

論 説

相続税 100 年の軌跡

税務大学校研究部教授
菊 地 紀 之

◆INTRODUCTION◆

相続税は、被相続人という別人格からの財産取得に対する一種の所得課税であると言われても、事業や勤労などに対する所得課税とは違うというのは大方の人の偽らざる感情であろうし、また、被相続人の生前のストックに一時に課税するため、所得税とは桁外れの負担感を伴う場合もあろう。そこで、相続税については、執行面でも、その意義、つまりなぜ相続税が課税されるのか、ということが非常に重要になってくる。相続税法の体系書で、今でも真っ先に相続税・贈与税の意義が、次いで相続税の課税方法を巡る議論が取り上げられる背景には、そういうことがある。

本論文では、明治 38 年の相続税創設の経緯から始めて、贈与課税との関係、税率の在り方等を中心に主に相続税の仕組み・考え方についてその変遷を論じている。特に、第二次大戦後の変遷について、シャベル勧告から始まる議論を丁寧に論じており、現行税制につながる一連の議論の流れを背景も含めて的確に把握できる。平成 15 年の税制改正で創設された相続時精算課税制度についても、特に、大戦後の相続税制の歴史を理解することによって、初めて理論的理解が可能となる。本論文は、このように相続税制の軌跡をたどりつつ、テーマとして相続税の意義を論じているといってもよい。

論者も述べているように、相続税に関しては、社会・経済的な意義、また、制度論としての財産評価等様々な論点があり得るが、いずれも相続税はなぜ課税されるのかという問題を避けて通ることはできないといってもよい。本論文がそのような様々な議論の基礎となることを期待したい。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	37
1 相続税の創設	37
(1) 日露戦争と増税	37
(2) 相続税は偶然所得に対する課税	38
(3) 相続税法のあらまし	39
2 第二次大戦終戦後における相続税法の改正	40
(1) シャベル勧告	40
(2) シャウプ勧告による税制改革	41
イ シャウプ勧告前夜	41
ロ シャウプ勧告と昭和 25 年度改正	42
(イ) 「累積的取得税」の提案	43
(ロ) 差別税率の問題	44
(ハ) 90%の最高税率	44
ハ 勧告の反響と改正法案の具体化	45
(3) サンフランシスコ講和条約と相続税改正	46
イ 免税点の引上げと税率の改正	46
ロ 累積的取得税の廃止	47
ハ 遺産取得税方式か遺産税方式か	48
3 21 世紀の相続税	49
(1) 高齢化社会と相続税	49
(2) 相続時精算課税制度のあらまし	50
(3) 平成 15 年度改正における「富の再分配」と「経済の活性化」	51
イ 税率構造の見直しと「富の再分配」	51
ロ 相続時精算課税制度の導入による「経済の活性化」	52
おわりに	52
[相続税法の変遷 (あらまし)]	59

はじめに

2004（平成 16）年に入ってから、テレビや新聞・雑誌などで日露戦争の特集が組まれているのを目にされた方や、司馬遼太郎氏が日露戦争を描いた長編小説「坂の上の雲」が書店の店頭に並べられているのに気が付かれたり、同作品を原作として某テレビ局の大河ドラマが制作されるということを耳にされた方は多いのではないのでしょうか。

ご存知の方もいらっしゃると思いますが、2004（平成 16）年は、1904（明治 37）年に日露戦争が開戦されてから満 100 年ということで、こうした様々な動きがあったものです。

当初、私もこのようなことを目にして、日本海海戦で活躍した戦艦三笠などの建造費はどのくらいだったのだろうかなどと、なんとなく考えていたものですが、税に携わる者の性でしょうか、結局、この戦費を賄った税に目が向くこととなりました。こうして、日露戦争の歴史などを見て行くうちに、私の頭の中で日露戦争と税というぼんやりとしたものが、やがて 100 年というキーワードによって相続税創設というところまで繋がることとなりました。

我が国の相続税は、日露戦争の戦費調達を目的として、開戦の翌年である 1905（明治 38）年 1 月 1 日に公布、同年 4 月 1 日に施行され、2005（平成 17）年 1 月には、その誕生から満 100 年を迎えました。

私は、国税の職場に 30 年余り勤めておりますが、その内 20 年ほどは資産課税関係のセクションに籍を置いてまいりました。資産課税の仕事の中でも相続税はその中心的なもので、私は、相続税とともにこの 30 年余りを歩んできたということになります。

この節目となる時期に、相続税に携わってきた者として、何か相続税の 100 年に関係するものを残したいという思いから、その軌跡を追ってみることにしました。

本稿は相続税誕生とその後の大きな改正にまつわる経緯や制度等のあらましについて遠望する程度の内容としており、それぞれの詳細な内容に立ち入り、分析するというようなことをしておりませんが、本稿が我が国における相続税の持つ意義などについて考える一助となれば幸いだと思っております。

1 相続税の創設

(1) 日露戦争と増税

明治 37 年 2 月に開戦した日露戦争の膨大な戦費調達のため、明治 37 年度に第一次増税として、非常特別税法という単一の税法により、毛織物消費税及び石油消費税の新設のほか、地租、営業税、所得税、酒税、砂糖消費税、醤油税、登録税、取引所税、狩猟免許税、鉦区税及び各種の輸入税（関税）の増税が図られました。

しかし、戦局が進むにつれて戦費がさらに必要とされ、翌 38 年度には、第二次非常特別税法により、地租や所得税などの税率が再び引き上げられ、通行税や砂金採取地税が新設されたほか、毛織物消費税が織物消費税となって課税対象が全織物に拡大されています。

相続税もこの第二次の増税時に創設されたのですが、非常特別税法の中では規定されず、単行法として規定されています。

このことは、非常特別税法による二度の増税は、平和回復後には廃止する旨の明文が設けられ、戦時の臨時的な増税と位置付けられていたのですが、相続税については「永久的性質の財源とすること」¹⁾とされたためです。

なぜこのような結論となったのかは、当時の資料が見つからず、明確には分かりませんが、当時、大蔵省主税局は各国の租税制度の調査のためにヨーロッパ各国に官吏を派遣しており、その多くの国で相続税が恒久的な税制として古くから採用されていることが分かっていたので²⁾、西洋を模範とした近代化政策を展開していた我が国としては、相続税を導入するならヨーロッパ各国に倣い、恒久的

なものにしようということになったのだと考えられます。

当時の新聞の論調も、総じて相続税創設に賛成しており、東京朝日新聞は、「相続税の考察」と題する社説で、相続税創設に賛成するとともに、相続税は時限立法ではなく半永久的な課税とするべきことを主張しています³。

こうして相続税法案は、明治37年12月召集の第21回帝国議会で提出され、衆議院で一部修正された後、貴族院では、一時、臨時立法にすると修正案も出されましたが⁴、結果的に「審議の結果多少の不備の点あるを認めしといえども、時局に鑑み何等の修正をも施さずして衆議院修正の通過を可決することに決定し」⁵、公布されることとなりました。

こうして見ると相続税は当時の人々にすんなりと受け入れられたかのようにですが、我が国の学者の中には必ずしも相続税の創設に賛成するものばかりとは言えない状況だったようで、大蔵省内部においてさえ、明治35年の時点においては、その創設に反対する意見がありました。このことは、大蔵省の水町袈裟六参事官⁶が「租税制度其他財政ニ関スル調査」の草稿⁷として残している文書の中で、「近親を失って悲しんでいるところに重税を課するのは人情が許さない。また戸主を失った家族を扶養することとなる新戸主が苦慮しているときに財産の一部を没収するのは冷酷だと怨まれることになる。ことに、我が国に金持ちは大変少ないので相続税の税収は思うようには上がらないだろう。」⁸と、おおむねこのように主張していることから窺われます。

しかし、結果的には日露戦争という非常事態がもたらした財政上の要求から大蔵省も相続税創設の方向に向いていかざるを得なかったものと考えられます。

なお、臨時的なものであったはずの非常特別税法については、明治38年5月に終結した日露戦争に勝利したものの、ロシアから賠償金を得ることができなかったことなどによ

る明治政府の財政困窮により、恒久化されて行くこととなります。

日露戦争のために要した臨時軍事費及び各省臨時事件費は19億8,500万円で、この財源としては、公債により15億5,500万円(主に英国から調達)、歳計剰余金・特別会計資金繰入等により2億1,700万円及び増税により2億1,200万円となっており⁹、この増税は、日清戦争前の国家予算<8,000万円前後>の倍以上、日清戦争後の国家予算<約2億円>に匹敵するものとなっていました。

単純に現在価値と比較することはできないと考えられますが、米価(東京標準価格:10kg当たり)で比較すると、明治38年は88銭、現在は3,600円前後で約4,000倍という統計値¹⁰がありますので、戦費や増税の規模は相当に大きなものであったと思われます。

国民所得に対する租税負担率を見ても、日清戦争(明治27年~28年)の頃には8%程度でしたが、明治38年には20%まで上がり¹¹、これが平時の予算ではなく、軍費として使われたということです。国民の負担感、相当のものだったろうと思われます¹²。

創設前における相続税の税収の見込みについては、予算案の段階では430万円程度と見込んでいたようですが¹³、明治38年度は63万円、翌39年度は140万円¹⁴と「戦後200万円の収入を挙ぐるに止り未だ微々たる存在に過ぎなかった。」¹⁵と言われたように、結果的に2年間合わせても200万円程度の税収しか上がらず、戦費の0.1%にしか過ぎませんでした。

ただ、その後は着々と税収を伸ばし、昭和初期においては3,000万円前後となり、国税収入の3%前後となるなど、税収における地位を上げて行きます。

(2) 相続税は偶然所得に対する課税

わが国の相続税創設時の立法の根拠としてとられたのは、偶然所得課税説と言われるものだったようです。

偶然所得課税説というのは、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とらえ、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行おうとするものです。このことは、大蔵省主税局の稲葉敏氏による「相続税法義解」で著されており、この中で明確に偶然所得課税説を唱えています¹⁶。

明確には分かりませんが、「相続税法義解」が当時の官版解説書であり、その序文が大蔵次官である若槻氏によるものであることを考えれば、偶然所得課税説が当時の立法上の根拠だったのではないのでしょうか¹⁷。

なお、現在、相続税課税の根拠として「富の再分配」も挙げられていますが、当時は「富の再分配」というよりも、税収は戦費のために使われ、また、創設時には極端な低税率であることから「富の再分配」機能を求めることはできなかったものと考えられます。我が国において「富の再分配」説が課税の根拠として登場するのは終戦後で、GHQによる財閥解体という占領政策上の必要から、税制改正の勧告の中に色濃く打ち出されたことによります。

創設当時における相続税の課税の根拠としては、偶然所得課税説のほかに、学説として財産分配説（富の再分配説）など次の6つのものがありましたが、「相続税法義解」においては全て否定され、偶然所得課税説が採られています。

① 相続制限説

国家が一定の場合に相続を制限しようとするもので、相続人や相続財産について一定の制限を設けて相続させ、相続されない財産は国庫に帰属させようとするもの

② 国家共同相続説

国家は個人の相続について、その分配（報酬）を受ける権利を有しているとするもの

③ 財産分配説（富の再分配説）

相続税の課税により、財産の集中を妨げ、社会の貧富の差を調和する目的に活用すべし

とするもの

④ 報償説

国が相続を保証する一種の手数料として相続税を徴収するとするもの

⑤ 戻し税説

一般資産税（地租等のことを言っていると考えられる。）については、生存期間においては、通例脱税が行われるので、死亡に際してその税を相続税として一時に徴収するとするもの

⑥ 所得税一時納付説

毎年所得税を納付する方法に代え、死亡に際し相続税として一時に納付させるとするものの

(3) 相続税法のあらまし

相続税の課税方法としては、①遺産の総額を対象とする「遺産税方式」と、②取得者ごとの取得財産を対象とする「遺産取得税方式」がありますが、創設時には「遺産税方式」を採っています¹⁸。

