

# 法定相続分課税方式にける諸問題の検討

——シャウプ勧告60年目の再評価——

高 沢 修 一

## 目次

1. はじめに
2. シャウプ勧告の性格
3. シャウプ勧告の概要
4. 法定相続分課税方式の問題点
5. 遺産取得課税方式の課題
6. おわりに

## 要 旨

現在、シャウプ使節団日本税制報告書および第二次報告書（以下、「シャウプ勧告」とする）が再評価され、シャウプ勧告への回帰現象が窺える。例えば、相続時精算課税制度の創設は、シャウプ勧告が提唱した“相続税と贈与税との一体化”を具現化した税法制度であり、そして相続税法の中でも重要な位置を占める事業承継を考慮した場合に、「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」（以下、「法定相続分課税方式」とする）からシャウプ勧告が提唱した「遺産取得課税方式」への変更も検討されている。

従来、シャウプ勧告は、所得税法および法人税法の視点から論究されることが多く、相続税法の視点からの研究論文は少ない。しかし、シャウプ勧告が相続税法において与えた影響は必ずしも僅少ではない。よって、小論においては、シャウプ勧告60年目の節目にあたり、シャウプ勧告がわが国の相続税法に与えた影響とその存在意義について論究し、併せて、現行の相続税課税方式である「法定相続分課税方式」の有する問題点について考察したい。

## 1. はじめに

わが国の戦後税制は、シャウプ (C. S. Shoup) 使節団の調査と助言を端緒とする。コロンビア大学のシャウプ博士を中核とする7名の租税法(租税理論を含む)専門家により構成されたシャウプ使節団は、日本国占領軍総司令部の招聘により昭和24(1949)年5月10日に来日し、約3か月半の調査・検討を経て、「シャウプ使節団日本税制報告書」(Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, vol. 1~4, 1949)を発表する。

一般的に、「シャウプ使節団日本税制報告書」と、昭和25(1950)年に再来日したシャウプ使節団が発表した「第二次報告書」(Second Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, 1950)とを併せてシャウプ勧告と称することが多い。

シャウプ勧告が、わが国の税法制度、特に所得税法および法人税法の整備に与えた影響力の大きさについて異論を挟む者は少ないが、同様にわが国の税法学教育にも大きな影響を与えている。例えば、シャウプ勧告は、「各大学の法学部において、税法学の講座を独立した課目として設けるべきである」と提案し、大学教育における税法学講座の設置を勧告したのである<sup>1)</sup>。この他、シャウプ勧告は、実務面でも影響を与えており、税理士制度がシャウプ勧告を背景とした税理士法(昭和26. 6. 15法律237号)にもとづき発足している。

また、シャウプ勧告においては、相続税および贈与税においても不当な富の集中的な蓄積を阻止し、そしてその富を国庫に寄与せしめることを目的として、税法制度の整備がなされた。このため、相続税法におけるシャウプ勧告は、財政上の実験としての意義を有すると評された<sup>2)</sup>。

相続税法におけるシャウプ勧告の内容は、次の六点に集約することができる。第一に、相続税と贈与税との一体化が挙げられる。第二に、血族の親疎に左右されない累積課税の導入が挙げられる。第三に、戦前から採用されていた遺産税体系に替わり、遺産取得税体系が採用された。第四に、相続税率における累進度の高い税率の採用が挙げられる。第五に、富裕税の創設が挙げられる。第六に、相続税の配偶者に対する減額、未成年者控除および年長者控除の創設が挙げられる。

相続税法におけるシャウプ勧告の意義は、既述のように富の集中の排除にあるが、財閥や地主層の解体を促したことにより、その目的の一部は達成された。

しかし、シャウプ主導の相続税は、昭和25(1950)年度に実施されたもののわが国に根づくことはなく、昭和27(1952)年までの僅か数年間で瓦解している。また、相続税の再分配効果を示す平準化係数は、昭和25(1950)年度には7%と表示されているが、この数値は、昭和23(1948)年度の10%と比べた場合には大きく低下している<sup>3)</sup>。

これは、シャウプ主導の相続税法が、家業の継続を前提とし資産の分割が困難な農民層を主体とする中間階層を課税対象としているためにもたらされた結果といえる。

そのため、シャウプ勧告は、「シャウプ勧告が発表された当時の反応をみると、相続税および

贈与税に関するシャープ勧告の提案に対して、むしろ中小資産階層に重税を課す<sup>4)</sup>という批判を受けることになる。

よって、小論においては、シャープ勧告60年目の節目にあたり、シャープ勧告がわが国の相続税法に与えた影響とその存在意義について論究し、併せて、「法定相続分課税方式」の有する問題点について検討したい。

## 2. シャープ勧告の性格

シャープ勧告は、その序文で「本使節団は、日本における恒久的な租税制度を立案することをその主要な目的としている……われわれの目的は、商工業者および相当な生計を営むすべての納税者が記帳を励行し、公平に関連するかなり複雑な問題を慎重に論究することを辞さないということに依存する近代的な制度を勧告するにある」と記する。

