

京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第三十三卷 (第三) 第五號

昭和九年五月一日發行

論叢

相續税と登録税との交錯……………法學博士 神戸正雄
 節約の矛盾について……………文學博士 高田保馬
 人口稠密の原因觀……………法學博士 財部靜治

時論

日蘭會商の諸問題……………經濟學博士 谷口吉彦

研究

北海道鯨定置漁業に於ける漁場動員……………經濟學士 岡本清造
 相續税の本質……………經濟學士 三谷道麿
 リカルドオの比較生産費說について……………經濟學士 朴克采
 景氣觀測について……………經濟學士 祭原光太郎

說苑

擴張再生産式について……………經濟學士 柴田敬
 肥前有田陶業の發達……………經濟學士 江頭恒治

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁轉載)

相續税の本質

三 谷 道 麿

は し が き

相續税が如何なる租税であるかを明かにせんとするに際しては、法律の形を備えて存在した、或は現に存在する相續税の本質と、財政學上、從つて租税理論上の相續税の本質とを明確に區別しなければならぬ。相續税が諸國に於て相續税法として或は其の他の税法の中に規定さるゝ以上其れ等諸國の相續税の本質は恰かも其の税法自體の解釋に依つて定まる。然しながら一般に相續税とは決して諸國の税法其の物ではない。吾々は斯かる現實の税法を離れて尙ほ財政學上抽象的な相續税の概念を持つ。是の理論的抽象的相續税が具體化するゝ時始めて相續税法の形を採る。然るに一度法律の形を備えて實際上の効果を生む相續税が成立すれば、斯かる相續税に依つて抽象的相續税理論が何等かの影響を受くる事は當然である。即ち相續税理論が相續税法に礎石を與へるが、相續税法は更に相續税理論を規制する。

然るが故に租税論上の相續税の本質は必らずしも諸國の税法解釋のみに依つて理解さるゝものではない。勿論諸多の相續税法の比較的・綜合的研究が大體に於て相續税の概念を明かにし得る

事は否定し得ないが、私はむしろ相続税が何を、如何に課税す可きであり、従つて其れが租税理論上如何なる租税でなければならぬかを問題とする。其の爲めには出來得る丈け多くの歴史的な又現實の相続税法を比較検討する事が極めて重要である事は論ずるまでもなく、私と雖も亦是を看過するものではないが、學問の性質上我々にとつては極めて困難な仕事であり、到底十分なる成績を挙げ得なかつた事を残念に思ふ。只具體的な諸國の相続税が如何なる性質を持つ租税であるかに就いて必らずしも詳密なる説明を加え得なかつた事はこの小論としては恕さる可きものと考えへる。

一、相続税の課税物件

相続税の課税物件が社會的現象としての相続に非ざる事は論ずるまでもなく、相続の開始に因つて生ずる財産の移轉を捕捉し、然も財産其のものを課税の對象とする。民法上相続を家督相続と遺産相続とに區別して前者に特別の意義を認めんとする吾が國に於ても、相続税が課税せんとするものは單に財産の相続に外ならぬ。而して財産の相続とは、相続開始の時に於て被相続人に屬したる財産の相続人への移轉である。従つて嚴密には被相続人に就いて遺産の存在、事實としての財産の移轉、及び相続人の財産取得なる三つの現象から成り立つ。勿論是等三つの現象を一體と見て始めて相続なる概念が成立し、是を區別する事は單に理論の正確を粧ふて徒らに紛糾を

喜ぶが如くであるが、是は決して無意味なる概念上の區別ではない。何となれば現實の課税對象たる財産を中心として見る限り、遺産と、移轉す可き財産と、相続人の取得する財産とは決して常に一致するものではないからである。而して正にこの事が相続税に於て最も根本的な、且つ極めて困難な一切の問題を提供する原因である。即ち更に詳言すれば、相続開始に因つて移轉する財産は常に被相続人の總遺産(消極財産を含む)であつて其の純遺産ではなく、純遺産も亦實質的には如何なる過程を経て何人に幾何が移轉するか全く豫測し得ざる所である。然らば即ち相続の開始による相続人の實質的財産取得が被相続人の純遺産と一致し得ない事は自ら明瞭であらう。然も相続開始に依る財産の取得者は相続人の外に受遺者があり、税法上は更に所定の生前受贈者がある¹⁾。凡ゆる相続に於て其の内容が常に複雑極まりなき態様を示し得る以上、是に對する統一的課税が極めて困難なる可きは當然の事と云はねばならぬ。

