九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

税法における相続 : 相続廃止の提唱

高田, 源清
九州大学法学部教授

https://doi.org/10.15017/1433

出版情報：法政研究. 29 (1/3), pp.43-61, 1963-02-28. 九州大学法政学会
バージョン：
権利関係：

論　説

税法における相続

——相続税廃止の提唱——

高田源清

一、はしがき

資本主義社会は、私有財産制の上に立つ。故にその尊重は、憲法その他の法律で、厳しく定めるところである。わが国でも旧憲法二七条は「日本臣民ハ其ノ所有権ヲ侵サルルコトナシ」と定め、新憲法二九条一項も「財産権はこれを侵してはならない」と明定し、刑法でも、財産の不法侵害に対しては、窃盗罪（刑法二三五条）、強盗罪（刑法二三六条）、詐欺罪（刑法二四六条）、横領罪（刑法二五二条）など多くの犯罪類型を定め、これが保護に任じている。また私有財産を強制的に徴収する租税については、必ず国会の協賛を経た狭義の法律をもって定めることを要求している（憲法三〇条、八四条。いわゆる租税法律主義の原則の採用）。さらに公用または公益のために、私有財産を収用し、使用するなどの制限も、法律によらしめ（例えば土地収用法、都市計画法など）、且つ「正当な補償の下に」おいてのみ、公共の用に使い得るものであることを、憲法二九条三項に定めている。

このような私有財産を、その所得者一代限りのものとすることは、もちろん理論上考えられるが、それでは国民の

蓄財意欲を減殺し、却って国民経済上の著しい弊害を招来することが容易に肯けるところである。この意味では、共産主義から社会主義に転向したソ連で、その私有財産の相続制を認め、国家の子供としての社会施設の普及を見ているにも拘らず、養子制度を復活したところからもうかがい得るところである。

しかし、資本主義の躍進は、資本の、そして財産の偏在を招来し、とりわけ証券資本主義の徹底は、これを加速度的に著しく、貧富の差を著しくして、社会問題を深刻化している。そこで何等かの方法で、何かの機会に、富の再分配を企図せざるを得なくしている。それには種々の方法が考慮され、実施されているが、その著しいものに相続税の制度があり、現在は広く資本主義諸国で採用し、富の再分配という社会政策的役割を大きく果している実情である。

しかしそれは相続税制の現代的役割であって、同制度を初めからそうしたものと理解し解説することは、大きな誤りであることを指摘したいのである。わが国の相続税は、近代税制の採用が明治六年であったにもかかわらず、明治三八年に創設を見たこと、そして当初から累進税率を採用していたことから、上記の見解が妥当する如くであるが、これすらも、後述の如く必ずしもそうでない面がある。そして各国の相続税は必ずしも、そうでなかった事実を指摘したい。すなわち相続税は、古くはエジプト、ローマ共和国時代に、既に一時行なわれ、さらにローマ帝政時代には数百年に亘り存続し、一七世紀には西欧諸国で広く利用していた制度である。また近世においても、例えば南独の諸邦では収益税を中心に相続税、火酒税などを財政収入の中核としていたことは著しく、一九〇六年の独逸帝国成立後、間もなく邦の税であった相続税を帝国に奪取して居り、個人所得税、法人税、資本収益税などが創設を見たのは一九二〇年である。米国でも、その税制は南北戦争から第一次大戦までは、関税と酒と煙草の消費税が中心で、一八六二年に漸く所得税、相続税、銀行税、一般売上税などの直接税を創設したが、所得税は国民に喜ばれず、所得税などの申告制は私人の所得の暴露であるとし、又累進税率の適用は、富に対する刑罰なりとする主張も強く、遂は一八七二

年に廃止し、再び輸入税、火酒、煙草に対する内国消費税に依存する財政となったが、一九一三年の同国憲法改正で、直接税としての連邦所得税が漸く復活し、その後一九一六年に恒久的相続税が遺産税として創設されたところであった。

さらに、各国の近代的制度としての相続税についても、初期のものは、その累進税率がさして高度でなかったことは、次項に示すところでも明白であり、その上、米国では一九二八年頃に至ってさえ相続税廃止論があり、議会に現実に提案されたことがある（一九二八年、時の蔵相メロンにより議会に提案されたが否決された）。そして富の再分配、不労利得の抑制に主目的があるのであれば、ソ連こそ、その私有財産の相続に際し、強度の累進率をもってする相続税制をとって然るべきである筈である。しかし同国は後述する如く、この種の税目を有しないのである。

