

2020 年度

修士論文

(演習科目 租税法演習Ⅱ)

(指導教員 吉川保弘 教授)

相続税の課税方式における理念と課題

聖学院大学大学院

政治政策学研究科

政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 119MP008 中溝 孝子

目次

はじめに	1
第1章 現行課税方式における具体的な問題	2
第1節 問題の所在	2
第2節 問題となる事例	3
第1項 相続人が子だけの場合	3
第2項 家族構成員が異なる場合の事例	4
第2章 問題点の原因	5
第1節 基礎控除の定額部分（3,000万円）の問題	5
第1項 定額部分の不公平	5
第2項 基礎控除の制度上の意義	7
第3項 基礎控除の理念	7
第2節 基礎控除の変動部分（600万円×法定相続人の数）の問題	9
第1項 法定相続人の数	9
第2項 養子縁組	11
第3項 最高裁平成29年1月31日第三小法廷判決	11
第4項 本判決と相続税法63条との関わり	12
第5項 申告義務の判断基準（養子がいる場合）	14
第6項 基礎控除の変動部分の意義	15
第3節 法定相続分で分割の仮定（16条）	16
第1項 家族構成員が異なる場合 事例1	16
第2項 相続人間で遺産額が異なる場合 事例2	18
第3項 分割を仮定することの疑問	20

第4節	東京高裁平成23年9月21日判決	21
第1項	事実の概要	21
第2項	判決の要旨	22
第3項	帰属の意義	23
第4項	遺産分割の効力	24
第5項	税法の仕組み	25
第3章	わが国の相続税制	27
第1節	相続制度の意義と根拠	27
第2節	相続税課税の本質	27
第1項	相続税の課税根拠	27
第2項	近年の課税根拠	29
第3節	相続税の課税体系	30
第1項	遺産税体系	30
第2項	遺産取得税体系	30
第4節	わが国の相続税の課税体系	31
第1項	沿革	31
第2項	改正理由（遺産取得税の欠陥）	31
第3項	税法上の規定と課税方式	32
第5節	諸外国の相続税法	33
第1項	遺産税体系の国	34
第2項	遺産取得税体系の国	34
第4章	結論	36

第1節	遺産取得税体系による課税方法.....	36
第1項	法定相続人の数.....	36
第2項	基礎控除額 3,000 万円.....	37
第3項	法定相続分で分割の仮定.....	37
第4項	結論.....	38
第2節	課題.....	38
おわりに	39

はじめに

わが国の相続税の課税体系は、遺産取得税の体系を用いているといわれている。しかし、その課税の仕組みを、課税の各段階で区分して検証すると、純粋な遺産取得税の体系とはいえ、遺産税体系の課税の特色を多く持っていることがわかる。

本論文は、日本の相続税の課税方式に関する問題について研究することを目的とする。具体的には、同じ遺産額を相続したのに、被相続人が持つ環境により、負担する税額が相違するという現実を題材として、わが国の相続税の課税方式の問題点を指摘し、そのあり方を論じるものである。

本論文は、以下の構成で展開する。まず、第1章は、問題となる具体的な事例を提示する。いずれも、現行の相続税法を適用すると、相続人が同額の財産を取得したにも関わらず、負担する相続税に相違がでるという事例である。相続人の立場でみると、同額の財産を継承しているのに税負担が異なることは、担税力（応能説）の観点から不当な扱いであり、問題であることを論じる。第2章は、相続税法の計算過程を区分し、問題が発生する原因を分析して確認する。また、判例を通して、区分された計算の意義を論じる。第3章は、諸外国の相続税法や課税方式と比較することにより、わが国の現行の相続税の課税式の特色と、その課税方式から発生する問題をより明らかにし検討する。第4章は、現行の相続税の課税方式の課税の各段階の問題点をまとめ、その解決と今後の課題を論じた上で、相続税の課税のあるべき仕組みについて結論を述べる。

第1章 現行課税方式における具体的な問題

第1節 問題の所在

わが国の相続税の課税体系は、遺産取得税の体系を用いているといわれている¹。しかし、その課税の仕組みを、課税の各段階で区分して検証すると、遺産税の体系の課税の特色を持っていることがわかる。

遺産税の体系は、被相続人の遺産に課税する方式である。わが国の課税の仕組みは、被相続人の環境（被相続人の遺産額と、相続人の数やその相続分）を主眼に置いた課税方法であるため、相続人の観点からみると、税の負担に様々な問題が発生する。例えば、子が同額の財産を相続しても、兄弟の数や遺された家族の構成が異なると、負担する税が異なるという問題である。

租税法の基本三原則の一つに、租税公平主義がある。「税負担は、国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない²」というものである。中里実は、『租税の公平』は、等しい状態にある者には等しい税負担を課し（水平的公平）、等しくない状態にある者には適切な差異を設けた税負担を課す（垂直的公平）ことを意味する」と述べ、担税力については、「何が『等しい状態』であり、何が『適切な差異』であるかは、『公平』の原則自体から導かれないため、評価基準・価値基準を外部から充填する必要がある。伝統的にはこのような基準を『担税力』と呼んできたが、より精確には、a 所得・消費・資産など、各人の経済状態を把握するための指標を与える概念と、b（a によって計測された）経済力の差異を租税制度がどのように扱うべきかという道德基準（分配的正義）とに分解して考えるべきである。」と説いている³。すなわち、担税力が等しければ、等しい税負担を課すということである。#

相続において、租税の公平である「等しい状態をどのように見るか」であるが、偶然的賜物とはいえ、少なくとも同じ額の財産を取得した者は、等しい状態といえるのではないか。同じ額の財産を相続したのに、異なる税負担というのは、租税の公平の原則に反している⁴。2人の納税者を比較した場合、「適切な差異」は、取得した財産の経済的実質⁵によって測るべきである。兄弟の数や、遺された家族の構成の相違は、「適切な差異」に該当しない。よって、相続人の数や家族の構成により、税の負担は異なるべきではない。

この「租税の公平」という観点から、現制度の相続税の課税方式をみた場合、「租税の公平」すなわち「等しい状態にあるものは等しい税の負担」という要請にできていないので

はないか、という仮説に立って論考を進める。現行の相続税法では、仮に同じ財産を同額相続しても、算出税額は異なる。相続時の家族（相続人）構成や相続人の数により税負担が異なるのである。

第2節 問題となる事例

第1項 相続人が子だけの場合

図①の事例は、相続財産は1億円で、相続人は子Aひとりの場合である。この場合、子Aが1億円を相続し、相続税は1,220万円である。

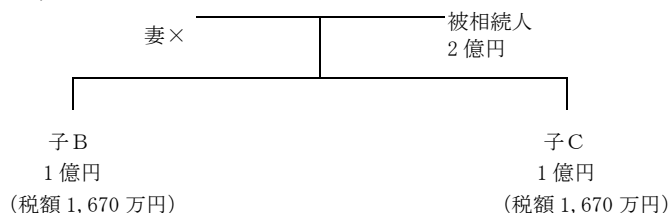
図①
相続人1人



※被相続人の遺産1億円を子Aがすべて相続する。

図②の事例は、相続財産は2億円で、相続人は子Bと子Cの2人の場合である。相続財産を子Bと子Cが各1億円ずつ相続し、相続税は共に1,670万円である。

図②
相続人2人



※被相続人の遺産2億円を子B、子Cが1億円ずつ相続する。

図③の事例は、相続財産は3億円で、相続人は子D、子E、子Fの3人の場合である。相続財産を子D、子E、子Fが各1億円ずつ相続し、相続税は皆1,820万円である。

図③
相続人3人



※被相続人の遺産3億円を子D、子E、子Fが1億円ずつ相続する。

上記図①～③事例の子A～Fは、皆同じように1億円を相続したが、負担する税額は同じではない。納税者(子)の立場から比較すると、図①の子Aの税額1,220万円に対して、図②の2人兄弟である子B、子Cは1,670万円、図③の3人兄弟である子D、子E、子Fの税額は1,820万円となり、兄弟の数が多くなるほど税負担は大きくなる。図①～③の事例は、被相続人の遺産の総額は異なるが、適用税率は、いずれも30%である。

第2項 家族構成員が異なる場合の事例

図④の事例は、相続財産は2億円で、相続人は配偶者の妻乙、子A、子Bの3人である。相続財産2億円を子Aが1人で相続する(遺留分の問題は考慮しない。以下同じ。)。子Aの相続税額は2,700万円である。

図④

相続人3人

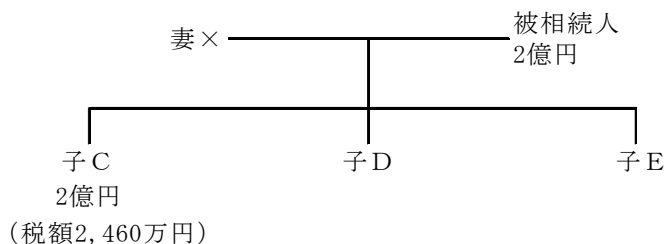


※被相続人の遺産2億円を子Aのみが相続する。相続人は妻乙、子A、子Bの3人。

図⑤の事例は、相続財産は2億円で、相続人は子C、子D、子Eの子のみ3人である。相続財産2億円を子Cが1人で相続する。子Cの相続税額は2,460万円である。

図⑤

相続人3人



※被相続人の遺産2億円を子Cのみが相続する。相続人は、子C、子D、子Eの3人、妻は死亡。

2つの相続で、相続人のうち1人が全ての財産(同額)を取得したとした場合(放棄、遺言書等により起こり得る事例)で、相続人の数は同じでも、家族構成員(相続分が異なる)が異なると、上図④の子Aの相続税は2,700万円、図⑤の子Cの相続税は2,460万円となり、税負担は異なることになる。家族に配偶者(妻乙)がいる事例の上図④子Aの方が、税負担は大きい。

第2章 問題点の原因

日本の相続税の計算における「基本的な仕組み」は以下の通りである⁶。これにより各相続人等の納付税額が算出される。

イ、被相続人の遺産額（債務などを控除した後の課税価格の合計）から基礎控除額（3,000万円+600万円×法定相続人数）を差し引いた後の金額を課税遺産額とする。

ロ、イの課税遺産額を、法定相続人の全員が、民法の法定相続分の割合に従って取得したもの、と仮定した場合におけるその取得金額に、超過累進税率を適用して計算した金額を、合計した金額を相続税の総額とする。

ハ、ロの相続税の総額を、実際に取得した財産の課税価格の割合によって按分して、それぞれの者に係る相続税額とする。

各人の納付税額は、ハの相続税額から各人の事情に応じて税額控除を適用して算出される。本論文ではイ～ハまでの「税の課税の仕組み」について論じるものであり、税額控除については論じない。

以下では、第1章、2節に掲げた問題となる事例を相続税課税の「基本的な仕組み」のイ～ハに当てはめて検証する。

第1節 基礎控除の定額部分（3,000万円）の問題

第1項 定額部分の不公平

第1章、第2節「問題となる事例」の1、相続人が子だけの場合の図①～③について検証する。上記の相続税の計算における「基本的な仕組み」で、イの基礎控除額の計算式のうち定額分3,000万円の部分に着目する。3,000万円は、被相続人に一律に与えられる。遺産額の多寡や相続人の数は関係しない。

まず、被相続人の遺産額から差し引く基礎控除額を、納税者1人当たりに換算すると、子Aについては6,933万円、子Bと子Cは各5,433万円、子D、子E、子Fは各4,933万円となる（下図①´、②´、③´参照）。子A～Fは皆4億円を取得したが、税負担は異なる結果となる。図①´～③´は、各相続人の取得財産額が同じであるので、被相続人の遺産額が仮に増減しても、適用税率は同じである。この事例の適用税率は、皆63%である。納税者の税負担の差異は、税率によるものではなく、基礎控除によるものである。#

また、納税者の税負担の差異が、税率によるものでない説明として、仮に、図①´～③´

と同じ要件で、被相続人の遺産額が、各々6倍に増加した（任意）としたら、どうなるかを検証する。遺産額を、図①は6億円、図②は9億円、図③は<億円として、子A～Fは、皆各々6億円を取得したと仮定する。この場合、負担する税額は、子Aの<4;3万円に対して、子B、子Cは</;88万円、子D、子E、子Fは43β;3万円となる。子A～Fは皆6億円取得したが、税負担は異なる結果となる。この事例の適用税率は、皆78%である。被相続人の遺産額が増加しても、納税者の税負担の差異は、税率によるものではなく基礎控除額によるものである。同じ要件では、仮に被相続人の遺産額が増減しても、相続人4人当たりの基礎控除額は同じということになる。#

