

参 考

主要国における相続税の概要(未定稿)

(2008年7月現在)

区 分	日 本	ア メ リ カ	イ ギ リ ス	ド イ ツ	フ ラ ン ス	
					(改正前)	(改正後)
課 税 方 式	遺産取得課税方式 (法定相続分により 税額を計算)	遺産課税方式	遺産課税方式	遺産取得課税方式	遺産取得課税方式	
最 低 税 率	10%	18%	40%	① 7%	5% (注) 続柄の親疎により 6種類の税率 表がある。 (最高税率60%)	5% (注) 続柄の親疎により 4種類の税率 表がある。 (最高税率60%)
最 高 税 率	50%	45%		② 30%	40%	40%
				③ 17%		
税率の刻み数	6	14	1	7	7	7
課 税 最 低 限 (配偶者+子2人)	8,000万円	4億2,400万円	1億3,104万円	1億3,202万円	4,830万円	9,785万円
課 税 割 合	4.2%	0.9%	5.5%	n.a.	22.4%	5%(政府見込み)
負 担 割 合	11.8%	20.3%	17.3%	18.4%	n.a.	n.a.
(参考) 租税負担率	25.1%	25.6%	37.5%	28.0%	37.6%	n.a.
うち相続税収	0.4%	0.3%	0.3%	0.2%	0.6%	n.a.

(備考)

- 遺産課税方式は、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り、遺産取得課税方式は、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。
- フランスでは、2007年8月の税制改正により、配偶者への課税の免除、基礎控除の拡大等を実施。
- アメリカには基礎控除はなく、「課税最低限」は課税遺産額にして200万ドルまでのブラケットの税額の合計額を差し引く控除(tax credit)に基づく。これは、2001年ブッシュ減税による最高税率の引下げと当該控除の拡大の段階的な実施によるものである。なお、2010年に遺産税は廃止されるが、サンセット条項により2011年に復活する。
- ドイツの税率は、それぞれ①は配偶者及び子女等、②は兄弟姉妹等、③はその他の税率により、フランスの税率は直系血族の税率によった。
- 課税最低限は、配偶者が遺産の1/2、子2人が残りの資産を均等に取得した場合の額である。
- フランスでは、夫婦の財産は原則として共有財産となり、配偶者の持分は相続の対象ではないが、比較便宜のため、遺産に含めている。なお、上記改正以前においては、配偶者が特に相続する場合は課税される。また、ドイツでは、死亡配偶者の婚姻後における財産の増加分が生存配偶者のそれを上回る場合、生存配偶者はその差額の1/2相当額が非課税になる(ここでは、配偶者相続分の1/2としている)。
- 課税割合は、死亡者数に占める課税件数の割合であり、負担割合は、課税価格総計に占める納付税額の割合である。日本は2006年(暦年)、アメリカは2006年(暦年)、イギリスは2004年度(4月/3月)(課税割合の分母である死亡者数は2004年(暦年))、ドイツは2002年(暦年)、フランスは2006年(暦年)の計数である。なお、フランス政府によると、上記改正により、2007年8月より課税割合は5%になる見込み。
- 邦貨換算レートは、1ドル=106円、1ポンド=210円、1ユーロ=161円(基準外国為替相場及び裁定外国為替相場:平成19年(2007年)12月から平成20年(2008年)5月までの間における実勢相場の平均値)。
- 諸外国の課税割合、負担割合のデータは各国資料による。日本の租税負担率は2008年度予算ベース、諸外国の租税負担率はOECD "Revenue Statistics 1965-2006" 及び同 "National Accounts 1994-2005" による2005年の計数である。

相続税の税額計算方式の見直しに伴う主な法制的・実務的論点

相続税の税額計算方式について

・法定相続分に応じ計算する方式から

〔各人の相続税額を、まず遺産が法定相続分のとおり分割・取得されたと仮定して相続税の総額を計算し、それを各人が実際に取得した財産の額で按分することにより計算する方式〕

・取得分に応じ個別に計算する方式に

〔各人の相続税額を、各人が取得した財産の額に基づいて個別に計算する方式〕

改めることにした場合の現時点における主な法制的・実務的論点

1. 税額計算の基本構造
 - (イ) 基礎控除の基本構造
 - (ロ) 被相続人との身分関係に応じた基礎控除・税率等
 - (ハ) 配偶者控除
- (二) 生命保険金・死亡退職金に係る負担軽減の基本構造
- (ホ) 特例措置等（小規模宅地、農地に係る納税猶予等）に係る負担軽減の基本構造
2. 未分割での申告
3. 仮装分割・仮装未分割等への対応
4. 普通養子
5. 世代飛ばし
6. 申告納税地
7. 申告書
8. 連帯納付義務

