

租税史

相続税物納制度の導入

税務大学校租税史料室研究調査員

牛 米 努

◆SUMMARY◆

相続税の物納制度は、日中戦争の拡大に伴う相次ぐ相続税の増税を背景に、昭和 16 年に初めて導入された。

物納制度の導入以前には、昭和 12 年改正により、相続財産中の 1/2 以上が不動産である場合には、特例として年賦延納期間を 7 年から 10 年に延長する措置が取られていた。しかしながら、相次ぐ増税に加え相続財産に収益率が低く換価も容易でない不動産が多い場合には納税が一層困難になることから、物納制度導入の要請が高まっていった。その結果、大蔵省内に設置された物納制度調査会により具体的な審議がなされていくのである。

本稿では、租税史料室が所蔵する物納制度調査会関係資料により、物納制度に先行する延納制度を中心に相続税の沿革を概観し、物納制度の導入過程を明らかにするものである。

(平成 28 年 5 月 31 日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次	
はじめに	152
1 相続税の沿革～延納制度を中心に～	154
(1) 相続税の導入と延納制度	154
(2) 日露戦後の税制整理と延納制度	154
2 相続税の増税と物納制度	155
(1) 物納制度の導入要請	155
(2) 物納制度調査会の審議	158
おわりに	161

はじめに

本稿の課題は、相続税の物納制度導入の経緯を明らかにすることにある。昭和16(1941)年3月の相続税法改正により、相続税の物納制度が導入され、初めて不動産による物納が許可された。その背景にあったのは、昭和12年以降の相続税の大幅な増税であった。それまで相続税は、わが国固有の家族制度との関係から、諸外国に比して負担が軽いとされてきたが、これにより相当の重い負担となった。特に、相続財産に収益率が低く換価も容易でない不動産が多い場合には、「納税上の困難が強く叫ばれるに至った」のである。従来、このような場合の「苦痛緩和」策として年賦延納制度があり、相続財産の1/2以上が不動産の場合には10年の年賦延納が認められていた(一般の年賦延納期間は7年)。しかし、それでも不十分とされ、相続財産そのもので納付する物納制度が導入されたのである¹⁾。

表1は、相続税額の一覧である。昭和12年度以降、とりわけ家督相続の税額の増加が顕著である。相続財産のうち不動産の割合が高いのは家督相続であり、物納制度は家督相続を主な対象としていたのである。

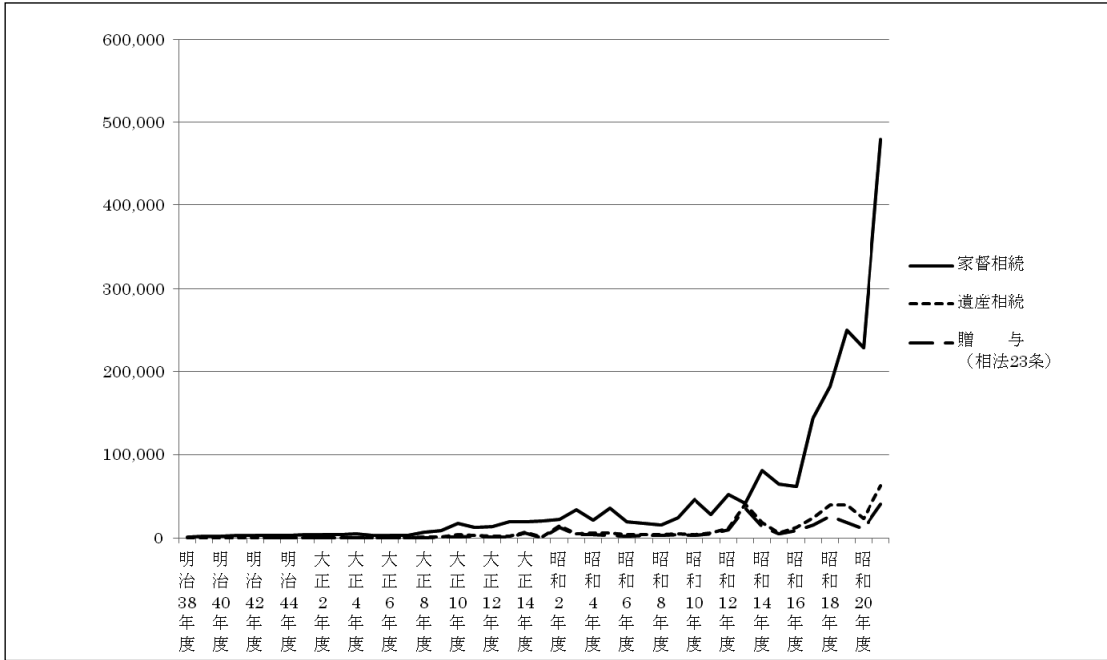
表2は、家督相続と遺産相続について、第一種相続(直系卑属)の最高税率の変遷と延納条件を示したものである。家督相続は遺産

相続と比較すれば税率は低く抑えられているが、昭和12年度以降の増税は著しかったことが分かる。戦時財政下における増税路線の下、相続税もまた増税を余儀なくされたのである。相続税の増税により、納税者の「苦痛緩和」策としての年賦延納制度も拡大されていくことになるが、それでも対応しきれず物納制度の導入となるのである。

本稿では、物納制度に先行する延納制度を中心に相続税の沿革を概観するとともに、物納制度の必要性が議論されるようになる昭和12年改正以降の導入過程を明らかにしていきたい。

<表 1> 相続税の税額一覧

(単位：千円)



