

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷十二第

行發日一月二年四十大

論叢

相續税の能力原則上の弱點……………法學博士 神戸 正雄

社會學と現象學……………文學博士 米田庄太郎

倫理と經濟との關係……………法學博士 財部 靜治

時論

支那の社會の固定性……………文學博士 矢野 仁一

小作問題と朝鮮の小作制……………法學博士 河田 嗣郎

說苑

貨幣の對内及び對外價値の變動と貿易並ひに爲替との關係を論ず……………經濟學士 谷口 吉彦

雜錄

再び西陣の機業仲間について……………經濟學博士 本庄榮治郎

海運同盟の研究に關する……………法學士 小島昌太郎

參考資料に就いて……………

經濟論叢

第二十卷 第二號 (通卷第百拾六號)

大正十四年二月發行

論叢

相續税の能力原則上の弱點

神戸 正雄

緒言 (本論の目的)

第一段 相續に於て推定せらるゝ特別能力の存否 (一)相續税に於ける特別能力の根據 (二)相續に於ける不勞收得の疑問に屬する場合 (A)其場合 (い)相續人の經濟活動の貢獻したる場合 (ろ)相續人が被相續人の經濟活動の刺戟又は慰安劑として貢獻したる場合 (B)其辯明 (比較弱き辯明 (一)特別宥恕の途を開くべしとの考 (二)相續税の根據を他に求むべしとの考 (三)比較的強き辯明 (三)贈與の準相續税的課税 (A)理論上の根據 (い)贈與自身の性質上 (ろ)相續税の補充上 (B)贈與税遺脱の危險 (い)法規の不備によりて生ずべき贈與税の遺脱 (1)文書贈與のみの課税 (2)贈與者の死亡時まで履行の延期されたる贈與のみの課税 (3)贈與者に用益權を留保したる贈與のみの課税 (4)贈與者の死亡一年内の贈與の課税 (5)同上と一定最近親者間の贈與のみの課税 (ろ)法規を相當に整備しても尙且つ生ずべき贈與税の遺脱 (1)贈與の名の下に遺脱する方法 (a)公益事業等への贈與に於ける密約 (b)贈與の分割 (2)贈與の名を

論叢 相續税の能力原則上の弱點

第二十卷 (第二號) 二九五

避けて其實に於て贈與を行ひ遁脱する方法(a)形式的名目的に小額の反對給付を爲すことにより贈與の名を避くる方法(b)被相続人の買取りたるものを小供の名義とする方法(c)假作的負債を負ふ方法(d)財産の性質を利用して遁脱する方法(e)

第二段 相續に於て推定せらるゝ特別能力の等差 (一)相續税に於ける特別能力の等差の原因 (二)課税物件の種類に依る特別能力等差(A)其適當なる説明(B)其不適當なる説明(i)遁脱の難易より (ii)利息の大小より (iii)他税負擔の大小より (iv)動産の遁脱易傾向(A)初めより動産とせられたる財産の遁脱(i)現金(ii)預金は無記名證券に寶玉類(ほ)家賃什器等(へ)營業用動産と(貸金(B)不動産又は捕捉し易き動産を臨機に捕捉難の動産化する遁脱(i)豫め財産を賣却すること(賣却及質戻(C)準動産的投資に依る遁脱)

結論 (全文の要旨)

緒言

相續税は元來、相續といふ不勞收得を課するものとして、不勞に存する特別に大な能力を抑へて之に課する所であり、今日諸々の税の中でも優良なものとして普ねく認められて居る(註一)。我邦には由來、之に對して家族制度論者よりしての有力なる反對があり、其にも相當、耳を傾くべきものもあるが、時勢は次第に其影を薄くしつゝ、あつて、反對に社會政策的見解の主張が強く(註二)、其贊成者の多くなる結果は、之が重課となるべきの傾を有ち、其上にも近く普通選舉が行はれて無産者の意見が立法の上に一層重きを成すこととなるに於て、愈以て其重課とならずしては濟むまい。斯くて之が重課が一の大勢ではあるが、私はむしろ純財政的租税觀よりして之

1) 拙文、相續税批評の重點、(拙著、租税研究一卷 300. 以下)

に對し用心深くあるべきことを勸むるものであり、其についての參考資料にもと考へ、茲に相續税の弱點にして動もすれば閑却されんとするものを指摘して置かうと思ふ。

(註一) 例之、ナスカは、相續税は、大なる長所を有ち、其が此税を最良最公正な税の一と爲すといひ、ジェンセンは、此税が適當に規定され且つ管理さるゝならば、良税の性質の最多くのものをもつといふて居る。²⁾

(註二) 拙文、相續税批評の重點註二〇参照。尙ほ(一)シニールは、社會主義學者は、相續税を以て財政學の問題と爲さず、併し唯だ相續税制限の方便と爲すといふて居るが、社會主義者に非ざるとも、此税の重要な目的として大財産制限を見るものは少くない。例之、ワグナーは、此種の税の合理的成形が社會政策的租税體系に於て生ずべしと爲し、ペラフェルデスは、相續税では社會政策的動機が最強く行はるゝ。特に此に於て、財産及所得分配の大なる不均等を減少する努力が表はるゝと爲し、ロビンソンも、相續税が大財産の相續を制禁して、此が財産の一層平等なる分配を進めることゝなるであらうといひ、セリグマンは、相續税の發達は、民衆的精神の普及と伴ふた。そして民衆的傾向が必然に社會主義に向ふとするならば、相續税は民衆的精神が大財産を兼ふが故に興せらるといふべきであるといひ、ウエストは、相續税は特に民衆主義の制度のやうだといふて居る。³⁾

(三) 右學者よりも多少此税に於ける大財産制限目的を軽く見るのはグルンツェルで、彼は、近頃、大財産が一人の手に集まることを抑壓する爲めの社會主義的別目的が相續税に結付けらるゝといふて居る。⁴⁾

(四) は更らにブレインは夫の傾向に對して反省を促さんとする者の態度を採つて居る。曰く、特殊社會政策的なる税は、大財産は特に望ましからざるもので、相續税は此の如き財産を減縮することに定めらるゝを得といふにある。併し此説は大に政治的のものであり、煽動的となり得るものだ。⁵⁾

2) Tyszká, Fw. 2 Aufl. S. 235. Jensen, Public finance. p. 413-4.
3) 拙著、租税研究一卷、295. Scheel, Erbschaftssteuern und Erbrechtsreform. S. 8-9. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 576. Bela Földes, Fw. S. 471. Robinson, Public finance, p. 86. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 127. West, Inheritance tax. p. 231.
4) Gruntzel, Fw. S. 52.
5) Plehn, Public finance. 4 ed. p. 208.