1. 税額計算の基本構造 (イ) 基礎控除の基本構造

(現行)

- ・ 遺産総額からの控除
- ・ 控除額＝5,000 万円＋1,000 万円×法定相続人数

(問題の所在)

- 現行制度については、以下のような問題点が指摘されている。
 - ・ 一人の取得者の申告漏れにより他の取得者にも追徴税額が発生する。
 - ・ 基礎控除に定額部分がある結果、法定相続人数が多いほど法定相続人一人当たりの基礎控除額が逦減することや、法定相続人以外の取得者（受遺者）は基礎控除額の計算に考慮されないことなど、相続額が同額でも法定相続人数の違い等により税負担に不均衡が生じる。

(検討の方向（案）)

- 基礎控除の基本構造については、遺産総額からの控除に代えて、取得者段階での取得財産価額からの固定額の控除とする。

1. 税額計算の基本構造 (ロ) 被相続人との身分関係に応じた基礎控除・税率等

(現行)

- ・ 基礎控除額＝5,000 万円＋1,000 万円×法定相続人数
- ・ 税率表は（被相続人との身分関係に関わらず）単一
- ・ 「一親等血族及び配偶者」以外の者に対して税額を 2 割加算

(問題の所在)

- 取得者段階での基礎控除を設ける場合、取得者と被相続人との身分関係に応じて控除額に差異を設けるか。差異を設けるとした場合、どのような区分が考えられるか。
- 取得者と被相続人との身分関係に応じて税率等に差異を設けるか。差異を設けるとした場合、どのような区分が考えられるか。

(検討の方向(案))

- 一般に法定相続の根拠とされている、潜在的共有財産の清算的な要素・生活保障的な要素や、取得者の財産取得に対する期待の高さの程度などは、取得者と被相続人との身分関係に応じて差異があるものと考えられ、現行での計算方式においても、こうした身分関係について一定程度考慮されている。計算方式を見直した場合にも、基礎控除等の設定に当たり、取得者と被相続人の身分関係を考慮することとする。
- 基礎控除については、①配偶者、②配偶者以外の法定相続人、③受遺者の 3 区分を設けることとする。
この場合、①・②・③の順に高い水準の基礎控除を設けることとする。
- 現行と同様、「一親等血族及び配偶者」以外の者に対しては税額加算をすることとする。

1. 税額計算の基本構造 (ハ) 配偶者控除

(現行)

- ・ 原則として申告期限までに配偶者分について遺産分割が整っていること等の要件を満たす場合には申告により、相続税の総額に、合計課税価格に配偶者の法定相続分を乗じて得た金額（当該額が1億6,000万円に満たない場合には1億6,000万円）と配偶者に係る相続税の課税価格に相当する金額のうち少ない金額が合計課税価格に占める割合を乗じた金額を、税額から控除

(問題の所在)

- 計算方式を見直した場合の配偶者の税負担の優遇のあり方についてどう考えるか。

(検討の方向(案))

- 配偶者に対しては、遺産分割等の要件を満たす場合には申告により、基礎控除に代えて、法定相続分までの財産取得（または一定額（最低保障額）までの財産取得）に応じた税額について控除するという現行と同様の配偶者控除を設けることとする。
- 法定相続分までの財産取得に応じた税額について控除する場合には、法定相続分までの財産取得であることを確認するために被相続人の死亡時の財産の明細等の提出を求めることとする。

1. 税額計算の基本構造

(二) 生命保険金・死亡退職金に係る負担軽減の基本構造

(現行)

- ・ 遺産総額からの控除による負担軽減
- ・ 控除額＝500万円×法定相続人数（を上限とした法定相続人の保険金等の受取金総額）

(ホ) 特例措置等（小規模宅地の特例、農地に係る納税猶予等）に係る負担軽減の基本構造

(現行)

- ・ 遺産総額からの控除等による負担軽減

(問題の所在)

- 計算方式を見直した場合の生命保険金・死亡退職金に係る負担軽減や小規模宅地等に係る特例措置等の負担軽減の基本構造をどのように考えるか。

(検討の方向(案))

