

相続税の本質と課税方式に関する一考察

大

隈

勝

昭

目 次

- I、はじめに
- II、相続税の創設
- III、相続税の沿革
 - 一、遺産課税時代（明治三八年～昭和二二年）
 - 二、日本国憲法施行後の遺産課税時代（昭和二三年～昭和二四年）
 - 三、一生累積遺産取得課税時代（昭和二五年～昭和二七年）
 - 四、遺産取得課税時代（昭和二八年～昭和三一年）
 - 五、法定相続分に基づく遺産取得課税時代（昭和三二年～平成一四年）
 - 六、相続時精算課税の創設（平成一五年以降）
- IV、相続税の本質
 - 一、相続税創設時（明治三八年）における課税根拠
 - 二、昭和三二年「相続税制度改正に関する税制特別委員会答申」における課税根拠
 - 三、近年の税制調査会答申における課税根拠
- V、相続税の課税方式
- 四、小括

- 一、遺産課税方式の特徴
- 二、遺産取得課税方式の特徴
- 三、現行課税方式の矛盾
- 四、小括

VI、終わりに

I、はじめに

国税庁の税務統計資料⁽¹⁾によると、平成一八年の死亡者数一〇八万人のうち相続税の課税対象となつた被相続人の数は四万五千人で、年間死亡者のうち四%程度にしか課税されていない。また平成一八年度における相続税収は一兆五千億円で、国税収入のうちわずか三・一%にとどまっている。世界的にみても相続税の税収は大きくなく⁽²⁾、近年は相続税を廃止する国も現れている。⁽³⁾

しかしながら国では、近年の税制調査会の答申をみても、相続税を強化していく趣旨の記述が見受けられる。例えば、平成一二年七月の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題——二世紀に向けた国民の参加と選択——」は、「相続税について、ごく一部の資産家層を対象に課税すると言う従来の位置付けから、より広い範囲に課税していくという方向でそのあり方を検討していくことが必要と考えます。」と述べている。また、平成一五年六月の税制調査会答申「少子・高齢社会における税制のあり方」では、「今後、少子・高齢化の下では、相続税について、従来より広い範囲に適切な税負担を求めるねらいから、課税ベースの拡大に引き続き取り組む必要がある」としているし、平成一九年一月の

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」でも、「格差の固定化の防止や老後扶養の社会化に対する還元といった今日的な観点も踏まえれば、地価上昇時に引き上げられ高止まりしている現在の基礎控除の水準は引き下げが適当である」と述べられている。そしてこの相続税の強化は、平成二二年度に行われる課税方式の改正にも影響を及ぼすものと考えられる。

平成二〇年一月一一日に閣議決定した平成二〇年度税制改正の要綱によれば、「取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度」が創設される。これは事業承継税制の抜本的な見直し策として、中小企業の経営の承継の円滑化を図ることを目的としたものであるが、上記要綱にはさらに、「この新しい事業承継税制の制度化にあわせて、相続税の課税方式をいわゆる遺産取得課税方式に改めることを検討する。その際、格差の固定化の防止、老後扶養の社会化への対処等相続税を巡る今日的課題を踏まえ、相続税の総合的見直しを検討する。」と述べられており、課税方式の改正とともに課税最低限の引き下げにも着手するものと予想される。

相続税の課税方式には遺産課税方式と遺産取得課税方式の二つがある。遺産課税方式とは、被相続人の残した遺産の総額に対して相続税を課税するものであり、被相続人の生涯の財産を清算する課税であることが明確である。これに対しても遺産取得課税方式とは、相続人等が取得した遺産に対して課税するものであり、遺産取得者の担税力に応じた課税ができる利点がある。

今日のわが国の相続税の課税方式は、様々な変遷を繰り返し、「法定相続分に基づく遺産取得課税方式」（以下「現行課税方式」という。）という遺産取得課税方式に遺産課税方式の要素を加味した折衷的課税方式が採用されている。これはすなわち、各法定相続人が法定相続分に応じて財産を取得したものと仮定して各人の相続税額を計算し、その総

額（以下「相続税の総額」という。）を各相続人が実際に取得した財産の価額に応じて按分して各相続人等が納付すべき相続税額を計算するものである。

本稿では、現行課税方式から遺産取得課税方式に変更されるにあたり、相続税の沿革として、相続税の創設、課税方式の変遷を確認し、遺産課税方式と遺産取得課税方式に関する長所・短所及び現行課税方式に関する矛盾点について述べるとともに、相続税の本質と課税根拠について考察を加えていきたい。

II、相続税の創設

明治二〇年代から後半にかけては、わが国の税体系が急速に整備された時期であり、今日ある租税の原型が作られた時期であった。

当時西南戦争で巨利を得た政商に対して課税の方法がなく、明治二〇年度の国税の収入状況は、地租六三%、酒税一九%⁽⁴⁾といった具合に業者間で偏った税制であった。このような不公平を解消するためには、商工業者、特に富裕層を対象とした税体系の整備が求められており、明治二〇年にその先駆として所得税が創設された。また、明治二三年には大日本帝国憲法の制定に伴い国税徵収法の公布、明治二三年には法人に対して所得税の第一種所得として一・五%の税率で課税する分類所得税制度が採用されることとなつた⁽⁵⁾。

このような社会情勢の中、明治三八年日露戦争の最中に戦費調達を目的として相続税は誕生した。その背景には、日露戦争の戦費が、開戦に先立つ明治三六年末の緊急支出から明治二九年末の第二次予算追加にいたるまでの前後七

回にわたり総額約一九億円の予算に對して、實際の戰費支出が約一七億円であつたことがあげられる。一九億円のうち八割は公債でまかなわれたが、約一〇%にあたる二億一千万円が戰費調達資金として租税で補われている。これは明治四〇〇年度の国税収入総額が三億七千万円であつたことからも、いかに大増税であつたかがうかがえる。⁽⁶⁾

この時代の世界各国の状況をみると、課税形態はその国ごとに異なっていたとはいえ、イギリスでは17世紀末期において、フランスでは一八世紀初期に、ドイツでは一九世紀に、アメリカでは独立戦争の戰費調達のための一時立法として一八世紀後半に既に相続税が採用されていた。⁽⁷⁾ このような各国の相続税の存在は、当時の学者の間でも相続税創設の賛否を巡つて論じられた。

たとえば、相続税創設に消極的であった嵯峨根不二郎氏は、「財政学」のなかでその理由について「相続ノ場合ニ於ケル財産ノ移転ハ、蓋シ相続者ニ於テ、予メ其財産ノ吾ニ帰スヘキコトヲ期シタルモノニシテ、且ツ死亡ニ由リテ財産ヲ相続スルニ際シテハ、当主死亡ノ不幸等ノ為メ其財産ニ減損アルモ決シテ増加ナク、反テ一家困難ノ地位ニ陥ル際ナレハ、此際、之ニ課税スルハ決シテ其当ヲ得タルモノト云フヘカラサレハナリ。」と述べ、さらに「各国ノ實例ニ徹スルモ、遺産税ハ相続者カ其遺産ノ一部ヲ売却シ、若クハ負債ヲ起シテ、以テ納税スルヲ常トスルカ故ニ、課税ハ資本ヨリ出テ、即チ資本ヲ滅殺スルノ租税ニシテ、決シテ之ヲ良好ノ租税ナリト云ウコト能ハサル所以ナリ。」として、相続税の創設に否定的な立場を示している。