税率は、明治20年に施行された所得税がこの時期においても単純累進税率だったのにもかかわらず、超過累進税率を採用しています。税率そのものは、家督相続の場合の最低税率が1,000分の12と大変低いものとなっていますが、課税区分を家督相続と遺産相続に分け、遺産相続の場合を家督相続の場合よりも若干重課し、最低税率を1,000分の15としています。また、家督相続と遺産相続それぞれの中で被相続人と財産の取得者の親疎に応じた3種の税率区分を設けており、都合6種類の税率表となっています。

贈与に対する課税については、一般的に贈与税の課税はなく、推定相続人等の特定の者に高額な動産などを贈与した場合に、相続が開始したもののみなして相続税を課税するという特殊な形態を採っています。

納税手続きとしては、相続人から相続財産の目録及び債務等の明細書の提出を受け、政府（税務署）が課税価額を通知するという賦課

課税方式を採っています。

そして、これらの相続税の体系的な骨子は、第二次大戦の終戦後の改正まで長く維持されることとなります。

ところで、この我が国の相続税法誕生時の仕組みには、ヨーロッパの何れの国の税制が影響していたのでしょうか。

当時、大蔵省主税局はヨーロッパ各国に官吏を派遣して、数年がかりで各国の税制を調査して我が国の税制の参考としており、調査結果そのものについては、後に東京税務監督局が発行した「内国税彙纂」の中に様々な資料として残されています。

この「内国税彙纂」の中に著されている各国の相続税制度¹⁹を見ると、我が国の相続税法は、基本的な構造や様々な仕組みについてイギリスの遺産税をはじめとして、ヨーロッパ各国の相続税法等から採り入れるべきは採り入れ、さらに我が国独自の相続税の仕組みを様々考案して組み立てたということが窺えます。

例えば、ヨーロッパ各国に倣ったものとしては、多くの国が採用している被相続人と相続人との親族関係の親疎により税率を異にする方法、そして、死亡前1年以内の贈与財産の加算はイギリス、超過累進税率はフランスから学んだということなのではないかと考えられます。

また、我が国独自のものとしては、①完全な属地主義に基づく課税²⁰、②遺産相続と家督相続を区分して家督相続に対する差別(優遇)税率、③贈与税の課税は行わず一定の贈与を相続開始とみなして相続税を課税、というものがあります²¹。

2 第二次大戦終戦後における相続税法の改正

相続税法は、1905(明治38)年の創設以後、大正年間と、昭和の初めに数度にわたって免税点の引上げなどの減税を中心とした改正が行われました。そして、1937(昭和12)年以後

は、第二次大戦に伴う増税のため税率等の改正が数度ありましたが、これらは何れも小規模なもので、創設時における基本的な構造を変えずに終戦を迎えます。

しかし、その後、1958(昭和33)年までの短い期間に、四度の大きな改正が行われています。四度の改正とは、我が国が連合国軍による占領下におかれていた1947(昭和22)年のシャベル勧告、1950(昭和25)年におけるシャウプ勧告によるもの、そして、サンフランシスコ講和条約が1952(昭和27)年に発効し、占領から独立した後となる1953(昭和28)年、1958(昭和33)年の改正ですが、以下、これらの改正の経緯等について見ていきたいと思います。

(1) シャベル勧告

昭和21年にも免税点の引上げと高額財産所有者に対する税率の引上げという小さな改正が行われましたが、昭和22年には、明治38年の創設以後、その基本的な姿を変えずにいた相続税法が抜本的に改正されました。

その改正の要点は、①民法の改正に対応して家督相続と遺産相続の課税区分を廃止したこと、②贈与者の一生を通じた贈与財産の累積額に対して課税するという贈与税を創設したこと、③賦課課税方式を廃止して申告納税制度を採用したことです。

ところで、これらの改正については、昭和21年11月に、GHQ²²から日本政府に発せられた「日本の相続税及び贈与税に関する原則と勧告」(シャベル勧告)²³に基づいて行われたものです。

この勧告では、現行相続税法は、「日本国内における巨富の急速な蓄積とその保全とを助長している」として、その理由は、①家督相続人に対する優遇課税、②税率が他の民主的工業国ほど著しく累進的とはなっていない、③贈与税の課税がない(日本の全租税構成に滲透している財閥の利益偏重を示す好例の一つである。)としています。

改正に関する具体的な勧告内容を要約すると、①税率を他の民主的工業国と同程度に累進的なものとする、②死亡の際の全遺産の総額に税率を適用する、③親等関係による差別税率を廃止する、④贈与税を創設するとともに、一生を通じて累積された贈与財産と遺産との総計に対して相続税を課税する、⑤申告納税制度を採用する、というもので、この勧告内容は、占領政策上の目的、つまり財閥解体後において富の集中が再度日本にあらわれることを防止することにあつたものと見られています²⁴。

しかし、勧告では、このため最低税率(1.5%)を引き下げ、最高税率(55%)を大幅に引き上げることを提案²⁵しましたが、インフレ解消のために収収確保を狙う現実的な選択としては、当時の相続税の課税財産の中心である中小資産階層の相続財産に税源を求めざるを得ず、最終的な法案で税率は10%~60%(第1種)と中小資産階層に対する課税を強化する改正となりました。

また、相続税と贈与税との統合については、これに対して大蔵省主税局が、あまりにも進歩的過ぎて日本の実情に即さないとして改正試案の段階から相続税と贈与税の二本立てを打ち出し²⁶、改正法案においてもそのようになったものです。

このように、シャベルが意図した税率の大幅な引上げは成らず、廃止しようとした親族関係の親疎に基づく税率区分は依然残り、贈与税の創設は成りましたが相続税とは統合されず二本立てとなるなど、勧告の内容は政府案の段階でかなり修正され、勧告の主要なものの中で完全に実施されたのは、民法改正に伴う家督相続に対する優遇課税の廃止と申告納税制度の採用ということになってしまいました。

しかし、相続税の補完税である贈与税が創設され、贈与に対して一般的に課税されるようになったということは、我が国の相続税制にとって大きな出来事だったと考えられます。

また、現在の我が国における相続税の課税根拠の一つとされている「富の再分配」機能が、この時に初めて立法者側(正確に言うとGHQですが)から課税の根拠として示されたと言ってよいと思われますが、このことが財閥解体を進めてきたGHQの、財閥の復活阻止という占領政策における布石の一つだったということは注目すべき点だと思われます。

このように、シャベルが相続税において実現しようとした「富の集中排除」のための仕組みは、ここでは完全な形では実施することができませんでしたが、このとき達成できなかった構想は、シャープ税制使節団に引き継がれていったように見受けられます。

(2) シャープ勧告による税制改革

イ シャープ勧告前夜

シャープ博士は、国税庁が発足した昭和24年5月にGHQのマッカーサー元帥の招聘により来日しています。この日本の税制改革のための調査団を米国から派遣することとなった理由については、当時大蔵省主税局の臨時税制調査室に在籍していた塩崎潤氏²⁷は、「アメリカで大きな税制改革が行われる場合には、数多くの租税学者の討論や学説を基礎とし、連邦議会で行われる慣行を重視したようです。当時の総司令部には、税務行政庁出身者はいても、税制に精通した学者級の人材がいなかった。日本人の減税要望は強い一方、自発的な納税協力は極めて乏しく、そのような混乱していた日本の税制を抜本的に見直すためには、どうしても租税学者を呼ぶ必要があつたのです。」²⁸と述べておられます。

ところで、塩崎氏が指摘されたように相続税についても減税の要望があつたようですが、昭和25年の税制改正の中でも、相続税法は改正前の制度と比較して最も大きな改正が行われたものの一つでした。これは画期的な相続税改正を試みた「シャープ勧告」を、かなり忠実に実現しようとしたからだと思われて

いますが、勧告前における政府側の考え方は、これとはかなり異なるものでした。

勧告が出される3ヶ月程前である昭和24年6月に、池田蔵相がシャウプ博士に送った書簡²⁹では「所得税以外の各税についても、税制が既往におけるインフレーションの急激な進行に遅れて経済の実態から遊離している点が相当多いので、これを是正するため、次の如き改正の方向を採るのを適当と考える。」とした上、「相続税については、非課税限度、基礎控除、税率などについて適当な改正を行う。」と指摘し、減税などを焦点にした改正を考えていることを示しています。

そして、同年7月の税制審議会が発表した「税正改正に関する中間報告」³⁰の中でも、相続税については「池田書簡」と同様の考え方となっています。

また、大蔵省主税局がこの「税正改正に関する中間報告」に先立って作成した、「税制改正に関する法律案要綱(案)」³¹における相続税、贈与税に関する改正案は、①基礎控除の引上げ、②課税価格に算入しない少額贈与等の引上げ、③被相続人との親疎に基づく差別税率を残したまま、最低税率の引下げなどの税率の改正を行う、というもので、「池田書簡」や「中間報告」と同じ減税に向けた流れの中にあるものでした。

ところで、これらの相続税改正に関する政府側の対応は、ただ漫然と「減税」を推し進めようとしていたかという点、そうではなく先のシャベル勧告を念頭に置き、昭和22年度税制改正で実現しなかった事項については、シャウプ勧告において再度取り上げられるだろうとの予測から、このような先手を打ったものと考えられます³²。

これに対して、勧告の発表に先立って昭和24年8月26日にシャウプ博士が明らかにした「税制使節団の勧告の概要」³³では、「昭和25年度において徴収されるべき税込総額は本年度分よりも僅かしか少なくなる、と仮定されている。」と、全体として大きな減

税は行わないという基本的な姿勢を示した上で、「生存中における贈与及び相続人の財産に対する税の収入は本年度においては20億円に過ぎないと予想される。本税は歳入の主たる財源にはなり得ないと使節団は認めている。然し課税方法を大幅に変更すべきことを勧告する。それは結局において収入を増加し、且つ又課税をより公平ならしめるものである。」と、相続税の大幅な改正とこれによる増税を示唆しています。このシャウプ博士の談話の中で注目されることは、「本税は歳入の主たる財源にはなり得ない」と述べていることです。つまり、シャウプ勧告においては、相続税については、財源としての意味よりも「課税の公平」、特に占領下の日本においては「富の集中排除」というところに重きを置いていることを示しているものと考えられるからです。このことは、シャベル勧告においても「富の集中排除」に焦点を当てて勧告したものの、昭和22年度の改正では税込確保を優先させ、中小資産階層に対する課税を強化するに止まったということを踏まえ、日本政府側に対して「富の集中排除」の実現について、強い意志を示したものののではないのでしょうか。

ロ シャウプ勧告と昭和25年度改正

「シャウプ使節団 日本税制報告書」(シャウプ勧告・第一次)は、昭和24年9月15日に全文2冊が発表されました。

この勧告内容は、シャウプ税制使節団の一員であり、使節団7名のメンバーのうちでも主導的役割を演じたコロンビア大学のウィリアム・ヴィックリー教授が1947年に著した「累進課税の指針」という論文に示されている諸提案が最も大きな支柱となっており³⁴、特に相続税に関係する事項については、シャウプ勧告のうちにほとんど取り入れられています³⁵。

相続税に関する主要な事項としては、①相続税と贈与税を統合する「累積的取得税」の提案、②被相続人との親疎の別による差別税

率の廃止、③「累積的取得税」の税率を 25%～90%とするというもので、この勧告内容は、ほとんどそのまま昭和 25 年度の改正法で実現されることとなります³⁶。

(イ) 「累積的取得税」の提案

勧告では、「財産等の承継に対する課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中を抑制し、あ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。」として、「富の集中の抑制」を主目的として「累積的取得税」を提案したことを明らかにしています³⁷。

そして、その具体的な課税方法については、それまでの遺産税方式を遺産取得税方式に切り替え、財産取得者を中心として、取得者が一生を通じて取得した財産すべてを総合累積して課税するとしています。