第一段 相続に於て推定せらるゝ特別能力の存否

(一) 相続税に於ける特別能力の根據——相続税を普通の税と共に能力原則上から説明し根據づけるとして、其場合に特別な能力があるにせらるゝ其の能力とは如何なるものかといふのに、其には時の點からして偶然とか意外とかいふことの伴ふ傾があり、其處に特別に大な能力を認むるといふこともいひ得るが、併し實際、被相続人の死の豫期さるゝことは稀でなく、其説明によりてはあまり多く適切でない場合を生ずる。だからして其偶然的なると否とを問はず、むしろ不勞收得として得たる所に、其努力的の收得よりもより大な給付能力ありと認めるのが適切だ。即ち嘗て被相続人に屬した所の財産が、被相続人の遺思によりてか、法律の規定によりてか、何れにしても相続開始といふ事實さへ生ずれば、相続人に移る。相続人にありては此につき努力して之を得たといへない。相続人の努力があつたと否とを問はず、彼より見れば別の人たる被相続人の意思か法律の規定かによりて彼のものに歸せしめらるゝ。だからして普通の營利生活に於て收得する所得が或勤務を相手に提供するか乃至は何等かの物資を提供した爲めに得らるゝのとは異りて、其よりも一層大な能力が存すといふを得るのである。相続人の不勞收得、即ち彼の努力以外の原因によつて收得されたものといふ所に之が特別能力の土臺が認めらるゝのである(註三)。

(註三) 拙文、相續税批評の重點註四、五、七參照。尙ほ(1)此不勞收得といふことより特別能力を説明する者は甚だ多い。例

之、コンラードは、此には一般に、自ら儲けたる財産に關しない。自己の努力なくして相續者に利用の歸することゝなるが爲めに辯護せらるゝと爲し、ヘツケルは、相續税の場合には財産増加の性質を有し、權利及經濟主體の努力なくして又は大した貢獻なくして現はるゝ所の變化に關すと爲し、シエフレも、相續税は收得者の行爲より齎らされざる財産流入を捕捉すと爲し、チスカも、相續者は相續によりて一般に經濟上より良き地位に置かれ、而かも其自らの協力なしに然ることゝなる。自身の經濟的行爲によりて其所得、財産を擴張したものを重く課税することを正當とする以上は、其協力なしに其經濟的給付能力が増加する者を課税することは、公正の觀察點よりして一層多く當然とならなくてはならぬといふて居る。

(2)或は不勞といふ代りに無償といふ詞又は反對給付なくしてといふ詞を用ゐるもあるが、つまりは前と同一に歸する。例之、ワグナーは、給付能力原則から見れば、相續は相續者にとりて此者に反對給付なしに歸屬し、新所有者の經濟的給付能力を増加する收得であると爲し、クラインウエヒタイも、相續は、反對給付なしの財産増加を示すが爲めに、一般に適當な課税物件だといふて居る。

(3)或は偶然といふことに特徴を認むるもあるが、其は暫らく措き、偶然と不勞とを結付けて説明するは多い。例之、エーペルヒは、不勞及偶然的の性質を有つ所の相續財産を免税としてはならぬといひ、シャンツも、相續は不勞の性質を有し、其と其偶然性とに於て富饒量氣利得等と同等だと爲し、バスタープは、相續税は偶然にして且つ功なくして得たる利益の或形式の稅的部分的實現として見らるゝを得ると爲し、ウエストは、相續人の見地よりしては相續が彼の盡力なき財産の急激なる獲得と爲し、ジエンセンは、相續者としては彼等が其相續財産を最多くの場合に、別に働かざることなくして收得し、時としては全く豫期せずして收得する。隨ふて彼等は租稅支拂によりて唯だ僅かの犠牲を有つと見做さるゝを得るといふて居る。

(二) 相續に於ける不勞收得の疑問に屬する場合

(A) 其場合——然るに相續の場合に相續人の不勞收得といふことの嚴格にはいひ難き場合があ

6) 拙著、租稅研究一卷、286. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 112. Heckel, Fw. I. S. 420. Schäffe, Steuern. B. T. S. 419. Tyszka, a. a. O. S. 235—6.
7) Wagner, a. a. O. S. 588. Kleinwächter, Fw. S. 289.
8) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 404. Schanz, Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, (Finanz Archiv. XVIII Jg. 2 Bd.) S. 172. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 595. West, l. c. p. 205. Jensen, l. c. p. 410.

る。其は(一)第一には、相続人が被相続人の存生中に彼の一家族員として經濟的行爲により勤勉努力し、被相続人よりも以上に、勤勉努力して被相続人の財産の生成増加に貢献し、隨ふて相続により名義上は他人の物を唯だ受けたといふことにはなるが、其實に於ては彼自らの努力の結果を收穫したに過ぎぬといふことがあり得る(註四)。(二)第二には相続人が斯の如くに經濟的活動を行ふて、被相続人の財産の生成増加に貢献せずとも、其の子として又は其他の愛者として、被相続人自らの財産増成努力の間に於ける慰安者として又は其活動の刺戟者として精神的に貢献することが少くないといふことは稀でない。被相続者にして此愛人を有たなかつたならば、實際あつたはどに働かなかつたであらう。節約もしなかつたであらう。だからして此際、相続人が何等の努力なくして收得したとはいひ切り悪い。或無形の努力が行はれ、其酬ゐが相続によりて實現されたといひ得る。或は此場合には第一の場合と異り、積極的に努めて行はれたのでなく、隨ふて努力といふに足らぬとも見らるゝが、而も必ずしも常に然らずであつて、相続人が可なり心を勞し心を込めて奉仕したといふこともあり、無形の努力ではあるが確かに積極的なのがあり、或は別に積極的の努力はしない場合としても、此愛人によりて被相続者が慰安又は刺戟を受けたといふ以上は、兎も角も或無形努力はあつたといふて可であり、或は此が一の努力でないとしても、一の貢献とは見て良からう。唯で得たのではない。所謂不勞ではないといへる。

(註四) 拙文、相續税批評の重點註一〇參照。尙ほグルンツェルも、近親なる相續人は、財産を通例、共力して收得し、既に死者の生存時に共に享受し、隨ふて相續によりて遠親者の如く而かく給付能力大とならぬといふことが證明せらるるといふ。

