

〔論 説〕

法定相続分課税方式の堅持を

今 村 修

1 「平成21年度の税制改正に関する答申（平成20年11月 税制調査会）」（以下「21年度答申」という。）の『二 平成21年度の税制改正 1. 相続税』に次の文章がある⁽¹⁾。

「(略) 次に、現行の課税方式（遺産取得課税を前提に相続税の総額を遺産総額と法定相続人数等により計算する方式）については、①同じ額の財産を取得しても税額が異なる可能性がある（財産取得者の水平的公平が損なわれる）こと、②一人の相続人等の漏れにより、他の共同相続人等にも追徴税額が発生すること、③居住等の継続に配慮した現行の各種特例は、現行方式のもとでは、居住等を継続しない他の共同相続人等の税負担をも軽減する効果があるため、これらの特例の拡充は課税の公平面での不公平等の増幅につながることを、といった問題点に留意する必要がある。課税方式のあり方については、このような現行方式の問題点を踏まえて検討する必要があると指摘した。(略)」

現行の課税方式（以下本稿では、「法定相続分課税方式」という。）は、①～③の問題点があるので、これを検討する必要があるというのである。ここで想定されている検討対象の他の（「法定相続分課税方式」以外の）課税方式は、遺産取得課税方式であることは異論のないところであろう。

本稿では、法定相続分課税方式堅持の立場から、21年度答申で指摘されたこの課税方式の問題点について整理・確認し、法定相続分課税方式の枠内でこれら問題点を克服できないかを検討するとともに、法定相続分課税方式の堅持を主張しようとするものである。

2 問題点の整理・確認

ここでは、21年度答申で指摘された問題点①～③について整理・確認する。

①同じ額の財産を取得しても税額が異なる可能性がある（財産取得者の水平的公平が損なわれる）こと

この指摘は、被相続人を異にする二つの相続（例えば、甲を被相続人とする相続と乙を被相続人とする相続）の比較の問題である。即ち、同じ額の相続財産を取得しながら、（遺産総額如何によって）相続税額が異なるのは不合理であるという指摘である。この指摘はそのとおりであって、これこそ法定相続分課税方式の含意するところでもある。換言すれば、これは法定相続分課税方式から発生した問題点というよりは、法定相続分課税方

(1) 同じ趣旨の文章が「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方（平成19年11月 税制調査会）」にもある。

式そのものの本質的な問題である。したがって、この指摘について反論はできない。従って、これは単純に法定相続分課税方式を支持するか否かの判断の問題である。もともと法定相続分課税方式とは、こういう制度なのである。

②一人の相続人等の漏れにより、他の共同相続人等にも追徴税額が発生すること

この指摘は、被相続人を一にする一つの相続内での問題である。即ち一人の相続人等が財産を隠匿し、それが税務調査によって発見されたため、それに連動して他の共同相続人等の税額が増えるという指摘であるが、これは議論が逆さまである。即ち、他の共同相続人の税額が増えた状態こそ正しい課税状態であって、税務調査によって発見される前は誤った課税状態であったものが、税務調査によって発見されて正しい課税状態に戻っただけである。従って、この指摘が、その正しい課税状態自体に問題があると言っているのであれば全く的外れであるといえる。(また、法令に従ったあるべき正しい状態に戻ることにも、何ら問題はない。)即ち、この指摘は「一人の相続人等の漏れにより、他の共同相続人等にも追徴税額が発生する」という事態を述べているだけであると理解すればよいのである。(これ自体法定相続分課税方式を「一人の相続人等の漏れ」が発生したというこのような視点から(又は局面で)その一現象を描いているに過ぎない。そして、この現象自体には、先述したように問題ない。)これも単純に法定相続分課税方式を支持するか否かの判断の問題に還元できる。即ち基本的には①と同じレベルの指摘である。ただし、一人の相続人等の漏れにより、他の共同相続人等にも加算税等が発生する点は、問題視されるべきであろう。

③居住等の継続に配慮した現行の各種特例は、現行方式のもとでは、居住等を継続しない他の共同相続人等の税負担をも軽減する効果があるため、これらの特例の拡充は課税の公平面での不公平等の増幅につながる

