

わが国における相続税制の展開（後編）

浅川哲郎

目次

第1節 はじめに

第2節 日本における相続税廃止の議論

第3節 相続制度の歴史

第1項 上代から中世まで

第2項 近世から江戸時代まで

第4節 明治時代における相続制度

第5節 日本における相続税の歴史

第1項 相続税の創設から太平洋戦争の終結まで

第2項 憲法改正による相続法改正からシャウプ勧告による税制改正まで

(以上 57 卷 2 号)

第3項 シャウプ勧告による税制改正が行われた時期

第4項 シャウプ税制の改正から昭和 33 年までの相続税制度

第5項 昭和 33 年の改正

第6項 昭和 33 年改正後から昭和最後までの展開

第7項 平成における相続税・贈与税の改正

第6節 終わりに

(以上本号)

第3項 シャウプ勧告による税制改正が行われた時期（第三期）

1. シャウプ勧告と税制改正

第二次世界単線後の財政経済の運営については、昭和 21 年度の卸売物価上昇率が 364.5%という急速なインフレーション¹を止めるため、徹底的な経済統制、金融緊急措置による通貨措置の断行等あらゆる対策が講ぜられた。しかし当時のわが国の財政および経済状況では、これを完全に克服するに至らなかった。これが昭和 24 年度には、急激なインフレーションもほとんど収まり、均衡のとれた総合予算が編成され、いわゆるドッジ・ラインに基づく予算が編成され、これが実行されることとなった。

昭和24年度の当初予算においては、税制に関しては従前のものを改正せずに執行されることとなったのであるが、その結果、租税負担は著しく重いものとなっている。具体的には昭和24年度の租税負担は28.5%と、現在に至るまでのわが国最高の負担率である。このように重い租税負担のもとにおいて、税制を根本的に改正し、租税負担の軽減を図ることは、各方面の熱望するところであった。

このように税制の全面的改正の必要は、各般の見地から要望されることとなっていた。従ってマッカーサー司令部においても米国から税制改正に関する有力な専門家を招聘して、これに客観的な研究をする必要があるということを決定したのであった。このような事情²で米国から日本の税制について調査研究するために来訪したのが、当時コロンビア大学経済学部の教授で、ニューディール政策の租税政策にも関与したカール・シャープ(Carl S. Shoup)を団長とする7名からなる日本税制調査の使節団であった。このシャープ使節団は、昭和24年5月から同年8月にわたり熱心に調査し、調査を完了して同年9月に日本税制報告書を公表している³。

シャープ使節団の日本税制報告書は、国税から地方税に亘る税制全般に及び、論理的で、しかも実務面にも配慮されたものであって、税制に関する日本の政府および国民に与えられた啓蒙の書ともいえるものであった。この報告書に基づき、国税関係については昭和24年11月の臨時国会、および昭和25年1月の第7回通常国会において、地方税関係については、昭和25年7月の第8回国会において、それぞれ税制の画期的な大改正が行われたのである。

2. シャープ勧告の相続税制への基本姿勢

シャープ勧告(シャープ使節団日本税制報告書)は、昭和24年9月15日に本文14章、その10月3日に附録A～D、合計英文6万5千語にもおよぶ膨大な勧告書4巻として発表された。その内容は、国税及び地方税制度の全般にわたって詳細を極め、公平な租税制度の確立に主眼をおいた次のような各種の提案がなされていた。

- (1) 恒久的な健全な税制としては個人及び法人に対する所得税を中心とし、それに配する地方税として不動産税、住民税などの直接税をもって構成し、間接税としては酒、たばこに対する消費税その他入場税、物品税など比較的必需品でないものに対する課税をもって構成する。
- (2) できる限り直接税を多くする。

- (3) 必需品課税的な間接税と合理性の少ない各種の小さい租税は極力整理し、基本的な主要な租税をできる限り合理化して、それによって必要な歳入を得るようにする。
- (4) 今後は所得税に重点を置く。
- (5) 各主要税目を国、府県、市町村の3者間に縦割的に配分し、同一税目について各団体が重視して課税することを避ける。

シャープ勧告書が取り上げていた事項は必ずしもこのような租税制度自体又は税務行政自体の問題だけでなく、公認会計士制度、税務代理士制度について等も述べられている⁴。

このシャープ勧告を基調として昭和25年の税制改正は行われている。そこでは所得税を中心とした減税、青色申告制度の導入および異議処理の方法、罰則等の合理化、地方税制の自主性の強化、法人税法基本通達の制定などの現在に続く制度も含む重要な改正を行っているのである⁵。

それではこのシャープ勧告と相続税・贈与税との関係を検討していこう。財政学の研究者である神野直彦東京大学名誉教授は、シャープ勧告と相続税・贈与税との関係についての研究を行っている。まず、シャープ勧告の相続税・贈与税の部分が、シャープ使節団の一員であるコロンビア大学のウィリアム・ビックリー（William Vickrey）⁶教授の考えに基づくものであるから、その理論との関連性を検討している。ビックリーは経済発展の原動力が「社会の富を有効に利用する冒険的投資」にあると考え、「安全な退嬰的な公債投資」などを嫌悪する。そのためビックリーは、移転回数の減少が生じれば、資産管理能力のない年少者に社会の富が移り、それは結局のところ、安全な投資を増加させ、冒険的投資を抑圧してしまうと効率性の減退を危惧する。こうした理由からビックリーは、所得税のタックス・ベースに相続・贈与を含めずに、独立に課税すべきであると提唱している。つまり、ビックリーは相続・贈与を移転と捉え、移転に関する中立性を確保することに、相続税・贈与税の課税の根拠を見出していた。シャープ勧告も所得税のタックス・ベースを包括的所得概念に接近させながら、相続・贈与をそのタックス・ベースから除外している。つまりシャープ勧告は、ビックリーの理論どおりに、所得税とは独立に相続税・贈与税を課税する租税体系を採用していたのである⁷。

シャープ勧告の背景にある問題意識を検討してみよう。実はシャープ勧告は、米国における遺産税、贈与税制度が適切に機能していないという認識に立って、米国において問題と考えられた部分を克服する制度を提案しようとしている。ビックリーは、その著『累進課税の指針（Agenda for progressive taxation）』において、現行の米国の贈与税および

遺産税の課税構造には多くの欠陥があるとし、その中でも特に生前贈与と世代跳梁により課税を免れることができる仕組みが課税制度の実効性を減殺していると指摘している⁸。従ってシャープ勧告においてもそれらの項目については配慮されているはずである。確かに生前贈与に関しては、ビックリーの主張する相続を累積課税の対象に含め、贈与税と相続税とを統合するという課税形態がシャープ勧告において採用されている。シャープ勧告は、生前贈与という租税回避を防止しつつ、富の分配を促進するために取得税という課税形態を提唱したのであり、それはビックリーが『累進課税の指針』で展開した課税形態に関する理論と全く同一のものと良いものである⁹。しかし、世代跳梁に関してはビックリーが主張するような、相次相続控除の活用によって、一世代に少なくとも一回課税する案を採用せずに、シャープ勧告は、親等関係による差別課税を、移転回数に対する中立性を確保する仕組みとして活用するため、「例えば、最低税率は尊族に対する遺産に、中間税率は兄弟姉妹、叔父叔母等に対する遺産に、最高税率は、孫その他に対する遺産に適用されるべきである」とし、さらに「配偶者に対する遺産は、両親や他の尊族に対する遺産と共に最低税率の範囲に入れるのが妥当であろう」と主張し年長者控除と配偶者控除を勧告している。シャープ勧告は世代跳梁による租税回避に関しては、ビックリーの相続税理論とは異なる、便宜的であり、有効性に疑問を持たざるを得ない課税方法を勧告したと評価できる。これは生前贈与という租税回避に対してシャープ勧告がビックリーの相続税理論に忠実な課税方法を勧告していたのとは著しい対照をなすものと言える¹⁰。

シャープ勧告におけるこの対照的な態度の意味を考える必要がある。まず、世代跳梁の手段として米国で盛んに利用されている信託が、日本ではあまり発達していないという認識がシャープ勧告に存在していたことも事実であるが、基本的には課税目的に関わる問題として理解されるべきである。つまりビックリーの理論によれば、生前贈与という租税回避は、相続税の実質的担税者である取得者の担税力に応じた課税の公平を損い、富の再配分効果を減殺するものとして認識されている。しかし、世代跳梁という租税回避は、取得者の担税力に応じた課税の公平を直接損なうものではない。ビックリーが世代跳梁による租税回避の防止を主張するのは、既述のとおり、それが安全な投資を増加させ、冒険的投資を抑圧してしまうという効率性の視点からである。これらの事実から考えると、シャープ勧告において、ビックリーは、効率性を軽視し、担税力に応じた課税の公平、さらには富の再配分という観点を強く意識していたことを窺い知ることができよう¹¹。

シャープ勧告を反映した相続税制の内容に入る前にいささか詳細に議論したき嫌いがあがるが、次に昭和25年改正の相続税について分析していこう。相続税については、昭和22年

に根本的な改正が行われて間もないのであったが、このシャープ勧告に基づいて、再び根本的な変革が加えられたのである。

3. シャープ勧告における新しい相続税の提案

シャープ勧告の中には、いくつかの新しい提案があったが、遺産・贈与に対する課税も全く新しい構想のもとに勧告がなされた。簡単にいうと、従来からあった相続税と贈与税の2つの形態を、継承税（succession tax）あるいは取得税（accession tax）に統合しようというものである。使節団は、相続税と贈与税の改正に当たって、当時の日本の制度を米国に類似したものと受けとっている。しかし米国の相続税・贈与税は、きわめて不十分なもので脱税が多く、決して日本が手本にすべきものではないとしている。そしてまったく新しい視点からの税制改正を考えていた¹²。

この新しい視点から考案されたのが、継承税あるいは取得税といわれるものであった。シャープ勧告によって提案されている継承税とは、次のようなものであった。

「承継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。これは特定の個人の受領する贈与および遺産の総額に応じて課税する累進税である。その適用の方法は、贈与税の場合に類似している。即ち、贈与と遺産の課税総額にそれを加えて、現行税率によりこの総額に対して税額を算出する。同時に従前の累積総額に対して現行税率で税額を算出し、両税額の差額が今回納税すべき税額となるのである。¹³」