一方、賛成論者として、高野岩三郎氏は「財政理論」のなかで「從来相続税ニ關シテハ可否ノ議論粉々タリ。然レトモ相続税ヲ設クルハ決シテ不当ニアラスト信ス。」⁽¹⁰⁾ とし、その理由を「収入税、所得税、財産税及消費税ノ欠陥ヲ一時ノ課税タル相続税ニヨリテ、幾分補充スルハ其ノ決シテ不当ニアラサルヲ見ルヘシ。否、却テ之ヲ公正ノ原則ニ照

シ資力ニ応シタル租税ノ課税上設定ヲ宜シトスト言ハサルヘカラス。」と述べ、所得税等の補完税としての役割を相続税に期待していたことから、その創設を認めようとしていたことがうかがえる。

このような賛否両論を繰り返しながら創設された相続税であつたが、他の戦費調達のための増税が非常特別税法の改正によつて平和回復後一年以内に廃止するという条件が付されて行われたのに対し、相続税は当初から相続税法として単独立法されたのが特徴であり、これは相続税を一時的な租税としないで、将来の恒久的制度とする狙いがあつた。その後、日露戦争の終結により、相続税は非常時税であるとか、家族制度に相容れないものであるなどの理由から廃止すべきという声が家族制度維持論者⁽¹³⁾を中心に高まってきたが、政府は家督相続に対する税率を半減するという思い切つた減税政策により、引き続き存続されることとなつた。

III、相続税の沿革

一、遺産課税時代（明治三八年～昭和二二年）

大正、昭和初期にかけては、経済変動や戦争に伴う財政需要の増大を背景に既存の租税に対して様々な改正が行われた。大正二年の所得税改正では、相続税に次いで、超過累進税率が導入された。また、昭和六年には地租の課税標準が従来の法定地価（収穫力に応じて決められた評価額）から賃貸価格（土地の賃貸料の評価額）に変更された。

この時期は、日本経済の中心が農業から商工業に移行した時代で、地租に代わり所得税と酒税が国税収入の大きな

相続税の本質と課税方式に関する一考察（大隈）

ウェイトを占め、昭和一〇年以降は所得税収入が国税収入に占める割合で首位になつてゐる⁽¹⁴⁾。

創設時の相続税の課税方式は、当時アメリカやイギリスで採用されていた遺産課税方式であつた⁽¹⁵⁾。また税率については、わが国で初めて超過累進税率が採用されるとともに家督相続と遺産相続との二種類の税率が存在し、家督相続の税率が低く設定された。これは家督を継いだ者は、家の財産を守つていくと同時に、家族を扶養していかなければならぬ義務⁽¹⁷⁾があることを考慮したものであつた。それから、相続税の課税回避の原因となる生前贈与の問題に関しては、旧相続税法二三三条において、「被相続人が推定家督相続人又は推定遺産相続人に贈与した場合及び分家をなすに際し、若しくは分家をなしたる後、本家の戸主又は家族が分家の戸主又は家族に贈与した場合において本邦施行地内に在る不動産及び船舶以外の財産につき行つた贈与の金額が五〇〇円以上であるときは、遺産相続を開始したものとみなして、その財産の価格を課税価格として相続税を課する」と規定している。ただし、旧相続税法三条において、相続開始前一年以内に被相続人が本法施行地に在る財産について行つた贈与の価格は、相続財産に加えて課税されることとされていた。

二、日本国憲法施行後の遺産課税時代（昭和一二一年～昭和一二四年）

第二次大戦後わが国は、米軍を主体とした連合国軍の占領下に置かれ、政策の実施はマッカーサー将軍を頭とするGHQの統制の下に行われるに至つた。昭和一二年にはこのGHQの勧告に基づいて、所得税、法人税及び相続税について申告納税方式が導入されるなど、抜本的な改正が行われた。

相続税については、遺産課税の体系 자체は維持されたが、昭和二二年日本国憲法の成立とともに民法の改正で家督相続が廃止されたことに伴い、それまでの家督相続と遺産相続とで税率が異なっていたのを遺産相続一本とし、被相続人と相続人または受遺者との親疎の別に従い、新たに三本建ての税率（最高税率六五%）により課税することとし、相続税の計画的な租税回避を防止するために、被相続人が相続開始二年以内にした贈与財産の価額は、相続財産の価額に加算されることとなつた。

また昭和二二年には、贈与税が相続税から分離して創設された。当時の贈与税の特徴として、課税対象者が贈与者であつたことがあげられる。これは当時の相続税の課税方式が被相続人の遺産総額に対して課税される遺産課税方式であつたため、相続税の補完税としての役割を担う贈与税についても、財産を贈与した者について課税することとされていたためである。課税方式の中身は、財産を贈与した場合に、贈与者の一生を通じて贈与した財産の価額を累積額とし、これに対して五万円の基礎控除を行い、相続税の第三種の税率を適用することとし、これにより算出した税額から前年分までの贈与財産の合計額に対する贈与税相当額を控除したもののもつてその納付する税額とした。

昭和二四年には、G H Qの招きで、アメリカから日本の税制の調査研究のためカール・シャウプ博士（コロンビア大学）を団長とする七名の税制調査使節団が来日し、同年五月から八月にわたつてわが国税制について調査・検討を行ひ、同年九月に「シャウプ使節団日本税制報告書」を公表することとなる。

三、一生累積遺産取得課税時代（昭和二五年～昭和二七年）

シャウプ使節団来日直前のわが国は、戦後の激しいインフレーションとヤミ経済のなかで、徵税当局による所得把握と徵税が困難となつてゐる状況であつた。その上、昭和二三年に申告納稅制度が導入されたにもかかわらず、インフレーション下において課税最低限の引上げがおくれたことにより、急激に所得税、法人税等の納稅者が増加したことも原因としてあげられる。⁽¹⁸⁾

このような状況下で公表されたシャウプ使節団の日本税制報告書（以下「シャウプ勧告」という。）による日本税制改正の根本は今日でも受け継がれている画期的なものであつた。このシャウプ勧告により、相続税・贈与税を統合した一生累積課税による遺産取得課税方式が採用され、明治三八年創設以来遺産課税方式を維持してきたわが国の相続税は一八〇度の転換をみた。この体系は贈与税も吸收して、相続、遺贈または贈与により財産を取得した者に対する一生を通ずるこれらの取得財産の価額を累積して課税する方式であつた。この制度導入についてシャウプ勧告は、昭和二三年に改正された相続税と贈与税とを独立させた遺産課税方式が、アメリカの連邦遺産税・贈与税と類似していることを指摘したうえで、「この法律に関する米国の経験は、必ずしも満足なものではなかつた。事実、これらの租税は脱税のやり口が発達してきた結果、相当その効力を減じてきている。⁽¹⁹⁾」と述べ、租税回避による稅収減というアメリカでの経験を理由に、アメリカの相続税制度をわが国で採用することを否定している。そして、「相続税課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に寄与せしめるにある。このための最もよい租税形態の一つとして、「取得税」がある。取得税は、贈与と遺産の受領者に対する累積税である。⁽²⁰⁾」と述べ、最

