

## わが国における相続税制の展開（前編）

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

(以上次号)

### 第1節 はじめに

本稿においてはわが国における相続税制の展開についての視点を検討する<sup>1</sup>。相続税の展開を検討する上で、本稿では、まず日本における相続とはどういうものなのかを議論することから始めたい。日本の法制史が専門の石井良助東京大学名誉教授は上代から現代に至るまでの相続法を研究しているが、その研究を検討することにより日本では相続を実施する際、相続人の資格について一定の選考、選抜を行うようになってきたことを指摘する。ここでは明治時代における日本最初の相続税が家督相続に対して配慮したものであったこ

とから、長子相続の制度を中心に議論を展開していきたい。この議論を進めるに連れて日本の相続において「家族の責任」という言葉がキーワードとなっていることに気づくのであるが、そのような相続に対して、明治時代に始まった相続税制度がどのように対応したかを検討する。

第二次世界大戦の敗戦はわが国の統治機構に大きな影響を及ぼすこととなったが、税制もその例外ではなかった。次に第二次大戦後において、わが国の税制の近代化を推進した、コロンビア大学経済学部のカール・シャープ（Carl S. Shoup）教授を団長とする7名の日本税制調査の使節団が行ったシャープ勧告を契機に、相続税がどのように変容していったかを検討していく。その中で前述の「家族の責任」のあり方も再び問われることになる。一方、そのような、第二次世界大戦前およびその後の相続税制の変化に対して企業がどう対処してきたかは興味あるところであろう。

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2節 日本における相続税廃止の議論

米国においては、特にこの10数年の間、遺産税は様々の議論がなされ、2010年には1年だけではあるが廃止されるということにもなった。日本における遺産税に当たる相続税のあり方に関しては日本の租税法の研究者についても意見が分かれるところである。成蹊大学の武田昌輔名誉教授は、平成5年（1993年）に、「私は、大胆にいわせてもらえれば、相続税は廃止すべきであるとかねてから考えているのである<sup>2)</sup>」と、現行の相続税に否定的な意見を述べている。そして「私は、相続税を全く廃止すべきであると真から考えているわけではない。」「私のいいたいのは、相続税をまず廃止するという基本的立場に立って、し

かる後、新たに総合的に勘案して、もし設けるべきことのコンセンサスを得た場合においては、これを設けることも認めるべきだということにあるのである。」とし、「基礎控除を少なくとも10億円とし、まず、相続税は庶民には関係のない税とすることが必要である<sup>3)</sup>」と提案している。新井隆一・早稲田大学名誉教授も「相続という制度は、夫婦・親子・兄弟姉妹などの愛や血のつながりによる生活集合の安定した存続、資本・事業などの連続とした系図的な承継、などを願望する人びとにとって、必要不可欠な社会的仕組みである。相続税制度が相続制度を崩壊に導くようなことがあってはならないし、相続税制度が相続制度を空洞化するようなことがあってもならない。<sup>4)</sup>」と相続税制度に対して慎重な姿勢を示している。これに対して中里実・東京大学教授は、包括的所得概念の理論により、相続税・贈与税の廃止の効果に疑問を投げかけている<sup>5)</sup>。しかし、これらの議論が米国のように国民を巻き込んでの大きな議論になっているか、というとそうではないであろうし、また議論の対象も家族制度や税の構造など多岐にわたり、まとまりのある展開ともなっていない。

このような背景もあって、平成25年度の税制改正において相続税増税案が成立した際にも有識者やマスコミからは目立った反論は聞かれなかったのである。その中で、国税庁長官を歴任した早稲田大学の渡辺裕泰教授は、日本におけるこの様な相続税課税強化論に疑問を呈している。渡辺教授は外国においては相続税に批判的な声が強く、実際に廃止・縮小する潮流にあることを指摘し、「もう一度皆で考えるべき事柄なのではないか。」と問題提起している<sup>6)</sup>。この稿はこのような問題提起に答えるものであるが、税制について議論する前に、まず日本において相続とはどのようなものであったのか、を検討することにしよう<sup>7)</sup>。

### 第3節 相続制度の歴史

#### 第1項 上代から中世まで

日本の法制史が専門の石井良助<sup>8)</sup>東京大学名誉教授は、日本における上代(推古天皇11年以前)からの相続法の歴史を研究している<sup>9)</sup>。それによると日本最古の相続の対象は火を切出す特権であり、それが氏上にもみ存し、当時の氏上に氏上たらしめる権威を与えていたという。そして相続のときに火継の行事が行なわれ、したがって相続のことを火継と呼んでいた。そして火継相続は弥生文化時代(上代前期)に生まれたという。その後、上代中期に入り、一般氏族においては政治的活動に重点が移ったので、氏上の地位の相続は氏上

の政治力の根源である氏神の祭祀の相続に変わり、またその権力の象徴として鏡・剣・玉が用いられるに至り、相続の際にはこれが相続されるに至った<sup>10</sup>。また相続の方法であるが、上代中期においては卜定（ぼくじょう）相続が行なわれ、しかも、分割相続で、相続人の中の一人が氏神の祭祀を相続したのであるが、後期に入るや、行事の相続とこれが表徴たる氏名の単独相続となり、しかも選定相続になったのである<sup>11</sup>。

推古天皇の11年（603年）、憲法17条の制定以後、康保4年（967年）までを上世とする。本時代はいわゆる律令時代であって、中国より継受された律令の行われた時代である。律令では相続を家の相続と財産の相続とを別個に規定している。まず家の相続は、大宝令によると有位者の場合は、長子単独相続の制によるが、有位者でない庶人に関しては始め、嫡子はなく、庶人にも嫡子を立てることが許されたのは養老5年である。財産の相続に関しては、大宝令は嫡子単独相続ではないが、これに近いものということができる。そして諸子の中の一人が死亡した場合には、その子は父の分を承けることができたのであり、長子優越主義は徹底したものであった。ただ相続人たる諸子が全部死亡した場合には、その子等（被相続人の孫）は全部平等に均分したのであり、この場合には、唐令の規定するとすると同一の平等主義になったのである<sup>12</sup>。

中世は康保4年（967年）以後、応仁元年（1467年）までである。上世においては、相続に、家（継嗣）相続と財産相続との別があり、中世に入っても同じく、家の相続と財産相続との別が存したが、そのほか、古の氏上の地位の相続の後身とも言うべき家督の相続の制が生じたので、都合、家督相続、家の相続および相続財産の3つの相続が存したことになる。まず、家督の相続であるが、これはことに武士の間において顕著に発達したところである。平安時代後半期において、武士が発達したことは周知のところであるが、これら武士の間には血族的団結の風がことに強く行われたのである。当時において一族、一家等と呼ばれたものは、いずれもこの血族団体であるが、この一族の首長を一門家督、家門棟梁等と呼んだ。家督の下には一族の輩があり、彼らは家督の統率に服した。つまり軍事的統率が家督の最大任務であるが、付随的なものとして、御家人の任官叙爵は家督の推挙によるべきものとされた。この家督たる地位を承継することを、「家督を継ぐ」または「家督を相続す」と言ったが、それは一族の輩に対する軍事的統率権の相続に外ならないのであり、祭祀の相続でも、家名の相続でもない。この家督に誰がなるかと言えば、それは本家の嫡子である。そこで、家督の相続人を説くことは本家の相続人を述べることになるのであり、本家の相続人は一般の家の相続法によって定まるのである<sup>13</sup>。

家相続の家というのは名字の家を構成する本家または分家の各家を指すのである。しか

してこの意味の家は夫婦とその卑属を中心とした結合であって、家長を示す語はなく、家族間の関係は、夫婦、父子、兄弟のごとき親族関係として表示されるに止まったのである。鎌倉時代にあつて、結合の中心になったのは家業であった。武士について言えば、家業は主君に対する奉公であり、抽象的に言えば武士の道である。家が家業を中心とする団体であるとするれば、家の相続はすなわち家業の相続に外ならない。そしてこの家の相続については、長子単独相続法が行われたのである。そして財産相続であるが、平安朝時代後半期に入ると、生前に処分しておく、つまり処分相続が普通となり、処分なくして、死亡した場合を未処分と言って、例外とされたが、これは中世を通じて同様であった。中世においては、この処分相続の場合においても、未処分相続の場合においても、長子の単独相続ということはないのであって、事実上、嫡出長子は普通、嫡子として、他子よりも多くの所領を受けたことは受けたが、それは固より法定相続があったわけではなかったのであり、財産相続に関する限り、中世においては長子相続は行われていなかったのである<sup>14</sup>。