それでは、従来の相続税および贈与税を統合した形の継承税または取得税の制度は、従来の相続税および贈与税の制度に比して、次のような諸点の長所を有していることを指摘している。

- (1) 租税負担が各相続人により公平に分配されることとなる。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二人以上で相続する場合の方が低くなる。これに各相続人間で遺産を分割して相続すれば、それだけ相続税の負担が軽くなる。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。

- (2) 取得税は、相続税よりもより広範に富を分散することになる。
- (3) 取得税は、相続税と贈与税とを組み合わせたものよりも簡単である。すなわち、2つの税率に代わって単一の税率をもってこと足りる。さらに、全体として、複雑な計算が少なくすむ。一人の受領者が多額の贈与を2回以上受領するということは、一人の贈与者が多額の贈与を2回以上する場合よりも少ないであろう。
- (4) 現行の相続および贈与税法では、税率は別個の累進税率であるので、贈与者は、生前の贈与と死後の遺贈とを綿密に使い分けすることが得策である。取得税では、贈与が生前中になされようと、死後になされようと、租税総額に何ら変わらない。従ってこの意味においては、取得税は中立的な租税であるが、現行の贈与税と相続税の組合せはそうではない¹⁴。

税額の計算をする際には税率を決定する必要があるが、その決定要素として相続人および被相続人の親疎の区別が必要となる。何故なら、当時の相続税法（昭和22年4月30日法律第87号）には、基本税率に加えて付加税率として、兄弟姉妹及び直系尊属に対する遺産には3%、それ以外のケースで5%が賦課されていた。新しい取得税を具体化するに当たって、この親疎の問題を使節団は、次のように考えている¹⁵。

「相続税の気まぐれな性格の一つは、時たま課税されるということである。その間隔は場合によって非常にまちまちである。即ち、ある場合には、短期的に相続税が一つの財産に何度も課税されるが、他の場合には、長期間を通じた一回しか課税されない。課税の度数により相続税の負担に不公平が生ずるが、これを完全に除去することは全く困難であり、そうしようとすればかなり複雑な租税となる。しかしながら、相続人の種類によって税率区分の基礎を変えるだけで、この方向に対し、何らかの措置を講ずることができる。即ち、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、その税率は比較的に低くすべきであり、又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。従って、例えば、最低税率は尊属に対する遺産に、中間税率は兄弟姉妹、叔父叔母等に対する遺産に、かなり重い税率は子供に対する遺産に、最高税率は孫その他に対する遺産に適用されるべきである。¹⁶」

以上のような相続人、被相続人との親疎の区別を残すことを前提に、具体的な税率は次のような議論を経て決定されている。ここでまず重要な点は、所得税の税率との比較で

ある。当時の相続税の税率表は、最高 60%となっていた。これに対して所得税の方は、最高 85%で、しかも所得には事業税、住民税のような他の租税が付加されるので、その総負担額は 100%近くになっていた。使節団は、この関係はむしろ逆であると指摘している。つまり継承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付加税およびその他の租税を含めて、所得に対する最高税率と少なくとも同程度でなければならぬとしている。そして継承税への課税根拠を次のように整理している¹⁷。

- (1) 高率の継承税は同率の所得税に比して、生産力および個人の勤労意欲にほとんど重大な影響をおよぼさない。
- (2) 高度累進課税の主たる目的は、少数の人の手中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ことにある。継承税は、富に基礎を置くものであるから、富の集中を処理するに当たって、所得税よりも優れた選択力をもっている。
- (3) 継承税は、それに相当する税率の所得税に比して、優れた企業経営と産業の能率を阻害することが少ない。

これらの課税根拠から考えても、相続税の税率は所得税よりも高いということになる。そしてその背景にはシャウプ勧告の相続税に対する考えが、「富の再分配」にあることを確認できる。しかし、それは戦前の相続税に見ることができた「家族の責任」を果たす者に対する評価というものは除外していることにも留意することが必要であろう。

4. シャウプ勧告の整理

そして、シャウプ勧告における相続税制度の概要は、次のようなものであった。

- (1) 相続および贈与税は、贈与と遺産の受領者に対する累積的取得税にとりかえられるべきである。
- (2) 本税においては、行政上の理由により、毎年一贈与者または遺言者から受領する贈与または遺産のうち、最初の 3 万円は控除されるべきである。
- (3) (2)における控除の外に、受領者毎にその一生を通じ、15 万円の特別控除が認められるべきである。
- (4) 税率は、基礎控除後の課税価格 20 万円以下の税率 25%から、基礎控除後の課税価格 5,000 万円超の 90%まで 14 段階定められている。

- (5) 遺産が故人の未成年の子供に対して、またはその子供の養育の責任者に対して残されたときは、18歳に達するまでの各1年毎に1万円の追加控除が認められるべきである。但し、これは贈与には適用されない¹⁸。

相続税について、このような勧告が行われ、これに基づいて相続法の改正が行われたのであるが、その実際の改正については次に紹介することとしよう。

5. シャープ勧告に基づく相続税制度の改正

このようなシャープ勧告に基づき、相続税法は昭和25年にその全文が改正されることとなった。この新しい相続税法はすなわち、従来の相続税は、相続税とこれを補完する贈与税との二本建の制度で、相続、遺贈または贈与による財産の移転があった場合にそれまで財産を所有していた者について課税したのであるが、これを改め、財産を取得した者に担税力があるものと認め、取得財産の累積額を標準として一本建の相続税を課税することとした。つまりここで、従来の遺産税体系から遺産取得税体系へと、改正が行われたのである。主な具体点は次の通りとなる。

- (1) 課税体系 被相続人または贈与者の財産について総合して課税する従来の制度を根本的に改正して、相続、遺贈および贈与による財産の取得者に対し、財産取得者ごとに分割して、その一生を通ずる取得財産の累積額を標準として課税すること。
- (2) 納税義務者 相続、遺贈または贈与により財産を取得した者とする。
- (3) 課税価格 相続、遺贈または贈与により個人から取得する財産の価額とする。¹⁹
- (4) 基礎控除 納税義務者に係る課税価格の一生を通ずる累積額から15万円（従前5万円）を控除すること。
- (5) 評価 取得財産の評価については、原則として取得時における時価によることとし、地上権および永小作権、定期金、生命保険契約の権利等に関する評価規定を設けること。

この改正により、わが国の相続税制度は、遺産取得税体系をとることとなり、従来の遺産税体系を採用していた相続制度に対して変革をみることとなった。そして、昭和25年以後この遺産取得税体系に基づく相続税制度について、わが国財産相続の状況等から改正が行われた。基本的には遺産取得税体系を基調とするシャープ勧告に基づく相続税制度を基として、その基本的考え方のもとで改正が行われることとなったのである。

6. シャウプ勧告に対する検討

ここで戦後の日本の税制に極めて大きな影響を与えたシャウプ勧告について整理しておこう。シャウプ勧告そのものに関しては色々な評価があり、また実際に立法化された時期が米国の占領下にあったことを考えると租税立法過程論の文脈で議論するのは適当ではないかもしれない。その中で租税法の研究者である水野忠恒一橋大学名誉教授は、「シャウプ使節団は、日本の当時の経済情勢を十分に認識してはいたが、それはむしろ司令部を中心とした経済政策に委ね、税制としては、あるべき恒久的な基盤を作ることを志していたのではないと思われる。税制の一般的な原理を日本の税制に植えつけるということを考えていたわけである」と評価している。そしてシャウプ勧告が当時の日本の経済情勢に最大限の配慮をして富裕階層に対する大幅減税を行っていたならば「60年も長期間にわたり参照されるような税制はできなかつたと思われる」と指摘している²⁰。

では水野教授の指摘する「恒久的な基盤」とは何であろうか。これに対しては金子宏教授の考えが整理されている。金子宏教授は、シャウプ勧告の歴史的意義について6つの点を掲げている。第1は、民主的租税観である。シャウプ使節団が直接税中心主義、特に所得税中心主義を勧告した理由のひとつは、税負担を感じつつ納税する直接税の方が、納税者が政府を身近かに感じ、租税の使われ方について看視の目をゆきとどかせることができるということにあった。国民が主権者としての意識をもち、租税の使われ方についてたえず関心をもつことをエンカレッジするような税制が21世紀においても必要であることはいうまでもない。その意味で、税制は実体面でも手続面においても、国民の建設的な参加意欲を刺激するようなものであることが望ましい。第2は、公平の原則である。公平は、制度の実態面においても手続・適用面においても、税制の最も基本的な原則である。税制が公平性を欠くと、税制に対する国民の信頼と納税意欲が徐々に低下し、マッカーサー元帥が述べたように国家は衰退に向かうことになる²¹。その意味で、21世紀においても、税制は実体面でも手続・適用面でも公平でなければならない。第3は、税制の中立性の原則である。シャウプ勧告は、特別措置に対してきわめて厳しい態度をとり、シャウプ税制では、原則としてすべての特別措置が廃止されたが、これは今後の経済政策および税制のあり方に多大の示唆を与えるものである。シャウプ勧告後にも、わが国では特定産業の保護のために特別措置を用いてきたが、21世紀においては、規制緩和の推進とともに市場原理に即した競争中立的な税制の必要性がますます高まると思われる。

第4は簡素な税制の必要性である。勧告は、簡素と公平が両立しない場合が多いことを念頭に置きつつ、多くの納税者に対しては簡素を重視すべきことを主張する一方で、経済

的利害の複雑な富裕な納税者については、簡素を犠牲にしても公平を維持しなければならない場合のあることを指摘している。第5は、地方分権の推進と地方自主財源の充実の必要性を強調したことである。シャープ勧告は、地方自治に、特に市町村の自治権の拡大・強化について、きわめて前向きな考え方をとっている。第6は、税務行政の改善である。シャープ勧告は、申告納税制度の定着と発展の必要性を改革し、その観点から税務行政の改善のために種々の勧告をした。その結果、税務行政が格段に進歩したのみでなく、税制および税務行政に対する健全な批判精神の醸成、税務に関する会計実務の発達による納税者の便益の増大など、税務をとりまく環境が大きく改善された²²。

