

特集

相続税・贈与税の 一体的課税制度

—その構築に向けた検討の
動向等と注視事項について—

税理士：塩野入 文雄

目次	次
1 はじめに 6	4 今後の注視事項—実務的な視点から ... 16
(1) 令和3年度税制改正大綱の記述 6	(1) 本項の記述 16
(2) 政府税制調査会の動向 7	(2) 加算等期間の伸長及び加算等の範 囲 17
2 相続税・贈与税を巡る基本的な議論 等 8	(3) 価額固定効果 19
(1) 現行制度 8	(4) 相続税額の2割加算 20
(2) 相続税の意義等 9	(5) 少額不追及 21
(3) 課税方式などを巡る議論 10	(6) その他 21
3 一体的課税制度構築の背景等 13	㊦ 贈与税の更正・決定の期間制限 21
(1) 概 略 13	㊧ 小規模宅地等の課税特例 22
(2) 資産の早期移転 13	㊨ 基礎控除額・税率・経過規定 22
(3) 税負担回避への対応 15	5 まとめ 22
(4) 外国の制度 15	〈参考資料1～3〉 23

1 はじめに

(1) 令和3年度税制改正大綱の記述

イ 「令和3年度税制改正大綱」(令和2.12.10自由民主党・公明党)18頁には、「相続税と贈与税の一体的課税制度」(以下「一体的課税制度」という。)の構築に向けた本格的な検討について、次のとおり述べられている。

なお、平成31年度税制改正大綱及び令和2年度税制改正大綱においても、同様

の点について触れられている。

第一 令和3年度税制改正の基本的考え方

5. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

(3) 相続税・贈与税のあり方

② 資産移転の時期の選択に中立的な相続税・贈与税に向けた検討

……相続税と贈与税をより一体的に捉えて課税する観点から、

現行の相続時精算課税制度と暦年課税制度のあり方を見直すなど、格差の固定化の防止等に留意しつつ、資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築に向けて、本格的な検討を進める。

ロ 上記の点は、令和3年度税制改正における具体的な個別改正項目に結びつく記述ではないが、当研究所及び本誌の課題になっている「資産承継」に関わる極めて重要な事柄である。そこで、前広に、今後の税制改正（令和4年度以降）に向けた問題意識を設定し、本誌読者と共有していくためにも、一体的課税制度の構築に向けた改正動向や注視事項など若干の点について触れておきたい。

(2) 政府税制調査会の動向

イ 一体的課税制度の構築に向けた検討については、政府税制調査会においても中

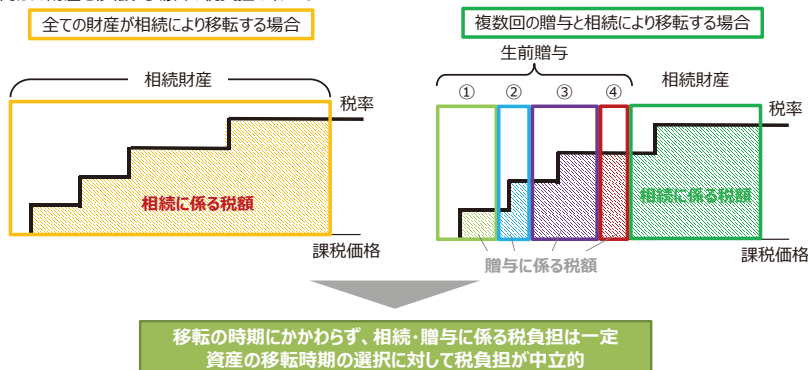
長期的な視点から既に議論の緒についている。令和2年11月13日開催の第4回総会終了後における記者会見において、中里会長は、「なるべく新しい時代に即した相続税・贈与税の制度を構築していく気構えを持って、臨んでいこうと思っているわけです。」とコメントしている。また、専門家会合を設置して今後の議論等を進めていくとされている（同日の会長会見議事録参照：内閣府税制調査会HP）。

ロ ところで、財務省は、上記の総会会議資料（「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」（以下「総会資料」という。））において、「資産移転の時期の選択に中立的な税制」について、**図表1**を示すとともに、その考え方を次頁のとおりに説明している（上記の総会議事録から引用）。

図表1 資産移転の時期の選択に中立的な税制（イメージ）

- 資産の移転の時期（回数・金額含む）にかかわらず、納税義務者にとって、生前贈与と相続を通じた資産の総額に係る税負担が一定となることを、「資産移転の時期の選択に中立的」という。
- 贈与者（取得者）は、税負担を意識して財産の移転のタイミングを計る必要がなく、ニーズに即した財産の移転が促される。一方で、意図的な税負担の回避も防止される。
- 主要国（米・独・仏）では、贈与税・遺産税（相続税）の税率表が共通で、相続・贈与に係る税負担の中立性が確保される制度を設けている。

（例）同額の財産を移転する場合の税負担のイメージ



（出典）総会資料25頁

ここでの中立的な税制といえますのは、資産の移転の時期、あるいは回数・金額にかかわらず、納税義務者にとって生前贈与と相続を通じた資産の総額に係る税負担が一定となることを指しています。すなわち、全ての財産が相続により移転する場合と、複数回の贈与と相続により移転する場合のいずれでも、税負担が一定となることを、資産移転の時期の選択に対して税負担が中立的であると考えています。

ハ 総会資料には、「家庭の経済事情による学力への影響」にまで言及され、①a 家庭の所得と全国学力調査の正答率を見ると、所得が高い家庭の子供の正答率がより高いという傾向及び所得が最も低いグループ（年収200万円未満世帯）と最も高いグループ（年収1,500万円以上世帯）では、正答率に20ポイント以上の開き

（中3・数学B）があるとされている（総会資料21頁）。さらに、⑥親の所得と子の大学への進学率、学歴別生涯賃金についても触れられているが（総会資料22頁）、このような事象は、資産の保有状況等による差異にも通じてくると考えられる。

2 相続税・贈与税を巡る基本的な議論等

(1) 現行制度

現行の贈与税には暦年課税制度と相続時精算課税制度の二つがあり、また、それぞれの贈与と相続税との関係（税務処理）は、図表2のとおりである。

なお、昭和25年に制定された現在の相続税法における相続税と贈与税との関係に係る改正の沿革は、〈参考資料1〉（23頁）のとおりである。

図表2 贈与と相続税との関係〔税務処理の概要〕

区 分	相続人等による相続財産の取得態様	税 務 処 理	
暦年課税適用者〔相続開始前3年以内の被相続人からの贈与財産〕	相続財産を取得	加算	その財産の価額（贈与時）を相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価格とみなす（相法19）。
	相続財産取得なし	加算不要（相続税の課税なし）	
相続時精算課税適用者〔同制度適用年分以降におけるその贈与者からの贈与財産〕	相続財産を取得	加算	その財産の価額（贈与時）を相続税の課税価格に加算した価額をもって、相続税の課税価格とする（相法21の15①）。
	相続財産取得なし	みなし	その財産の価額（贈与時）を相続等により取得したものとして相続税を課税（相法21の16①）。

(注) 1 相続財産の取得には、みなし相続財産や相続税の非課税財産の取得も含む。

2 加算等の適用がある場合、贈与税額控除の適用がある。

3 相続開始年分における贈与で相続税の課税価格に加算されるものについては贈与税が課税されずに、相続税の課税対象になる（相法21の2④）。また、贈与税の配偶者控除（相法21の6）の適用相当部分の金額も「特定贈与財産」として相続税の加算対象になっていない（相法19①②）。

4 上表のほかにも法人版及び個人版事業承継税制、農地の納税猶予制度における贈与税の納税猶予を適用した場合に関するみなし相続課税などがある。

(2) 相続税の意義等

イ 相続税が果たしている意義（機能）については①富の再分配、②所得税の補完税（清算）とされ、また、最近では、③「老後扶養の社会化（社会保障）による給付の清算」などが挙げられている。

