昭和32年12月

# 相続税制度改正に関する
# 税制特別調査会答申

税制特別調査会

# 相続税制度改正に関する答申


頁

第１部　答　　申……1

第１　相続税改正の方針……1

１　相続税制度を検討するに至つた理由……1

２　改正の方向と重点……2

３　改正案の骨子とその考え方……3

４　税務執行への期待……5

第２　要　　綱……6

第２部　答申の理由及び説明……11

第１章　相続税制度改正の必要性……11

第１　現行制度の概要……11

第２　現行課税体系の欠陥……12

第２章　相続税課税の理論的根拠とその課税体系……14

第１　課税の理論的根拠……14

第２　わが国の課税体系とその沿革……15

第３　諸外国の課税体系とその沿革……16

第４　遺産取得税体系と遺産税体系の長所及び短所……17

第５　検討と結論……19

第３章　相続税の負担の検討……21

第１　負担の検討方法……21

第２　収入額からの検討……22

第３　課税最低限の検討……25

１　現在制度の概要及び沿革……25

２　課税の対象となつた相続件数……27

３　免税点，基礎控除等……29

４　所得税の課税最低限との関係……32

５　財産等の規模……34

６　国富から推計した個人財産又は国民所得との関係……35

７　検討の要約……36

第４　税率の検討……37

１　現行制度の概要及び沿革……37

2　遺産総額に対する実効負担……38
3　遺産階級別の実効負担……38
4　課税財産の種類別構成……43
5　個人財産及び国民所得に対する負担率……44
6　所得税との関係……46
7　税率の累進度……48
8　最高税率……51
9　最低税率……54
10　限界税率及び実効負担……55
11　検討の要約……56
第5　負担に影響を及ぼす特殊控除……59
1　配偶者控除……59
2　未成年者控除……60
3　検討の要約……61
第6　負担についての結論—(負担についての改正案の骨子)……63
第4章　贈与税の検討……66
第1　贈与税の性格……66
第2　現行制度の概要及び沿革……66
第3　諸外国の立法例……68
第4　贈与税の体系と負担……69
第5　検討と結論……70
第5章　負担の適正化に関する検討……74
第1　負担の適正化を図る必要性……74
第2　相続財産又は贈与財産とみなして課税する財産……74
1　現行制度の概要及び沿革……74
2　内容の詳細……75
3　諸外国の立法例……78
4　検討と結論……78
第3　公益法人組織を通じての相続税の負担軽減の防止のための措置……79
1　現行制度の概要及び沿革……79
2　諸外国の立法例……80
3　検討と結論……80

第４　財産の移転形態の相違による税負担軽減の防止のための措置……81
１　必　要　性……81
２　現行制度の概要及び沿革……81
３　諸外国の立法例……82
４　検討と結論……82
第５　非課税財産……83
１　現行制度の概要及び沿革……83
２　諸外国の立法例……84
３　検討と結論……84
第６　財産調査の適正化を図るための措置……85
１　必　要　性……85
２　現行制度の概要及び沿革……85
３　検討と結論……86
第７　山林課税の適正化を図るための措置……87
１　山林課税の基本的問題点……87
２　山林所得及び山林資産に対する課税の現行制度の概要……87
３　検討と結論……88
第６章　財産評価の適正化に関する検討……90
第１　財産評価の基本的問題……90
第２　現行制度の概要……90
１　評価の原則……90
２　法 定 評 価……90
３　時価評価の現行取扱……91
第３　諸外国の立法例……98
第４　検討と結論……99
第７章　申告及び納付に関する問題の検討……101
第１　現行制度の概要及び沿革……101
１　相続税の申告及び納付……101
２　贈与税の申告及び納付……103
第２　諸外国の立法例……105
第３　検討と結論……105
附 属 資 料……107
１　諸 表 索 引……107

2　図表索引…… 109
3　税制特別調査会委員及び相続税分科会委員の構成…… 110
4　税制特別調査会における相続税に関する口述者名簿…… 111
5　税制特別調査会における相続税審議の経過…… 112

# 第１部　答　　申

# 第1部　答　　申

## 第1　相続税改正の方針

1　相続税制度を検討するに至つた理由

（現行相続税制度とその欠陥）

(1)　現行の相続税制度は，相続税と贈与税の二本建となつており，相続税は，相続人又は包括受遺者が相続のつど，相続又は遺贈により取得した財産の価額を標準として，また，贈与税は，個人が一暦年間中の贈与又は前記以外の遺贈により取得した財産の価額を標準として，それぞれ財産取得者に対して課せられる制度となつている。わが国の相続税は，創設以来被相続人の遺産額を標準として課税する制度がとられてきたが，昭和25年のシャウプ勧告に基く税制改正により相続，遺贈又は贈与による財産の無償取得に対して一生を通じてこれらの事由による取得財産を累積して課税する制度に改められた。昭和28年には，主として税務執行上の要請から一生を通ずる累積課税の制度が廃止され，前述のような相続税と贈与税の二本建の制度となつて今日に至つたものである。

しかし，このような相続税制度については，わが国社会及び経済の実情からみて，次のような欠陥があるものと認められる。

(イ)　まず，現行相続税は，相続により取得した財産の価額を標準として課税する建前であつて，相続により遺産が各相続人によつて分割相続されることを前提としたものである。しかし，わが国財産相続の現状は，必ずしも分割の慣習が徹底しているとはいえない。また，税務執行の上では，財産相続の現状のもとでは遺産分割の状況を確認することは極めて困難であるため，時に税務執行の行き過ぎがいわれる反面現行の相続税制度が遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることから，事実と異なるような申告が行われ，相続税の負担に不公平をきたしていることが相当多いように見受けられる現状である。

このようなことは，負担の公平を欠くばかりでなく，納税思想を低下させ一般の税務に対する信用を失わせているものと認められる。

(ロ)　遺産を分割することを前提とした現行の相続税制度のもとでは遺産を分割することが困難な農業用資産や中小企業用資産その他の資産を相続した場合には，その財産が分割困難なため，単独又は少数の相続人によつて相続されることと相まつて，その負担は相対的に重いものとなつている。

(ハ) 現行の相続税の負担は，累次の軽減にもかかわらず，なお重く，特に中小財産階層においてかなり重いものとなつている。このことは，個人生活の経済的基盤をぜい弱にしているほか納税者の誠実な申告と円滑な税務執行を困難にしているものと認められる。

（相続税制度の検討の時期）

(2) 税制改正に関する問題については，シャウプ勧告による昭和25年の税制改正が行われて以来，昭和28年に設けられた税制調査会及び昭和30年に設けられた臨時税制調査会において，かなり根本的な検討が行われそれぞれその検討の結果に基いた税制改正が実行された。しかし，これらの調査会においては，当時最も要請の強かつた所得税をはじめとする租税負担の合理化を重点として検討が行われ，相続税制度に関する問題については，その問題点を指摘しながらも問題が税体系の根本にふれるものであるので，将来の検討にゆだねられていた。

昨年行われた臨時税制調査会の答申に基く昭和32年度税制改正により，所得税については大巾な減税が行われ，税制についてもかなり安定した姿となつたこの際において，前に述べたような相続税制度の欠陥をなるべく早い機会に除去するという意味においても，長年問題とされながらも解決をみなかつた相続税の問題について根本的検討を行うことが適当である。

2 改正の方向と重点

（相続税課税の意義）

(1) 相続税制度を検討するに当つては，まず，相続税課税の本質について考えてみる必要がある。

相続の開始により相続人その他の者が被相続人から承継する財産に対し，相続税を課することは，それがどのような課税方式をとるにしても，相続の開始によつて被相続人から相続人等に移転する財産に対する課税となり，その際に，相続人の取得する財産に応じその一部が課徴されることとなる。その意義は，これにより富の集中の抑制を図ることにあるといわれている。国民の財産は，個人生活における経済基盤を強くする意味において，一般的になるべく厚くすることが望ましいことはいうまでもない。しかし，少数の特定の者に多額の財産が集中していることは，その富の蓄積に個人の経済手腕が優れていることに基因していることのほか，社会一般から受ける利益に基因しているものでもあるので，その個人の死亡の際に相続税を課税し，その富の一部を社会に還元することにより富の集中の抑制を行うことができるといわれている。

さらに，相続税は，被相続人の生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基く税制上の特典その他租税の回避等による負担の軽減が清算されるという意味において税制上重要な役割を果すものであるといわれている。

また，このような意義をもつ相続税の負担を適正なものとするためには，被相続人の生前における財産の贈与について何らかの課税を行うことが必要である。この意味において贈与税が相続税とならんで税制上大きな意味をもつているものと考えることができる。

（長期的見通しにたつ相続税制度の確立）

(2) 相続税は，他の租税のように毎年繰り返して課税されるものと異なり，相当長期間に1回課税されるものである。しかも，その税収入の租税収入全体のうちに占める地位は僅かなものである反面，相続税の課税が個々の納税者に与える影響は極めて重大なものがある。このようなことから，相続税は，他の租税のように経済の変動や財政事情に直接結びつけて改正をひん繁に行うことは適当でなく，むしろ相当長期の見通しに基いて安定した相続税制度を確立することが必要であると考える。

（改正の方向）

(3) 当調査会は，上述の観点に基き相当長期にわたつて安定した相続税制度の確立を図ることを目途とし，特に次の諸点に重点をおいた。

(イ) まず，相続税の課税体系の問題としては，それが理論的に満足しうるような合理的なものであつても，適正な執行が困難視されるようなものはさけるべきであり，むしろ理論的にある程度不満とする点があつても，税制の上においても，また，執行の上においても公正な負担が実現できるようなものが望ましい。

この意味において，相続税の課税体系においては，各相続人が相続により取得した財産を標準として課税する制度をとりながらも，相続税の総額は，遺産の総額と相続人の数とにより決定できるような建前をとることが適当である。

(ロ) 次に，相続税負担の問題としては，相続税課税の本質にかえりみて個人生活の経済的基盤をある程度強化することとし，そのため課税最低限を大巾に引き上げるとともに中小財産階層の負担を軽減することが適当である。

しかし，反面，ある程度以上の財産階層については，富の集中を抑制するという見地を十分とり入れてその負担を定めることが適当である。

3 改正案の骨子とその考え方

以上の方針に基いて，当調査会が結論をえた相続税制度改正の具体案の骨子は，次のとおりである。

この具体案によるときは，相続税については，課税見込相続件数は現在の約4万件に対し約3千件と，課税見込税額は現在の約46億円に対し約25億円とそれぞれ大幅に減少し，特に中小財産階層の負担は大幅に軽減されることとなる。また，贈与税については，課税見込人員は現在の13万人に対し約2万5千人と，課税見込税額は現在の約33億円に対し約19億円と減少することとなる。

(イ) 相続税の課税最低限については，前述のように個人生活の経済基盤を強化するため，通常の農家及びこれに準ずる程度の中小企業，その他の一般世帯の相続についてはなるべく相続税の課税対象外とすることが望ましい。

このような見地からは，遺産150万円に相続人1人ごとに30万円を加算した金額までの場合には，相続税を課税しないことが適当である。

(ロ) 相続税の課税体系については，同額の遺産を相続した場合にも，相続人の数が多い場合には，少い場合に比して負担がある程度軽いことが適当である。そのためには遺産取得税体系を維持することが適当であるが，ただ遺産分割の状況によつて大きく負担に差異が生ずることを防止することが必要である。

このような見地からは，実際の取得財産により遺産総額に対する相続税の負担が大きく変わる方式はこの際棄て，共同相続人が遺産を民法第900条の相続分の割合により取得したものと仮定して算出した税額を，各相続人が相続により実際に取得した財産の価額に応じて納付させる方式をとることが適当である。

(ハ) 配偶者控除は，配偶者が相続した財産については，相次相続控除制度により救われない比較的早い次の相続税の課税の時期があること，配偶者が遺産の形成に寄与したこと及び配偶者の老後の生活の保障を考慮して設けられたものであるが，これらの諸点を考慮しても，高額な財産階層については配偶者控除による利益をある程度制限することが適当であるとともに，この制度の利用が乱に流れることを防止することが必要である。

このような見地からは，配偶者控除は，税額控除の方式に改め，配偶者の納付すべき相続税額（民法第900条の割合により算出される配偶者に属する税額を限度とする。）の3分の1を控除することが適当である。ただ，遺産額が3,000万円をこえる場合には，3,000万円の場合に受ける配偶者控除の金額を限度とすべきである。

(ニ) 未成年者控除については，現行の未成年者控除額を大幅に引き上げてその恩典を特に中小財産階層に厚くすることが必要である。

このような見地からは，未成年者控除は，配偶者控除にあわせて税額控除方式に改め，未成年者の納付すべき相続税について，その者が成年に達するまでの1年につき1万円を税額から控除することが適当である。

(ホ) 相続税の負担については，中小財産階層の負担を軽減するため，最低税率10％の階級を現行の「20万円以下」から「30万円以下」に引き上げ，遺産が1,000万円程度の階層までの負担を大幅に軽減するよう累進率を調整することが適当である。

なお，相続人が配偶者及び第1親等以外の者であるときは，相続による財産の取得の偶然性等にかえりみ，ある程度負担を加重することが適当であり，そのためこれらの相続人の負担については，相続人が配偶者及び第1親等の場合の負担のおおむね

20%程度を加重すべきである。

(ヘ) 贈与税については，おおむね現行制度を維持することとし，控除及び税率については，相続税負担との関連において定めることが適当である。

このような見地からは，基礎控除額については，現行の10万円を20万円に引き上げ，税率については，中小財産階層の相続税負担が軽減されたことに伴つて少額財産の贈与については，負担を緩和することとし，そのため少額贈与財産については税率を引き下げる反面，相当額以上の贈与財産に対する税率については，相続税負担との関連において合理的な負担が実現できるようある程度引き上げるべきである。

なお，相続税及び贈与税の負担をより合理化するため，5年以内に同一人から取得した財産額は，これを累積して課税する制度をとることが適当である。

4 税務執行への期待

租税は，税制がいかに合理的なものであつても，その執行の適正を期しえなければ公正な負担を実現することは到底不可能である。相続税及び贈与税については，これらの税が所得税や法人税のように毎年繰り返して課税されるものと異なり，相続の開始又は贈与の際に課税されるものであることから，その負担の適正であることが特に要請される。

相続税又は贈与税の負担の適正は，課税対象となる財産のはあくを十分にするとともに，財産評価の適正をえてはじめて実現されるところである。

相続税及び贈与税の税務執行の現状をみると，遺産分割の状況の調査について相当の問題が提起されているほか，財産のはあく及び評価の困難から相続税及び贈与税の負担についてアンバランスが生じており，必ずしも満足すべき状況にあるとは認められない。

相続税制度についての当調査会の答申が実現された場合には，相続税の課税最低限は大幅に引き上げられ，中小財産階層の負担はかなり軽減されることとなり，その結果相続税の納税者も著しく減少することとなろう。税務当局は，これにより生じた税務の余力を課税財産の調査及び評価の適正化のためにふりむけ，現在，調査が最も困難であると認められる預貯金，無記名債権等不表現財産のはあくについてより一層配意するとともに，同族会社の株式の評価等の適正化を期すべきものと考える。

また，公平な負担の実現のためには，税務当局における努力だけでは十分でなく，どうしても納税者の誠実な申告納税と相まつて，税務当局における調査のための資料の収集について関係者の積極的協力が必要である。相続税又は贈与税は，その性質から，これらの税に関する知識の普及についてもかなり困難なことが予想されるが，納税倫理の高揚と関係者の税務調査への協力を特に要請したい。

## 第2　要　　綱

### 1　方　　針

相続税負担の適正を図るため，遺産取得税体系を維持しつつ，相続税の総額は遺産額及び法定相続人の数により決定できるような体系をとるとともに，相続税の課税最低限の引上げ及び税率の緩和により中小の財産階層の負担を大幅に軽減するものとする。

### 2　相　続　税

(1)　体　　系

相続税の課税標準は，各相続人が相続により実際に取得した財産の価額とし，その納付すべき相続税額は，共同相続人が民法第900条に定める相続分の割合により遺産を取得したものとして算出した税額を各相続人が相続により実際に取得した財産の価額に応じて計算したものとする。

(2)　納税義務者

相続又は遺贈により財産を取得した者とする。

(3)　相続税の総額の計算

(イ)　遺産についての課税最低限

遺産が150万円と30万円に法定相続人の数を乗じた額以下である場合には相続税を課税しない。

(ロ)　総税額の計算

課税最低限の金額をこえる部分の遺産額を法定相続人（相続の放棄があつた場合には，放棄がなかつたものとした場合の法定相続人）が民法第900条の相続分の割合に従つて相続したものとした取得分の価額に，次の累進率を適用して算出した金額の合計額を各相続人又は受遺者の納付すべき相続税の総額とする。

| 改正案（相続人の取得分） | 現行（基礎控除後の課税価格） | 率 |
|---|---|---|
| 300千円以下 | 200千円以下 | 10 % |
| 300千円超 | 200千円超 | 15 |
| 700 〃 | 500 〃 | 20 |
| 1,500 〃 | 1,000 〃 | 25 |
| 3,000 〃 | 2,000 〃 | 30 |
| 5,000 〃 | 4,000 〃 | 35 |
| 7,000 〃 | 7,000 〃 | 40 |
| 10,000 〃 | 10,000 〃 | 45 |

| 改正案（相続人の取得分） | 現行（基礎控除後の課税価格） | 率 |
|---|---|---|
| 20,000 〃 | 15,000 〃 | 50 |
| 30,000 〃 | 20,000 〃 | 55 |
| 50,000 〃 | 30,000 〃 | 60 |
| 70,000 〃 | 50,000 〃 | 65 |
| 100,000 〃 | 100,000 〃 | 70 |

(4) 各納税義務者の納付する相続税額の計算

(イ) 課税標準

相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額から承継した被相続人の債務及び負担した葬式費用の金額を控除した金額を課税標準とする。

（備考） 少額の財産を取得した者の相続税については，税務執行を考慮し，調整を行うことを考慮する。

(ロ) 相続税額

(3)の(ロ)により算出された相続税総額のうち課税標準に対応する部分の金額を相続税額とする。

なお，相続人が配偶者及び第1親等以外の者であるときは，それらの相続人の相続税額は上記の算出税額におおむね20％相当額を加算したものとする。

(ハ) 税額控除

(a) 配偶者控除

配偶者の納付すべき税額については，その3分の1相当額（相続分の割合により計算した配偶者の税額の3分の1相当額を限度とする。）を控除する。ただし，配偶者控除の金額は遺産が3,000万円である場合に計算される配偶者控除の額をこえないものとする。（現行は，配偶者の取得財産の価額の2分の1相当額控除）

(b) 未成年者控除

未成年者の納付すべき相続税については，その者が成年に達するまでの年数の各1年につき1万円を税額から控除する。（現行18歳に達するまで1年につき2万円を課税財産から控除）

(5) 相続開始前5年以内の贈与財産の加算

相続人又は受遺者が相続開始前5年以内に被相続人から贈与により取得した財産の価額は，これを相続又は遺贈により取得した財産の価額に加算して相続税額を算出し，算出相続税額から当該贈与財産に課せられた贈与税相当額を控除したものをもつて納付すべき相続税額とする。（現行は相続開始前2年以内の贈与財産を加算）

(6) 相次相続控除

10年以内に2回以上相続が開始して相続税が課せられるときは，前回の相続につ

き課せられた相続額の10分の1相当額に，相続開始の期間が10年に満たない数年を乗じた額を，今回の相続税額から控除する。（現行と同じ。）

(7) 改正案による相続税負担

改正案と現行との相続税負担を比較してみると，次のとおりであつて遺産1,000万円程度までの相続税負担はかなり大幅に軽減されることとなる。

課税の実績に現われた財産相続の状況及び法定相続人数からみた平均的な相続税負担の比較

| 遺産額 | 現行 | 改正案 |
|---|---|---|
| 千円 | % | % |
| 3,000 | 8.5 | — |
| 5,000 | 10.7 | 3.9 |
| 10,000 | 14.6 | 10.6 |
| 30,000 | 24.7 | 21.0 |
| 50,000 | 29.6 | 27.4 |
| 100,000 | 37.6 | 36.5 |
| 300,000 | 48.2 | 48.9 |
| 500,000 | 52.6 | 55.2 |
| 1,000,000 | 56.9 | 62.3 |

（備考） 現行法が法定相続人の数にかかわらず，実際の財産相続の状況により異なるので簡単ではないが現行法については，サンプル調査に基いて実際の財産相続の状況を推定したものに基いて負担率を算出し，また，改正案については，課税の実際に現われた法定相続人の数及び配偶者の相続状況に基いて負担率を算出して，これを比較したものである。

3 贈与税

(1) 納税義務者

贈与により財産を取得した者とする。

(2) 課税価格

1暦年間中に贈与により取得した財産の価額の合計額とする。

(3) 基礎控除

20万円（現行は10万円）

(4) 贈与税額

基礎控除後の課税価格に次の累進税率を適用して算出した金額とする。

| 改正案 | 現行 | 税率 |
|---|---|---|
| 基礎控除後の課税価格 | | % |
| 300千円以下 | 200千円以下 | 15 |
| 300千円超 | 200千円超 | 20 |

| 改正案 | 基礎控除後の課税価格<br>現行 | 税率 |
|---|---|---|
| 500千円超 | 500千円超 | 25% |
| 700 〃 | 1,000 〃 | 30 |
| 1,000 〃 | 2,000 〃 | 35 |
| 1,500 〃 | 4,000 〃 | 40 |
| 2,000 〃 | 7,000 〃 | 45 |
| 3,000 〃 | 10,000 〃 | 50 |
| 5,000 〃 | 15,000 〃 | 55 |
| 7,000 〃 | 20,000 〃 | 60 |
| 10,000 〃 | — | 65 |
| 30,000 〃 | 30,000 〃 | 70 |

(5) 5年以内の贈与財産の加算

贈与により財産を取得した者が5年以内に同一人から財産の贈与を受けたときは，これを累積して贈与税額を算出し，加算した贈与財産に課せられた贈与税相当額を控除したものをもつて納付すべき贈与税額とする。

4 申告及び納付

相続税及び贈与税の申告及び納付についてはおおむね現行制度によるが，延納については，次のように改める。

(イ) 延納は，税額が原則として5万円をこえる場合に認めるものとし，この場合においても，1年間における分納税額は原則として5万円を下ることができないものとする。(現行は1万円)

(ロ) 延納年限は，課税財産の種類別構成等により，最長10年以内において，不動産，立木の構成割合の高いものから順次長期の延納を認めるものとする。(現行は5年以内，不動産等が相続財産の2分の1以上の場合は10年以内)

(ハ) 課税対象となつた財産を売却した場合には，売却財産に対応する延納税額を直ちに納付せしめるものとする。

5 その他

(1) 現行の贈与とみなされる財産で，低額譲渡によるもの，債務免除によるもの及び同族会社又は公益法人を通じてする利益の供与について適用基準をなるべく具体的に規定する等の措置を講ずる。

(2) 評価に関し特に重要と認められるもの（例えば株式）については，法令をもつてその評価方法を明らかにすることとし，立木が相続税の課税価格計算の基礎となる場合

に適用される控除率は現行所得税負担が軽減されたことを考慮して10％とする。（現行は15％）

(3) 株式等課税対象となつた財産を，申告書提出の時までに公正な取引によつて売却し，その売却代金が課税上の評価額を下廻つたときは，その売却価額により評価することとする。

(4) 立木に係る相続税の延納の利子税を日歩1銭5厘に引き下げる。（現行2銭）

(5) 所得金額一定額（例えば1,000万円）以上の者の所得税の申告書に資産負債の明細書を添附せしめる等の措置を講ずる。

# 第 2 部　答申の理由及び説明

# 第２部　答申の理由及び説明

## 第１章　相続税制度改正の必要性

### 第１　現行制度の概要

現行の相続税制度においては，相続税は，相続，包括遺贈及び被相続人から相続人に対する特定遺贈により財産を取得した場合に，財産の取得者に対し，これらの事由による取得財産の価額を標準とし，50万円を基礎控除して20万円以下の金額に対する10％から１億円をこえる金額に対する70％までの累進税率により課税するものとし，また，贈与税は，贈与又は被相続人又は包括受遺者以外の者からの特定遺贈により財産を取得した場合に，財産の取得者に対し，これらの事由による一暦年間中の取得財産の価額の合計額を標準とし，10万円を基礎控除して20万円以下の金額に対する15％から3,000万円をこえる金額に対する70％までの累進税率により課税するものとされている。

これは，昭和25年にシャウプ勧告に基いて改正された相続税制度について，昭和28年に取得課税の制度を存置しつつ，相続税と贈与税の二本建とし相当大幅な改正を加えたものである。

すなわち，シャウプ勧告による相続税制度は，相続税創設以来とられてきた被相続人の遺産額を課税標準として課税する相続税制度を根本的に改めて，相続税を財産の無償取得に対する課税とし，相続，遺贈又は贈与により財産を取得した場合に，財産取得者に対しその者の一生を通じてこれらの事由による取得財産の価額を累積して課税するものであつた。

昭和28年には，このような財産の無償取得に対する課税制度を存置しつつ，主として税務執行上の要請から財産取得者の一生を通ずる累積課税の制度を改めて，相続税と贈与税の二本建として今日に至つたものである。

相続税が財産の取得者ごとにその取得財産の価額を標準として課税する現行制度の下にあつては，同額の遺産であつても，相続人等にその遺産がどのように分割して相続されるかによつて，遺産のうちどれだけが相続税として徴収されるかが異なつてくることとなり，遺産が多くの者に分配されればされるだけ遺産のうち相続税として徴収される部分の割合が少なくなることとなつている。

## 第２　現行課税体系の欠陥

（財産相続の現状）

(1)　わが国財産相続の現状は，相続法の改正後まだ十分な期間が経過していないことも原因して必ずしも分割の慣習がまだ熟しておらず，相続財産の性質によつては，遺産の分割相続の観念が弱く，また，分割相続が行われる場合においても，相続後相当の期間経過後に行われる場合が多い。

（相続税の申告に現われた弊害）

(2)　財産相続に際して，なるべく多くの者が遺産を相続することは，それ自体としては財産が多数の者に分散され，富の集中が抑制されるという見地に立てば，好ましいことである。したがつて，遺産を多くの者が相続すれば遺産のうち相続税として徴収される部分が少なく，少数の者が相続すれば遺産のうち相続税として徴収される部分が多くなるという建前は，この見地から是認される。

しかし，税務執行の実際からは遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることからその分割の状況を適確に調査する必要があり，このため時には税務執行の行き過ぎもいわれている。反面，納税者の相続税の申告に当つても，事実と異なるような申告が行われ，遺産を分割しても未分割として申告し，又は実際の遺産分割の程度をこえるような細分化を仮装し負担がより軽減されるような状態における分割を仮装して申告が行われている。これに対し，前述のような財産相続の現状であるので，遺産の分割の状態を適確に調査することは，税務の現状においては，きわめて困難なことであり，相続税負担の不公平をきたしている結果となつている。

相続税の負担が法律上の表面的操作により回避でき，税務の執行もそれを適正化することが困難であることは，一般の税務に対する信頼を失い，ひいては納税思想の低下をきたすこととなり，このようなことは看過しえないところである。

（農業中小企業の資産その他の分割困難な資産の相続）

(3)　さらに現行の相続税の欠陥としてあげられるものに，農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割を困難とする財産を相続した場合の相続税の負担の問題があげられる。

農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割が困難な資産については，分割することによりその経営維持の困難をきたすため，経済的には，これらの財産については単独又は少数の者によつて相続せざるをえない現状である。これに対し，現行の相続税制度は，財産の取得者ごとに控除及び税率を定めているため，分割困難なこれらの財産を単独又は少数で相続した場合には，その相続税の負担は相対的に重いものとなる。

（申告の現状と負担の不均衡）

(4) 現行の相続税負担は，累次の軽減にもかかわらず，なお重く，特に中小の財産階層においてはかなり重いものとなつており，個人生活の経済的基盤をぜい弱にしていることがあげられる。

このように，相続税負担の重いことは，財産を相続した場合に遺産の仮装分割の弊を助長しているほか，預金，有価証券等いわゆる不表現資産を隠ぺいして負担の軽減を図るという弊害の基因となつているといえる。

# 第２章　相続税課税の理論的根拠とその課税体系

## 第１　課税の理論的根拠

（相続税課税の理論的根拠）

(1)　相続により被相続人から相続人に移転する財産については相続税を課することは，主要な近代国家では一般に受け入れられているところであり，したがつて相続税は各国いずれも租税体系の一環をなしているが，相続税課税の理論的根拠については一致した見解がなく，種々の議論がなされている。すなわち相続税の課税については，相続人の不労財産取得による偶然の増富に対してその一部を課徴するものであり，また，巨額の財産を相続した者としからざる者との間の負担の権衡又は富の過度の集中を抑制する等の社会政策的な意味をもつものであるなど，種々の理由ずけがなされている。

そして，その課税体系については，(a)　被相続人の遺産額を課税標準とする形式をとるもの，(b)　相続人その他の者が相続によつて取得した財産の価額を課税標準とする形式をとるもの，(c)(a)と(b)の両形式による税を併課する形式をとるもの及び(d)(a)又は(b)の形式をとりながら相続人等の被相続人との関係その他の事情を考慮して課税する形式をとるものがある。

（被相続人の遺産額を標準として課税する根拠）

(2)　被相続人の遺産額を課税標準として課税する相続税の理論的根拠については，次のようなものがあげられる。

(イ)　被相続人の遺産に対してその額に応じ累進税率で課することにより富の集中を抑制するという社会政策的な意味を有するものである。このような考え方を押し進めたものとして個人が生存中富の蓄積できるのは，その人のすぐれた経済的な手腕に対して社会から財産の管理運用を信託されたことの結果とみることができるのであるが，その相続人は被相続人と同様にすぐれた経済的な手腕を有するとは限らないから，相続の開始により被相続人から相続人に対して財産が移転する際に被相続人の遺産の一部は，当然社会に返還されるべきであるとするものもある。

(ロ)　人の死亡及び相続という事実は，被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基く税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税する最もよい機会であり，この機会にいわば所得税あるいは財産税の後払いとして課税するには，遺産額を課税標準とすることが当然の帰結となるとするものである。このように説明することを，米英の文献では“back tax theory”と呼ん

でいる。

（相続人が取得した財産を標準として課税する根拠）

(3) 次に，相続人が取得した財産の価額を課税標準として課税する相続税の理論的根拠については，次のようなものがあげられる。

(イ) 遺産取得に対する課税は，遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税であるとするものである。そして，それは遺産の取得に対する特殊の形態の所得税であると説明されている。

(ロ) 次に，大資産の取得に重い税を課することにより，社会政策的な観点から重要な意義があるものとして位置ずけられている。すべての個人は経済的に機会均等であることが望ましく，このような観点から，個人が財産を相続等により無償取得した場合に，その取得財産の一部を課徴するのが適当とするものである。

## 第2　わが国の課税体系とその沿革

（ま え が き）

(1) わが国の相続税は，明治38年（1905年）日露戦争の戦費調達の一環として近代的な相続税課税の制度が創設されたが，それ以前においても不動産等の相続について登記をする場合に登録税の形で被相続人から相続人に移転する財産に対する課税が行われていた。

わが国の相続税制度は，大きくは(2)以下で述べるように3期に分けて考えることができ，第1期（明治38年から昭和21年まで）及び第2期（昭和22年から昭和24年まで）は，被相続人の遺産額を課税標準とし，第3期（昭和25年から現在まで）は相続人その他の者の相続等による取得財産価額を課税標準としている。

（第　1　期）

(2) まず，第1期は相続税創設の明治38年から昭和21年までである。この時代においては，家の制度が尊重され，相続法は家督相続を中心として定められていた。これに応じて，相続税の課税は，家の存続ということについて多大の配慮がされていた。

この時代の相続税は，相続税を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，家督相続には軽く，遺産相続には重く課せられた。そして，その課税標準は，ともに相続開始の時における被相続人の遺産総額を基とし，相続人と被相続人との親疎の別に応じ，親等の近い相続人には軽く，親等のうとい相続人には重く課税されていた。

（第　2　期）

(3) 次に，第2期は相続税が改正された昭和22年から昭和24年までである。この時代においては，相続法の改正により家督相続の制度が廃止され，これに伴つて相続税は遺産相続に対する課税の一本となつた。そして，課税標準は相続開始の時における被