先に述べたように、シャベル勧告においても同じように累積課税される贈与税と相続税との統合が提案されましたが、結局、昭和 22 年度の改正法では、提案に反して累積課税方式の贈与税と遺産税方式の相続税との二本立てとなっています。こうして見ると、この時に適わなかったシャベルの構想が、シャウプ勧告における累積的取得税の導入に強い影響を与えたように見受けられますが、どのような経緯でこのようになったのかは、当時の大蔵省主税局の官吏にも明確には分からなかったようです³⁸。

しかし、東京大学の神野直彦教授によれば、「こうした統合課税方式はシャベルの提案によるものではない。既にアルトマン (G. T. Altman) が、1940 年に累積移転税 (cumulative transfer tax) として提唱している。」³⁹ということで、欧米の学会で取り上げられていたものをシャベルがいち早く導入しようとしたものだとのことです。さらに、神野教授は「こうしたシャベルの構想 (累

積課税される贈与税と相続税との統合のこと) が、シャウプ勧告の提案に大きなインパクトを与えたことは間違いないであろう。」と指摘されています。

ここで注目されるのは、シャベル勧告とシャウプ勧告はともに財閥解体後における「富の集中排除」を大きな目的として「相続税と贈与税の統合」あるいは「累積的課税」を提案しているという点において同じライン上にあるように見えるのですが、シャベルとシャウプの提案には決定的に異なる点があったということです。シャベル勧告は、「一生を通じて累積された贈与財産と遺産との総計に対して相続税を課税する」という遺産税方式の相続税と贈与者課税の累積的贈与税との統合という提案だったのに対して、シャウプ勧告においては「取得税」すなわち遺産取得税方式による相続税と受贈者課税の累積的贈与税とを統合するという提案をしたということで、このことは、相続税・贈与税の課税の根幹に関わる大きな違いだといえます。

この点についてシャウプ勧告では「日本の現行法は、制定されてから短い期間しか経過していないので、その経験は十分には積まれている。したがって、課税方法の実質的な改正をすることにより失われる経験は通常の場合に比較し大したものではない。」とし、当時の日本と同じく遺産税方式を採用米国において、相続税・贈与税の「脱税の方法が発達してきた結果、相当その効力⁴⁰を減じてきている」ので、米国と同じ道をこれ以上進むべきではないと勧告しています。

このようにシャウプ博士の頭の中の整理では、日本では新民法下において昭和 22 年に相続税が創始され、勧告はこれを改革するもの、つまり、戦前から続いてきた我が国の相続税について云々するものではないという認識だったものと考えられます。

しかし、実際のところ我が国の相続税は、明治 38 年に創設され、50 年近くにわたって遺産税方式が維持されてきており、シャウプ

勧告によって遺産取得税方式の相続税と贈与税を組み合わせた、これまで世界のどこにもなかった「累積的取得税」に生まれ変わったもので、これにより「失われる経験」は小さなものではなかったと思われます。

(ii) 差別税率の問題

昭和 22 年度改正後の相続税法では、納税義務者が、被相続人の直系卑属と配偶者に適用される税率を 10%~60%とし、直系尊属と兄弟姉妹は 13%~63%、その他の納税義務者は 15%~65%としており、被相続人との近親者には税が軽減されていました。

シャープ勧告ではこの差別税率について、「この区分は、個人が特定の人より遺産を取得するであろうとの通常の期待が大きければ大きいほど、その税は低くすべきであり、一方遺産の取得が予想外の利得であるという色彩が強ければ強いほど、税は高くてもよいとする見解に、一部その基礎をおくものと見られる。」としています。

その上、「実際に直系卑属がいない場合、その他の者、すなわち兄弟姉妹または甥等は、通常の場合に直系卑属が期待するのと同様に遺産取得を期待するであろうから、現行法における区分は十分にその目的に適合していない。」と指摘しています。

さらに、相続税の負担の公平という観点から、「相続財産がかなり短期間に再び課税されるような場合は、その税率は比較的低くすべきであり、また相続財産が長期間再び課税されそうもない場合は、その税率は比較的高くすべきである」と、世代を飛び越すような財産の移転には重課すべきだとし、仮に差別税率を残すとすれば、最低税率は尊属と配偶者に、中間税率は兄弟姉妹と叔父叔母等に、かなり重い税率は子供に、最高税率は孫その他に適用されるべきだと勧告しています。

しかし、結果的には、差別税率は廃止され、1 種類の累積的取得税の税率が採用されることとなり、子や孫という直系卑属に対して重

く課税するというそれまでとは逆とも言える差別税率が採用されることはありませんでした。

(ii) 90%の最高税率

シャープ勧告前の相続税の最高税率は、60%~65%でしたが、所得税の税率は最高 85%で、しかも所得には事業税、住民税のような他の税も付加されるので、その最高負担割合は 100%近くになっていました。

この点に関して勧告では「一般的に、この関係はむしろ逆であるべきであり、承継（すなわち贈与税、遺産税又は承継税）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およびその他の租税を含めて、所得に対する総合最高税率と少なくとも同程度でなければならない。」として、25%~90%の累積的取得税の税率を示しています。

そして、このような高い水準の税率を示したことについて、次の 3 つの理由から導き出されたものだとしています。

第 1 に「多くの場合、承継税は、あまりにもかけ離れていて⁴¹納税者の感覚にそれほど強く感受されない」とした上、相続税の持つ性格から「高率の承継税は、同率の所得税にくらべて、生産力および個人の勤労努力にほとんど重大な影響を及ぼさない。」としています。

第 2 に「高度累進課税の主たる目的は、少数の人に経済の支配力を集中するような富の過度の集積を阻止するにある。」として、ここでも財閥解体を意識した考え方を示した上、相続税の機能の面から、「承継税は、富に基礎をおくものであるから、富の集中を処理するに当り、所得税よりその選択力は優れている。」としています。

第 3 に「承継税は、それに相当する税率の所得税にくらべて、すぐれた企業経営と産業の能率を妨げることが少ない。」としています。

そして、これらの理由から「経営の営みに

対する損害を最小限にとどめ、経済力の不当な集中を最大限に抑えて、一定の税収を経済的上級階級から確保しようとするならば、相続税の最高税率が所得税の最高税率より高い場合にのみこの目的が達せられる」と結論付けています。

こうして、勧告に基づき改正された税率は次のとおりです。

(基礎控除後の課税価格)	(超過累進税率)
20 万円以下の金額	100 分の 25
20 万円を超える金額	100 分の 30
50 万円を超える金額	100 分の 35
100 万円を超える金額	100 分の 40
150 万円を超える金額	100 分の 45
200 万円を超える金額	100 分の 50
300 万円を超える金額	100 分の 55
400 万円を超える金額	100 分の 60
500 万円を超える金額	100 分の 65
700 万円を超える金額	100 分の 70
1,000 万円を超える金額	100 分の 75
1,500 万円を超える金額	100 分の 80
2,500 万円を超える金額	100 分の 85
5,000 万円を超える金額	100 分の 90

ハ 勧告の反響と改正法案の具体化

相続税に関するシャープ勧告の内容は、改正を勧告された各税の中でも最も大きな変更を求められたものの一つで、日本政府が考えていたものを大きく裏切る内容でした。

しかし、大蔵省主税局が国会に提出した税制改正参考資料「シャープ勧告案と各税法改正案との比較」では、相続税法案に関しては勧告内容がすべて改正案として上程されたかのように書かれたほど、ほぼ勧告どおりの改正法案を国会に上程しています。これは、所得税の減税を優先する政府側としては、相続税についてはここでは反対せず、占領の終結を待って再度改正すれば良いとする立場をとったことによるものと見られています⁴²。

この改正法案が上程された国会における野党の質疑⁴³を見てみると、民主党の宮脇喜助議員⁴⁴は、相続税と贈与税を統合して「取得税」としたことについては、「従来よりも一層

合理的なものになっている」としながらも、「問題となるのは改正税率があまりにも高率である点と、免税点があまりに低すぎるという点」だとして政府案に反対しています。

この他に社会党の田中織之進議員⁴⁵、同じく川島金次議員⁴⁶、日本共産党の河田賢治議員⁴⁷が反対質疑を行っていますが、これらは免税点の引上げを要求するものとなっています。

国会においては、財閥の代表も公述人として参考意見を述べており、三菱財閥の千金良宗三郎氏（三菱銀行頭取）⁴⁸は、①相続税の税率は所得税の最高税率と比較して高過ぎる、②財産取得者と被相続人との親等の遠近についての考慮がなく日本の社会情勢から見て適当でない、③一生を通じて遺産と贈与を通算するというのは煩雑で実行困難、と勧告の主要な点に対して反対しています。

さらに、学者の反応を見てみると、国会の公聴会⁴⁹において東京商科大学経済学部の井藤半弥教授は、①累積的取得税の導入について、学界における理論としては以前からあったが、世界の税制史で初めて我が国で試みられるものであり、「はたしてこなせるかどうか」と疑問を呈する一方で、②最高税率が90%であることについては、所得税の最高税率が55%であることとの関係から、「少数の人に富が集中すると生産意欲が衰えます。それで所得税の方を軽くして出炭意欲⁵⁰を衰えないようにしようとするので」賛成だとしています。

また、昭和24年11月に開催された日本租税研究協会の第1回研究大会において京都大学の汐見三郎名誉教授は⁵¹、「シャープ税制の精神は私はいいものだと考えて居ります。世界で最も進歩した税制と思って居ります。」としながらも、「速二無二理想的の制度を早急に実現いたしますと、却ってそれに対する反動が起りまして、理想的の税制そのものを裏切るような結果を来たすのであります。」と述べ、性急な改正に反対の意を表しています。

具体的には、①累積的取得税の高い税率について、これと所得税の低い税率との組み合わせは世界のどの国でも実施されていないシャウプ氏の学説上のものであり、アメリカ本国でさえも実行されていないものだとし⁵²、②累積的取得税の導入に関しては、個人主義を徹底するあまり、すべての贈与と相続とを統合して課税するというのは、親子関係などの親族関係を無視して日本の事情に合わないし、ヨーロッパの相続税においても親族関係が加味されているのにもかかわらず、このようにするのは世界各国の立法とも異なるものだ⁵³、としています。

このように、シャウプ勧告に対する日本国内の反響を見ると、国会では、一部に最高税率が高すぎるという質疑があったものの、免税点が高いという点に野党の反対はほぼ絞られ、法案のままでは農民や商店主などの中小資産階層に対する課税が酷なものとなることを強く問題視するものとなっており、財閥の代表者が、「富の集中排除」を狙って出されたシャウプ勧告の主要な点に反対しているのはある意味当然のことといえるでしょうし、学者は勧告による税制は理論的には理想のものだとしつつも日本の実情に沿うのかとか現実に行うことができるのかという疑問を呈しているなど、三者三様のものとなっています。

いずれにしても、シャウプ勧告の完全実施には様々な形で反対の声が上がっていたわけですが、それにもかかわらずシャウプ勧告を忠実に実現した相続税の改正法案は、昭和25年3月31日に国会において可決成立することとなります⁵⁴。

なお、勧告全体のことでありますが、これを日本政府に伝達するに当たって、GHQのマッカーサー元帥は吉田首相に個人的書簡を送っています。その内容は、勧告に示された広範囲な原則や目標が税制改革に具現化されることを希望し、かつ、できるだけ迅速に仕事にとりかかり、国会で審議するのに十分な時間があるように法案を作成し得るものと信ずると

いうものでした⁵⁵。

これに対して吉田首相は、「報告書を検討した上、妥当なる税制案を作成し、これを来る国会に提出する所存であります。」という返書を送っています⁵⁶。これらの書簡は勧告が公表された翌々日の昭和24年9月17日にその内容が公表されましたが、これに当たって当時の増田官房長官が、「政府はシャウプ勧告を全体として採入れ合理的、公正な税制を確立する強い決心を持つものである、このため来るべき国会に必要な税制諸法案ならびに予算案の措置について着々準備を進めている」と、勧告に対する日本政府の態度を表明しています⁵⁷。

