



相続税法第18条（2割加算） についての考察

水戸支部 榊 賢

1. はじめに

次のような事例がある。

遺贈により被相続人から財産を取得した納税者は、相続税法第18条の規定により納税額が2割加算となった。被相続人は法定相続人がいなかったため死亡時の10年位前に、納税者は被相続人に依頼されて財産の管理と身辺を世話をすることを了解して約束を実行したことに基づいて公正証書遺言により財産を取得した。

親族ではないが、言うならば特別の寄与により遺贈を受けたということであり、財産の取得に因果関係がある。それなのに財産の取得に偶然性が強いということを条文の根拠にしている相続税法第18条の適用を受けたことに違和感を持った。納付税額の2割加算の問題点について検証してみた。

2、要旨

相続税の2割加算の対象となるのは、

- (1) 被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した人で、被相続人の配偶者、父母、子ではない人（例示：被相続人の兄弟姉妹や、おい、めいとして相続人となった人）
- (2) 被相続人の養子として相続人となった人で、その被相続人の孫でもある人のうち、代襲相続人にはなっていない人

とされている。そして、(1)については、一親等の血族及び配偶者以外の者が相続財産を受け取るのは、偶然性が高いというのがその理由となっている。

しかし、偶然性が高いことは想定外のことをいうのであって、相続財産を受け取る必然性がある

場合や少子高齢化により配偶者や一親等の血族がいないことも多々ある現在の家族構成等からみて実情に合っていないと思われる。現在の少子高齢化と長寿社会の実現による家族構成の変化に対応して相続税法は更に相続人等の貢献度を重視した規定に改正を要すると考える。

3、2割加算の規定が制定された背景

相続税法第18条は昭和33年の改正の際に規定された。

改正の際の「当時の税制特別調査会の答申は『相続人が配偶者及び第1親等以外の者であるときに、相続による財産の取得の偶然性にかえりみ、ある程度負担を加重することが適当』との理由で、この加算制度の導入を勧告した。」ことを受けて改正された。

昭和33年の税法改正解説は、「今回の改正案において、このような加算の制度を設けたのは、被相続人と親等の疎い者は、財産の取得に関し、1親等の血族及び配偶者並びに代襲相続人に比較して偶然性が強いこと等を考慮したものであって、わが国では戦前における相続税制度において、これと類似の制度を設けていたが、戦前のそれは、相続人または受遺者の親疎の別により税率自体に差を設けていたのが今回の改正では2割の形をとったものである。」と説明している。（注1）

4、相続税法の改正の歴史

偶然性が強いというのは民法の規定による第1順位以外の相続人が取得する例が少なかった時代の事であろう。家督相続の時代は別にして現在は少子高齢化で家族構成の変化により一親等以外の親族が相続する事例が珍しいことではない。

偶然性が強いことを根拠にして規定された相続税法第18条が制定されるに至った歴史をたどってみる。

相続税法は明治38年に制定された。

明治31年に制定の民法の家督相続を原則とする規定を反映して相続税法では基本的に第1子が相続する家督相続と第1子以外の者が相続する遺産相続とで課税価格の非課税限度額や税率が異なり家督相続による方が有利に規定された。更に遺産

相続についても親疎の差によって納税者を3区分し、被相続人と親等の近い納税者の税率を低く設定して優遇した。(別紙1)ここで、遺産相続よりも家督相続の税率等を優遇したのは、家督相続には、家族扶養の義務が付いて回ることを考慮したものであり、遺産相続の場合の続柄の親疎関係により税率を異にしたのは、諸外国にその例の多いことを参考にするとともに、「自然の人情」であるとしている。(注2)

第2次大戦の敗戦後、アメリカの主張を取り入れた、昭和22年の民法改正により家督相続制度が廃止され、遺産相続制度に一本化された。

相続税法も昭和22年に改正し遺産相続による税率表のみとなり、相続人に配偶者が加わった。

しかし、親疎の差によって納税者の税率を3区分する方式は残った。

第1種 納税義務者が被相続人の直系卑属又は配偶者であるとき

第2種 納税義務者が被相続人の直系尊属又は兄弟姉妹であるとき

第3種 納税義務者がその他の者であるとき

累進税率表の課税価格による税率区分ごとに第1種の基本税率に対して第2種、第3種の税率をプラス3%、プラス5%とした。(別紙2)