相続人の遺産総額を基とし，被相続人と相続人との親疎の別に応じ，親等の近い相続人には軽く，親等のうとい相続人には重く課せられた。

また，相続税の補完税として贈与税を創設し，財産を贈与した場合に，贈与者の一生を通じて贈与した財産の価額を累積して課税することとされた。

（第　3　期）

(4) 第3期は，シャウプ勧告に基く税制改正の行われた昭和25年から現在までである。この時代においては，相続税は，財産の無償取得税となり，相続，遺贈又は贈与により財産を取得した者に対し，そ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。したがつて，相続税は，被相続人の遺産の額に関係なく，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つた。

シャウプ勧告に基く相続税は財産取得者の一生を通ずる無償取得財産を累積して課税する制度であつたが，昭和28年の税制改正により，主として税務執行上の要請から財産取得者の一生を通ずる累積課税の制度は廃止され，相続税と贈与税の二本建の税制となり，相続，包括遺贈等による財産の取得については相続税を，贈与，特定遺贈による財産の取得については贈与税を課することとなつて今日に至つたものである。

## 第3　諸外国の課税体系とその沿革

（概　　観）

(1) 諸外国における相続税の課税体系は，その国の歴史的，社会的背景に基いて各種の課税体系がとられているようである。主要な国についてみれば，以下に述べるように，アメリカ及びイギリスにおいては，被相続人の遺産額に応じて負担が定められ，フランス及び西ドイツにおいては，財産取得者の取得財産の額に応じて負担が定められる。ただ，フランスにおいては，相続人の実情を考慮して負担が定められるようなものとなつている。

（アメリカ）

(2) アメリカにおいては，1916年に遺産税が創設されたが，それ以前においても相続によつて移転する財産に対する課税が行われていた。その後1939年及び1954年に相続税制度について相当大きな改正が行われたが，引き続き被相続人の遺産額を課税標準とする課税体系がとられている。

現行のアメリカの相続税制度は，遺産税と贈与税との二本建となつており，遺産税は，相続開始の際の被相続人の遺産額を課税標準として課税される。

（イギリス）

(3) イギリスにおいては，1894年に近代的な相続税形態をととのえ，遺産税（Estate

duty)，動産相続税（Legacy duty）及び不動産相続税（Succession duty）の三本建の税制とし，被相続人の遺産を標準として課税するものとしていたが，それ以前においても，遺言証書に対する印紙税等の形で相続の開始により被相続人から相続人に移転する財産について課税されていた。その後1949年相続税制について相当大幅な改正が行われ，遺産税（Estate duty）一本となつた。

現行のイギリスの相続税制度は，遺産税のみで贈与税はなく，遺産税は，相続開始の際の被相続人の遺産額を課税標準として課税される。

（フランス）

(4) フランスにおける相続税制度は，登録税として発展してきた。

現行のフランスの相続税制度は，遺産取得税と贈与税の二本建となつており，ともに相続人の実情を考慮して取得財産価額を課税標準として課税される。

（西ドイツ）

(5) ドイツにおいては1906年に相続税制度が創設されたが，それ以前においても，各州は，いずれも相続税を課税していた。その後数回の改正を経て現在に及んでいるが，引き続いて相続人等の取得した財産を標準として課税するものとしている。

現在の西ドイツにおける相続税制度は，遺産取得税，贈与税，目的出捐税の三本建となつており，遺産取得税は，財産の取得者に対し，取得財産の価額を課税標準として課税される。

## 第4　遺産取得税体系と遺産税体系の長所及び短所

(1) 当調査会は，相続税の課税体系の検討に先だつて，現行の財産の取得者に対し取得財産の価額を標準として課税するいわゆる遺産取得税体系と，被相続人の遺産額を標準として課税するいわゆる遺産税体系とについて，それぞれの長所及び短所について検討を行つた。

（遺産取得税体系の長所）

(2) まず，遺産取得税体系の長所として考えられる事項は次のような点である。

(イ) 財産取得者の個人的担税力を測定して合理的な課税をすることができ，公平な租税負担を期することができること。

(ロ) 相続税の課税目的の一つに，富の集中の抑制を図るということがあげられるが，遺産取得税体系は，最もその目的に適合していること。

(ハ) 長子単独相続の制度が廃止され，平等の原則のもとにたつ相続法の趣旨に合致すること。

まず，(イ)及び(ロ)にあげられている点は，相続人の間に遺産分割の観念が強くしかもこれが明確に行われる場合にいえることであつて，前述のように遺産分割の実態

及び公示があいまいな場合には，遺産の分割を仮装した申告が行われる等のため，長所となりえないことも考えられる。また，遺産が分割可能な財産である場合と分割が困難な財産である場合とで相続税負担に大きな差異を生じ，負担の公正を欠くことも生ずる。しかし，これらの点については，現在において欠陥ではあるが，将来の分割相続の慣習が徹底してくれば，ある程度その弊害を除去することができるであろう。

また，(ハ)の点については，相続税体系として遺産税体系によるべきか遺産取得税体系によるべきかは，社会及び経済の実情にどちらの課税体系がより適するかによつて定めるべきものであり，相続法の建前から直ちに割り出さるべきではないともいえる。現に，わが国においても，相続法の改正があつた昭和22年の改正相続税法において遺産税体系がとられており，また，均分相続制度を建前とするアメリカ及びイギリスにおいても遺産税体系がとられている。わが国において遺産取得税体系による相続税の課税体系をとつたのは，昭和25年度の税制改正以後のことであり，相続税の課税体系は相続法の相続体系と直ちに結びつくものではないといえるであろう。

（遺産取得税体系の短所）

(3) 次に，遺産取得税体系は，次のような点が短所としてあげられている。

(イ) 財産相続の現状から遺産分割の実情を適確に調査することが困難であるため，また，負担の軽減を図るため現実と異なつた分割を仮装した申告が行われる弊風が生ずる場合がある。このような場合には，しばしば述べたように適正な負担が実現できないばかりでなく税務に対する信頼を失い，納税思想の悪化を来たす等の弊害を伴うこと。

(ロ) 適正な税務の執行が困難であること。

これらの点については，遺産分割の思想がより徹底し，税務執行が充実していればある程度弊害を防止することもできるであろう。

（遺産税体系の長所）

(4) まず，遺産税体系は，次のような点が長所としてあげられる。

(イ) 相続に際してなんらかの課税を行うことのねらいの一つには，その者の一生を通じて租税負担を清算するということもあり，遺産税体系の方がよりその目的に適合すること。

(ロ) 遺産税体系によるときは，遺産取得税体系による場合にみられるような現実と異なる遺産分割を仮装し，負担の軽減を図る申告は行われず，負担の不公平や納税思想に対する悪影響はみられないこと。

(ハ) 税務執行が容易であること。

しかし，このような遺産税体系において長所としてあげられている一生を通ずる租税負担の清算は遺産取得税体系においても財産取得者の個人的担税力を測定しつつ合理的にこれを行うこともできるといえる。

（遺産税体系の短所）

(5) 遺産税体系は，さきに述べた遺産取得税体系にみられるような三つの長所を実現することができないという短所があげられる。しかし，前述のように遺産取得税体系の長所は，相続人の間に遺産分割の観念が強く，かつ，遺産の分割が明確に行われる場合にいえることであつて，遺産分割の観念が徹底していいない場合には，かえつて遺産総額を基として相続税額を測定することがより実情に適合し，合理的であるともいえる。

## 第5　検討と結論

（検討の結果の要約）

(1) 相続税に関する２つの課税体系について上述の検討を基とし，現在現われている弊害を考慮しつつ，両体系をとる場合の利害得失について検討してみた。

相続税の課税体系について，農家や中小企業等の財産相続の問題を解決するため課税最低限を大幅に引き上げて遺産税体系をとるべきであるとの強い意見もあつた。

しかし，当調査会は検討の結果，相続税の課税体系は，遺産取得税体系にも捨て難い長所があり，現在上述のような負担の不均衡をきたしているという弊害はあつても，いま直ちに遺産税体系に改めるべきではなく，将来の財産相続のあり方も考え，むしろ，現行の遺産取得税体系をとりつつその長所を存置し，かつ，この制度による弊害を是正する方向において検討を行うことが適当であるとの結論に達した。

（結　　論）

(2) このような考え方に基くものとしていくつかの案がとりあげられ，それぞれの案について，その長短を検討してみた。結論として現行の相続税体系をそのままとし，遺産を法定の相続人が民法の相続分にしたがつて分割したものと仮定して相続税額を計算する案をとりあげることが，現在においては最も適当であると判断した。

当調査会は，この案が，現行の遺産取得税体系をとりつつ，遺産額と相続人の数という客観的事実により相続税額が定まり，しかも現行の制度を大幅にかえることなく実際の遺産分割の程度により負担が大幅に異なるという現在の弊害を除去できるという点では最も合理的な案と考えた。さらに，相続人の数が少い場合に問題としてとりあげられている農家やこれに準ずる中小企業等その他の一般世帯の相続の問題を解決するため，共同相続人一人ごとに定められる控除額のほか，共同相続人の数にかかわらず，遺産について一定額を基礎的に控除することが適当であるとの結論に達した。

相続税の負担は，相続税の総額が遺産額と法定相続人の数とにより決定される方式

をとる結果，同額の遺産であつても，共同相続人の数が多い場合の負担は，相続人が単独又は少い場合の負担に比して軽減されることとなるが，相続税の負担は，遺産を相続しない法定相続人が遺産を相続した者に依存することがあること等を考えあわせれば，法定相続人の多い場合には少い場合に比してある程度軽減されることが合理的であるといえるのである。

(3) 以上の観点に立ち，とるべき相続税の体系の具体案は，次のようなものである。

すなわち，相続税の課税標準は，各相続人の相続により取得した財産の価額とし，その納付すべき相続税額は，共同相続人が民法第900条に定める相続分の割合により遺産を取得したものとして算出した税額を各相続人の相続により取得した財産に応じて計算したものとすることである。しかし，このような相続税額の計算は，その実施に当つてはかなり煩雑なことが予想されるので，民法第900条の相続分の計算は遺産のうち課税最低限の額をこえる部分について行う等の方法によりその簡素化を図るほか，相続分の指定，相続の放棄等により相続分が恣意的にかえられることにより現在現われている弊害を再びくり返すことのないよう，その相続分は相続を放棄した場合においても放棄がなかつたものとし，また相続分の指定があつた場合においても，これにかかわらず，民法の相続分によることとする等の措置を講ずべきである。

この相続税体系は，別に述べる控除及び税率の問題をあわせ考えれば，相続税が，相続した財産の価額に応じ相続人の個人的事情を考慮に入れてその負担が定められるべきであり，かつ，相続人の数が多いときは少ない場合に比してその負担が軽く定められるべきであるという諸要請をとり入れつつ，現在生じている相続税の弊害や農家，中小企業等の財産を相続した場合の問題をおおむね解消できるものと考える。

# 第3章　相続税の負担の検討

## 第1　負担の検討方法

（検討方法の内容）

(1) 相続税のみならず一般的に租税の負担の適否あるいは軽重を測定することは必ずしも容易ではなく，また広く確立した絶対的な判断の方法があるとも見受けられない。そこでここでは，租税負担の適否及び軽重を判断する方法として普通にみられる次の三つの角度から相続税負担の適否あるいは軽重を検討してみた。

(a) 相続税収入は租税収入中にどの程度の地位を占めているか。すなわち，近代国家の必要経費をまかない，富と所得との再分配を図る機能をもつ租税全体のうちで相続税の果している役割はどの程度のものであるか。

(b) いわゆる課税最低限からみて相続税負担は適当であるかどうか。すなわち，国民のうちで相続税を納めているのはどの程度の数であり，またどの程度の財産家であるか。

(c) 主として税率の累進度からみて相続税の負担は適当であるかどうか。すなわち，課税の対象となつた財産に対してはどの程度の負担となつているか。

以上の三つの角度から検討した場合，現在の社会及び経済の情勢から直ちにその適否を判断することができれば，それが最も望ましいことはいうまでもない。そこで，そのための検討を若干試みてはみたが，現在のところ綜合的な判断を下すような客観的な適当な基準も見当らないので，この三つの角度のおのおのについて，普通に採用されている方法として過去特にノーマルな状態にあつたと考えられている戦前の一定時期及び諸外国との比較を試み，さらに近代的税制のうちで相続税と並んで個人の富及び所得の再分配を図る点で大きな役割を果している所得税との関連を考察し，比較的な解答を求めてみた。

（検討を行う場合の前提）

(2) 以上のような立場に基く検討も種々の前提を置いていることはいうまでもない。特に比較的な検討にあたつて困難な問題を提供しているのは，わが国の相続税制度が昭和22年までは家督相続を中心とする遺産税体系，昭和24年までは遺産相続1本を基礎とする遺産税体系を採り，昭和25年以降は遺産取得税体系を採つていることである。検討の方法の一つとしては，遺産税の負担を遺産取得税の負担に還元する方法も考えられるが，相続税は結局遺産から支払われるものと考えられるので，ここでは大体において遺産取得税の負担を遺産税の負担に還元して比較検討を進めてみた。

なお，過去との比較及び諸外国との対比の場合に，その背景となつている社会経済

情勢が現在のわが国のそれと著るしく相違していることまた，戦前及び諸外国における負担がそれ自体適当であつたかどうかについての検討がされていないこと等の事情を十分注意する必要があることはいうまでもない。

（注） (a) 戦前対比においては，主として昭和9～11年及び昭和15年を基準の中心とした。

(b) 諸外国との対比においては，可及的にアメリカ，イギリス，フランス及び西ドイツを対象としたが，資料の関係でこれらのうちの一部についてのみ比較したものもある。

## 第2　収入額からの検討

### （わが国の現状及び過去との比較）

(1) わが国の相続税は，贈与税を含めて昭和32年度予算では6,496百万円で租税収入総額（専売益金を含む。）に対し0.6％となつている。相続税収入の租税収入総額のうちに占める割合は，明治，大正年間においては，おおむね，0.5％ないし1.0％程度のものであつたが，昭和の初期においてその割合は増加し，4.0％程度まで増加した。その後再び低下し，戦時及び戦後において租税負担が一般的に増加することとなつたことに伴い急激に減少している。

第1表　相続税の国税収入中に占める割合

（単位百万円）

| | 国税計 (A) | 相続税 (B) | B／A |
|---|---|---|---|
| 明 43 | 40 | 3 | 0.8 |
| 大 10 | 1,001 | 9 | 0.9 |
| 昭 7 | 940 | 30 | 3.2 |
| 9～11 | 1,226 | 30 | 2.5 |
| 16 | 4,930 | 64 | 1.3 |
| 25 | 570,850 | 2,694 | 0.5 |
| 28 | 942,521 | 3,378 | 0.4 |
| 30 | 936,892 | 5,563 | 0.6 |
| 32 | 1,094,848 | 6,496 | 0.6 |

現在の租税収入額が昭和9～11年度のそれに対してどの程度の倍数になつているか，また，租税のうちどの税がどのような倍数になつているかをみると，第2表に示すように租税全体においては昭和9～11年に対し昭和32年は893倍となつているのに対し，相続税は217倍にとどまつている。これは，所得税，法人税がそれぞれ1,620倍，2,438倍と著しく伸張しているためと認められる。

相続税と贈与税の収入は，昭和32年度予算では，課税見込額で相続税4,476百万円，贈与税3,331百万円と，収入見込額で相続税3,230百万円，贈与税3,266百万円となつている。これを昭和30年分の課税実績によると，相続税3,390百万円に対し，

第2表　主要税収入の対戦前伸張度の比較

（単位百万円）

| | 昭9～11　(A) | 昭32予　(B) | B／A |
|---|---|---|---|
| 租税総額 | 1,226 | 1,094,848 | 893 |
| 所得税 | 142 | 230,061 | 1,620 |
| 法人税 | 127 | 309,579 | 2,438 |
| 相続税 | 30 | 6,496 | 217 |
| 酒税 | 216 | 181,047 | 842 |
| その他 | 711 | 367,665 | 516 |

贈与税は，2,620百万円となつており，その構成割合は，相続税55.6%，贈与税44.4%となつている。このように，贈与税の占める割合が大であることは，昭和22年以後贈与税の課税範囲の拡張があつたとはいえ，第3表に示すように戦前における贈与税の構成割合に比して急激な増加であるといえる。

第3表　相続税収入中に占める相続税と贈与税の構成比の推移

（単位百万円）

| | 相続税総額(A) | 相続税(B) | 贈与税(C) | B／A | C／A |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | % | % |
| 昭9～11 | 38 | 34 | 4 | 89 | 11 |
| 16 | 68 | 59 | 9 | 87 | 13 |
| 25 | 3,542 | 2,533 | 1,009 | 71 | 29 |
| 28 | 5,750 | 3,003 | 2,747 | 52 | 48 |
| 30 | 7,213 | 3,906 | 3,307 | 54 | 46 |
| 32 | 7,789 | 4,476 | 3,313 | 57 | 43 |

（注）課税額により掲上し，昭32は予算額，その他の各年は旧法適用分及び加算税を含む。

（諸外国の状況）

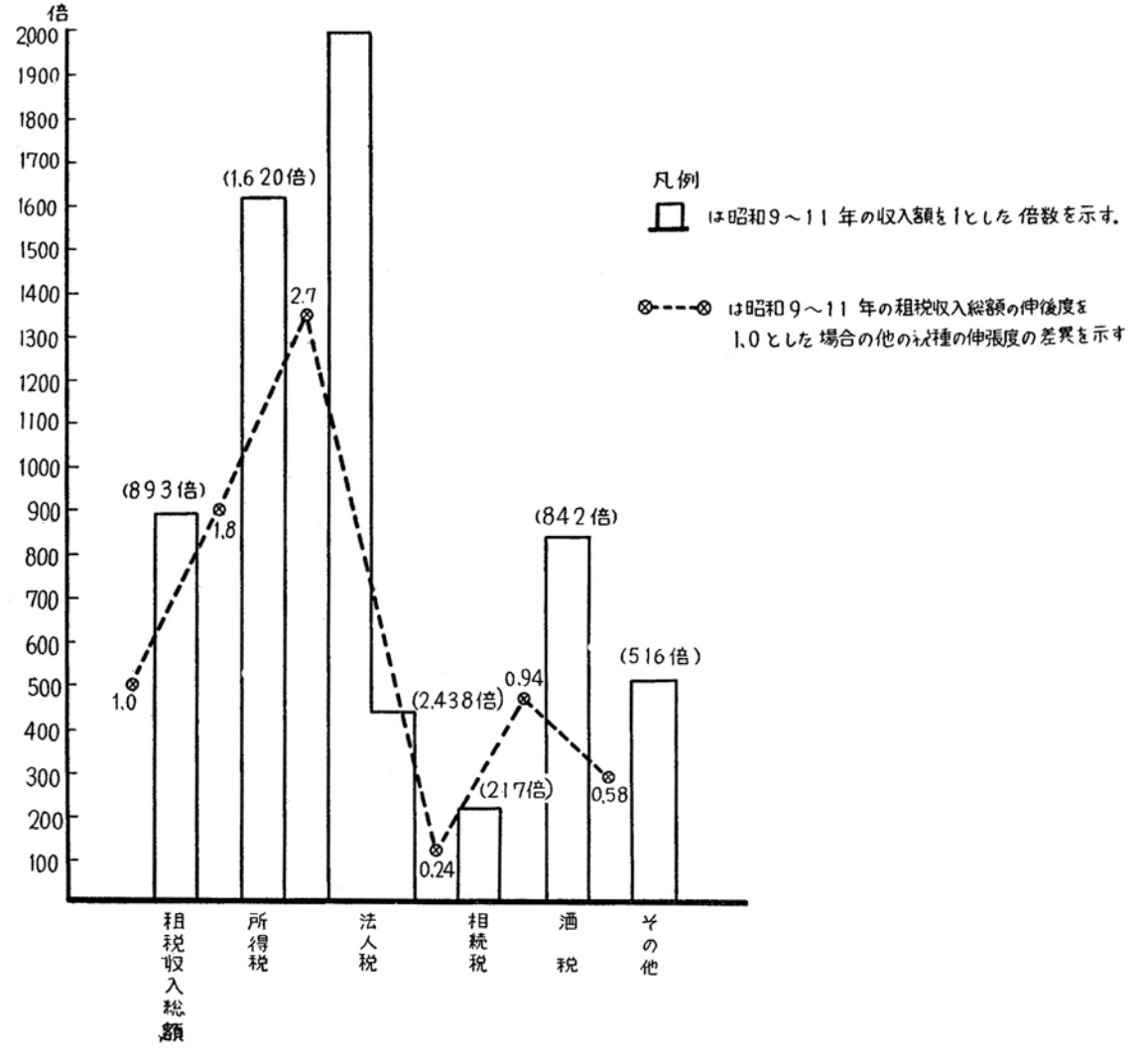
(2)　諸外国における相続税収入の租税収入中に占める地位は，第4表に示すとおりであつて，贈与税を含め相続税収入の租税収入総額に対する割合は，1956年において，ア

第4表　諸外国における相続税の租税収入中に占める割合

| | 国税総額(A) | 相続税(B) | $\frac{B}{A}$ |
|---|---|---|---|
| アメリカ | 805億ドル | 13.8億ドル | 1.7% |
| イギリス | 49 億ポンド | 1.7億ポンド | 3.5 |
| フランス | 3096.9億フラン | 327.7億フラン | 1.1 |
| 西ドイツ | 40.7億マルク | 0.7億マルク | 0.2 |

## 第１図　租税収入の税種別伸張度の比較

（昭９～11年対昭32年度予算）



メリカは1.7％，イギリスは3.5％，フランスは1.1％，西ドイツは0.2％となつている。

なお，1954年における相続税の国税総額のうちに占める割合はアメリカ1.3％，イギリス4.5％，フランス1.0％，西ドイツ0.2％であつた。

（検討の結果の要約）

(3) 上述のように相続税の租税収入中に占める地位は，昭和9～11年度は2.5％であつたものが順次低下し，現在0.6％となつている。これを諸外国における相続税収入の国税収入中に占める地位と比較してみると，わが国のそれは，西ドイツの0.2％よりは高いが，イギリスの3.5％，アメリカの1.7％，フランスの1.1％よりは低い。また，贈与税は最近における生前贈与の増加の傾向，過去との課税最低限の差異等のため著しく増加し昭和9～11年の相続税総額の11％であつたものが43％となり，相続税の地位は逆に低下している。

相続税の負担については，相続税はその収入を目的としてその負担を定められるべきものではなく，むしろ社会及び経済の実情に応じて控除及び税率を定められるべきであるとする意見と，相続税の控除及び税率についてある程度社会及び経済の実情に応じつつも，その収入は少くとも現在程度を推持すべきであるとする意見があつた。

（結　　論）

(4) 相続税の収入額については，その租税収入総額のうちに占める地位は低いが，その収入は軽視すべきでなく，相続税の総額において多くの減収をきたすような改正は適当でない。

しかし，現行の相続税にはさきに述べたようにかなり不合理な点が現われており，社会及び経済の実情に即する妥当な相続税負担を考えるときは，課税最低限の引上げ及び中小財産階層の負担の軽減を図ることが必要であると認められるので，このため若干の減収を生ずることもまたやむをえないとの結論に達した。ちなみに，戦前における相続税収入額を現在の物価に換算すると，おおむね100億円程度となるが，戦前と現在との国民の財産分布が異なること及び別に述べるような課税最低限を引き上げる必要があること等を考慮するときは，相続税の課税額は，今回の改正により現行の課税額の60％ないし70％程度となることもやむをえないものと考えた。

## 第3　課税最低限の検討

### 1　現行制度の概要及び沿革

（現行の課税最低限）

(1) 現行の相続税の課税最低限は，基礎控除50万円，配偶者が相続した場合には，配偶者控除として配偶者が取得した財産額の2分の1相当額，18歳未満の者が相続し

た場合には未成年者控除としてその者が18歳に達するまでの1年につき2万円の控除が認められている。したがつて，課税最低限は一般の場合には50万円であるが，配偶者の場合は100万円，18歳未満の者の場合には50万円にその者が18歳に達するまでの1年につき2万円を加算した額となる。

（沿　　革）

(2) わが国相続税は，戦前においては，家督相続と遺産相続とに分れ，それぞれ異なる免税点を設け，大正15年以後昭和20年までは家督相続については5,000円，遺産相続については1,000円の免税点であつた。ただ，昭和15年の改正により扶養控除の制度が設けられ，遺産が一定額以下の場合には被相続人の扶養親族1人につき1,000円を控除することとされた。この扶養控除額は，昭和17年の改正により1,500円に引き上げられた。

昭和21年においては，物価の変動に即応して家督相続20,000円，遺産相続3,000円の免税点のほか，扶養控除額3,000円とされた。

昭和22年以後は免税点制度は，基礎控除制度に改正され，扶養控除の制度は廃止された。

昭和25年の改正により，取得財産を累積することに改められたことに伴い一生を通じた取得財産の価額から基礎控除が行われることとなり，さらに配偶者及び18歳未満の者が取得する財産については，別に配偶者控除及び未成年者控除の制度が設けられ，配偶者の相続財産についてはその2分の1，18歳未満の者の相続財産については18歳に達するまでの年数に応じ一定額が控除されることとなつた。

第5表　免税点又は基礎控除の変遷

（単位　円）

| | 家　督 | 遺　産 | （扶養控除）（1人当控除額） |
|---|---|---|---|
| 明 38 | 1,000 | 500 | |
| 大 3 | 2,000 | 500 | |
| 15 | 5,000 | 1,000 | |
| 昭 15 | 5,000 | 1,000 | (1,000) |
| 17 | 5,000 | 1,000 | (1,500) |
| 21 | 20,000 | 3,000 | (3,000) |
| 22 | 50,000 | | |
| 25 | 150,000 | （財産取得者ごとに控除） | |
| 27 | 300,000 | （　〃　） | |
| 28(現行) | 500,000 | （　〃　） | |

昭和28年の改正により一生を通じた取得財産の累積課税の制度は廃止され，相続税については相続のつど相続により取得した財産の価額から基礎控除が行われることとなつたが，配偶者控除及び未成年者控除の制度は存置された。

2　課税の対象となつた相続件数

（わが国における課税の状況）

(1)　相続税の課税の対象となつた相続件数からみると，昭和30年は，相続税の課税人員は，昭和30年中に相続が開始して翌年の6月末までに申告され，又は決定されたものの人員は，39,664人となつている。これの被相続人の数を推計してみると，被相続人1人当りの課税された相続人の数が平均1.3人であることから被相続人の数は30,511人となり，昭和30年中に死亡した者の総数693千人に対して4.4%となつている。さらに幼令者及び資産を蓄積するに至らないで死亡したと認められる40才未満者を除いた死亡者数490千人に対する割合をみると6.2%となつている。

（過去との比較）

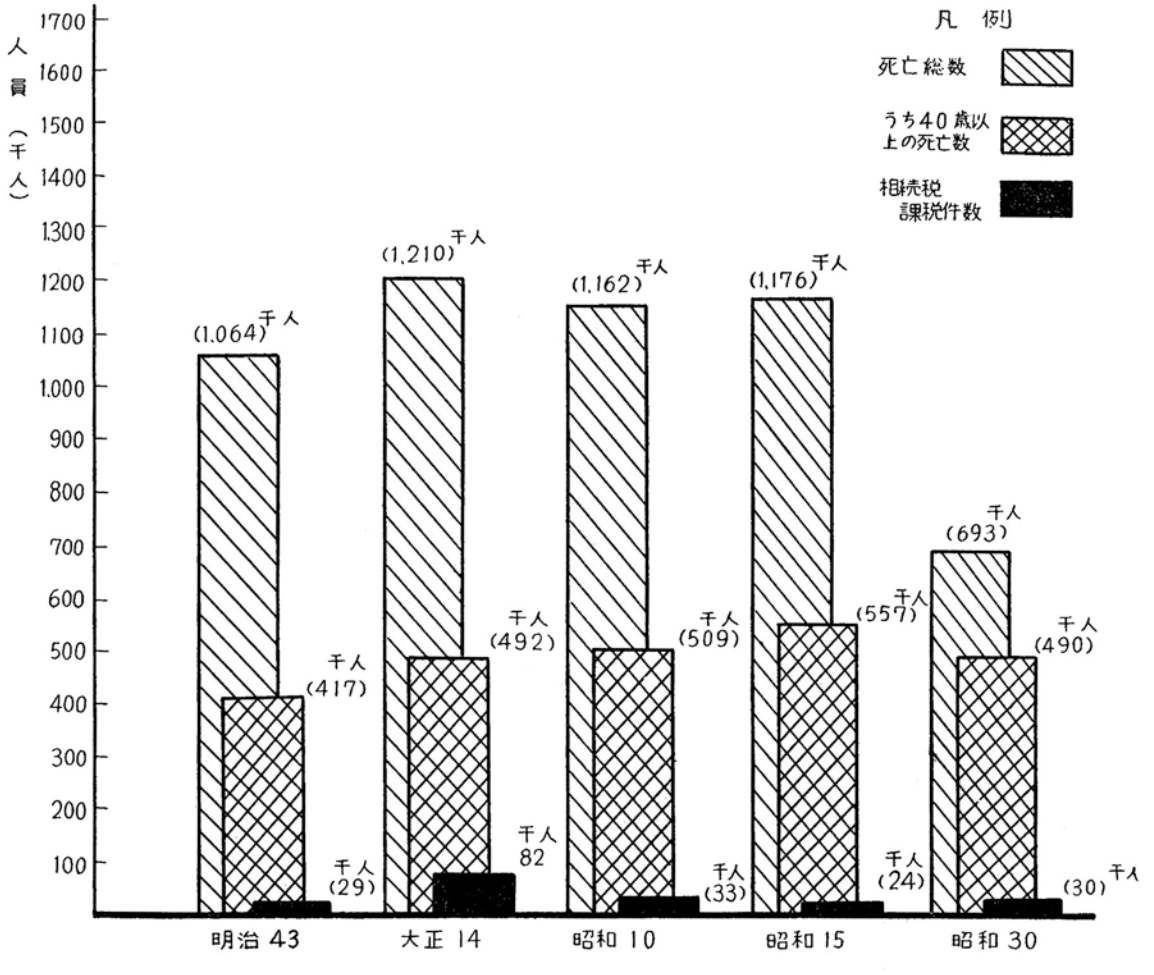
(2)　40歳以上の死亡者数に対する課税された被相続人の数は，第6表に示すとおり，大正14年においては16.7%であつたものがその後順次減少し，昭和10年においては，6.6%，昭和15年においては，4.5%にまで減少した。戦後においては物価騰貴の影響もあり昭和24年には33.6%にまで増加したが，昭和25年には10.9%となり，その後順次減少して現在に至つている。

第6表　死亡件数と相続税課税件数との累年比較

| 年別 | 死亡総数 (A) | うち40歳以上の死亡者数 (B) | 相続税件数 (C) | (C)/(A) | (C)/(B) |
|---|---|---|---|---|---|
| 明 43 | 1,064 | 417 | 29,101 | 2.7 | 7.0 |
| 大 9 | 1,422 | 522 | 70,462 | 4.9 | 13.5 |
| 14 | 1,210 | 592 | 82,028 | 6.8 | 16.7 |
| 昭 10 | 1,162 | 509 | 33,458 | 2.9 | 6.6 |
| 15 | 1,176 | 557 | 24,828 | 2.1 | 4.5 |
| 24 | 945 | 485 | 118,960<br>旧 43,831 | 17.2 | 33.6 |
| 25 | 905 | 507 | 26,862<br>旧 28,643 | 6.1 | 10.9 |
| 28 | 772 | 516 | 18,750<br>旧 21,341 | 5.2 | 7.8 |
| 30 | 693 | 490 | 30,511 | 4.4 | 6.2 |

（備考）1. 昭和22年の改正前については，家督相続件数による。
2. 昭和25年改正法適用分については，確定申告分件数による。
3. 昭和25年以降の件数は，被相続人1人当りの課税相続人1.3人として計算した。
4. 相続税課税件数は一暦年中の相続税の課税件数による。

第２図　死亡件数と相続税課税件数との比較



（諸外国における課税の状況）

(3) このような関係を諸外国についてみると，アメリカにおいては，1951年分の相続税の課税件数は18,941件で死亡者数1,482千人に対する割合は，1.3%となつている。この割合は，1945年においては1.0%（課税件数13,869件，死亡者数1,402千人）1948年においては1.4%（課税件数19,742件，死亡者数1,445千人）となつている。

次にイギリスにおいては，1955年の相続税の課税件数は58,435件で死亡者数577千人に対する割合は，10.1%となつている。この割合は，1944年においては34.1%（課税件数1954件，死亡者数574千人であつたが），1947年には10%（課税件数604件，死亡者数601千人）に減少し，その後1950年に11.6%，1954年には13.3%と順次増加し，現在に至つている。

