

参 考 資 料

（相続税・贈与税関係）

目 次

・ 相続税・贈与税の一体化措置の導入に向けた検討の方向	1
・ 主な年齢要件について	2
・ 民法（明治三十一年法律第九号）―抄―	3
・ 親族・親等図	6
・ 賦課権の除斥期間に関する国際比較	7
・ 相続税の課税方式の類型	8
・ 相続税・贈与税の一体化措置（案）と累積課税	9
・ 法定相続人員別の被相続人数（平成12年分）	10
・ 我が国の相続税と贈与税の税率表	11
・ 相続税の課税状況の推移	12
・ 相続税の課税価格階級別課税状況等（平成12年分）	13
・ 贈与税の課税状況の推移	14
・ 贈与税の取得財産価額階級別の課税状況等（平成13年分）	15
・ 最近における相続税の主な改正	16
・ 最近における贈与税の主な改正	17
・ あるべき税制の構築に向けた基本方針（抄）	18
・ あるべき税制の構築に向けた基本方針 ―補 論―（抄）	21

相続税・贈与税の一体化措置の導入に向けた検討の方向

- 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」に基づき、生前贈与を通じた次世代への資産移転の円滑化に資する観点から、現在の執行体制の下で可能な相続税・贈与税の一体化措置を創設することとし、以下のような方向に沿って、その具体案を検討する。
 - 1. 生前贈与を受けた者について、贈与を受けた時に支払う贈与税を軽減するとともに、相続時に、それまでの贈与財産と相続財産とを合算して計算した相続税額から、既に支払った贈与税相当額を控除することにより、贈与税と相続税との間の精算を行う新たな制度を導入する。本制度は現行制度との選択制とする。
 - 2. 本制度の適用に当たっては、贈与者は65歳以上であること、受贈者は子である推定相続人であることなど、一定の要件を設ける。
 - 3. 本制度の適用に当たっては、租税回避防止措置など、適正な課税を確保するための措置を講ずる。

主な年齢要件について

70歳以上	老人控除対象配偶者 所得税法) 老人扶養親族 所得税法) 老人医療 老人保健法)
-------	--

65歳以上	老年者控除 所得税法) 公的年金等控除額[割増] 所得税法) 老人マル優 所得税法等) 国民年金、厚生年金、共済年金の受給資格
-------	--

民法（明治三十一年法律第九号）―抄―

〔被相続人の子の相続権・代襲相続権〕

第八百八十七条 被相続人の子は、相続人となる。

- ② 被相続人の子が、相続の開始以前に死亡したとき、又は第八百九十一条の規定に該当し、若しくは廃除によつて、その相続権を失つたときは、その者の子がこれを代襲して相続人となる。但し、被相続人の直系卑属でない者は、この限りでない。
- ③ 前項の規定は、代襲者が、相続の開始以前に死亡し、又は第八百九十一条の規定に該当し、若しくは廃除によつて、その代襲相続権を失つた場合にこれを準用する。

〔直系尊属及び兄弟姉妹の相続権〕

第八百八十九条 左に掲げる者は、第八百八十七条の規定によつて相続人となるべき者がいない場合には、左の順位に従つて相続人となる。

第一 直系尊属。但し、親等の異なる者の間では、その近い者を先にする。

第二 兄弟姉妹

- ② 第八百八十七条第二項の規定は、前項第二号の場合にこれを準用する。

〔配偶者の相続権〕

第八百九十条 被相続人の配偶者は、常に相続人となる。この場合において、前三条の規定によつて相続人となるべき者があるときは、その者と同順位とする。

〔法定相続分〕

第九百条 同順位の相続人が数人あるときは、その相続分は、左の規定に従う。

- 一 子及び配偶者が相続人であるときは、子の相続分及び配偶者の相続分は、各二分の一とする。
- 二 配偶者及び直系尊属が相続人であるときは、配偶者の相続分は、三分の二とし、直系尊属の相続分は、三分の一とする。
- 三 配偶者及び兄弟姉妹が相続人であるときは、配偶者の相続分は、四分の三とし、兄弟姉妹の相続分は、四分の一とする。
- 四 子、直系尊属又は兄弟姉妹が数人あるときは、各自の相続分は、相等しいものとする。但し、嫡出でない子の相続分は、嫡出である子の相続分の二分の一とし、父母の一方のみを同じくする兄弟姉妹の相続分は、父母の双方を同じくする兄弟姉妹の相続分の二分の一とする。

民法（明治三十一年法律第九号）一抄一

〔代襲相続人の相続分〕

第九百一条 第八百八十七条第二項又は第三項の規定によつて相続人となる直系卑属の相続分は、その直系尊属が受けるべきであつたものと同じである。但し、直系卑属が数人あるときは、その各自の直系尊属が受けるべきであつた部分について、前条の規定に従つてその相続分を定める。

② 前項の規定は、第八百八十九条第二項の規定によつて兄弟姉妹の子が相続人となる場合にこれを準用する。

〔相続分の指定又は指定の委託〕

第九百二条 被相続人は、前二条の規定にかかわらず、遺言で、共同相続人の相続分を定め、又はこれを定めることを第三者に委託することができる。但し、被相続人又は第三者は、遺留分に関する規定に違反することができない。