昭和22年の改正で納税者区分が残ったのは相続制度の急激な変化に対する抵抗であり、家督相続の名残であろう。

昭和25年に、シャウプ勧告により日本の相続税は大幅に改正され、税率表の納税者区分もなくなった。この時、一時的に遺産取得税方式が採用されている。

昭和33年の改正により現行の遺産税と、遺産取得税の2つの要素を加味した相続税の体系が出来上がった。その際、「相続による財産の取得の偶然性を顧み」1親等の血族及び配偶者以外の相続人の納付税額を2割加算することとなり、この制度は、現在も続いている。

5、配偶者に対する相続税の優遇

民法第900条に定める法定相続人の相続分は、被相続人との親等の差によって異なるがこれは、被相続人の所有財産等の維持、管理についての法定相続人の貢献度を尺度として定められている。被相続人の配偶者と1親等の卑属が第1順位の相続人として法定相続分が最も多いのは、被相続人との同居期間が他の親族に比べて永く被相続人に対する貢献度が高いということであろう。

特に配偶者については配偶者が遺産の形成に寄与したこと、および配偶者の老後の生活の保障を考慮して相続税法において、配偶者の納税額を軽減する措置が規定されてきた。

戦後の日本経済の復興を目的として米国から派遣されたシャウプ博士を団長とする経済使節団の勧告によって昭和25年の税制改正で配偶者の相続税額について初めて控除額が新設された。その後は民法に定める配偶者の法定相続分に連動するように配偶者に対する相続税額の軽減額は改正されてきた。

被相続人の財産の維持形成に法定相続人の中で永年、貢献してきた配偶者に対して税制でも貢献を考慮して重視されてきたといえる。

以下、列記してみると軽減額が拡大されてきたことが分かる。

改正年分	軽減措置の内容
昭和25年分	課税価額を2分の1に減額
昭和33年分	配偶者が納付する税額の2分の1を控除 (遺産額を3千万円としたときの税額の2分の1を限度)
昭和42年分	法定相続分に対応する税額を控除 (遺産額を3千万円としたときの法定相続分に対応する税額を限度)
昭和50年分	遺産の3分の1又は4千万円のいずれか大きい金額に対応する税額まで控除
昭和56年分	遺産の2分の1又は4千万円のいずれか大きい金額に対応する税額まで控除
昭和63年分	配偶者の法定相続分又は8千万円のいずれか大きい金額に対応する税額まで控除
平成6年分	配偶者の法定相続分又は1億6千万円のいずれか大きい金額に対応する税額まで控除

6、相続人の貢献度についての考察

1 親等の卑属の場合は進学や就職で実家を出て親兄弟と別居するなど人口の流動化と少子高齢化によって社会的環境は変化している。

5年ごとの国勢調査の結果によると、昭和35(1960)年に1世帯の人数が2人以上の一般世帯の平均人数は4.77人であったが、平成27(2015)年の国勢調査の結果は3.03人と減少した。55年間で63.5%に減少したことになる。(別紙3)

また、親と同居している者の総人口数との比率は平成12(2000)年の40.0%から平成27(2015)年には33.8%と減少している。(別紙4)

この事実は両親等に対する貢献度を判定する際の重要な要件である両親等との同居期間の長さが配偶者を除いて絶対的な要件ではなくなっていることを示している。

法定相続人が被相続人の生前に貢献したことについては相続財産の分割の際に寄与分として請求できる旨を民法第964条に規定しているが被相続人との生前の同居期間が短期間でも貢献は可能であり、同居期間の長さが貢献度に比例するわけではない。

また被相続人の配偶者と1親等の血族以外の法定相続人であっても、被相続人所有の不動産の管理をするなどで貢献している例もあり被相続人に対する貢献度が親等の差に比例しなくなっている。

平成30(2018)年には民法の改正により、第1050条に特別寄与制度が新設された。

相続人以外の親族が、被相続人に対して無償で療養看護その他の労務の提供をしたことにより被相続人の財産の維持又は増加について特別の寄与をした場合に相続人に対して特別寄与料の請求ができることになった。

親族以外の人であっても被相続人の生前に貢献したことで遺贈により被相続人所有の財産を取得する場合がある。配偶者がいなかった被相続人の内縁の妻として長期間同居していたことに対して被相続人に感謝され、遺贈により財産を取得したことについては因果関係に必然性があり、棚ばた式に取得したわけではない。