一方、贈与税については、相続税の補完税として位置づけられ、低い基礎控除額、高い累進税率が適用されてきた。しかしながら、このような贈与に対する消極的（抑制的）な位置づけが、高齢者が有する財産の若い世代への早期移転を図る（資産移転の時期の選択に係る中立性確保の）観点など積極的な面から捉えられるようになり、平成15年度税制改正における相続時精算課税制度の導入、平成21年6月税制改正による住宅取得等資金贈与の非課税特例の創設（改正前は、5分5乗方式による課税特例であった。）、平成25年度税制改正における教育資金の一括贈与の非課税特例の創設など各種措置が講じられてきている。

なお、相続時精算課税制度の導入後約20年を経過した最近の贈与税の申告において、同制度の利用が低調である点は、次の3(2)で触れている。

ロ 相続税の課税方式については、大きく分けて遺産課税方式と遺産取得課税方式（取得者課税方式）の二つがある。現行の相続税は、昭和33年度税制改正により導入された「法定相続分課税方式」によっている。

なお、法定相続分課税方式の導入時における考え方などについては、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」（以下「S32政府税調答申」という。）に詳述されており、同答申の内容を24頁の〈参考資料2〉に整理したので参照されたい（同答申は、財産評価や納税までも含めて言及しており、本文106頁になっている。）。)

また、前記の総会資料では、上記三つの相続税の課税方式が並列されているが、法定相続分課税方式の本質は遺産取得課税方式として捉えることができる。何故なら、図表3のケースB'のような事例における課税の差異として顕れるからである（ケースB'の丁のような遺産分割等は一般的には行われないが、小規模宅地等の課税特例（措法69の4）を適用するケースなど、実例として生じてくる。）。)

図表3 二つの課税方式による課税の差異

○ 遺産課税方式

区 分	遺 産	債 務	計	税務処理
ケースA	200	▲150	+50	課 税
ケースB	200	▲210	▲10	課税なし

○ 遺産取得課税方式

区 分	ケースA'			ケースB'		
相続人	甲	乙	計	丙	丁	計
取得財産	100	100	200	100	100	200
債 務	▲100	▲50	▲150	▲50	▲160	▲210
課税価格	0	+50	+50	+50	0 (▲60)	+50
税務処理	課税なし	課 税		課 税	課税なし	

(3) 課税方式などを巡る議論

イ 一体的課税制度の構築に向けた検討を行う際に、現行の課税方式や贈与税の位置づけという根本的な問題について、④現行制度を土台とするのか、それとも⑤新たに再構築するのかという点を避けて通れないと考えられる。

このような相続税の基本的な課税方式などに関して、時代に即した制度構築を指向するという前記の中里政府税調会長のコメントを踏まえると、今後行われる検討において、この課税方式のあり方をはじめとして、相続税・贈与税と所得税との関係、位置づけなど、すなわち、相続税制のあるべき姿について、どこまで踏み込むのかという点が注目される。

ロ この検討に当たって、現行の法定相続分課税方式の見直しについても議論が及ぶことになるだろう。

例えば、「平成20年度税制改正の要綱」（平成20.1.11閣議決定）では、平成21年度税制改正に向けて「……この新しい事

業承継税制（筆者注：法人版事業承継税制を指している。）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。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。」とされていた（同要綱の「（備考）事業承継税制」18頁。下線は筆者が付記。）。

この要綱を受けて、平成21年度税制改正に向けて、相続税の課税方式の見直しに関する有識者からのヒアリングなどが行われ、その結果の公表も財務省や税理士会連合会などによって行われていたが、最終的には、法人版事業承継税制は創設されたものの法定相続分課税方式の見直しは行われなかった。

しかしながら、今日における経済社会構造や家族関係の変化、あるいは、国民の相続に対する捉え方の変化の状況などは、法定相続分課税方式が導入された昭和32年頃の相続を取り巻く社会的な前提

(相続人の人数が多く「家」制度的考え方もまだ残っていたことなど)と大きく異なっていることは明らかである。このこともあって、同課税方式が存置されるのかという点に注視が必要である。

なお、一体的課税制度は遺産課税方式に通じる一面もあると考えられるので、遺産課税方式への転換も議論の俎上に上がってくるのであろう。しかしながら、同方式への移行は、少なくとも、相続税が果たし、あるいは求められている意義の一つである老後扶養の社会化などを理由とするだけでは足りず、我が国の相続制度や相続の実状のほか、次のハで触れる課税技術的な側面についての検討も必要になってくる。

ハ 前記の相続税の二つの課税方式を巡る議論は、単に、課税対象額や税額の計算方法に関する問題に留まらない点を看過してはならない。

例えば、納税義務者を誰にするかという論点も生じてくる。遺産取得課税方式においては、財産を取得する相続人等を納税義務者とする事で何ら問題はないが(無論、連帯納付義務などに関する議論はある。)、遺産課税方式に移行する場合には、まず、この問題に直面することになる。

この点に関連して、最近における先例の一つとして、平成19年度の信託税制改正により創設された法人課税信託は、信託に帰する所得等について信託財産そのものを納税義務者(税務上の主体)とすることなく、あくまでも、その受託者を納税義務者(受託法人)として受託者の固有資産等とは区分して法人税を課す建

付けになっている(法法4の6)。

税法が信託財産そのものを納税義務者とするような構成を採用しなかった理由は、私法上も信託財産に関する法律関係(信託財産に係る所有権等)が受託者に関して生じること、税法独自でそのような法制とは別の財産等の帰属規定を設けることは適当でない(調整困難)と考えられたとされている(「平成19年度税制改正の解説」313頁)。

そして、相続税を遺産課税方式に移行する場合にも同様の問題が生じてくるが、遺言執行人の有無をはじめとし、相続人等に連帯して申告・納税義務を課すのかなどの諸問題が避けて通れない検討課題になってくると考えられる。

ニ また、相続税と所得税との関係について触れると、相続税と所得税に係るいわゆる「二重課税問題」に関して、年金課税については「長崎年金判決」(最高裁(三小)判決・平成22.7.6)を契機に一応の措置が講じられた(所法67の4)。その際、相続財産である土地や株式などの譲渡所得についても議論されたが、年金などの定期金と同様の「経済的価値において同一」とは一概に考えられないなどの理由により、従前の税務処理が存置され現在に至っている(平成22.11.9開催政府税制調査会資料・「最高裁判決研究会」報告書～「生保年金」最高裁判決の射程及び関連する論点について～(平成22.10.22)参照)。

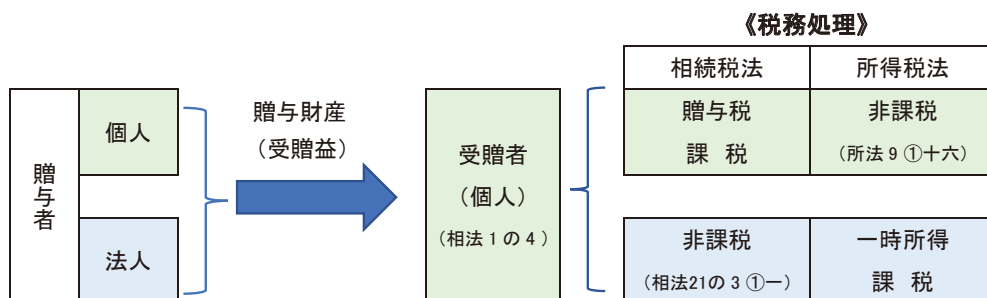
一体的課税制度の導入により、贈与税課税を受けた土地や株式などの贈与財産について相続税の課税対象となる範囲が広がり、さらにその譲渡に所得税が課さ