② 被相続人が、共同相続人中の一人若しくは数人の相続分のみを定め、又はこれを定めさせたときは、他の共同相続人の相続分は、前二条の規定によつてこれを定める。

〔遺贈又は贈与の加算による相続分の算定〕

第九百三条 共同相続人中に、被相続人から、遺贈を受け、又は婚姻、養子縁組のため若しくは生計の資本として贈与を受けた者があるときは、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額にその贈与の価額を加えたものを相続財産とみなし、前三条の規定によつて算定した相続分の中からその遺贈又は贈与の価額を控除し、その残額を以てその者の相続分とする。

② 遺贈又は贈与の価額が、相続分の価額に等しく、又はこれを超えるときは、受遺者又は受贈者は、その相続分を受けることができない。

③ 被相続人が前二項の規定と異なつた意思表示したときは、その意思表示は、遺留分に関する規定に反しない範囲内で、その効力を有する。

〔相続分の算定に際し加算する贈与の評価〕

第九百四条 前条に掲げる贈与の価額は、受贈者の行為によつて、その目的たる財産が滅失し、又はその価格の増減があつたときでも、相続開始の当時なお原状のままで在るものとみなしてこれを定める。

〔寄与分制度〕

第九百四条の二 共同相続人中に、被相続人の事業に関する労務の提供又は財産上の給付、被相続人の療養看護その他の方法により被相続人の財産の維持又は増加につき特別の寄与をした者があるときは、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から共同相続人の協議で定めたその者の寄与分を控除したものを相続財産とみなし、第九百条から第九百二条までの規定によつて算定した相続分に寄与分

を加えた額をもつてその者の相続分とする。

- ② 前項の協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、家庭裁判所は、同項に規定する寄与をした者の請求により、寄与の時期、方法及び程度、相続財産の額その他一切の事情を考慮して、寄与分を定める。
- ③ 寄与分は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額から遺贈の価額を控除した額を超えることができない。
- ④ 第二項の請求は、第九百七条第二項の規定による請求があつた場合又は第九百十条に規定する場合にすることができる。

〔相続分取戻権〕

第九百五条 共同相続人の一人が分割前にその相続分を第三者に譲り渡したときは、他の共同相続人は、その価額及び費用を償還して、その相続分を譲り受けることができる。

- ② 前項に定める権利は、一箇月以内にこれを行わなければならない。

〔遺留分権者及び遺留分の額〕

第一千二十八条 兄弟姉妹以外の相続人は、遺留分として、左の額を受ける。

- 一 直系尊属のみが相続人であるときは、被相続人の財産の三分の一
- 二 その他の場合には、被相続人の財産の二分の一

〔遺留分算定〕

第一千二十九条 遺留分は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額にその贈与した財産の価額を加え、その中から債務の全額を控除して、これを算定する。

- ② 条件附の権利又は存続期間の不確定な権利は、家庭裁判所が選定した鑑定人の評価に従つて、その価格を定める。

〔遺留分の算定に際し加算される贈与の範囲〕

第一千三十条 贈与は、相続開始前の一年間にしたものに限る。前条の規定によつてその価額を算入する。当事者双方が遺留分権利者に損害を加えることを知つて贈与をしたときは、一年前にしたものでも、同様である。

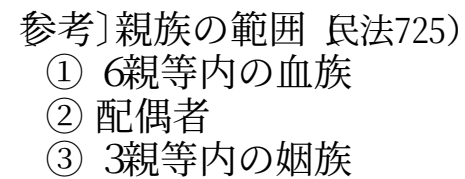
〔遺贈又は贈与の減殺請求〕

第一千三十一条 遺留分権利者及びその承継人は、遺留分を保全するに必要な限度で、遺贈及び前条に掲げる贈与の減殺を請求することができる。

〔相続人及び相続分に関する規定の準用〕

第一千四十四条 第八百八十七条第二項、第三項、第九百条、第九百一条、第九百三条及び第九百四条の規定は、遺留分にこれを準用する。

親族・親等図



賦課権の除斥期間に関する国際比較 (朱定稿)

(2002年7月現在)

日 本	アメリカ	イギリス	ド イ ツ	フランス
法定申告期限から5年 脱税の場合は、7年)	無 制 限	無 制 限	相続税) 遺産取得者が取得の事実を知った年の翌年から7年 脱税の場合は、13年) 贈与税) 贈与者が死亡した年又は税務当局が贈与を知った年の翌年から7年 脱税の場合は、13年)	相続税) 被相続人の死亡の日から10年 贈与税) 贈与の日から10年

- 注) 1. 無申告に係るものである。
2. 相続税、贈与税に相当する税に関するものである。

相続税の課税方式の類型

課 税 方 式	遺 産 課 税 方 式	遺産取得課税方式	併 用 方 式
概 要	遺産全体を課税物件として、例えば、 遺言執行者を納税義務者として課税する 方式	相続等により遺産を取得した者を納 税義務者として、その者が取得した遺 産を課税物件として課税する方式	我が国が採用している方式で、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 に応じて課税する方式
採 用 国	アメリカ、イギリス	ドイツ、フランス	日 本
考 え 方	被相続人に対する所得税の補完税とし ての性格を重視する説からくるもので、 被相続人の一生を通ずる税負担の清算を 行うという考え方	偶然の理由による富の増加を抑制す る等社会政策面を強調する説からくる もので、富の集中の抑制を図るという 考え方	遺産取得課税方式を基本として、当 該方式のもつ欠点を法定相続分課税の 導入により解消しようとする考え方
特 色	① 遺産分割の仕方による税負担の変動 がないため、遺産取得課税方式に比べ て税務執行が容易である。 ② 制度としてわかり易い。 ③ 財産取得者の個人的担税力に則した 合理的な課税を行うという点におい て、遺産取得課税方式に劣る。 ④ 富の集中の抑制を図るという点にお いて、遺産取得課税方式に劣る。	① 財産取得者の個人的担税力に則し た合理的な課税をすることができる ② 遺産分割の仕方によって税負担に 差異を生ずることから、事実と異な る申告が行われやすい。 ③ 分割困難な資産の負担は相対的に 重くなる。	やや制度が複雑である。