偶然性が強いという理由で当該条文を適用するのは実情に合っていないと思われる。

相続税法第21条の6に規定する婚姻期間が満20年以上の配偶者からの贈与を受けた居住用資産の贈与の配偶者控除の規定は、長期間の配偶者の貢献に対する控除であるが、入籍の有無にかかわらず貢献度は同じと考えていいのではないだろうか。

被相続人に対する相続人の貢献度を尺度にして法定相続分を定めている民法の規定を援用した相続税法第16条の主旨にならば被相続人に対して配偶者や1親等の血族と同じく貢献した人の税負担が重くなるのは不合理である。

7、結論

以上のように、近年、親等の違いによる被相続人に対する貢献度の差は少なくなっている。また、法定相続人が兄弟姉妹あるいはその代襲者だけであったり、そもそも法定相続人がいないことも珍しくない。そのような事情から被相続人に対する生前の相続人等の貢献を考慮して、下記の者については相続税法第18条(2割加算)の規定を適用しないように改正することを提案したい。

1、6親等以内の親族

2、被相続人から遺贈により取得した内縁の配偶者

8、参考文献

(注1) ゼミナール相続税法 橋本守著(2015)

(注2) 我が国における相続税制の展開 浅川哲郎 商経論叢 第58巻 第3号

相続税法の論点 小林栢弘著(2015)

コメンタール相続税法 北野弘久編

新注積民法19相続(1) 潮見佳男編(2019)

親族・相続法(第3版) 伏見由子

石井美智子・常岡史子 松尾知子著

(別紙1, 2) DHCコメンタール 相続税法(1)

武田昌輔編 第一法規

(別紙3) 日本の人口・世帯 総務省統計局(2018)

(別紙4) 人口の動向日本と世界 人口統計資料集 日本社会保障人口動態研究所編(2020)

昭和21年の改正

相続税の税率は、次のように引き上げられた。

家 督 相 続				遺 産 相 続			
課 税 価 格	相 続 人 が 被 相 続 人 の 家 族 たる 直 系 卑 属 であるとき	相 続 人 が 被 相 続 人 の 指 定 し た 者 民 法 第 982 条 に よ っ て 選 定 さ れ た 者 被 相 続 人 の 家 族 たる 直 系 尊 属 又 は 人 夫 であるとき	相 続 人 が 民 法 第 985 条 に よ っ て 選 定 さ れ た 者 であるとき	課 税 価 格	相 続 人 が 直 系 卑 属 であるとき	相 続 人 が 配 属 者 又 は 直 系 尊 属 であるとき	相 続 人 が そ の 他 の 者 であるとき
	千分率	千分率	千分率		千分率	千分率	千分率
				5,000円以下の金額	26%	40%	55%
				5,000円を超える金額			
				1万円	40	55	85
2万円以下の金額	15%	25%	35%	2万円	55	70	115
2万円を超える金額	25	35	55	3万円	70	100	145
3万円	35	55	80	4万円	90	130	175
4万円	50	75	110	5万円	115	160	205
5万円	75	100	140	7万円	145	190	235
7万円	105	130	180	10万円	180	225	265
10万円	135	160	220	15万円	220	265	300
15万円	165	190	260	20万円	260	305	340
20万円	195	225	300	30万円	300	345	380
30万円	230	260	340	40万円	340	385	420
40万円	265	300	380	50万円	390	430	465
50万円	300	340	420	70万円	440	480	510
70万円	335	380	460	100万円	490	530	560
100万円	370	420	500	200万円	540	580	610
200万円	405	460	530	300万円	580	630	660
300万円	440	495	560	500万円	620	670	710
500万円	475	530	590	1,000万円	660	710	760
1,000万円	510	565	620		700	750	800
2,000万円	550	600	650				

