

## 巻末資料

### 目次

1	相続税の沿革	1
2	近年における課税方式をめぐる議論	5
3	遺産取得税体系と遺産税体系の長所及び短所	8
4	諸外国の税制	10
5	東京会主張の問題点の具体的課題と制度変更による影響	11
6	法定相続分課税方式の枠内で公平性を確保する制度の考察	15
7	課税方式変更前後における税理士の業務フローの比較	19
8	平成15年12月8日法曹制度検討会（第24回）議事録抜粋	20
9	（完全）遺産取得者課税方式に変更した場合の具体的制度設計	21
10	民法における配偶者相互の関係	25
11	配偶者に対する税額軽減制度をどうするのか	26
12	課税方式変更前後における税額比較	29
13	おわりに	41

#### 1 相続税の沿革

明治33年の相続税法施行から現行の法定相続分課税方式への変遷について、昭和32年の税制調査会の答申（以下「32年答申」という。）を参考に、要約すると下図のとおりである。

改正時期	改正の変遷	相続税の課税方式
明治38年 （相続税法施行）	○相続法は家督相続を中心として制定 ○相続税を家督相続と遺産相続とに区分	遺産課税
昭和22年	○相続法の改正により家督相続の制度が廃止 ○相続税は遺産相続に対する課税へ一本化 ○相続税の補完税として贈与税を創設	
昭和25年 （シャープ勧告）	○取得者の一生を通ずる累積課税に改組 ○贈与税が相続税に一本化され、基礎控除・税率表が贈与と相続で共通化	累積取得課税
昭和28年	○累積課税が廃止され、贈与税が復活（暦年課税） ○相続前2年間の贈与を相続財産に合算	遺産取得課税
昭和33年※	○当時指摘されていた欠陥 ①分割の慣習が徹底していない ②税務執行上、遺産分割の状況の確認が極めて困難である ③仮想分割が行われている ④分割困難な農業用資産や中小企業用資産の取得者の負担が相対的に重い ○上記欠陥を補うため、法定相続分課税方式の導入	法定相続分課税

## ※昭和32年12月、「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申（相続税答申）」

### 第2部 答申の理由及び説明、第1章 相続税制度改正の必要性

#### 第2 現行課税体系（遺産取得課税方式）の欠陥

##### （相続財産の現状）

(1) わが国財産相続の現状は、相続法の改正後まだ十分な期間が経過していないことも原因として必ずしも分割の習慣がまだ熟しておらず、相続財産の性質によっては、遺産の分割相続の観念が弱く、また、分割相続が行われる場合においても、相続後相当の期間経過後に行われる場合が多い。

##### （相続税の申告に現れた弊害）

(2) 財産相続に際して、なるべく多くの者が遺産を相続することは、それ自体としては財産が多数の者に分配され、富の集中が抑制されるという見地に立てば、好ましいことである。したがって、遺産を多くの者が相続すれば遺産のうち相続税として徴収される部分が少なく、少数の者が相続すれば遺産のうち相続税として徴収される部分が多くなるという建前は、この見地から是認される。しかし、税務執行の実際からは遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることからその分割の状況を適確に調査する必要があり、このため時には税務執行の行き過ぎもいわれている。反面、納税者の相続税の申告に当たっても、事実と異なるような申告が行われ、遺産を分割しても未分割として申告し、又は実際の遺産分割の程度を超えるような細分化を仮装し負担がより軽減されるような状態における分割を仮装して申告が行われている。

##### （農業中小企業の資産その他の分割困難な資産の相続）

(3) さらに、現行の相続税の欠陥としてあげられるものに、農業や中小企業の資産その他の事実上遺産の分割を困難とする財産を相続した場合の相続税の負担の問題があげられる。農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割が困難な資産については、分割することによりその経営維持の困難をきたすため、経済的には、これらの財産については単独又は少数の者によって相続せざるをえない現状である。これに対し、現行の相続税制度は、財産の取得者ごとに控除及び税率を定めているため、分割困難なこれらの財産を単独又は少数で相続した場合には、その相続税の負担は相対的に重いものとなる。

相続税の現行制度の骨格は、昭和33年から施行されているが、その改正のもととなった32年答申を参考にすることとする。

32年答申では、相続税の課税体系とその沿革について、大きくは3期に分けて考えることができるとしており、第1期（明治38年から昭和21年まで）、第2期（昭和22年から昭和24年まで）及び第3期（昭和25年から昭和32年まで）と区分しているので、これに沿って見ていくこととする。<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> 改正経緯の具体的な内容については、DHC コンメンタール相続税法（第一法規）を参考とした。

## (1) 第1期（相続税創設の明治38年から昭和21年まで） ・ ・ 遺産課税方式

この時代においては、家の制度が尊重され、相続法は家督相続を中心として定められていた。これに応じて、相続税の課税は、家の存続ということについて多大の配慮がされていた。この時代の相続税は、相続税を家督相続に対するものと遺産相続に対するものとに分け、家督相続には軽く、遺産相続には重く課せられた。そして、その課税標準は、ともに相続開始の時ににおける被相続人の遺産総額を基とし、相続人と被相続人との親疎の別に応じ、親等の近い相続人には軽く、親等の遠い相続人には重く課税されていた。

相続税は、明治37年に勃発した日露戦争の戦費調達のために、明治38年4月1日より施行されている。第1期は昭和21年までとなっているが、正確には、日本国憲法が施行された日の前日である昭和22年5月2日までである。

家督相続と遺産相続の税率は、第1期の間でもいくたびかの改正が行われているが、たとえば大正15年で、家督相続のときの最高税率は13%であり、遺産相続では18%と、家督相続に対する税率は優遇されていた。そして、大正15年の税収では、家督相続では2,059万円余に対し、遺産相続では140万円であり<sup>2</sup>、家督相続のほうが多かったようである。

第1期における相続税は、相続財産に相続税を課すという、いわゆる遺産課税方式である。その際には、納税義務者が誰であるかが問題となるが、家督相続の場合は、相続人は家督相続人一人のみであり、納税義務者は家督相続人一人であり、連帯納付義務が問題になることはない。遺産相続の場合には、相続税法施行規則14条で、相続人が2人以上の場合には相続税を連帯して納付することを要すると定められていた。

## (2) 第2期（昭和22年から昭和24年まで） ・ ・ 遺産課税方式

この時代においては、相続法の改正により家督相続の制度が廃止され、これに伴って相続税は遺産相続に対する課税の一本となった。そして、課税標準は相続開始の時ににおける被相続人の遺産総額を基とし、被相続人と相続人との親疎の別に応じ、親等の近い相続人には軽く、親等の遠い相続人には重く課せられた。また、相続税の補完税として贈与税を創設し、財産を贈与した場合に、贈与者の一生を通じて贈与した財産の価額を累積して課税することとされた（32年答申より）。

第2期は、日本国憲法が施行された日すなわち昭和22年5月3日から施行されている。昭和24年までとされているが、正確には昭和25年3月31日までである。

第2期は、日本国憲法及び民法の改正により改正がなされたものである。基礎控除が5万円で相続財産に対する課税である。納税義務者は相続人、受遺者及び相続開始前2年以内に被相続人から贈与を受けた者と規定しており（1条）、納税すべき税額につい

---

<sup>2</sup> 宇佐美邦雄「相続税の課税と手続」（昭和5年、賢文館）

ては、相続税法22条で、相続人が2人以上の場合には、課税価格に税率を乗じた金額を、各相続人等の課税価格で按分して計算した金額とされていた。

この納税額の計算方法は現行制度にきわめて近く、第2期は遺産課税方式と区別されることが一般的だが、第1期の遺産課税方式とは大きな違いを感じる。どちらかというところ、現行制度の併用方式と言ってもいいくらいである。

### (3) 第3期（昭和25年から昭和32年まで）・・・取得者課税方式

この時代においては、相続税は、財産の無償取得税となり、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した者に対し、その一生を通ずるこれらの取得財産の価額を累積して課税する制度がとられた。したがって、相続税は、被相続人の遺産の額に関係なく、相続人が遺産をどのように分割して取得したかにより、相続税の額が定まることとなった。シャープ勧告に基づく相続税は財産取得者の一生を通ずる無償取得財産を累積して課税する制度であったが、昭和28年の税制改正により、主として税務執行上の要請から財産取得者の一生を通ずる累積課税の制度は廃止され、相続税と贈与税の二本建の税制となり、相続、包括遺贈等による財産の取得については相続税を、贈与、特定遺贈による財産の取得については贈与税を課することとなった。

第3期は、昭和25年4月1日から施行されている。現行制度のもととなる昭和33年の相続税法の改正法は、昭和33年4月28日に公布されており（法律100号）、公布の日から施行されているが、原則として昭和33年1月1日以後の相続、遺贈及び贈与から適用されるとされている。したがって、昭和32年までとされているが、正確には昭和32年12月31日までである。

第3期は、シャープ勧告に基づく改正であり、贈与税を廃止して取得者ごとの分割課税により、取得者の一生を通じた累積課税制度とされた。基礎控除は一生を通じて15万円とされ、配偶者に対する軽減が相続税創設以来初めて定められた。その内容は、配偶者からの相続等による財産取得に関しては、課税価格に算入すべき金額を当該財産の10分の5とするものである（15条）。なお、このときの民法では、配偶者と子が相続人であるときの配偶者の法定相続分は1/3であり、昭和32年答申では、配偶者控除は1/3を限度としていた。しかし、国会における修正により、1/2となった経緯がある<sup>3</sup>。なお、一生累積課税制度は、昭和28年改正で廃止され、贈与税が復活した。

### (4) 第4期（昭和33年から現在まで）・・・法定相続分による取得者課税方式

32年答申では、まず昭和32年当時の課税方式では以下のような弊害があるとした。

- ① 分割の慣習が徹底していない。
- ② 税務執行上、遺産分割の状況の確認が極めて困難である。

<sup>3</sup> 財政研究所「項目別税制調査会答申集」 p 384（昭和58年、財経詳報社）

- ③ 仮想分割が行われている。
- ④ 分割困難な農業用資産や中小企業用資産の取得者の負担が相対的に重い。

そこで、両課税方式の長所短所を検討した結果、その折衷案として、現行方式が採用された。

## 2 近年における課税方式をめぐる議論

(1)	平成19年11月20日	税制調査会	「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方」	<ul style="list-style-type: none"> <li>○必ずしも個々の相続人の相続額に応じた課税がされていない</li> <li>○一人の相続人の申告漏れにより他の共同相続人にも追徴税額が発生する</li> </ul>
(2)	平成20年1月11日		「平成20年度税制改正の要綱」	<ul style="list-style-type: none"> <li>○取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を創設</li> <li>○遺産取得課税方式への変更を検討</li> <li>○格差の固定化の防止、老後扶養の社会化への対処等相続税を巡る今日的課題を踏まえ、相続税の総合的見直しを検討する</li> </ul>
(3)	平成20年11月28日	税制調査会	「平成21年度の税制改正に関する答申」	<ul style="list-style-type: none"> <li>○財産取得者の水平的公平が損なわれる</li> <li>○一人の相続人等の申告漏れにより他の共同相続人等にも追徴税額が発生する</li> <li>○本来の遺産取得課税方式に改めることで、各人の相続税額が、取得した財産に基づき、他の共同相続人等の財産取得や税務申告の状況に左右されずに算出される方式とすべき</li> </ul>
(4)	平成20年12月12日	与党税制調査会	「平成21年度税制改正大綱」	<ul style="list-style-type: none"> <li>○財産取得者の税負担に係る水平的な公平性に問題がある</li> <li>○ある相続人の申告漏れが他の相続人にも影響を及ぼす</li> <li>○現行の事業等の継続に配慮した特例措置による税負担の軽減の効果が事業等の継続と無関係な相続人に及ぶ</li> </ul> <p>そこで、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○遺産取得課税が望ましい</li> <li>○現行の方式は約50年の長きにわたり定着してきた制度である</li> </ul> <p>として、課税方式の見直しは先送り</p>
(5)	平成24年8月22日公布		「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」第7条第四号	<p>相続税について、老後における扶養の社会化が高齢者の資産の維持に寄与している面もあることを踏まえ、課税方式を始めとした様々な角度から引き続きその在り方を検討</p>
(6)	令和4年11月8日	税制調査会	「相続税・贈与税に関する専門家会合」の「資産移転の時期の選択に	<ul style="list-style-type: none"> <li>○現行の課税方式では、自らの納税額の計算において、他の相続人の影響を受ける</li> <li>○遺産の取得状況の的確な把握など税務手続き上の問題の解消を条件に、遺産取得</li> </ul>