この指摘は認めざるを得ない。例えば、租税特別措置法第69の4【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】第3項第2号には、(特例対象の)「特定居住用宅地等」を次のように定義している。「相続開始直前において被相続人等の居住の用に供されていた宅地等で、当該相続又は遺贈により当該宅地等を取得した個人のうちに、当該被相続人の配偶者又は次に掲げる要件のいずれかを満たす当該被相続人親族がいる場合の当該宅地等をいう。」とされており、誰か一人該当者がいれば、他の親族である相続人も特例を受けることのできる仕組みである。これは法定相続分課税方式に固有の問題ではない。遺産取得課税方式の下でもこのような軽減措置(居住等を継続しない他の共同相続人等の税負担をも軽減する効果のある軽減措置)を講じることができるからである。従って、これを法定相続分課税方式による(に伴う)問題点として指摘するのは、法定相続分課税方式に対する評価に歪みを生じさせかねない。この問題を法定相続分課税方式に帰すべきではない。

確かに、この指摘は正しいが、この指摘そのものに対して次の疑問がある。

居住等を継続する者のみに特例の適用を認めることとした場合、例えば長男が居住し、次男が居住しなかったとするケースを考えてみる。長男は「特定居住用宅地等」を取得し、居住した(居住即ち帰属所得というメリットを得ることができる)上に相続税が軽減され

るのに対して、次男は「特定居住用宅地等」を取得したが居住していないのに加えて、軽減されないというのでは不公平が生じる。これをどう思うように考えればいいのだろうか。そもそも次男には、自分は居住しないのであるから長男ほどこれを取得するメリットはない。なぜなら現に居住というメリットを享受していないのであるから。それでも、この財産の将来の売却等の処分を見越して次男にも取得させたのであろうか。

しかしながら、この指摘がどうしても看過しがたいものであるとするならば、法定相続分課税方式の下でも手直し可能である。

即ち「農地等にかかる相続税の納税猶予制度」や平成21年度税制改正において創設された「取引相場のない株式等にかかる相続税の納税猶予制度」のように、農地等又は株式等を取得することに加えて、相続税額について軽減を受ける者について「農業を継続する」又は「会社を営んでいくこと」というような要件を付加することによって対応できるのではないかと考える。

21年度答申では指摘されていないが、「農地等にかかる相続税の納税猶予制度」や平成21年度税制改正において創設された「取引相場のない株式等にかかる相続税の納税猶予制度」は、軽減対象の農地等又は取引相場のない株式等を取得しない相続人も、これにより相続税の総額が減額されることを通じて間接的にその相続人の税額も軽減されることになる。これこそ、指摘されるべき法定相続分課税方式固有の問題点ではないのだろうか。このいわば間接的な税額の軽減は、法定相続分課税方式の枠内では解決できないからである。

3 法定相続分課税方式

21年度答申で指摘された問題点のうち、①と②について取り上げたい。(③については、2において既に改善案も示している。)これは先に述べたように、法定相続分課税方式そのものを問題にすることである。そこで、次に法定相続分課税方式について考えてみたい。

- (1) なぜ、同じ額の財産を取得しても税額が異なる可能性がある(財産取得者の水平的公平が損なわれる)というようなことが生じるかを考えてみる。そして、その原因を考えその改善策を提示する。

法定相続分課税方式は、法定相続人の構成と遺産総額によって相続税の総額が決まる仕組みである。これを break down すれば、1) 同じ額の財産を取得しても、たとえ遺産総額が同じであっても、法定相続人の構成が異なれば税額が異なり 2) 同じ額の財産を取得しても、たとえ法定相続人の構成が同じであっても、遺産総額が異なれば税額が異なる仕組みである。このようなことが生じるのは、端的にいえば実際に行われる分割が法定相続分による分割とは異なることから生じたものである。同じ額の財産を取得しても税額が異なるケースを具体的に説明すれば次の通りである。

1) の同じ額の財産を取得しても、たとえ遺産総額が同じであっても、税額が多くなるのは、その相続人が法定相続分よりも過少に財産を取得したためが生じたものということが出来る⁽²⁾。(逆に言えば、法定相続分に従って財産を取得しておけば、もともとと同じ額の財産の取得という事態は生じていない。)遺産取得主義課税の下での税率よりも、高