相続税・贈与税の一体化措置(案) と累積課税

平成 15 年 第 1 回 贈 与 → 平成 22 年 第 2 回 贈 与 → 平成 30 年 第 3 回 贈 与 → 平成 35 年 (贈与者の死亡 相 続 時)

一体化措置
(案)



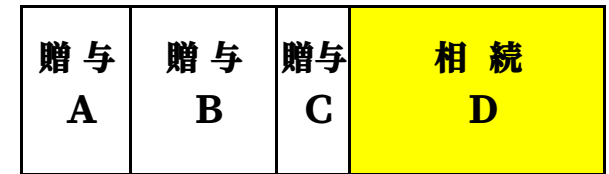
⇒ 納付税額 **a**



⇒ 納付税額 **b**



⇒ 納付税額 **c**



(A+ B+ C+ D) に対応する相続税額－ (a+ b+ c)
相続時で精算]

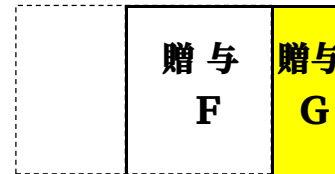
一定期間
(10年)
累積課税



⇒ 納付税額 **e**



(E+ F) に対応する贈与税額－ e
⇒ 納付税額 **f**



(F+ G) に対応する贈与税額－ f
⇒ 納付税額 **g**



(G+ H) に対応する相続税額－ g
相続時で精算]

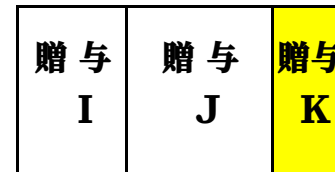
一 生
累積課税



⇒ 納付税額 **i**



(I+ J) に対応する贈与税額－ i
⇒ 納付税額 **j**



(I+ J+ K) に対応する贈与税額－ (i+ j)
⇒ 納付税額 **k**



(I+ J+ K+ L) に対応する相続税額－ (i+ j+ k)
相続時で精算]

(注) この図はイメージであることから、基礎控除等は省略してあります。

法定相続人員別の被相続人数 平成12年分)

人 数 課税価格階級	法定相続人員別被相続人数											
	0 人 のもの	1 人 のもの	2 人 のもの	3 人 のもの	4 人 のもの	5 人 のもの	6 人 のもの	7 人 のもの	8 人 のもの	9 人 のもの	10 人 のもの	10人超 のもの
1億円以下	人 56	人 1,516	人 2,820	人 2,801	人 1,046	人 —	人 —	人 —	人 —	人 —	人 —	人 —
1億円～	52	1,112	3,527	6,872	5,873	2,721	1,087	487	167	94	30	25
2億円～	14	228	981	2,386	2,158	1,108	570	272	135	66	33	35
3億円～	10	125	629	1,575	1,593	916	418	216	103	63	27	36
5億円～	2	27	207	530	570	341	174	65	37	18	8	9
7億円～	2	17	107	295	351	212	107	47	24	10	8	11
10億円～	1	12	88	197	267	210	104	51	31	19	8	4
20億円超	—	5	29	71	83	62	27	11	13	2	2	4
合 計	137	3,042	8,388	14,727	11,941	5,570	2,487	1,149	510	272	116	124

備考) 1. 国税庁統計年報書」による。
2. 当初申告ベースの計数である 修正申告を含まない)。

我が国の相続税と贈与税の税率表

相 続 税

平成6年1月1日～)

各法定相続人の取得金額	税 率
～ 800万円	10 %
～ 1,600万円	15 %
～ 3,000万円	20 %
～ 5,000万円	25 %
～ 10,000万円	30 %
～ 20,000万円	40 %
～ 40,000万円	50 %
～ 200,000万円	60 %
200,000万円 ～	70 %

贈 与 税

平成4年1月1日～)

課 税 価 格	税 率
～ 150万円	10 %
～ 200万円	15 %
～ 250万円	20 %
～ 350万円	25 %
～ 450万円	30 %
～ 600万円	35 %
～ 800万円	40 %
～ 1,000万円	45 %
～ 1,500万円	50 %
～ 2,500万円	55 %
～ 4,000万円	60 %
～ 10,000万円	65 %
10,000万円 ～	70 %