すなわち、相続税は税制の一である限り、税の主目的である収入目的に奉仕すべきものであり、徒らにその副目的に眩惑されてはならぬと考えるものであり、わが国近時の税法の立法態度に反省を促したいと共に、余りにも社会政策遂行、産業政策遂行、人口政策遂行などの具に奉仕すべきものとしての学説と運用に賛しない立場を主張し、従ってそのあり方と方法・運用などにつき改正を要望するものである。

二、各国の相続税制の変遷とあり方

イ　一般　資本主義の諸国では、殆んど相続税ならびに贈与税の制度をおき、しかもその税率は単純税率によらず、累進税率で、かつその累進の相当強度であることが通例である。しかしこの種の税制が創設されたのは、一般に所得税その他より著しくおそいのが通例である。そして、それは中央税であり、地方税とされていることが殆んどな

いことも特色と言えよう。しかし、その制度の内容、課税標準、税率、免税点その他の定め方は、その国によって、相当の相異がある。これらを概括的に吟味することは、わが国の相続税、贈与税のあり方を理解し、批判する上から、きわめて有用であると考える。

ロ　独逸　独逸の相続税は（**Erbschaftsteuer**）、一九〇六年に創設されたが、当時「直接税は各邦に、間接税は帝国に」との同国の課税原則に違反するとの批判をおそれて、その形式は印紙税として、直接税たる実質を陰蔽して徴収した。その後一九一九年の同国の全般的税制改正の際に改正を見、従来の遺産取得税に加えて遺産総額に課税する相続税制を導入された。しかし一九二二年の改正で廃止され、一九二五年の税制大改正で、現行制度の基礎を定立した。すなわち、独の相続税は死亡による財産取得と生前の贈与に課税するもので遺産取得税だけではなく、実質的な贈与税を包含するものであり、納税義務者は原則として財産取得者であるが、贈与のときは贈与者である。そしてその課税は、相続人と被相続人との関係の親疎に応じて、五階級に分け、第一階級すなわち配偶者及び子供の場合は最低二％より最高一五％、第五階級の場合は最低一四％から最高六〇％とし、別にその階級により異なる控除と免税点を設けるものであった。その後一九三四年のナチスの大改正があったが、制度の基本についてはなく、戦後にも、貨幣価値の変動と財政需要からの税率の変更があったが、その基本制度の変更を行っていない。

（註一）独逸の税制及び相続税制については、**Albert Hensel, Steuerrecht, 1933. F. Reinhardt, Die neuen Steuergesetz. 1935**・野津高次郎「独逸税制発達史」、加藤清「戦後各国租税制度研究」三五八頁以下等参照。

ハ　米国　米国において恒久税として相続税（**The Estate Tax**）が始めて現われたのは一九一六年である。当時のそれは遺産総額を課税標準とするもので、税率は一％より一〇％までの累進制に過ぎなかった。それが二四年改正で最高四〇％までとなったが、二七年に半減され、基礎控除もあげられた。これは当時の同国での相続税廃止論の影

響によるものである。しかし一九二九年からの不況による財政窮乏のため、反対に増率され、さらに第一次大戦時中の一九四〇年歳入法で大巾の引上げを行った。現行の相続税は、遺産本税と附加税から成る構成をとることが、特色であるが、既述の如く総遺産額から葬儀費用、遺産管理費、遺産に対する負債、国又は州などの公共団体あるいは宗教・慈善・芸術・教育団体等への遺贈分を控除したものに課税するが、一定額の基礎控除と夫婦間の財産移転のときは、遺産価額の半額を免除する制度をおいている。そして税率は、遺産本税で一一%より二〇%までの累進に過ぎないが、附加税の方では三九%より七七%までの高率累進制を採用している。別に贈与税の制度を設けて、この補完税としている。(一)

(註一) 米国の税制の変遷については、A. Handy, Inheritance and other taxes, 1929 ; Herdon, Our new federal taxes 1934. 野津高次郎「米国税制発達史」、加藤清、「前掲書」一〇二頁以下。

