

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號 三 第

卷七十三第

行發日一月九年八和昭

論 叢

織物消費税に就きて……………法學博士神戸正雄
勞働の供給について……………文學博士高田保馬
赤子の夭折統計觀……………法學博士財部靜治

研 究

フランス爲替安定と平價切下……………經濟學博士谷口吉彦
產業組合の本質……………經濟學士八木芳之助
會計學に於ける基本的規定に就いて……………經濟學士蛭川虎三
信用統制と支拂準備政策……………經濟學士中谷實

說 苑

海運に於ける「市場の配分」と運賃構成……………經濟學士佐波宣平
贈與の合算課税……………經濟學士三谷道磨

附 錄

新着外國經濟雜誌主要論題

贈與の合算課税

三 谷 道 麿

一、合算課税の意義

贈與の課税が主として相續税の遁脱防止手段として意義を有つ事は殆んど疑問の餘地はない。^(註一) 若し相續税が贈與の課税に依つて補完されないならば、實質上の相續が脱税の目的を以つて爲され、或は單に結果に於て脱税となる所の形式的生前贈與に代えられ、^(註二) 斯くて相續税は其の効果を半減すると共に却つて不公平なる租税と化して其れ自體存在の理由を失ふに到るであらう。然るが故に相續税は贈與の課税を以つて不可缺の條件とし、贈與課税の研究は相續税との關聯に於て始めて十分なる意義を有つ。現今諸國の立法例も亦相續税に於て贈與の課税を併せ規定するか、尠なく共贈與税を以つて實質的に相續税の補完たらしむ可きを期待して居る事は明かに是を認め得る。^(註三)

贈與課税が獨立の存在を主張し得るよりもむしろ相續税補完の意味を有する事の當然の結果として、其れは常に相續税の趣旨と一致し決して是と矛盾す可からざるものである。而して相續税は各國一様に累進課税を以つて原則とするが故に贈與課税に於ても是が適用を免かれ得可きではない。^(註四) 然るに贈與は相續と異り數人に然も數回に分割され得る性質を有するが故に、免稅點利用の脱税を防ぎ、更には累進課税の効果を十分實現せんが爲めには、是等分割されたる贈與を各別に課税する事なく一括合算して課税するの手段を採らねばならぬ。この小論は如何なる範圍の贈與を如何に合算す可きかに就いての研究であるが、勿論合算に依つて課税さる可き贈與其のもの、範圍を規定せんとするものではない。

註一 贈與税が必ずしも獨立し得ないものとは考へないが然も相續税との關聯を絶ち得ない事は明瞭である。脱稅防止策としての贈與課税の意義に就いては神戸教授の論文參照。

註二 生前相續の制度を有する吾國に於ては財産の相續を

1) 相續税の補完としての贈與課税 (經濟論叢第廿六卷第四號)

贈與の形に變ゆる事の極めて容易なる可きは明白である。假令斯かる制度なしとするも贈與税の相續税補完の意義が消滅するものではない。²⁾

註三 現行相續税法が特に一定の贈與に相續税を課して脱税に備ゆる事後に詳述するが如くである。

獨乙に於ては一九〇六年以來生前贈與を相續税に於て課税しその後數度の改變を見たが現行法は相續税の課税物件として第一條第二項に生存者間の贈與を掲げ第三條は其の所謂贈與に就いて詳細なる規定を置く。³⁾(最近の緊急勅令に於て變更されたりやは明かならず)。

佛蘭西の贈與税は登録税に屬し、贈與が法律上或は公正證書に記録されたる時又は私的記録が裁判所或は役場に於て使用されたる場合のみ課税される。即ち相續税とは何等の關係なきが如くであるが一九一七年一九二〇年の法律に見るも其の税率が贈與當事者間の親疎に依つて著しく相違する事(この點一八五〇年一九〇一年の法律も同様)税率が相當に高い事(一九一七年の法律では二・五%—三・一%、一九二〇年の法律では二・五%—四・〇%)はこの税が單なる手数料としての登録税と同一視され得ざる事を示すものであらう。⁴⁾

贈與税が登録税として規定さるゝ例は更に伊太利に是を見るが伊太利にては一九二三年の法律に依つて公的に又私的に登録されたる (amtlich und unamtlich beurkundet