故に、シャープ勧告が、わが国の相続税法に果たした役割について論究するにあたり、まず初めにシャープ勧告が、適正公平な租税負担の分配において適切なものであったかどうかを検討する。シャープが、公平性の原則を重視しているということは衆目の一致するところである。この場合の公平性とは、租税負担における適正公平のことを指すと推測できる。

一般的に、民主主義社会において、市民がその権利を保持するためには、租税負担の配分が適正なものであり、かつ公平なものでなければならない。

租税の正当根拠をめぐる考え方については、利益説と能力説という二つの学説が対峙する。利益説とは、絶対王政下における国家の恣意性に富んだ租税負担の根拠として、租税をもって市民が国家から享受する利益の対価として捉える学説である。利益説によれば、「税負担は、各人が国家から受ける利益の程度に対応して配分されるべきである、ということになり、結果的に比例税率と結びつく<sup>5)</sup>ことになる。

一方、能力説とは、租税負担の配分を担税力に応じて公平に行わなければならないという学説である。今日では、利益説よりも能力説の方が実務的に運用可能な理論であるという点で一般的な支持を得ている。しかし、この能力説に拠る場合、担税力に応じた租税負担の分配を行うための課税ベースをいずれに求めるべきかという問題点が生じる。

シャープ勧告では、この課税ベースを包括的所得概念として捉える。そして、包括的所得概念においては、キャピタル・ゲイン (capital gains) の全額課税とキャピタル・ゲインの全額ロスとが重要な要素として位置づけられる<sup>6)</sup>。つまり、シャープ勧告では、公平負担の要請に応じるために包括的所得を課税ベースとして直接税を中心とする租税負担の配分が行われたのである。なお、包括的所得とは、消費価値額に資産価値の純資産部分を加えた概念であり、資産価値の純資産部分にはキャピタル・ゲインが含まれることになる<sup>7)</sup>。

経済政策的視点から資本蓄積との関係で評価した場合、シャープ勧告は、所得税および法人税の弾力性に富んだ取扱いによる資本蓄積的な側面と、キャピタル・ゲイン課税の完全実施を前提

とする総合累進課税的な側面とを調和する役割を有すると考えられる<sup>8)</sup>。

また、わが国では、シャープ勧告の瓦解後、50余年の歳月を経て、平成15(2003)年に相続時精算課税制度が導入された。これは、シャープ勧告への回帰現象と評されるが、シャープ勧告がわが国の相続税法に果たした役割について再評価の成果ともいえる。

### 3. シャープ勧告の概要

シャープ勧告は、次のような相続税法における税制改正を内容としている。第一に、“相続税と贈与税との一体化”が勧告された。従前の贈与税は、相続開始前一年以内の贈与財産を除き原則非課税を採用していた。このため、生前贈与が行われた場合には、納税者により意図的に租税回避が行われる可能性を生じさせ、租税回避を防ぐために“相続税と贈与税との一体化”が行われたのである。

第二に、累積課税の導入が勧告された。従前の相続税は、わが国伝来の家制度を重視し血族の親疎によって税率に差異を設けていた。しかし、シャープ勧告では、課税の公平性を高めることを目的として累積課税を採用することになったのである。この累積課税では、相続および贈与により取得した財産の累積額に対して累進税率を適用して納税額が決定される。

第三に、課税の中立性を保つため「遺産課税方式」から「遺産取得課税方式」へと課税方式の移行が勧告された<sup>9)</sup>。この結果、シャープ勧告以前は、生前贈与や死後贈与を恣意的に用いて租税回避を図ることが可能であったが、租税回避を防ぐことが可能となった。

第四に、従前の10%から60%までの19段階の税率に替えて25%から90%までの14段階の累進性の高い税率の採用が勧告された。

第五に、所得税の補完を目的として富裕税の創設が勧告された。この富裕税では、500万円超の純資産に対して0.5%から3%の累進税率が採用されている。

第六に、相続税の配偶者に対する減額、未成年者控除および年長者控除の創設が勧告された。

つまり、シャープ勧告は、“相続税と贈与税との一体化”を目的として、個人が生涯を通じて取得する財産を対象に、財産取得者に対して遺産取得課税の相続税と生涯累積課税の贈与税とを総合的に課税するという画期的な税法制度を提唱したのである。

しかし、このシャープ主導の相続税法は、次のように税制改正されていく。昭和28(1953)年には、“相続税と贈与税との一体化”に替わり、相続税と贈与税とを併用する方式に修正された。これは、生涯を通じて取得した資産を公的に記録することが困難であるということをもととする。また、所得税の補完を目的として創造された富裕税が廃止された。これは、富裕税の対象とされる資産自体の評価が難しく、そして徴税コストの面からデメリットがメリットを上回るという税務執行上の判断を事由とする。この他、年長者控除等も廃止された。

そして、昭和33(1958)年には、「遺産取得課税方式」が、「法定相続分課税方式」に修正された。これは、「遺産取得課税方式」が分割相続を前提としているが、実際に、農業従事者や中小

企業経営者等においては分割相続を行うことが難しく、そのため民法を拠りどころとする法定相続分の規定にもとづく「法定相続分課税方式」の導入事由が生じたためである。さらに、3年以内の同一人からの贈与財産の累積額に対して課税する3年累積課税制度も導入されることになった。