シャープ勧告の歴史的意義に関する金子教授のこれら6つの指摘に対しては、水野教授を始め、他の研究者も同意するのではないであろうか。そこでシャープ勧告後の相続税の展開についてはこれら6つの視点に留意しながら検討していくことにしよう。またこのシャープ勧告と本稿で検証してきたルーズベルト政権の税制政策とは実は大きく関係しているのである。というのは団長のカール・シャープ教授は、ニューディール政策の租税政策の専門家の一人であった。1934年の夏にルーズベルト政権の新しい財務長官に就任したヘンリー・モーゲンソウ（Henry Morgenthau）は、ニューディール政策の租税政策のための専門家を招集したが、その中にシャープ教授も含まれていたのである。またシャープ使節団のひとりであるハーバード大学のスタンレー・サリー教授（Stanley S. Surrey）はルーズベルト政権の租税に関する新しい政策コミュニティに属する人物であった。ルーズベルト政権における公平性はシャープ勧告において、例えば財閥による影響の排除において垂直的公平性の確保が図られ、遺産所得税形式の採用で水平的公平性を図っているなど、随所に垣間見ることができるのである。

第4項 シャープ税制の改正から昭和33年までの相続税制度

1. シャープ勧告後の相続税の改正

シャープ勧告に基づく相続税制度については、昭和25年の後においては、国民生活の実情等から控除創設・引き上げあるいは税率引き下げによる負担の軽減が行われることになった。これに伴って昭和26年および27年と相続税の減税が行われ、更に昭和28年には、相続税制度について別に贈与税を創設する等の改正が行われた。次いで昭和29年には、それに部分的改正が行われる等の改正が行われたが、その基本的な考え方は、遺産取得税体系を基とするシャープ勧告に基づく相続税制度を中心としたものであった。

具体的には、昭和26年においては、新たに保険金控除の制度を設け、被相続人の死亡に

より相続人その他の者が取得する生命保険金については、その取得する保険金のうち 10 万円までの金額を特別に控除することとする。次いで、昭和 27 年においては、基礎控除の額を 15 万円から 30 万円に引き上げ、被相続人の死亡によって取得する保険金についての保険金控除の金額を 10 万円から 20 万円に引き上げるとともに、新たに退職金控除の制度を設けて、被相続人の死亡により相続人その他の者の取得する退職給与については、その支給される退職給与の額の合計額のうち 20 万円までの金額を控除するものとした。また税率を、20 万円以下の金額に対する 20% から 1 億円を超える金額に対する 70% までの超過累進税率に引き下げ、立木および不動産の価額が相続財産の価額の半額以上を占める場合の延納期間を 10 年に延長するとともに、延納の場合の利子税を日歩 4 銭から 2 銭に引き下げ、相続の場合の概算申告書の提出および納付の期限を相続の開始を知った日の翌日から 6 カ月以内（従来は 4 カ月以内）に延長する等の改正が行われた。

2. 昭和 28 年の改正

昭和 28 年においては、講話条約の発効²³により、独自の考え方に基づいて税制全般において大幅な改正が行われた。その目的は一層国民の租税負担を軽減して、民生を安定し、資本の蓄積に資することとされた²⁴。相続税制度についても、大幅な改正が行われた。

この昭和 28 年における相続税制度の主な改正点は、次のとおりである。

- (1) 従来の累積課税制度²⁵を廃止し、
 - ア. 相続および包括遺贈によって取得した財産については、そのつど相続税を、
 - イ. 贈与および特定遺贈によって取得した財産については、1 暦年間分を合算して贈与税を、それぞれ財産の取得者に対して課税することとし、相続開始前 2 年以内に被相続人から贈与により取得した財産の価額は、これを相続税の課税価格に加算して相続税を計算する。
- (2) 基礎控除の額を、相続税については 50 万円、贈与税については 10 万円とする。
- (3) 相続税の税率を、20 万円以下の金額に対する 15% から 1 億円をこえる金額に対する 70% までの超過累進税率とし、贈与税の税率を 20 万円以下の金額に対する 20% から 3 千万円をこえる金額に対する 70% までの超過累進税率とする。

等の改正が行われた。つまり再び、相続税と贈与税の二本立てとなり、原則として相続および贈与が生じるたびごとに課税される従来の制度に戻るようになった。

3. 昭和29年の改正（税制調査会）

昭和29年度予算に関連する税制改正について、政府は、税制の根本的検討の必要を認め、昭和28年8月に内閣の閣議決定をもって内閣に税制調査会を設置した。シャープ勧告以来、はじめて税制を審議する場が公に設けられたことになり、その活動および答申の内容が注目に値する。当初税制調査会は、シャープ税制以後の税制全般を総点検し将来に展望を与えるという野心的な目的をもっていただようである。しかしながら時間的な制約もあり、その目的は大幅に縮小され翌29年度における当面の諸問題に対する勧告のみに終わってしまっている²⁶。この税制調査会設置の基本的な狙いは、「税制調査会設置要綱」でうかがい知ることができる。それによると「税制運営の現状及び経済情勢の推移等にかんがみ、この際、国税および地方税を通じて、わが国現下の実情に即した合理的な租税制度の確立を期するとともに、税制および税務行政の簡素能率化を図るため必要と認められる改善事項を調査審議する目的をもって、左記の要領により税制調査会を設けるものとする」としている。税制調査会は、その調査審議の結果に基づいて同年11月に答申した。

この税制調査会の答申は、上記「要綱」からも理解できるように国税および地方税を通じた広汎なものであるが、その大要は、国民負担の現状ならびに資本蓄積の緊要性にかんがみて、国税および地方税を通じ、所得税を中心として直接税の負担を軽減する。直接税の軽減に要する財源の全部を租税の自然増収で賄うことは困難であるので、その財源の一部に充てるとともに、奢侈的消費の抑制に資するため、間接税等について若干の増徴を行う。地方税については、財源の偏在を是正し、地方公共団体にできるだけ多くの独立財源を与えるため、入場税および遊興飲食税は国において賦課徴収し、その大部分を人口に按分して都道府県に配付し、都道府県民税およびたばこ消費税を新設する。地方財政平衡交付金制度を廃止して、地方交付税制度を設ける。そして、国税および地方税を通じて税制および税務行政の簡素化を図る、ことであった。

これらの答申のうち相続税に関する事項は、相続税については、遺産取得税体系を維持することとするが、負担の調整を図る等のため、税率については、戦後における貨幣価格の変動に応じた調整がまだ十分でないから、これを緩和する等の項目が報告された。

税制調査会の答申は、その後の経済情勢により、税制全般について答申どおりの改正を行うことができなかったが、相続税制度については、この答申に基づき、死亡保険金および退職給与に対する保険金控除および退職金控除の額を50万円に引き上げるなどの改正が行われた。

第5項 昭和33年の改正（第四期）

1. 相続税制度改正の要望

相続税制度は、昭和25年以降、シャープ勧告に基づき遺産取得税体系を基とする課税体系がとられてきたが、この課税体系については、それがわが国財産相続の実情に適合せず、また、農家、中小企業等の財産相続について、遺産分割が困難なことから相対的に相続税負担が重くなる等、次に掲げるような欠点があることを理由として、相続税制度について根本的検討を加え、改正を行うべきである、という意見が広く起ってきた。

(1) 現行の相続税は、相続により取得した財産の価額を標準として課税する建前であって、相続により遺産が各相続人によって分割相続されることを前提としたものである。しかし、わが国財産相続の現状は、必ずしも分割の慣習が徹底しているとはいえない。また、税務執行の上では、財産相続の現状のもとでは遺産分割の状況を確認することは極めて困難であるため、時に税務執行の行き過ぎがいわれる反面現行の相続税制度が遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることから、事実と異なるような申告が行われ、相続税の負担に不公平をきたしていることが相当多いように見受けられる現状である。

このようなことは、負担の公平を欠くばかりでなく、納税思想を低下させ一般の税務に対する信用を失わせているものと認められる。

(2) 遺産を分割することを前提とした現行の相続税制度のもとでは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、単独または少数の相続人によって相続されることと相まって、その負担は相対的に重いものとなっている。

(3) 現行の相続税の負担は、累次の軽減にもかかわらず、なお重く、特に中小財産階層においてかなり重いものとなっている。このことは、個人生活の経済基盤をぜい弱にしているほか、納税者の誠実な申告と円滑な税務執行を困難にしていると認められる²⁷。

実は上記の指摘は次に説明する税制特別調査会の最終答申の冒頭に記されているものである。現在の相続税制の礎となっている昭和33年の税制改正に大きな影響を与えた税制特別調査会の設置の経緯等を見てみることにしよう。

2. 税制特別調査会の設置

わが国の税制改正に関する問題については、昭和25年のシャウプ勧告に基づくシャウプ税制制定以来、昭和28年における税制調査会および昭和30年に設けられた臨時税制調査会において、税制全般については根本的な検討が行われ、それぞれその調査・審議結果に基づいて税制改正が実施された。しかし、これらの調査会においては、要請の強かった所得税をはじめとする租税負担の合理化を重点とした検討が行われ、相続税制度に関する問題については、全面的な検討は見送られてきた。この点、臨時税制調査会の最終答申では次のように述べられている。

「現行の取得課税方式を遺産税方式に改めるべきかどうかという問題は、相続税の基本に関する問題であり、相続税の性格からみて、軽々しく断定を下すことは適当でない。また、控除及び税率の問題も、この相続税制の基本と関連して同時に解決さるべきであろう。当調査会は、時間の関係上審議を尽くすことができなかつたので、この問題については結論を留保し、今後の研究に期待することとしたい。²⁸⁾」

しかし、翌昭和32年にはこの臨時税制調査会の答申に基づいて、所得税について大幅な減税が行われ、税制も安定した形になったので、政府も、上記のように答申において相続税制度に関し、指摘されている欠陥を除去する目的で、大蔵省に税制特別調査会を設置した。そして相続税制度について根本的検討を行うために、同調査会²⁹⁾に対し「相続税制度についてどのような改正を行うべきか」について諮問したのである。

税制特別調査会は、昭和32年6月20日の第1回の会合以来、相続税制度について集中的に審議し、同年12月20日にその結論をえて、大蔵大臣に答申されている。

3. 税制特別調査会の答申

税制特別調査会の相続税改正に関する答申は、相続税の租税制度のうちに占める役割、すなわち、相続税の課税の意義およびわが国将来における相続税制度のありかたなどについて検討し、財産相続および税務執行の情状からとるべき相続税の体系について検討して答申を行ったものである。その答申は、「答申」ならびに「答申の理由及び説明」の二部からなるもの³⁰⁾で、わが国相続税制度についての啓蒙の書であるとともに、その答申による相続税の課税体系は、遺産取得税体系をとりつつも、相続税額の計算について遺産の額と相続人の数とをとり入れるという、全く画期的なものであったといえる³¹⁾。