## 第2項 近世から江戸時代まで

近世とは応仁元年（1467年）以後、安政5年（1858年）までの間をさすのであるが、これを前期（戦国時代及び安土桃山時代）及び後期（江戸時代）に分けて述べることにする。まず前期の家相続であるが、古くより遺産のことを遺跡と言ったが、室町時代末より戦国時代にかけて、これをまた跡職と呼んだ。これが名字相続の概念と合体して名跡相続の観念を生じた。当時においては嫡子の単独相続制は、確立した原則になっていた。しかも、嫡子（嫡出の長子）の慣習法的な推定相続人たる地位は、正当な理由なくしては、親といえども、これを奪い得ないものとされた。しかし、嫡子の定立は鎌倉時代においては、原則として、被相続人の自由になしえたところであるが、室町時代より戦国時代にかけては、戦乱相継いだため、武士の間にあつては、軍事的勤務の重要性が特に増大し、ために、武士が主君より宛行われた恩領の対価とも言うべき軍事的勤務の充実がとくに要請されるに至った。そこで武士の相続に対して、主君が強く干渉するようになったのである<sup>15</sup>。財産相続に関しては、この近世前期は、武士について、名跡相続が一般化する過程であるが、諸分国法の規定の中には、私領（主君より恩給された恩領に対する意味）その他の財産相続に関するものが見れるが、それはいずれも分割相続を予定しているものである。しかし、分割相続の場合も主君や父祖の以降に沿った場合という留保条件がついている<sup>16</sup>。

江戸時代に入ると、武士の支配する土地は原則として、主君より扶助された領地のみであり、私有地を有することは例外的なことになったので、その生活は完全に主君との封建

関係に閉じ込められた。ここにおいて、主君は家臣の身分的行為に全面的に干渉するに至ったのである。これに反して、庶民の身分法については、幕府法は原則として放任主義をとったので、ここに親族法及び相続法につき、武家法と庶民法との対立を見るに至ったのである。武家法においては、武士は幕府より扶助された封地のほか、土地を私有することが許されなくなったので、中世におけるような、主君より恩給された恩領とそれ以外の原因で取得した私領との対立はなくなった。しかも封地の処分は禁ぜられたのであるから、戦国時代前後において成立した武士の名跡相続の封建制は、江戸時代に入ってさらに徹底化したものといえることができる。すなわち、江戸時代において、封地の相続はなくなったのであり、封禄の相続という言葉を用いてはいるが、実は被相続人よりの願出に対してなされる再給に外ならなかったのである。そして武家法上の家は、長子単独相続税であった<sup>17</sup>。

庶民法においては、中世において家の相続が家業の相続を中心としていたのと同様に、家の相続は、家業の相続であり、その物的裏付として、家産の相続があったのである。しかし、この家業がいかに外部に表現されるかは、農民と町人とで趣を異にしたのである。農民については、祖先伝来の農業がすなわち家業であった。従って、家の相続といえば、祖先伝来の農業の相続にほかならなかった。商家においても、家は家業を中心とする団体であり、家業とはつまり商事のことである。商家にあっては、家の相続は商事の相続であるから、商家の相続人は商売の相続人である<sup>18</sup>。

以上、上代から近世までの相続法の歴史を検討してきた訳であるが、東京帝国大学の法学部長も務めた穂積陳重博士は、この相続税発達の時代区分を、第一期（太古）は祭祀相続時代、第二期（中世）は身分相続時代、第三期（近世）は財産相続時代とし、これを財産法の三変と表現している<sup>19</sup>。これに対して民法における相続法の代表的教科書である中川善之助『相続法』では「どんな未開人も生きて行く努力は怠らなかつたであろうし、そのため食糧や、食糧生産の用具や土地といったようなものが財産として蓄積され、承継されていたことは想像できる。そうだとしたら、相続も祭祀承継が最初の契機ではないといわねばなるまいし、また相続の本来の対象は財産だということもいえるであろう<sup>20</sup>」とし、また「家族制度の時代になれば、家長の地位が強化され、殊に封建法の上では、一族に対する軍事統率権を中核とする家督の相続が、財産、殊に封禄の承継と結合してくる。これが前述した穂積陳重博士のいわゆる身分相続であるが、この封建法的家督相続法は、封建制度の崩壊後もなお残存し、明治民法においては、それが封建法だけに限られず、一般民法として全国民に適用される相続法になったのである・それが明治民法 986 条の『家督相続人は相続開始の時より前戸主の有せし（身分上ならびに財産上一切の）権利義務を承継

す』という規定になったのである。」としている。つまり、同書では、第一期の祭祀相続時代および第二期の身分相続時代ともに財産の必要性はいつの時代も存在したのでであると指摘している。この指摘は石井博士の歴史分析からも窺い知れることでもある。

これらの歴史分析において印象的なのは、近世の前半、つまり室町時代より戦国時代にかけて、武士の間にあつては、軍事的勤務の重要性が特に増大し、武士の相続に対して、主君が強く干渉するようになったことと、後半の江戸時代においても、武士の生活は完全に主君との封建関係に閉じ込められ、主君は家臣の身分的行為に全面的に干渉したということである。これは相続の条件として、武家の場合は、親族だけではなく、主君、つまり幕府や藩主などの一定の評価を得ることが必要になったということである。その評価の要素としては、戦国時代においては軍事的な能力であったであろうし、江戸時代にあつては、例えば武力に加えて、主君に対する忠誠心といったものであったらうと考えられる。それらの能力、いわば「家族の責任」を果たすことが可能であると周囲から評価された者だけが相続を受けることができた訳である。これは少なくとも武家においては相続という行為が、「家族の責任」を果たせるかどうかの評価を経た後に与えられたもの、と考えて良いであらう。

#### 第4節 明治時代における相続制度

それではこの相続制度が、明治時代以降にどのような形で制度化されたかを検討していくことにする。明治初年において、家の相続のことを家督相続または家名相続と言った。しかし、華士族においては家禄の問題があるので、平民とは異なる取扱いを受けたのであるが、家禄の制も明治10年には廃止され、しかも士族の窮乏は平民に劣らない有様となったので、この頃からようやく士族は平民と共通の法に従うようになった。明治新政府が相続人につき始めて規定したのは、明治3年12月頒布の新律綱領戸婚律立嫡違法条である。この規定は嫡長男子の家督相続権を確保したもので、明治15年旧刑法の施行に至るまで行われたのであるが、華士族平民のいずれにも適用された<sup>21</sup>。

ところで明治以降、家督相続に関する最初の私法的立法は、明治6年1月22日第28号布告であった。これによれば総領、つまり嫡長男子の家督相続権はきわめて薄弱なものとなり、父の心底次第、その相続権は剝奪されるわけであり、明白に前述の新律綱領戸婚律立嫡違法条に矛盾するので、7月22日に同規定は第263号布告により改正され、総領男子の相続権は疾病等のやむを得ない出来事があり、かつまた所轄官庁の許可がなければ、こ

れを奪うことができないとした。ここで、一応、長男相続制は確立した形となった<sup>22</sup>。

第263号布告は元来、華士族に関する規定であって、平民は除外されているのであるが、それが平民にも準用されるべきか否かについては多少の変遷があった。最初、明治7年2月9日に広島県が正院に対して、平民への適用を問い合わせたところ、適用されるべきとの解釈が返ってきている。しかし同年7月の滋賀県からの質問には、平民への適用を否定している。結局、明治9年1月22日および同年2月18日の内務省からの伺いに対する正院指令は、明確に平民には適用されないとの解釈が示されるに至っている<sup>23</sup>。

以上のように明治初期における長男子相続法は一応形を整えたのであるが、それは相当幅のあるものであったことを注意しなければならない。そしてこれ以後の変遷について特に注目される点は、明治に入っても家業の相続という観念が存したことである。当時において家督相続をもって家業相続と考えていたという証拠は幾つか存在するのである<sup>24</sup>。