相続税の課税状況の推移

区 分 年 分	死 亡 者 数 ・ 課 税 件 数 等				合 計 課 税 価 格		相 続 税 額		
	死亡者数 (a)	課税件数 (b)	(b)/(a)	被 相 続 人 1人当たり 法定相続人数	合 計 額 (c)	被 相 続 人 1人当たり 金 額	納付税額 (d)	被 相 続 人 1人当たり 金 額	(d)/(c)
	人	件	%	人	億円	万円	億円	万円	%
昭和30	693,523	30,859	4.4	—	375	121.5	34	11.0	9.1
33	684,189	5,284	0.8	—	367	695.4	47	88.4	12.7
40	700,438	13,407	1.9	4.24	2,091	1,559.7	410	305.8	19.6
45	712,962	24,454	3.4	4.28	7,011	2,866.9	1,342	548.7	19.1
50	702,275	14,593	2.1	4.31	15,121	10,361.8	1,973	1,352.1	13.0
55	722,801	26,797	3.7	4.17	30,215	11,275.5	4,399	1,641.7	14.6
62	751,172	59,008	7.9	3.93	82,509	13,982.6	14,343	2,430.7	17.4
63	793,014	36,468	4.6	3.68	96,380	26,428.6	15,629	4,285.5	16.2
平成元	788,594	41,655	5.3	3.90	117,686	28,252.5	23,930	5,744.9	20.3
2	820,305	48,287	5.9	3.86	141,058	29,212.4	29,527	6,114.8	20.9
3	829,797	56,554	6.8	3.81	178,417	31,548.0	39,651	7,011.2	22.2
4	856,643	54,449	6.4	3.85	188,201	34,564.7	34,099	6,262.5	18.1
5	878,532	52,877	6.0	3.81	167,545	31,685.9	27,768	5,251.5	16.6
6	875,933	45,335	5.2	3.79	145,454	32,084.4	21,058	4,644.9	14.5
7	922,139	50,729	5.5	3.72	152,998	30,159.9	21,730	4,283.5	14.2
8	896,211	48,476	5.4	3.71	140,774	29,039.9	19,376	3,997.0	13.8
9	913,402	48,605	5.3	3.68	138,635	28,522.8	19,339	3,978.8	13.9
10	936,484	49,526	5.3	3.61	132,468	26,747.1	16,826	3,397.4	12.7
11	982,031	50,731	5.2	3.59	132,699	26,157.3	16,876	3,326.5	12.7
12	961,653	48,463	5.0	3.55	123,409	25,464.7	15,213	3,139.0	12.3

- (備考) 1. “死亡者数(a)”は「人口動態統計」(厚生労働省)により、その他の計数は「国税庁統計年報書」による。
2. “被相続人1人当たりの法定相続人数”は、当初申告ベースの計数である(修正申告を含まない)。ただし、昭和63年分には、更正の請求により納付税額がゼロとなった者の計数が含まれている。
3. “課税件数(b)”は、相続税の課税があった被相続人の数である。
4. “納付税額(d)”には納税猶予額を含まない。

相続税の課税価格階級別課税状況等 (平成12年分)

課税価格 階級区分	件 数		納付税額		平 均 課税価格 (a)	平 均 納付税額 (b)	負担率 (b)／(a)
	件 数	累積割合	税 額	累積割合			
	件	%	億円	%	万円	万円	%
～ 1億円	8,239	17.0	102	0.7	8,465	124	1.5
～ 2億円	22,047	62.5	1,199	8.6	14,054	544	3.9
～ 3億円	7,986	79.0	1,525	18.6	24,139	1,910	7.9
～ 5億円	5,711	90.8	2,647	36.0	37,917	4,635	12.2
～ 7億円	1,988	94.9	1,844	48.2	58,137	9,274	16.0
～ 10億円	1,191	97.3	1,857	60.4	82,103	15,594	19.0
～ 20億円	992	99.4	3,025	80.3	132,659	30,494	23.0
20億円超	309	100.0	2,988	100.0	318,648	96,689	30.3
合 計	48,463		15,187		25,429	3,134	12.3

(備考) 1. 国税庁統計年報書」による。

2. 当初申告ベースの計数である(修正申告を含まない)。

贈与税の課税状況の推移

区 分 年 分	件 数 (A)	合 計 課 税 価 格		贈 与 税 額			課税最低限	
		合 計 額 (B)	1件当たり 金 額	納付税額 (C)	1件当たり 金 額	(C)／(B)	基礎控除	配偶者控除
	件	億円	万円	億円	万円	%	万円	万円
昭和63	459,789	11,098	241.4	1,285	28.0	11.6	60	2,000
平成元	527,756	21,421	405.9	2,926	55.4	13.7	〃	〃
2	583,693	25,684	440.0	3,430	58.8	13.4	〃	〃
3	573,155	20,593	359.3	2,392	41.7	11.6	〃	〃
4	541,503	16,471	304.2	1,619	29.9	9.8	〃	〃
5	554,696	17,484	315.2	1,598	28.8	9.1	〃	〃
6	529,657	15,266	288.2	1,312	24.8	8.6	〃	〃
7	520,701	14,570	279.8	1,241	23.8	8.5	〃	〃
8	512,070	14,586	284.9	1,335	26.1	9.1	〃	〃
9	486,958	14,129	290.2	1,299	26.7	9.2	〃	〃
10	455,118	13,010	285.9	1,166	25.6	9.0	〃	〃
11	445,132	12,942	290.8	1,143	25.7	8.8	〃	〃
12	414,828	11,974	288.6	955	23.0	8.0	〃	〃
13	376,256	13,465	357.9	812	21.6	6.0	110	〃