図①～③で、この納税者の税負担が異なる原因は、兄弟姉妹（相続人）が多ければ、1人当たりの基礎控除額が減少することにある。相続人等は皆同額の財産を取得しても、相続人の数に応じて1人当たりの控除額は異なる。控除額が異なれば、当然各人の負担する税額も異なることになる。逆に、相続人が少ないほど4人当たりの基礎控除額が多くなるので、その結果として、相続人が4人の場合は取得財産が同じなのに税負担が少なく算出される。同額の財産を取得したという経済的実質が同様であるにもかかわらず、租税の公平の原則に即した結果となっていない。#

この不都合な結果は、遺産の総額に対し控除額が6β33万円で一律であるという課税の仕組みからくるものである。現制度では、この6β33万円は相続人の数に関係なく、また納税者が取得する財産額の多寡にも関係なく、被相続人の遺産に対して与えられる。「同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべき」という観点から、たとえ兄弟姉妹の数（相続人の数）が違っても、納税者が同じ財産額を取得したのであれば、負担する税額は同じであるという答えが導かれるべきである。#

#

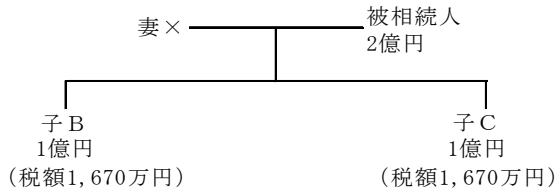
図①
相続人1人



・基礎控除額
3,000万円+600万円×1人=3,600万円
3,600万円/1人=3,600万円*1
・税額
(1億円-3,600万円)×税率*2=1,220万円

*1 子Aの控除額は**3,600万円**
*2 法定相続分に応じた税率30%
(以下図②、図③に同じ)

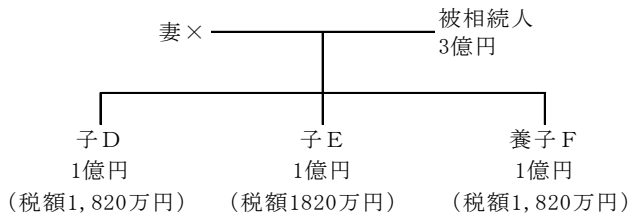
図②
相続人2人



- ・ 基礎控除額
3,000万円 + 600万円 × 2人 = 4,200万円
- 4,200万円 / 2人 = 2,100万円 *1
- ・ 税額
(1億円 - 2,100万円) × 税率 *2 = 1,670万円

*1 子 B、子 C の控除額は各 **2,100万円**

図③
相続人3人



- ・ 基礎控除額
3,000万円 + 600万円 × 3人 = 4,800万円
- 4,800万円 / 3人 = 1,600万円 *1
- ・ 税額
(1億円 - 1,600万円) × 税率 *2 = 1,820万円

*1 子 D、子 E、子 F の控除額は各 **1,600万円**

第2項 基礎控除の制度上の意義

1958（昭和 33）年の制度改正において、基礎控除額が相続税の計算の仕組みに取り入れられた趣旨は次のものであった⁷。農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割を困難とする資産については、分割することによりその経営維持は困難をきたすことになる。農業や中小企業の事業承継は単独または少数で相続せざるを得ず、結果として相続税の負担は重いものとなる。これらの農業や中小企業等の、相続人が少ない場合の相続税の負担軽減のために、共同相続人 1 人ごとに定められる控除額のほか、遺産について一定額を基礎的に控除するというものであった。

基礎控除の定額部分の制度趣旨は、主に分割困難な資産（土地等）をもつ農業や中小企業その他の一般世帯等の、相続人が少ない相続に考慮して設けられたものである。しかし、現在では租税特別措置法において、農業の承継や中小事業者の宅地等に配慮した各種特例の拡充が行われている。また、定額部分の控除額も従前の 5 千万円から 3 千万円に縮小されており、農地相続等の単独又は少数での相続に配慮した基礎控除の本来の趣旨は、薄れてきていると言わざるを得ない。

第3項 基礎控除の理念

税制上の相続税課税の本質は、中小財産階層の個人生活の経済的基盤を損なわないよう

にし、しかし、反面、ある程度以上の財産階層については、富の集中を抑制するという見地をとりいれて税負担を求めるというものである⁸。

基礎控除は、「家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分は担税力をもたない、という理由に基づくもの⁹」である。しかし、わが国の相続税法の基礎控除は、1958（昭和33）年改正時には、遺産を分割すると事業承継が困難になる農業や中小事業者の配慮の理由で創設された¹⁰。そして、バブル期の地価高騰に伴う負担調整のため、累次にわたり基礎控除額は引き上げられ、2013（平成25）年度改正では、相続税の再分配機能の回復、格差の固定化の防止等の趣旨から、基礎控除額の引下げが行われた¹¹。基礎控除額が、本来の個人の生活保障のためという趣旨ではなく、経済の実情に応じて、税負担の調整のために利用される状況となっている。

基礎控除額が地価の変動に応じて調整される現状を踏まえたうえで、首藤重行は、次のように提言している。「基礎控除額については、画一的な基準で構成されており、同一家族条件のもとにある都市圏の住居と地方の住居について相続を考えた場合、現行制度では両者とも同額の基礎控除が適用される。しかし、両者の地価（相続税の評価額に連動）の差異を考えれば、同一基準によることは適切でなく、都市部での基礎控除額を増大させるか、画一的な基礎控除を維持するとしても、相続税評価額に都市類型ごとに設定された都市係数を乗じて、都市部における評価額の軽減をはかることが考慮されるべき¹²」である。

現行の課税方式にいたった理由として1957（昭和32）年答申では、「現行の相続税の負担は、累次の軽減にもかかわらず、なお重く、特に中小財産階層においてかなり重いものとなっている。このことは、個人生活の経済的基盤をぜい弱にしているほか納税者の誠実な申告と円滑な税務執行を困難にしているものと認められる。¹³」と述べている。しかし、この件に関して、三木義一は、「課税方式の問題ではなく基礎控除の問題にすぎず、現行の課税方式でなければ解決できない問題ではない。」とした¹⁴。

続けて三木義一は、「取得と関係ない基礎控除¹⁵」について、「現行法は遺産にかかわる基礎控除を実際の取得にかかわりなく認める」。基礎控除額は、法定相続人の数により一律に算出されるため、養子や「強制認知等の相続人数の移動により基礎控除額が変動する」が、一方で、「個々の相続人の取得額に変動がない以上、担税力の変化もない」と指摘する。また、「このような事態は、遺産取得と基礎控除算定基準が連動していない現行方式の産物であり、取得税に切り替え、実際に取得した個々の相続人にそれぞれの基礎控除を適用する取得税方式に切り替えるべきである。¹⁶」と提言している。

また、首藤重幸は、基礎控除について、現制度の課税方式のもとでも画一的な基礎控除

ではなく、相続人ごとに異なる基礎控除を設定する形での、相続税額計算方式の工夫の検討の必要性を、以下のように述べている。「純粋な遺産取得税制度は、相続人ごとの相続人による経済力の増大を基準に累進的相続税を課税することで、富の再分配機能に適合していると考えられているが、相続前の各相続人の資産状況については考慮しない。現在の法定相続分課税方式のもとでも、画一的な基礎控除ではなく、相続前の段階で多額の資産を有する相続人と資産を有しない相続人については、富の再分配（富の集中排除）という観点から異なる基礎控除を設定する形での相続税額計算方式の工夫も理論的検討に値するものとおもわれる。¹⁷」。

わが国の相続税の基礎控除の意義は、被相続人の遺産を主眼に置いて設定されている。基礎控除額は地価の変動に応じて調整され、社会や経済の実情に応じて変動しているのが現状である。しかし、基礎控除の本来の趣旨である「家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分は担税力をもたない、という理由に基づくもの¹⁸」であるという観点に立てば、相続税においては、遺産取得税の立場で遺産の分割を前提として考えるべきである。家族の最低限の生活を維持するために、財産の取得に応じて「公平な課税」が実現できるように基礎控除額を定めて控除すべきである。#

第2節 基礎控除の変動部分（600万円×法定相続人の数）の問題

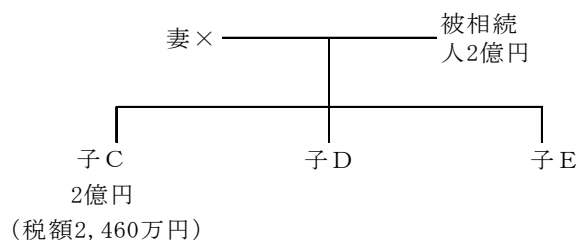
現制度では、相続税の負担総額は、各相続人の実際の取得にかかわらず、法定相続人の数と法定相続分により一律に算出する仕組みとなっている。

第1項 法定相続人の数

相続税の総額の算出の仕組みは、まず、「基本的な仕組み」のイ、被相続人の遺産額（債務などを控除した後の課税価格の合計）から基礎控除額（3,000万円+600万円×法定相続人数）を差し引き、課税遺産額を計算する。

この基礎控除の算定の法定相続の数には、相続人であればこの数に含まれる。つまり、実際に財産を取得しなくても、また相続を放棄しても、この数に含まれる。例えば、下図⑤¹では、相続財産を取得していない子Dと子Eの2人分の控除額3,200万円が、財産を相続した子Cの控除額に含まれて計算される。仮に子D又は子Eが放棄したとしても、その控除額は財産の取得者子Cの基礎控除額の中に組み込まれて計算される。計算に含まれる数は、相続人であればよく、財産の取得に関係ない。また、仮に相続を放棄したとしても、放棄者の控除額は、他の財産取得者の基礎控除として計算される仕組みである。

図⑤
相続人3人



・基礎控除額
 $3,000万円 + 600万円 \times 3人 = 4,800万円$
 $4,800万円 / 3人 = 1,600万円$
 ・税額
 $(2億円 - \frac{1,600万円 \times 3人}{基礎控除*1}) \times \frac{1}{3} \times 税率 \times 3$
 $= 2,460万円$

- *1 子Cの取得は、子D、子Eの控除分まで控除を受ける。
- *2 法定相続分に応じた税率

この相続人の数を用いて計算する基礎控除が創設された理由は、第1節の「第2項 基礎控除の制度上の意義」で述べたように、農業や中小企業の単独又は少数の相続人による相続時に、税負担が相対的に重くなることへの配慮であり¹⁹、また、中小財産階層の相続人等の経済的生活を保障するためのものであった²⁰。

しかし、基礎控除の計算に相続人の数を用いるとしても、実際に財産を取得する人の人数を対象とすべきである。相続を放棄した人や財産を取得していない人の権利まで、税の計算で使用されるという必然性はない。仮に、その人達を扶養するというのであれば、財産を配分すればよい。扶養も予定していないのに、相続人の数に含めて、その数を計算の基礎に用いるわが国の現相続税の計算には、合理性がない。

また、この法定相続人の数を用いることは、養子制度の濫用が起こるもととなっている。養子縁組をすれば養子の数だけ相続人の数が増え、その分の基礎控除額が増加する。そうすると、各人が取得する取得金額も細分化され、超過累進税率の適用は緩和される結果となる。

1988（昭和63年）7月には、養子の数を増やすことによる租税回避行為を防止するために、相続税の計算の基礎となる養子の数に制限が加えられる改正があった。被相続人に実子がある場合には養子は1人、実子がない場合は2人まで相続人の数に算入できるというものである（相続税法15条2項）。逆にいえば、節税対策として養子縁組により最低1人分（600万円）の基礎控除額は、増加させることができるということである。

2017（平成29）年の最高裁判²¹決においては、節税目的の養子縁組が有効とされた。しかし、仮に養子縁組をして控除額を増やしたとしても、当の養子には財産がいかないとすると、相続税法の当初の基礎控除の理念が崩れることになる。

第2項 養子縁組

養子は、血のつながりでなく意思によって親子関係が発生する。養子制度は、親子関係を人為的に作り出す制度である²²。

日本の養子制度の特色は、極めて多様な目的のために養子縁組がおこなわれた、ということである。家督相続のため以外にも様々な目的の養子がいた。このことは、民法の養子法の内容にも影響をあたえており、養子縁組も離縁も容易である。養子縁組の効果は、嫡出子たる身分を取得する。日本の養子制度は、何にでも使える制度として規定されていた²³。

基礎控除で用いる法定相続人の数は、放棄等によってもその数が変わることはない。租税の公平のために恣意性を排除するという趣旨である²⁴。しかし、節税目的の養子を法定相続人の数に含めることを認めるのは、遺された相続人等の経済的生活基盤のためという基礎控除の趣旨に反することにならないか。これらの点から、最高裁平成29年1月31日判例を検証する。

第3項 最高裁平成29年1月31日第三小法廷判決#

(平成5;年(受)第4588号:養子縁組無効確認請求事件、民集:4巻4号7;頁、判時5665号46頁)²⁵#

#

(4) 事実の概要#

A(以下「被相続人」という。平成25年死亡)は、妻Dとの間に長女(被上告人X1)、次女(被上告人X2)、長男Bをもうけた。Bとその妻Cとの間に長男Y(上告人)が出生した。

