

今後の相続税の課税方式のあるべき姿について

(答申)

(令和6年1月)

東京税理士会

調査研究部

目次

はじめに	1
答申の要約	1
1 相続税の沿革	3
2 近年における相続税の課税方式をめぐる議論	3
3 遺産取得税体系と遺産税体系の長所及び短所	4
4 諸外国の税制	4
5 東京会主張の問題点の具体的検討と制度変更による影響	5
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	6
7 東京税理士会会員に対するアンケート結果の要約	6
8 課税方式を変更した場合の納税者、税理士及び課税当局への影響	7
9 遺産分割に関する業際問題	9
10 今後の相続税の課税方式のあるべき姿	10
11 (完全) 遺産取得課税方式へ変更した場合の具体的制度設計	11

令和6年1月22日

東京税理士会

会長 足達 信一 殿

東京税理士会 調査研究部

部長 大畑 智宏

令和5年8月28日付「今後の相続税の課税方式のあるべき姿」の諮問に対し、下記のとおり答申します。

はじめに

世界的にみると、相続税の課税方式は大きく2つに分類される。1つは、遺産課税方式と呼ばれ、人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。この方式は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている。もう1つは、遺産取得課税方式と呼ばれ、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度である。この方式は、ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている。この方式の相続税は、実質的には所得税の補完税である¹。

この2つの課税方式に対して、日本では、以下の沿革で述べるように両方式をそれぞれ適用していた時期はあるが、昭和33年からは、両方式の折衷案ともいえる法定相続分による遺産取得課税方式が採用され、現在に至っている。

現行方式が施行されてから約65年が経過する中、問題点も指摘されているところであり、改めて、公平性の確保及び現代の家族構成等の観点から納税者にとって望ましい課税方式を提言する必要があると考える。そこで、納税者、税理士及び課税当局の受ける影響も含めて、多角的に検討を加えることとした。

答申の要約

本答申では、遺産課税方式と遺産取得課税方式について検討した。遺産取得課税方式が、遺産課税方式よりも、担税力に即した課税の要請によりよく適合するという前提があり、さらに、相続人間の公平性を担保できるという観点から、遺産取得課税方式が適当であると結論付けた。

現行の法定相続分課税方式は、遺産取得課税方式ではあるものの、従来から税額計算において公平性が損なわれていることが指摘されている。これは同じ財産額を取得しているにも関わらず遺産の総額により税額が異なる水平的公平が損なわれており、さらに同一の被相続人から取得する財産について、財産の額により本来税額が異なるべきところ、同一

¹ 金子宏「租税法第24版」p 691、弘文堂2021

の税率で課税がされる垂直的公平が損なわれている。この問題点については、本答申で現行の課税方式の税額の計算方法を一部変更する方法（取得者ごとに算定される各人の相続税額で按分する方法）を試みた。その結果、水平的公平は一定程度担保されるが垂直的公平を実現することは不可能であった。一方で、現行の法定相続分課税方式を相続人等が取得した財産のみで税額を確定し申告できる方式（以下「(完全) 遺産取得課税方式」とする）に変更する場合、これらの公平性は完全に実現されることとなる。

また、昨今の家族形態の変化などによってトラブルが増加している中、予期せぬトラブルになった場合にも、各相続人が適切な申告をできる制度づくりが必要である。遺言により相続人以外の受遺者が遺産を取得する場合等、現行の課税方式では、全体財産の把握が困難であるため、適正な申告はできない状況にあった。さらに、令和5年度改正によって、暦年課税は、相続財産への加算期間が相続開始前3年以内から7年以内に延長され、相続時精算課税は、110万円の基礎控除が創設された。そのため、現行の課税方式では、遺言がある場合でも、申告によって他の相続人等への贈与が判明し、一定のトラブルを生ずる懸念があるが、(完全) 遺産取得課税方式は、他の相続人等の贈与が把握できなくても申告は可能である。

一方、(完全) 遺産取得課税方式は、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と指摘され、現行の法定相続分課税方式は、事業承継者や長兄相続に対する負担を一定程度配慮すべく設計されたものとされている。そのため、本答申では、事業承継者について、納税猶予及び免除制度の見直し及び小規模宅地等の特例制度の拡充、さらに、課税方式の変更前後において一定の税収中立が保たれるような基礎控除、税率構造制度を提言した。これにより、(完全) 遺産取得課税方式への変更による税負担増加の懸念は、一定程度払拭されることとなる。