昭和22年の改正

課 税 価 格	税 率		
	第 1 種	第 2 種 (+3)	第 3 種 (+5)
	納税義務者が、被相続人の直系卑属又は配偶者であるとき	納税義務者が、被相続人の直系尊属又は兄弟姉妹であるとき	納税義務者が、その他の者であるとき
2万円以下の金額	100分の10	100分の13	100分の15
2万円を超える金額	100分の12	100分の15	100分の17
5万円を超える金額	100分の14	100分の17	100分の19
10万円を超える金額	100分の16	100分の19	100分の21
15万円を超える金額	100分の18	100分の21	100分の23
20万円を超える金額	100分の21	100分の24	100分の26
25万円を超える金額	100分の24	100分の27	100分の29
30万円を超える金額	100分の27	100分の30	100分の32
35万円を超える金額	100分の30	100分の33	100分の35
40万円を超える金額	100分の33	100分の36	100分の38
50万円を超える金額	100分の36	100分の39	100分の41
60万円を超える金額	100分の39	100分の42	100分の44
80万円を超える金額	100分の42	100分の45	100分の47
100万円を超える金額	100分の45	100分の48	100分の50
150万円を超える金額	100分の48	100分の51	100分の53
200万円を超える金額	100分の51	100分の54	100分の56
300万円を超える金額	100分の54	100分の57	100分の59
400万円を超える金額	100分の57	100分の60	100分の62
500万円を超える金額	100分の60	100分の63	100分の65

(注) 第2種 (+3) 第3種 (+5) は筆者が追記

表 7-3 世帯の種類別世帯人員：1920～2015年

(1,000人)

年次	総世帯	一般世帯	施設等の世帯	普通世帯	準世帯	2人以上の一般世帯
1920	55,963	...	...	54,336	1,627	...
1930	64,450	...	...	62,761	1,689	...
1940	73,114	...	...	70,961	2,154	...
1950 ¹⁾	83,200	...	...	81,629	1,570	...
1960	94,302	93,419	883	90,285 ²⁾	4,017	89,697
1965	99,209	...	...	94,393	4,816	...
1970	104,665	103,351	1,315	99,983	4,682	97,213
1975	111,940	110,338	1,556	107,970	3,921	103,776
1980	117,060	115,451	1,538	113,733	3,256	108,345
1985	121,049	119,334	1,674	117,832	3,175	111,439
1990	123,611	121,545	1,742	120,064	3,224	112,156
1995	125,570	123,646	1,794	122,225	3,215	112,407
2000	126,926	124,725	1,973	123,454	3,243	111,813
2005	127,768	124,973	2,312	123,892	3,394	110,516
2010	128,057	125,546	2,512	124,543	3,514	108,761
2015	127,095	124,296	2,798	123,326	3,768	105,878

総務省統計局『国勢調査報告』による。各年10月1日現在。1)沖縄を除く。2)沖縄の「間借り下宿などの単身者」を含む。

表 7-4 世帯の種類別平均世帯人員：1920～2015年

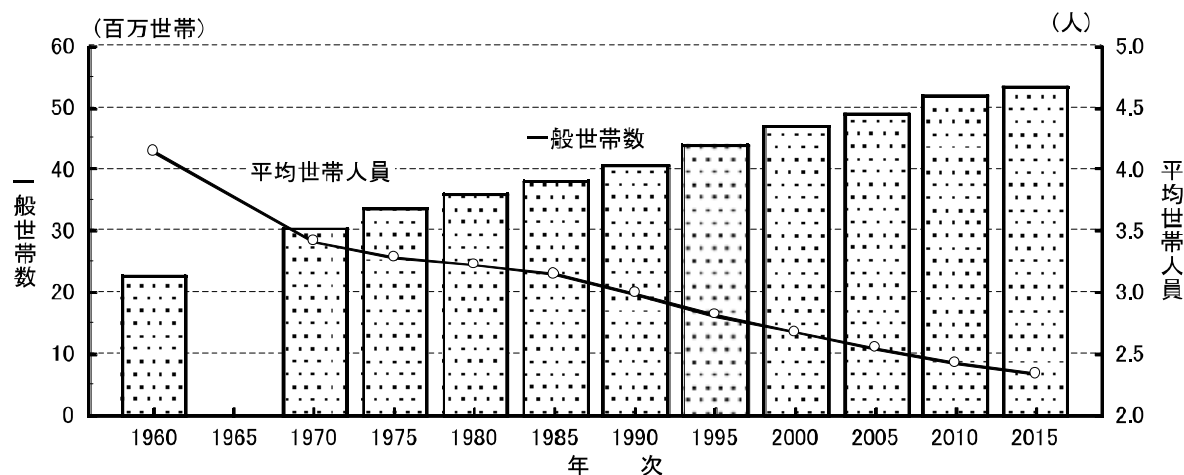
(人)

