

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號四第 卷六十二第

行發日一月四年三和昭

論叢

臺灣の小作制度 法學博士 河田 嗣郎
 相續税の補完としての贈與課税 法學博士 神戸 正雄
 保險學の本質 經濟學博士 小島昌太郎

說苑

琉球の天然資源と人 法學博士 山本美越乃
 コンツェルンに就いて 經濟學士 磯部 喜一
 委任經理に就いて 經濟學士 楠見 一正
 フイジオクラートの價值論 經濟學士 山本 勝市

雜錄

合理化方法としての經營設備の改造 經濟學士 大塚 一郎

法令

米及穀ノ輸入制限ニ關スル件・昭和三年勅令第二十號ノ施行ニ關スル件・前年度豫算ヲ施行スルノ件

相續税の補完としての贈與課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 贈與に依る相續税の遁脱方法及其原因並其效果(一)贈與に依る遁脱方法(二)其原因(三)其效果(A)公平課税上(B)富の分配上)
第二段 贈與に依る相續税遁脱の防止方法(一)一般的方法(二)特殊的方法(A)立法上の方法(イ)理論及外國法例に現はれたるもの(1) 賦税推定贈與を課税すること(2) 相續開始前一定年内の贈與を課税すること(3) 一定關係者への贈與を課税すること(4) 贈與者の死の時まで執行の延ばされたる贈與のみを課税すること(5) 凡べての贈與を課税すること(6) 公示的贈與のみを課税すること(7) 贈與課税の反累進課税となるを防ぐ方法(8) 負債設定防止方法(9) 我國現行法(1) 規定其もの(2) 疑問(3) 批評(B) 解釋上の方法(イ) 子孫の名義にて買取る方法に依る遁脱(ル) 使用収益を留保したる贈與)

結論(全文の要旨)

緒 言

相續税が不勞利得課税の一の重要なるものとして、既に相當に重く課税せられて居り、そして將來も益々重く課税せらるべきの運命にあることは皆人の疑はぬ所である。然るに其が益々重く課せられると共に、色々の遁脱方法の講せらるゝことも亦人の氣付く所で、其事は前論文にて之

を明かにした。其の中にも一の方法として贈與が選まるゝことは前にもいふた通りで、此が遺税の最有力なる方法の少くとも一であることは事實である(註二)。之については、我國法でも或度まで特別考慮を拂つては居るが、尙ほ其他に色々考ふべきことがあり、外國の法例も區々であつて、之等を考察することには頗る興味があり、我國法の改善の上にも之が解釋乃至は其他の行政施爲の上にも參考となると思ふから、茲に特に之を説かうと思ふ。

(註二) シャルツは、過去に於て贈與が遺税の最有力なる形式であつたといつひ、ホンメルスハイムは、相續税を遺脱する最手近にあり且つ容易に行はるべき方法を、贈與が供するといひ、ウエストも、生存者間の贈與によりて遺脱せらるゝことを以て、相續税の非難とす。

第一段 贈與に依る相續税の遺脱方法及

其原因並其效果

(一) 贈與に依る遺脱方法——贈與を分類する仕方は人により異なる。之を死床贈與、死を考慮したる贈與、生存者間の贈與とすれば、第一の死床贈與は當然に相續税が課せられるので、贈與税として問題となるのは其第二と第三とである。贈與を死の爲めの贈與と、生存者間の贈與とすれば、其第一のものと第二の中、其効力が贈與者の死により生ずるものとは當然に相續税が課せらるべく、其以外の生存者間の贈與のみが問題となるのである。其はつまり人が相續を豫期して死期

1) Shultz, The taxation of inheritance. p. 327. Hommelshelm. Die Erbschaftsabgabe. S. 24. West, The inheritance tax. 2 ed. p. 212.

2) Shultz. l. c. p. 327.

3) Shultz. l. c. p. 327. West, l. c. p. 213.

4) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 408. Lotz, Fw. S. 549.

のまだ到らぬ前に、而かも死期よりも前に効力を發生せしめて贈與することにより、相続税を逃れやうとするのである。そして其方法にも色々ある。

(A) 其第一の方法は、人が豫め其持つ財産を他の或者(其は親族者たることもあり、又非親族者たることもある)に贈與してしまふのである。此は實に相続税の遁脱の普通の方法である。⁵⁾

(B) 第二は、人が自分の買取つた財産を自分の名義で買はないで、將來相続人たるべきもの、名義とすることによりて、相続税を逃れることが出来る(註三)。

(註二) 此方法は我邦でも屢々行はれて居るのを聞く、可なり普通に行はれて居る方法だが、外國でも相當多く行はれて居ると見へて、ブレーンは、人は詐つて賣却の形を取ることによりて、相続人をして相続手續なくして其所有を得しむることが出来るといふて居る。⁶⁾