(B) 其辯明——

(い) 比較的弱き辯明——(1) 或は此等の特別事由ある場合には、特に其證明あるだけでは特別有怨を行へば可といふが、併し第一の場合には、特別努力の有無大小を一々について區別しなくてはならぬことになるのに、其は實行難といふことを免れぬ。行ふとすれば精々、相續人の努力の認めらるゝ場合に、税を一級低下する位のことしか出来ない。第二の場合にも此に無形努力の有無を區別することが困難であるのみでなく、小供の相續する場合の如きには此點を斟酌すると、殆んど凡べて課税すべからずといふことにもなり得る。其れでは現在一般に行はるゝ最近親相續へも課税する制度の説明とはなり兼ねることになる。(2) 或は相續税に於ける特別能力の根據を不勞收得に求むるから問題となつたやうな困難に陥る。むしろ之を偶然、意外、僥倖による利得といふことに求めたならば、此困難に陥らずして濟むともいふが、斯くても別の故障の生ずることは前にもいふ如くであり、特に問題となつて居るやうな、相續人の努力又は貢献の伴ふ場合に、恰も偶然又は意外の收得といふことがいひ得ないといふこともある。

(ろ) 比較的に強き辯明——だからして前記の辯明又は解決方法では一向役に立たない。其れで

殘る所の辯明は、前掲第二の場合(A)の(ろ)には相続人の無形努力又は間接貢獻はあるが、直接有形の努力はない。所謂不勞に於ける無努力とは此有形直接の努力なきことの意味だとして、此に特別に大な給付能力が現はると解して良いといふの外なく、第一の場合(A)の(い)には相続人の直接有形努力は伴ふても其は其財産の生成に關してであり、相続其ものには關しない。假令其財産の生成に相続人の努力が伴つても其結果が法律上名義上、被相続人のものとなつた以上は、實質上には兎に角とし、形式上には被相続人の努力の結果と見るより外ない。そして相続のときには、既に被相続人の持つて居た物が初めて相続人の努力なくして此に移り、此時には全く單に相続といふ法律又は被相続人の意思に繋つて相続人に移り、随つて相続人の無努力にて歸屬したと見るべく、此が爲めに彼が特別能力ありとして課税せらるゝも致方なく、其が不當な課税だと思ふならば、彼が前に被相続人の爲めに努力したときに、其結果を被相続人のものとせずして、相続人自らの名義にすれば良かった。之をしなかつたのは彼の自業自得であり、権利の拋棄である。此に特別能力ありと推定せられて特別課税されても仕方がないと辯明し得る。其れで辯明となり得ぬではないが、併し一步を進めて實質的に考ふるときに、第一場合に於ける被相続人と相続人との關係は論者のいふ如くに財産を分別して解決するほどの冷かな關係ではなくて、一家族内の者として無差別に財産を被相続人の名義に置くときに、恰かも温かく又美はしき道義關係が

存し得られ、斯の如きものは税法としても尊重し助成すべきである。其を税法によりて冷かな關係を進めるが如きは、有徳者を罰するといふことにもなり、決して望ましいことでない。實に於て努力收得といひ得るものを、形からして不勞收得視して課税する、そして其結果、不道義を勸むることゝなるが如きは確に一の弱點である。斯かることゝならざるを得ざるが如きは實に相續税の大缺點としなくてはならぬ。又第二の場合にても、無形ながらも積極的に努力したといひ得る場合の如き、其相續者に於ける努力の度合は、有形直接なる努力の伴ふ場合と比し必ずしも劣ると限らぬ。然るに此が無形間接だからといふて之を無視して特別課税するは確かに不都合といはなくてはならぬ。茲にも相續税の弱點が潜む。

(三) 贈與の準相續的課税

(A) 理論上の根據——(一) 相續に於て相續人の或努力又は貢獻の伴ふに拘らず、形式上から見て不勞收得として特別能力を認め特別課税を行ふことゝする以上は、單なる贈與にても裏面に何等かの努力又は貢獻が伴ふとしても、形の上から見て不勞收得だとして之に相續の場合同様、特別の能力を認め特別の課税を爲すのは當然である(註五)。加之(二) 相續税の實施を完全ならしむるにも贈與課税が必要であり、若も此贈與を不課税とするならば、相續税遁脱の道を開くことゝならざるを得ぬ(註六)。

(註五) シェニールは、生存者間の贈與を、全く相續と同様に課税することは、當に相續税の回避を防ぐ爲めに國庫上必要なるのみでなく、事物自身から見て完全に辯護せらるゝと爲し、クラインウエヒターは、贈與は受贈者に取りて相續と同様に、反對給付なしの財産増價であり——相續税と贈與税とは主たる點に於て同様だと爲す。¹⁰⁾

(註六) 贈與が相續税回避の方法となり之を防ぐ爲めに贈與税の必要なることは大抵の學者之を認む。ワグナー、ヘツケル、ナスカ、シエフレ、グルンツェル、ロツツ、コンラード、エーベルヒ、シエーター、メンツ、ホンメルスハイム、ジャンツ、バステープル、ジェンセン、ブレリン、然り。尙ほ拙文、相續税の課税方法註二參照。¹¹⁾

尤もゴーリニーは、贈與税を此等の見地より説明せず、贈與につき政府の與ふる保護利益手數の方面より説明す。¹²⁾

(B) 贈與税遁脱の危險——斯の如く贈與税は相續税補完の爲めに避くべからざるものであるが、偕て併し此税自身にも更らに遁脱の弊が大であり、而も其は相續税よりも一層大であり(註七)、決して其が大したものでないなど、(註八) 輕視すべきものでない。此にも相續税の弱點がある。其の如何に之が遁脱の途の廣汎なりやは次にいふ如くとして、法律其のもの之を考慮して精密に規定すべく、其運用上にも良く氣をつけなければならぬ。勿論遁脱の多いものだからといふて之が規定を躊躇するには及ばず、むしろ出來るだけ之をして遁脱せしめざるやうに力を用ゐなければならぬ。

(註七) ホンメルスハイムは、虚偽の危險は贈與税にては相續税に於けるよりも一層大い。又贈與が往々にして唯だ内部且つ直接の行爲であり、之を公表することが當事者にとりて當に痛ましきことであるのみならず、恰かも有害となり得るといふて居る。¹³⁾

10) Scheel, a. a. O. S. 78. Kleinwächter, a. a. O. S. 294.
 11) Wagner, a. a. O. S. 592. Heckel, a. a. O. S. 425. Tyszka, a. a. O. S. 236. Schäffle, a. a. O. S. 425. Gruntzel, a. a. O. S. 52. Lotz, Fw. S. 549. Conrad, a. a. O. S. 116. Echeberg, a. a. O. S. 408. Schüler, Die Reichserbschaftsteuer, S. 129. Mentz, Der Gegenstand der Erbschaftsteuer, S. 33. Hommelshiem, Die Erbschaftsabgabe, S. 24. Schanz, a. a. O. S. 178. Bastable, l. c. p. 592. Jensen, l. c. p. 412. Plehn, l. c. p. 212. 拙著、租税研究一卷、231—2.
 12) Beaulieu, Science des finances, 5 éd, I. p. 523.
 13) Hommelshiem, a. a. O. S. 121.