れることになれば、相続税における贈与税額控除や相続税の取得費加算（措法39）の問題なども含めて、この二重課税問題が再び議論の俎上に挙げられてくる可能性があるように思われる。

ホ 一方、現行の贈与税は、贈与者と受贈者が個人であれば、その属性（親族関係など）を問うことはない。しかしながら、贈与に関して、相続税の課税を見据えた一体的課税制度を構築するということであれば、贈与者（被相続人）と受贈者（相続人等）の親族関係などを一切無視することはできないのではないかという疑問が生じてくる。

そもそも、贈与に対する課税について、第三者間の贈与を所得税の対象にするという考えもあり得る。この点は、実際にそのような課税制度にするかどうかは別として、何も荒唐無稽な議論ではない。何故なら、現行法において、個人が受ける贈与（受贈益）課税に関する規定は、**図表4**のように整理ができ、その贈与（受贈益）をどの税目の課税対象にするかという点は、ある意味において課税政策の範疇に属する問題とも言えるからである（この点は、後述する**4(2)④**の注視事項とも関連が生じる問題である。）。

図表4 現行法における個人に係る贈与（受贈益）課税の規定構成



(説明)

- ① 相続税法1条の4（贈与税の納税義務者）は贈与税の納税義務者を個人に限定しているが、贈与者に関する属性を限定していない。したがって、この限りでは、贈与者が個人であろうと法人であろうと、その贈与は贈与税の課税対象になり得る。
- ②-1 しかしながら、同法21条の3第1項1号（贈与税の非課税財産）は、法人からの贈与財産を非課税としているため、贈与者が個人の場合に限って贈与税が課される。
- ②-2 一方、所得税法は、その基本理念として包括的所得概念に立脚していることから、贈与者が個人又は法人のいずれであろうと、個人が受ける贈与財産（受贈益）を所得税の課税対象にしている。
- ③-1 一方、所得税法は、その基本理念として包括的所得概念に立脚していることから、贈与者が個人又は法人のいずれであろうと、個人が受ける贈与財産（受贈益）を所得税の課税対象にしている。
- ③-2 しかしながら、所得税法9条1項16号の非課税規定は、相続、遺贈及び個人からの贈与を非課税としている。一方、贈与税の課税対象になっていない法人からの贈与は、所得税の課税対象（一時所得）になる。

へ ところで、財務省作成の前記の総会資料を見ると一体的課税制度の構築理由として、富裕層による暦年贈与を利用した相続税の負担回避行為に強く着目しているように感じられる（後述 3(3)参照）。

仮に、然りであるならば、現行制度を利用している富裕層に関して、そのような対応を封じ込める方法を考えればよいことになる（そのためには、後述する財産債務調書の運用のあり方などにも影響を及ぼすことになるだろう。）。

しかし、検討の方向としては、④格差の固定化の防止を念頭におきつつ、⑤資産の早期移転を図ることとして、富裕層だけでなく全体的な制度改正を図ることが基本になっていると受け止められる。したがって、富裕層の租税回避行為に着目しすぎ、資産の早期移転を図るという点が埋没してくるようでは本末転倒の結果にもなりかねないと考える。

また、一体的課税制度を措置するからには、贈与税の意義を根本から見直す必要があり、上述した第三者間における贈与を所得税課税の対象にするのも一つの対応として考え得るように、そもそも贈与税はフローに対する税の側面も有するという（単なる相続税の補完税としての位置づけに留まらない点）が改めて重要になると考える。

3 一体的課税制度構築の背景等

(1) 概 略

一体的課税制度（資産移転の時期の選択に中立的な税制）の構築が検討課題になってきた主な背景等（目的）は、次の(2)以下に述べるとおりである。今後、諸外国の制

度なども参考にしつつ、④資産の早期移転と⑤税負担回避への対応という二つの視点に立った具体的な制度構築が図られていくことになる。

なお、このような問題意識は、何も最近2、3年の間に生じたものではなく（議論されるようになったものではなく）、例えば、平成27年11月の「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」（政府税制調査会）においても、相続税及び贈与税の見直しに当たっての基本的な考え方として触れられている（同資料16・17頁参照）。

特に生前贈与による相続税の負担回避への対応に関しては、明治38年に制定された旧相続税法以来の変わらぬ視点である（旧相続税法創設時は、遺産課税方式が採用され、相続開始前1年以内の贈与財産は相続税の課税価格に算入された。）。

(2) 資産の早期移転

高齢化等に伴う高齢者への資産偏在、若年世代への資産移転の遅れの状況があり、より早期の資産移転、その有効活用を通じ、経済の活性化を期待できる。そして、資産の再分配機能の確保に留意しつつ、資産の早期の世代間移転を促進するための税制を構築することが重要な課題となっている。

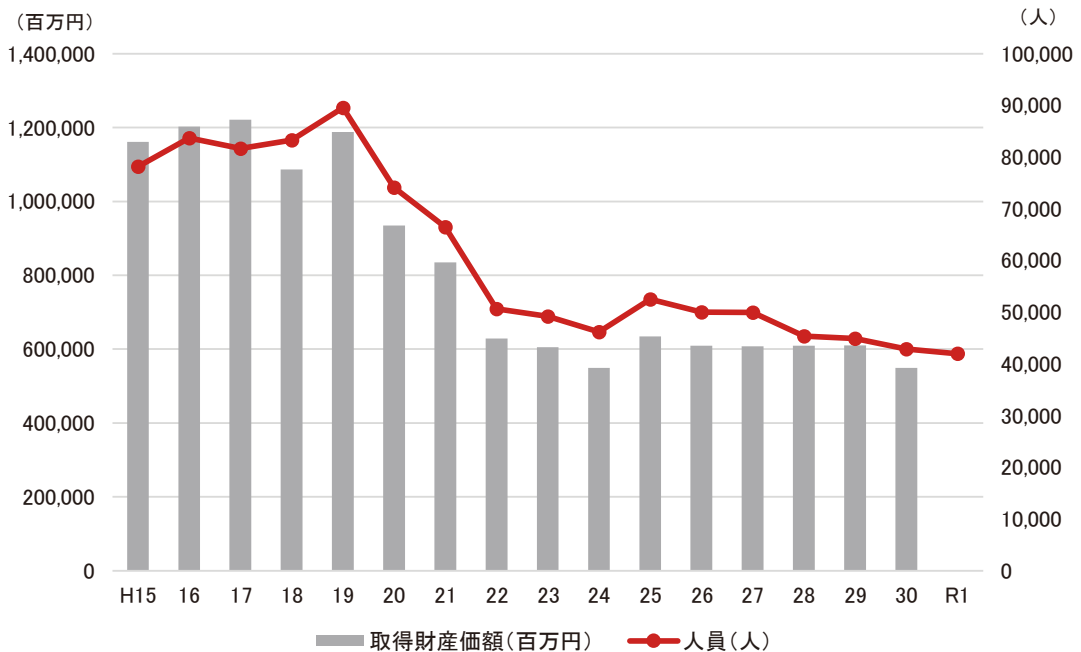
なお、早期の資産移転を図るための措置として、平成15年度税制改正により創設された「相続時精算課税制度」の適用人数は平成19年分の89,571人をピークに、最近では4万人台で推移しており（平成30年分42,885人）、平成30年分で見ると、同年分の贈与税の申告者数469,493人の約1割となっており、その適用状況は低調といえよ

う。

その理由として考えられるのが、後述するように、①相続時精算課税を適用した場合、長期間に及ぶ価額固定効果により生じてくるデメリットや②無申告、あるいは過少申告になっていた贈与財産の相続税の課

税価格への取り込み効果が生じる点が挙げられる（一般的に言われている「相続時精算課税を適用すると相続税の課税で取り戻されることによって、贈与税のいわゆる「時効」が効かなくなる。」効果を指している。）。

図表 5 相続時精算課税制度の適用件数等の推移



(単位：人・百万円)

