

# 贈与税における租税回避行為と租税遁脱行為

横 山 良 次

## 目 次

1. はじめに
2. 租税回避行為の方策と租税遁脱行為との関連
  - (1) 除斥期間を利用する方策
  - (2) 低額譲渡を利用する方策
  - (3) 同族会社を利用する方策
  - (4) 財産評価基本通達を利用する方策
3. 今後の方向性
4. おわりに

## 1. はじめに

租税回避行為とは、税法の規定の想定を越えた異常な法形式を用いているが、私法上は適法有効な法形式によって取引を行っており、結果的には租税負担の軽減または排除がなされている行為をいう。従って、租税回避行為は異常そのものではあるが、あくまで合法的な行為であるという理由で、「偽りその他不正の行為」<sup>(1)</sup>を構成要件とする租税遁脱行為とは異なるものとされている。

近年、経済取引の複雑化・国際化に伴い巧妙に仕組まれた租税回避行為の

---

(1) 法人税法 159 条「偽りその他不正の行為により（…略…）法人税を免れ、又は（…略…）違反行為をした者は、10 年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」、所得税法 238 条「偽りその他不正の行為により（…略…）所得税を免れ、又は（…略…）所得税の還付を受けた者は、10 年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」、相続税法 68 条「偽りその他不正の行為により相続税又は贈与税を免れた者は、10 年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」と規定されている。

事案が増加しており、租税回避行為否認訴訟も数多くなっている。課税庁も訴訟に耐えうるべく事実認定、その裏付けとなる証拠の収集・保全、適切な法令適用等に力点を置いているようであるが、依然として、課税庁側の敗訴の事案<sup>2)</sup>が多いようにも思える。

法人税・所得税はもとより贈与税についても、租税回避行為が拡大化傾向にあるといわれている。贈与税は、贈与による財産移転時にその財産に着目して課される租税であり、相続税を補完する性質を持っているが、相続税よりも累進構造が重く高税率であることがその一因となっている。

贈与税の租税回避行為の例として、不動産贈与契約公正証書による贈与を行い、国税の更正・決定の制限期間経過後に登記手続きをする昔ながらの手法がある。これは、不動産贈与公正証書作成日において贈与があったと認められれば、国税の更正・決定の制限期間を経過しているから、贈与税の更正ができなくなることを巧みに利用したものである。公正証書が単なる租税回避行為の書面にすぎず、除斥期間の不正利用であると評価されればそれまでであるが、これも租税回避行為の一つとして今も行われている手法である。

ここ数年の懸案事項であった相続税及び贈与税の抜本的な改正が、平成25年度税制改正によりようやく確定した。大きな方針としては、相続税の課税拡大による再配分機能を強化し、資産格差の解消を図るものである。また一方では、相続時精算課税制度や教育資金の贈与に係る贈与税の緩和によって、若い世代への資産の移転を促し、経済の活性化を図る内容となっている。しかし、平成25年度税制改正は、相続税の基礎控除額の引き下げ、最高税率の引き上げ等の改正<sup>3)</sup>を含む内容となっており、益々、贈与税の租税回避行為が拡大していく可能性を秘めた内容となっている。

---

(2) 最近の事例では、「武富士事件」がある。これは、消費者金融「武富士」の創業者の長男が、両親からオランダ法人の株式の贈与を受けたが、自分の住所は香港であるからという理由で贈与税の申告をしなかった事案である。高裁では、1年間の間、香港に約200日住んでいたが、生活の本拠は国内にあるとして、贈与税の課税処分とする判決であったが、最高裁では、この判決を取消し、長男の逆転勝訴を言い渡した事件。当時の税法では、「国外居住者」に対する「国外財産」の贈与については、わが国の贈与税の課税対象外とされていた。

そこで本稿では、この贈与税の租税回避行為について、主としてどのような方策が考えられているのか、また、どのように行われているのか、その方策は租税遁脱行為とはなりえないのか、また、租税回避行為の対処法、防止策としてはどのようなものが考えられているのか、そのあり方、今後の方向性等について若干の検討を試みるものである。