さらに西ドイツにおいては，遺産取得税の立前をとつているので，課税件数と死亡者数との割合をアメリカ，イギリスと直ちに比較することはできないが，1954年の相続税の課税件数は死因取得に係るもの11,918件で死亡者数515千人に対する割合は2.3%となつている。

3 免税点，基礎控除等

（現行制度及び課税最低限の概要）

(1) 現在の課税最低限は，相続人ごとに基礎控除50万円，配偶者については100万円，相続人が満18歳未満の者の場合には50万円にその者が満18歳に達するまでの1年につき2万円を加算した金額である。

したがつて，被相続人がどれだけの遺産を残した場合に相続税が課税になるかの実際の課税最低限をみるためには，相続人の数が何人であつたかをみる必要がある。

昭和30年中に相続が開始して相続税が課せられた被相続人についてサンプル調査の結果によつてみると，1人当りの法定相続人数は4.1人で相続を放棄した者を除き実際に財産を相続した者の数は2.4人となつている。また，財産を相続した配偶者の数は，上述2.4人のうち0.3人となつている。これを基とした現行の課税最低限をみると135万円となつていることとなる。これをさらに農業者，営業者その他の者の

第7表 昭和30年の相続税の課税面からみた平均課税最低限の推定

| | 法定相続人 | 財産を相続した相続人 | 課税最低限 |
|---|---|---|---|
| | 人 | 人 | 千円 |
| 農業 | 4.4 | 2.2 | 1,250 |
| 営業 | 3.6 | 2.8 | 1,550 |
| その他 | 3.7 | 2.8 | 1.550 |
| 計 | 4.1 | 2.4 | 1,350 |

（注） 課税最低限は，課税実績から配偶者が財産を相続した相続人のうち0.3人として推計している。

区分に応じてみると，第7表に示すように，農業については，法定相続人の数は4.4人うち実際の相続人の数は2.2人となつており，営業者については法定相続人の数は3.6人うち実際の相続人の数は2.8人その他の者については法定相続人の数は3.7人のうち実際の相続人の数は2.8人となつている。

以上の事実から遺産額を基とした現在の課税最低限をみると，平均では135万円であるが，職業別にみると農業者では125万円，営業者及びその他の者では155万円となる。

**(昭和9年及び15年当時との比較)**

(2) 過去における免税点又は基礎控除を現在の物価で換算してみると，昭和9年当時は1,665千円，昭和15年当時は870千円となつている。これに対して現在の平均課税最低限がどの程度であるかを比較してみると第8表及び第3図に示すように，現在の平均課税最低限は，昭和10年に対しては若干低いが，おおむね昭和15年当時と同様であるといえよう。

第8表　遺産税当時の課税最低限と遺産取得税当時の課税最低限の現在物価換算額による比較

| | 課税最低限の換算額 | 現行の平均課税最低限に対する割合 |
|---|---|---|
| 昭　10 | 1,665,500 | 124.8 |
| 15 | 1,392,000 | 103.3 |
| 25 | 567,000 | 42.0 |
| 27 | 891,000 | 64.2 |
| 32 | 1,350,000 | 100.0 |

(注)　物価換算率は，企画庁の総合物価指数による。

昭和25年以降は，財産の相続人数を2.4人(うち配偶者0.3人)として計算した。

**(諸外国における状況)**

(3) 諸外国における相続税の課税最低限は次のようになつている。

(a) ア　メ　リ　カ

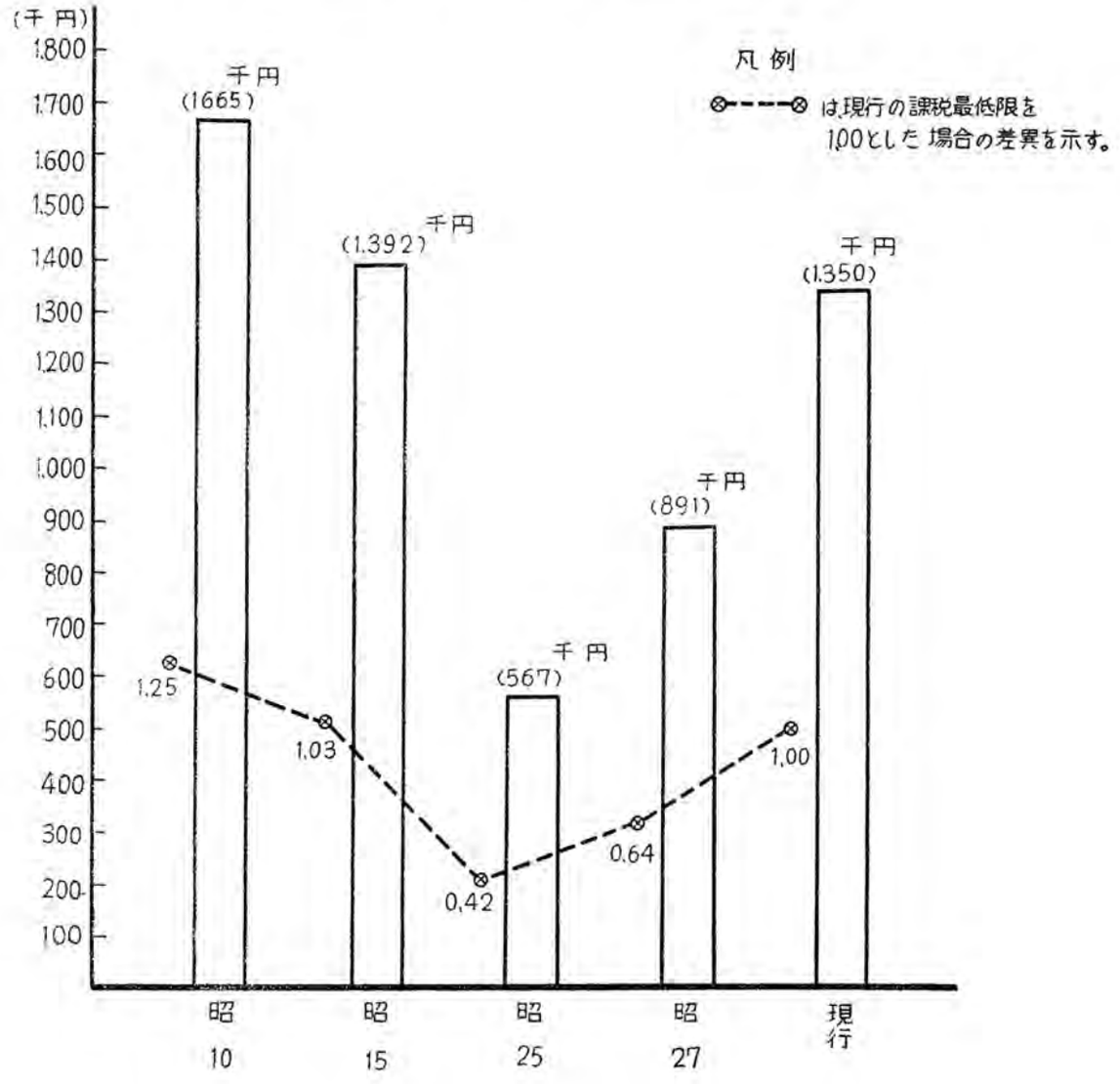
連邦税としては基礎控除60,000ドルで配偶者控除として生存配偶者に移転した財産は，債務控除後の総遺産額の50%を限度として控除されるが，州税を考慮した場合には，課税最低限は相当低額のものとなる。(ニューヨーク州の場合は，27,000ドル)

(b) イ　ギ　リ　ス

免税点3,000ポンド

(c) フ　ラ　ン　ス

## 第3図　各年の相続税の課税最低限の比較




（備考）(1)　物価換算は，経済企画庁綜合物価指数による。
(2)　昭和25年以後は課税面からみた平均課税最低限である。

基礎控除は相続人が配偶者又は直系卑属である場合にその取得財産の価額から控除されるが，遺産全体について500万フランを限度とする。この控除はまず配偶者に帰属する財産の価額から控除する。なお，死者に扶養すべき子女又は卑属がある場合には1人につき300万フランを加えた額を控除する。

(d) 西 ド イ ツ

相続人の種類により基礎控除又は免税点を異にし，第一階級（配偶者及び子女）は30,000ドイツマルクの基礎控除，第二階級（子女の直系卑属）は20,000ドイツマルクの基礎控除，第三階級（父母，祖父母，兄弟姉妹）及び第四階級（婿，嫁，おい，めい等）3,000ドイツマルクの免税点，第五階級（その他）は1,000ドイツマルクの免税点となつている。

これらの額は，円価に換算してみるといずれもかなり高いが，その国の国富及び国民所得との関係については，後述のとおりである。

4 所得税の課税最低限との関係

（現状及び過去との比較）

(1) 現行の所得税の課税最低限は，205千円（給与所得者については270千円）となつており，相続税の課税最低限は1,350千円で，所得税のそれに対し，約7倍となつている。

このような関係を昭和10年についてみると，所得税の課税最低限は1,500円であり，相続税の課税最低限は5,000円であつて，所得税のそれに対し約3.5倍となつている。したがつて，このような関係からは，現在の相続税の平均課税最低限は，昭和10年当時に比してかなり引き上げられた結果となつている。

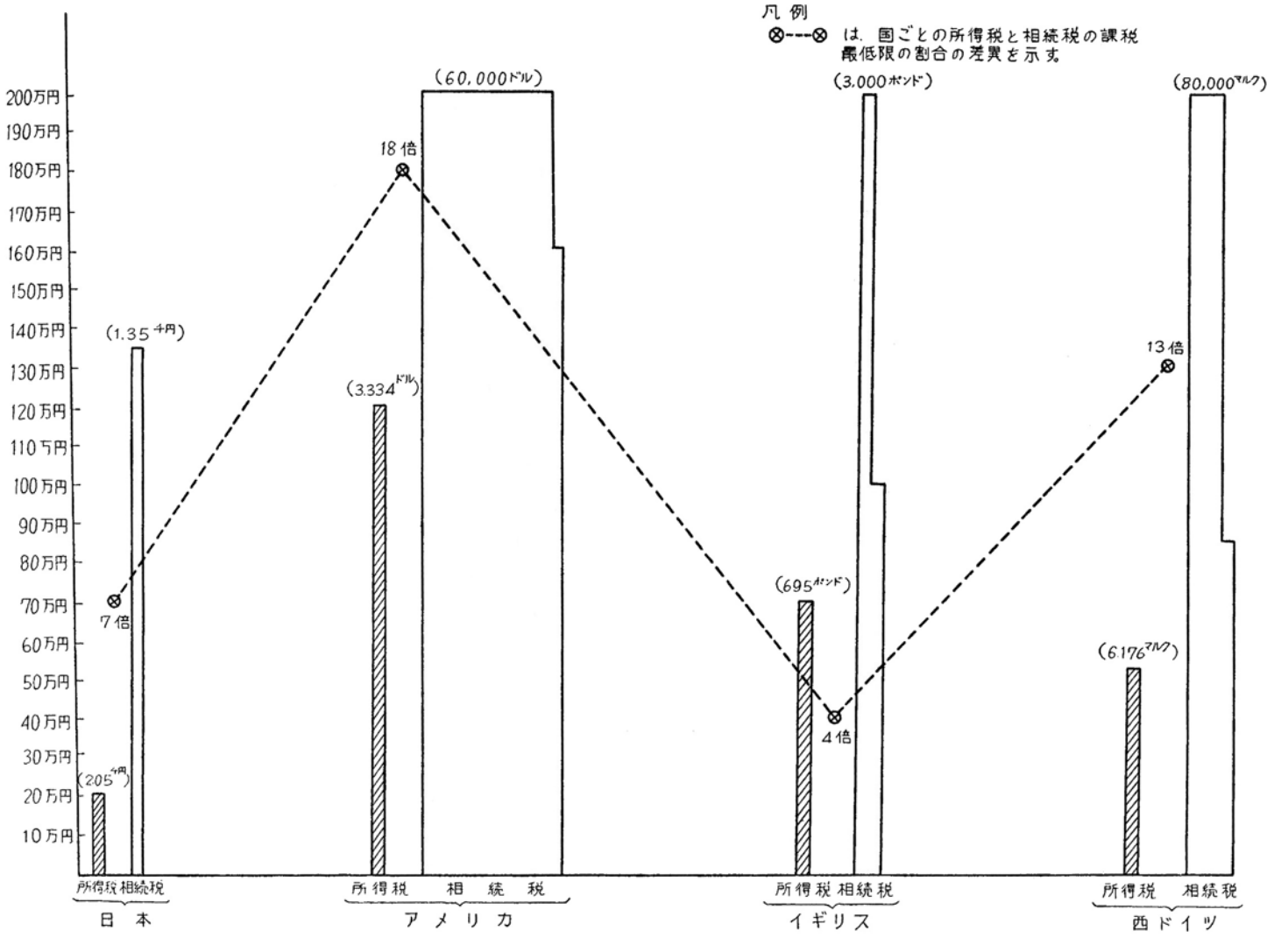
いま仮に，所得税の課税最低限に相当する金額を株式で所有していたと仮定した場合のその財産価額と相続税の平均課税最低限とを比較してみると第9表に示すように昭和10年の20%に対し昭和32年は51%となつて，いずれも相当高いものとなつている。

第9表 所得税の課せられない資産所得の還元財産価額と相続税の課税最低限との比較

| | 昭 10 | 昭 15 | 昭 32 |
|---|---|---|---|
| 所得税の課税最低限を株式の平均利廻りで還元した額 (A) | 千円 26 | 千円 16 | 千円 2,652 |
| 相続税の平均課税最低限 (B) | 5 | 8 | 1,350 |
| $\frac{B}{A}$ | 20 | 50 | 51% |

（注） 資本還元率は，当時の配当の平均利廻率で計算している。

## 第4図　各国の所得税と相続税の課税最低限の比較



（諸外国との比較）

(2) 所得税の課税最低限と相続税の課税最低限との関係は第10表に示すように，日本においては，所得税の課税最低限に対する相続税の課税最低限は約7倍となつているが，アメリカにおいては連邦税だけについてみれば約18倍，イギリスにおいては約4.3倍となつている。

ただ，アメリカにおいては，連邦税のほかに州税が課税されているので，州税の課税最低限を考慮した場合には，その倍数は相当下回ることとなり，ニューヨーク州を例にとつてみれば，約8倍となつている。

第10表　各国の相続税の課税最低限と所得税の課税最低限との倍数の比較

| | 相続税 (A) | 所得税 B | $\frac{A}{B}$ |
|---|---|---|---|
| | 円 | 円 | 倍 |
| 日本 | 1,350,000 | 205,000 | 7 |
| | ドル | ドル | |
| アメリカ | 60,000 | 3,334 | 18 |
| | ポンド | ポンド | |
| イギリス | 3,000 | 695 | 4 |
| | ドイツマルク | ドイツマルク | |
| ドイツ | 80,000 | 6,176 | 13 |

（注）ドイツの相続税の課税最低限は，相続分に応じて相続したものとし相続人数3人と推定して計算した。

5 財産等の規模

主として制度面及び課税の実績から検討してきたが，これをより具体的に現実にあてはめて検討する意味で，仮りに農家の耕作面積と課税最低限とを比較してみると第11表に示すように，自作1町歩の農家は昭和10年当時においては課税されていたが，現在では，サンプル調査の結果に基く農家の財産相続の状況からすれば，平均的な財産相続人の数からみると，財産の評価額の関係もあつて課税されないこととなつている。

第11表　耕作面積から推定した各年の農家の財産価額

| 財産価額 | 昭和10年 | 昭和15年 | 昭和32年 |
|---|---|---|---|
| | 円 | 円 | 千円 |
| 1町歩 | 6,000 | 9,590 | 1,048 |
| 2町歩 | 11,900 | 19,150 | 1,980 |

第12表　耕作面積別の各年の農家数の割合の比較

| | 昭和10年 | 昭和15年 | 昭和29年 |
|---|---|---|---|
| | % | % | % |
| 1町歩以下 | 68.2 | 66.3 | 65.4 |
| 1町歩超2町歩以下 | 22.4 | 24.3 | 26.2 |
| 2町歩超 | 9.4 | 9.4 | 8.4 |

耕作面積の規模別農家数の割合は，第12表に示すように，昭和29年においては，

2町歩以下の耕作者が92％，また，1町歩以下の耕作者は65％となる。したがつて，いま仮に相続税の課税最低限を2町歩に相当する財産価額程度に定めれば，農家の大部分は，相続税を課税されないこととなる。

6　国富から推計した個人財産又は国民所得との関係

（現状及び過去との比較）

(1)　昭和30年の国富総体から推計した個人の総財産は，約28兆円と見積られる。

これを基とし，標準世帯当りの財産をみると，約159万円となり，これに対する相続税の平均課税最低限の割合は，第13表に示すように，85％となる。このような関係を昭和10年についてみると，その割合は55％であつて現在の課税最低限は，標準世帯当りの国富との関係からみれば，戦前に比してかなり引き上げられている結果となつている。

第13表　昭和10年及び昭和30年の課税最低限の世帯当り平均個人財産に対する割合比較

| | 昭和10年 | 昭和30年 |
|---|---|---|
| 国富から推計した個人総財産 | 1,243億円 | 283,168億円 |
| 標準世帯当りの国富から推計した平均個人財産（A） | 9,000円 | 1,591千円 |
| 課税最低限（B） | 5,000円 | 1,350千円 |
| $\frac{B}{A}$ | 55％ | 85％ |

なお，個人財産の調査が一応の推計であるので，これを補足する意味で課税最低限を国民所得との関連においてみると第14表に示すように個人財産の伸張が国民所得のそれに比しておくれているため，標準世帯当り国民所得に対する課税最低限の割合は，昭和10年が476％，昭和15年が363％であるのに対し，昭和32年は299％となつて過去に対し若干低い。

第14表　昭和10，15年及び32年の課税最低限の世帯当り平均国民所得に対する割合比較

| | 昭和10年 | 昭和15年 | 昭和32年 |
|---|---|---|---|
| 国民所得 | 144億円 | 310億円 | 81,800億円 |
| 標準世帯当り平均国民所得(A) | 1,050円 | 2,175円 | 451,435円 |
| 課税最低限（B） | 5,000円 | 8,000円 | 1,350,000円 |
| B／A | 476％ | 363％ | 299％ |

（アメリカとの比較）

(2)　このような割合について，アメリカと比較してみると第15表に示すように，わが

国のそれは国富との対比においてはアメリカに比し若干低く，国民所得との対比においては州税を考慮した場合にはアメリカに比し若干高いものとなつている。

第15表　アメリカにおける課税最低限の世帯当り平均個人財産及び平均国民所得に対する割合

（1949年）

| | | |
|---|---|---|
| 国富から推計される個人総財産 | 8,982億ドル | |
| 世帯当り平均個人財産 (A) | 21,115ドル | （一世帯当　3.53人） |
| 連邦税の課税最低限 (B) | 60,000〃 | |
| 州　税の　〃 (C) | 27,000〃 | （ニューヨーク州による） |
| B ／ A | 284% | |
| C ／ A | 127% | |
| 国民所得 | 3,349億ドル | （1956年） |
| 世帯当り平均国民所得 (A) | 7,196ドル | |
| 相続税の課税最低限 (B) | 60,000〃 | |
| B ／ A | 862% | |
| 州　税 (C) | 27,000ドル | |
| C ／ A | 375% | |

## 7　検討の要約

**（検討の結果の要約）**

課税の対象となつた相続件数の死亡者数に対する割合は，4.4%であつて，昭和10年とおおむね同程度である。これを諸外国のそれと比較すると，イギリスの10.1%よりは低いがアメリカの1.3%（連邦税のみ）よりは高い。

相続税の平均課税最低限については，昭和30年の課税の実績に基く財産相続の状況から135万円と推定されるが，その内容は次のようになつている。

(a)　課税の実際からみた平均課税最低限は，職業別にみれば，農業者は125万円，営業者及びその他の者は155万円となつており農業者が若干低い。

(b)　課税最低限は，昭和9～11年の課税最低限を物価換算した額（166万円）に比しては若干低いが，昭和15年（139万円）とは同程度となつている。

(c)　国富から推計される世帯当り平均個人財産に対する課税最低限の割合は85%であつて，昭和10年の55%に比すれば，かなり高いものとなつている。

(d)　相続税の平均課税最低限の所得税のそれに対する割合は，日本では7倍であつて，昭和9～11年の3.3倍に比較すれば高いものとなつており，また，その倍数は，アメリカの18倍(連邦税のみ)より低く，イギリスの4倍よりは高いものとなつている。

（結　　論）

(2) 上述の検討により現在の相続税の平均課税最低限は，おおむね戦前に復したものと認められる。しかし，前述したように相続税は長期的見とおしに立つて安定した制度とすることが必要であり，国民生活の経済基盤をなるべく厚くするという見地に立つときは，課税最低限をなお引き上げる必要があると認めた。

この場合において，共同相続人の数によりある程度課税最低限の額を増減せしめることとして，一定額に共同相続人の数を乗じた金額を控除するとともに，農家及びこれに準ずる中小企業等の資産の相続に当り，共同相続人の数が少い場合をも考慮して，遺産について一定額を基礎的に控除することが適当である。

この方法によるときは，通常の世帯においては，おおむね300万円程度が課税最低限となり，通常の農家及びこれに準ずる中小企業その他一般世帯の資産の相続の場合の問題を解決するとともに，相続人の数に応じた相続税負担をも同時に実現することができると考える。

## 第4　税率の検討

### 1　現行制度の概要及び沿革

（現行制度の概要）

(1) 現行相続税は，相続人又は包括受遺者が相続及び遺贈により取得した財産の合計額から債務控除，配偶者控除及び未成者控除を行つた後の金額を課税価格とし，50万円を基礎控除した後の金額に対し20万円以下の金額に対する10％から1億円をこえる金額に対する70％までの累進税率により課されることとなつている。

したがつて，現行の負担は，第8図に示すように配偶者以外の者が単独で相続した場合は，かなり急激な累進度で負担が上昇しているが，財産を相続により取得した者の数が増加するに従つてその負担はかなり低いものとなつている。

（沿　　革）

(2) 戦前においては，相続税の税率は，家督相続の税率と，遺産相続との税率とを区分し，家督相続の税率は，家の存続を考慮して，遺産相続のそれよりもかなり低く定められ，ともにきわめて緩やかな累進率であつたが，昭和12年以降戦時中を通じかなりの増徴が行われ，終戦当時には相当高い税率が定められていた。

昭和22年においては，家督相続制度の廃止に伴い，税率も遺産相続の税率に統合されたが，その税率はおおむね終戦当時の税率と同程度のものであつた。すなわち，昭和22年の相続税の税率は，5万円を基礎控除し，相続人と被相続人との親疎の区分に応じて3種に区分し，おおむね第一種に対し，第二種，第三種は2％ないし3％ずつ高率となつているが，第1種の税率は2万円以下の金額に対する10％から500万

円をこえるの金額に対する60％の税率であつた。

その後昭和25年のシャウプ勧告に基く税制改正により，相続税は財産無償取得税となり，財産取得者ごとに，取得財産の価額を標準として課せられることとなつたが，その税率は25％から90％までの きわめて 急激な累進税率 となつた。この税率は，昭和27年に引き下げられ，さらに昭和28年の改正により相続税と贈与税を分離し，相続税の税率は50万円を 基礎控除して20万円以下の 金額に対する15％から1億円をこえる金額に対する70％までの税率となり，昭和29年の改正を経て今日に至つている。

2　遺産総額に対する実効負担

（現状及び過去との比較）

(1)　相続税の負担を課税実績に基いて遺産に対する実効負担率をみると，第16表に示すように，昭和9～11年においては3.8％の実効負担率であつたものが，昭和15年においては7.9％と，異例の年ではあるが，昭和24年においては16.3％の高率となり，昭和30年は6.3％となつている。これは昭和9～11年に比してはかなり重いものとなつているが，昭和15年より若干軽い。

第16表　相続税の実効負担率の累年比較

| | 課税財産 (A) | 税額 (B) | (B)/(A) |
|---|---|---|---|
| | 百万円 | 百万円 | % |
| 昭 9 ～ 11 | 885 | 34 | 3.8 |
| 15 | 824 | 66 | 7.9 |
| 16 | 1,039 | 66 | 6.4 |
| 23 | 12,301 | 1,581 | 12.9 |
| 24 | 23,794 | 3,876 | 16.3 |
| 30 | 54,776 | 3,456 | 6.3 |

（注）　昭和30年の遺産額は，課税財産からの推計であり，昭和22年以降は旧法適用分を除く。

（アメリカとの比較）

(2)　アメリカにおける1951年度の相続税の遺産額に対する実効負担率は，17.1％（遺産額3,311百万ドル，税額576百万ドル）であつて，日本の6.3％に比すれば遙かに重いものとなつている。

3　遺産階級別の実効負担

（現状及び過去との比較）

(1)　現行の相続税が遺産に対してどの程度の負担となつているかをみるため，その一つの方法として，昭和30年分の遺産取得税体系の相続税の課税実績を基とし，サンプル

調査の結果に基いて全国の遺産階級別の実効負担を推計してみると第17表に示すようになつている。

第17表　昭和30年の遺産取得額から推定した遺産階級別実効負担率

（単位　百万円）

| 階級区分 | 遺産額 (A) | 税額 (B) | (B)/(A) |
|---|---|---|---|
| 300万円以下 | 34,029 | 535 | 1.6 |
| 300万円超 | 5,796 | 521 | 9.0 |
| 500 〃 | 5,994 | 659 | 11.0 |
| 1,000 〃 | 4,977 | 747 | 15.0 |
| 2,000 〃 | 1,594 | 310 | 20.2 |
| 3,000 〃 | 2,446 | 684 | 28.0 |
| 計 | 54,776 | 3,456 | 6.3 |

昭和9年及び昭和15年について，現在に物価換算した額により階級別の実効負担率をみると，第18表に示すように現在の負担率は，平均実効負担率では昭和15年と同程度であるが，階級別にみると低額階層においてかなり重くなつている。

第18表　昭和9年及び15年の遺産階級別（現在物価換算額）実効負担率

| 遺産額による区分 | 昭和9年 | | | 昭和15年 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 課税価格 | 税額 | 負担率 | 課税価格 | 税額 | 負担率 |
| | 千円 | 千円 | % | 千円 | 千円 | % |
| 300万円以下 | 127,484 | 654 | 0.5 | 185,364 | 1,456 | 0.8 |
| 300万円超 | 114,772 | 652 | 0.6 | 54,341 | 539 | 1.0 |
| 700 〃 | 61,547 | 386 | 0.6 | 60,316 | 752 | 1.2 |
| 1,000 〃 | 71,160 | 520 | 0.7 | 34,163 | 650 | 1.9 |
| 1,500 〃 | 89,417 | 1,064 | 1.2 | 76,124 | 2,481 | 3.0 |
| 3,000 〃 | 120,105 | 2,601 | 2.2 | 115,793 | 7,477 | 6.5 |
| 1億 〃 | 235,695 | 18,007 | 7.6 | 270,293 | 51,305 | 19.0 |
| 計 | 820,132 | 23,903 | 2.9 | 796,394 | 64,660 | 8.1 |

また，相続税がどのような遺産階級に分布されているかについてみると，第19表に示すように，昭和9年及び昭和15年においては，現在の物価に換算して遺産1億円以上の階層の約7%に当る人員で税額の約80%を占めていたのが現在は遺産1,000万円以下の階層の約99%の人員で税額の49%を占めている。

昭和9年当時においては現在価額ベースで遺産300万円以上の者が約56%を占め，その平均負担率は0.5%，昭和15年においては77%の人員が0.8%の平均負担率で

第19表　昭和9,15年及び30年の相続税の遺産階級別の人員及び税額の分布状況

（単位　%）

| | 昭和9年 | | 昭和15年 | | 昭和30年 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 人員 | 税額 | 人員 | 税額 | 人員 | 税額 |
| 300万円以下 | 55.8 | 3 | 77.0 | 1 | 91.4 | 15 |
| 300万　超 | 24.5 | 3 | 8.9 | 1 | 6.2 | 15 |
| 700　〃 | 7.5 | 1 | 6.3 | 1 | 1.0 | 19 |
| 1,000　〃 | 5.5 | 2 | 2.2 | 1 | 1.0 | 31 |
| 1,500　〃 | 3.8 | 4 | 3.1 | 4 | 0.3 | |
| 3,000　〃 | 2.2 | 11 | 1.8 | 12 | 0.1 | 20 |
| 1億　〃 | 0.7 | 75 | 0.6 | 79 | | |
| 計 | 100.0 | 100 | 100.0 | 100 | 100.0 | 100 |

あつた。それが，現在は，取得課税制度であるので，これと直ちに比較することは困難であるが，昭和30年分の統計によると取得財産価額300万未満の者の数は38,938と約98%を占め，その負担率は6%となつており，これを遺産額に還元した場合の平均負担率を考慮しても現在の負担は，過去に比してこの程度の財産階層においてはかなり重いものとなつているといえる。

（アメリカ及びイギリスとの比較）

(2)　アメリカの1951年の遺産階級別の実効負担率は第20表に示すように，平均実効負担率では17.1%となつており，これはわが国の6.3%よりかなり重くなつている。