年分	人員	取得財産価額	年分	人員	取得財産価額	年分	人員	取得財産価額
H15	78,202	1,161,273	H21	66,505	834,686	H27	49,967	607,715
H16	83,690	1,203,022	H22	50,663	628,754	H28	45,352	609,000
H17	81,641	1,221,294	H23	49,204	604,816	H29	44,921	610,255
H18	83,290	1,086,448	H24	46,207	548,944	H30	42,885	548,812
H19	89,571	1,187,807	H25	52,492	634,487	R 1	42,000	*
H20	74,138	934,425	H26	50,006	608,930			

(出典) 国税庁HP・統計年報 (R 1 年分は報道資料による(取得財産価額は未公表)。)

(3) 税負担回避への対応

一方、現在の相続税・贈与税の税率構造では、富裕層による財産の分割贈与を通じた負担回避を防止するには限界がある。すなわち、富裕層を中心として、生前に分割して贈与を行うことを通じて相続財産を減少させる対応、具体的には、負担することになる贈与税額と相続税額をトータルベースで捉えて、その税負担の最小化を図る対応が問題視されている。

この点について、前記の総会資料に次のように触れられている。

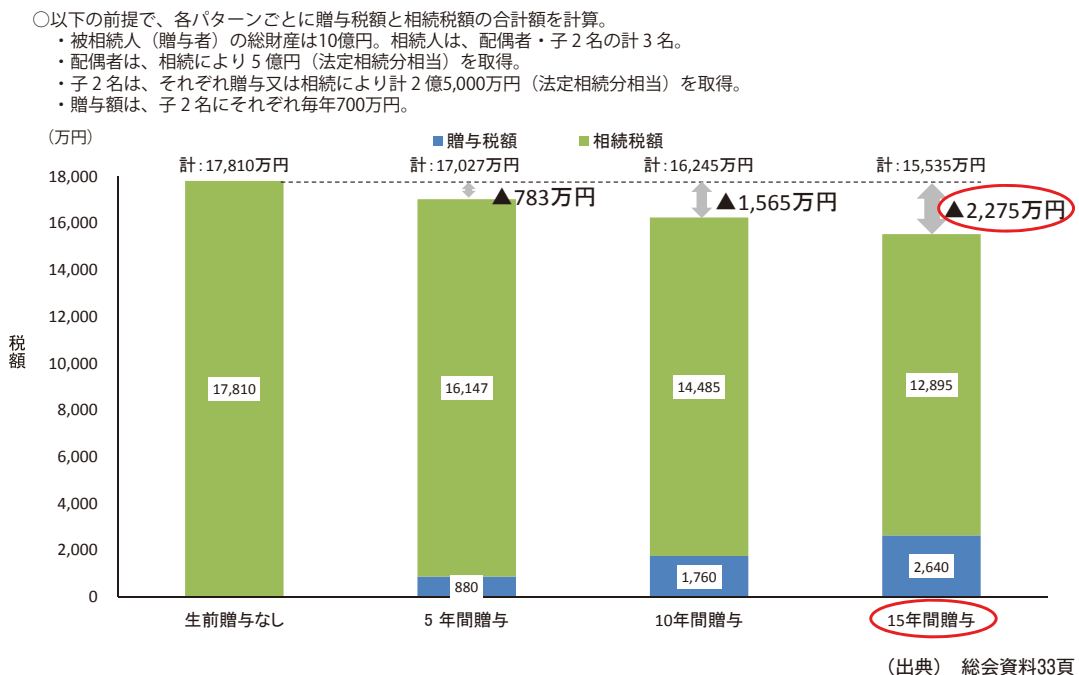
① 連年贈与の状況（総会資料32頁）

平成24年分に贈与税の申告書を提出した者（贈与額400万円以上）の翌年以降の申告状況について分析したところ、複数年にわたって連続して贈与（連年贈与）を行っているケースが多く見受けられた。

㊥ 連年贈与による税負担軽減の計算例（総会資料33頁）

図表6のとおり2,275万円の負担の軽減が図られるケースが例示され、「暦年課税の場合、贈与する期間が長いほど、相続のみで移転する場合と比べ、税負担が減少。」と説明されている。

図表6 連年贈与による税負担軽減の計算例



(4) 外国の制度

一体的課税制度の構築に当たっては、諸外国の制度を参考にしつつ、その検討を行っていくとされている。前記の総会資料に

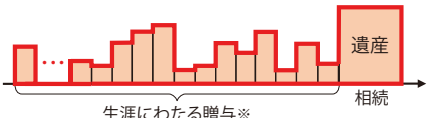
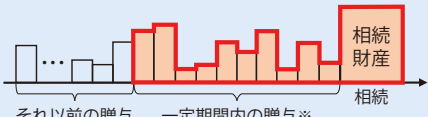
紹介されている米国、ドイツ及びフランスにおける贈与税と遺産税・相続税との課税関係の概要は、図表7のとおりである。

米国は遺産課税方式で一生累積課税制度

となっており、ドイツ及びフランスは遺産取得課税方式で、それぞれ10年分又は15年分の累積課税制度になっている。

なお、米国の税率表は、贈与税と遺産税が同一になっている点（総会資料27頁）にも注目する必要がある。

図表 7 外国の制度

米 (遺産税方式)	① 贈与税と遺産税は統合されており、 ② 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  ○ に遺産税(相続税)を一体的に課税 ※ 過去贈与分に対応する税額(納付済みの実額)は、遺産税額から控除(控除不足額は還付)	一生涯の生前贈与と相続で税負担は一定 ⇒資産移転の時期に 中立的
独・仏 (遺産取得課税方式)	① 贈与税と相続税は統合されており、 ② 一定期間(独10年、仏15年)の累積贈与額と相続財産額に対して一体的に課税  ○ に相続税を一体的に課税 ※ 過去贈与分に対応する税額(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(控除不足額は還付しない)	一定期間の生前贈与と相続で税負担は一定 ⇒資産移転の時期に 中立的

(出典) 総会資料26頁(一部抜粋)

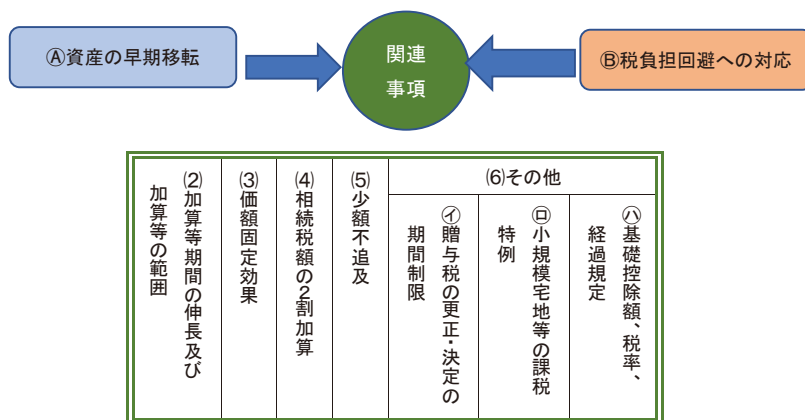
4 今後の注視事項—実務的な視点から

(1) 本項の記述

今後の一体的課税制度の構築に向けた検

討において、①資産の早期移転と②税負担回避への対応との『狭間』において議論されるであろう「あるべき姿論」とは別に、実務的な視点から、その改正動向に注視すべき事柄について若干触れておきたい。

図表 8 本項の記述内容



(2) 加算等期間の伸長及び加算等の範囲

23頁の〈参考資料1〉に整理したように、一生累積課税が廃止された昭和28年度税制改正、あるいは、加算期間を5年とする政府税調の答申があったにもかかわらず、昭和33年度税制改正で3年（現行の加算期間）に留まった理由の一つは、税務執行における実行可能性に対する考慮による。もっとも、この点については、現在では、マイナンバーを利用した申告データの集約なども可能になっていることから、税務執行上の制約もかなり緩和されてきていると思われる。