## 2. 租税回避行為の方策と租税遁脱行為との関連

### (1) 除斥期間を利用する方策

贈与税の負担を回避する方策には、様々なものが考えられる。まず数の上で一番多いのは、先にも述べた除斥期間を利用するものと思われる。国税通則法70条の規定によると、国税の法定申告期限から3年又は5年を経過した日以後においては、原則として国税の更正又は決定をすることができないとしているが、この3年又は5年の期間を除斥期間と言い、これを利用するものである。不動産贈与と契約公正証書を用いた租税回避行為は、課税の時期を登記日と解する旨の判例<sup>(4)</sup>があるが、現実的に、課税庁の除斥期間の不正利用への対応が完全になされているとは言い難い。まして、不動産以外の財産、たとえば銀行預金、ゴルフ会員権等の名義変更による財産の取得については、登記制度がないのでこの除斥期間を利用することで贈与税の負担を回避しつ

---

(3) 平成27年1月1日以後の相続又は遺贈及び贈与から、相続税の基礎控除額を5千万円から3千万円に引き下げ、相続税及び贈与税の最高税率を50%から55%に引き上げる等の内容となっている。

(4) 名古屋地裁平成10年9月11日判決（訟務月報46巻6号3047頁）では、上記の不動産贈与と契約証書は、単なる租税回避行為の書面にすぎず、本件公正証書によって書面による贈与がなされたものとは認められず、「書面によらない贈与の場合にはその履行の時に贈与による財産取得があったとみるべきであり、不動産が贈与された場合には、不動産の引渡し又は所有権移転登記がなされた時にその履行があったと解され、登記手続がなされた時点で不動産を贈与に基づき取得したものとみるべきである」とした。

なお、贈与税については、相続税法36条の規定（贈与税についての更正、決定等の期間制限の特則）により、国税通則法70条の規定にかかわらず、6年とされている。

つ財産を移転しやすくなっているといえる。財産の移転につき登記、登録の制度がないものについては贈与事実が潜在化しやすく、その把握には自ずと限界が出てくることを巧みに利用している。

この対応策としては、除斥期間の見直し、贈与の事実を把握した時に贈与税を課税する等の方法が考えられるが、金融資産については、平成25年5月に成立し、平成27年10月から施行される共通番号法（マイナンバー法）制度によって大幅に贈与事実の把握が可能になると思われる。また、後述するが、生前贈与を利用することの有利性をなくするために、以前にわが国で採用されていた生涯に亘る贈与と相続による財産取得とを累積して課税する方法も再検討する価値が大いにある。

なお、この除斥期間を利用する方策は、明らかに贈与の事実を隠ぺいする目的で行われているものとして認定された場合は、租税回避行為ではなく、租税遁脱行為となると考えられる。何故ならば、租税遁脱行為の成立要件の一つである租税遁脱の意思、つまり故意が存在しているからである。また、相続税法68条では、「偽りその他不正の行為により相続税又は贈与税を免れた者は、10年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」と定めており、「税を免れ」るためになされた「偽りその他不正の行為」は租税遁脱行為の成立要件として捉えているからである。

そこで問題点となるのは、租税遁脱行為の成立に必要な「故意」の捉え方である。課税庁からすれば「故意」であったという事実認定、その証拠収集等を必要としなければならない。単なる推計だけでは「故意」であったと判断することは許されない。

最近では、H元首相が実母から長年にわたり総額12億円にのぼる資金提供を受けながら、単に修正申告で済まし、実母からの資金提供の事実を「全く知らなかった」から租税遁脱の意思がなかったとして刑事告発を見送った贈与税事案がある。民法549条は、「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる」と規定している。すなわち、贈与は、贈与者の「意思表示」と