			より中立的な税制の構築に向けた論点整理」	課税方式に移行すべき ○遺産未分割の状況や、現行の連帯納付義務を前提とすると、単純に遺産取得課税方式が適当とは言えない ○死亡時に富の社会還元の必要性からは、遺産課税方式の考え方も重要 ○現行の法定相続分課税方式は、昭和33年度導入以降、長きにわたり定着してきた制度であることに留意する必要
(7)	令和5年6月	税制調査会	「わが国税制の現状と課題 ―令和時代の構造変化と税制のあり方―」	課税方式のあり方について、次の観点から議論が必要 ○資産移転の時期に対する中立性の観点だけでなく ○相続税・贈与税の税制上の位置付け ○税制全体の再分配機能の確保 ○家計内の資金移動の性格付け ○相続・贈与や扶養に関する民法の規定 ○相続のあり方に関する国民の考え方

#### (1) 平成19年11月20日、税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方」

「現行課税方式（法定相続分課税）は、導入当時（昭和33年度税制改正）の財産相続の状況を踏まえ、仮装分割への対応や分割相続が困難な農家及び中小企業における相続にも配慮する趣旨から導入された。しかしながら、必ずしも個々の相続人の相続額に応じた課税がなされず、また、一人の相続人の申告漏れにより他の共同相続人にも追徴税額が発生する、といった問題も指摘されている。

また、居住等の継続に配慮した現行の各種特例は、現行課税方式の下では居住等を継続しない他の共同相続人の税負担をも軽減する効果があるため、制度の趣旨や課税の公平性の面からも問題と考えられる。これらの特例の拡充はこの問題の増幅につながることに留意する必要がある。課税方式のあり方については、こうした点を踏まえ、導入当時からの相続の実態の変化や各種特例の整備状況も考慮し、さらに具体的かつ実務的な検討が必要である。」

#### (2) 平成20年1月11日、「平成20年度税制改正の要綱」

この要綱では、取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を創設し、この制度化にあわせて、相続税の課税方式をいわゆる遺産取得課税方式に改めることを検討する、としたうえで、その際、格差の固定化の防止、老後扶養の社会化への対処等相続税を巡る今日的課題を踏まえ、相続税の総合的見直しを検討する、としていた。

#### (3) 平成20年11月28日、税制調査会「平成21年度の税制改正に関する答申」

「まず、昨年の答申で指摘した各種特例がさらに拡充されることは、現行の課税方式のままでは、課税の公平性からみた不平等の増大を招く。また、現行方式については、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）という問題や、一人の相続人等の申告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問題があることも、昨年の答申で指摘したとおりである。したがって、現行方式を見直し、本来の遺産取得課税方式に改めることによって、各人の相続税額が、取得した財産に基づき、他の共同相続人等の財産取得や税務申告の状況に左右されずに算出される方式とすべきであるとの議論がなされた。

他方、現行方式については、相続税の総額が遺産総額と法定相続人数等により一義的に定まり、遺産分割のされ方に対して中立的であることなどから、肯定的に評価する意見もあった。このように、課税方式の見直しについては、課税の公平性や相続のあり方に関する国民の考え方とも関連する重要な問題であることから、幅広い国民の合意を得ながら議論を進める必要がある。」

#### **(4) 平成20年12月12日、与党税制調査会「平成21年度税制改正大綱」**

「相続税については、法定相続分を勘案して税額を計算する現行の方式には、財産取得者の税負担に係る水平的な公平性に問題があること、ある相続人の申告漏れが他の相続人にも影響を及ぼすこと、現行の事業等の継続に配慮した特例措置による税負担の軽減の効果が事業等の継続と無関係な相続人に及ぶことなどの課題があるため、新たな事業承継税制の導入にあわせて、各人の取得分に応じ個別に税額を計算する方式に改めることにつき検討を行ってきた。しかし、相続税の税額計算についての現行の方式は約50年の長きにわたり定着してきた制度であり、その見直しは、課税の公平性や相続のあり方に関する国民の考え方とも関連する重要な問題であり、さらに議論を深める必要があると考える。

格差の固定化防止、老後扶養の社会化の進展への対処等の観点からの負担水準の適正化についても検討を行ってきたが、税額計算方式のあり方とともに、さらに検討を進め、税制抜本改革の際に実現を図るものとする。」

こうして、課税方式の見直しは先送りされた。

#### **(5) 平成24年8月22日公布「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」第7条第四号**

「相続税について、老後における扶養の社会化が高齢者の資産の維持に寄与している面もあることを踏まえ、課税方式を始めとした様々な角度から引き続きその在り方を検討する。」

#### **(6) 令和4年11月8日税制調査会「相続税・贈与税に関する専門家会合」の「資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築に向けた論点整理」**

同論点整理では、課税方式について以下のような意見が指摘されている。

- ・ 現行の課税方式では、自らの納税額の計算において、他の相続人の影響を受けてしまう。

- ・実際に移転を受けた財産額に応じた課税や、相続税の目的の一つである富の集中の抑制や資産格差の是正といった観点からは、遺産の取得状況の的確な把握など税務手続き上の問題が解消されるのであれば、遺産取得課税方式に移行することが適当ではないか。その上で、フランスやドイツのような形で贈与・相続を一体的・累積的に課税することが望ましいのではないか。
- ・遺産未分割の状況が見られることや現行の連帯納付義務を前提とすると、単純に遺産取得課税方式の方が適当であるとは言えないのではないか。
- ・相続税が被相続人ごとに課税されていることや、老後扶養の社会化が進む中で死亡時に富を社会に還元する必要性を踏まえれば、遺産課税方式の考え方も重要ではないか。
- ・現行の法定相続分課税方式は、昭和33年度税制改正で導入されて以降、実際に我が国の社会の中で幅広い関係者に受け入れられ、長きにわたり定着してきた制度であることに留意する必要があるのではないか。

(7) 税制調査会「わが国税制の現状と課題 ―令和時代の構造変化と税制のあり方―」（令和5年6月）

「課税方式のあり方については、資産移転の時期に対する中立性の観点だけでなく、相続税・贈与税の税制上の位置付けや税制全体の再分配機能の確保、家計内の式に同の性格付け、相続・贈与や扶養に関する民法の規定、さらには相続のあり方に関する国民の考え方とも関連しています。引き続き、幅広い観点から議論を行っていく必要があります。」

### 3 遺産取得税体系と遺産税体系の長所及び短所

32年答申での議論を掲げる。

#### (1) 遺産取得税体系の長所

遺産取得税体系の長所として考えられる事項は次のような点である。

- ① 財産取得者の個人的担税力を測定して合理的な課税をすることができ、公平な租税負担を期することができること。
- ② 相続税の課税目的の一つに、富の集中の抑制を図るということがあげられるが、遺産取得税体系は、最もその目的に適合していること。
- ③ 長子単独相続の制度が廃止され、平等の原則のもとにたつ相続法の趣旨に合致すること。

まず、②及び③にあげられている点は、相続人の間に遺産分割の観念が強くしかもこれが明確に行われる場合にいえることであって、遺産分割の実態及び公示があいまいな場合には、遺産の分割を仮装した申告が行われる等のため、長所となりえないことも考えられる。また、遺産が分割可能な財産である場合と分割が困難な財産である場合とで相続税負担に大きな差異を生じ、負担の公正を欠くことも生ずる。しかし、これらの点について



は、現在において欠陥ではあるが、将来の分割相続の慣習が徹底してくれば、ある程度その弊害を除去することができるであろう。

また、③の点については、相続税体系として遺産税体系によるべきか遺産取得税体系によるべきかは、社会及び経済の実情にどちらの課税体系がより適するかによって定めるべきものであり、相続法の建前から直ちに割り出されるべきではないともいえる。現に、わが国においても、相続法の改正があつた昭和22年の改正相続税法において遺産税体系がとられており、また、均分相続制度を建前とするアメリカ及びイギリスにおいても遺産税体系がとられている。わが国において遺産取得税体系による相続税の課税体系をとったのは、昭和25年度の税制改正以後のことであり、相続税の課税体系は相続法の相続体系と直ちに結びつくものではないといえるであろう。

## (2) 遺産取得税体系の短所

遺産取得税体系は、次のような点が短所としてあげられている。

- ① 財産相続の現状から遺産分割の実情を適確に調査することが困難であるため、また、負担の軽減を図るため現実と異なつた分割を仮装した申告が行われる弊風が生ずる場合がある。このような場合には、適正な負担が実現できないばかりでなく税務に対する信頼を失い、納税思想の悪化を来す等の弊害を伴うこと。
- ② 適正な税務の執行が困難であること。

これらの点については、遺産分割の思想がより徹底し、税務執行が充実していればある程度弊害を防止することもできるであろう。

## (3) 遺産税体系の長所

遺産税体系は、次のような点が長所としてあげられる。

- ① 相続に際して何らかの課税を行うことのねらいの一つには、その者の一生を通じて租税負担を清算するということもあり、遺産税体系の方がよりその目的に適合すること。
- ② 遺産税体系による場合は、遺産取得税体系による場合にみられるような現実と異なる遺産分割を仮装し、負担の軽減を図る申告は行われず、負担の不公平や納税思想に対する悪影響は見られないこと。
- ③ 税務執行が容易であること。

しかし、このような遺産税体系において長所としてあげられている一生を通ずる租税負担の清算は遺産取得税体系においても財産取得者の個人的担税力を測定しつつ合理的にこれを行うこともできるといえる。

## (4) 遺産税体系の短所

遺産税体系は、さきに述べた遺産取得税体系にみられるような三つの長所を実現するこ

とができないという短所があげられる。しかし、前述のように遺産取得税体系の長所は、相続人の間に遺産分割の観念が強く、かつ、遺産の分割が明確に行われる場合にいえることであって、遺産分割の観念が徹底していない場合には、かえって遺産総額を基として相続税額を測定することがより実情に適合し、合理的であるともいえる。

#### (5) 検討の結果

相続税に関する2つの課税体系について上述の検討を基とし、現在現われている弊害を考慮しつつ、両体系をとる場合の利害得失について検討してみた。

相続税の課税体系について、農家や中小企業等の財産相続の問題を解決するため課税最低限を大幅に引き上げて遺産税体系をとるべきであるとの強い意見もあつた。

しかし、当調査会は検討の結果、相続税の課税体系は、遺産取得税体系にも捨て難い長所があり、現在上述のような負担の不均衡をきたしているという弊害はあっても、いま直ちに遺産税体系に改めるべきではなく、将来の財産相続のあり方も考え、むしろ、現行の遺産取得税体系をとりつつその長所を存置し、かつ、この制度による弊害を是正する方向において検討を行うことが適当であるとの結論に達した。

## 4 諸外国の税制

(図表) 我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較

	アメリカ	ドイツ	フランス	日 本	
				暦年課税	精算課税
相続税の課税方式	遺産課税方式	遺産取得課税方式		法定相続分課税方式	
相続税額の計算方法	遺産総額に対して基礎控除・税率を適用して税額を計算	各人の遺産の取得額に対して基礎控除・税率を適用して税額を計算		相続税の総額を法定相続人の数と法定相続分によって算出し、各人の取得財産額で按分	
納税義務者	遺言執行人	相続人等		相続人等	
相続税の基礎控除等	基礎控除： 1,158万\$ (12.6億円) ※税額控除ベースで458万\$	配偶者：剰余調整分+75.6万€(9,148万円) 子：40万€(4,840万円)	配偶者：免税直系血族：10万€(1,210万円)	3,000万円+600万円×法定相続人数	
贈与税の体系	遺産税と統合	相続税と統合		相続税と別個の税体系	
税率表	・贈与税・遺産税で共通 ・税額控除(基礎控除に	・贈与税・相続税で共通 ・基礎控除も、贈与税・	・贈与税・相続税で共通 ・基礎控除も、贈与税・	贈与税は、相続税の累進回避を防止する観点から、相続税よりも重い税率構造が設定	