さてその後、明治時代も進むと各種法律制度も充実してくるのであるが、民法においても同じである。明治民法典は、明治31年(1898年)7月16日から施行された。徳川時代には上記のとおり、私人間の身分と財産の関係を定める一般的な法令は存在しなかったので、明治政府はこれを定めるために、近代的な民法典を編纂しようとして努力した。明治3年に太政官に制度取調局を設け、江藤新平を長官に任じて準備をはじめ、明治12年にはフランスの学者ポアソナードを招いて、主としてフランス民法典(1804年のナポレオン法典)を範として、草案を作り、明治23年にこれを公布し、明治26年から施行しようとしていた。この草案の親族と相続に関する部分は、ポアソナードの意見に従いながらも、わが国の慣行も取り入れたものであったから、家・戸主・家督相続という制度も認められていた。しかし、家族制度の維持を主張する一派の学者は、強くこれに反対したので、延期派と断行派とに分れて、いわゆる「民法典論争」を生じた。そして、結局、延期派の勝利となり、政府は右の草案を廃棄し、改めて法典調査会を設け、穂積陳重、富井政章、梅謙次郎の3人を起草委員とし、両派の俊秀を委員にして、草案を作成させた。起草委員は、公表されていたドイツ民法の第一草案をも参照しながら原案を作り、委員会では激しい論戦が行われたが、民法典の中の前の三編(総則、物権、債権)は明治28年に、後の2編(親族、相続)は明治30年に完成し、帝国議会ではさほどの論議もなく成立し、既述のように全五編が明治31年から施行されることとなった<sup>25</sup>。

戸主は家産を管理し、家族員を扶養し(但し、夫婦・親子の扶養義務が優先する)、祖先の祭祀を主宰する。墳墓・祭具・系譜・系図などは、家督相続の特権として、戸主から戸主へと伝えられる。戸主はできるだけ男子をあてようとするが、そのことは、家督相続の

順位に現れることになる<sup>26</sup>。

戸主の地位は、家督相続によって、一人の者に伝えられる。嫡出の男子（長幼による）が第一順位だが、第二順位は、非嫡出男子（庶男）で、嫡出女子が第三位、というところに戸主はできるだけ男子という思想が現れている。つまり非嫡出の男子は、嫡出の女子に優先して戸主になったわけである。ちなみに妾は明治初年まで公認されていた（妻妾二等親）。それが明治13年（1880年）の旧刑法制定の際に大論争の結果、法律上は何ら特別の権利義務を認められないことになったが、妾の子が家を継ぐ、つまり家を継ぐ男子をえるために妾を置くという思想は、民法の中に持ち込まれたわけである<sup>27</sup>。

家督相続を重要視した民法は、法定推定家督相続人（長男、男子がいないときは長女）は、家を去りえないものとした。「跡とり娘は嫁にゆけない」（婿養子を迎える他はない）という拘束を生じたのはそのためである。家督相続について最も注意すべきことは、戸主の財産（家産）を長男が一人で相続し、他の者（次男や姉妹など）は一銭も貰えない、ということである。この制度は、家が生産の主体であり、家産がその生産の施設・用具である場合には、その分裂を防ぐ作用をしたことは疑いない。しかし、家が消費団体（家族の生計の資が戸主のサラリー）である場合には、家産といっても、それは公債か預金、たかだか住宅だけになるから、長男以外の子に分けないことは著しい不公平と考えられるようになる<sup>28</sup>。

なお、民法も、戸主でない者（家族員）が死亡すれば、遺産相続が開始するものとし、そこでは、遺産をすべての子に平等に分けた。従って、祖父が戸主である間に父が死亡すれば、均分相続となり、父が戸主になってから死亡すれば、長男子一人相続となる。戸主ではない者は目ぼしい財産をもたない場合には、この二本建相続制もそれほど不公平とはならないであろう。しかし、祖父も父もサラリーマンである場合には、甚だしい不均衡となる<sup>29</sup>。

このようにわが国における相続制度も近代的な法制度の中に取り入れられることになった。しかし、この明治民法典は、例えば相続において江戸時代に見られた「家族の責任」の視点による評価のプロセスの欠如など、形式にとらわれている嫌いがあり、穂積八束博士による著名な論文『民法出デテ忠孝亡ブ<sup>30</sup>』など、大きな批判にさらされることとなった。このような制度化された民法における家族制度および相続制度に関する議論は、その後も継続してなされることになるが、租税法に関しては当然ながら制定された民法を前提として議論、制度化されていくことになるのである。以後は、日本における相続税の沿革について検討することにしよう。

## 第5節 日本における相続税の歴史

租税法の権威である金子宏東京大学名誉教授によると、日本において租税法の研究と教育が本格的に行われるようになったのは、昭和25年(1950年)ころからのことである、という<sup>31</sup>。一方、ハーバード大学教授のスタンレー・サリー(Stanley S. Surrey)やコロンビア大学教授のウィリアム・ワーレン(William C. Warren)によると米国の場合、その開始は1925年というから、日本の場合、租税法の研究と教育の分野は、四半世紀ほど遅れることになる<sup>32</sup>。しかし、日本の場合、税制に関する主幹官庁である大蔵省は、官庁の中で最優秀な人材を擁することで知られており、その中で税制に関する知識は蓄積していたと想像される<sup>33</sup>。

日本の相続税の歴史を議論する上で、いくつかの時代を区分して議論したい。相続税の課税体系の上からわが国の相続税について沿革的にみると、大きくは4つの期に分けて考えることができる。第1期は、相続税の創設から太平洋戦争の終結までで、年代でいうならば、明治38年(1905年)から昭和21年(1946年)までである。第2期は、憲法の改正に伴う相続法の改正からシャープ勧告に基づく税制改正が行われるまでで、昭和22年(1947年)から昭和24年(1949年)までであり、第3期は、シャープ勧告による税制改正が行われた時期、つまり昭和25年から昭和32年までである。そして第4期はシャープ勧告によって導入された遺産所得税方式に修正が加えられ、遺産税的な色彩を持った法定相続分課税方式による遺産所得税の現行制度になった時期、つまり昭和33年から現在までである。本稿ではこの4期に分けて論じることとする。

つまり課税体系でいうならば、第1期および第2期においては、ともに相続の開始があった場合に、被相続人の遺産額を課税標準として課税する遺産税体系がとられていた。しかし、その内容においては、第1期と第2期とでは、かなり相違している。すなわち、第1期の時代においては、家の制度を中心とする相続法のもとで、相続税も家督相続に対するものと、遺産相続に対するものとに分け、前述のように相続税制度の上においても、家の存続ということに多大の配慮がされていた。そして、相続税の課税体系としては、遺産税体系をとりつつも、相続人と被相続人との間の親等の親疎の別に応じて税率を異にすること等により、財産取得者の実情を考慮し、そこに若干でも、遺産取得税体系的な要素をとり入れたものであった。

それが、第2期においては、太平洋戦争の終結に伴う憲法の改正により、相続法は全面的に改正されて、平等の原則のもとにたって、家督相続の制度が廃止された。これに伴っ

て、相続税も、遺産課税に対する課税一本となったが、相続税の課税体系としては、なお遺産税体系のもとに、財産取得者と被相続人との親等の別による税率の差を設ける等、遺産取得税体系的な要素がとり入れられていた。ただ、この時代においては、相続税の補完税として贈与税の制度を設け、親族以外のものに財産を贈与した場合にも、その者が贈与した財産について、その者の一生を通じて累積課税を行うこととして、遺産税体系をより徹底したものとして整備していることがみられる。

次に、第3期は、昭和25年(1950年)のシャープ勧告に基づく税制改正が行われてから昭和32年までである。この時代における相続税は、遺産取得税体系をとっているのであるが、この時代は、さらに2つの時代に区分して考えることができる。まず、昭和25年(1950年)から昭和28年(1953年)の相続税法の改正が行われるまでは、相続税は財産の無償取得税であって、相続、遺贈または贈与により財産を取得した者に対し、その者の一生を通ずるこれらの取得財産の価額を累積して課税する制度がとられた。したがって、相続税は、被相続人の遺産に関係なく、相続人が遺産をどのように分割して取得したかにより、相続税の額が定まることとなった。次いで、昭和28年(1953年)の相続税法の改正から昭和33年(1958年)の相続税法の改正までの期間である。シャープ勧告に基づく相続税は財産取得者の一生を通じた無償取得財産を累積して課税する制度であったが、昭和28年(1953年)の改正では、主として税務執行上の要請から財産取得者の一生を通じた累積課税の制度は廃止され、相続税は相続税と贈与税との二本建の税制となり、相続、包括遺贈および被相続人から相続人に対する遺贈により取得した財産については相続税を、また、贈与および特定遺贈(被相続人から相続人に対するものを除く。)により取得した財産については贈与税を課することとし、相続税については相続のつど、贈与税については一暦年間ににおける取得財産の価額を合計して、それぞれ課税するものとしていた。