受贈者の「受諾」が大切な要件となっている。言い換えれば、贈与は「あげましょう、もらいましょう」の契約であるから、「あげましょう、あげましょう」だけでは贈与の契約は成立しないと考えたから刑事告発を見送ったと思われる。まさか、「全く知らなかった」の言葉を鵜呑みにした訳ではないと思うが、「故意」であったことを立証をする相当の事実認定、証拠収集等が果たして十分になされたのかどうか、はなはだ疑問に残る。この事案からしても実際問題として「故意」かどうか判断するのは極めてむずかしい。

もう一つの問題点は、租税遁脱行為の成立要件である「偽りその他不正の行為」という言葉が極めて抽象的で漠然とした表現で示されていることである。具体的にどのような行為が「偽りその他不正の行為」にあたるのかは、法文中全く規定されていない。租税回避行為との差異を見極めるためにも明確に規定することが望ましい<sup>(5)</sup>。確かに、遁脱の手段が様々であり、年々、新手法の脱税手段が発生してくる可能性があるため、これを典型的に記述することは困難かもしれないが、犯罪成立要件を明確に規定することは、罪刑法定主義の趣旨からしても必要不可欠であると考えられる。課税庁が租税回避の否認を行うためにも、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存すると租税回避行為とされていた行為が租税遁脱行為とされる可能性が大いに出てくる。仮に、法文中に明文の規定が存しない場合であっても、異常ではある

---

(5) 政府の税制調査会が昭和36年7月5日に行った「国税通則法の制定に関する答申」では、租税回避行為の否認について一般的規定を国税通則法に設けることを提唱しており、そこでは、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきでないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする」という記録が残っている。

なお、現在の日本の租税法には租税回避行為を否認する一般否認規定はないが、同族法人間の行為計算否認規定があり、本来の契約行為等はそのままに、課税上あるべき姿に引き直して課税されることはあるが、事実の隠蔽か法形式の回避かの区別は困難を伴い、課税庁との紛争に発展することもある。

が、違法でない行為ないし法形式による租税回避は当然に成立する国の租税債権と他の納税者の有する公平負担の利益を侵害していることもあり得るので、通常の行為形式に置き換えて課税すべき権限を課税庁に与えても良いのではないかと思う<sup>(6)</sup>。

除斥期間を利用する方策は、明らかに贈与の事実を隠ぺいする目的で行われている場合は、たとえ私法上は適法有効な法形式によって行われていても、単なる租税回避行為ではなく、「故意」に贈与の事実を隠し、贈与税の申告を怠る「偽りその他不正の行為」に該当する租税遁脱行為である。

## (2) 低額譲渡を利用する方策

これは、財産及び経済的利益の移転につき、単に贈与の形式をとれば贈与税が課されるので、売買という形式、しかも低い価額の対価でその移転を図り、通常の売買価額とその低い価額の対価との差額に相当する額の贈与税の回避を図る方策である。

ここで問題となるのは、何をもって「低い価額の対価」としているかの判断基準である。相続税法7条では、著しく低い価額の対価で財産の譲渡があった場合には、その対価と時価との差額について贈与等があったとする「みなし課税」の規定を設けている。また、同法9条でも、対価を支払わな

---

(6) 田中二郎「租税法第三版」法律学全集11有斐閣89頁において「租税法の具体的執行に当たっても、公平負担の見地から、租税回避行為を禁止し、特定の者が不当に租税負担を免れることのないよう防止する必要がある」と述べられ、さらに「課税の対象となる課税物件の実現及び帰属に関し、その形式又は名義に囚われることなく、その経済的実質に着目し、現実に担税力を有するものと認められる者に対して課税するのが当然の原則でなければならない」と述べられ、法形式又は名義はどうあれ、その経済的実質において、課税対象となるべき利益を享受しているものと認められる以上、その実質について課税することによって、担税力に応じた公平課税を期すべきであると主張されている。

これに反して、清永敬次教授は、「租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならない」（「新版税法（第6版）」ミネルヴァ書房43頁）と主張されており、相反する見解がある。