Aは、平成24年4月、B、C及び上告人Yと共に、Aの自宅を訪れた税理士等から、YをAの養子とした場合に、遺産に係る基礎控除額が増えることなどによる相続税の効果がある旨の説明を受けた。

その後、養子となる者Y(親権者としてB及びC)、養親となる者A、証人としてAの弟夫婦が、それぞれ署名押印して、養子縁組届に係る届書が作成され、平成25年5月、世田谷区長に提出された。

本件養子縁組後、AとBの関係は悪化した。X1、X2は、Yに対して、Aとの養子縁組は、Aの縁組意思を欠くものであると主張して、その無効確認を求めた。

第1審（東京家判平成27.9.6）²⁶は、X1, X2の請求を棄却した。その理由は、次のとおりである。

養子縁組は、嫡出親子関係を創設するものであり、養子は養親の相続人となる。養子縁組をすることによる相続税の節税効果は、相続人の数が増加することに伴い、遺産に係る基礎控除額を相続人の数に応じて算出するものとするなどの、相続税法の規定によって発生し得るものである。相続税の節税のために養子縁組をすることは、このような節税効果を発生させることを動機として養子縁組をするものにほかならない。相続税の節税の動機と縁組をする意思とは、併存し得るものである。したがって、専ら相続税の節税のために養子縁組をする場合であっても、直ちに当該養子縁組について民法802条1号にいう「当事者間に縁組をする意思がないとき」に当たるとすることはできない。

第2審（東京高判平成28.2.3）²⁷は、第1審と異なり、Aには縁組意思はなく、本件養子縁組は無効であると判断した。その理由は、次のとおりである。

養子縁組は、専ら、税理士が勧めたA死亡の場合の相続対策を中心とした、Aの相続人の利益のためになされたものである。Aの生前にAとYとの間に親子関係を真実創設する意思を有していなかったことは、明らかというべきである。

(2) 判決の要旨

本件養子縁組の無効確認請求を棄却した第1審判決を正当として、X1, X2の控訴を棄却した。その理由は、次のとおりである。

養子縁組は、嫡出親子関係を創設するものであり、養子は養親の相続人となる。養子縁組をすることによる相続税の節税効果は、相続人の数が増加することに伴い、遺産に係る基礎控除額を相続人の数に応じて算出するなどの、相続税法の規定によって発生し得るものである。相続税の節税のために養子縁組をすることは、このような節税効果を発生させることを動機として養子縁組をするものにはかならない。相続税の節税の動機と縁組をする意思とは、併存し得るものである。専ら相続税の節税のために養子縁組をする場合であっても、直ちに当該養子縁組について民法802条1号にいう「当事者間に縁組をする意思がないとき」に当たるとすることはできない。

第4項 本判決と相続税法63条との関わり

本判決の意義²⁸は、日本における養子縁組制度が、何にでも使える制度という社会的観

念を追認したことである。本判決は、節税目的の養子縁組を有効とした。普通養子縁組が、未成年者（乳幼児）を養子とする場合でも、専ら子の養育（監護教育）を目的とするものに限定されず、成年養子と同様に、多様な目的を含みうるということである。

しかし、私法上で利益を得る動機で有効とされた養子縁組のすべてが、相続税法が規定する遺産に係る基礎控除額の相続人の数に算入できるのか、という問題が起こる。

まず、佐藤英明は、相続税の減少を主たる目的として養子縁組を行うこと²⁹は、租税法の領域において一般的には、租税回避にあたると考えられているものだ、としている。本判決で「相続税の節税のために養子縁組をすること」とあり、「節税」という用語が用いられていることに強い違和感を覚えると述べている。「節税」は、租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為である³⁰。「相続税額減少の効果を主目的とする養子縁組は、社会通念上、相続税法の予定した行為であるとはいえない」として、「このような目的でなされる養子は『租税回避養子』と呼ぶべきもの」である³¹と述べている。

1988（昭和63）年改正により、相続人の数に算入する養子の数の制限が設けられ、実子の数に応じて最大1人または2人の養子を相続人に含めることを認めた。一方では、相続税法63条では、「相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合においては、税務署長は、相続税についての更正または決定に際し、（中略）当該養子の数を当該相続税の数に算入しないで相続税の課税価格及び相続税額を計算することができる。」と規定された。課税庁は、租税回避のための養子は相続人の数に含めず、課税処分を行うこととした。

上記判決（最判平成29年1月31日）では、被相続人（A）は、平成24年5月に孫（Y）との養子縁組の届出を提出し、翌平成25年に死亡した。死亡の経緯については、裁判では明らかにされていない。仮に、死を迎えるのが明らかな状況で、相続税額の減少の効果を主目的とする養子縁組であるとしたら、これは明らかな租税回避行為である。私法上、養子縁組は有効となったとしても、租税法では相続人に含めることは認められないと解釈すべきである。

更に、佐藤は、本判決と相続税法との関わりについて次のように述べている³²。

「私法上縁組が無効な場合に当該養子を相続人に含めずに相続税額を算出することは、私法を基礎とする租税法の適用としては当然のこと」である。したがって、相続税法63条の効果については、「法63条は私法上有効な養子縁組による養子を相続人に含めずに相続税額を計算する権限を税務署長に与えたものと考えらるべきである。」とした。つまり、相続税法63条があるからこそ、私法において本判決は、相続税額減少を主な動機とした養

子縁組を有効である、と判断したのである。

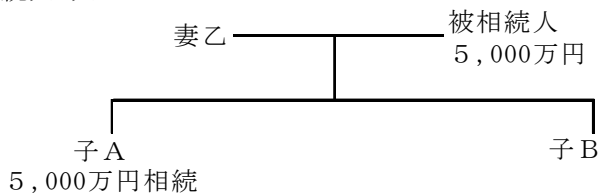
第5項 申告義務の判断基準（養子がいる場合）

相続税法 27 条 1 項は、「被相続人から相続又は遺贈等により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格の合計額が、遺産に係る基礎控除額を超える場合」には、相続税の申告が必要であると規定している。つまり、被相続人の財産の課税価格の合計額が、遺産に係る基礎控除額以下であれば申告の必要はない。納税義務の判断基準は、基礎控除額との比較になるということである。

では、この規定は、以下の 2 つの相続の事例において、状況の同じ納税者に対して公平であるといえるのか。

下図⑥、図⑦の被相続人の遺産額は 5,000 万円である。図⑥は、相続人は 3 人であるが、図⑦は養子縁組による子 E が 1 人増えて、相続人は 4 人となる。図⑥も図⑦も本来の家族構成員は同じであったが、養子縁組により相続人の数が変わった。

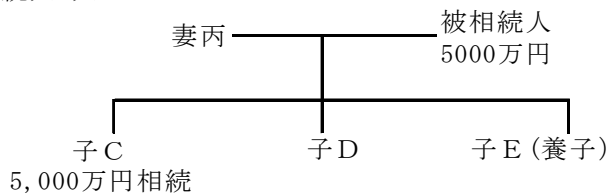
図⑥
相続人3人



・基礎控除額
3,000万円+600万円×3人=4,800万円

・申告義務あり
5,000万円 > 4,800万円

図⑦
相続人4人



・基礎控除額
3,000万円+600万円×4人=5,400万円

・申告義務なし
5,000万円 ≤ 5,400万円

図⑥の基礎控除額（4,800 万円）は遺産額より少なく申告義務が生じるが、図⑦では基礎控除額（5,400 万円）が遺産額より多くなり、申告義務は生じない。

相続税の基礎控除額は相続人の数により変動する。本来、同じ状況（家族構成）であった図⑥と図⑦の家族は、養子縁組によって課税関係が変化したことになる。子 A は申告義

務が生じ、子Cは申告義務が無い。養子縁組が申告義務の有無の判断に影響を与えたと言
ってよい。養子縁組は、親子関係を人為的に作り出す制度である³³。納税者にとって公平
であるべき申告義務の判断に、恣意性の余地が残されていることになる。

同じ遺産額を取得したのであれば、担税力は等しい。本来の家族構成員も同じで同額の
遺産を取得したのであれば、基礎控除額も同じであるべきである。しかし、基礎控除額が
相続人の数により人為的に変動し、それにより、申告義務や税負担に影響を及ぼしている
状況である。この事例の子Aと子Cをみると、「租税の公平」の原理に反している状況であ
る。

第6項 基礎控除の変動部分の意義

1958（昭和33）年改正において、法定相続人の数の意味するところは、農業や中小企業
の単一相続や少数相続の場合に対して、税負担の軽減を考慮してのものであった³⁴。つま
り、遺産を相続しない相続人が遺産を相続した者に依存することを前提として、法定相続
人の数に応じて控除することにより、遺産を相続した者の税負担の軽減を図ったものであ
る。

しかし、近年相続人そのものの数が減少している。厚生労働省の2018（平成30）年の人
口動態統計では、合計特殊出生率（女性が生涯に産む子供の推定人数）は1.42であった。
児童のいる世帯は全世帯の23.4%となる。その平均児童数は1.69人である³⁵。子供のい
る世帯は、全世帯の1/4弱であり、その数は、平均1人また多くて2人である。

被相続人1人当たりの平均法定相続人の数は、1965（昭和40）年では4人超であったが、
2013（平成25）年には、2.97人に低下している³⁶。今後、想定される被相続人の遺族の
家族構成は、配偶者のみか、配偶者と子が1人又は2人、子のみ1人か2人であろう。相
続人の数は、ほとんどの場合で1人～3人である。だとすると、基礎控除額は、3,600万円、
4,200万円、4,800万円のいずれかとなり、それは画一的で定額控除と変わりはない。

現行の相続税法の基礎控除額は、法定相続人の数で変動する。近年のように相続人の数
が減少してくると、前述の養子縁組という問題も当然生じ易い。控除額は、本来被相続人
の死後の遺族の生活保障という配慮で定められたものである。扶養とは関係のない相続人
をその数に含めて控除額を計算することは、基礎控除の理念に反することになる。また、
相続人の数が減少している現在、相続人の数を用いて計算することの意味は失われている
と言ってよい。

第3節 法定相続分で分割の仮定（16条）

わが国の相続税制の「基本的な仕組み」の中に、被相続人の課税遺産額を、各相続人がその法定相続分に応じて財産を相続したと仮定する計算する過程（第2章、冒頭記述ロの部分）がある。法定相続分で分配したと仮定して計算すれば、当然、実際の財産の分配とは異なる状況が起こる。租税が公平に負担されないことの原因は、この分配を仮定する過程が、税額を算出する仕組みの中に組み込まれていることである³⁷。

第1項 家族構成員が異なる場合 事例1

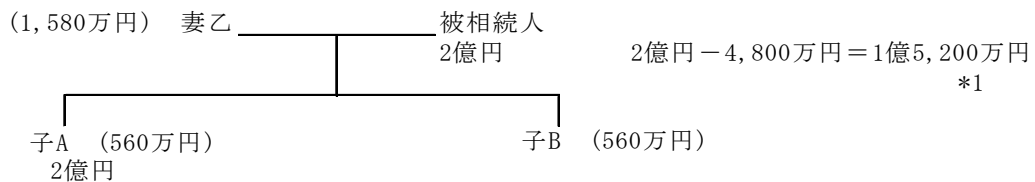
第1章、第2節の図④、⑤の2つの相続について、更に、下図④´、図⑤´で詳細に子Aと子Cの税の負担が公平でないことを論述する。

図④´、図⑤´の要件は、図④、図⑤と同様に、被相続人の遺産額は2億円、相続人の数は3人、子A、子Cが1人で2億円を相続するものとする。

図④´の相続では、遺産の全部を子Aが取得するが、その全遺産を一度、妻乙は1/2、子Aと子Bは各1/4（1/2×1/2）の法定相続分で分配して、各々に税率を乗じて各税額を算出する。各税額の合計額が、相続税の総額（2,700万円）となる。子Aは全ての財産を相続したので、結果として相続税の総額が子Aの負担する納税額となる。

図④´

相続人3人



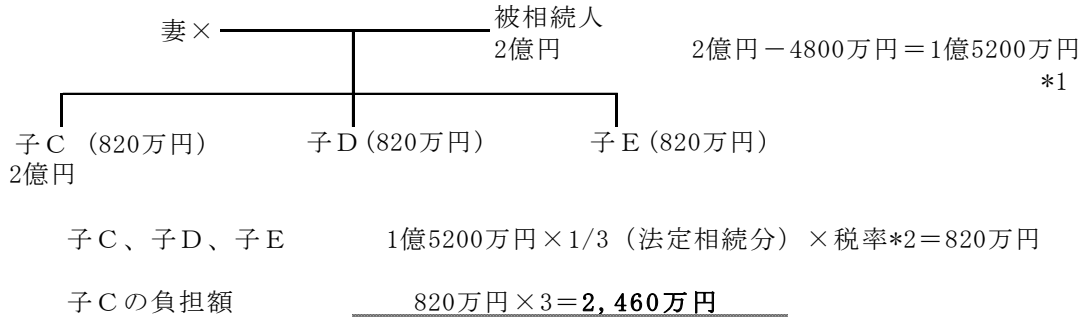
妻乙	$1億5200万円 \times 1/2$ （法定相続分） \times 税率*2 = 1580万円
子A、子B	$1億5200万円 \times 1/2 \times 1/2$ （法定相続分） \times 税率*3 = 560万円
子Aの負担額	<u>$1,580万円 + 560万円 + 560万円 = 2,700万円$</u>