出典：各年度の主税局統計年報書

<表 2> 第一種相続（直系卑属）の最高税率と延納条件

施行年月	第一種相続の最高税率		延 納 条 件		
	家督相続	遺産相続	税 額	期 間	
明治38年4月	13.0%	14.0%	100円以上	3年以内	
明治43年4月	12.5%	14.0%		5年以内	
大正 4年4月	10.5%	13.0%			
大正15年4月	13.0%	18.0%		7年以内	
昭和12年4月	26.0%	36.0%		10年以内	不動産が1/2以上
昭和13年4月	26.0%	38.0%			
昭和15年4月	33.0%	49.0%			
昭和17年4月	40.0%	59.0%			
昭和19年4月	44.0%	60.0%	300円以上		
昭和21年9月	55.0%	70.0%	1,000円以上		

出典：『史料集』537頁及び540頁。

『内国税の課税標準・税率及び納期等に関する沿革摘要』第1部現行租税編（大蔵省主税局、昭和29年10月）

1 相続税の沿革～延納制度を中心に～

(1) 相続税の導入と延納制度

明治 38 (1905) 年、相続税は日露戦争の戦費調達を目的とした非常特別税とともに導入された。相続税は、臨時的な非常特別税法とは異なり、「恒久的な税法」と位置付けられていた。しかし、戦費調達の一翼を担うとされたため、導入時から戦後における減税や廃税が議論されることになる。

以下、後の物納制度との関係に必要な限りで、簡単に相続税法を概観しておきたい。

相続税の課税価格は、税務署長が相続時の時価により決定する。これに不服があれば納税者より審査請求がなされ、審査請求は相続税審査委員会(税務署単位に設置)の諮問を経て税務署長が課税価格を決定するとされていた。相続税審査委員会は、税務署長・直税課長、管内の直接国税 100 円以上の納税者 3 名で構成され、民間委員は税務署長の内申により、税務監督局長を経て大蔵大臣が任命した⁽²⁾。

相続税には、課税が財産を侵蝕する弊害と納税者の苦痛を緩和する趣旨から、3 年以内の年賦延納が認められている。年賦延納は、税額が 100 円以上で、担保(有価証券、土地、建物、保証人)が確実で、定められた期日までに申請すれば無条件で許可することとされ、延納金額も 3 年間に均等に分割された⁽³⁾。

相続税法を審議した第 21 回帝国議会(明治 37 年開会)では、貴衆両院いずれも相続税が臨時税でないことは理解しつつも、戦費調達のために導入する側面があるので、戦後における見直しが共通認識となっていた。衆議院の委員会では「平和克復ノ翌年ヨリ本税率ノ半額トス」との修正意見が出されたが、少数で否決された⁽⁴⁾。貴族院の委員会では、「本法ノ施行ハ非常特別税法施行中ニ限ルモノトス」という但書の付与が、政府の反対を押し切って可決された⁽⁵⁾。これは政府に対して、戦争終結後に改めて「平時における」相

続税法の提出を求める趣旨であった。貴族院委員会の修正意見は本会議では否決されたものの、成立したばかりの相続税が日露戦後の税制整理の対象となることは必然であった。

相続税法の特徴の一つは、明治 38 年 1 月の官報で 15 項目にわたる大蔵大臣訓示が公表されたことである。この訓示は、貴族院委員会で曾祢荒助大蔵大臣が谷干城委員の質問に対して、「動産」の取扱いを訓令で明示することを確約したことにより公表されたものである⁽⁶⁾。これは「当時大臣の内訓を公表した未曾有の例として世人を驚かした」と言われている⁽⁷⁾。

官報に掲載された訓示には、動産のうち家宝や什器、書籍・家具などの日用品について、「営利の目的以外で所有し、直接所得を生じないものは相続財産に算入しなくてもよい」との規定が掲げられた⁽⁸⁾。この項目は、「予算当時ノ方針ヲ変更」した取扱いであり、もともとの主税局原案には入っていなかったが、貴族院の質疑で追加されたものである⁽⁹⁾。また、相続財産の申告については、「甚シキ不正アリト認メラルル場合ノ外ハ」なるべく届出の価額で課税価格を決定すること。更に、「租税ノ為ニ財産ノ元本ヲ侵蝕スルノ弊ナカラシムルト同時ニ」、納税者の苦痛を少なくするため、確実な担保がある場合は年賦延納を認めるとされた。これらの項目は主税局原案のとおりであり、相続税法は当初から導入への抵抗を和らげる措置が規定されていたのである。

(2) 日露戦後の税制整理と延納制度

日露戦争の終結により、戦時税である非常特別税法の廃止と税制整理が大きな課題となる。「相続税ハ第二次非常特別税ト共ニ戦時ノ財源トシテ制定サレタ」ため、世間では非常特別税とともに整理の対象とする見方もあり、また相続税導入の経緯もあって、明治 39 (1906) 年の税法審査委員会の審査に付された⁽¹⁰⁾。しかし、大蔵省内に設置された税法審

査委員会は、制定が最近のことでもあり特に改正の必要がないとして、基本的に現行法を維持することを決定した。その理由として、①わが国固有の家族制度にふさわしく家督相続と遺産相続に分かれており税率も低率であること、②相続財産の一部を納税するので納税者の苦痛が少ないこと、③直接所得を生じないものを相続財産から控除していること、④3年間の延納制度があることで納税者の苦痛が小さいことが掲げられていた。