最後に、(完全) 遺産取得課税方式に変更する場合のデメリットについて検証した。これは、東京税理士会会員のアンケート結果にも多くの意見があったが、遺産の総額が把握できないため、遺産分割協議が進まなくなる懸念があるということである。これについては、相続人間に争いが無い場合、従来通り相続税評価ベースの財産一覧を税理士が作成すると思われ、その一覧に基づいて遺産分割協議を行うこととなる。そのため、遺産分割協議に関し課税方式変更前後で大幅な変更はないと考える。一方で、相続人が不仲である場合には、各相続人が弁護士に遺産分割協議を依頼し、税理士がその遺産分割協議に基づき相続税申告を行うこととなる。これについては、現行の遺産総額を把握する法定相続分課税方式においても、同様の結果となり、課税方式を(完全) 遺産取得課税方式に変更したことで、特段影響はないと考える。むしろ、相続税申告に関しては、相続人間で争いがある場合、税理士同士で擦りあわす必要がなく、かえって申告に係る手間が減少すると推察される。

これらを背景に、課税方式の変更前後での税収中立の実現、及び事業承継者等の税負担を考慮した上で、現行の課税方式から(完全) 遺産取得課税方式に変更することを諮問に

対する答申としたい。

なお、この課税方式への変更により各取得者の税額が、相互に他の取得者に影響を及ぼすことは一切なくなるため、原則として連帯納付義務は廃止すべきである。

1 相続税の沿革

わが国の相続税は、明治38年に施行された遺産課税方式から、累積取得課税方式、遺産取得方式へと変更され、昭和33年より現行の法定相続分課税方式が施行された。

昭和32年12月の「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）」において、それまでの遺産取得課税方式の欠陥として、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仮装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、の4点が指摘された。法定相続分課税方式は、これらの欠陥を補うための改正であった。なお、詳細については、巻末資料（1 相続税の沿革）に添付したので参照されたい。

2 近年における相続税の課税方式をめぐる議論

近年における税制調査会等での相続税の課税方式をめぐる議論として、法定相続分課税方式の問題点について言及している。平成20年11月28日の税制調査会「平成21年度の税制改正に関する答申」では、「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。」との答申が出された。しかしながら、平成20年12月12日の与党税制調査会「平成21年度税制改正大綱」では、「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、幅広い国民の合意を得ながら議論を進める必要がある。」として、課税方式の見直しが先送りされた。なお、詳細については、巻末資料（2 近年における課税方式をめぐる議論）に添付したので参照されたい。

また、改正見送りの理由として、『税研』2009年1月号「相続税改正の顛末」（税理士杉田宗久著）によれば、「増税のための改正と受け止められた。」ことが挙げられている。「税調関係議員は相続税改正について税収中立で行うと明言していたものの、基礎控除や税率が具体的に示されなかったことで疑心暗鬼を生じた。」としている。さらに、農家の不安感が募った経緯として、「大都市近郊には、農地や自宅のほか賃貸マンションや貸し駐車場として利用されている土地があり、これらも長男が相続する。計算方法を見直した場合には、これらに係る相続税負担が増えると受け止められた。賃貸用不動産があるからこそ都市近郊農地の営農が可能になっているという論理もある。課税方式見直し反対という声が、自民党は農家を見捨てるのかという声に変わった途端、一気に風向きが変わり、…」としている。

3 遺産取得税体系と遺産税体系の長所及び短所

遺産取得税と遺産税の内容について、昭和32年12月の「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」の議論を基に、長所と短所をまとめると下図のとおりである。なお、詳細については、巻末資料（3 遺産取得税体系と遺産税体系の長所及び短所）に添付したので参照されたい。