既述のように、シャープ主導の相続税法は、累積課税および富裕税が廃止され、その後、「法定相続分課税方式」が導入されたことにより順次瓦解していくのである。

#### 4. 法定相続分課税方式の問題点

現行相続税法は、既述のように「法定相続分課税方式」を前提として、遺産共有持分者に対して相続または遺贈により取得した財産の課税価格にもとづいて計算すると規定する。

この「法定相続分課税方式」の拠りどころとなるのは、民法第907条と相続税法第55条（以下、「第55条」とする）である。民法第907条の①は、「共同相続人は、次条の規定により被相続人が遺言で禁じた場合を除き、いつでも、その協議で、遺産の分割をすることができる」と規定し、さらに同条の②で、「遺産の分割について、共同相続人間に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、各共同相続人は、その分割を家庭裁判所に請求することができる」と規定する。そのため、相続税法は、この民法第907条の規定を受けて、遺産分割協議により確定した課税価格にもとづいて算定される。

また、第55条は、「相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更生若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者が民法（第九百四条の二《寄与分》を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものととしてその課税価格を計算するものとする」と規定する。

すなわち、相続税法は、未分割遺産が発生した場合には、民法上の法定相続分（寄与分を除く）で取得したものととして、各納税義務者の課税価格を算出すると規定する。

しかし、各相続人が未だ処分が確定していない状態の未分割遺産を、法定相続分の割合で取得したものと仮定して、各相続人に対して相続税を課税することには課税の公平性の面で問題点を指摘することができる。例えば、遺産総額のなかで土地等が占める割合が大きい場合には、土地等は換金性が低いものも多いため、土地等の売却不能により納税資金の確保が難しい状態が生じる可能性が考えられる。そのような場合でも、課税庁が相続人に対して過大な課税評価額が確定することは問題があると指摘できるのである。

第55条の趣旨に関する裁判例は多数存在する<sup>10)</sup>。例えば、代表的な判例の一つである東京地裁昭和45年7月22日判決では、第55条の趣旨として「長期間にわたり遺産分割を行わないことにより、現実には相続により取得した財産が確定しない、あるいは相続権の侵害のない状態において当該相続財産を現実に取得していないことを理由に、相続税の納付義務を免れるという不都合

を防止し、併せて国家財源を迅速、確実に確保するという国家的要請にもとづくものである」と判示する<sup>11)</sup>。

また、研究者の間でも、相続税が原則的に実質課税を前提としているからといって、相続財産が未分割であることを事由に遺産額の分割確定まで課税を留保するということが妥当な措置とはいえ、実際に遺産分割は相続開始後にかなりの期間を経て実施される場合が多いため、遺産分割の遅延行為が相続税課税上の不都合を生じさせる恐れがあるという見解にもとづき、第55条の妥当性を支持する説が多数を占める<sup>12)</sup>。すなわち、第55条の趣旨とその存在意義に関しては、相続税の納付義務の回避を未然に防ぐということと、国家財源の早期確保ということで解釈が確定しているのである。

現行の相続税法の課税方式は、「遺産課税方式」から、シャウプの提唱した「遺産取得課税方式」を経て、「法定相続分課税方式」へと改定されたという経緯を有する。

しかし、相続財産に多数の土地等の未分割遺産を内包するという相続の現状を鑑みた場合には、「法定相続分課税方式」を採用することには問題点を指摘できる。

シャウプが目指したものは、アメリカ租税理論の導入であった。アメリカ租税理論の一翼を担う連邦遺産税は、「わが国の相続税のように、被相続人と被相続人の死亡により被相続人の残した財産に対して継承の権利を有する者との間の親等を重視した家族関係にもとづく税法制度ではなく、死亡時当時における財産の移行に対して課税する」<sup>13)</sup>というものである。

すなわち、わが国の相続税法は、「法定相続分課税方式」を採用するため、民法上の家族関係を主体とする近親関係を前提としているのに対して、連邦遺産税は、複雑な家族関係に囚われることなく単純に移転された財産と移転されたとみなされる財産に対して適用されるのである。わが国においても、連邦遺産税を範として、現行の「法定相続分課税方式」の見直しを検討すべきである。

次いで、相続税法第32条（以下、「第32条」とする）にかかわる問題点について検討する。第32条は、昭和25（1950）年に相続税法が全文改正を行った際に創設されたものであり、その後の改正を経て、現行の第32条が形成されている。

相続税法は、遺産分割前の相続税が遺産分割により取得した財産に係る課税価格にもとづいて算出した相続税額よりも過大なものとなる場合には、各共同相続人から第32条第1号による遺産分割の確定を事由とする更生の請求をすることを容認する。

第32条では、「相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額につき国税通則法第23条第1項（更生の請求）の規定による更生の請求をすることができる」と規定する。さらに、神戸地裁平成14年判決においては、「遺産分割の前後で、課税価格の合計額に変動のないことが遺産分割の確定を事由とする更生の請求における要件となる」と解する<sup>14)</sup>。