上述の如き課税對象の複雑性によつて現實の相続税も亦凡そ次の如き形式を採つて居る。即ち

一、遺産の存在を捕捉せんとする遺産課税 (Nachlasssteuer)

二、相続開始による財産の移轉をのみ見んとする財産移轉税

三、相続による實質的財産取得者を課税せんとする遺産取得税 (相続財産繼承承税 Erbanfallsteuer)

斯くの如き課税の不統一は、他方相続税の理論的根拠が特に種々なる議論を生みたる事に因つて更に一層加重されて居る事も看過し得ない。即ち各々異なつた論據の上には是に對應する相続税

1) 生前贈與を相続分の前渡しと見て是を或る場合遺産に算入する事は民法の規定する所である。民法1132條以下參照

を構成せんとしたる結果は、課税物件に於ける根本的差異を生ずると共に税率其の他課税手段一般に就いて著るしき差異を生ぜしめて居る。²⁾是を要するに財産の相續が其の内容に於て著るしく錯雜せるものであり、更に課税の論據を種々異にし得る事に因つて、是が課税の實際に於ては其の何れに重點を置き従つて如何に取扱ふ可きか、根本的に重要な問題を提出するに到るは止むを得ない事であらう。^(註)

註 財産相續の課税が決して一元的に實施され得ざる事は *Ant. Lump* も明かに是を認めて居る。即ち彼は相續税が種々異なつた方面から論據を興へられ、其の各々の理由づけが只其れのみから把握さるゝ租税形態を規制すると述べて相續税を
(一)手数料的公課、(二)直接に財産移轉の外的經過に課する税、(三)此の特殊な財産の移轉を顧慮する二種の租税、即ち、
(a)遺産税、(b)相續財産繼承承税等に區別して居る。同様な見解は *Wörterbuch* に於ても見得る所である。³⁾

二、移 轉 税

相續開始の時に被相續人に屬したる財産が相續人其の他に移轉する事實を捉えて課税せんとする相續税は、當然に財産移轉税(不動産の場合は登録を伴ひ隨つて登録税となる)であり、交通税たる性質を持つ。

相續税が始め財産移轉に對する手数料であり、其れが更に移轉税に轉化し來つた事は既に諸學者の認むる所である。⁵⁾而して今日の相續税は大體に於て遺産税か、相續財産繼承承税に進み、財産移轉税の性質を有するものは殆んどないと云ひ得る。従つて移轉税としての相續税はこゝに説明

- 2) Max West, *Theory of the Inheritance Tax*, Science Quarterly. Vol. 8th. p. 426. Vgl. E. R. A. Seligman, *Essays in Taxation*.
- 3) *Wörterbuch der Volkswirtschaft*, 4. Aufl., S. 701.
- 4) R. Büchner, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Zweiter Band, S. 310 ff.
- 5) 小川郷太郎、*税制整理論* 326頁。

する必要もないと考へるが、相續税の歴史的變遷を明かにせんが爲め一應の觀察を加え度い。

相續に因る財産の移轉課税は當然に總遺産を其の對象とす可きものである。蓋し財産の移轉は單に純遺産に就いてのみ起るものではなく被相續人に屬したる一切の財産に就いて生ずるからである。相續税の歴史に見るもこの税に於て負債控除の原則が確認さるゝに到つたのは比較的新らしい事であり、初期の法律では總遺産に對する移轉税が實施されて居る。即ち例へば英國に於て始めて實施された動産遺産の移轉税たる probate duty (一六六四年の印紙税法以來遺産管財人の遺言檢認に對する印紙税として徴收された) は長く負債の控除を問題としながら一八一五年漸やく原則として認められ、是が完全に行はれたのは實に一八八一年 Gladstone の改革以來の事である。⁶⁾ フランスの相續税は始め不動産のみの移轉税として課税され、後一七九〇年の登録法に於ては動産をも課税するに到つたが尙ほ是を輕課して居る。而してこの事は相續税に於て負債控除を認めない事に對する補償と考へられた事は一七九八年 Conseil des Anciens に於ける Cléte の報告中に強調されてある。即ち負債の控除が長く否定されたるは明かであり、一八四九年以後猛烈な反對を受けながら實に一九〇一年の法律に到るまで繼續されて居る。

是等の總遺産に對する移轉税は大體に於て低率であり、財産移轉税として反對す可き何等の理由もないが、相續税が斯くの如き制度を採る事の不合理的なるは改めて詳論するまでもないと考へる。總遺産に對する移轉税から負債の控除を認めて純遺産の移轉税となつた事は、其の時に於て

6) G. Schanz, Erbschaftssteuer. Hwb. der Stw. 4. Aufl.