- *1 基礎控除額控除後の遺産額（図⑤´に同じ）
- *2 法定相続分に応じた税率30%（図⑤´に同じ）
- *3 法定相続分に応じた税率20%

図⑤´の相続では、同様に遺産の全部を子Cが取得するが、その全遺産を一度、子C、子D、子Eに、各1/3の法定相続分で分配して、各々に税率を乗じて各税額を算出する。各税額の合計額が、相続税の総額（2,460万円）となる。子Cは全ての財産を相続したの

で、結果として相続税の総額が子Cの負担する納税額となる。

図⑤^〳
相続人3人



図④^〳と図⑤^〳の相続を比較すると、同じ遺産額（2億円）の相続であるのに、子Aの税負担額（2,700万円）と子Cの税負担額（2,460万円）は同じではない。この税負担の違いは、子Aと子Cの家族の構成員（相続人間の法定相続分）が異なることから生じている。

図④^〳の家族は配偶者である妻乙と子が2人であり、図⑤^〳の家族は子が3人である。この家族の法定相続分で仮に分配した遺産額に税率を乗じるため、負担する税額が違ってくるのである。具体的な法定相続分は、図④^〳の妻乙は1/2、子Aと子Bは各1/4であるのに対し、図⑤^〳の子C、子D、子Eは皆1/3となる。現制度は、取得した遺産額や相続人の数が同じ条件でも、家族の構成により税負担に違いが生じるのである。税負担は、取得した財産額（経済的実質）の差異に応じて課すべきであり、家族の構成による差異によって税負担が異なるのは、租税の公平の原則に、適合していない。

1人で全ての遺産を相続した場合に、税負担が多くなるのは当然である。しかし、この事例から、現制度の税の仕組みの意味は、財産を受けない妻乙や子B、子Dや子Eの法定相続分に係る税額も全て、子Aや子Cが負担するものであるということにも解釈できる。

人は生まれながらに家族は定まっておき、その態様は様々である。家族構成は、人の意思では変更することはできない。しかし、その家族の配分によって、上記2つの相続では納税者の税負担が異なってくるのである。

相続は生まれながらに不平等であることを是正するのが、相続税の課税の役割である。その手段として、相続税の課税の仕組みがある。したがって、現制度の課税の仕組みにおける計算過程に、生まれながら要素（家族の構成）を入れることは、税負担の差異が生じる原因となり、結果として租税の公平を欠くこととなる。このことは、相続の不平等を、相

相続税が是正する機能があるという点からも合理性を欠く。

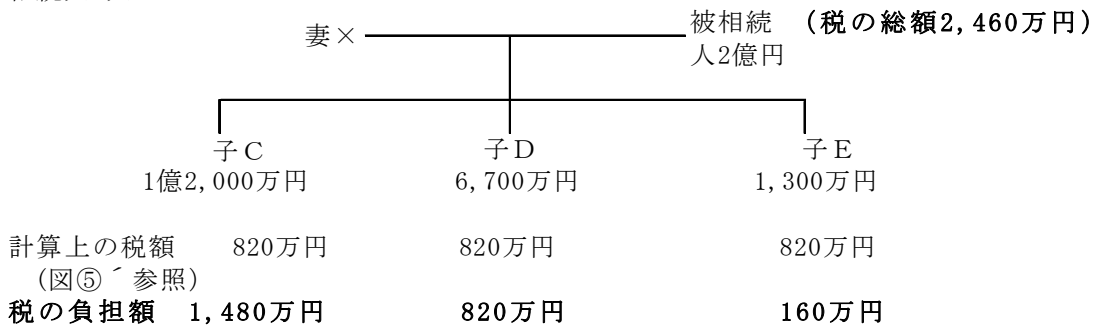
第2項 相続人間で遺産額が異なる場合 事例2

相続税を算出する「基本的な仕組み」の中で、相続税の総額を各相続人等の具体的な相続分で按分して、各人の負担する税額を算出するという段階（第2章、冒頭記述、ハの部分）がある。第2項では、相続税の総額を具体的な相続分で按分することが、税負担者にとって公平であるかについて論述する。

上記図⑤^ハの事例で、仮に被相続人の遺産2億円を子C、子D、子Eが違う額で取得した場合、各人の負担する税額の意味について下図⑤^ニで確認する。子の法定相続分(1/3)は、皆同じである。被相続人の遺産2億円を、子Cは1億2,000万円（法定相続分より多い）、子Dは6,700万円（法定相続分相当）、子Eは1,300万円（法定相続分より少ない）を取得した。

税額の計算では、各法定相続分(1/3)に税率を乗じ、算出された各税額を合計する。この合計した金額（相続税の総額）は、2,460万円である。これを具体的な相続分で按分して、各人の負担する相続税額を算出する。負担する税額は、子C、子D、子Eは各々1,480万円、820万円、160万円となる。

図⑤^ニ
相続人3人



各相続人等の税の負担額を求めるための算式は、下記①式の通りである。①式の意味は、各人の税の負担額は、相続税の総額を具体的に取得した遺産額の割合で按分するということである。

$$\text{① 相続税の総額} \times \frac{\text{各相続人等の取得した遺産額}}{\text{遺産額の総額}}$$

上①式を変換すると下②式となる³⁸。

$$\textcircled{2} \quad \text{各相続人等の取得した遺産額} \times \frac{\text{相続税の総額}}{\text{遺産額の総額}}$$

上②式の意味は、「遺産の総額」と「相続税の総額」の比率（図⑤） $0.123=2,460$ 万円/2億円）は、「各相続人等が取得した遺産額」に対する税の負担率であるということである。各人の税の負担額は、「各相続人等の取得した遺産額」にこの率（12.3%）を乗じて計算される。各相続人等の負担する税額は、各人が具体的に取得した財産額に対して一定の率で適用され、算出される³⁹。この税の負担率は一定であり、各相続人等が具体的に取得した財産額の多寡に関係ない。

この税の負担率は、被相続人の「遺産額の総額」と「相続税の総額」の比率である。相続税の総額は、被相続人の遺産の額とその相続人（被相続人の家族の構成）で決まる。つまり、相続開始時の被相続人の環境で、相続人等の負担する税額が決まってしまうということである。

税の負担率は、被相続人の遺産全体に対する相続税の総額の割合である。これは、日本の相続税の仕組みは、被相続人の遺産に対して税が課せられるという、遺産税体系の課税の仕組みであると解釈できる⁴⁰。

子Dが具体的に取得した財産の遺産額の割合は、法定相続分と同じ（1/3）である。また、負担する税額も計算上の税額と同じ（820万円）であり、問題はないように思われる。

子Cは法定相続分より多く相続（1億2,000万円取得）し、子Eは法定相続分より少なく相続（1300万円取得）した。しかし、子Cと子Eの取得財産に対する税の負担率は、同じ（12.3%）である。子Cは子Eの10倍近い財産を取得したにも係らず、税の負担率は同じということである。同じ被相続人に係る相続人の間においても、経済的実質は子Cの方が大きい。経済的実質の大きい子Cに、より税を重く課すべきである。相続人の立場で租税の公平性を保つ場合、相続人等が具体的に取得した財産の価額に応じて累進税率を適用させるべきである。

相続税の総額は、被相続人の遺産の額とその家族（相続人の数とその法定相続分）によって決まる。現制度は、被相続人の遺産に対して被相続人の家族状況に応じて税を課するという仕組みであり、遺産税体系による課税方式といってよい⁴¹。相続は生まれながらに不平等である、ということの是正の手段として、相続税の仕組みがあるべきである。相続人の立場で税の仕組みは相続の不平等を是正すべきであるが、被相続人の環境で税額の全体

が決定されている。したがって、相続人等の立場にそって、公平に税を算出する仕組みとはなっていない。

第3項 分割を仮定することの疑問

現行の制度では、民法の規定する法定相続分で分割したと仮定して、相続税額を算定する（第2章、冒頭記述 ロの部分）。相続税の計算の「基本的な仕組み」の中で、相続人の法定相続分を一律に使用して分割を仮定すること、もっと言えば、分割の物差しとして法定相続分を使用することに疑問が生じる。

鈴木禄弥は著書の『相続法講義』で、「現行相続法は、相続人の条件として、形式的に、被相続人と一定の親族関係があることのみを挙げ、両者のあいだの共同生活の有無・相続人の資力の有無・遺産形成への相続人の貢献の有無等は、問題にしない。すなわち、別居中の配偶者も、すでに成熟し親から独立の生計を営む子も、婚姻の翌日夫に死に別れた妻も、父と一度も会ったことがない非嫡出子も、いずれも、配偶者であり、子であること自体を理由に相続権を有する⁴²。」とある。相続人と被相続人との関わりは様々であるが、親族であるということで一律にその法定相続分で分割を仮定して課税していく仕組みは、被相続人と相続人の両者の観点から、公平とはいえない。

例えば、配偶者の相続分についてしてみると、1980（昭和 55）年の改正で、配偶者の法定相続分の引上げが行われた。民法の規定により相続税の総額の計算に使用される配偶者の法定相続分は、子がいる場合は 1/2、直系相続がいる場合は 2/3、兄弟姉妹がいる場合は 3/4 と定められている。配偶者の相続権の根拠は、主に実質的共有財産の清算と配偶者の生活保障が挙げられている⁴³。配偶者が被相続人の財産の形成に対して、具体的な貢献を成す状況は様々であるが、現制度の税の計算においては、一律に法定相続分で配分されたと仮定して算定されるのである。

民法（相続関係）等の改正に関する中間試案の補足説明 2016（平成 28 年）7 月では、配偶者の相続分について「相続人となる配偶者の中には、婚姻期間が長く、被相続人と同居してその日常生活を支えてきたような者もいれば、高齢になった後に再婚した場合等婚姻期間が短い者もあり、また、形式的には婚姻期間が長期にわたる場合であっても、別居期間が長く実質的な婚姻生活はそれほどなかったような者もいるなど、被相続人の財産の形成又は維持に対する寄与の程度は様々であると考えられる⁴⁴。」として、被相続人の財産の形成に対する配偶者の貢献に対して、法定相続分が一律に定められていることの見直しが始まった。具体的には、婚姻期間が長期間にわたる場合等、被相続人の財産の形成に

対する配偶者の貢献が典型的に大きいと考えられる場合には、配偶者の相続分を増加させるというものである。配偶者の法定相続分が一律であることの不公平を是正しようとする検討が行われているのである⁴⁵。

相続人等（財産の取得者）の環境は様々である。これを一律に私法の法定相続分で分割を仮定して、税を計算する仕組みには限界がある。相続は生まれながらに不平等である、ということの是正の手段として、相続税の仕組みとしての役割がある。同一の状態（経済的実質が同様）にある相続人等でも、課税する仕組みの段階で、生まれながらの差異（法定相続分）を計算の要素として適用するのは、その仕組みとしての役割を果たしていないことになる。

第4節 東京高裁平成23年9月21日判決

相続開始から遺産分割までの間、相続財産の帰属はどのような状況にあるのか。その相続財産の帰属に関する理念を考察する上で、参考となる以下の裁判がある。

東京高裁平成23年9月21日判決

（平成23年（行コ）第91号：譲渡所得税決定処分等取消請求控訴事件、訟月58巻6号2513頁）⁴⁶

競売によって未分割遺産が換価された場合で、相続人は、その後の遺産分割において特別受益財産が本来の相続分を超えていることから具体的相続分がゼロとされた。本件の争点は、相続人は換価代金を分配されなかったが、譲渡所得は、売却時の法定相続分に応じてその相続人に帰属するかどうか（法定相続分に応じて譲渡所得が課税されるか）という点である。

第1項 事実の概要

(1) 当事者等

丙（以下「被相続人」という。）は、昭和53年9月19日に死亡し、相続が開始した。被相続人には7人の相続人である子（丁、乙、戊、A、B、F、J）がいた。相続人乙、戊及びBは、昭和45年4月に公正証書遺言により、被相続人より土地の遺贈を受けた（以下「遺贈土地」及び「本件遺贈」という。）。被相続人の遺産は、「遺贈土地」のほか「本件土地1」があった。「本件土地1」については、平成17年8月に相続人は、持分を各7分の1とする所有権移転登記がされた（以下「本件共有持分」という。）。

