意打ち防止を図ることよりも、制度そのものの存在意義を再検討する必要がある。連帯納付義務制度の趣旨としては徴税の確保とされるが、相続人それぞれが別個に税額が算出される現行法において、何故他の相続人の納税義務を連帯して負う必要があるのか、納税者の理解を得るには、根拠として乏しい。次項では裁判例を通じて、その法的解釈と課税方式との適合性を検討する。

3-3-2.相続税法 34 条の法的解釈 ―課税方式との適合性―

ここからは、連帯納付義務制度が相続税の課税方式と適合するかを検討していく。現行の相続税法は、遺産税体系を加味しているものの、相続人個人単位で税額が算出される形式を採用している。従って、各相続人が税負担を互いに「連帯」とするという概念がないとも考えられる。それゆえ、今日においてもその存在意義を議論する余地はあるであろう。本項では、相続税法 34 条の法的解釈について裁判例を通じて確認する。

まず昭和 53 年 4 月 12 日大阪高判についてみていく。本事例は、連帯納付義務の確定手続の有無について争われたものであるが、課税根拠と課税方式の観

点からその存在意義が争われている⁹⁸⁾。控訴人(国)は、被相続人の税負担の清算と富の一部を社会に還元するという遺産税方式の課税根拠から、「連帯納付義務の制度は、同一の相続によつ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」とし、「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のである」と主張した。判旨は、「そもそも相続税は、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へ、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一面を持っているのであるから、右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はかつても、必ずしも不合理、不公平とはいへない」とし、被控訴人の主張を支持した。

しかし、遺産税方式の課税根拠を理由に連帯納付義務制度の存在意義を示すのであれば疑問が生じる。確かに遺産税方式における相続税の課税根拠としては、被相続人の一生の税負担を清算する役割が挙げられる。しかしわが国の現行方式は、遺産税方式の要素は加味しているが、「被相続人の一生の税負担の清算という一面」という遺産税方式の根拠までは加味してはいないと考えられる。ここにいう、現行方式が遺産税方式の要素を加味している部分とは、遺産取得者の実際の取得額や分割の如何に関わらず、相続税の総額が決定するという点であり、その背景には遺産の仮装分割の横行が看過できない状況にあったことや、分割相続が困難な農家及び中小企業に対して配慮したことが挙げられる。従って、被相続人の一生の税負担の清算を目的としたものとはいいきれない。その上、現行方式において相続税の総額を決定する際に基準となるのは、法定相続人が法定相続分を取得した場合に算出される相続税額の合計額であり、あくまで遺産取得者ベースで税額が決定する。税率構造においても、法定相続人が法定相続分で取得したという仮定はあるが、相続人等の遺産取得額に応じて税率が決定するのであって、被相続人が残した遺産全体を課税物件として課税するわけではない。従って、「被相続人の一生の税負担の清算という一面」があるゆえ、「連帯納付義務は不合理、不公平とはいへない」という判旨は、相続税

⁹⁸⁾ 本裁判は、昭和 55 年 7 月 1 日最高裁判決に至る前の第二審判決である。最高裁判決では、上告人(納税者側)は課税方式の適合性に関する主張はあったが、それについて判旨は明言を避けている。

法 34 条の連帯納付義務を正当化させる根拠とするには不十分といわざるを得ない。

続いて、平成 15 年 1 月 24 日大阪地判の、相続税法 34 条が日本国憲法 13 条⁹⁹⁾及び 29 条¹⁰⁰⁾に違反するか否かが争点となった事例をみていく。本事例においても、課税方式と連帯納付義務との適合性について争われている。原告は、「連帯納付義務は明治憲法下における「家」制度の概念に基づき定められたもので、…個人の権利の尊重を基本原則とする日本国憲法の下において、相続税は遺産取得税方式が採用されており、この方式には、共同相続人間で納税義務を連帯すべき理論的根拠がない」とし、「遺産取得税方式を採用した以上、連帯納付義務も廃止されるべきであり、相続税の連帯納付義務は、すべて国民は個人として尊重されるという憲法 13 条に違反している」と主張した。判旨は、「連帯納付義務の基礎にある思想は、一の相続によって生じた相続税については、その受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方であり、「家」制度を前提として定められたものと解することはできない。また、相続税の徴税確保という連帯納付義務の趣旨は、遺産税方式、遺産取得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り、遺産取得税方式を採用したことが直ちに連帯納付義務を課すことが許されないということにはならない」とした。

憲法 29 条については、原告は、「租税債権について本来の納税義務者を越えた第三者にまで納税義務を拡大し、連帯性を要求するには強い共同性が必要であるが、各相続人は遺産分割によりそれぞれ別個の財産を独立して取得するだけであり、納税義務を拡大・連帯させるまでの根拠に欠ける」とした。それに対して裁判所の判断は、「憲法 29 条による財産権は政策目的による制限が許容されているものであり、また、租税法は、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断だけでなく専門技術的な判断を必要とし、裁判所は基本的には立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ない。したがって、立法目的が正当なものであり、かつ、その目的達成のための手段が著しく不合理でない限

⁹⁹⁾ 日本国憲法 13 条は、「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。」と規定している。

¹⁰⁰⁾ 日本国憲法 29 条は、「財産権は、これを侵してはならない。」と規定している。

り、これを憲法 29 条に違反しているとはいえない」と判示し、原告の主張を退けた。さらに、「相続人等の負担する連帯納付義務の範囲はその相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額に限られており、各相続人等の税負担が過大になることのないよう配慮されていること、相続税は相続財産を引当てとするものであること、相続人は相続を放棄することも可能であること等に照らせば、連帯納付義務が相続税の徴収確保という立法目的達成手段として著しく不合理であるとはいえない」とした。

この事例では、徴税確保という立法目的が正当なものであるため、いずれの課税方式においても連帯納付義務は妥当であると判示した。しかし、徴税確保という明確な目的はあるが、その立法目的が正当なものであるかは再検討する必要がある。個人主義を尊重した遺産取得税方式の下では、相続人等が各々に算出された税負担にそもそも「連帯」という概念は無く、そこに他の共同相続人等が介入する余地はないと考えられるが、徴税の確保のために相続税不納付の共同相続人等の税負担を代わりに負うということは、どのような根拠で正当といえるのか。本判決ではその点が不明確である。よって、遺産取得税方式における連帯納付義務の立法目的が正当なものであるという判旨は説明が不十分であるといわざるを得ない。

また、「相続人等の負担する連帯納付義務の範囲はその相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額に限られており、各相続人等の税負担が過大になることのないよう配慮されている」としているが、ここにいう「受けた利益」とは、「相続又は遺贈により取得した財産の価額から債務控除の額並びに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税及び登録免許税を控除した後の金額である」とされている¹⁰¹⁾。村上(2004)は、「受けた利益」の価額が、相続財産の価値の下落が考慮されずに連帯納付義務額として追及される点について、当該価値下落は原告の責めに帰さない事由であることから、首肯しがたい旨を示している¹⁰²⁾。また、債務控除後の財産の取得額とは、当然巨額となるケースも考えられ、連帯納付義務者自身の相続税の納付に加えて、さらに他の共同相続人等の相続税にも納税義務が生じることは、有限責任であるとはいえず、「各相続人

¹⁰¹⁾ 相続税基本通達 34-1 引用。

¹⁰²⁾ 村上(2004)p.88 参照。

の税負担が過大になることのないよう配慮されている」とはいい難い。

次に、「相続を放棄することも可能」との判旨について、村上(2004)は、相続の放棄は相続開始後 3 ヶ月以内に行われなければならないことから¹⁰³⁾、「わずか 3 ヶ月の間に遺産分割を完了させて各人の相続税額を確定的に判明させなければなら」ず、「相続の承認による将来における連帯納付義務追及の可能性の考慮をも含めた、極めて難しい損得勘定を迫ることになるのである」と指摘しており、加えて、「いかに緊密な人間関係を有する共同相続人等の間であっても、各人の納税意識までも勘案して相続の承認・放棄を判断することはできないであろう。このような理解を前提としてもなお、相続放棄又は限定承認をしなかったことを連帯納付義務者の帰責事由とするならば、相続人は、共同相続人等のうち一人でも相続税債務を負う者がいれば必然的に負うことになる連帯納付義務追及リスクを排除するためだけに相続放棄又は限定承認をしなければならないが、それはもはや相続制度を否定する考え方である」と指摘している¹⁰⁴⁾。岩下(2010)や中川・泉(2000)では、相続権の根拠の一つに「遺族の生活保障の要請」を挙げているが¹⁰⁵⁾、判旨は、遺族の生活の保障、また、被相続人の遺志の反映については一切考慮をしていない。このことは、相続権そのものの否定にもつながりかねないことから、判旨を基に連帯納付義務を正当化することは困難である。また、相続税の課税によることで遺族の生活が保障できないのであれば、それは基礎控除額(相続税法 15 条)にも問題があるといえよう。しかし、財務省 HP 公表の「相続税の課税状況の推移」によると¹⁰⁶⁾、2011 年現在のわが国の相続税の課税割合は約 4%にまで落ち込んでおり、さらに、「富の再分配機能の回復」という方向性を鑑みれば、生活保障の確保のために基礎控除の引き上げることは困難である。従って、納税者が納税資金を即座に確保できない状況に備え、延納制度や納税猶予制度の拡充を図るべきであろう¹⁰⁷⁾。

平成 16 年 6 月 15 日東京地判も同じく憲法 29 条が違憲か否かが争われた事

¹⁰³⁾ 民法 915 条①参照。

¹⁰⁴⁾ 村上(2004)p.88 引用。

¹⁰⁵⁾ 岩下(2010)p.33 参照、中川・泉(2000)pp.1-10 参照。

¹⁰⁶⁾ 財務省 HP http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/137.htm 参照。(2014 年 1 月 15 日現在。)

¹⁰⁷⁾ 延納については相続税法 38 条参照。納税猶予については租税特別措置法 70 条の 6 参照。

例であるが、判旨は、「本件差押に係る租税債務が、原告ら固有の相続税の納付義務ではなく、連帯納付義務に基づくものであることを考慮すると、本件差押処分が不当と感じるその心情は理解できる。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、遺産の額をもと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はできない」としている。純粋な遺産取得税の考え方を修正し、遺産税方式を加味した理由については、臨時税制調査会(1956)が、財産の仮装分割の横行を指摘したことに集約される¹⁰⁸⁾。財産の仮装分割に対応するために現行方式が創設されたとすれば、本来の納税義務の段階で仮装分割は防ぐことができるため、改めて仮装分割に対応する必要はないと考えられる。従って、判旨のいう、「純粋な遺産取得税の考え方を修正」し、今日のわが国において、連帯納付義務制度を存続させる意義を見出すことは困難であろう。

前項の変遷及び事例を踏まえて、相続税法 34 条の連帯納付義務はどうあるべきであろうか。2012(平成 24)年度改正では、申告期限から 5 年を経過する日までに税務署長がその相続税に係る連帯納付義務者に対し連帯納付義務の履行を求める納付通知書を発していない場合におけるその連帯納付義務者については、その納付すべき相続税額に係る連帯納付義務を負わないこととなった¹⁰⁹⁾。これにより、不意打ちの問題は緩和された。しかし、この改正は手続き面での改正であり、制度そのもののあり方を検討し直したものではない。連帯納付義務制度を検討するとき、まずは納税を連帯させる根拠を明確にし、それが適合するものであるかどうかを議論する必要がある。

