

論壇

日本の相続税・贈与税のあり方についての論点整理

―主要各国の相続税・贈与税との比較を通して―



関根美男 [西新井]

I はじめに

私が所属する日本税務会計学会の国際部門は、責任者である副学会長の多田雄司先生の発案で、テーマ別に5グループに分け、更に公募した一般の参加者を加えて、1年間かけて研修を重ね、その成果を論文にまとめることになった。私は、

II 相続税・贈与税の課税根拠

相続税の課税根拠のいくつかの考え方の中で、大きく異なる2つの考え方があると言える。一つは、相続税は不労の利得(無償の財産取得に拒絶力を見出す)に課税するものとの考え方である。包括所得概念のもと所得税を補充する形で独立の税目の相続税を設けるとの考え方であり、遺産取得課税方式の課税根拠として説明しやすい。もう一つは、被相続人の生前所得について清算課税を行うものとの考え方である。この考え方は、遺産課税方式の課税根拠として説明しやすい。コモノローの国であるアメリカやイギリスは、遺留分の規定がなく相続開始の時点で遺産は遺産財団となり、相続人以外の第三者である遺言執行人(遺言がな

III 相続税と譲渡所得税の二重課税

相続税の課税対象となる財産を、被相続人が生前に稼得し所得税の課税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、この財産に相続税を課税すると言ふことは、二重課税とも言えよう。遺産課税方式を採用してきたアメリカ、カナダ、オーストラリア、イギリス等の国では、重複課税との批判があり、カナダは、1972年に遺産税・贈与税を廃止し、死亡時みなし譲渡課税を導入し、オーストラリアは1977年連邦法で1985年州法で遺産税・贈与税を廃止して、譲渡時キャピタルゲイン税を導入した。又、アメリカやイギリスは取得費の引き上げ(ステップアップ)を認めて、キャピタルゲインの二重課税を避けている。

日本の相続税と譲渡所得税は、被相続人の所有期間に係るキャピタルゲインは相続時には課税されず、相続人が遺産を処分したときに、キャピタルゲインの全体に課税する仕組みになっている。しかし、取得費の引き上げがないため、相続税を課税された部分は、譲渡所得税と相続税の二重の

課税を受けたことになる。もちろん、遺産取得課税方式の課税根拠では、包括所得概念のもと、不労の稼得も所得と捉え、所得税の補完税としての相続税を課税すると思われるわけであり、判例も、「相続税は、相続により無償で取得した財産に拒絶力を見出す財産税、譲渡所得税は、所有資産の価値の増加益に拒絶力を見出す取得税であって、その課税根拠を異にしており、右課税根拠の相違から課税時期・課税対象も異なってくるのであるから、たとえ、同一人に両方の課税がされたとしても、二重課税の問題は生じない。」と判示している。

IV 日本の贈与税と相続時精算課税の関係

日本の贈与税は、シャウプが勧告した一生の贈与を累積し相続時に合算して課税する一生累積課税制度を採用していない。むしろ、贈与税を相続税の課税回避防止の観点から、相続税に比べて高い税率にしている。しかし、長崎年金訴訟の最高裁の判決後、二重課税の疑問は深まっている(取得費の引き上げをしない代わりに、相続後3年以内の譲渡資産の取得費に相続税を加算する特例があるとも言われるが)。日本の課税方式が遺産取得課税方式に近いと言ふなら、取得費を引き継ぐ現制度は維持し、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、遺産課税方式に限りなく近い

は対象外である。そして、今回の税制基本改革案(平成27年1月1日施行予定)では、相続時精算課税の対象受贈者に20歳以上の孫を加えらるゝとされている。相続税強化の見返りか、あるいは、高齢者が保有する資産の現役世代への早期移転を促し、消費拡大や経済活性化を図る観点」と言われるが、こうした孫への優遇措置は、世代飛び越し防止の観点から問題である。

VI 国際相続における住所

武富士事件の反省から、平成12年度税制改正(平成15年度の税制改正で措置法から相続税法の本則に取り入れられた)で、日本国内に住所を有していない制限納税義務者(日本国内にある財産のみに相続税や贈与税を課税する)の扱いを改正し、「非居住無制限納税義務者」を創設し、相続開始前あるいは贈与前5年以内(その相続人(受贈者)又は被相続人(贈与者)が日本国内に住所を有していたことがあつた場合)の納税義務者は、全世界財産が課税対象になった。

V 上野事件に見る相続税と所得税の線引き

被相続人が係争中の所得税更正処分取消訴訟が、相続時に未確定で潜在的還付請求権の評価(金銭的に見積もること)が困難な場合でも、勝訴すれば遡及効を有しているから、還付請求権は相続財産になるとの判決が下った上野事件がある。こうしたケースでの今後の対応であるが、予測可能性や法的安定性の観点から、みなし相続財産の退職金の扱いを参考に、相続訴訟中の権利については、3年以内に勝訴が確定した場合

VII おわりに

以上述べた他にも、国際相続の二重課税や二重非課税の諸問題など多くの論点があるが、今年1年をかけて論点を整理し、日本の相続税・贈与税のあり方をまとめてみたいと思つてい

は、相続税の義務的修正申告とし、3年を超えて勝訴が確定した場合は、相続人の所得税の一時所得とするという線引き(立法的手段)が必要ではないだろうか。

※尚、注記は紙面の関係で全て削除した。