7) G. Schanz, ibid.

8) G. Schanz, ibid.

既に移轉税としての性質が幾分不純となり他の性質を持つ租税に轉化せんとしつゝあつた事を思はねばならぬ。

英國の probate duty が動産遺産を一體として課税するに對して、一七八〇年以來實施された legacy duty は相續財産繼承税でありながら然も移轉税たる性質を失はない印紙税であつた。即ち相續財産の各受取人が遺産管理人に對して提出する受取證書に所定の印紙を貼付するものであり、到底完全な租税とはなり得なかつたが相續財産移轉税としては特殊の性質を持つものと考へられる。

是を要するに財産移轉税たる相續税は既に其の課税物件に就いて理論の一貫を缺き、税率の決定、相續の内容に關する考慮、課税の手段等凡ての點に於て相續税として支持され得ない事は明瞭であり、只斯かる制度も完全なる相續税成立に到る過渡的形態としての意義を失はないであらう。

三、遺 産 税

相續開始の時に於ける被相續人の遺産を一體として課税するものは即ち遺産税である。若しこの遺産が相續に依つて何人に如何に歸屬するかを考慮せんとするならば其れは既に單なる遺産の課税ではなく、普通の意味に於て所謂相續の總括的な課税となる。尙ほ又この同一遺産も其の相續人への移轉自體を課税の對象とするならば勿論上述財産移轉税となる。従つてこゝに遺産税とは飽くまでも單に財産の存在としての遺産に對する課税でなければならぬ。即ち遺産税は物税で

9) G. Schanz, *ibid.*, Vgl. F. H. L. Errington, *Hanson's Death Duties*, p. 29.

ある。¹⁰⁾蓋し被相續人は原則としては既に人格者として存在する事なく、相續人は單なる租税納入人としての意義を持つに過ぎないからである。事實遺産が被相續人に就いて考へらるゝ限り其れは主體なき財産である。國家がこの財産に所定の相續人を許容するに依つて始めて其の歸屬が明瞭となる。されば國家も亦個人の遺産に就いて一部の權利を主張せんとし、是を相續税の形を以つて表はすとの説明がある。今假りに國家は故人の所有權に對し自由に其の歸屬を定め得るとしても、國家自らが相續税の形に於て是に對する權利を主張する事は不合理であらう。蓋し租税は飽くまでも租税の理論に従ふ可きであり、無主體財産に對する國家の權利が其のまゝ租税とはなり得ないからである。國家が斯かる權利を主張し得る事と、一定の租税負擔を人或は物に課す事とは自ら別個の問題である。¹¹⁾但し相續税は飽くまでも國家の、故人の財産に對する權利の主張に外ならずとするならば、其の場合には斯かる相續税自體が單なる租税ではなく、従つて租税として説明し得べからざる、又説明す可からざるものとなる。従つてこゝでは一應この問題を看過し度いと考へる。更に個人の財産蓄積に對しては國家が常に *silent partner* としての役割を演ずる事を理由として、國家に一部の共同相續權を認めんとする説明も其の議論の正否は別としてこゝに論ずるの要なきものゝ如くである。¹²⁾尙ほ遺産税は故人が生前負擔す可くして免かれたる脱税に對する報償なりとの説明は、惡徳たる脱税を一般に存在するものと見做す點、斯かる推定に基いて一の租税を設くる點に於て問題とするに足りない見解である。¹³⁾

10) 工藤重義、最近財政の研究 三九一頁。

11) 拙稿、國家の相續權 經濟論叢 卅七卷 二號。

12) Max West, *Theory of the Inheritance Tax*, *ibid.* p. 431.