	相当する部分)も、贈与税・遺産税で生涯累積	相続税で10年間累積	相続税で15年間累積		
贈与税の基礎控除等	基礎控除 1,158万\$ (12.6億円) 税額控除ベースで458万\$ 配偶者：免税	・配偶者50万 €(6,050万円) ・子40万 €(4,840万円)	・配偶者 80,274€(977 万円) ・直系血族10 万€(1,210万 円)	基礎控除 (年間) 110万円	・基礎控除 (年間) 110万円 ・特別控除 (累積) 2,500万円
累積贈与加算年数	一生涯の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税	10年間の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税	15年間の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税	相続前7年間の贈与(4年から7年分の贈与についてはその総額から100万円を控除)を相続財産額に加算して相続税を課税	選択後の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税
過去贈与分に対する税額の取扱い	納付済みの実額は、遺産税額から控除	過去の累積贈与額に現行税率表を適用した想定税額は、相続税額から控除		死亡前7年間の贈与分に対応する税額(納付済みの実額は、相続税額から控除	選択後の累積贈与分に対応する税額(納付済みの実額は、相続税額から控除
控除不足額の取扱い	還付する	還付しない		還付しない	還付する
資産移転の時期	中立的	中立的		中立的でない	中立的

令和2年11月13日 税制調査会 財務省資料『資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築等について』をもとに作成(一部令和5年度改正に伴い修正)

## 5 東京会主張の問題点の具体的課題と制度変更による影響

東京会主張の5項目の問題点について、具体的な数字を挙げて検討する。そして、仮に現行相続税の課税方式を遺産課税方式又は取得者課税方式に変更した場合の影響等も合わせて検討する。

### (1) 相続人間の垂直的公平が担保されない点について

均分相続をした場合と1人の相続人が全財産を相続した場合の税負担が同一というのは、超過累進税率のもと、相続人間の垂直的公平が担保されない。

(設例) 相続人は子A・子Bの2人。相続財産は4億円。

ケース1・・・AとBがそれぞれ2億円ずつ相続した場合

ケース2・・・Aが相続財産4億円全額を相続した場合

ケース1

項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	200,000,000円	200,000,000円	400,000,000円
相続税額	54,600,000円	54,600,000円	109,200,000円

ケース2

項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	400,000,000円	0円	400,000,000円
相続税額	109,200,000円	0円	109,200,000円

上記図表のとおり、4億円の相続財産に対し1億920万円の相続税が課税され、相続人Aの相続税額は倍増するが、当然のことながら相続税の合計は変わらない。

<遺産課税方式とした場合>

遺産(相続財産)は不変であるため、相続税も変わらず、相続人間の垂直的公平は担保されないままである。

<取得者課税方式とした場合>

相続した財産に累進課税されるため、相続人Aの相続税額も累進的に増額することになり、相続人間の垂直的公平は担保されることになる。

## (2) 相続人間の水平的公平が担保されない点について

被相続人の遺産総額の違いにより、同じ金額の財産を相続したにもかかわらず税負担が異なるというのは、水平的公平が担保されない。

(設例) 相続人は子の二人。

ケース1・・・相続財産は4億円で、子Aが3億5,000万円、子Bが5,000万円を相続した場合

ケース2・・・相続財産は1億円で、子C・子Dともに5,000万円ずつ相続した場合

ケース1

項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	350,000,000円	50,000,000円	400,000,000円
相続税額	95,550,000円	13,650,000円	109,200,000円

ケース2

項目	相続人C	相続人D	合計
課税価格	50,000,000円	50,000,000円	100,000,000円
相続税額	3,850,000円	3,850,000円	7,700,000円

上記図表のとおり、5,000万円の財産を相続したBとDであるが、遺産(相続財産)の総額により税負担が980万円異なっている。

<遺産課税方式とした場合>

遺産（相続財産）が下がることにより、相続税額も減少するため、相続人間の水平的公平は担保されないままである。

<取得者課税方式とした場合>

取得した財産に課税されるため、同額の財産を相続した場合には、相続税額も同額となり、水平的公平が担保されることになる。

(3) 一定の相続人の申告漏れが、他の相続人の相続税額の追加納付につながる点について

(設例) 相続人は子A・子Bの2人。相続財産4億円を2億円ずつ取得する分割協議が行われ、相続税の当初申告を行った。申告して1年後に、税務調査が行われ、相続人Aが相続した財産5,000万円の申告漏れを指摘され、修正申告を行った。

当初申告

項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	200,000,000円	200,000,000円	400,000,000円
相続税額	54,600,000円	54,600,000円	109,200,000円

修正申告

項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	250,000,000円	200,000,000円	450,000,000円
相続税額	74,500,000円	59,600,000円	134,100,000円
増加税額	19,900,000円	5,000,000円	24,900,000円

上記図表のとおり、Bの相続財産は変わらないが、修正申告により500万円の相続税額が追徴される。当初からAが5,000万円を申告していれば、Bの相続税額は5,960万円であったとはいえ、Bにとっては積然としない追徴である。さらに、原則10%の過少申告加算税50万円を負担するのを納得するにはむずかしい。ましてや、相続人間が親しくないケースや相続人以外の受遺者のケースでは、この不合理さは著しいものである。

<遺産課税方式とした場合>

遺産（相続財産）総額が増額するが、遺産（相続財産）から相続税額を差し引いた残額を各相続人等で分割しているので、申告漏れに伴う追徴税額は申告を漏らした相続人Aの財産5,000万円から差し引くこととなり、他の相続人であるBに影響することはない。

<取得者課税方式とした場合>

申告漏れの財産5,000万円については、相続したAに累進課税されるため、申告漏れの影響が他の相続人であるBに影響することはない。

(4) 小規模宅地等の特例や農地の納税猶予などの減税効果が、事業等の継続と無関係な相続人にも及んでしまう点について

<小規模宅地等の特例の場合>

(設例) 相続人は子A・子Bの2人。相続財産の総額は4億円、相続人Aはその全部が

小規模宅地等の特例の対象となる特定居住用宅地等（面積330㎡）1億円と預金1億円、相続人Bはその全部が預金2億円を相続した。

小規模宅地等の特例を受けない場合

項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	200,000,000円	200,000,000円	400,000,000円
相続税額	54,600,000円	54,600,000円	109,200,000円

Aが小規模宅地等の特例の適用を受けた場合

項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	120,000,000円	200,000,000円	320,000,000円
相続税額	28,950,000円	48,250,000円	77,200,000円

上記表のとおり、小規模宅地等の特例を受けた場合、課税価格が減額されることから相続税額の総額が減少する。しかし、相続税の総額の減少額3,200万円の全てが、特例の適用者であるAの相続税額の減少に結びつくわけではない。小規模宅地等の特例の適用を受けないBの相続税額も、減少することが分かる。

<遺産課税方式とした場合>

遺産（相続財産）が下がることにより、相続税額も減少するため、特例等の適用対象者が減税効果のすべてを享受することはできない。

<取得者課税方式とした場合>

取得した者ごとに課税されるため、減税効果を特例等の適用対象者のみが享受でき、他の相続人に波及することはない。

## (5) 1人の納税者が相続税の課税価格を把握できず、適正な相続税申告ができない問題について

相続人間の遺産分割にかかる係争及び非上場株式の親族外承継などにより、1人の納税義務者が相続財産の全容を把握することが困難な状況を招き、適正な相続税の申告をすることができない問題があることを指摘している。

### ① 相続人以外の第三者に遺贈がある場合について

相続人以外に遺贈があるケースで、たとえば、第三者が生命保険の受取人になっており、3,000万円の死亡保険金を受けとった場合、その第三者は相続人から相続財産の情報を入手できない限り、適正な申告をする事ができない。また、相続人としては、被相続人及びその相続財産に関する情報を、むやみに第三者へ提供することに難色を示すことが予想される。

(設例) 第三者が死亡保険金3,000万円を取得したが、相続財産の状況は不明である。

項目	相続人グループ	受遺者	合計
課税価格	?	30,000,000円	30,000,000円
相続税額	?	?	?

とりあえず、死亡保険金を受け取った第三者は、3,000万円をみなし遺贈財産として、相続税申告するほかはない。後日、税務調査等により相続財産の全容が明らかになれば、修

正申告することになるであろう。なお、(3)で述べたような追加の税負担、加算税等の負担があり得るので、納得しにくい制度である。相続人側でも、死亡保険金の存在を知らないケースもあり得る。

<遺産課税方式とした場合>

遺産（相続財産）全体の把握する必要性は解消されず、相続人側で死亡保険金の存在を知らないケースでは申告漏れとなる可能性もあり、問題点の解決には至らない。

<取得者課税方式とした場合>

取得者ごとに課税されるため、受遺者はその取得した死亡保険金だけを申告すれば足り、問題点は改善される。

## ② 相続人間に争いがある場合について

ある相続人が預金通帳を管理しており他の相続人がその所在等を把握できない場合や、被相続人が株式を保有する非上場会社の経営を他の相続人が行っていて、その非上場株式の評価が不明な場合等が想定される。こうした場合、当てずっぽうな評価額で申告するほかなく、課税当局としては、単一の評価額に基づき修正申告を慫慂するか更正決定せざるを得なくなり、事務手続きが煩雑となる。

<遺産課税方式とした場合>

①の第三者遺贈と同様に、遺産全体の把握の困難さは解消されない。

<取得者課税方式とした場合>

遺産全体の把握の困難さは解消されず、さらに、遺産分割協議がまとまるとは思えず、未分割申告にならざるを得ない。

## 6 法定相続分課税方式の枠内で公平性を確保する制度の考察

現行の法定相続分課税方式において損なわれている問題点について、現行方式の修正によって維持することの可能性について検討してみる。検討方法として、取得者単位課税の考え方を一部法定相続分課税方式に応用してみることを試みた。具体的には法定相続人以外を取得者単位課税方式に、法定相続人については下記のイメージの帳票を付け加えることによって、現行法における相続税の総額を取得者単位課税に準じた税額であん分する方式（折衷方式）について、影響を比較検討する。なお、あん分割合を算出する際の取得者単位課税に準じた税額の算定上、現行の相続税率を採用した。

取得者単位税額及び案分比率の計算書				
この表は法定相続人以外の受遺者の相続税額の計算と法定相続人の第1表の③あん分割合の計算のために使用します。なお、法定相続人以外の受遺者については、この表で計算した税額が申告期限までに納付すべき相続税額になります。				
法定相続人の取得者単位税額の計算				
① 氏名	被相続人との 続柄	第15表③課税価格	② 取得者単位税額	③あん分割合
		各人ごとの課税価格	2表下の速算表で計算します	②/④
		,000		
		,000		
		,000		
		,000		
		,000		
		,000		
		,000		
		,000		
		,000		
		,000		
		④ 取得者単位税額 の合計額		1.00
法定相続人以外の受遺者の取得者単位税額				
⑤ 氏名	第15表③課税価格	⑥ 取得者単位税額	⑦相続税 額の加算	申告納付額
	各人ごとの課税価格	2表下の速算表で計算します		⑥+⑦
	,000			00
	,000			00
	,000			00
	,000			00
	,000			00

第2表の2（令和7年分以降用）

上記の「5 東京会主張の問題点の具体的な検討と制度変更による影響」における問題点5項目が折衷方式によった場合に解消できるかどうかを検証した。なお設問の条件については前記9と同条件とした。

(1) 相続人間の垂直的公平が担保されない点について

項目	相続人A	受遺者B	合計
課税価格	400,000,000	0	400,000,000
法定相続分税額			109,200,000
取得者単位税額	147,500,000	0	147,500,000
相続税額	109,200,000	0	109,200,000



相続税の総額が変わらないことから相続人Aの相続税額は現行法と同じ結果となり、垂直的公平の問題は解決できない。

(2) 相続人間の水平的公平が担保されない点について

ケース1

項目	相続人 A	相続人 B	合計
課税価格	350,000,000	50,000,000	400,000,000
法定相続分税額			109,200,000
取得者単位税額	122,500,000	3,850,000	126,350,000
相続税額	105,872,576	3,327,424	109,200,000