(C) 右第一及第二の場合に於て、人が其第一次の相続人(例之、子)に移すよりも、其第二次の相続人(例之、孫)に移すことによりて、二度の相続税を逃れることが出来る。之を推せば、稀なことではあるが、三度及其以上の相続税を逃れることも出来る。

(D) 第一の場合に、全く或物を贈與してしまつては自己が其物が利用し得ぬから、之を避くる爲めには、使用收益権だけを留保して贈與することを得る(註三)。

(註三) 相続税ばかり嚴重にすると、人が贈與者の利益に於て、使用収益を留保した贈與の形を取つて、立法者の豫見した相続税を擔ふことなくして、無價名義の譲渡を容易に實現することになる。ロツツも、贈與者が其生涯の利用權を留保したと

5) Jensen, Public finance. p. 412. Lutz, Public finance, p. 483. Plehn, Public finance, 5 ed. p. 210.

6) Plehn, l. c. p. 210.

きは、當然贈與税が辯護せらるゝと爲す。⁷⁾

(E) 或は人が或財産を一旦、他人に贈與して、更らに自己の死後、其他人をして自己の相続人に贈與せしめることを得る。贈與税がないとすると、此れで全く税を負ふことなくして相続を達し得る。

(F) 或は又人が名義上、他人に賣却して(實は贈與して)、他日更に自己の相続人に賣却せしめて(實は贈與せしめて)、相続税を逃れ、又は贈與税を逃れることが出来る。

(G) 或は前以て自己の相続人たるべき者から負債を負ふて置き(實は此は一の贈與ともいふべきものであるが)、相続に際し相続財産からして此負債だけ控除せしむることによりて逓税し得る。

(H) 或は相続の前に他人から負債を負ふて置き、相続人をして之を繼承せしめ、随つて其れだけ相続財産を小いものとして納税せしめ、後に至つて前の假設の負債を解除することが出来る。

(I) 或は寺院などの如き免税團體に贈與して、他日其寺院をして自己の相続人に返附せしめ、又は相続人をして其寄附財産から受益せしめることを得る。

(二) 其原因——は前論文に述べた相続税遁脱の一般原因が茲にも當たるのであつて、今一度之を擧ぐるのは省くが、特に其の反道義心に基くもの、如き、此贈與に關するだけでは、狭い利己のみよりでなく、子孫の爲め家の爲めといふ大な利己、又は小さな愛他から出て居るが、此の如きも

7) Institut Solvay, l'impôt successoral. p. 4-5. Lotz, a. a. O. S. 549.

のは必ずしも常には現はれず、時として狭い小利己が頗る強く働き、金の爲めには親子さへも仇敵となることがあるから(註四)、其點からしては、贈與がそんなに多く現はれるものではないといはれる(註五)。

(註四) ビツセガーは、箇人主義は家族見地からの結合の友ではないと註して居る。⁸⁾

(註五) ウェストは、実際には、人が税を逃れる目的の爲めに、生存中に、そんなに財産の大きな額を譲るものではないといふて居る。⁹⁾

(三) 其效果

(A) 公平課税上——此贈與による遁脱が先以て不公平といふ悪い結果を生ずる。(い) 之により遁脱されるだけ、其と遁脱されないものとの間に、不公平を生ずるのみならず、(ろ) 贈與が相続税に準じて又は特別に課税さるゝとしても、其が各箇的分割的に課税さるゝことゝなる爲め、折角の累進的なる相続税の趣旨を破壊することになり、贈與の利用さるゝだけ累進課税を無意義ならしめる(註六)といふ點からしても不公平を生ずる。

(註六) クラインウエヒターは、法律が贈與額の大小と共に税率の上るべきことを規定するときに、遁脱の危険がある。何となれば人は往々にして大なる贈與を、無数の小なる、低税率の適用さるべき贈與に分解するを得るからといひ、ラツツも、税の高い方の率を避ける目的で一定年間に体系的に贈與を分配することが、困難なる問題を提供すと注意し、シャルツも、種々なる時期に同一人に多くの小さな贈與を爲すことが累進率を破壊すべしと爲す。¹⁰⁾

8) Bissegger, Die Erbschaftssteuer und ihre Bedeutung für Volkswirtschaft und Sozialpolitik. S. 65.
9) West, l. c. p. 213.
10) Kleinwächter, Fw. S. 294. Lutz, l. c. p. 483. Shultz, l. c. 328.