時岡(1981)は、相続税法 34 条は、「課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保のための規定である」と解している¹¹⁰⁾。石島(1981)についても、現行相続税法の下で、各相続人の本来の納税義務と連帯納付義務との関係を「連帯」とすれば、相続税法の基本的構成上不合理となることから、ここに

¹⁰⁸⁾ 臨時税制調査会(1956)pp.8-9 参照。

¹⁰⁹⁾ 相続税法 34 条①1 号参照。

¹¹⁰⁾ 時岡(1982)pp.109-110 引用。

いう「連帯」とは、本来の意味に拘泥せずに単なる保証債務であると解しており¹¹¹⁾、その上で、「連帯納付責任は、本来の納税義務(相続税債務)ではなく、固有の納税義務に加えて徴税確保のために課される徴収手続上の別個の納付責任であると考えられる」としている¹¹²⁾。相続税の納税義務者に別個の納付責任を課すからには、その明確な理論的根拠と納税者の理解が必要不可欠である。しかし、大矢(2001)は、「その存在を肯定する理論的根拠は存在しないと思われる」と指摘しており¹¹³⁾、三木(2000)においても、「連帯して納付義務を負わせる合理的な理由が乏しく、徴税の便宜のための制度としかいいようがない」と述べている¹¹⁴⁾。水野(2011)は、「同一の被相続人から生じた相続税は共同で責任を負うべきであるという被相続人との関係における相続税の課税根拠を再考しつつ、しかし、共同相続人に不合理な事態を招くことのないような内容になるよう相続税法 34 条 1 項を解釈し直す必要があるように思われる」と主張している¹¹⁵⁾。杉田(2004)は、「本来、仮装分割等があった場合の相続税の徴税確保を目的としていた連帯納付義務の規定はその根拠を失いつつある」とし、「相続・遺贈の現状に合致した納税者が理解しやすい税制を構築するため、相続税の課税方式の変更とともに連帯納付義務の廃止を検討すべき時期にきている」と述べている¹¹⁶⁾。日本弁護士連合会(2006)は、「遺産取得税方式を採りながら、他の共同相続人が負担すべき相続税について特別の連帯納付義務を課すわが国の相続税法は、甚だ整合性に欠けると言わざるを得ない」と指摘している¹¹⁷⁾。以上のように、連帯納付義務制度の存在に対して反対的な主張が多くみられる。それに対して品川(2008)は、何らかの改正は加えるべき見解を示しながらも、「制度の廃止は、共同相続人の中で、納税能力の低い相続人に非上場株式等の換価(納付)困難な財産を相続させるような租税負担回避が行われることが予測されるので、同制度が即廃止されるとは限らない」と述べている¹¹⁸⁾。

事例を通じてみると、判旨はいずれも連帯納付義務を肯定する旨ではあるも

¹¹¹⁾ 石島(1981)p.172 参照。

¹¹²⁾ 石島(1981)p.173 引用。

¹¹³⁾ 大矢(2001)p.86 引用。

¹¹⁴⁾ 三木(2000)p.227 引用。

¹¹⁵⁾ 水野(2011)p.146 引用。

¹¹⁶⁾ 杉田(2004)p.23 引用。

¹¹⁷⁾ 日本弁護士連合会(2006)p.3 引用。

¹¹⁸⁾ 品川(2008)p.53 引用。

の、その解釈の仕方は様々であった。ただ、いずれの事例に関しても、「立法目的が不合理ではない」との判示があった。しかし、事例によっては、連帯納付義務者の財産が差押になる等の事態まで発生しており、明らかに連帯納付義務者の財産が侵されている状態にあるにも関わらず、それを憲法 29 条に反するとしするのは、「立法目的が不合理とはいえない」という理由のみでは根拠としては乏しい。

また、相続税法 34 条の趣旨は、徴税の確保とされているが、そもそも相続税について徴税の確保を重視するほどの財源調達機能はほとんどない。『国税庁統計年報』によれば、2010 年現在のわが国の国税の構成比は約 3%とごくわずかである。連帯納付義務制度によって共同相続人間の公平を図るとされているが、他の共同相続人等の税負担も負うという事態は、連帯納付義務者にとって過度な負担となり、相続人個人間にとって公平な税負担であるとはいえない。元来この制度は、財産の仮装分割を想定して実際の遺産取得者に税負担を公平に負わせようとしたものである。しかし、仮装分割が問題となった当時と比べて税務行政の水準は向上している。さらに、もはや現行方式においては、仮装分割を防ぐことを目的として創設されたものである。連帯納付義務制度を規定しなくても、本来の納税義務の段階で仮装分割は防ぐことができるので、連帯納付義務制度を規定する必要性がない。従って、現行方式が遺産税方式を加味していることを根拠に、連帯納付義務の存在意義を正当化することはできない。

この制度は、遺産税体系の背景が色濃く残っており、共同相続人全員を一つのグループとして位置付け、他のグループとの公平を図ることを目的としているとみてとれる。しかし今日のわが国において、共同相続人全員を一つのグループとしてみても、そのグループそれぞれが、人員みんなで生計を一にしているわけではなく、相続人ひとりひとりが別々で生計を立てているため、グループ同士の公平性を満たすことは、遺産取得者主義のわが国の富の再分配機能の回復に全く寄与しない。相続税の連帯納付義務の存在意義が見出せるのは、一つの相続財産を相続人全員で承継するという慣習があり、遺産税方式を採用している場合のみであろう。従って、現行方式においても遺産取得税方式に移行したとしても、本来の納税義務と別個に納付責任を負わせる必要性がなく、また、その存在意義を見出せない。以上を踏まえると、わが国の相続税制のある

べき姿と相続の慣習を鑑みると、相続税法 34 条は廃止すべきであろう。

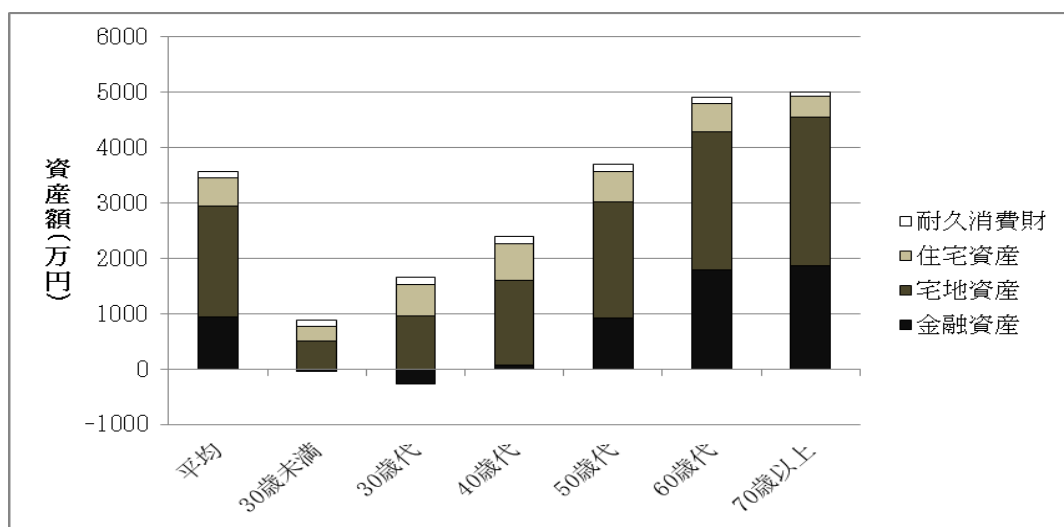
3-4. 実物資産と金融資産の税負担の格差問題

富の再分配機能の回復を図るため、公平性を重視した税制を構築することが必要であり、本稿 3-2 において、同額の遺産取得であっても相続人の数の違い等によって相続税額に差異が生じることを確認した。しかしその他にも、財産の種類の違いによって相続税額に差異が生じることがある。例えば、土地を取得した場合は、小規模宅地等の特例の適用や、路線価方式による評価方法によって、税負担を減少させることが可能になるのに対し、金融資産については税負担軽減措置がないため、同額の価額の財産を取得したとしても税額に差異が発生するのである。さらに、現行の課税方式は、相続人各人の遺産取得額の合計に対して基礎控除を適用し、税額計算を行うため、土地の優遇措置を適用すると、土地を取得していない相続人等にまでその便益が至ることになる。これでは公平性を満たすことはできない。

ここでは、様々な優遇措置が設けられている土地を取得したケースと、特段の優遇措置がない金融資産を取得したケースの課税最低限、相続税額、実効税率の格差を測定する。

3-4-1. 土地の優遇措置

わが国では所有する財産のうち、実物資産とりわけ宅地資産が最も割合を占めている。図 3-5 は、総務省統計局『平成 21 年度全国消費実態調査』より、年齢階級別に世帯主の所有する資産額を表したものである。いずれの年齢階級においても宅地資産が最も多くの割合を占めており、この資産に係る課税関係は大変重要なものであるといえる。相続税においても、土地の所有者が死亡した際、相続によってその宅地資産が移転し、課税関係が発生する。



出所：総務省統計局『平成 21 年全国消費実態調査』より作成。

図 3-5 年齢階級別世帯主の所有資産額

現行の相続税制では、小規模宅地の特例(以下、「特例」という。)により、実物資産とりわけ土地に関して優遇措置が設けられている¹¹⁹⁾。この特例は、1983(昭和 58)年度の税制改正により、「個人が事業の用又は居住の用に供していた小規模宅地について、相続人等の生活基盤の維持のために不可欠のものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常である」ために創設されたものである¹²⁰⁾。

表 3-6 小規模宅地の特例の変遷

区分		1983～	1988～	1992～	1994～	1999～	2001～	2015～	
事業用	減額割合	40%	60%	70%	80%				
	適用対象面積	200㎡				330㎡	400㎡		
	不動産貸付	減額割合	40%	60%	70%	50%			
		適用対象面積	200㎡						
居住用	減額割合	30%	50%	60%	80%				
	適用対象面積	200㎡					240㎡	330㎡	

出所：筆者作成。

¹¹⁹⁾ 租税特別措置法 69 条の 4 参照。

¹²⁰⁾ 大蔵財務協会(1983)p.177 引用。

表 3-6 は、小規模宅地の特例の変遷を表したものである。バブル期の地価上昇によって相続税の税負担が重くなることから、特例の減額割合も拡大してきたが、不動産貸付の宅地については、1994 年からは減額割合が 50%にまで縮小され、事業用及び居住用宅地については、2010(平成 22)年度税制改正において、相続人等が事業又は居住を継続しない場合は減額対象外とされた¹²¹⁾。これらについては、特例の趣旨で挙げられている「相続人等の生活基盤の維持のために不可欠のもの」という適用要件とはいえないことから除外されたといえる。しかし、事業用及び居住用宅地は特例の適用対象者については限定されたものの、バブル崩壊から現在に至るまで地価が下落傾向にあるにも関わらず、減額割合は据え置かれたままとなっている。また、2013(平成 25) 年度税制改正により、2015(平成 27)年から居住用宅地については特例の適用対象面積が 330 ㎡に拡大されることになった。これは同年度税制改正の相続税増税、すなわち基礎控除額の縮小や税率構造の改正に対応したものであるといえる。実際、この特例を適用することにより、金融資産を取得した場合と実物資産を取得した場合との間で相続税の実効税率に格差が生じている。では、具体的にどの程度格差があるか次項にて測定を行う。