そして、このような遺産取得税体系についてあらわれてきた各種の弊害を除去するため、昭和33年(1958年)には、相続税の課税体系について、遺産取得税体系を維持しつつ遺産税体系的要素をとり入れた改正が行われることになった。現在に至る、第4期としている時期の始まりである。相続税の沿革の上では、昭和33年(1958年)の相続税の改正以後は、新しい時代にはいったとみることができる。この時代の相続税は、相続税の課税体系は遺産取得税体系をとりつつも、その税額の計算については、遺産の額と相続人の数により各相続人および受遺者の納付すべき相続税の総額を計算し、これを各相続人および受遺者に係る相続税の課税価格に応じて按分して納付税額を計算する制度がとられたのである。この昭和33年の相続税改正の骨格は現在も適用されているのであるが、分析するに当たって

は、昭和33年の税制改正時、それ以後の昭和期、平成期の3つの時代に分けて考察することにする。

それでは各時期をより詳細に検討することとしよう。

## 第1項 相続税の創設から太平洋戦争の終結まで（第一期）

### 1. 相続税の創設とその理由

明治37年（1904年）に勃発した日露戦争の戦費は約17億円に達し、日清戦争の戦費、約2億円に比べれば約8倍半に達していた。その戦費の大部分は国債によって賄われ、その割合は約82.5%に及んでいる。しかし、国債だけでは戦費の全部を賄えないので、これに合わせて増税も行われている。その増税額は、明治37年度および38年度の両年度に、予算額で212百万円であった。明治37年度に第一次として、所得税や酒税などが増税され、増税額は6,220万円であった。しかし、戦局が進むにつれて、軍費の必要性はさらに増大し、第二次増税に至った。このような非常事態に際して、増税財源も従来の方針にとらわれず、再検討が要請されることになり、ここに浮かび上がったのが、既存の税目の増税や通行税の創設などと相続税の創設であった<sup>34</sup>。

では相続税法案提出に至るまでの経過はどのようなものであったのであろうか。政府は明治37年10月に増税に関する法案要綱を作成して各方面との折衝を始めている。当時、最も有力な政党であり、政府の与党的立場にあった西園寺公望総裁の立憲政友会は、相続税法の設定を是認し、この期の議会において政府からこの法案を提出させることを決議している。また立憲政友会に次ぐ勢力を有する政党である大隈重信が党首である憲政本党も、創設賛成に傾くなど、議会の多くの支持を得るところとなっていた。世論はどうかというと、東京朝日新聞は、「相続税の考察」という社説を掲げ、「吾人はこれを可とするに躊躇せず」と賛意を示すなど、大体において相続税創設賛成論を打ち出していた。しかし全てが賛成ということではなくて、後の総理大臣である加藤高明が主幹であった東京日々新聞は相続税に反対の態度を取っている。その主な反対理由は、相続税は財産の細分を促して、わが国古来の家族制度変更の結果を生ずる恐れがある、というものであった。この家族制度変更の恐れありという批判は、当時の家族制度の伝統維持を美風とした時流の中で、最も有力な相続税反対論として、語られることになるのである<sup>35</sup>。

相続税の課税根拠については、相続税法の立法前から多くの学者によって論ぜられている。それらは6つの根拠<sup>36</sup>に整理される。その中で、当時、根拠として依拠していたのが偶然所得課税説である。これ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

所得の発生であるとして、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説である。戦前のわが国における相続税の課税根拠は、この偶然所得課税説を中心に、他の説を組み合わせてなされるのが普通で、相続税の根拠に、富の再分配説的な考え方が強く入ってきたのは、戦後の相続税改正後のことである<sup>37</sup>。この点は、富の再分配が遺産税導入の大きな理由の一つであった米国とは異なっている。

## 2. 創設当時の相続税

このような背景の下に創設された日本の相続税制度であったが、当初の法律の内容としては次のようなものであった。

- (1) 相続開始の際に日本にある財産を標準として課税するものとし、
- (2) 被相続人が日本に住所を有するときは、ア．日本にある動産および不動産、イ．当該不動産の上に存する権利、ウ．それ以外の財産権、をもって相続財産とし、被相続人が日本に住所を有しないときは、ア．およびイ．の財産をもって相続財産とする。
- (3) 課税原因は、ア．家督相続の開始、イ．遺産相続の開始、ウ．被相続人が推定家督相続人および推定遺産相続人に対し財産を贈与したこと、ならびに、エ．分家をするに際し、または分家の後、本家の戸主が分家の戸主または家族に対し財産を贈与したことであり、これらの課税原因により移転する財産の価額を標準として相続税を課することとされていた。
- (4) 相続税の免税点は、家督相続については1,000円、遺産相続については500円となっていた。

なお、被相続人が相続開始前1年以内に贈与した財産で日本にあるものは、これを相続財産の価額に加算して相続税額を計算するものとし、また、公共団体、慈善団体に対する贈与または遺贈に係る財産は非課税財産として、その価額は課税価格に算入しないこととされていた。さらに、相続税の徴収は、原則としては一時徴収としていたが、税額が100円以上であるときは、3年以内の延納を認めることとしていた<sup>38</sup>。

相続税創設当時の税率については、家督相続と遺産相続とに区分し、さらに被相続人の続柄の親疎関係によって、次の表のように定められた。

## 家督相続

課税価格	税率		
	相続人が被相続人の家族たる直系卑族なるとき	(1)	(2)
5,000円以下の金額	1,000分の12	1,000分の15	1,000分の20
5,000円を超える金額	1,000分の15	1,000分の17	1,000分の25
10,000円を超える金額	1,000分の17	1,000分の20	1,000分の30
20,000円を超える金額	1,000分の20	1,000分の25	1,000分の35
30,000円を超える金額	1,000分の25	1,000分の30	1,000分の40
40,000円を超える金額	1,000分の30	1,000分の35	1,000分の45
50,000円を超える金額	1,000分の35	1,000分の40	1,000分の50
70,000円を超える金額	1,000分の40	1,000分の45	1,000分の55
100,000円を超える金額は、其50,000円毎に（百万円に至って止む）	1,000分の5を加う	1,000分の5を加う	1,000分の5を加う

(1) 相続人が被相続人の指定したる者、民法第982条（法定又は指定の家督相続人なき場合）に依り認定せられたる者、被相続人の家族たる直系尊族または入夫なるとき

(2) 相続人が民法第985条（民法982条に依る家督相続人なき場合）に依り選定せられたる者なるとき

## 遺産相続

課税価格	税率		
	相続人が直系卑族なるとき	相続人が配偶者又は直系尊族なるとき	相続人が其他の者なるとき
1,000円以下の金額	1,000分の15	1,000分の17	1,000分の25
1,000円を超える金額	1,000分の17	1,000分の20	1,000分の30
5,000円を超える金額	1,000分の20	1,000分の25	1,000分の35
10,000円を超える金額	1,000分の25	1,000分の30	1,000分の40
20,000円を超える金額	1,000分の30	1,000分の35	1,000分の45
30,000円を超える金額	1,000分の35	1,000分の40	1,000分の50
40,000円を超える金額	1,000分の40	1,000分の45	1,000分の55
50,000円を超える金額	1,000分の45	1,000分の50	1,000分の60
70,000円を超える金額	1,000分の50	1,000分の55	1,000分の65
100,000円を超える金額は、其50,000円毎に（百万円に至って止む）	1,000分の5を加う	1,000分の5を加う	1,000分の5を加う

ここで家督相続と遺産相続との間に税率に差を設け、家督相続に軽く遺産相続に重くしたのは、家督相続には家族扶養の義務（旧民法747条）がついて回ることを考慮したためである。被相続人と相続人の続柄の親疎関係により税率を異にしたのは、諸外国にその例の多いことを参考にするとともに、その理由を「自然の人情」であると説明している<sup>39</sup>。

この相続税の税率に関する大きな特色は、わが国で初めて超過累進税率を採用したことである。所得税が超過累進税率を採用したのは、これよりも遅く、大正2年（1913年）のことであった。これは、当時の諸外国の相続税の税率が、超過累進税率を多く採用してい

たことを模範とし、それが合理的であるという理由のほかに、単純累進税率に比べ、累進の度合いが緩和される点に注目したものであった<sup>40</sup>。

### 3. 相続税と家族制度

当初の相続税は、家督相続と遺産相続とに区分して課税されることとしているが、それは旧民法（明治31年法律第9号）の相続の区分によるものである。そして、家督相続と遺産相続とで、課税価格の限度を変え、また、税率に差別をつけて、家督相続に有利に規定したのは、家督相続は財産を受継ぐと同時に、家族を扶養する義務を負うが、遺産相続は単に財産を承継するに過ぎないという点に着目したためであった。この限りにおいては、相続税は旧民法の規定に準拠し、旧民法が特に配慮したわが国固有の家族制度を尊重したという事ができる。この家族制度と相続税との関係は、相続税の創設時よりも、明治末期から大正初年にかけての税制整理期に、家督相続に対する相続税の廃止論となるなど、大きな問題として取り上げられることになる<sup>41</sup>。