ケース2

項目	相続人 C	相続人 D	合計
課税価格	50,000,000	50,000,000	100,000,000
法定相続分税額			7,700,000
取得者単位税額	3,850,000	3,850,000	7,700,000
相続税額	3,850,000	3,850,000	7,700,000

ケース1のCとケース2のDを比較すると、現行法で生じていた980万円の税負担の差は解消され、取得者単位課税の場合の税負担と近い結果となった。

(3) 一定の相続人の申告漏れが、他の相続人の相続税額の追加納付につながる点について

修正申告			
項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	250,000,000	200,000,000	100,000,000
法定相続分税額			134,100,000
取得者単位税額	96,600,000	56,600,000	153,200,000
修正申告相続税額	29,956,527	-5,056,527	24,900,000

修正申告によっても課税価格に変動のない相続人Bには、還付額が発生する結果となった。基礎控除、税率等の条件によって流動的ではあるものの、修正申告による税額の増加額を、課税価格に変動の合った者に限定するなどの方法をとらない限り、他の相続人にも影響が生じることは避けられない。

(4) 小規模宅地等の特例や農地の納税猶予などの減税効果が、事業等の継続と無関係な相続人にも及んでしまう点について

小規模宅地等の特例を受ける場合			
項目	相続人A	相続人B	合計
課税価格	120,000,000	200,000,000	320,000,000
法定相続分税額			77,200,000
取得者単位税額	22,700,000	54,600,000	77,300,000
相続税額	22,670,634	54,529,366	77,200,000

小規模宅地の特例の適用を受けていない相続人Bの税額が小規模宅地の特例の適用を受けない場合とほぼ同額となることから、この問題は解消できる。

(5) 1人の納税者が相続税の課税価格を把握できず、適正な相続税申告ができない問題について

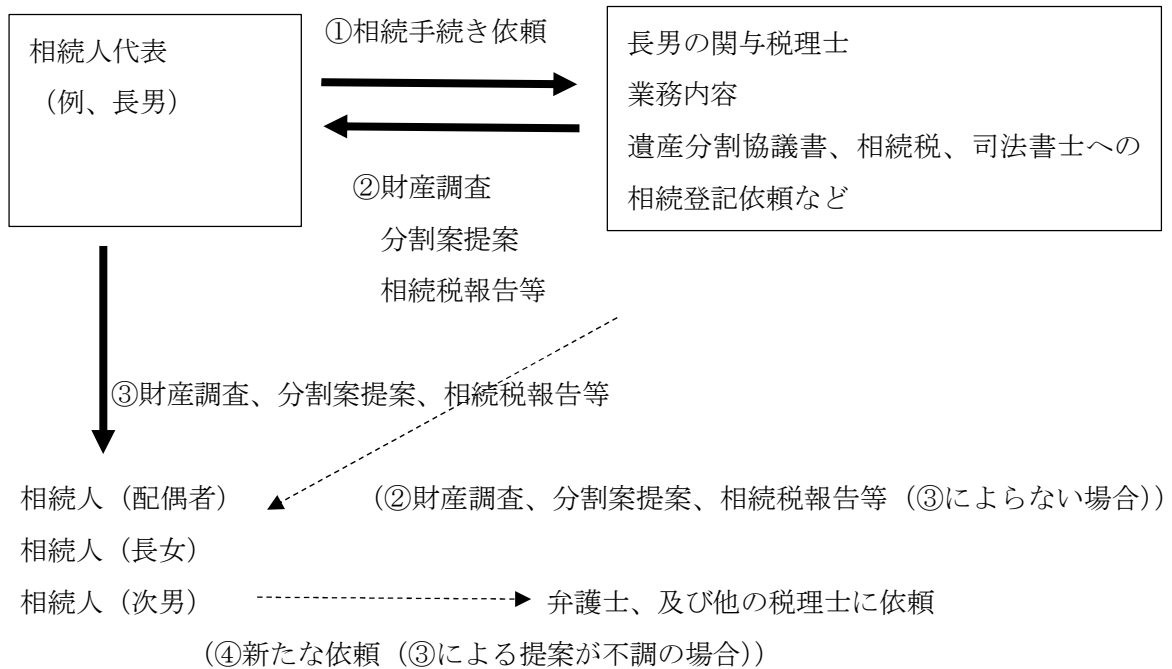
折衷方式では遺産課税方式とした場合と相続税額の総額のある分割合を変えるだけであるから 前9(1)(2)の結論は遺産課税方式と同様の結論となる。

(6) まとめ

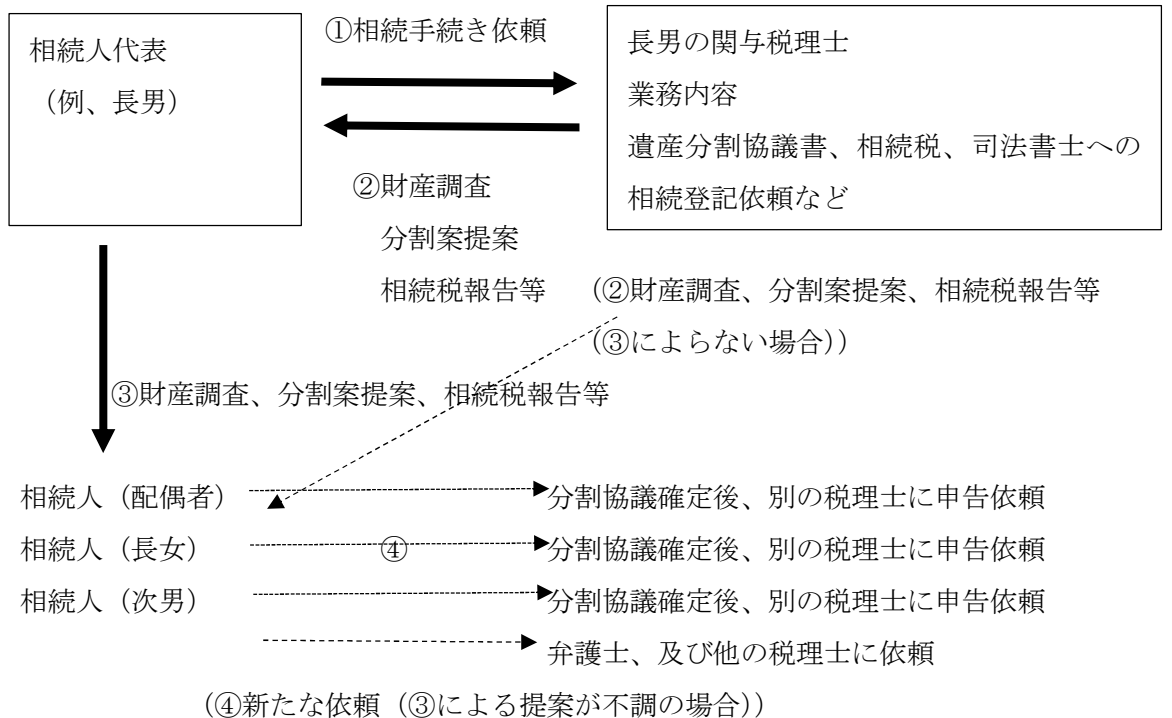
	指摘した問題点	遺産課税方式	遺産取得課税方式	折衷方式
(1)	相続人間の垂直的公平の担保について	担保されない	担保される	担保されない
(2)	相続人間の水平的公平の担保について	担保されない	担保される	ほぼ担保される
(3)	一定の相続人の申告漏れが、他の相続人の相続税額の追加納付につながる点について	他の相続人へ影響する	他の相続人への影響はない	他の相続人へ影響する
(4)	小規模宅地等の特例などの減税効果が、事業等の継続と無関係な相続人に及んでしまう点について	解消されない	解消される	解消される
(5)	1人の納税者が相続税の課税価格を把握できず、適正な相続税申告ができない問題について	解決されない	解決されるが、未分割になる可能性大	解決されない

## 7 課税方式変更前後における税理士の業務フローの比較

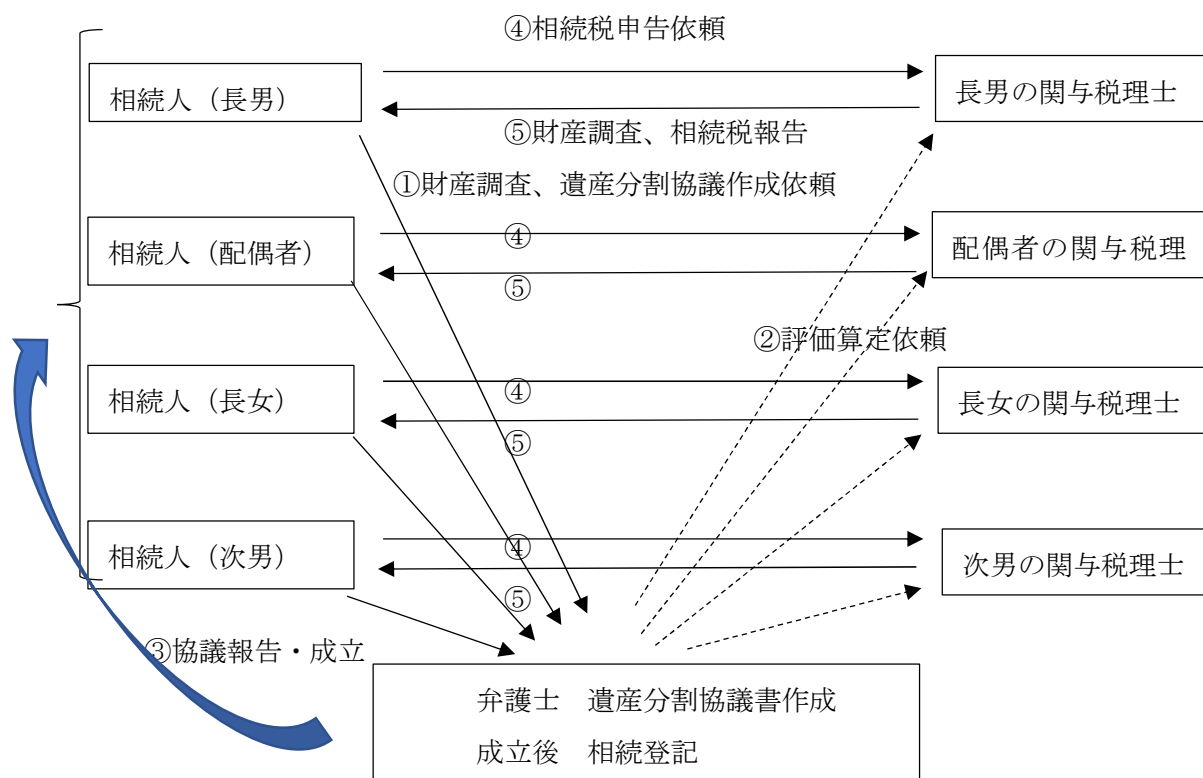
(変更前)



(変更後1) 変更前と同様のフロー、申告書は相続人ごとに作成され申告



(変更後2) 相続人が不仲であり、遺言書がない場合



## 8 平成15年12月8日法曹制度検討会（第24回）議事録抜粋

弁護士法72条は罰則の構成要件の規定でございまして、その解釈・適用は捜査機関、最終的には裁判所の判断にゆだねられるものですから、ここで法務省としての見解をお示ししたとしても、それは捜査機関が具体的意見において同条をどのように解釈・適用して捜査を行うかとか、また、裁判所が刑事あるいは民事の具体的事件において、同条をどのように解釈するかが拘束されるものではございません。これからお示しする解釈については、そのような留保付きでお聞きいただきたいと思います。

(略)

次に「法律事件」という要素についてでございますが、この法律事件といえますのは、同法72条本文に、「訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件その他一般の法律事件に関して」と書かれております。このうち「その他一般の法律事件」が何を指すかについては、一般に法律上の権利義務に関して争いや疑義があり、又は新たな権利義務関係の発生する案件とされておりますけれども、この点について、いわゆる「事件性不要説」と「事件性必要説」という考え方がございます。