しかしながら、加算等期間（累積期間）の伸長に関連して、その対象になる贈与の特性などに関する問題についても看過してはならず、次のような注視事項があると考え。

- ① 例えば、預貯金の異動に伴う贈与事実については、金融機関における元帳などの保存期間（10年）との関係で、その事実確認に限界があること。

古い通帳などを納税者が保存していた場合と保存していなかった場合とで、その具体的な課税結果に差異が生じてくることになるのであれば、納税者の税に対する公平観に大きな影響を及ぼすことになる。

なお、銀行などでは紙ベースの通帳を廃止する動きも既に始まっているが、当分の間は上記のような状況が続くことになる。

- ② 贈与税の課税範囲は、土地や株式などを贈与した場合のほか、その他の経済的利益の享受（相法9）も含めた広範囲に及ぶこと（加算等期間の伸長による影響

も広範囲に及ぶこと。）。

この影響が及ぶことが想定される一例として、次のような点がある。

現行制度の下で、実務上、親子間の土地の使用貸借に関して贈与課税の問題が生じることはない（親の土地に子供が家を建てるケースなど）。しかしながら、相続税法基本通達9-10《無利子の金銭貸与等》は、親子間における土地、家屋の無償使用、金銭の無利子貸付けなどがあった場合、相続税法9条の利益を受けた場合に該当するとしつつ、当該利益の金額が少額、あるいは、課税上弊害がないと認められる場合には、強いてこの取扱いをしなくても妨げないとしている（ちなみに、民法595条1項（借用物の費用の負担）は、使用貸借の借主に対して「借主は、借用物の通常の必要費を負担する。」と規定していることを看過してはならない。）。

現行の贈与税の年分ごとの税額計算（すなわち、累積計算がない贈与税の課税制度）、あるいは、暦年課税方式適用の贈与に係る相続税の課税価格への加算期間が相続開始前3年に限定されているところ、一体的課税制度に移行した場合、その加算期間の伸長の程度などにもよるが、累積された経済的利益について、引き続き、少額、あるいは課税上弊害がないと取り扱われるのかという運用面に及ぼす影響の有無、程度に注視していく必要がある。

- ③ 特に注視すべき点として、贈与税の課税実態は、必ずしも最初から申告面に現れず、相続税調査などの際に、派生的に贈与事実が表面化するケースが多いこと。

この点との関連で、「財産債務調書制度」の運用にも影響を及ぼすことが想定される。

同調書制度は、平成27年度税制改正によって創設された制度であり、国外送金等調書法6条の2第1項（財産債務調書の提出）は、一定の要件に該当する個人（その年における所得金額の合計額2,000万円超であり、保有財産の合計額3億円以上など）に対して提出義務を課している（平成28.1.1以降に提出すべき調書から適用）。また、同法7条2項（当該職員の質問検査権等）は、国税職員に対して、同調書（国外財産調書を含む。）の提出義務者に対する質問検査権を付与している。

現在でも、財産債務調書に記載された財産債務の異動内容に関する税務署からの「おたずね」などがあり、その狙いは贈与事実の有無などの把握等にあると思われる。

一体的課税制度が導入され、加算等期間の伸長が図られた場合、おたずねの積極的实施に留まらず、極論を言えば、もっぱら財産債務調書の異動内容等の確認を理由とした税務調査の実施が積極的に行われるようになる可能性も想定される。

- ④ 贈与税の課税場面における贈与者と受贈者の関係は、必ずしも、直系、傍系尊属・卑属関係などの親族関係に限られずに（受贈者が尊属である場合もあり得る。）、通常であれば相続関係を生じない第三者との関係もあり得ること。

① 現行制度の下においても、暦年課税の適用場面として、例えば、相続税法基本通達9-2《株式又は出資の価額

が増加した場合》の贈与税課税があり、第三者間で、かつ、間接的な（同族会社の存在を介した）課税場面がある。具体的には、その株主の同族会社が、第三者から財産の無償、あるいは低額取得をして株式の評価額が増加した場合、株主に贈与税が課される。

そして、第三者である贈与者（贈与者とみなされた財産の提供者）に相続開始があった際、現行制度では、その相続に伴い相続財産を取得していなければ相続税の申告との関係は生じてこない。したがって、一体的課税制度の下においても、相続財産を取得しない受贈者に係る加算等（累積）を適用しないという現行の取扱いの存置の有無が注目される。

- ㊦ 一方、贈与者と受贈者が第三者関係であっても、受贈者による相続財産取得の有無にかかわらず、相続税の申告が必要になるケースが現行制度にもある。具体的には、法人版事業承継税制における先代経営者などから親族に該当しない第三者である後継者（受贈者）が株式の贈与を受けて納税猶予を適用した後、その贈与者が亡くなった場合、相続財産を一切取得しないケースであっても、みなし遺贈の規定を受け（措法70の7の3・同70の7の7）、その相続税の申告に受贈者が参画してくることになっている。この親族外承継に対する同税制の適用は、親族内に後継者がいないケースや有能な人材を確保する観点から、平成25年度税制改正により措置された制度であるが、このようなケースは、当事者の当該結果

に関する認識（予見と選択）の下において行われる対応であり、また、実際の件数も少ないように思われることから、あまり問題が顕在化してきていない。

一体的課税制度の下で、子や孫、あるいは近い親族に限って相続税の申告に参画してくる場合は別として、近しくない親族も含めて第三者が相続税の申告に登場してくるようになった場合、現行制度における相続税の納税義務者にならない暦年課税適用者が相続財産を取得しなかった場合についてまで、みなし遺贈の適用により相続税の納税義務者として登場してくるのであれば、相当の軋轢や抵抗などが生じると考えられる。

一体的課税制度において贈与財産を相続税の課税価格に取り込む場合において、このような観点から、その対象者が限定されるのかという点を注視する必要がある。

(3) 価額固定効果

イ 現行制度の下では、暦年課税（相続開始前3年以内の贈与加算）、相続時精算課税ともに、その贈与財産を相続税の課税対象に取り込む際の加算等の金額は、贈与財産の贈与時の価額によることになっており、いわゆる「価額固定効果」が生じてくる。

したがって、その贈与財産の価額が、贈与後、相続開始までの間に、④上昇しているならば相続によりその財産を取得した場合に比べて納税者に有利になり、一方、⑤下落していた場合には不利な結果となる。

このため、相続時精算課税制度を適用

した場合のように、その加算等の対象期間（累積期間）が長期に及ぶ一体的課税制度が導入されると、相続時に贈与財産の価額が下落していた場合、相続開始時の時価によるべきという意見等が強く出てくることになる。

このような価額固定効果にデメリットが生じる場合がある点は、現行の相続時精算課税制度においても同じであるが、現行の同制度は納税者による「選択適用」によるものであり、そのような将来的な有利・不利に係る税効果などを見極めて同制度を適用しているという建付けになっている。一体的課税制度がどのように構築されていくかは、現時点では全く不明であるが、「選択適用」でなく長期間に及ぶ加算等制度となり、かつ、強制適用によるのであれば、相続時精算課税制度と同列に捉えることはできず、また、資産の早期移転等に対して抑制的に働く一面が生じてくると考える。

ロ さらに、例えば、その贈与財産が災害などの事由によって滅失したようなケースなどに関して一定の手当が講じられるのかという点が注目される（現行の相続税法では、その贈与財産が滅失等している場合であっても、原則として加算等の対象になってくる。）。ただし、現行制度においても、例えば、特定非常災害に関連した特定土地等及び特定株式等に係る相続税の課税価格の計算の特例（措法69の6）などのような一定の緩和措置が講じられているが、加算等期間が長期に及ぶ一体的課税制度の下で、どのような緩和措置が講じられるのかという点を注視したい。