二 英国　英国の相続税(Death Duties)は遺産税(Estate Duty)と遺産取得税(Legacy Duty and Succession Duty)の二種に分けている。税収入の面からは遺産税が重要であり、遺産取得税はその補完税として存するに過ぎない。この遺産税は、死亡を原因としての財産移転に課税するものであるが、生命保険金と死亡前三カ年以内に行なわれた贈与を加算する。ただ前相続後五年以内に発生した場合は、前相続後第一年目は遺産額の五〇%、第二年目では四〇%、第三年目三〇%、第四年目二〇%、第五年目は一〇%の控除をするものとしている。もちろん葬儀費、被相続人の債務などは控除されるが、その遺産評価は死亡当時の時価によるが、納税義務者は、遺言執行者もしくは財産の移転を受け、または財産の処理を委任された受託者である。しかも遺産税には被相続人と相続人との間の続柄の親疎に関係なく、専ら相続財産の価格による累進税率を適用し、二四%より七五%までとしている。なお遺産取得税は沿革上の理由から動産に対しては Legacy Duty を、不動産には、Succession Duty を課し、共に遺産の現実の取得価額

により、免税点はあるが、受益者の死亡者に対する親疎のみによる税率の差があるのみで、その価格の大小による累進税率としていない点に特色がある。（一）

（註一）この英国の税制の変遷については、R. Gneist, Englische Grudsteuersystem, 1859. 加藤清「戦後各国租税制度研究」一一一頁以下。特に相続税につき一五五頁以下、桜井四郎「相続税法の解説」四一頁以下。

ホ　仏国　仏国の相続税は一九一七年以来遺産取得税と遺産税の二種とされていたが、一九三四年に後者が前者に併合されて遺産取得税一本となっている。しかし他の諸国の如く直接税ではなく、登録官庁の管理下にある登録税の形式をとっている点が特徴的と言えよう。例えば一九四〇年税法によれば、本税は相続人の取得した資産から負債、医療費、死亡者の租税などを控除した額を課税標準とし、死亡者の直系親族または妻が相続する場合は三万フラン、また死亡者に遺子が三人以上あるときは、三人の場合二〇％、四人の場合五〇％、五人のとき一〇〇％を控除する。しかし課税方法は極めて複雑で、被相続人と相続人との親等の親疎によって一〇階級に分け、さらに各階級毎に遺子の数の多寡によって三又は四に区分し、総計二五の区分とし、さらに取得財産の多寡により各十三階級に分けて超過累進税率を適用し、その税率は最低八％より最高八〇％に至るものであった。別に相続税の補完の目的で贈与税があり、課税方法は前記のものと似るが、税率は最低三％より最高五二％までとされていた。そして今次大戦後には、一九四七年に小改正を行ない、その税率は最低六％より、最高税率は一千万フラン以上に対する五九・八％までの累進税率を定めている。

ヘ　ソ連　ソ連邦は、既述の如く消費手段に限られた私有財産を認め、その相続も認めているが、その相続に特別の課税を行なっていない（Holzman, Soviet Taxation, 1955.）。

三、わが国の相続税制の変遷

わが国の近代税制の出発は、明治六年七月の地租改正条例に初まり、徳川時代の「小物成」と呼ばれた千五百種に及ぶ雑税を整理して、酒造税、船税、車税、醤油税、菓子税、煙草税、鉱業税など十数種の雑税を配したものとなっていたが、二〇年三月の所得税法によって同年七月から所得税を創設し、二九年三月に営業税法を公布して三〇年元日より実施し、三七年三月の日露戦争の初期の非常特別税法でも、砂糖消費税、毛織物消費税、石油消費税を創設したに止まっていたが、漸く三八年一月の第二次非常特別税の一として、相続税の創設を見たものである。

すなわち、相続税法は明治三八年法律一〇号として公布され、同年四月一日から施行された。当時の相続税は、㈠相続開始の際に日本にある財産の価額を標準として課税するものとし、㈡被相続人が日本に住所を有するときは、日本にある動産および不動産、当該不動産上に有する権利その他の財産権をもって相続財産とし、また被相続人が日本に住所を有しないときは、日本にある動産および不動産、当該不動産上の権利をもって相続財産とする。㈢課税原因は、家督相続の開始、遺産相続の開始、被相続人が推定家督相続人以外の者に対して行った財産の贈与、および分家を行なうに際し、または分家の後、本家の戸主が分家の戸主または家族に対して行なった財産の贈与であり、これらの原因により、移転する財産の価額を課税標準とした。㈣免税点は、家督相続については千円、遺産相続は五百円とし、㈤税率は被相続人との続柄の親疎に従って三種に分ち、第一種の最低率千分の十二から第三種の最高率千分の百五十に亘る超過累進税とし、遺産相続では、第一種の最低率千分の十五から第三種の最高率千分の百六十としていた。㈥相続税を課せられた後三年以内に更に相続が開始したときは、前の相続額に対する相続税を免除し、五年以内では前の相続税の半額を免除することとし、㈦税は決定のとき一時に納付するのが原則であるが、税額百円以上のと