拙稿、國家の相續權參照

13) Seligman, *ibid.*

以上の如く遺産税は凡ゆる方面に於て必らずしも合理的と云ひ得ないが、被相続人が所有したりし財産と見て、其の生前毎年課す可かりし財産税を恰かも死亡の時を捉えて一時に課税せんとするものなりとの説明がある。^(註二)勿論斯かる所説は通常財産税の存在する處では二重課税の非難を免かれず、是なき場合には特に死亡の時を撰む事に何等かの理由を必要とする。然るに死亡の時を撰べば故人としては生前毎年財産税を課せらるゝよりは遙かに負擔し易く且つ煩雜を避け得るが、然も財産所有の期間には自ら長短あつて一律に論じ難く、更に其の財産内容が時と共に變遷し得可きを思へば斯くの如きが到底理論的に支持され得ず、又公平なる租税となり得ざるは自ら明瞭であらう。

最後に遺産税が相続税として不適當なる最大の理由はむしろ課税の實際に於て理論の一貫を期し得ざる點に在る。即ち相続税に就いて當然考慮さる可き相続人の續柄の親疎に依る税率の輕重がこの税に於ては全く無意味となる。相続人の續柄の親疎が相続の内容として極めて重要なる要素である以上、是を看過せざるを得ない課税方法が完全なりとは到底主張され得ないであらう。更に遺産税は其の性質上必然に被相続人に屬したる財産を一體として課税する。従つて二人以上の相続人ある場合には各相続人に對しては連帶の責務を負はしむるの外其の負擔部分を明確ならしむる手段は極めて困難であり、^(註二)特に受遺者及び所定の生前受贈者は全く租税負擔を免かれて是を悉く相続人の負擔に歸せしむる不合理を排除し得ない事となる。租税は各人の能力に應じて公

平に課徴せん事を其の理想とする。然らば即ち斯くの如き遺産税の重大なる缺點は到底看過し得ないものと云はねばならぬ。諸國の相続税が漸次遺産税の形を捨て、後述相続財産繼承税に進みたるはむしろ當然の事であらう。

今獨逸及び英國に就いて遺産税の實例を見るに、獨逸¹⁴⁾に於ては一九〇八年十一月三日の草案に於て始めて英國の例に倣つて遺産税を設けんとしたが反對され（勿論 *Erbanksteuer* は既に存在した）翌年六月十四日の草案には是を引込めて居る。其の後大戦後の財政逼迫に應じて改正された一九一九年九月十日の相続税法に於て始めて遺産税を設けたが、只生産的な財産のみに關し如何なる相続人が幾何を相続するかに就いては何等考慮する事なく一律に課税して居る。¹⁵⁾ 税率は勿論累進するが比較的軽く例へば二百五十萬麻克に對して三・五二%であつた。越えて一九二二年七月廿日の法律では再び是を廢止して居る。この事は主として同年四月八日の財産税法制定に起因するものゝ如くであるが、獨逸の相続税が漸次重課の一途を辿りつゝ尙ほこの税を否定して相続財産繼承税のみとなしたる事は、其の理論的根據に於ては薄弱であり、課税の實際に於ては、幾多の矛盾を避け得ない遺産税を到底是認し得なかつたものと考へ得るであらう。

英國¹⁶⁾に就いては事情は全く異なる。英國最初の相続税たる *probate duty* が明かに動産遺産の課税であつたと共に（勿論移轉税であり印紙税であつた）、今日相続税の中樞を爲す *estate duty* も亦遺産税である。¹⁸⁾ この税は一八八九年 *Gosschen* の租税改革によつて創設され、動産たると不動産たるとを

14) 獨乙の相続税に就いては G. Schanz, *ibid.*, T. Kipp, *Kommentar zum Erbschaftssteuergesetz in der Fassung vom 22 Aug. 1925* 參照。

15) Kipp, *ibid.* S. 31 ff., S. 87.

16) G. Schanz *ibid.*

17) W. Vocke, *Die Geschichte der Steuer des britischen Reichs.* S. 223.

18) F. H. L. Errington, *ibid.* p. 1.