(註八) ウェストは、事實問題として、人は租税を逃れる目的で以て、生存期間内に、財産の大な額を贈與するものではないといふて居る。¹⁴⁾

(い) 法規の不備によりて生ずべき贈與税の遁脱——には色々ある。此の如きは法規が凡べての贈與を課税物件としないで其或ものを當然免税とする爲めに生ずるのである。斯くて或は(1)贈與の文書に依らぬもの、捕捉難を考慮し、贈與の文書に現はれたもの、みを課税することゝするに於て(註九)、文書に依らざるもの、随ふて動産の多數のものに於ける贈與を逃がすことゝなるから(註一〇)採ることを得ない。(2)或は贈與税を相続税の遁脱を防ぐものとしてのみ考へ、贈與者の死亡時まで履行の延期されたる贈與のみを課税するといふのは(註一一)、相続税の遁脱を防ぐが爲めにも、彼の生存時中に履行するが如き贈與を行はしむることによりて無効に歸するといふことがあり、加之、廣く贈與を不課税とするの嘆もある。(3)或は贈與者に生存時中、用益權の留保されたる贈與のみを課税するのも(註一二)、可なり多くの贈與を逃がすことゝなるを免れぬ。(4)或は贈與者の死亡の前一定年内の贈與を相続税を遁脱するものと見做して課税するのも(註一三)、贈與課税として不十分である。(5)處て我國法では贈與者の死亡前一定年内の贈與を相続に準せしむるの主義と、一定の最近親者の間の贈與を相続に準せしむるの主義とを併用して居る。詳しくいふと、我國法にては推定相続人(又は分家の戸主又は家族)への不動産及船舶以外の財産の贈與(時

の如何を問はず、遺産相続と見る)と、相続前一年以内の贈與(人の如何を問はず)とのみを課税して居る。随ふて相続一年以上前の不動産及船舶以外の財産の推定相続人以外の者(親族者もあり、非親族者もある)への贈與と、相続一年以上前の不動産及船舶の推定相続人への贈與とを見逃して居る。此に贈與に依る相続税遁脱の途が開かるゝ。但し此内、不動産及船舶の贈與には別に登録税法によつて千分六十(不動産)又は千分五十(船舶)といふ重い税が掛けられるから、此千分十乃至千分百十といふ遺産相続税を逃れる爲めに、相続を避けて贈與を避むことは多くあるまいといふ人があるやうだが、右二種の税率を比較すると、相続税の方が登録税より重い場合が生じ、随ふて此重き相続税を避けて低き登録税による贈與を選むことが起り得るのみでなく、抑々又一方相続税は累進であり、他方登録税は比例であつて課税の趣旨も異なるから、相続税を避くることの起り得るものには、むしろ此方の適用さるゝやうにすべきであり、即ち上記の、不動産及船舶の除外を廢止し、凡べての種類 of 財産の贈與を相続に準せしむるが可である。又推定相続人以外の者への一年以上前に於ける(不動産及船舶以外の)財産の贈與を逃して居るが、此等の物を一旦次男以下の親族者の如きへ贈與し、後に至つて其よりして推定相続人たる長男へ移すことも行はれて遁脱されつゝあるから、推定相続人以外の親族者への贈與にも、推定相続人への其と同様に課税して然るべきである。否な親族者たらずとも之を頼んで同様の回避を行ふ餘地があるか

ら、他人への贈與も同様、遺産相續に準じて課税すべきである。尤も左様な遺脱はめつたに行はれぬから其處まで追及するに及ばぬともいふが(註一四)、併し起り得ることではあり、之を喰止めることが必要である。既に此の如くにして凡べての人への相續一年以上前の贈與を遺産相續と見做して課税することゝするときに、相續一年以上前の贈與を特に相續財産に計算する規定が無用となるやうであり、相續前の贈與を凡べて遺産相續に準じて課税すとすれば可であるやうだが、併し然るときは相續本税の財産の大きさによる累進の高い方の適用を避ける爲めに、相續に近づきたるときに、豫め財産を小さく分割して贈與するの弊を生ずる。相續一年以上前といふが如き、相續開始の間近き場合は成るべく本相續と一緒にして適當の税を課するが可である。要するに我國法の相續前一年内の贈與を相續財産に加ふる規定を残して、推定相續人への不動産及船舶以外の財産の贈與の課税規定を、相續一年以上前の凡べての贈與の課税規定としたが良からう。但し贈與を原則として課税するとしても、特殊の贈與、例之、公益事業への贈與、一定額以下の小額の贈與の如きは之を免税として然るべきこといふを待たぬ(註一五)。

(註九) 普魯西、ザクセン、バーデン等に其例があつた。¹⁵⁾

(註一〇) ホンメルスハイムは、此が土地の一方的負擔に導いたといふて居る。¹⁶⁾

(註一一) バイエレン、メクレンブルク等に其例を見た。¹⁷⁾

15) Hommelsheim, a. a. O. S. 121.

16) Hommelsheim, a. a. O. S. 121--2.

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

(註一二) ハンブルヒ、リユベック等に其例を見た。¹⁸⁾

(註一三) ハンブルヒ、リユベックに其例があつた。尙ほ、ジエンセンも、相続税遁脱の爲めの贈與は、死を豫期して之を爲したてでないことの證明さるゝのではない以上は、死の前數年内に爲された贈與に課税することに依つて匡正さるゝを得るといふて居る。¹⁹⁾

(註一四) シェフレーは、少くとも親族間の贈與には贈與税が相続税の必要なる補佐物だが、他の贈與は免税とする外ないであらうといひ、ホンメルスハイムも、全財産又は財産の大部分を生存時に移すことは、頗る大な信頼を要することであり、隨ふて唯だ、配偶者、両親、小俣の間に屢々現はるゝといふて居る。²⁰⁾

(註一五) 此點は我國法も之を認む。即ち此特殊の例外を除きては、贈與は相続税遁脱の爲めに行はるゝものと認むべきと否とを問はず課税すべきである。或はロツツの如きは、相続税回避が推定せらるゝを得ざる贈與をも課税するのは目的に適はざる方策だともいふが、斯くてあまりに贈與の不課税範圍を廣げると、其處に遁脱の途を開くから、彼の説には賛成し兼ねる。

(ろ) 法規を相當に整備しても尙且つ生ずべき贈與税の遁脱——

(1) 贈與の名の下に遁脱する方法

(a) 公益事業等への贈與(又は遺贈)として置き、密約に依つて其から生ずべき収益を自己及子孫に留保するが如き方法、又は他日自己の子孫に復歸するの途を開くが如き方法を採用することによりて遁脱が行はれ得る。此間の消息を考へ、無條件に公益事業等へ移さるゝものではない限り、此事業への贈與を免税としないことにしなくてはならぬ。法の運用上特段の注意を要する。

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

19) Hommelsheim, a. a. O. S. 122. Jensen, l. c. p. 412.