きは担保を提供して三年以内の年賦延納を認めていた。次いで戦後の四三年の税制整理で減免年限（五年以内と七年以内の再相続の減免とした）と年賦延納年限（三年を五年と延長した）を延長し、且つ家督相続の税率（千分の十より千分の百四十五）を引下げた。さらに大正三年の減税整理の際も家督相続の税率を半減し（千分の五乃至千分の七十五）、免税点（家督は二千円、遺産は依然として五百円）を引上げている。

そして第一次世界大戦が大正三年七月に勃発し、同年八月には日本も参戦したが、その際所得税と酒税の増徴を行ない、別に戦時利得税を創設したが、相続税についての変更増徴などは行なわれなかった。また大正九年の税の大増徴の改正の際も同様であった。

ところが、大正一五年の税制整理は税負担の均衡、特に中小所得者の負担軽減による社会政策的効果を目標としたものであったので、(二) 相続税について重大な改正を敢行した（一五年三月二七日法律一三号相続税法中改正）。すなわち家督相続の免税点を二千円から五千円へ、遺産相続のそれを五百円から千円へと引上げ、その税率の段階を改めて全般的に引上げ、年賦延納期間を五年以内から七年以内とする改正であった。とくに、その税率は、家督相続については課税価額五千円以下に対する直系卑属の相続の場合千分の五という率で、この点は変化ないが、最高五百万円を超えるときは千分の百三十とし、指定相続人・直系尊属などの場合の最低は千分の六、最高は千分の百四十。そして相続人が民法九八五条による選定者なるときの最低は千分の八、最高千分の百六十であった。そして遺産相続では、直系卑属相続の千円以下のものに対する最低税率は千分の十、最高は五百万円超過の千分の百八十、相続人が配偶者・直系尊属のときの最低千分の十二、最高千分の百九十、相続人がそれ以外の場合の最低千分の十七、最高千分の二百十とした。

そして昭和一二年の法律三号臨時租税増徴法で、この相続税につき課税価格の階級によって、百分の二十乃至百分

の百の増徴を行うこととした。すなわち課税価額一万円以下のときは相続税額の百分の二十、三万円以下のとき百分の三十、五万円以下のとき百分の五十、十万円以下のとき百分の八十、十万円を超えるとき百分の百の増徴を行うものであった。その代り年賦延納期間は従来の七年を延長して十年以内とした。

さらに昭和一三年以降に至り生命保険金および死亡退職金を相続財産に加えて課税財産とするなどの課税上の合理化を行い、また太平洋戦争の戦費調達のための増徴を数次行ったが、税制自体の改正を行っていない。

ところが、終戦後、すなわち昭和二二年に至って、遺産相続一本とし、㈠相続法の改正に応じて、家督相続制が廃止されたので、この相続税法でも家督相続税を廃止して、㈡従前の親族間の贈与のみに課税していた相続税制を改めて、広く他人に対する贈与をも課税対象とする贈与税を同税法中に新設した。㈢相続税の納税義務者は、相続人、受遺者および相続開始前二年以内に当該相続人から財産の贈与を受けた者とし、相続開始前二年以内の贈与財産の価額は相続財産に加算し、従来の免税点の制度を廃止して、五万円の基礎控除制に改め、扶養家族控除の制度を廃止した。㈣贈与税は、財産を贈与した個人に対して課税するものとし、基礎控除を五万円とし、その税率は、相続税の第三種の税率と同様の税率にするが、贈与税額は贈与者の一生を通じてした贈与財産の価額を累積して計算するものとした。㈤相続税及び贈与税の双方ともに申告納税制度を採用し、相続税については、相続開始後四月以内に、また贈与税については、贈与した年の翌年一月一日より同末日までに申告納税することとし、納付期限までに納付されないときは、加算税および追徴税を徴収するものとした。

その税率は、被徴続人との親疎による第一種、第二種、第三種に三区分し、二万円以下の金額に対し百分の十（第一種）を最低とし、最高は五百万円を超える金額に対しての第三種相続人の場合の百分の六十五までとし、贈与税の最低率は二万円以下の金額百分の十五を最低とし、五百万円を超える金額に対する百分の六十五を最高とするものと