- これらの負担軽減の基本構造については、遺産総額からの控除等に代えて、取得者段階での取得財産価額からの固定額の控除等とする。

2. 未分割での申告

(現行)

- ・ 申告期限において未分割の場合には、各取得者が未分割財産を法定相続分等に従って取得したものとして税額計算を行い申告

(問題の所在)

- 未分割財産について、現行と同様、法定相続分等に従って取得したものとして税額計算を行うとした場合、(現行計算方式の下ではその後の分割のされ方に関らず相続税の総額は不変である一方、) 相続税の総額はその後の分割のされ方により変わりうることを踏まえ、未分割での申告のあり方等についてどう考えるか。

(検討の方向 (案))

(当初の申告期限)

- 税額計算

未分割財産については、現行と同様、法定相続分等に従って取得したものとして税額を算出。

- 申告義務

上記計算により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取得したと仮定した場合に税額が生じる者は、申告義務があるものとする(後者は納付税額をゼロとした申告を行うものとする)。

(分割協議中)

- 上記申告義務者は、申告期限から3年を経過するごとに分割協議状況の届出を提出する義務があるものとする。

(分割終了時(一部分割の終了時を含む))

- 分割に伴い税額が増加する者は、修正申告を行う必要があるものとする。
- 分割に伴い税額が減少する者は、更正の請求ができることとする。
- 分割が行われたが税額が変わらない者は、分割の届出を行う必要があるものとする。

(分割に伴う修正申告に係る税額計算)

○ 分割により取得した財産等に基づく新たな算出税額が、当初の税額より増加する場合には、

- ① 約定利息的な意義（分割協議中の期間の利益の相当分）
- ② 当初の法定納期限までに分割を終えて申告を行った納税者との公平性の確保
- ③ 期間の利益を得るために、徒に未分割で放置することを抑制

といった観点から、

- ・ 分割により取得した財産等に基づく新たな算出税額に、
- ・ 当該算出税額が当初の税額より増加した額に対し、当初の法定納期限から 3 年経過後（それ以降においても遺産が分割されないことについてやむを得ない事情がある場合（訴訟等）には、当該事情の解消後）から分割が行われた日までの期間に応じ、年〇％の割合を乗じた額をあわせた額を、相続税額とする。

3. 仮装分割・仮装未分割等への対応

(現行)

- ・ 相続税の総額は、合計課税価額に相当する金額を相続人が法定相続分に応じて取得したものとして算出し、各取得者の相続税額は、相続税の総額に各取得者の取得財産の課税価額が合計課税価額に占める割合を乗じて算出

(問題の所在)

- 現行計算方式の下では相続税の総額は遺産がどのように分割されたかに関わらず一定であるが、計算方式を見直した場合には、相続税の総額は遺産分割のされ方に影響を受けることになることを踏まえ、仮装分割や仮装未分割等による租税回避行為にどのように対応していくか。

(検討の方向(案))

- 仮装分割等の租税回避行為に対しては、適切な調査により対応する必要があると考えられる。他方、納税者に過度の負担をかけることを避けるため、現行以上に効率的・効果的な調査を行う必要があることから、例えば、資料情報の一層の充実を図ることとする。

4. 普通養子

(現行)

- ・ 税額計算の際に法定相続人数への算入について一定の制限あり

(注) 基礎控除の額や税率の累進等に影響あり。

- ・ 税額2割加算の対象でない「一親等血族」には、被相続人の直系卑属が当該被相続人の養子となっている場合は含まず

(問題の所在)

- 現行計算方式下では、法定相続人である普通養子の数が増えると、普通養子が実際に財産を取得しない場合においても、相続税の総額の計算において基礎控除の増加や累進の緩和（相続税の総額の減少）から、他の取得者について税負担の軽減効果が生じることになる。

このような効果を濫用した租税回避行為を防ぐため、現行では、相続税の総額の計算に当たり、被相続人に実子がいる場合には1人まで、実子がいない場合には2人までの普通養子を法定相続人数に算入することとしているが、計算方式を見直した場合にはどうするべきか。

(検討の方向(案))

- 計算方式を見直した場合には、普通養子が実際に財産を取得した場合にはじめて（相続全体としての）基礎控除の増加や累進の緩和の効果が生ずることになることを踏まえ、基本的には税額計算において、普通養子と実子は同じ扱いとする。

5. 世代飛ばし

(現行)

- ・ 税額2割加算の対象とならない「一親等血族」には、被相続人の直系卑属が当該被相続人の養子となっている場合は含まず

(問題の所在)

