

論壇

日本の相続税・贈与税のあり方―追論



関根美男 【西新井】

I はじめに

平成24年6月1日の論壇に「日本の相続税・贈与税のあり方」についての論点整理のテーマで、主要各国の相続税・贈与税と比較しながら私の考えを述べさせて頂いた。そして、そのテーマをまとめた論文で第36回日税研究賞を受けることができた。更に、その授賞式で、選考委員長の村井正教授とドイツの相続税についてお話ができたことは、受賞とともに大変に光栄なことであった。このテーマを考えるに当たっては、各

II 相続税・贈与税の課税根拠

私は、多くの方が主張する「純粋遺産取得課税方式」への移行に疑問を持つ立場である。現行の「法定相続分課税方式」の問題点として一番強調されているのは、連帯納付義務の問題である。しかし、平成23年と24年の税制改正によって、連帯納付義務者への通知問題(1)や延滞税の税率引き下げ(2)、そして、連帯納付義務の期間の短縮(5年)(3)等が図られた改善後の現状においては、もはや、連帯納付義務が現行法定相続分課税方式から純粋遺産取得課税方式への変更を促す大きな理由にはならなくなつた。

国の相続税法を検討する前に、国際私法と各国の相続法を検討しなければならず、この作業に相当の時間を費やした。にもかかわらず、先の論文では枚数制限もあり、ほとんどを割愛する結果になってしまった(日本税務会計学会国際部門の論文集では、枚数制限がなく、この点を述べている)。今回は、いずれの論文でも述べ足りなかつた論点について、追論したいと思う。

取得した者の担税力を考慮できないという点であるか。同額の相続財産を取得しても、遺産総額や相続人の多寡によって税負担が異なるのが現行制度である。又、優遇税制が、本来の対象者でない相続人まで及んでしまうという問題点もある。しかし、平成21年度の非上場株式に係る事業承継税制(納税猶予制度)は、農地のように後継者に優遇措置を講じると後継者以外の相続人の相続税まで軽減されないように、事業後継者の相続税についてのみ軽減(猶予)する仕組みにして、現行制度の一方の問題点を一応は解消した。それでも、農地の納税猶予

や小規模宅地の評価減の現行の仕組みの問題点を放置あるいは浮き彫りにしたとの批判もあるが、逆に、純粋遺産取得課税方式に移行しなくても、後継者に限定した優遇制度に改善できる証にもなつたと考えることもでき、こちらの問題点は、現行制度の下での改善を考えるべきである。

一方、純粋遺産取得課税方式の最大の課題は、未分割の相続に対する対応である。現行制度であれば、未分割でも遺産総額が基礎控除の範囲内の場合、相続税の申告及び納付の必要はない。しかし、純粋遺産取得課税方式であれば、各相続人の基礎控除の合計額では相続税の申告及び納付の心配がない場合でも、現実のその後の遺産取得によって、基礎控除を上回る相続人の発生があり得るわけである。そうした場合の対応に苦慮することになるだろう。純粋遺産取得課税方式を薦める論者の多くは、「現在の相続は争族になる」との前提であるから、分割までに長期化することを予想して新しい税制の仕組みを考えなければならぬはずである。未分割の時には、遺産全体が明らかでないのと暫定申告はできない。更に、各相続人の仮納付は現行制度で行おうとすると、各種控除を遺産総額に対す

る仮納付用と本納付用(遺産取得課税方式用)と二種類規定しなければならぬことになり、非常に煩わしいことになる。相続を「争族」と考え、勝手に各自で申告をしたと思う相続人が、遺産全体を明らかにするよう10か月の申告期限内に協力するであろうか。今回、7月にドイツの租税を視察する機会に巡り合ったが、遺産取得課税方式を採用するドイツで未分割の相続にどう対処しているか確認してみると、法定相続に従って計算した相続税額を賦課決定するとの説明であった。そして、その後の分割による変動は考慮しないとのことである。これはまさに、法定相続分課税方式での対応であり、そうした対応をせざるを得ない純粋遺産取得課税方式の限界点であり、矛盾点を示したものと云える。

III 相続税と譲渡所得税の二重課税

平成25年2月1日の東京税理士界の「実務研究」で小山隆洋氏は、相続税と譲渡所得税の二重課税の問題で東京地裁に訴訟を提起したことを明らかにされた。その租税訴訟で、東京地裁は平成25年7月26日に残念ながら納税者敗訴の判決を下した(4)。この判決を題材に、相続税と譲渡所得税の二重課税の問題を次に考えてみたい。

制度は、被相続人が残した財産を、相続人が法定相続で分割することを前提としていると言える。一歩進めて、法定相続での遺産分割を促す仕組みとも言える。そう考えれば、遺産総額や相続人の多寡によって税負担が異なるのは、それぞれの家族構成がもたらす結果であり、包括的所得概念の下であっても、その取得財産が相続財産であるという特殊性からくるもので、公平の原則に反するとは言えないのではないか。