次にその最終答申の内容について検討していくことにしよう。

- (1) 相続税課税の意義 相続税制度の検討に先だって、まず相続税課税の意義について検討している。少し長いが現在の相続税に繋がる重要な箇所であるので引用しておこう。

「相続税制度を検討するに当たっては、まず、相続税課税の本質について考えてみる必要がある。

相続の開始により相続人その他の者が被相続人から承継する財産に対し、相続税を課することは、それがどのような課税方式をとるにしても、相続の開始によって被相続人から相続人等に移転する財産に対する課税となり、その際に、相続人の取得する財産に応じその一部が課徴されることとなる。その意義は、これにより富の集中の抑制を図ることにあるといわれている。国民の財産は、個人生活における経済基盤を強くする意味において、一般的になるべく厚くすることが望ましいことはいうまでもない。しかし、少数の特定の者に多額の財産が集中していることは、その富の蓄積に個人の経済手腕が優れていることに基因していることのほか、社会一般から受ける利益に基因しているものであるので、その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ことができるといわれている。

さらに、相続税は、被相続人の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る負担の軽減が清算されるという意味において税制上重要な役割を果すものであるといわれている。

また、このような意義をもつ相続税の負担を適正なものとするためには、被相続人の生前における財産の贈与について何らかの課税を行うことが必要である。この意味において贈与税が相続税とならんで税制上大きな意味をもっているものと考えられることができる。³²⁾

ここで確認しておく必要があるのが、この答申においても相続税の大きな目的は「富の集中」の抑制であり、この点においてはシャープ勧告とは異なることである。

- (2) 長期的見とおしにたつ相続税制度 「相続税は、他の租税のように毎年くりかえして課税されるものと異なり、相当長期間に一回課税されるものである。しかも、相続税は、その税収入の租税収入全体のうちに占める地位は僅かなものである反面、その課税による個々の納税者の受ける影響は極めて大きなものがある。このようなことから、相続税は、他の租税のように経済の変動や財政事情に直接結びつけて改正をひん繁に行うこと

は適当でなく、むしろ相当長期的見とおしにたつて、安定した相続税制度を確立する必要である³³」旨を述べている。

(3) 改正の方向 税制特別調査会は、このような観点にたつて相当長期にわたる安定した相続税制度の確立を目標とし、

ア. まず、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ような合理的なものであっても、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、むしろ理論的にある程度不満とする点があっても、税制の上においても、また、執行の上においても公正な負担が実現できるようなものが望ましい。

この意味において、相続税の課税体系においては、各相続人が相続により取得した財産を標準として課税する制度をとりながらも、相続税の総額は、遺産の総額と相続人の数とにより決定できるような建前をとることが適当である。

イ. 次に、相続税負担の問題としては、相続税課税の本質にかえりみて個人生活の経済的基盤をある程度強化することとし、そのため課税最低限を大幅に引き上げるとともに中小財産階層の負担を軽減することが適当である。

しかし、反面、ある程度以上の財産階層については、富の集中を抑制するという見地を十分に取り入れてその負担を定めることが適当である³⁴。

(4) 改正案の骨子とその考え方 以上の方針のもとに、相続税制度の改正案の骨子およびその考え方を次のように述べている。

ア. 相続税の課税最低限については、個人生活の経済基盤を強化するため、通常の農家およびこれに準ずる程度の中小企業、その他の一般世帯における相続については、なるべく相続税の課税対象外とすることが望ましい。

このような見地からは、遺産 150 万円に相続人 1 人ごとに 30 万円を加算した金額までの場合には、相続税を課税しないことが適当である。

イ. 相続税の課税体系については、同額の遺産を相続した場合にも、相続人の数が多い場合には、少ない場合に比して負担がある程度軽いことが適当である。そのためには、遺産取得税体系を維持することが適当であるが、ただ遺産分割の状況によって大きく負担に差異が生ずることを防止することが必要である。

このような見地からは、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第 900 条の相続分の割合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³⁵。

ウ．配偶者控除は、配偶者が相続した財産については、相次相続控除制度により救われない比較的早い次の相続税の課税の時期があること、配偶者が遺産の形成に寄与したこと、および配偶者の老後の生活の保障を考慮して設けられたものであるが、これらの諸点を考慮しても、高額な財産階層については配偶者控除による利益をある程度制限することが適当であるとともに、この制度の利用が乱に流れることを防止することが必要である。

このような見地からは、配偶者控除は、税額控除の方式に改め、配偶者の納付すべき相続税額（民法第 900 条の割合により算出される配偶者に属する税額を限度とする）の 3 分の 1 を控除するのが適当である。ただ、遺産額が 3,000 万円をこえる場合には、3,000 万円の場合に受ける配偶者控除の金額を限度とすべきである。

エ．未成年者控除については、現行の未成年者控除額を大幅に引き上げてその恩典を特に中小財産階層に厚くすることが必要である。

このような見地からは、未成年者控除は、配偶者控除にあわせて税額控除方式に改め、未成年者の納付すべき相続について、その者が成年に達するまでの 1 年につき 1 万円を税額から控除することが適当である。

オ．相続税の負担については、中小財産階層の負担を軽減するため、最低税率 10% の階級を、現行の「20 万円以下」から「30 万円以下」に引き上げ、遺産が 1,000 万円程度の階層までの負担を大幅に軽減するよう累進率を調整することが適当である。

なお、相続人が配偶者および第 1 親等以外の者であるときは、相続による財産の取得の偶然性等にかえりみ、ある程度負担を加重することが適当であり、そのためこれらの相続人の負担については、相続人が配偶者および第 1 親等の場合の負担のおおむね 20% 程度を加重すべきである。

カ．贈与税については、おおむね現行制度を維持することとし、控除および税率については、相続税負担との関連において定められることが適当である。

このような見地からは、基礎控除額については、現行の 10 万円を 20 万円に引き上げ、税率については、中小財産階層の相続税負担が軽減されたことに伴って少額財産の贈与については、負担を緩和することとし、そのため少額贈与財産については税率を引き下げる反面、相当額以上の贈与財産に対する税率については、相続税負担との関連において合理的な負担が実現できるようある程度引き上げるべきである。

なお、相続税および贈与税の負担をより合理化するため、5 年以内に同一人から取得した財産額については、これを累積して課税する制度をとることが適当である³⁶。

答申では、採用すべき相続税制度およびその考え方について以上のように述べたほか、租税は、税制がいかにか合理的なものであっても、その執行の適正を期しえなければ公正な負担を実現することは到底不可能で、特に相続税および贈与税については、これらの税が所得税や法人税のように毎年くりかえして課税されるものと異なり、相続の開始または贈与の際に課税されるものであることから、その負担の適正を期することの必要性を特に強調し、適切な税務執行を期待している³⁷。

(5) 改正の内容 税制特別調査会のこのような相続税制度改正に関する答申に基づいて、昭和33年度の税制改正において、相続税法の大幅な改正が行われた。

昭和33年度の税制改正は、国民負担の現況に鑑み、答申に示された相続税における体系の合理化および負担の軽減等の根本的改正に加えて、法人税および下級酒類に対する酒税の軽減を図るとともに、貯蓄の増強および科学技術の振興等に資するための税制改正も含んでいた。相続税については、遺産取得税体系を維持しつつ、相続税の総額は、遺産額と法定相続人の数とにより決定できるよう体系を合理化するとともに、相続税および贈与税の課税最低限の引き上げおよび税率の緩和を行い、後ほど説明するように中小企業経営者や農家などの中小財産階層における負担の軽減を図る等のために、課税最低限の引き上げ³⁸などの改正が行われた。

また贈与税について、相続税の負担との関連においては基礎控除を20万円に引き上げ、税率を合理化するとともに、一定期間の贈与については、これを累積して課税する制度を設ける、を内容とするものである。なお、相続税は課税財産の範囲とならんで、財産評価の問題をも発生させる。この場合、業種ごとに固有の問題があり、公聴会でも種々な要望が出されている。例えば中小企業においては、相続に際しての非上場株式の評価が問題になる。当時、東京商工会議所中小企業部会長の石田謙一郎は、「中小企業における非上場株式に対する評価を引き下げられたい。非上場株式の価格は、上場相場または気配相場のものより著しく割高となっており、特に同族会社に対しては不均衡が生じている。特に非上場株式は一般株式と異なり市場換価性に乏しく、納税の場合換金しようとするれば不当に安く買い叩かれる始末である。以上の点にかんがみ非上場株式に対する評価方法の適正化について特に考慮せられたい」と主張している。同様な問題は農業においても生じていた。この財産評価は結局のところ、シャープ型の遺産取得方式の下での財産分割の問題になる。相続に際し現実には財産分割が困難な中小企業や農業にとりわけ問題が生じ、上述のごとき要望となつてはねかえってくる。この種の問題が、相続税制度の抜本見直しの背景になってきたことは疑いない³⁹。米国において中小企業が遺産税の改正に対して果たした

大きな役割に関して言及したのであるが、その時期は主に 1950 年代であった。ほぼ同時期に日本においても同じような現象が起きているのは興味深いところである。これは日本にあっては朝鮮戦争特需もあって中小企業の経営が安定し、米国と同様に政治的な発言権を得てきているということの意味するのであろう。

この昭和 33 年の相続税改正で特筆すべきことは、このときの検討で戦後の相続税制度を確立したことである。つまり、遺産税と遺産取得税の二つの要素を加味したわが国独自の相続税の体系を構築したのであった。それ以降、この制度は今日にいたるまで基本的には手を加えられずに持続しており、平成 2 年（1990 年）の段階まで言うと重大な欠陥も指摘されていない⁴⁰。それでは昭和 33 年の改正以降、現在までの主な改正を見ていこう。