い税率が適用されるために生じる現象である。この場合には、当然、法定相続分に適用される税率の方が高く、この高い分を法定相続分よりも過少に財産を取得した相続人は被ることになる。逆に、同じ額の財産を取得しても税額が異なる場合の税額が少ない相続人について考えると、その相続人が法定相続分よりも過大に財産を取得したために生じたものということができる。この場合には、当然、法定相続分に適用される税率の方が低く、この低い税率を法定相続分よりも過大な部分に適用できるからである。損をする者もいれば得をする者もいる。要するにゼロサムである。2)についても全く同様に考えることができる。

(財産を過少に取得した上に相続税を過大に負担した同情すべき相続人と考えるのか、それとも、寛大な相続人と考えるのか。)

この弊は、法定相続分課税主義の枠内で修正することができる。法定相続分より過少に財産を取得した者の相続税額が過大であるのは、先に述べたように法定相続分より過少に取得したからである。そうであるなら、過少であることにこの問題の焦点を定め、ここを是正すればよい。一つの試案は、相続税の総額を変えずに、相続人の中で調整するという方法である。具体的にいえば、法定相続分より過少に財産を取得した者については、法定相続分課税主義で算出された税額の一部を他の相続人に負担させるという考えである。即ち法定相続分より一定以上過少な財産を取得した者の相続税額は、算出税額より一定の金額を控除する。この控除された税額は法定相続分より一定以上過大な財産を取得した者に加算する。相続税法は、既に相続税額を加算等の規定(相続税法第18条)を持っており、これを参考にすればよい。

このような提案を試みたが、結論としてこの案には賛成しがたい。フィージビリティに問題があり、制度を複雑にするだけであるからである。

(2) 次に、ここでは翻って法定相続分課税制度とはそもそもどういう制度であるのかについて改めて考える。その意味するところを探る。

法定相続分課税制度は、基本的には分割のやり方如何によって相続税額が変わるのを避けるべく、各相続人が遺産を法定相続分により取得したもものとして各相続人の相続税額を算出し、これら各相続税額を合計する(「相続税の総額」と呼称している)。(相続税法第16条)この相続税の総額を、実際に取得した財産額に応じて按分して各相続人等の相続税額を算出する方法である。(相続税法第17条)計算のプロセスとしては、分割のやり方如何によって相続税の総額が変わらず、これが固定的であることがポイントであって、これにより遺産取得主義の主要な demerit を克服しようというものである。(もっとも、次のプロセスの納付税額の計算レベルになると、相続税の加算(相続税法第18条)、配偶者に対する税額軽減(相続税法第19条の2)等の措置が講じられているので分割のやり方如何

(2) もっとも、配偶者がいる場合には法定相続分課税方式の下では配偶者の税額軽減がないとすれば、遺産取得課税主義の下での税額よりも過大な税額になる。配偶者の法定相続分は他の相続人の法定相続分よりも多く、高い累進税率が適用されるからである。相続人はその高い累進税率を被ることになるからである。遺産取得課税主義の下では配偶者の税額軽減がないとすれば、税額が最も小さくなるのは相続人間での等分の分割である。

即ち実際の遺産取得額が影響を与えることになる。即ち、分割のやり方如何によっては、前のプロセスによって算出された各相続人等の相続税額に加算・減算が行われ、これを通じて先の「相続税の総額」とは異なる納付税額の総額が算出されることになる。）

次に法定相続分課税方式の基本的な concept を整理する。

①法定相続人の構成と遺産総額によって相続税の総額が決まる法定相続分課税方式の仕組みは、相続税の累進税率と配偶者の税額軽減（議論を単純化するために配偶者の法定相続分は1億6000万円超とする。）を前提とすれば、法定相続分による財産分割は、遺産取得課税方式を採用した場合であっても、相続人全員にとって最も低い税額が算出される仕組みであることは明らかである。