(備考) 1. この表の計数は、「国税庁統計年報書」による。ただし、平成13年分については国税庁調べ（暫定値）による。

2. 件数は、財産の贈与を受けた者のうち申告等のあった者の数である。

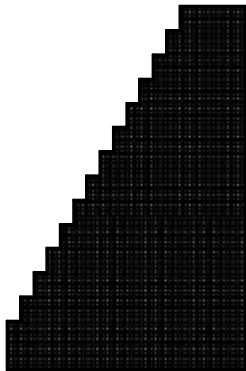
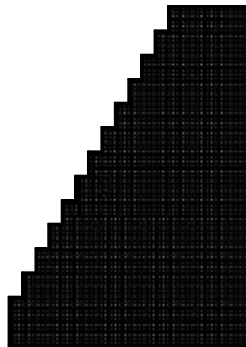
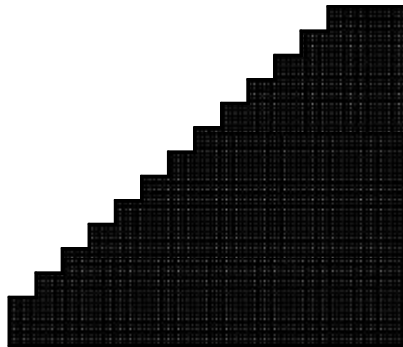
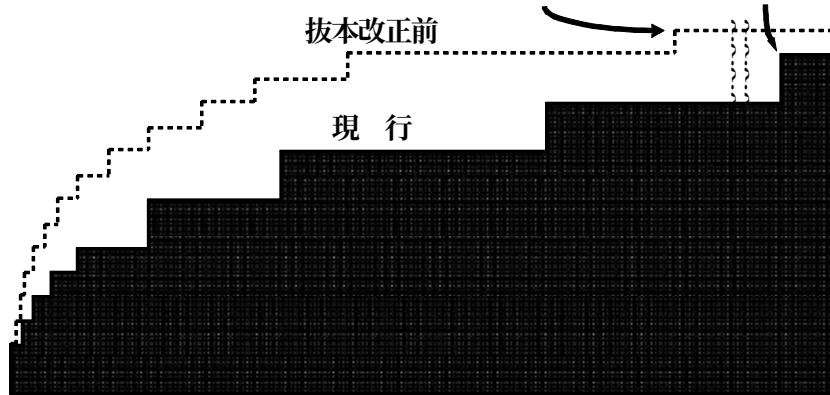
3. 贈与税額には、納税猶予適用分を含まない。

贈与税の取得財産価額階級別の課税状況等（平成13年分）

取得財産価額 階 級 区 分	人 員		納付税額		平 均 課税価格 (a)	平 均 納付税額 (b)	負担率 (b)／(a)
	人 員	累積割合	税 額	累積割合			
	件	%	億円	%	万円	万円	%
～ 150万円	137,686	36.6	17.2	2.1	87.2	1.2	1.4
～ 200万円	48,063	49.4	32.0	6.1	298.3	6.6	2.2
～ 400万円	99,299	75.8	152.0	24.9	290.8	15.3	5.3
～ 700万円	56,090	90.7	159.1	44.6	229.7	28.4	12.4
～ 1,000万円	11,967	93.9	118.3	59.2	897.6	98.8	11.0
～ 2,000万円	16,085	98.2	146.8	77.4	1,544.3	91.2	5.9
～ 3,000万円	6,429	99.9	57.5	84.5	1,832.0	89.4	4.9
～ 5,000万円	333	100.0	41.5	89.6	4,233.2	1,245.9	29.4
5,000万円超	145	100.0	83.6	100.0	19,369.6	5,766.9	29.8
合 計	376,097		807.8		318.2	21.5	6.7