もよい租税形態を相続税と贈与税を統合した一生累積課税による遺産取得課税方式であるとし、その根拠として以下の四点を強調している。⁽²¹⁾

一、租税負担が各相続人の間により公平に分配されることになる。すなわち、取得税においては、財産総額に対する租税総額は、一人で全部を相続する場合よりも一人以上で相続する場合の方が低くなる。これに反し、相続税においては、相続人の数如何にかかわらず、その税額は概ね変わらない。前者のような結果の方が望ましい。

二、取得税は相続税よりも富をより広範囲に分散することができる。これは、上記一を別の視点からみたもので、取得税は累積税であるので、課税の回避を防止することとなる。それは同時に、まだ何の贈与も、遺贈も受けていない人びとに対して、贈与または遺贈を行わせるため、富を分散させることができる。

三、取得税が採用されると、相続税と贈与税二種類の税率が、取得税の税率一本で足りるため、税体系が簡単である。

四、取得税が採用されると、贈与が生前中になされようと、死後になされようと、その総税額に変化がない。従つて、この意味では取得税は中立的な租税であるが、現行の相続税および贈与税は、税率は別個の累進税率であるため、贈与者は生前中の贈与と死後の遺贈とを使い分ける必要があり、それに失敗するとその税額の算出に苦心しなければならなくなる。

以上のような考え方をもとに、シャウプ使節団は相続税と贈与税とを組み合わせた一本の税を創設することを勧告した。なお、この財産を取得した者に対して課税する一生累積課税に合わせて、贈与税も受贈者を課税対象者とすることと改正された。

そしてシャウプ勧告では相続税の税率についても、当時の所得税の最高税率（85%）との比較から、「一般的に、この関係はむしろ逆であるべきであり、継承（即ち贈与、相続又は取得）に対する最高税率は、所得税と同一の課税標準に対して課税せられるすべての附加税及びその他の租税を含めて、所得税に対する総最高税率とすくなくとも同程度でなければならない。」⁽²²⁾として、当時一〇%から六〇%までの一九段階であつたものを、二五%から九〇%までの一段階に引き上げている。その理由については、第一に所得税は、それ自身、個人企業者の努力の成果について、それが実現した直後から影響を及ぼすが、承継税は、それ自身、課税の時期がその成果の積重ねが処分されたときに課税されるので、同税が、かれの努力に直接影響を及ぼすようには感じられないこと、第一に承継税は、富の集中が行なわれている場合にだけ適用される税であるが、所得税は、それほどの富の集中がされていなくても、その時の所得が高い場合には課税されること、第三に承継税は、それに相当する税率の所得税に比べて、企業の経営と能率とを阻害することが少ないとあげられる。⁽²³⁾

またシャウプ税制では、相続に際して相続税のほかに、所得税および再評価税も同時に課税されることとなつた。⁽²⁴⁾つまり、相続人に対して財産を無償移転するということは、財産を譲渡したということを意味するため、被相続人に所得税を課し、相続税は所得税を支払った後の財産について課税するということに改正された。被相続人の死亡に際しては、被相続人の納めるべき所得税をまず清算し、その後の財産が相続人に相続されるという考え方方に立脚したものであつた。そしてこの場合、被相続人の清算にあたつては、通常、財産の再評価が行われることになつていたから、相続に際しては、以上の三税が課税されることとされたのである。理論はともかくとして、現実の税負担からみると過重となるので、その後の改正によって所得税と再評価税の課税は相続の場合は行わないことになった。

四、遺産取得課税時代（昭和二十八年～昭和三十二年）

シャウプ税制の基本構造が維持されたのは昭和二十七年までで、それ以降の税制改正により次第に崩壊していった。

まずシャウプ勧告によつて創設された富裕税⁽²⁵⁾が昭和二十八年に廃止され、その後、一生累積課税を廃止し、相続および包括遺贈によつて取得した財産については遺産取得課税方式でその都度課税の相続税に、贈与および特定遺贈によつて取得した財産については一年間分を合算して贈与税を、それぞれの取得者に対して課税することとなつた。また、贈与税については、相続開始前二年以内に被相続人から贈与によつて取得した財産の価額は、相続税の課税価格に加算して相続税を課税することとなつた。

税制調査会は昭和二八年一一月の答申のなかで、一生累積課税制度を廃止する理由について、「累積課税制度は理論的には優れた制度であるが、この方式が余りにも理論に走り過ぎて実行上の困難が倍加することは明らかである。したがつて徵税技術上等からこの制度を廃止したことはやむを得ない措置であつた。」と述べている。また答申では、「シャウプ勧告前の遺産方式に戻すのにも理由があると認められる。しかし、相続税は結局のところ、相続人の負担になる点を考慮すれば、（遺産が同額の場合でも）相続人の数によつて負担に差異を設けるのが負担の公平を保つ所以である。」と述べ、遺産取得課税方式については引き続き採用することを示している。

五、法定相続分に基づく遺産取得課税時代（昭和三三年～平成一四年）

昭和三一年から三二年にかけては、いわゆる“神武景気”によりわが国の経済は著しく成長していった時期である。昭和三一年の経済白書⁽²⁶⁾には「もはや戦後ではない」とまで記され、戦後復興の完了が宣言されるなか、各種国税の減税措置⁽²⁷⁾が行われ、相続税についても課税方式の合理化と負担の軽減についての検討がなされた。

その背景については、昭和三二年一二月の税制特別調査会⁽²⁸⁾の答申のなかで、「納税者の相続税の申告に当たつても、事実と異なるような申告が行われ、遺産を分割しても未分割として申告し、又は実際の遺産分割の程度を超えるような細分化を仮想し負担がより軽減されるような状態における分割を仮想して申告が行われている。」とし、また農業、中小企業の資産についても「農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割が困難な資産については、分割することによりその経営維持の困難をきたすため、経済的には、これらの財産については単独又は少数の者によつて相続せざるをえない現状である。」と述べて、遺産取得課税方式の問題点を指摘している。

そして結論として、遺産取得課税方式を維持しつつ、遺産を法定の相続人が民法の相続分に従つて分割したものと仮定して相続税額を計算する現行課税方式が採用された。答申のなかでも現行課税方式について「この案が、現行の遺産取得税体系をとりつつ、遺産額と相続人の数という客観的事実により相続税額が定まり、しかも現行の制度を大幅にかえることなく実際の遺産分割の程度により負担が大幅に異なるという現在の弊害を除去できるという点では最も合理的な案と考えた。さらに、相続人の数が少ない場合に問題としてとりあげられている農家やこれに準ずる中小企業等その他の一般世帯の相続の問題を解決するため、共同相続人一人ごとに定められている控除額のほか、共同相

続人の数にかかわらず、遺産について一定額を基礎的に控除することが適当である」と述べられている。

また、贈与税の基礎控除は二〇万円とされ、同一人からの贈与財産について三年間の累積課税が行われることになった。その後、この贈与税の累積課税は昭和五〇年に廃止され、歴年単位課税方式が採用されて現在に至っている。