していた。

その翌年の二三年にも若干の改正が行なわれたが、相続税課税の基本問題にふれる大改正は、昭和二五年と二八年の改正であったと言えよう。戦後のインフレは二四年のドッヂ、ラインによる完全均衡予算の採用で漸く下火となったが、国民の税負担は空前の重さを加え、その負担の公平と軽減がわが朝野の熾烈な要望であった。総司令部は、そのため税制の全面的改正の調査立案を企図し、米国よりシャウプ博士を主班とする七名の日本税制調査団を招致し、同使節団が二九年九月に日本税制報告書を公表したが、二五年の日本税制の根本改正は、この報告書の線に沿ったものであった。[二] 同年の新相続税法（法七三号）によって、㈠相続税および贈与税はともに、従前の遺産課税主義に代えて取得者課税主義を採用し、[三] 遺産と贈与の受領者に対して累積的取得税を課することになった。㈡そして各財産取得者毎に、一生の収得財産から一五万円の特別控除を行ない、税率は二〇万円以下の金額に対する二五%より五〇〇〇万円を超える金額に対する九〇%に及ぶ高度の超過累進税率を採用した。㈢しかし税負担の適正化を図るため未成年者控除、配偶者控除および老年者控除の制度を設け、さらに相次相続控除の制度を合理化した。ところが、二五年法による財産取得者の一生を通じての累積課税は、税務行政上極めて困難であることから、二八年の改正（法律一六五号）で、前記のシャウプ勧告通り取得者課税主義を維持しながら、財産取得者の一生を通ずる累積課税の制度を改めるため、再び相続税と贈与税の二本建の税制とした。すなわち、従来の累積課税制度を廃止し、相税および包括遺贈によって取得した財産については、その都度相続税を、また贈与および特定遺贈によって取得した財産については、その年中の一年間の分を合算して贈与税を、それぞれ、その財産取得者に課税することとし、相続開始前二年以内に相続人が被相続人から贈与により取得した財産の価額は、相続財産に加算して、相続税を計算することとしたのである。そしてその税率も多少低率化した。すなわち相続税は、二〇万円以下の金額に対する百分の一〇より一三段階にきざ

み税率を五％宛加え、最高の一億円を超える金額に対する税率の百分の七〇を最高率と定め、贈与税については、金額二〇万円以下の金額に対する百分の一五を最低率とし、十一段階に分ち三千万円を超える金額に対する百分の七〇を最高率とする超過累進税率とした。

なお、二九年改正法（法三九号）でも、定期金に関する権利の課税加算方法、非課税財産項目、控除公課など、技術的改正であり、その後も三三年と三五年に改正が行なわれたが、相続税・贈与税ともに、最低税率を課する課税標準額を、従前の二〇万円以下とあったところを三〇万円以下と変更し、その累進の刻み方を変更したが、最高課税標準額と最高率には変更をしていないで現行法に至っているわけである。とくに、この間、昭和三〇年の民主党第一党となって成立した第二次鳩山内閣の税制改革では、相続税に手をふれず、さらに昭和三三年の減税目標の大改革の際も、三五年の改正でも前記の如く単なる技術的改正に止まっていることは、最近の相続税への無関心を示す政治態度と称しても過言でない。

なお、最後に、わが国家財政、とりわけその租税収入の上で、この相続税がいかなる地位を占めて変遷したかを瞥見する。（三）

（年度）	（税収合計）	（相続税）	（順位）
明治三八年	二五一、二七五（単位千円）	一八、七八四	五位
〃 四二年	三一二、四〇七	二五、一一二	五位
大正 二年	三六九、四七九	三、三五一	一〇位
大正 八年	八三四、六四八	四、六一八	一四位
大正一四年	八九四、八九四	一七、一三四	八位

昭和　五年	八三五、三七九	二九、二二四	七　位
昭和一一年	一、〇五一、七六一	三一、七九〇	九　位
昭和二一年	二九、七〇四、八六八	三五九、二八四	九　位
昭和三六年	二、〇三八、七〇九（単位百万円）	一五、六八九	八　位

（一）この大正一五年の改正では、(1)所得税を改正して直接国税体系の中軸とし、地租、営業税の代りに新設された営業収益税、資本利子税を加え、他面、通行税、醤油税、売薬税などを廃止し、織物消費税も改正して綿織物を除き、もって大衆課税的要素を減少させ、その代り財源として相続税、酒税、骨牌税を増徴し、清涼飲料税の新設、関税定率法の改正増徴を行なったものである。