「事件性必要説」というものは何かと申しますと、例えば列举されている訴訟事件その他の具体的例示に準ずる程度に法律上の権利義務に関して争いがあり、あるいは疑義を有するものであること、言い換えれば、事件というにふさわしい程度に争いが成熟したものであることを要するとしております。つまり紛争性がある程度成熟して顕在化しているも

のであれば、同法72条の規制の対象になるけれども、そうでない場合には、つまり事件性がない場合には法72条の規制の対象にはならない、というのが「事件性必要説」です。

法務省としては、事件性不要説は相当ではないと考えておりまして、事件性必要説が妥当だと考えております。その理由は色々ございますけれども、事件性不要説では、処罰範囲が著しく拡大してしまいますし、本来、弁護士法72条が想定している射程の範囲を超えるような事柄についてまで処罰の対象としてとらえてしまうことになるからという点が一番大きい理由になっています。事件性不要説の場合、新たな権利義務関係が発生すれば、すべて「その他一般の法律事件」に該当することになりますので、例えば一般の業者が仲介業を行う賃貸住宅の賃貸借契約や不動産の売買契約の締結作用等もすべて法律事件に該当することになってしまっただけで相当ではないと考えています。

弁護士法72条が弁護士の職務を定めた同法3条1項に比べて、限定的な文言を用いていることから分かるように、弁護士法は刑罰をもって、弁護士以外の者が弁護士の業務一般について行った場合を処罰するのではなく、事件性がある法律事務を行った場合に処罰する趣旨であることを定めたものと考えてのが適当であろうと思われまます。

以上の理由から、法務省としては、いわゆる「事件性必要説」に立っているわけですが、その場合、争いや疑義としてどの程度のものが必要かが次に問題となろうかと思えます。この点、ここに争いや疑義が抽象的又は潜在的なものでもよいと考えてしまいますと、事件性不要説と同じ結論になってしまいますので、争いや疑義は具体化又は顕在化したものであることが必要と考えます。

## 9 (完全) 遺産取得者課税方式に変更した場合の具体的制度設計

### (1) 相続財産の網羅性の確保について

(完全) 遺産取得課税方式の下では、遺産の総額を記載しなくても申告できる制度とすべきである。遺産分割や遺留分侵害の前提として、相続人は遺産の全てを把握する必要はあるが、遺留分の侵害の有無の確認や時価の検討は法務面である民法上の問題であり、相続税に直接関係しないものとする。

### (2) 基礎控除について

現行法では、相続人が配偶者と子2人の場合、基礎控除は4,800万円である。現行水準並みの基礎控除を前提とすると、子の基礎控除額は相続時精算課税の特別控除額と同額の2,500万円とする。また、親と兄弟は、相続時精算課税の適用外であることを鑑み2,500万円よりも少ない金額とする。配偶者については、(3)の税額軽減に基礎控除を織り込む形とする。法定相続人以外は、贈与税の基礎控除と同額の110万円が適当であるとする。

養子の基礎控除については、戸籍上の直系卑属であることに変わりはなく、実際に財産を取得するのであれば、上記の子2,500万円を適用して問題ないとする。

### (3) 世代飛ばしに対する施策について

上記において、被相続人が複数の孫を養子とする租税回避行為を防止する観点から、養子の基礎控除については、現行法と同様に一定の制限を設ける必要がある。具体的には、孫養子の基礎控除は、次により計算する。

①被相続人に実子がいる場合……養子1人までは2,500万円、2人以上は2,500万円を養子の数で除した金額

②被相続人に実子がない場合……養子2人までは1人2,500万円、3人以上は5000万円を養子の数で除した金額

### (4) 配偶者の税額軽減について

(完全) 遺産取得課税方式は、全体の遺産の評価額を把握する必要がなくなる。格差の固定化防止の観点からすれば、高額な財産を遺した者の配偶者に対し、遺産の2分の1までを非課税（例えば50億円の遺産があれば25億円）とする必要はないものとする。現行法では1億6,000万円までの取得は非課税となっており、従来の基礎控除相当額とを合計して配偶者の基礎控除額を2億円とする。

これを超えて取得した財産について2分の1を課税対象とし、その税率を他の相続人に対する税率とは別の比例税率（10%）として、相続税の負担を求める。

### (5) 税率構造について

上記(4)で述べたように、配偶者には一定税率、他のものには累進税率を適用し、孫養子、兄弟姉妹、及び他人が遺産を取得する場合の相続税額の2割加算は現行維持でよいのではないか。

ただし、(完全) 遺産取得課税方式に変更した場合、現行の累進税率構造が維持されると、取得者の相続税額の合計は増加し、特に事業承継者等多くの遺産を取得する者の税負担が著しく増加することが懸念される。

そこで、課税価格を10億円とし、相続人を配偶者と子2名としたうえで、長男が次男の遺留分を除く財産を取得した場合について検証した。その結果、長男と次男の相続税額の合計は増加する（②⑦現行税率における相続税の計算）。

改正による相続税内での税収中立を確保する場合、税率及び税率構造を変更する必要がある。そこで、税率を引下げた場合と税率の適用所得区分（ブラケット）を上げた場合について、検証を加えた。その結果、税率を引下げた場合よりも、税率の適用所得区分を上げた方が、変更前後の税収中立が一定程度担保されるとともに、多くの遺産を取得する者の著しい税額の増加も抑えられる結果（検証では11%程度）となった。

したがって、(完全) 遺産取得課税方式への変更に伴い、税率の適用所得区分を引き上げる。

前提【事業承継者等である長男が次男の遺留分を除く遺産を取得した場合】

課税価格合計	1,000,000,000	取得割合		
法定相続人	3人	母	長男	次男
基礎控除	48,000,000	0	7/8	1/8

① 現行の課税方式における相続税の総額

取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	476,000,000	196,000,000	0	0
長男	1/4	238,000,000	80,100,000	7/8	311,675,000
二男	1/4	238,000,000	80,100,000	1/8	44,525,000
合計		952,000,000	356,200,000		356,200,000

② (完全) 遺産取得課税方式

※ 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算

㊦ 現行税率における相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	875,000,000	25,000,000	850,000,000	395,500,000
二男	1/8	125,000,000	25,000,000	100,000,000	23,000,000
合計		1,000,000,000	250,000,000	0	418,500,000

① 税率の適用所得区分を上げた税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

㊦ 税率の適用所得区分を上げた税額表における相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	875,000,000	25,000,000	850,000,000	346,000,000
二男	1/8	125,000,000	25,000,000	100,000,000	16,000,000
合計		1,000,000,000	250,000,000	0	362,000,000

(6) 小規模宅地等の特例について

小規模宅地等の特例減額の趣旨は、「相続人の生活基盤維持のため欠くことのできないもの」に対して「所要のしん酌を加える」ことにある。現行の課税方式のように、被相続人が有していた宅地等全体に対し限度面積を設ける場合、ある相続人等が限度面積まで本特

例を適用すると、他の相続人は生活基盤維持のために必要な宅地等であっても適用を受けられず、当該宅地等の維持ができない可能性が生ずる。そこで、課税方式を変更したとしても、相続等により取得した宅地等がその取得者の生活基盤維持に必要なか否かにより、本特例の適用の有無を判断すべきである。

(完全) 遺産取得課税方式の下では、取得者の生活基盤維持のため欠くことのできない宅地等について、取得者全体ではなく取得者ごとに面積制限を設けたうえで、特例減額の適用を認めるのがよいのではないか。具体的には、租税特別措置法第69条の4第2項に定める限度面積について、特定居住用宅地及び特定事業宅地は現行と同規模とし、貸付事業用宅地等は租税回避防止の観点からある程度の縮小も必要である。

#### **(7) 農業その他事業承継者に対する負担軽減措置について**

課税方式の変更に伴い、分割困難な農地や非上場株式といった事業承継者の税負担が、相対的に重くなると予想されるので、より一層の事業承継財産に係る税負担軽減措置が必要と考える。これらの事業用財産の承継については、現行法でも納税猶予及び免除制度が存在しているが、原則的として一生涯の事業継続が要件となっており、法的安定性が著しく損なわれるとの指摘もある。現行の納税猶予制度については、課税方式の変更を機に、対象財産を限定した上で、一定期間経過後の免除措置も必要である。

#### **(8) 死亡生命保険金及び死亡退職金の非課税枠について**

死亡生命保険金及び死亡退職金については、取り敢えず、現行法と同様に1人当たり500万円とする。また、被相続人に孫養子がいる場合には、次により計算する。

①被相続人に実子がいる場合……養子1人までは500万円、2人以上は500万円を養子の数で除した金額

②被相続人に実子がいない場合……養子2人までは1人500万円、3人以上は1,000万円を養子の数で除した金額

なお、非課税金額及び対象者については、受取人の生活保障の観点から、今後検討も必要と考える。

#### **(9) 遺産が未分割の場合について**

基本的には、現行法と同様で良いものとする。すなわち、未分割遺産の評価額に法定相続分等を乗じたものを各人の課税価格とし、新制度による各人別の基礎控除・税率を適用する。なお、現行法では任意(相法32)である分割成立後の更正の請求や修正申告について、改正後は義務化するのが適当と考える。

#### **(10) 連帯納付義務について**

課税方式の変更に伴い、各取得者に係る相続税額は、他の取得者に関係なく自身の財産のみで申告納税が完結することとなる。そのため、現行の課税方式において採用されている連帯納付義務は、原則として廃止するのが適当と考える。

#### **(11) 納税地について**

課税方式の変更に伴い、申告書の提出先を申告者の住所地に係る所轄税務署に変更すると、課



税当局は各人の申告書を取り纏めたくえで申告内容をチェックすることとなり、事務負担の増加が予想される。そこで、現行と同じく被相続人の住所地に係る所轄税務署とするのが適当と考える。

## 10 民法における配偶者相互の関係

### (1) 憲法の規定

憲法24① 婚姻は、両性の合意のみに基いて成立し、夫婦が同等の権利を有することを基本として、相互の協力により、維持されなければならない。

### (2) 民法の規定

民法752 夫婦は同居し、互いに協力し扶助しなければならない。

扶助義務の解説として「夫婦は相互に相手方に自己と同一水準の生活を保障すべき義務である生活保持義務を負っている。」(別冊法学セミナー新基本法コンメンタール親族【第2版】(株)日本評論社P63)とされる。

民法762① 夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産(夫婦の一方が単独で有する財産をいう。)とする。

この規定について、「財産法のルールである法律行為の主体に帰属するという極めて個人主義的な別帰属別管理を定める別産制の原則を採用したものと考える。」(別冊法学セミナー新基本法コンメンタール親族【第2版】(株)日本評論社P75)とされている。

この二つの条文により、夫婦は平等であり、同一水準の生活を保障すべき関係であるにもかかわらず、財産の帰属という点では、それを獲得した者が単独で所有する財産とされることになる。実務上「名義預金」等が問題視されることの根拠であると考えられる。

### (3) 過去の裁判例

大阪地裁S34.1.17判決(TAINZコード:Z029-0712)

大阪高裁S34.9.3判決(TAINZコード:Z029-0797)

最高裁S36.9.6判決(TAINZコード:Z035-1058)

一連の裁判は、原告(納税者)が、昭和32年分の給与所得165,600円及び事業所得459,200円は、妻が家庭にあってなした家事労働等妻の協力により得られた所得であるから、夫婦の各自に平分して帰属すべきものであると考え、原告の給与所得及び事業所得をそれぞれその1/2であるとする確定申告書を提出し、同じく妻も給与所得及び事業所得のそれぞれその1/2を妻の所得とする確定申告書を提出したことに対し、給与所得及び事業所得は、すべて夫である原告に帰属するものとして、所轄税務署長による処分がなされ、これを不服として訴訟が提起されたものである。

これら一連の判決は、所得税に関する訴訟に関するものであるが、最高裁判決では、「次に、民法762条1項の規定をみると、夫婦の一方が婚姻中自己の名で得た財産はその特有財産とすると定められ、この規定は夫と妻の双方に平等に適用されるものであるばかりでなく、所論のいうように夫婦は一心同体であり一の協力体であって、配偶者の一方の財産取得に対しては他方が常に協力、寄与するものとしても、民法には、別に財産分与請