マッカーサー元帥の書簡では「希望する」とか「信ずる」という表現ではあるものの、占領下という特殊な状況においては、日本政府は勧告に従わざるを得なかったものと考えられます⁵⁸。

このような状況の中で、GHQが「財閥解体」とそのための「富の集中排除」に対する強い意思を示していたことと、日本政府が、相続税よりも所得税の減税を優先するという姿勢をとったところから、特に相続税については、シャウプ勧告を忠実に実現する改正内容となったものと考えられます。

(3) サンフランシスコ講和条約と相続税改正

イ 免税点の引上げと税率の改正

昭和26年9月8日、サンフランシスコ平和会議において、日本が連合国との間で調印した講和条約が翌27年4月28日に発効し、日本は6年8か月という長きにわたった連合国による占領下から独立を回復します。

こうした中で、占領の終結を待っていた日本政府は、講和条約の発効前から早くも相続税制の改正に着手します。

昭和27年度税制改正においては、免税点を15万円から30万円に引き上げ、税率も次のように20%~70%としています。

(基礎控除後の課税価格) (超過累進税率)

20 万円以下の金額	100 分の 20
20 万円を超える金額	100 分の 25
50 万円を超える金額	100 分の 30
100 万円を超える金額	100 分の 35
200 万円を超える金額	100 分の 40
300 万円を超える金額	100 分の 45
500 万円を超える金額	100 分の 50
1,000 万円を超える金額	100 分の 55
2,000 万円を超える金額	100 分の 60
5,000 万円を超える金額	100 分の 65
1 億円を超える金額	100 分の 70

このように、高い累進性を持ち、最高 90% というシャープ勧告による驚異的な税率は早くも姿を消すこととなります。

しかし、累積的取得税に関しては、このときには手がつけられておりません。

こうした点について、池田蔵相は、シャープの勧告案全般については、「非常にいいところもありまするが、やってみてなかなか実際に沿わぬ点がございます。従いまして、方向といたしましては、私は実際に合うようにかえて行きたい、こういう気持ちを持っておるのであります。そこで徐々にかえておりまするが、しかしでき上った税制を、一度に手のひらを返すようには行きません。やはり情勢を見ながら徐々にやって行こう」と考えていると国会で答弁しています⁵⁹。

そして、相続税については、「改正前の相続税法は非常な行き過ぎでございました。先ず何をおいてもこれを改めなければならんというので今回の減税措置を講じたのであります。」と答弁し⁶⁰、免税点の引上げと税率の改正が最優先課題だったことを示しています。

ロ 累積的取得税の廃止

昭和 28 年度税制改正においては、前年度において積み残した累積的取得税が廃止され、遺産取得税方式の相続税と、暦年ごとに財産取得者に課税される贈与税の二本立てとする

改正が行われました。

昭和 25 年の導入時からシャープ勧告は理論に走りすぎているといった批判がありましたが、こうした導入時における反対論と昭和 28 年度における改正理由はあまり変わらないもので、具体的には次のように説明されています。

現行制度だと、ある年に相続が開始した場合、財産の取得者がその相続開始前何十年にもわたって取得した財産の価額がすべて明瞭に記録されていないと、その相続に対する税額を計算することができないこととなり、「納税者が申告書を提出するまでに費やす労苦は、なみたいていのものではあるまいと思われる。また、税務署にとってもすべての納税者の課税資料をその者が生きている限り何年でも整理保存しなければならないということは極めて厄介な仕事」⁶¹であり、このような「実行上の難点等を考慮して、これを相続税と贈与税とに分けて課税し、負担の一層の軽減合理化をはかる」⁶²こととしているとしています。

こうして、シャープ勧告により昭和 25 年に導入された累積的取得税は、3 年という短命のうちに姿を消すこととなりました。

シャープ勧告による税制は、相続税に限らずこの時期に次々と改正され、「シャープ税制使節団の意図に反して、採用の当初から毎年々々、大部分は、日本経済の実情に即するようという理由の下に修正が行われ、重要な勧告事項の一部が排除され〔中略〕、シャープ勧告は、いわば瀕死の重傷にある。」⁶³と言われました。

なお、この時に相続税の課税方式の根幹についてもシャープ以前に戻すという意味から、遺産税方式への復帰ということも考えられなくはなかったのですが、遺産取得税方式についてはこのときには手がつけられませんでした。

この点については、大蔵省主税局は、「取得者に対しまして課税するという制度は、やはり現在の民法の建前⁶⁴などからいたしまし

て、やはり存置しておくほうが適当であるというふうに考えられますので、取得者課税の制度はそのまま残しまして、もとのように遺産課税にはしないということにしておりますが、それによってまあ負担の軽減を図る趣旨も同時にあるわけであります」⁶⁵とし、「民法の建前」と「負担の軽減」という2つの観点から、遺産取得税方式を残したと説明しています。また、「負担の軽減」については、「相続人の数が多くなるに従って各相続人の負担すべき相続税の負担額は減少し、相続人の数に応じて相続税の負担が合理的に配分されることとなるから租税負担の合理化という面から見ると極めて満足すべき結果となる」⁶⁶と指摘しています。

遺産取得税方式と負担軽減の関係は、後に問題となるのですが、この時点では何等问题となることもなく、むしろ合理的だと説明されていたのです。

ハ 遺産取得税方式か遺産税方式か

昭和31年12月に発表された臨時税制調査会の答申において、「今後検討すべき諸問題」の一つとして「相続税の課税方式」について、現行の遺産取得税方式は「富の公平な分配を図る点ではすぐれているとしても、遺産分割を仮装されやすく、執行の確実を期しがたい欠陥もある」と指摘し、合理的な制度を確立する必要があると提言しており、遺産取得税制度を悪用して、仮装分割により相続税の軽減を図るケースが出てきていることを窺わせるものとなっています。

これを受けて、昭和32年12月の税制特別調査会の答申⁶⁷は、「遺産取得税体系を維持することが適当であるが、[中略]実際の取得財産により遺産総額に対する相続税の負担が大きく変わる方式はこの際棄て、共同相続人が遺産を民法900条の相続分の割合により取得したものと仮定して算出した税額を、各相続人が相続により実際に取得した財産の価額に応じて納付させる方式をとることが適当で

ある。」として、遺産取得税方式と遺産税方式の併用方式を採るよう提案しています。

また、同答申では改正の理由として、「遺産を分割することが困難な農業用資産や中小企業用資産その他の資産を相続した場合には、その財産が分割困難なため、単独又は少数の相続人によって相続することと相まって、その負担は相対的に重いものとなっている。」と述べ、農業者や中小事業者への配慮も挙げています。

なお、この答申を受けた改正法案が上程された国会においては、仮装分割を封じ「執行の確実を期す」という点に関して、「(現行制度においては) 実際には長男が相続しているという場合に、[中略] 税務署にはもうシラを切って、5人が全部相続したと言えば、共有であると言えば、それで通るということになれば、5人いると250万円まで非課税⁶⁸になってしまうということになるのですが、今度はそういうがんばったり、税務官吏がごつく問うたり問わないだりで、変わってはいかぬから、もうこれは客観的にぴちっといこう」とする改正だと説明されています⁶⁹。

ところで、昭和32年の税制調査会の答申では「相続税課税の意義」等について、①個人の死亡の際に相続税を課税し、その富の一部を社会に還元することにより富の集中の抑制を行う、②被相続人の生前に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る負担の軽減を清算するとして、これらは税制上重要な役割を果たすものと述べています。

この答申の内容は、公の立場から相続税の意義について明確に述べているという点において注目すべきものだと考えられますが、さらに、指摘されている相続税の意義の内容についても注目すべきものではないかと思います。この二つの意義について共通して言えることは、いずれも遺産取得税としてよりも遺産税としての色彩が濃いものになっているということです。昭和33年改正以後の相続税

法については、一般的には「遺産取得税と遺産税の折衷方式」と言われていますが、「形式遺産取得税、実質遺産税」⁷⁰という言い方がされることがあるのも、このようなことが背景にあるのかもしれませんが。

次に個別に見ますと、一つ目の「富の集中抑制」については、シャープ勧告などにおいても指摘されていますが、シャープ勧告では財閥解体後における財閥復活阻止のための「富の集中排除」という占領政策としての色彩が強いものでした。しかし、ここで示された「富の集中抑制」は、現在、相続税の意義として言われている「社会に還元」するためのものだとして、公的な見解としては、この時に初めて相続税に社会政策的な意味を持たせたとと言えます。

二つ目の被相続人の生前の「各種負担の軽減の清算」については、「所得税補完」機能と言われるものです。相続税創設時において言われた「相続による偶然所得の発生に対して課税する」という相続税の意義も「所得税補完」機能ですが、ここでの「被相続人の一生の税の清算」⁷¹とは本質的に異なるものと言えます。学説などでは、双方ともに相続税の意義として言われていましたが、公的な見解としては、この時に初めて相続税は一生の税の清算であることが示されたとと言えます。

3 21世紀の相続税

昭和28年、昭和33年とシャープ税制から大きく生まれ変わった相続税は、その後、基礎控除の引上げ、税率構造の見直し、配偶者に対する税額軽減や中小企業の事業承継に対する各種特例の創設などが行われましたが、昭和33年度の改正時における骨組みが維持されたまま21世紀を迎えることとなります。

(1) 高齢化社会と相続税

平成15年度の税制改正において、「相続税・贈与税の一体化措置」として「相続時精算課税制度」が導入されました。

このことは、2002(平成14)年11月に税制調査会から出された「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」において、「この一体化措置は、従来の相続税と贈与税との関係を大きく見直すものであり、両税の抜本的改革として位置付けられるものである」とされ、この改正法案の審議を行った国会の質疑⁷²においても塩川財務大臣に、「シャープ以来の税制の改革」と言わせたほど、相続税制の根幹に関わる改正と位置付けられています。

この制度の導入の趣旨・目的については、次のとおり説明されています⁷³。

- ① 高齢化の進展に伴い、相続による次世代への資産移転の時期が従来よりも大幅に遅れてきている。
- ② 高齢者の保有する資産の有効活用を通じて経済社会の活性化にも資するといった社会的要請もある。
- ③ こうした状況を踏まえて、将来において相続関係に入る一定の親子間の資産移転について、生前における贈与と相続の間で、資産の移転時期の選択に対する課税の中立性を確保することにより、生前における贈与による資産の移転の円滑化に資する。

このような制度が導入された背景としては、答申にもあるように我が国の高齢化の進展があります。今から50年前くらいまでは65歳以上の高齢者の割合は、総人口の5%程度でしたので、60代の親から30代の子が相続するということも多くありましたが、今や65歳以上の人口は20%程度になり、これが30年後くらいには30%を超えてしまうと予想されています⁷⁴。そうしますと、もうすでに現在でもあることですが、90代の父親から引退世代である60代の子が相続するというようなことが多くなってくることになります。

加えて、60歳以上の世帯が個人の金融資産全体の5割以上を持っているという現状があります⁷⁵。こうなりますと、高齢な父親が亡くなり相続するまで、その資産が凍結されて

しまうことになりかねない状況だと言えるわけです。

そこで、高齢者に偏って多く保有されている個人資産を、次の世代が現役のうちに受け取れるようにして、この資産を消費又は運用してもらい、これにより経済を活性化させるということが求められました。

ところが、相続税と贈与税を比較すると、贈与税の方の負担が大きく、また、将来相続税が課税されないような9割以上の家族についても贈与税が課税される仕組みとなっていることから、贈与税が生前の資産移転（贈与）を思い止めさせるような役割を果たしている状況となっています。

このことを解決するためには、基礎控除が110万円とされている贈与税の非課税枠を大きくすれば、事は簡単な訳ですが、このようにしてしまうと一種の相続税逃れが制度として出来上がってしまうことになり、贈与税の相続税補完機能が失われ、相続税自体の意義も失われかねないこととなります。