（二）昭和二五年のシャウプ勧告にもとづく税制改正は、(イ)中央、地方を通じて税制全般にわたり恒久的、合理的な租税制度とし、(ロ)租税制度は、相互の関連を考慮しつつ、全体として完全なものを立案し、(ハ)日本経済の現状の下において、経済の安定を基本的なものとし、均衡予算と租税収入とに重点をおく、(ニ)中央、地方の税制全般にわたって負担の公平を図り、負担力に応じた公平な税制を樹立する。(ホ)税制の公平化に対応して税務執行の公平化と、適確な税務行政を実施する。(ヘ)地方財政の確立と地方自治の健全な発達を期する。(ト)日本経済の現状に照し資本の蓄積を図り事業活動を盛にし、生産の復興を期することが急務であるので、税制の上においても相当の考慮を加えることを目標としていた。なお、このシャウプ勧告の詳細は、大蔵省財務局発行「シャウプ税制改正勧告書」参照。

（三）従来の遺産課税主義を廃して、相続財産を取得した相続人若しくは受遺者、または贈与財産の受贈者の側において、その取得した財産をまとめて課税する取得者課税主義に変え、もって財産取得課税としての実質的公平を期する意味で、その者の一生を通じて累積課税の制度を採用した。これによって(イ)相続税負担が各相続人に、より公平に分配されることとなり、(ロ)取得者課税が、遺産課税の場合に比して、広範囲に富を分散する結果となり、さらにその相続税率の累進率の高いことが、その効

果を一層顕著にする。(八)制度が簡単であること、(ニ)さらに累積課税を行うことによって、生前贈与と死後の遺贈との間の負担が全く同じくなり、真の公平を期し得るとするものであった。なお、この相続税制の二五年改正の詳細な理由と特色は、前掲書参照。

(四) 昭和三六年三月末の租税収入を示せば (一)法人税六九八、五三九(単位百万円)、(二)所得税四九〇、六六一、(内、源泉分三六七、七三九、申告分一二二、九二二) (三)酒税二九六、八八六、(四)揮発油税一三八、一八〇、(五)関税一三七、三九五、(六)印紙収入五九、八二七、(七)砂糖消費税三〇、二八二、(八)相続税一五、六八九、(九)有価証券取引税一一、六〇八、(十)通行税四、七三九、(十一)再評価税一、三五八、(十二)取引所税一、二八三、(十三)その他の順位となり、一般会計分の総計は一、九九三、八二一となっている(大蔵省発表三七、四、二一朝日新聞所載)

四、現行の相続税制の特質

イ 法一般に対する特質　税法は、その法的性格は公法、そして行政法的なものであるが、とりわけ終戦後の税制は、民主化行政法の性格を著しく現わし、納税者の権利保護を、その租税法律主義の徹底、異議の申立制度の確立、そして直接税につき申告納税制度を採用するなどの部面に示したのであるが、昭和三四年の新国税徴収法の制定によって、それまでの国税絶対優位の原則をやめ、課税権者である国家と納税義務者の間を、権力関係とする色彩をやめ、対等の債権関係としてとらえることに一変したのである。しかし税法は、そもそも収入目的を主目的とする技術法であり、極めて政治性を持ち、変動性の著しい法分野としての特質を持つが、相続税法も、この如き税法一般の共通特質を保有することは言うまでもない。

さらに立法技術上の特色として、実体法と手続法、そして罰則をも、一法典の中に備えるいわゆる自足立法形式を

採っていることも他の諸税法と共通である。

ロ　税法中における相続税法の特質　相続税法も税法の一である以上、税法としての目的を有するものでなくてはならぬ。その税法には、いわゆる主目的と副目的とがある。主目的は税収入をあげることであることは当然の筈でをる。ところが現行の税法では、その主目的を二の次として、副目的のみが著しく作用し、活潑に現われているものが少くない。この相続税法が、その著しいものの一と解されている。すなわち、それは税収を可及的にあげるという税本来の目的に奉仕するより以上に、副目的と称される他の目的に利用されている税制であり、そのための税法であるということである。そもそも、税法における副目的として起用されるものに、産業政策的目的、社会政策的目的、金融政策的目的など種々があるが、この相続税制に著しいのは、社会政策的目的であるとされ、それは相続という機会に、富の再分配を兼ねて行なおうとするものとされている。この意味では米国の相続税が、最高七七％という高率累進税率をとり、わが国の相続税でも、昭和二五年の新相続税法制定時は九〇％という最高率を定めていたこと、そして現行法も、既述の如く、相続税で一億円以上の相続財産につき最高七〇％の率を定め、贈与税では三千万円以上の金額に同じく七〇％を課することとしていることから、しかく言えそうである。しかし、わが国の相続税制は、初めから、このような社会政策的目的を強く保持していたと考えることは、大きな間違いであると指摘したいのである。すなわち、㈠日露戦争の巨大戦費を賄うために、明治三八年に創設されたものであること、㈡そしてわが国の税制で社会政策的目的の逐行を一目標として大変革を行った大正一五年の改正でも、最高税率は千分の二百十、すなわち二一％までであったこと、㈢しかもその後減率されたこともあり、同じことは、アメリカについてもあり、同国では相続税全廃案が議会に提出された事実さえある。故にその現行法的性格はシャウプ勧告にもとづく昭和二五年の相続税法以来の著しい性格に過ぎないと言えよう。