(備考) 1. 国税庁調べ（暫定値）による。
2. 当初申告ベースの計数である(修正申告を含まない)。

○ 最近における相続税の主な改正

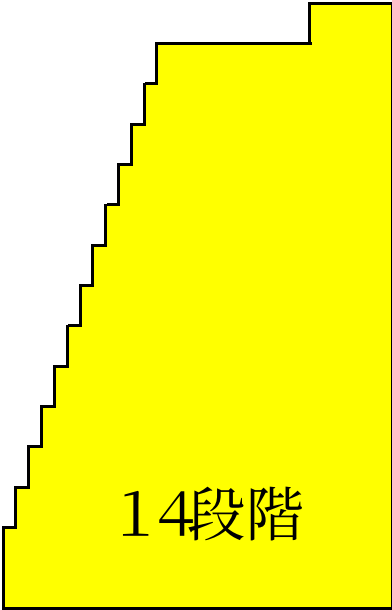
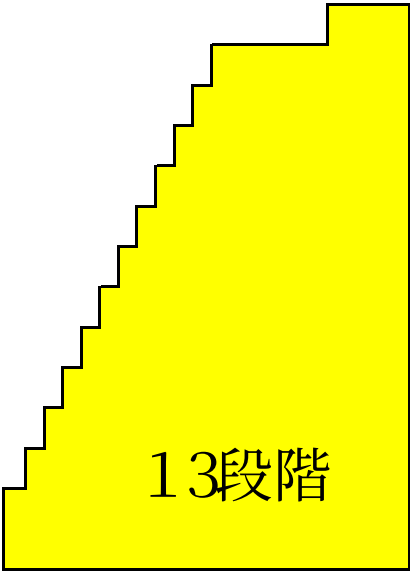
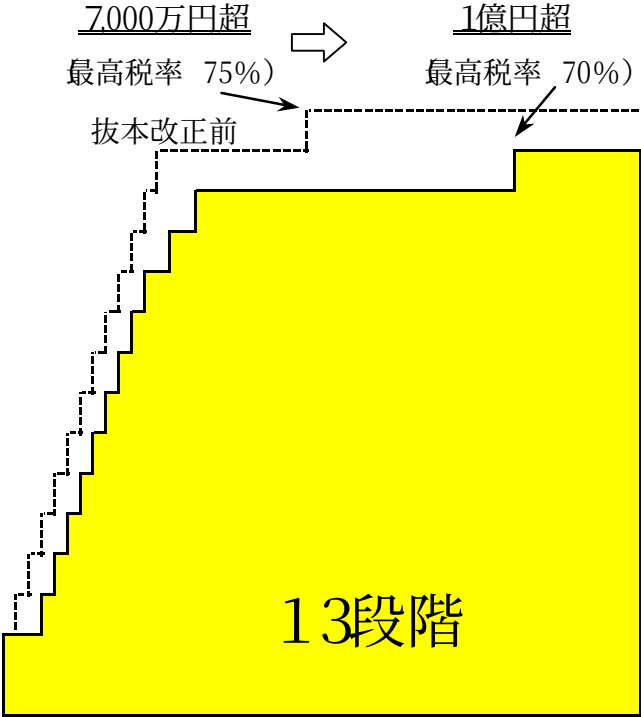
		抜本改正前	抜本改正 (昭和63年12月) (昭和63年1月1日以降適用)	平成4年度改正 (平成4年1月1日以降適用)	平成6年度改正 (現行) (平成6年1月1日以降適用)		
税率構造図	イメージ図	5億円超 (最高税率 75%) 	5億円超 (最高税率 70%) 	10億円超 (最高税率 70%) 	5億円超 (最高税率 75%) ? 20億円超 (最高税率 70%) 		
基礎控除		2,000万円 + 400万円 × 法定相続人数 (3,600万円)	4,000万円 + 800万円 × 法定相続人数 (7,200万円)	4,800万円 + 950万円 × 法定相続人数 (8,600万円)	5,000万円 + 1,000万円 × 法定相続人数 (9,000万円)		
		昭和50年	昭和62年	平成3年	平成5年		
課税割合		2.1%	→ 7.9%	→ 6.8%	→ 6.0%	→ 平成11年 5.2%	
負担割合		13.0%	→ 17.4%	→ 22.2%	→ 16.6%	→ 平成12年 12.3%	

(注1) 基礎控除の () 内は、法定相続人が4人 (例：配偶者＋子3人) の場合の額である。

(注2) 課税割合は、課税件数／死亡者数であり、負担割合は、納付税額／合計課税価格である。

(注3) 合計課税価格とは、小規模宅地の特例による減額等を行った後、基礎控除を差し引く前の課税対象財産の価格である。

○ 最近における贈与税の主な改正

	抜 本 改 正 前 昭和50年～)		抜 本 改 正 昭和63年12月) 昭和63年 1月 1日以降適用)	平 成 4 年 度 改 正 (現 行) 平成 4年 1月 1日以降適用)	
税 率 構 造	イ メ ー ジ 図	<u>7,000万円超</u> 最高税率 75%)  14段階		<u>7,000万円超</u> 最高税率 70%)  13段階	
		<u>7,000万円超</u> 最高税率 75%) 抜本改正前  13段階		<u>1億円超</u> 最高税率 70%)	
基 礎 控 除		60万円 昭和50年～)		60万円	
				60万円	110万円 平成13年 1月 1日～)

あるべき税制の構築に向けた基本方針（抄）

平成14年 6月
税制調査会

第二 個別税目の改革

四 資産課税等

1. 相続税・贈与税

？ 改革の基本的考え方 ―経済社会の構造変化への対応と負担の適正化―

相続課税を取り巻く環境は、次のように大きく変わってきている。

- ① 経済のストック化の進展により、今後、相続による資産移転の増加が見込まれること
- ② 社会保障の充実により老後扶養における公的な負担の役割が高まっていることから、相続時に残された個人資産については、その一部を社会へ還元する必要があると考えられること
- ③ 高齢化の進展により、相続による財産取得が相続人のライフサイクルのより後半にシフトしていく結果、相続財産が相続人の経済的基盤を形成する意味合いが相対的に薄れつつあること
かかる状況を踏まえ、従来より広い範囲に適切な税負担を求める必要がある。

その際、負担の適正化の観点から最高税率については引き下げる一方、累進は現行程度の水準を維持することが適当である。

暦年で単一年の課税であるわが国の贈与税においては、相続税の課税回避を防止する観点から税負担は比較的高い水準に設定されている。高齢化の進展に伴って相続による次世代への資産移転の時期がより後半にシフトしていることから、資産移転の時期の選択に対する中立性を確保することが重要となってきた。高齢者の保有する資産（金融資産のみならず住宅等の実物資産も含む）が現在より早い時期に次世代に移転するようになれば、その有効活用を通じて経済社会の活性化に資するといった点も期待されよう。このような観点から、相続税・贈与税の調整のあり方（生前贈与の円滑化）を検討すべきである。