いで、又は著しく低い価額の対価で利益を享受した場合には、その利益の享受が実質的に贈与・遺贈と何ら異ならないので、これにより受ける利益を贈与・遺贈により取得したものとみなして相続税・贈与税を課税することとしている。

これらの規定は、単に「低い価額の対価」ではなく、「著しく低い価額の対価」という文言を用いており、「著しく低い価額の対価」であれば、相続税・贈与税を課税する規定にしている。しかし、何をもって「著しく低い価額の対価」としているのか明確な規定はなく、議論の分かれるところである。「著しく低い価額の対価」と単に「低い価額の対価」とはどこがどう違うのであろうか。この「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定を巡って数多くの裁判事例があるが、未だ釈然としない。これをめぐる代表的な判決とされている東京高裁昭和58年4月19日判決では、「著しく低い価額の対価に該当するか否かは、当該財産の譲受の事情、当該譲受の対価、当該譲受到に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額等を勘案して社会通念に従い判断すべきものと解するのが相当」との解釈を示しているが、極めて抽象的表現であり、少なくとも現在に至るまで法文上は何をもって「著しく低い価額の対価」となるのか、そこまで明確な定めは置いていない。

相続税法7条の適用を巡る裁判で国側が敗訴した事例がある。これは、納税者らが親族から土地の持分を購入したことについて、当該購入代金は相続税法7条の低額譲渡に該当するとして、課税庁が、贈与税の決定処分等をしたことに対して、納税者らが、当該代金額は相続税評価額と同額（およそ時価の80%相当額）であるから同条は適用されず各処分は違法であると主張して、その取消を求めた事例<sup>(7)</sup>である。

この判決を要約すると、①「著しく低い価額」の対価とは、その対価に経済的合理性のないことが明らかな場合をいうものと解され、その判定は、個々

---

(7) 東京地裁平成19年8月23日判決（判例タイムズ1264号184頁）

品川芳宣「親族間の相続税評価額による土地売買とみなし贈与課税」税研23巻4号98頁～101頁

の財産の譲渡ごとに、当該財産の種類、性質、その取引価額の決まり方、その取引の実情等を勘案して、社会通念に従い、時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否かによって行うべきである。②相続税評価額と同水準の価額かそれ以上の価額を対価として土地の譲渡が行われた場合は、原則として「著しく低い価額」の対価による譲渡ということはできない。③課税庁は、時価の80%で譲渡することを認めれば、贈与税の負担を免れつつ贈与と同様の経済的利益の移転を行うことが可能になり、租税負担の公平を害すると主張するが、移転できる経済的価値は時価の20%にとどまるのであるからそこまで言えるかは疑問である。また相続税法7条が、「低い価額」ではなく、「著しく低い価額」であるとする文理に反する。課税庁の主張する「実質的に贈与を受けたと認められる金額」という基準や、「第三者との間では決して成立しないような対価」という基準は、趣旨が明確でなく、採用できない。以上のような内容であった。

これは、親族への相続税評価額での土地の譲渡に一定の道を開いたものであり、納税者側にとっては画期的な判決である。時価の80%の取引であれば、少なくとも「著しく低い価額の対価」に該当しないということであり、課税庁の贈与税の租税負担回避防止措置の在り方に強く影響を及ぼすものとなっている。

租税法律主義の下では、課税要件は納税者が明確に理解できるように規定されなければならない。「著しく低い価額の対価」という不確定概念は、納税者と課税庁の間において上述のような争いを招きやすい。納税者と課税庁が異なる見解を示した場合には、納税者が予期せぬ課税を強いられることになる。納税者の為にも法規にて「著しく低い価額」となる基準を定めるべきである。但し、100万円の財産の80万円と1億円の財産の8000万円とでは同じ80%の評価であっても同一視できないので、80%という基準を設けると同時に、譲渡価額と時価との差額の多寡を勘案して判断すること等も必要である。譲渡価額と時価との差額割合及びその差額の多寡の両者を勘案して「著しく低い」か否かを判定することを納税者にも分かるように何らかの規定を