	長 所	短 所
遺産取得税体系	<ul style="list-style-type: none"> 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る ②最も富の集中の抑制を図る目的に適合 ③長子単独相続の制度が廃止され、平等原則にたつ相続法の趣旨に合致 	<ul style="list-style-type: none"> ①遺産分割の実情を適確に調査することが困難、また、仮装分割した申告が行われる場合がある ②適正な税務の執行が困難
遺産税体系	<ul style="list-style-type: none"> ①その者の一生を通じて租税負担を清算するという目的に適合する ②遺産取得税体系にみられる仮装分割による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 ③税務執行が容易である 	<ul style="list-style-type: none"> ①財産取得者の個人的担税力を測定して合理的な課税ができない ②富の集中の抑制を図ることができない ③平等原則にたつ相続法の趣旨に合致しない

4 諸外国の税制

令和2年11月13日の政府税制調査会に提出された財務省資料『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』によれば、日本と諸外国（アメリカ、ドイツ、フランス）との比較によって、相続税の課税方式の類型や相続・贈与に関する税制について記載されている。

遺産課税方式を採用するアメリカでは、遺産に対して課税され、贈与税・遺産税の税率表が統合されており、生涯にわたる財産の移転額全体に対して累積的な課税が行われている。同方式は、納税者及び行政負担が大きい制度であるが、2021年の遺産税の基礎控除（非課税枠、インフレ調整後）は1,170万ドル（約12億7,000万円〈基礎控除は原則として500万ドルであるが、2018年以降2025年までの時限措置により1,000万ドルに拡大〉）となっており、日本と比較すると課税対象者は著しく少ない状況である。

また、遺産取得課税方式を採用するフランスやドイツでは、遺産の取得に対して課税がされる。なお、生前贈与については、加算期間（フランス：15年、ドイツ：10年）が長く設定され、累積的な課税がされている。

一方、法定相続分課税方式を採用する日本では、相続税と贈与税が別個の体系となっており、相続時点でなければ各相続人の相続税額が確定しない制度となっている。また、米国とフランスやドイツの民法背景が異なる。米国の民法では、相続人が即座に遺産を取得するものではなく、被相続人の遺産は財団を構成し、相続税を納付した残額が分配される。

一方で、フランスやドイツの民法は、日本と類似している。

なお、我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較について、まとめた図表を作成したので巻末資料（4 諸外国の税制）に添付している。

5 東京会主張の問題点の具体的検討と制度変更による影響

東京会主張の現行課税方式における下記5項目の問題点について、具体的な数字を挙げ、検討したものは、巻末資料（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）としたが、その項目について、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は以下の通りとなる。

- ① 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。
- ② 被相続人の遺産総額により、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。
- 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。
- 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。
- ⑤ 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。

	指摘した問題点	遺産課税方式	遺産取得課税方式
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
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
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ことにについて	他の相続人への影響はある	他の相続人への影響はない
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も及んでしまうことについて	解消されない	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

上記以外にも、現行の課税方式には、次の問題点があることが分かった。

- ㉞ 相続税の課税価格の計算において、法人版・個人版事業承継税制の適用を受けた非上場株式等や納税猶予制度の適用を受けた農地について、他の相続人に知られることになり、遺産分協協議に際してトラブルの要因となる可能性がある。
- ㉟ 複数の相続人が、共同申告せずに別個の税理士に依頼した場合、申告前に申告内容について評価方法や評価額等をすり合わせる必要が生じる。また、すり合わせずに異

なる財産評価額等に基づき申告した際には、課税価格を統一する必要性が生じる。いずれも、税理士にとって業務が煩雑となるほか、申告後においては課税当局の事務負担が生じる。

- ㊦ 民法上は、生前の贈与について、特別受益の相続分や遺留分侵害額請求権によって遺産分割の公平性や相続人の生活保障に対する担保がされている。一方税制では、令和5年度改正によって、暦年課税について相続財産への加算期間が相続開始前3年以内から7年以内に延長され、相続時精算課税については110万円の基礎控除が創設された。相続人が共同で申告する方法が維持される場合、被相続人に遺言がある場合においても、各相続人が相続税申告を機に、他の相続人等への贈与が判明することで、一定のトラブルを生ずる懸念がある。
- ㊧ 昨今の家族形態の変化などにより、遺産分割協議がスムーズに進まなくなっており、こうした場合にも各相続人が適切な申告ができる制度づくりが必要である。
- ㊨ 現行の課税方式では全体財産の把握が必要であるため、遺言により相続人以外の受遺者が遺産を取得する場合、また、親族外の者が事業承継税制の適用を受ける場合、相続人等の協力なしでは適正な申告がしにくい状況にある。