しかし、貴族院や衆議院議員、学識経験者などからなる、明治40年の税法整理案審査会では、様々な改正意見が飛び出した⁽¹¹⁾。そのため、特別委員が相続税法整理案を改めて作成し、税法整理案審査会がそれを審査することになった。特別委員による原案作成に際しては、家督相続の免税や減税の賛否などが議論されているが、なかなか意見の一致を見なかった。そして、家督相続の軽減を内容とする原案がようやく作成されたのである。ただ、相続税の税収は家督相続が主要なので、その減税分を補うためには遺産相続にかなりの増税を行わなければならないとの主税局長桜井鉄太郎の説明により、財政上の事情から大幅な減税はなされなかった。ただ、年賦延納期間を3年から5年に延長することについては、納税額に変化がないので特に反対もなく了承された。なお、延納の対象となる税額を100円から50円に引き下げる意見は、徴税手数の煩雑さを理由に否決された。

明治43年3月に改正された相続税法の原案は、税法整理案審査会で作成されたもので、家督相続の税率引下げや年賦延納期間の延長など、主に家督相続の負担軽減策がとられた。

大正3年の税制改正では、歴代内閣が取り組んできた日露戦後の税制整理方針に沿って、国民負担の軽減と負担の衡平が掲げられ、相続税についても減税を基調とする改正がなされた⁽¹²⁾。政府の改正案は、「中産以下」の負担軽減のため、全体的に税率を引き下げると

同時に、免税点を倍に引き上げ、さらに家督相続の課税額3,000円以下の場合には1,000円等の控除が認められた。ただし、延納制度については特に変更はなかった。

相続税法の改正を審議した第31回帝国議会（大正3年2月改正案提出）では、「悪税」廃止や減税を求める世論を背景に、家督相続とりわけ長子相続の減廃税論が出された。特に、相続税導入の際、委員会で同法を非常特別法施行中に限定するとの「但書」を決議した貴族院では、その経緯を踏まえた廃税論が叫ばれた⁽¹³⁾。

その後、大正15年の改正では、これまで減税を続けてきた相続税の大幅な税率引上げが議論された。家族制度を破壊するとの批判に配慮して家督相続の税率は据え置けが、遺産相続の税率引上げや贈与の課税範囲を拡大するなど、主に遺産相続や贈与に対する増税が議論された⁽¹⁴⁾。その結果、家督相続は軽微な増税にとどまったが、高額の家督相続については課税の上限や税率の引上げにより増税となった。これに伴い、延納期間が5年から7年に延長された。

2 相続税の増税と物納制度

(1) 物納制度の導入要請

相続税の物納制度が本格的に議論されるようになるのは、日中戦争の拡大に伴って増税が相次ぐ昭和10年代のことである。昭和12(1937)年の馬場税制案においては、家督相続における扶養家族控除の導入が検討された。相続税は10割の増税となるため、その負担軽減策として一定額の家督相続にのみ扶養家族控除を認めるものである。馬場税制案撤回後の結城税制は、臨時租税増徴法による応急的措置となったが、馬場税制案を引き継いだ10割程度の増税と、納税緩和策として不動産が1/2以上の場合の年賦延納期間を7年から10年に延長する特例措置が打ち出された（通常の年賦延納は7年に据え置き）。

年賦延納期間の延長は、換価が困難で、捕捉が容易なため重課の傾向にある不動産の割合が高い場合の特例措置であった⁽¹⁵⁾。ただ、主税局は物納制度が納税者の苦痛緩和策となることを認めるものの、「直ニ財政ノ用ヲ充タヌ得ズ」との理由から、物納制度の導入には慎重であった。また、物納制度導入の背景には、税務署の不動産評価に対する批判があった。税務署の評価額で納付するためには課税物件だけでは不足するため、それ以外の不動産も売却しなければならなかった。財産評価をめぐる納税者と税務署との紛争が起こり、そのため公平な評価方法か、若しくは物納が求められたのである。納税者からすれば、税務署の評価額が実際より高かった場合には、その不動産を物納すればよいので紛争は回避できる。もともと、税務署側からすると、物納を認めると税務署の評価額より低い物件が物納されるため、国庫の損失が懸念されると同時に、物納物件の維持管理費用や手間がかかることになる。

昭和12年3月の第70回帝国議会において、両院の委員から不動産評価の困難性や不当性、さらには物納要求が出された。例えば、奈良県選出の衆議院議員で、後に物納制度調査委員となる松尾四郎は、大きな山林所有者の相続が開始されたという情報が流れれば「其声デ木材ノ値ガ暴落スル」ので、「特ニ山林ニ対シテハ物納ノ制度ヲ設ケテ戴クコトガ一番宜イト思フ」と主張している⁽¹⁶⁾。山林の評価をめぐる税務署と納税者との争いをなくすには、「厳格ナ評価調査委員会」を作るか、さもなければ物納しかないとして、次の税制改正での検討を要望した。

不動産は換価が困難で、しかも売却しても税務署の課税額には到底及ばず、納税の困難が叫ばれた。そこで、課税額に対して売却額が低い場合、課税物件の物納を認めれば、納税者の苦痛もなくなるし、税務署の不当な評価も抑制されるという論理である。主税局長

石渡荘太郎も、物納制度検討の必要性を認めたため、衆議院は「相続税ニ不動産ノ物納制度ヲ認ムベシ」との附帯決議を採択した⁽¹⁷⁾。貴族院でも同様な議論がなされ、同院は臨時租税増徴法を廃止して次議会に根本的な税制改革案を提出するよう希望決議を採択した⁽¹⁸⁾。

その後、昭和12年3月末に第70回帝国議会は解散となり、6月には近衛新内閣が発足する。同年6月の税制調査会は、特に政府案を提出せず重要問題に対する委員の意見聴取にとどめることとなった。相続税については、①税率の適否、②生命保険金や退職給与金への課税、③物納制度が挙げられていた⁽¹⁹⁾。