第 6 項 昭和 33 年改正後から昭和最後まででの展開

1. 昭和 33 年以降、昭和 48 年まで⁴¹の相続税改正

上記の昭和 33 年の相続税の大規模な改正以降、昭和 48 年までの相続税の改正は、主として課税最低限の引き上げと配偶者の税負担の軽減を中心に行われた。贈与税の改正では、その非課税限度額となる基礎控除の引き上げが 1 回行われたほか、配偶者の負担の軽減が図られた。

課税最低限の額を相続人を 5 人として計算すると、昭和 33 年度の 300 万円にはじまって、昭和 37、39 年度はそれぞれ 450 万円、500 万円であったが、昭和 41 年度には（配偶者控除も含めると）一挙に 1,000 万円にも引き上げられた。その後、昭和 42、46 年度には、それぞれさらに 1,200 万円、1,800 万円に引き上げられている。このように相続税の課税最低限は、相当程度引き上げられてきたといえるが、その中でも昭和 41 年度の 2 倍増の改正は大きなものであった。しかもこの年度には昭和 33 年度から 40 年代にかけて、唯一の相続税税率の引き下げも図られている⁴²。この昭和 41 年度の税制改正の背景については後ほど詳述することとする。

次に税額控除の改正を検討する。税額控除は、配偶者の軽減措置、未成年者控除と昭和 47 年度に創設された障害者控除からなり、それぞれ引き上げが図られている。この中では、控除額から言うとなら配偶者の軽減措置が重要であり、この措置の改正は夫婦間の財産移転への課税を考えるうえでも大切である⁴³。そこで、この措置の改正についても後ほど、夫婦間で移転された財産の課税に関して論じる際にあらためて検討することとする。

贈与税では、基礎控除の改正が昭和 39 年度になされ、20 万円から 40 万円に引き上げられた。贈与税は相続税を補完する役割を持ち、富の分配の公平という観点から生前贈与に

よる次世代への富の移転にきびしく課税している。こうした観点から、その後昭和41年度に相続税率の引き下げとのバランスを図るために、贈与税率が引き下げられたときも、基礎控除の引き上げはなされなかった⁴⁴。

上に述べたように昭和41年度の改正は、相続税の負担を大幅に引き下げた。この改正当時の資産課税の問題としては、遺産額の上昇に課税最低限の見直しが追いつかなかったため、相続税の負担が著しく大きくなったことである。資産課税の仕組みの変更がなされた昭和33年度以来、相続税の国税に占める割合は、昭和33年度の0.3%から昭和40年度には1%に上昇する一方、死亡者数に占める課税対象者件数は0.8%から1.9%へと増加している。更に相続財産に占める土地の割合を検討し、その比率が昭和33年の41.9%から昭和40年度に55.4%に急騰していることを示し、土地価格の高騰がこうした相続税の負担の上昇の主要な原因の一つであることを指摘している⁴⁵。

昭和41年の税制調査会の答申は、こうした相続税の負担の上昇が中堅財産階層の資産の形成を阻害することを危惧し、「相続税においても、このような中堅財産階層の蓄積ないしは生活の基盤を課税によって失わせることのないよう、その限度において富の集中化を抑制し富の再配分を行うべきものとする⁴⁶」と記している。このような考え、背景に従い答申は、既述の改正とほぼ同一の改正案を示していたのであった⁴⁷。

2. 夫婦間の財産移転への課税

昭和41年度の税制改正においては相続税および贈与税に配偶者控除が設けられ、夫婦間の財産移転にとまなう税負担の軽減が図られた。この制度について昭和41年度の税制調査会の答申には、一切触れられていないばかりか、答申は次のように述べ、夫婦間の財産課税の軽減に対して慎重な態度を取っている。

「夫婦の贈与については、その財産の取得について夫婦間に贈与の認識がないようなものが多い反面、明らかに贈与と認められるものもあり、われわれは、これを一律の判断で処理することには問題があると考えられるものである。

また夫婦間において形成した財産は、課税面においても所得稼得者の財産とみることが現在の財産制度の上では一般的に理解し易いというようなことも考えられる。

しかし、この問題を全面的に解決するには、まず、わが国の財産制度のあり方及び歴史的社会的背景を反映する現実の姿を十分に認識したうえで、それを基礎として検討しなければならないが、このような検討を短時日の間に行うことは、これが現行の課税体系の基礎

にもふれることから困難である。

このような見地から、われわれは夫婦間の課税問題は、今後においてさらに慎重に検討すべきものと認めた⁴⁸。」

このように夫婦間の財産移転への課税を安易に軽減しないというのが、この問題に対する税制調査会の基本的な考え方であった。しかし、税制調査会の慎重な態度とは反対に、現実の税制改革は独り歩きし、既述のように昭和41年度の改正では相続税および贈与税に配偶者控除が新設され、その翌年度には相続税における配偶者の軽減措置の拡大がなされた。これらの改正は昭和33年度に創設された配偶者の法定相続税の2分の1軽減制度を拡大し、遺産総額3,000万円を上限としてそれまでの配偶者の法定相続分全額を控除することにしたものである⁴⁹。昭和33年の税制改正の場合もそうであったが、税制調査会の答申や政府案と比較し、国会では配偶者への財産移転に関しては寛容であるといえよう。当時の国会における議論で相続税の配偶者控除に関するものを記しておく昭和41年3月18日の衆議院大蔵委員会において日本社会党の藤田高敏議員の「妻の立場というものを資産税の中でさえ今度は生かしてきておるわけですから、それをより積極的に生かしていくためにはどういう形の条件をつくっていくべきかということについての見解を承っておきたい」という質問に対して、福田赳夫大蔵大臣は、相続税の配偶者控除等の配偶者に対して配慮する税制に関して「今後税制を考えていく場合におきます重大な問題の一つである」と肯定的な答えをしている⁵⁰。世論はそのような制度を支持していたということであろう。

その後、配偶者の相続税負担の軽減を求める要求はますます強くなっていったが、この問題に対する税制調査会の見方には大きな変化は見られなかった。しかし昭和47年の答申では、「同一世代間の財産移転のすべてを非課税とするような基本的な変更を行うことについては問題があり、慎重に検討すべきである⁵¹」とこれまでの姿勢を踏襲する一方、一定の限度を設けて夫婦間相続について特別の軽減を行うことを提案している。その結果、昭和47年度から婚姻期間が20年を超える配偶者の場合、3,000万円までの相続は非課税となった⁵²。

3. 昭和49年以降、昭和54年まで⁵³の相続税改正

日本の相続税及び贈与税の特徴の一つは、累進構造が強いことである。このことは資産価格が継続的に上昇している状況においては、税負担率の上昇という問題が起こることを

意味している。従って相続税・贈与税の改正は、所得税と同様、物価調整的な減税を余儀なくされることになる。また、相続税・贈与税のあり方は、家族内の世代内・世代間のつながりに影響を与えるものであり、その改正は、家族のつながりに関する慣習、価値観あるいは世論といったものにも影響される。昭和50年に行われた改正は上記の2つの点において重要な意味を持つものであった⁵⁴。政府税制調査会の昭和50年度の答申では、次のように指摘している。

「相続税の控除及び税率は昭和41年以来基本的な見直しが行われていないため、その後における地価及び一般的な物価水準の著しい上昇を反映して、相続税の負担は急激に増加している。そこで、一般的な負担の調整を図るとともに、併せてかねてよりの懸案であった配偶者の負担の軽減問題及び農地に対する相続税負担の問題を解決するため、次の措置を講ずることが適当である。⁵⁵」

この答申を受けて昭和50年には相続税の課税最低限の引上げが実施され、遺産にかかる基礎控除額が2,000万円と法定相続人1人当たり400万円となった⁵⁶。

昭和50年には、相続税については、農地の扱いに関しても改正が行われた。それは、相続税における農地の評価が、近傍農地の高い売買実例価格を基礎として課税が行われるため、農業を継続する意思をもちながら、農地の一部を手放さざるを得ない人が生ずるに至っているという状況を考慮して行われた改正であった。具体的には、農地の相続人が農業を継続する場合に限り、農地価格のうち「恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格⁵⁷」を超える部分に対する相続税の納税を猶予し、次の相続まで、又は納税猶予後20年間農業を継続した場合には、猶予税額の納付を免除するという制度が昭和50年度に導入された⁵⁸。

4. 昭和55年以降、昭和63年まで⁵⁹の相続税改正

上記のとおり昭和50年の相続税及び贈与税改正には資産価格の上昇による税負担率の増加という課題と、家族のつながりに関わる慣習や価値観との関係という課題が影響していたが、その後もこの2つの課題に答える形で税法の改正がなされることになる。昭和55年には、相続に関する民法の改正が行われ、これに伴う相続税の改正が行われた。具体的には法定相続分の改正と寄与分制度の新設の2つがある。法定相続分の改正とは、核家族化の進行に伴い子供の数が減少してきており、例えば子1人の場合には配偶者よりも子の

方が法定相続分が大きくなるという問題が現れてきているとともに、配偶者の貢献に対する一般の評価が高まり、これを相続に反映させるべきであるという意見が国民の間で有力となってきたこと等に鑑み、法定相続分を配偶者と子が相続人である場合に、改正前は配偶者が3分の1、子が3分の2であったのを、改正後は配偶者が2分の1、子が2分の1に変更する等となっている⁶⁰。

寄与分制度の新設というのは、従来の民法では、例えば農業や自営業の商店などで父親を助けてその事業に従事し、被相続人である父親の財産の維持増加に特に貢献してきた相続人であっても、遺言等がない場合には他の相続人と同様に相続分に応じた財産を取得できるに過ぎないこととされており、相続人間での実質的な衡平が保たれないという問題が指摘されていた。そこで、被相続人の財産の維持又は増加につき特別の寄与をした相続人（以下「寄与相続人」と略す）は、寄与分については、共同相続人の協議又は家庭裁判所の審判によって定められるものとした⁶¹。

このような民法の改正に伴い、昭和55年度の相続税改正においてどのように改正を行うべきかが問題となった。民法が改正されて上記の例（配偶者と子が相続人である場合）のような場合の配偶者の法定相続額が、遺産額の2分の1に引き上げられたことに伴い、非課税額についても対応する引き上げを行うことが妥当とされた。そこで、まず、配偶者が取得した相続財産については、遺産額の2分の1相当額と4,000万円のいずれか多い金額までは相続税を課税しないこととするという改正が行われることになった⁶²。