- 現行制度においては、被相続人からのその子への相続を飛ばした、孫等への遺贈や孫養子等の相続については、実質的に相続税の課税を1回以上免れていること等に鑑み、税額を2割加算している。
- 計算方式を見直した場合には、こうした世代飛ばしを行うと、相続税の課税を1回以上免れることに加えて、遺産の細分化による負担軽減（基礎控除の増加、累進の緩和）の影響が大きくなること等も踏まえ、世代飛ばしに対してどのようにするかが問題となる。

(検討の方向(案))

- 世代飛ばしがある場合の子及び孫（孫養子も含む）等の相続税の総額を、世代飛ばしがなかった場合にこれらの者が負担することになったと考えられる相続税の総額と見合ったものとするを念頭に置いたものとする。
すなわち、世代飛ばしがなければ子が負担することになったと考えられる税額を確保（遺産の細分化による負担軽減に対応）するとともに子から孫等へ相続を飛ばすことに伴う税負担の軽減（相続税の課税を1回以上免れること）にも対応したものとする。
- 具体的には以下のような計算方法とする。
 - ① 孫等が取得した財産も（当該孫等の親等である）子が取得したとして、（子及び孫等のグループとしての）税額を算出する。（世代飛ばしがあれば子が負担することになったと考えられる税額を算出する。）
 - ② 子は実際に取得した財産に基づき算出される税額を負担するものとする。
 - ③ 孫等は①の税額から②の税額を差し引いた額（孫等が複数いる場合には取得分で按分した額）に一定の加算をした税額を負担。（加算は子から孫等への相続が飛ばされる（相続税の課税を回避する）ことに伴う税負担の軽減に対応するもの）

6. 申告納税地

(現行)

- ・ 申告納税地は被相続人の住所地

(問題の所在)

- 計算方式を見直した場合には、申告納税地をどのように考えるか。

(検討の方向(案))

- 現行と同様、申告納税地は被相続人の住所地とする。

7. 申告書

(現行)

- ・ 申告義務は、原則として合計課税価格が基礎控除額を超える場合で、各取得者の税額計算において税額が生じる場合にあり
- ・ 被相続人の死亡時の財産や他の取得者の取得財産に係る明細を添付
- ・ 申告書は原則として納税義務者ごとの提出であるが、連署方式での共同提出も可能

(問題の所在)

- 基礎控除を取得者段階での控除とした場合、同一の相続において税額が生じる者と生じない者が出てくることになる。この場合、現行と同様に、原則として税額が生じる場合に申告義務があるとすれば、同一の相続において申告義務のある者となない者が出てくるため、納税者や課税当局にとって相続に係る全体財産の課税価格等の把握が難しくなること等についてどのように考えるか。

(検討の方向(案))

- 基本的には税額が生じる者のみに申告義務を課すこととする。
ただし、未分割での申告の場合には、未分割の財産を全部取得したとすると税額が生じる者には、(申告時に納付税額が生じない場合でも)申告を求めることとする。
- 申告義務者に対しては、自らの財産の取得状況を証する書類として、遺言書の写し・財産の分割の協議に関する書類の写し・その他財産の取得の状況を証する書類の提出を求めることとする。
ただし、未分割での申告の場合には、これらに加えて、未分割財産に係る明細等の提出を求めることとする。
- 現行と同様、単独申告を原則としつつ、連署方式での共同申告も認めることとする。

8. 連帯納付義務

(現行)

- ・ 同一の被相続人から相続等により財産を取得したすべての者は、受けた利益の範囲内で互いに相続税に係る連帯納付義務あり

(問題の所在)

- 連帯納付義務については、以下のような問題点が指摘されているところ。
 - ・ 当初の申告時に、納税義務者が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、連帯納付義務を負っていないながら、他の取得者の相続税の納付状況について分からないため、不意打ちになる場合がある。
 - ・ 延納が許可された場合には、他の取得者は長期にわたり連帯納付義務を負うことになる。

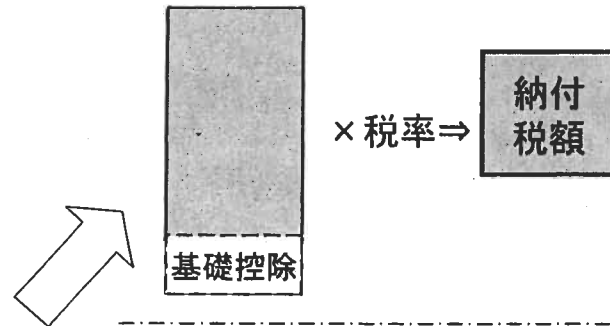
(検討の方向(案))

