

論壇

特例制度と相続税負担

はじめに

昭和50年代から平成30年までの相続税は、高度成長による資産価値の上昇、バブル景気の影響への配慮から、基礎控除の引き上げ、税率構造の見直し、地価税導入に合わせた土地評価の全面的見直しのほか、昭和50年農地等に係る納税猶予制度の創設、昭和58年小規模宅地等の特例制度の法律上の格上げ、平成21年に非上場株式等に係る納税猶予制度の創設及び平成30年の特例措置による納税猶予制度の追加、平成24年山林に

1 対象者に対して間接的な税負担軽減となっている制度

相続税の特例制度において、適用対象者の対象財産に係る税負担が直接的に軽減されないが、現行相続税の課税方式(法定相続分課税方式による遺産取得税)の中で間接的な軽減されるものには、配偶者に対する税額軽減制度、非上場株式等に係る納税猶予制度及び山林に係る納税猶予制度である。

例えば、遺産総額5億円、配偶者の分割取得による課税価格2億5000万円、長男2億円、長女5000万円の場合には、本来の相続税の総額1億3110万円が取得者へ配分され、配偶者がその負担する相続税額6555万円から税額軽減額6555万円が控除され、配偶者税負担は軽減され、配偶者以外の取得者の

係る納税猶予制度の創設、平成26年に医療法人の持分に係る納税猶予制度の創設など事業承継の円滑化のため措置が設けられた。これらの各規定の内容により税負担軽減を比較すると、対象者にとって直接的な軽減につながるものはなく、間接的な軽減となるのは、配偶者税負担軽減となっている制度が並存している。

2 財産取得者全員の税負担軽減となっている制度

相続税の特例制度において、適用対象者及び他の財産取得者の相続税の負担軽減となっている制度として、小規模宅地等の特例制度及び農地等の納税猶予制度がある。この制度は、いずれも特例の適用により減額された財産額をベースとして相続税を計算するものである。例えば、小規模宅地等については限度面積に対応する80%ないし50%相当額を対象宅地の価額から減額した価額を相続税の課税価格に算入して相続税の総額及び相対額を計算することとなる。小規模宅地等として特定居住用宅地等2億円を選択し、その他の財産が3億円であった場合、本来の相続税の課税価格の合計額は5億円であり、その相続税の総額は1億3110万円となるが、特定居住用宅地等として選択した場合に

3 遺産取得課税方式の検討

同一税制の中で、取得財産の額が同額であるにも関わらずその税負担額が規定の内容により異なることについて、これを解決することには必要ではないか。1及び2の事例を踏まえ、それぞれの特例制度の趣旨、方向性、目的のいか

することに制度を構築している。

その解決策として検討の対象となるのは、平成20年当時の自民党税制調査会から提案された「遺産取得課税方式」であろう。その提案において、法定相続分課税方式における問題は、およそ次のとおりであった。

- (1) 個人の拒税力に必ず課税に対応できないこと
(2) 一部の誤り、例えば、財産の評価額に誤りがあった場合や課税漏れがあった財産などが判明した場合などは、その誤りに直接関係しない相続人の税額も同時に増加することとなり、延滞税や加算税などの附帯税の課税を受けることがあること
(3) 1及び2に掲げる特例制度により、事業の後継者等の特例の適用を受ける相続人以外の相続人の税負担に影響を及ぼすという問題があること
(4) 同額の財産を相続した場合であっても、負担する相続税額に差異が生ずることがあること
(5) 法定相続分課税制度が相続債務の担保と連帯納付を側面から支えていること



岩下忠吾 【江東西】

取得財産価額(課税価格)からの控除とすることか。平成20年の提言では一人当たり2500万円(遺産総額からの基礎控除額8000万円を法定相続人の数3人で除した金額を端数処理)としていた。

- イ 配偶者
① 相続税額(2億5,000万円-2,500万円)×45%=7,425万円
② 配偶者の税額軽減(5億円×1/2)=2億5,000万円 よって軽減額7,425万円(現行法:6,555万円)
③ 納付税額 7,425万円-7,425万円=0
ロ 長男
① 相続税額(2億円-2,500万円)×40%-1,700万円=5,300万円
② 小規模宅地等の適用を受ける場合
ⓐ 小規模宅地等(2億円)に対応する税額 5,300万円×2億円/80%=4,240万円(現行法:6,555万円)
ⓑ 納付税額 5,300万円-4,240万円=1,060万円
③ 非上場株式等の納税猶予の適用を受ける場合
ⓐ 非上場株式等に対応する納税猶予税額(2億円-2,500万円)×40%-1,700万円=5,300万円(現行法:5,244万円)
ⓑ 納付税額 5,300万円-5,300万円=0
④ 農地等(2億円)の納税猶予の適用を受ける場合(農業投資価格4,000万円)
ⓐ 農地等に対応する納税猶予税額 5,300万円×2億-4,000万円/2億円=4,240万円(現行法:5,990万円)
ⓑ 納付税額 5,300万円-4,240万円=1,060万円
⑤ 山林(略)
ハ 長女(5,000万円-2,500万円)×15%=375万円

むすび

現行の法定相続分課税方式による遺産取得税は、税負担額がその相続における遺産分割により左右されることなく確定し、また分割困難な財産の場合、また分割による過重な相続税負担を回避することにつながる。さらに税務執行に当たって通常の事務負担の範囲内であるという長所がある。

算出し、その税額が生じる者に加え、税額が生じない者であっても未分割財産のすべてを相続したと仮定した場合に税額が生じる者の税額をゼロとした申告を行うものとする。

が、すでに述べた多くの短所もあり、同額の財産を取得した者が負担する相続税額は、現況における相続人の遺産取得状況など多くの観点、現況における相続人の課税方式は、相続税の方式に変更する時期が到来しているのではないかと考えている。

た場合には、他の取得者に係る連帯納付義務については、遺産が未分割である場合等を除き、廃止してはどうか。上記1及び2の特例制度について、遺産取得課税方式を前提として、基礎控除額を一人当たり2500万円、遺産総額5億円、配偶者の分割取得による課税価格2億5000万円、長男2億円、長女5000万円とした場合の税額を計算すると次のとおりとなる。