3-4-2.分析手法

以下では実物資産を相続したケースと、金融資産を相続したケースの相続税の実効税率と税額の格差を測定し比較する。相続税の実効税率の格差を測定した先行研究は、橋本・呉(2002)が存在する。これは相続人の数を配偶者と子 2 人の計 3 人を想定し、全ての遺産を小規模宅地として相続するケースと、全ての遺産を金融資産で相続するケースの実効税率を比較している。実物資産の面積は、200 ㎡と固定し、その全ての面積に対し、小規模宅地特例の 50%減額を適用して税額を計算している。測定の結果、金融資産を取得した場合の課税最低限は 8,000 万円であるのに対し、実物資産の課税最低限は約 5 億円であることがわかった。仮に 5 億円全てを金融資産で取得した場合の実効税率は約 21%

¹²¹⁾ 2010(平成 22)年度改正以前は、事業又は居住非継続であっても 50%の減額を適用することができた。

となる。さらに、金融資産を 30 億円相続した場合は、実効税率が約 49%となるのに対し、実物資産の場合は約 3.3%にすぎず、その差は約 46%ポイントにもなり、実物資産の相続に極めて優遇されていることがわかった。これらの結果から、橋本・呉(2002)は、「同額の資産に対して資産形態によりこれほどまでに優遇することは、資産保有形態にアンバランスを生むだろう」と述べている¹²²⁾。

表 3-7 先行研究と本稿の分析方法の違い

	橋本・呉(2002)	本稿	
		現行	改正案
相続人	配偶者と子2人	子2人	
地価	変動	固定	
宅地面積	200㎡で一定	10㎡刻みで1,000㎡まで	
小規模宅地特例	宅地面積の全てに50%減	240㎡まで80%減	330㎡まで80%減
基礎控除	8,000万円	7,000万円	4,200万円
税率表	1994年改正の税率表	現行の税率表(2003年改正)	改正案の税率表

出所：筆者作成。

備考：基礎控除は、5,000 万円 + 1,000 万円 × 法定相続人の数で算出している(相法 15 条)。

改正案の基礎控除は、3,000 万円 + 600 万円 × 法定相続人の数で算出している。

本稿においても、先行研究と同様、全てを実物資産で相続したケースと、全てを金融資産で相続したケースの実効税率、税額、課税最低限を測定し、その比較を行った。本稿では、2013 年現在の現行の相続税制におけるケースに加えて、2013(平成 25)年度改正案の相続税制におけるケースについても測定する。本稿のモデルケースは、次世代への財産移転を想定し、相続人は子 2 人とする。相続財産は按分して相続したと仮定する。先行研究と本稿との分析方法の違いについては、表 3-7 で示しているとおりであるが、その決定的な違いは、地価を変化させて測定を行うか、宅地面積を変化させて測定を行うかにある。本稿では、地価を一定額とし、宅地面積を変化させて分析を行う。そのため、一定額の地価を設定する必要がある。地価の設定方法と土地の税額計算の手順は次のとおりである。

¹²²⁾ 橋本・呉(2002)p.349 引用。

① 公示価格(時価)の設定

相続税の土地の評価は、基本的に相続税路線価により評価を行うが¹²³⁾、相続税路線価は、公示価格の 80%相当とされていることから、まず公示価格を設定する必要がある。本稿は、時価＝公示価格として土地評価を行うこととする。公示価格とは、毎年 1 月 1 日を基準とし、その年の 3 月下旬ごろに国土交通省が公示するもので、「売り手・買い手双方に売り急ぎ、買い進み等の特殊な事情がない取引で成立すると認められる価格（正常価格）」とされている¹²⁴⁾。本稿では、国土交通省『土地総合情報ライブラリー』の平成 25 年地価公示による「都道府県庁所在地の住宅地「平均」価格」より、公示価格を設定する。ここでは、東京 23 区の土地を取得したケースを想定し、住宅地の平均公示価格である 478,000 円/㎡を例とし、測定を行う¹²⁵⁾。

② 路線価方式による土地の評価

前掲したように、相続税路線価は公示価格の約 80%相当に値する。本稿においても、仮定した公示価格に 80%を乗じることで、相続税路線価を算出し、路線価方式により評価を行う。路線価方式とは、「その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、奥行価格補正から容積率の異なる 2 以上の地域にわたる宅地の評価までの定めにより計算した金額によって評価する方式」とされている¹²⁶⁾。

③ 小規模宅地の特例の適用

路線価方式による評価後、現行制度については宅地のうち 240 ㎡までについて 80%の減額を適用、2013 年改正案については 330 ㎡まで 80%の減額を適用する¹²⁷⁾。本稿では、次世代に住居を相続させるケースを想定していることから、特定居住用宅地の特例を適用する。

¹²³⁾ 財産評価基本通達 11 参照。

¹²⁴⁾ 国土交通省 HP http://www.land.mlit.go.jp/landPrice_/yougo.html 引用。(2014 年 1 月 1 日現在。)

¹²⁵⁾ 県庁所在地別の公示価格の平均の第 2 位は大阪市の 227,200 ㎡、全国平均は 87,027 ㎡である。

¹²⁶⁾ 国税庁 HP <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/sisan/hyoka/02/02.htm> 引用。(2014 年 1 月 1 日現在。)

¹²⁷⁾ 租税特別措置法 69 条の 4 参照。

④相続税額の計算(相続人子 2 人の総額)¹²⁸⁾

(課税価格¹²⁹⁾－基礎控除額)×法定相続分×税率

相続税額は子 2 人分の相続税の総額とし、実効税率は相続税額から時価(土地においては公示価格)を除すことで算出している。

3-4-3.測定結果

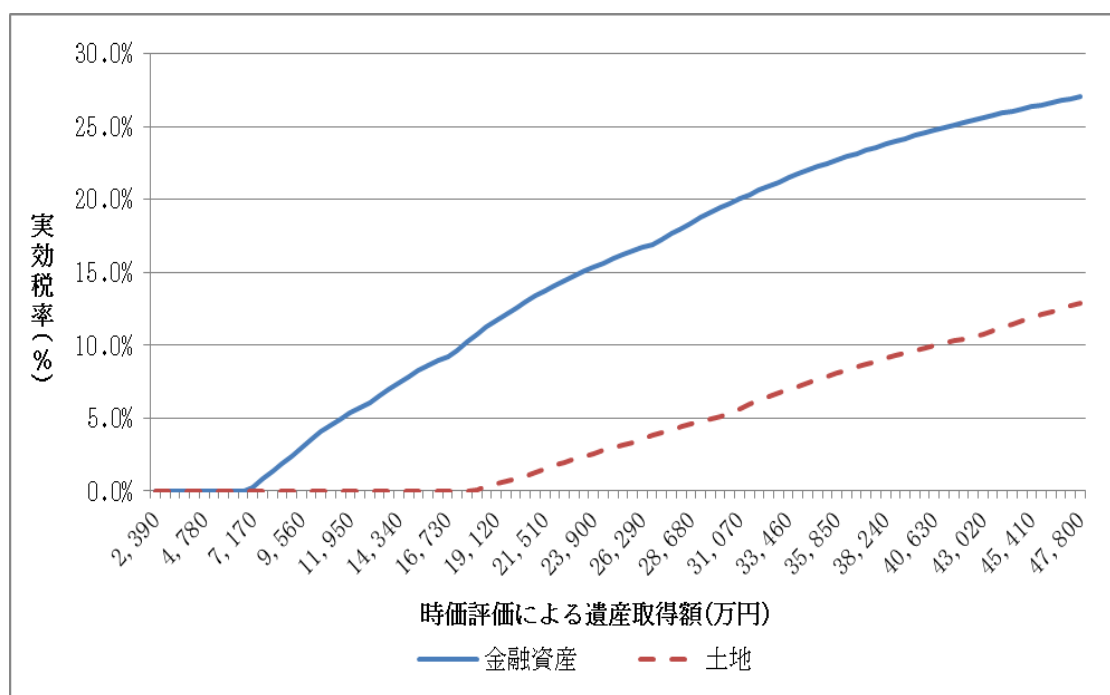
図 3-6 は、2013 年現在の相続税制の下での金融資産を取得した場合と、宅地を取得した場合との相続税の実効税率の格差を示したものである。まず、両者の課税最低限をみると、金融資産を取得した場合は、法定相続人 2 人の適用で 7,000 万円となる¹³⁰⁾。それに対し、宅地を取得した場合は基礎控除に加えて、特例の適用等で約 1 億 8,000 万円となる。これは金融資産を取得した場合における課税最低限の約 2.6 倍に値する。宅地面積でいうと、本稿のケースでは、およそ 370 m²までであれば、相続税は課税されないことがわかった。しかし、仮に土地に対しても時価評価した場合、宅地面積約 150 m²で課税される。

次に、相続税額とその実効税率をみていく。本稿のケースで、仮に 500 m²の土地を取得したとする。この場合、時価評価すると 2 億 4,000 万円となるが、相続税額は、相続人 2 人分の合計で約 617 万円、実効税率はわずか 2.6%にとどまる。それに対して同価額の金融資産を取得したとすると、その相続税額は相続人 2 人分の合計で 3,670 万円、実効税率は 15.4%となる。結果、相続税額で 3,000 万円以上、実効税率で 10%以上の格差が生じることがわかった。

¹²⁸⁾ 相続税額の算出方法の詳細については、本稿 3-2-1 参照。

¹²⁹⁾ 小規模宅地の特例の適用後の価額。

¹³⁰⁾ 相続税法 15 条参照。



出所：筆者作成。

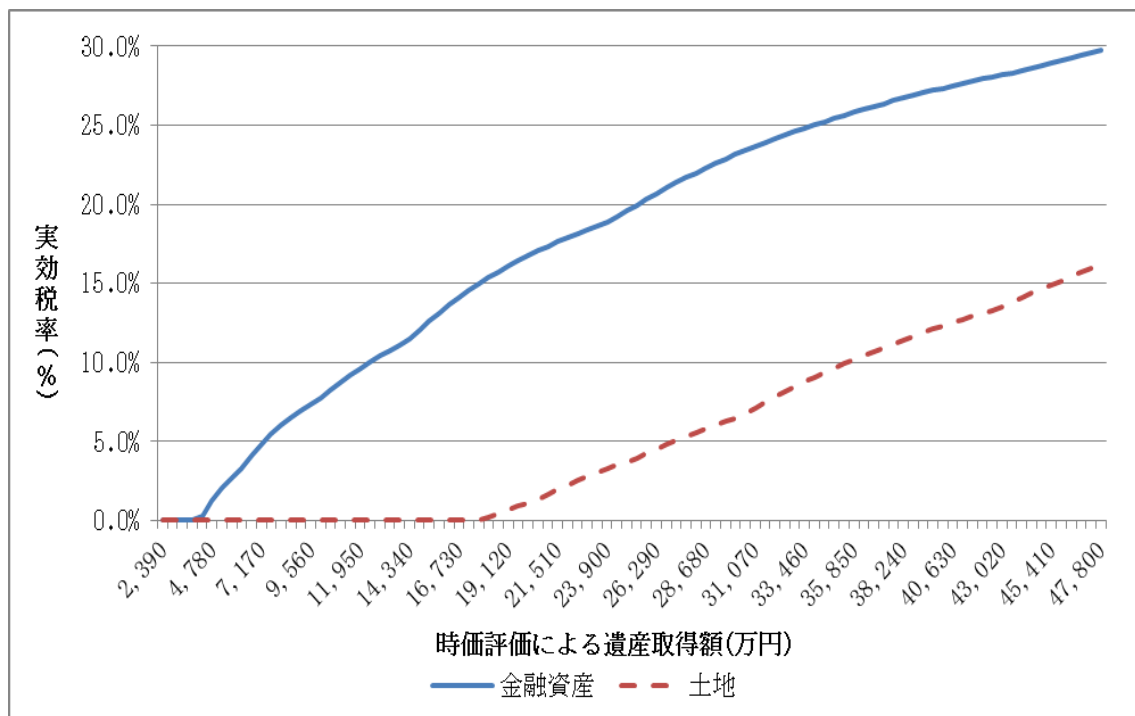
図 3-6 金融資産と土地の相続税の実効税率(2013 年現在の現行)