そこで、このような贈与税の相続税補完機能を失わせることなく、財産の移転に関して、生前贈与を選択しても相続を選択しても税の負担が同じというような中立的な制度を導入し、生前贈与を円滑化しようということから、相続時精算課税制度が生み出されたということなのです。

(2) 相続時精算課税制度のあらまし

贈与により財産を取得した受贈者は、従来の贈与税の課税方式（以下「暦年課税」といいます。）の適用を受けることに代えて、その受贈者の選択により、相続時精算課税制度の適用を受けることができることとされました。

このように選択制ですので、暦年課税を選択することもできる道を残していますが、この精算課税制度を一旦選択すると、これを取りやめて従来の制度の適用を受けることはできないこととされています。

この相続時精算課税制度による納税は、贈

与時に、父親などの特定の贈与者からの贈与により取得した財産について相続時精算課税制度による贈与税を所得税の源泉課税のように一旦支払ってもらいます。この贈与税額の計算に当たっては、その父親などが亡くなり相続が開始するまで使うことができる2,500万円までの特別控除がありますので、これをオーバーした年の贈与から一律20%の税を納めるということになります。

そして、その後相続が開始した時に、相続時精算課税制度により取得した贈与財産と相続又は遺贈により取得した財産とを合計した価額を基に計算した相続税額を算出し、この金額からそれまで支払った相続時精算課税制度による贈与税を控除することになります。

相続税よりも過去に納めた贈与税の税額の方が大きいと、相続時に贈与税の還付を受けることもできることとなっていますので、将来相続税が課税されないような9割以上の家族が、何れかの時点で贈与税を納めたとしても、トータルでは税額が発生しないということになります。

このような意味で、この一体化の措置は、決してお金持ちのために用意されたものではなく、大多数の一般の家庭の財産を結果的に無税で贈与できるようにしたものと言えます。

この制度は選択性が採られ、その適用には年齢制限が設けられており、受贈者は贈与を受けた年の1月1日現在20歳以上、贈与者は原則として65歳以上とされる点など、シャープ勧告による累積的取得税の制度とは異なりますが、累積課税された贈与税と相続税の統合という点において、シャープ勧告の再現とも言えるものです。

昭和33年以降、我が国の相続税は、遺産取得税方式と遺産税方式の折衷型という我が国独自の相続税と、暦年課税の贈与税の二本立て方式を採ってきましたが、実は、欧米の主要国においては、相続税と贈与税が統合された累積的な課税方法が採られるようになっ

ていました⁷⁶。

東京大学の金子宏名誉教授は平成 10 年に発表された論文⁷⁷において次のように述べておられます。

「累積的資産移転税の体系は、わが国では、十分な経験を経ないまま廃棄されたが、その後、米・英・独・仏等、世界の主要な国々は、次々と累積的資産移転税の採用にふみ切った。その意味で、シャープ勧告の考え方は、世界的に影響を及ぼしている。(中略) 筆者もシャープ勧告の取得型に累積型を組み合わせる制度が妥当と考える。そして、コンピューターが発達し、贈与・相続による財産の移転の記録を長期間にわたって保存することが容易になったことにかんがみると、21 世紀の相続税制度がその方向に動いてゆくことは、十分にありうることでありと考える。」

このような考え方が、少子・高齢化という時代における社会的要請とも重なり、21 世紀を見据えた相続税制度である相続時精算課税制度の導入に繋がったということではないでしょうか。

(3) 平成 15 年度改正における「富の再分配」と「経済の活性化」

イ 税率構造の見直しと「富の再分配」

平成 15 年度の答申では、相続税の税率構造について、「相続税の最高税率については、個人所得課税の最高税率（50%）との較差が大きく、諸外国の例に比しても相当高いことに鑑み⁷⁸、現行の 70% から引き下げることが適当である。」との指摘がありました。

相続税の最高税率に関するそれまでの税制調査会の議論の経緯を見てみますと、平成 11 年度の税制改正に関する審議の過程で、個人所得税の最高税率の引下げにあわせて相続税の税率についても引き下げべきではないかという議論がありましたが、「平成 11 年度の税制改正に関する答申」においては、次のとおり指摘し、その結論

は留保されました。

「相続税には、富の再配分を図るという機能があるほか、所得税の補完税としての役割があります。個人所得課税の負担軽減や累進構造のフラット化が進む中、このような相続税の役割をどう考えていくのかについて検討が必要です。したがって、相続税については、今後、個人所得課税の抜本的見直しとの関連において、税率構造や課税ベース等について幅広く検討を行っていくことが適当と考えます。」

そして、平成 12 年度の税制改正においてもこうした考え方が維持され、税率構造の見直しについては、相続税の全体を見直す際に取り組むべき課題とされました。

このような経緯を経て、相続時精算課税制度の導入という抜本的な改正が行われた平成 15 年度において、最高税率の引下げが提言されたのです。

しかし、最高税率を引き下げると相続税の富の再配分機能の低下を来すことになるため、平成 15 年度の答申では「累進構造については、個人所得課税を補完し、富の再配分を図るとの相続税の役割を踏まえれば、最高税率を引き下げるものの、全体として現行程度の累進が適切なものと考えられる。」との提言があり、次のとおり税率の刻みを 9 段階から 6 段階とする改正が行われました。

改正前		改正後	
(法定相続人の取得金額)		(法定相続人の取得金額)	
	(税 率)		
800 万円	以下	100 分の 10	1 千万円以下
1,600 万円	〳	100 分の 15	3 千万円 〳
3 千万円	〳	100 分の 20	5 千万円 〳
5 千万円	〳	100 分の 25	—
1 億円	〳	100 分の 30	1 億円 〳
2 億円	〳	100 分の 40	3 億円 〳
4 億円	〳	100 分の 50	3 億円超
20 億円	〳	100 分の 60	—
20 億円	超	100 分の 70	—

ロ 相続時精算課税制度の導入による「経済の活性化」

平成 15 年度の答申では相続時精算課税制度の導入について、「高齢化の進展に伴って相続による次世代への資産移転の時期が従来より大幅に遅れてきている。また、高齢者の保有する資産（住宅等の実物資産も含む）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社会的要請もある。」と述べています。

つまり、相続時精算課税制度によって、一族内部での財産の移転を円滑化し、これによって「経済社会の活性化」を図ろうということで、相続税制に経済政策としての機能の発揮を期待するものとなっています。

このことは、相続時精算課税制度を選択した納税者は、相続税の補完税である贈与税の持つ資産移転に対する抑制的な働きの一部が解除されることによるもので、相続税の本質的な機能と言うことはできないと考えられますが、ともあれ、相続税制が長期的な経済政策の一つとして位置付けられたということは、100 年近く続いた我が国の相続税制において初めてのことであり、注目すべきことではないかと思われます。

ところで、この制度ができて実際どのくらいの財産が動いたかということですが、平成 16 年 8 月に財務省主税局が発表した「平成 15 年分相続時精算課税制度に係る贈与税の申告実態調査」を見ますと、相続時精算課税制度の利用者（受贈者）は 78,254 人、贈与者数は延べ 82,739 人となっており、贈与された財産の総額は 1 兆 1,621 億円（うち現金預貯金等が 54%、土地が 33%を占めています。）となっています。この制度の導入が贈与の動機となったものではない人の数値もこの中に含まれているとは思いますが、ここ数年間は前年割れしていた贈与税全体の申告人員が、平成 15 年分では前年よりも 10%、6 万人増加している⁷⁹ということからすると、かなりの人が、この新しい制度ができたことにより贈与することを決意したと考えてよいの

ではないでしょうか。

我が国における家計の資産残高は、金融資産が 1,400 兆円程度で、実物を含めての資産残高は 2,500 兆円程度とされていますので⁸⁰、1 兆 1,621 億円という金額はあまり大きいものとは言えないのかも知れませんが、それにしても、この制度により 1 年で 1 兆円あまりの資産が動き、また、これからも動いていくと考えられますので、経済社会の活性化を促す機能を果たしているものと言ってよいのではないかと考えられます。

おわりに

我が国の相続税は、今から 100 年前の 1905(明治 38)年に、日露戦争に端を発して創設され、1950(昭和 25)年に、連合国軍による占領下において、シャウプ勧告による抜本的な改正が行われました。

しかし、この占領下の相続税制は我が国の実情に合わないとして改正され、短期間で姿を消すこととなり、おおよそ現在における相続税の基本的な構造が出来上がりました。

それから 50 年余り経過する中で、我が国は高齢化が進み、経済社会の構造が変化したことから、経済の活性化という社会的な要請が高まり、これに応える税制の一つとして、2003(平成 15)年に相続時精算課税制度の導入という抜本的な改正が行われました。

そして、こうした相続税の制度が変化していく中で、課税の根拠として相続税に持たされる意義とか機能も同時に変化してきました。

明治 28 年の相続税創設時には、日露戦争の戦費調達が目だったことから、「偶然所得の発生」に担税力を見出して課税するという、「所得税の補完」がその根拠でした。

昭和 20 年代、第二次大戦後の占領下においては、「財閥解体」という占領政策と結びついた「富の集中排除」という意義を持つことになりました。

しかし、占領から開放されると、「富の集

中抑制」という意味では同じですが、富の社会への還元という意味での「富の再分配」という意義と、被相続人の一生の税の清算という意味で「所得税の補完」というもう一つの意義を持つこととなりました。

21世紀に入り、相続税と贈与税が統合された相続時精算課税制度が導入され、一族内部における財産の分配を促がし経済を活性化させるという経済政策的な機能を持たされることとなりました⁸¹。

もちろん相続税も財源としての意味を常に持っていますが、国税収入に占める相続税の割合は、創設時の1%弱から始まり、昭和初期には3%前後になり、その後上がり下がりはありましたが、現在も3%前後のところに着いているという状況です。

このようなことから、これまでの相続税に関する議論は、税収とは切り離されて、純粋な制度論として展開されてきたという面があります。将来的にも、税収に占める相続税の地位はそう変わってはこないと考えられますので、これからも制度論を中心に相続税制の議論が展開されていくことが予想されますが、財政再建が言われている現在においては、税収面についての議論も必要でしょう⁸²、相続時精算課税制度の導入によって新たに付け加えられた経済政策的な要素についても、今後その効果について検証した上で議論していく必要があると考えられます⁸³。

税収規模が小さいとはいえ、相続税は所得・消費・資産に対する課税という三つの大きな柱の一つを担っています。所得税率のフラット化が進んでいる現状で、逆進性のある消費税の税率が今後さらに引き上げられることになると、税による所得再分配機能がさらに低下することになります。そうすると、所得・消費・資産に対する課税を組み合わせで最良の税制を構築するという「タックス・ミックス」という考え方の中で、相続税の再分配機能に、より注目が集まることとなるでしょう⁸⁴。

経済社会の国際化の中で、国際的な租税回避スキームへの対応がさらに必要⁸⁵とされたり、現在米国との間においてのみ交わされている相続税条約⁸⁶を様々な国と交わす必要が出てくることも考えられます。

逆に、国際化という視点では、OECD諸国に限っても、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドでは相続税がすでに廃止され、米国においては2010年に連邦遺産税が一旦廃止されることとなっています。これが世界的な傾向かという点必ずしもそうではないようですが、我が国においても「廃止」というような議論が、いつかされることがあるかもしれません。

本稿では、相続税の制度の骨組みの改正等の周辺だけを見てまいりましたが、このほかにも相続税法の本法の中に他の論点があるでしょうし、租税特別措置法などによる事業承継に関する特例のあり方や財産評価の問題もあります。

このように相続税に関しては、これからの様々な論点の下で、どのような改正が必要となってくるのか大変注目されるところです。

いずれにしても、税制に求められる公平・中立・簡素という基本原則の中で相続税に関する議論も進んでいくものと考えられますが、今から100年後に振り返った時に悔やまれることのない最良の税制を、これからも国民・納税者とともに考え、その理解の下に創り上げていく必要があると考えられます。