- 計算方式を見直した場合には、他の取得者に係る連帯納付義務(34条1項)については、一定の場合(※)を除き、廃止する。

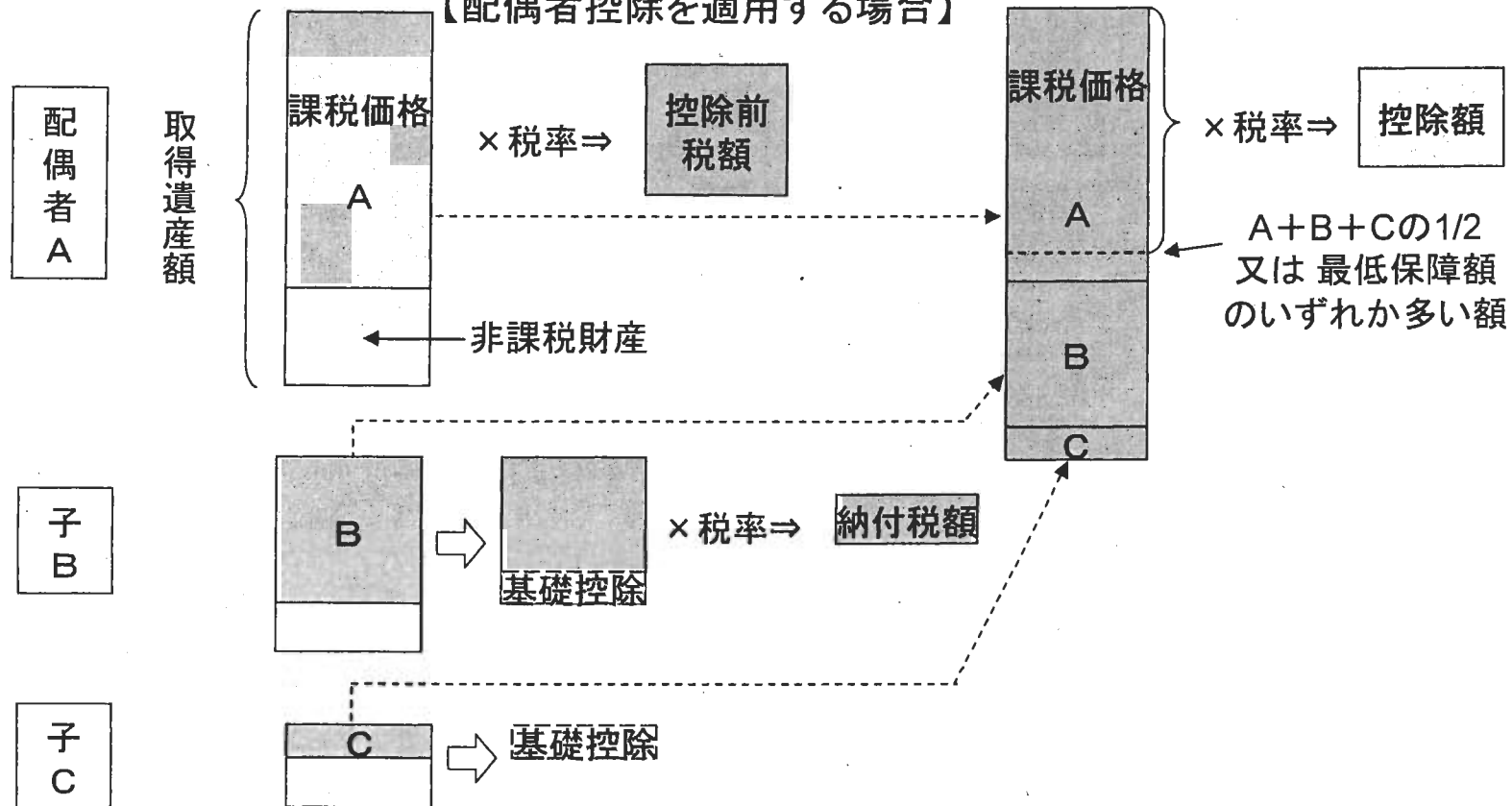
※ 連帯納付義務が認められる一定の場合として、例えば、未分割の財産がある場合が考えられる。