2013 年度の相続税の改正案を想定した場合の実効税率の格差を測定した結果が図 3-7 である。本稿の測定では、改正案の基礎控除と税率表に加え、居住用宅地について 330 m²まで宅地割合の 80%減額を適用している。まず課税最低限については、金融資産は、基礎控除引き下げの影響が大きく、改正前の 7,000 万円から 40%減額の 4,200 万円となる¹³¹⁾。しかし土地は、特例が拡充されることにより、改正前後ではほとんど変わらないことがわかった。これにより、両者の課税最低限の格差は改正前よりもさらに拡大し、約 1 億円近いものになる。

次に、相続税額とその実効税率についてだが、本稿のケースで仮に 500 m²の土地の取得を想定する。この場合、時価評価すれば約 2 億 4,000 万円となるが、相続税額は相続人 2 人分の合計で 623 万 3,000 円、実効税率は約 3.3%となる。同額の金融資産を取得した場合、相続税額は相続人 2 人分合計で 4,510 万円、実効税率は 18.9%となる。結果、相続税額で約 4,000 万円、実効税率で約 15%

¹³¹⁾ 基礎控除額は、2013 年現在では 5,000 万円 + 1,000 万円 × 法定相続人の数で算出されるのに対し、改正案では、3,000 万円 + 600 万円 × 法定相続人の数で算出される。

の格差が生じることがわかった。



出所：筆者作成。

図 3-7 金融資産と土地の相続税の実効税率(2013 年改正案)

以上の測定結果を示したものが表 3-8 である。改正案の適用により、課税最低限、税額、実効税率の全てにおいて格差は拡大することがわかった。その原因としては、金融資産については基礎控除の引き下げが大きく影響するのに対し、土地については特例の拡充により、基礎控除引き下げの影響をほとんど相殺していることが考えられる。

表 3-8 本稿の測定結果

	現行			改正案		
	土地	金融資産	格差	土地	金融資産	格差
課税最低限(万円)	18,000	7,000	11,000	18,000	4,200	13,800
相続税額(2人分合計) 〔時価：約2億4,000万円、 宅地面積：500㎡の場合〕	613	3,670	3,057	623	4,510	3,887
実効税率(%)〔上記の場合〕	2.6	15.4	12.8	3.3	18.9	15.6

出所：筆者作成。

備考：課税最低限と相続税額は万円単位である。

改正案が施行されれば、現行に比べて相続税負担は重くなるが、既にわが国の相続税は重すぎるとの批判があることは確かである。相続税の税負担が重すぎるゆえに、住み慣れた土地を売却せざるをえなくなるとの意見や記事も見うけられるが、野口(2005)は、「相続税が重い」という批判のかなりの部分は、誤解に基づくものなのである」と述べており、その理由は、「評価が公示価格より低いこと、かなりの額の基礎控除が適用されること」を挙げている¹³²⁾。ここからは、本稿の測定を踏まえて、相続税負担は重すぎるものかどうか検証する。

総務省統計局『平成 20 年住宅・土地統計調査』によると、わが国における持ち家の平均住宅敷地面積は 286 ㎡とされている。本稿の分析結果からいえば、全国で群を抜いて高い公示地価の東京 23 区に居住していても、平均的な規模の土地の相続であれば、課税最低限の範囲内に収まる。

現行の相続税制では、土地の取得だと公示価格が約 1 億 8,000 万円、面積でいうと、約 370 ㎡までは課税されず、400 ㎡の取得だと相続人 2 人分の合計の相続税額は 95 万 5,000 円、実効税率は 0.5%。450 ㎡の場合の相続税額は 329 万 9,000 円で、実効税率は 1.5%となる。改正案を適用した場合の土地の取得は、約 300 ㎡までは課税されず、350 ㎡の場合の相続税額は、相続人 2 人分の合計で 184 万 4,000 円、実効税率は 1.4%。400 ㎡の場合の相続税額は、相続人 2 人分合計で 463 万 4,000 円、実効税率は 3.0%となる。このように、2 億円近い価値のある土地を無償で取得することに対するこれらの税額は、重いものとはいえない。

¹³²⁾ 野口(2005)p.162 引用。

総務省統計局『平成 24 年度家計調査年報』によると、世帯主の年齢階級別の 1 世帯当たり貯蓄現在高は、70 歳以上の階級で平均 2,101 万円である¹³³⁾。持ち家世帯に限定した世帯主の年齢階級別貯蓄高は、70 歳以上の階級で平均 2,255 万円である。これらのことから、70 歳以上の世帯主は、平均的には 2,000 万円以上の金融資産も兼ね備えており、特に持ち家世帯はその平均を超える額の貯蓄高を所有している傾向にある。よって、仮に相続人等に相続税額が算出され、納税義務を負った場合であっても、もしくは相続人等が無資力の場合であっても、被相続人が土地と共に金融資産も相続させることで、土地で生じた相続税額を相殺することも可能であろう。

以上のように、宅地の所有に対して有利な特例を設けることで、同価額の金融資産を取得した場合との間で実効税率、相続税額、課税最低限のいずれにも格差が生じていることがわかった。これらの格差について政府税制調査会(2000)は、事業承継の視点から、「事業の次世代への円滑な承継が事業者の経営意欲を高め、中小企業の活性化につながる」との意見があります。反面、事業承継に配慮することは、親の財産などに依存せずに自ら起業する者と事業を承継する者との機会の均等を欠き、ひいては、次世代の経営能力のいかに問わず事業資産の移転を促進することで資源配分の効率性を損なうとの意見もあります」と述べており、加えて、「小規模であっても宅地を過度に優遇すれば、相続税の有する富の再分配機能を大きく損なうこととなりかねません。…この特例のあり方については、相続税の基本にも関わりかねない問題の一つとして、その趣旨、地価の動向、資産選択の中立性に与えている影響を踏まえた不断の見直しが必要です」と指摘している¹³⁴⁾。政府税制調査会(2001)は、「特定の資産の保有を誘導するインセンティブとして相続税を活用することについては問題が多い。相続税は、すべての財産を平等に扱うことが課税の公平上強く求められること、課税時期が人の死亡(相続の開始)という偶発的な事象により決定されること、一生涯において課税される機会がごく限られていること等から、時々政策手段として用いることにはなじまず、その政策的な活用は適当でない」としている。土地問題・土地税制研究会(1990)は、「100%評価が実施される金

¹³³⁾ ここにいう貯蓄とは、貯蓄高－負債高により算出している。

¹³⁴⁾ 政府税制調査会(2000)p.9 引用。

融資資産との間に不均衡が生じている」とし、評価差額を利用した節税行動にも触れ、「今後ともこのような節税行動は厳に戒めるような措置を講じることが、相続税本来のあり方を求めるため必要である」と述べている¹³⁵⁾。

相続税法においては「特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により」財産を評価する、いわゆる時価主義を採用しているが¹³⁶⁾、宅地の評価については、「評価の安全性」を考慮して路線価方式を採用しており¹³⁷⁾、その価額は、時価の80%相当であるため、仮に特例が適用できない宅地であっても、時価に対して20%の減額を受けた上で評価されることになる。石島(2003)は、路線価方式による宅地の評価について、「この評価割合は、「評価の安全」の視点から、通常の取引価格(時価)および公示価格を大きく下回るレベルに設定されてきた。評価基本通達は、画一性と簡便性を特質とするが、これは徴税および納税の便宜の視点から合理性が認められるものであるところ、きわめて強い個別性を有する土地の評価において、評価の安全性が過度に強調されたために、時価との大きな乖離が生じたのである」と述べている¹³⁸⁾。このように、路線価方式による評価をすることで、金融資産の評価(時価評価)との間で格差が生じることになる。特例を適用する宅地は、路線価方式で評価した価額に対して適用するので、時価評価に対してさらに過度な優遇をすることになる。このように、宅地の所有に対して特例を設けることで、宅地を持つ者と持たざる者との間での公平性、資産選択に対する中立性の両方から問題があることが指摘される。このまま土地に対して優遇を続けることは、公平性と中立性をさらに阻害させることになるだろう。従って、公平性を満たすには、金融資産と同様に土地についても相続税法 22 条に基づき、時価評価することが望ましい。

土地を時価評価するにあたっては、土地の価格は景気変動によって急激な上昇又は下落の可能性があるため、時価という一時点のみで価額を判断すべきではない。上場株式の評価方法を例に挙げると、相続開始時、その月及び前月並びに前々月の平均価格のうち最も低い価格を評価額とする方式をとっている。

¹³⁵⁾ 土地問題・土地税制研究会(1990)pp.8-9 引用。

¹³⁶⁾ 相続税法 22 条引用。

¹³⁷⁾ 財産評価基本通達 11 参照。

¹³⁸⁾ 石島(2003)p.85 引用。

このように宅地の評価に関しても、時価をベースにしてその相続開始日とその直近の時価を鑑みた上で評価することも可能ではないだろうか。ただ、公示価格の発表は毎年 1 回のみであるため、相続開始年と相続開始前 2～3 年までを考慮に入れて評価を行うべきである。これにより、金融資産と宅地の評価額の格差についての不均衡は解消できる。

土地を時価評価した場合の課題として、砂川(2005)は、「租税徴収に関連して派生する副作用の問題」を挙げている¹³⁹⁾。具体的には、税額納付のための、取得した不動産の売却等の件数の増加である。本稿の測定結果に基づけば、特例を適用した現行の相続税制では、公示価格が群を抜いて高い東京 23 区で居住していても、相続税は払える範囲で収まる。しかし特例を廃止して時価で評価すれば、税負担は格段に重くなる。公平性を求めるのであれば、いかなる財産に対しても同様の取り扱いで評価を行うことが、あるべき姿であると考えるが、その場合、土地を取得することも加味した最低限の生活を保障できる基礎控除額に検討し直す必要があろう¹⁴⁰⁾。また、土地は即時に換金することが困難な場合もあるため、延納や納税猶予制度の拡充をする必要もあるだろう¹⁴¹⁾。