事業承継関連の特例措置については、中小企業の事業の円滑な承継に貢献している点は認められるが、相続後の事業継続に対する過大なインセンティブは、新規の創業や新たな事業展開とのバランスを失わせることを踏まえ、そのあり方を見直していく必要がある。

その際、高齢化の進展に伴い、相続人が被相続人と共に事業を行っていた場合の共に働いた期間も長期化していることから、生前における円滑な事業の移転を図ることや、相続までの財産形成への貢献に着目することが重要である。

? 相続税の改革の方向性

① 課税ベース

基礎控除については、「基本的考え方」及び地価の下落等を踏まえ、「広く薄く」の観点から引下げの方向で検討すべきである。なお贈与税の基礎控除については、相続税と贈与税の調整の検討において、相続税の基礎控除との関係を考慮し見直す必要がある。

死亡保険金・死亡退職金の非課税措置については、公的な社会保障制度の充実等を踏まえ、資産選択に対する中立性、簡素化などの観点から、廃止・縮減の方向で考えるべきである。

小規模宅地等の課税の特例をはじめとした事業承継関連の特例措置については、長期にわたる地価の低下等を踏まえ、将来的には事業用資産全体に適用される特例措置への改組も含め、そのあり方について検討する必要がある。

② 税率構造

最高税率については、個人所得課税の最高税率（50％）との較差が大きく、諸外国の例に比しても相当高いことに鑑み、引き下げることが適当である。

累進構造については、「基本的考え方」や、最高税率の引下げで高資産家の税負担は相当程度軽減され得ること等を勘案し、現行程度の累進を維持すべきである。

税率の刻み数に関しては、相続税は臨時・偶発的に発生するものであるため、遺産額により税負担を大きく変動させるのは適当でなく、遺産額に応じたある程度滑らかな負担の変化を確保することが望ましい。

？ 贈与税の改革の方向性

① 相続税・贈与税の一体化

高齢化社会の到来につれ、生前贈与の社会的要請も根強い。かかる観点から、相続税・贈与税の累積課税化も含め、両者を一体化する方向で検討する。(補論参照)

累積課税化の方法は、一生累積課税方式と一定期間累積課税方式の二つに大別されるが、いずれの方式も、納税者、執行当局の双方に財産の長期管理を要求する仕組みである。したがって適正な執行を確保する上では、その導入に当たり執行当局のより一層の機械化の推進、立証責任の転換や除斥期間・時効の延長等の検討、納税者番号制度の導入など、長期にわたる財産移転の記録、確認、名寄せ・突合等が可能となる環境整備が必要不可欠となる。

それまでは、二つの累積課税方式のいずれについても完全な形で実施することはできない。生前贈与の必要性の程度、国民の財産保有のあり方等を踏まえ、今後、累積課税のための仕組みをどのように整備していくのかを検討すべきであろう。これにあわせ、次世代への資産移転の時期の選択に対して中立性を重視する観点等から贈与税を見直すことの必要性を踏まえれば、暫定的な措置の導入を検討すべきである。

なお、相続税・贈与税の一体化や暫定的な措置の検討に当たっては、贈与を管理する期間が長期にわたること等により、一部の資産家を中心に計画的な租税回避行為を誘発するおそれや、執行の困難性に伴う課税の脱漏のおそれがあることを踏まえ、十分な方策を講じる必要がある。

② 第三者に対する贈与の取扱い

最終的に相続関係のない第三者に対する贈与の課税のあり方が問題となっている。これに関しては、贈与の実態を見極めた上、相続税の課税回避防止という機能をも踏まえ、所得課税へ移行させることも考え得る。

あるべき税制の構築に向けた基本方針（抄） — 補 論 —

平成14年 6月
税 制 調 査 会

相続税・贈与税関係

○ 相続税・贈与税

1. 課税根拠

相続を契機とした財産移転に対する相続課税の課税根拠は、基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられる。その際、累進税率の適用により、富の再分配をより効果的に図る役割を果たしている。

個人から贈与により財産を取得した者に対しては、取得財産の価額を課税価格として、贈与税が課される。贈与税は、相続課税の存在を前提に生前贈与による相続課税の回避を防止する意味で、相続課税を補完する役割を果たしている。

また、相続課税と同様、贈与という無償の財産取得に担税力を見出して課税する位置付けもある。

2. 課税方式（遺産課税方式、遺産取得課税方式及び併用方式）

わが国の相続税は、明治 38 年に遺産課税方式によって創設され、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の改正で課税方式が遺産取得課税方式に変更された。その後、昭和 33 年に、税制特別調査会における幅広い議論を踏まえ、遺産取得課税方式を採りつつも、税負担総額は各相続人の実際の取得にかかわらず法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出するというわが国独特の制度（法定相続分課税方式）が創設され、現在に至っている。

法定相続分課税方式が昭和 33 年度改正において導入された背景としては、それ以前の純粋な遺産取得課税方式において、

- ？ 税務執行上仮装分割などを防止することが困難であること
- ？ 分割容易な遺産と困難な遺産との税負担が不均衡となること
- ？ 農業の零細化を促進する（農業政策等と不整合となる）おそれがあること

等の問題点があった。現在においては、相続人の人数の減少傾向、農地に係る納税猶予制度の存在等、制度導入当時とは状況の変化が見られる。財産取得者の個人的担税力に即した合理的な課税を行うことはできないという遺産課税方式の問題点や、遺産の総額が同じであれば、分割方法にかかわらず税額の総額は一定であるという現行の方式のメリットは、依然認められ、法定相続分を基調とする取得課税による現行の体系については維持すべきである。