六、相続時精算課税の創設（平成一五年以降）

平成一五年には新たに相続時精算課税制度が導入された。相続時精算制度（相続税法第二十二条の九）とは、六五歳以上の親（贈与者）からの贈与により財産を取得した二〇歳以上の子（受贈者）は、従来の贈与税の課税方式（暦年単位方式）の適用を受けることに代えて、その受贈者の選択により、贈与時に贈与財産に対する贈与税（非課税枠…二、五〇〇万円、税率・一律二〇%）を支払い、相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を基に計算した相続税額からすでに支払った贈与税相当額を控除した額をもつて納付すべき相続税額とする制度である。

この制度の導入については、平成一四年九月の税制調査会の「あるべき税制の実現に向けた議論の中間整理」の中でその根拠として「高齢化の進展に伴つて相続による次世代への資産移転の時期が相続人のライフサイクル（生涯）のより後半にシフトしていることから、資産移転の時期の選択に対しても中立性を確保することが重要となつてきていた。また、高齢者の保有する資産が現在より早い時期に次世代に移転するようになれば、その有効活用を通じて経済社会の活性化に資するといった点も期待される。…相続税・贈与税の一体化措置は、このような社会要請に応えるものである」と述べられており、高齢者の保有する資産を次世代に円滑に移転することにより経済の活性化を図ること

とを目的としていたことがうかがえる。

この制度により生前贈与については、従来の暦年単位での贈与税の計算と相続税・贈与税の一体化措置としての相続時精算課税制度での贈与税の計算という一つの計算方式からの選択制が採用されることとなつた。

IV、相続税の本質

相続税の沿革では、課税方式の変遷についてみてきたが、その時代ごとの相続税の本質に対する学説が、各課税方式の決定に大きく影響を及ぼしている。ここでは時代ごとの相続税の本質を整理していく。

一、相続税創設時（明治三八年）における課税根拠

相続税創設時の課税根拠については、当時の大蔵省主税局員、稻葉敏氏がその著書相続税法義⁽²⁹⁾解のなかで、次のように分類している。

一、官没拡張説（相続制限説）

直系親族の場合を除き、遺言により遺産を他人に与えることを防止するという観点から、遺言がない場合には、相続財産をすべて国に帰属させようとする説。

二、国家共同相続説（相続参加説）

国家は個人が生存している間にこれに對して提供する利益に対し死後にその報酬を受ける権利があるという説。

三、財産分配説（社会政策説）

相続制度を利用して、財産の集中を妨げ、社会における貧富の差を調和する目的に相続税を利用させようとする説。

四、報償説（手数料説）

国民は財産の取得、維持、形成について国の保護を受けている。したがつて国家はその保護に対する報償（手数料）として相続財産に課税を行うとする説。

五、戻し税説（所得税補完税説）

被相続人がその生存期間中に脱税或いは特例の適用により課税されなかつた所得ないし資産について、その死亡に際し、生存期間に逸脱した税額を徵収するものであるとする説。

六、所得税一時納付説（偶然所得課税説）

相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生とみなして、その所得（財産）に対して、負担能力に応じて課税を行おうとする説。

上記六説のうち、相続税法義解では、結論と称して「上来、縷述セル諸種ノ学説ハ徒ニ理論ニ奔リテ、實際ノ事實ニ適合セス、孰レモ肯綮ヲ得タルモノニ非サルコト此ノ如シ。余輩ハ相続税ノ根拠ヲ以テ一時ノ所得ニ課税スルモノナリト云ウノ明、且簡ナルニ如カサルヲ信セントス。抑モ、課税ノ基礎ハ、各人ノ資力ニ在ルコト吾人ノ一般ニ承認スル所ニシテ、相続ニ依リテ財産ヲ取得スル者ハ偶然ノ事実ニ依リ、經濟上ニ於ケル地位分限ヲ増進セルモノナリ。」

新タニ租税負担ノ能力ヲ増加スヘキハ、明白ノ事理ナリトス。之ニ対シ、適當ナル課税ヲ為スハ、寧口租税本来ノ性質ニ適合スルモノニシテ、極メテ至当ノコトナリト謂ハサルヘカラス。⁽³⁰⁾」と述べて、相続税創設時の課税根拠を所得税一時納付説であったと解説している。この稻葉敏氏の見解について、大村巍氏は「この解説では、著者の私の説のごとく書いているが、これは、この種解説書の性質からこう書いたので、当時の主税局の説であるとみなして差支えないと考える。そして、わが国戦前における相続税の課税の根拠の説明は、この偶然所得課税を中心とした、これに他の説を組み合わせてなされているのが普通である。相続税の根拠に、富の再分配説的な考え方が強く入ってきたのは、戦後の相続税改正後のことである。⁽³¹⁾」と述べていることから、当時の相続税課税根拠に対する大蔵省の見解が偶然の所得に求められていたことが推察される。

二、昭和三二年「相続税制度改革に関する税制特別委員会答申」における課税根拠

昭和三二年一二月の答申では、相続税の課税根拠について課税体系を遺産課税方式と遺産取得課税方式とに分けて、まず遺産課税方式の課税根拠について「被相続人の遺産に対してその額に応じる累進税率で課すことにより富の集中を抑制するという社会政策的な意味を有するものである。このような考え方を推し進めたものとして個人が生存中富を蓄積できるのは、その人のすぐれた経済的な手腕に対して社会から財産の管理運用を信託されたことの結果とみるとができるのであるが、その相続人は被相続人と同様にすぐれた経済的手腕を有するとは限らないから、相続の開始により被相続人から相続人に對して財産が移転する際に被相続人の遺産の一部は、当然社会に返還されるべきであ

るとするものである。」さらに、「人の死亡及び相続という事実は、被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税する最もよい機会であり、この機会をいわば所得税あるいは財産税の後払いとして課税するには、遺産額を課税標準とすることが当然の帰結となるとするものである。」と述べている。この課税根拠は、上記相続税創設時の財産分配説（社会政策説）及び戻し税説（所得税補完税説）の考え方を中心としており、被相続人の遺産額に対して課税する遺産課税方式の理論的根拠としてあげている。

また、遺産取得課税方式の課税根拠については、「遺産取得に対する課税は、遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税であるとするものである。そして、それは遺産の取得に対する特殊の形態の所得税である。」と説明し、さらに、「大資産の取得に重い税を課すことにより、社会政策的な観点から重要な意義があるものとして位置付けられている。すべての個人は経済的に機会均等であることが望ましく、このような観点から、個人が財産を相続等により無償取得した場合に、その取得財産の一部を課税するのが適当とするものである。」と述べており、相続人の取得した財産に対しても課税する遺産取得課税方式の課税根拠として、所得税一時納付説（偶然所得課税説）をあげている。

上記答申における遺産課税方式の課税根拠について、石澤一英・三木義一の両氏は「財産を残したことが課税根拠になるならば、「税」と「没収」との法的差異はほとんどないことになりかねない。³²」と批判している。確かに財産を残したことを利用に相続税を課税するなら、それはもはや税ではなく没収以外のなにものでもないし、相続人が被相続人ほど経済的手腕を有しているとは限らないことを理由に、被相続人の遺産の一部を社会に還元すべきことを当然とするのは、合理的根拠に欠けているといえよう。また、三木義一氏は所得税の後払いとする説についても、死亡時に