(2) 調停について

相続人らの間で遺産分割協議が調わず、家庭裁判所においても調停不成立となり、審判に移行した。同調停において、他の相続人が、乙に対し、本件遺贈により法定相続分より多額の財産を取得した旨の発言をした。

(3) 審判について

①審判において、平成16年11月、家事審判法15条の4の規定に基づく中間処分として「本件土地1」の競売を命じ、遺産管理者を選任する旨の審判をした。地方裁判所は、換価のための競売の申立を受け、競売を開始した。裁判所は、「本件土地1」についてO会社に対して、売却許可を決定し、売却代金は遺産管理者の預金口座に保管された。

②具体的相続分

被相続人の遺産は、競売の対象となった「本件土地1」及びその他の土地（「土地2」）並びに「遺贈土地」からなるものとして鑑定にかけられた。

「遺贈土地」は、特別受益として遺産に持ち戻す「みなし相続財産」となる。乙、戊、及びBの特別受益の額が、遺産及びみなし相続財産の価額に、それぞれの法定相続分を乗じて計算した本来的相続分を超えていることから、乙、戊及びBには遺産分割により取得し得るものはなく、具体的相続分はゼロである、ということになった。

③課税処分

乙は、平成18年の所得について、申告すべき譲渡所得がないと考え、確定申告書を提出しなかった。Y税務署長は、「本件土地1」が競売されたことによる譲渡所得について、所得税の決定処分と無申告加算税の賦課処分を行った。乙は、上記処分等を不服とした審査請求を棄却する旨の裁決を受け、取消訴訟を提起した。

第2項 判決の要旨

(1) 控訴人（乙の死亡後、乙の相続人）は、遺産分割により換価代金の分配を受けなかった乙に、譲渡所得の課税をすることは、実質所得者課税の原則に反する旨を主張した。

これに対して、①乙が共同相続人として、法定相続分の割合で共有持分を有していた遺産に属する土地の売却において、乙が当該売却時において、当該土地について法定相続分の割合に応じて、共有持分を有する所有者であったことは明らかである。②また、当該売却後、乙が遺産分割審判により、最終的には当該売却代金を原資とした金員を取得しないこととなったとしても、当該売却時点における乙の当該土地に対する共有持分が、さかのぼって存在しないこととなるものではない。③当該売却代金は、乙らの代理人である遺産

管理者が取得・管理していたのであるから、当該売却時において、乙が当該売却に係る収益を支配していたと評価することができる。

以上のことから、本件は、所得税法 12 条にいう、「資産から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合」に該当するとは認められないとして、乙に課税することが、実質所有者課税の原則に反し、違法とはいえないとした。

(2) 乙は、本件売却により、所得を得ているか否かについて、控訴人の主張は、次の通りである。権利確定主義は、その権利について後に現実の支払があることを前提として、所得の帰属年度を決定するための基準であるにすぎず、所得税法 36 条 1 項にいう「収入すべき金額」とは、後日、その収入が実現することを前提としている。遺産分割により換価代金の分配を受けなかった乙にとっては、その譲渡収入は、実現しなかったものであり、競売時点において、乙が、譲渡収入とされる金額を受け取るという「収入の実現可能性」もなかったのであるから、乙の譲渡収入に関して、競売時点において権利確定主義の基準を適用することはできないとした。

これに対して判決は、以下の理由で控訴人の主張を排斥した。譲渡所得課税は、資産の値上がりにより、その資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税するのであって、不動産の売却によって、譲渡人が直接受け取った現金を所得として課税するものではない。よって、乙が当該売却代金を自ら受け取っていないことを理由として、当該売却による譲渡所得が発生していないということではできない。本件における土地は、当該売却により第三者への譲渡がされ、その代金は、乙ら相続人の代理人として遺産管理者が取得・管理していたのである。ゆえに、当該売却時点において、乙は、当該売却代金のうち持分相当額を支配し、当該売却による譲渡益を実現したといえ、「収益の実現可能性」はなかったということではできないとした。

第 3 項 帰属の意義⁴⁷

裁判では、相続開始から分割までの共有持分と、異なる内容の遺産分割が行われたため（共有持分は 1/7、遺産分割はゼロ）、譲渡所得の帰属が争点となった。

課税物件の帰属の意義については、「納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件と納税義務者との結びつきを、課税物件の帰属という⁴⁸」と解されており、「課税物件の帰属について特に

問題になるのは、名義と実体、形式と実質が一致しない場合である。⁴⁹」としている。

この所得の帰属について、所得税法 12 条は実質所得者課税の原則を定めている。実質所得課税の原則の意義⁵⁰については、法律的帰属説と経済的帰属説の 2 つの学説がある。法律的帰属説は、課税物件の法律上（私法上）の帰属について、形式と実質が異なるときは、実質に即して判断すべきという考えである。これに対し経済的帰属説は、課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が異なるときは、経済上の帰属に即して判断すべきという考えである。意義については、どちらの説も可能であるが、法的安定性と税務行政の見地から法律帰属説が妥当であるとしている。

第 4 項 遺産分割の効力

相続財産は、遺産分割によって最終的な帰属が決まる。相続開始時から遺産分割までの間の相続財産の帰属について、民法 909 条は、「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。ただし、第三者の権利を害することはできない」とし、遺産分割の効果を規定している。本文では、分割の遡及効を定め、この遡及効から第三者を保護するために、ただし書きが置かれた。私法上、遺産分割の効力について、2 つの解釈がある⁵¹。

そのひとつに、宣言主義という考え方がある。遡及効が認められる以上、相続開始から遺産分割に応じた財産の帰属があったのであり、遺産分割は、これを事後的に宣言したにすぎないという考え方である。つまり、各共同相続人が分割より取得した財産は、相続開始時より被相続人より承継するという考え方である。

他のひとつは、移転主義という考え方である。移転主義は、相続開始時より分割まで共同相続人間で遺産の共有状態があり、遺産分割は、共同相続人が各共有持分を譲渡することであるとする考え方である。

最判（昭和 46 年 1 月 26 日）は、分割後の第三者との関係の判示の中で「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずるものではあるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずると実質上異なるものである⁵²」とある。この判示について、遺産分割の効力については、移転主義的な解釈を行ったと言える⁵³とされている。

更に、移転主義的な解釈の妥当性について、内田貴は、相続開始から遺産分割までの間に生じた果実等も遺産分割の対象になり得るので、「遺産分割は、相続開始によって始まった共有状態を前提に、各相続人が持分を交換・譲渡しあう手続きだと捉えるのが実態に合っている。⁵⁴」と述べている。

第5項 税法の仕組み

本判決は、まず未分割の状態の遺産「土地1」の法定相続分が所有の帰属となり、具体的に売却代金の取得がなくても、各持分相当額から生じる収益に所得税が課せられたという判例である。譲渡所得の課税について法定相続分により課税するという、譲渡所得にかかる所得税の課税の趣旨や課税対象が、相続税とは異なるということを踏まえて、相続税について論述する。

まず、相続税の計算は、どうなるのか。申告においては未分割状態なので、法55条の未分割遺産に対する課税に従って、共同相続人等が、その法定相続分で遺産を配分したものと仮定して課税価格を計算し、負担する税額を算出する。そして、その後の分割による具体的な相続分が法定相続分と異なるときは、各人の税の計算をやり直す仕組みである。相続税の総額の算出過程においては、遺産の分割、未分割は関係ない。負担する税額の総額は、被相続人の遺産額と相続人（その数とその相続分）で自動的に決定する。

本判例のように、具体的な遺産の分配がなくても相続人であれば、その者の法定相続分から計算された税はいったん合計されて、遺産の分配を受けた別の者に負担されるという仕組みである。また、相続を放棄した者も、税額計算の仕組みに算入され、その者の法定相続分から計算された税は、いったん合計されて、遺産の分配を受けた別の者に負担される。反対に、遺産の分配があっても、相続人でない者は税の算出には関わらない。他の相続人の法定相続分から算出された税の総額をもとに、相続人でない者が実際に分配を受けた遺産の割合で、負担する税が計算される。

課税物件の帰属の意義は、「納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件と納税義務者との結びつきを、課税物件の帰属という⁵⁵」である。相続の場面では、相続人であっても、遺産の分配がなく納税義務者とならない者もある。また、分配された遺産額が、法定相続分と一致しない場合もある。具体的な遺産の分配がなくても相続人（放棄をした者を含む）であれば、税額計算の算定に組み込まれ、遺産の分配があっても相続人でなければ、税額計算の算定に組み込まれないという課税の仕組みは、課税物件の帰属という概念と適合した仕組みとは言えない。相続の課税の仕組みは、まさに、「課税物件の帰属について特に問題になるのは、名義と実体、形式と実質が一致しない場合⁵⁶」に該当していると言える。分配を仮定した法定相続分で税を算出する課税の仕組みは、課税物件の帰属の「財産の帰属者が納税義務者となる」という意義に照らして、疑問となる仕組みである。

1958（昭和33）年の現制度の改正当時は、遺産の分割の習慣がないことや1人相続の

税負担の軽減という趣旨から、法定相続分課税方式が新たに採用された⁵⁷。遺産が相続人の法定相続分通りに分割されるのであれば、相続税の課税の仕組みとしては問題ない。しかし、実際では、法定相続分で分割されない場合もある。また、改正から 60 年以上経過した現在、被相続人の意思を尊重する遺言による相続も普及してきており、法定相続分どおりの分割されない相続も多くなってきている⁵⁸。

社会の実情の変化を考えると、納税者にとって、財産の取得額に応じた課税がなされていない課税の仕組みは、問題である⁵⁹。また、租税の公平性の観点からも、各相続人等が実際に取得した財産に応じて、税を課税する仕組みがよりよい⁶⁰。

第3章 わが国の相続税制

相続税制度の前提として、民法の相続制度が存在する。本章では、相続税の課税根拠を理解する上で参考となる相続制度の理論上の意義と根拠を述べる。また、相続税の課税の仕組みを理解、検討する上で重要となる相続税の課税根拠について論述する。

第1節 相続制度の意義と根拠

歴史的にみると、日本の相続は、そのほとんどが「家」の主としての戸主の地位を承継する家督相続を意味していた。そのため、家督相続が相続の本質で、それに付随して財産の承継が存在した。しかし、今日において相続とは、私有財産制のもとにおいて、被相続人の財産を被相続人と一定の親族関係のあった者（相続人）に帰属させるための制度となっている。そのうえで、被相続人には、遺言により自己の財産を自分の選んだ者に帰属させる自由が、一定限度で認められている⁶¹。

民法学上の相続の根拠として、次の3点が挙げられる。まず①遺言制度の存在等を根拠に、被相続人の意思を重視する考えがある。次に②遺産形成に貢献した相続人への潜在的共有財産（潜在的持分）の精算、③被相続人の残された遺族の生活保障を中心に据える考えがある。しかし、①については、遺留分制度が被相続人の意思では奪えない相続分を定め、遺贈の自由に制限を加えており、②については、配偶者について根拠は成り立つが、相続人の全てが遺産形成に貢献したとも限らない。現代社会においては、相続制度の根拠としては、学説上③の残された遺族の生活保障が実際の相続の現実と適合した考えである⁶²としている。

今日の実際の相続の現実が、被相続人の財産を生活保障のために家族に帰属させるという相続の根拠と適合するというのであれば、財産を取得しない法定相続人や生活保障の対象とならない法定相続人について、その数やその相続分を税の計算の仕組みに組み込むべきではないか。

第2節 相続税課税の本質

第1項 相続税の課税根拠

相続税の課税根拠は、国や社会情勢により様々な考えがあり、それは課税の仕組みに影響をあたえる。特に、各時代における社会情勢の変化によって、課税根拠も変化する。

相続税課税の本質について、1957（昭和 32）年 12 月の「相続税制改正に関する税制特別調査会答申」で、「相続の開始により相続人その他の者が被相続人から承継する財産に対し、相続税を課することは、それがどのような課税方式をとるにしても、相続の開始によって被相続人から相続人等に移転する財産に対する課税となり、その際に、相続人の取得する財産に応じその一部が課徴されることとなる。その意義は、これにより富の集中の抑制を図ることにあるといわれている⁶³。」とした。個人の死亡の際に、移転された財産に相続税を課し、その資産（富）の一部を社会に還元することで、少数の特定の者に多額の財産が集中することの抑制を行うことができるとした。相続税課税の本質は、相続による生まれながらの不平等を、相続人に移転された財産に課税することによって、その不平等を是正するということである。

基本的な相続税課税の根拠⁶⁴として、次の 4 つの考え方が揚げられている。①相続による遺産の取得（無償取得）に担税力を見出して課税し、②その際、累進税率を適用して、富の再分配を図るという機能、また③被相続人の生前の個人所得の課税負担を精算するという考え、更に④被相続人の遺産を税負担により社会に還元する（資産の引継ぎの社会化）役割があるというものである。