第二の特色は、他の税法は、所得税法が所得税を、法人税法は法人税を、酒税法は酒税をというように、一種の税種毎の単行立法という形式を採っているのに、この相続税法は、相続税と贈与税の二種の税を定めるものであることであろう。これには、前記の如き沿革的理由と補完関係にある税種であることからきている特色と言えよう。

第三に、所得税、法人税、関税などの諸法に比して、比較的に改正回数の少ない税法であると言えよう。すなわち税法は既述の如く、変動性をその一特色とする法分野であるが、その中では変動性が少ないということは、その課税対象が経済現象や国民所得の変動で、相続財産の多寡を招来するが、相続課税が現われる人の死亡自体は、それほど激変のあるものでないことも一因であろうが、他面、国家がこの相続税からの財政収入を左程重視していないことを現わすものとも言えよう。また相続税制は、他の諸税とくに法人税、所得税、関税などに比し、その時々の政治政策が反映することの少ない分野であることを示す。これは一つには、時の前後によって相続税の負担を著しく変えることは、税の公平の点からも許されないとの考慮によるものでもあろう。

第四に、相続税は人税であり、従ってその税負担が人により著しく不公平となってはならぬわけであるが、沿革的には、むしろ人税らしくなく、被相続人との親疎、さらに家督相続と遺産相続をする者によって、著しい差別課税をしてきたものであり、昭和二二年の改正法で家督相続税を廃止し、二五年の税法では被相続人との間の親疎による差別課税をなくし、単に相続財産額の大小による累進課税としたわけである。しかして、強度の超過累進税率によるものである点で、所得税と同性質で、法人税と著しく対照的な性格を示すものである。ただ、現行法も、配偶者の場合、十八才未満の場合、および老年者の場合に、人による差別取扱を行なって居り、別に相次相続の場合の特別控除制を維持している。

第五に、相続税は国税の直接税として、申告納税の制度となっている。直接税すなわち納税義務者と担税者が同一

人を予定した税であるが、これは既述の如く昭和二五年法の制定当時のいわゆる遺産課税主義から、二八年改正法で相続人課税主義に変革されて徹底したことになる。また申告納税は、「自己の税額は自分で決める」という民主的で且つ公民意識と自治意識に富む制度となっているが、これは後述する如く、批判の余地があると考える。

第六に相続税法は、現行税制の中で、物納を認める唯一の税法であることを指摘しなければならぬ。近代税制は各国とも金納税を採るもので、わが国も明治六年の地租条例改正以来、金納制となっているにも拘らず、この相続税法に定める相続税と贈与税については、初めから「物納」を認める態度を維持しているのである。これは、人の死亡という事実が不測であり、従って納税準備が極めて困難であり、その財産が多種に亘り且つ一時且つ多額の現金納税が困難があるところから、やむを得ないところと言えよう。またそのために、この相続税については、明治三八年の相続税創設当初から延納制度が許容され、その年限は創設時の三年から七年、十年と伸びたこともあるが、現行制度の五年を原則とし、その相続財産に不動産、立木などの占める率が半額以上のときに十年とするのは妥当と言えよう。(一)

(一) この税の延納制度は、相続税法のみではなく、資産再評価税などでは、原則的な制度ともなっている(資産再評価法六〇条以下)。しかし相続税について特に多く利用される点で一特徴として良いと考える。

ハ 比較法的特色　わが相続税法は、相続税と共に無償取得に対する贈与税の制度を配して、その補完税としているが、この種の方式を採用する立法は少く、僅かに英国のそれが似るが、同国の遺産取得税は、死亡贈与のみを対象とするに対し、わが国の贈与税は遺贈以外の一般贈与をも対象とする点で異なる。