設けて、納税者の予測可能性を保護することも必要であると思われる。

### (3) 同族会社を利用する方策

個人間の贈与にもかかわらず、あえて自己の支配する同族会社を介在させることにより贈与税の回避を図る方策である。例えば、親から財産を同族会社に贈与すれば、同族会社は受贈益が計上されるが、繰越欠損金のある会社なら法人課税がなく、他方、当該同族会社から子への贈与は、会社は寄附金扱いとなり、子は一時所得課税<sup>(8)</sup>が受けられる。

このように同族会社の利用は相続税・贈与税を軽減させるものではあるが、相続税法においても64条1項の規定、つまり同族会社等の行為計算否認規定が置かれている。しかし、その適用の当否を扱う裁判例は少なく、すでに死文化した条文であるとする学説<sup>(9)</sup>も存在している。

比較的最近の裁判例として、大阪地判平成18年10月25日判決がある。これは、同族会社Aが平成2年に土地建物を約19億円にて、銀行からほぼ同額の借入金をして購入した。しかし、土地時価が急落し、平成12年には相続税評価額が約1億2千万円となった。そこで同族会社Aの代表取締役であるBは、平成12年10月に癌治療で入院し、直後に遺言書を作成し、加えて、相続税回避のためにAからこの土地建物をAの銀行借入金残高に一致する約16億円で購入する売買契約を締結した。同年11月にBは死亡した。法定相続人であるSは、はるかに負債額の方が大きいため申告は不要と考え無申告であったところ、税務署長が相続税64条1項を根拠に課税価格約12億円、相続税額約5億5千万円の決定処分を行ったものである。

主たる争点は、①売買は仮装かどうか、②相続税法64条1項の適用は可能かどうかである。判旨は、①につき、遺言の効力には問題なく、売買契約内

---

(8) 一時所得の金額は、特別控除額として50万円を控除後、さらに2分の1を乗じた額となり、結果的に、個人間の贈与として贈与税が課税された場合よりも税負担を軽減させることになる。

(9) 田中治「相続税の評価と相続回避行為」北野寛弘久先生古稀記念論文集刊行会『納税者理論の展開』勁草書房(2001)385頁

容も B の意思に合致しているので、仮装とは言えない旨判示した。②については、当該行為計算が経済的、実質的にみて、経済人として、不自然・不合理なものであり、当該土地建物の時価と代金額との差額約15億円に係る相続税が減少しており、当該売買契約が、この意味で相続税を不当に減少させる結果をもたらすものであることは明らかと判示した。

通常の経済人間の取引では、その時価を基準として売買代金が決定される。時価の13倍を超える対価の売買は、同族会社であるからこそなし得る技であり、不自然・不合理である。課税庁が時価に引き直して取引を再構成し課税処分を行うことは違法であると説明するのは極めて困難であると考ええる。なお、課税庁が主張する売買は仮装<sup>(10)</sup>である主張は退けられており、この事例は、単に租税回避行為の否認をしたものであつて、合法的な行為そのものであり、租税逋脱の成立要件である「偽りその他不正の行為」があったとはされていない。

#### (4) 財産評価基本通達を利用する方策

相続税法22条は、「財産の価額は、当該財産の取得の時の時価」と定められているが、財産を時価で評価することは、必ずしも容易ではないので、「財産評価基本通達」が公表されている。不動産、取引相場のない株式をはじめ数多くの財産の評価は、この通達によって評価額が計算される仕組みになっている。

しかし、不動産の取引価額と財産評価基本通達による評価方法により評価した価額との開差を利用したり、同族株主以外の株主として同通達に定める配当還元方式により低く評価することが可能な仕組みとされている取引相場

---

(10) 国税通則法 68 条では、「……税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠べし、又は仮装し、その隠べし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し……重加算税を課する」とあり、本裁判例では、同法 68 条でいうところの「仮装」ではないとしている。また、刑事罰の対象となる「偽りその他不正行為」ではないので、結果的に無申告加算税と延滞税が課されたものと思われる。