神戸地裁平成14年判決では、遺産分割確定事由にもとづく更生の請求を、遺産分割の前後で、課税価格の合計額に変動のないことと解している。しかし、遺産分割の前後において課税価格の

合計額に変動のないこと、つまり、遺産分割の前後において課税価格を同額とすることについての必然性を見出すことはできない。

また、東京地裁平成14年判決は、第32条について「相続により財産を取得した者間の負担の公平の実現を目的として、相続人の実際の担税力に応じた課税を前提とした相続税法における後発的事由の発生にもとづく更生請求を容認した規定である」と判示する<sup>15)</sup>。

同判決は、遺産分割確定事由による第32条の請求の趣旨は、租税法律主義の要請から実際の担税力に応じた課税の公平性の実現を目的としたものであると判示するが、仮に、第32条の請求の趣旨を相続税の課税原則を前提とするのであれば、「遺産分割前の便宜的な課税関係を遺産分割により現実に取得した財産の価格に応じた課税関係に是正すること」と解する方が妥当な解釈であるといえる<sup>16)</sup>。

すなわち、「法定相続分課税方式」は、課税の公平性の実現を目的として租税法律主義の要請から実際の担税力に応じた申告納税制度を前提とする現行相続税法の趣旨には合致しておらず、これを是正し納税者の権利を保護するため第32条が存在するといえる。

現行相続税法は、「法定相続分課税方式」を前提として遺産共有持分権者に対して相続または遺贈により取得した財産の課税価格にもとづいて相続税を計算する。このため、「法定相続分課税方式」を重視した場合には、遺産分割の前後で、課税価格の合計額に変動はないということを要件とすると解釈できる。しかし、遺産分割の前後で課税価格の合計額に変動のないことを要件とするよりも、むしろ遺産分割を前提とし実際に取得した財産にもとづき算定した課税価格を要件とした方が必然性を伴うのである。

既述のように、「法定相続分課税方式」を採用した場合には、課税の公平性の実現を目的とする現行相続税の申告納税制度の趣旨と合致しないという問題点を生み出すことになり、この点からも、現行の「法定相続分課税方式」の見直しを検討するべきである。

最後に、わが国の相続制度のなかでも重要な位置を占める事業承継とシャープ勧告との関係について論じる。事業承継とは、「相続人の地位を占める事業承継者が被相続人である先代の事業経営者から事業経営を承継することである」<sup>17)</sup>と定義できる。

また、事業承継税制とは、個人事業主を含む中小の非公開同族会社の事業経営者の円滑な事業承継を目的とした税法制度のことであり、昭和55(1980)年、通商産業省(現経済産業省)および中小企業庁が、中小企業承継税制問題研究会(富岡幸雄座長)を発足させたことに端を発する。その後、事業承継税制は、非公開株式と小規模宅地等特例制度を中核として度重なる改正を経て漸次整備されてきた<sup>18)</sup>。

シャープが、わが国の税法制度、特に所得税および法人税法に対して与えた影響力は多大であり大きな足跡を残したことは疑いのない事実ではあるが、シャープ勧告のなかに“事業承継の概念”を窺うことはできない。それどころか、シャープ勧告は、むしろ中小資産階層に重税を課すという批判さえ向けられている。これは、アメリカ税制においては、贈与者に対して課税されるという方式を採用しているため、受贈者を対象とした事業承継税制の整備に対して留意するという

課税概念が生まれず、事業承継税制が進展しなかったことに起因する<sup>19)</sup>。

しかし、シャープ勧告では、わが国の相続税納税者の根幹を成す非公開会社（個人事業主を含む）の事業承継者に対する配慮が何らなされておらず、税制上の不備を指摘できる。

現在、事業承継を前提として相続税の課税方式の変更が検討されている。なぜならば、事業承継税制が事業承継者に対して適用された場合、事業承継者以外の共同相続人に対しても事業承継税制の効果が及び、相続税減額の恩恵を享受させることになるからである。

仮に、相続税の課税方式において「遺産取得課税方式」を採用すれば、相続人が取得した財産に対して累進税率で課税することができる。このため、課税庁は、課税方式を「法定相続分課税方式」から「遺産取得課税方式」へと変更することを検討している。

## 5. 遺産取得課税方式の課題

現行の法定相続分方式を改める理由としては、「①少子化社会で一般に相続人の数が少なくなっている。②経営承継円滑化法も施行され、事業承継税制がさらに整備される見通しである。③現行の相続税の課税最低限額を引き下げ、相続税の課税強化を行う必要がある<sup>20)</sup>」ということが挙げられる。しかし、「遺産取得課税方式」を採用するためには、実務面におけるいくつかの課題を克服しなければならない。

小論においては、「遺産取得課税方式」における課題を検討するうえで、まず相続税の課税方式が「法定相続分課税方式」から「遺産取得課税方式」へと変更になった場合の相続税額の差異について検討してみる。例えば、法定相続人の子2名（事業承継者甲・共同相続人乙）と設定し、債務および葬式費用の合計額控除後の課税価格の合計額を4億円（甲3億円・乙1億円）と設定した場合には、「法定相続分課税方式」による相続税額は図表1のようになり甲と乙の税率は同一となる。ただし、甲は事業承継者であるため、共同相続人乙よりも多くの遺産を取得するので、甲の相続税納税額は乙よりも高額なものとなる。