求権、相続権ないし扶養請求権等の権利が規定されており、右夫婦相互の協力、寄与に対しては、これらの権利を行使することにより、結局において夫婦間に実質上の不平等が生じないよう立法上の配慮がなされているといえることができる。しからば、民法762条1項の規定は、前記のような憲法24条の法意に照らし、憲法の右条項に違反するものといえることができない。」と示し、納税者の主張を退けている。

夫婦別産制を採用している以上、日常生活においては扶養請求権、離婚の場面においては財産分与請求権、相続の場面においては相続分の行使により全体として憲法24条の理念が実現されていると理解されるのであれば、この民法の構成を考慮せずに租税制度における配偶者の取扱いを定めることは一定の問題があると考えられる。

民法の趣旨を尊重すると、遺産総額の把握は必要となるであろう。

現在、生前贈与財産加算の対象となる贈与や贈与時期を問わず相続時精算課税制度の適用を受けた生前贈与財産を課税価格の合計に含めている一方で、贈与税の配偶者控除の額（2,000万円）や、住宅取得資金の贈与の非課税金額等については、課税価格の合計に含まれないが、非課税限度額を超えるみなし取得財産は課税価格の合計に含まれるなど、必ずしも相続開始時の遺産総額と課税価格の合計は一致しない構造となっている。

また、他の相続人の修正申告により、課税価格の合計が増加した場合に、配偶者の税額軽減も増加することに対する批判も存在する。

この様な現状を鑑みると、配偶者の税額軽減の計算上、仮に遺産総額を把握する必要があるとしても、遺産分割協議時の財産を基に、他の相続人等の課税価格が把握できる場合にはその合計額、その把握ができない場合には、遺産分割協議時の資料などを基に合理的に計算した金額の合計額をもって遺産総額とみなすこととし、他の相続人の課税価格として計算した金額は期限内申告書に記載した金額を限度とする（他の相続人の修正申告は影響しない。）一方で、仮装・隠ぺいの事実がないことを要件に、配偶者の修正申告により増加した金額のみ遺産総額に反映する等一定の割り切りが必要と考えられる。

## 11 配偶者に対する税額軽減制度をどうするのか

上記10の議論を踏まえ、相続税の配偶者に対する税額軽減制度をどうするべきかについて検討していく。

### (1) 民法からのアプローチ

民法上、配偶者、特に妻の相続権の根拠については、以下のように説明されている。

離婚の際に財産分与があるのと同じ理由で、夫が死亡した場合にも一定割合の相続分が妻に確保されるのだと考えることができる。夫婦が婚姻後に取得した財産については、内助の功を考慮してこれを共有と考え、しかも、妻の持分は2分の1であるという説も有力である。また、夫には、離婚後も原則として別れた妻に対する扶養義務があるとされ、離婚の際に支払われる財産分与には、これらの清算や扶養の要素が含まれている。これと同様に、夫が死

亡した場合にも、残された妻は、共同で取得した財産の清算に対する権利があるはずだし、以後の生活費を相続財産から得ることに対する期待もある。昭和55年の改正で、子供とともに相続する場合、妻の相続分が3分の1から2分の1に引き上げられた背景には、配偶者の相続権を、夫婦財産の清算および被相続人の死亡後の扶養（生活保障）を目的とする制度として理解する発想があったことは明らかである（内田貴、民法IV、p p 333-334）。

夫婦財産制からの説明に対しては、民法762条1項が「夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産とする」と規定していることが考慮されておらず、妻の持分が2分の1という説得力はない。離婚の際の財産分与との平仄であるとの説明に対しては、離婚の際の財産分与には、①夫婦の財産関係の清算、②離婚に伴う損害の賠償及び③離婚後生活に困窮する配偶者の扶養という三つの側面があると説明される（内田 p 124）が、遺産の2分の1がそれらの金額であるとの結論は導き出されない。さらには、死亡後の生活保障ということからの説明に対しても、遺産の2分の1が必要であるとの結論は特に高額な遺産の場合には該当しないのではないかと。

いずれにしても、配偶者の相続分が遺産の2分の1であるとの根拠に明確なものはなく、ましてや法定相続分までの遺産の取得に税金がかからないとの根拠にはなりえないことはいうまでもない。

## **(2) 相続税の配偶者に対する税額軽減制度について**

配偶者に対する税額軽減制度は、相続税の課税価格の合計額に配偶者の法定相続分を乗じて計算した金額と1億6,000万円のいずれか多い金額までの遺産の取得に関して、相続税がかからない制度となっている。したがって、100億円の遺産があった被相続人の配偶者は、子供とともに相続する場合には、50億円までの遺産の取得には相続税がかからない。

### **①沿革（主なものに限った。）**

#### **・昭和25年による創設**

配偶者の取得財産の2分の1を控除して課税されることとされた。

#### **・昭和33年改正**

配偶者については、その算出相続税額の2分の1（遺産額が3,000万円を超える場合には、遺産額を3,000万円とした場合に算出される税額の2分の1）相当額を税額から控除することとされた。

#### **・昭和42年改正**

2分の1税額控除の制度を拡大し、100%税額控除すること、すなわち、配偶者には相続税を課税しないこととした。どんな場合でも配偶者の相続について課税しないことは適当でないので、従来どおり遺産を法定相続人が法定相続分に応じて取得したものとした場合において配偶者について算出された税額を限度とし、遺産額が3,000万円を超える高額な財産階層については、遺産額が3,000万円とした場合の法定相続分を限度として課税しないこととされた。

#### **・昭和47年改正**

一定の申告要件のもとに被相続人との婚姻期間が10年以上である配偶者が、その被相続人から相続又は遺贈によって財産を取得した場合には、1,000万円と、婚姻期間のうち10年を超える年数に200万円を乗じた金額とを合計した金額（最高3,000万円）に相当する取得財産までは相続税を課税しない。この非課税限度額を超えて財産を取得したときは、配偶者の相続税額のうち非課税限度額に対応する税額までの税額を控除する。なお、旧方式による税額控除額の方が大きいときは、旧方式による税額控除額の控除を認めた。

・昭和50年改正

遺産の3分の1相当額（当時の配偶者の法定相続分は1/3）より4,000万円の方が大きいときには、4,000万円までを非課税とすることとされた。

・昭和56年改正

民法改正により、配偶者の法定相続分が1/2になったのに照応し、配偶者が遺産の2分の1相当額（その2分の1相当額が4,000万円に満たない場合には4,000万円）までを取得したときは、全額相続税は課税されないこととされた。

・昭和63年改正

4,000万円が8,000万円に引き上げられた。

・平成6年改正

8,000万円が1億6,000万円に引き上げられた。

## ②配偶者軽減制度の根拠等

現行の相続税の課税体系ができあがった昭和33年改正における配偶者控除の改正について、当時の大蔵省主税局の担当官は次のように説明している<sup>4</sup>。

「元来、配偶者控除制度は、配偶者の相続した財産について

(イ) 次の相続開始の時期が早く来るため、再び相続税を課せられる機会が比較的早いこと。

(ロ) 配偶者が被相続人の遺産の形成に寄与したこと。

(ハ) 配偶者の被相続人の死後の生活の安定を図る必要があること。

等に基づいて設けられたものであるが、その控除額及び控除方式については、(イ)の理由である配偶者の相続した財産について相続の開始が早いということについては、別の制度である相次相続控除の制度によって解決すべき問題であると考えられること、(ロ)の理由である配偶者が遺産の形成に寄与したことについては、わが国の実情からみても配偶者のみならず被相続人の事業とともに従事する子女などの家庭の多くの者が遺産の形成に寄与している事実が多いこと及び(ハ)の理由である配偶者の今後の生活の安定については、本来ならば一般的に相続税の基礎控除、税率等で解決を図るべきものである等の諸点から従来の取得財産価額から二分の一相当額を控除する方式は根本的に再検討すべきではないかとの考え方もあり、批判されていたところである。そこで、今回の改正においては、前記(イ)ないし(ハ)の創設の趣旨をある程度考慮に入れつつもその利益をある程度制

<sup>4</sup> 昭和33年改正税法のすべて p 86-89、昭和33年の相続税法の改正は昭和33年4月28日に公布されており、公布前に執筆したものと思われ、配偶者控除については遺産の3分の1と記載されている。

限することが適当であるので、配偶者が取得した財産を後に子が再び相続した場合の負担と子をはじめに直接相続した場合の負担の均衡をも考えあわせて配偶者の納付する税額の三分の一を控除するとともに配偶者に遺産を集中して負担を軽減するというような制度の濫用を防止し、高額財産の相続の場合に不必要に過大な利益を与えることとならないようにするため、相続税の総額の計算の場合における配偶者の法定相続分についての税額の三分の一相当額又はその金額が、純遺産額が三千万円の場合におけるその金額をこえるときはその金額を限度として控除することとしたものである。」

### (3) 提言

従来より、配偶者控除制度は、配偶者の相続した財産について、①次の相続開始の時期が早く来るため、再び相続税を課せられる機会が比較的早いこと、②配偶者が被相続人の遺産の形成に寄与したこと及び③配偶者の被相続人の死後の生活の安定を図る必要があること等に基づいて設けられたものという説明がある。

しかし、②および③については、上記(1)の民法からのアプローチで明らかのように、法定相続分までの遺産の取得に税金がかからないとの根拠にはなりえない。また、①の点についても(2)②で述べた昭和32年の議論にあるように相次相続控除で十分対応できるものと考えられると思われる。

また、昭和32年の議論にあるように、高額財産の相続の場合に不必要に過大な利益を与えることとならないようにすることが、現在において、必要なのではないかと思料する。相続税の課税根拠の一つとされる格差の固定化の防止という観点からも、高額な財産を遺した者の配偶者が遺産の2分の1まで（例えば50億円の遺産があれば25億円）を非課税とする必要があるのか検討を要する。何らかの歯止めがあってしかるべきではないかと思う。

現行制度でも1億6,000万円までの取得は非課税となっているので、これで配偶者の被相続人の死後の生活の安定は十分図れるのではないかと考えられる。したがって、この金額を超えて取得した部分にも担税力はあるものと考えられる。その税率は、比例税率（例えば10%）とすればさほど負担感はないのではないか。

## 12 課税方式変更前後における税額比較

### (1) 税額比較

課税方式変更前後の税額を、①～⑦の課税価格、かつ、下記のA及びBの区分ごとに比較した。

A【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】

B【法定相続分で取得した場合】

①課税価格3億円（配偶者及び子3名）

A.前提 【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	300,000,000	配偶者	長男	二男	三男		
法定相続人	4人	0	10/12	1/12	1/12		
基礎控除	54,000,000						

1. 現行の課税方式

相続税の総額

取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	123,000,000	32,200,000	0	0
長男	1/6	41,000,000	6,200,000	10/12	42,333,333
二男	1/6	41,000,000	6,200,000	1/12	4,233,333
三男	1/6	41,000,000	6,200,000	1/12	4,233,333
合計		246,000,000	50,800,000		50,800,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

2. 取得者単位課税

※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算  
 ※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算

(1) 現行税率

相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	5/6	250,000,000	25,000,000	225,000,000	74,250,000
二男	0	25,000,000	25,000,000	0	0
三男	0	25,000,000	25,000,000	0	0
合計		300,000,000	275,000,000	0	74,250,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更

相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	5/6	250,000,000	25,000,000	225,000,000	56,000,000
二男	0	25,000,000	25,000,000	0	0
三男	0	25,000,000	25,000,000	0	0
合計		300,000,000	275,000,000	0	56,000,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

B.前提 【法定相続分で取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	300,000,000	配偶者	長男	二男	三男		
法定相続人	4人	1/2	1/6	1/6	1/6		
基礎控除	54,000,000						

1. 現行の課税方式

相続税の総額

取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	123,000,000	32,200,000	1/2	0
長男	1/6	41,000,000	6,200,000	1/6	8,466,667
二男	1/6	41,000,000	6,200,000	1/6	8,466,667
三男	1/6	41,000,000	6,200,000	1/6	8,466,667
合計		246,000,000	50,800,000		25,400,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