私も実務において数多くの相続を手掛けているが、被相続人の死によって無償の財産取得をするという相続の価値(意味)を見つめ直し、相続人が取得する原資産は、被相続人が残した財産全体であることを説き、「争族」にならない相続人間の意識改革を図っている。相続人側からみると、一見、水平的公平の点で問題がある現行制度だが、被相続人が残した遺産の総額

を何人の相続人で分割するのか、それによって相続税の総額が決まる制度が、そんなに不公平なことだろうか。被相続人が残した遺産総額を計算基礎にするという、被相続人の生存中に蓄積した財産の清算課税」と考える遺産課税方式の考え方も、大陸法の国と同様に民法で遺産分割の割合が法定されている日本が、法定相続人の相続割合で相続税の総額を計算するという、包括承継主義の考え方を組み合わせた現行決定するとの説明であった。そして、その後の分割による変動は考慮しないとのことである。これはまさに、法定相続分課税方式での対応であり、そうした対応をせざるを得ない純粋遺産取得課税方式の限界点であり、矛盾点を示したものと云える。

制度は、被相続人が残した財産を、相続人が法定相続で分割することを前提としていると言える。一歩進めて、法定相続での遺産分割を促す仕組みとも言える。そう考えれば、遺産総額や相続人の多寡によって税負担が異なるのは、それぞれの家族構成がもたらす結果であり、包括的所得概念の下であっても、その取得財産が相続財産であるという特殊性からくるもので、公平の原則に反するとは言えないのではないか。

「も」含むとの表現であり、みなし相続財産のみの非課税規定ではない。「仮に原告の主張に従い、被相続人の保有期間中の増加益について本件非課税規定の適用があるものとするならば、譲渡所得の金額の計算上、所得税法38条、60条1項1号の適用により、被相続人の取得価額に相当する金額が二重に控除されることとなるが、そのことにはおよそ合理性がない。逆に、所得税法60条1項1号を適用しないというのであれば、同法はおよそ適用の余地のない定めをあえて設けていることとなるのであり、同法が60条1項1号の規定と本件非課税規定をそのようなものとして定めているとは考え難いというべきである。」との判示に至っては、立法の不備(60条1項1号の不合理性)を納税者に負わせているのではないかとさえ思わせる内容である。むしろ、速やかな立法的手当てを促すべきである。

「相続税の課税対象となる財産とは、被相続人が生前に稼得し、所得税の課税した資産の相続時までの含み益は、相続税及び所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提としている」と審判所は述べている。しかし、この時期のみならず譲渡課税の所得税額は、相続税の計算において債務控除を認めて二重課税の排除をしていた(現行制度では、限定承認の場合に限定した仕組み)という肝心の点を、判決は触れていない。次に地裁は、「長崎年金訴訟の最高裁判決は、相続人が原始的に取得した相続財産に対する判断で、相続人が被相続人から承継した不動産までを射程にしている」と述べているが、所得税法9条1項16号(平成22年改正前は9条1項15号)の規定は、みなし相続財産

IV おわりに

被相続人が残した遺産総額を計算基礎とする現行制度の(つまり、被相続人の遺産に対する清算課税と考える)遺産課税方式の要素を是とすれば、取得費の引き上げ(ステップアップ)をして二重課税を排除すべきだという主張に、より説得力が出るのではないだろうか。

を受けた所得のうち消費されずに残った財産である。」と考える遺産課税方式(6)では、この財産に相続税を課税するということは、重複課税だと考えても不思議ではない。従って、カナダは遺産税・贈与税を廃止し、相続時みなし譲渡課税を導入し、オーストラリアは遺産税・贈与税を廃止して、譲渡時のキャピタルゲイン課税を導入した。又、米国や英国は二重課税を避けるため、取得費の引き上げ(ステップアップ)を認めている(7)。ここで大切なことは、相続時に配偶者非課税の優遇を受けた場合は、(二重課税を受けてはならないので)簿価引継がなされていることである。そして、二重課税排除のもう一つの考え方は、被相続人の所有期間の含み益相当額に推定課税される所得税の債務控除を認めるか、措置法39条の相続税の取得費加算の3年の期限を外して無期限にするかである。もちろん、この考え方は、完全な二重課税排除にはならない。

(注) (1) 相続税法34条5項、7項。(2) 相続税法51条の2。(3) 相続税法34条1項。(4) TAXI NS Z 8000-1 1776。(5) TAXI NS J 85-2104。(6) 遺産取得課税方式を採用するドイツは、日本の現況と同様に、二重課税を解消していない。(7) この場合、基礎控除の範囲内で課税されない場合までステップアップを認めるべきかは、疑問のあるところである。