ただ、7月の盧溝橋事件に端を発した日中戦争の拡大により、本格的な税制改正の着手は難しくなった。そのため、昭和13年度の税制改正は、全般的な改正ではなく、従来からの懸案事項や必要事項についての部分的な改正となった⁽²⁰⁾。ただし、相続税については、「相続税法中改正法律案は、其の取扱つた事項が最も多く、殆んど相続税法の全般的改正だと云つても過言では無い、(中略)改正案の骨子は大体所謂馬場案に依つてゐる」と解説されるほどの大幅な改正となったのである⁽²¹⁾。

昭和12年10月作成の主税局「相続税法改正ニ関スル研究」には、生命保険金と退職給与金への課税、不動産と船舶の贈与への課税など多数の検討項目が掲げられている⁽²²⁾。昭和13年改正で、その多くは実現するものの、不動産の評価方法や物納の可否、扶養家族控除の導入については持ち越しとなった。不動産の評価方法は、新たに公平な評価基準を設けることで官民の紛争を防止しようとするものである。しかし、不動産価格は地目や土地の状況等により異なり、それは土地賃貸価格の比ではない。その評価基準を作成するには多大の手数と経費が必要で、それでも適正な価格にはならない。また、納税者の苦痛緩和

策である年賦延納期間も 10 年まで延長されており、これ以上延長すると恒常的な税になってしまう。そこで、税務署と納税者との評価をめぐる課税上の紛争防止策として物納制度の導入が要請されたのである。

しかし、昭和 13 年の相続税法改正想定問答によると、このとき物納制度を導入しなかった理由として、物納は「直ニ財政ノ用ヲ充タヌ得ズ」と、従来通りの見解が示されている⁽²³⁾。主税局は、国庫の損失につながる物納制度の導入には慎重な姿勢を崩さなかった。戦争の本格化により租税収入の早期確保が要請されていたのである。しかし、昭和 15 年の更なる増税により物納制度の導入を検討せざるを得なくなるのである。

政府は戦局の進展に対し、税収の増加を図るため臨時的な改正で複雑化した税制を整理すべしとの要望の下、昭和 15 年改正で税制の抜本的改革を断行する方針を表明した。

昭和 14 (1939) 年 10 月の税制調査会答申では、相続税について、扶養家族控除制度の導入と、不動産に重課とならないよう評価等について適當の考慮を払うことの 2 点が示された。主税局は、あくまでも物納制度の導入に慎重で、不動産の評価を適正にする方向で検討しようとしていたのである。このときの税制調査会では、相続税の増徴程度の軽減、および家督相続第一種に対する増徴程度の軽減意見が付け加えられた⁽²⁴⁾。相続税は、昭和 13 年改正において大幅な改正が行われているため、昭和 15 年改正では扶養家族控除と物納制度の導入が問題となった。そして、他の税目に比して増徴程度の軽減、特に長子相続の負担軽減への配慮が求められたのである。

昭和 15 年 2 月、第 75 回帝国議会で政府が提出した相続税増税案の骨子は、3 割程度の増収と扶養家族控除の導入であった。扶養家族控除は、「小資産ノ負担増加ヲ緩和スルコト」を目的としていた⁽²⁵⁾。しかし、議会では、日本的な家族制度の維持を掲げた減税論が出

され、増税をするなら物納制度の導入や相続財産の評価方法の検討が必要との強い意見が出された。両院での質疑について、後に物納制度調査会メンバーとなる人物の意見を中心に、以下に紹介しておきたい。

衆議院委員会で小笠原三九郎(立憲政友会)は、家族制度を維持するためには「物納ト云フ制度ヲドウシテモ御認メニナラナイト」いけないとし、物納の対象も土地だけでなく有価証券にまで拡大することを主張している⁽²⁶⁾。同じ委員会で森田福市(立憲政友会)は、実際の市場価格より税務署の評価のほうが高いため不動産を処分することができないことを指摘し、そこで初めて物納制度による調整が必要となると主張している⁽²⁷⁾。さらに森田は、目先の増収を図るために物納制度導入を行わないのであれば、「納税義務者カラモ委員ヲ出シ、税務署ノ人ガ立会フノモ宜シイ」と、所得調査委員会と同様な相続税調査委員会の設置を求めている。貴族院では、後に物納制度調査会の会長(大蔵大臣)となる河田烈(勅選議員)が興味ある見解を示している⁽²⁸⁾。河田は、物納制度があることによって「両者ハ極メテ慎重ニ、所謂適正ナル評価ヲスルノdeal」と、そこに物納制度の「妙味」があると述べている。当局と納税者の評価をめぐる紛争の解消、いわゆる「適正ナル評価」のために物納制度導入は「名案」だと評価したのである。貴族院では、物納に加えて、評価をめぐる紛争が生じた場合に、「納税者ニ買上請求権ヲ与ヘルト云フコトモ是非必要deal」との意見も出されている⁽²⁹⁾。

こうした要求に対して主税局長大矢半次郎は、「又一面不動産ノ評価ガ適正ニナレバ、自ラ物納ト云フ問題モ其ノ大部分ハ解消シテ来ルコトカト存ズルノデアリマス」と、あくまでも物納制度導入には慎重な姿勢を崩さなかった⁽³⁰⁾。しかし、大蔵大臣桜内幸雄は、物納制度調査委員会を設置して年内に物納制度の可否を回答することを確約したのである。