なお、民法（相続法）における特別受益者の相続分の算定については、次のとおりであり、少なくとも、一体的課税制度においても、次の⑥のような考え方を一定の範囲で考慮する必要があるだろう。

⑤ 特別受益の金額算定の基礎となる価額は、相続税法とは異なり、原則として、相続開始時の価額による。なお、民法904条は、「受贈者の行為によって、その目的である財産が滅失し、又はその価格の増減があったときであっても、相続開始の時ににおいてなお原状のままであるものとみなしてこれを定める。」と規定している（この点については、当事者間の衡平を確保するという相続法固有の考え方であり、税務における公平の考え方とは異なっている。）。

⑥ 「贈与財産の滅失にも自然的なものと人為的なものとがありうる。自然的滅失は、不可抗力であるから、贈与の評価は零となる、というのが通説である。」（中川善之助・泉久雄「相続法〔第四版〕」285頁・有斐閣（平成14年4月発行（第2刷）））

（注）ただし、家屋を贈与されて間もなく類焼したケースを例示して、零と評価することに疑問を呈している（同書288頁の（九））。しかしながら、この点は、相続法における当事者間における衡平の視点による議論であり（個別的な妥当性の確保の問題であり）、通説そのものが一般的に否定されるべきものとは思われない。

（4）相続税額の2割加算

イ 100歳を超えて亡くなった被相続人に係る相続税の申告事案が必ずしも稀な事

例でなくなってきた昨今、その相続人も70歳代、80歳代になってきている。このような「老老相続」に関連して、第1世代から第3世代以降への財産継承のあり方が重要になってきており、実務では、このような第3世代以降に対する財産の跳躍継承は既に数多く実行されている。

そこで、一体的課税制度の構築により、その贈与財産を相続税の課税対象に取り込むのであれば、財産の早期移転の確保の観点からも相続税額の2割加算（相法18）のあり方についても検討が必要になると考える。

ロ この2割加算制度は、昭和33年度税制改正により新たに導入された措置であり、被相続人とその財産の取得者との親疎の差に応じて相続税の負担に差異を設けたものである。この点、S32政府税調答申は、その理由について「相続人が配偶者及び第1親等以外の者であるときは、相続による財産の取得の偶然性等にかえりみ、ある程度負担を加重することが適当であり、そのためこれらの相続人の負担については、相続人が配偶者及び第1親等の場合の負担のおおむね20%程度を加重すべきである。」と、偶然性が強いものと捉えていた（同資料4頁）。

その後、平成15年度税制改正により孫養子に対する加算規定（現行第2項）が追加された。「平成15年度税制改正のすべて」517頁には、この2割加算制度について、「相続税の課税を1回免れることになるため等のために設けられたものとされています。」と述べられている。また、教育資金や結婚・子育て資金の一括贈与非課税特例の適用においても、一

定の管理残額に対して相続税が課税される際に、この2割加算の適用があることになったが（令和3年度税制改正による）、管理残額に対する課税強化も含めて税負担回避への対応として位置づけられている。

ハ しかしながら、本来、この2割加算は、上述したように、S32政府税調答申においては、あくまでも「偶然性」に着目した措置であって、税負担回避への対応を、その直接的な理由としたものではなかった点を無視してはならないと考える。

(5) 少額不追及

イ 24頁の【補足事項】において触れているように、昭和33年度税制改正により導入され、昭和50年度税制改正により廃止された贈与税の3年間（年分）の累積課税制度には、その累積対象額の計算過程において、各年分の贈与金額から20万円を控除し、20万円以下の金額を累積計算の対象にしないという少額不追及の措置が講じられていた（「昭和50年度改正税法のすべて」170頁）。

なお、現行制度の下においては、基礎控除額以下の少額贈与であっても、相続開始前3年以内の贈与、あるいは、相続時精算課税適用年分以後のものであれば、相続税の課税価格への加算等の対象になっている。

そこで、その加算等の対象期間（累積期間）が長期に及ぶことが想定される一体的課税制度においても、少額不追及や申告事務の負担軽減などの観点から一定の基準（要件）が付されるかどうかの点を注視したい。

ロ さらに、一体的課税制度の構築に当たって、昭和50年度税制改正時において、一般的に分かりにくいという理由により廃止された贈与税の単年課税と累積課税の二本建て制度を復活させるのかという点も注目される。

なお、前述した外国の制度においては、相続税（遺産税）とともに贈与税も累積課税制度になっているが、昭和50年度税制改正における贈与税の累積課税制度の廃止理由を踏まえると、現行の相続時精算課税制度のように、最終的な累積額の計算を贈与税では行わずに相続税の課税において行うことを指向するように思われる。

(6) その他

次のような点との関連についても注視が必要であろう。

① 贈与税の更正・決定の期間制限

現行の贈与税に関する税務署長による更正・決定に関する期間制限は6年になっている（相法36①）。この期間制限は、平成15年度税制改正による措置であって（平成16年から施行）、当時、国税通則法による期間制限が3年（更正）又は5年（決定）であったところ、贈与税に関する課税事実が、一般的な商取引などと異なり潜在化しがちであるという特殊性を考慮して改正されたと考えられる。

現行の相続時精算課税制度の下においては、その適用年分以降における特定贈与者から同制度を適用した受贈者に対する贈与については同制度の適用によることになる。そして、その後における贈与などが無申告あるいは過少申告となって

おり、贈与税の更正等の期間制限を過ぎたケースに関して、無論、贈与税の課税（決定・更正）は行われないが、その正当な金額が相続税の課税価格に取り込まれてくることになる。

このような点も、前述した価額固定効果のデメリットとともに、相続時精算課税制度の適用件数が低調になってきている一因と考えられるが、一体的課税制度が措置された場合における取扱いについて注視する必要がある。

㊦ 小規模宅地等の課税特例

小規模宅地等の課税特例（措法69の4）が適用されるのは、現行法上、相続・遺贈によって取得した一定の宅地等に限定されている。一体的課税制度の構築（税負担の中立）を図る場合、事実上、第2の基礎控除として機能している同特例の適用について、一定の要件を付して、生前贈与した対象地を同特例の対象宅地等として措置するか否かの点について注目する必要がある。

なお、この際、平成29年11月に会計検査院が国会及び内閣に対する報告書により問題提起を行い、「平成31年度税制改正大綱」（平成30.12.14自由民主党・公明党）にも記述されていた、本特例に関する①相続後短期間での資産売却が可能であること、②債務控除の併用等による節税の余地があること、③事業を承継する者以外の相続人の税額に効果が及ぶことなどの検討課題の点についても、その対応措置が講じられるか否かの点について注目する必要がある。

㊧ 基礎控除額・税率・経過規定

一体的課税制度が導入された場合、一

般的には、現行相続税に比べて、相続税の課税額が増加し、相続税額の負担が増加してくる（無論、贈与税額控除による相続税額の一定の減少効果を生じてくる。）。したがって、「基礎控除額」や「税率」の見直しなどについても注目することが必要である。

この際、前述した米国の遺産税と贈与税のように、一体的課税制度における相続税と贈与時の税率表が同一となった場合、資産の早期移転促進への影響も少なくなかろう。

また、改正法施行に伴う「経過規定」に注視する必要がある。おそらく、改正法施行日以降に行われた贈与が累積対象になるように思われるが、いわゆる「駆け込み贈与」などへの対応を含めて注目する必要がある。