贈與の合算課税

werden) 贈與のみが課税され然も贈與當事者間の親疎に依つて税率は全く異なる。即ち直系親族間に於ては定額一〇リラ、夫婦兄弟甥姪間にては比例税、より疎遠なる者の間に於ては凡て相續税法に於ける累進率が課せられる。⁵⁾

佛蘭西に於ける贈與税が登録税たる所以は相續税自體がこの國に於て歴史的にも亦現在に於ても一種の登録税と考へらるゝに因るものゝ如くである。即ちフランスに於て相續税が始め不動産にのみ課せられ後動産にも課税しつゝ二者税率を異にするが如きは依然として贈與税と相續税との關係を否定するものに非ざる事を示して居る。只伊太利の贈與税が登録税たる所以は相續税との關係に於て説明する事困難であるが然も實質的に二者共通點を有つ事は何等疑問の餘地はない。

英國の贈與課税は、相續税の範圍内に於て然も其の脱税防止を目的として爲さるゝがこゝでも單に法律上記録 (deed) の作製されたる贈與 (動産に就いては口頭を以つて足る) のみが即ち *Schenkungsakten* のみが課税される。只英國に於ては一九一〇年以來 (*Finanz Act*) 死亡前最後の三ヶ年以内の贈與のみが課税さるゝ事 (其の以前は一ヶ年であつた) あたかも吾が國と相似たるものがある。⁶⁾

註四 相續税に於ける累進は普通の累進と準累進とを並用

- 2) 神戸教授前掲論文。
- 3) 相續税法、第三條及び第廿三條一項参照。
- 4) Reichserbschaftssteuergesetz v. 31/VI. 1906.
- 5) Vgl. Text des Erbschaftssteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Aug. 1925.
- 6) Handwörterbuch der Staatswissenschaften. vierte Auf. Bd. VII, S. 211.

し、贈與課税に於ても勿論是を並用するが合算に關する限り準累進は是を看過し得る。

二、合算の範圍

贈與が數回に、而して數人に分割して爲さるゝ場合、各個の贈與を各別に課税するならば極めて多額の贈與も免稅點を利用して全く租税の負擔を回避し得ると共に、單なる贈與の分割が累進稅率の適用ある限りに於て尠なく共高率の課税を免かれ得可きは既に述べたるが如くである。是等の云はゞ合法的なる一種の脱税を防がんが爲めには斯かる行爲自體の禁止が無効なる以上數多の贈與を一括合算して課税するの外はない。而して合算課税は合算せんとする贈與が合算の時に於て既に課税物件たる條件を具有する場合にのみ可能なる可きは明白である。然るに一般に贈與は理論的に又實際的に其の履行と共に課税さるゝ場合と、其の課税さる可きや否やは贈與者に就いて相續の開始あるに依つて始めて確定する場合とがある。従つて贈與の合算は單に贈與のみの合算と、贈與の相續財産への加算とに

區別さるゝ事となる。贈與を相續財産に加算する事は斯ゝる贈與が被相續人（即ち贈與者）の遺産の一部従つて或は又相續人（即ち受贈者）の相續財産の一部と見做す可き正當なる理由を持つか、又は其れが明かに相續稅連脱の目的を有する事を前提とするものであり、單なる贈與の合算課税と必らずしも同一ではないが理論的に又實際に二者その歸趨を一にすると考ふるが故に、是を區別しつゝ然も同じく合算の觀念中に含ましめるであらう。

贈與の合算は必らず人を中心として然も時間的に觀察しなければならぬ。贈與の合算を人に就いて見るならば、贈與者を中心とする合算と受贈者を中心とする合算とを考へ得る。贈與者を中心とする合算は、各受贈者別の合算と、全く受贈者の別を顧みる事なき全贈與の合算とに區別され、尙ほ單なる贈與のみの合算と、贈與者に就いて相續の開始ある場合贈與の遺産への加算とを區別しなければならぬ。次に受贈者を中心とする合算は、單に同一贈與者からの受贈のみの合算

7) ibid. S. 212.

8) Handwörterbuch der Staatsw. Bd. III, S. 825.

9) ibid. S. 818.