20) Schäffle, a. a. O. S. 425. Hommelsheim, a. a. O. S. 24.

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

(b) 贈與の分割によりて、或は免稅點以下のものとして全く課税を免れ、或は少くとも、一括したならば負ふべき高き累進率の適用を免るゝことを得て其負擔を輕減し得る(註一六)。之を防ぐ爲めに同一贈與者から同一受贈者への一定年間(例之五年)の凡べての贈與を集計して相當なる累進率を適用し、又は稅率につき親等續柄には依るが、財産の大きさによる累進率を止めにするといふことも出来るが、併し前者によれば或贈與が起つても直ちに之に適當なる稅率を定めて課税することが出来ず、或年間待つて之を定め且つ税することとなり、其間に事情變更して課税不能となるの恐もあるし、後者に依るとして、財産の大きさに依る累進を考へないのが不當であるのみならず、本來遺産相續税と同等に課税すべきものゝ稅率が之と別異となるの結果、人をして場合々々を見て低きを選ましむることゝなるの不公平を生ずる。だから此はむしろ此種の方法を採らず、本人の德義と社會的制裁とによりて頭書の如き遁脫の少からんことを期するのが穩當であらう。

(註一六) クラインウエヒターは、稅率が贈與額の大きと共に上ばるときには、遁脫の危險がある。何となれば人は單純に、大な贈與を小なる低き稅率の課せらるべき贈與の多數のものに分割し得るからといふて居る。²²⁾

(2) 贈與の名を避けて其實に於て贈與を行ひ遁脫する方法

(a) 形式的名目的に小額なる反對給付を爲すことにより贈與の名を避くる方法が生じ得

22) Kleinwächter, a. a. O. S. 294.

23) Kleinwächter, a. a. O. S. 294.

る。此は斯かる疑ある場合には其を調べて其の反對給付を超過するだけの贈與なりとして此が税を課することゝすべきものである(註一七)。或は此點には疑の生ずる恐ありとも考へらるゝから、其を明文にて明かにしたが良い。

(註一七) メンツは、有償行爲が嚴格に考へらるゝときに、當事者の中の一人の者を留まさんとする考が疑なきほど、給付と反對給付との不均衡が著しい場合に混合的贈與があるのであり、此に對しては給付の價値が反對給付の價値を越ゆるだけでは、贈與隨つて租稅義務が存在することゝなるといふて居る。²⁴⁾

(b) 被相續人たるべき者が生前に自ら買収した財産を自己の名義とせずして、他日相續人たるべき小供等の名義とすることも往々にして起る遁脱方法である。此に對しては稅務署に於て相當注意して居るべきものであり、未成年の小供などの如きものゝ買取る財産の如きは、彼自らの力に依るものといふ確證のない以上は、大抵相續税遁脱の方法と見て誤りないやうである。

(c) 他の懇意なる人より假作的負債を負ふことによりて遁脱するを得る。被相續人の他人よりの負債を相續財産から除くか何うかは一の問題だが、そして嘗て之を除かぬとしたこともあるが(註一八)、今日は一般に之を除くことになつて居る(註一九)。我國法亦然りだが、然るときは相續を豫期して其前に債務を假作して遁脱することゝなり得る。併し此は實は其債權者への一の贈與を行ふたものに外ならぬから、此債權者の處で贈與を受けたものとして課稅することによりて

此の如き假作を防ぐことゝもなり得るが、唯だ此の如きものと然らざる正當なものとの區別がつき難く、結局事實としては多く此種のものが逃げられることゝなるを免れない。其を最後に防ぐのは當事者の徳義と、社會の制裁との外ない。或は多少は、財産税が別に存在するとき、右の場合の假作的債權が課税せらるゝことゝなるが爲めにも之を防ぐことが出来る。

(註一八) 佛國では一九〇一年までは負債不控除主義が採られた。²¹⁵⁾

(註一九) 負債控除を原則的要求とすることは一般に認めらるゝ所である。²¹⁶⁾

(3) 財産の性質を利用して遁脱する方法——其は主として動産、特に現金、寶玉、無記名證券の如きものについて最多く行はれ得る(註二〇)。此點は相續の場合に於ける動産につき後にいふのと略ぼ同じである。此になると當事者の徳義と社會的制裁とに待つて防ぐの外ない。

(註二〇) ホンメルスハイムは、動的資本に於て遁脱を防ぐことを不可能とし、ワグナーも、贈與税によりて相續税を確實にする必要はあるが、贈與税を、最近親者間及動産(特に今日是有價證券)につき多少完全に實行することの困難又は不可能があるといふて居る。併しシニールは之につき稍々樂觀的であり、往々にして大贈與が有價證券によりて官廳の調査から逃るゝが、實際に於て贈與の場合を認め且つ之が監督を行ふのは左まで六つかしくなからうといふて居る。²¹⁷⁾

第二段 相續に於て推定せらるゝ特別能力の等差

(一) 相續に於ける特別能力の等差の原因——としては從來、最普通には、相續財産の大きさと相續の

25) Conrad, a. a. O. S. III.

26) Melczer, Fw. S. 68. Heckel, a. a. O. S. 422. Hommelsheim, a. a. O. S. 92. West, l. c. p. 216.

27) Hommelsheim, a. a. O. S. 125. Wagner a. a. O. S. 592—3. Scheel, a. a. O. S. 78.

種類及相続者被相続者間の續柄とが認められて居るが、尙ほ別に相続人の營利能力の有無大小、相続人の所得及財産の状態、相続人が被相続人の家族たりし場合に被相続人が人的所得を擧げつゝ、ありたりや否や及其大小、同一の場合に相続人が其家族の營利に参加したりしや否や及其大小の如きも認むべく、或度まで其に應じた課税方法もないではない。其に實行難のもあるが、強くて行はうといへば行ふことが出來ぬことはない(註二二)。

(註二二) 拙文、相続税に於ける特殊累進参照²⁸⁾

(二) 課税物件の種類に依る特別能力等差——

(A) 其適當なる説明——斯くて從來、相続税の場合の特別能力につき色々の差等標準が擧げられ、實際にも或度まで採用されて來たが、まだ課税物件の種類、特に動産と不動産とによる能力の等差については考慮されて居らぬ(註二三)。併し私は今日思索の結果として、本來其處まで考慮しなくてはならぬものであつて、二者の間に多少能力が異り、同價額として動産の方が不動産よりも一層大なる給付能力を示すとす可と思ふ。隨ふては他の事情同一として動産に不動産よりも重き率を適用して可である(註二三)。そして其の何が故に前者に於て一層大なる給付能力があるかといふのに其は、動産は不動産よりも概して換貨が容易なるが爲めに、義務者に於て其よりして又は其に基きて税を支拂ふことが一層樂であるといふにある(註二四)。即ち動産中、現金や預金であ