5 まとめ

イ 実務的な視点から、現行の贈与税が果たしている役割・効果を端的に表現するならば、「許された相続税対策」（穏やかなタックス・プラン）としても機能している。この点は、平成25年度税制改正により引き下げられた基礎控除額等が適用されている平成27年以降における相続税の課税割合が全国ベース8%台、東京都については16%台と、相続税課税のすそ野が広がってきていることから、何も限られた富裕層に見られる特異な事象ではない（〈参考資料3〉参照）。したがって、この一体的課税制度の構築如何によっては、そのような対応に大きな影響を及ぼすことは明らかであり、今後における検討状況やその改正動向等を十分注視して

いくことが必要不可欠である。

そして一体的課税制度が構築された場合、新たな先鋭化したタックス・プランの策定・実行が行われることになると思われるが、前述した課税当局による財産債務調書制度の運用とともに、「義務的開示制度」の導入などの動向についても注目していく必要があると思われる。

- ロ 税制については、それぞれの立場に応じて様々な考え方、捉え方があるところ、相続税・贈与税は、国民（納税者）個々の家族観、人生観、価値観が色濃く顯れてくる分野（国民の機微に触れる分野）となっており、必ずしも経済的合理性などに終始できない側面を有している。
- 加えて、相続税の課税を通じた富の再分配による格差の固定化防止が期待され

ていることから、経済社会のストック化の進展が著しい今日の我が国において、税制としてのタテマエ論はさておき、相続税制のあり方が社会政策的な側面を有すること、健全な中産階層の維持などに及ぼす影響は少なくないことも看過してはならないと考える。

さらに、どのような理想的、あるいは、あるべき税制を構築するにしても、納税者・税理士にとっての申告等の実行可能性、あるいは円滑な税務執行の確保等の点についても検討が行われることが必要になる。

また、そのような検討を通じて、一体的課税制度の下における課税の公平の確保などが図られていくことが望まれる。

（以上）

〈参考資料1〉贈与財産の相続税の課税価格への加算等に関する税制改正の沿革（主要事項）

① 昭和25年の相続税法の制定	
〔シャープ勧告を受けた改正〕 (1) 贈与税が廃止されて相続税に一本化された。 (2) 相続税における、贈与に係る「一生累積課税制度」が創設された。	
② 昭和28年の相続税法の改正	
(1) 改正前の「一生累積課税」が廃止された。 (2) ①受贈者課税方式による贈与税が導入され、②相続税の課税価格への加算対象期間を「2年」とする制度が措置された。	
③ 昭和33年の相続税法の改正	
(1) 加算対象期間を「3年」にする改正が行われ、現在に至っている。 (2) この改正に先立ち、S32政府税調答申「第2 要綱」では、相続税の「相続開始前5年以内の贈与加算」（答申7頁）及び贈与税の「5年以内の贈与財産の累積課税」（同9頁）が答申された。しかしながら、実際に行われた改正は、加算期間を3年（改正前2年）とするものであり、1年の延長に留められた。 (3) 贈与税について、同一贈与者からの3年分の累積課税制度が導入された（同制度は、昭和50年度税制改正によって廃止された。）。	
④ 平成15年の相続税法改正	
相続時精算課税制度が創設された。 同制度適用年分以降、その贈与者（特定贈与者）から贈与された贈与財産を相続税の課税価格に算入する（その受贈者による相続財産取得の有無を問わない。）。	

〔補足事項〕贈与税の累積課税制度

昭和50年度税制改正により廃止された贈与税の累積課税制度は、ある年（X 3 年）に贈与を受けた者が、その前年（X 2 年）又は前々年（X 1 年）において、X 3 年と同じ贈与者から贈与を受けていた場合を同制度の対象としていた。

具体的には、例えば、その年（X 3 年）において贈与を受けた金額が、当時の贈与税の基礎控除額である40万円以下であっても、その半分の20万円を超えていた場合（無論、X 3 年における贈与金額が40万円を超えていた場合も含む。）、同じ贈与者からX 2 年又はX 1 年において20万円を超える贈与を受けていたケースについては、一定の方法により計算した税額をX 3 年分の通常の計算を行なった贈与税額に加算する取扱いになっていた。

なお、この点を算式で示すと、次のとおりである（各年において他の贈与者からの贈与がないことなどを前提に簡記している。）。)

- ① 当時の贈与税の基礎控除額 40万円
- ② 同じ贈与者と受贈者の間における贈与金額
 - ・ X 3 年 A 円（20万円超）
 - ・ X 2 年 B 円（同上）……X 2 年分の贈与税額 b 円

・ X 1 年 C 円（同上）……X 1 年分の贈与税額 c 円

③ X 3 年分の贈与税額の計算

- ㊦ X 3 年分の贈与について通常の計算方法により贈与税額を計算（基礎控除額40万円を控除）…… a 円
- ㊧ 各年における20万円超の金額を計算（A 円 - 20万円）+（B 円 - 20万円）+（C 円 - 20万円）= D 円
- ㊨ D 円に係る贈与税額を計算（基礎控除額40万円を控除しない。）
D 円 × 税率 - 控除額 = d 円
- ㊩ d 円から控除する金額を計算
a 円 + b 円 + c 円 = e 円
- ㊪ X 3 年分の通常計算した贈与税額に加算する金額を計算
d 円 - e 円 = f 円
- ㊫ X 3 年分の贈与税額 = a 円 + f 円

〈参考資料 2〉法定相続分課税方式導入時の考え方

S 32 政府税調答申は、相続税の課税体系に関して、遺産取得税体系（遺産取得課税方式）と遺産税体系（遺産課税方式）の長所及び短所を次の「1」のように整理した後に、現行の法定相続分課税方式に関する提案理由などを次の「2」のように述べている。

1 遺産取得税体系と遺産税体系の長所・短所

区分	長 所	短 所
遺産取得税体系	㊦ 財産取得者の個人的担税力を測定して合理的な課税及び公平な税負担を期することが可能。 ㊧ 富の集中の抑制という相続税の課税目的	・ 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。 ・ 負担の軽減を図るため現実と異なった分割を仮装した申告が行われる弊風が生ずる場

	の一つに最も適合。 ㊦ 長子単独相続制度が廃止された平等原則に基づく相続法の趣旨に合致。	合がある。 ・適正な税務執行が困難。
遺産税体系	㊧ 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より適合する。 ㊨ 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ない。 ㊩ 税務執行が容易。	・取得者課税方式の三つの長所を実現できない。

(注) S32政府税調答申17頁の記載に基づき筆者が整理。

2 検討と結果

S32政府税調答申には次のとおり記述されている（同答申19・20頁から一部を抜粋しており、下線は、筆者が付した表記である。）。

（検討の結果の要約）

- (1) 「……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つても、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。」

（結 論）

- (2) 「……結論として現行の相続税体系をそのままとし、遺産を法定の相続人が民法の相続分にしたがつて分割したものと仮定して相続税額を計算する案をとりあげることが、現在においては最も適当であると判断した。

当調査会は、この案が、現行の遺産取得税体系をとりつつ、遺産額と相続人の数という客観的事実により相続税額が定まり、しかも現行の制度を大幅にかえる

ことなく実際の遺産分割の程度により負担が大幅に異なるという現在の弊害を除去できるという点では最も合理的な案と考えた。さらに、相続人の数が少ない場合に問題としてとりあげられている農家やこれに準ずる中小企業等その他の一般世帯の相続の問題を解決するため、共同相続人一人ごとに定められる控除額のほか、共同相続人の数にかかわらず、遺産について一定額を基礎的に控除することが適当であるとの結論に達した。