(B) 富の分配上——には此贈與が行はれるだけにて、多少とも財産の集中を抑制し、分配の平等を助成するといふことが生じ得る(註七)。但し其は夫の贈與に依る分割贈與が異つた人に就いて行はれず、同一人についてのみ行はるゝだけでは此目的は達し得ない。

(註七) ウェストは、生存者間の贈與に有利な説は、此が所有者の生存中、大財産の分配を進めることにより、富の一層良き分配を齎らすことだといふて居る。¹¹⁾

第二段 贈與に依る相續税遁脱の防止方法

(一) 一般的方法——贈與に依る相續税の遁脱を防止するには、相續税の遁脱防止の一般的方法を用ゐなくてはならぬこと、いふまでもない。其は前論文に説いた所だから、茲には省くとして、つまり道義の向上と行政の改良とに待つものが多いといふことになる。

(二) 特殊的方法——で、茲には贈與に關する特殊の對策を擧げて見る。

(A) 立法上の方法——

(イ) 理論及外國法例に現はれたる立法——相續税の贈與に依る遁脱を防ぐ爲めに、贈與に對して相續税に準じたる課税を爲すべしといふ事は一般に認めらるゝ所である(註八)。が其課税の方法に至つては人の考も立法例も一樣ではない。

11) West, l. c. p. 212-213.

(註八) シエーラー、シエール、ホンメルスハイム、シエフレ、ワグナー、コンラード、エーベルヒ、チスカ、ラッツ等、相續税の補完として贈與税の缺くべからざることを説き、シャントは、良く成形された相續税が其補完の爲めに、類似して成形した贈與税を要することは説明を要せずといひ、ロツツも、相續税回避を示し得る凡べての贈與に、相續税義務ある場合と同一の税率を課することによりて最有効に、生存者間の贈與に依る遁脱が除かるゝといひ、アンステチュールペーも、相續税の徴収は、生存者間の贈與の税が相續税に相當して定めらるゝてなくては、完全に行はるゝことを得ぬと發表し、バステープルは、贈與及賣却が相續と同一率にて課せられなくては、生存者間の移轉に依る強き誘惑ありと爲す。¹²⁾

(1) 脱税推定贈與を課税すること——も確かに一方法であるとする(註九)。即ち贈與中、單なる贈與と、相續を豫想して之が代りとして行はれた贈與とを區別して、後者に、相續税に準じたる課税をするのである。其れは理窟としては正しいけれども、偕て實際に於て彼と此とを區別することが六つかしい。其は人の心理にまで立入つて判断しなければならぬので、實行が六つかしい(註一〇)。假りに其はまだ良いとしても、之を贈與のある度毎に課するとすれば、折角の相續税に於ける累進を破壊さるゝことゝもなる(註一一)。其とも累進の趣旨に合する爲めに、此の如き贈與を實際の相續のときまで待つて、一括して相當の累進課税することも出来るが、其間には課税物體が散逸して税を取り得ぬことゝもなり得る。

(註九) シャルツは、死の考慮にて爲さるゝ贈與の税が相續税の 要なる條件であつたといひ、ハンターは、多くの場合、死の考慮に於ける財産の移轉が租に從ふことゝせられたといひ、ウエストは、單に相續税の遁脱を防ぐ爲めには、死の考慮により行はれたる贈與、又は贈與者の死後效果を生ずることを企つる贈與に、税を適用することゝせば十分なやうだといふ

12) Schiller, Die Reichserbschaftssteuer. S. 129. Scheel, Erbschaftssteuer und Erbrechtsreform. S. 15-16. Hommelshelm, a. a. O. S. 121. Schäffle, Steuern. B. T. S. 435. Wagner, Fw. 2. Aufl. II. S. 592. Conrad, Fw. 9. Aufl. S. 116. Ehelberg, a. a. O. S. 408. Tyszka, Fw. 2. Aufl. S. 236. 238. Lu.z. l. c. p. 483. Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der

て居る。尙ほ死の考慮にて行はるゝ贈與とは、カリフォルニア法では、死期迫れるとき(例之、病にかゝりて)、冒險事業に出掛けるとき、財産の一般的移轉の機會に行はるゝ贈與は其れであると推定せられ、之が反證は相続人が之を爲さなくてはならぬ。¹³⁾

(註一〇) フレインは、贈與が死の考慮にて爲さるゝや否やは、之を決すること困難であると爲し、ハンターは、此死の考慮に於ける贈與を課税する企てが、多くの争と不公平とに導いたといふて居る。¹⁴⁾