2. 取得者単位課税

※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算  
 ※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算

(1) 現行税率

相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	150,000,000	200,000,000	0	0
長男	1/6	50,000,000	25,000,000	25,000,000	3,250,000
二男	1/6	50,000,000	25,000,000	25,000,000	3,250,000
三男	1/6	50,000,000	25,000,000	25,000,000	3,250,000
合計		300,000,000	275,000,000	0	9,750,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更

相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	150,000,000	200,000,000	0	0
長男	1/6	50,000,000	25,000,000	25,000,000	2,500,000
二男	1/6	50,000,000	25,000,000	25,000,000	2,500,000
三男	1/6	50,000,000	25,000,000	25,000,000	2,500,000
合計		300,000,000	275,000,000	0	7,500,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

②課税価格3億円（配偶者及び子2名）

A.前提 【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	300,000,000	配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人	0	7/8	1/8			
基礎控除	48,000,000						

**1. 現行の課税方式**  
相続税の総額

取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	126,000,000	33,400,000	0	0
長男	1/4	63,000,000	11,900,000	7/8	50,050,000
二男	1/4	63,000,000	11,900,000	1/8	7,150,000
合計		252,000,000	57,200,000		57,200,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

**2. 取得者単位課税**  
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算  
※2 配偶者は、(取得金額-基礎控除)×1/2で課税価格を計算

(1) 現行税率  
相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	262,500,000	25,000,000	237,500,000	79,875,000
二男	1/8	37,500,000	25,000,000	12,500,000	1,375,000
合計		300,000,000	250,000,000	0	81,250,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更  
相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格×10%で税額を計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	262,500,000	25,000,000	237,500,000	61,000,000
二男	1/8	37,500,000	25,000,000	12,500,000	1,250,000
合計		300,000,000	250,000,000	0	62,250,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

B.前提 【法定相続分で取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	300,000,000	配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人	1/2	1/4	1/4			
基礎控除	48,000,000						

**1. 現行の課税方式**  
相続税の総額

取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	126,000,000	33,400,000	1/2	0
長男	1/4	63,000,000	11,900,000	1/4	14,300,000
二男	1/4	63,000,000	11,900,000	1/4	14,300,000
合計		252,000,000	57,200,000		28,600,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

**2. 取得者単位課税**  
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算  
※2 配偶者は、(取得金額-基礎控除)×1/2で課税価格を計算

(1) 現行税率  
相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	150,000,000	200,000,000	0	0
長男	1/4	75,000,000	25,000,000	50,000,000	8,000,000
二男	1/4	75,000,000	25,000,000	50,000,000	8,000,000
合計		300,000,000	250,000,000	0	16,000,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更  
相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格×10%で税額を計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	150,000,000	200,000,000	0	0
長男	1/4	75,000,000	25,000,000	50,000,000	6,000,000
二男	1/4	75,000,000	25,000,000	50,000,000	6,000,000
合計		300,000,000	250,000,000	0	12,000,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

③課税価格5億円（配偶者及び子2名）

A.前提 【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	500,000,000	配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人	0	7/8	1/8			
基礎控除	48,000,000						

1. 現行の課税方式						
相続税の総額						
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額	
配偶者	1/2	226,000,000	74,700,000	0	0	
長男	1/4	113,000,000	28,200,000	7/8	114,712,500	
二男	1/4	113,000,000	28,200,000	1/8	16,387,500	
合計		452,000,000	131,100,000		131,100,000	

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額-基礎控除)×1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	437,500,000	25,000,000	412,500,000	164,250,000
二男	1/8	62,500,000	25,000,000	37,500,000	5,500,000
合計		500,000,000	250,000,000	0	169,750,000

(2) 税率構造変更					
※3 配偶者は、課税価格×10%で税額を計算					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	437,500,000	25,000,000	412,500,000	136,625,000
二男	1/8	62,500,000	25,000,000	37,500,000	4,125,000
合計		500,000,000	250,000,000	0	140,750,000

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

B.前提 【法定相続分で取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	500,000,000	配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人	1/2	1/4	1/4			
基礎控除	48,000,000						

1. 現行の課税方式						
相続税の総額						
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額	
配偶者	1/2	226,000,000	74,700,000	1/2	0	
長男	1/4	113,000,000	28,200,000	1/4	32,775,000	
二男	1/4	113,000,000	28,200,000	1/4	32,775,000	
合計		452,000,000	131,100,000		65,550,000	

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額-基礎控除)×1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	250,000,000	200,000,000	25,000,000	3,250,000
長男	1/4	125,000,000	25,000,000	100,000,000	23,000,000
二男	1/4	125,000,000	25,000,000	100,000,000	23,000,000
合計		500,000,000	250,000,000	0	49,250,000

(2) 税率構造変更					
※3 配偶者は、課税価格×10%で税額を計算					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	250,000,000	200,000,000	25,000,000	2,500,000
長男	1/4	125,000,000	25,000,000	100,000,000	16,000,000
二男	1/4	125,000,000	25,000,000	100,000,000	16,000,000
合計		500,000,000	250,000,000	0	34,500,000

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000



④課税価格10億円（配偶者及び子2名）

**A.前提** 【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】

課税価格合計	1,000,000,000	取得割合				
法定相続人	3人	配偶者	長男	二男		
基礎控除	48,000,000	0	7/8	1/8		

**1. 現行の課税方式**

相続税の総額

取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	476,000,000	196,000,000	0	0
長男	1/4	238,000,000	80,100,000	7/8	311,675,000
二男	1/4	238,000,000	80,100,000	1/8	44,525,000
合計		952,000,000	356,200,000		356,200,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

**2. 取得者単位課税**

※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算  
 ※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算

(1) 現行税率

相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	875,000,000	25,000,000	850,000,000	395,500,000
二男	1/8	125,000,000	25,000,000	100,000,000	23,000,000
合計		1,000,000,000	250,000,000	0	418,500,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更

相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	875,000,000	25,000,000	850,000,000	346,000,000
二男	1/8	125,000,000	25,000,000	100,000,000	16,000,000
合計		1,000,000,000	250,000,000	0	362,000,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

**B.前提** 【法定相続分で取得した場合】

課税価格合計	1,000,000,000	取得割合				
法定相続人	3人	配偶者	長男	二男		
基礎控除	48,000,000	1/2	1/4	1/4		

**1. 現行の課税方式**

相続税の総額

取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	476,000,000	196,000,000	1/2	0
長男	1/4	238,000,000	80,100,000	1/4	89,050,000
二男	1/4	238,000,000	80,100,000	1/4	89,050,000
合計		952,000,000	356,200,000		178,100,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

**2. 取得者単位課税**

※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算  
 ※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算

(1) 現行税率

相続税の計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	500,000,000	200,000,000	150,000,000	43,000,000
長男	1/4	250,000,000	25,000,000	225,000,000	74,250,000
二男	1/4	250,000,000	25,000,000	225,000,000	74,250,000
合計		1,000,000,000	250,000,000	0	191,500,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更

相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算

取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	500,000,000	200,000,000	150,000,000	15,000,000
長男	1/4	250,000,000	25,000,000	225,000,000	56,000,000
二男	1/4	250,000,000	25,000,000	225,000,000	56,000,000
合計		1,000,000,000	250,000,000	0	127,000,000

税額表

取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

⑤課税価格15億円（配偶者及び子2名）

A.前提 【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】			取得割合					
課税価格合計	1,500,000,000		配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人		0	7/8	1/8			
基礎控除	48,000,000							

1. 現行の課税方式					
相続税の総額					
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	726,000,000	327,300,000	0	0
長男	1/4	363,000,000	139,500,000	7/8	530,512,500
二男	1/4	363,000,000	139,500,000	1/8	75,787,500
合計		1,452,000,000	606,300,000		606,300,000

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	1,312,500,000	25,000,000	1,287,500,000	636,125,000
二男	1/8	187,500,000	25,000,000	162,500,000	48,000,000
合計		1,500,000,000	250,000,000	0	684,125,000

(2) 税率構造変更					
相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	1,312,500,000	25,000,000	1,287,500,000	584,125,000
二男	1/8	187,500,000	25,000,000	162,500,000	34,750,000
合計		1,500,000,000	250,000,000	0	618,875,000

B.前提 【法定相続分で取得した場合】			取得割合					
課税価格合計	1,500,000,000		配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人		1/2	1/4	1/4			
基礎控除	48,000,000							

1. 現行の課税方式					
相続税の総額					
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	726,000,000	327,300,000	1/2	0
長男	1/4	363,000,000	139,500,000	1/4	151,575,000
二男	1/4	363,000,000	139,500,000	1/4	151,575,000
合計		1,452,000,000	606,300,000		303,150,000

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	750,000,000	200,000,000	275,000,000	96,750,000
長男	1/4	375,000,000	25,000,000	350,000,000	133,000,000
二男	1/4	375,000,000	25,000,000	350,000,000	133,000,000
合計		1,500,000,000	250,000,000	0	362,750,000

(2) 税率構造変更					
相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	750,000,000	200,000,000	275,000,000	27,500,000
長男	1/4	375,000,000	25,000,000	350,000,000	108,500,000
二男	1/4	375,000,000	25,000,000	350,000,000	108,500,000
合計		1,500,000,000	250,000,000	0	244,500,000

⑥課税価格30億円（配偶者及び子3名）

A.前提 【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	3,000,000,000	配偶者	長男	二男	三男		
法定相続人	4人	0	10/12	1/12	1/12		
基礎控除	54,000,000						

1. 現行の課税方式					
相続税の総額					
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	1,473,000,000	738,150,000	0	0
長男	1/6	491,000,000	203,500,000	10/12	1,123,875,000
二男	1/6	491,000,000	203,500,000	1/12	112,387,500
三男	1/6	491,000,000	203,500,000	1/12	112,387,500
合計		2,946,000,000	1,348,650,000		1,348,650,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額-基礎控除)×1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	5/6	2,500,000,000	25,000,000	2,475,000,000	1,289,250,000
二男	0	250,000,000	25,000,000	225,000,000	74,250,000
三男	0	250,000,000	25,000,000	225,000,000	74,250,000
合計		3,000,000,000	275,000,000	0	1,437,750,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更					
相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格×10%で税額を計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	5/6	2,500,000,000	25,000,000	2,475,000,000	1,237,250,000
二男	0	250,000,000	25,000,000	225,000,000	56,000,000
三男	0	250,000,000	25,000,000	225,000,000	56,000,000
合計		3,000,000,000	275,000,000	0	1,349,250,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

B.前提 【法定相続分で取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	3,000,000,000	配偶者	長男	二男	三男		
法定相続人	4人	1/2	1/6	1/6	1/6		
基礎控除	54,000,000						

1. 現行の課税方式					
相続税の総額					
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	1,473,000,000	738,150,000	1/2	0
長男	1/6	491,000,000	203,500,000	1/6	224,775,000
二男	1/6	491,000,000	203,500,000	1/6	224,775,000
三男	1/6	491,000,000	203,500,000	1/6	224,775,000
合計		2,946,000,000	1,348,650,000		674,325,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額-基礎控除)×1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	1,500,000,000	200,000,000	650,000,000	285,500,000
長男	1/6	500,000,000	25,000,000	475,000,000	195,500,000
二男	1/6	500,000,000	25,000,000	475,000,000	195,500,000
三男	0	250,000,000	25,000,000	225,000,000	74,250,000
合計		2,750,000,000	275,000,000	0	750,750,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

(2) 税率構造変更					
相続税の計算 ※3 配偶者は、課税価格×10%で税額を計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	1,500,000,000	200,000,000	650,000,000	65,000,000
長男	1/6	500,000,000	25,000,000	475,000,000	164,750,000
二男	1/6	500,000,000	25,000,000	475,000,000	164,750,000
三男	1/6	500,000,000	25,000,000	475,000,000	164,750,000
合計		3,000,000,000	275,000,000	0	559,250,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

⑦課税価格30億円（配偶者及び子2名）

A.前提 【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	3,000,000,000	配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人	0	7/8	1/8			
基礎控除	48,000,000						