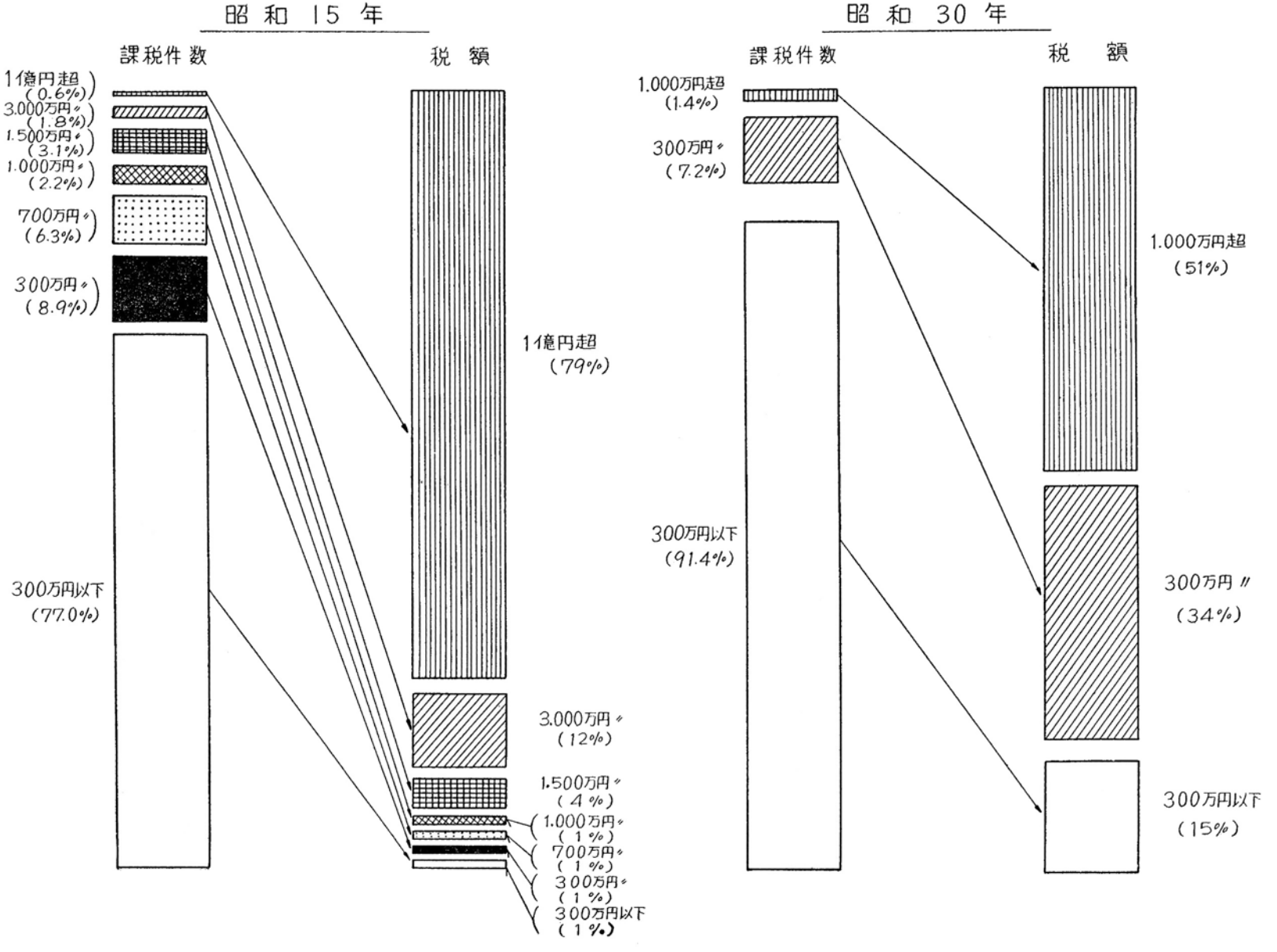
第20表　アメリカにおける遺産階級別実効負担率（1951年）

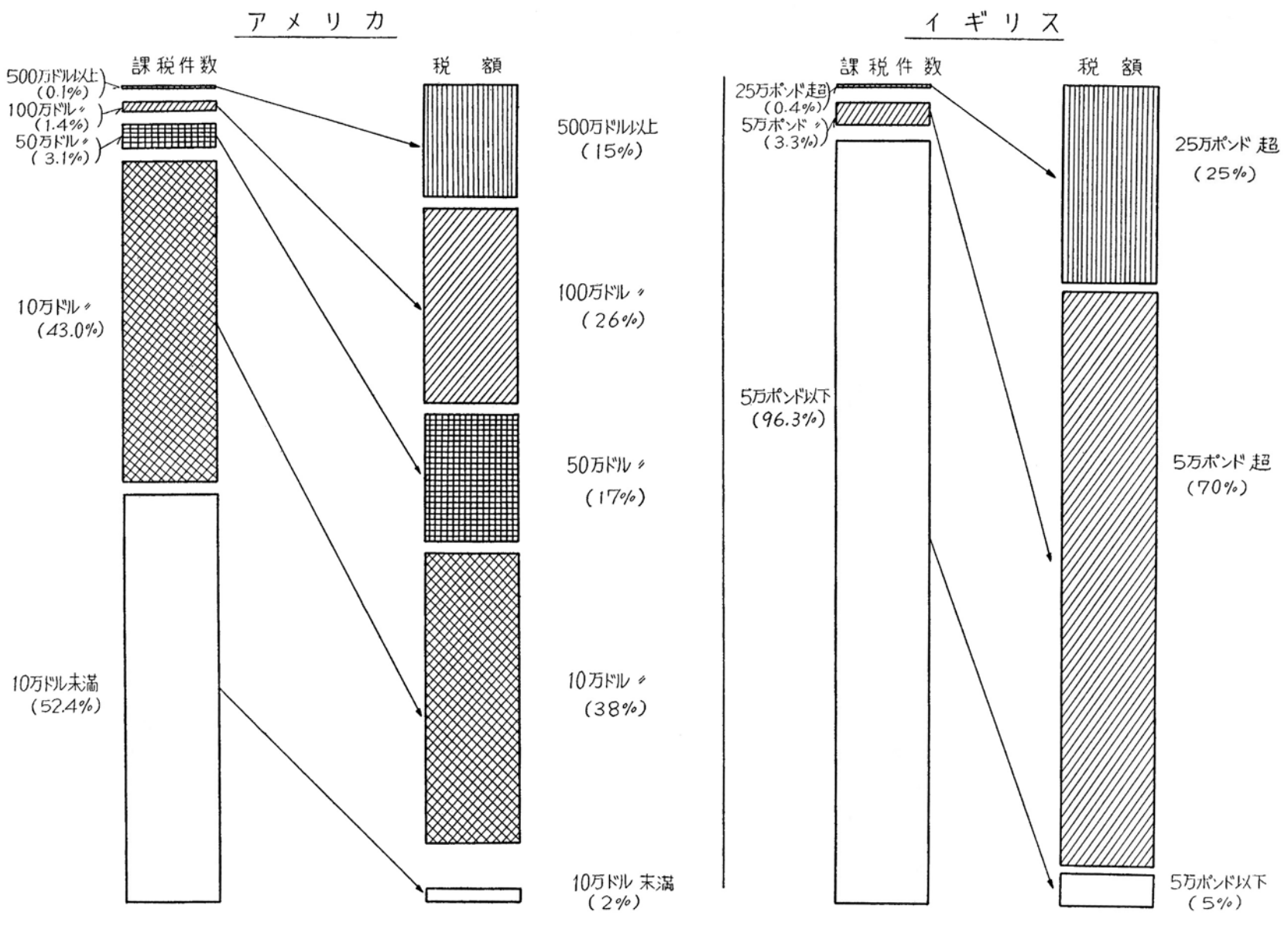
| 遺産区分 | 課税価格(A) | 税額(B) | (A)/(B) |
|---|---|---|---|
| | 百万ドル | 百万ドル | % |
| 10万ドル未満 | 751 | 14 | 1.9 |
| 10万ドル以上 | 1,493 | 220 | 14.7 |
| 50万ドル　〃 | 394 | 98 | 24.8 |
| 100万ドル　〃 | 481 | 153 | 31.8 |
| 500万ドル　〃 | 189 | 90 | 47.6 |
| 計 | 3,311 | 576 | 17.1 |

また，これについて，遺産階級別に納税者がどのように分布し，また，税額がどのように分布しているかをみると第21表に示すとおりであつて，遺産10万ドル未満の52.4%の人員でわずかに税額の2%を負担しているのに対し，遺産50万ドル以上の4.6%の人員で税額の58%を負担している結果となつている。

なお，イギリスにおいては，遺産5万ポンドをこえる財産階層の人員約2千の者が

## 第５図　相続税の遺産階級別人員及び税額の分布状況の戦前及び外国との比較




アメリカ
課税件数
税額
500万ドル以上
(0.1%)
100万ドル〃
(1.4%)
50万ドル〃
(3.1%)
10万ドル〃
(43.0%)
10万ドル未満
(52.4%)
500万ドル以上
(15%)
100万ドル〃
(26%)
50万ドル〃
(17%)
10万ドル〃
(38%)
10万ドル未満
(2%)
イギリス
課税件数
税額
25万ポンド超
(0.4%)
5万ポンド〃
(3.3%)
5万ポンド以下
(96.3%)
25万ポンド超
(25%)
5万ポンド超
(70%)
5万ポンド以下
(5%)

第21表　アメリカにおける相続税の遺産階級別人員及び税額の分布状況

| 遺産区分 | 人員 | | 税額 | |
|---|---|---|---|---|
| | 人員 | 分布 | 税額 | 分布 |
| | 人 | % | 百万ドル | % |
| 10万ドル未満 | 9.930 | 52.4 | 14 | 2 |
| 10万ドル以上 | 8,128 | 43.0 | 220 | 39 |
| 50万ドル〃 | 589 | 3.1 | 98 | 17 |
| 100万ドル〃 | 271 | 1.4 | 153 | 27 |
| 500万ドル〃 | 23 | 0.1 | 90 | 15 |
| 計 | 18,941 | 100.0 | 576 | 100 |

税額の70%を負担し，また，遺産25万ポンドをこえる人員約120の者が税額の25%を負担している結果となつている。

4　課税財産の種類別構成

（現状及び過去との比較）

(1)　相続税の課税財産の内訳及びこれらの過去との比較をみると第22表に示すとおりであつて，戦前においては課税財産のうち不動産及び立木の占める割合は56.9%であつたものが昭和30年では65%と若干多く，反面有価証券の占める割合は戦前においては25.3%であつたものが，昭和30年では7.3%と激減している。

第22表　昭和9～11，15年及び30年の課税財産の種類別構成の比較

| | 昭和9～11年 | 昭和15年 | 昭和30年 |
|---|---|---|---|
| | % | % | % |
| 不動産，立木 | 56.9 | 53.4 | 65.8 |
| 機械器具等 | 1.1 | 2.3 | 2.9 |
| たな卸資産 | 1.7 | 2.3 | 3.1 |
| 有価証券 | 25.3 | 25.0 | 7.3 |
| 預金，現金 | 8.4 | 8.9 | 5.2 |
| その他 | 6.6 | 8.1 | 15.7 |
| 計 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |

（注）　財産税の課税財産の内訳は，不動産，立木42.7%，機械器具2.6%たな卸資産2.4%，有価証券13.8%，預金，現金28.4%その他10.1%であつた。

いま，仮りに国富から推計した個人総財産の財産種類別と昭和30年の課税財産の種類別を比較してみると第23表に示すように，不動産及び立木が個人財産では64.5%であるのに対し，相続税では68.7%であり，有価証券及び預金が個人財産では34.6%であるのに対し，相続税では12.5%となつており，不表現資産の課税が相当少いものとなつている。

第23表　昭和30年における国富から推計した個人総財産の財産種類別構成比と相続税課税財産構成比との比較

| | 個人財産 | 相続税 |
|---|---|---|
| | % | % |
| 不動産，立木，固定資産 | 64.5 | 68.7 |
| たな卸資産 | 0.9 | 3.1 |
| 有価証券 | 22.0 | 7.3 |
| 預金，現金 | 12.6 | 5.2 |
| その他 | — | 15.7 |
| 計 | 100.0 | 100.0 |

（イギリスとの比較）

(2)　イギリスにおける相続税の課税財産の内容は第24表に示すようにその課税財産のうちに有価証券等の不表現資産の占める割合が著しく多くなつていることが目立つている。

第24表　イギリスにおける相続税課税財産の種類別構成比

| | 1955年 | 1956年 |
|---|---|---|
| | % | % |
| 土地，建物 | 17.8 | 17.6 |
| 事業用資産 | 2.4 | 2.2 |
| 有価証券 | 58.0 | 58.3 |
| 預金，現金 | 14.5 | 14.5 |
| その他 | 7.3 | 7.4 |
| 計 | 100.0 | 100.0 |

5　個人財産及び国民所得に対する負担率

（現状及び過去との比較）

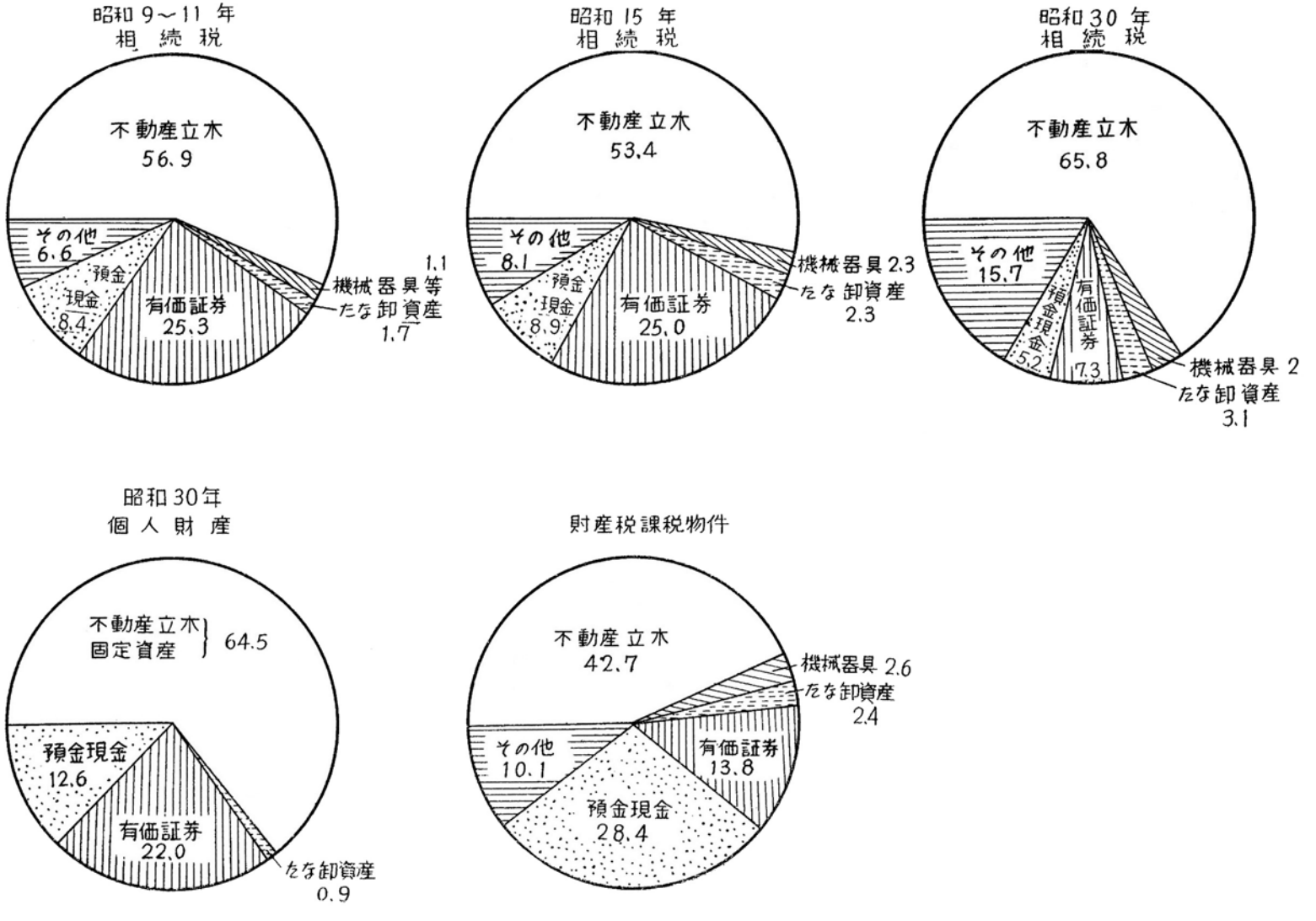
(1)　昭和30年の相続税は，国富から推計した個人財産に対しては0.01%，国民所得に対して0.6%となつている。この割合は昭和10年の個人財産に対する割合0.04%，国民所得に対する割合0.3%に比すればかなり低いものとなつている。

（アメリカとの比較）

(2)　アメリカにおける1949年の国富から推計される個人総財産は8,982億ドルであつつて，同年分の相続税は736百万ドル（贈与税を含めて797百万ドル）である。相続税の個人財産に対する割合は0.08%（贈与税を含めて0.09%）となつていて，日本のその割合0.01%に対して約8倍に当つている。

(3)　また，諸外国における昭和31年（1956年度）の相続税が国民所得に対してどの程

第6図　相続税の課税財産の構成の戦前の場合，国富から推計した個人総財産の場合及び財産税の課税の場合との比較



度の割合になつているかをみると，第26表に示すとおりであつて，イギリスが最も高く，日本が最も低いものとなつている。

第25表　昭和15年及び30年の相続税額の国富から推計した個人総財産及び国民所得に対する割合の比較

| | 昭和10年 | 昭和30年 |
|---|---|---|
| 国富から推計した個人総財産(A) | 1,243億円 | 283,168億円 |
| 国民所得(B) | 144 | 67,947 |
| 相続税(C) | 0.47 | 39 |
| 贈与税を含めた相続税額(D) | 0.50 | 72 |
| C／A | 0.04% | 0.01% |
| D／A | 0.04 | 0.02 |
| C／B | 0.3 | 0.06 |

第26表　各国相続税の国民所得に対する割合の比較（1956年）

| | 相続税の国民所得に対する割合 | 贈与税を含めた相続税の国民所得に対する動合 |
|---|---|---|
| 日本 | 0.05% | 0.09% |
| アメリカ | 0.37 | 0.41 |
| イギリス | 0.94 | 0.94 |
| フランス | 0.23 | 0.24 |

## 6　所得税との関係

### （現状及び過去との比較）

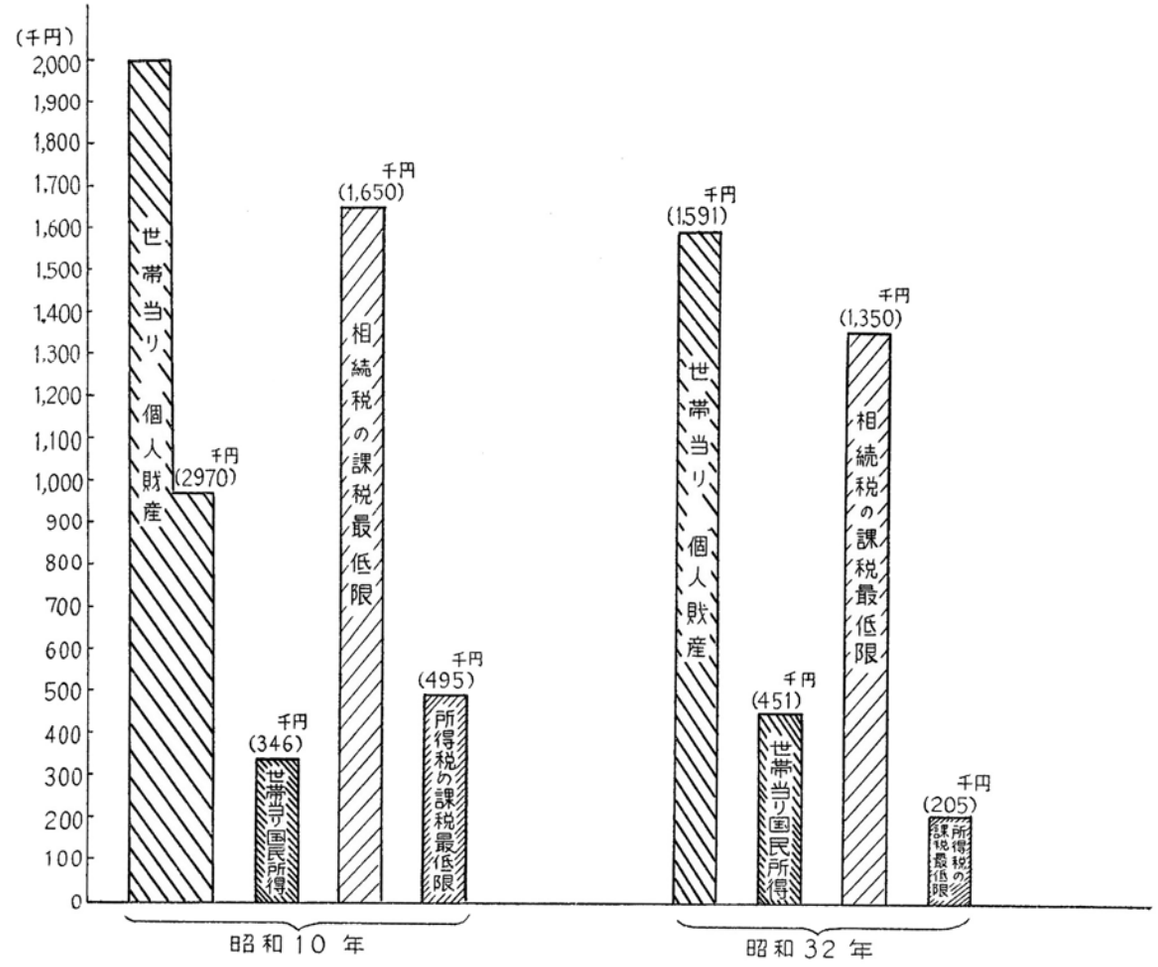
(1)　昭和32年度予算によれば所得税の総所得金額に対する平均実効負担率は10.3%となつており，また，相続税の遺産額に対する平均実効負担率は6.3%となつている。

第27表　所得税と相続税の平均実効負担率の累年比較

| | 相続税(A) | 所得税(B) | (A)／(B) |
|---|---|---|---|
| 昭9～11 | 3.5% | 4.9% | 77.5% |
| 23 | 13.0 | 25.4 | 51.2 |
| 24 | 17.2 | 26.2 | 65.6 |
| 30 | 6.3 | 11.5 | 54.8 |
| 32(予) | 6.3 | 10.3 | 60.1 |

（備考）　昭和30年及び昭和32年は現行相続税課税実績及び予算額からこれの遺産額に対する割合を推計した。なお，昭和15年から21年度までは，分類所得税制度をとつていたため，所得税の負担率が算出困難なので，その当時の調査を省略した。

## 第7図　世帯当り国富から推計した平均個人財産及び平均国民所得と所得税及び相続税の課税最低限の戦前比較




(注) 1. 昭和10年の金額は経済企画庁調の綜合物価指数により現在物価に換算したところによる。
2. 世帯当り平均国民所得及所得税課税最低限は昭和30年の数字による。

これは所得税の平均実効負担率に対し約60%となつている。また，この関係を過去との比較においてみると第27表に示すように昭和9～11年当時の77.5%であつたものが，わずかに減少して昭和30年で60.1%となつている。

（アメリカとの比較）

(2) アメリカにおける1951年の所得税の実効平均負担率は13.9%となつている。遺産税の実効平均負担率は前述のように17.1%であつて，所得税のそれよりはるかに重いものとなつている。

7 税率の累進度

（概　　観）

(1) 現行相続税の税率は，50万円を基礎控除し，残りの金額に対し最初の20万円までにつき10%，20万円をこえ50万円までの金額につき15%，50万円をこえ100万円までの金額につき20%と順次上昇し，1,000万円をこえる金額に対しては45%，1,500万円をこえる金額に対して50%となりこの程度の財産階層においてかなり急激な上昇を示し，最高税率は1億円をこえる金額に対して70%となつていて高額財産階層においては緩やかなものとなつている。

しかし，配偶者の取得財産については配偶者控除が認められ，したがつてその累進率は半減し，かなり緩やかなものとなつている。

（過去との比較）

(2) いま，課税の実績に現われた実際の財産相続の状況のもとにおける相続税負担についてみると第28表に示すように，昭和9～11年の家督相続の場合に比すると約7～20倍程度となつているが，昭和15年に比しては，家督相続の場合では約2～6倍，遺産相続の場合では約1.6～2.6倍程度となつている。

第28表　遺産階級別現行負担と戦前負担との比較

| 遺産額 | 現行負担率(A) | 昭9年家督負担率(B)（一種） | 昭和15年負担率 家督(C)（一種） | 昭和15年負担率 遺産(D)（一種） | A/B | A/C | A/D |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | % | % | % | % | % | % | % |
| 1,000万円 | 14.6 | 0.7 | 2.4 | 5.6 | 2.086 | 608 | 269 |
| 3,000 〃 | 24.7 | 1.5 | 6.4 | 11.4 | 1.647 | 386 | 217 |
| 5,000 〃 | 29.6 | 2.1 | 8.9 | 14.9 | 1.409 | 322 | 199 |
| 1 億 円 | 37.6 | 3.4 | 12.8 | 20.7 | 1.106 | 294 | 182 |
| 3 〃 | 48.2 | 26.4 | 19.4 | 30.3 | 753 | 248 | 159 |
| 5 〃 | 52.6 | 7.8 | 22.5 | 34.2 | 729 | 253 | 166 |

昭和9年，昭和15年及び現在の負担のカーブを対比してみると第8図に示すとおりである。

ただ，上述の戦前との比較は相続制度の異なるものを単純に比較しているから，実際には長子のみが遺産を相続したとも考えられないので，仮りに昭和15年当時において相続した財産の3割を弟妹に分与したものと仮定した場合に課せられた当時の相続税の負担と現在の負担とを比較してみると第29表に示すように1.5～3倍程度となつている。

第29表　遺産階級別現行負担率と遺産の3割を弟妹に分与したと仮定した場合の昭和15年の相続税負担率との比較

| 区　　分 | 昭和15年(A)（遺産の3分の1を弟妹に分与したものとした場合） | 昭和32年(B)（課税の実績に現われた財産相続の状況による。） | $\frac{B}{A}$ |
|---|---|---|---|
| | % | % | 倍 |
| 1,000万円 | 4.3 | 14.6 | 3.4 |
| 3,000 〃 | 9.4 | 24.7 | 2.6 |
| 5,000 〃 | 12.7 | 29.6 | 2.3 |
| 1 億 円 | 17.9 | 37.6 | 2.1 |
| 3 〃 | 27.0 | 48.2 | 1.8 |
| 5 〃 | 31.2 | 52.6 | 1.7 |

また，財産の3割を次男に贈与し7割を長男が家督相続したと仮定した場合の相続税負担と，現行の相続税負担とを比較してみると第30表に示すように2.5～7倍となつている。

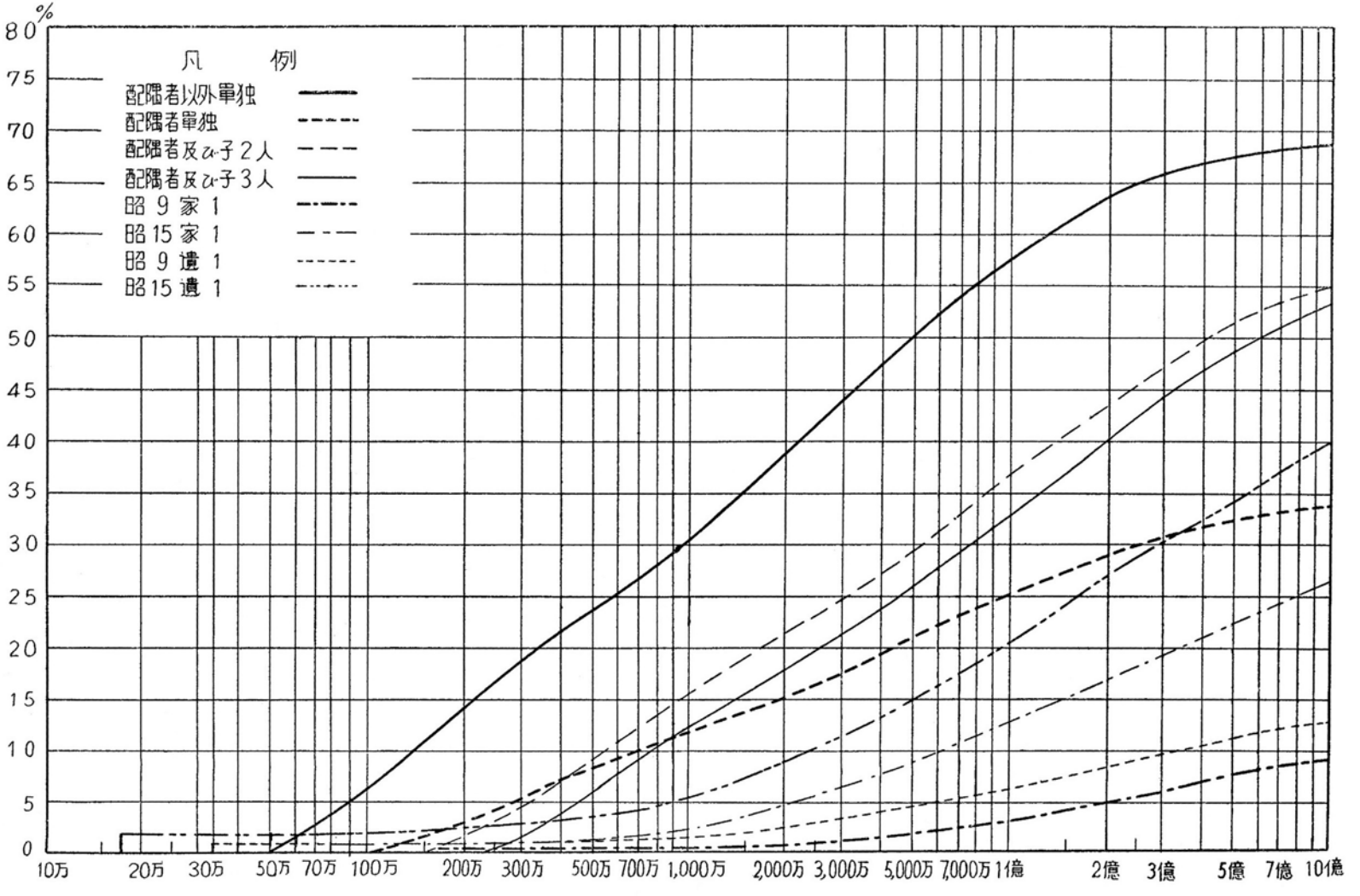
第30表　遺産階級別現行負担率と財産の3割を次男に贈与し，7割を長男が家督相続したと仮定した場合の昭和15年の相続税負担率との比較

| 区　　分 | 昭和15年(A)（財産の3割を次男に贈与し，7割を家督相続したと仮定した場合の負担率） | 昭和32年(B) | $\frac{B}{A}$ |
|---|---|---|---|
| | % | % | 倍 |
| 1,000万円 | 2.2 | 14.6 | 6.6 |
| 3,000 〃 | 5.0 | 24.7 | 4.9 |
| 5,000 〃 | 10.9 | 29.6 | 2.7 |
| 1 億 円 | 10.8 | 37.6 | 3.5 |
| 3 〃 | 18.1 | 48.2 | 2.7 |
| 5 〃 | 21.4 | 52.6 | 2.5 |

（諸外国との比較）

(3) 諸外国における税負担のカーブは第9図に示すとおりであり，アメリカにおいては，配偶者の取得分がないと仮定した場合の負担率は，10万ドルの場合は4.8％，50万ドルの場合のは25.3％，250万ドルの場合は38.8％，100万ドルの場合は60.4％と，それぞれその負担率は，約5.3倍，約1.5倍，約1.5倍と上昇している。

## 第８図　相続税の実効負担の比較




（注）　家１は家督相続第一種，遺１は遺産相続第一種を示す。以下これに準ずる。

また，イギリスにおいて，遺産が5千ポンドは2％，2万5千ポンドは15％，12万5千ポンドは50％，62万5千ポンドは70％と，それぞれその負担率は，7.5倍，3.3倍，1.4倍と上昇しており，概してイギリスが最も累進率が急である。

8 最高税率

（現状及び過去との比較）

(1) 現行相続税の最高税率は，課税価格1億円をこえる金額に対して70％となつているが，これは，昭和9～11年当時の家督相続の最高税率16％，昭和15年のそれの45％，昭和24年の最高税率65％に比すれば高率となつており，昭和25年の90％に比すればかなり低くなつている。

相続税の最高税率についての変遷をみると第31表に示すとおり昭和10年当時家督相続の最高16％，遺産相続の最高21％，昭和15年の家督相続の最高45％，遺産相続の最高55％に比して現在の最高税率70％はかなり高いものとなつているが，昭和25年の90％に比すればかなり軽減された結果になつている。

第31表　最高税率の沿革

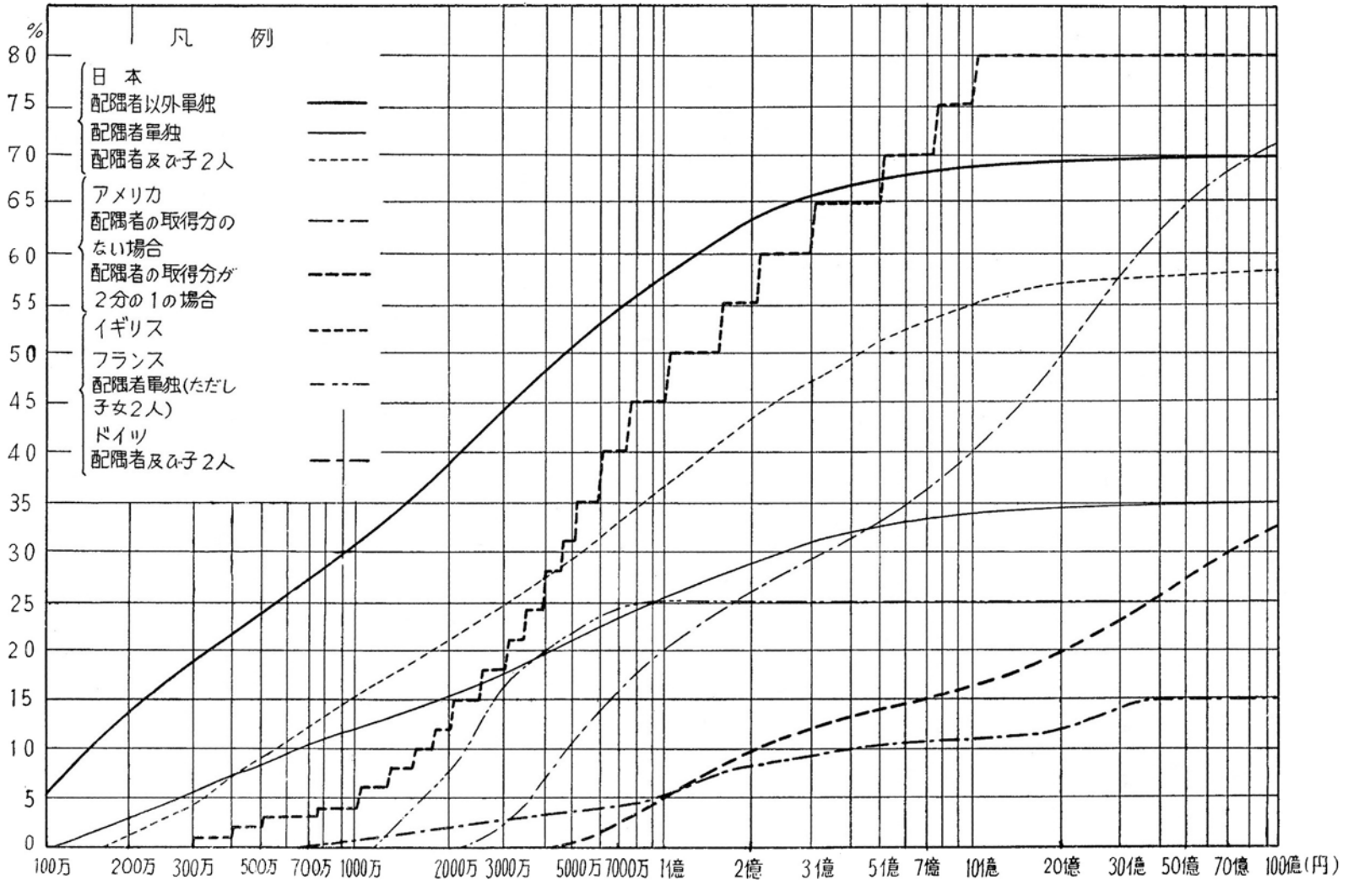
（単位　％）

| | 家督 | | | 遺産 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1種 | 2種 | 3種 | 1種 | 2種 | 3種 |
| 明38 | 4.0 | 4.5 | 5.5 | 5.0 | 5.5 | 6.5 |
| 43 | 3.5 | 4.0 | 5.0 | 5.0 | 5.5 | 6.5 |
| | 10万円をこえる金額はその5万円をこえるごとに100万円まで，0.5％を加算 | | | | | |
| 大3 | 2.0 | 3.0 | 4.0 | 5.0 | 5.5 | 6.5 |
| | 20万円をこえる金額はその10万円をこえるごとに100万円まで，0.5％を加算 | | | | | |
| 大15 | 13.0 | 14.0 | 16.0 | 18.0 | 19.0 | 21.0 |
| 昭12 | 20％ないし80％増徴 | | | | | |
| 13 | 26.0 | 28.0 | 32.0 | 38.0 | 40.0 | 43.0 |
| 15 | 33.0 | 37.0 | 45.0 | 49.0 | 52.0 | 55.0 |
| 17 | 40.0 | 45.0 | 54.0 | 59.0 | 63.0 | 66.0 |
| 19 | 44.0 | 49.0 | 58.0 | 60.0 | 64.0 | 67.0 |
| 21 | 55.0 | 60.0 | 65.0 | 70.0 | 75.0 | 80.0 |
| 22 | — | — | — | 60.0 | 63.0 | 65.0 |
| 25 | — | — | — | — | — | 90.0 |
| 27 | — | — | — | — | — | 70.0 |