以上の問題点について、遺産課税方式とした場合には、遺産（相続財産）全体を把握する必要性は不変であるため、生前贈与事実は他の相続人に知れ渡ることとなる。なお、遺産（相続財産）の評価方法や評価額等については、統一されるものと思われる。

また、（完全）遺産取得課税方式とした場合には、取得者ごとに課税されるため、生前贈与事实在他の相続人に知られることもなく、自己の相続した相続財産についてのみ自己の評価方法や評価額等で申告すれば良く、少なくとも税理士の業務の煩雑さは解消される。

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

現行の課税方式の枠内で公平性を確保するため、相続人について、取得者単位課税に準じた税額であん分する方式について検討した。この方式による場合、水平的公平性の問題及び小規模の特例等の効果の及ぶ範囲については一定程度解消されるが、垂直的公平性及び申告漏れがあった場合の他の相続人への影響並びに生前贈与加算の問題の解消には至らないとの検証結果になった。なお、詳細については、巻末資料（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）に添付したので参照されたい。

7 東京税理士会会員に対するアンケート結果の要約

アンケートの「相続税の課税方式はどの方法が良いと思うか」の質問に対する各回答の割合は次の通り拮抗する結果となった。

- ・ 現行法の法定相続分課税方式 23.9%
- ・ 相続人は現行方式とし相続人以外の受遺者については遺産取得課税方式に変更 23.9%
- ・ 現行法の問題点がある程度改正されることを条件に、法定相続分課税方式 21.1%

- ・ 遺産取得課税方式（取得者が取得した財産のみで申告・納税する方式） 22.6%
- ・ 遺産課税方式（遺産に課税し相続税を納税後、相続人等で分割する方式） 8.5%

また、個別意見では「(遺産取得課税方式は) 依頼者以外の相続人との関係が希薄になることで、相続財産全体の把握が困難になり、遺産分割のやり直し等で修正更正が増えそう」「(遺産分割協議のためには) 相続財産の全体金額を各相続人が把握する必要があり、一定のルール（現在は相続税評価）で計算した財産の全体を把握できる現行法の申告が分かりやすい。遺産分割書作成時に全体金額を把握する方法ができれば、遺産取得課税方式が手続き的には行いやすいと思う。」「(遺産取得課税方式は) 他の相続人や受遺者に、ほかの家族が相続した財産を知られないで済むため、無駄な家族間の争いを避けられる可能性がある。また、相続人の数による不公平感をなくせるし、シンプルで計算しやすそう。」等があった。

なお、アンケート結果の詳細については、東京税理士会のホームページに掲載しているので参照されたい。

8 課税方式を変更した場合の納税者、税理士及び課税当局への影響

諮問において、今後の相続税の課税方式を検討する際に、納税者及び税理士が受ける影響も十分精査するようにとの付言があるので、これらについて以下検討することとする。なお、課税方式を変更した場合、税務上の執行面も重要となるので、合わせて検討する。

(1) 納税者への影響について

現行の課税方式では、相続税の課税価格の計算に際し、被相続人の財産の全容を把握する必要があり、相続人はその資料等に基づき遺産分割協議を進めることとなる。なお、相続税の課税価格に加算される生前贈与財産がある場合、相続人間でその贈与に関する情報を共有することが、遺産分割協議において紛争の基となっているケースは少なくない。

遺産課税方式へ変更した場合、相続財産の全容把握は必要であり、遺産分割協議への影響は変わらないものと思われる。

一方、遺産取得課税方式へ変更した場合、他の相続人が受けた生前贈与財産等を把握できなくなる。そのため、自己が取得した財産が相続財産全体のどの程度か把握できず、遺産分割協議が進まない可能性がある。これについては、未分割での申告を行った場合に、早期分割を促す施策を講じる必要もあると考える。被相続人が遺産の全部について遺言をしている場合、事業承継者等の遺産を多く取得する者は、自身の取得する財産のみで申告が完結できるため、非上場株式等や農地等に係る猶予税額等を他の相続人に知られず、円滑に事業承継等を終えられる可能性がある。一方で遺留分を侵害されている遺留分権利者については、遺産全体の総額の把握ができなくなるため、独自に遺産全体の総額を把握する必要が生ずる。