1891—92.....	64%
1895—96.....	72%
1907—08.....	76%
1918—19.....	82%

就いては終始何等の顧慮を拂ふ事なく、この國の相續財産繼承税たる legacy duty 及び succession duty が續柄の親疎に依つて税率を異にするのに對比して明かに理論の徹底を期して居る。

以上の如く英國に於ける相續税が獨逸に於けるとは全く反對に成立の當初より既に遺產税として存在し、且つ飽くまでも遺產税として著るしき發達を遂げたる事は、相續制度其のものが是等兩國に於て全く相反した形態を採る事に原因するものゝ如くである。即ち獨逸に於ては被相續人の一切の財産は相續の開始によつて一應相續人に移轉し、例へば遺贈の如き受遺者の相續人に對する債權的請求權として存在するに反して、英國に於ては被相續人の一切の財産は必ず遺產管理人の手によつて清算されてそれ々の歸屬者に移轉する。従つて獨逸に於ては相續税を課せらる可き遺產なる觀念が理論的に又實際上必らずしも明確に把握されず、課税の手續に於ても當然矛盾を生ず可きに反して、英國に於ては尠なくとも課税物件としての遺產が明確に規定され、従つて課税の手續も極めて容易且つ簡單となる譯である。即ち遺產税は英國の如き相續制度に於て始めて比較的に矛盾なく圓滑に實施され得る事を知ると共に estate duty が他の凡ゆる

相續税と異り、如何なる相續人が幾何を相續に因つて取得するかに就いて何等の考慮を拂はない事に敬意を表す可きであらう。

註一 例へば毎年 $\frac{1}{2}\%$ の財産税を課す代りに一世代を三十年と看做し一・五%の遺産税を課すが如し。英國に於て所謂 *Imp. suntheory* である。¹⁹⁾

註二 遺産税が課税價額による累進税率を適用するならば例へば百萬圓を二人或は四人で相續する場合五拾萬圓又は貳拾五萬圓を一人が相續する場合より現實の受取分が幾分少ないといふ不合理を生ずる外、共同相續人ある場合には一體としての遺産に對する課税は各相續人の相續分が平等ならざる限り其の租税負擔部分の確定が困難なるは自ら明瞭である。²⁰⁾

註三 一九二五年の税法によれば最高六〇%に及ぶ。吾が國のそれに比して驚ろく可き高率と云はねばならぬ。

四、相續財産繼承税

相續の開始に因つて實質的に何等かの財産を獲得する者に就き其の取得したる財産額に應じて相續税を課すならば、斯かる相續税は即ち相續財産繼承税(遺産取得税)である。相續による財産の取得は、取得者其の人に就いて見れば或る意味に於て不勞の所得であり、租税負擔能力の大なるものある可きは一應考へられ得るであらう。而して恰かも其の取得額に應ずる課税は能力原則上最も公平であり、累進税率の適用を理由ありとするは論ずるまでもなく明瞭である。尙ほこの税は相續の開始にもとづく凡ての財産取得者を追求する事に依つて、各相續人・受遺者及び所定の生前受贈者に就き其の各々の取得分に對して各別に、當然にして且つ公平なる負擔を負はしめ得ると共に、従つて何人に對しても自ら利益する事なき財産部分に對する租税負擔を免かれしめ得る

19) G. Schanz, *ibid.* S. 800. Vgl. Seligman, *ibid.*
20) G. Schanz, *ibid.* S. 801.

であらう。更に嘗て論じたるが如く相續税に於て缺く可からざる合算課税はこの税に於て始めて最も有意義に且つ矛盾なく實施され得る所であるが、是の税の最大の長所は、相續人其の他の財産取得者に於ける一切の事情を考慮して課税する事が恰かも相續税に於て必然に要求さる可き點であり、然もこの事は斯かる形態の相續税に於て始めて最も理論的に且つ自然に實施され得る點にある。即ち相續人の被相續人に對する續柄の親疎、其の經濟的能力、家族系累の多寡、等々は各相續財産繼承者に就いて是を斟酌し、且つ當該相續財産繼承者に就いてのみ考慮さる可き性質の事柄だからである。この事が到底合理的に實施され得ない事は正に遺産税の最大の短所であつたと同様に、尠なく其の點に關する限り財産取得者課税主義に據る相續税は當然推賞さる可きものとなる。