それに対して、時価評価すべきではない旨を述べているのは北野(1987)である。北野(1987)は、「相続人等が被相続人と同じように同地で引き続き生存のために居住する意思を持つかぎり、等しく同地は生存的財産である。そこには…評価基本通達が予定する売買時価(市民的取引価格)なるものは論理上存在しない」とし、加えて「憲法上の応能負担原則等からいえば、一定要件を充足する住宅地等については、相続税を非課税とすることも法論理的に可能である。仮に課税するとしても売買時価(市民的取引価格)を課税標準にすべきではない。なぜなら、そこには売買時価なるものは存在せず、相続人等は、当該住宅等を売却することはなく引き続き生存のために家族の居住の用に供するにすぎないからである」と指摘している¹⁴²⁾。しかし、住宅地を非課税にする、もしくは売買価格を課税標準にしなければ、資産選択に対する中立性をさらに阻害し、金

¹³⁹⁾ 砂川(2005)p.132 引用。

¹⁴⁰⁾ 相続税法 15 条参照。

¹⁴¹⁾ 延納については相続税法 38 条参照。納税猶予については租税特別措置法 70 条の 6 参照。

¹⁴²⁾ 北野(1987)pp.189-190 引用。

融資産を土地に代える節税行動が横行することが懸念され、さらに土地保有の偏在化が顕著になることが予想されるため、法理論のみを根拠として住宅に対する課税を非課税もしくは軽減するのは危険であろう。

4.相続税の累進度と再分配効果

本稿 3-1 でみたように、今日のわが国において相続税に求められる役割は、富の再分配機能の回復であることを確認した。富の再分配機能を回復させるためには、公平性を重視した税制を構築する必要がある、わが国の相続税においても累進税率を適用し、特に垂直的公平の観点から富の再分配効果を図っている。しかし、本稿 3-2 で確認したように、より公平な相続税制を構築するには、現行の課税方式の観点からは不十分であることがわかった。富の再分配機能の回復を検討する上で、課税方式以外にも、累進度の観点から検討することも必要である。本節では、相続税の累進度に着目し、相続税制の改正とともに累進度がどのように変化し、再分配効果にどの程度の影響を与えたのか、また 2013 年の相続税制の改正が富の再分配効果にどの程度寄与するか測定を行い、過去の税制改正による累進度の変化と再分配効果の影響をみていく。4-1 では、税法に基づく税率構造を用いて租税関数を算出し、算出した関数の傾きを比較することで累進度の変化をみていく。4-2 では、『国税庁統計年報』の実際の分布を基に、課税前後のジニ係数から再分配係数を算出し、相続税課税前後での再分配効果の影響をみる。

4-1. 租税関数による累進度の測定

4-1-1. 分析手法

まず、相続税制の改正とともに、累進度がどのように変化したかをみていく。累進度を測る指標としては様々あるが、ここでは租税関数の弾力性を用いて推計を行い、相続税の税率表そのものの効果をみる。租税関数の推計方法は、モデルケースを設定し、仮想的な数値例を法定の税率表に基づいて推計する。本

稿が対象とする法定税率表は、1975 年改正の税率表から、2013 年改正までの 6 時点でみていく。

表 4－1 相続税制の改正

改正年次	1975年		1988年		1992年		1994年		2003年		2013年	
段階	14段階		13段階		13段階		9段階		6段階		8段階	
税率構造	～200万	10%	～400万	10%	～700万	10%	～800万	10%	～1,000万	10%	～1,000万	10%
	～500万	15%	～800万	15%	～1,400万	15%	～1,600万	15%	～3,000万	15%	～3,000万	15%
	～900万	20%	～1,400万	20%	～2,500万	20%	～3,000万	20%	～5,000万	20%	～5,000万	20%
	～1,500万	25%	～2,300万	25%	～4,000万	25%	～5,000万	25%	～1億	30%	～1億	30%
	～2,300万	30%	～3,500万	30%	～6,500万	30%	～1億	30%	～3億	40%	～2億	40%
	～3,300万	35%	～5,000万	35%	～1億	35%	～2億	40%	3億円超	50%	～3億	45%
	～4,800万	40%	～7,000万	40%	～1億5,000万	40%	～4億	50%			～6億	50%
	～7,000万	45%	～1億	45%	～2億	45%	～20億	60%			6億円超	55%
	～1億	50%	～1億5,000万	50%	～2億7,000万	50%	20億円超	70%				
	～1億4,000万	55%	～2億	55%	～3億5,000万	55%						
	～1億8,000万	60%	～2億5,000万	60%	～4億5,000万	60%						
	～2億5,000万	65%	～5億	65%	～10億	65%						
	～5億	70%	5億円超	70%	10億円超	70%						
	5億円超	75%										
基礎控除	2,000万円+400万円 ×法定相続人の数		4,000万円+800万円 ×法定相続人の数		4,800万円+950万円 ×法定相続人の数		5,000万円+1,000万円 ×法定相続人の数		同左		3,000万円+600万円 ×法定相続人の数	

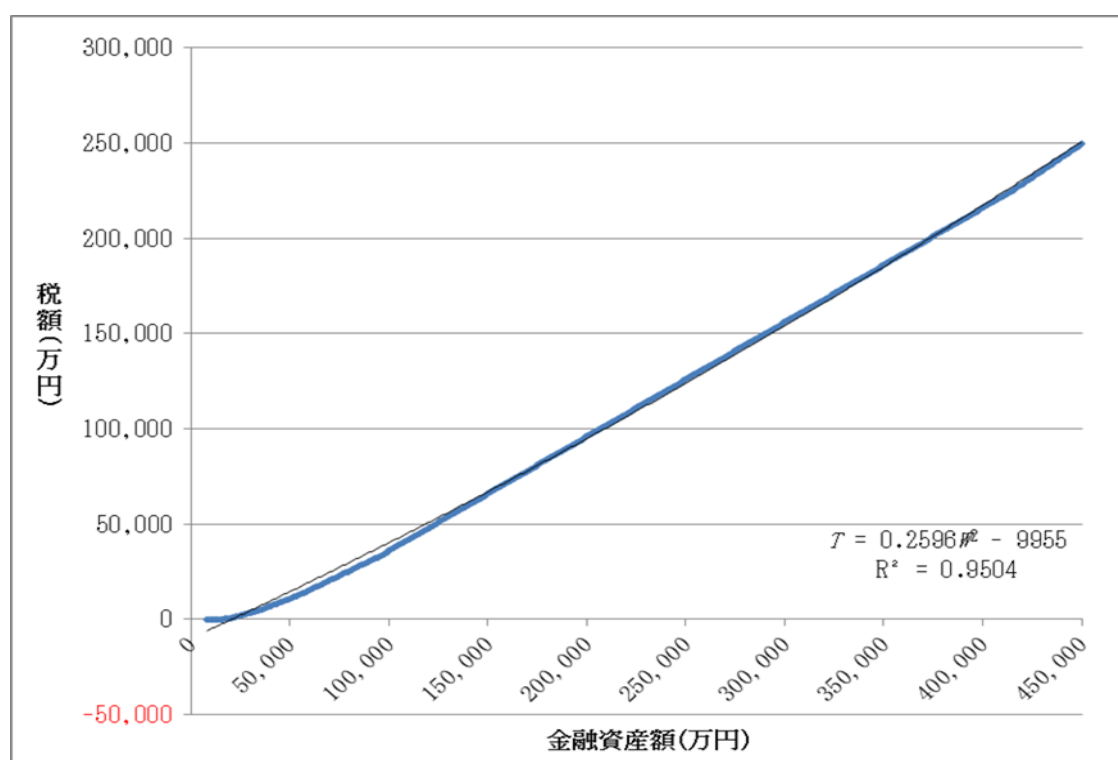
出所：筆者作成。

租税関数については、本稿では 2 次関数を用いた租税関数と、線形租税関数の 2 パターンでみていく。相続税は累進課税を採用しているため、線形にはならず、曲線となる。しかし、相続税は課税最低限をもつため、線形の租税関数であっても累進課税の測定は可能である。その理由は、累進税の定義の一つである「平均税率累進性」を満たしているからである。つまり、平均税率は課税前所得の増加につれて累進的になるということである。

次に、本稿が用いるモデルケースについては、45 億円までの金融資産額の取得に係る相続税額を 1,000 万円刻みでみていく。金融資産を取得するのは子 2 人で法定相続分で均等に按分し、未成年控除等の税額控除は考慮していない。

4-1-2.測定結果

図 4-1 は、1994 年改正の税率表に基づいて金融資産額の取得額とそれに係る相続税額を散布図で示し、2 次関数を用いた租税関数をともに示している。1994 年改正を示している理由は、税率表の刻みが他年度の税制改正に比べて多段階であることから、視覚的に顕著に累進度が示すことができるからである。散布図をみれば、金融資産額の取得額の上昇とともに、税額が累進的に上昇していることがわかる。租税関数は 2 次関数を用いたことで、線形で租税関数を描くよりもさらに実際に近い形で関数を表すことができる。また、相続税は課税最低限をもつため、租税関数は原点で交わらず、横軸と正の値で交わっている。



出所：筆者作成。

図 4-1 金融資産額と税額の散布図と 2 次関数による租税関数(1994 年改正)

同様に他年度の改正についても測定を行ったところ、表 4-2 のような結果になった。関数をみると、税率構造の緩和とともに、関数の傾きも緩やかとなっていることがわかる。しかし、基礎控除の引き下げと、税率表の改定がされ