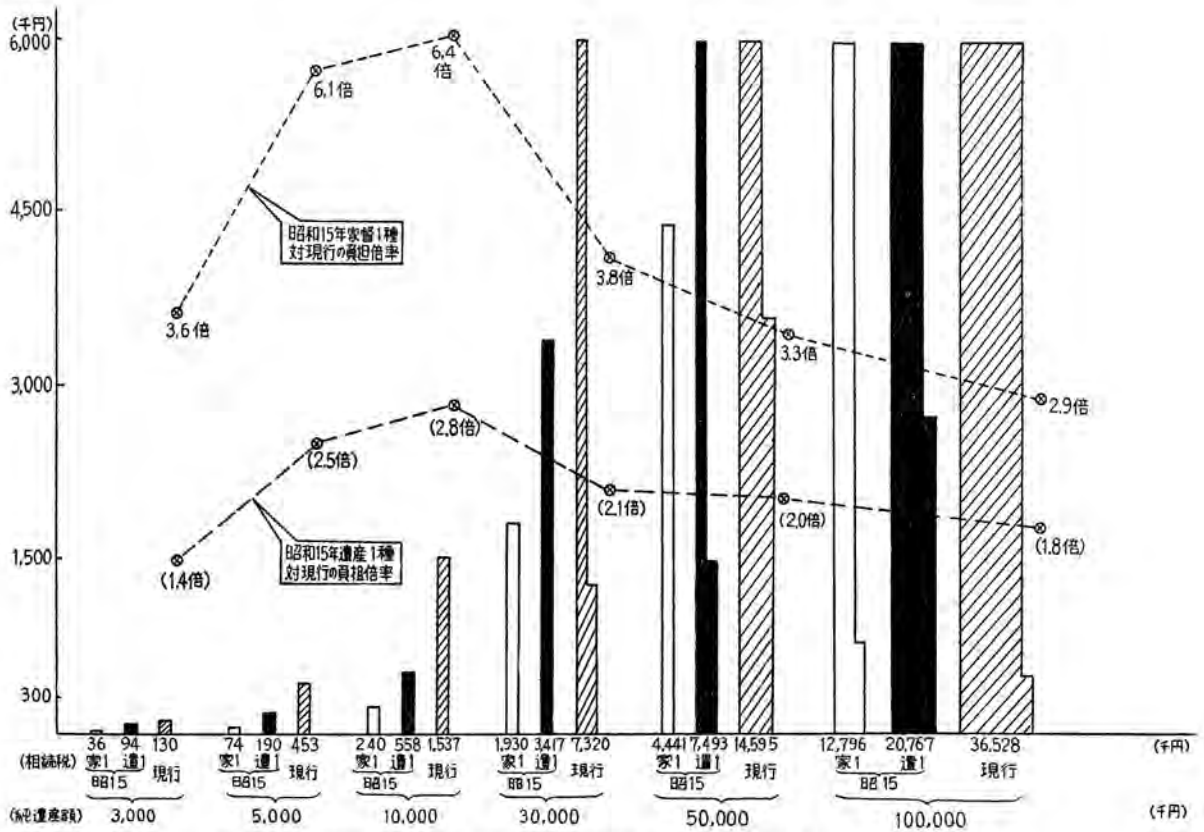
（所得税の最高税率との比較）

(2) 次に，相続税と所得税との最高税率の関係は第32表に示すとおり，昭和9～11年当時においては，相続税の最高税率は所得税のそれに対比し約36％であつたが，順

## 第9図　各国相続税の実効負担の比較



## 第10図　昭和15年当時と現行法との相続税負担の比較




(注) 1. 遺産額及び税額は，経済企画庁調綜合物価指数により物価換算したところによる。

2. 昭和15年の家1は家督1種，遺1は遺産1種を示す。

3. 現行法の負担は，配偶者及び子2人の場合による。

次その割合は引き上げられ，昭和25年には，相続税の最高税率は，所得税のそれに対し164％と，かなり上回ることとなつたが，昭和32年の所得税法の改正により同率となつた。

第32表　相続税と所得税の最高税率の累年比数

| | 相続税 (A) | | 所得税 (B) | | (A)/(B) |
|---|---|---|---|---|---|
| | | % | | % | % |
| 昭 9 ～ 11 | 500万円超 | 13 | 400万円超 | 36 | 36 |
| 15 | 〃 | 33 | 80 〃 | 65 | 51 |
| 22 | 〃 | 60 | 100 〃 | 75 | 80 |
| 25 | 5,000 〃 | 90 | 50 〃 | 55 | 164 |
| 28 | 1 億円〃 | 70 | 500 〃 | 65 | 108 |
| 32 | 〃 | 70 | 5,000 〃 | 70 | 100 |

（諸外国との比較）

(3) 諸外国における相続税の最高税率及びこれの所得税の最高税率との比較は第33表に示すとおりであつて，イギリスは相続税の方が高いが，その他の諸外国では所得税の方が高い。

第33表　各国における相続税と所得税の最高税率の比較

| | 相続税 | | 所得税 | |
|---|---|---|---|---|
| 日本 | 1 億円超 | 70% | 5 千万円超 | 70% |
| 米国 | 1 千万ドル超 | 77% | 20 万ドル超 | 91% |
| イギリス | 100 万ポンド超 | 80% | 15 千ポンド超 | 92.5% |
| フランス | 千万フラン超 (59.8%) | 24% | 600 万フラン超 | 60% |
| 西ドイツ | 100 マルク超 (60%) | 1.5% | 50 万マルク超 | 55% |

（注） 相続税の最高税率は、通常適用される場合の最高税率を示し、相続人の被相続人との関係により最も高い最高税率を（ ）書で示している。
なお、イギリス及び西ドイツにおいては、全額累進税率であるので、最高税率は実効負担となる。

9 最低税率

（現状及び過去との比較）

(1) 現行相続税の最低税率は，課税価格20万円以下の金額に対する10％であつて，これは昭和9～11年の最低税率0.5％，昭和15年の1％に比較すればはるかに高率であるが，昭和22年と同率となつている。これは，昭和22年の改正前においては，免税点制度であつたため，最低税率が低く定められていたものと考えられる。

（所得税の最低税率との比較）

(2) 所得税の最低税率と相続税のそれとの関係は第34表のとおり，現在では所得税と

相続税は同率となつているが，昭和9～11年当時において昭和25年の改正までは，相続税の最低税率は，所得税のそれよりも低く定められていたが，昭和25年の改正では相続税の最低税率の方が高いものとなつている。

第34表　相続税と所得税の最低税率の累年比較

| | 相続税 | | 所得税 | |
|---|---|---|---|---|
| 昭 9 ～ 11 | 家 1種5千円以下 | 0.5% | 千2百円以下 | 0.8% |
| 15 | 〃 1万円以下 | 1 % | 綜合5千円超8千円以下 | 10% |
| 21 | 〃 2万円以下 | 1.5% | 3千円超8千円以下 | 8% |
| 22 | 第1種2万円以下 | 10% | 1万円以下 | 20% |
| 25 | 20万円以下 | 25% | 5万円以下 | 20% |
| 27 | | 20% | 8万円以下 | 20% |
| 28 | | 15% | 2万円以下 | 15% |
| 29 | | 10% | 〃 | 〃 |
| 32 | | 〃 | 5万円以下 | 10% |

（諸外国との比較）

(3) 諸外国における最低税率は，第35表のとおり，アメリカ3%，イギリス1%，フランス6%，西ドイツ2%といずれもわが国より低い。

第35表　各国における最低税率の比較

| | | | |
|---|---|---|---|
| アメリカ | 3% | イギリス | 1% |
| フランス（3人以上の子女がある場合） | 6% | 西ドイツ（第一階級） | 2% |

## 10 限界税率及び実効負担

（現状及び過去との比較）

(1) 現行相続税の税率で課税の実績に現われた実際の財産相続の状況による場合は，平均実行負担率で

30%の負担となるものは遺産6千万円

50%　〃　5億円

である。

また，限界税率で30%の負担となるのは相続財産価額250万円をこえる部分であり，50%の負担となるのは相続財産価額1,500万円をこえる部分である。これを仮りに遺産に換算してみると，課税の実績に現われた実際の財産相続の状況のもので，30%の負担となるのは遺産1,000万円をこえる部分であり，50%の負担となるのは遺産62,000万円をこえる部分となる。

これを昭和9年及び15年と比較してみると，昭和9年の家督一種では平均実効負担率では遺産が約10億円（現在物価に換算）で9.2％であり，遺産一種では遺産3億円（現在物価に換算）で約9.7％の負担となつており，昭和15年では，家督第一種では遺産10億円（現在物価に換算）で26.3％の平均実効負担率であり，遺産第一種では遺産2億円（現在物価に換算）で30％の平均実効負担率となつている。

（諸外国との比較）

(2) アメリカでは平均実効負担率で30％の負担となる遺産は，3億6千万円（邦貨換算額，配偶者が相続しない場合の負担率，配偶者が相続した場合には同額で12.7％となる。）であり，イギリスでは，平均実効負担率で30％の負担率となる遺産は5,040万円（邦貨換算額）である。

また，同様に50％の実効負担となる遺産は，アメリカでは約21億円（邦貨換算額，配偶者が相続した場合には同額の遺産で約1.7％となる。）であり，イギリスでは1億5千万円（邦貨換算額）である。これをわが国の場合についてみると課税の実績に現われた実際の財産相続の状況からみた平均実効負担率では，30％の負担となる遺産は約6,000万円，50％の負担となる遺産は約5億円であつて，アメリカに比してはかなり高いが，イギリスに比すれば高額財産階層においてはなお低いものといえる。

次にアメリカでは限界税率で，30％の負担となるのは，遺産5,700万円（邦貨換算額により，配偶者が相続しない場合の額）をこえる部分であり，また，イギリスでは限界税率で，30％の負担となるのは約450万円（邦貨換算額）をこえる場合である。

同様に，50％の負担となるのは，アメリカでは遺産7億4千万円をこえる部分であり，イギリスでは1億8百万をこえる場合である。わが国の相続税の限界税率で，30％となるのは取得財産で200万円をこえる部分であり，50％となるのは1,500万円をこえる部分であり，アメリカ及びイギリスの遺産課税であること及びイギリスの税率が全額累進税率であることを考えあわせても，なお低額財産階層においては重いものとなつている。

11 検討の要約

（検討の結果の要約）

(1) 相続税の税率は，昭和9～11年においては，0.5％から1.3％（家督一種）のかなり軽いものであつたが，戦時，戦後を通じて増税が行われ，現在10％から70％までの累進税率となつている。

遺産階級別の負担をみると，現在の課税の実際に現われた財産相続のもとにおいて遺産1,000万円の負担は14.6％で，これは昭和9年の家督一種の負担率0.7％の約2.2倍，昭和15年の家督一種の負担率2.4％の6倍に当つている。

このような倍数は，5,000万円では，それぞれ14倍，3倍と，1億円では，それぞれ11倍，3倍となつていて比較的低額階層の負担率が戦前に比べてより重くなつている。

相続税負担の遺産に対する平均実効負担は昭和30年において6.3％となつているが，これは，昭和9～11年の3.8％より高く，昭和15年の7.9％より低い。

次に相続税がどのような財産階層によつて負担されているかをみると，遺産1億円以上の比較的高額財産階層が，昭和9年においては0.7％の人員で税額の75％を，昭和15年においては0.6％の人員で税額の79％を負担していたのに対し，昭和30年においては1,000万円以下の財産階層が98％の人員で税額の49％を占めている。

また，課税財産の種類別構成からみると，昭和30年の課税財産では不動動産等の表現資産が課税財産のうち66％を占め，有価証券，預金，現金の不表現資産が12.4％を占めている。これを戦前と比較してみると，昭和9～11年では，それぞれ56.9％と，33.7％，昭和15年ではそれぞれ53.4％，33.9％となつていて，現在では不表現資産の割合が激減していることが目立つている。

国富から推計した個人総財産に対する相続税の負担率は，昭和30年で0.01％となつてあり，昭和10年の0.04％に対しては低い。

相続税の最高税率70％は，西ドイツ（第一階級15％，第5階級60％），フランス（配偶者直系卑属3子以上24％，5親等以上59.8％）よりは高いが，アメリカ（77％），イギリス（80％）に比較してはなお低い。

（結　　論）

(2) 現在の相続税負担は，上述のように過去に比しても，また諸外国に比してかなり重く，特に中小の財産階層においてその負担が重いと認められるので，その軽減を図る必要があるとの結論に達した。ただ，この場合，高額の財産の相続については，相続税課税の目的の一つである富の集中の抑制の見地から，相当高い税率で課税する必要がある。

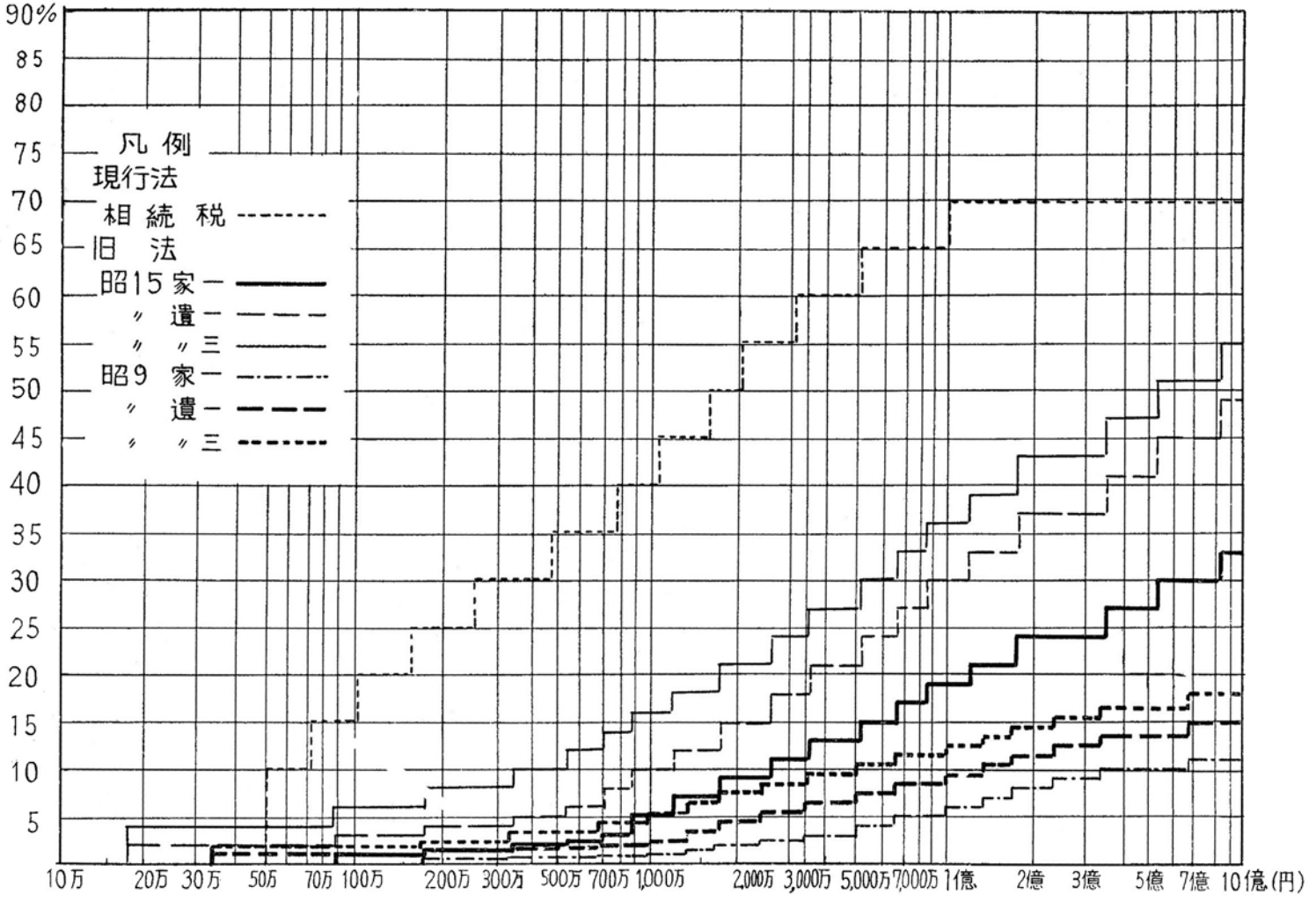
当調査会は，このような観点に基き，相続税の税率について次のような結論に達した。

(イ) 税率の階級区分は，現行のそれは中小財産階層において，急激な累進をみ，高額の階級において緩慢となつているので，このようなあり方について再検討を加え，個人生活の経済基盤をなるべく厚くするという見地に立つて，主として中小財産階層の税率を緩和すべきである。

(ロ) 最高税率は，少くとも現行程度を維持すべきである。

(ハ) 最低税率については，現行の10％をさらに引き下げるべきであるとの意見もあつたが，別項に述べたような課税最低限の大幅の引上げを行えば，現行程度の最低

## 第11図　相続税の限界税率の累進度




（注）　家一は家督相続第一種，遺一は遺産相続第一種を示す。以下これに準ずる。

税率をすえ置くべきである。

農業や中小企業の資産についてはこれらの資産の性質にかえりみ，現在イギリスでとられているような特別な軽減税率による課税制度をとる等なんらかの特別な措置を設けるべきであるという意見もあつた。しかし，相続税課税に当つて特定の財産について特別な措置をとることは負担公平の見地から問題が多く，また，税務執行に混乱を生ずることも予想され，さらに，別に述べるような課税最低限の大幅引上げ等により中小財産階層の負担が大幅に軽減されることを考えあわせれば，これらの資産について特別な措置を設けることは適当でないと認めた。

## 第5　負担に影響を及ぼす特殊控除

### （負担に影響を及ぼす諸控除）

負担に影響を及ぼす特殊控除として，配偶者控除及び未成年者控除がある。わが国相続税では，昭和15年から昭和21年まで扶養控除の制度が設けられており，遺産額が一定額以下の場合に被相続人の扶養親族の数に応じて一定額が課税価格から控除された。

### 1　配偶者控除

#### （制度の概要及び現状）

(1)　配偶者控除は，昭和25年のシャウプ勧告に基く税制改正により設けられたものであつて，配偶者が遺産の形成に寄与したこと，配偶者の老後の生活を補償すること及び配偶者が取得した財産については，子が相続した場合に比し次の相続税を課税される時期が早いことの考慮に基くものである。

配偶者控除は，配偶者の死亡により他の残存配偶者が相続した場合に，その相続財産について，その2分の1相当額を控除した額を課税価格計算上の財産の価額とするものであつて，その実績は第36表に示すとおりである。

第36表　累年の配偶者控除の状況

| | 人員 | 控除額 | 1人当控除額 |
|---|---|---|---|
| | 人 | 百万円 | 千円 |
| 27　年 | 1,577 | 1,000 | 634 |
| 28　〃 | 1,811 | 2,206 | 1,218 |
| 29　〃 | 2,732 | 3,088 | 1,130 |
| 30　〃 | 3,559 | 4,187 | 1,176 |

#### （配偶者控除による負担の軽減）

(2)　いま，仮りに甲が死亡して，その財産が配偶者及び子2人によつて民法の法定相続分に従つて相続され，さらにその配偶者が死亡して子供がその財産を民法の法定相続分に従つて相続したとした場合の相続税額の合計額と，甲の死亡によりその遺産が直

接子供に移転する場合の税額とを比較してみると第37表のとおり，配偶者を通じて子供に相続される場合の方が負担が軽いものとなつている。

第37表　遺産が配偶者を経由して相続される場合と経由しないで相続される場合の負担の比較

| 遺産額 | 配偶者を経由して子供に財産が移転した場合 | | 直接子供が相続した場合 | |
|---|---|---|---|---|
| | 税額計 | 負担率 | 税額計 | 負担率 |
| 千円 | 千円 | % | 千円 | % |
| 3,000 | 130 | 4.3 | 330 | 11.0 |
| 5,000 | 533 | 10.7 | 830 | 16.6 |
| 10,000 | 1,950 | 19.5 | 2,380 | 23.8 |
| 30,000 | 9,700 | 32.3 | 10,580 | 35.3 |
| 50,000 | 19,392 | 38.8 | 20,980 | 42.0 |

（諸外国における立法例）

(3)　諸外国においても配偶者の相続財産に係る相続税について若干の考慮がされていることがみられる。

アメリカは，配偶者に移転する財産については，純遺産額の2分の1相当額を限度として遺産税を課税しないものとし，イギリスは，配偶者が相続した特定の財産につきその配偶者が死亡した場合に課せられる相続税については，その配偶者が相続により取得した財産のうち処分権を有していなかつたものには遺産税を課さないこととしている。

フランスは，夫婦間の財産の移転については，基礎控除は配偶者の取得分からまず控除することとしている。

西ドイツは，配偶者の死亡により子女のある配偶者が相続により取得した財産の価額が25万ドイツマルクをこえないものは非課税財産としている。

2　未成年者控除

（制度の概要及び現状）

(1)　未成年者控除は昭和25年のシャウプ勧告に基づく税制改正により設けられたものであつて，相続人が成年に達するまでの養育費を遺産から控除する趣旨に基づくものである。未成年者控除は，18歳未満の者が財産を相続した場合に，その者が18歳に達するまでの年数に応じ年2万円を相続財産の価額から控除するものであつて，その実績は第38表に示すとおりであり，その適用を受ける人員は漸次増加している。

第38表　累年の未成年者控除の状況

| | 人員 | 控除額 | 1人当控除額 |
|---|---|---|---|
| | 人 | 百万円 | 千円 |
| 27　年 | 1,088 | 114 | 105 |
| 28　〃 | 1,301 | 158 | 122 |
| 29　〃 | 1,812 | 212 | 111 |
| 30　〃 | 2,222 | 251 | 113 |

（過去における扶養控除）

(2) わが国相続税制では，昭和15年から昭和21年まで扶養控除の制度が設けられていた。すなわち，昭和15年の扶養控除制度創設の当時においては，家督相続の場合にあつては，遺産が5万円以下の場合に相続開始当時被相続人中の同居家族中年令18歳未満若しくは60歳以上又は不具廃疾の者1人につき1,000円を控除し，また遺産相続にあつては，遺産が3万円以下の場合に相続開始当時被相続人の親権に服し，かつ，被相続人と同居する子のうち年令18歳未満又は不具廃疾の者1人につき1,000円を控除する制度であつたがその控除額は昭和17年の改正により1,500円に引き上げられ，さらに昭和21年の改正により，家督相続の場合は，10万円以下，遺産相続の場合は3万円以下の場合に1人につき3,000円を控除する制度に改められた。

（諸外国の状況）

(3) 諸外国においては，わが国の未成年者控除に類するような制度はみられない。

3　検討の要約

（検討の結果の要約）

(1) 負担に影響を及ぼす諸控除のうちまず配偶者控除については，その設けられている事由等からみて，ある程度の負担軽減の措置を講ずる必要は認められる。しかし，現行のように取得財産の2分の1を控除することは，その負担軽減の程度が余りにも大きく，その利益をある程度まで制限することが適当である。また，高額の財産を相続した場合には，一定額の取得財産について認められる配偶者控除の金額にとどめるべきである。

次に，未成年者控除については，その控除額の2万円は，物価の現状からある程度引上げることが適当であるが，ただ，その利益は中小財産階層において厚くなるように措置することが適当である。

（結　　論）

(2) 当調査会は，以上の観点から配偶者控除及び未成年者控除について次のような結論に達した。

まず，配偶者控除については，配偶者の相続した財産について次の相続税の課税の

時期が早いことについては，別に相次相続控除の制度が設けられていて10年以内に再び相続が開始した場合には，この制度により負担の調整が行われているので，この制度は，配偶者が遺産の形成に寄与したこと及び配偶者の老後の生活の保障並びに相次相続控除の適用を受けることができない比較的早い次の相続開始の時期があることに基いているものと考えられる。

これらの点をあわせ考えても，現行の配偶者控除の利益は余りにも大きく，また，その実施について適正を欠く面も現われていることから，その利益を現行の方式による場合の利益の2分の1程度に制限するとともに，特に高額財産を取得した配偶者については，ある程度の遺産額の場合に受けられる利益の程度にとどめるべきであろう。

さらに，配偶者控除の実施についてその乱用をさけるため，配偶者控除は，遺産を民法の相続分に従つて相続したと仮定した場合に受けることができる金額の範囲に制限すべきである。

次に，未成年者控除については，財産を相続した未成年者については，その養育につき相続税の課税上何らかの措置を講ずることが必要であると認められるので，当調査会は，未成年者控除の制度を存置するとともにその金額が１年につき，２万円となつているのを５万円程度に引き上げ，20才に達するまでの年数につき控除することが適当であると考えた。しかも，その利益が高額財産階層になるにしたがつて有利なものとなることを改め，特に中小財産階層において受ける利益の範囲にとどめるため，中小財産階層について通常適用される税率を勘案して税額控除の方式に改めるべきであるとの結論に達した。

相続税の課税に当つて，相続人が未成年者である場合に限らず被相続人が扶養すべき義務を有する者を相続人が扶養することとなつた場合に，扶養控除のような制度についても，考慮すべきであるとの意見もあつたが，このような制度については，遺産取得税体系をとる場合には，特定の被扶養者の扶養義務を相続人のうち何人が承継するかについて法律上必ずしも明らかでないため，税務執行上困難な問題が予想され別に述べるような課税最低限の大幅の引上げを考えれば，このような制度を設ける必要はないと考えた。

さらに，被相続人の遺産の形成に寄与した家族労働者があるときは，一定の額を遺産から控除する制度を設けるべきであるとの意見もあつたが，このような制度については，家族労働者が遺産の形成に寄与した程度の判定について税務執行上の困難が予想されること等をも考えあわせれば，このような制度は設けることは適当でないと認めた。

## 第6　負担についての結論　—(負担についての改正案の骨子)

(改正案の骨子)

(1)　以上の検討の結果に基いて，当調査会が結論をえた控除及び税率についての具体案は，次のとおりである。

(イ)　相続税は，遺産が150万円と30万円に法定相続人の数を乗じた額以下である場合には課税しない。

(ロ)　各共同相続人の納付すべき相続税の総額は，課税最低限の金額をこえる部分の遺産額を法定相続人が民法第900条の相続分の割合に従つて相続したものとして計算した取得分の価額に累進率を適用して算出した金額の合計額とする。

この場合において，被相続人の生前における財産の分割贈与があつた場合の負担を適正化するため相続開始前5年以内の贈与は，これを加算して遺産額を定める。

(ハ)　累進率については，中小財産階層の負担特に遺産1,000万円以下の財産階層の負担を大幅に軽減し，高額財産階層の負担をおおむね現行程度のものとすることを考慮して決定する。この場合において，配偶者控除が制限されることを考慮に入れる。

配偶者控除については，配偶者に属するものとして計算される税額の3分の1相当額を控除する。ただ，その適用が乱に流れないよう相続分の割合により計算した配偶者の税額の3分の1相当額を限度とし遺産が3,000万円をこえる場合には，3,000万円の場合に計算される配偶者控除の額をこえないものとする。

(ホ)　未成年者控除については，未成年者に属するものとして計算される税額からその者が成年に達するまでの年数の各1年につき1万円を控除する。

(改正後の負担)

(2)　当調査会の答申する控除及び税率に関する具体案が実現した場合には，相続税の負担は，第39表に示すように，遺産が1,000万円未満のものについては，大幅に軽減されることとなる。ただ，配偶者が単独で相続した場合の負担は，遺産が高額になるに従つてかなり重いものとなるが，これは現行の配偶者控除の制度による利益の程度について，上述のような考え方から配偶者控除の利益をある程度制限することとしていることを考えればやむをえないものであろう。

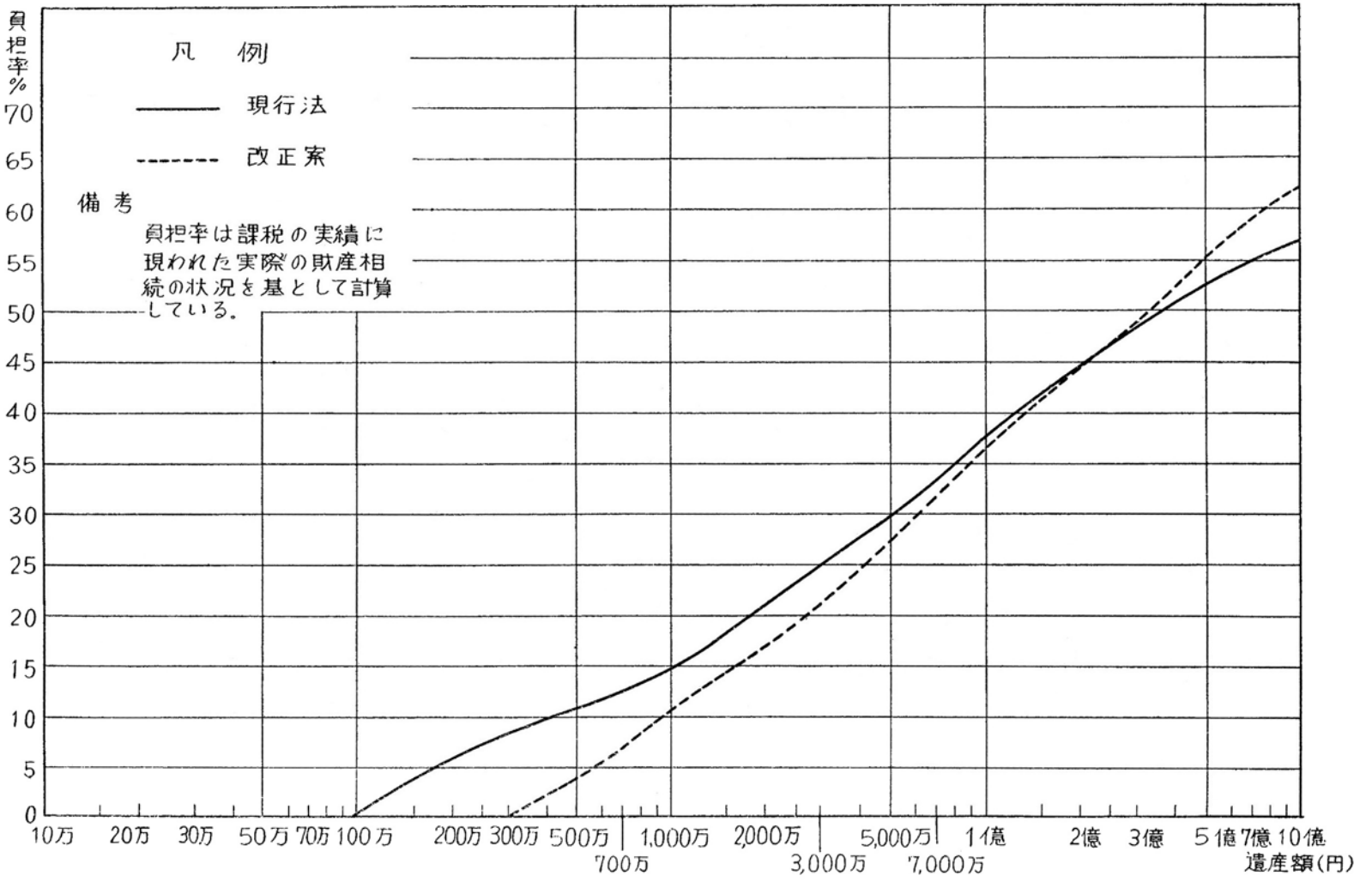
このように，相続税負担は現在に較べて相当軽減され，別に述べる相続税の課税体系の合理化とともに課税体系の欠陥による不公平も是正され，合理的な相続税負担を実現することが期待できよう。