斯くして諸國の相續税は殆んど一樣に漸次相續財産繼承税たらんとしつゝあるが、今獨英の税法に就いて見れば凡そ次の如くである。

一九二五年の獨逸相續税法は其の第一條に課税物件として、(一)死亡に因る財産の取得、(二)生前贈與、(三)目的出捐 (Zweckzuwendungen) を列舉してこの法律が全く財産の取得者課税主義を採る事を明かにして居る。²¹⁾而して同法が、(a)相續人即ち相續財産繼承者の被相續人に對する續柄の親疎に依つて税率を五階級に分ち、²²⁾(b)各階級に就き著るしき税率の輕重を付し、²³⁾(c)累進税率を適用し、²⁴⁾(d)合算課税の規定を設け、²⁵⁾(e)免稅點を前記各階級別に規定したる事は既に述べたる相續財産繼承税としての理論を極めて忠實に實施したるものであるが、特に其の第十八條第二項が、前記第一第

21) Art. 1. (Erbchaftssteuergesetz 1925.) Kipp, *ibid.* S. 87. ff.
22) Art. 9. Kipp, *ibid.* S. 306. ff.
23) 4) Art. 10.
25) Art. 13.
26) Art. 18.

二階級及び第三階級の内、兩親と繼父母、第四階級の内、祖父母が財産繼承者たる場合に、其の從來の所有財産との合計が一萬 R.M. を越えざる時に限り、取得者自身の經濟的能力及び其の系累に就いての考慮を拂へる事は特に注目に値するものと考へる。²⁷⁾ 蓋し斯かる少額の相續財産取得者に就いては其の肉體的・精神的疾病・從來の財産及び系累の多寡を考慮して免稅點に彈力あらしむる事は當然の措置だからである。吾が現行所得稅法が所得者に就いて種々の控除規定を置く事を思へば、むしろ相續税にこの事なきを惜しむものである。

上述の如く一九二五年の獨逸相續稅法は相續財産繼承税として理論的にほど完成されたるものであり、課税の實際に於ても殆んど何等の矛盾を含まぬものと考へる。従つて相續税としても當然に推賞さる可きものと云ひ得るが、遺產税を以つて相續税の中心とする英國にも決して相續財産繼承税が存在しないのではない。即ち英國には *Legacy duty* や *succession duty* とがある。²⁸⁾ 前者は動産の取得に後者は不動産の繼承に課せられ共に低率であり且つ不完全な租税であるが、既述 *estate duty* とは反對にこの二つの租税が相續人の續柄の親疎によつて稅率の區別を規定する點に財産取得税としての本質を發見し得るのである。

相續税を以つて相續財産繼承税たらしむる事は租稅理論上又課税の實際に於て何等の不合理と矛盾とを含まぬものであるが、斯かる見解に對しても亦全く反對說がない譯ではない。是等の中今日の私有財産制度に於て尙ほ家族共有財産の觀念を固持し、家長は唯家産管理人としての權利を有するに過ぎずとの主張は、相續財産取得課税に對して最も根強い反對根據を提供するもので

27) Art. 18. II

28) G. Schanz, *ibid.* Errington, *ibid.* p. 29. p. 50.

ある。蓋し現代の財産制度に家産の觀念を含ましむる事が理論上全く困難であり、現在の相続が家産制度を持つ社會に於ける相続と根本的に相違するとしても、現實には實質上家産に外ならぬものが存在すると共に、例へば夫の財産を相続する妻に於て、父の餘りに多からざる財産を相続する幼兒に於て、財産繼承による負擔能力を主張する事が極めて不合理なるは自ら明白だからである。元より斯くの如きは課税の實際に於て免稅點其の他の救濟手段を設くる事困難でなく、國家の必要に對しては汗の結晶と雖も尙ほ課税を免かれざる以上、個人的に見て財産の増價從つて能力の増大に外ならざる相続財産の繼承が課税を否定する可き理由は殆んどないと云ひ得るであらう。斯くて吾々は相続税に於ける續柄の親疎が著るしき税率の輕重を結果する事に満足し、凡ゆる手段に依頼して眞に公平なる能力の捕捉を期す可きである。

次に相続に因る財産の取得を取得者別に課税する事は相続額に應ずる累進税率が適用さるゝ限り、全遺産を一體として課税するよりも當然に稅收入を減少する。蓋し分割課税が高い税率の適用を妨ぐるからである。Paul Haensel も亦この點を非難して居るが、²⁹⁾斯かる所說に對しては唯不合理を知つて尙ほ高率の課税を敢えてする必要何處にありやと反問するの外はない。收入の必要に應じては勿論或る程度までの税率の引上は相続財産繼承税に於ても決して不可能ではないであらう。更に Haensel が遠縁の者又は無縁の者に對する相続を困難ならしめて富の分割を妨ぐるとの反對³⁰⁾に到つては殆んど諒解に苦しむ所である。相続財産繼承課税に於ては斯かる相続人が著るしく重課さるゝとしても相続額に應ずる累進率の適用は近親者に於ける一括相続の税率をも必然に

29) P. Haensel, Die Erbschaftssteuer in England. Finanz Archive, 25, 1908. S. 589.