る 2013 年改正では、現行に比べて累進度は急になることもわかる。

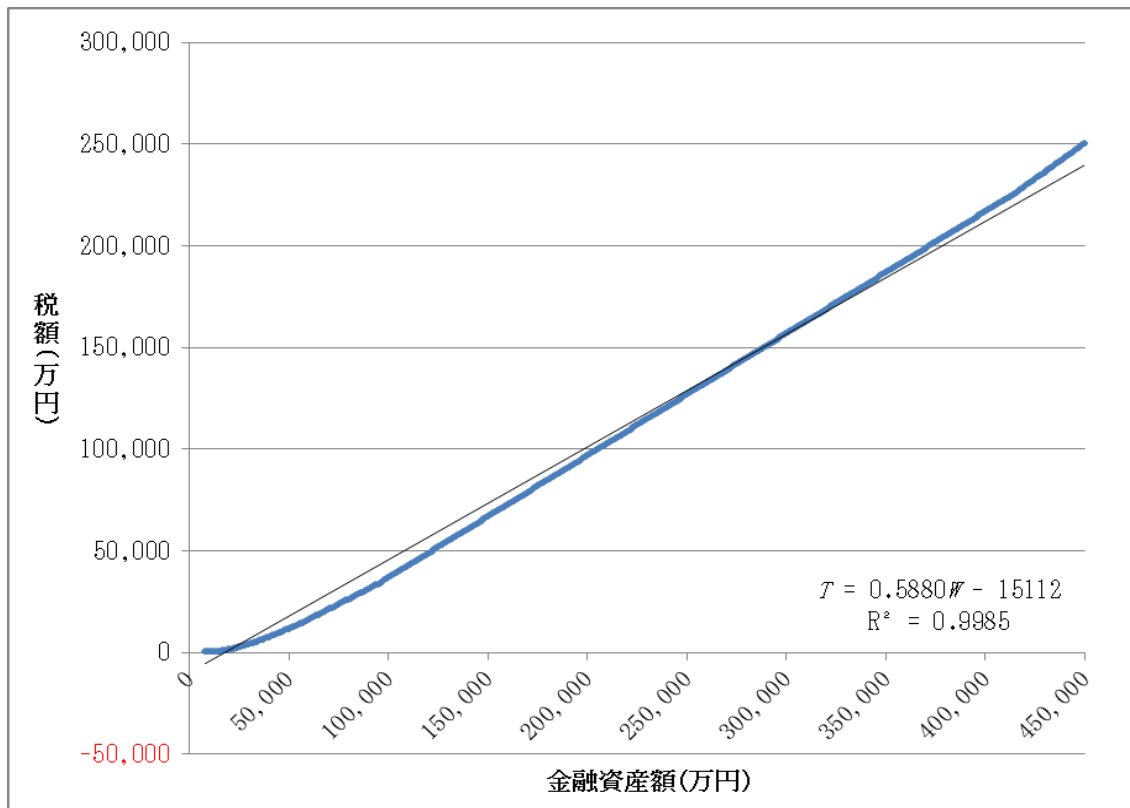
R^2 は、回帰直線(ここでいう租税関数)が散布図のばらつきを説明できているかを示す値であり、決定係数または寄与率ともいわれる。これは回帰直線が散布図に対してどれだけ信頼性があるかを評価するのに必要である。 R^2 は 0.0～1.0 の値で推移し、その値が 1.0 に近づくほどその回帰直線の説明度は高まることになる。ここでは自由度修正済決定係数を使用している。表 4-2 の R^2 の値は、いずれの改正年度においても 0.9 を上回っており、非常に信頼度の高い回帰直線であることを示している。

表 4-2 相続税制改正と 2 次租税関数

改正年次	二次関数			
	関数	R^2	t 値	
			切片	傾き
1975年	$T=0.3475W^2-9,080$	0.9441	30.7894	87.1901
1988年	$T=0.3187W^2-10,244$	0.9456	29.4510	88.4169
1992年	$T=0.2761W^2-10,863$	0.9557	27.7897	98.5554
1994年	$T=0.2596W^2-9,955$	0.9504	28.0332	92.9075
2003年	$T=0.2298W^2-8,055$	0.9448	28.8069	87.7258
2013年	$T=0.2409W^2-8,063$	0.9486	29.1327	91.1650

出所：筆者作成。

続いて、線形の租税関数を用いて測定を行ったところ、2 次関数を用いた場合と同様の結果が得られた。図 4-2 は前掲図 4-1 の 2 次関数を用いた租税関数を線形租税関数に置き換えたものである。表 4-2 にて関数の傾きの動きをみても、線形租税関数同様の結果が得られ、 R^2 の値をみても、0.9 を超えており、極めて高い適合度を示している。線形租税関数の R^2 の値が 2 次関数を用いた場合よりも高い理由は、最高税率の区分まで達すれば、その後は直線になり、累進的に税負担が上昇することはないためと考えられる。さらに、本稿では全ての改正年次の全ての税率区分を考慮するため、金融資産の取得額が 45 億円までの測定を行っている。よって、改正年次によっては、最高税率到達後、45 億円まで線形が長くなることもあり、その影響で線形租税関数の方が高い適合度になったと考えられる。



出所：筆者作成。

図 4-2 金融資産額と税額の散布図と線形租税関数(1994 年改正)

表 4-3 相続税制改正と線形租税関数

改正年次	線形租税関数			
	関数	R^2	t 値	
			切片	傾き
1975年	$T=0.7387W-12,351$	0.9995	-62.4306	970.6910
1988年	$T=0.6871W-13,975$	0.9993	-61.6543	788.0766
1992年	$T=0.6619W-19,082$	0.9975	-47.2266	425.8388
1994年	$T=0.5880W-15,112$	0.9985	-53.5633	541.7972
2003年	$T=0.5880W-15,113$	0.9993	-64.1617	782.3468
2013年	$T=0.5880W-15,114$	0.9989	-54.7185	631.1014

出所：筆者作成。

4-2. ジニ係数による再分配効果の測定

4-2-1. 分析手法

前掲 4-1 では、仮想的数値を用いて相続税の累進度を測定することで、税率構造そのものの効果をみた。以下では、実際の分布を用いて、相続税が実際に課税された者の間での再分配効果を測定する。相続税は累進課税を採用しているため、課税によって垂直的公平を満たし、所得格差を縮小させる効果を持つことから、ここでは、課税前後の資産格差をジニ係数を用いて測定し、相続税の再分配効果をみる。ジニ係数は、所得分配の不平等度を測る指標であり、0~1 の間で数字をとり、0 であれば完全平等、1 であれば完全不平等となる。本稿ではジニ係数の測定後、相続税の課税による再分配効果を、再分配係数によって確認する。これは、課税前ジニ係数と課税後ジニ係数の乖離幅を測定することで、再分配係数を算出する。算式は以下のとおりである。

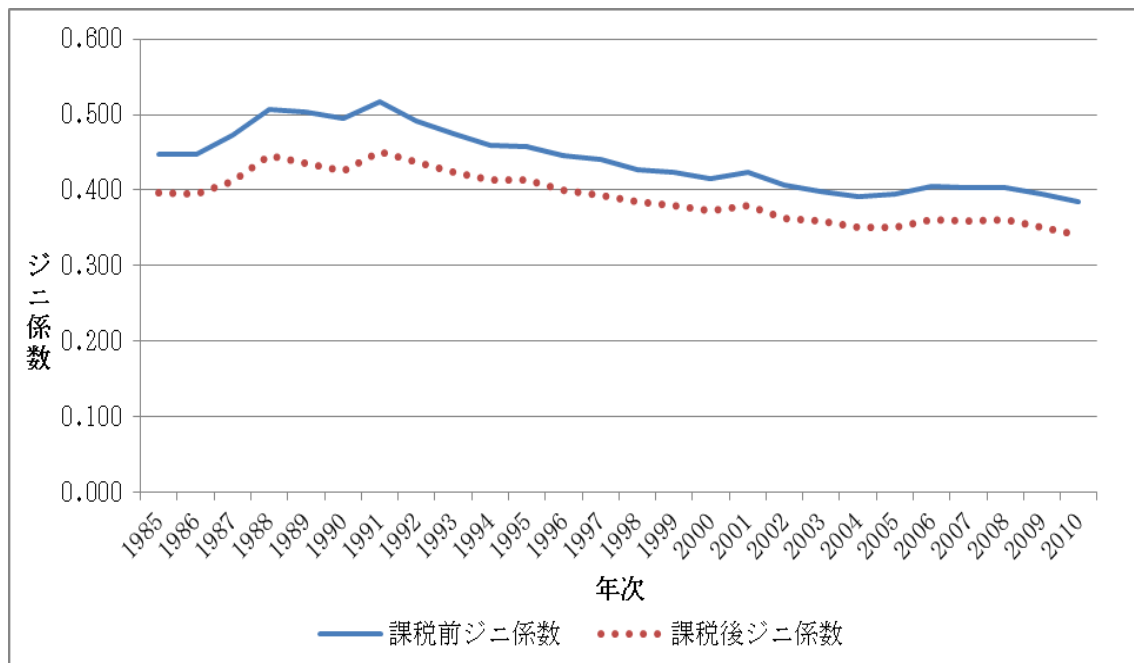
$$\text{再分配係数} = (\text{課税前ジニ係数} - \text{課税後ジニ係数}) / \text{課税前ジニ係数}$$

本稿では、『国税庁統計年報』の課税価格階級別データを用いる。1985～2010 年までの被相続人の課税価格階級を、1 億円以下、1 億円超 2 億円以下、2 億円超 3 億円以下、3 億円超 5 億円以下、5 億円超の 5 階級に分類し直し、各年の課税前後のジニ係数と再分配係数を算出した。

4-2-2. 測定結果

図 4-3 は、1985～2010 年までの『国税庁統計年報』の課税価格階級別データに基づき、相続税の課税前ジニ係数、課税後ジニ係数を合わせて描いたものである。相続税を課税することによってジニ係数が低下する。つまり、相続税の課税によって格差を是正していることがわかる。バブル期にかけてのジニ係数の推移は上昇傾向にあり、高い数値を示していた。その理由は、当時は基礎控除額が低く設定されており、税率構造も急な累進度であったため、低資産階級にも課税されていたことで、所得格差が拡大したことを示している。そしてバブル崩壊以後、基礎控除の引き上げや税率構造の緩和によって、ジニ係数は

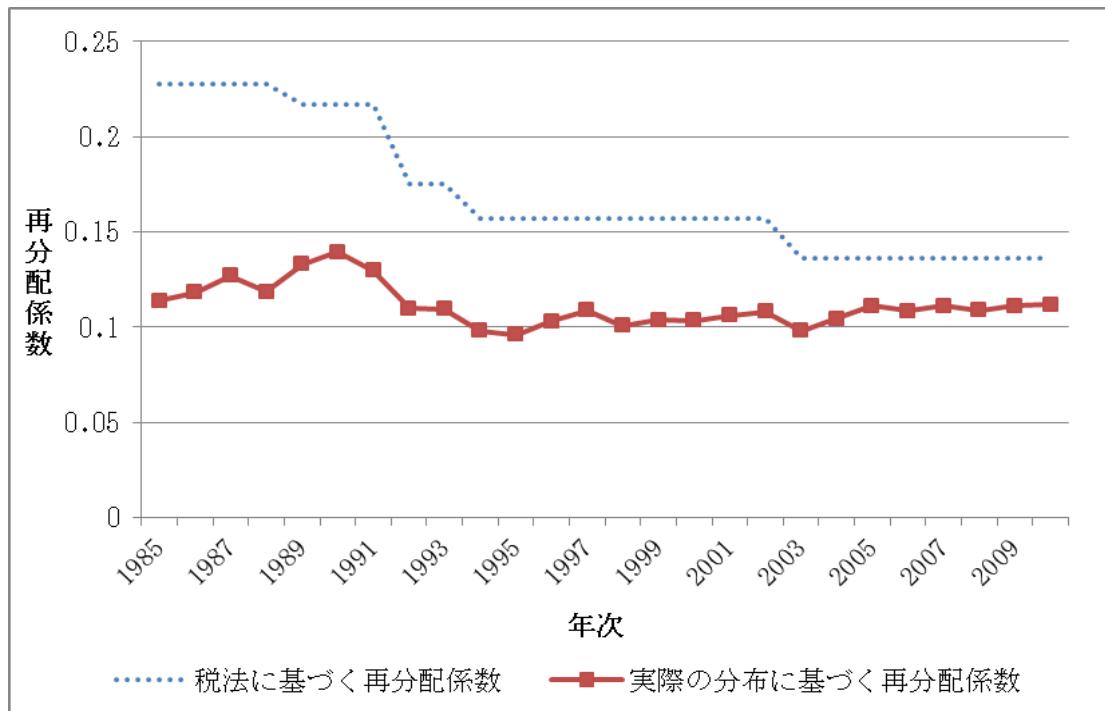
緩やかながらも右肩下がりに推移し、不平等度は低下傾向にあったが、現行の税率構造に改正した 2003 年以降、ジニ係数はほぼ横ばいを推移している。