か贈與者を異にする全受贈の合算かを第一に明確にし、然る後單に受贈のみの合算か或は受贈の相續に因る取得財産への加算を含ましむるかを明かにしなければならぬ。而して右の凡ゆる場合に於て時間的に如何なる範圍の贈與を合算す可きかと必然に問題となる。

一般に贈與の課税は其れが常に相續税との關聯を否定し得ないとしても尙ほ其の課税の範圍に二つの型がある。即ち、

(一) 凡ての贈與を悉く課税する事例へば獨逸に於けるが如きと、

(2) 相續の開始と見做され得る贈與、及び相續税遁脱の目的を持つと考へらるゝ贈與のみを課税する事例へば日本の如きがある。

(2)の場合には恰かも斯かる贈與が課税さるゝ根據自體に依つて其の合算或は相續財産への加算が當然に是認さるゝが故に、課税物件の範圍が其の儘合算さる可き贈與の範圍であり、特に人並びに時に就いて合算の範圍が問題となる事はない。然るに、(1)の場合に於ては

凡ての贈與が悉く課税され、從つて其の中には單に贈與を贈與として課税するものをも包含す可きは明白である。斯くの如き贈與は課税の便宜上、或は又其の能力の存在より相續に依る財産増價と全く同一に取扱ひ得るとしても、合算に關する限り其の範圍は更に考慮さる可きであらう。贈與の合算課税が相續と理論的に又現實に何等かの關聯を持つ範圍に限定さる可きは論ずるまでもない。從つて一般に凡ての贈與が單に贈與として課税さるゝ場合にも、尠なく其財産の相續と見做され得る贈與及び相續税遁脱の目的を持つと考へらるゝ贈與に就いてのみ合算が問題となる可きは自ら明瞭である。而してこの範圍は人に就いても亦時に就いても上述(2)の場合に於ける課税の範圍と全く一致する。是を越えて課税さるゝ凡ての贈與を悉く合算するならば到底一體と見做す可からざる程時間的に距たりたる贈與をも一括課税するの不合理を生む。この事は贈與の遺産への加算(從つて又相續財産への加算)に於てより明かに其の不當なる所以を證明するであらう。

但しこの場合にも贈與が常に實質的には相續の開始と見做され得るが如き當事者の間に行はるゝならば、其の合算は理論的には尠なく其時間的制限を受くる事なきものと考へ得る。是を要するに凡ゆる場合に於て合算の人的範圍は實質上相續の開始と見做され得る續柄にある當事者間の贈與であり、時間的には被相續人（即ち贈與者）に就いて相續の開始ありたる時を起點として相續税通脱の目的を持つと考へられ、或は被相續人の遺産の一部（従つて又相續人の相續財産の一部）と見做すを適當とする範圍に限定されるが其の範圍が理論的には到底明確にされ難く、多く立法者の恣意に依る事は止むを得ない事であらう。^{（註）}尚ほ合算の時は合算の方法と關聯して問題となるが、勿論贈與の履行ありたる時又は贈與者に就いて相續の開始ありたる時である。

註 相續開始前如何なる範圍の贈與を特に實質的相續と見做すかは各國の立法例が示すが如く全く一致したる見解は存しない。例へば日本に於ては一ヶ年以内であり、英國に於ては三ヶ年であり其の他詳細に就いては神戸教授

の前掲論文を参照せられ度い。但し是等の範圍は贈與の課税範圍を確定せんが爲めになされたものに外ならぬが合算の範圍も亦當然是と一致する。

三、贈與者に就いての合算

贈與の合算課税は合算せんとする凡ての贈與が一體と見做され得可き事を前提とする。或る人が數人に對し各數回の贈與を爲したる場合それが時を異にするにも拘らず、單に同一贈與者の財産に關する行爲なるの故を以つて一個の贈與なりと觀じ得るならば、勿論全贈與の贈與者を中心としての合算が否定さる可きではない。従つて數人に對し一時に爲されたる贈與ならばより一層合算の理由を正當化するであらう。然るに合算が贈與者を中心として爲さるゝ以上受贈者は全く租税の負擔を免かれ得る。蓋しこの場合の一括課税は既に其れが受贈者を目的とせざる事を示すと共に、全贈與に對する租税の分割負擔は累進率の適用を前提とするならば、各受贈者の受取分が全く同一ならざる限り到底不可能だからである。然しながら問題はむしろ根

本的に贈與の課税が果して可能なりや否やに歸着する。^(註一)