(2) 物納制度調査会の審議

昭和 15 (1940) 年 7 月 16 日、相続税物納制度調査会官制 (勅令第 469 号) が公布された。同調査会は、物納制度に関する大蔵大臣の諮問機関で、表 3 のような各省の担当者及び貴衆両院議員や有識者で構成されていた。同調査会の両院議員及び有識者の委員は 11 月 11 日に発令されるが、表 3 の政府委員は実際に調査会が開催されたときの担当者名である⁽³¹⁾。

会長の河田烈は、昭和 15 年 7 月に第二次近衛内閣の大蔵大臣となり、前任の桜内幸雄の後を襲った。両院議員からなる委員は、第 75 回帝国議会において小笠原が衆議院委員会の理事、森田と中川はそれぞれ委員として税制改正案の審議に関わっている。貴族院議員の松岡均平は委員会の副委員長であった。民間からは、日本勧業銀行総裁石井光雄と三菱信託会長山室宗文が任命されている。

<表 3> 物納制度調査会のメンバー (昭和 16 年 1 月 15 日現在)

会 長	河田 烈 (大蔵大臣)
委 員	広瀬豊作 (大蔵次官)、谷口恒二 (主計局長)、松隈秀雄 (主税局長)、入江 昂 (営繕管財局理事)、佐藤 基 (法制局参事官)、留岡幸男 (内務省地方局長)
	裏松友光 (貴族院子爵議員)、加藤泰通 (貴族院子爵議員)、松岡均平 (貴族院男爵議員、委員会委員) 松尾四郎 (衆議院議員)、中川重春 (衆議院議員、委員会委員)、小笠原三九郎 (衆議院議員、委員会理事)、森田福市 (衆議院議員、委員会委員) 石井光雄 (日本勧業銀行総裁)、山室宗文 (三菱信託会長)
幹 事	田中 豊 (国税課長)、池田勇人 (経理課長)、氏家 武 (文書課長)、福井栄治郎 (営繕管財局書記官・国有財産課長)、深沢家治 (法制局書記官)

出典：『史料集』531 頁。

7 月 29 日～30 日の両日、主税局において調査項目の検討が開始され、原案は 8 月から 10 月にかけて作成された。8 月 29 日には不動産評価法要領が作成されている。土地及び家屋については法定土地賃貸価格の倍数とし、適用区域は大字程度の類似する区域とすることとした。法定土地賃貸価格とは地租の課税標準となる土地賃貸価格で、昭和 12 年に改訂されている。なお、倍数や適用区域の設定については税務署単位の不動産評価委員会 (仮称) に諮問するとしている。しかし、評価委員会案は調査会には提出されなかった。不動産評価制度と物納制度を検討してきた主税局は、9 月以降、物納制度導入を前提に調査を進めていったようである。

物納制度調査会は合計 2 回、昭和 15 年 12 月 18 日と昭和 16 年 1 月 15 日に開催された。

会議は大蔵次官広瀬豊作が会長代理となり、主税局案を諮問する形式で進められた。会議では、委員から帝国議会と同様の意見が出された⁽³²⁾。その一つが民間委員を加えた不動産評価委員会の設置であるが、主税局長松隈秀雄は所得調査委員会のような評価委員会は将来の問題であると答弁している。主税局案の不動産評価委員会案は、税務署の評価基準である法定土地賃貸価格の倍数と適用区域について、評価委員に諮問するものである。評価委員の公選となれば選挙事務の増加も無視できない。それに、この時期は所得調査委員会の見直し論も出されており、単純に公選の調査委員会を設置すれば良いという状況ではなかったのである⁽³³⁾。

物納制度導入について松隈主税局長は、「評価ヲ為ス際ノ慎重ヲ期スルコトニアリ」と、

不動産評価の適正化を図るための「安全弁」であり、これで納税者は「安心ガ出来ルト云フ」効果があると説明している。河田大蔵大臣のいう「妙味」と同じ意味であろう。もともと主税局は、物納問題は不動産評価への牽制であるから、物納が「ドノ程度迄実行サレルカハ判ラナイ」と認識していた。この点、12月19日付の東京朝日新聞に、物納制度は「税務署の相続財産評価を適正ならしめる安全弁の働きをする意義」を持つと端的に述べられている⁽³⁴⁾。主税局の見解であろう。

表4は、物納制度調査会に提出された主税局の相続税物納制度案要綱と、調査会における修正内容を示したものである。物納許可条

件の①については、9月11日の相続税物納制度実行案では、不動産価額が1/2以上という条件とは別に、不動産価格が5万円以上ある場合という別案も作成されていた⁽³⁵⁾。別案作成の理由は、物納制度「要望ノ真意」は税務署の不動産評価への牽制であるので、相続財産中に一定額の不動産がある場合に物納を認めれば、その要望に応えられるというものであった。しかし、この別案は10月段階で削除された。また、贈与(法23条)の場合は、贈与された財産のなかから納税するわけではなく、また任意でもあるので物納を認めないこととした。

<表4> 物納制度案の修正内容

項目	主税局要綱	調査会修正	法律案
物納許可条件	①不動産が相続財産の5割以上		①③不動産が1/2以上で、税額が千円以上の場合に物納を申請できる
	②相続税額が現金等の1/2以上	②削除。但し、納税が容易な場合は相続税審査委員会に諮問して物納を許可しない	②調査会修正案に同じ
	③相続税額千円以上		
	④贈与(法23条)には認めない		④要綱に同じ
物納の目的物	①相続財産中の不動産に限定 ②納税者が申請した物件が不適當な場合、相続税審査委員会に諮問して納付物件の変換を命じるか、または物納を拒否できる		①②とも要綱に同じ
受入価額	課税価額に処分費として5%程度を上乗せ	処分費は削除	調査会修正案に同じ
物納限度額	不動産の価額分のみ(適當な物件がない場合は相続税額の範囲まで)		要綱に同じ
年賦延納との関係	物納以外の金納分には年賦延納を認める		要綱に同じ
申請	課税価格決定通知受領後20日以内(延納申請と同じ)		要綱に同じ
実施	昭和16年4月1日以降の相続開始分		要綱に同じ