【図表1】法定相続分課税方式による相続税額

- |   |
|---|
| <p>(イ) 課税遺産総額は、400,000,000円から基礎控除（50,000,000円+10,000,000円×法定相続人2名）を控除した330,000,000円となる。</p> <p>(ロ) 甲と乙がそれぞれ法定相続分に応じて、165,000,000円（330,000,000円×2分の1）を相続したならば、甲および乙の課税額は各49,000,000円（165,000,000円×40%−17,000,000円）となる。</p> <p>(ハ) 合計課税額は、98,000,000円（甲の課税額49,000,000円+乙の課税額49,000,000円）となる。</p> <p>(ニ) 甲の相続税納税額は、73,500,000円（98,000,000円×0.75）となり、乙の相続税納税額は、24,500,000円（98,000,000円×0.25）となる。</p> <p>(注) 0.75（4億円分の3億円）・0.25（4億円分の1億円）</p> |
|---|

（出所）[www.kyoto-life.co.jp/dock/report/repo0805.htm](http://www.kyoto-life.co.jp/dock/report/repo0805.htm) 長谷川佐喜男稿、「相続税大改正案とその影響～遺産取得課税を中心として～」を基にして作成。



このケースでは、甲の課税額は49,000,000円となり、乙の課税額49,000,000円と合わせると合計課税額は98,000,000円となり、その結果、甲の相続税納税額は73,500,000円となり、乙の相続税納税額24,500,000円となる。

次に、法定相続人を子2名（事業承継者甲・共同相続人乙）と設定し、債務および葬式費用の合計額控除後の課税価格の合計額を4億円（甲3億円・乙1億円）と設定した場合の「遺産取得課税方式」にもとづく相続税額は、図表2のようになる。

このケースでは、甲の相続税納税額は89,000,000円となり、乙の相続税納税額12,500,000円と合わせると、合計相続税納税額は、101,500,000円となる。事業承継者の相続税納税額は、「遺産取得課税方式」を用いた場合の方が「法定相続分課税方式」を用いた場合よりも増大することになる。

すなわち、「遺産取得課税方式」においては、現行の「法定相続分課税方式」とは異なり、相続人が実際に取得した財産に対して相続税が課税されることになる。この結果、事業承継者である甲の相続税納税額は、「遺産取得課税方式」にもとづいた場合の方が、超過累進税率により「法定相続分課税方式」にもとづいた場合よりも高額なものとなり、逆に共同相続人乙の相続税納税額は少額なものとなる。そして、事業承継の都合上、仮に甲が被相続人の全財産を取得した場合には、甲の相続税納税額はさらに増加することになる。

小論においては、「遺産取得課税方式」の場合の基礎控除後の金額を「法定相続分課税方式」の場合の基礎控除の2分の1と仮定したが、実務において「遺産取得課税方式」を採用する場合には、基礎控除額の算定方式と控除額について現行基準を再検討する必要がある。同様に、相続税の税率変更についても現行基準を再検討しなければならない。

「遺産取得課税方式」とは、図表2のように、相続人が被相続人から相続した財産額に応じて税額を計算する方法のことである。しかし、この「遺産取得課税方式」を実務で採用するためには、前述の検討点以外にもいくつかの検討課題が存在する。具体的には、①配偶者の税額軽減、②生命保険金・死亡退職金の非課税規定、③小規模宅地等の評価減、④未分割の場合の申告など多くの課題を有しているのである。

例えば、現行の相続税法においては、課税価格の総額の法定相続分（子を有するケースでは2分の1）と1億6,000万円のいずれか多い方の金額までは配偶者の税額軽減が適用されて配偶者

【図表2】遺産取得課税方式による相続税額

- |   |
|---|
| (イ) 甲の相続税納税額は、89,000,000円 $\{(300,000,000 - 35,000,000) \times 40\% - 17,000,000\}$ 円となる。 |
| (ロ) 乙の相続税納税額は、12,500,000円 $\{(100,000,000 - 35,000,000) \times 30\% - 7,000,000\}$ 円となる。  |
| (ハ) 合計相続税納税額は、101,500,000円 (89,000,000円 + 12,500,000円) である。                               |

(出所) [www.kyoto-life.co.jp/dock/report/repo0805.htm](http://www.kyoto-life.co.jp/dock/report/repo0805.htm) 長谷川佐喜男稿、「相続税大改正案とその影響～遺産取得課税を中心として～」を基にして作成。

には相続税が課税されない。また、生命保険金・死亡退職金は、「500万円×法定相続人の数」まで非課税規定が設けられており相続税が非課税となっている。そして、小規模宅地等の評価減を適用する場合には、現行の「法定相続分課税方式」にもとづき小規模宅地を相続した者以外の者をも含めていったん相続税の総額を計算してから適用される<sup>21)</sup>。さらに、相続財産が未分割の場合には、いったん全ての財産を法定相続分にもとづいて分割したものとみなして税額計算を行っている。