贈與税が相続税との關聯に於て觀らるゝ限り贈與者を以つて被相続人の地位に置かんとする事は必らずしも否定されないが、贈與は常に財産の減少であつて尠なくとも其の増加たり得ない。従つて其の意味に於ては課税の理由はない。只相続税に於て遺産の課税が一種の財産税として存在の理由を認めらるゝ事は贈與者に就いて贈與を課税する只一の根據であるが、然も贈與は財産の一部であつて決して財産ではなく、假令其れが贈與者に於ける財産の存在を豫想せしむるとしても全く積極財産を有せざる贈與者といへども理論的に又實際に存在し得る。斯くて財産を贈與する事の課税即ち贈與を贈與者に就いて課税する事の不合理は明かであり、贈與税は只受贈の課税としてのみ存在の根據を求む可きものである。従つて贈與者を中心とする贈與の合算課税は凡て是を看過し得るが如くである。然るに贈與者に就いて相続の開始ありたる場合は贈與者

贈與の合算課税

が事實上更に被相続人としての性質を具有するに到るの結果、相続開始前の贈與を其の遺産に一括合算して課税せんとを試みを生ずる。(現に吾が相続税法第三條が明かに認むる所である。)勿論遺産に合算せんとする贈與はそれが贈與なるの故に然るのではなく、贈與者の遺産の一部なりと見做すを妥當とするが故に(理論的に又脱税防止の便宜の爲めに)課税され、又遺産に合算されるのである。只この場合の合算が單に時間的限定を受くるのみか或は何等かの人的(即ち受贈者に就いて)制限を受くるかは問題であらう。

被相続人の生前贈與を悉く其の遺産に合算する事の不合理は論ずるまでもないが、^(註二)相続開始前短期間内の贈與を其の遺産と見る事は理由ありとしなければならぬ。只如何なる期間を標準とするかに就いては到底理論的確定的結論に達し得可きではない。大體に於て立法者の恣意に依つて定まる。被相続人が爲したる一定の期間内の生前贈與を遺産の一部と見做して是に合算課税する事は其の贈與が何人に對して爲されたるかを

必らずしも問ふ必要はない。勿論受贈者に對する親疎の關係は其の贈與が果して相續の意味を有つか、或は脱税の目的を有するかに就いての判斷に一つの資料を提供するものではあるが、然も是に依つて斷定を下し得るものではない。従つてこの場合の合算は受贈者の如何を問ふ要なきものと考へる。然しながら一括合算課税が不當に相續人の負擔を重からしめ、然も實際に財産の増價ありたる受贈者をして是を分擔せしむるの手段を缺く事はこの種合算課税の有つ最も重大なる缺陷であらう。而してこの事が延いては相續税の本質を定むるに就いて重要な要素をなすと考ふるが今は是に觸るゝ事を避けやう。是を要するに、贈與者を中心とする贈與の合算課税は理論的に凡て是を否定し得る。只課税の便宜上斯かる不合理も敢えて許容さる可きか否かは他に合理的なる手段の存せざるに於て始めに決定さるゝ問題である。^(註三)

註一 此處に所謂贈與とは一般に贈與の概念を更に贈與と受贈とに區別したる場合の贈與の謂である。勿論贈與と

受贈とは一體であり獨立に存在し得可きではないが理論的には是を分ち得ると共に又分つ可きものと考へる。

註二 生前贈與が一般に課税さるゝ場合、その課税の根據如何が結局は、斯かる贈與から特に遺産に加算す可き贈與を區別す可きや否やの問題に對する解答を與ふる鍵となる。要するに財産の相續と見做し、或は相續税連脱と見做して課税する限りに於て贈與を遺産に加算する事を否定す可きではない。只一般的に贈與が課税さるゝ場合にも是等を如何にして區別するかの標準が到底確定され得ぬ事論を俟たぬ。¹⁰⁾ 斯くの如き立法例は獨乙の相續税法に於ける贈與課税に是を見る。¹¹⁾ 獨乙にては一九〇六年既に高率課税を避け免稅點を利用せんとする贈與に對して相續開始前五ヶ年を限り合算課税せん事を規定して居る。一九一九年の法律は同一被相續人(贈與者)からの、死亡による多くの給付 (Zuwendung von Todeswegen) 及び贈與を合算する旨規定するが(§ 38)其の合算は必らずしも明瞭ではない。一九二二年以來合算の範圍を十年以内に改め更に合算取得に對する稅額が新取得額の八〇%を越え得ざる事を定め一九二五年更に六〇%を越え得ざる事に改められた。即ち十年以内に於て同一人から受けたる數多の財産増價は最後の取得に從前の取得を從前の價值に從つて加算する方法で合算し、全額に對する租税から從前の取得に對し最後に徴收したる租税を控除する

10) 神戸教授前掲論文參照。

11) Reichserbschaftsteuergesetz von 1925. § 13 (1) (2).
Vgl. Kipp, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, S. 343.