過年度の所得を把握して課税するのに等しく、実質的に遡及課税を肯定することになるとして、租税法律主義の法理に反すると説明している。⁽³³⁾

三、近年の税制調査会答申における課税根拠

平成一二年七月の答申「わが国税制の現状と課題——一世紀に向けた国民の参加と選択」のなかで、相続税の課税根拠について、「基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられます。その際、累進税率を適用することにより、富の再分配を図るという役割を果たしています。また、相続課税を、被相続人の生前所得について清算課税を行うものと位置付ける考え方もあります。これは、相続課税が、経済社会上の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによつて結果として軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算する役割を果たしている面があるというものです。さらに、公的な社会保障が充実してきている中で、老後扶養が社会化されることによつて次世代に引き継がれる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っていくことが適当であるとの観点から、相続課税の役割が一層重要な立場につながっているとする議論もあります。」と述べている。また、平成一九年一一月の答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」のなかでも、「高齢化の進展の中での、相続人自身も高齢化してきており、相続時点ではすでに相続人自身の資産形成も進んでいると考えられる。このため、相続財産が相続人の生活基盤を形成するという意味合いは従来に比して薄れてきており、遺産における金融資産の増加等ともあいまつて、相続税の担税力を有する層が拡大してい

ると考えられる。」として、相続財産の取得による担税力を強調したうえで、「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、死亡時に清算するという考え方にしてば、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と考えられる。」と述べており、ここでも、従来どおり課税根拠を所得税一時納付説（偶然所得課税説）に求め、戻し税説（所得税補完税説）については、相続税の役割として、生前に社会から受けた恩恵により軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算する一面もあるとの見解にとどめている。³⁴⁾

四、小括

以上のことから、相続税の本質としては、相続税創設以来財産の無償取得による担税力をもつてその課税根拠とされ、シャウプ勧告以降はその根拠に富の再分配機能が加わることとなつた。そして近年では、高齢化社会の到来のもと相続人の高齢化も進み、相続財産に対する生活保障の意味合いも薄まりつつあるなか、老後扶養や介護を社会全体で負担していくという社会保障の観点から、資産の引継ぎの社会化という課税根拠を強調していることがうかがえる。³⁵⁾

V、相続税の課税方式

一、遺産課税方式の特徴

遺産課税方式を採用する場合には、被相続人が生存中社会から受けた各種の恩恵により蓄積した富の一部を生涯所得の清算として社会に還元とするとする考え方がその課税根拠としてあげられる。しかし、上記で見てきた通り、相続税創設時においては、偶然の所得に対する担税力をその課税根拠としていたことから、創設時の課税方式が遺産課税方式を採用していたことに関して疑問が残る。このことについては、前述の相続税法義解のなかで、「相続税ハ、相続ニ因リ財産ヲ取得スル事実ニ対シ課税スルモノナルカ故ニ、純理ノ上ヨリ観察セハ、相続人ノ取得スル財産ニ課スルヲ至当トナスヘキカ如シト雖モ、立法ハ亦實際ノ便宜ヲ斟酌セサルヘカラス。⁽³⁶⁾」と述べ、相続税は財産を取得した事実について課税するものであるため、本来ならば遺産取得課税方式を採用することが適当であると考えられるが、租税徵収上の便宜からやむを得なく遺産課税方式を採用したことを明らかにしている。

この遺産課税方式について、その長所として、まず遺産の分割に相続税額が左右されないことがあげられる。これは遺産課税方式が遺産の総額をもつて課税標準とするため、税負担を軽減するための手段として行われる仮想分割を中心とする必要がない。次に、この課税方式は分割困難な財産や分割の觀念がない財産の場合にはその実状に適合する。たとえば農業用財産や事業用財産のようにその財産の一部を分割することにより、その生産性が低下するなどの理由

から分割が困難な財産については、被相続人の遺産すべてに対して課税した方がより適当であるといえよう。その他にも、生涯所得の清算という観点からは最も適合している点及び遺産の総額が課税標準であるため税務行政の執行が容易であることもあげられる。これに対して遺産税方式の短所をあげるとするなら、遺産総額に対して相続税が課せられるため、各相続人が取得した財産の大小に関係なく課税され、担税力に応じた課税が不可能となること及び遺産分割に關係なく課税するため富の集中を抑制することができないことがあげられる。⁽³⁷⁾

また、三木義一氏は、その著書の中で、「被相続人の「財産」そのものに課税するという前提はかなり問題がある。なぜなら、市場を整備し、市場を通じての経済的利得の一部を「租税」として提供させ、国民の所有権を保障している租税国家における「租税」には、財産元本に対する侵害であつてはならないという本質的制約があり、この点で没収と区別しうる、と解されるからである。⁽³⁸⁾」と述べて、遺産課税方式では相続税の課税根拠を示すことは不可能であるとしている。さらに、遺産課税方式では、前回の相続で課税された相続財産が再び課税された場合における合理的根拠を説明することができない点や、死者にはもはや負担能力がないので累進税率を根拠づけることも困難であるという点などについてもふれている。⁽³⁹⁾

二、遺産取得課税方式の特徴

シャウブ勧告以後採用された遺産取得課税方式は、不労所得である相続財産の担税力に着目して課税されるもので、課税根拠も明白である。遺産取得課税方式は、各相続人が実際に取得した財産に対して課税するため、取得財産に応

する個人的担税力に見合った課税ができる公平な税負担を期待することができる。さらには、遺産の分割が促進され、富の集中を抑制し、その再分配機能の効果も大きい。また、現行民法が相続人平等の原則に立ち、遺産は相続人により分割承継されることが予定されていることから見ても、その理念に合致する。しかしながら、仮想分割及び分割困難な財産の相続について次のような問題点が指摘される。⁽⁴⁰⁾ ①仮想分割については、遺産が多数の相続人に分割されればされるほど相続税負担が減少するというものであったので、時に事実と異なる相続税の申告が行われ、一方遺産分割の調査が執行上すこぶる困難であるという実状から、税務執行当局と納税者とのトラブルが起きやすく、税務行政への信頼を失わせる結果となるという点、さらに、②分割困難な財産の相続について、農家及び中小企業者の相続では分割により事業継続が困難となることを意味し、その結果、分割が容易な財産を多く有する者に対し、相対的に重い税額負担となるという点である。⁽⁴¹⁾ 特に、仮想分割の問題に関しては、当時の大蔵省主税局税制第一課長塩崎潤氏が、「今の相続税法では、遺産の分割が決まらない場合には法定相続分で申告してもよろしいということになつておりますので、そんなような申告が行われる。しかもあとで現実に財産が分割されますとそれに対し修正申告なしし税務署が更正するということになつておりますけれども、いくら相続人が財産をとつたか、相続したかということはなかなかわからないのが実際のようであります。」と語っていることからも深刻であつたことが伺える。