¹ 当時、最も有力な政党であった立憲政友会（総裁 西園寺公望）が設けた財産相続税法調査委員会において、「臨時軍事費の財源は、主として有期的性質のものたるを要すといえども、財産相続税は特にこれを区別して永久的性質の財源とすること」と報告しています。（大村巍『相続税の誕生』、税大論叢9号、1975年5月所収、127頁、）

² 明治37（1905）年において相続税制度を採用していた国は、イギリス、フランス、オーストリア、イタリア、ベルギー、ロシア、スウェーデン、ノルウェー、デンマーク、オランダなどで、このほか各連邦国家が個別に採用していた国としては、

ドイツとスイスがありますが、ドイツは1906年6月に各連邦による課税を廃止して、帝国租税として統一しています。なお、アメリカ合衆国は遅れて1916年に導入しています。(東京税務監督局編『内国税彙纂』の第43号「各国租税賦課法要綱」、第79号「各国租税制度ノ概要」)

³ 大村、前掲「相続税の誕生」p127

⁴ この貴族院の特別委員会における審議過程において、「我が国の制度慣習等にも関係する法案であらうと思いますので、(中略)これを永久的に実行することになると、余程慎重に審議を遂げなければならぬことと考えます」という貴族院議員からの主張もあり、臨時立法にすると修正案が、一時可決されるという騒ぎがありました。(大村、前掲「相続税の誕生」p152)

⁵ 大蔵省主税局編『明治大正財政史』、昭和32年3月、p215

⁶ 水町氏は、明治36年10月に大蔵省理財局長、同40年5月～41年6月には大蔵省事務次官を歴任しています。

⁷ 「近代諸家文書集成」の水町家文書、ゆまに書房、1987年

⁸ 「租税制度其他財政ニ関スル調査」の原文(抜粋)「近親ヲ失ヒタル悲嘆中ニ呻吟スル者ニ対シ相続財産ノ十分ノ一又ハ二十分ノ一ト謂フカ如キ重税ノ納付ヲ迫マルカ如キハ人情ノ許サル所ナリ又我邦ニ於テハ家族制度ノ結果トシテ戸主ハ家族ヲ扶養スル義務アルモノナリ戸主ヲ失ヒタル相続人カ新戸主トシテ家族扶養ノ義務ヲ負担シ如何ニシテ義務ヲ果たスベキヤニ付苦慮スルノ際ニ当リ其ノ相続シタル財産ノ一部ハ之ヲ没収スルモノトセハ政府ノ冷酷ヲ怨恨セサルモノ殆ト稀ナルヘシ殊ニ我邦ニ於テハ富ノ分配ハ下層ニ広カリ富民ハ頗ル少ナキヲ以テ少額財産ヲ免税スルトキハ相続税トシテ徴収シ得ヘキモノハ望ヲ嘱スルニ足ラサルヘシ」

⁹ 租税史研究家グループ『史料が語る租税の歴史』、大蔵財務協会、平成12年2月、p185；大蔵省主税局編『明治維新以後の租税制度』昭和13年12月、p31

¹⁰ 関東農政局静岡農政事務所のホームページから

¹¹ 資料：税務大学校研究部編『税務署の創設と税務行政の100年』大蔵財務協会、平成8年10月、p280「国民所得に対する租税負担率」

¹² 明治38年9月には、日露講和条約が無賠償を定めていることなどに反発した市民が、日比谷公園を中心に東京の各地で暴動を起こした「日比谷焼打事件」が発生しています。この事件は、増税が物価の高騰を招くなど、国民の負担が増加した

こともその一因であると言われています。

¹³ 前掲『近代諸家文書集成』の勝田家文書「第5回 財政経済年報説明原稿」、明治38年

¹⁴ 資料：前掲『税務署の創設と税務行政の100年』、p252「租税及び印紙収入」

¹⁵ 前掲『明治維新以後の租税制度』、p34

¹⁶ 「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ソモソモ課税ノ基礎ハ各人ノ資力ニ在ルコト吾人ノ一般に承認スル所ニシテ相続ニヨリテ財産ヲ取得スル者ハ偶然ノ事実ニ依リ経済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当ナル課税ヲ為スハ明シロ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言ワサルヘカラス」(稲葉敏『相続税法義解』、自治館出版、明治39年3月、p20)

¹⁷ 前掲、大村『相続税の誕生』(p131)では、相続税法義解において偶然所得課税説を採っていることについて「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もので、当時の主税当局の説であるとみなして差支えないと考える。」としておられます。

¹⁸ 創設時の立法の根拠として「偶然所得課税説」が採られたことと矛盾するようですが、前出の「相続税法義解」で稲葉敏氏が言っている、相続税は「簡なるに如かざる」という課税上・行政上の便宜という観点から「遺産税体系」を採ったものです。特にこの点について、前掲書『相続税法義解』(p4)では、おおよそ次のように解説しています。「相続税は、相続により財産を取得する事実課税するのであるから、遺産取得税方式をとるのが理論上からすると適当だが、納税者に対して不便や苦痛を与えない限りは、立法上では、租税徴収上の便宜から遺産税方式を採っても良いと考える。国庫収入という点からは、共同相続の場合には、被相続人の財産に課税することが、課税上簡便であり、税収も多額となる。」と述べて、さらに遺産取得税の短所として「相続人の取得した相続財産に課税する場合には、被相続人の財産全体に累進税率を適用できないばかりか、財産の散逸等により、調査から漏れる恐れがある。」としています。

¹⁹ 前掲『内国税彙纂』第43号「各国租税賦課法要綱」、第79号「各国租税制度ノ概要」

²⁰ 属地主義：法施行地内の動産・不動産の相続には外国人であっても課税するが、法施行地外に所在する財産には日本国民に対しても課税しないとするもの

²¹ これら我が国独自のものが採用された理由としては、①当時は外国人が法施行地内に財産を所有することはあっても、日本国民が国外に財産を所有するということが稀であったこと、②戸主によって家族が養われていた旧民法下において、戸主の死亡・隠居等によって開始する家督相続への税率の軽減という配慮が必要であったこと、③国内の相続税導入反対論への配慮などもあり、ある程度国民が受け入れ易い制度である必要があったということが考えられます。

²² GHQ：本稿においては、連合国軍最高司令官総司令部のことを指しています。

なお、フリー百科事典『ウィキペディア

(Wikipedia)』によれば、「英語では、『General Headquarters/Supreme Commander for the Allied Powers』(日本語では、「総司令部/連合国軍最高司令官」の意味)が正式な名称であり、略語である GHQ/SCAP も用いられる。なお、日本国内では、単に GHQ と呼ばれることもあるが、GHQ とは、総司令部 (General Headquarters) のことであり、日本国外において連合国軍最高司令官総司令部を意味することは少ない。」とされています。

²³ GHQ において財閥解体などを担当した経済科学局 (ESS) の租税担当者である、ヘンリー・シャベル (Henry Shavell) 氏を中心として策定されました。

²⁴ 神野直彦『シャープ勧告の相続税・贈与税』、日本租税協会編『シャープ勧告とわが国の税制』1983 年所収、p 185

²⁵ 1%~75%の 22 段階とする超過累進税率を提案しています。

²⁶ 神野直彦『シャープ勧告における資産課税－相続税・贈与税を中心に－』、租税法研究第 12 号「資産税の諸問題」1984 年所収、p 33

²⁷ 塩崎氏は、昭和 42 年 11 月に大蔵省主税局長を最後に退官され、昭和 44 年 12 月に衆議院議員に初当選、昭和 57 年に経済企画庁長官、平成 2 年には総務庁長官を歴任され、平成 5 年に議員を退職、同年に国民税制総合研究所長を設立し、理事長に就いています。

²⁸ 財務省総合政策研究所主任調査官 寺井順一『財務省今昔物語 第 10 回「シャープ勧告」の思い出 塩崎潤氏に聴く(その 1)』、ファイナンス、2004.10

²⁹ 大蔵省財政史室編『昭和財政史－終戦から講和まで－(第 7 巻)』、東洋経済新報社、1977、p 645「池田大蔵大臣からシャープ博士宛の書簡」

³⁰ 前掲『昭和財政史－終戦から講和まで－(第 7 巻)』、p 466

「中間報告」では次の 2 点を示している。「(1) 相続税については、税率、基礎控除、非課税限度等について所得税について述べたと同様の問題があり、適当な改正を行うことが必要である。(2) 贈与税については、全体の構想にやや無理なところがあり非課税財産特に公益法人等に対する寄付金についても実情に添わない点があるので改正すべきである。」

³¹ 前掲『昭和財政史－終戦から講和まで－(第 7 巻)』、p 474

³² このあたりのことは、前掲『シャープ勧告における資産課税－相続税・贈与税を中心に－』の「四 シャープ相続税制の成立」において詳しく研究されています。

この論文の中では、昭和 24 年 7 月に大蔵省主税局がシャープ使節団に 3 つの意見書(「相続税及び贈与税について」、「相続税における配偶者控除及び扶養控除について」及び「相続税及び贈与税との統合について」)を提出しており、この中で、シャベル勧告で実現しなかった主要な事項である①被相続人との親疎に基づく 3 種の差別税率の廃止については、配偶者控除と扶養控除を創設することを前提に賛成し、②相続税と贈与税の統合問題については、これを遺産税方式の相続税と贈与税の統合と理解した上で、反対の意を表明しているとしています。

³³ 前掲『昭和財政史－終戦から講和まで－(第 7 巻)』の「税制使節団の勧告の概要について(シャープ談)」

³⁴ 大蔵省 塩崎潤『ウィリアム・ヴィックリー著「累進課税の指針」第 1 回－新しい租税理論と失われつつあるシャープ勧告の精神とその背景を探ねて－』、財政 20 巻 5 号、昭和 30 年 5 月所収、p 21

³⁵ 大蔵省 塩崎潤『ウィリアム・ヴィックリー著「累進課税の指針」第 9 回－承継税の理論－』、財政 21 巻 1 号、昭和 31 年 1 月所収、p 6

³⁶ 配偶者控除、年長者控除、相次相続控除の適用範囲及び相次相続控除と年長者控除の併用など、細かな点でシャープ勧告を修正しています。(大蔵省財政史室編『昭和財政史－終戦から講和まで－(第 8 巻)』、東洋経済新報社、1977 年、p 185)

³⁷ シャープ勧告の和訳文は、『シャープの税制勧告』(福田幸弘氏監修、霞出版社、1985 年)によります。(以下同じ。)

³⁸ 両勧告に一生累積課税が提案されていることについて、当時大蔵省主税局で調査課長などを歴任されていた忠佐市氏は、後に次のとおり述べています。

「ビックリー先生がシャープ勧告に書き入れたような議論をして本を出したのが1947年(累進課税の課題)なのですね。われわれはその1947年の本を勉強したわけです。前尾さんのところへメモを寄せて、これをやれといったのは、1946年11月と1947年2月ですね。ですから、その前にビックリーの論文か何かがシャベルの手にあったのか、それとも本国から何かいってよこしたのか。向こうの書箱の中に入っていた案があって、それをシャベルが言い出したのか、どうなのかなという気がしたわけです。そして、そのまま法律にして、また翌年に相続税法を改正したでしょう。そうしたら、もう一回、ビックリー本人が日本にやってきて、シャープ勧告の中に入れて、また25年の改正の中に盛り込まれ、また4、5年のうちに改正されてしまった。戦後の相続税は、そういう沿革をたどっていますから、アメリカ国内で占領管理政策なんかをやっていた際に、税制としてもなにかがあって、それを持ってきたのではないかと、できればそれを見たいと思うのです。」(資料：平田敬一郎ほか編『昭和税制の回顧と展望』大蔵財務協会、昭和54年12月、上巻p275)