まず、配偶者がいない場合であれば相続人の間で等分されれば、相続人全員の税額の合計額（相続税の総額）は最も低くなる。配偶者がいる場合であっても、配偶者に対する税額軽減を前提としているのであるから、配偶者が法定相続分を取得し、他の法定相続人の間で等分されれば、相続人全員の税額は最も低くなる。配偶者が法定相続分よりも過大に取得すれば、この過大な分に配偶者の税額軽減が適用されないからである。また、過少に取得すれば、本来軽減されていたものが他の相続人に課税されるからである。（また、その他の相続人は法定相続分により分割された場合よりも高い税率が課される。）このように、法定相続分課税方式は、子又は配偶者が相続人である場合を想定すれば、相続人全員の立場からして又は被相続人の立場からして最も有利な課税方式であることが指摘できる。この点は、法定相続分課税方式が農業後継者の過重な負担、分割の容易な財産と困難な財産の税負担の不均衡等を克服するために、偏った分割をせざるを得ない状況を救済するために導入されたものであることからいえば、ある意味、当然であるといえよう。

②法定相続分課税方式を含む現行の相続税制度の課税単位は、相続人（個々の相続人）というよりも被相続人といった方が適切である。被相続人単位の課税となっている。この考え方は相続税法の幾つかの規定にもみることができる。例えば、連帯納付（相続税法第34条）、未成年者控除枠の扶養義務者への流用（相続税法第19条の3）、障害者控除枠の扶養義務者への流用（相続税法第19条の4）⁽³⁾等である。このように、法定相続分課税方式は、それなりに concept が一貫しており、相続税法全体として整合的であるといえる。

③異なる相続（被相続人が甲の場合の相続税と、被相続人が乙の場合の相続税）の下で「同じ額の財産を取得しても税額が異なる」という問題点の指摘が21年度答申にも行われているが、この指摘に対してはこれを認めざるを得ない。しかしながら、相続税は、所得に対する課税の一種であり、しかも所得税と同じように（法人税とは異なり）人間・自然人を納税義務者といわゆる人税であるから、その個人的事情を考慮するの

(3) ただし、沿革的にはこれらの規定は相続税の課税方式が遺産取得課税方式であった時代に設けられており（ただし、障害者控除は昭和47年度に創設されている。）、法定相続分課税方式とは経緯としてはリンクしていない。

はあながち不当ではない。所得税法が、納税義務者の個人的事情を考慮して非課税所得、所得控除制度等を設けているように、相続税法においても、納税義務者の個人的事情を考慮して非課税財産、税額減算、税額加算等を設けている。相続税の場合、これらに加えて「法定相続人の構成」、「財産分割」（が法定相続分とは異なる事情）等を個人的事情と理解してもいいのではないかと考える。

以上までの議論は、法定相続分課税方式かそれとも遺産取得課税方式かは、価値観即ち公平観の問題でありいずれをよしとするかは議論の分かれるところであり、容易には決められず、いずれを採用するという決定的な理由・事情は見出しがたい。

次に参考のために、法定相続分課税方式と遺産取得課税方式の長所・短所を掲げておく。

〔参考〕法定相続分課税方式と遺産取得課税方式の長所・短所⁽⁴⁾

遺産取得課税方式

長所 課税単位が実質的に相続人であるので、遺産の取得額に応じて相続税額の負担が公平に分配される。

相続税課税の目的である富の集中排除によりよく適合する。

短所 遺産分割の仕方によって税負担に大きな差異を生ずることから真実と異なる申告が行われ易い。

分割の困難な財産の税負担が重くなる。

法定相続分課税方式

長所 課税単位が実質的に被相続人であるので、執行が比較的容易である⁽⁵⁾。

（遺産取得課税方式ほどではないが）一の相続について遺産の取得額に応じて相続税額の負担が公平に分配される。

相続税課税の目的である富の集中排除に適合する。

短所 制度がやや複雑である。

自分の負担する相続税額が自分の取得した財産のみによって決まるのではなく、遺産財産総額や法定相続人の構成如何によって影響される仕組みになっているので、取得した財産が同じであっても相続税額が異なる。