のない株式を利用する等、贈与税の負担軽減を図ることが数多く見受けられている。その結果、画一的に評価通達を適用することが時価の算定方式として適当でなく、納税者間の実質的な税負担の公平を著しく損なうと認められるケースも存在している。

そこで、評価基本通達第6項では、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」旨定められており、上述の評価基本通達の隙間を利用した租税負担回避事例に対して、課税庁は、同項を適用し課税処分をする等により対処してきた。しかし、課税庁と納税者の間において争いも多く、これらの事案に対する判決<sup>(11)</sup>もかなり多く見受けられている。

同項の規定は、「著しく不相当」という不確定概念を用いており、相続税法7条の「著しく低い価額」、同64条1項の「不当に減少」と同じく、包括的な規定振りとなっていることから、納税者の法的安定性や予測可能性を損なう結果となっており、その不明確さゆえ争いが絶えない原因となっているからと思われる。「著しく不相当」の意味を明確化しない限り、評価基本通達第6項は存在価値がなく、課税庁と納税者の間の争いを招くだけである。

思うに、財産評価基本通達に限らず、通達と呼ばれるものは、上級官庁が下級官庁に対して行う一般的な指揮命令書であり、法律ではなく、これによって納税者が拘束される理由はない。当然に、裁判所を拘束したり、裁判

---

(11) 最近の課税庁敗訴事例としては、東京地裁平成17年10月12日判決がある。

この事例は、評価通達上の取引相場のない株式を個人間で売買した場合において、その売買価額が相続税法上の時価と比較して著しく低いとして同法7条に基づくみなし課税に係る決定処分等が行われたため、その処分等の適否が争われたものである。

取引相場のない株式の売買について、本件売買における対価を評価基本通達に定められた評価方法によらないことが正当と認められる特別の事情があるとはいえず、その対価は相続税法7条の「著しく低い価額の対価」に該当しないと判示している。

この判決は、評価基本通達第6項を適用した課税処分を初めて違法と認めて取り消した注目すべき判決である。

その他の事例としては、前掲の東京地裁平成19年8月23日判決、東京高裁平成20年3月27日判決等があるが、いずれも課税庁が敗訴している。

所の判断基準なることもあり得ない。しかし、現実には納税者を有利にも導くし、不利にも導いている。

財産評価基本通達は、法律と同様、あるいは法律以上の解釈指針になってはいないか、裁判所はこの通達を無視することは出来ないのか、納税者は通達があるがゆえに無謀とも言える租税回避行為に走っていることはないのか、通達は どうして課税庁の有利にしか解釈されないのか等、様々な疑問を感じる。財産評価基本通達の本来の制定趣旨は、行政組織内部における機関相互の指示・監督に関して定めた規定であり、それ以上のものではないし、それ以下のもではなく、ましては、課税庁と納税者の間の争いの種をまくものではない。

今後の方向性として、財産評価基本通達のみならず各種通達の在り方を根本的に見直す事自体が必要である。ひいては、その事が無謀とも言える租税回避行為の対処法、防止策につながり、課税庁と納税者の間の争いを軽減できるものと考ええる。

### 3. 今後の方向性

今まで見てきたように、贈与税の租税回避行為をめぐる課税庁と納税者の間の争いは絶えない。贈与による財産移転については、その争いを軽減し、税負担の中立化・公平化を図る意味においても、課税方法を見直したり、変更したりする諸策を講じなければならない。

贈与は生前に何度でも繰り返して資産を移転することが可能である。これに対して、相続は一生に一度だけで、生前に贈与をしない場合に比べてかなりの税負担を伴う場合が一般的である。したがって、生前贈与は相続税の負担の回避につながり、生前贈与に対して課税を行うことにより、税負担の適正化を図っていることになる。わが国において、相続税と贈与税を併設している理由はここにあるが、何度でも繰り返して資産の移転を図ると、複数回に分けた数だけ基礎控除を利用することが出来るし、また、低い累進税率の