30) Haensel, ibid. Vgl. Schanz, ibid.

高める筈である。更にこの説明が前述累進による高率課税を妨げて税収入を減少せしむるとの見解と矛盾するは明瞭である。蓋し累進による高率課税を無効ならしめ得る課税方法は必然に財産の分割を容易ならしむる事を證明するに外ないからである。最後に相續税が積極的に財産の分割を促す目的を有せざる可からざる何等の理由もなく、消極的に是を妨ぐる可能性も亦殆んど存在し得ないと云ひ得るであらう。私は是等の反對説を凡て看過し得るものと考へる。

五、吾が國の現行相續税法

吾が國の現行相續税法が遺産税であるか遺産取得税であるかに就いては從來極めて多くの議論が爲され來つたが、法文の解釋からは到底其の何れとも決定し難く二者を適宜混和したるものと云ひ得るであらう。即ち現行法は課税物件として相續開始の時に於ける相續財産に相續開始前一年以内の贈與を合算して遺産一括課税の趣旨を明かにし、³¹⁾共同相續人ある場合と雖も相續分の個別課税を認めて居ない。³²⁾従つて唯この點のみから見れば恰かも明白に遺産課税主義を採るかの如くであるが、然も家督相續と遺産相續とにより、更に其の各々に於ても亦相續人の被相續人に對する續柄の親疎によつて結局六種類の税率を設けて免税點及び累進の程度を異にし、其の點正に相續財産取得税の本質的形態をも併せ有すると云はねばならぬ。更に第二十三條所定の生前贈與の場合には課税物件の規定に於て既に一括課税の趣旨を捨て、便宜上各個の贈與に就き其の贈與の價額を課税價額とする事を規定して居る。この事は益々現行相續税の本質を不明確ならしむる原

31) 相續税法 第三條 參照。

32) 相續税法 施行規則 第十四條 參照。

因であるが、課税の實際に於て生ずる幾多の矛盾と背理とは凡て斯くの如き現行法の理論的不統一によつて招來さるゝと云ひ得るであらう。即ち(一)民法に所謂包括遺贈の取扱、(二)受遺者の課税、(三)第三條所定の生前受贈者の課税、(四)第二十三條所定の贈與が一時に數人に對して爲されたる場合の處置、(五)故意に分割されたる二十三條所定の贈與、(六)生前相續に於ける相續財産の範圍、等々解決さる可き數多の問題を、殘して居る。是等の諸點に就いては更に研究の機を得て吾が現行税法の性質の一端を明確ならしめ度いと考へるが、尠なく共現行法が遺産税か取得税かについて確固たる概念の下に構成されたるものに非ずして時々課税の便宜に従ひ二者を混同したる事は云ひ得るであらう。

結 語

相續税は其の源を遠くエヂプト、ローマの昔に發し、十六世紀末葉以來近代歐洲諸國に採用され、³³⁾最近は著るしく重課の傾向にあつて財政的重要性を増し租税論中最も多くの問題を提供しつゝある有様である。其の租税論上の本質が課税の根據と共に極めて多様の説明を生みたる事もこの税の歴史に就いて考察するならば容易に理解し得る所であるが、然も現實の相續税が理論的に又課税の實際に於て漸次完成されたる組織に近からんとする事も當然の事であらう。獨り吾が相續税法が幾多の矛盾と不合理とを含んで理論的統一を缺く事は甚だ遺憾であるがやがては相續税理論と、課税の實際的經驗とによつて公正なる租税に生長し得るであらう。(完)

33) Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer. Firx Arch., Jahrgang 17, 1800 S. 1 ff. Vgl. Hwb. der. Stw. 4. Aufl. Bd. 3. S. 795.