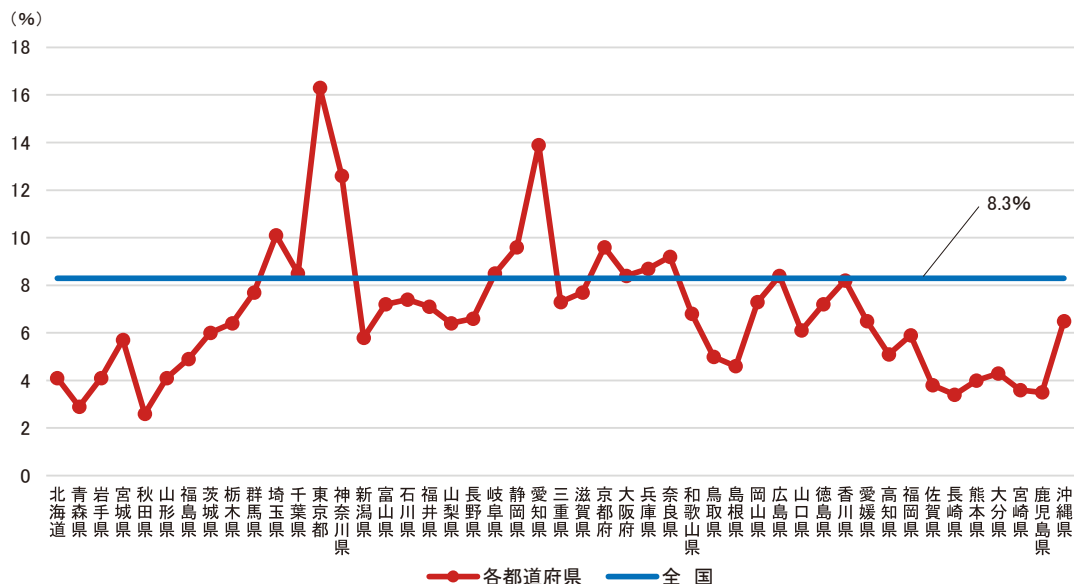
相続税の負担は、相続税の総額が遺産額と法定相続人の数とにより決定される方式をとる結果、同額の遺産であつても、共同相続人の数が多い場合の負担は、相続人が単独又は少ない場合の負担に比して軽減されることとなるが、相続税の負担は、遺産を相続しない法定相続人が遺産を相続した者に依存することがあること等を考えあわせれば、法定相続人の多い場合には少ない場合に比してある程度軽減されることが合理的であるといえるのである。」

- (3) 「……この相続税体系は、別に述べる控除及び税率の問題をあわせ考えれば、相続税が、相続した財産の価額に応じ相続人の個人的事情を考慮に入れてその負担が定められるべきであり、かつ、相続

人の数が多いときは少ない場合に比して
その負担が軽く定められるべきであると
いう諸要請をとり入れつつ、現在生じて

いる相続税の弊害や農家、中小企業等の
財産を相続した場合の問題をおおむね解
消できるものとする。

〈参考資料3〉都道府県別の相続税の課税割合（令和元年分）



〈付1〉都道府県別の課税割合表（令和元年分）

（単位：％）

北海道	4.1	埼玉県	10.1	岐阜県	8.5	鳥取県	5.0	福岡県	5.9
青森県	2.9	千葉県	8.5	静岡県	9.6	島根県	4.6	佐賀県	3.8
岩手県	4.1	東京都	16.3	愛知県	13.9	岡山県	7.3	長崎県	3.4
宮城県	5.7	神奈川県	12.6	三重県	7.3	広島県	8.4	熊本県	4.0
秋田県	2.6	新潟県	5.8	滋賀県	7.7	山口県	6.1	大分県	4.3
山形県	4.1	富山県	7.2	京都府	9.6	徳島県	7.2	宮崎県	3.6
福島県	4.9	石川県	7.4	大阪府	8.4	香川県	8.2	鹿児島県	3.5
茨城県	6.0	福井県	7.1	兵庫県	8.7	愛媛県	6.5	沖縄県	6.5
栃木県	6.4	山梨県	6.4	奈良県	9.2	高知県	5.1	全国	8.3
群馬県	7.7	長野県	6.6	和歌山県	6.8				

（出典） 国税庁HP報道発表資料「相続税の申告実績の概要」（令和2.12月）

（注）1 課税割合＝相続税額がある申告書に係る被相続人数÷被相続人数（死亡者数）

2 地域別の相続税課税の現状については、本誌2020.12月号 宮本佐知子「相続税課税の現状」136頁においても触れられている。

(付2) 相続税の基礎控除額の改正と課税割合

年	死亡者数	課税件数 (被相続人数)	課税割合	基礎控除額
S 33	人 684,189	人 5,284	% 0.8	150万円+30万円×法定相続人の人数
36	695,644	11,342	1.6	〃 〃
37	710,265	9,461	1.3	200万円+50万円×法定相続人の人数
38	670,770	11,237	1.7	〃 〃
39	673,067	10,381	1.5	250万円+50万円×法定相続人の人数
40	700,438	13,407	1.9	〃 〃
41	670,342	9,232	1.4	400万円+80万円×法定相続人の人数
45	712,962	24,454	3.4	〃 〃
46	684,521	25,951	3.8	400万円+80万円×法定相続人の人数
47	683,751	30,211	4.4	〃 〃
48	709,416	29,231	4.1	600万円+120万円×法定相続人の人数
49	710,510	32,898	4.6	〃 〃
50	702,275	14,593	2.1	2,000万円+400万円×法定相続人の人数
62	751,172	59,008	7.9	〃 〃
63	793,014	36,468	4.6	4,000万円+800万円×法定相続人の人数
H 3	829,797	56,554	6.8	〃 〃
4	856,643	54,449	6.4	4,800万円+950万円×法定相続人の人数
5	878,532	52,877	6.0	〃 〃
6	875,933	45,335	5.2	5,000万円+1,000万円×法定相続人の人数
26	1,273,004	56,239	4.4	〃 〃
27	1,290,444	103,043	8.0	3,000万円+600万円×法定相続人の人数
R 1	1,381,093	115,267	8.3	〃 〃

(出典) 財務省HP「財政金融月報(租税特集)」(一部筆者が加筆等を行っている。)、国税庁HP報道発表資料「相続税の申告実績の概要」(令和2.12月)

(筆者注)

- 1 上表は、改正された基礎控除額が適用された年の課税割合を網掛けし、その前年の課税割合とともに示している。なお、団塊の世代の相続開始時期に入ってきていることから、死亡者数の増加にも注目する必要がある(この傾向は、暫くの間続くことになる。)
- 2 昭和41年から昭和49年の間は、上表の基礎控除額とは別に「配偶者控除額」が措置されていた。

塩野入 文雄

(しおのいり・ふみお)

野村資産承継研究所
主席研究員

- ◆経歴 平成21年 税理士登録
平成21年 青空税理士法人（日比谷事務所）
平成24年～ 個人事務所開設（開業）
平成25年～ 東京税理士会 会員相談室（面接相談）相談委員
平成27年～ 野村資産承継研究所 主席研究員
- ◆著書 『Q & A 相続税 要点 小規模宅地等の特例—財産の三世代間継承に向けてⅢ—』（法令出版）
『第4版 実務家のための基本書&ハンドブック 要点・譲渡所得』【第一編：総論・不動産の譲渡所得の特例関係】（法令出版）
- ◆共著 『第3版 同上』【第二編：株式等の譲渡所得・信託と譲渡所得関係】（法令出版）
『Q & A 教育資金の一括贈与特例—財産の三世代間継承に向けてⅡ』（法令出版）
『Q & A 要点 贈与税—財産の三世代間継承に向けて—』（法令出版）
『新株式評価通達対応 非上場株式の評価ガイドブック』（ぎょうせい）
- ◆編著 『Q & A 空き家をめぐる税務』（新日本法規出版）
『Q & A 贈与税・相続税の事業承継税制の実務 詳解—非上場株式及び個人事業の納税猶予制度適用の検討に向けて』（大蔵財務協会）
『平成22年度改正 相続税・贈与税 小規模宅地・住宅取得資金の特例 定期金の権利評価・非上場株納税猶予』（法令出版）
『税制改正の要点解説（平成22年～令和3年度版）』（清文社） ほか