様　式　Ｃ－１９、Ｆ－１９、Ｚ－１９　（共通）

科学研究費助成事業　　研究成果報告書

平成 ２６ 年　 ５ 月 ２８ 日現在

機関番号：３５４０４
研究種目：若手研究(B)
研究期間：2010～2013
課題番号：２２７３００２０

研究課題名（和文）遺産取得税方式における相続課税の研究

研究課題名（英文）Study of inheritance taxation in the estate acquisition tax system

研究代表者
奥谷　健（Okuya, Takeshi）

広島修道大学・法学部・准教授

研究者番号：７０３３５５４５

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費）　2,800,000円、（間接経費）　840,000円

研究成果の概要（和文）：相続税の課税方式については、遺産に対する課税方式（遺産税方式）と遺産を取得したことに対する課税方式（遺産取得税方式）とがある。この課税方式のうち、遺産取得税方式に基づく相続税の在り方について、遺産取得税方式を採用するドイツの相続税法との比較をしながら、納税義務者、課税対象、事業承継税制という問題をもとに検討した。

研究成果の概要（英文）：For taxation of inheritance tax, a tax scheme for that you have to get the heritage and (estate tax system) taxation scheme for heritage and (heritage acquisition tax system). Of this taxation system, for the nature of inheritance tax based on the heritage acquisition tax system, while the comparison with the inheritance tax laws of Germany to adopt a heritage acquisition tax system, but also the problem taxpayer, taxable, and business succession tax I have discussed.

研究分野：税法

科研費の分科・細目：公法、租税法

キーワード：相続税　課税方式　遺産取得税　ドイツ相続税法

１．研究開始当初の背景

相続税は、税収はそれほど大きくなく、国際的には廃止する国も現れてきている。しかし、日本では、そういった国際的な傾向とは異なり、例えば、最近では、税制調査会答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（平成 19 年 11 月 20 日）において、相続税の強化が主張されている。

また、財務省の平成 20 年度税制改正の要綱（平成 20 年 1 月 11 日）では、現行の遺産税的要素を取り入れた遺産取得税方式から、遺産取得税方式の徹底という相続税の課税方式の変更の可能性が示されている。さらに、自民党による平成 21 年度税制改正大綱（平成 20 年 12 月 12 日）においては、負担の公平や適正化のために、課税方式を遺産取得税方式に改める方向での検討の継続が示されている。

他方で、一般に相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であるといわれるが、その課税根拠については、さまざまな考えがあり、決定的なものはないともいわれる。つまり、我が国の相続税制度の現状について課税根拠が不明確であるにもかかわらず、その総合的な見直し、とりわけ課税方式の変更を念頭に置き、課税の強化が検討されているのである。相続税の課税方式は、遺産税方式と遺産取得税方式とに分けられる。これらは、それぞれ課税根拠や担税力をどこに見いだすかという点で異なっている。そのため、課税方式を変更するのであれば、本来は課税根拠が変更されるということにもつながるはずである。しかしながら、現在はそのような課税根拠に関する議論はなされていない。

そこで、この点について検討すると、相続制度との関連で、遺産取得税方式には合理性があると考えられる（奥谷「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 号）。そうであれば、遺産取得税方式に基づいた相続税制を検討することに意義がある。しかし、相続税は上述のように国際的には廃止する国が出てきている。ただし、それらの国は遺産税方式による相続税を採用していた国である。他方で、遺産取得税方式を採用する国は相続税は継続している。この点に、議論されている相続税の課税強化を中心とする議論の根拠を見出す可能性が考えられる。その代表的な国がドイツである。ドイツでは、相続税の廃止の議論もありながら、遺産取得税方式での相続税が残っている。

ドイツの相続税に関するこれまでの研究を見ると、その制度の概要を説明するものが多く、課税根拠との関連から課税方式を検討し、その体系的な検討がなされているものがほとんどない状況である。そして、ドイツ相続税は、近時課税対象財産とその評価に関する違憲判決を受け、2009 年から新たな制度が施行されたばかりであり、それに対する検討はなされていなかった。

２．研究の目的

本研究の目的は、議論されている相続税の課税強化と課税方式の変更に関連し、課税方式の変更の根拠と変更による相続税制の体系的問題を検討することにある。相続税は税収があまり大きくないにもかかわらず、税制全体のなかで注目を集め、近時の議論ではその課税強化が主張されている。そして、それに合わせ、課税方式の遺産取得税方式への変更が議論されている。しかし、なぜ遺産取得税方式に変更されるのか、その場合の相続税制はどうなるのか、という点についての検討は十分になされていない。そこで、遺産取得税方式への移行による相続税制について、その根拠を明らかにし、その制度を体系的に検討することが本研究の目的である。