## 第39表　現行法と改正案との相続税負担比較

| 遺産価額 | 子1人の場合 | | 配偶者のみの場合 | | 平均的な場合 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 現行 | 改正案 | 現行 | 改正案 | 現行 | 改正案 |
| 千円 | | | | | | |
| 3,000 | 18.8 | 6.3 | 5.5 | 4.2 | 8.5 | — |
| 5,000 | 23.8 | 13.7 | 8.3 | 9.1 | 10.7 | 3.9 |
| 10,000 | 30.6 | 24.1 | 11.9 | 16.0 | 14.6 | 10.6 |
| 30,000 | 44.1 | 39.1 | 17.6 | 26.1 | 24.7 | 21.0 |
| 50,000 | 50.4 | 45.3 | 21.0 | 37.5 | 29.6 | 27.4 |
| 100,000 | 57.7 | 53.9 | 25.2 | 50.0 | 37.6 | 36.5 |
| 300,000 | 65.9 | 64.6 | 30.9 | 63.3 | 48.2 | 48.9 |
| 500,000 | 67.5 | 66.8 | 32.5 | 66.0 | 52.6 | 55.2 |
| 1,000,000 | 68.7 | 68.4 | 33.8 | 67.9 | 56.9 | 62.3 |

（備考）　平均的な場合における現行法による負担と改正案による負担との比較は、現行法が法定相続人の数にかかわらず、実際の財産相続の状況により異なるので簡単ではないが、現行法については、サンプル調査に基いて実際の財産相続の状況を推定したものに基いて負担率を算出し、また、改正案については課税の実際に現われた法定相続人の数及び配偶者の相続状況に基いて負担率を算出して、これを比較したものである。

## 第12図　現行法と改正案との相続税負担比較



# 第４章　贈与税の検討

相続税の負担は，生前に財産を贈与することにより容易に回避できることとなるので，この生前中の贈与に対し何らかの税を課することにより負担の適正を図ることが必要であり，このようなことは，諸外国の立法例においてもみられるところである。

生前贈与により相続税負担を回避することを防止する税制上の措置としては，おおむね二つの方法が考えられる。第１の方法は，相続税一本の体系を維持し，生前になされた贈与財産を累積して，これを相続財産に加算し，これに対して相続税を課税する方法である。この方法は，相続税負担の回避防止には最も徹底したものではあるが，生前贈与を古くまで累積計算するには税務執行上一定の限度があるため，生前一定期間内（日本２年，アメリカ３年，イギリス５年）の贈与財産が加算される形になつて表われている。

ところが第１の方法が生前一定期間内の贈与だけをとり込むことになるため生ずる欠陥をできるだけ少くするために第２の方法が多数の国の税制において現実にとられている。すなわち，生前贈与については相続税とは別に贈与税を課税しておこうとするものである。この贈与税の課税型態にも，一生の贈与を累積して課税するものもあれば，一定期間内の贈与だけを課税するものもあり，あるいは贈与の都度課税するものもある。

## 第２　現行制度の概要及び沿革

### （現行制度の概要）

(1)　現行の贈与税は，その年中に贈与又は被相続人以外の者からの特定遺贈により取得した財産の価額の合計額を課税標準とし，10万円の基礎控除を行つた後の金額に対し，20万円以下の金額に対する15％から3,000万円をこえる金額に対する70％までの累進税率により課税するものとしている。

なお，相続開始前２年以内に贈与により被相続人から取得した財産については，これを相続財産に加算し，その算出税額から贈与税相当額を控除して相続税を課するものとしている。

贈与税は，原則としては個人が個人から贈与又は遺贈によつて取得した財産に対して課税するものとしているが，人格のない社団又は財団は，これを個人とみなして贈与税を課税するものとしている。

また，公益を目的とする事業を行う法人に財産を贈与し，若しくは遺贈し又は当該法人を設立するための財産の提供があつた場合において，事実上は当該贈与，遺贈又

は提供した財産を贈与者又は遺贈者の相続人が法人の目的とする事業以外の目的たる事業に使用して支配しているなど，その贈与，遺贈又は財産の提供が相続税又は贈与税の課税を免かれる結果となるときは，当該法人に対して贈与税を課税するものとしている。

なお，人格のない社団若しくは財団又は法人に対する贈与税は，個人に対する贈与税が一暦年間中における取得財産の価額の合計額を標準として累進税率により課税されるのに対し，贈与者又は遺贈者の異なるごとにその取得財産から基礎控除し，累進税率により計算した金額の合計額を贈与税額とすることとしている。

(沿　　革)

(2) わが国の相続税制度においては，創設の当時は不動産及び船舶以外の財産を(イ)被相続人が推定相続人に贈与したとき，(ロ)分家に際し又は分家後，本家の戸主が分家の戸主又は家族に贈与をしたときは，遺産相続が開始したものとして財産の受贈者に対し相続税を課することとし，さらに，相続開始前一年以内に被相続人が贈与した財産の価額は，これを遺産の価額に加算して課することとしていた。

その後，昭和13年の改正により，不動産，船舶の贈与があつた場合においても遺産相続が開始したものとみなすこととして相続税を課することとし，これについて相続登記の場合の税額をこえて課せられる登録税額を相続税額から控除することとされた。

さらに，昭和15年の改正では，3年以内に同一人から贈与により財産を取得したときはこれを累積して課税することとする等の改正が行われたが，昭和21年まではおおむね同様の制度が存続された。

昭和22年の改正では，相続税は，相続税と贈与税の二本建となり，贈与税は財産の贈与者に対し，その者の一生を通ずる贈与財産価額を累積して課することとなり，さらに相続開始前2年以内の贈与は，これを遺産に加算して相続税を課することとなつた。なお，この改正により贈与税から登録税を控除する制度は廃止され，贈与に対する登録税は従来の2分の1に軽減された。

昭和25年の改正では相続税は財産の無償取得税となり，相続，贈与等による財産の取得者に対し，その者の一生を通ずる受贈財産価額を累積して課することとなつた。

昭和28年の改正により，相続税は再び相続税と贈与税の二本建となり，一生を通ずる財産取得課税の制度は廃止され，贈与税は，一暦年間中における贈与及び特定遺贈により取得した財産の価額の合計額を標準として財産取得者に対し課することとし，相続開始前2年以内に被相続人から贈与により取得した財産の価額は，これを相続により取得した財産の価額に加算して相続税を課することとなつて，現在に及んで

いる。

## 第3　諸外国の立法例

（概　　観）

(1) 諸外国における贈与税の課税体系は，各種の体系があるが，その体系は，相続税の課税体系がどのような体系をとるかにより，生前贈与による相続税負担の軽減の防止に役立つようなものとなつている。主要な国についてみれば，以下に述べるようにアメリカにおいては，財産を贈与した場合に贈与者に対しその者の一生を通じてした贈与財産の価額を累積して課税する方法をとつており，フランス及び西ドイツにおいては，財産の受贈者に対しその取得財産の価額を標準として課税する体系をとつている。なお，イギリスにおいては，贈与税はないが，死亡前10年以内の贈与は遺産額に加算して相続税を課税する方法をとつている。

（アメリカ）

(2) アメリカにおいては，遺産税が遺産税体系をとつていることに伴い，贈与税は，個人が財産を贈与した場合に，その贈与者に対し，その者が一暦年間中に贈与した財産の価格の合計額を課税標準として課せられる。なお，一暦年間中に同一人に対してした贈与財産額中最初の3千ドルまでの金額は非課税とし，また，贈与者の一生を通じた贈与財産価額から3万ドルが特別控除される。

なお，相続開始前3年以内に被相続人が贈与した財産は相続財産として遺産税を課することとしている。

（イギリス）

(3) イギリスにおいては，贈与税の制度はなく，ただ，相続開始前5年以内に被相続人が贈与した財産は，これを相続財産として遺産税を課することとしている。

（フランス）

(4) フランスにおいては，相続税制度は財産の無償取得税の制度をとつており，相続税は財産の死因取得に対する課税とし，贈与税は生存者間の財産の無償取得に対する課税となつている。したがつて，遺産取得税も贈与税も，基礎控除，免税点及び税率を同じくし，贈与税は，財産の取得者と財産の贈与者との関係の異なるごとに基礎控除，免税点又は税率を異にし，財産取得者に対し，その者の一生を通ずる取得財産について累積課税することとしている。

（西ドイツ）

(5) 西ドイツにおいては，遺産取得税が遺産取得税体系をとつていることに伴い，贈与税は，財産の取得者に対し，取得財産の価額を標準として，贈与者と財産取得との関係に応じ異なる基礎控除，免税点又は税率を適用して課せられる。ただ，10年以内

に同一人から財産の贈与を受けたことがある場合には，それらの財産の価額を加算して税額が算出される。

## 第4　贈与税の体系と負担

（相続税の体系との関連）

(1)　わが国の相続税制度のもとでは，相続税が遺産税体系をとつていた昭和22年から昭和24年までは，贈与税は，被相続人が生前中に贈与したことに伴う遺産の減殺によつて生ずる相続税の減少を補完するため課するものとし，財産を贈与した場合に，贈与者に対し，贈与者の一生を通じて贈与した財産の価額を累積して課するものとしていた。アメリカにおける贈与税の制度も，これと同様のものである。

次に，相続税が遺産取得税体系をとるわが国の現行相続税制度のもとでは，贈与税は，財産の無償取得に対して課するものとし，財産の贈与又は被相続人以外の者から特定遺贈を受けた場合には，これらの事由による財産の価額を標準として課するものとしている。フランス及び西ドイツの贈与税の制度も，これとほぼ同様のものとなつている。

（贈与税の負担）

(2)　贈与税は相続税の補完税であることから，その負担は，相続税の負担との関連において定められることが適当である。わが国相続税制度においては，昭和21年以前においては贈与は遺産相続とみなされていたので，遺産相続の免税点及び税率が適用されていた。昭和22年から昭和24年までは，贈与者の一生を通ずる贈与財産の価額から5万円（相続税と同額）を基礎控除し，相続税の第3種の税率（兄弟姉妹が相続する場合の税率）と同率により課税されていた。

昭和25年の改正により相続税と贈与税と統合されたが，昭和28年の改正により再び分離し，贈与税は一暦年間中の受贈財産の価額から10万円（相続税は50万円）を基礎控除し，基礎控除後の金額20万円以下の金額に対する15％から3千万円をこえる金額に対する70％（相続税は基礎控除後の金額20万円以下の金額に対する10％から1億円をこえる金額に対する70％）までの累進税率により課することとしている。

現行の贈与税の負担と相続税の負担とを比較してみると，ただ単純に同額の財産を取得し，これに贈与税が課されるか，相続税が課されるかの別による負担の差異は，第40表に示すように贈与税負担は相続税に対してかなり重いものとなつている。

しかし，同額の遺産を有するものがその財産を生前に配偶者と3人の子供に対し計画的に5年間均分して贈与したと仮定した場合の贈与税及び贈与後の遺産に対する相続税との合計負担と，全然贈与を行わず遺産として相続税が課せられたと仮定した場合の相続税負担とを比較してみると第41表に示すとおり仮に総財産額1億円の人がそ

第40表　現行法における贈与税と相続税との負担比較

| 財産価額 | 贈与税（A） | 相続税（B） | $\frac{A}{B}$ |
|---|---|---|---|
| 100万円 | 19.0% | 6.5% | 2.9倍 |
| 300 〃 | 27.7 | 18.8 | 1.5 |
| 500 〃 | 30.7 | 23.8 | 1.3 |
| 1,000 〃 | 37.2 | 30.6 | 1.2 |
| 3,000 〃 | 49.9 | 44.1 | 1.1 |
| 5,000 〃 | 57.9 | 50.4 | 1.1 |

の2分の1の5,000万円に相当する財産を生前に上述のように計画的に贈与した場合の贈与税と残の5,000万円を配偶者と子供3人が民法の相続分に従つて相続した場合の相続税との合計負担は，税額2,610万円で負担率26.1%であるのに対し，生前贈与を全然行わず1億円の遺産を配偶者及び子供3人が民法の相続分に従つて相続した場合の相続税負担は，税額3,298万円で負担率33%と生前贈与を行つた場合の方がかなり低いものとなつている。

第41表　現行法における生前贈与と相続税負担との関係

| 財産価額 | 生前贈与を行わなかつた場合の負担（A） | 生前贈与を行つた場合の負担（B） | $\frac{(B)}{(A)}$ |
|---|---|---|---|
| 千円 | % | % | % |
| 3,000 | 1.7 | — | — |
| 5,000 | 6.0 | 1.8 | 30.0 |
| 10,000 | 12.4 | 7.5 | 60.5 |
| 30,000 | 21.7 | 16.5 | 76.0 |
| 50,000 | 26.0 | 21.7 | 83.5 |
| 100,000 | 33.0 | 26.1 | 79.1 |
| 300,000 | 44.4 | 35.0 | 78.8 |
| 500,000 | 48.6 | 41.2 | 84.8 |
| 1,000,000 | 53.4 | 48.2 | 90.3 |

## 第5　検討と結論

（検討の結果の要約）

(1)　贈与税は相続税の補完税として位置ずけられている。相続税を完全な形において課税するためには，その者の一生を通ずる贈与財産の価額を相続財産に加算して課することが考えられるが，一生を通ずる贈与財産の累積課税の制度をとることは，税務の現状においては到底とりえないと思われる。

したがつて贈与税の課税体系としては，相続税負担との関連を考慮して，一定期間

内の贈与財産の価額を合計して課税するとともに，税務執行の可能な範囲においてある程度の累積課税を行う体系をとることが，現在においては最も適当であると認めた。

次に，贈与税の納税義務者については，相続税の課税体系により，相続税が遺産税体系をとる場合には贈与者を納税義務者とし，相続税が遺産取得税体系をとる場合には受贈者を納税義務者とする課税の体系が通常とられていることは，前述のとおりである。しかし，贈与税の体系は相続税の体系と必ずしも不可分の関係をもつものではなく，現に，わが国相続税制度においても，昭和21年以前においては，相続税が遺産税体系をとつていたのに対し，贈与税は財産の取得者に対し取得財産の価額を標準として課税する体系をとつていた。また，贈与者に対して贈与税を課することは現在の社会情勢からは受け入れ難いものと見受けられる。

当調査会は相続税の課税体系について遺産取得税体系をとることとしており，また，贈与者に対して贈与税を課税することの受け入れ難いことを考えあわせ，贈与税の体系としては受贈者に対して課税する制度をとることが適当であるとの結論に達した。

なお，贈与税の負担については，別項に述べたように，相続税の負担が中小財産階層において大幅に軽減されることに伴い，少額の財産の贈与に対してはある程度の軽減が必要である。特に，僅小な贈与に課税することによりいたずらに税務行政を煩雑にすることは厳にさけるべきであろう。ただ，贈与税が個人の意思により分割贈与を行うことによつて相続税負担の回避が行われやすいことにかえりみ，贈与税についての大幅の軽減はむしろ慎重であるべきであろう。

（結　　論）

(2) 当調査会は，以上のような観点に基いて，贈与税の課税体系及び控除，税率について，次のような結論に達した。

まず，贈与税は，一暦年間中に贈与により取得した財産の価額の合計額を標準として財産の取得者に対して課するものとし，中小財産階層の相続税負担が大幅に軽減されたことに伴つて，基礎控除を20万円に引き上げ，税率を最低税率の適用階級を30万円までの金額に引き上げて少額財産の贈与に対する負担を軽減し，反面相続税負担との関連においてある程度以上の贈与財産に対する税率を引き上げることが適当である。

これにより，贈与税の負担は第42表に示すように，100万円程度までの贈与財産については，現行の負担よりかなり軽減されることとなる。

さらに，当調査会は，贈与税について少額財産に対する負担を軽減する反面，少額贈与を繰り返すことによる贈与税負担の軽減又は回避を図ることを防止するための措

置として，5年以内の同一人からの贈与は累積して課税することが適当であるとの結論に達した。

第42表　現行法と改正案との贈与税負担の比較

| 財産額 | 現行 | 改正案 |
|---|---|---|
| 万円 | % | % |
| 50 | 14.0 | 9.0 |
| 100 | 19.0 | 16.5 |
| 200 | 24.2 | 25.5 |
| 300 | 27.2 | 31.7 |
| 500 | 31.5 | 38.8 |
| 1,000 | 37.2 | 48.2 |
| 2,000 | 44.8 | 56.6 |
| 3,000 | 49.9 | 59.4 |
| 5,000 | 57.9 | 63.6 |

贈与税の控除及び税率の決定に当つて考慮すべき基準については，各種の考え方があると思われるが最も重要な要素としてとり上げられるものは，相続税負担との関連である。

当調査会は，贈与税の控除及び税率の決定に当り，遺産の額に応じて通常考えられる分割贈与の状態及び贈与財産の額を考慮し，分割贈与を行つた場合の負担と，贈与を行わなかつた場合の相続税負担とが，できるだけ均衡するような考え方のもとに検討を行つた。

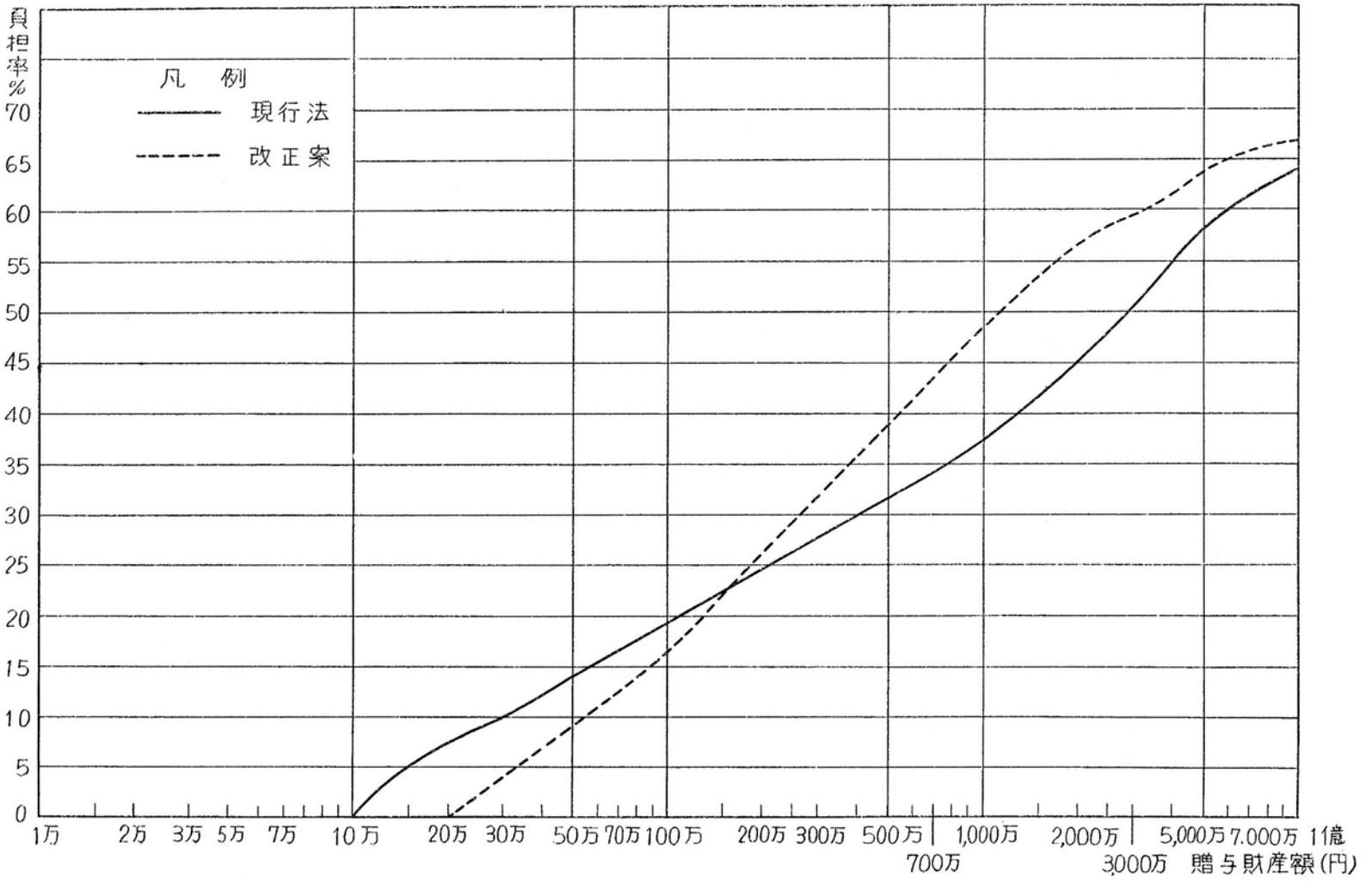
当調査会が答申する贈与税の控除及び税率によるときは，第43表に示すように，おおむね贈与税の負担と相続税の負担とは均衡がとれることとなるものと考えている。

第43表　改正案における生前贈与と相続税負担との関係

| 財産額 | 生前贈与を行わなかつた場合の相続税の負担率 | 生前贈与を行つた場合の綜合負担率 |
|---|---|---|
| 千円 | % | % |
| 3,000 | — | — |
| 5,000 | 3.9 | 3.0 |
| 10,000 | 10.7 | 8.9 |
| 30,000 | 21.0 | 18.3 |
| 50,000 | 27.4 | 25.0 |
| 100,000 | 36.5 | 36.6 |
| 300,000 | 48.9 | 48.2 |
| 500,000 | 55.5 | 52.8 |
| 1,000,000 | 62.3 | 58.7 |

（備考）　生前贈与を行つた場合の綜合負担率は，財産額1,000万円までは，財産の3分の1を3人に各1回ずつの生前贈与があり，うち一回分が遺産に加算され，財産額5,000万円までは財産額の2分の1を3人に各2回ずつの生前贈与があり，うち1人につき，各1回分が遺産に加算され，財産額1億円以上は，財産額の2分の1を3人に各5回ずつの生前贈与があり，うち1人につき各3回が贈与税を累積課税され，さらに1人につき各1回分が遺産に加算されたものとして計算した。なお，生前贈与はすべて均分額によるものとした。

第13図　現行法と改正案との贈与税負担比較



# 第５章　負担の適正化に関する検討

## 第１　負担の適正化を図る必要性

（必　要　性）

(1)　租税については一般に負担の公正であることが要請されるが，相続税については，相続税が他の租税のように毎年課税されるものと異なり，相続開始の際に１回だけ課税されるものであることから，その負担が公正であることが特に重視される。

また，相続税は，その税の性質が被相続人の税の清算という意味をもつものであることから，相続税に対する特別な軽減その他の課税の特例は，特に慎重でなければならない。

相続税の負担適正化については，税制上及び税務執行上の両面からその適正であることが要請される。すなわち，法制面においては，相続税の各種の控除及び税率の適正を図ることの必要があることはもちろんであるが，さらに控除財産の範囲及び財産の評価について適切な配慮が要請されるとともに，実質的には相続，遺贈又は贈与による財産の移転であるのに法形式をわずかにかえることにより，又は相続，遺贈若しくは贈与を使いわけることにより税負担を異にすることをできる限り防止する必要がある。

（検討方法の内容）

(2)　各種の控除及び税率の問題については，相続税及び贈与税の負担の問題として別にとり上げているので，ここでは以下に，

a　実質上相続財産又は贈与財産であるのに法形式をかえて課税を免れることを防止するための措置

b　相続又は贈与の手段を使いわけることによる負担の軽減を図ることを防止するための措置

c　課税を不適当とする財産

d　財産調査の適正化のための措置

について検討してみた。

## 第２　相続財産又は贈与財産とみなして課税する財産

### １　現行制度の概要及び沿革

（概　　観）

(1)　その実質が相続，贈与等により取得した財産と同様のものについては，これを相続又は贈与等により取得したものとみなして，相続税又は贈与税を課税することとして

いる。

（相続財産とみなされるもの）

(2) 相続により取得したものとみなされる財産は，次のとおりである。

a 被相続人が保険料を負担した生命保険契約について被相続人の死亡を保険事故として相続人に支払われる生命保険金

b 被相続人の死亡により支給される被相続人の退職給与

c 被相続人が保険料を負担した生命保険契約で相続開始の際に保険事故の発生していないもの

d 被相続人が掛金を負担した定期金給付契約で相続開始の際給付事由の発生していないもの

e 相続の開始により定期金給付を受けることとなつた場合の当該定期金給付

（贈与財産とみなされるもの）

(3) 贈与等により取得したものとみなされる財産は，次のとおりである。

a (2)の相続により取得したものとみなされる財産を相続人及び包括受遺者以外の者が取得した場合の当該取得財産

b 委託者と受益者とが異なる信託契約が締結された場合の当該信託契約の受益権

c 保険料を負担しないで，生命保険金を取得した場合の当該生命保険金

d 掛金を負担しないで，定期金を受けることとなつた場合の当該定期金

e 財産の低額譲渡，債務免除等があつたことにより受ける利益

2 内容の詳細

（生命保険金及び生命保険契約）

(1) 生命保険金及び生命保険契約に関する相続税及び贈与税の課税は，次のようになつている。

a 被相続人の死亡により相続人又は包括受遺者の取得する生命保険金で被相続人が保険料の全部又は一部を負担したものは相続財産とみなして，受取人ごとに50万円を控除して相続税を課する。

b 相続の開始の時において，また保険事故が発生していない生命保険契約で，被相続人が保険料の全部又は一部を負担したものについては，その契約者が相続人又は包括受遺者である場合に相続財産とみなされる。

c 保険金の支払を受けた場合に，その保険契約の保険料が保険金受取人によつて支払われたものでないときは，a に該当する場合を除き，保険事故発生の時に保険金受取人が保険料負担者から贈与により保険金を取得したものとして贈与税を課する。

d b の生命保険契約で契約者が相続人及び包括受遺者以外の者であるときは，契約

者が遺贈により取得したものとして贈与税が課せられる。

わが国相続税は，創設の当初，大臣内訓をもつて保険金を課税除外財産としていたが，昭和13年の改正により，保険金を課税対象とし，さらに昭和22年の改正により，保険事故の発生していない生命保険契約に関する権利についても，課税対象とすることとして今日に至つている。

（保険金控除）

(2) 生命保険金を相続財産とみなして課税する場合に生命保険金から一定額を控除する保険金控除の制度は，保険金課税制度創設の当初，政府原案では5千円を免税点とするものであつたが成立した法律では5千円を控除して相続税を課税することとなつたもので，その後この保険金控除の制度は，第44表に示すような経過を経て今日に至つている。

第44表　保険金控除の限度額の変遷

| | |
|---|---|
| 昭和13年（新設） | 5千円 |
| 22年 | 3万円(注) |
| 23年 | 5万円(注) |
| 25年 | 廃　止 |
| 26年 | 10万円 |
| 27年 | 20 〃 |
| 28年 | 30 〃 |
| 29年 | 50 〃 |

（注）昭和22及び23年は，保険金及び退職金等の合計額から控除

（退職給与）

(3) 退職給与の課税は，被相続人の死亡により相続人その他の者に支給される退職給与で被相続人に支給されるべきであつたものが被相続人が死亡したため相続人等に対して支給されたものについて，これを相続財産として相続税（相続人及び包括受遺者以外の者に支給された場合には贈与税）を課するものとしている。ただ税務執行上の要請から被相続人の死亡後3年以内に支給されたものに限つて相続財産として相続税を課することとしている。

退職給与を相続財産とみなして相続税を課する場合には退職金控除の制度が認められ，退職給与の額の合計額から50万円が控除される。この控除は保険金控除と異なり被相続人の死亡により支給される退職給与の金額の合計額から控除される。

退職給与の課税は，昭和13年の改正により保険金の課税とともに創設されたもので，退職金控除の制度も保険金控除とおおむね同様の経過を経て今日に至つている。

（定期金及び定期金給付契約）

(4) 年金に関する相続税又は贈与税の課税は，次のとおりである。

a 相続開始の時において，まだ定期金給付事由が発生していない定期金給付契約で，被相続人が掛金を負担したものについては，その契約者が相続人又は包括受遺者である場合に相続財産とみなされる。

b 保証期間附の定期金給付契約につき保証期間内に被相続人が死亡したため相続人又は包括受遺者に支給されることとなる定期金及び被相続人の死亡により相続人又は包括受遺者が受けることとなる定期金で契約に基くもの以外のものは，それぞれ相続財産とみなされる。

c 現金を負担しないで定期金を受けることとなつたときは，定期金の贈与があつたものとして贈与税を課税する。

d a の定期金給付契約の契約者が相続人及び包括受遺者以外の者である場合又は b の定期金が相続人及び包括受遺者以外の者に支給されることとなつた場合には，aの定期金給付契約の契約者又はbの定期金の受取人が遺贈によつて取得したものとして贈与税を課する。

定期金に関する権利の課税についても，おおむね生命保険契約に関する権利の課税と同様の経過を経て今日に至つている。すなわち，昭和13年の改正により年金受取人が契約者以外の者であるときは年金給付事由が発生した時に贈与があつたものとして相続税を課税することとし，昭和22年の改正によりおおむね現行のような制度とされた。

（信託契約）

(5) 信託に関する権利の課税については，委託者と受益者とが異なる信託契約を締結した場合には，信託契約締結の時に信託契約の受益権の贈与があつたものとして贈与税を課税することとし，ただ，信託契約で，委託者と受益者とが同一人である信託について後に受益者の変更があり，又は条件附で信託の受益権を有せしめた信託等については，変更の時又は条件成就の時等において贈与があつたものとしている。

信託に関する権利については，大正11年の信託法の創設により同時に相続税法に規定されたもので，当初は，信託の受益権を有せしめた時に課税することとしていた。昭和12年の改正により受益者が最初に信託の利益を受けた時に課税することとされたが，昭和22年の改正によりおおむね現行のような課税の制度に改められた。

（低額譲渡，債務免除等）

(6) 著しく低い価額の対価による財産の譲渡，若しくは対価を支払わないで若しくは著しく低い価額の対価による債務の免除，引受け若しくは第三者のためにする債務の弁済により利益を与えた場合又は財産を不当に低額評価して現物出資し，他の現金出資

者に利益を与えた場合等においては，これらにより受ける利益は，贈与により取得したものとして，その利益に対して贈与税を課する。

このような規定は，昭和22年の改正で新たに設けられたものである。

3　諸外国の立法例

（概　　観）

(1)　諸外国の立法例においても，このようなわずかに法形式をかえることにより相続税又は贈与税の負担の軽減が図られるものについては，かなり周到な規定をもつてこれを相続財産又は贈与財産とみなして課税する制度をとつている。主要な国のこのような制度についてみると，次に述べるとおりである。