れば、其儘又は直ちに引出して納税に當て得るし、有價證券なれば今日は大抵のものが容易に買手を見出し得る。所が不動産になると、いざといふて適當な買手は容易に見附からず、之からして納税資金を得やうと思ふと、捨て賣りにするか、左もなければ擔保に置いて借入れするの外ない。前者にあつては税が出し易いが、後者にあつては當事者として之を出すことを一層苦痛と爲す。尤も精密にいふと不動産でも容易に相當の買手の見附かることもあり、動産にても種類により例之、家具や骨董品などには換貨難のものもあるが、其は全體上重きを成さぬ。動産全體として見れば小部分を占めて居る。税法にてはそんなに精密の分科を望むことは通例六つかしい、大體の觀察によりて區別を爲すのを許す外ないが、然りとすれば右の動産を不動産よりも幾らか重く課するのが至當といはなくてはならぬ。然るに實際には此點にあまり氣の附かなかつたが爲めか、或は假令氣がついても、同不動産でも又同動産中でも換貨の難易に等差があつて一概にいへぬといふことに煩はされてか之を考慮して居らぬのは遺憾であり、茲に相續税が能力原則に應ずる上に或缺點を有つて居る。尤も國によつては税率にては動産不動産に差別をしないが、納税猶豫や、減免税や評價斟酌やについての特典を不動産又は農業不動産にのみ與ふることによつて(註二五)、或度まで此趣旨を行ふて居る所であるが、我國にては之を一般的特典として居るから、不動産は動産に比し不利に置かれて居る。今日我邦にて農村民が相續税を呪ふて居るが、其は此

點の顧慮の足らない處にも因るのである。

(註二二) 拙文、相續税の課税方法註八参照。尚ほジェンセンは、給付能力については、財産の二の形式(動産と不動産)の爲めに別異に評定することは出来ぬといふて居る。²⁹⁾

(註二三) 明瞭ではないが、ベラフェルデスが此と同見のやうである。曰く、相續税の合理的の實行が給付能力に影響を及ぼす所の凡べての動機を考慮する。隨つて事物の性質に従つて税歩を累進としなくてはならぬ。而かも其は種々なる方向に於てであつて、動産及不動産にても累進としなくてはならぬと。そして實際、税率にて動産不動産を別にして、不動産の方を動産よりも一層輕課して居るのは(後に註二五にていふ特殊方法によるものを別として)ないが、併て紐育及其他の米國の州の直接相續税の動産のみに課せられたのが其に近いものである。尤も却つて不動産の方に動産よりも重き率を課したがある。其は佛國の一八三二年乃至五〇年に行はれたる相續税である。³⁰⁾

(註二四) チヌカは、相續税は動的資本財産からしては容易に拂はるゝを得る。確定的に投下されたる特に土地財産から成立つ所の財産よりしては同一度では容易に拂はれない。動的資本即ち國債、抵當債券、債券等の相續人は容易に其儘、國家に現金にて税額を提出し得る。然るに土地、營業の相續人は税を拂ふ爲めには多くは借金を爲し又抵當借を爲さなくてはならぬ。此事が後者にとりて大なる嚴酷を意味し、動的資本の相續人に比しては損害を意味すといひ、ロツツは特に大な土地又は營業の持主の相續の場合の困難を顧慮して、大なる高さに於て、被相續人が生命保險により又は貯蓄によりて流動的資本を豫備しないだけでは重く負はざるゝこととなり、大な相續額が土地又は工場に投下せられ、法律が之が爲めに分賦納付又は支拂猶豫を規定しないときには、負債を餘儀なくするゝこととなるを爲し、ホンメルスハイムは、特に農業土地につき考慮を拂ひ、農業土地の賣却が、往々にして唯だ大なる損害を以てのみ、短き時の間に生じ得ること、隨つて其分割が大なる損失なしには通例可能でなく、相續者に依る之が引受、及之に結付きたる其他の相續人への決済は通例、既に經濟の重き負擔だといふことを注意すべしと爲す。そしてプレートンが動、不動産を區別せずして、相續税の場合には一般に換貨容易な場

29) 拙著、租税研究一卷、337. Jensen, l. c. p. 416.

30) Bela Földes, a. a. O. S. 474—5. Seligman, l. c. p. 135. West, l. c. p.

204. Parieu, Traité des impôts. 2 éd. III. p. 148—9.

合だといふのは精密を缺いて居る。彼はいふて居る曰く。相續人への財産の移轉に伴ふ避くべからざる事情の爲めに、財産が一層流動的且つ自由に移轉し得べき形に置かるゝときに、此能力(相續税に於ける)が生ずると。³¹⁾

(註三五) 現に獨逸の一九〇六年法にては、特に農林用土地及建物に特別の行恕を與へた。(1) 税額四分一の免除 (2) 兩親、兄弟姉妹及其一等親の卑屬につき土地が相續前五年又は十年に課税物件となつただけでは全免又は半減、(3) 其課税標準として土地の純収益の二十五倍といふ収益價格を用ゐることの如きである。それからチヌカは、此問題に關し、相續財産が専ら又は主として不動的資本土地建物工場等より成立つときには、税が分納を許され及不動産が低く見積らるゝことによりて其嚴酷及不公平が排除さるゝを得といひ、グルンツェルも、土地及企業に於ける投資に於て容易に換貨さるゝ能はざる大額の支拂に關する場合には、猶豫及年賦納付が與へらるゝことが出来ると爲し、ジェンセンも、必要賣却の爲めに非常なる損失なくして納税に應ずることの出来るやうに、相續財産の相當なる部分を換貨することの困難といふ理由で、納税が猶豫せらるゝ。特に土地は換貨の爲めには大なる時間を要する。往々にして事業會社の株の大な塊から成立つ所の大なる相續財産が、大なる分量にて賣却されなくてはならぬ爲めに市場に於て生ずる低價に苦しむこととなる。だから經濟的換貨の爲めに此に十分なる時が許されなくてはならぬといふて居る。³²⁾

(B) 其不適當なる説明——右の外、往々にして相續税にて不動産を一層軽く課すべきの理由として擧げらるゝものであつて而も採るべからざるものが三つほどある。

(い) 其第一は動産では不動産よりも、相續税並に其他の税もの連脱が一層容易であり隨ふて實際に於ける税の負擔が一層軽くなつて居り又輕くなるべき譯であるからして此相續税にて動産の方に一層重い率を適用して其理合とすべしといふ考へである(註三六)。如何にも動産の方が不動産

31) Tyszka, a. a. O. S. 234. Lotz, a. a. O. S. 549. Hommelsheim, a. a. O. S. 104. Plehn, l. c. p. 208.
32) Hommelsheim, a. a. O. S. 103. Tyszka, a. a. O. S. 236. Gruntzel, a. a. O. S. 54. Jensen, l. c. p. 422.