配偶者控除の計算イメージ(案)

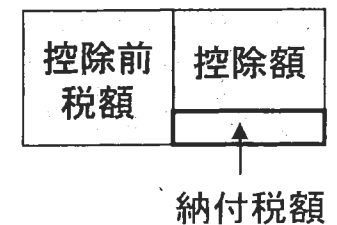
【基礎控除を適用する場合】



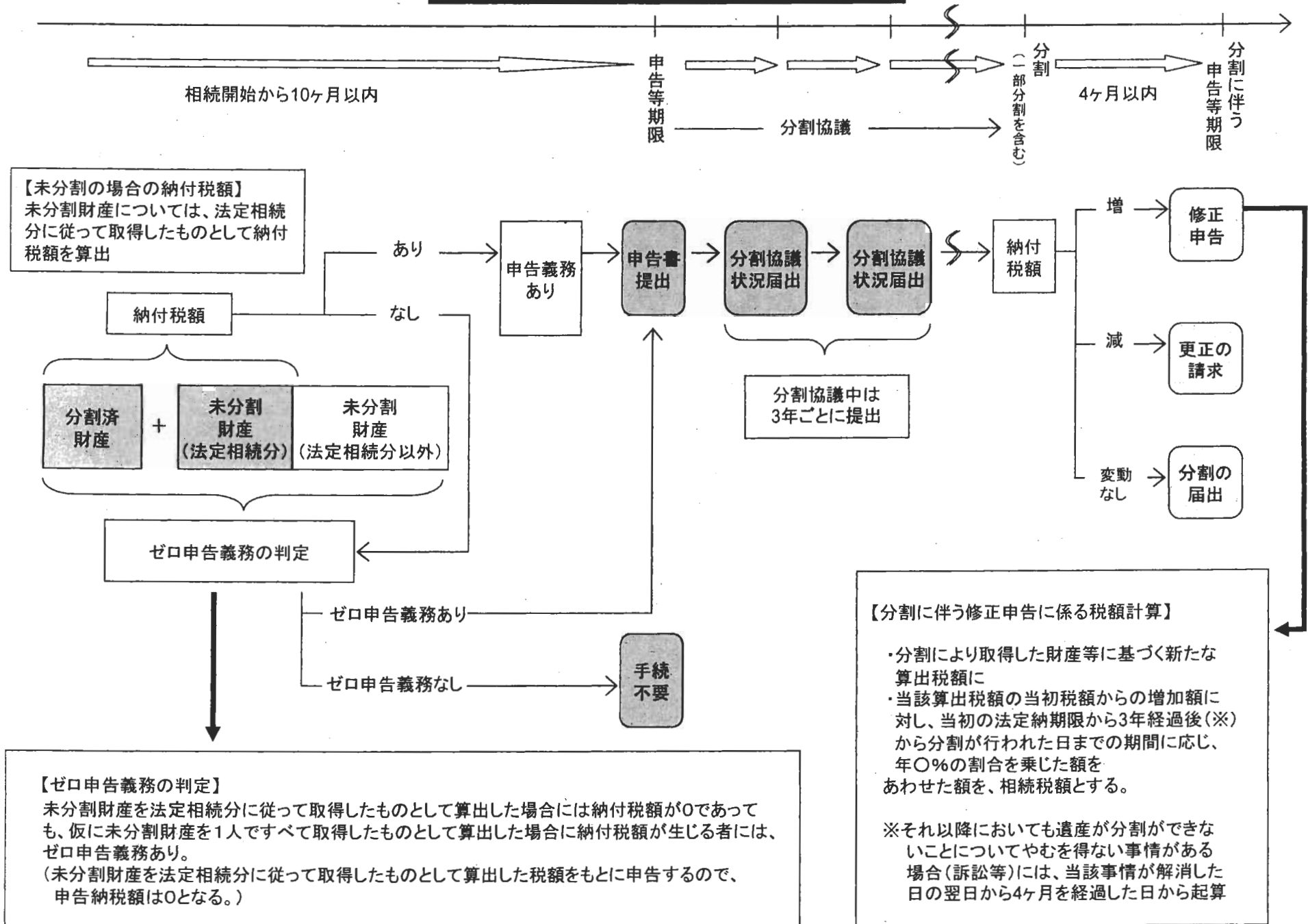
【配偶者控除を適用する場合】



【配偶者の納付税額】



未分割の扱い(案)



世代飛ばしへの対応(案)