これらの根拠のうち日本において重視されているものは、①の遺産の取得（無償取得）による担税力である⁶⁵。この根拠による場合、相続税課税は、所得の稼得に対して課税される個人所得課税を補完するものである、ととらえられることになる。相続税課税は、租税の公平の議論、担税力の議論が、所得税中心に議論されることと同じ論点で議論して良いかという問題につきあたる⁶⁶。

この点について、首藤重幸は、相続税の課税根拠を相続税と所得税の社会意識の差異に着目して、次のように述べている⁶⁷。「相続による財産の移転と、相続によらない通常の財産移転（譲渡）に対しては、次のような、それに対する課税の根拠についての社会的意識の差異があるといつてよい。 相続による財産移転に対しては、[中略]いわゆる人生の初期条件（人生の外的条件）については同一であるべきとの「公正」（もしくは公平概念）によって修正・制限を受けなければならない[後略]。自己の能力や努力と無関係の遺産による資産を有する者と、そのような資産を有しない者とのあいだには、自己のコントロールがきかない次元で、すでに人生の初期条件において大きな不公平が発生している。そこで、相続による財産移転については、（遺産をのこしたいという願望を容認したうえで）この不平等を一定範囲で是正するという目的に加えて、通常の財産移転におけるのとは異なる、課税基準を設定してゆくのである。」。更に、相続税の制度的根拠は、「相続による財産

移転は、通常の財産移転（譲渡）とは異なる性格が内在する（べき）ことから、相続に対する課税に対しては、所得税とは異なる体系を有する相続税が創設されている」と考えることができることにあるとしている。

相続税課税は、相続は生まれながらの不平等であることを、相続人に移転された財産に課税するといことで是正するという役割があり、課税方法はその手段であるということである。

第2項 近年の課税根拠

2000年以降、相続税の課税根拠として、第1項で挙げた④の資産の引継ぎの社会化という考えが挙げられている。2002（平成14）年6月の税制調査会では、相続税改革の基本的な考え方として、「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遺産については、その一部を社会へ返還する必要があると考えられること⁶⁸」としている。また、2007（平成19）年の税制調査会では、資産の引継ぎの社会化に第1項の③の被相続人の生前の個人所得の課税を精算するという考えが加わり、「被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付に対応する負担を、死亡時に精算するという考えに立てば、相続税は、遺産が相続される時にその一部を社会に還元することによって、給付と負担の調整に貢献できる⁶⁹」という考えが、今後の方向性として挙げられた。

さらに近年では、相続税制のあり方として、第1項で挙げた②富（資産）の再分配機能を強調する見解が出されている⁷⁰。充実した公的な社会保障制度と経済のストック化の進展により、高齢者の資産貯蓄の増加が顕著となっている⁷¹。加えて、高齢化が進んだことにより「老老相続」が増加しているため、次世代への資産の移転が進まない状況となっている。この富（資産）の再分配機能は、税を通して、被相続人の遺産を若年世代へ移転させて、資産格差が次世代につながらないようにするという考えである。

課税根拠と課税方式の関連性⁷²としては、③被相続人の生前の個人所得の課税を精算するという考えや、④資産の引継ぎの社会化は、遺産税体系の課税方式と親和的とされている。また、遺産取得税体系の課税方法は、①相続による遺産の取得（無償取得）に担税力を見出して課税するという考えや、②相続税の課税は、富の再分配を図る機能があるという考えと親和的とされている。

しかし、時代の社会情勢の変動で課税根拠が変化しても、相続課税の本質は、「相続税は、相続を原因として被相続人から相続人（法定相続人以外の受遺者を含む）に財が移転する

事実をとらえて課せられる租税である。[中略]当該遺産の移転が考えられない（たとえば国に帰属する）場合には、相続税の仕組みをどのように構成されているかに関係なく、相続税の課税という現象は発生しようがない。それゆえに結局は、相続税は相続を原因として相続人に発生する経済力の増加に着目して（そこに担税力を見出して）課せられる租税である⁷³。」といえる。

第3節 相続税の課税体系

相続税課税は、相続による不平等を是正するという役割があり、その手段は課税方法である。相続税の課税方法は、大きく2つの体系に分けられる。遺産税体系と遺産取得税体系と呼ばれるものである。その特色は、以下のようになる。

第1項 遺産税体系

遺産税体系における相続税制の意義は、被相続人の生前所得について精算課税を行うものである。これは被相続人が、生前に受けた税制上の特典等により、軽減された所得課税負担を精算するという考えからきている。また、相続税の役割として、被相続人の資産を社会へ還元するという考えがある。つまり、公的な社会保障が充実してきており、その老後保障の社会化により被相続人の資産が従来ほど減少しない分、資産の引継ぎの社会化を図ろうというものである⁷⁴。近年の日本の相続税課税根拠は、この考えを強調している。

第2項 遺産取得税体系

遺産取得税体系における相続税制の意義は、遺産の取得（無償取得）に担税力を見出して課税し（所得課税の補完）、累進税率の適用により富に再分配を図るというものである⁷⁵。遺産取得税体系⁷⁶は、個々の相続人等の財産取得額に応じて合理的に課税をすることができること、公平な租税負担を期することができること、また富の集中の抑制を図ることができること、長所である。しかし、短所として、遺産の分割が可能な財産と困難な財産とでは、相続税の負担に差異を生じ、遺産分割の状況により税負担の公平を欠く状況も生じる。また、累進税率が適用されるので、細かく遺産を分割すれば税負担が少なくなるため、分割の仮装の可能性も生じる。更に、遺産分割の状況を把握するという、税務の執行上の困難が伴うという短所もあげられる。

第4節 わが国の相続税の課税体系

「人は生まれながらに平等である⁷⁷」であるが、相続による財産の移転は、生まれてすぐに公平とはいえない状況をうみだす。この「公平」という観念のもとに、相続による財産の移転に対して、わが国では、どのような仕組みで富の再分配を図っているのかを、歴史や相続税の改正時の趣旨を踏まえて考察する。

第1項 沿革

日本の相続税は、1905（明治 38）年に、日露戦争の戦費調達のために相続税の課税制度が制定された。1950（昭和 25）年に、被相続人の遺産総額を課税標準とする遺産税体系から、相続人が取得した財産を課税標準とする遺産取得税体系に税制改正が行われた。

その後、1958（昭和 33）年には、遺産取得税体系を維持しつつ、相続税の総額は法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出する法定相続分課税方式に改正され、現在に至っている⁷⁸。

その時代の社会や経済の情勢に適合するように欠点を修正しながら、課税方式は、遺産税方式から遺産取得税方式、そして現在の法定相続分課税方式に変遷してきた。税制の歴史をみると、わが国は、時代とともに2つの課税方式を経験しており、現在の課税方式は、両者の良い面を採用しようとしたことがうかがえる⁷⁹。

第2項 改正理由（遺産取得税の欠陥）

1950（昭和 25）年改正後、わが国は遺産取得税の体系を採用している。しかし、遺産取得税の体系は、わずか8年で改正となる。遺産取得税は、相続により取得した財産の価格を課税標準とするものである。当時は、分割の習慣がない等の社会及び経済情勢の実情に、遺産取得税の税制が適合していなかった。そして、1957（昭和 32）年12月「相続税制改正に関する税制特別調査会答申」は、税制の改正の理由として、以下のような遺産取得税の制度の欠陥をあげている⁸⁰。

①税の徴収面から、被相続人の遺産について、同額の遺産であっても、相続人等の具体的な分割状況により、全遺産に対して徴収される相続税の負担割合が異なり、多くの者に分配されれば、徴収される相続税の負担割合は少なくなる。

相続財産が多くの者に分割されれば、富の再分配としての機能を果たす反面、税の徴収面では少なくなる。結果として、納税者は、実際の遺産分割とは異なって分割の細分化を

仮装し、税の負担をより軽減するような申告が行なわれたこと。

②遺産取得税の制度は、財産の取得者ごとに控除及び税率を定めているが、農業や中小企業のように分割困難な農業用資産や中小企業用資産を、単独又は少数で相続した場合は、税負担は重くならざるを得なかったこと。

③遺産の分割の状態を適確に調査して、適正な税務執行が困難であった。

この欠陥とするところが、すなわち遺産取得税の体系の課題とすべきところである。

近年では、自筆証書遺言書の作成件数が増加しているということ⁸¹や、自筆証書遺言の方式緩和等の法律の改正で、遺言による相続が普及している。遺産取得税体系の大前提となる分割の習慣は、できつつあるとあってよい。問題は、農業や中小企業の相続による事業承継時に、分割不可能な事業用資産を単独又は少数で相続した場合、税負担重くなることへの配慮は、遺産取得税体系では果たせないというものであった。しかし、近年は少子化で、そもそも相続人自体が少ないこと、また、事業承継制度の充実や農業についていえば就業者の減少等、農業や中小企業の相続を巡る環境は、半世紀以上前とは異なる状況である。

第3項 税法上の規定と課税方式

わが国の相続税法では、1958（昭和33）年、以下のような計算過程において、相続税額を算出する規定が創設された。

①同一の被相続人から、相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る、相続税の課税価格の合計額から遺産に係る基礎控除額を控除する（15条）。

②上記①の残額を、その被相続人の法定相続人の数に応じた相続人が、法定相続分及び代襲相続分に応じて取得したものとした場合における、その各取得金額につき、それぞれ相続税の超過累進税率を乗じて計算した金額を、合計した金額を相続税の総額とする（16条）。

③上記②の相続税の総額を、各相続人等の課税価格に応じて按分して、各相続人等の相続税額を算出する（17条）。

この課税方式にいたった理由⁸²は、相続税は、相続により遺産が各相続人によって分割相続されることを前提としたものであるが、当時は分割の習慣が徹底していなかったということ、税務執行の上でもその遺産分割の状況を確認することは、極めて困難であったということ等である。また、農業や中小事業者の事業承継では、遺産分割の困難な農業用資産や中小企業用資産等を、単独又は少数の相続人によって相続されると税負担が重くなるということである。

わが国の相続税の課税方式は、まず遺産税体系の考え方で、被相続人の遺産に係る税額の総額を確定させて、次に遺産取得税体系の考え方で、各相続人等が具体的に取得した遺産額に応じて税額を按分するという方法を採用している。被相続人の遺産に係る税額の総額は、法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出する法定相続分課税方式である⁸³。

鈴木祿弥は、上記③（17条）は、現課税方式について、「結局は、各相続人が取得した遺産額を課税の標準とする『遺産取得税』体系の考え方がとられている」が、①（15条）及び②（16条）による「相続税の総額は遺産総額を標準として決められるから、いわゆる『遺産税』体系の考え方も採り入れられている⁸⁴。」と述べている。つまり、遺産が相続人等にどのように分配されようが、国が徴収する相続税額は、遺産額と法定相続人の数とその法定相続分により自動的に決まるので、実際の遺産の分配は関係がない。実際の分配は、「相続税額の合計中だれがどれだけを分担するかに影響を与えるだけ」である、と言い換えている⁸⁵。故に、課税体系の理念として、法定相続における税計算の要件と取得財産による税計算の要件は一致させるべきである。この一貫性のなさが問題なのである。

金子宏は、この課税方式について「純粋な遺産取得税の体系に重要な修正を加えている⁸⁶。」と述べ、また、浅妻章如は、「日本は遺産取得税の体系であるとされる。しかし、遺産税・遺産取得税の区別は理念型としての説明であり、現実にはミックスしていることが多い。日本も相続税法16条の法定相続分課税方式に遺産税の発想がみてとれる⁸⁷。」と述べている。

わが国の課税方式は、法定相続人と法定相続分によって税負担が変わる遺産税方式といっただけでよい⁸⁸。遺産税体系の長所を採用しようとしている⁸⁹反面、相続人等（財産の取得者）にとっては様々な不都合な問題点も生じていることに注意すべきである。

第5節 諸外国の相続税法

相続による財産の移転による課税は「公平であるべき」という観念のもとに、どのような仕組みで富の再分配を図っているのかは、地域やその歴史そして社会情勢において、様々な形態がある。ここでは、諸外国の相続による財産の移転に対する課税の仕組みを論述する。

遺産税体系は、被相続人の残した遺産に課税する制度で、アメリカ、イギリス等がこの課税方式を採用する。また、遺産取得税体系は、相続人等が取得した財産に課税する制度で、ドイツ、フランス等が、この課税方式を採用する⁹⁰。

第1項 遺産税体系の国

被相続人の遺産額に応じて税の負担が定められている国に、アメリカとイギリスがある。

1. アメリカ

アメリカでの相続は、税目は相続税ではなく、遺産税（議論の対象は国レベルの連邦税）として課せられる⁹¹。アメリカとわが国との大きな違いは、わが国は財産を取得した相続人が、相続財産を課税の対象として税を負担するのに対し、アメリカは、被相続人（遺産管理者）が納税者となり、遺産が世代間で移転することを課税の対象としている⁹²。