また、(完全) 遺産取得課税方式へ変更した際のメリットとして、財産評価が不要な現金・預金のみ取得した相続人にとっては、税理士に依頼しなくても自己申告できる点が挙

げられる。他にも、遺言により相続人以外の受遺者が遺産を取得する場合、現行の課税方式では独自に全体財産を把握することは困難であるため、相続人等の協力なしでは適正な申告ができない状況であったが、受遺者は遺贈により取得した財産のみでの申告が可能となる。

さらに、(完全)遺産取得課税方式に変更した場合、「2近年における相続税の課税方式をめぐる議論」にあるとおり、財産を多く取得する長兄や事業承継者の税負担が著しく増加することになるとの懸念がある。これについては、課税方式の変更に際し、税負担が著しく増加することがないよう相応の対応が必要と考える。

(2) 税理士への影響について

現行の課税方式では、相続人が共同で税務申告するケースが大半であり、税理士は相続人全員を相手に一度に相続財産の税務上の評価額及び相続税額等を説明しているのが現状である。また、税務調査により相続財産の申告漏れや生前贈与財産の加算漏れが指摘され修正申告した場合などには、他の相続人への説明の対応に追われる実情がある。

遺産課税方式へ変更した場合、相続人等への説明や申告漏れ等をした相続人以外の相続人への説明対応などは、現行と変わらないものと思われる。

(完全)遺産取得課税方式へ変更した場合、相続人が各々税理士に依頼する可能性がある。受任した税理士は、依頼を受けた相続人の取得財産についてのみ相続税の申告業務を提供すれば足りるので、現状よりも事務負担の減少が見込まれる。

次に税理士の業務フローについて検証する。遺言がない場合は、遺産分割協議により取得財産等を確定し、相続税申告書を作成する(巻末資料、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)。東京税理士会会員へのアンケートでは、「遺産取得課税方式に変更すると、遺産分割協議が進まなくなるのではないか」との懸念があるが、相続人間に争いがない場合、税理士が相続税評価ベースの財産一覧及び生前贈与の内容等を提供すると思われ、その一覧等に基づいて遺産分割協議を行うこととなる。したがって、遺産分割協議に関し、課税方式変更前後で大幅な業務の変更はないと考える(巻末資料、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、変更後1)。また、アンケート結果にある「相続人毎に別の税理士に依頼しトラブルになりそう」という懸念は、相続人間に争いがない場合は、上記の理由から心配に及ばないと考える。

一方で、相続人が不仲である場合には、各相続人が弁護士に遺産分割協議を依頼し、税理士がその遺産分割協議に基づき相続税申告を行うこととなる。(巻末資料、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、変更後2)。これについては、遺産総額を基に申告する現行の法定相続分課税方式においても同様であり、遺産取得課税方式に変更したことに起因する問題ではないと考える。むしろ、相続人間で争いがある場合、相続税申告に関しては、税理士同士で申告内容を擦りあわせる必要がなくなり、申告に係る手間が減少すると推察される。さらに、相続人間で争いがある中で、相続税申告に付随して税理士が遺産分割協議を行う行為は、後述の「9遺産分割に関する業際問題」にあるとおり、業

際問題に抵触するので行ってはならない。

また、被相続人の遺産全部について遺言がある場合、(完全)遺産取得課税方式の下では、受遺者ごとに依頼を受けた税理士が単独で相続税申告を行うことが可能となる。当然、遺留分を侵害している遺言については、遺留分権利者が遺留分侵害額請求を行う可能性があるが、現行と同様に課税方式の変更後においても、受遺者ごとに弁護士に侵害額請求を依頼し税理士が相続税申告をすることが想定される。

(3) 課税当局への影響について

現行の税務調査では、被相続人の自宅等に臨場し、相続財産を確認しながら、申告内容をチェックしている。遺産課税方式へ変更した場合、その調査手法等は変わらないものと思われる。(完全)遺産取得課税方式へ変更した場合、税務調査は個々の納税者ごとに行われるであろうが、従来どおり被相続人の住所地を所轄税務署とすることで、現状の調査手法等に比して大差はないと思われる。ただし、現行方式と異なり遺産の総額が明示されなくなるため、課税当局での事務作業量が増加すると思われる。また、仮装分割される懸念があるが、不動産登記情報やマイナンバーを活用した資料情報等の収集を強化すれば対処できるものと思われる。