³⁹ 神野直彦『シャープ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に—』、租税法研究第12号「資産税の諸問題」1984年所収、p33

⁴⁰ 「不当な富の集中を抑制」する効力を指していると考えられます。

⁴¹ 被相続人の生前の努力の成果(所得)があげられた時から相続税の課税までの時間的な乖離を言っているものと考えられます。

⁴² 前掲『シャープ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に—』(p51)によれば、池田蔵相が相続税法の勧告内容に関して「所得税の減税を通したあとこまかいところで文句を言うな、いずれ日本も独立するんだからそういうのはそのときに改正していけばいいじゃないか」と発言したということを捉えて、日本政府は、この税制改革で所得税減税の実現に全力を傾注し、相続税についてはひとまずこれを受け入れ、独立後再び改正するという戦略を採ったとされています。

⁴³ 国会における質疑等の資料は、国会会議録検索システム(<http://kokkai.ndl.go.jp/>)によります(以下同じ)。

⁴⁴ 昭和25年3月11日 衆院大蔵委員会、同14日 衆院本会議

⁴⁵ [昭和25年3月9日 衆院大蔵委員会における田中議員の質疑]「今回の相続税の税率の引上げの関係から見まして、これが実施されました場合に、農村方面等における資産相続の場合における負担が、相当過重になって来る」とし、「一人十五

万円、今日の貨幣価値におけるこうしたものを考えて参ります場合に、われわれはこの免税点は低過ぎる。これをもつと引上げなければならないという点を考えなければならない」と免税点の引上げを要求しています。

⁴⁶ [昭和25年3月14日 衆院本会議における川島議員の質疑] 零細農家や中小企業者の資産が資産再評価法により評価額が引上げられることとの関連から「免税点わずかに十五万円では、実質的定額資産者の保護にはならず、わずかな現金にも事欠く相続者にとっては、名目的引上がり資産のために、その納税額に実力以上に引上げられ、せっかくの相続財産を物納するか、もしくは処分する以外にないという窮地に追い込められて行くのであります。ことに農家の零細化が憂慮されているとき、この零細化と転落に一層の拍車をかけることとなり、国民経済の基盤をいよいよ危うくする」と改正に反対しています。

⁴⁷ [昭和25年3月11日 衆院大蔵委員会における河田議員の質疑]「一所に富が集中することを防ぐことは言うまでもないのであります。しかし今日の状態におきましては、相続税におきましてもやはり低額なものに対しては相当ゆるみを持たし、高額なものに対しては十分徹底的に税金を取る。もちろんこれは税率だけの問題である。しかしこれにはやはり税務行政から行きましても、大所得者あるいは相続者には、やはり脱税の抜け道はあるのでありまして、われわれは実際上の問題から入って、相続税における低額所得者の利益を守って行く。」と政府案に反対しています。

⁴⁸ 昭和25年3月7日 参院大蔵委員会

⁴⁹ 昭和25年3月2日 衆院大蔵委員会公聴会

⁵⁰ 「生産意欲」のことで、生産物の象徴として「石炭」を挙げたものと思われます。

⁵¹ 日本租税研究協会会長 汐見三郎氏『シャープ税制改革案と其の実施に就ての要望』、日本租税研究協会編「シャープ勧告の総合的研究—第1回大会記録—」、昭和25年2月所収、p15

⁵² 前掲『シャープ税制改革案と其の実施に就ての要望』の報告内容(p11)「相続税と贈与税とを合した承継税の率が最高9割に達しているのであります。所得税の最高税率は現行の80%から55%に減じていく。即ち財産税と所得税との組み合わせというものが、世界各国の例とシャープ勧告とは違っている、ドイツとも違っている、フランスとも違っている、イギリスとも違っているし又アメリカ本国とも違っているのであります。これはシャープさんの10年程前の著書に現われているのであります。シャープさんはアメリカでも之を

実施したいと云うことを言っておられたのでありますが、まだ実行に移って居りません。』

⁵³ 前掲『シャープ税制改革案と其の実施に就ての要望』の報告内容 (p 14)「他人から貰おうが親から貰おうが、兄弟から貰おうが、貰ったものは皆同じだと云う風の考え方であります。生きている人から貰おうが死んだ人から貰おうが殆ど同じ取扱で、ただ夫婦間だけの遺産の移転に対しては半額だけ控除すると云う考え方であります。(中略)ヨーロッパの相続税におきましても、相当この親族関係と云うものは加味されて居りますが、日本の今度の税法におきましては殆どこの親族関係と云うものはなくなってきました。即ち個々の一人一人の財産、個々の、一人一人の所得と云う個人主義が非常に強く表われて居ります。封建的な家族制度の打破と云うことは、これは新しい日本として非常に重要なものだと思つて居ります。しかし色々日本には日本の事情もあり、世界各国の立法とも睨み合せて之を考へてみなければならぬと思います。』

⁵⁴ 昭和 25 年 3 月 31 日公布、同年 4 月 1 日施行 (同年 1 月 1 日以後適用)

⁵⁵ マッカーサー書簡の全文「私はここにシャープ博士に使節団一行の手に成る日本税制に関する報告書を伝達する。一行は私の招聘により一層公平な税制樹立に資するための勧告書を提出する目的で、日本の税制につき包括的な調査を行うために来日したものである。一行はあらゆる方面の納税者とあつて話したり、種々異なる事業や農業経営の多数について研究するなど四カ月にわたり鋭意調査を遂げた結果、大部の勧告書を生み出した。これは全体として採上げれば日本の中央と地方政府の財政の基礎を健全なものにする内容を持っている。私は日本国民にできるだけ早く健全な財政制度の恩恵を及ぼすため日本政府がシャープ勧告に示された広範囲な原則と目標を実施に移すのに適当な計画を関係予算や安定諸計画と同時に国会で審議するのに十分な時間があるように作成し得るものと信ずる。」(前掲『昭和財政史—終戦から講和まで— (第 7 巻)』、p 498)

⁵⁶ 吉田返書の全文「連合軍総司令官殿、昨日の閣下よりの御書簡ならびにカール・シャープ博士とその使節団の手に成る日本税制に関する報告書は確かに受領いたしました。該報告書は実に日本財政史上に一新紀元を画する記念塔となるべき大文であります。私は書中の勧告は抽出的に採択されるべきではなく、これを全体として採入れて初めてシャープ博士の意図されるがごとき合理的にして公正なる税制の基礎たり得るものなることを

十分に了承しております。ゆえに政府はこの事実を年頭において報告書を検討した上、妥当なる税制案を作成し、これを来る国会に提出する所存であります。この機会に私は政府に代わりシャープ使節団の甚大なるご苦勞に対し、かつ閣下がわが国民福祉のために絶えず賜わのご配慮に対して深厚なる謝意を表します。(前掲『昭和財政史—終戦から講和まで— (第 7 巻)』、p 498)

⁵⁷ 前掲『昭和財政史—終戦から講和まで— (第 7 巻)』、p 499

⁵⁸ こうした点については、忠佐市氏は「国会で修正しても、司令部の承認を求めに行ったら通らないだろうということで結局大部分は国会で成立したのでしょう。」とされています。(資料：前掲『昭和税制の回顧と展望』上巻 p 439)

⁵⁹ 昭和 27 年 2 月 26 日 衆院大蔵委員会

⁶⁰ 昭和 27 年 3 月 24 日 参院大蔵委員会

⁶¹ 大蔵省主税局税制課 井口幸英『相続税の改正について』、税経通信 臨時増刊号、昭和 28 年 8 月所収、p 70

⁶² 昭和 28 年 2 月 10 日 衆院大蔵委員会における愛知揆一大蔵政務次官による改正案の提案理由

⁶³ 前掲『ウィリアム・ヴィックリー著「累進課税の指針」第 1 回—新しい租税理論と失われつつあるシャープ勧告の精神とその背景を採ねて—』、p 20

⁶⁴ 昭和 22 年の民法改正により、長子相続が廃止され、均分相続となっていることを指していると考えられます。

⁶⁵ 昭和 28 年 2 月 19 日 参院大蔵委員会における大蔵省主税局泉美之松税制第一課長の説明

⁶⁶ 前掲、井口『相続税の改正について』、p 71

⁶⁷ この答申は、この年に発表された「税制特別調査会答申」とは別に「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」として発表されたものです。

⁶⁸ 昭和 28 年度に、相続税の基礎控除額は 30 万円から 50 万円に改正されています。

⁶⁹ 昭和 33 年 3 月 20 日参院大蔵委員会における大蔵省原純夫主税局長の説明

⁷⁰ 租税法学会『シャープ勧告 50 年の軌跡と課題』(シンポジウムにおける植松守雄氏の発言)、租税法研究第 28 号、平成 12 年 10 月、p 95

⁷¹ この「被相続人の一生の税の清算」という考え方は、遺産取得税体系を採る我が国の相続税とは矛盾しているようですが、遺産税体系との折衷方式を採るわが国においては許されるものだろうと考えられます。

⁷² 平成 15 年 3 月 25 日参院財政金融委員会

⁷³ 柴崎澄哉ほか『平成 15 年分 改正税法のすべて』、大蔵財務協会、p 501

⁷⁴ 平成 14 年 8 月 30 日 税制調査会基礎問題小委員会 説明資料（相続税・贈与税）「年齢 3 区分別人口割合の推移」

⁷⁵ 同上「世帯主の年齢階級別貯蓄の現在高（構成比）」

⁷⁶ 遺産税方式を採用する米国では、1977 年にそれまでの贈与税・相続税の 2 本立て課税から、一生累積課税方式の贈与税と相続税の統合課税方式に移行しています。

また、同じく遺産税方式を採用するイギリスでは、過去 7 年以内の贈与財産の額がすべて加算される方法が採られており、相続税についても、相続財産に過去 7 年以内の贈与財産が加算して計算されることとなっています。

フランスやドイツは、米英と異なり遺産取得税方式を採用する国ですが、累積課税に関しては、イギリスの 7 年に対して 10 年と、累積課税方式を採用していて、やはり相続税への加算も過去 10 年以内のものとされています。（資料：平成 14 年 4 月開催の税制調査会における資料「主要国における相続税・贈与税の基本的仕組み」）

⁷⁷ 金子宏『シャープ勧告の歴史的意義—21 世紀に向けて—』、租税法研究第 28 号「シャープ勧告 50 年の軌跡と課題」、2000 年 10 月所収、p 26

⁷⁸ 相続税の最高税率：アメリカ合衆国 55%、イギリス 40%、ドイツ 50%、フランス 60%（資料：平成 12 年 4 月 税制調査会「説明資料」の「主要国における相続税・贈与税の基本的仕組み」から）

⁷⁹ 平成 15 年分における贈与税の申告人員 431 千人（前年比 110.3%、前年 390 千人）（資料：国税庁記者発表「平成 15 年分の所得税と贈与税、個人事業者の消費税の確定申告状況について」）

⁸⁰ 平成 14 年 8 月 30 日 税制調査会基礎問題小委員会 説明資料（相続税・贈与税）「家計資産残高等の推移」

⁸¹ ここまで見てきました相続税の意義・機能については、税制を作る側から見た、課税の根拠ですので、学術的な議論は別にあると考えられます。

⁸² 「平成 17 年度の税制改正に関する答申」では、この点について「少子・高齢化の進展や老後扶養の社会化に伴い、現役世代の負担の増大が見込まれることに鑑みると、相続時に残された資産について、その一部を社会に還元する観点から負担を求める必要性も高まっている。／これらの点を踏

まえ、より広い範囲に適切な税負担を求めるため、相続税の課税ベースの拡大に引き続き取り組むことが課題である。」としています。

⁸³ 「平成 17 年度の税制改正に関する答申」では、この点について「相続時精算課税制度は、親子間の資産移転の促進を通じた経済活性化の効果を発揮している。若年層の住宅取得や事業承継にも活用されていることから、引き続きその一層の活用に向け制度の周知などに努めていくことが重要である。」としています。