(註一一) 前出、註六參照。

(2) 相続開始前一定年内の贈與を相続税の遁脱と見做して課税すること——上記の如く贈與の中につきて相続税を逃げる爲め相続の代りに行ふたものと否とを區別して課税を決することが六つかしいとすると、そして其爲め何か客觀的の標準を求めるとすると、先づ選ぶべきものは相続開始前一定年の近い時の間に行はれたものは之を相続に代るべきものとすることである(註一二)。此は相続よりも前に其に近いときに行はれた贈與は、凡べて相続のあり得べきを豫想して行はれたとするので、此は極めて便利なる方法であり、又之にて多くの逋税的の贈與を摺むことを得る。けれども其期間を何う定めるかに第一、獨斷恣意が伴ひ(註一三)、其のみでなく、之によりては偶々其所定期内にあるが爲めに、必ずしも逋税の爲めでなくして單純なる贈與たるものをも課税することになるの缺點があり、又此期間外であるが爲めに逋税の爲めに行はれたる贈與をも逸するといふ缺點を伴ふ。又此相続開始前一定期とするとときに、或贈與が一定期内のであつたか

Erbschaftssteuer. (F. A. XVIII Jg. 2 Bd.) S. 178. Lotz, a. a. O. S. 549.

Instituts Solvay, l. c. p. 4. Bastable, Public finance, 3 ed. p. 502.

13) Shultz, l. c. p. 327. 328. Hunter, Outlines of Public finance, p. 391. West, l. c. p. 217.

14) Plehn, l. c. p. 210. Hunter, l. c. p. 392.

は、實際の相續の時を待たなくてはならず、此相續の時になつて之を實際の相續に於ける相續財産に計算して課税するとすれば、そして其納税義務を實際の相續人に負はすとすれば、其相續人が前の贈與の受贈者たらざる場合の如き、其受取らざる物につき負擔するといふの不都合を生じ、之を凡べて實際の受贈者から取るとすれば、其受贈者は相續當時には最早、給付能力なきものとなつて居るかも知れない。其れでは相續開始前一定期内の贈與を捕捉しやうとしても無意義に終るといふ不都合を生ずる。

(註一二) ロツツは、贈與者の死の前、或短期間内の贈與が相續と類似に課せらるゝときに、贈與税が辯護せらるゝと爲し、ジエンセンも、死の考慮にて爲されなことが證明されない以上は、死の前數年内に爲された贈與に相續税を適用することによりて、之が遁脱に應ずるを得と爲し、其他諸多の學者が之が實例の少からざる事を指摘し、就中、ウキスコンジン、英領巫米利加、ハンブルヒ、リユベツク法等が之を採つた。¹⁵⁾

(註一三) 我國法にて一年として居るのに、長いのはウキスコンジンの六年、短きは舊奧國法の三箇月すらあつて、區々である。ハンターは、茲に決定された時の長さが獨斷であり、又多くの不公正を生ずるといふて居る。¹⁶⁾

(3) 一定の關係者、特に例之、親族者への贈與を凡べて相續税遁脱と見做して課税すること——も出来る。此は外國にも例があり(註一四)、我國にも前のご併せ行はれて居るが、一體、人が相當に大な財産を親族でもない赤の他人に、無償に與ふることを、そんなに多くするものではなく、自己又は其相續人の利益に於て假りに贈與するとしても餘程良く信頼するに足ると見なければ

15) Lotz, a. a. O. S. 549. Jensen, l. c. p. 412. Hommelsheim, a. a. O. S. 122. Shultz, l. c. p. 338. West, l. c. p. 217. Hunter, l. c. p. 391. Pichn, l. c. p. 210.

16) Hunter, l. c. p. 391. 392. Goebel, Die Erbschaftssteuer. S. 8.

ば之を利用するものでない(註一五)。だからして此親族者への贈與を掴めば、大抵の相續税遁脱の贈與は押さへることを得る。即ち此規定を設けることは相續税遁脱防止の爲めに有効であり、又缺くべからざる補完方法であるとすべきである(註一六)。又親族者への贈與であれば大抵は、之を相續の代りのものと見て良い。併し此とても實際には相續の代りとしてなく、又單なる無償の給付としてなく、受贈者の相當の働きに對する對償に過ぎぬといふこともあり得る。此までも捕へることとなるのは聯か不穩當である。又其は全體上稀なことだから恕するとしても、其の贈與の行はるゝ毎に課税するとすれば、實際現實に又有効に(多少其さへ遁脱易であるけれども)捕へることは出来るけれども、之により分割が多く行はれて、折角の累進税率の趣旨を破ることゝなるを免れぬ。さりとて相續開始の時まで待つて綜合課税とすれば、累進課税は適切に行はるゝことになるけれども、給付能力が其迄の間に散逸して捕捉の出来ないものを生ずるといふ缺點をも伴ふ。