ものである。

註三 相續開始前一定期間内の贈與を特に相續財産と見做して課税する場合遺産に加算する事なく其等贈與のみの合算を爲す事は殆んど無意味である。蓋し斯かる合算の結果は後述受贈者の財産増價を示すの外何等の意義を有しないからである。

四、受贈者に就いての合算

或る人が受けたる凡ての受贈を贈與者の如何を問ふ事なく悉く合算課税する事は受贈者の能力に關する限り必らずしも不當ではないが、斯くの如き數個の受贈が果して一體と見做され得るかには疑ひがある。相續人が單數でも被相續人が複數ならば單一の相續なる概念は存在し得ぬ。贈與者を異にする受贈は假令それが同時に同一人に就いて現はれても吾々は到底是を一體と見得可きではない。即ち贈與の合算は單に受贈者を中心として同一贈與者からの時を異にする受贈に就いてのみ意義を有つ事となる。蓋し贈與の當事者を同じくするならば假令時を異にして數回に爲されたる受

贈といへども是を一體と見るに何等の不可なく、是を受贈者中心に合算する限り何等の矛盾も存しないからである。事實斯くの如き贈與に於てこそ合算の制度なくば脱税の危険もあり、又累進率の効果も舉ぐ可きであつてより廣範圍の合算は理論的に否定さるゝのみならず實際上の必要も存しないと云ひ得る。

贈與の遺産への合算が考へらるゝと同様に受贈の相續したる財産への合算も考慮せらる可きであらう。即ち贈與者に就いて相續の開始ありたる場合は過去一定期間内に既に爲されたる贈與を特に相續の意義を持つか或は相續税脱税の意味を持つの故を以つて課税せんとするならば、既に述べたるが如く是を遺産に加算する事の不都合なる以上、各受贈者について合算す可きであり、偶々受贈者中に相續人ある場合は、相續人の受贈分は其の相續したる財産に一括合算せらる可き事となる。相續人に非ざる受贈者が其の自らの受贈のみを各々合算課税さるゝ事は勿論この場合何等の不合理も存しない。即ち以上の如くにして凡ての贈與は各々

當該利益取得者に就いて其の利益に應じて公平に課税さるゝ事となり一點の矛盾と排理を残さない。單に租税收入の觀點から見れば贈與者を中心として全贈與を合算課税する場合に及ばない事は明かであるが、尠なくとも合算課税の目的が十分達せらるゝ事も亦明かであり、斯くの如くにして相續税に於ける課税理論の統一を期待し得可きは看過し得ない點であらう。^(註)

註 相續税を以つて遺産課税なりとする説明が贈與課税に於て矛盾を示す事明かであり、逆に受贈者を中心として相續に依り取得したる財産へ合算する事は、相續税を以つて財産取得税なりと解する事の理由あるを示すものであらう。

五、合算の方法

合算の方法に就いては次の三種が考へられる。即ち、

(1) 相續の開始ありたる時にのみ合算を行ひ一括課税する方法。

(2) 各個の贈與を其の都度課税し相續開始の時更に

合算して租税額を算出し既に納められたる租税を控除して課税する方法。

(3) 贈與の都度必らず過去の全贈與との合算を行ひて當該贈與の課税價格とし然も既に納められたる租税の合計を常に控除して税額を決定し順次相續開始の時にまで到る方法。

相續開始の時を俟つて始めて課税物件と確定し得べき贈與、(或は合算さる可き贈與と確定し得べきもの)に就いての合算は只第一の方法あるのみ。従つて第二、第三の方法は贈與當事者の續柄に依つて課税物件と見做さるゝ贈與のみに就いて可能なる可き事論を俟たぬ。

只第一の方法が課税物件の散逸従つて徴税不可能を來す虞れあるは止むを得ざる缺點である。第三の方法は極めて煩雜の如くであるがむしろ斯かる方法の採用が贈與を數回に分割する事を無効ならしめて煩雜を避け得る點に立法の趣旨がある。是を要するに、第一及び第三の方法を併せ用ひて始めて十分なる手段となり得るであらう。