⁸⁴ 「平成 17 年度の税制改正に関する答申」では、この点について「これまで相続税の負担は、累次の減税や各種特例の拡充により大幅に緩和されてきた。他方、近年、経済のストック化が進む中、人口構成の高齢化を背景として、資産保有において高齢者層の占める比重が高まっている。また、所得、消費、資産等の多様な課税ベースに適切な負担を求めていく観点、特に今後の消費税率の引上げに向けた議論なども考慮すると、資産の再分配機能を有する相続税の役割は一層重要となる。」としています。

⁸⁵ 平成 15 年度税制改正において、相続税及び贈与税の納税義務者に関する規定を改正して、課税時期において日本国内に居住していなくても、一定要件に当てはまれば「非居住無制限納税義務者」として、全世界にある財産が課税の対象とされています。

⁸⁶ 「遺産、相続及び贈与に対する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」（昭和 30 年 4 月 1 日 条約第 2 号）

相続税法の変遷（あらまし）

	相続税				贈与税
	課税方式等	免税点 又は 基礎控除	税率	その他	
明治28年 (創設時)	遺産税方式 賦課課税	(免税点) ・家督相続 1千円 ・遺産相続 500円	家督・遺産相続の別に被相続人との親疎により3区分(6種の税率) 《直系卑属の場合》 ・家督相続 1.2%～13% ・遺産相続 1.5%～14%	●軍人・軍属の戦死・戦病死による相続については非課税 ●原則として、国内財産のみが課税対象	なし (国内の不動産・船舶以外の財産500円以上を推定相続人等に贈与した場合は、遺産相続が開始したものとみなして相続税を課税)
明治43年			《直系卑属の場合》 ・家督相続 1%～12.5% ・遺産相続 1.5%～14%		
大正3年		(免税点) ・家督相続 2千円 ・遺産相続 500円	《直系卑属の場合》 ・家督相続 0.5%～6.5% ・遺産相続 1%～9%		
大正15年		(免税点) ・家督相続 5千円 ・遺産相続 1千円	《直系卑属の場合》 ・家督相続 0.5%～13% ・遺産相続 1%～18%		なし (国内の不動産・船舶以外の財産1,000円以上を親族に贈与した場合は、遺産相続が開始したものとみなして相続税を課税)
昭和13年				被相続人が国内に住所を有するときは相続財産のすべてが課税対象	
昭和15年			《直系卑属の場合》 ・家督相続 1%～33% ・遺産相続 2%～49%	扶養控除の新設 ・死亡による相続開始 ・課税価格が小額 家督相続5万円以下 遺産相続3万円以下 ・同居相続人で年齢18歳未満、60歳以上又は障害者1人当り1千円	

(注) 改正があったすべての年度を網羅しておりません。また、掲載した年度においても、すべての改正事項を網羅しておりません。

	相 続 税				贈 与 税
	課税方式等	免 税 点 又 は 基礎控除	税 率	その他	
昭和21年		(免税点) ・家督相続 2万円 ・遺産相続 3千円	《直系卑属の場合》 ・家督相続 1.5%～55% ・遺産相続 2.6%～70%	軍人・軍属の戦死・戦病死の場合の非課税規定廃止	
昭和22年	遺産税方式 申告納税制度を導入	免税点の廃止 基礎控除 5万円	家督相続の区分廃止も、被相続人との親疎による3区分を維持 ・第1種(直系卑属) 10%～60% ・第2種(直系尊属・兄弟姉妹) 13%～63% ・第3種(その他) 15%～65%	●相続開始前2年以内の被相続人からの贈与は相続税の課税価格に加算	○贈与税の創設 ●贈与者課税 ●一生累積課税 ●基礎控除 一生を通じて5万円 ●税率 15%～65%
昭和25年	累積的取得税を導入 (遺産取得税方式の相続税と一生累積・受贈者課税の贈与税を統合)	基礎控除 一生を通じて15万円 ※財産取得者ごと	被相続人との親疎による区分を廃止 最高 5千万円超 90% 最低 20万円以下 25% ※14段階	●無制限納税義務者は財産の所在を問わず課税対象とし、制限納税義務者は国内財産のみが課税対象 ●配偶者控除の新設 債務控除後の価格から10分の5を控除	○相続税と統合
昭和27年		基礎控除 一生を通じて30万円 ※財産取得者ごと	最高 1億円超 70% 最低 20万円以下 20% ※11段階	●扶養控除を廃止して未成年者控除を新設 18歳未満対象	
昭和28年	遺産取得税方式 累積的取得税を廃止(相続税・贈与税二本立て)	基礎控除 50万円 ※財産取得者ごと	最高 1億円超 70% 最低 20万円以下 15% ※12段階	●相続開始前2年以内の被相続人からの贈与は相続税の課税価格に加算	○贈与税の復活 ●受贈者課税 ●暦年課税 ●基礎控除 10万円 ●税率 最高 3千万円超 70% 最低 20万円以下 20% ※10段階
昭和33年	遺産取得税方式 税額計算において遺産税方式との折衷方式とした	基礎控除 150万円 +30万円×法定相続人数 ※被相続人ごと(以後同じ)	最高 1億円超 70% 最低 30万円以下 10% ※13段階	●相続開始前3年以内の贈与は相続税に加算 ●配偶者控除の改正 遺産額3千万円以下を基準として納付税額の2分の1を税額控除 ●1親等の相続人以外に対する相続税額の加算新設(20%加算)	●基礎控除 20万円 ●同一人からの贈与について3年間累積課税方式を導入 ●税率 最低 30万円以下 15% 最高 3千万円超 70% ※12段階

(注) 改正があったすべての年度を網羅しておりません。また、掲載した年度においても、すべての改正事項を網羅しておりません。

	相 続 税				贈 与 税
	課税方式等	基礎控除	税 率	その他	
昭和37年		基礎控除 200万円 +50万円×法定相続 人数			
昭和39年		基礎控除 250万円 +50万円×法定相続 人数			●基礎控除 40万円 ●生前贈与農地等に係る 納期限延長制度の導入 (措置法)
昭和41年		●基礎控除 400万円+80万円× 法定相続人数 ●配偶者控除(基礎控 除に加算)の新設 婚姻期間15年を超え る1年につき20万円:最 高200万円 ※贈与税の配偶者控除の適 用を受けている場合は適用 不可(以下同じ)	最高 1億5千万円超 70% 最低 60万円以下 10% ※13段階		●配偶者控除制度の新設 控除額 160万円 ●税率 最高 3千万円超 70% 最低 30万円以下 10% ※13段階
昭和42年				●配偶者の税額軽減 遺産額3千万円以下 で法定相続分までなら 非課税	
昭和46年		●基礎控除 400万円+80万円×法 定相続人数 ●配偶者控除 (婚姻期間10年を超え る1年につき40万円:最 高400万円)			配偶者控除 360万円
昭和47年				●配偶者の税額軽減 婚姻期間(10年超)に 応じて取得財産3千万 円まで非課税 ●障害者控除制度の 新設	

(注) 改正があったすべての年度を網羅しておりません。また、掲載した年度においても、すべての改正事項を網羅しておりません。

	相 続 税				贈 与 税
	課税方式等	基礎控除	税 率	その他	
昭和48年		●基礎控除 600万円+120万円× 法定相続人数 ●配偶者控除 (婚姻期間10年を超え る1年につき60万円:最 高600万円)			配偶者控除 560万円
昭和50年		●基礎控除 2,000万円+400万円 ×法定相続人数 ●配偶者控除の廃止	最高 5億円超 75% 最低 200万円以下 10% ※14段階	●配偶者の税額軽減 遺産額の3分の1相当 額(この額よりも4千万 円の方が大きい場合 は4千万円)までは非 課税 ●相続税の納税猶予 制度の創設(措法)	●基礎控除 60万円 ●配偶者控除 1千万円 ●税率 最高 7千万円超 75% 最低 50万円以下 10% ※14段階 ●3年累積課税制度を廃 止 ●贈与税の納期限の延長 制度を納税猶予制度に改 正(措法)
昭和56年				●配偶者の税額軽減 の改正 遺産額の2分の1相 当額(この額よりも4千 万円の方が大きい場 合は4千万円)までは 非課税	
昭和58年				●小規模宅地等の課 税価格の計算の特例 創設(措置法) ・事業用 60% ・事業・居住併用 事業部分 60% 居住部分 80% ・居住用 70%	
昭和59年					●住宅取得等資金の贈与 の特例創設(措置法) ・500万円まで5分5乗 ・300万円まで非課税
昭和63年		4,000万円+800万円 ×法定相続人数 ●基礎控除・税額計算 における法定相続人に 含める養子の数を制限 (63.12.31以後適用)	最高 5億円超 70% 最低 400万円以下 10% ※13段階	●配偶者の税額軽減 の改正 配偶者の法定相続分 相当額(この額よりも8 千万円の方が大きい 場合は8千万円)まで は非課税 ●小規模宅地等の特 例の改正(措置法) ・事業用 40% ・事業・居住併用 事業部分 40% 居住部分 60% ・居住用 50%	●配偶者控除 2千万円 ●税率 最高 7千万円超 70% 最低 100万円以下 10% ※13段階

(注) 改正があったすべての年度を網羅しておりません。また、掲載した年度においても、すべての改正事項を網羅しておりません。

	相 続 税				贈 与 税
	課税方式等	基礎控除	税 率	その他	
平成4年		4800万円+950万円× 法定相続人数	(課税価格) 最高 10億円超 70% 最低 700万円以下 10% ※13段階	●小規模宅地等の特 例の改正(措置法) ・事業用 30% ・事業・居住併用 事業部分 30% 居住部分 50% ・居住用 40%	●税率 最高 1億円超 70% 最低 150万円以下 10% ※13段階
平成6年		5000万円+1000万円 ×法定相続人数	最高 20億円超 70% 最低 800万円以下 10% ※9段階	●配偶者の税額軽減 の改正 配偶者の法定相続分 相当額(この額よりも1 億6千万円の方が大き い場合は1億6千万円) までは非課税 ●小規模宅地等の特 例の改正(措置法) ・特定事業用・特定居 住用・国営事業用・特 定同族会社事業用 20% ・その他 50%	●住宅取得等資金の贈与 の特例の改正(措置法) ・1千万円まで5分5乗 ・300万円まで控除
平成11年					●住宅取得等資金の贈与 の特例の改正(措置法) ・1,500万円まで5分5乗 ・300万円まで非課税
平成12年				●納税義務者等の特 例の創設(措置法) 財産取得時に国内に 住所を有していなくても 一定の要件に当ては まれば国外財産に課 税	● 同 左
平成13年					●基礎控除 110万円 ●住宅取得等資金の贈与 の特例の改正(措置法) ・1,500万円まで5分5乗 ・550万円まで非課税
平成14年				●特定事業用資産の 課税価格の特例創設 (措置法) ・特定同族会社株式 90% ・特定森林施業 計画対象山林 95%	

(注) 改正があったすべての年度を網羅しておりません。また、掲載した年度においても、すべての改正事項を網羅しておりません。

	相 続 税				贈 与 税
	課税方式等	基礎控除	税 率	その他	
平成15年	相続時精算課税 制度創設(選択 制)		最高 3億円超 50% 最低 1千万円以下 10% ※6段階	納税義務者の特例(措 置法)を廃止し、ほぼ 同内容の非居住無制 限納税義務者の納税 義務を本法に規定して 国外財産にも課税	●相続時精算課税制度創 設 ・特別控除 2,500万円 ・税率 20% ●税率 - 最高 1千万円超 50% - 最低 200万円以下 10% ※6段階 ●住宅取得等資金に係る 相続時精算課税制度の 特例創設(措置法) ・特別控除(1千万円)上 乗せ ● 同 左

(注) 改正があったすべての年度を網羅しておりません。また、掲載した年度においても、すべての改正事項を網羅しておりません。