(註一四) 瑞西の二の少數の州は、唯だ親族者への贈與のみを課税する。¹⁷⁾

(註一五) ホンメルスハイムは、生存中に、全き財産又は大な財産部を移すことは、頗る大な信用を前提とし、隨ふて唯だ夫婦間及親より子へのみ往々にして現はれ得ると爲し、シャントも、生存中の贈與により高き税を避けるを得るといふ心配は、合理的に成形された贈與税を別としては、小さいものである。何ぜかとなれば、何人も頗る遠い親族者及他人に對しては好んで其財産を生存時に譲渡すことはないからといふて居る。シェフレーも、人は茲に、非親族間の贈與を、其際考察に

來る所の人的關係の弱いことの爲めに免除しなくてはならぬといふて居る。¹⁸⁾

(註一六) シェフラーは、少くとも親族者間の贈與については、贈與税は相続税に取りては缺くべからざるの補助物だといふて居る。¹⁹⁾

(4) 贈與者の死の時まで執行の延ばされたる贈與のみを課税すること——も亦た一方法だ(註一七)。此贈與が相続の代りであることは明かであるが、併し此は相続の一部ともいふべきもので、當然に相続税を課すべきものとされて居る(註一八)。此は殆んど問題ではなく、又此だけでは贈與の少からざるものが相続税を逃れることゝなるを免れない。だから此方法によりては相続税遁脱防止の贈與課税としては甚だ不十分である。

(註一七) バイエレン、メクレンブルヒ法等は、生存者間の贈與の税を、其執行が贈與者の死の時まで延ばされる時にのみ課税した。²⁰⁾

(註一八) 前出、第一段の(一)参照。

(5) 凡べての贈與を相続と對等に課税すること——も亦相続税遁脱の防止方法として考察に來る(註一九)。此に實例もある(註二〇)。そして此方法は被相続人等の意思の内部に立入らず、一定年間といふ拘子定規にも依らず、一定の關係者といふことを問はずして課することゝなるので、手續は最簡單である。又贈與は其が相続税の回避の爲めにせらるゝと否とに拘らず、能力原則から考へて、其が凡べて不勞利得として相続の場合同様に特別大な能力あるものとして課税し

18) Hommelsheim, a. a. O. S. 24. Schanz, a. a. O. S. 176. Schäffle, a. a. O. S. 425.

19) Schäffle, a. a. O. S. 425.

20) Hommelsheim, a. a. O. S. 122.

て差支なきものでもあつて(註二二)、相續税遁脱の爲めでない贈與にも齊しく特別課税をしても良いといふことがあるし、又反對給付を伴はぬ單なる贈與の如きは、與ふる者に於て、其有つ所の財産權に伴ふ自由處分の範圍に屬するやうでもあるが、其を受くる者に於ては無爲にして財を有し得ることになるので、彼は之によりて其道義心を弱めらるゝことになる。此の如きは實に社會の發展の上に好ましからざることであり、堅實なる國民を作るの妨害ともなる。斯の如きは國家として社會として禁制して良いほどのものであり(註二二)、之を税によりて抑制するのも差支ないとすべきである。即ち此課税法は此等の見地からしては辯護せられるが、唯だ、此が形式上には無償とはなつても、實は反對給付に過ぎざるの贈與をも課することゝなつて、之を單なる無償の如と區別することが六つかしく、此の如きものを無差別に課することゝなるといふ不都合がある(註二三)。其は仕方ないとしても、之が課税方法としては、廣く贈與に課する以上は、各贈與毎に課するの外なく、然るときは相續が分割して行はれて累進課税を無意義ならしめることにもなる(註二四)。加之、贈與といふものが、相續と異り、多少隱密の間に行はれて、捕捉の難く、遁脱が多く行はるゝのを免れない(註二五)。特に動産に於て然りとする(註二六)。其結果としては不動産の贈與に於て過重負擔となるといふ不公平をも生ずる。其れから贈與といふことが人と人との間の秘事に關することも少からぬのに、之に課税するが爲めに、之を發ばくことの不都合といふこと

もある(註二七)。

(註一九) ハンターは、贈與の上に、相續の場合と同税率(同一の免稅點並に親族關係に於ける同一の差等を以て)を課すべしと爲し、メンツは、死の爲めの收得と同一の税に、生存者間の贈與を置くといふ規定は、相續税の必要なる補完である。何ぞとなれば之なしには、被相續人が死の前に其財産を贈與して此税を免るゝことを得るからといふて居り、シユールも、生存者間の贈與を相當なる相續と全く類似に課税するといふことは、相續税の回避を防ぐ爲めに國庫上必要なのでなく、事物の性質よりしても完全に正當であるといふて居る⁰²¹⁾