年次	総世帯	一般世帯	施設等の世帯	普通世帯	準世帯	2人以上の一般世帯
1920	4.99	...	...	4.89	16.48	...
1930	5.07	...	...	4.98	16.09	...
1940	5.10	...	...	4.99	16.78	...
1950 ¹⁾	5.02	...	...	4.97	10.15	...
1960	4.52人	4.14	31.66	4.54	4.06	4.77 ←
1965	4.08	...	...	4.05	4.77	...
1970	3.73	3.41	17.01	3.69	4.58	4.02
1975	3.48	3.28	15.66	3.45	4.69	3.84
1980	3.25	3.22	11.26	3.33	1.76	3.77
1985	3.17	3.14	13.71	3.23	1.96	3.70
1990	3.01	2.99	16.71	3.06	2.03	3.59
1995	2.85	2.82	17.79	2.88	2.11	3.44
2000	2.70	2.67	19.41	2.71	2.36	3.30
2005	2.58	2.55	23.06	2.58	2.87	3.19
2010	2.46	2.42	23.21	2.45	3.16	3.10
2015	2.38人	2.33	23.94	2.36	3.47	3.03 ←

総務省統計局『国勢調査報告』による。1)沖縄を除く。

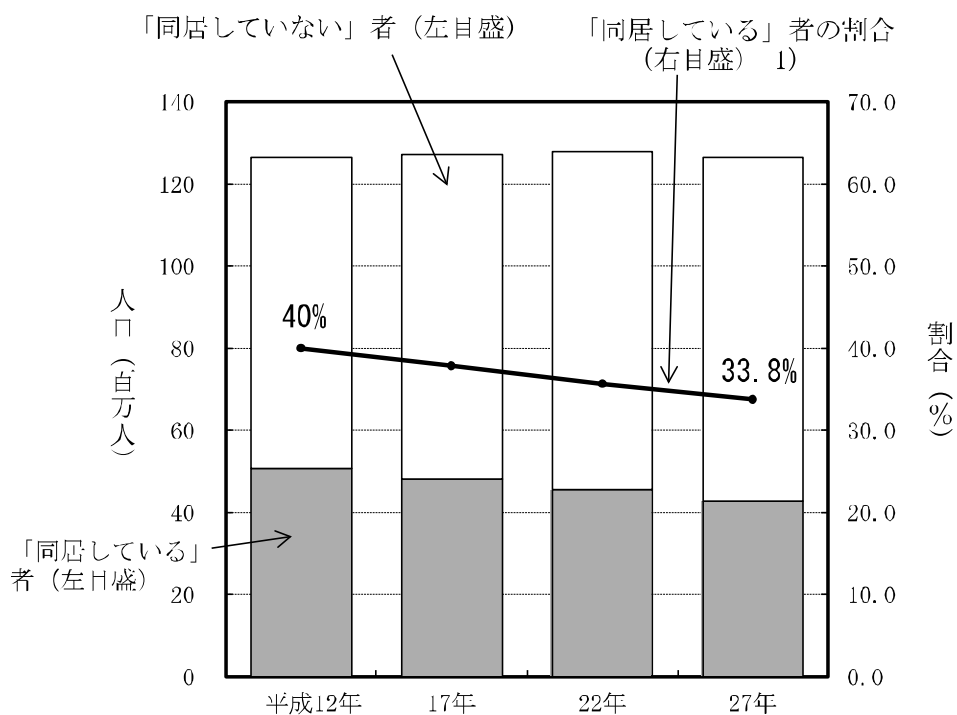
(注) ←は筆者が追記

図 7-1 一般世帯数および平均世帯人員：1960～2015年



総務省統計局『国勢調査報告』による。

図Ⅱ－1 親との同居・非同居別人口の推移—全国（平成12年～27年）



1) 同居しているか否か判定できない者を除いて算出

注1) 親と「同居している」者は、本人からみて、親又は配偶者の親がいると判定できる者に限る。
 注2) 親と「同居していない」者は、「単独世帯」、「夫婦のみの世帯」、「非親族を含む世帯」、「施設等の世帯」の世帯員も含む。