適用を受けることにもなるので、生前贈与の有利性はゆるがない。贈与税の租税回避行為をめぐる課税庁と納税者の間の争いの根本的原因はここにある。

そこで考えられるのは、前述したように、生前贈与と相続による財産取得とを累積して課税する方法である。つまり、相続・遺贈・贈与等による財産移転について、一生を通じて一つの基礎控除及び税率を適用する累積的課税を行う方法である。

具体的には、相続が発生した場合の相続財産価額と過去の贈与財産価額とを合算して相続税額を算出し、過去の贈与財産価額に基づく贈与税額を控除して得られた金額を算出する方法である。

もっとも、相続税法上は既に平成15年度税制改正により、相続税と贈与税の一体化を図るものとして、相続時精算課税制度<sup>(12)</sup>を導入しているが、これは贈与者と受贈者に年齢等の一定の制限があり、適用対象者が限定されている等、部分的な一体化にとどまっており、相続税と贈与税との基本的な仕組みの違いを解消するものではない。

相続税と贈与税を一体化し一生累積課税とすることは、税負担の中立化・公平化の観点から極めてメリットが大きい。共通番号法の導入は一体化課税に向けた一つのステップである。課税庁から見ると贈与に係る資料情報を長期間にわたって保有管理する必要があるもののメリットの方がはるかに大きい<sup>(13)</sup>。

この相続税と贈与税を一体化し一生累積課税する方法は、贈与税における租税回避行為と租税遁脱行為をめぐる諸問題を解決するものとして、今後の方向性として望ましいものとする。

---

(12) この制度は、贈与時に贈与財産に対する贈与税を納め、その贈与者が亡くなった時にその贈与財産の贈与時の価額と相続財産の価額とを合計した金額を基に計算した相続税額から、既に納めたその贈与税相当額を控除することにより贈与税・相続税を通じた納税を行うもの。贈与者は65歳以上（平成27年1月1日以後の贈与から60歳以上）の親、受贈者は贈与者の推定相続人である20歳以上の子（平成27年1月1日以後の贈与から贈与者の孫も適用対象）とされている。なお、贈与財産の種類、金額、贈与回数に制限はなく、贈与時には特別控除額（累積で2,500万円）を超える部分について一律20%の税率による贈与税を納付する。（相続税法21の9～21の18、施行令5～5の6、施行規則10～12）

#### 4. おわりに

相続税・贈与税の一体化は、課税の中立化・公平化を図るという意義を有しているが、その実現のためには様々な問題も有している。

たとえば、一体化は、基本的に贈与税の基礎控除額概念がなくなり、相続税の基礎控除額に吸収されてしまうので、贈与税の基礎控除額以下の少額の贈与についても申告の対象となり、納税者にとっても課税庁にとっても、その事務的負担は煩わしいものとなることが挙げられる。

また、受贈者が贈与者より先に死亡し、贈与者の相続時において存在しないという可能性もあるが、そのような場合はどのように規定するのかといった問題もある。

いずれにせよ、相続税・贈与税の一体化は、税制面においても課税実務面においても相当な問題点も有しているが、本稿で述べた贈与税における租税回避行為と租税逋脱行為をめぐる諸問題について解決の糸口を図れるものと確信している。

---

(13) デメリットとしては、現行法上は、基礎控除額に満たない価額の贈与の申告義務はないが、累積課税が行われる場合には、基礎控除額に満たない贈与であっても課税庁に申告の必要があることである。なぜなら課税庁は、「たとえそれが基礎控除の枠内の贈与であって、贈与税額を生じさせない場合であっても、その贈与の価額だけ未使用の基礎控除額が減少する」(渋谷雅弘「相続税・贈与税の一体化課税の是非」税研 25 巻 6 号 50 頁)ので、このことを把握していなければならないからである。