1990年後半以降 遺産税の廃止について議論が盛んになった。遺産税は、税収確保と富の再分配機能に優れているという点で遺産税支持論がある反面、次の点において遺産税の批判論もある。その理由は、①小規模個人事業者や農業、不動産等の保有者は、納税資金確保のためには財産の処分が必要となることから税負担が困難であり、また税負担は重いということ。②制度の仕組みが複雑であり、執行コストも課題であるということ⁹³、というものである。トランプ政権のもとでは、遺産税は廃止にいたってない。

2. イギリス

イギリスの相続税制度は、遺産税体系の課税方式⁹⁴であり、被相続人の遺産に対して課税される。被相続人の死亡による財産の移転と生前7年間の生前贈与が、課税の対象とされ、課税対象者は被相続人（遺言執行者又は遺産管財人、以下遺言執行者等という。）である。

イギリスにおける遺産税の長所として、次の点があげられている。遺産税は、相続人等の状況を考慮しない税の仕組みなので、課税庁にとってもまた遺言執行者⁹⁵等にとっても、死亡時に全財産を把握しやすく、徴税が簡素で、資産の分配の容易である。反面、短所としては、①遺産税は、遺産に対する課税であるので、遺産全体の規模と財産取得者の担税力とは、関わりはないこと、また、②被相続人と相続人等の関係の親疎により税負担に差をつけられないこと、などが揚げられる。イギリスの相続税制においても、上記のように、遺産税の支持論と反対論がある⁹⁶。

第2項 遺産取得税体系の国

相続人の取得財産の価額を課税標準として税の負担が定められている国に、フランスとドイツがある。

1. フランス

フランスの相続税⁹⁷は、相続等を原因とする無償の財産の移転に対して課される登録税のことである。フランスの相続税の課税体系⁹⁸は、完全な遺産取得税方式であり、基礎控除額は、各自の取得分についてのみ適用される。フランスの相続税の特徴は、基礎控除額及び税率が、財産取得者と被相続人との関係により異なっていることである。また税率は、配偶者、直近直系血族については超過累進税率を、傍系又は非血族等は比例税率を採用していることも特徴である。

フランスにおいても、1969年以降、相続税の廃止について、議論が盛んになった⁹⁹。理由として、中小企業経営や農業経営については、事業承継者にとって相続税の負担が増大であること、租税回避行為等による不公平感がある、というものであった。しかし、相続税廃止論に対する反論する理由として、相続税は、機会の平等を保障し社会的不平等の是正のために、相続税を維持すべきだという議論があった。

2. ドイツ

ドイツの相続税は、遺産取得税の課税体系である¹⁰⁰。納税義務者は、財産の取得者である。課税の対象は、被相続人の死亡による財産の取得に対して課税される。相続税の基礎控除等及び税率は、被相続人と納税義務との親疎により決まる。

渋谷雅弘は、ドイツの相続税について、「遺産取得税の1つ典型である。¹⁰¹」として、わが国の相続税法を、ドイツの相続税制と比較して、特に納税義務の成立時期、税額の計算方法、連帯納付等の観点から、わが国の課税方式は、「遺産税により近いのではないかと疑問が生じる。日本の相続税は、いわば『法定相続人の数により税負担が変わる遺産税』とみられる¹⁰²」と述べている。

第4章 結論

第1節 遺産取得税体系による課税方法

第1章、第2章において、わが国の相続税の「基本的な仕組み」を、個々の相続人の立場で、租税の公平の観点から、「法定相続人の数」、「基礎控除額 3000 万円」、「法定相続分で分割の仮定」の各視点から検証し、課税の公平性が実現できていないことを論述した。また、現相続税の課税の仕組みは、現在の社会や経済の実情に照らして適合しているのか。ここでは、それぞれの視点からまとめとして論述する。

第1項 法定相続人の数

租税における基礎控除は、本来、財産取得者の最低限度の生活の保障のため、その部分は担税力を持たないとするものである¹⁰³。その考えは、財産取得者の立場で、財産の取得額に応じて基礎控除は設定すべきである¹⁰⁴ということである。しかし、現相続制度のもとでは、基礎控除は、実際の財産の取得や扶養とは関係のない者も含む、被相続人の「法定相続人の数」を基に計算される。

相続税の課税の仕組みのなかで、「法定相続人の数」は、元々、農業や中小企業の事業承継で、単子又は少人数の相続で税負担が重くなることを配慮して用いられることとなった。基礎控除として、相続人の数に応じた家族の最低限の生活の保障を考慮してのものである。しかし、改正当時 2,000 万人近くいた農業従事者の数は、2019（令和元）年にはその 1/10 弱の 150 万人まで激減し¹⁰⁵、一方では租税特別措置法により事業承継制度も充実している状況である。また、現在では少子化が進行しており、相続人の数そのものも減少しており、その数を用いることの意義は薄れている。

法定相続人の数は、税の計算の仕組みにおいて、恣意性を排除する目的としても重要な要素である。しかし、相続税の課税は、相続は生まれながら不平等であるということを是正する役割をもち、その不平等の是正を実現する手段が、課税の仕組みである。相続の課税の計算に、生まれながらの要素である「法定相続人の数」を用いるというのは、不平等の是正としての相続税の役割を果たせないのではないか。相続税における基礎控除は、農業や中小企業等の特定事業者だけに配慮すべきものではなく、全ての財産取得者に公平な控除が適用されるべきである。

第2項 基礎控除額 3,000 万円

相続税の課税の仕組みのなかの「基礎控除額 3,000 万円」は、農業や中小企業の事業承継で、事業用資産を分割すると事業承継が困難となる、農業や中小企業の相続に配慮するためのものであった。それは、被相続人の遺産のうち、特に土地等の遺産を主眼として設定された。しかし、その後のバブル期の地価高騰により、基礎控除額は税負担の調整のために引上げられた。そして、バブル崩壊で地価は下落した。近年は、少子高齢化及び経済のストック化の進展等により、社会や経済の実情は変化した。その社会の変動に応じて、相続税制では、相続税の再分配機能、格差の固定化の防止等の観点から、基礎控除額の引下げが行われた。

2018(平成 30)年の相続税の統計によれば、相続財産種類別の財産価格の推移¹⁰⁶では、社会情勢の変化にともなって、相続財産の種類についても変化が現れている。被相続人の遺産に占める土地の割合が、1983(昭和 58)年は、相続財産中 70%弱もあったが、2016(平成 28)年では 38%となり、この 30 年で半分弱に減少している。代わって、現金・預金及び有価証券等の割合は、20%弱から 50%弱に増加している。より遺産分割しやすい種類の財産の、相続財産中に占める割合が、増加しているという状況である。現在においては、相続財産に占める土地の割合も少なくなっていることから、分割困難な事業用資産(土地等)の相続の配慮のため、基礎控除を設定するという当初の目的は意味をもっていない。また、地価の変動にともなって税負担を調整するため、基礎控除額の金額を改正するということが起こりにくい状況である。

相続税の課税の仕組みにおいて、基礎控除は、本来の趣旨である「個人の生活の保障」が重視されるべきである。遺産が分割された上で、相続人それぞれが取得した財産に応じて、公平な基準で基礎控除額が控除されるのが理想である。

第3項 法定相続分で分割の仮定

相続税の課税の仕組みのなかで、「法定相続分で分割の仮定」をすることは、次のような点を考慮するためのものであった。つまり、農業や中小企業の事業承継で、事業用財産を分割すると事業承継が困難となることを、また、単子又は少人数の相続では、税負担が重くなることを、考慮するためのものであった。制定時は、社会的にも、遺言相続の普及はしておらず、遺産の分割という習慣もなかった。日本公証人連合会の調査では、遺言公正証書作成件数については、2019(令和元)年では 11 万 3 千件あり、ここ 10 年で 1.5 倍に増加している¹⁰⁷。また、2018(平成 30)年、自筆証書遺言の方式緩和等の民法改正が行

われ、今後更に、遺言相続は普及する可能性がある。分割の習慣のなかった無遺言の場合には、法定相続分は被相続人の意思の推定となりえるという説もある¹⁰⁸。しかし、遺言による相続が普及してきている現在、相続税の計算過程において、法定相続分で分割を仮定して課税するという方法を適用することには、疑問が残る。

遺言による相続が普及してきた現在の社会の実情では、遺産取得税の体系で、相続人等が具体的に取得した財産に課税するという課税方式がより適している。

第4項 結論

相続税の課税の仕組みにおける計算過程の各視点について、個々の相続人の立場で、租税の公平と社会や経済の実情の2つの観点から論じてきた。その結果、現相続税法が、主に農業や中小企業の事業承継を配慮して、改正されたものであることがわかる。しかし、現在、租税特別措置法等により農業や中小企業の事業承継制度は充実している。現制度が制定されて半世紀以上を経過した現在、遺産税体系の特色が多い法定相続分課税方式は、社会や経済の実情に適合しておらず、租税の公平の要請も満たしていない。相続税は、特定の資産家や事業者の税金ではなく、多くの国民に課税される税金に広がっており、全ての国民に対して公平な課税方法が求められている。課税方法としては、論述した課税上の問題点を解決した社会や経済の実情に適合した、遺産取得税方式が、現在の課税方法よりも「租税の公平」の要請を満たしているという結論になる。

第2節 課題

遺産取得税の体系で課税を行うということは、相続人個人の環境を加味して課税を行うということである。

近年の高齢化の進展により、相続開始時の被相続人の年齢のみならず相続人自身の年齢も、高齢化している。いわゆる「老老相続¹⁰⁹」の問題である。2018（平成30）年の内閣府の資料¹¹⁰によると、相続税の申告からみた被相続人の年齢の約70%が80歳以上の高齢者であり、相続人である子の年齢は、50歳以上であると予想されている。人は生まれながらに平等であるが、人生の大半を終えて老齢期になって、相続により不公平の原因となる財産を取得するという構図である。

また、年代別金融資産保有残高の資料¹¹¹では、近年相続財産に占める割合が増加している、個人金融資産の約1,700兆円のうち、60歳以上が約60%（約1,000兆円）の資産

を保有している。つまり、個人が老齢期になって、資産形成も進み貯蓄残高が増えたときに、相続が開始するということである。「老老相続」において、高齢の相続人の多くは、既に生活の基盤は構築されていると仮定すれば、基礎控除が、相続人の「最低限度の生活を維持するのに必要な部分は、担税力を持たない」ためのものである、という意味合いは薄い。

租税の公平のため、遺産取得税の体系で、相続が「老老相続」である構図の対応としては、基礎控除額を客観的な基準（年齢等）によって調整する必要がある。例えば、相続財産を生活のために必要としない高齢者の控除額は、そうではない者よりも少なくする等の課税上の工夫である。

おわりに

社会や経済の実情がどのように変化しようとも、「相続は、生まれながらに不平等を生む」ということに、変わりはない。生まれたときに資産のある親から生まれた者とそうではない者との間に、運命ともいえる不平等がある。その不平等を、租税という手段で公平化していくことが、相続税の本質である。その本質を考慮したとき、個人が相続で取得した、不平等を生む要因となる財産の移転には課税すべきであり、その手段である課税方法に、生まれながらの要因を計算の要素として含むべきではない。したがって、遺産取得税の体系で課税をすることが、相続税の本質に適合している。