相続税の創設は、わが国の当時の家族制度のもとにおける家の存続という思想からは、かなり画期的なものであった。このようなことから、その施行に関しては慎重な注意を要するので、明治38年1月相続税法公布の直後において、大蔵大臣は特に相続税法の施行に関して大臣内訓を発している。これは15の項目からなるもので、第一に「税務署ニ於テハ常ニ各人ノ資産ノ増減ニ注意シ出来得ヘクンハ其ノ価額ヲ推算シ置キ相続税賦課上ノ参考ト為スヘシ」という税務署員の課税上の心構えから、動産課税についての第4項「相続税法第二条ニ掲クル相続財産ハ総テ課税価格ニ算入スヘキモノナリト雖モ動産中家宝、什器、書籍、家具其ノ他日用器具等ノ如キ營利ノ目的ヲ以テ所有スルモノニ非スシテ直接所得ヲ生セサルモノハ相続財産目録中ニ掲記アラサルモ強テ之ヲ掲記セシメテ課税価格ニ算入スルニ及ハサルモノトス」という徴税上の留意点を指摘するなど、課税上の留意点を示していた<sup>42</sup>。

本稿において既に見てきたとおり、江戸時代から明治にかけて日本においては「家族の責任」を果たすことが可能であると周囲から評価された者が相続を受けることになっており、それは明治時代に家督相続という形で一部制度化されていた。相続税制においても、その家督を受け継ぐ者に対して有利な仕組みになっており、家督制度を維持させる上で配慮された形となっている。これは、第1章で検討したように、ほぼ同時（1916年）に成立している米国の遺産税が、鉄鋼王アンドリュー・カーネギー（Andrew Carnegie）やセオドラ・ルーズベルト（Theodore Roosevelt）大統領など、当時の指導者層の考える、「富

の再分配」、つまり富の集中することを防止する目的として、当時の家族制度維持とはほとんど無関係に成立したことは対照的であるといえよう。

#### 4. 創設後の相続税：明治・大正期

相続税の創設に当たっての重要な問題の一つとして、これを永久税法で設けるか、それとも臨時立法にするかということがあった。第二次の増税立法として、相続税以外の租税の増税は、そのほとんどが非常特別税法という臨時立法によって、平和回復後の翌年12月をもって廃止するという条件がつけられていた。しかし、相続税のみは、政府も政党各派も、これを永久税として創設することに合意があり、衆議院の審議においては、問題なく通過した。しかし貴族院では、これを臨時立法にしようとの強い主張に合うが、戦時という時間的な制約があり結局は、相続税は永久税として出発する<sup>43</sup>。このいわば拙速な審議と前述の家族制度との問題が日露戦争後の相続税見直しの議論につながることになる。

日露戦争の終結によって、相続税もそれが非常特別税とともに整理されるべきであるとの声もあり、また、相続税はわが国の家族制度とも相容れないから、これを廃止すべきである、とか、あるいは相続税の税率が重く、納税者の苦痛も大きいので、それを是正すべきである、など種々の議論もあったので、政府においても、税法審査委員会を設けてこれを検討することとした。税法審査委員会においては、相続税は、戦時税の一環として創設されたものではあるが、その目的は単に一時的に戦時の財源に充てるのみでなく、永久的な制度とすることは創設当初から予定されていたところであり、また、その性質から一時の施行にとどめるべきではないとし、これを存続することとして、年賦延納の期間延長や家督相続の税率軽減などの軽減策を決議したのである。この税法審査委員会の決議に基づいて、政府は、相続税法の改正法案を明治43年(1910年)の第26回帝国議会にて、成立させている<sup>44</sup>。

その後、大正3年(1914年)の改正では、家督相続に対する課税最低限を1,000円から2,000円に引き上げ(遺産相続については従前通り500円)、また、家督相続については、課税価格3,000円以下の場合には1,000円を、5,000円以下の場合には500円を控除できることにした(従前はこの規定はなかった)<sup>45</sup>。また、大正11年の改正では信託法の制定に伴い、信託財産に対する相続税の課税関係規定を追加している<sup>46</sup>。この時期の相続税は家督相続制度に対して寛容なものに改正されている。

## 5. 大正末期の相続税（臨時財政経済調査会）

わが国経済は、大正の初期から中期にかけて、第一次世界大戦の影響を受けて飛躍的な発展を実現し、これに伴い租税の自然増収も期待された。従って、ある程度の租税の増徴も行われたが、租税制度の根本については大きな改革は加えられていない<sup>47</sup>。しかし、大戦終了後においては、一方において軍備の増強を主目的とする政府の積極政策を行うために新規の財源を必要とし、他方においては好況による物価の高騰が原因で国民生活は窮乏化し労働運動が先鋭化するなど、いわゆる社会問題が重要な政治問題となった。これに対応して租税制度の上においても、増収を図るとともに社会政策的な見地から租税を検討し、改正すべきであるという議論が強くなっている。このような中、原敬内閣は第42議会に大正9年（1920年）度予算を軍備の充実、交通通信機関の整備、教育の振興、産業の奨励という政友会の4大綱領を基本に据え、積極的予算を編成し提出した<sup>48</sup>。

第一次世界大戦は日本資本主義の発展にとって大きな転機となった。それは戦前における軽工業中心の産業構造が、大戦による軍需輸出によって重化学工業の産業構造に転換し、国際収支も大幅な黒字となったことである。しかし、戦後における日本資本主義は戦時中の飢餓輸出によって物価は騰貴し、産業間格差、所得格差が顕著となり、大戦景気とは裏腹に多くの庶民は窮乏化していた。こうした動的变化に対応して、日本財政は軍拡中心に急膨張し税負担は過重されつつあった。こうした意味で財政構造について再検討すべき時期が到来していた。大正8年2月の第41回議会において、犬養毅らは「財政整理ニ関スル臨時調査機関設置ノ建議案」を提出し、衆議院を通過した。政府はこれを受け入れ大正9年6月には「税制整理ニ関スル根本方策如何」について諮問した。この税制整理諮問に対して、臨時財政経済調査会が開かれ、2年の審議を得て大正11年6月15日に答申を行っている<sup>49</sup>。

この臨時財政経済調査会の税制整理案は、わが国の租税制度の研究としては極めて大きな意義をもつものであって、直接国税の体系として、所得税をもって直接国税の中核税とし、これに対する補完税として形式的、名目的財産税をもってする方法を最良の方法とする等、わが国の税制改革論上相当の意義をもつものであった。税制整理案の大綱の中で相続税に関しては、現行法の組織のままこれを存置することとしている。その理由としては、「相続税は、本邦特有の美風である家族制度の趣旨に反するの嫌いがあり、これが財産税を創設して財産所有者に対して特別の課税をする場合において、なお、この税を存置することは、財産に対する課税が重きに過ぎるとの感を生ぜしめるおそれがある。この点から考えれば、むしろ相続税を廃止することがいわゆる税制整理の目的に副うようにも考えら

れるが、元来相続税が家族制度を破壊するおそれがあるか、否かは、その課税の程度如何の問題であって、負担すべき税額が多きに失することなく、すなわち家産を浸蝕して一家の存続に不安を来さしめるような程度にならない限りは、強いて家族制度の趣旨を没却するということはできない。<sup>50]</sup>としている。

大正15年における税制改正の相続税に関する部分は、免税点を引き上げ、家督相続の2,000円を5,000円に、遺産相続の500円を1,000円とし、家督相続の場合の特別控除の制度を廃止した。また税率を若干引き上げる、等が実施された。

このように明治・大正時代を通じて、わが国において相続税を議論する上で、常に考慮されていたのは家族制度、特に「家族の責任」と問うた家督制度の維持であった。しかし、昭和時代に入り、第二次世界大戦に参戦する中で、そのような論調は次第に薄れていくことになる。