３．研究の方法

本研究では、上記の相続税の納税義務者や課税対象といった課税要件を中心とする実体法上の基本問題について、検討したい。そのために、遺産取得税方式を採用する先行国であるドイツの、特にその最新の制度をめぐる議論を参考にしながら、課税根拠や課税方式、そして相続制度の意義とのかかわりを意

識しつつ、検討する。
そのために、ドイツでの実務にかかわる人物などから、話を聞くとともに、最新の議論状況を監視し、それに基づいた検討を行っていく。

４．研究成果

(1) 遺産取得税方式による相続税制の個別的問題について検討した。具体的には、まず近時ドイツで行われた相続税制改正の背景となった連邦憲法裁判所判決を検討し、その改正内容についてまとめた。そして、その主眼の一つに事業承継税制があることから、ドイツの新事業承継税制をまとめ、そこからわが国の相続税における事業承継税制の問題点を指摘するとともに、事業承継税制の観点からも、相続税の課税方式としては遺産取得税方式が望ましいとの結論を得た。

(2) ドイツでは、遺産取得税方式に基づき、一定の条件のもとで、法人にも相続税の納税義務を課していることから、その根拠について検討を行った。そして遺産取得税の下での遺産取得者としての担税力の増加に着目し、財産の帰属が基準となっていると理解した。

他方で、我が国の相続税法は、法人は納税義務者とはなりえない。その根拠は、法定相続分を考慮する税額計算方式を採用しているため、と考えられている。これは遺産税方式に基づく理由づけであると考えられる。しかし、我が国の相続税はその基本は遺産取得税方式であるといわれる。そうであれば、ドイツがそうであるように、法人に対する相続税課税も可能であると考え、その理論的可能性を検討し、その余地があると考えた。また、法人が相続税の納税義務者とならないことによって生じる、所得税との不均衡についても事例をもとに検討し、遺産取得税のもとでの統一的課税の必要性についての結論を得た。

(3) 遺産取得税方式のもとでの相続税の課税対象について検討した。具体的には、相続税の課税対象となることで、所得税との二重課税を生じる可能性のある資産への課税問題について、検討した。

我が国において、いわゆる年金二重課税に関する最高裁判決により、所得税と相続税の二重課税の回避に関する理論が示された。それによれば、所得税法 60 条によって所得税との二重課税を生じる可能性が考えられる。そして、実際にその点を争った判決が出されている。そこで、それらの判決を検討することで、譲渡所得に対して、年金二重課税の判決法理が及ばないことを示した。

他方で、別の最高裁判決では、純所得課税の原則から、所得者が負担した費用等でなければ控除できないことが確認されている。それによれば、所得税法 60 条は全く逆の性格を持つことが考えられる。さらに別の判決では、取得時に課税された時価に対する課税を認めないという論理が示されている。それによれば、上記の年金二重課税判決の法理が譲渡所得に及ぶことになると考えられる。このように、相続税の課税対象と所得税の二重課税の関係について、所得税法 60 条を中心にした問題が考えられる。

これについて、ドイツでは、相続税の課税対象となった財産に対する譲渡所得課税の際に、相続税を一定割合控除するという方式が採用されている。そこで、この方式について、その概要とそれをめぐる議論をまとめ、検討した。そして、この方式でも相続税との二重の負担が生じ、それを完全に排除できていないことが理解された。

そこで、こういった所得税と相続税の課税太守が重複する場合の租税負担の回避のありかたについて検討を行った。

５．主な発表論文等
（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計　3　件）
1.奥谷健「相続税と所得税による『二重の負担』」立命館法学 352 号(査読なし)(2014 年)110～149 頁
2.奥谷健「法人の相続税納税主体性について」修道法学 35 巻 1 号(査読なし)(2012 年)1～38 頁
3. 奥谷健「ドイツ相続税法の改正と事業承

継税制」税法学 566 号(査読あり)(2011 年)155～178 頁

〔学会発表〕（計　1　件）
奥谷健「ドイツ相続税法の改正と事業承継税制」日本税法学会創立 60 周年記念(第 102 回)大会,2012 年 6 月 10 日,立命館大学朱雀キャンパス

〔図書〕（計　0　件）

〔産業財産権〕
○出願状況（計　0　件）

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

○取得状況（計　0　件）

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年月日：
国内外の別：

〔その他〕
ホームページ等

６．研究組織
(1)研究代表者
広島修道大学　（法学部）准教授
奥谷　健
研究者番号：70335545

(2)研究分担者
(　　　)

研究者番号：

(3)連携研究者
(　　　)

研究者番号：