(註二〇) 瑞西の十三州に此が行はれた⁰²²⁾

(註二一) ハンターは、相續税が能力の基礎の上に辯護さるゝとすれば、贈與が何時行はれても之を、死後の財産移轉と異つたる取扱を爲す良き理由なしといひ、クラインウエヒターも、贈與は受贈者に取りては相續と同様に、無償の財産増價だからして、相續と同様の方法にて課税せらるゝことが當然だと爲し、ナスカは、相續税も贈與税も共に、無償に因る給付能力増加の課税を意味すと爲し、ワグナーも、給付能力原則は贈與税にも當るといふ⁰²³⁾

(註二二) リードは、今日でも富の所有者が之を讓ることの權利の上には、澤山の制限がある。此等の制限から推して、其結果として公益に有害なる贈與は爲してはならぬといふ一般的原则を生ずといふて居る⁰²⁴⁾

(註二三) ロッツは、相續税回避と推定し能はざる贈與を課税することは不當であると注意して居る⁰²⁵⁾

(註二四) 前出註六參照。

(註二五) ハンターは、贈與に於て遁脱の方法が多く、發見困難だと爲し、ホンメルスハイムも、贈與税にては詐欺の危險が相續税に於けるよりも一層大いといふ⁰²⁶⁾

大財産に於て遁脱が却つて多いか少いかは人により見る所が異なる。(1) 或者は此が多いといふ。例之、ベラフェルデスは、大財産にては贈與により租税が容易に逃げられる。生存者間の贈與が贈與税か又は類似の税を課せられても然りといふ。(2) 反

21) Hunter, l. c. p. 392-393. Mentz, Der Gegenstand der Erbschaftssteuer. S. 32-33. Scheel, a. a. O. S. 78.

22) Bissegger, a. a. O. S. 9.

23) Hunter, l. c. p. 392. Kleinwächter, a. a. O. S. 294. Tyszka, a. a. O. S. 236. Wagner, a. a. O. S. 592.

24) Read, The abolition of inheritance. p. 51.

對に此遁脱が此場合却つて少しといふもある。例之、チスカは、贈與は大額に關するだけでは、稅務官廳から逃れることは困難である。何となれば此が多くは公證人、銀行又は其他の第三者の仲介を経るからといひ、ラツツは、大なる贈與が所得稅の申告によりて追跡さるゝを得といふて居る。⁰²⁷⁾

(註二六) ホンメルスハイムは、動的資本に於て詐欺を妨ぐる事が不可能だと爲し、ワグナー、シニールは有價證券に於ての遁脱を押へるの困難を認む。⁰²⁸⁾

(註二七) ホンメルスハイムは、贈與に於て往々にして内部且つ直接の出來事に關し、其公表が關係者に取りて當に痛ましきのみでなく、恰も有害なることがあり得るといふて居る。⁰²⁹⁾

(6) 公示的贈與即ち不動産贈與にのみ課税すること——も一方法である(註二八)。此は動産については遁脱が多く、到底捕捉が出來ないのだから、むしろ初めより之を課税から除く方が捕捉を確實にする所以であり、其點からしては之を是認することも出來るか(註二九)、動産を凡べて逃がすことが一大缺點であるし、前にもいふたやうに贈與毎に課税するとして累進課税の趣旨を破ることの缺點もある。不動産に關するだけにて相續の代りとしての贈與でないものをも課税するといふの不都合もある。

(註二八) 普、ザクセン、バーデン等に行はれた。⁰³⁰⁾

(註二九) コンラードは、贈與が裁判上又は公證上の契約によりて行はるか、又は唯だ口頭の宣言及手交によりてのみ行はるかによりて區別することが辯護され、後の場合には往々にして租稅義務が全く承認せられずといふ。⁰³¹⁾

(7) 贈與課税が各簡別的となりて累進課税の趣旨を破るのを防止する方法——上記贈與課税

25) Lotz, a. a. O. S. 563.

26) Hunter, l. c. p. 393. Hommelsheim, a. a. O. S. 121. 124.

27) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 473. Tyszka, a. a. O. S. 236. Lutz, l. c. p. 483.