出典：『史料集』526-527頁、550-556頁。

主税局要綱で委員の反対が多かったのは物納許可条件の②で、たとえ不動産が 1/2 以上だったとしても、相続財産中の現金や預金、換価が容易な有価証券が税額の 2 倍以上ある場合は物納を認めないというものである。これは、主税局要綱の最終段階（10 月 9 日）で挿入された規定である。不動産が多くても、他に現金等があって納税が容易な場合には物納を認めないというものである。この条件を追加したのは、「下落シタ不動産ヲ提供サレルト云フコトニナルト困ル」ので、税額の 2 倍

以上も現金があるのなら現金で納付して貰いたいという理由からであった。しかし、これに対して、不動産を「不当ニ評価」された場合の救済方法として、これを削除すべきとする複数の委員とで意見が対立した。結局、この条件②を削除し、もし現金納付が可能であるにも拘らず物納を申請した場合には、相続税審査委員会に諮問して拒否する方法を講じることで合意したのである。

＜表 5＞ 相続件数に占める不動産が 1/2 以上で税額千円以上の割合

年 度	家 督 相 続					遺 産 相 続					合 計				
	総件数	不動産 1/2 以上		税額千円以上		総件数	不動産 1/2 以上		税額千円以上		総件数	不動産 1/2 以上		税額千円以上	
	(件)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	(件)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	(件)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	件 数 (割合)	
昭和 12 年度	46,690	37,307	79.9%			51,901	3,591	6.9%			101,591	40,898	40.2%		
昭和 13 年度	48,898	41,168	84.1%			69,388	4,788	6.9%			118,286	45,956	38.8%		
昭和 14 年度	48,641	40,295	82.8%			101,280	6,639	6.5%			149,921	46,934	31.3%		
昭和 15 年度	24,828	21,233	85.5%			25,843	3,913	15.1%			50,671	25,146	49.6%		
昭和 16 年度	37,091	23,345	62.9%	1,253	5.3%	39,091	4,449	11.3%	214	4.8%	76,182	27,794	36.4%	1,467	5.2%
昭和 17 年度	70,300	47,602	67.7%	3,277	6.8%	76,121	9,908	13.0%	433	4.3%	146,421	57,510	39.2%	3,710	6.4%
昭和 18 年度	66,383					103,678					170,061				
昭和 19 年度	97,185					72,155					169,345				
昭和 20 年度	88,595	53,742	60.6%	7,321	13.6%	35,593	8,070	22.6%	661	8.1%	124,188	61,812	49.7%	7,982	12.9%
昭和 21 年度	98,194	44,304	45.1%	10,768	24.3%	91,950	5,538	6.0%	948	17.1%	190,139	49,842	26.2%	11,716	23.5%

出典：各年度の主税局統計年報書（空欄は不明）。割合は小数点第 2 位以下切り捨て。

表 5 に、相続財産中の不動産価額が 1/2 以上で、さらに税額が千円以上の件数を示した。不動産が 1/2 以上の件数は、圧倒的に家督相続に多く、遺産相続は少ない。そのうち税額が千円以上となると相続件数は 1 割程度に減少し、相続に占める割合は数%に急低下するのである。主税局の物納条件は、かなり制限されたものだったことがわかる。ただし、主税局が調査会に提出した資料では、この物納条件をクリアするのは 2,588 件で、その 1 割の 258 件を実際の物納申請件数と見積もっていたのである。

もうひとつ議論になったのは、不動産処分費として課税価額の 5%（当初は 1 割）を上

乗せする案である。これは、本来は納税者が不動産を処分して金納するところを、物納により政府が負担するのであるから、その一部を納税者にも負担させるという理屈である。不動産処分費の徴収は、物納により事務が煩雑化するため「納税者が簡単ニ申出ルコトヲ防グ」意味があるとされたが、委員の反対により削除された。

調査会では、他にもいくつかの項目が議論となった。まず、物納の範囲である。不動産に限定する主税局案に対し、委員からは有価証券や株券などを加える意見が出された。主税局は、市場価格があって換価が容易である有価証券については賛成しつつも、今回の物

納制度導入の要因となった不動産に限定することとしたのである。主税局は、財産納付は「已むを得ざる例外措置である」ことを強調して、物納範囲を不動産に限定している⁽³⁶⁾。諸外国の事例でも、土地の物納を認めているのはイギリスだけで、しかも官庁がその土地の必要を認めなければ物納を却下できることになっている。そのため過去2件しか実例の無い、実効のない制度になっているという。また、イギリスやアメリカは国債の物納を認めているが、これは第一次世界大戦時に激増した国債対策で、国債の物納は「公債政策の見地から考究に値する」と将来への含みを持たせている。

また、所得調査委員会に倣った相続税調査委員会の設置については、前述のとおり将来の課題とされた。更に、物納された不動産の優先的な買戻しを求める意見も出された。これに対しては、政府は物納不動産をなるべく早く換価したいので、随意契約による処分の検討を表明している。

こうして物納制度調査会は予定した2回の審議を終え、調査会による修正は主税局案として第76回帝国議会に提出された。帝国議会は原案通りに通過し、相続税の物納制度は昭和16年4月1日以降の相続から適用されることとなった。