出所：国税庁『国税庁統計年報』各年度版より作成。

図 4-3 課税財産のジニ係数の推移

次に、再分配係数の推移をみていく。図 4-4 は、再分配係数の推移を示したものである。税法に基づく再分配係数は、前項 4-1 で用いた仮想的数値を基に、税率構造そのものの再分配係数を表したものである。税率構造の改革は、バブル期から現在にかけて緩和傾向にある。すなわち、緩和により累進度は緩やかになるため、再分配効果としては薄れてくる結果となり、再分配係数としても低下していることがわかる。しかし、実際の分布に基づく再分配係数をみると、ほぼ横ばいを推移している。つまり、相続税の基礎控除引上げや税率構造緩和の改革は、課税された者の中では再分配効果を低下させる影響はなかったことがわかる。



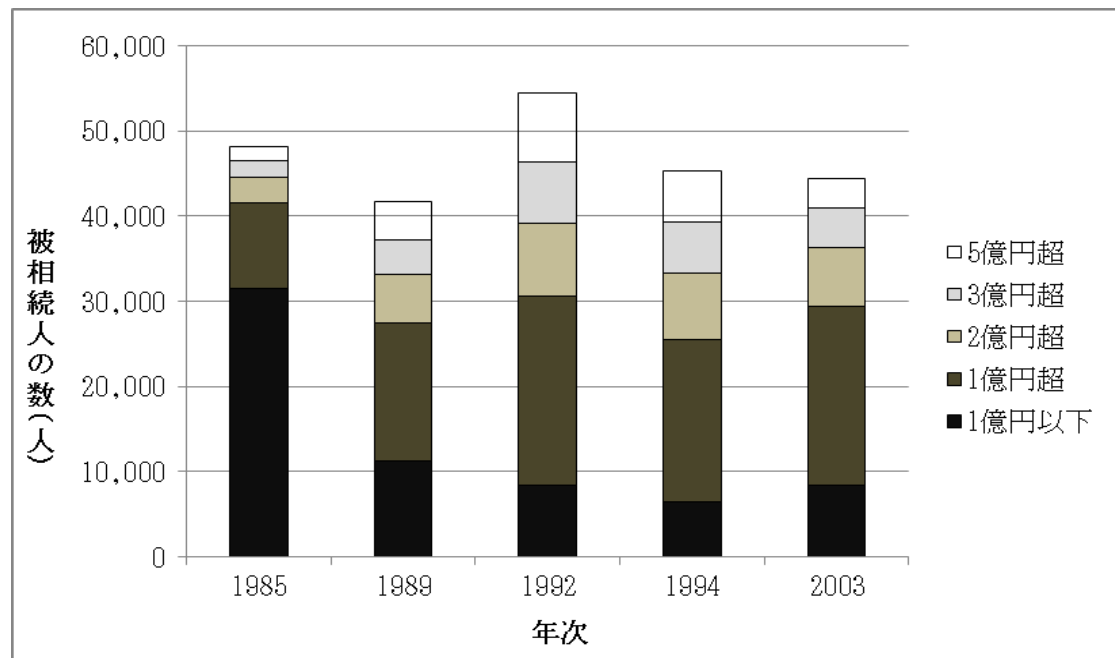
出所：国税庁『国税庁統計年報』各年度版より作成。

図 4-4 相続税の再分配係数の推移

ここで、『国税庁統計年報』課税価格階級別データから、各年度の被相続人の課税価格の分布を確認し、税率構造について検討していく。図 4-5 では、バブル期以前の 1985 年と、相続税の税率構造の改定があった年次についての被相続人の課税価格階級の推移を表している。いずれの年次においても 2 億円未満の階級が大半を占めている。1985 年の 1 億円以下の階級が突出しているのは、現行に比べ、当時の基礎控除額が著しく低かったためである¹⁴³⁾。また、高齢化社会といわれる今日のわが国で、死亡者が増加傾向にあるにも関わらず、被相続人の人数としては増加していないことがわかる。つまり、実際に相続財産を取得し、相続人自身の経済力が増加し、担税力を有しているにも関わらず、実際は課税されていない者が増加しているということである。多くを占めるのは課税価格 2 億円未満の世帯と、圧倒的多数の課税されなかった者である。これらの者に課税を求めていくことが、富の再分配効果につながるのではないだろう

¹⁴³⁾ 2013 年現在の基礎控除額は、5,000 万円 + 1,000 万円 × 法定相続人の数により算出されるが、1985 年当時の基礎控除額は、2,000 万円 + 400 万円 × 法定相続人の数で算出していた。

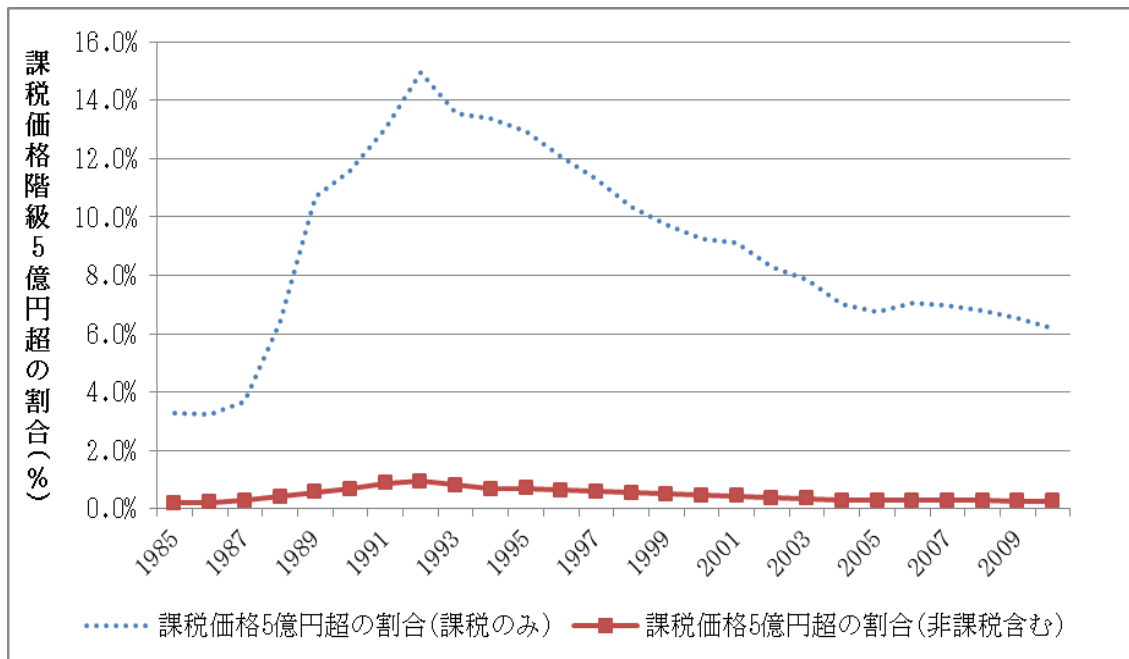
うか。



出所：国税庁『国税庁統計年報』各年度版より作成。

図 4-5 被相続人の課税価格階級別の推移

再分配効果をより発揮させるために、最高税率を引き上げ、さらに大資産家に課税するという方法も考えられる。図 4-6 は、課税価格が 5 億円を超える者の人数がどの程度いるのか、その割合を示したものである。バブル期においては地価上昇もあって増加したが、それでも課税された者のおよそ 15%にしかすぎず、課税されていない者すべて含めると、課税価格 5 億円超を所有するのは 1%にも満たないことがわかる。バブル崩壊以後、その割合は減少していき、2010 年現在では、課税された者間での課税価格 5 億円超の割合は約 6%、課税されていない者を含めると、限りなく 0%に近い割合である。このことから、ほとんどが適用されない部分での税率構造の見直しは富の再分配機能としての効果がほとんどないであろう。



出所：国税庁『国税庁統計年報』各年度版より作成。

図 4-6 課税価格 5 億円超の割合の推移

5. おわりに

本稿では、相続税法の諸問題と題し、わが国の相続税制の今後のあり方について検討してきた。

2 では、相続税の課税根拠と課税方式の類型、さらにはわが国の現行方式について確認した。『平成 25 年度税制改正大綱』が懸念している富の再分配機能の低下を回復するためには純粋な遺産取得税方式が望ましいことを確認した。

3 ではわが国の相続税制が内包する諸問題について検討した。まず 3-1 では、わが国の相続税制の現状と実態を確認した。わが国の相続税制の現状は、財源調達機能はかなり低く、国税の構成比でみても約 3%程度に過ぎないことを確認した。課税の実態としては、バブル期の地価上昇に対応して行われた相続税の緩和が原因で、課税割合が約 4%にまで低下し、世代間及び高齢者世代間で資産の保有状況に格差を生じさせていることを確認した。3-2 では、公平性の観点から、現行方式と純粋な遺産取得税方式の税負担の比較を行い、純粋な遺

産取得税方式が公平性を満たすことを確認した。3-3 では、今日のわが国において、課税方式との適合性の問題が挙げられる、相続税法 34 条の連帯納付義務制度のあり方について検討した。まずその創設背景と変遷を確認し、続いて、裁判事例を通じてその法的解釈を確認した。以上を踏まえ、今日のわが国における、相続税法 34 条の存在意義とそのあり方について考察を行った。結果、連帯納付義務制度が存在するには、遺産税方式の根拠に合致することを確認した。しかし、今日のわが国においては、連帯納付義務が存在する合理的根拠を見出すことはできなかった。3-4 では金融資産と実物資産の税負担の格差の測定を行った。本稿は、課税最低限、相続税額、実効税率の測定を実施した。現行の税制では、課税最低限で約 1 億 1,000 万円、相続税額で約 3,000 万円、実効税率で約 12%ポイントの格差が生じることがわかった。2013(平成 25)年度改正案の下では、土地の優遇措置の拡充により、課税最低限は約 1 億 4,000 万円、相続税額は約 3,800 万円、実効税率は約 16%ポイントと、いずれにおいても両者の格差は拡大することがわかった。

4 では、相続税の累進度と再分配効果の測定を行った。4-1 では、税率表を租税関数を用いて数式化し、相続税の累進度を測定した。そして、測定した租税関数の傾きの推移をみることで、税率表そのものの効果を分析した。分析の結果、現行に至るまでの税制改正によって、相続税の累進度は緩和され続けてきたことがわかった。しかし、2013(平成 25)年度改正によって、累進性は高められることがわかった。4-2 では、相続税の再分配効果の測定を行った。本稿では、『国税庁統計年報』の実際の分布に基づき、相続税の課税前後のジニ係数を算出することで、再分配係数を測定した。測定の結果、相続税が課税された人の中では、税制改正による再分配効果はみられなかった。