六、吾が相續税法に於ける贈與課税と合算

現行相續税法に於て課税さる可き贈與は第三條に規定する相續開始前一ヶ年以内に爲されたる贈與と、第廿三條に示さるゝ、親族に對し爲されたる贈與及び分家を爲すに際して若しくは分家を爲したる後本家の戸主又は家族が分家の戸主又は家族に對して爲したる贈與のみである。前者は斯くの如き贈與が被相續人の遺産と見做され得る事及び脱税防止の目的を持つ點に根據を有し、後者は斯くの如き贈與は遺産相續の開始ありたるものと見做され同時に脱税防止の目的を有するが故に理由ありとせられる。従つて第三條が示す限りに於て被相續人が相續開始前一ヶ年以内に爲したる凡ての贈與はそれが何人に對して爲されたるかを問はず又其の額の大小を問ふ事なく一律に遺産と見なされて相續財産に一括合算される。吾が民法上遺産と相續人の相續財産とは形式上區別され得ない。従つて相續人

の相續財産が實際に相續に依つて取得し得可き財産と異なる場合（規定の合算課税さる可き贈與が相續人以外の者に對して爲されたりし場合）には徒らに相續人の負擔を重からしめ、事實上の財産増價は是を看過するの不合理を生ずる事既に述べたる所に依つて明かである。即ち第三條は、相續開始前一ヶ年以内の贈與は各受贈者別に合算し、相續人に就いてのみ其の相續に依り事實上獲得す可き財産に合算す可き様改めらる可きであり、斯くして課税の目的が十分達せられ得る事も明かである。只斯くの如きが理論的に又實質上如何に合理的なればとて現行第三條を右の如く解釋する事の到底不可能なるは言を俟たぬ。

第廿三條に規定する贈與は明かに實質上遺産相續の開始ありたるものと見做され其の都度當該贈與額を課税價格として課税される。^(註二)従つて既に述べたる免稅點利用の脱税及び累進稅率の回避が容易に行はれ得可きは明瞭でありこの種贈與の合算課税が特に必要なるは論ずるまでもない。

第三條の規定が第廿三條に依つて一旦課税されたる或は課税さる可き贈與に就いて適用さる可きか否かに就いては必らずしも明瞭ではない。只二重課税は當然避く可きであるが故に、大藏大臣は次の如き訓示を爲して居る。¹²⁾

相續税法第廿三條第一項ニ依り遺産相續開始シタルモノト見做シ相續税ヲ課シタル後贈與者ニ付相續開始シタル場合ニ於テハ假令其ノ贈與が相續開始前一年以内ニアルモ第三條ニ依り相續財産ニ加算スル限リニ在ラズ。

是に依つて廿三條に依り一旦課税されたる贈與に就いては明瞭であるが未だ課税されざる場合にも恐らくはこの訓示の趣旨に則り廿三條に依り課税し第三條を適用するの要なきものと考へる。

是を要するに吾が國相續税法に於ては未だ贈與の合算課税に就いて何等顧慮するものなしと云ひ得るが將來必らずや改む可きものと信ぜざるを得ぬ。勿論贈與の合算の如きは理論的にも亦實際上もさして重要な問題ではないが課税の完璧を期せんが爲めには幾分の煩雜も亦止むを得ざるものとして立法上更に一步を進

む可きものであらう。

註一 合算さる可き贈與の額に付いて左の如き大藏大臣の訓辭がある。¹³⁾

相續税法第三條ニヨリ相續開始前一年内ニ爲シタル贈與ノ價格ヲ相續財産中ニ加算スルハ相續税ノ遁脱ヲ防クノ趣旨ニ出テタルモノナルヲ以テ財産ノ一部ヲ分贈シタルト認ムヘキ贈與ヲ爲シタル場合ニ限リ合算ヲ爲スヘキモノニシテ些細ナル贈與ノ如キハ是ヲ加算スルニ及ハサルモノトス。

註二 斯くの如き贈與が數人に對し一時に爲されたる場合それが遺産相續と見做さるゝ限りに於て共同の相續人ある遺産相續に於けると同様一括合算課税さる可きが如くであるが適用す可き税率は存するも是を公正に分擔せしめ得ず従つて各受贈者に就いて課税する事既に述べたる所よりも明瞭である。¹⁴⁾

12) 相續税ニ關スル大藏大臣訓示(明治廿八年一月廿九日官報)第十三。
13) 同、第六。
14) 宇佐美邦雄、相續税の課税と手續、299頁參照。