（アメリカ）

(2)　まず，アメリカにおいては，次の財産は，相続財産とみなして遺産税を課することとしている。

a　被相続人が信託その他の方法により移転した財産で被相続人の死亡により相続人その他の者が取得する財産上の利益

b　被相続人の死亡を保険事故として支払われる生命保険金

c　被相続人の死亡後生存者に支払われる年金その他の支払金

また，その方法が信託その他方法のいかんを問わず，また，直接又は間接を問わずすべての財産の無償移転は贈与として課税することとしている。

（イギリス）

(3)　イギリスにおいては，次の財産は，相続財産とみなして遺産税を課税することとしている。

a　被相続人の死亡により受け取る生命保険金

b　被相続人の死亡により給付事由の発生する年金で被相続人が掛金を負担したもの

c　被相続人が無償で自己の財産を他の者と共同所有にした財産

d　死者がその生存中継承的財産処分により移転した財産

（フランス）

(4)　フランスにおいては，被相続人の死亡により取得する生命保険金は，相続財産とみなして相続税を課することとしている。

（西ドイツ）

(5)　西ドイツにおいては，被相続人が生前中に締結した契約に基き被相続人の死亡と同時に直接第三者が取得する財産は，課税財産とみなすこととしている。

4　検討と結論

(1)　法形式をわずかにかえて課税を免れることは，経済の複雑化するに伴つて今後ますます各種の形態で行われることが予想され，さらに，相続税の負担がかなり重いもの

であればあるだけ，その傾向は激化することが予想される。特に，同族会社又は自己の支配する公益法人を通じて行われる財産の移転については，慎重であるべきである。

(2) 当調査会は，このような観点から，相続財産又は贈与財産とみなして相続税又は贈与税を課税するものの範囲についての現行制度はこれを維持し，特に，会社の設立に当り同族関係者に利益を与え，又は新株の引受権を同族関係者に与えて利益をえせしめる等の方法により事実上贈与と同様の効果をもつものについての贈与税の課税関係を明らかにし，また，財産の低額譲渡等による利益の供与があつた場合の低額の範囲を再検討して，これに関する規定を明確化することが適当である。

## 第 3　公益法人組織を通じての相続税の負担軽減の防止のための措置

### 1　現行制度の概要及び沿革

（現行制度の概要）

(1) 公益を目的とする事業を行う者の取得するその事業の用に供することが確実な財産については，これを2年以内にその用に供することを条件として非課税財産としている。ただ，公益法人に対して財産を寄附行為し，又は贈与することにより寄附行為者等若しくはその同族関係者が当該公益法人から特別な利益を受ける場合又は寄附行為等若しくはその相続人等の相続税若しくは贈与税の負担が不当に減少する結果となる場合は特別な利益を受ける者又は法人に対して相続税又は贈与税を課税することとしている。

（沿　　革）

(2) 昭和22年の改正前の相続税においては，公共団体又は公益団体に対してした贈与財産又は遺贈財産は，非課税財産とされていた。

昭和22年の改正では，公益事業に係る贈与又は遺贈に係る財産については，相続税についてはその課税価格の10%（10万円を限度とする。），贈与税については5千円（5千円をこえるときは，5千円をこえ10万円までの2分の1相当額を加算した金額）が非課税とされた。

昭和25年の改正により，公益事業の用に供する財産は，原則として非課税財産とし，今日に至つている。ただ，公益法人に財産を贈与又は遺贈することにより贈与者又は遺贈者等の親族等が当該公益法人から特別の利益を受ける場合には，その利益に対して課税することとしていた。その後，昭和27年の改正により，現行のように公益法人に対して財産を贈与し，又は遺贈し，しかも贈与者又は遺贈者の相続人等の相続税又は贈与税の負担は不当に軽減するときは，公益法人に対して相続税又は贈与税を課税することとされた。

2　諸外国の立法例

（概　　観）

(1)　諸外国においては，公益法人に対して財産を贈与し，又は遺贈した場合には，次に述べるようにその法人の公益性並びにその法人が贈与者又は遺贈者の相続人に対し特別な関係にないことを条件として，その贈与又は遺贈に係る財産を非課税財産とする等かなり公益事業用財産の非課税については慎重を期しているようである。

（アメリカ）

(2)　まず，アメリカにおいては，合衆国，州又はもつぱら公益の目的のために設定された法人で特定の個人の利益のために供せられないものに対してした移転財産は，非課税財産としている。

（イギリス）

(3)　次に，イギリスにおいては，慈善寄附金で相続開始1年前に被相続人がしたものは，非課税財産としている。

（フランス）

(4)　フランスにおいては，公益機関に対する贈与若しくは遺贈，公共機関に対する贈与若しくは遺贈又は慈善団体，国家の補助を受けている無料教育機関，文化財保存団体，低家賃住宅局，非営利的科学研究団体，戦傷者在郷軍人団体，文化協会に対する贈与若しくは遺贈については，それぞれ特別な税率によつて課税することとしている。

（西ドイツ）

(5)　西ドイツにおいては，国，州又は市町村に対する贈与，内国教会又は宗教的目的を遂行する内国の財団法人，人的結合，社団若しくは施設で法人格を有するものに対する出捐並びに連邦内又は連邦外に居住するドイツ国人のためにする宗教的目的のための出捐，慈善又は公益的目的を遂行する内国の財団，社団，人的結合又は施設で人格を有するものに対する出捐は非課税としている。

3　検討と結論

個人の財産が個人の支配を離れ，社会公共のために利用されることは，それ自体としては好ましいことであり，政府もこのようなことに対しては，弊害のない限り，課税その他の面において援助を与えてもよいと考えられる。

このような見地から，当調査会は，現行の公益事業の用に供する財産の非課税の制度は，これを存置すべきであるとの結論に達した。

しかし，このような公益事業の用に供する財産でも，財産の提供者若しくはその関係者に特別な利益を与え，若しくはその事業活動による文化の向上，社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与する程度が低いと認められるものの用に供する財産又は贈与者その他の特定の者の個人支配の残るようなものの用に供する財産は課税除外とすべきで

なく，具体的基準をできるだけ明らかにして，その取扱が乱に流れないように措置すべきである。

また，公益法人に財産を贈与し，又は遺贈することにより，贈与者又は遺贈者の相続人の同族関係者が当該公益法人から特別な利益を受け，又はこれらの関係者の相続税又は贈与税が不当に減少する場合における現行の相続税又は贈与税を課税する制度は，存置すべきであると考えるが，この場合においても，その適用の具体的基準をできるだけ明らかにするよう措置すべきである。

## 第 4　財産の移転形態の相違による税負担軽減の防止のための措置

### 1　必　要　性

相続税及び贈与税については，贈与を巧みに利用することにより同額の財産を相続人その他の者に取得させる場合においても，異なつた負担となる。これを防止するためには，贈与については，それがなかつたものとして相続の際に一括して課税するという案も考えられるが，税務執行上殆ど不可能なことであろう。

このようなことから，贈与については，ある一定の期間内のものを累積して課税し，また，相続開始前長期間内の贈与は，これを相続財産に加えて課税するような制度がとられている。

### 2　現行制度の概要及び沿革

（現行制度の概要）

(1)　相続税については，生前中に財産を贈与し，又は財産を数回に分割して贈与することにより負担の軽減を図ることを防止するため，贈与等による財産の取得について贈与税を課税することとしている。

贈与税は，一暦年間中に贈与又は遺贈による取得財産価額を合算して課税することとし，なお，税率は，財産が分割して課税されることを考慮し，相続税の税率より高めのものとなつている。（最低率は，相続税が10％であるのに対して贈与税は15％）

さらに，相続開始前2年以内に被相続人から贈与により取得した財産については，これを相続税の課税価格に加算して相続税の税率を適用し，その算出税額からその贈与財産に対して課せられた贈与税額を控除することとしている。

（沿　　革）

(2)　わが国相続税は，創設の当初被相続人から相続人に対して贈与が行われた場合又は分家に対して贈与が行われた場合には，遺産相続が開始したものとして相続税を課するものとしていたが，その後範囲が拡張され，昭和22年の改正が行われるまで，親族間の贈与又は分家に対する贈与を遺産相続が開始したものとみなして課税すること

としていた。

なお，この場合において，昭和13年から21年まで，3年以内の贈与を累積して課税する制度がとられていた。

昭和22年の改正では，相続税の補完税として，財産の贈与者の一生を通ずるすべての贈与財産の価額を累積して課税する贈与税の制度がとられた。

昭和25年の改正により，相続，遺贈又は贈与により取得した財産については，その財産取得者の一生を通ずるこれらの事由による取得財産の価額を累積して課税することとしていたが，税務執行上の要請から昭和28年の改正により一暦年間中の贈与のみ合計して課税することとされている。

3　諸外国の立法例

諸外国においては，相続税の課税体系が遺産税体系をとる場合においても，また，遺産取得税体系をとる場合においても，その補完税として被相続人の生前贈与に対して贈与税を課する制度がとられている。ただ，イギリスにおいては，次に述べるように被相続人が相続開始前一定期間内に贈与した財産を遺産に加算して遺産税を課することとしているほか贈与税の制度はない。

また，相続開始直前に被相続人が贈与した財産を遺産に加算して相続税を課する制度も，各国においてとられているところであり，アメリカでは3年，イギリスは5年，西ドイツは10年，なお，フランスにおいては，被相続人が生前中に贈与したすべての財産を累積して課することとしている。

分割贈与をすることにより贈与税負担の軽減を防止するため贈与財産を累積する制度は，アメリカ及びフランスにおいては，一生を通じて累積することとしているが，西ドイツにおいては10年以内の贈与財産を累積して課税することとしている。

4　検討と結論

(1)　財産の取得が相続によるか，又は贈与によるかの別による税負担の相違を是正するためには，遺産取得税体系のもとにおいては，しばしば述べたように生前中の贈与財産をすべて累積し，さらにこれを相続財産に加算して相続税を課税するという方法がある。このような一生を通じた累積課税の方式は税務執行上，きわめて煩雑であり，その適切な執行を欠く結果かえつて租税負担の公平を害する結果となる。しかし，生前中における分割贈与により相続税負担の回避が行われることは，税務行政の可能な範囲内において，防止されなければならない。相続又は贈与があつた場合に5年程度さかのぼつて調査することは，税務調査のうえにおいても当然必要なことであり，また税務の現状からも可能なことと認められる。

(2)　以上のような観点に基いて，相続税については，すでに述べたように相続開始前5年以内に被相続人からの贈与により取得した財産は，これを相続財産に加算し，ま

た，贈与税については，5年以内の同一人からの贈与は累積して課税することが適当である。

## 第5　非課税財産

### 1　現行制度の概要及び沿革

（現行制度の概要）

(1)　相続税又は贈与税について特定の財産を非課税財産とし，又は特別な取扱をすることは，既に述べたように相続税の課税目的にてらして適当でない。しかし，若干の財産については，その財産の性格等からみて，これを非課税とすることが適当なものもある。

現在相続税の非課税財産とされているものは次のとおりである。

(a)　皇室経済法第7条の規定により皇嗣が皇位とともに受けた物

(b)　墓所霊廟等

(c)　公益を目的とする事業を行う者が取得する当該公益の用に供することが確実な財産

次に，現在贈与税の非課税財産とされているものは次のとおりである。

(a)　法人からの贈与財産

(b)　扶養義務者相互間における生活費又は教育費のための贈与財産

(c)　公益を目的とする事業を行う者が取得する当該公益の用に供することが確実な財産

(d)　公職の候補者の受ける選挙資金で選挙管理委員会に届け出たもの

以上のほか，船員保険，厚生年金保険，労働者災害補償保険等の社会保険及び恩給も相続税，贈与税の非課税財産とされている。

（沿　　革）

(2)　昭和21年前における相続税の非課税財産は，すでに述べたように公益事業用財産が定められていた。ただ，大臣内訓によつて家宝，什器，日用器具，書籍等については，しいて課税価格に算入しないものとしていた。

昭和22年の改正により，国，地方公共団体に贈与した財産，互に扶養義務のある者相互間の生活費又は教育費のための贈与及び公益事業のために贈与した財産のうち5,000円（5,000円をこえるときは，5,000円をこえ10万円までの金額の2分の1を加算した金額）が，また，公益事業のために遺贈した財産については10万円又は相続税の課税価格の10分の1相当額（最高10万円）のいずれか少い金額までの金額が非課税財産とされていた。昭和25年の改正により現在とおおむね同様のものとなつた。

2　諸外国の立法例

（アメリカ）

(1)　アメリカの遺産税又は贈与税の非課税財産は，次のとおりである。

(a)　まず，遺産税については，a　総遺産の分配処分中に災害又は盗難によつて生じた損失で保険その他によつて補塡されないもの。b　合衆国，州，地方公共団体に対する遺贈財産及び　c　もつぱら公益の目的のために設立された法人で特定の個人の利益のために供せられないものに対する遺贈財産である。

(b)　次に，贈与税については，　a　合衆国，州，地方公共団体に対する贈与財産及び　b　もつぱら公益の目的のために設立された法人で特定の個人の利益のために供せられないものに対する贈与財産である。

（イギリス）

(2)　イギリスの遺産税の非課税財産は，次のとおりである。

a　一定の英国政府証券

b　外国にある不動産

c　被相続人が国内に住所を有しない場合の国外にある動産

d　年52ポンドをこえない年金並びに寡婦年金及び孤児年金

e　国家的，科学的，歴史的又は芸術的価値ある書籍，絵画，科学的収集品等

f　公務中死亡した兵士，海員，水兵または航空兵の財産

g　国家に対する贈与

（西ドイツ）

(3)　西ドイツの遺産取得税，贈与税又は目的出捐税の非課税財産は次のとおりである。

a　一定の額を限度として衣服，家具その他の有体動産

b　一定の額を限度として芸術品及び特定の文化財的意義を有する物件

c　公共団体に帰属する財産又は公共の用に供する土地

d　宗教慈善等を目的とする団体に対する贈与又は出捐

e　被相続人の父母，祖父母に帰属する財産で，他の財産と合算して2万ドイツマルクをこえず，かつ，財産取得者が営利能力がない場合の当該財産

3　検討と結論

(1)　相続税又は贈与税については，これらの税の性格にかえりみて，非課税財産については，十分慎重であるべきである。しかし，財産の性格及び使途により社会的，公共的見地から課税を適当としない若干の財産については，これを非課税財産とすることも必要である。

(2)　当調査会は，以上のような観点から相続税又は贈与税の非課税財産について，現行

の非課税財産の制度を存続することが適当であるが，別に述べたように公益事業用財産については，財産の提供者等特定の個人の利益のために供されず，かつ，その事業活動により文化の向上，社会福祉への貢献等公益の増進に寄与することが著しいものの用に供する財産に限定すべきであるとの結論に達した。

## 第6　財産調査の適正化を図るための措置

### 1　必　要　性

相続税及び贈与税については，所得税のように毎年課税される税と異なり，相続の開始又は贈与の際に課税されるものであり，その財産の調査は，継続的関連がなく，しかもその課税が1回限りで終るので，その調査の徹底が要請されるところである。

財産が無記名又は仮空若しくは他人名義のものや利子所得が非課税又は分離課税とされているため，資料の提出されていない預貯金については，その調査の困難が予想されるが，相続税負担の公正を図るためなんらかの方法によりその調査の徹底の必要性が痛感される。現在預金等の調査についても同様のことがいえる。

### 2　現行制度の概要及び沿革

**（現行制度の概要）**

(1)　相続税及び贈与税について課税の適正化を図るため，現行相続税制度は，a 相続税又は贈与税の課税資料の提出義務，b 税務職員の質問検査及び　c 脱税その他の不法行為に対する行政上，刑事上の罰則をが定めている。

**（課 税 資 料）**

(2)　課税資料の提出は，次のものについてその提出義務を定めている。

(a)　相続開始報告（戸籍事務を管掌する者は，税務署長に対し死亡又は失そうに関する報告をする。）

(b)　支払調書

**a**　生命保険会社につきその支払つた保険金が10万円以上であるもの

**b**　退職給与を支払つた者につきその支払つた給与が10万円以上であるもの

**c**　委託者と受益者とが異なる信託の引受をした者につき信託財産の価額が3万円以上であるもの

(c)　営業所又は事業所を有する法人は，税務署長の請求があつたときは，納税義務があると認められる者の財産及び債務につき請求に係る調書を作製して提出する。

**（質問検査権）**

(3)　税務職員の質問検査権は，次のとおりである。

**a**　当該職員は，納税義務者又は納税義務があると認められる者に対して質問し，又はその財産若しくは財産に関する帳簿書類を検査することができるほか，

b　支払調書を提出する者又は納税義務者若しくは納税義務があると認められる者に対し債権を有し，財産を譲渡した者若しくは納税義務者が株主であつた法人，納税義務者から財産を譲り受けた者若しくは納税義務者の財産を保管する者に対して質問することができることとしている。

c　なお当該職員は，相続税又は贈与税の調査又は徴収について必要があるときは，公証人の作成した公正証書の原本を閲覧し又はその内容について質問することができることとなつている。

（行　刑　罰）

(4)　相続税又は贈与税についての行政罰（各種加算税）及び刑事罰（脱税犯及び秩序犯）は，所得税，法人税とおおむね同様である。

（沿　　革）

(5)　相続税又は贈与税の課税資料及び質問検査の権限は，昭和13年の相続税法の改正によりはじめて設けられ，その後昭和22年の改正により税務職員の質問検査の権限は現行のようになり，また，昭和25年の改正により罰則の規定も整備されて今日に至つている。

3　検討と結論

(1)　相続税及び贈与税の調査については，それが相続の開始又は贈与の時に一回課税されるものであることから，その資料の収集方法には特別の工夫を必要とすると考える。資料の収集についての現行法の規定は，おおむね適当なものであると考えられるので，その実際の収集，活用についての効率化について配意する必要がある。

他面，一定額以上の所得を有する者については，その所得税の申告書に資産及び負債の明細書を添附させ，財産の状況からも所得額の適否を判断することが適当と考えるが，このような制度をとれば，その資料は，相続税及び贈与税の調査の資料に役立つこととなるので，所得1,000万円以上の者については，所得税の申告書に資産及び負債の明細書を添附させることが適当であると認めた。

(2)　次に，現在その提出が義務ずけられている課税資料について，民間における税務上の手続を簡素化するため，その提出限度の引き上げ等について再検討する反面，特に高額の預貯金その他の財産に関する課税資料の提出については，一般の協力を特に要望したい。

また，税務執行の簡素化の見地から，現在行われている申告書の公示の限度額（取得財産価額100万円）については，これを300万円程度に引き上げる等公示制度について簡素合理化を図るべきである。

## 第7　山林課税の適正化を図るための措置

### 1　山林課税の基本的問題点

（概　　観）

(1)　山林所得及び山林資産に対する課税に関する問題については，森林政策が国土の荒廃を防止し国民経済の上に重要な役割をもつものであつて，しかも，山林が超長期の収益資産であるということから，各種の問題が提起されている。現在山林所得及び山林資産の課税上要望されている事項は，次のとおりである。

（山林所得の計算及び所得税の課税）

(2)　山林所得が超長期形成型の所得であることから，山林所得の計算については，伐採又は譲渡による収入金額から当該山林の植林費，管理費等の歴史的原価を控除した額から，さらに一定の割引率を乗じた額とせよという主張である。

（山林経営と相続税の課税）

(3)　山林経営についての理想的形態は法正林経営であつて，このような理想的形態である法正林経営が相続税のような重い税を課税することにより分割処分される結果となり，したがつて山林に対する相続税の課税について法正林経営の保続可能なようなんらかの措置を要するとの主張である。

（相続税課税上の山林資産の評価）

(4)　山林は，相続開始の時の価額を標準として課税されるが，当該山林の投資額と時価との差額に対しては，山林所得として所得税が課せられる。したがつて，同一の価額までについて所得税と相続税と二重に課税される結果となり，所得と資産とを明確に分離して課税するようにすべきであるという主張である。

（相続税の延納期間及び利子税）

(5)　山林に係る相続税については，課税による山林の保続生産を将来に至つて可能ならしめるため，その延納期間を大幅に延長し，現行の10年以内から20年以内とし，この場合の利子税は，山林の収益率が著しく低利廻りであることにかえりみて，その利子率は2分ないし造林融資の金利（4分5厘）程度にとどめるべきであるという主張である。

### 2　山林所得及び山林資産に対する課税の現行制度の概要

現在の山林所得及び山林資産に対する課税は，次のとおりである。

（山林所得と所得税）

(1)　山林所得に対する所得税は，山林の伐採又は譲渡による所得を山林所得としてその年中の収入金額から当該山林の植林費，所得費，管理費，伐採費その他必要な経費を控除し，さらにその残額から15万円を控除した金額を他の所得と分離していわゆる

5分5乗方式により所得税額を計算するものとしている。

この場合，その伐採又は譲渡した山林が昭和27年12月31日以前に植林し，又は取得したものであるときは，当該山林について再評価が行われ，再評価額を取得価額として山林所得が計算される。また，このような再評価の手続を簡素化するため，昭和21年3月3日（財産税調査時期）以前から引き続き有していた山林を伐採し，又は譲渡した場合には概算経費控除の制度が設けられ，収入金額に大蔵大臣の定める一定の割合（昭和31年中の伐採については38％）を乗じた額を経費の額として計算することも認められている。

（山林所得と法人税）

(2) 山林経営を目的とする法人についても，一般の法人税の例により法人税が課せられる。ただ，山林所得の計算上の特別措置として，造林費について特別償却の制度が設けられており，天然林を人工林に転換するため必要な地ごしらえ若しくは治山の費用又は造林のために使用される歩道を設けた場合の費用について5年間に均等償却することが認められている。

また，山林経営を目的とする特別な法人として，森林組合及び連合会があるが，これらの組合に対しては，生産組合事業に従事する者に給与を支払うものを除き，一般の協同組合と同様に，特別な軽減税率により課税されている。

（山林の相続と相続税）

(3) 山林を相続した場合には，その価額を課税価格として相続税が課せられる。この場合，山林については，(a)将来山林を伐採した際に課せられる所得税を考慮して，その時価から15％相当額を控除した金額により評価するものとし，(b)また，相続税の納付については特に10年以内の延納が認められる。

（山林の贈与と贈与税）

(4) 山林を贈与により取得した場合には，その価額を課税標準として贈与税が課せられる。この場合には，相続税の場合のような特例は認められない。

また，山林を贈与した場合には，贈与した者に対して。当該山林をその時の時価で譲渡したものとして山林所得を計算し，所得税が課せられる。

（山林に関係する地方税）

(5) なお，山林所得及び山林資産に係る地方税として，山林所得に係る都道府県民税若しくは市町村民税又は林地に係る固定資産税のほか，素材の引取に対し木材引取税が課せられる。

3 検討と結論

山林資産に対する課税の問題については，まず，評価の問題がとり上げられたが，現行の評価方式は，おおむね適当なものと認められ，特に要望されている幼令林の評

価は，クラーゼの方式によつて評価すれば，無理があるものとも考えられず，また，これにかわる他の適当な評価方法も見当らなかつた。

次に，延納期間及び延納の利子税の問題がとりあげられたが，これらの問題は別項に述べるようにその延納年限につき不動産等とともに特別な考慮が払われ，また，山林が超長期型の資産であることにかえりみてとられる利子税の引下げにより解決されることと考えられる。

なお，現在，立木が相続税の課税価格に算入される場合にとられている15％の控除率は所得税の負担が軽減されたこと等を考慮して適正な率に引き下げることが必要である。

# 第6章　財産評価の適正化に関する検討

## 第1　財産評価の基本的問題

相続税又は贈与税は財産課税であることから財産評価の必要性を生じ，その評価が適正に行われることが相続税又は贈与税の重要な要件となるものである。

財産の評価は，通常の場合時価によることが要請されているが，時価の考え方についてもかなり難しい問題があり，その具体的評量については，さらに困難な問題がある。

また，不動産等については，相続税のほか，登録税及び地方税である固定資産税がその時価を課税標準として課税することとしているので，これらの税の課税についても，評価の問題がとり上げられており，これらの評価額の統一についての問題もある。

## 第2　現行制度の概要

### 1　評価の原則

現行相続税法においては，相続税及び贈与税の課税価格計算上の財産の価額は，時価によることを建前としているが，財産の種類に応じ，地上権，永小作権，定期金に関する権利及び生命保険契約に関する権利並びに立木が相続税の課税対象となる場合の当該立木の価額については，法律でその評価方法を定め，その他の財産については，相続開始の時又は贈与の時における当該財産の時価によるものとし，時価の評価は，解釈にゆだねられている。

### 2　法定評価

法律の規定により評価方法が定められている財産の評価方法は，以下に述べるとおりである。

**（地上権及び永小作権）**

(1)　地上権（借地権に該当するものを除く。）及び永小作権については，これらの権利の設定されていない場合の当該土地の価額に，その残存期間に応じて定められている割合（5％から90％までの割合）を乗じて算出した金額とする。

**（定期金に関する権利）**

(2)　定期金に関する権利については，有期定期金，無期定期金及び終身定期金の種類に応じ，次により評価する。

(a)　有期定期金については，残存期間内に受けるべき金額にその残存期間に応じて定められている割合（70％から20％までの割合）を乗じて算出した金額

(b)　無期定期金については，1年間に受けるべき金額の15倍相当額

(c)　終身定期金については，1年間に受けるべき金額にその者の年令に応じて定めら

れている倍数（11倍から1倍までの倍数）を乗じて算出した金額

(d) 定期金給付事由の発生していない定期金給付契約に関する権利の価額は，払込掛金の総額に，掛金払込開始の時から評価時までの経過期間に応じて定められている場合（90％から120％までの割合）を乗じて算出した金額による。

（生命保険契約に関する権利）

(3) 生命保険契約に関する権利の価額は，払込保険料総額の70％相当額から保険金の2％相当額を控除した金額により評価する。

（立　　木）

(4) 立木の価額が相続税の課税価格計算の基礎に算入される場合には，当該立木を伐採した際に課せられる所得税を控除する趣旨で時価の85％相当額により評価する。

3 時価評価の現行取扱

（時価の意義）

(1) 法律で評価方法を定めた財産以外の財産の評価については，通達でその評価の取扱を定めている。この取扱によれば時価とは所有者又は権利者が当該財産について交換価値を評量した場合に客観的に想定される価額であつて，当該財産の所有者又は権利者が当該財産を保持し，使用収益する状態において想定される交換価額によるものとされている。

（具体的財産の評価）

(2) 上述のような考え方から，具体的な財産については次のように評価されている。

(イ) 土地及び借地権

(a) 農　　地

原則として当該土地に定められていた賃貸価格（土地台帳法により定められていた賃貸価格。以下同じ。）に一定の倍数を乗じた額による。ただ，貸付農地の所有者の権利については評価額の40％相当額により，また，借主の耕作権については評価額の60％相当額による。

(b) 宅　　地

都市計画法又は特別都市計画法による区画整理を施行した地域等について路線価地域を設定し，当該地域内の宅地については路線価方式により評価するものとし，その他の地域内の宅地についてはその土地につき定められていた賃貸価格に状況の類似する地域ごとに定められる一定の倍数を乗じた額による。

(c) 借　地　権

その土地につき定められていた賃貸価格に状況の類似する地域ごとに定められる一定の倍数を乗じた額又は当該土地の価額の一定割合相当額による。

(d) 山林原野及び牧場

山林，原野及び牧場の価額は，その土地につき定められていた賃貸価格に一定の倍数を乗じた額による。

(e) 鉱　泉　地

鉱泉地の価額は，基本価額に，ゆう出量指数及び温泉地指数を乗じて算出するものとしている。

(ロ) 家　　屋

昭和20年8月15日以後の建築に係るものについては，当該家屋の複成価額を基とし，経過年数に応じて減価した額により，その他の家屋については，当該家屋の賃貸価格に状況の類似する地域ごとに定められる一定の倍数を乗じた額による。

(ハ) 立　　木

林業地帯ごと，かつ，樹種の異なるごとに定められる立木の標準価額に，当該森林の地利級，地位級及び立木度により綜合等級表に定める指数を乗じた額により，その場合の標準価額は，林業地帯ごと（おおむね府県別）に，樹種別に，地利級，地位級及び立木度が標準状態にある森林の標準伐期にある立木の価額とする。なお，標準伐期にない立木の価額は，上述により評価した価額を基とし，次のクラーゼの公式により評価するものとしている。

$$Ai = (An - C) \times \frac{i^2}{n^2} + C$$

$Ai$ = i年における立木価額

$An$ = n年（標準伐期）における立木価額

$C$ = 造林費

(ニ) 機械その他の設備

機械その他の設備，運搬具，器具，什器その他これらに準ずる動産は，評価日における複成価額を基とし経過年数に応じて減価した額による。

(ホ) たな卸資産等

(a) 商　　品

当該商品の販売業者が販売する場合の価額から，当該販売価額のうちに含まれる適正利潤の額，予定経費の額及び当該商品につき課せられる消費税の額を控除した額による。

(b) 原　材　料

当該原材料品を使用する製造業者がこれを購入する場合の仕入価額に，その引取等に要する運賃その他の経費の額を加算した金額による。

(c) 半製品，仕掛品

当該製造業者がこれを購入する場合における仕入価額に，その原材料品の引取，加工等に要する運賃，加工賃その他の経費の額を加算した金額による。

(d) 製　　品

当該製造業者がこれを販売する場合における販売価額からその販売価額のうちに含まれる適正利潤の額，予定経費の額及び当該製造業者が当該製品につき納付すべき消費税の額を控除した額による。

(ヘ) 無体財産権

(a) 特　許　権

当該権利に基き，将来受ける使用料の額の正常金利による複利年金現価の額による。

(b) 著　作　権

当該権利に基いて将来受ける毎年の印税金額の正常金利による複利年金現価によつて評価するが，その印税収入年額は，評価日前三年間において，10回をこえる版行若しくは上演等による収入金額又は初版若しくは初演後5年を経過した後における収入金額を参しやくして推定した金額による。

(c) 営　業　権

営業の超過利益の額を通常の金利により10年に応ずる複利年金現価の額による。ただし，平均利益金額が百万円未満のもの又は開業後10年に満たないもの等については評価されない。

(ト) 有価証券

(a) 上場株式等

評価日におけるその価額による。

(b) 相場のない株式

評価しようとする会社の総資産価額，取引金額及び従業員数により，その会社の純資産又はその会社の資産内容，収益の状況，資本金額等の類似する相場のある会社の1株当りの価額を参しやくして評価する。

（財産評価の現状）

(3) 現行の財産評価の現状は，次のとおりである。

(イ) 土地及び借地権

(a) 農　　地

田は賃貸価格の3,600倍，畑は賃貸価格の4,400倍と定められており，その平均評価額は次のとおりである。

田　反当62千円（平均賃貸価格17円37銭）

畑　〃　22千円（〃　　5円10銭）

(b) 宅　　地

まず各都市における最高の路線価（坪当価額）は，次のとおりである。

| 都市名 | 最高路線価 | 都市名 | 最高路線価 | 都市名 | 最高路線価 |
|---|---|---|---|---|---|
| | 千円 | | 千円 | | 千円 |
| 東京 | 950 | 千葉 | 90 | 浦和 | 85 |
| 横浜 | 200 | 甲府 | 105 | 水戸 | 75 |
| 宇都宮 | 105 | 青森 | 45 | 松江 | 50 |
| 前橋 | 70 | 秋田 | 40 | 高松 | 135 |
| 長野 | 75 | 山形 | 62 | 松山 | 110 |
| 新潟 | 145 | 名古屋 | 450 | 徳島 | 100 |
| 大阪 | 600 | 静岡 | 150 | 高知 | 120 |
| 京都 | 260 | 四日市 | 80 | 福岡 | 230 |
| 神戸 | 240 | 岐阜 | 160 | 佐賀 | 45 |
| 奈良 | 60 | 金沢 | 125 | 長崎 | 140 |
| 和歌山 | 105 | 福井 | 85 | 熊本 | 140 |
| 大津 | 40 | 富山 | 85 | 別府 | 100 |
| 札幌 | 200 | 広島 | 180 | 鹿児島 | 110 |
| 仙台 | 145 | 下関 | 85 | 宮崎 | 57 |
| 盛岡 | 50 | 岡山 | 150 | | |
| 福島 | 60 | 鳥取 | 45 | | |

次に，農村宅地については，附近農地の価額との権衡を考慮して定められるが，おおむね坪380円（賃貸価格10銭）程度である。

(c) 借　地　権

宅地の価額に対し，おおむね次に掲げる割合相当額程度に評価されている。

| | | |
|---|---|---|
| 東京都 | 繁華街 | (90%) |
| | 商業地域 | (70%) |
| | 住宅地域 | (50%) |
| | 工場地域 | (50%) |
| 地方都市 | 商業地域 | (50%) |
| | 住宅地域 | (30%) |
| | 工場地域 | (30%) |

(d) 山林，原野，牧場

賃貸価格の6,200倍相当額により評価され，その平均価額は，次のとおりである。

| 区　　分 | 評　価　額（1　町　歩　当） | 全国平均賃貸価格（1　町　歩　当） |
|---|---|---|
| 山　　林 | 23,560円 | 3円80銭 |
| 原　　野 | 11,284 | 1　82 |
| 牧　　場 | 6,386 | 1　03 |