また、代償分割の場合にも、相続開始時と遺産分割時とで、土地等の評価額が変更されている可能性があり、代償金の決定も難しいとの意見もある。⁽⁴²⁾

三、現行課税方式の矛盾

昭和三二年一二月の税制特別調査会答申では、現行課税方式について、「相続税の課税体系の問題としては、それが理論的に満足しうるような合理的なものであつても、適正な執行が困難視されるようなものはさけるべきであり、むしろ理論的にはある程度不満とする点があつても、税制上も、執行上も公正な負担が実現できることが望ましい。この意味から、現行の取得者課税方式をとりながらも、相続税の総額は、遺産の総額と相続人の数によって決定できるような建前をとることが適當である。」と述べて、理論的に矛盾していることを認めながらも、遺産取得課税方式の長所を生かし、かつ、この制度による弊害を是正する見地から、現行課税方式が採用されることとを説明している。

現行課税方式の特徴として、遺産額と法定相続人の数という客観的事実が導入されたことにより、相続人等の全員が納付すべき相続税の総額が恣意的要素によって左右されることはいため仮想分割は起きにくく、遺産分割の程度により負担が著しく異なるという負担の不均衡が是正できるため、農地や中小企業の事業承継などの分割困難な財産に関する問題も解消する。そして同額の遺産でも共同相続人の数により負担が異なるということにより遺産取得税の長所が生かされているとされている。これは昭和六一年一〇月の税制調査会の答申でも「この場合、遺産取得課税方式と遺産課税方式とを併用した現行相続税の基本的仕組みは、両方式の問題点を法定相続分課税の導入により解消した合理的な制度であり、今後とも維持していくことが適當であると考える。」と述べられている。⁽⁴⁵⁾

しかしながら、現行課税方式について次のような問題が指摘されている。

- ① 遺産の総額によつて相続税の総額が決まるため、他の相続人が財産を隠匿して、それが相続税調査で発見さ

れた場合、そのような隠蔽を何ら行つていな相続人の税負担も増加することになつてしまつということ

② 連帯納付の義務により、相続税を納付しても他の相続人が相続税を納付しなければ、相続により受けた利益を限度として、当該他の相続人分の相続税を負担しなければならないこと

③ 法定相続人の数が多いほど相続税の総額が軽減されることから、養子縁組により法定相続人の数を増加させることという事例が多く見受けられ、課税の公平上問題となること。

④ 特例により特定の相続人の課税価格を減額すると、他の相続人の相続税も軽減されてしまうこと。

①について、一人の相続人が隠蔽していた財産は、課税価格に加算されて全体の税額が計算されたあとに、再び財産の取得状況に応じて各相続人の相続税が課税される。このため適正に申告した相続人の取得財産は増えていないのに税負担だけが増えることになり、かなり抵抗があるようと思える。②については、相続税の連帯納付制度は相続税創設以来続いているが、被相続人の遺産そのものに着目する遺産課税方式の下であればともかく、遺産取得税方式に切り替わったシャウプ税制では本来は廃止されるべき制度であつたといえよう。⁽⁴⁶⁾ ③について現在は、法定相続人の数に算入できる養子の数は、相続税法第一五条の二及び⁽⁴⁷⁾三において制限されている。⁽⁴⁸⁾ ④については、例えば、小規模宅地等に係る相続税の課税価格計算の特例（租税特別措置法第六九条の四）によれば適用者の取得する居住用宅地については八〇%の評価減が行われることとなるが、税額計算の際には相続税の総額を計算することによって各相続人の相続税額を算定することから、この特例が適用者以外の相続人までも適用されるという仕組みとなつている。

また、上記以外についても、現行課税方式の欠点として、相続によつて取得した額が同じでも、遺産額の大きさによつて税負担が異なる点があげられる。これは、仮にAが遺産総額三〇〇〇万円を一人で相続した場合と、Bが遺産

総額五億円のうち二〇〇〇万円を取得した場合とでは、同じ取得額であってもAは基礎控除以下で相続税が発生しないのに対し、Bには、仮に相続税の総額が二億円だとしたら、その五〇分の三である一一〇〇万を負担しなければならないという矛盾が生じてしまうことになる。これは、現行課税方式が遺産の取得分に応じて相続人の税額を算出しているにもかかわらず、相続税の総額計算の過程において基礎控除を設けていることが原因であると考える。

四、小括

平成一二年七月の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題——二世紀に向けた国民の参加と選択——」では、「相続税について、ごく一部の資産家層を対象に課税するという従来の位置付けから、より広い範囲に課税していくという方向でそのあり方を検討していくことが必要。」としている。確かに、相続人の高齢化により、相続した財産で生計を維持するという度合いは薄くなつてきていて⁽⁴⁹⁾いる。その意味で相続税をごく一部の富裕層を対象とした税から、相続による不労所得に広く課税することも選択肢の一つといえよう。そのためには、不労所得として相続財産に担税力を見出す遺産取得課税方式を採用することが最も合理的な方法であると考える。

VII、おわりに

現行課税方式は税負担を相対的に少なくするには適切な方法かもしれないが、かえつて取得者の担税力との関係を

曖昧にしている。歴史的にもみてきたとおり、相続税の本質は、相続財産の無償取得による担税力に課税することにより、富の集中を抑制し、富の再分配機能が果たされることにある。そのための最もよい課税形態は遺産取得課税方式であると考える。遺産取得課税方式に移行すれば、上記で述べた現行課税方式の問題点も解消される（ただし、連帶納付制度に関しては、改正の動向に注目）。また、遺産取得課税方式が抱えていた仮想分割による租税回避の問題も、KSKシステム⁽⁵⁰⁾の導入で、コンピュータで処理される各種税務データの範囲が大幅に拡大し、より効果的な調査の実施が可能になったことにより、抑制可能であると思われる。さらに、農家及び中小企業者における単独相続の負担が相対的に重くなるという問題は、今日設けられている各種特例によって解消される。農家相続については、昭和三九年に贈与税の納税猶予の特例（租税特別措置法七〇条の四⁽⁵¹⁾）、及び昭和五〇年の相続税の納税猶予の特例（租税特別措置法七〇条の六⁽⁵²⁾）が導入されたことにより、農地等に対する相続税額はほとんど発生しない。中小事業者の抱える問題についても、平成一四年の改正で、特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例（租税特別措置法六九条の五⁽⁵³⁾）が創設されるとともに、平成二一年の税制改正において導入される取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度により、議決権株式の八〇%に対応する相続税の納税が猶予されることとなる。

ただし、遺産取得課税方式への変更については多くの課題があるようと思われる。たとえば、基礎控除一つをとっても、相続税の総額からの控除に代え、取得者ごとに控除されることが予想されるが、単純に取得者ごとの固定とするのか、それとも法定相続人數を考慮した形にするのか。さらには、取得者ごとに基礎控除を設ける場合被相続人と取得者との縁故に応じて差異を設けるのかどうかという問題もある。その他にも税額控除⁽⁵⁴⁾や養子縁組、世代飛ばしなど様々な問題があるため、遺産取得課税方式の中身については慎重に協議されるべきであろう。

相続税法については冒頭でも述べたように、国際的な潮流として廃止の傾向にある。しかしその流れは、今日の格差社会をより一層進展させることになりかねない。上位約二割の納税者が相続税収の約八割を負担するという一部の富裕者に対する負担が強い構造を一種の不有利得課税として広く課税対象を広げるためにも、遺産取得課税方式の復活とともに基礎控除の引き下げも検討されるべきであると考える。