28) Hommelsheim, a. a. O. S. 125. Wagner, a. a. O. S. 592-593, Scheel,

には凡べて分割贈與が行はれて相続税の折角の累進を無意義とするの危険が伴ふ。之を防止する方法として考へられたのは(a)一定年間(例之、一九〇六年の獨逸法にては五年間)に於ける同一受贈者の受くる物の全體の大きさによりて累進率を定めるといふ方法と、(b)贈與額の大小に依るの累進を止めて、専ら續柄に依るの累進のみを行ふ(埃國一九一五年法の如く)方法とである。³²⁾ 成程此等により或度まで夫の缺點を緩めることは出来る。けれども第一の方法にては一定年間の定め方に恣意が存し、例之、五年としても尙ほ不十分であり、五年以上に亘るものを綜合することは出来ず、此に依るとして所詮五年なり一定時期の滿つるを待つて此綜合を行はなくてはならず、其迄の間に給付能力が散逸するといふこともある。第二の方法に依るとして續柄に依る累進のみで財産の大きに依る累進がなくては、相続税の税率との釣合が取れないといふ遺憾がある。

(8) 特殊贈與ともいふべき負債の設定防止方法としては、少くとも被相続人が相続人に對して爲すものを課税標準の決定上、認めぬとするのも一方法である(註三〇)。けれども之によりて此二人の者の間に眞實に行はれた負債までも認めぬことの不都合がある。若夫れ他人より負ふものに至つては、立法上右と同ものを作ること出来ぬ。此が遁脱防止には國民の道義の改善と、行政の監視の嚴密とに待つの外ない。

(註三〇) 前回の論文、註一三参照。

a. a. O. S. 78.
20) Hommelshelm, a. a. O. S. 121.
30) Homme sheim, a. a. O. S. 121.
31) Conrad, a. a. O. S. 116.
32) Kleinwäch.er, a. a. O. S. 294.

(ろ) 我國の贈與に對する現行法

(1) 規定其もの——(a) 我國では凡べての種類の相続財産につき現相続當時に於ける相続財産の價額に、相続開始前一年内の贈與を加算し、相続に附帶して課税する綜合的課税と(b) 不動産及船舶以外の財産について、親族へ又は本家の戸主又は家族から分家の戸主又は家族への贈與を、其起る度毎に、遺産相続と見做して課税する源泉課税との二よりして出來て居る。

(2) 疑問——(a) 此に色々の疑問が起る。第一には前記の第一種の贈與には年限の制限はあるが、財産の種類と關係者の種類とに制限がない。其處で既に第二種の贈與にて其度毎に課税されたのに拘らず、其が相続開始前一年内に行はれた以上は、之を第一種の課税標準の中に今一度加算すべきではないかといふ疑問が生ずる。併し斯くては明かに重複課税である。で何れか一のみを課するのが至當として、第一が本則で第二が例外たる以上、そして第二種のもものが時間的に早く行はれる以上は、此第二種として課税されたものだけは、第一種の課税からしては除くとするのが至當である(で親族者たる相続人が不動産につきて受けた贈與は、第一種のもとして相続財産に加算されるが、動産は第二種で課せられて第一種からは除かれることになる)。(b) 第二に起る疑問は、第一種の贈與に於て、相続人が現實に相続し又は受贈した以外の財産につきて課税さるゝことゝならずやといふことである。いふ所の一年内の贈與とは相手について何の制限もないか

ら、相続人自らの受けた贈與の外、相続人以外の人への其をも加算せらるゝやうにも取れる。然るときは相続人は何等の利益を受けざる物につき納税しなければならなくなる。其は不都合であり、不公平でもある。被相続人が確かに相続人外の人へ與へた物についてまでも相続人につき課税し、相続人が受けた財産が極めて少く、又は消極的財産のみだのに、之に課税するといふのは無理である。併し、さうかといふて相続前一年の贈與は相続人については其受けたものだけに課税し、實際贈與を受けた人を追跡せぬとすれば、此相続前一年内に、相続開始を豫期して、ドン／＼相続人以外の者への贈與が行はれて遁脱さるゝことになる。で此は固より立法者が捕捉しやうとする所である。苟くも相続開始前一年の贈與は追跡して捕捉するの趣旨であり、相続人以外の者も此一年内に贈與を受けたるだけでは、此相続時に際し其贈與につき相続人に準じて課税せられなければならぬ。即ち相続人は其現に相続する所の財産に、其前一年内に受けたる贈與額を加へて課税され、現に相続人たらざる者も其の相続前一年内に受けたる贈與の合計額に相當なる税率にて課税さるゝこととなる。此の如く各人について綜合課税するといふことは我邦の相続税が遺産税でなくして取得税であることからして當然であり、之によりて相続人以外の受贈者が給付能力を散逸して、之からしての税の取れなくなるといふことはあり得るが、併し此者からしても取らず、相続人からしても取らずとするよりは、捕捉の上に一層有利である。