一方、寄与分制度の新設に対しては、遺産分割が完了している場合には、相続者が取得した財産の合計額により課税されるため、特に問題とはならないのであるが、相続人が2人以上の共同相続において寄与相続人が含まれる場合には、その扱いが問題となってくる。従来の民法の下では、民法の規定による相続分の割合に従って、各相続人の相続額を計算することとされていた。寄与分制度の創設に伴い、寄与相続人の法定相続額が民法の新しい規定に従って計算した上で、課税額を計算するという改正も考えられたが、現実にはそのような改正は行われず、従来どおり、寄与分を考慮しない法定相続額に基づいて課税が行われることとされた⁶³。

寄与分を考慮した課税というのは、相続税が累進課税になっている点に注目すれば、寄与相続人に対する課税額を引き下げることになる。しかし、寄与分は共同相続人間の協議なり家庭裁判所における審判によって初めて明らかになるもので、実際には遺産が未分割である場合には寄与分も具体的には定まっていないことになる。従って相続税については、従来どおりの寄与分を除く民法の規定による相続分に従って遺産を取得したものとして、

課税額を計算するとされたのである⁶⁴。

なお、昭和55年3月18日の衆議院大蔵委員会で公明党の古川雅司議員による寄与分について相続税の課税上軽減措置を講ずるべきではないかとの指摘に対し、当時の大蔵省高橋元主税局長は、「寄与分は、遺産分割の協議、審判において、寄与の方法や程度に応じて個別に定められるということがたてまえになっております。法定の相続分を寄与分によって修正するという考え方は、今回はとられておりません。したがって、相続税の課税上何らかこれについて軽減措置を講ずるということに仮にいたしますと、相続人相互の協議で任意に寄与分としての額が定められてしまうことになって、同じ相続財産について、相続人の数が変わる以外の理由で税額が動いてくる、相続税の負担が動いてくるということがございます。それがたとえ寄与分として妥当なものでない場合でも、税務当局が寄与分を査定することはできませんので、したがって、真に寄与相続人であるかどうかという判定を税務当局が行うというわけにはまいりませんから、そうなりますと、相続人相互の自由な意思で寄与相続人と寄与分を決めてしまえば相続税負担がそれだけ軽くなってしまいうことで、横の公平という観点から、これについて軽減措置を講ずることは相当ではないのではないかというのが私どもの考えでございます。⁶⁵」と課税の公平性を理由に否定的な考えを示している。

昭和58年度には中小企業等の相続税の改正が行われた。これは中小企業の経営者に関する相続税に関して、中小企業の事業継承の円滑化の観点から行われている。基本的には、従来の方式に加えて、新しい評価方式を選択することが可能となるような措置を導入することで、中小企業等の相続税負担を引き下げることが目的としている。なお、中小企業の事業継承に関わる税制の変遷に関しては後ほど整理・検討している。

昭和63年度には相続税の改正がなされ、負担の軽減および合理化を図ることされた。この昭和63年度の改正の前の昭和61年における税制調査会『税制の抜本の見直しについての答申』では、昭和50年以来、相続税制の本格的な改正が行われていないこと等を踏まえて、次のように議論されている。

「相続税制を検討するに当たっては、健全な個人資産の形成と国民生活の安定に配慮しつつ、相続税の基本的役割の一つである富の再分配機能に留意し、適正・公平な課税を目指すことが必要である。

この場合、遺産所得課税方式（各相続人ごとに取得財産の価額を標準として課税）と遺産課税方式（被相続人の遺産額を標準として課税）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当であると考え。

今日における相続税の負担水準については、この際、特に軽減する必要性は認められないとする意見もあったが、諸控除等の水準が昭和50年以来据え置かれてきており、この間の課税件数の増加、死亡者中に占める課税割合の著しい上昇等を考慮すれば、経済諸情勢の変化を踏まえ、ある程度の見直しを行うことが適当であると考え。また、これに併せ、相続税制においても公平・公正の原則を維持する観点から諸制度のあり方につき見直しを図るべきであると考え。^{66]}

このような答申を受けて、昭和63年には次のような相続税制改正が行われた。

- (1) 遺産に係る基礎控除等を2倍に引き上げる。
- (2) 税率区分の幅を拡大し、最高税率を75%から70%に引き下げる。
- (3) 配偶者の非課税枠を拡大する。

このような改正が行われた昭和63年4月の税制調査会による『税制改革についての中間答申』には相続税について次のような記述がある。

「相続税については、昭和50年以来制度の基本的な見直しが行われていないため、個人財産の増加及び地価の上昇、特に最近における東京を中心とした異常な地価高騰等を反映して、死亡者数に占める課税割合は昭和50年の2.1%から昭和61年の6.9%へと急速に増大しており、一件当たりの相続税の負担も増加している。このような状況を踏まえ、負担の軽減を図るため、課税最低限の引上げ、税率構造の緩和を行うとともに、配偶者の生活の安定に資するため配偶者に対する相続税の負担軽減措置を拡充するほか、負担の公平を確保するため各種の相続税の税負担回避行為に対し必要な措置を講ずることが適当である。^{67]}

この答申が指摘しているのはバブル経済の中での地価の高騰により、相続税の負担が重くなりその軽減が必要になってきた事と、養子縁組等により税負担を回避する行為が多発したためにその対策が必要になってきた事であろう。このような中、平成の時代になると昭和61年の税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』では、「今後とも維持していくことが適当」とされた、遺産所得課税方式と遺産課税方式とを併用した相続税の基本的

仕組みは、議論の対象となっていくのである。

第7項 平成における相続税・贈与税の改正

平成の時代に入っていくと、しばらくの間は昭和後期からのバブル経済が続き、相続税も地価の高騰にいかに対処すべきかが問題となるが、それもしばらくするとバブル経済の崩壊により不景気になり問題が地価の高騰から不景気下における雇用の維持ということに変化することとなる。そして雇用の維持のための事業承継のあり方という新しい相続税の問題が議論されることになってくるのである⁶⁸。また平成時代に入って来ると情報技術、いわゆるITの発達による徴税業務の著しい効率化が実現できるようになる。この技術を用いるとシャープ勧告によって推奨、制度化されながらも、技術的問題で直ぐに廃止になった累積的課税制度も再び議論にのぼってくることになる。

1. 土地の相続税評価の改正

平成2年10月の税制調査会答申『土地税制のあり方についての基本答申』では、土地高騰の現状を踏まえ、土地の評価時点について前年の7月1日から当年の1月1日に合わせていく必要があると示すとともに、「土地の相続税評価については、相続税納付のために仮に売り急いだとしても売買価格が相続税評価額を下回ることはないよう、地価公示価格水準の70%（評価割合）を目途として行われているが、そうした配慮が結果的に金融資産等他の資産に比べ土地の有利性を高め、かえって相続税課税上のゆがみや節税を目的とする不要不急の土地需要を招来させている。この問題に 대응するためには、土地の評価割合をある程度引き上げていく必要があると考える。⁶⁹」としている。そして上記のような考え方で土地の相続税評価の適正化を図る場合には、実質的な相続税負担の増加を伴うことになるので、課税最低限の引上げや税率の区分の幅の拡大等による負担軽減を行う必要がある、としている。これを受けて、平成4年には土地の相続税評価の評価割合を地価公示価格水準の8割（従来は7割）程度に引き上げる等の適正化に伴う相続税および贈与税の負担調整等を行うため、遺産にかかる基礎控除額の引上げ、税率の適用区分の拡大等が行われた。具体的には、相続税の遺産にかかる基礎控除額が、4,800万円と法定相続人の数に950万円を掛けた額に引き上げられ、相続税の税率について、適用区分の幅が1.8倍程度に拡大される等が制度化されている。また平成6年の改正では、相続税の遺産にかかる基礎控除額が、5,000万円と法定相続人の数に1,000万円を掛けた額に引き上げられた。また、税率の適用区分の幅が拡大されたほか、税率の刻み数が13段階から9段階に削減される等の改正

がなされた。更に平成8年には、昭和63年末の税制抜本改革において導入された相続開始前3年以内に取得した不動産については取得価額によって相続税の課税価格を計算する特例制度が廃止される等の改正が行われた。この時期あたりまでは地価の高騰に対する相続税の対応が税制改正の中心を占めていると言えよう⁷⁰。

2. 国際租税回避への対策

また、平成時代に入り、日本国外に居住する日本人も増大し、居住地が国外にあることを利用して節税を図るケースが増加した⁷¹。そこで平成12年の改正では相続または遺贈により日本国外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者または当該相続もしくは遺贈に係る被相続人が当該相続または遺贈に係る相続の開始前5年以内において日本国内に住所を有したことがある場合に限られる。）は、相続税を納める義務があるものとしてとされた。したがって、その者および被相続人の双方がその相続の開始前5年以内に日本国内に住所を有したことがない場合の相続等については、日本国外にある財産について課税の対象の適用外とされた。

また贈与により日本国外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者または当該遺贈に係る贈与者が当該遺贈前5年以内において日本国内に住所を有したことがある場合に限られる。）は、贈与税を納める義務があるものとしてとされた。したがって、その者および贈与者の双方がその贈与前5年以内に日本国内に住所を有したことがない場合の贈与については、日本国外にある財産について課税の対象の適用外とされる。

3. 世代間移転の促進

平成に入ってバブル経済崩壊による不景気下における雇用の維持ということが議論され、雇用の維持のための事業承継のあり方という新しい相続税の問題が議論されることになってくるのである。この問題に関して税制調査会の『平成14年度の税制改正に関する答申』では次のように指摘し慎重な態度を示している。

「中小企業の事業承継について更なる配慮が必要ではないかとの意見があるが、これについては、相続税の税率構造や課税ベースなど、幅広い見直しとの関連で検討していかねばならない。既存の優遇措置は、事業の円滑な承継を通じて中小企業の活性化につながる点

は認められるが、次のような問題点も存在する。

- ① 自ら起業する者と事業を承継する者との機会の均等
- ② 次世代の経営能力の如何を問わず事業資産が移転され、資源配分の効率性を損なうこと
- ③ 事業用資産を持たない給与所得者の相続税負担とのバランス

したがって、公平性や構造改革の観点、「すべての財産を公平に課税する」という基本原則に照らし、吟味していく必要がある。⁷²⁾

このような状況の下、平成14年では、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が創設されるに留まっている⁷³⁾。また、平成14年には、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の改正等も行われている。