に於けるよりも一層容易に逋脱せらるゝといふことは認めなくてはならぬ(註二七)。だからして又此に普通の相續税は前にいふ如く換貨の難易よりして不動産重課となる尙其上にも逋脱の難易よりしての不動産重課傾向を加へて實に二重の不公平を生ずることゝならざるを得ぬ。茲に相續税の更なる弱點がある。けれども此逋脱の難易といふことを理由として不動産に輕率を課することゝするのは當を得ない。斯くては法律が動産に於ける逋脱を承認し前提とすることゝなるの不都合を生ずる(註二八)。又特に他の税を逋脱したる埋合せを此に求むるといふに至ては、他税を逋脱した責任者たらざるの相續者を罰するのが不都合であり(註二九)、假りに相續者が被相續者に代るに過ぎずとしても、前に逋脱したる度合と新しき附加課税とが果して同一又は均等なりやを保することの出来ぬといふ不都合もあり(註三〇)、そして更らに他の税を逋脱するほどの物體は恰かも此税をも逋脱し易いといふことがあつて、夫の埋合せをしやうとして、却つて只さへ逋脱し難くて苦しむものゝ一層の重課に終るの恐さへある(註三一)。だからして夫の理由は正面の理由たる資格なく、單に裏面の参考理由たるに止まる。

(註二六) 拙文、相續税の課税方法註一〇参照。尙ほ、ホンメルスハイムも、不動産有租の一理由として、不動産が租税金庫に容易に認識せられ、隨ふて凡べての税から一層重く課せらるゝからといふことがあるとす。³³⁾

(註二七) ロツツは、相續税が不動産よりも動産に於て一層容易に逋脱せらるゝと爲し、エーベルヒは、相續税が規則正しき

税を逃るゝ所の所得部を追加的に捕捉する補完税として働き、此事が特に貴重なる家具、装飾品、繪畫蒐集品、書庫等（其は通例の財産税が賦課しないが而かも大なる給付能方を有つ所の）に當るといふて居る。³⁴⁾

諸多の學者が相續税を一般に賦課徴收の容易なものと説明するのは粗なる議論であり、少くとも動産に於ける捕捉難を無視したものである。例之、チスカは、相續税の長所として其容易且つ確實に徴收さるゝことを擧げ、エーベルヒは、相續税は多くの他の税よりも一層容易に賦課せられ徴收せらるゝと爲し、バステープルは、死者の全體の富の報告が此場合に作られ、相續税の賦課は比較的容易だと爲し、パリューは、相續税には義務者の收得の瞬間に直接に取することに基く收税の容易といふことがあるとす。³⁵⁾

(註二八) ベッフエルデスは、(遁脱したものを相續税によりて追徴するの理由で此税を辯護することによりて)國家は夫の虚偽行為を多少承認したことゝなるであらうといひ、シエールは、人が凡べての價値確知につき宣誓に依る申告を土臺とする以上は、此種の相續財産(現金、有價證券等)の額の監督難の爲めに附加税を課することは最早辯護されなうであらうといふて居る。³⁶⁾

(註二九) プレーンは、(死者が遁脱したものを追徴するといふ理由は)憐れむべき辯解である。何となれば制裁が罪なき相續人に歸して、罪ある死者に歸しないからといひ、セリグマンも、此場合に考慮さるべきは、相續人の能力よりはむしろ死者の財産であるといふて居る。³⁷⁾

(註三〇) ウェストは、相續税が、箇々の場合に逃げらるゝ税額と必然の關係を有たぬといひ、セリグマンは、相續税額と生存時に遁脱したる税の總額との間の關係を證明することは殆んど不能だといふて居る。³⁸⁾

(註三一) メルツァーは、他の直接税を容易に逃るゝほどの収益は、相續税にても捕捉することが困難であると爲し、シエフレーは、私人が此動的物體を確かに捕捉することの出来ない以上は、不動的利用資本の課税も、むしろ斷念すべきことを主張する。何となれば然らざれば事實上、動産を今一度有利とすること、並に土地及建物より成立つ所の不動的利用資本の

34) Lotz, a. a. O. S. 549. Eheberg, a. a. O. S. 404.
35) Tyszka, a. a. O. S. 235. Eheberg, a. a. O. S. 406. Bastable, l. c. p. 596. Parieu, l. c. p. 138.
36) Bela Földes, a. a. O. S. 473. Scheel, a. a. O. S. 71.
37) Plehn, l. c. p. 209. Seligman, l. c. p. 135.
38) West, l. c. p. 204. Seligman, l. c. p. 135.

偏重的課税となるからといふて居る。³⁹⁾

(ろ) 其第二は不動産は概して動産よりも利廻が薄く、随ふて時價に依るの課税では不動産に偏重する傾あるの故に之を動産よりも軽く課するのが至當だといふ見方である(註三二)が、併し利廻の薄いものは其丈け別に無形収益や見込収益や確實性や等に於て埋合せして居るもの、ある結果だから、別に之を理由として輕課するには及ばぬこと、考へらるる。

(註三二) ロツツは、土地所有主が特に其農林用土地所有の小なる利廻及高き賣買價に於て、其時價に依る課税の爲め、動産の収益部よりも不動産の其を一層重く課税することについての不平をもつて居ると注意して居る。⁴⁰⁾

(は) 其第三は他の一般税に於て既に土地負擔の可なり重くなつて居るのだから、之が埋合せとして相續税にて動産を重くし不動産を軽くして均衡を得させやうといふの考方である(註三三)が、此は國情の如何にかゝることであつて、必ずしも常に到る處に當たることの出来ないのみならず、假りに其の當る場合があつても、果して其の一般税にて不動産の重き負擔を負ふ程度と相續税によりて不動産負擔の軽くせらるゝ程度と均衡を得たるものなりやには疑なき能はずである。

(註三三) バステープルは、不動産と動産とを分別して、不動産を有利に待遇することは一見大なる不公平に見ゆる。尤もらしい諸の理由及特に地方地租の重いことが緩和劑となり得ることであるが、其れでも不公平の著しいといふ事實は殘ると爲す。⁴¹⁾

(三) 動産の逋脱易傾向——動産の相續税にても逋脱され易いことは上にもいふ如くだが、動産の種

39) Melczer, a. a. O. S. 70. Schäffle, a. a. O. S. 422.

40) Lotz, a. a. O. S. 549.

41) Bastable, l. c. p. 598.