議論の余地がないのは、執行コストの問題であろう。仮に、遺産取得課税方式を採用するとしても、その執行コストに問題があるのであれば、にわかには賛成しがたい。

ところで、同族会社の法人税法・所得税法の執行について、ここに納税者・税務当局サイドの事務量がかなり投下されていることは周知の事実であろう。節税が行われ易いため、納税者サイドもそして税務当局サイドもそれなりの事務量を投下せざるを得ないし、また投下するだけの performance があるからである⁽⁶⁾。税額の軽減という共通の目的（利益）

(4) 『租税法 第十四版』金子宏著 2009年 弘文堂を参考にした。

(5) 本文の(2)で述べたように法定相続分課税方式も下でも、納付税額の局面では、分割のやり方如何が各相続人等の納付税額に影響するので財産の取得状況の調査・確認は行われなければならないことはいうまでもない。ただ、遺産取得課税方式の下での財産の取得状況の調査・確認とはその範囲が異なる。法定相続分課税方式の場合がいわば部分的であるのに対して遺産取得課税方式の場合は全面的である。

を有する者の間の取引の調査はかなり困難である。遺産取得課税方式が導入されれば、同族会社の取引と同じように、税額の軽減という共通の目的（利益）を有する者の間の取引を誘発する。即ち仮想分割である。その仮想分割は、税額の軽減という共通の目的（利益）を有する者の間しかも親族の間で行われるのでその実態の把握は困難を極める。それだけの執行コストを負担してまで遺産取得課税方式を採用する merit はあるだろうかというのが筆者の疑問である⁽⁷⁾。昭和33年に法定相続分課税方式が導入された理由の一つが税務執行上仮想分割等を防止し、これを調査等により把握することの困難性とされているが、この事情は昭和33年当時と変わっていないどころかますます困難になってきているのではないだろうか。

〔結論〕相続税の課税方式が遺産取得主義に改められれば、その適正な執行に、多大なコストがかかるばかりか、その適正を期しがたく却って不公平を招くことが考えられるので、現行の法定相続分課税方式の堅持を提唱するものである。

(6) 節税の機会（誘因）のある税制は、誘因税制ならともかく、そもそもいい税制とはいいい難い。・取得課税主義には、本質的に、仮想分割の誘因が込められているのではないか。角を矯めて牛を殺すことにならないか。そういうことが分かっているがこれを導入するということは、これに対する対応策を用意するか、はたまたこれを越える merit がなければならない。ここでは言うまでもなく、執行を含めての公平・中立・簡素等の租税原則の実現が望まれているのである。

(7) 同族会社の節税は、非同族会社にも等しく適用される法人税法等の規定を巡ってのものである。が、相続税法はもともと親族グループ間の取引を target にした課税であることから、相続税法自体に親族間の仮想取引を防止する（又は親族間の取引に中立な）仕組みを組み込んでおく必要があるのではないかと考える。

〔抄 録〕

法定相続分課税方式の堅持を

「平成21年度の税制改正に関する答申（平成20年11月 税制調査会）」（以下「21年度答申」という。）の『二 平成21年度の税制改正 1. 相続税』に次の文章がある。

「(略) 次に、現行の課税方式（遺産取得課税を前提に相続税の総額を遺産総額と法定相続人数等により計算する方式）については、①同じ額の財産を取得しても税額が異なる可能性がある（財産取得者の水平的公平が損なわれる）こと、②一人の相続人等の漏れにより、他の共同相続人等にも追徴税額が発生すること、③居住等の継続に配慮した現行の各種特例は、現行方式のもとでは、居住等を継続しない他の共同相続人等の税負担をも軽減する効果があるため、これらの特例の拡充は課税の公平面での不公平等の増幅につながること、といった問題点に留意する必要がある。課税方式のあり方については、このような現行方式の問題点を踏まえて検討する必要があると指摘した。(略)」

現行の課税方式（以下本稿では、「法定相続分課税方式」という。）は、①～③の問題点があるので、これを検討する必要があるというのである。ここで想定されている検討対象の他の（「法定相続分課税方式」以外の）課税方式は、遺産取得課税方式であることは異論のないところであろう。

本稿では、法定相続分課税方式堅持の立場から、21年度答申で指摘された問題点について整理・確認し、法定相続分課税方式の枠内でこれら問題点を克服できないかを検討するとともに、法定相続分課税方式の堅持を主張しようとするものである。