以上を踏まえると、今日のわが国においては、富の再分配機能を重視し、公平性に資する相続税制を構築するべきであろう。そのためには、純粋な遺産取得税方式への移行が欠かせない。また、課税方式との適合性を考えた場合、今日のわが国の相続税制に、連帯納付義務制度は合致しないため、相続税法 34 条は廃止するべきであろう。さらに、公平性を重視した税制を構築するためには、土地の優遇措置によって著しい税負担格差が生じる現行の税制を見直し、相続税法 22 条の時価主義に基づき、あらゆる資産に対して同様の取り扱いで

課税するように改正すべきであろう。相続税の累進度については、バブル期の地価上昇に対応して行われた相続税の緩和によって、累進度は低下しているため、バブル期以前の水準に戻すべきである。ただしその際は、現行税制に比べて税負担が過重になる場合があるため、その配慮は必要である。相続税の再分配効果については、課税された人の中では効果がみられなかったため、今後は、相続税が課税されていない人にも焦点を当て、課税ベースを拡大することも必要になるだろう。

本稿の相続税法の諸問題は、数ある問題点のうちの一部に過ぎないことに留意されたい。また、本稿の経済分析は、現行の相続税制に基づいて行っているため、純粋な遺産取得税方式に移行した場合において、どの程度の額の基礎控除・税率構造が望ましいかまで検討することはできなかった。また、純粋な遺産取得税方式に移行した場合に起こる歪みや、実務上の問題等まで考慮できなかった。今後、相続税制を改正するにしても、制度の一部を細かく改正するのではなく、根本的な議論に立ち返った抜本的な税制改革に期待したい。

【参考文献】

- 石島弘(1981)「相続税法 34 条 1 項の規定による連帯納付義務とその確定」『民商法雑誌』 84 巻 3 号,pp.51-65.
- 石島弘(2003)『課税標準の研究』 信山社.
- 石沢一英・三木義一(1995)「相続税の課税根拠と課税方式」 北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点相続税法』 第 1 章所収,勁草書房.
- 伊多波良雄(1983)「所得分布関数、租税関数および税の累進度」『経済学論叢』 33(1),pp.1-18.
- 岩崎政明(2005)「相続税を巡る諸問題」 水野正一編『資産課税の理論と課題』 第 9 章所収,税務経理協会.
- 岩下忠吾(2002)「相続税改革の検証」『税研』 17,pp.35-41.
- 岩下忠吾(2010)『総説 相続税・贈与税(第 3 版)』 財経詳報社.
- 岩田規久男(1999)「相続税の役割とあり方」『税研』 15(2),pp.24-31.
- 牛嶋正(1990)『租税の政治経済学』 有斐閣.
- 大蔵財務協会(1983)『昭和 58 年度版 改正税法のすべて』 大蔵財務協会.
- 大矢良典(2001)「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』 第 30 号,pp.57-97.
- 小野塚久枝(2003)『21 世紀における相続税改革』 税務経理協会.
- 金子宏(1987)「相続税の課税方式と負担水準」 渡辺美智雄編『相続税改革の視点—地価の高騰と相続税負担のあり方—』 ぎょうせい,pp.165-169.
- 金子宏(2013)『租税法(第十八版)』 弘文堂.
- 北野弘久「宅地」 渡辺美智雄編『相続税改革の視点—地価の高騰と相続税負担のあり方—』 ぎょうせい,pp.184-194.
- 国枝繁樹(2002)「相続税・贈与税の理論」『フィナンシャル・レビュー』 第 65 号,pp.108-125.
- 国枝繁樹(2007)「経済格差是正における相続税の役割」『季刊家計経済研究』 74,pp.25-33.
- 国枝繁樹(2010)「少子高齢化社会における世代間の資産移転税制のあり方」『税研』 25(6),pp.40-45.

- 栗林隆(2005)『カーター報告の研究－包括的所得税の原理と現実－』五紘舎.
- 小池正明(2000)「相続税制の問題点と改革の視点」『税研』16(2),12-18.
- 小池正明(2003)「相続税の再検討－現行相続税制の実務上の問題点－」『相続税制の再検討』日本租税理論学会,pp.74-87.
- 小池正明(2008)「遺産取得税方式を採用する場合の論点整理」『税研』23(6),pp.43-49.
- 佐藤英明(2002)「相続税率の法理論－若干の論点整理－」『日税研論集』49,pp.59-78.
- 品川芳宣(2008)「遺産取得税方式へ変更した場合の実務への影響」『税研』23(6),pp.50-54.
- シャープ使節団(1949)『シャープ使節団日本税制報告書』General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers.
- 渋谷雅弘(2008a)「相続税の本質と課税方式」『税研』23(6),pp.22-26.
- 渋谷雅弘(2008b)「予測される相続税の遺産取得税方式への移行とその影響」『税理』第139号,pp.22-26.
- 渋谷雅弘(2010)「相続税・贈与税の一本化課税の是非」『税研』25(6),pp.46-51.
- 首藤重幸(1999)「相続税改革の視点」『税研』15(2),pp.18-23.
- 杉田宗久(2004)「共同相続人間の連帯納付義務をめぐるトラブルと問題点」『税理』47(2),pp.18-23.
- 砂川良和(2005)「土地税制の改革を巡る諸問題」水野正一編『資産課税の理論と課題』第6章所収,税務経理協会.
- 高橋佑介(2010)「相続税の税額計算方式(課税方式)の現状と問題点」『税研』25(6),pp.33-39.
- 武田昌輔(1993)「バブル崩壊と相続税問題」『ジュリスト』1030,pp.30-34.
- 武田昌輔監修(1981)『DHC コメントール相続税法』第一法規.
- 時岡泰(1982)「相続税法34条1項の規定による連帯納付義務とその確定」『法曹時報』34(7),pp.103-116.
- 土地問題・土地税制研究会(1990)『土地問題・土地税制についての提言』社団法人日本租税研究協会.
- 飛岡邦夫(1968)「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,pp.251-329.
- 中川善之助・泉久雄(2000)『相続法(第4版)』有斐閣.
- 中里実(1981)「相続税法 34 条 1 項の規定による連帯納付義務は、固有の相続税納税義務の確定という事実に対応して法律上当然確定する」『法学協会雑誌』99(9),pp.153-164.
- 野口悠紀雄(1994)「相続税に関する基礎的考察」野口悠紀雄編『税制改革の新設計』第4章所収、日本経済新聞社.
- 野口悠紀雄(2002)「相続税の果たすべき役割」『税研』17,pp.42-46.
- 野口悠紀雄(2005)「相続税の理論的基礎」水野正一編『資産課税の理論と課題』第8章所収,税務経理協会.
- 橋本恭之(2009)「所得税の累進度に関する研究」『関西大学経済論集』59(1),pp.1-20.
- 橋本恭之・呉善充(2002)「資産形成における相続の重要性と相続税改革」『関西大学経済論集』52 卷 3 号,pp.341-351.
- 橋本恭之・呉善充(2009)「日本の税収構造について」『大阪大学経済学』59(3),pp.55-75.
- 橋本恭之・鈴木善充(2012)『租税政策論』清文社.
- 畑雅也(2006)「少子高齢化における相続税及び贈与税のあり方について」関西大学大学院修士論文.
- 林宏昭(2011)『税と格差社会』日本経済新聞出版社.
- 林宜嗣(1988)「相続税改革の視点」『租税研究』468,pp.26-34.
- 早見弘(1969)「相続税の再分配効果」『一橋論叢』62(6),pp.702-715.
- 牧野正満(2000)「相続税の連帯納付義務追及の適否－最高裁判決を踏まえて－」『税理』43(3),pp.9-14.
- 松沢智(1995)「相続税に関する「税政策学」－新しい学問体系への構築－」『租税法研究』23,pp.45-66.
- 三木義一(2000)『相続・贈与と税』一粒社.
- 三木義一(2002)「相続・贈与税改革の論点」『税研』17,pp.29-34.
- 三木義一(2005)「連帯納付義務と確定手続の法的関係－誤用される最高裁判決の法的意味－」『立命館法学』304,pp.340-358.

- 三木義一(2008)「遺産取得税方式と法定相続分方式の差異」『税研』23(6),pp.38-42.
- 三木義一・末崎衛(2013)『相続・贈与と税(第2版)』信山社.
- 水野恵子(2011)「相続税の基本的仕組みと主たる論点ー連帯納付責任を中心としてー」『日税研論集』61,pp.99-147.
- 水野武夫(1974)『コンメンタール相続税法』北野弘久編,勁草書房.
- 水野忠恒(2008)「相続税の根拠と課税方式の変遷」『税研』23(6),pp.33-37.
- 水野忠恒(2011)「相続税の意義と根拠」『日税研論集』61,pp.3-31.
- 村井正(1988)「わが国の今後の相続税・贈与税の課税のあり方について」『租税研究』460,pp.23-35.
- 村上潤(2004)「連帯納付義務の法的問題の再検討ー連帯納付義務の法的性格と「受けた利益」概念の再検討ー」『立命館法政論集』第2号,pp.77-109.
- 森鍵一(2009)「連帯納付義務者(相続税法34条1項)による不服申立てについて」『判例タイムズ』1297,pp.22-34.
- 宮脇義男(2008)「相続税の課税方式に関する一考察」『税務大学校論叢』57,pp.438-526.
- 安井務(2011)「相続税法のあり方に関する一考察」関西大学大学院修士論文.
- 山田二郎(1979)「相続税法34条1項の連帯納付責任の性質とその確定手続の要否」『税法学』345号,pp.1-8.

J.A.Pechman(1986),THE RICH,THE POOR,AND TAXES THEY PAY,Westview Press

(石弘光・馬場義久訳(1988)『税制改革の理論と現実』東洋経済新報社.)

R.A.Musgrave & P.B.Musgrave(1980),Public Finance in Theory and Practice,3rd.,McGrow-Hill(大阪大学財政研究会訳(1983)『マスグレイブ財政学ー理論・制度・政治ー』有斐閣.)

【参考資料】

国税庁『国税庁統計年報』各年度版

国税庁ホームページ

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/sisan/hyoka/02/02.htm>

(2014 年 1 月 1 日現在。)

国土交通省『土地総合情報ライブラリー』

国土交通省ホームページ

http://www.land.mlit.go.jp/landPrice_/yougo.html

(2014 年 1 月 1 日現在。)

財務省(2011)『平成 23 年度税制改正の解説』

財務省(2012)『平成 24 年度税制改正の解説』

財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/135.htm

(2012 年 12 月 31 日現在。)

財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/137.htm

(2014 年 1 月 15 日現在。)

総務省統計局『平成 20 年住宅・土地統計調査』

総務省統計局『平成 21 年度全国消費実態調査』

総務省統計局『平成 23 年度家計調査(二人以上世帯)』

総務省統計局『平成 24 年度家計調査(二人以上世帯)』

政府税制調査会(1952)『相続税制度改正に関する税制特別委員会答申』

政府税制調査会(2000)『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－』

政府税制調査会(2002)『あるべき税制の構築に向けた基本方針』

政府税制調査会(2007)『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』

政府税制調査会(2011)『社会保障改革案に対する意見』

政府税制調査会(2011)『平成 23 年度税制改正大綱』

政府税制調査会(2013)『平成 25 年度税制改正大綱』

税制特別調査会(1957)『相続税制改正に関する税制特別調査会答申』

日本弁護士連合会(2006)『相続税の連帯納付義務に関する意見書』

臨時税制調査会(1956)『臨時税制調査会答申』