昭和17年2月、相続税物納不動産収納規則により、税務署における物納不動産の収納事務取扱が具体的に定められた。その後、相続税は昭和17年3月の改正で増税され、それに伴って物納が許可される金額の上限が不動産価額の100%から120%に拡大されるなど若干の修正がなされている。物納条件をクリアする件数は、昭和18・19年度は不明であるが、昭和20・21年度と次第に増加していることが表5から分かる。

では、実際の物納件数はどうだったのだろうか。物納の申請件数は、昭和20年度は2件、同21年度は4件と、両年度でわずか6

件にすぎなかった。いずれも家督相続である。そのうち許可件数は、昭和20年度の1件だけで、それ以外の5件は全て処分未済となっている。処分未済分が昭和22年以降にどうなったかは不明であるが、少なくとも昭和22年の相続税法改正以前に物納が許可されたのは、たった1件だけだったのである。

おわりに

以上、相続税の物納制度導入過程について検討してきた。物納制度は、昭和12年以降の大幅な増税により、換価が困難で、しかも重課の傾向にある不動産の割合が高い相続について、納税者の苦痛緩和策として要請された。不動産の割合が高いのは家督相続であり、日本独自の家制度の維持という面から家督相続、とりわけ長子相続の負担軽減が目的とされた。

主税局は収入確保の面から物納制度導入には慎重な姿勢を崩さず、昭和12年改正で不動産の割合が1/2以上の場合の延納期間の延長(10年間)を特例として認めた。しかし、その後の増税により物納制度導入の要請は強まり、昭和15年の物納制度調査会の設置となったのである。

主税局の物納制度案は、不動産の処分費用として5%を上乗せする以外は、基本的に実現したといえる。不動産が1/2以上で、税額が千円以上という物納条件は、相当に狭い限定された条件であった。しかも、この条件をクリアしても、現金等が多額で納税が容易とされれば、相続税審査委員会の諮問を経て物納を拒否することもできたのである。その結果、物納が認められたのは昭和20年度のたった1件だけに終わったのである。

しかし、物納制度そのものは、昭和21年の財産税により大きく転換することになる。

財産税は、戦後の国庫収入の確保と、富の均衡化による経済の民主化を図るため、個人財産に高率の累進税率で課税するものであつ

た。そのため財産税には、相続税とは異なり当初から物納規定が設けられていた。財産税の納付は、金銭での納付が困難な場合に物納を認め、さらに物納が困難な場合に「例外的に」延納が認められた⁽³⁷⁾。財産税の物納範囲は、国債及び地方債、社債株式等、不動産、動産に拡大され、それぞれの納付順序も定められた。延納は物納が困難な場合の例外的措置であるため、延納には年間 10%の加算税（後の利子税）が課された。

昭和 22 年の相続税法改正は、日本国憲法の施行に伴う民法改正により、これまでの家督相続と遺産相続の区別を廃止する大改正となった⁽³⁸⁾。これまで不動産が 1/2 以上とする

延納条件は撤廃され、相続税額 1 万円以上で、確実な担保があれば 5 年以内の延納が認められた。延納には財産税と同様に、加算税（100 円に付 1 日 3 銭）が課された。相続税の物納範囲も、財産税のように国債及び地方債、不動産及び船舶、社債及び株式、動産に拡大された。但し、贈与税には物納は認められなかった。同年の税制改正では「税制の民主化及び徴税の迅速化」が趣旨に掲げられ、不動産が 1/2 以上の場合の 10 年、一般でも 7 年の延納期間を短縮すると同時に、物納範囲の拡大により徴税の迅速化を促すことになったのである⁽³⁹⁾。これにより表 6 のように、相続税の物納件数は飛躍的に増加したのである。

<表 6> 相続税の物納件数

(単位：件)

年 度	不動産・船舶		国債・地方債		社債株式・受益証券		動 産	
	申請件数	許可件数	申請件数	許可件数	申請件数	許可件数	申請件数	許可件数
昭和 22 年度	39	5	37	7	27	4	1	0
昭和 23 年度	720	288	923	445	450	363	26	20
昭和 24 年度	2,237	940	2,438	2,163	326	167	39	22
昭和 25 年度 (旧)	1,547	779	258	106	146	60	15	3
昭和 25 年度 (新)	1,228	363	29	20	36	7	15	2

出典：各年度の主税局及び国税庁の統計年報書。

※ 昭和 25 年度は、旧法分 (旧) と新法分 (新) に分けた。

許可件数には前年度処分未済分を含む。

財産税と相続税は、金銭での一時の納付が困難な場合に物納を認め、物納範囲を拡大した点は共通しているが、物納の位置は異なっている。財産税の納付は金銭・物納・延納の順序であるが、相続税は金銭での納付が困難な場合、税額 1 万円以上であれば延納、それ以外は物納と規定されたのである。財産税は 1 回限りの税であったが、相続税はその後何度も改正を経て現在に至っている。そして、バブル崩壊後の平成 4 年の相続税法改正により、延納によっても納付が困難な場合に物納を申請できるとされ、金納・延納・物納の順序となったのである⁽⁴⁰⁾。

- (1) 以上は、田中豊「相続税の物納制度に就て」『財政』第 6 巻第 3 号 (昭和 16 年 3 月) による。
- (2) 以下の記述については、租税史料叢書第 7 巻『相続税関係史料集』(税務大学校税務情報センター租税史料室、平成 26 年)の解題(拙稿)及び 41~51 頁による。なお、本稿では、同史料集からの引用は『史料集』と略記する。
- (3) 『史料集』52 頁及び 73 頁。
- (4) 『帝国議会衆議院委員会議録』明治篇 29、272 頁 (東京大学出版会、昭和 63 年)。
- (5) 『帝国議会貴族院委員会速記録』明治篇 14、371 頁 (東京大学出版会、昭和 61 年)。
- (6) 前掲注 5、396-371 頁。