## 6. 昭和初期の相続税

第一次世界大戦後においては、世界経済は好景気を維持してきたのであるが、その後世界的不況が全世界に浸透するに伴って、わが国の経済も昭和5、6年頃を転機として世界恐慌に巻き込まれることになった<sup>51]</sup>。その結果として財政も収入の減少を来し、赤字を示したので、赤字財政をいかに立て直すか、ということが、昭和6、7年以降、毎年大きな問題になった<sup>52]</sup>。しかし、増税により財政再建を行うだけの機運が熟さないままに、昭和6年(1931年)の終りごろに満州事変<sup>53]</sup>が勃発し、その後に幾度か軍備の拡張をめぐって財政の処理をいかにすべきか、という問題が当時の政府の最も重要な問題の一つになってきたのである<sup>54]</sup>。

ところでその後、政界の情勢も経済恐慌や満州事変の影響、および昭和7年の五・一五事件で犬養毅首相が暗殺されるなどの事件も加わり著しく変貌するに至った。政界は軍備拡張による歳出膨脹に対する財源をいかにすべきか、という問題に直面した。このような中に成立した昭和10年度予算には満州事変による軍需工場や輸出産業の利得に対して課税される臨時利得税<sup>55]</sup>が創設された。しかし、税制上、根本的な改革を加える必要が生じていたので、昭和11年(1936年)に至って根本的な改革案を立案し、議論を行う環境に至った<sup>56]</sup>。

これが広田弘毅内閣の「税制改革要綱」で、その要点は、国民の税負担の不均衡を是正し、中央・地方とも税収の増加をはかるとともに、弾力性ある税制を確立することにあつた。この改革案は、所得税、資本利子税、相続税を中軸とし、財産税をもって補完すると

いう直接国税の体系をとり入れるとともに、間接税体系では、酒税、織物消費税などを1割から2割増徴し、新たに売上税等を創設するというものであった。この提案は、農本主義的思想があったものと思われるが、その影響は経済界および庶民にたいして大きなものであり、広田内閣の更迭とともにその実現をみるに至らなかったのである<sup>57</sup>。

しかし、いずれにしても国防の充実などのために増収を図る必要は当時の財政事情からみて緊要なものであったので、昭和12年2月2日成立の林銑十郎新内閣は、税制の根本的改正については、税制調査会を設置してその調査研究に着手するとともに、その間の国際情勢の変化に対応して数次の増税を重ねるに至ったのである。具体的には、まず、昭和12年(1937年)に、北支事件特別税を創設して、租税の増徴が行われた。相続税については、税率を2割ないし10割増徴する。そして延納期間を、相続財産のうち不動産の占める割合が2分の1以上であるものに対しては10年(通常は7年)に延長する、等の措置が行われた。次いで、昭和13年(1938年)には、相続税について根本的な改正が行われた。税制改正については、税制調査会で調査研究を行い、その結果に基づいて昭和15年(1940年)に根本的改正が行われたのであるが、相続税については、その前に昭和13年(1938年)において、根本的な改正が行われた。すなわち、臨時租税増徴法による相続税の増徴率を改めて超過累進税率で算出した税額により増徴を行うこと、相続の開始地が相続税法施行地にあるときは、相続税法施行地外にある財産に対しても課税すること等が実施された<sup>58</sup>。

満州事変を起点のひとつとした軍備の増強は、重工業部門を持った三菱や三井といった財閥の経営を潤す結果になっている訳であるが、同時にこの時期における相続税の増徴策は財閥家族の相続税支払いを困難にする結果となった。そのことは後に分析するように財閥企業の組織再編をももたらす結果になっていったのである。

## 7. 戦時下の相続税

その後、税制調査会においてようやく税制改正についての成案を得て、昭和15年(1940年)度を期して中央、地方を通ずる税制の一般的改正の実現をみるに至った。この税制改正の事業は、大正15年(1925年)の税制の一般的改正に優るとも劣らない根本的なものであって、わが国の税制改正史上特筆すべき事業であった。このときは、税制の根本的体系としては、所得税をもって直接国税の中核たらしめ、これに対する補完税として新たに分類所得税を設けて、いわゆる所得税制を総合所得税と分類所得税の二段階のものとし、分類所得税は各種所得の種類ごとに異なった比例税率をもって相当広範囲に課税し、総合所得税は各種所得を総合して相当高度の超過累進税率により課税することとしたものであ

る<sup>59</sup>。この昭和15年(1940年)の税制改革後においては、同年に改革された税制のもとで、ほとんど毎年のように増税が重ねられ、太平洋戦争の戦費の調達のための増税は、主として昭和15年(1940年)に改正された税制の上において行われた。しかし、相続税については、昭和13年(1938年)に相当広範囲にわたって改正が行われていたので、昭和15年(1940年)以降は、若干の改正に留まることになる。

昭和15年の改正では、まず、総税額において3割程度の増徴となるよう税率を改正し、また、新たに扶養家族控除の制度を設けた。昭和16年の改正では、新たに物納の制度が設けられ、相続税額が1,000円以上で、かつ、相続遺産の2分の1以上が不動産である場合には、相続財産である不動産により物納を申請することができるものとした。また昭和17年には、太平洋戦争の遂行に伴い、税制全般にわたり増徴が行われたが、相続税についても総税額において2割程度の増徴が行われる等の改正がされている。更に昭和19年の改正においても相続税について総税額において2割程度の増徴が行われるよう税率が改正されている。このように敗戦前数年の相続税改正は、長期的な視点に立った改革というよりも、財政的に困難な状況の中、必要に迫られての制度改正という色彩は否めない。このような中で昭和20年8月15日の終戦を迎えることになるのである。

昭和20年(1945年)における太平洋戦争の終戦に伴い、わが国経済は徹底的な打撃を被ることとなり、国民生活も極めて困難な状態に落ちこむこととなった。一方でポツダム宣言の受諾により、民主化に沿うよう社会改革を行なうことにもなってきている。そのような中の昭和21年(1946年)の相続税改正は、悪性インフレーションに対する対症療法的改正という性格を持ち、課税最低限の引き上げや年賦延納範囲の拡大を行うに留まることになった。

## 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(第二期)

昭和22年においては、総司令部の勧告に基づいて敗戦後の日本の社会および経済に適合するための税制改正が行われた。この税制改正は21年末に新設された税制調査会に税制改正案を諮問していたが、その答申に基づき、22年4月、所得税をはじめとして、直接税、間接税の両面にわたり、大幅な改正を行った。今回の改正は特に所得税に重心を置き、昭和15年の分類所得税と総合所得税の2本立てのシステムを総合累進所得税の一本立てにした。また法人税については、従来資本金500万円以上の会社のみ申告納税であったのを、全法人について申告納税制度を採用する等に改正された。この申告納税制度は、直接税の課税方式としては民主的な原則に即応した、より進んだ制度と評価されるものである。し

かし優れているとされる制度も敗戦後の極めて混乱した経済生活のなかにおいて取り入れることになったために、課税側および納税者側ともに不慣れなことも手伝って、わが国の戦後の租税の問題を一段と混乱させることになった。しかしこの申告納税制度はインフレーションに対決するために有効な制度でもあったのである<sup>60</sup>。

この時期の総司令部の相続税改正に対する具体的主張は、総司令部において財閥解体などを扱う経済科学局（Economic and Scientific Section: ESS）に所属し、租税問題を担当していたヘンリー・シャベル（Henry Shavell）による勧告、つまり「日本の相続税及び贈与税に対する原則と勧告」として提示されている。昭和21年11月6日に提示された、このいわゆる「シャベル勧告」は単にこの年度の相続税改正を決定的に規定したというだけでなく、シャープ勧告における相続税改正の理念の形成という視点からも極めて重要な勧告とされる。当時、日本政府は財政収支の均衡という視点から増税を計画していたわけであるが、総司令部は税制に対して「所得と富の再分配」を企図していた。シャベル勧告も当然、総司令部の考えに沿った内容となっている。

ここでシャベル勧告の内容について少し詳しく記しておく、それはそれまでの相続税について「日本国内における民主的な組織及び制度の確立を目指す占領目的に合致しない」とし、その理由として、家督相続人の財産相続に対する優遇、累進的ではない税率、生前贈与などに対する課税の不備、という三つの欠陥を挙げ、それにより「日本国における巨富の急速な蓄積とその保全とを助長してゐる」からだとしている<sup>61</sup>。シャベルが1948年に発表した論文に「財閥の力の排除が占領の大きな目的のひとつである。財閥の持株会社が富の配分のピラミッドの頂点を成しているので、著しく累進的な課税の選択が財閥の力を減少させるために適切である<sup>62</sup>」と記しているように、シャベル勧告が、相続税改正の基本方針を、占領目的からする「民主化」においていたことは明らかで、この相続税の民主化を、財閥という富の集中形態を念頭におきながら、そうした富の集中を抑制することとして理解していたと指摘できる。それはこの相続税改正における民主化を、民法の改正により、封建的な「家」の観念が解消されることになったことにもなう問題として説明している日本政府の態度とは根本的に峻別されるべきである<sup>63</sup>という意見もあるが、当然であろう。しかし、その財閥も後に述べるように、戦時下の厳しい相続税の規定の中で、従前と比較して資産内容が劣化していたことも確かである。