そのため「遺産取得課税方式」を採用する場合には、相続税のみならず贈与税をも含めて相続税法の大改正が求められることになる。例えば、現行国税三法の一角を担う相続税に代わる存在として「限定財産税」の採用も考えられる。限定財産税とは、超過累進税率を主体とした直接税の補完的存在として、大企業および一定以上の資産家の所有する土地、借地権、株式などに対して課税することを目的とする所得税および法人税の補完的存在であり、所得に対する課税ではなく所得の蓄積である財産に対する課税であるため、担税力を有する者の課税逃れを防ぐことができ、課税の公平性を実現することを可能とする<sup>22)</sup>。

## 6. おわりに

一般的に、シャープ勧告を論じる場合には所得税および法人税から論究するケースが多く、その研究論文数は多数に及ぶ。そして、税法学の研究者間でのシャープ勧告に対する評価は高く、「シャープ勧告を契機として、わが国における租税理論および租税法の研究は徐々に盛んになり、最近では活況を呈するようになったが、これも長い目で見た場合にシャープ勧告の1つの功績であった<sup>23)</sup>」と評されている。

また、税法制度を見直す際には、「シャープ勧告に帰れ」と一般的に認識されている<sup>24)</sup>。例えば、シャープの示唆にもとづいて、学会・産業界の有志、主として経済団体連合会が中心になって民間の立場から財政・税制問題を調査・研究するために社団法人日本租税研究協会（以下、「租税研究協会」とする）が創設されており、租税研究協会はわが国の財政・税制・税務をめぐる諸問題について多くの政策提言を行っている。

シャープがわが国の税法制度に大きな足跡を残したということは紛れもない事実であるが、現在でもシャープの影響力は残存している。実際、平成15（2003）年、シャープ勧告への回帰現象ともいえる相続時精算課税制度の導入が試みられた。シャープ勧告では、租税回避を防ぐために“相続税と贈与税との一体化”が行われたが、同様に、相続時精算課税制度も“相続税と贈与税との一体化”を目的としている<sup>25)</sup>。

また、わが国の相続税法の課税方式は、「遺産課税方式」から、シャープの提唱した「遺産取得課税方式」を経て、「法定相続分課税方式」へと改定されたという経緯を有するが、「法定相続分課税方式」は、種々の問題点を有している。

第一に、相続財産は多数の土地等の未分割遺産を内包しているため、「法定相続分課税方式」

を採用した場合には相続税課税に関する問題が生じる。

すなわち、未分割遺産は、未だ処分可能な財産とはいえないため、このような財産を法定相続分等の割合で取得したものと仮定して相続税を課税するという事に問題点を指摘できるのである。なぜならば、土地等のなかには換金性の乏しいものも含まれるため、それをも課税対象上の遺産に含めて、「法定相続分課税方式」にもとづいて相続税を超過累進税率で課税した場合には、納税資金の確保に苦慮する相続人も生まれることになるからである。

つまり、現行相続税法は、「法定相続分課税方式」を前提として遺産共有持分権者を対象として相続または遺贈により取得した財産の課税価格にもとづいて計算する。このため、「法定相続分課税方式」は、遺産分割の前後で課税価格の合計額に変動はないということを要件とすると解釈できるが、遺産分割の前後で課税価格の合計額に変動にないことを要件とするよりも、むしろ遺産分割にもとづき実際に取得した財産にもとづいて算定した課税価格を要件とした方が必然性を伴うことになり、未分割遺産をも課税対象とする現行の相続税課税制度には問題点を指摘することができるのである。

第二に、第32条にかかわる問題点を指摘することができる。例えば、相続税法は遺産分割前の相続税が遺産分割により取得した財産に係る課税価格にもとづいて算出した相続税額よりも過大なものとなる場合には、各共同相続人から第32条を抛りどころとして遺産分割の確定を事由とする更生の請求を容認し、判例もこれを支持する。

すなわち、「法定相続分課税方式」は、課税の公平性の実現を目的として租税法律主義の要請から実際の担税力に応じた申告納税制度を前提とする現行相続税法の趣旨には合致しておらず、これを是正し納税者の権利を保護するため第32条が存在するといえる。

第三に、事業承継税制に係る問題点について指摘することができる。現在、事業承継を前提として相続税の課税方式の変更が検討されている。なぜならば、事業承継税制が事業承継者に対して適用された場合、「法定相続分課税方式」を前提とした課税制度の下では、事業承継者以外の共同相続人に対しても事業承継税制の効果が及び、相続税減額の恩恵を享受させることになるからである。

既述のように、わが国の相続税法は、「法定相続分課税方式」を採用し、民法上の家族関係を主体とする近親関係を前提としているため、様々な課税上の問題点を派生させている。例えば、現行の「法定相続分課税方式」を前提とした課税制度において、遺留分算定時に自社株式等が生前贈与されていた場合には、民法第1029条にもとづき相続開始時の財産価額で評価されるため、当該株式評価額が事業承継者の承継後の営業努力により、たとえ相続開始時よりも高い評価額となっても相続開始時の価額で評価されることになる。