類によりて其度合が異り、不動産及遁脱難の動産も亦臨機、動産化することによりて遁脱し得る場合があり、色々の關係もあるから、茲に特に之を詳説して置かう。

(A) 初めより動産とせられたる財産の遁脱

(い) 現金——此は確かに稅務官の目を最誤魔化し易い。特に極小額のものになると當事者も申告をしないであらうし逃げ易い。併し今日の世に人が財産を現金にて持つのは全く愚な事で、僅かに千分五乃至千分百十の稅を逃るゝ爲めに、千分六十乃至七十にも當る利子を失ふのは恐らくあまり多くは起るまいと思はるゝ。尤も金額が多くなると利子よりも稅の方が割合に大くなるから、現金として置くものが多からうと思ふ。之を防ぐのには相續稅を一層輕易とするのが最便だが、其は大勢に反し、行はれ難いこととして、當事者の徳義心と社會的制裁とによりて防ぐの外ない。

(ろ) 預金——となると、公の設備に於ける委託關係が生ずるから、本來からいへば現金よりも一層公然なものであり、捕捉し易い筈だが、實際日本の銀行は其を營業上の秘密として見せることを拒んで居るから、當事者が申告しない以上は捕捉し悪い。名義人が死んだ後永い間其儘となり、餘程の時を経てから相續人が死んだ人の印形を持つて往つて受取つて來るといふことさへ起り得る。だから之を防ぐのには銀行等にも此關係を稅務官に内示する義務を負はすのが最も近道

であり、其餘は當事者の徳義と社會的制裁とに待つ。

(は)無記名の有價證券(特に公社債)——も當事者が申告しない以上は、稅務署では確實に捕捉することが難い。此方は持つて居る者にとりて預金同様、利子の取れるだけ現金よりも有利である(註三四)。但し同有價證券でも記名のもの、そして株式には其が多いが、其にては遁脱は難い。

(註三四) ホンメルスハイムは、或財産、特に稅務官の目を容易に逃るゝが如きもの例之、有價證券が此稅を逃るゝとし、バステープルが、無形の富の火な増加が遁脱の容易なる方便を供すといふて居るのは此場合を指す。¹²⁾

(に)金剛石等寶玉類——も容易に遁脱せらるゝ。併し或人が之を持つことが世間周知の事實なる場合に、全然之を申告しないといふことの出來悪いことではある。多分一部の遁脱となるのが落ちであらう。

(は)家寶、什器、書籍、家具其他日用品——は本來捕捉の出來得るものではあるが、唯だ我國では明治三十八年の大藏大臣訓示によりて、當事者が申告しなければ強ひて追及しないことになつて居る爲め、可なり多く逃げられて居る。此等のものは又本來は小額のものに於てのみ宥恕すべく(註三五)、大額となれば捕捉して課稅すべきの理由をもつが、我國では恰かも此大額者に不申告者少からざるが如くである。

(註三五) ベラフェルデスは、使用物(家具、衣服、下着、書物等)より成立つ所の小なる相続財産にてのみ免稅が辯護せらる

(へ)營業用動産——此は捕捉難といふよりはむしろ評價難といふべきである(註三六)。が其の評
價の難いといふのも、つまりは捕捉の難いといふことに歸着する。

(註三六) ホンメルスハイムは動産、營業等の評價が多くは大なる困難に遇ふといふ。⁴³⁾

(と)貸金——是れ亦た、箇人と箇人との間のになると分り悪い。捕捉難のものである。

此等は何れも當事者の徳義と社會制裁とに待たなくては捕捉し難いことになるものだが、併し
相續税のやうな臨機的の税の外に、別に經常的なる財産税があつて平生から人々の財産を調べて
居るならば、一層其捕捉の易いことが出来る。

(B) 不動産又は捕捉し易き動産を臨機に捕捉難の動産化することに依る遁脱

(い) 土地家屋船舶の如く登記の伴ふもの、營業財産、記名證券特に株券の如きは大體、捕捉し
易いものであるが、相續の近づくことを豫期したるとき、被相續人に於て臨機に他人に賣却して
現金等捕捉難の動産に變へて置き、其を相續人に移すことによりて容易に遁脱し得る。

(ろ) 或は被相續人が相續の近づくことを豫期して、財産を一旦、其信賴する他人に賣却し置
き、後に相續人をして買戻さしむることによりて相續税を逃るゝを得る。尤も此法は不動産や船
舶の如く其爲めに登録税及取得税(地方)の各二回分を要するものではむしろ相續税よりも高くつ

43) Bela Földes, a. a. O. S. 475.
44) Hommelsheim, a. a. O. S. 12.

くことが多からうから、あまり行はれまいが、營業財産や記名證券には行はれ得る。併し實際には斯かる信頼し得べき人を見出すことが難からうから、そんなに多くは行はれまい。

此等を完全に防がうとすれば賣却をも相續と同様に課税することゝならなくてはならぬことゝなるが(註三七)、其はあまりに交通を妨ぐること大で、採ることが出来ないとすれば、結局、此も人々の道義と社會制裁とに待つこと大でなければならぬ。

(註三七) 拙文相續税の課税方法註五參照⁴⁵⁾

(C) 準動産的投資に依る遁脱——今一つ最後に残る遁脱の方法は、相續税なき又は我國よりも其安い國に於ける財産として置くことである(註三八)。今日相續税の存するほどの國では大抵我國よりも其が高率だが、無相續税の國は近くにある。其處に置かるゝものは、税法上は、被相續人が日本に住居する以上、此にも課税さるべき筈であるが、事實としては其が申告されないならば或動産同様に逃れることが出来る。此は已むを得ないことだ。

(註三八) ジェンセンは、異つた税権區域間に税率の異なることが、低率なる相續税を有つ國に於ける住所を有利とし得ると注意して居る⁴⁶⁾

結 論

45) 拙著、租税研究一卷、332.

46) Jensen, l. c. p. 412.

以上要之、相続税は學問界にも實際界にも人望ある税だが、仔細に點檢すると能力原則上に重大なる缺點を有つ。嚴格にいふて特別能力ありや疑はしき場合にも之を課税するの外なく、又間々其特別能力に差等を附すべきものを等閑に附して居るといふことがある。之と關聯して更らに此に可なり多様な連脱の途が開かれて居り、其處にも能力原則上遺憾なる點があり、其連脱の途の如き或度までは税法改正によりて塞がるゝを得るが、所詮其の六つかしい所のものが残る。此を以て之を見ると、此税は人の動もすれば考ふるほど完全な良税ではない。他の何れの税にも缺點の伴ふ所だから此も辛棒は出来るが、併し無條件に良い税だなど、思ふて、輕卒に其増徴を計ることは、慎むべきことではなければならぬ。