1. 現行の課税方式					
相続税の総額					
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	1,476,000,000	739,800,000	0	0
長男	1/4	738,000,000	333,900,000	7/8	1,231,650,000
二男	1/4	738,000,000	333,900,000	1/8	175,950,000
合計		2,952,000,000	1,407,600,000		1,407,600,000

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	2,625,000,000	25,000,000	2,600,000,000	1,358,000,000
二男	1/8	375,000,000	25,000,000	350,000,000	133,000,000
合計		3,000,000,000	250,000,000	0	1,491,000,000

(2) 税率構造変更					
※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	0	0	200,000,000	0	0
長男	7/8	2,625,000,000	25,000,000	2,600,000,000	1,306,000,000
二男	1/8	375,000,000	25,000,000	350,000,000	108,500,000
合計		3,000,000,000	250,000,000	0	1,414,500,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

B.前提 【法定相続分で取得した場合】		取得割合					
課税価格合計	3,000,000,000	配偶者	長男	二男			
法定相続人	3人	1/2	1/4	1/4			
基礎控除	48,000,000						

1. 現行の課税方式					
相続税の総額					
取得者	法定相続分	取得金額	税額	取得割合	各人の税額
配偶者	1/2	1,476,000,000	739,800,000	1/2	0
長男	1/4	738,000,000	333,900,000	1/4	351,900,000
二男	1/4	738,000,000	333,900,000	1/4	351,900,000
合計		2,952,000,000	1,407,600,000		703,800,000

2. 取得者単位課税					
※1 基礎控除は1人あたり25,000,000円、配偶者は200,000,000円で計算					
※2 配偶者は、(取得金額 - 基礎控除) × 1/2で課税価格を計算					
(1) 現行税率					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	1,500,000,000	200,000,000	650,000,000	285,500,000
長男	1/4	750,000,000	25,000,000	725,000,000	326,750,000
二男	1/4	750,000,000	25,000,000	725,000,000	326,750,000
合計		3,000,000,000	250,000,000	0	939,000,000

(2) 税率構造変更					
※3 配偶者は、課税価格 × 10%で税額を計算					
相続税の計算					
取得者	取得割合	取得金額	基礎控除	課税価格	各人の税額
配偶者	1/2	1,500,000,000	200,000,000	650,000,000	65,000,000
長男	1/4	750,000,000	25,000,000	725,000,000	283,500,000
二男	1/4	750,000,000	25,000,000	725,000,000	283,500,000
合計		3,000,000,000	250,000,000	0	632,000,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
10,000,000	15%	500,000
30,000,000	20%	2,000,000
50,000,000	30%	7,000,000
100,000,000	40%	17,000,000
200,000,000	45%	27,000,000
300,000,000	50%	42,000,000
600,000,000	55%	72,000,000

税額表		
取得金額	税率	控除額
0	10%	0
30,000,000	15%	1,500,000
50,000,000	20%	4,000,000
100,000,000	30%	14,000,000
200,000,000	40%	34,000,000
300,000,000	45%	49,000,000
600,000,000	50%	79,000,000
900,000,000	55%	124,000,000

## (2) (1)の検証結果

現行の課税方式と変更後の税額比較において、A【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】では、事業承継者等の税負担は増加する。増加率は、6%～32%となり、取得額が少ないほど増加率は高くなる。また、相続人の数が多い場合は、増加率は増す傾向にある。また、遺留分のみを取得した者について、税負担は、現行よりも減少する。減少率は、38%～100%となり、取得額が少ないほど減少率は高くなる。例えば課税価格が3億円で相続人が配偶者及び子3名の場合、遺留分のみを取得した者の変更前の税額は、2,500万円の遺産に対し423.3万円の税額となるが、変更後は0となる。最後に税額合計の増加率は、0%～10%の範囲となっており、これも遺産額が少ないほど増加率は高くなる。

一方で、B【法定相続分で取得した場合】では、配偶者について現行では、税額が生じないが、変更後は、取得財産額が2億円を超える場合、税額が発生することとなる。また、法定相続分を取得する子については、現行より税負担が減少する。その減少率は、19%～70%となり、取得額が多いほど減少率は低くなる。また、税額合計は、現行より減少することとなる。減少率は、10%～70%の範囲となっており、これも遺産額が多いほど減少率は低くなる。例えば課税価格が3億円で相続人が配偶者及び子3名の場合、子の変更前の税額は、5,000万円の取得額に対し846.6万円の税額となるが、変更後は250万円となる。取得する遺産が比較的少額な場合、減少割合は大きいですが、税額の減少額は一定程度（取得額の12%程度）に抑えられている。

まとめるとA【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】では、事業承継者等の遺留分を除く全ての遺産を取得する者の税負担は増加、それ以外の者の税負担は著しく減少し、税額合計は一定程度増加する。B【法定相続分で取得した場合】では、配偶者は、新たに税額が生ずることとなるが、税率は10億円取得しても3%程度の割合に収まる。法定相続分で取得する子は、現行よりも税額が減少する。また、全体の税額合計も減少する。

## (3) 税額比較（(2)以外のケース）

今回の答申に基づく案による税額の比較を以下にまとめた。

<配偶者と子2人が相続人である場合>

(ケース1) 遺産1億円を法定相続分で分割したとき

●現行法 【千円】

項目	配偶者	子A	子B	合計
取得金額	50,000	25,000	25,000	100,000
軽減前相続税額	1,550	775	775	3,100
配偶者軽減額	1,550	—	—	1,550
納付相続税額	0	775	775	1,550

●答申案 【千円】

項目	配偶者	子A	子B	合計
----	-----	----	----	----

取得金額①	50,000	25,000	25,000	100,000
基礎控除額（各人ごと）②	200,000	25,000	25,000	
課税価格	0	0	0	0
納付相続税額	0	0	0	0
現行法との比較	0	▲775	▲775	▲1,550

（ケース2）遺産5億円を法定相続分で分割したとき

●現行法 【千円】

項目	配偶者	子A	子B	合計
取得金額	250,000	125,000	125,000	500,000
軽減前相続税額	65,550	32,775	32,775	131,100
配偶者軽減額	65,550	—	—	65,550
納付相続税額	0	32,775	32,775	65,550

●答申案 【千円】

項目	配偶者	子A	子B	合計
取得金額①	250,000	125,000	125,000	500,000
基礎控除額（各人ごと）②	200,000	25,000	25,000	
課税価格（①－②）×1/2	25,000			25,000
課税価格（①－②）		100,000	100,000	200,000
納付相続税額	2,500	16,000	16,000	34,500
現行法との比較	2,500	▲16,775	▲16,775	▲31,050

（ケース3）遺産10億円を法定相続分で分割したとき

●現行法 【千円】

項目	配偶者	子A	子B	合計
取得金額	500,000	250,000	250,000	1,000,000
軽減前相続税額	178,100	89,050	89,050	356,200
配偶者軽減額	178,100	—	—	178,100
納付相続税額	0	89,050	89,050	178,100

●答申案 【千円】

項目	配偶者	子A	子B	合計
取得金額①	500,000	250,000	250,000	1,000,000
基礎控除額（各人ごと）②	200,000	25,000	25,000	
課税価格（①－②）×1/2	150,000			150,000
課税価格（①－②）		225,000	225,000	450,000
納付相続税額	15,000	56,000	56,000	127,000
現行法との比較	15,000	▲33,050	▲33,050	▲51,100

（まとめ）いずれのケースでも、現行法より税負担の合計は減少することが分かった。これは税額表を累進緩和の方向で答申案を示していることによる。配偶者は、改正前では、税負担がなかったが、ケース3で見ると、500百万円の財産取得に対して、15百万円の負担であり、適正な課税の範囲内と考える。

<子2人が相続人である場合>

(ケース4) 遺産1億円を法定相続分で分割したとき

●現行法 <span style="float:right">【千円】</span>			
項 目	子 A	子 B	合 計
取得金額	50,000	50,000	100,000
納付税額	3,850	3,850	7,700

●答申案 <span style="float:right">【千円】</span>			
項 目	子 A	子 B	合 計
取得金額	50,000	50,000	100,000
基礎控除額 (各人ごと)	25,000	25,000	50,000
課税価格	25,000	25,000	50,000
納付税額	2,500	2,500	5,000
現行法との比較	▲1,350	▲1,350	▲2,700

(ケース5) 遺産5億円を法定相続分で分割したとき

●現行法 <span style="float:right">【千円】</span>			
項 目	子 A	子 B	合 計
取得金額	250,000	250,000	500,000
納付税額	76,050	76,050	152,100

●答申案 <span style="float:right">【千円】</span>			
項 目	子 A	子 B	合 計
取得金額	250,000	250,000	500,000
基礎控除額 (各人ごと)	25,000	25,000	50,000
課税価格	225,000	225,000	450,000
納付税額	56,000	56,000	112,000
現行法との比較	▲20,050	▲20,050	▲40,100

(ケース6) 遺産10億円を法定相続分で分割したとき

●現行法 <span style="float:right">【千円】</span>			
項 目	子 A	子 B	合 計
取得金額	500,000	500,000	1,000,000
納付税額	197,500	197,500	395,000

●答申案 <span style="float:right">【千円】</span>			
項 目	子 A	子 B	合 計
取得金額	500,000	500,000	1,000,000
基礎控除額 (各人ごと)	25,000	25,000	50,000
課税価格	475,000	475,000	950,000
納付税額	164,750	164,750	329,500
現行法との比較	▲32,750	▲32,750	▲65,500

(まとめ) いずれのケースでも、現行法より税負担の合計は減少することが分かった。これは税額表を累進緩和の方向で答申案を示していることによる。

#### (4) 検証の結果

上記の検証の結果、課税方式の変更により、【事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合】では、事業承継者等の遺留分を除く全ての遺産を取得する者の税負担は増加し、それ以外の者の税負担は著しく減少する。さらに、税額合計は一定程度増加する。【法定相続分で取得した場合】では、配偶者は新たに税額が生ずることとなるが、税率は10億円取得しても3%程度の割合に収まる。法定相続分で取得する子は、現行よりも税額が減少する。また、全体の税額合計も減少する。そのため、相続人が法定相続分で遺産を取得する場合の税制的なメリットがあると言える。

さらに注目すべき点は、事業承継者等が遺留分を除く全ての遺産を取得した場合、事業承継者等の税負担は先に示した通り増加するが、取得額が少ないほど増加率は現行よりも高くなる点である。そのため、事業承継者等の取得額が3億円～5億円に係る緩和措置は特に必要と考える。

また、以前から指摘されていることだが、(完全)遺産取得課税方式は、現行の基礎控除及び税率構造のままでは、分割困難な農業用資産や中小企業用資産の取得者の税負担が相対的に重くなることが想定されるが、本答申で提言した基礎控除及び税率構造等により、これらの者の税負担は一定程度解消されると推察する。

### 13 おわりに

かつて、金子宏先生は、昭和33年の法定相続分課税方式への改正は、「制度の改革に逆行するものであった」と批判している。改正の理由のひとつである「一人の子供が遺産の大部分を相続する場合に税負担が過重になるのを防ぐ必要のあること」については、「均分相続をした場合よりも、一人の子供が全財産を相続した場合のほうが税負担の総額が大きくなることは、累進相続税の趣旨にかんがみると当然のことである。この場合の公平の基準は、……同じ金額の財産を相続した他の人びとと比較して税負担が重いかどうかでなければならない。そして等しい状況にある人びとの間の負担の公平は、純粋な遺産取得税体系の下でのみ維持される」と述べている。そして、改正の理由の一つである仮装分割への対応が困難であることについては、「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。……今日では、はるかに向上しているのではなかろうか。また、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」としたうえで、「制度をまず純粋の遺産取得税体系に戻したうえ



で、執行の改善を図ってゆくべきだ」と述べている<sup>5</sup>。

我々もこの考え方に賛同したい。取得者課税方式を導入すれば、現行課税方式の抱える問題点などが解決されるものと思われる。

---

<sup>5</sup> 金子宏「相続税の課税方式と負担水準」渡辺美智雄編『相続税制改革の視点—地価の高騰と相続税負担のあり方—』ぎょうせい、昭和62年、166-167ページ