参考文献（脚注挿入分除く）

【書籍】

- 一、田中穂積『財政学』（一八九八年五月、明法堂）
- 二、中川善之助、結城義人共著『相続・相続税』（一九五四年三月、青林書院）
- 三、大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史第5巻租税』（一九五七年三月、東洋経済新報社）
- 四、井手文雄『近代 日本税制史』（一九五九年一月、創造社）
- 五、吉田富士雄『相続税法』（一九六七年八月、税務経理協会）
- 六、田中二郎『租税法』（一九六八年三月、有斐閣）
- 七、北野弘久『コンメンタール相続税法』（一九七四年八月、勁草書房）
- 八、石田八郎『明解相続税法研究』（一九七六年六月、税務経理協会）
- 九、林健久『戦後改革7。経済改革』（一九七五年二月、東京大学出版会）
- 一〇、白崎浅吉『相続税法解説』（一九七五年、税務研究出版局）
- 一一、武田昌輔『コンメンタール相続税法』（一九八一年一月、第一法規出版）
- 一二、北野弘久著『現代税法の構造』（一九八三年四月、勁草書房）
- 一三、伊藤昌司『相続法』（一九九二年一〇月、有斐閣）
- 一四、水野忠恒『租税法』（一九九三年四月、有斐閣）

相続税の本質と課税方式に関する一考察（大隈）

- 一五、三木義一『日本の税金』(110011年八月、岩波新書)
- 一六、小野塚久枝『21世紀における相続税改革』(110011年九月、税務経理協会)
- 一七、日本租税理論学会編『相続税制の検討』(110011年一月、法律文化社)
- 一八、岩下忠吾『総説 相続税・贈与税』(11006年1月、財經詳報社)
- 一九、金子宏『租税論』(第12版) (11007年4月、弘文堂)
- 一〇、石弘光『現代税制改革史』(11008年1月、東洋経済新聞社)

【雑誌】

- 一、山田喜之助「相続税論」『法学新報—第22号』(1893年、中央大学)
- 二、震堂主人「相続税論」『法学新報—第25号』(1893年、中央大学)
- 三、武田昌輔「相続税の改善構想」『税研VOL.9, 52号』(1993年1月、日本税務研究センター)
- 四、首藤重幸「相続税改革の視点」『税研VOL.15,—NO.2号、87』(1999年9月、日本税務研究センター)
- 五、金子宏「相続税制度の構造的改革」『税研VOL.17,—NO.5号、102』(11001年2月、日本税務研究センター)
- 六、三木義一「相続税・贈与税改革の論点」『税研VOL.17,—NO5号、102』(11001年3月、日本税務研究センター)
- 七、岩下忠吾「相続税改革の検証」『税研VOL.17,—NO5号、102』(11001年2月、日本税務研究センター)
- 八、金子宏「相続時精算課税制度について」『税研VOL.19,—NO.1号、110』(11001年7月、日本税務研究センター)
- 九、岩下忠吾「相続時精算課税制度の実務」『税研VOL.19,—NO.2号、111』(11001年9月、日本税務研究センター)
- 一〇、石澤一英「遺産取得税方式の徹底化の提唱」『税研VOL.22,—NO2号、129』(11006年9月、日本税務研究センター)
- 一一、川崎浩「租税法務学会裁決事例研究」『税務弘報VOL.55,—NO11号』(11007年1月、中央経済社)
- 一二、平川忠雄「予想される事業承継税制への取組み」『税理VOL.51,—NO3号』(11008年3月、ぎょうせい)
- 一三、渋谷雅弘「予測される相続税の遺産取得課税方式への移行とその影響」『税理VOL.51,—NO3号』(11008年3月、ぎょうせい)
- 一四、鈴木修三「事業承継税制の拡充」『税経通信VOL.63—No.5』(11008年5月、税務経理協会)

一五、渋谷雅弘「相続の本質と課税方式」『税研VOL.23,-NO.6』¹³⁹ (1100八年五月、日本税務研究センター)

一六、三木義二「遺産取得課税方式と法定相続分方式の差異」『税研VOL.23, NO.6』¹³⁹ (1100八年五月、日本税務研究センター)

一七、小池正明「遺産取得課税方式を採用する場合の論点整理」『税研VOL.23,-NO.6』¹³⁹ (1100八年五月、日本税務研究センター)

一八、品川芳宣「遺産取得課税方式へ変更した場合の実務への影響」『税研VOL.23,-NO.6』¹³⁹ (1100八年五月、日本税務研究センター)

一九、上西左大信「事業承継税制の概要」『税研VOL.23,-NO.6』¹³⁹ (1100八年五月、日本税務研究センター)

(1) 吉岡毅「遺留分に関する民法の特例」『税務弘報VOL.56,-NO.6』 (1100八年六月、中央経済社)

(2) 北村恵「取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度」『税務弘報VOL.56,-NO.6』 (1100八年六月、中央経済社)

(3) 小池正明「相続税の遺産取得課税方式導入の検討課題」『税務弘報VOL.56,-NO.6』 (1100八年六月、中央経済社)

(注)

(1) 第131回国税庁統計年報書—平成一八年度版 (平成10年五月、国税庁)

(2) 各国の死亡者数に占める相続税の課税件数の割合：アメリカ一・三一%、イギリス四・九%、ドイツ一四・六%、フランス五%—税制調査会平成一九年度資産課税資料

(3) カナダ一九七一年、オーストラリア一九七九年、イタリア一100一年廃止。アメリカでは1100一年に遺産税廃止法が成立し、11010年に廃止予定(同法は限時法であるため、11010年までに議会が恒久化すべき立法を行わなければ失効し、遺産税は存続することとなる)。—「世界における相続税法の現状」日税研論集Vol.56 (日本税務研究センター)

(4) 大蔵省主税局調査課長編『図説日本の税制』 (1991年、財経詳報社)

(5) 山本守之『租税法要論』 (一九九八年、税務経理協会)

(6) 高橋誠『明治財政史研究』 (一九六四年、青木書店) 1105頁

相続税の本質と課税方式に関する一考察（大隈）

- (7) 橋本守次『ゼミナール相続税』（平成一九年、大蔵財務協会）三頁
- (8) 嵯峨根不二郎『財政学』（明治二十四年）八四二頁
- (9) 嵯峨根不二郎『前掲書』八四三頁
- (10) 高野岩三郎『財政理論』（明治三九年）序文
- (11) 高野岩三郎『前掲書』序文
- (12) 明治三八年第一次増税として、地租（地価に対し一律二・五%の税率であったものを、市街地宅地八%、田畠四・三%などの引上げ）、所得税（約七〇%の税率引上げ）、営業税、酒税等がその対象となり、その他に、石油消費税や織物消費税の新設が行われた。
- (13) 衆議院議員花井卓藏は第三回帝国議会衆議院特別委員会で、「日本ノ法制ノ上ヨリ見レバ最悪税ガ相続税ナリ」と述べて、相続税廃止を答弁。『第三十二回帝国議会衆議院相続税法中改正法律案委員会議録（速記）第二回』
- (14) 昭和一〇年度国税収入状況・所得税一八・九%、酒税一七・四%、地租四・八%、相続税一・五%
- (15) 小松芳明『各国の租税制度』（昭和五五年、財經詳報社）二二六頁
- (16) さらに、家督相続と遺産相続のなかでも、相続人が被相続人の直系卑属であるか否か等により二区分に分類し、それぞれに異なる税率を適用。
- (17) 旧民法七四七条「戸主ハ其家族ニ對シテ扶養ノ義務ヲ負ウ」
- (18) 林健久『シャウプ勧告と税制改革』（昭和五〇年、東京大学出版会）二二六頁
- (19) 『シャウプ使節団日本税制報告書』（昭和一四年、時事通信社）一二一頁
- (20) 『シャウプ使節団日本税制報告書』（昭和一四年、時事通信社）一二二頁
- (21) 『シャウプ使節団日本税制報告書』（昭和一四年、時事通信社）一二三一、一二三三頁
- (22) 『シャウプ使節団日本税制報告書』（昭和一四年、時事通信社）一二五頁
- (23) 高石末吉『覚書終戦財政始末（第19巻）』（昭和四六年、大蔵財務協会）六六七頁
- (24) 時価で再評価し、評価益に対し六%の課税
- (25) シャウプ勧告により昭和二五年に導入された一般財産税でその概要是、個人の純資産のうち五〇〇万円を越える部分について