注記

- ¹ 金子宏『租税法 第23版』弘文堂、672-673頁。
- ² 金子宏 前掲注(1)、89-90頁。
- ³ 中里実他『租税法概説 第3版』有斐閣、25-26頁。
- ⁴ 税制調査会平成20年11月「平成21年度の税制改正に関する答申」5-6頁。
- ⁵ 谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』弘文堂、17-18頁。税負担の公平な配分については、今日、「応能説」が支持されている。立法者には、各人の租税負担を規律する課税要件規定を定めるに当たって、各人の担税力あるいは事実の経済的実質を等・不等の基準にして、水平的公平の実現と垂直的公平の実現が要請される。
- ⁶ 税制調査会平成12年7月「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」、291-292頁。
- ⁷ 税制特別調査会昭和32年12月「相続税改正に関する税制特別調査会答申」、19頁。
- ⁸ 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、3頁。
- ⁹ 金子宏 前掲注(1)、208頁。
- ¹⁰ 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、19頁。
- ¹¹ 税制調査会平成30年10月17日「税務実務等を巡る近年の環境変化への対応について」 財務省『説明資料 資産税(相続税・贈与税)について』、21頁。
- ¹² 首藤重幸「日本における相続税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 日本税務研究センター 2004年、16頁。
- ¹³ 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、1-2頁。
- ¹⁴ 三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」『租税法研究』23号 租税法学会 有斐閣1995年、12-13頁。
- ¹⁵ 三木義一 前掲注(14)、13-14頁。
- ¹⁶ 三木義一「相続税の抜本的改革への一視点」『税経通信』54巻10号 税務計理協会 1999年、30-31頁。
- ¹⁷ 首藤重幸 前掲注(12)、16頁。
- ¹⁸ 金子宏 前掲注(1)、『租税法』第23版、208頁。
- ¹⁹ 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、1-2頁。
- ²⁰ 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、3頁。
- ²¹ 最高裁判所第三小法廷平成29年1月31日 第一法規法情報総合データベース「D1-Law.com判例体系」判例ID:28250353。
- ²² 内田貴『民法Ⅳ(補訂版)親族・相続』東京大学出版会 2005年、247-252頁。
- ²³ 内田貴 前掲注(22)、247-252頁。
- ²⁴ 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、20頁。
- ²⁵ 最高裁判所第三小法廷平成29年1月31日 前掲注(21)。
- ²⁶ 東京家庭裁判所 平成27年9月16日/家事第6部/判決/平成26年(家ホ)56号 第一法規法情報総合データベース「D1-Law.com判例体系」判例ID:28250343。
- ²⁷ 東京高等裁判所 平成28年2月3日第1民事部/判決/平成27年(ネ)5161号 第一法規法情報総合データベース「D1-Law.com判例体系」判例ID:28250344。
- ²⁸ 床谷文雄「節税目的の養子縁組の成否」『民法判例百選Ⅲ親族・相続 第2版』別冊ジュリスト239号 有斐閣 2018、78-79頁。
- ²⁹ 佐藤英明「相続税額減少を主目的とした養子縁組の効力」『ジュリスト』1507号 有斐閣2017.6、10-11頁。
- ³⁰ 金子宏 前掲注(1)、135頁。
- ³¹ 佐藤英明 前掲注(29)、10-11頁。
- ³² 佐藤英明 前掲注(29)、10-11頁。
- ³³ 内田貴 前掲注(22)、247-252頁。
- ³⁴ 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、19-20頁。
- ³⁵ 厚生労働省平成30年「国民生活基礎調査(平成28年)の結果から」。

-
- 36 税制調査会平成 27 年 11 月 13 日「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」。
- 37 金子宏 前掲注 (1)、692-693 頁。
- 38 渋谷雅弘『ケースブック租税法第 5 版』弘文堂、572 頁。
- 39 渋谷雅弘 前掲 (注 38)、572 頁。
- 40 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56 号 2004、183 頁。
- 41 渋谷雅弘 前掲注 (40)、183 頁。
- 42 鈴木禄弥『相続法講義』創文社 1990 年、299-300 頁。
- 43 内田貴 前掲注 (22)、32—35 頁。
- 44 法務省民事局参事管室平成 28 年 7 月「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案の補足説明」。
- 45 法務省民事局参事管室平成 28 年 7 月 前掲注 (44)。
- 46 東京高等裁判所平成 23 年 9 月 21 日 第一法規法情報総合データベース 「D1-Law.com 判例体系」判例 ID：28221082。
- 47 金子宏 前掲注 (1)、179 頁-183 頁。
- 48 金子宏 前掲注 (1)、179 頁。
- 49 金子宏 前掲注 (1)、181—182 頁。
- 50 金子宏 前掲注 (1)、181—182 頁。
- 51 内田貴 前掲注 (22)、429—431 頁。窪田充見 『家族法・民法を学ぶ・第 3 版』有斐閣、518—520 頁。
- 52 作内良平「遺産分割と登記、最高裁昭和 46 年 1 月 26 日第三小法廷判決民集 25 卷 1 号 90 頁」『民法判例百選Ⅲ親族・相続第 2 版』有斐閣、146 頁。
- 53 内田貴 前掲注 (22)、430 頁、窪田充見 前掲注 (51)、519—520 頁。
- 54 内田貴 前掲注 (22)、430-431 頁。
- 55 金子宏 前掲注 (1)、179 頁。
- 56 金子宏 前掲注 (1)、181—182 頁。
- 57 税制特別調査会昭和 32 年 12 月 前掲注 (7)、12 頁。
- 58 日本公証人連合会[[https://www.koshonin.gr.jp/news/nikkoren/令和元年\(平成31年\)の遺言公正証書作成件数.html](https://www.koshonin.gr.jp/news/nikkoren/令和元年(平成31年)の遺言公正証書作成件数.html)]。
- 59 税制調査会平成 19 年 11 月「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方」26 頁。
- 60 自由民主党平成 19 年 12 月 13 日「平成 20 年度制度改正大綱」、6 頁。
- 61 内田貴 前掲注 (22)、323—326 頁。
- 62 内田貴 前掲注 (22)、323—326 頁。
- 63 税制特別調査会昭和 32 年 12 月 前掲注 (7)、2 頁。
- 64 税制調査会平成 12 年 7 月 前掲注 (6)、290 頁。
- 65 金子宏 前掲注 (1)、672-673 頁。
- 66 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」『税研 139 号』日本税務研究センター 2008 年 22-23 頁。
- 67 首藤重幸 前掲注 (12)、10-11 頁。
- 68 税制調査会平成 14 年 6 月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」15 頁。
- 69 税制調査会平成 19 年 11 月 前掲注 (59)、25-26 頁。
- 70 税制調査会平成 27 年 11 月 前掲注 (36)、15-16 頁。税制調査会令和元年 9 月「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方（案）」、12-13 頁。
- 71 税制調査会平成 30 年 10 月 17 日 前掲注 (11)、6 頁。個人金融資産（約 1,700 兆円）のうち、60 歳以上が約 6 割（約 1,000 兆円）の資産を保有している。
- 72 渋谷雅弘 前掲注 (66)、23-24 頁。
- 73 首藤重幸 前掲注 (12)、10-11 頁。
- 74 税制調査会平成 12 年 7 月税制調査会 前掲注 (6)、290 頁。
- 75 税制調査会平成 12 年 7 月税制調査会 前掲注 (6)、290 頁。
- 76 税制特別調査会昭和 32 年 12 月 前掲注 (7)、17-19 頁。

-
- 77 日本国憲法第14条。
- 78 税制調査会平成12年7月 前掲注(6)、291頁。
- 79 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、9頁。
- 80 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、12頁。
- 81 日本公証人連合会 令和元年(平成31年)の遺言公正証書作成件数 前掲注(58)。
- 82 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、1-2頁。
- 83 税制調査会平成12年7月税制調査会 前掲注(6)、291頁。
- 84 鈴木禄弥 前掲注(42)、15頁。
- 85 鈴木禄弥 前掲注(42)、15頁。
- 86 金子宏 前掲注(1)、692-693頁。
- 87 浅妻章如「相続税の性質とそのあり方」税研184号 日本税務研究センター2015年11月、24頁。
- 88 渋谷雅弘 前掲注(40)、183頁。
- 89 税制特別調査会昭和32年12月 前掲注(7)、19頁。
- 90 金子宏 前掲注(1)、672-673頁。
- 91 税制調査会平成30年10月17日 前掲注(11)、32、45-46頁。
- 92 伊藤公哉『アメリカ連邦税法第6版』、中央経済社、603頁
- 93 川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 2004、32-36頁。
- 94 税制調査会 平成30年10月17日 前掲注(11)、45-46頁。
- 95 田中英夫「英米法辞典」2008年、東京大学出版会、319頁。
- 96 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 2004、103-107頁。
- 97 首藤重幸、平川英子「補償—フランスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 2004、204-207頁。
- 98 税制調査会平成30年10月17日 前掲注(11)、35、45-46頁。
- 99 首藤重幸、平川英子 前掲注(97)、188-193頁。
- 100 税制調査会平成30年10月17日 前掲注(11)、34、45-46頁。
- 101 渋谷雅弘 前掲注(40)、155-175頁。
- 102 渋谷雅弘 前掲注(40)、183頁。
- 103 金子宏 前掲注(1)、208頁。
- 104 三木義一 前掲注(16)、30-31頁。
- 105 農林水産省大臣官房統計部令和2年11月27日公表 農林水産統計「2020年農林業センサス結果の概要(概算値)令和2年2月1日現在」。
[<https://www.maff.go.jp/j/tokei/kouhyou/noucen/index.html#y>]。
- 106 税制調査会平成30年10月17日 前掲注(11)、5頁。
- 107 日本公証人連合会 令和元年(平成31年)の遺言公正証書作成件数 前掲注(58)。
- 108 鈴木禄弥 前掲注(42)、297頁。
- 109 税制調査会 平成27年11月13日 前掲注(36)、14-15頁。
- 110 税制調査会平成30年10月17日 前掲注(11)、7頁。
- 111 税制調査会平成30年10月17日 前掲注(11)、6頁。

参考文献

- ・ 金子宏『租税法 第23版』弘文堂
- ・ 中里実他『租税法概説 第3版』有斐閣
- ・ 内田貴『民法Ⅳ（補訂版）親族・相続』東京大学出版会 2005年
- ・ 窪田充見『家族法・民法を学ぶ・第3版』有斐閣
- ・ 鈴木禄弥『相続法講義』創文社 1990年
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』弘文堂
- ・ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 第6版』中央経済社
- ・ 浅妻章如「相続税の性質とそのあり方」税研184号日本税務研究センター2015年11月
- ・ 渋谷雅弘『ケースブック租税法第5版』弘文堂
- ・ 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 2004年
- ・ 川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 2004年
- ・ 首藤重幸「日本における相続税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 日本税務研究センター 2004年
- ・ 首藤重幸、平川英子「補償—フランスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 2004年
- ・ 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号 2004年
- ・ 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」『税研139号』日本税務研究センター 2008年
- ・ 三木義一「相続税の基本原則の法的再検討」『租税法研究』23号 租税法学有斐閣 1995年
- ・ 三木義一「相続税の抜本的改革への一視点」『税経通信』54巻10号 税務計理協会 1999年
- ・ 佐藤英明「相続税額減少を主目的とした養子縁組の効力」『ジュリスト』1507号 有斐閣 2017.6
- ・ 床谷文雄「節税目的の養子縁組の成否」『民法判例百選Ⅲ親族・相続 第2版』別冊ジュリスト239号 有斐閣 2018
- ・ 作内良平「遺産分割と登記、最高裁昭和46年1月26日第三小法廷判決民集25巻1号90頁」『民法判例百選Ⅲ親族・相続第2版』有斐閣
- ・ 田中英夫『英米法辞典』2008年 東京大学出版会
- ・ 日本国憲法第14条
- ・ 東京高等裁判所平成23年9月21日 第一法規法情報総合データベース「D1-Law.com判例体系」判例ID:28221082
- ・ 東京家庭裁判所 平成27年9月16日/家事第6部/判決/平成26年(家ホ)56号 第一法規法情報総合データベース 「D1-Law.com判例体系」判例ID:28250343
- ・ 東京高等裁判所 平成28年2月3日第1民事部/判決/平成27年(ネ)5161号 第一法規法情報総合データベース 「D1-Law.com判例体系」判例ID:28250344

- ・ 最高裁判所第三小法廷平成 29 年 1 月 31 日 第一法規法情報総合データベース「D1-Law.com 判例体系」判例 ID : 28250353
- ・ 税制特別調査会昭和 32 年 12 月「相続税改正に関する税制特別調査会答申」
- ・ 制調査会平成 12 年 7 月「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」
- ・ 税制調査会平成 19 年 11 月「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方」
- ・ 自由民主党平成 19 年 12 月 13 日「平成 20 年度制度改正大綱」
- ・ 税制調査会平成 14 年 6 月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」
- ・ 税制調査会平成 20 年 11 月「平成 21 年度の税制改正に関する答申」
- ・ 税制調査会平成 27 年 11 月 13 日「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」
- ・ 法務省民事局参事管室平成 28 年 7 月「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案の補足説明」
- ・ 税制調査会平成 30 年 10 月 17 日「税務実務等を巡る近年の環境変化への対応について」財務省『説明資料 資産税（相続税・贈与税）について』
- ・ 厚生労働省平成 30 年「国民生活基礎調査（平成 28 年）の結果から」
- ・ 税制調査会令和元年 9 月「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方(案)」
- ・ 日本公証人連合会[[https://www.koshonig.gr.jp/news/nikkoren/令和元年\(平成 31 年\)の遺言公正証書件数.html](https://www.koshonig.gr.jp/news/nikkoren/令和元年(平成31年)の遺言公正証書件数.html)]
- ・ 農林水産省大臣官房統計部令和 2 年 11 月 27 日公表 農林水産統計「2020 年農林業センサス結果の概要（概算値）令和 2 年 2 月 1 日現在」
[<https://www.maff.go.jp/j/tokei/kouhyou/noucen/index.html#y>]

聖学院大学大学院

政治政策学研究科

政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 119MP008 中溝 孝子