しかし、ほぼ同時期に一般の国民の間における世代間移転に関しては高齢化社会の到来を迎えての生前贈与という考えが浮上してきた。平成15年度税制改正に向けて、生前贈与を円滑に進めるため相続税・贈与税の一体改革が、税制調査会によって主張されている。

「高齢化社会の進展に伴って、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も資するといった社会的要請もある。かかる状況の下、相続税・贈与税の改革については、生前贈与の円滑化に資するため、生前贈与と相続との間で資産移転の時期の選択に対して税制の中立性を確保することが重要となってきた。こうした状況を踏まえ、相続税・贈与税の一体化措置を平成15年度税制改正において新たに導入する。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づけられるものである。⁷⁴⁾

こうして平成15年に相続時精算課税制度が創設されている。これは65歳以上の親（贈与者）からの贈与により財産を取得した20歳以上の子（受贈者）は、従来の贈与税の課税方式（暦年課税方式）の適用を受けることに代えて、その受贈者の選択した場合には、贈与時に贈与財産に対する贈与税（非課税額：累積で2,500万円、税率：一律で20%）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既に支払った贈与税相当額を控除した額をもって納付すべき相続税額とする相続時精算課税制

度の適用を受けることができることとされた。加えて平成15年には相続税および贈与税の税率構造の見直しも行われ、最高税率を50%（改正前：70%）に引き下げるとともに、税率の刻み数を6段落（改正前は相続税9段階で、贈与税は13段階に設定されていた）に削減し、税率適用区分の調整が行われる等の改正が行われた。

平成15年以後も小規模な改正は行われていくことになる。平成16年の改正は、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について、対象となる特定同族会社株式等の価額の上限を改正前の3億円から10億円に引き上げることとされ、平成17年には住宅取得資金に係る相続時精算課税制度の適用対象となる既存住宅のうち耐震基準に適合したものは建築後の年数制限を問わないこととされた。平成18年の改正に関しては物納制度について、物納不適格財産の明確化等の措置が講じられ、また申告書の公示制度が廃止された。平成19年には取引相場のない種類株式の評価方法が明確化され、取引相場のない株式等の相続時精算課税の特例が設けられる等の改正が行われた。平成20年には、特別の法人から受ける利益に対する相続税・贈与税の課税規定の改正や人格のない社団もしくは財団または一定の法人に対する相続税または贈与税課税の改正等が行われた。

平成21年の改正は、2回に分けて行われている。3月の改正は、非上場株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予制度の新設と、それに伴う従来の農地等に係る贈与税・相続税の納税猶予制度の改正が行われている。そして6月の改正では、経済危機対策の一環として、租税特別措置法の改正が行われ、住宅取得資金の贈与税についての500万円控除を内容とするものである。平成22年の相続税の改正は、保険法の制定に伴うみなし相続財産の規定の整備や障害者控除の拡大等が行われたとともに、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の改正等の租税特別措置法の改正がなされている。

平成23年度税制改正における相続税の部分では、更正または決定に基づく相続時精算課税制度に係る贈与税額を還付する場合の還付加算金の計算期間について、相続税の申告書の提出期限の翌日から更正の日の翌日以後1月を経過する日（当該更正が更正の請求に基づくものである場合には、その更正の請求の日の翌日以後3月を経過する日と当該更正の日の翌日以後1月を経過する日とのいずれか早い日）までの日数は、当該計算期間に算入しないこととする改正がなされた。また相続税の連帯納付義務等についても改正がなされている。

実は『平成23年度税制改正大綱』では相続税の増税案が含まれていた。大綱は「相続税は格差是正・富の再分配の観点から、重要な税です。相続税の基礎控除は、バブル期の地価急騰による相続財産の価格上昇に対応した負担調整を行うために引き上げられてきまし

た。しかしながら、その後、地価は下落を続けているにもかかわらず、基礎控除の水準は据え置かれてきました。そのため、相続税は、亡くなられた方の数に対する課税件数の割合が4パーセント程度に低下しており、最高税率の引下げを含む税率構造の緩和も行われてきた結果、相続税の再分配機能が低下しています。⁷⁵⁾とし、相続税の改正を示していた訳である。しかし、実際には当時議論されていた消費税の増税を優先される形で、相続税の改正は先送りされた。実際に相続税の改正がなされたのは、平成25年度税制改正法においてであり、平成25年3月29日参議院を通過、成立している。新たな相続税は従前と比較して増税となっており、基礎控除が現行の6割水準に引き下げられ⁷⁶⁾、税率の構造に関しても6段階が8段階になり、最高税率が55%となっている。

第6節 終わりに

以上、日本における相続税および贈与税の沿革について検討してきた。相続制度そのものは明治時代において、江戸時代以前から培われてきた「家族の責任」を果たせるか否かによって相続人を選ぶという家督制度を民法に定めることになった。そして相続税もその家禄制度を基礎としたものに落ち着くことになる。第二次世界大戦はわが国の社会システムに大きな影響を及ぼすことになったが、相続制度も同様で封建的な民法からより民主的なものへと変化した。それによって相続税も変化したのであるが、その変化に大きな役割を果たしたのがシャープ勧告である。

米国遺産税の歴史と比較した場合⁷⁷⁾、米国の社会が日本と比較して極端に裕福な層が存在し、遺産税が彼らに対する制度と認識されているのに対し、日本の場合は、そのような著しく裕福な層が少ない故に、相続税はより広い層を対象としてきた。また米国では遺産税が対象とする富裕層が少ないために、例えば1990年代のような好景気の時代には遺産税を廃止しようとする声が出てくることになる。しかし日本においてそのような意見、議論が出ることはなかったのは、金子宏教授が指摘する、シャープ勧告の歴史的意義のひとつである民主的租税観に起因するところが大きいのではなからうか。つまり、税負担を感じる租税の方が、納税者が政府を身近に感じ、租税の使われ方について看視の目をゆきとどかせることができるということにあった。また浅川(2017b)では米国遺産税制定の特徴を急進的であると指摘した。これは米国民にとって遺産税は控除額の水準が比較的高いので馴染みがなく、また制度自体が複雑なため一般に理解しにくく改正される場合は大胆かつ急進的なものになるという意味であった。日本の場合は民主的租税観のようなシャープ勧

告の「理論と哲学」が日本社会に根付いており相続税制定は急進的にはならず増分主義的な制度制定に特徴があると言えるであろう⁷⁸。

しかし、現行の制度に問題が出ていないとはいえない。平成2年（1990年）の大蔵省の資料には、遺産税と遺産取得税の二つの要素を加味したわが国独自の相続税の体系には重大な欠陥は指摘されていないと記されている。これに対して平成7年（1995年）に青山学院大学の三木義一教授は、昭和33年に現行制度が制定された当時と比較して、現在は「争続」といわれることがあるほど相続人間の利害が対立し、分割の慣習が確立しており、現行制度が前提していた牧歌的な共同相続人関係はほとんど期待できないと指摘し、遺産取得税方式の徹底を提言している⁷⁹。また金子宏教授も最近の情報処理技術の進展を理由に、シャープ勧告の取得型に累積型を組み合わせる制度を妥当としている⁸⁰。このような指摘を受けて『平成20年度税制改正の要綱』では、平成21年度の改正で再び純粋な遺産取得税の体系に移行することが予定されていたが、平成21年度には見送られ、現在も改正はなされていない。これは今後の課題として残ることとなったが、これらの議論の背景にあるのは、シャープ勧告の意義の一つである公平の原則といえよう。制度の実体面においても手続・適用面でも公平な制度とは何かという問いかけが、より洗練された制度の提言という形になっているのである。この意味でシャープ勧告の哲学は現在にも受け継がれているといえよう。

本稿で見てきたようにこの戦後日本の租税政策に大きな影響を及ぼしたシャープ勧告とルーズベルト政権の税制政策とは実は関係しているということは興味深いことである。ルーズベルト政権における公平性はシャープ勧告において、例えば財閥による影響の排除において垂直的公平性の確保が図られ、遺産所得税形式の採用で水平的公平性を図っているなど、随所に垣間見ることができる。

注

- 1 卸売物価上昇率はその後、昭和22年に195.9%、昭和23年165.6%、昭和24年63.3%と低下していくことになる。平田他（1979）375頁。
- 2 シャープ使節団の来日の背景については、大蔵省財政史室編（1977 a）369-372頁および金子（2000）3-7頁に詳しい。
- 3 シャープ使節団のメンバーの履歴の詳細および真摯な執務状況については、平田他（1979）383-387頁を参照。
- 4 武田（1983）184-185頁。
- 5 武田前掲187頁。
- 6 情報の非対称性下におけるインセンティブに関する研究で1996年のノーベル経済学賞を受賞している。