故に、生前贈与された自社株式等の価額が上昇すれば、それに付随して事業承継者以外の法定相続人の遺留分価額も増大することになり、事業承継上の弊害をもたらす可能性を生み出すことになるのである<sup>26)</sup>。このため、小論においては、種々の課税上の問題点を解決するために相続税の課税方式を、現行の「法定相続分課税方式」からシャウプの提唱した「遺産取得課税方式」

へと変更することを提案したい。

しかし、「遺産取得課税方式」を採用するためには、実務面におけるいくつかの検討課題が存在する。具体的には、①相続税の計算における基礎控除の方式や額の設定、②相続税の税率の変更、③配偶者の税額軽減、④生命保険金・死亡退職金の非課税規定、⑤小規模宅地等の評価減、⑥未分割の場合の申告など多くの課題を検討する必要がある。そのため「遺産取得課税方式」を採用する場合には、相続税のみならず贈与税をも含めて相続税法の大改正が求められることになり、税法理論と税法実務との折り合いをどのようにつけていくのかが問われることになる。

既述のように、相続税法においてシャープ勧告への回帰現象が窺える。仮に、相続税法においてシャープの課税方式が瓦解することなく継続されていたならば、現行の相続税法も別の姿を画いていたといえる。

よって、小論においては、シャープ勧告60年目の節目にあたり、シャープ勧告がわが国の相続税法に与えた影響とその存在意義について論究し、併せて、「法定相続分課税方式」の有する問題点について検討したのである。

#### 注

- 1) 北野弘久著、『税法学原論〔第六版〕』（青林書院、2007年）13ページ。
- 2) M. Bronfenbrenner and K. Kogiku. "The Aftermath of the Shoup Tax Reforms: Paet1", *National Tax Journal*, Vol. X.No.3, September, 1957, pp.240-241.
- 3) 神野直彦稿、「シャープ勧告の相続税・贈与税」社団法人日本租税研究協会編、『シャープ勧告とわが国の税制』（社団法人日本租税研究協会、1983年）210ページ。
- 4) 同上 168ページ。
- 5) 金子 宏著、『租税法〔第12版〕』（弘文堂、2007年）18ページ。
- 6) キャピタル・ゲインには、実現及び未実現のキャピタル・ゲインが存在するが、「実現時においてキャピタルゲインの全額が課税され、未実現のキャピタル・ゲインは、相続および贈与のときに課税される」ことになる。（出所）高木勝一著、『日本所得税発達史』日本大学法学部研究叢書第25巻（ぎょうせい、2007年）146・155ページ。
- 7) 消費価値額の中には、勤労所得、事業所得、年金給付および現物給付等が含まれ、資産価値の純資産部分の中には、貯蓄の純蓄積額および所有資産の増加価値等が含まれる。
- 8) 林 栄夫著、『戦後日本の租税構造』（有斐閣、1968年）に詳しい。
- 9) 遺産課税方式は、「(i) 被相続人の生涯の財産を清算する課税であることが明確である。(ii) 遺産分割の操作による相続負担の軽減を防止することができる」という長所と、「(iii) 遺産分割後、相続財産を取得する者の担税力を考慮できない」という短所とを有する。一方、遺産取得課税方式は、「①遺産の分割後に取得した財産に応じて各相続人が相続税を納付するため、富の再分配が行われやすいといえる。②遺産取得税では、遺産取得者の担税力に応じた課税ができる」という長所と、「③遺産分割を利用した租税回避を招く危惧がある。④相続人や受遺者が多いほど、相続税の平準化を図ることができる。⑤遺産取得課税方式のもとでは、分割して取得した財産に対して相続税が課されるため、分割困難な財産の場合には難題を生ずる」という短所とを有する。（出所）水野忠恒著、『租税法〔第2版〕』（有斐閣、2005年）576ページ。

- 10) 裁判例としては、東京地方裁判所昭和45年3月4日判決、最高裁判所昭和48年3月1日判決、大阪高等裁判所平成5年11月19日判決等が挙げられる。
- 11) 鳥津留利子稿、「遺産分割によって課税価格の合計額に変動がある場合の相続課税—『相続税の課税原則』の検討を中心に—」『税大論叢』51号（2006年）269—271ページ。
- 12) 中川善之助・結城義人共著、『相続・相続税』実務法律講座Ⅷ、(青林書林, 1954年) 124—125ページ。瀬戸山孝一著、『相続税法』（税務経理協会, 1961年）235ページ等に詳しい。
- 13) 高沢修一著、『事業承継の会計と税務』（森山書店, 2008年）41—42ページ。
- 14) 神戸地方裁判所平成14年10月28日判決に詳しい。