- (7) 能勢貞治「相続税法制定を繞りて」『財政』第3巻第10号(昭和13年10月)。
- (8) 『史料集』51-53頁。
- (9) 『史料集』91頁。
- (10) 『史料集』89-93頁。
- (11) 『史料集』96-119頁。
- (12) 『史料集』165-171頁。
- (13) 『帝国議會衆議院委員會議録』4、568-586頁(臨川書店、昭和56年)。相続税、とりわけ家督相続税廃止論を展開したのは花井卓蔵である。花井は東京法学院出身の法律家で、民法典論争においては延期派に属していた(星野通『明治民法編纂史研究』365-366頁及び483-485頁、ダイヤモンド社、昭和18年)。
- (14) 『帝国議會貴族院委員會議事速記録』28、163-167頁(臨川書店、昭和63年)。大正15年の改正相続税法は、『史料集』349-353頁。なお、大正10年の税制整理特別委員會議事録(『史料集』236-239頁)も参照のこと。
- (15) 昭和11年12月28日「想定問答(相続税)」(東京大学経済学部所蔵「戦時税制資料(マイクロ版)」2-3-3。以下、「戦時税制資料」2-3-3とする)。この史料は、当時の大蔵事務官浜田徳海が所蔵していたものである。
- (16) 『帝国議會衆議院委員會議録』昭和篇72、392-395頁(東京大学出版会、平成6年)。
- (17) 『帝国議會衆議院委員會議録』昭和篇73、263頁(東京大学出版会、平成6年)。
- (18) 『帝国議會貴族院議事速記録』63、319頁(東京大学出版会、昭和59年)。
- (19) 昭和12年6月28日「税制調査会附議事項」(「戦時税制資料」0-0-1)。
- (20) 昭和12年11月「税制調査会書類」(「戦時税制資料」0-04)。
- (21) 浜田徳海「部分的改正と増税」『財政』第3巻第3号(昭和13年3月)。
- (22) 昭和12年10月1日「相続税法改正ニ関スル研究」(「戦時税制資料」2-3-4)。ここに掲げられた項目は、生命保険金への課税、退職給与金への課税、不動産の評価規定、扶養家族控除の導入、受遺者を納税義務者とする、税務官吏の調査権限強化、年賦延納期間の延長、相次相続免除期間の延長、不動産・船舶の贈与への課税、信託受益権の課税時期、相続開始後1年以内の贈与の免税、

- 免税点引き上げ、物納制度の導入、相続開始時より決定当時の価額が減少した場合の課税価額の減少である。
- (23) 「納税義務者想定問答」(「戦時税制資料」0-1-2)。物納制度導入への回答は、「相続税ノ納税手段トシテ物納制度ヲ認ムルハ一ノ方法ニシテ、納税義務者ノ負担ヲ緩和スル一助タルベシト雖、納付物ヲ以テシテハ直ニ財政ノ用ヲ充タスル得ズ、又之ヲ換価セントスルモ隨時ニ其ノ買受人ヲ見出スコトハ困難ナリ、若シ強テ之ヲ換価セントセバ不当ニ低廉ナル価格ヲ以テセザル可カラザルヲ以テ、国庫ノ損失ヲ来スコト大ナルベク、旁々本制度ノ採用ニ付テハ更ニ慎重ナル検討ヲ加フルノ要アリト認メラル」と記されている(下線は筆者による)。
- (24) 大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史』第5巻 租税、506-509頁(東洋経済新報社、昭和32年)。
- (25) 『帝国議會衆議院議事速記録』74、154頁(東京大学出版会、昭和60年)。
- (26) 『帝国議會衆議院委員會議録』昭和篇119、461-462頁(東京大学出版会、平成9年)。
- (27) 『同上』昭和篇120、4-5頁(東京大学出版会、平成9年)。
- (28) 『帝国議會貴族院委員會速記録』昭和篇91、228頁(東京大学出版会、平成9年)。河田は大蔵次官経験者である。
- (29) 『同上』261頁(東京大学出版会、平成9年)。
- (30) 『同上』213頁。
- (31) 国立公文書館所蔵「任免裁可書」昭和15年、任免巻113。
- (32) 以下は、「相続税物納制度関係書類」(平16東京160)による。この史料は、物納制度調査会の関係書類で、基本的な部分は『史料集』に収録したが、2回分の会議録についてはスペースの関係から収録できなかった。
- (33) 所得調査委員会制度については、拙稿「所得調査委員会の研究—個人所得税の賦課課税—」『税務大学校論叢』65(平成22年6月、税務大学校)を参照のこと。
- (34) 『朝日新聞縮刷版』(日本図書センター、平成4年復刻版)による。
- (35) 『史料集』511頁。
- (36) 田中豊「相続税の物納制度に就て」『財政』第

6 卷第 3 号 (昭和 16 年 3 月)。

- (37) 池田勇人「財産税法概説」『財政』第 11 卷第 10 号、昭和 21 年 11 月)。
- (38) 西村藤五郎「改正相続税法」『税』第 2 卷第 6・7 号 (昭和 22 年 7 月)。
- (39) 前尾繁三郎「今回の根本的税制改正について」『財政』第 12 卷第 5 号 (昭和 22 年 6 月)。
- (40) 国税庁『平成 4 年改正税法のすべて』252 頁 (大蔵財務協会、平成 4 年 6 月)。