て〇・五%～三%までの四段階の累進税率で課税を行うもので、所得税の税率の引下げ（最高税率八五%から五五%）を補う目的があった。

- (26) 経済企画庁『昭和31年度経済白書』（昭和三一年、大蔵省印刷局）
- (27) 昭和三三年度一般会計予算・法人税一三五億円、酒税五六億円、相続税一〇億円の減税——納富一郎『戦後財政史』（昭和六二年、税務経理協会）一三二頁
- (28) 閣議決定により一九五七年六月大蔵省に設置（廃止時期不詳）
- (29) 稲葉敏『相続税法義解』（明治三九年、自治館）九二一〇頁
- (30) 稲葉敏『前掲書』二〇頁
- (31) 大村巍『相続税の誕生』（昭和五〇年、税務大学校論叢九号）一三一～一三三頁
- (32) 北野弘久・石澤一英・三木義一『争点相続税法』（一九九五年、勁草書房）一六頁
- (33) 三木義一『相続・贈与と税』（二〇〇〇年、一粒社）七頁
- (34) 個人所得課税と、相続税、贈与税の関係について、平成一二年七月の税制調査会答申では、「わが国のように遺産取得課税方式を基本とした相続課税制度の下において、「所得は消費と純資産の増加の合計である」という包括所得概念で所得を認識すれば、理論上は、相続・贈与による財産の取得も個人所得課税に取り込んで課税するという考え方があり得ます。しかし一般的に個人所得課税が課税対象とする反復・継続的なキャッシュフローと、偶然にもたらされる所得である相続財産等とは性質が異なるので、仮に形式的に個人所得課税に取り込んだとしても、実質的には個人所得課税とは別体系の課税方法を採らざるを得なくなります。このため、わが国では、所得税とは独立の税目として相続税が存置されているのです。」と述べている。
- (35) 野口悠紀雄氏は、退職後の人々の扶養を社会全体で行う社会においては、相続は家族単位で行うのではなく、社会全体で行うべきであると述べている。『相続税の果たすべき役割』税研VOI.17,-NO5号、102（二〇〇二年三月、日本税務研究センター）
- (36) 稲葉敏『前掲書』四頁
- (37) 北野弘久・石澤一英・三木義一『前掲書』（一九九五年、勁草書房）五頁
- (38) 三木義一『前掲書』七頁
- (39) 三木義一『前掲書』八頁

相続税の本質と課税方式に関する一考察（大隈）

(40)

北野弘久・石澤一英・三木義一『前掲書』（一九九五年、勁草書房）五頁

(41) 遺産取得課税方式では一つの財産を分割して相続した方が全体の税額は安くなるが、農地や中小企業の株式など細分化すればその生産性が落ちる財産は分割困難なため一人の相続人で取得しなければならならず、分割容易な財産に比べ税負担が重くなる。

たとえば、①相続人が二人（A・B）で相続財産が一億円の預貯金の場合と、②同じく相続人が一人（C・D）で評価額一億円の農地がある場合（便宜上基礎控除は考慮しない）、①の預貯金では一億円をAとBで五千万円ずつ相続したとすれば、五千万円に対してそれぞれ一〇%（現行課税方式の場合）の税率が課されるのに対し、②の農地では分割困難なためCが一人で相続したとすれば、一億に対して三〇%の税率が課されてしまうため、分割容易な預貯金に比べて税負担が重くなってしまう。

(42) 『第9回研究大会記録』（一九五七年、日本租税研究協会）一八九頁

(43) 現物分割が相続人の数や遺産の個数、種類、価格などの関係で著しく困難である場合や、現物分割により細分化したのでは遺産の価値が著しく失われる場合には、一人又は数人の共同相続人にその者の相続分を超える遺産を現物で取得させ、代わりに相続分に満たない遺産しか取得しない相続人に対する債務を負担させる分割方法。

(44) 水野忠恒『相続税の根拠と課税方式の変遷』税研VOL.23-N06号139（一〇〇八年、日本税務研究センター）

(45) 北野弘久・石澤一英・三木義一『前掲書』（一九九五年、勁草書房）二三頁以降

(46) 三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』（一〇〇五年、信山社）一五頁

(47) 被相続人に実子がある場合には、被相続人の養子のうち一人を、実子がない場合には、一人までを法定相続人の数に加えることができる。

(48) 被相続人又は被相続人と同一生計の親族の事業用または住居用になっていた宅地等で建物もしくは構築物の敷地の用に供されているものについては一定割合（特定事業用・八〇%〔限度面積四〇〇m²〕、特定居住用・八〇%〔限度面積一四〇m²〕）を減額するという規定。

(49) 平成元年は八〇歳以上の被相続人の数は全体の二八・九%であったのに対して、平成一六年には八〇歳以上の被相続人の数は五一・六%にまで上昇している。『平成19年度税制調査会参考資料—被相続人の年齢構成比』

(50) 国税総合管理システム・国税庁、各國税局、国税不服審判所、税務大学校及び全国税務署を接続した国税庁情報ネットワーク。

(51) 農業を営む者が、農地等を自己の推定相続人のうち一人の者に贈与した場合には、原則贈与者の死亡の日まで、農地等に係る贈与税の納税を猶予する制度。

(52) 農業を営んでいた相続人が、その農業の用に供されていた農地等を相続、遺贈により取得した場合には、原則農業相続人の死亡の日又は申告期限の翌日から二〇年を経過する日のいずれか早い日まで、農地等に係る相続税の納税を猶予する制度。

(53) 相続人が取得した特定同族会社株式等又は特定森林施業計画対象山林で一定の要件を満たすものについては、一定割合(特定同族会社株式等・一〇%、特定森林施業計画対象山林・五%)を減額するという規定。ただし、取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度の導入により廃止されることが予想される。

(54) 配偶者控除、未成年者控除、障害者控除、相次相続控除など。

(55) 被相続人から孫等に遺贈する行為。

(56) 平成一八年度においては、平均課税価格(二億三千万)以上である課税価格が三億超である者一六・八%の納付税額が全体の七八%を占めている。『第132回国税庁統計年報書—相続財産価格階級別』一七一頁