- 7 神野 (1984) 36-37 頁。
- 8 Vickrey(1947) pp. 203-216.
- 9 この項目は前のシャベル勧告にも含まれていて、結局は実現しなかったのであるが、シャープ勧告は、遺産税方式での統合を示したシャベル勧告とは異なる遺産取得税方式での相続税と贈与税との統合を勧告している。
- 10 神野 (1984) 39-43 頁。
- 11 神野前掲 43-44 頁。シャープ勧告による「富の再配分」を目的とする新たな税としては富裕税があった。これは個人の純資産のうち 500 万円をこえる部分について、毎年 0.5% から 3% までの 4 段階の累進税率で課税を行うという構想であり、所得税の税率の大幅引下げ (昭和 22 年の 85% から昭和 25 年の 55% への減税) をカバーすることを目的とするものである。しかし、富裕税は税収総額が多くなく、資産の包括的把握の税務執行上の問題が浮上したため、昭和 28 年に廃止され、代わりに所得税の税率が 65% にされている。
- 12 大蔵省財政史室編 (1977) 94 頁。
- 13 「シャープ勧告」143-144 頁。
- 14 「シャープ勧告」144-145 頁。
- 15 大蔵省財政史室編 (1977) 96 頁。
- 16 「シャープ勧告」146 頁。
- 17 大蔵省財政史室編 (1977) 97-98 頁。
- 18 詳細は大蔵省財政史室編 (1977) 101-102 頁を参照。
- 19 但し、次に掲げるものの価額は、課税価格に算入しないとされた。
 - ア. 同一人から同一年中に取得する財産の価額のうち 3 万円までの金額 (従前は 3 千円)
 - イ. 配偶者であった者の死亡によりその配偶者が取得する財産については、当該財産の価額の 2 分の 1 に相当する金額
 - ウ. 18 歳に満たない者が相続により取得する財産については、1 万円にその者が 18 歳に達するまでの年数を乗じた金額
 - エ. 宗教、慈善その他の公益を目的とする事業を行う者が遺贈または贈与により取得する財産のうち公益の用に供することが確実なものの価額 (従前は、相続については、10 万円または控除前の課税価格の 10 分の 1 相当額のいずれか低い一方の金額、贈与税については、1 万円および 1 万円をこえ 10 万円までの金額についての 2 分の 1 相当額との合計額)
- 20 水野 (2010) 182 頁。
- 21 マッカーサー元帥は、1947 年の半ばに旧知の内国歳入庁職員ハロルド・モス氏が訪問したところ、「自分が歴史を読んで学んだことは、国家の衰退は、常にではないにしても、しばしば税制の著しい非効率によっておこることである。日本は、現在は破滅に近い状態にあるが、健全な税制の創設と実施を含めて、必要な措置がとられるならば、2、30 年のうちに世界の最も有力な民主国家の一つになるであろう。」と述べている。金子 (2000) 6 頁。
- 22 金子 (2000) 14-17 頁。
- 23 昭和 26 年 9 月に調印し、昭和 27 年 4 月に発効している。
- 24 当時、大蔵省の幹部 (昭和 27 年 12 月から昭和 30 年 7 月まで国税庁長官、昭和 30 年 7 月から昭和 32 年 5 月まで大蔵次官) として事務を担当した平田敬一郎によると、この昭和 28 年の改正は、講和条約発効に加えて、昭和 25 年の朝鮮動乱により、特需と輸出がふえて、日本の経済が自立の方向へ向かってきたことも非常に大きききっかけとなったとしている。また、経済の発展段階に税制を合わせる必要性も指摘し、シャープ税制の修正の必要性を正当化している。平田他 (1979) 517-518 頁。
- 25 シャープ勧告で推奨された累積課税制度廃止は、理論的にすぎて実施が容易でなく、また複雑で納税者の理解が得にくいという理由であった。金子 (2000) 11 頁。
- 26 大蔵省財政史室編 (1990) 9 頁。

- 27 税制特別調査会『相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』（昭和32年12月）1-2頁。
- 28 臨時税制調査会『臨時税制調査会答申』（昭和31年12月）227頁。
- 29 当時の税制特別調査会の会長は、財政学が専門の一橋大学 井藤半弥教授（後に学長）であった。
- 30 税制特別調査会『相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』（昭和32年12月）。
- 31 櫻井（1959）58頁。
- 32 税制特別調査会『相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』（昭和32年12月）2-3頁。
- 33 税制特別調査会前掲3頁。
- 34 税制特別調査会前掲3頁。
- 35 このようにこの最終答申に基づき、わが国では他国に例をみないわが国独自の相続税体系である遺産税、遺産取得税併用方式が採用された訳であるが、その経緯に関しては、大蔵省財政史室編（1990）248-258頁に詳しい。
- 36 税制特別調査会『相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』（昭和32年12月）3-5頁。
- 37 税制特別調査会前掲5頁。期待される税務執行とは、答申には、課税対象となる財産の把握や適正な財産評価、調査が最も困難であると認められる預貯金、無記名債権等不表現財産の把握と同族会社の株式の評価等の適正化などが掲げられている。
- 38 遺産の金額が150万と30万円に法定相続人の数を乗じた額との合計額以下の場合には、課税しない、とされた。
- 39 大蔵省財政史室編（1990）266頁。
- 40 大蔵省財政史室編前掲247頁。その後、三木（1995）などによって現行の制度に関する問題点が指摘されるのであるが、それについては後ほど検討する。
- 41 この時代区分は、大蔵省財政史室編（1990）に依っている。
- 42 大蔵省財政史室編（1990）412頁。
- 43 大蔵省財政史室編前掲412頁。
- 44 大蔵省財政史室編前掲412-413頁。
- 45 大蔵省財政史室編前掲415-416頁。
- 46 税制調査会『昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』（昭和40年12月）61-62頁。
- 47 大蔵省財政史室編（1990）416頁。
- 48 税制調査会『昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』（昭和40年12月）72頁。
- 49 大蔵省財政史室編（1990）417-419頁。
- 50 第51回国会衆議院大蔵委員会議事録23号（昭和41年3月18日）。
- 51 税制調査会『昭和47年度の税制改正に関する答申』（昭和46年12月）3頁。
- 52 大蔵省財政史室編（1990）420頁。
- 53 この時代区分は、財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）に依っている。
- 54 財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）316頁。
- 55 税制調査会『昭和50年度の税制改正に関する答申』（昭和49年12月）5頁。
- 56 また配偶者の相続税の軽減措置が配偶者の相続財産のうち遺産額の3分の1相当額（その額より4,000万円の方が大きい場合には4,000万円）に対応する相続税まで非課税とすることに改められ、この規定に吸収される形で遺産にかかる配偶者控除の制度は廃止された。加えて、昭和41年以来据え置かれていた相続税率の累進度が緩和されるとともに、最高税率が70%から75%に改められる規定等が定められている。
- 57 税制調査会『昭和50年度の税制改正に関する答申』（昭和49年12月）7頁。
- 58 財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）325頁。
- 59 この時代区分は、財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）に依っている。
- 60 財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）573頁。

- 61 財務省財務総合政策研究所財政史室編前掲 573-574 頁。
- 62 財務省財務総合政策研究所財政史室編前掲 574 頁。
- 63 財務省財務総合政策研究所財政史室編前掲 574-575 頁。
- 64 財務省財務総合政策研究所財政史室編前掲 575 頁。
- 65 第 91 回国会衆議院大蔵委員会議事録 13 号(昭和 55 年 3 月 18 日)。高橋局長は、この時に、寄与分についても相続人が相続によって取得した財産そのものであるから、相続税が課税されるのは当然である、との考えも示している。
- 66 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』(昭和 61 年 10 月)、72 頁。
- 67 税制調査会『税制改革についての中間答申』(昭和 63 年 4 月)、28 頁。
- 68 わが国における事業承継の沿革については浅川 (2017 a) 参照。
- 69 税制調査会『土地税制のあり方についての基本答申』(平成 2 年 10 月)、32 頁。
- 70 不動産関係の改正でいうと、その後の平成 9 年には、不動産等にかかる相続税の延納等の特例における特例利子税率の割合が適用される期限が 2 年間延長される等の改正が行われた。平成 11 年の改正では、相続税において小規模宅地等の特例適用の限度面積が、特定事業用宅地等の場合は 330 ㎡、その他の場合は 200 ㎡とされ、その両者がある場合の調整措置が設けられる等の改正が行われた。また平成 13 年の改正において相続税部分については、小規模宅地等についての課税価格の計算の特例について、限度免責要件を拡充する等の措置を講じる等の改正が行われた。
- 71 著名な例としては武富士事件が挙げられよう。これは香港においてオランダ法人の株式の贈与を受けた者の住所が香港にあったと判断された例で、結局、日本への納税義務を否認されている。最判平成 23 年 2 月 18 日判タ 1345 号 115 頁。原審、東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判タ 1283 号 119 頁、月報 55 巻 2 号 244 頁。原々審、東京地裁平成 19 年 5 月 23 日月報 55 巻 2 号 267 頁。
- 72 税制調査会『平成 14 年度の税制改正に関する答申』(平成 13 年 12 月)、12-13 頁。
- 73 特定事業用資産相続人等が、相続等により取得した一定の要件を満たす事業用資産のうちこの特例の適用を受けられるものとして選択したものを相続開始の時から相続税の申告期限まで引き続き有している一定の場合には、相続税の課税価格に算入すべき価額は、一定の割合を乗じて計算した金額とすることとされた。
- 74 税制調査会『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—』(平成 14 年 11 月)、10 頁。
- 75 『平成 23 年税制改正大綱』15 頁。
- 76 基礎控除額が、3,000 万円と法定相続人の数に 600 万円を掛けた額となっている。
- 77 米国遺産税の研究に関しては浅川 (2013) および浅川 (2017 b) 参照。
- 78 日本の場合は、自由民主党が長い間、政権をになってきたために自民党が政府と一体となって税制(通常の場合、増税政策)を推し進め、野党はそれに反対するという立場をとっているため米国におけるような議員の選挙区や政党による特色というのは抽出しがたい。
- 79 三木 (1995) 12 頁。
- 80 金子 (2000) 27 頁。

引用文献

- (1) William Vickrey (1947), *Agenda for progressive taxation*, The Ronald press company.
- (2) 浅川 哲郎 (2013) 「米国遺産税の歴史-現行の遺産税創設時 (1916 年) まで」、産業経営研究所報 第 45 号、九州産業大学 産業経営研究所。
- (3) 浅川 哲郎 (2017 a) 「わが国における事業承継の沿革—大企業の対応を中心に—」、商経論叢 第 57 巻第 3 号、

九州産業大学 商学会。

- (4) 浅川 哲郎(2017 b)「米国遺産税の歴史—シャープ使節団における問題意識の背景について」、商経論叢 第58巻第1号、九州産業大学 商学会。
- (5) 平田 敬一郎、忠 佐市、泉 美之松 (1979)、『昭和税制の回顧と展望<上巻>』、大蔵財務協会。
- (6) 神野 直彦 (1984)、「シャープ勸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 有斐閣。
- (7) 金子 宏 (2000)、「シャープ勸告の歴史的意義 —21世紀に向けて—」、租税法研究 第28号 有斐閣。
- (8) 三木 義一 (1995)、「相続税の基本原理の法的再検討」、租税法研究 第23号 有斐閣。
- (9) 水野 勝 (2006)、『税制改正五十年 —回顧と展望—』、大蔵財務協会。
- (10) 大蔵省財政史室編 (1977)、『昭和財政史 第8巻』、東洋経済新報社。
- (11) 大蔵省財政史室編 (1990)、『昭和財政史 昭和27~48年度 第6巻』、東洋経済新報社。
- (12) 櫻井 四郎 (1959)、『相続税』、中央経済社。