さて、このシャベル勧告が提唱した相続税の具体的な改正内容は、まず、それまでの相続税制度に混在していた遺産取得税的要素<sup>64</sup>を取り除き、課税形態として米国の連邦遺産税と同様の、純粋な遺産税方式の採用である。更に累進税率については、他の民主的工業

国家と同程度の累進課税を導入すべきなどとしている<sup>65</sup>。そしてこれに対して昭和21年12月21日に大蔵省から出された「改正相続税試案」では、被相続人と相続人との親等関係によって差別的税率を設けていることと、累積的贈与税と遺産税方式の相続税とが二本立てで課税する形態が採用されていたことがシャベル勧告と相違していたことが注目される<sup>66</sup>。前者について詳述すると、被相続人と相続人との親等関係によって、第1種 直系卑族および配偶者、第2種 直系尊族、兄弟姉妹及びその直系卑族、第3種 その他、の3種類に分類し、差別的税率を設けるものである。シャベル勧告は全くの平等の税率を提案したのに対し、同時期の日本では、それを受け入れることはあまりに急進的すぎるという判断であったのであろう。

結局、上記の「改正相続税試案」どおりの内容で昭和22年(1947年)に法制化されることになっている。相続税については、相続法の改正その他の情勢に鑑み、家督相続と遺産相続との区分を廃止して課税を強化し、他人に対する財産の贈与について課税する贈与税を創設して相続税の補完税たらしめ、申告納税制度を採用する等の改正が行われた。この改正は、新憲法施行の日(昭和22年5月3日)から施行されたのである。その主要な改正点を列挙すると次の通りである<sup>67</sup>。

- (1) 相続法の改正に伴い家督相続の制度が廃止されたので、相続税法についても、家督相続に対する課税の制度を廃止して遺産相続に対する課税の一本とし、従来の親族間の贈与についてのみ課税していた相続税についてその課税範囲を拡張し、他人に対する贈与についても課税することとして、新たに贈与税を創設する。
- (2) 相続税の納税義務者は、相続人、受遺者および相続開始前2年以内に被相続人から財産の贈与を受けた者とし、相続開始前2年以内に被相続人がした贈与はこれを相続財産に加算し、従来の免税点の制度を廃止して5万円の基礎控除制度に改め、扶養家族控除の制度を廃止する。
- (3) 相続税の非課税財産の範囲を、ア．国および地方公共団体に贈与または遺贈に係る財産、イ．公共事業に対する贈与または遺贈については10万円か、または基礎控除前の課税価格の10%相当額かいずれか低い方の金額までの金額とし、ウ．個人に対してした贈与で同一年中に同一人に対するものの価額が千円以下のものとする。
- (4) 相続税の税率を引き上げ、第一種(納税義務者が直系卑属または配偶者であるとき)は、2万円以下の100分の10から500万円超の100分の60、第二種(納税義務者が直系尊属または兄弟姉妹であるとき)は、100分の13から100分の63、第三種(納税義務者

がその他の者であるとき)は、100分の15から100分の65にいたる超過累進税率によるものとする。

これらは終戦直後という困難期に、遺産税の体系は維持されたものの、大胆に改正したように感じられる。その日本政府内における事情を大蔵省主税局長(昭和22年2月から昭和22年12月まで)で、その後、衆議院議長も務めた前尾繁三郎は「相続税は、22年から憲法が変わって、民法も変わった。従って従来とは全然変わった相続税になるものだから、その法律を通しておこなきゃ間に合わんという問題が起こったわけです。だから、一日で国会を通してしまった。しかも、一生の間に贈与したものを全部累積して課税する。しかし、これらは時間的余裕がないので将来改正することにして、一応通すというような無理をやって…<sup>68)</sup>と述懐している。つまりこの昭和22年の改正は、少なくとも大蔵省の中では、当初から更なる改正を予定しての制度であったわけである。しかし、これらの改正に際して特筆すべきことは、相続税創設以来、維持されてきた家督制度の維持という考えが、新しい民法の制定とともに廃止されたということであろう。

その後、相続税については、昭和25年(1950年)のシャープ勧告に基づく税制改正が行われるまでの間、おおむね昭和22年に改正された相続税制度が存続されたが、物価等の状況に応じて、昭和22年および23年において、次のような若干の改正が行われている。まず、昭和22年12月の改正においては、加算税の日歩3銭が5銭に改められ、罰則の強化が行われ、次いで、昭和23年においては、課税価格に算入しない少額贈与の限度を従来の千円から3,000円に引き上げ、保険金、退職手当等の課税価格不算入の限度を5万円に引き上げる等である。

次いで、昭和25年には、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として、相続税制度について根本的な改正が行われた。シャープ勧告に基づく相続税制度は、わが国相続税史上極めて画期的なものであって、現行の相続税制度の基本をなすものである。

(以下次号)

#### 注

- 1 米国における相続税である遺産税の研究に関しては浅川(2013)および浅川(2017b)参照。なおわが国における事業承継の沿革については浅川(2017a)参照。
- 2 武田(1993)7頁。

- 3 武田前掲 8 頁。
- 4 新井 (2009) 10 頁。
- 5 中里 (2008) 18 頁。東京大学の金子宏名誉教授も、相続税の存在意義は所得税の補完税としている。金子 (2002)。
- 6 渡辺 (2012) 17-22 頁。
- 7 相続税・贈与税に関しては財政学の研究者によっても様々な検討がなされている。例えば遺産の動機については、国枝 (2002) は、(1) 偶発的遺産 (accidental bequest)、(2) 利他的遺産動機 (altruistic bequest motive)、(3) 贈与の喜び (joy of giving)、(4) 戦略的遺産動機 (strategic bequest motive)、(5) その他、に分類しわが国の望ましい税制に関して議論している。また、概して財政学の研究者よりも税法の研究者の方が相続税に懐疑的な考えを持つ者が多いように感じられるが、それは租税回避行動の可能性についてより詳細に分析しているからであろう。
- 8 昭和 59 年に文化功労者、平成 2 年には文化勲章を受章している。
- 9 相続税と相続制度について、比較法的に考察した研究として、来栖 (1976) を参照されたい。
- 10 石井 (1980) 3-11 頁。
- 11 石井前掲 22-23 頁。
- 12 石井前掲 24-36 頁。
- 13 石井前掲 42-46 頁。
- 14 石井前掲 52-57 頁。
- 15 石井前掲 68-70 頁。
- 16 石井前掲 71-73 頁。
- 17 石井前掲 73-79 頁。
- 18 石井前掲 80-83 頁。
- 19 穂積 (1888) 102 頁。
- 20 中川 (1964) 2 頁。
- 21 石井 (1980) 90 頁。
- 22 石井前掲 90-91 頁。
- 23 石井前掲 91-97 頁。
- 24 石井前掲 99-100 頁。
- 25 我妻 (1969) 36 頁。
- 26 我妻前掲 39 頁。
- 27 我妻前掲 39 頁。
- 28 我妻前掲 39-40 頁。
- 29 我妻前掲 40 頁。
- 30 明治 24 年 (1891 年) の法学新報第 5 号に掲載された。
- 31 金子宏著「租税法 第十七版」弘文堂 平成 24 年。はしがき (初版の序)。各大学では、シャープ勧告によって「各大学の法学部においては、税法の講座を独立の課目として設けるべきである」と指摘されて租税法の講義が開講されたという。水野 (2006) 4 頁。
- 32 Stanley S. Surrey and William C. Warren, 'Federal Estate and Gift Taxation Case and Material' The Foundation Press, Inc., 1952. ix (Foreword to 1950 edition).
- 33 元大蔵省 (現 財務省) 主税局税制第一課の櫻井四郎はそのような優秀な官僚の一人とあって良いであろう。その著書『相続税』(中央経済社刊、昭和 34 年) は、昭和 33 年に至るまでの相続税の歴史を詳説している。本稿における相続税の昭和 33 年改正までにおける記述は、同書に依るところが大きい。
- 34 大村 (1975) 124-125 頁。税務大学校教授の大村巍は、相続税が創設された当初の学説の動向や行政・世論の動向を詳細に調査している。