3. 一生累積課税方式と一定期間累積課税方式

「生前贈与を相続と一体として捉え、両者を相続時点まで完全に累積し、課税についてもその時点で清算を行う」という考え方を貫徹すれば、一生にわたる贈与を累積し、相続と合わせて課税（各年ごとに累積贈与額に対する税額を納付、過年分納付額は税額控除、相続においては納付贈与税額を控除）する一生累積課税方式を採用すべきこととなる（その際、相続関係のない者については別途の課税を行う）。

他方、「贈与と相続との完全な累積・清算」という考えには必ずしもとらわれず、現実的なレベルで贈与・相続を通じた税負担を平準化する考え方からは、一定期間にわたる贈与を累積して課税（各年ごとに過去一定期間内の累積贈与額に対する税額を納付し、過年分納付額は税額控除、相続前一定期間内の贈与は相続と合わせて課税）する一定期間累積課税方式が導かれる。

一生累積課税方式は、基本的には、生前贈与を行ったとしても、又はすべてを相続したとしても合計税負担額は変わらず、親子間の財産移転のタイミングの選択に対し中立的という利点があるが、執行が困難であるという問題点がある。

一定期間累積課税方式は、相続前一定期間外の生前贈与が多いほど相続時の負担は減少し、生前贈与を促進する働きがある。生前贈与と相続との間の中立性はある程度確保されるものの、一生累積課税方式には劣っている。一方、税務執行については、一生累積課税方式ほど困難でない。

4. 民法との関連（被相続人による財産の処分・相続人の貢献と相続法）

？ 生前贈与が円滑化された場合の民法上の論点

生前贈与の円滑化により特定の者に贈与が集中した場合、民法との関連では、他の推定相続人である親族からの遺留分減殺請求によって贈与が覆る事態が生じ得る。

遺留分減殺請求は原則として相続開始前1年間の遺贈・贈与に及ぶが、当事者双方が遺留分権利者に損害を加えることを知って贈与をした場合、それ以前の贈与も対象となし得る。続柄に関しては、法定相続人の遺留分を「害する」意思が比較的認められやすい親族の方が、第三者に対するよりも贈与が覆る可能性は高く、特に、法定相続人のみが受ける特別受益に対しては、判例により、ほぼ無条件に遺留分減殺が認められている。

推定相続人に対する生前贈与が促進された場合、贈与が遺留分減殺請求により覆る可能性は拡大していく。しかし、民法の相続に関する規定は、被相続人の財産に関する決定権を尊重しつつ、相続分や遺留分によって相続人間の公平性の調整を図っており、贈与が覆る事態は、相続法の原理からは避けられないものとして想定されていると考えられる。

したがって、贈与が覆る可能性が高まることをもって、生前贈与を円滑化する税制上の措置に制限を加える必要はないが、制度の設計に当たっては、贈与が覆る可能性があることを念頭に置いて検討を行う必要がある。

なお、親族以外の第三者に対する贈与は、遺留分との関係で覆る可能性が低いが、このことが悪用される可能性を踏まえれば、法定相続人とそれ以外の者として生前贈与の税負担を異なる水準とし、第三者に対する贈与に係る税負担を重く設定することも考えられる。

? 家族の被相続人に対する貢献とそれに対する求償、救済

高齢化社会の到来を受け、親の扶養（生計費の補助）や介護（以下、これらをまとめて「面倒見」という。）を行った者について、親からの相続や生前贈与において配慮が払われるべきではないかとの論点がある。

民法においては、「扶養」は本来対価性がなく、生活の資力がないなど要扶養状態になった者に対し、その生計を補助する一方的な義務が発生する。親に財産がある限り民法上の「扶養」の義務は生じない。他方、相続は財産の存在を前提とするため、厳密には民法上「扶養」と相続とは連動しないが、親の「面倒見」を行った相続人の貢献については、寄与分や「面倒見」を行わなかった他の相続人に対する対価の求償などによる相続における救済が、判例においては認められている。

こうした「面倒見」と相続とを巡る民法の分野における論点は、更なる高齢化の進展の中で、より大きな問題とな

っていくと考えられるが、現行民法の規定を改めるに足るような意見の収斂は未だなされていない。ただし、

- ① 民法上の相続は身分（続柄）で一義的に決定されるものであること
- ② 「面倒見」を行ったり事業を補助した相続人による他の相続人に対する求償について、寄与分などを用いて調整を図ることには限界があること

等を踏まえれば、あらかじめ、契約等の財産法において具体的な解決を図ることが適当とする意見が有力である。

（注）法定相続人の配偶者（典型的には「息子の妻」）など、そもそも相続権がない家族の貢献については、遺留分（配偶者や子供は法定相続分の2分の1）を害さない範囲で贈与・遺贈が可能であり、基本的には、家族・親族の話し合いで円満な解決を図ることが望ましいとする意見が有力である。

以上を踏まえれば、「面倒見」や事業の補助等の相続人の貢献を相続と関連づけ、更には、その延長線上で、相続課税において「面倒見」について配慮した措置を講じることは、民法における「相続」の基本的考え方と抵触することから、限界があると考えられる。