(3) 批評——(a) 親族等、特別關係者への贈與を凡べて遺産相続と見做して課するだけでは一應は、遁脱を防止する方法として有効と認めることを得るけれども、併し茲に不動産と船舶とを除いたのが缺點である。此は此二の物の贈與には登録税にて重い税がかけられて居るから除いたといふ立法趣旨だが、登録税は比例税で相続税は累進税だからして、之によりては矢張り一の遁脱方法を供して、不公平の結果ともなる。だからして右一定關係者への贈與たる以上は、不動産船舶についても、むしろ遺産相続税に従はしめるとする方が一層公平のやうだ。其は其として特定關係者への贈與を遺産相続と見るとすることは、多くの場合には其れでも良いが、時としては仕事に對する反對給付の意味のものまでも捕へることが生じ得る。又其も良いとしても、贈與の度に課する爲めには、贈與を隨て相続を、小額づゝに數回又は甚しきは數十回にも分けて行ひ、そして折角の累進課税を無意味ならしめるといふことにもなる。極端をいへば大な相続財産でも此規定を濫用して、免稅點以下の小額の贈與に分けて數百回にも亘つて行ふことによりて相続税を逃れることが出来るといふ不都合をも生ずる。(b) 特定關係者以外への贈與については、其一年以内の分だけは捕捉するが、一年以上の前の分は逃がさるゝことゝなる缺點がある。其處で人が其相続財産を、一旦特定關係者以外の心安き人へ、出来れば相続の一年以上も前に贈與し、又はむしろ形式上賣却して、更に他日相続人へ移さしめることによりて遁脱し得る。此等にも登録税

などが伴ふこともあるけれども相続税よりも安くて済むこともあるし、動産の場合には登録税もなくて済む。相続前一年内の分にも現實の相続人以外の人への贈與をも相続人について加算して課税するとすれば、現實の相続人に過重の負擔となるの恐があるし、假りに之を私の前に解釋したやうに取つて、現實の相続人は其の現に受取る分と、一年内に贈與を受けた分とにつき課税せられ、現に相続人たらぬ人も、一年内に受けた贈與につき一の遺産相続人として課税せらるゝとすれば、現實相続人の過重負擔はなくなるが、現實相続人たらざる單なる受贈者にして、而かも特定關係者たらざる者の受くる贈與が、其一年内に散逸して捕捉し得ぬといふことを生ずるといふ缺點を免れない。

(B) 解釋上の方法

(イ) 子孫の名義にて物を買取る方法に依る遁脱——については解釋上、之を一の贈與と見做して課税することが出来る。併し此にても夫の累進課税を破らるゝことは避けられないし、不動産や株券などの如く名義の明かなるものについては、之にても防止し得るが、無記名な證券や其他の多くの動産になると出来ない。又名義の明かな物でも、未成年者であれば押さへても良いが、成年者の買入となると、必ずしも贈與又は相続の代りでなく、買入名義者自らの獨立營利の結果として得たのかも知れない。従つて實際としては之が區別がつき難いこととなり、之を寛大に取扱へば逃げられるし、之を嚴酷にすれば氣の毒の場合を生ずる。又此方法を人が子を飛ばして孫の名義を使つて行ふときに、上記の解釋をすることで二重の遁税の中の一しか押さへられ

ないといふことを遺憾とすべきである。

(ろ) 使用収益を留保した贈與——に對しては立法上、之を相続と見做して課税することも出来るが、我國法の如く贈與課税に依りて課税するとして、此贈與が動産につき親族者に對して行はれ、又は動産不動産を問はず親族者に對し又は非親族者に對して相続前一年内に行はるゝ、だけでは課税し得るけれども、例之、親族者に對し不動産につき右一年以上前に行はれるときには之に課税し得ないことになる。此をも解釋上、課税し得るやうにしたいけれども、其れは遺憾ながら出来ない。

結 論

以上要之、相続税は能力原則からしても公平に適ひ、社會政策上にも勸むべきものであり、大勢としても益々重きを置かるべきものであるが、此に色々の遁脱についての缺陷があり、特に贈與に依る色々の遁脱方法がある。其原因は前論文にいふ一般遁脱の場合と同じであり、其結果として富の分配を良くするともいふが、其は格別著しからずして課税の不公平を齎らすといふ大なる不利がある。之が防止方法としては色々と考へられたが、何れも完全とはいふことが出来ず、我國現行法の如きも完全なものでなく、又之が解釋に疑問もあり、之に遁脱の途が可なりに残されて居る。折角の累進課税の破らるゝといふ缺點も伴ふ。だからして相続税は良税なりとのみ簡單には片着けることは出来ない。