(e) 鉱　泉　地

主要な鉱泉地で標準温度40度で1分間のゆう出量4斗の価額は，次のとおりである。

| | |
|---|---|
| 熱　　海 | 150万円 |
| 箱　　根 | 120〃 |
| 湯　河　原 | 105〃 |
| 別　　府 | 90〃 |
| 修　善　寺 | 60〃 |
| 登　　別 | 54〃 |

(ロ) 家　　屋

評価額は，おおむね次の程度である。

| 区　　分 | 坪　当　単　価 | （賃　貸　価　格） |
|---|---|---|
| 住　家（東京） | 18,000円 | (15)円 |
| 店　舗（〃） | 24,000 | (20) |
| ビ　ル（〃） | 56,700 | (40) |
| 農　家 | 3,200 | ( 2) |

(ハ) 立　　木

各林業地帯の杉の標準価格（1町歩当）は，次のとおりである。

（単位　千円）

| 府　県 | 標準価額 | 府　県 | 標準価額 | 府　県 | 標準価額 |
|---|---|---|---|---|---|
| 東　京 | 928 | 宮　城 | 736 | 島　根 | 736 |
| 神奈川 | 928 | 岩　手 | 566 | 香　川 | 816 |
| 千　葉 | 896 | 福　島 | 736 | 愛　媛 | 736 |
| 山　梨 | 816 | 青　森 | 656 | 徳　島 | 736 |
| 埼　玉 | 896 | 秋　田 | 736 | 高　知 | 736 |
| 茨　城 | 848 | 山　形 | 736 | 福　岡 | 848 |
| 栃　木 | 816 | 愛　知 | 928 | 佐　賀 | 816 |

| 府県 | 標準価額 | 府県 | 標準価額 | 府県 | 標準価額 |
|---|---|---|---|---|---|
| 群馬 | 816 | 静岡 | 896 | 長崎 | 816 |
| 長野 | 816 | 三重 | 896 | 熊本 | 736 |
| 新潟 | 736 | 岐阜 | 848 | 大分 | 736 |
| 大阪 | 928 | 石川 | 816 | 鹿児島 | 656 |
| 京都 | 896 | 福井 | 816 | 宮崎 | 656 |
| 兵庫 | 896 | 富山 | 816 | | |
| 奈良 | 896 | 広島 | 848 | | |
| 和歌山 | 848 | 山口 | 816 | | |
| 滋賀 | 848 | 岡山 | 848 | | |
| 北海道 | 640 | 鳥取 | 736 | | |

(ニ) 有価証券

上場又は気配の相場のない株式については，その会社の総資産価額，取引金額又は従業員の数に応じ，

(a) 総資産価額が千万円未満，取引金額5億円未満で，かつ従業員30人未満のものは，純資産価額により，

(b) 総資産価額が5億円以上か，取引金額50億円以上か又は従業員が500人以上であるものは，当該会社と事業，資産内容，収益内容等の類似する会社の上場又は気配の相場に比準した価額による。

(c) その中間のものについては，次の表により，表に掲げる割合以外の部分を純資産価額で，割合の部分を類似会社比準価額でそれぞれ算出した金額の合計額による。

**a 総資産価額**

単位 = %

| 区分 | 千万円未満 | 千万円超3千万円未満 | 3千万円超7千万円未満 | 7千万円超1億5千万円未満 | 1億5千万円超5億円未満 | 5億円以上 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 割合 | 0 | 20 | 40 | 60 | 80 | 100 |

**b 取引金額**

| 区分 | 5億円未満 | 5億円以上20億円未満 | 20億円以上50億円未満 | 50億円以上 |
|---|---|---|---|---|
| 割合 | 0 | 50 | 75 | 100 |

c 従業員

| 区分 | 30人未満 | 30人以上100人未満 | 100人以上300人未満 | 300人以上500人未満 | 500人以上 |
|---|---|---|---|---|---|
| 割合 | 0 | 25 | 50 | 75 | 100 |

（注） 割合は，a，b又はcのうち最も高い割合による。 類似会社比準価額は，評価しようとする会社の資産，収益配当の類似する相場のある会社（比準会社）の株式価額を基とし，これに対する評価会社の資産，収益，配当の状況により修正した価額による。

（財産税における財産評価）

(4) なお，参考の意味で昭和21年に施行された財産税における財産の評価についてみると，財産税の財産の評価については，法律をもつて次の事項が定められていた。

(a) 土地（農地を除く。）及び家屋の価額は，当該土地又は家屋について定められている賃貸価格に一定の倍数を乗じて算出した金額によるものとし，その倍数は，不動産評価委員会に諮問して，国税局長が定める。

(b) 農地については，農地の統制価額による。

(c) 公債の価格は，原則として発行価額により，ただ四分利以上の国債及び四分五厘以上の地方債は，発行価格，利益，償還期限等を参酌し，株式等評価委員会に諮問して定めた額による。

(d) 社債は，発行価格，法人の資産及び収益の状況等を参しやくし，株式等評価委員会に諮問して定めた額による。

(e) 株式及び出資については，その取引価額，当該法人の資産及び収益の状況，類似の法人の株式，出資の取引価額を参酌し，株式等評価委員会に諮問して定めた価額による。

(f) 定期金の価額は，定期金の種類に応じ，有期定期金は，その受けるべき定期金の合計額に，残存期間に応じ定められた割合（40％から80％までの割合）を乗じた金額とし，無期定期金については，1年間に受けるべき金額の20倍相当額とし，終身定期金については，1年間に受けるべき金額に，その者の年令に応じ定められた倍数（1倍から15倍までの倍数）を乗じて算出した金額

(g) 定期金給付契約に関する権利で給付事由の発生していないものの権利の価額は，調査時期までに払い込まれた掛金の合計額に，掛金払込開始の時から調査時期までの経過期間に応じて定められた割合を乗じて算出した金額による。

(h) 生命保険契約に関する権利で保険事故の発生していないものの権利の価額は，調査時期までに払い込まれた保険料の合計額の70％相当額から保険金額の2％相当額を控除した金額による。

(i) 預貯金等の価額は，調査時期における預金額，貯金額，積立金の掛金額による。

(j) たな卸資産については，調査時期において物価統制令による統制価額の定のあるものについては，当該統制価額を基とし，(a)生産者の有していたものについては，生産者がこれを販売する場合において適用される統制価額から，当該統制価額のうちに含まれる適正利潤の額，調査時期後販売の時までに要すると認められる予定経費の額及びその者が納付する消費税相当額の合計額を控除した金額，(b)卸売業者の有する財産については，卸売業者がこれを販売する場合において適用される統制価額から，当該統制価額のうちに含まれる適正利潤の額，予定経費の額及びその者が納付すべき消費税相当額の合計額を控除した金額，(c)小売業者の有するものについては，小売業者がこれを販売する場合において適用される統制価額から当該統制価額のうちに含まれる適正利潤の額，予定経費の額及びその者が納付すべき消費税相当額の合計額を控除した金額，(d)消費者の有するものについては，小売業者がこれを販売する場合において適用される統制価額

(k) 家庭用動産の価額は，家庭用動産以外の財産の価額から債務の金額を控除した金額（一般財産の価額）が50万円以下の者については，一般財産の価額に，(a)戦災者及び引揚者については2%，(b)その他の者については5%の割合を乗じた金額によるものとし，その金額が1万円以上となるときは，(a)又は(b)によらず時価により評価するものとする。

## 第3　諸外国の立法例

（アメリカ）

(1) アメリカにおいては，次によつている。

(イ) 原則として相続開始の時又は贈与の時の価額によるが，遺言執行者の選択により被相続人の死亡後1年以内に売却その他の処分に付せられた財産については処分の日現在により，死亡後1年以内に処分に付されない財産については死亡後1年目の日現在において評価される。

(ロ) 各種財産の具体的評価方法は，(a)不動産は，資格を有する鑑定人による鑑定又は専門家による意見の表明により，(b)天然資源は，その後の存続期間及び企業の将来の収益の見込額を，その事業の危険をおりこんだ利率で割引した額により，(c)株式は，a 確立された市場があり，かつ，一定の相場があるものはその相場の額により，b 確立した市場はあるが，その相場の変動が著しいものは，その実情により個々に評価する。また，c 確立した市場を有しない株式については，当該法人の純資産，収益力，配当支払能力，簿価を参考とし類似する上場株式の市場価格に準じて定める。

（イギリス）

(2) イギリスにおいては，相続開始の日における価額によるが特色のあるものとしては，(a)証券取引所に上場されている株式の価額は，死亡当日の低値に，高値と低値の差額の4分の1を加算した金額により，また，(b)被相続人が支配する私的社会の株式については，当該会社の総資産から負債を引いた純資産価額によつて評価することがあげられる。

（フランス）

(3) フランスにおいては，移転の日における時価を建前としているが，特色のあるものとしては，(a)不動産については2年以内における競売価格を下回ることができず，(b)動産については，2年以内に競売が行われた場合には，売却証書記載額により，ただ，家具の価額は，反証のない限り，相続財産中他の動産及び不動産の価額の5％を下回ることはできないものとし，(c)宝石，書画，骨董で火災保険又は盗難保険に付されているものについては，契約の際の評価額の60％を下らない価額による，(d)債権については，証書面記載金額により，(e)有価証券については，移転の日における市場の平均相場により，無期年金については，年額の20倍，終身年金及び恩給については年額の10倍相当額によることとされていることがあげられる。

（西ドイツ）

(4) 西ドイツにおいては，ドイツ国評価法により，原則として同一の財産は，同一の官庁によつて唯一の価額（統一価額）が決定され，その価格をもつて財産税，相続税，物税たる地方税の課税上の標準とするものとし，評価法では，評価の便宜上，財産は，(a)農林業財産，(b)土地財産，(c)営業財産及び(d)その他の財産に分類し，(a)農林業財産は，さらに農業財産，林業財産，園芸業財産等に分類され，農業財産は収益価格評価法により，その他の財産は，収益価格評価法又は比較評価法によつて評価し，(b)土地財産は，建物ある土地と建物なき土地に区分され，建物ある土地は，さらに貸家用土地，事業に使用される土地等に分類され，貸家用土地については賃貸料収入年額の一定倍数の相当額により，その他の土地は，賃貸料収入年額の一定倍数相当額又は通常価格によつて評価し，また，(c)以上に述べた財産以外の財産については，通常価格によつて評価するものとしている。

## 第4　検討と結論

(1) 相続税又は贈与税は，財産の評価の適正が期せられて，はじめて負担の公平が実現するものである。表現資産を有する者と不表現資産を有する者との間において不表現資産に多くの課税洩れが生じていることからくる不均衡を理由に，表現資産についてある程度の評価減を行うべきであるという意見があつた。しかし，このような意見にしたがうときは，不表現資産が完全にはあくされた場合には負担が加重されることと

なり適当でなく，むしろ財産調査の徹底を期する方向において解決すべきであると考える。

また，企業を個人組織で営む者と法人組織で営む者との間において，個人の企業用資産の評価方法と株式の評価方法とが異なることから生ずる不均衡を理由に，個人の企業用資産についても株式の評価についてみられる収益性等の要素を加味して評価すべきであるとの意見もあつた。

しかし，このことは，他の種類の財産の評価額とのバランスを考えれば，個人の企業用財産について株式の評価額に準じた評価をすることは適当でなく，むしろ現在の同族会社の株式の評価の適正化を期する方向において解決すべきであると考える。

また，現行の個別的に財産の価額を取引価額に基いて評価するという取扱方式に対して農業用財産について特に収益性を考慮した方法により評価すべきであるとの意見もあつたが，この問題は収益率を何程にみるかについての客観的，具体的な方法を見出すことも困難であるばかりでなく，財産評価に関する基本的問題でもあるので，いま直ちにこのような方法をとることは適当でないとの結論に達した。

なお，当調査会の答申している相続税制度の根本的改正と合理化が行われる機会に財産の評価については，今後ますますその評価額を客観的資料に基き適正ならしめ，負担の公平を図るべきであることはいうまでもないところである。

(2) 当調査会は，財産評価について以下に述べるような措置をとるべきであるとの結論に達した。

まず，評価に関し重要と認められる財産については，なるべく法令をもつてその評価方法を明らかにすべきである。特に，上場株式の評価については，相続開始の日又は贈与の日の現況により評価することは株式価格の変動性にかえりみて適当でなく，ある程度の期間の平均価格をもつて評価することが適当である。

また，株式等課税の対象となつた財産が申告書の提出の時までに売却され，その売却代金が課税上の評価額を下回ることとなつたような場合には，その売却価額をもつて評価額とすべきである。ただ，このような措置は，その乱用をさけるため，公正な取引によつて行われた場合に限つて認められるべきことはもちろんであり，差し当つては上場株式又はこれに準ずる有価証券程度に限るべきであろう。

立木が相続税の課税価格に算入される場合に立木の評価について認められる控除率15％は，所得税負担が軽減されたことにかえりみて10％程度に引き下げるべきである。

また，相続税，登録税及び固定資産税の評価額の統一を期する問題については，政府はなるべく早い機会に検討し，その実現を期すべきである。

# 第7章　申告及び納付に関する問題の検討

## 第1　現行制度の概要及び沿革

### 1　相続税の申告及び納付

（現行制度の概要）

(1)　相続税は，相続の開始を知つた日の翌日から6月以内に課税価格及び相続税額を申告し，同日までに納付することを原則としているが，相続税額が1万円をこえるときは，担保を提供して5年以内の年賦延納を申請することができ，また，相続税を金銭で納付することを困難とするときは相続財産による物納を申請することができることとなつている。

（申　　告）

(2)　相続税は，相続又は遺贈により取得した財産の価額から債務控除をした金額が50万円をこえるときは，その者は，原則として相続の開始を知つた日の翌日から6月以内に，課税価格及び相続税額を記載した申告書を提出しなければならない。

ただ，申告書の提出期限までに遺産の分割が行われていないときは，一応民法の相続分又は包括遺贈の割合により分割があつたものとして課税価格及び税額を計算して申告し，後に実際の分割が行われた時にその分割されたところにより課税価格及び相続税額を改算し，修正申告又は更正の請求により清算するものとしている。

なお，申告書の提出期限は，通信交通等の状況により延期することができる。

相続税の申告は，相続税について申告納税制度の採用された昭和22年の改正前においては，相続人は相続開始を知つた日から3月以内に相続財産の内容等の明細書を提出すべきこととされていたが，昭和22年の改正により，相続の開始を知つた日の翌日から4月以内に申告納税すべきものとされた。その後昭和27年の改正により申告期限が相続の開始を知つた日の翌日から6月以内に延長され，今日に至つている。

（納　　付）

(3)　相続税は，期限内申告書を提出して納付する相続税についてはその提出期限までに，また，期限後申告書又は修正申告書を提出して納付する相続税については申告書提出の日に，それぞれ納付しなければならない。

なお，更正又は決定による追徴税額については，通知した日から1月後を納期限として徴収する。

（延　　納）

(4)　相続税は，その税額が1万円をこえるときは，担保を提供して5年以内の，相続又は遺贈により取得した財産の価額の2分の1以上が不動産，不動産上の権利，立木若

しくは船舶又はこれらの財産を主たる財産内容とする同族会社の株式であるときは，10年以内の年賦延納がそれぞれ認められるが，ただ，その延納年割額は，最後の年に納付する場合を除き，1万円以上でなければならないものとしている。

このような相続税の延納は，それが法律に定める要件に該当している限り，当然に延納が許可されることとなつている。

延納税額に対しては，100円につき1日2銭の割合で計算した利子税が課せられる。

この利子税は，年利に換算して7分3厘であり，定期預金利子の6分よりは高いが，有配株の平均利廻7分2厘9毛，貸付信託の利子（2年もの7分，5年もの7分8厘）とおおむね同程度であり，貸出金利より低いものとなつている。なお，10年間に延納した場合の利子税負担とその他の金利とを比較してみると，第45表に示すとおりである。

第45表　延納利子税率と一般貸出金利との比較

| 年 | 利子税 | 延納利子税 | 定期預金 | 株式 | 貸付信託等 | 銀行一般貸出金利 | 相互銀行〃 | 信用協同組合〃 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | % | | | % | % | % | % |
| 初 | 10.95 | 7.30 | 6.00 | 7.29 | 7.38 | 9.13 | 12.41 | 18.00 |
| 2 | 9.855 | 6.57 | 5.40 | 6.56 | 6.78 | 8.22 | 11.17 | 16.20 |
| 3 | 8.76 | 5.84 | 4.80 | 5.83 | 6.08 | 7.30 | 9.93 | 14.40 |
| 4 | 7.665 | 5.11 | 4.20 | 5.10 | 5.38 | 6.39 | 8.69 | 12.60 |
| 5 | 6.57 | 4.38 | 3.60 | 4.37 | 4.68 | 5.48 | 7.45 | 10.80 |
| 6 | 5.475 | 3.65 | 3.00 | 3.64 | 3.48 | 4.57 | 6.21 | 9.00 |
| 7 | 4.38 | 2.92 | 2.40 | 2.92 | 2.88 | 3.65 | 4.96 | 7.20 |
| 8 | 3.285 | 2.19 | 1.80 | 2.19 | 2.18 | 2.74 | 3.72 | 5.40 |
| 9 | 2.19 | 1.46 | 1.20 | 1.46 | 1.48 | 1.83 | 2.48 | 3.60 |
| 10 | 1.095 | 0.73 | 0.60 | 0.73 | 0.78 | 0.91 | 1.24 | 1.80 |
| 計 | 60.225 | 40.15 | 33.00 | 40.09 | 41.10 | 50.22 | 68.26 | 99.00 |

相続税の延納の制度は，相続税創設の当初から設けられていた。すなわち，創設当初においては税額100円以上のときに3年以内の延納ができるものであつたが，明治43年の改正により延納期間が5年以内に延長され，大正15年の改正によりその期間が7年以内に延長され，さらに昭和12年の改正により相続財産中に不動産の占める割合が2分の1以上であるときは延納期間を10年以内とすることとされた。その後，延納をすることができる税額の限度は，昭和19年に300円に，昭和21年に1,000円に引き上げられた。

昭和22年の相続税法の改正では，相続税又は贈与税について，金銭で一時に納付

することを困難とする事由がある場合に限り，税額が1万円以上のものにつき5年以内の延納を認めることとしたが，延納税額については100円につき1日3銭の割合（一般の利子税と同率）で計算した加算税があわせて徴収された。その後利子税は順次引き上げられ，また，延納のできる税額の限度も昭和23年に3万円となり，昭和25年の改正においても同様のものであつた。

昭和27年の改正により，相続財産中不動産立木が2分の1以上を占める場合の延納期間を10年（一般は従来どおり5年）以内に延長し，延納期間中の利子税を一般の場合の利子税4銭に対し2銭に引き下げ，さらに，昭和28年の改正により延納をすることができる税額の限度を1万円に引き下げ，さらに相続税については，金銭で一時に納付することが困難な場合に認められるという条件を削り，現在に至つたものである。

（物　　納）

(5) 相続税は，金銭で納付することを困難とするときは，相続税の課税価格計算の基礎となつた財産による物納が認められる。

物納財産は，一定の順位が定められており，まず国債，地方債，不動産及び船舶による物納が認められ，これらの財産で適当なものがない場合に第二順位として社債及び株式（特別の法律により発行された法人の発行する債券及び出資を含む。）並びに証券投資信託又は貸付信託の受益証券による物納が認められ，なお，これらの財産で適当なものがない場合に第三順位として動産による物納が認められる。

物納財産の収納価額は，原則として課税価格計算の基礎となつた当該財産の価額である。

物納の制度は，昭和16年の改正により新たに設けられたもので，相続財産の価額中不動産の価額が相続財産の2分の1以上で，かつ，相続税額が1000円以上であるときは，不動産による物納をすることができるとするものであつた。その後昭和22年の改正により，物納に充てることができる財産の範囲も拡張され現行制度と同様なものとされた。

2　贈与税の申告及び納付

（現行制度の概要）

(1) 贈与税は，その年中に贈与又は遺贈によつて取得した財産につき翌年2月1日から同月末日までの間に申告し，納付することを原則としているが，被相続人が死亡の年の1月1日から死亡の日までの間に贈与又は遺贈により取得した財産に係る贈与税については，その相続人が相続の開始を知つた日の翌日から6月以内に申告し，納付しなければならないものとしている。ただ，贈与税を金銭で一時に納付することを困難とするときは，贈与税額が1万円をこえる場合に，担保を提供して5年以内の延納を

申請することができることとなつている。

（申　　告）

(2) 贈与税は，その年中に贈与又は遺贈により取得した財産の価額が10万円をこえるときは，その者は，原則として翌年2月1日から同月末日までに，課税価格及び贈与税額を記載した申告書を提出しなければならない。

ただ，その年中に遺贈があつたことを知らなかつた場合にその遺贈財産価額を課税価格計算の基礎に算入することにより贈与税の申告書を提出する義務があることとなつた者については，当該遺贈を知つた日の翌日から6月以内に申告するものとしている。

また，被相続人が死亡した場合に，被相続人が死亡の年の1月1日から死亡の日までの間に贈与又は遺贈により財産を取得し，その財産の価額が10万円をこえるときは，その相続人は被相続人の贈与税の申告書を相続の開始を知つた日の翌日から6月以内に提出しなければならない。

申告書の提出期限は，通信，交通等の状況により延期することができる。

（納　　付）

(3) 贈与税は，期限内申告書を提出して納付する贈与税については，その提出期限までに，また，期限後申告書又は修正申告書を提出して納付する贈与税については申告書提出の日に，それぞれ納付しなければならない。

なお，更正又は決定による追徴税額については，通知した日から1月後を納期限として徴収する。

（延　　納）

(4) 贈与税は，金銭で一時に納付することを困難とする事由があるときは，贈与税額が1万円をこえる場合に限り，担保を提供して5年以内の年賦延納が認められる。

贈与税の延納は，金銭で一時に納付することを困難とする事由がある場合に限つて認められ，この点相続税が申請により，法律に定める要件に該当している場合に当然に認められることになつているのとは根本的に相違している。

なお，贈与税の延納は，その分納税額が最後の年を除き1万円以上でなければならないこと，及び延納税額について100円につき1日2銭の割合で計算した利子税が課せられることは相続税の場合と同様であるが，相続税の場合にみられるような10年以内の延納は認められていない。

贈与税の延納についても，相続税の延納とおおむね同様な経過を経て今日に至つている。

## 第2　諸外国の立法例

（アメリカ）

(1) アメリカにおいては，遺産税は，遺言執行者が，遺産価額の見積額が6万ドルをこえる場合に，予備報告書を死亡後2月以内又は遺言執行者の資格取得後2月以内に提出し，死亡後15月以内に申告納税するものとし，贈与税は，その年中の贈与財産につき翌年4月15日までに申告納税するものとしているが，遺産税については，一時に金銭で納付することを困難とするときは，10年以内の延納が認められる。

（イギリス）

(2) イギリスにおいては，遺言執行者が，原則として被相続人の死亡後6月以内に申告納税するものとしているが，遺産税を一時に納付することを著しく困難とする場合には延納が認められ，その延納税額については一定の利子が課せられる。また，遺産税は印紙によつて納付するのが原則であるが，公債又は無利子の政府に対する貸付金による物納が認められる。また，土地に対する遺産税については，土地による物納が認められ，一定の建物及び動産についても物納の目的とすることができる。

（フランス）

(3) フランスにおいては，原則として，死亡の日から1月以内に登録し納付するが，5年以内（取得財産の2分の1以上が非流動性のものであるときは10年）以内の延納が認められ，また，特定の登録国債証券による物納も認められる。

（西ドイツ）

(4) 西ドイツにおいては，所得税，法人税が申告納税制度をとつているのに対し財産税及び遺産税は賦課課税制度をとつている。遺産税の納税義務者は，財産の帰属又は納税義務の発生を知つた時から3月以内に税務署に届け出るものとし，税務署の課税額決定後1月以内に納付するものとしている。また，一時に納税することを困難とする場合には，担保を提供して徴収猶予を受けることができる。

## 第3　検討と結論

(1) 相続税及び贈与税について，それが財産課税であり，課税価格の計算上，財産の評価等困難な手続を要するものであるので，このような税について申告納税制度をとることは難かしく，むしろ賦課課税制度に戻すべきであることも考えられよう。現に西ドイツにおいては，所得税，法人税が申告納税制度をとつているのに対し，財産税及び相続税は，賦課課税制度をとつている。しかし，わが国の相続税は，戦後引き続き申告納税制度がとられてきたものであり，財産の評価等困難な問題については，今後税務執行のうえにおいて，評価額が容易に納税者に周知できるような措置をとること

等により解決できる問題であつて，将来の租税の自主的納付の観念をかん養するうえからは，なお，申告納税制度が適当であるといえよう。

次に，当調査会が答申する課税体系に基く課税価格及び税額の計算については，かなり煩雑なことが予想されるので，これについてはなるべく簡便な方法により申告納税ができるような措置をとるべきである。当調査会は，この方法について若干検討を行つたが，結論をうるに至らなかつたので，簡素化のための具体案を研究し，申告納税制度の円滑な執行を期しうるよう期待する。

延納の制度については，現行の延納の条件は実情に即さない場合も考えられるので，財産の内容及び税額等の状況により実情に即するようなものに改めるべきである。

(2) 当調査会は，相続税及び贈与税の納付について以下に述べるような結論に達した。

まず，延納の制度については，原則として税額が5万円をこえる場合に認めるものとし，この場合においても1年間における分納税額は原則として5万円を下ることができないものとし，延納年限は，課税財産の種類別構成等により，最長10年以内において不動産，立木の構成割合の高いものから順次長期の延納を認めることが適当である。

また，利子税については，一般の金利その他の事情にかえりみ，現行の日歩2銭の利子税は存置すべきであるが，前述のように立木に係る相続税の延納の利子税については，日歩1銭5厘程度に引き下げるべきである。

# 附　属　資　料

# 附属資料1　諸　表　索　引


第 1 表　相続税の国税収入中に占める割合……22
第 2 表　主要税収入の対戦前伸張度の比較……23
第 3 表　相続税収入中に占める相続税と贈与税の構成比の推移……23
第 4 表　諸外国における相続税の租税収入中に占める割合……23
第 5 表　免税点又は基礎控除の変遷……26
第 6 表　死亡件数と相続税課税件数との累年比較……27
第 7 表　昭和30年の相続税の課税面からみた平均課税最低限の推定 ……29
第 8 表　遺産税当時の課税最低限と遺産取得税当時の課税最低限の現在物価換算額による比較 ……30
第 9 表　所得税の課せられない資産所得の還元財産価額と相続税の課税最低限との比較 ……32
第10表　各国の相続税の課税最低限と所得税の課税最低限との倍数の比較……34
第11表　耕作面積から推定した各年の農家の財産価額……34
第12表　耕作面積別の各年の農家数の割合の比較……34
第13表　昭和10年及び昭和30年の課税最低限の世帯当り平均個人財産に対する割合比較…35
第14表　昭和10, 15年及び32年の課税最低限の世帯当り平均国民所得に対する割合比較 …35
第15表　アメリカにおける課税最低限の世帯当り平均個人財産及び平均国民所得に対する割合 ……36
第16表　相続税の実効負担率の累年比較……38
第17表　昭和30年の遺産取得額から推定した遺産階級別実効負担率 ……39
第18表　昭和9年及び15年の遺産階級別（現在物価換算額）実効負担率 ……39
第19表　昭和9, 15年及び30年の相続税の遺産階級別の人員及び税額の分布状況……40
第20表　アメリカにおける遺産階級別実効負担率（1951年)……40
第21表　アメリカにおける相続税の遺産階級別人員及び税額の分布状況……43
第22表　昭和9～11, 15年及び30年の課税財産の種類別構成の比較……43
第23表　昭和30年における国富から推計した個人総財産の財産種類別構成比と相続税課税財産構成比との比較 ……44
第24表　イギリスにおける相続税課税財産の種類別構成比……44
第25表　昭和15年及び30年の相続税額の国富から推計した個人総財産及び国民所得に対する割合の比較……46
第26表　各国相続税の国民所得に対する割合の比較（1956年)……46
第27表　所得税と相続税の平均実効負担率の累年比較……46
第28表　遺産階級別現行負担と戦前負担との比較……48
第29表　遺産階級別現行負担率と遺産の3割を弟妹に分与したと仮定した場合の昭和15年の相続税負担率との比較 ……49
第30表　遺産階級別現行負担率と財産の3割を次男に贈与し，7割を長男が家督相続したと仮定した場合の昭和15年の相続税負担率との比較 ……49
第31表　最高税率の沿革 ……51
第32表　相続税と所得税の最高税率の累年比較……54
第33表　各国における相続税と所得税の最高税率の比較……54

第34表　相続税と所得税の最低税率の累年比較……55
第35表　各国における最低税率の比較……55
第36表　累年の配偶者控除の状況……59
第37表　遺産が配偶者を経由して相続される場合と経由しないで相続される場合
　の負担の比較……60
第38表　累年の未成年者控除の状況……61
第39表　現行法と改正案との相続税負担の比較……64
第40表　現行法における贈与税と相続税との負担比較……70
第41表　現行法における生前贈与と相続税負担との関係……70
第42表　現行法と改正案との贈与税負担の比較……72
第43表　改正案における生前贈与と相続税負担との関係……72
第44表　保険金控除の限度額の変遷……76
第45表　延納利子税率と一般貸出金利との比較……102

# 附属資料2　図　表　索　引


第 1 図　租税収入の税種別伸張度の比較……24
第 2 図　死亡件数と相続税課税件数との比較……28
第 3 図　各年の相続税の課税最低限の比較……31
第 4 図　各国の所得税と相続税の課税最低限の比較……33
第 5 図　相続税の遺産階級別人員及び税額の分布状況の戦前及び外国との比較……41
第 6 図　相続税の課税財産の構成の戦前の場合，国富から推計した個人総財産の場合及び財産税の課税の場合との比較……45
第 7 図　世帯当り国富から推計した平均個人財産及び平均国民所得と所得税及び相続税の課税最低限の戦前比較……47
第 8 図　相続税の実効負担の比較……50
第 9 図　各国相続税の実効負担の比較……52
第10図　昭和15年当時と現行法との相続税負担の比較……53
第11図　相続税の限界税率の累進度……58
第12図　現行法と改正案との相続税負担比較……65
第13図　現行法と改正案との贈与税負担比較……73

# 附属資料３　税制特別調査会委員及び相続税分科会委員の構成

| | |
|---|---|
| ○井藤半彌 | ○中川善之助 |
| 荒井誠一郎 | 永野重雄 |
| 有竹修二 | 林慶之助 |
| 稲葉秀三 | 平岡敏男 |
| ○今井一男 | ○平川守 |
| ○植村甲午郎 | ○福良俊之 |
| 大川一司 | ○堀武芳 |
| 大塚肇 | ○松隈秀雄 |
| ○岡松成太郎 | 三好重夫 |
| 工藤友恵 | 山高しげり |
| 佐々部晩穂 | 和田春生 |
| 汐見三郎 | |

（注）　○印は，相続税分科会委員

# 附属資料 4　税制特別調査会における相続税に関する口述者名簿

| | | 月 日 |
|---|---|---|
| 永田竜之助 | 東京大学農学部林学科教授 | 9. 4（水） |
| 木村禧八郎 | 経済評論家 | 〃 |
| 石田謙一郎 | 東京商工会議所中小企業部会会長 | 〃 |
| 矢野一郎 | 第一生命保険相互会社社長 | 〃 |
| 塩田定一 | 中央自作農協会常務理事 | 〃 |

# 附属資料 5　税制特別調査会における相続税審議の経過

| 年　月　日 | 会合の種類及び回数 | | |
|---|---|---|---|
| | 総会 | 相続税分科会 | 答申起草小委員会 |
| 昭和 32 年 | | | |
| 6 月 27 日（木） | 1 | | |
| 7 月 11 日（木） | 2 | | |
| 9 月 4 日（水） | 3（公聴会） | | |
| 10 月 2 日（水） | 6 | | |
| 10 月 16 日（水） | 8 | | |
| 10 月 23 日（水） | 10（公聴会） | 1 | |
| 10 月 30 日（水） | 11（間接税） | | |
| 11 月 13 日（水） | 12（税制一般） | | |
| 11 月 20 日（水） | | 2　3 | |
| 11 月 27 日（水） | 13 | | |
| 11 月 29 日（金） | 14（税制一般） | | |
| 12 月 4 日（水） | | 4 | |
| 12 月 11 日（水） | 15 | | |
| 12 月 12 日（木） | 16（税制一般） | | |
| 12 月 16 日（月） | | | 1 |
| 12 月 18 日（水） | 17（税制一般） | | |
| 12 月 20 日（金） | | | 2 |
| 12 月 23 日（月） | | | 3 |
| 12 月 25 日（水） | 18（答申） | | |

（注）　数字は、回数を示す。

（大蔵省印刷局製造）