- 35 大村前掲 126-128 頁。
- 36 偶然所得課税説の他には、相続制限説、相続参加説、財産分配説、報償説、所得補完説があった。詳しくは、大村前掲 130-131 頁。
- 37 大村前掲 130-132 頁。
- 38 櫻井 (1959) 17-18 頁。
- 39 大村前掲 144-145 頁。
- 40 大村前掲 147 頁。
- 41 大村前掲 134-137 頁。また、当時は華族制度が存在しており、その華族世襲財産については、華族世襲財産令（明治 19 年勅令第 34 号）があって、世襲財産に指定されたものは、売買譲渡などが制限され、相続税を納税するうえで問題となっていた。しかし、この問題は、大正 5 年（1916 年）に華族世襲財産法が全文改正になった際、財産処分の制限が緩和されて、一応の決着をみることになる。大村前掲 140-141 頁。
- 42 この訓示事項の動産課税の部分などの税務の取扱いは、その後、長く適用された。全部が消滅したのは、昭和 22 年の戦後の相続税改正の時であると考えられる。大村前掲 151 頁。
- 43 大村前掲 152 頁。
- 44 更に大正 3 年（1914 年）にも、家督相続についての相続税の軽減が行われている。櫻井 (1959) 21-22 頁。
- 45 なお、大正 3 年の改正では、家督相続および遺産相続ともに税率を半減させている。
- 46 大正 11 年に信託業法と信託法が制定されている。また第 4 章で、米国において信託は古くから財産継承の手段として用いられてきたことを示したが、日本では、2006 年（平成 18 年）に信託法が改正されるまで、投資のための手段として用いられ預金類似の機能を有してきており、目的が異なることに留意されたい。詳しくは、道垣内 (2007) もしくは新井 (2008) 参照。
- 47 歳入総額は、大正 3 年度の 7 億 3,464 万 8,000 円から、大正 7 年度には 14 億 7,911 万 6,000 円と 2 倍以上の増収となっている。租税構造では大正 7 年度は増税、専売代金、通信料金の値上げ、臨時事件費の財源に戦時利得税を創設した。直接税体系では明治維新らしい税収の中軸であったが、経済成長とともにその租税総額に占める割合は低下している（大正 3 年度の 21.8%から大正 7 年度の 12.2%へ）。それは他税種の伸率が急テンポであったからである。例えば所得税は 3,715 万 7,000 円、10.8%から 1 億 2,281 万 2,000 円、20.4%へ、相続税は 331 万 7,000 円、1.0%から 461 万 8,000 円、0.8%へと税収は大幅に増大している。坂入 (1989 a) 47 頁-48 頁。
- 48 坂入前掲 59 頁。原内閣は大正 9 年 2 月に衆議院を解散したため、改めて第 43 回議会で既述の政友会の綱領に基づく大正 9 年度追加予算案を提出し、成立した。坂入前掲 67 頁。
- 49 坂入前掲 74 頁-75 頁。この他にも大正 8 年には糧食の充足について等の諮問を行っている。
- 50 櫻井 (1959) 23-24 頁。その他にも、直接国税の中心として、所得税をもってすることは同じであるが、その補完税として明治以来発展してきたところの地租のほかには家屋税および営業収益税ならびに資本利子税の諸税をもって構成するという方法や、やはり所得税を中心とするが、収益税と異なり、各種の所得を個別的に分類してそれぞれ異なった税率で課税するところのいわゆる特別所得税をもって補完するという方法の 2 つが公表されている。
- 51 加えて浜口雄幸内閣は大正 5 年 1 月 11 日から金解禁を行ったが、世界経済恐慌による海外需要の減少等もあって、経済は混乱し失業と貧困が深刻化した。結局、昭和 5 年 11 月 14 日に浜口首相が有翼テロで重傷を負い退陣後、第二次若槻礼次郎内閣を経た、犬養毅内閣によって昭和 6 年 12 月 13 日に金輸出再禁止が実行された。
- 52 坂入 (1989 a) は当時の財政構造を詳細に分析しているが、大正 6 年度は大正 3 年度と比較して約 20%の租税の減少となっている。坂入前掲 341-351 頁。
- 53 当時の恐慌深化からの脱出を軍部は大陸に求めたものが昭和 6 年 9 月に勃発した満州事変だった。満州事変は政治、経済、社会思想を包含するあらゆる面において日本の進路に対し 180 度の方向転換を軍部ファシズムは強要した。坂入 (1989 b) 1 頁。
- 54 櫻井 (1959) 28 頁。

- 55 大正7年の戦時利得税が参考とされた。
- 56 昭和7年度から昭和9年度の歳入総額は21億円台から22億円台で推移し、6年度より7億円の増加となっている。10-11年度では12億円台から25億円台である。高橋是清大蔵大臣の積極財政により、この間に不完全雇用から完全雇用に移行したことを財政収入が示している。詳しくは坂入（1989b）83頁-86頁。
- 57 坂入前掲105頁-111頁。
- 58 櫻井（1959）29-30頁。
- 59 この総合所得税と分類所得税の二段階制度の制定に関する事情等は、平田他（1979）78-80頁に詳しい。なお、同書は旧大蔵省出身者を中心に、昭和における税制改正の沿革について議論しているもので、同時代の税制制定に関わる逸話を知る上で重要な資料と考えられる。
- 60 昭和22年度の税制改正一般に関する政治および大蔵省内部の対応に関しては、平田他（1979）253頁-290頁および大蔵省財政史室編（1977）187-204頁に詳しい。
- 61 大蔵省財政史室編（1977）198-199頁。
- 62 Shavell（1948）p. 132.
- 63 神野（1984）30-31頁。
- 64 もっともそれまでの相続税も遺産税方式を採用していたが、家督相続と遺産相続との区別や相続人と被相続人との親等関係による差別税率などの、相続人の個人的事情を考慮するという遺産取得税方式的要素を含んでいた。
- 65 大蔵省財政史室編（1977）199頁。
- 66 大蔵省財政史室編前掲216-220頁。
- 67 櫻井（1959）36-38頁。
- 68 平田他（1979）275頁。

#### 引用文献

- (1) Henry Shavell (1948), *Taxation Reform in Occupied Japan*, National Tax Journal Vol.1.
- (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 (2017a) 「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 (2017b) 「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) 新井 隆一 (2009)、「相続税の廃止へ 二論」、税研 2009年7月号 (146号)。
- (6) 新井 誠 (2008)、『信託法 第3版』、有斐閣。
- (7) 我妻 栄 (1969)、『民法研究VII-2』、有斐閣。
- (8) 道垣内 弘人 (2007)、『信託法入門』、日本経済新聞出版社。
- (9) 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。
- (10) 穂積 陳重 (1888)、「相続法の三変」、法協50号 (遺文集第二冊所収)。
- (11) 石井 良助 (1980)、『日本相続法史』、創文社。
- (12) 神野 直彦 (1984)、「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 有斐閣。
- (13) 金子 宏 (2002)、「相続税制度の構造的改革」、税研 2002年3月号。
- (14) 国枝 繁樹 (2002)、「相続税・贈与税の理論」、財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』11号。

- (15) 来栖 三郎（1976）、「相続税と相続税度」、田中二郎先生古希記念論文集『公法の理論・中』有斐閣。
- (16) 水野 忠恒（2010）、「シャープ勸告 60 年の評価と課題」、金子 宏編『租税法の発展』有斐閣。
- (17) 水野 勝（2006）、『税制改正五十年—回顧と展望—』、大蔵財務協会。
- (18) 中川 善之助（1964）、『相続法』、有斐閣。
- (19) 中里 実（2008）、「相続税廃止論者が見落としていること」、税研 2008 年 11 月号（142 号）。
- (20) 大蔵省財政史室編（1977）、『昭和財政史 第 7 巻』、東洋経済新報社。
- (21) 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。
- (22) 大村 巍（1975）、「相続税の誕生」、税務大学校論叢 9 号（昭和 50 年 5 月 15 日発行）。
- (23) 坂入 長太郎（1989 a）、『大正昭和初期財政史』、酒井書店。
- (24) 坂入 長太郎（1989 b）、『昭和前期財政史』、酒井書店。
- (25) 櫻井 四郎（1959）、『相続税』、中央経済社。
- (26) 武田 昌輔（1993）、「相続税の今後の在り方」、税経通信 1993 年 8 月号。
- (27) 渡辺裕泰（2012）、「相続税廃止の世界的潮流と日本」、税経通信 2012 年 5 月号。