さらにわが現行法は既述の如く遺産の取得者に対して課税し、遺産自体に課税する方式をとっていないが、独国の制度はこれと同じいが、被相続人との親疎により課税率を区別している点で異なる。これに対して米国及び英国は、遺産課税主義を採用している。

またわが国の相続税も、最高税率を百分の七〇とする超過累進税率を採用しているが、この率については、米国はわが国よりも高く七七％までのものを有し、仏は八〇％、英国は七五％、独は六〇％であり、さして相異がない。ただわが国の昭和二五年の相続税法は九〇％という税率を保有していたことは注目に値する。

二 相続税の本質論

わが国で、相続税は明治三八年に創設され、その後屢々改正され、新法で代置されながらも存続を続けた税種である。そして創設当時において、相続税を課税することの説明として、㈠相続の開始があった場合に、その相続の開始により、遺産を取得する者に対してある程度の課税を行なうことは、相続の開始により遺産を取得しなかった者との権衡上からも是認されるところであり、㈡他方、相続税を課税することにより、相続人の遺産に対する浪費を防止することができるとしていた。この意味からすれば、相続税は、相続開始によって生ずる財産流通税とも見え、または財産の偶発的利得に対する課税とも考えられる。さらに財産を相続する者としない者との権衡という点からすれば社会政策的課税であるとも言えよう。ために従来、この相続税の本質について、㈠官没拡張説、㈡勤労実費説、㈢社会政策説、㈣偶発利得説、㈤国家共同相続説、㈥流通税説、㈦手数料説などという各種の諸説が存する。しかし現行法が各相続人に対して課税しており、所得税が一時所得のような所得源泉を伴わないものも、その課税対象に加えている点にかんがみるならば、この相続、贈与なども、その人の一時所得として所得税の対象として可であるが、これを別個の税種とした理由は、社会政策の遂行にあると言えよう。それは現行の日本の相続税についてと同じく、米、独、英、仏のそれについても、その累進税率の高いところからも言い得るかと考える。しかし各国の相続税の沿革からすれば、必ずしも社会政策説が妥当せず、流通税説を妥当とするのではないかと考えるものである。

（一） なお、この相続税の性質についての研討は、別の機会に詳細に吟味したいと考えるが、わが国では桜井四郎著「相続税法の

解説」一三頁以下、庭山慶一郎氏「相続税法」四頁以下など参照。

五、相続税廃止論

既述の如く、現行の相続税の制度は、富の再分配という社会政策的役割が大きいと一般に信ぜられているが、それは古来の性格ではなく、現に所得税が強度の累進課税制を維持して、社会政策的目的をも遂行しているのであるから、その上に重ねてこの相続税制を維持して二重に社会政策を、しかも同じく国税を通じてやることは、実質的二重課税政策との批難を免れない。しかも、国家の税収入の上で、重要であるとは、既述の統計が示す如く、しかく強く言えない実情にある。その上に、二五年法と異なり、各相続人別の課税主義をとるために、税務徴税費の比較的に多く要する税種である。現にアメリカでも、一九二八年に時の蔵相メロンが同国国会に相続税廃止案を出した事例もあるところであるが、何よりも注目すべきことは、社会主義制度のソ連が、私有財産につき相続を認めながら、それを課税対象としていない事実であろう。それは、同国の租税収入は、流通税その他少数の税種の収入をもって、容易に国家財政を賄い得るという特異の事情があるにしても、累進相続税制、さらには私有財産一代制とすることによる弊害の方を多しと判断していることにもとづくと考えざるを得ない。またソ連の私有財産は、現金及び消費手段のみで、生産手段の私有を許容しないから、殊更ら富の再分配を人間の死亡を契機として計る必要が少ないからとの議論も一応肯けるが、わが国でも重要な生産施設は殆んど会社財産であり、これには相続ということはなく、しかも、わが国の「法人成り」が、最近極めて著しいところである。さらに医療法人、農業法人、そして宗教法人、学校法人等々、法人財産化の工夫が広く認められるに至っているところである。

一歩譲って、相続税制を持続するとすれば、現行の各相続人課税主義をやめて、二五年法の如く、遺産課税主義を採用し、申告納税制ではなく、賦課納税制とすべきことを提唱したい。その理由は、第一に課税の便宜に適し、徴収最少費の原則に最も適するからである。さらに各相続人につき申告期限が区々となり、従って、その間に財産評価も異なることになり、徒らに繁雑さと不公平を招来するだけであり、加算税その他の処理についても、困難な問題があり、早急に遺産課税主義に復帰すべきものと考えるものである。

（三七、一一、三〇）