一方、相続税法第35条（以下、「第35条」とする）は、「税務署長は、第31条第2号の規定に該当する者が同項の規定による修正申告書を提出しなかった場合においては、その課税価格又は相続税額を更生する」と規定する。なお、第35条については、「その形式はともかく、申告時の過誤を是正するものではなく、実質は遺産分割により取得した財産を基礎として算出した課税価格及び相続税額を確定するものである」と解される。（出所）鳥津 前掲論文, 282ページ。
- 15) この裁判は、被相続人の死後、被相続人の子であるという認知が裁判により確定した納税者が、民法第910条にもとづき他の相続人から価額の支払いを受けたが、税務署長が相続税法第35条第3号にもとづき相続税の決定処分を行ったため、当該納税者がその取り消しを求めた事例である。（出所）東京地方裁判所平成14年11月27日判決（税資252号順号9236）
- 16) 鳥津 前掲論文, 296ページ。
- 17) 高沢 前掲書, 1—2ページ。
- 18) 同上 第2章に詳しい。
- 19) 事業承継税制という名称ではないが、1997年納税者救済法（Taxpayer Relief Act of 1997）において、一定要件を充たした者を対象として、事業用資産に係る非課税措置等の納税者に対する減額措置が設けられている。また、アメリカの相続税制においては、遺産税と贈与税との両者に適用される統一税額控除が存在する。この統一税額控除の存在が、一生涯を通じて累積される累積課税方式の採用を可能とさせている。（出所）Richard L. Doernberg, “*International Taxation in a Nutshell, Third Edition*”, West Publishing Company, Registered in the U.S., 1996, Chapter 14. 川端康之監訳、『アメリカ国際租税法（第3版）』（清文社, 2001年）, 272ページ。
- 20) 北野弘久稿、「相続税における遺産取得税方式」公平税制第277号（2008年9月）1ページ。
- 21) 高沢 前掲書, 34—36・67—68ページに詳しい。
- 22) 北野弘久著、『現代企業税法論』（岩波書店, 1994年）296ページ。

なお、北野学説＝「限定財産税」の内容については、高沢修一稿、「課税システムの再検討—限定財産税導入への会計的アプローチ—」租税理論研究叢書17（法律文化社, 2007年）に詳しい。
- 23) 金子 前掲書, 39ページ。
- 24) シャウプ勧告には懐疑的な見解も存在する。例えば、「シャウプ勧告に帰れ」ということは、何にどう帰るのが問題となる。なぜならば、「シャウプの提言は、必ずしもその通りにはなっておらず、すぐに廃止になる場合が多いのも事実である。法人税の場合だと、昭和二十五年の積立金課税制度の創設がその一例である。……（中略）……翌年、資本蓄積を阻害するとして廃止されており、現在残っているのは同族会社の留保金課税である。また、清算所得税を廃止して、株式の譲渡所得課税としたが、昭和二十八年に復活している」からである。

(出所) 武田昌輔稿, 「申告納税制度導入の真相とシャープ勧告の意義」『TKC』No. 427 (2008年) 19-20ページ。

- 25) 相続時精算課税制度では, 生前贈与を受けた者が, 一定要件(贈与者が65歳以上の親であり受贈者である推定相続人が20歳以上の子であること・受贈者はその選択に係る最初の贈与を受けた年の翌年の2月1日から3月15日までに税務署長に対してその旨の届出を贈与税の申告書に添付して行う等)を充たした場合には, 選択により相続時に相続財産と贈与財産を合算した相続税額から既に支払い済みの贈与税相当額を控除することができる。この場合, 2,500万円の特別控除後の金額に対して一律20%の税率が課税され, 控除を受けない場合には還付を受けることができる。ただし, 相続時精算課税制度を選択した場合には, 以後, 同一人からの贈与において110万円の基礎控除を受けることができない。さらに, 平成19(2007)年1月1日から平成20(2008)年12月31日までに, 推定相続人の一人(受贈者)が, 非公開株式の受贈を受ける場合には, 60歳以上の親からについても2,500万円の非課税枠を3,000万円に拡大する等の措置が講じられている。

(出所) 高沢修一著, 『流通の経営と税務』(白桃書房, 2004年) 130-131ページ。

- 26) 高沢修一稿, 「受益者連続型信託における問題点の検討 —財産税務会計からのアプローチ—」第67回日本会計研究学会全国大会報告(2008年)に詳しい。

#### 「参考文献」

- 金子 宏著, 『租税法〔第12版〕』(弘文堂, 2007年)  
 川端康之監訳, 『アメリカ国際租税法(第3版)』(清文社, 2001年)  
 北野弘久著, 『現代企業税法論』(岩波書店, 1994年)  
 北野弘久著, 『税法学原論〔第六版〕』(青林書院, 2007年)  
 社団法人日本租税研究協会編, 『シャープ勧告とわが国の税制』(社団法人日本租税研究協会, 1983年)  
 瀬戸山孝一著, 『相続税法』(税務経理協会, 1961年)  
 高木勝一著, 『日本所得税発達史』日本大学法学部研究叢書第25巻(ぎょうせい, 2007年)  
 高沢修一著, 『事業承継の会計と税務』(森山書店, 2008年)  
 中川善之助・結城義人共著, 『相続・相続税』実務法律講座Ⅷ, (青林書院, 1954年)  
 林 栄夫著, 『戦後日本の租税構造』(有斐閣, 1968年)  
 水野忠恒著, 『租税法〔第2版〕』(有斐閣, 2005年)  
 Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, Vol.1~4, 1949.