9 遺産分割に関する業際問題

上記8の課税方式を変更した場合の税理士への影響について、課税方式の変更に関係はないが、相続人の遺産分割については、今迄も又これからも税理士として納税者と関わっていく必要があることから、遺産分割に関する業際問題について検討する。

分割協議の際に、参考資料としての相続財産・債務の評価額等の資料提供や、決定した分割協議の内容について申告書添付のために協議書を作成(清書)するなど、税理士としての分割協議への関わり方には色々な形があり、また、それらに対する見解も様々である。中でも注意を払わなければならないのは、他士業との業際問題である。とりわけ遺産分割においては、弁護士及び行政書士の独占業務部分についての認識が必要と考えられる。

(1) 弁護士の業務範囲と業際問題

弁護士の業務範囲は、弁護士法3条(弁護士の職務)第1項において、「弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする」と規定されている。

また、独占業務については、「非弁護士の法律事務の取扱い等の禁止」として、弁護士法72条に「弁護士又は弁護士法人でない者は、報酬を得る目的で訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、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鑑定、代理、仲裁若しくは和解その他の法律事務を取り扱い、又はこれらの周旋をすることを業とすることができない。(以下略)」と規定されている。(いわゆる「有償独占」)

72条にある「法律事件」という文言には、事件性の要件についての議論がある。すなわち「紛争性がある」ことを弁護士法72条の要件とするか否かというものであり、紛争性がない案件については弁護士独占業務の規制対象ではなく、非弁護士であっても取り扱えるとする見解である。我々税理士をはじめとした他士業からは「事件性必要説」が主張されているが、日本弁護士連合会は著書において「事件性不要説」を採用している。

3条と72条で「法律事務」と「法律事件」との使い分けをしていることから、我々税理士の業務で言う一般的な法律常識の範囲内での助言指導等を行うことは「法律事務」であり、相続人間の法律関係（遺留分侵害額請求権に係る争い等）に立入ることは「法律事件」と考えられる。つまり、一般的な法律常識の範囲内で分割協議に関わる程度であれば、弁護士の業務範囲内にはなるが独占業務範囲までは侵害していないと捉えることもできる。

更に「事件性不要説」によると、弁護士の独占業務範囲が不当に広がる恐れがあるとの指摘が、弁護士界の中からもある。そのため、紛争の可能性のあるものは事件性があるとし、裏を返せば紛争性がない場合には72条違反にはならないとの解釈もある。

平成15年12月8日法曹制度検討会での法務省の見解においても「事件性必要説」が支持されている。（巻末資料、8平成15年12月8日法曹制度検討会（第24回）議事録抜粋）

(2) 行政書士の業務範囲と業際問題

行政書士の業務範囲は、行政書士法第1条の2（業務）に、「行政書士は他人の依頼を受け報酬を得て、官公署に提出する書類その他権利義務または事実証明に関する書類を作成することを業とする。」と規定されている。

遺産分割協議に係る事務として、遺産分割協議書の作成が、行政書士法第1条の2に規定する「事実証明に関する書類」の作成に該当する。遺産分割協議書の作成を業務として行う場合、税理士は行政書士登録をする必要があると考える。

10 今後の相続税の課税方式のあるべき姿

(1) 課税方式について（遺産取得税方式か遺産税方式のどちらによるべきか）

遺産課税方式は、被相続人に帰属していた分割前の遺産全体を対象として課税をし、税引き後の遺産を相続人等に帰属させることとなる。したがって、被相続人の財産がどのように分割されたかは基本的に問題になることはなく、遺産を一体として課税標準とするものである。一方、遺産取得課税方式は、遺産分割を経て財産を取得した個々の相続人等に対し、その取得財産を課税標準とするものである。²

わが国の課税方式は、先に示した沿革にあるとおり、遺産取得税の体系に移行し現在に至っているが、その根拠とされたのは、遺産取得税の方が、遺産税よりも、担税力に即した課税の要請によりよく適合する、という考え方にある。³

