

養子縁組による相続対策 ～養子縁組に係る相続税の改正～ その5

今月から「養子縁組による相続対策」をシリーズで解説しています。今回は、養子縁組に係る相続税の改正について解説します。

1. 法定相続人に含める養子の数の制限

節税目的が明らかな養子縁組とはいえ、民法上は正規な手続を経た養子であることから、税務執行上これを相続税の課税に際し否認することは極めて困難な状況にあります。また、個々の養子縁組についてどれが税負担回避目的の養子かを判断することは事実上極めて困難であり、身分法上の制度について、税務当局が立ち入り、判断することは民法との関連から無用の議論を惹起しかねない問題もあります。

そこで、税制上の措置としては、制度の簡明化にも資するという考え方にに基づき、次の措置を講ずることとし、昭和63年12月31日以後に相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税から適用しています。

| | |
|-------------------|------|
| (1) 被相続人に実子がいる場合 | 1人まで |
| (2) 被相続人に実子がいない場合 | 2人まで |

また、養子の数を法定相続人の数に含めることで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、その原因となる養子の数は、上記(1)又は(2)の養子の数に含めることはできません(相法63)。

なお、被相続人と養子縁組により養子となった者であっても、次の養子は、相続税の課税上、実子とみなすこととして扱います。

- ① 被相続人との特別養子縁組により被相続人の養子となった者(相法15③一)
- ② 被相続人の配偶者の実子で被相続人の養子となった者(相法15③一)
- ③ 被相続人と配偶者の結婚前に特別養子縁組によりその配偶者の養子となっていた者で、被相続人と配偶者の結婚後に被相続人の養子となった者(相令3の2)
- ④ 被相続人の実子、養子又は直系卑属が既に死亡しているか、相続権を失ったため、その子などに代わって相続人となった直系卑属(例えば、子や孫)(相法15③二)

また、相続税の遺産に係る基礎控除額における法定相続人の数の養子制限については、被相続人に養子がいる場合の規定で、亡両親の養子が相続税の遺産に係る基礎控除額における法定相続人の数の養子制限を受けることはありません。

そのため、被相続人の相続人が、被相続人の亡両親と養子縁組によって被相続人の兄弟姉妹である場合には、養子全員が法定相続人の数に算入されます。

2. 相続税額の2割加算制度の改正(平成15年度の税制改正)

相続又は遺贈(死因贈与を含みます。)により財産を取得した者が、その相続又は遺贈に係る被相続人の一親等の血族(その者又はその直系卑属が相続開始以前に死亡し、又は相続権を失ったため相続人となったその者の直系卑属を含みます。)及び配偶者以外の者である場合においては、その者に係る相続税額は、2割加算することとされています。

① 孫が養子となっている場合の加算

相続税額が加算される対象となる者に、被相続人の直系卑属で当該被相続人の養子となっている者(いわゆる孫養子)が含まれることとされました。ただし、その被相続人の直系卑属が相続開始以前に死亡し又は相続権を失ったため、その養子が代襲して相続人になっている場合は、この2割加算の対象から除外されています。

② 相続時精算課税適用者に係る例外

養子縁組の離縁などによって、相続開始の時に被相続人の一親等の血族に該当しない相続時精算課税適用者については、その相続税額のうち被相続人の一親等の血族であった期間内に被相続人からの贈与によって取得した相続時精算課税制度の適用を受ける財産の価額に対応する相続税額については、2割加算の対象とはならないこととされました。

相続税額の2割加算制度は、相続又は遺贈により財産を取得した者が、被相続人との血縁関係の疎い者である場合又は血縁関係のない者である場合には、被相続人が子を越して孫へ直接遺産を遺贈することにより相続税の課税を1回免れることになる等のために設けられたものとされています。平成15年度の税制改正は、このような相続税額の2割加算制度創設の趣旨を踏まえ、相続税の課税の適正化の一環として行われたものです。(文責：山本和義)