² 宮脇義男『税大論叢57号 相続税の課税方式に関する一考察』452頁（税務大学校、2008）

³ 金子・前掲1 691頁

そのため、わが国における農地等や非上場株式の相続等に係る納税猶予及び免除制度等の特例措置は、被相続人の事業等を承継する相続人等のために欠かせない制度である。したがって、今後もわが国において事業を円滑に承継していく観点からは、遺産課税方式よりも事業等の承継者のみに税負担の軽減効果がある遺産取得課税方式の方が相応しい方式と言える。

(2) 現行の課税方式か（完全）遺産取得課税方式かについて

現行の課税方式は、農業その他個人事業を営む場合に、1人の相続人が遺産の大部分を相続する場合が多く、税負担が過重になりすぎるのを防ぐことを目的としている。⁴

一方で、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き、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）問題や、1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（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」）。また、昭和33年当時は、遺産分割の実態及び公示があいまいだと遺産の分割を仮装した申告が行われる等の懸念があったが、現代では相続人の法定相続分に対する権利意識が確立し、さらに当たり前に相続人間で遺産分割協議をする風習が定着してきている。こうした隠蔽・仮装を防止するための制度設計は、当時に比べ必要性が低いものとする。

さらに、家族形態の大幅な変化などによってトラブルが増加しているため、予期せぬトラブルになった場合にも、各相続人が適切な申告をできる制度づくりが必要と言える。また、現行の課税方式の場合、生前贈与の加算や法人版・個人版事業承継税制の適用について、相続人間で贈与等の事実が共有されるため、一定のトラブルを生ずる懸念がある。

(3) 今後の相続税の課税方式について

今後の相続税の課税方式には、①相続税の課税の公平性の実現、②ある相続人の申告漏れによる他の相続人への影響の排除、③相続人以外の受遺者の適正な申告の確保、④生前贈与事実が明白になることでのトラブルの回避、及び⑤家族形態の変化への対応等が望まれる。そのため、税収中立の確保及び事業承継者等の著しい税負担の増加に配慮し、今後の相続税の課税方式を（完全）遺産取得課税方式に変更すべきである。

また、この課税方式への変更により、各取得者の税額が相互に他の取得者に影響を及ぼすことは一切なくなるため、連帯納付義務は原則として廃止すべきである。

11 （完全）遺産取得課税方式へ変更した場合の具体的制度設計

最後に、現行の課税方式を（完全）遺産取得課税方式へ変更した場合、それに付随して様々な問題が生じることが予測される。そこで、思い付く限りの問題点をピックアップし、それに対する解決策を検討する。なお、ここでは解決策の要点のみを記載するが、詳細については、巻末資料（9（完全）遺産取得課税方式へ変更した場合の具体的制度設計）に

⁴ 金子・前掲1 712頁

添付したので参照されたい。

(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があるが、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、(4)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110万円が適当と考える。

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、原則として上記の子2,500万円を適用して問題ないと考える。

(3) 世代飛ばしに対する施策について

上記(2)において、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。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被相続人に実子がいない場合……養子2人までは1人2,500万円、3人以上は5,000万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

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までを非課税とする必要はないと考える。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。

なお、配偶者控除のあり方については、巻末資料(11配偶者に対する税額軽減制度をどうするのか)において、詳しく述べている。

(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、他の者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と考える。

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（巻末資料、12課税方式変更前後における税額比較）。その結果、長男と次男の相続税額の合計は増加する。

課税方式の変更に伴い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ため、税率を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した。その結果、税率を下げた場合よりも、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税負担の著しい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（下記②①税率の適用所得区分を上げた税額表参照）。

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

※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

㊦ 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		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		362,000,000

(6) 小規模宅地等の特例について

課税方式の変更後においても、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否かにより、本特例の適用の有無を判断すべきものである。(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適当である。

(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、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に係る税負担軽減措置が必要と考える。現行の納税猶予制度については、法的安定性を担保するため、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、今後検討も必要である。

(9) 遺産が未分割の場合について

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、新制度におけ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である。

(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である。

(11) 納税地について

課税方式の変更に伴い、課税当局は各人の申告書を取り纏めたう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。