

我国の相続税制度の特徴

——仕組に関する国際比較から——

小野塚 久枝

1. はじめに

財産税はかつて最も重要な国家財源であったが、経済の発展に伴い、今世紀に入ると法人税・所得税がそれに代わり、今や税収の面での重要性は薄い。しかし社会哲学に関わる問題として、また富の分配を調整する政策手段の税として興味のあるところである。とくに、経常的には課税されない財産税、すなわち相続や贈与による資本移転時にのみ課税される税は、国民各層に資産形成が進んできた今日、その議論が絶えないところである。しかしながら、資本移転税（相続税・贈与税）はその 100 年近い歴史を有するにも関わらず、理論的あるいは体系的に研究がなされる機会が法人税や所得税に比べ著しく少ない。

そこで本論文においては、各国の資本移転税制度を、その基本的論点である課税形態・課題ベース・生前贈与の取扱い・贈与者と受贈者の血縁関係にかかる考慮、の点において概要を整理し比較検討する。そこからさらにわが国の制度の特徴を明らかにしたい。

対象とする国は、アメリカ・イギリス・ニュージーランド・イタリア・スエーデン・スペイン・ポルトガル・ノールウェー・オランダ・ルクセンブルグ・アイルランド・ギリシャ・西ドイツ・フランス・フィンランド・デンマーク・ベルギー・オーストリア・スイス・カナダ・オーストラリア・韓国・台湾と日本の計 24 カ国である。

2. アメリカ

(1) 沿革

財産に対する課税は、アメリカ史の初期すなわち、植民地時代から行われている。19 世紀末には州政府・連邦政府にとって共に重要な財源であり、1902 年には国家歳入の 45% を占めていた。しかし 20 世紀になると法人税・個人

所得税が増収し始め、財源としての財産に対する課税の依存度は激減していった。現在では国の全歳入に占める割合は4%程度になっている。

相続税は1825年にペンシルバニア州で遺産取得税として立法化したのを皮切りに、その後各州に広まっていった。連邦政府による導入は1916年であり、遺産課税として立法化したのに始まる。今日(1985年)ネバダ州は相続税を徴収しない唯一の州となっている。

一方、贈与税は1部の州政府によって1924年に開始された。連邦政府による導入は1932年である。その税率は相続税の75%であったが、1977年に相続税と贈与税が統合されて以来、同一税率表が適用されている。

(2) 現行制度 (1990 年)

連邦政府と州政府の1部(1/3弱)は遺産課税を採用し、残りの州政府は遺産取得税を採用している。すなわち連邦レベルでその相続税は死亡者が納税義務者であり、その課税ベースは遺産である。

贈与税は贈与者に対し課税され、その課税ベースは生涯に贈与した財産の累積額である。したがって、贈与税額はそれまでの課税贈与額に今回の贈与額を加算した累計額に税率表を適用し、以前の課税期間の税額を減算することによって算出する方法を採用している。

連邦相続税の現行制度の特徴は次のようである。

- ① 相続税・贈与税の2本建てであり、ともに遺産課税である。
- ② 贈与税は生涯累積課税である。
- ③ 相続税と贈与税が同一税制度の下に統一され、税率表の一本化・税額控除の統一がなされている。
- ④ 課税開始額は500,000ドル(超)である。
- ⑤ 税率は最低18%～最高55%までである。
- ⑥ 死亡前3年内の贈与は死亡時の移転とみなして相続財産に加算する。
- ⑦ 世代の飛び越しに対しては、世代飛び越し税(Generation-skipping Transfers Tax)を別途課する。

アメリカの相続税制度は以上のような特徴を有している。

(3) 問題点

この制度の下における最大の問題点は、①生前期間中の贈与を遺産に加算するという完全統合が達成されていないため、財産を相続で移転するよりも贈与で移転するほうが有利であるという点である。それにより、②富の再分

配効果が抑制され、財産保有の集中化の要因の一つになっていることである。

以下で、相続で移転させるケースと贈与で行うケースを実際に比較してみる（1985年の制度に基づく）。

ケース 1、ケース 2 のいずれの場合においても、父は贈与可能な現金が 2,598,000 ドルあり、子にこれに移転する場合である¹⁾。

ケース 1：贈与で移転する場合（単位ドル）

- | | | | | |
|---|-----------|-----------|-------------|-----------|
| | (贈与額) | (年控除額) | (課税可能額) | |
| ① | 2,010,000 | − 10,000 | = 2,000,000 | |
| | (課税可能額) | (贈与税額) | (一律税額控除額) | (納付税額) |
| ② | 2,000,000 | − 780,800 | − 192,800 | = 588,000 |
| | (子の受領額) | (父の贈与税額) | (贈与可能な額) | |
| ③ | 2,010,000 | − 588,000 | = 2,598,000 | |

したがって、現金 2,598,000 ドルは贈与税 588,000 ドルで子に転移し、子は 2,010,000 ドルを受贈することになる。

ケース 2：遺産で移転する場合（単位ドル）

- | | | | | |
|---|----------------|---------------------------------|-------------|--------|
| | (総遺産額) | (葬式代) | (課税可能額) | |
| ① | 2,598,000 | − 100,000 | = 2,498,000 | |
| | (200 万ドルまでの税額) | (200 万ドル超の税額) | | (遺産税額) |
| ② | 780,800 | + (2,498,000 − 2,000,000) * 49% | = 1,024,820 | |
| | (遺産税額) | (一律税額控除) | (納付税額) | |
| ③ | 1,024,820 | − 192,800 | = 832,020 | |
| | (遺産総額) | (遺産税額) | (子の受領額) | |
| ④ | 2,589,000 | − 832,020 | = 1,765,980 | |

したがって、遺産 2,598,000 ドルは遺産 832,020 ドルで子に渡り、子は 1,765,980 ドルを受領することとなる。

以上のケースから解かるように父の現金 2,598,000 ドルを移転させるのに生前の贈与ですれば純納税額は 588,000 ドル、死亡後遺産として移転すれば 832,020 ドルとなり、贈与で移転するほうが 244,020 ドル安くなる。これは贈与税は納税額それ事態が税を逃れることになるが、遺産税では総額に課税

されるからである。以上のようにアメリカでは遺産で移転するよりも贈与の方が有利な状況になっており、富の集中を抑制する機能をあまり果たし得ていない¹⁾。

3. イギリス

(1) 沿革

イギリスの近代的相続税制度は 1894 年に始まる。導入当初は遺産税であった。このときイギリスの財政史において初めて累進課税を導入している。このときの税率構造は 1%~8% であり「途方もなく高い」²⁾と評されていた。しかし、その後徐々に最高税率は上り 1949 年には 80% になっていた。累進課税を超過累進制度に切替えたのは 1969 年であり、このときの最高税率は 85% である。

農業や個人企業に与える相続税の影響に対し政府は一連の救済措置を歴史的にとってきた。それは 1925 年に初めて農業特権が導入されたときに始まる。同様の特権が個人企業に対しても 1954 年以後導入されている。

贈与税は 1975 年まで存在していない。したがって、相続税率が著しく高く、一方、簡単に租税回避のできる状況との組み合わせは課税回避の奨励へとなっていた。したがって裕福なものほど課税回避の機会を利用できる可能性が多い制度である。

(2) 現行制度 (1986 年)

上記の問題を解決するために 1975 年に贈与税を導入し資本移転税 (Capital Transfer Tax) に移行した (1975 年)。これはイギリスにおいて CTT とよばれ、その課税形態は納税義務者が遺産・財産の贈与者である遺産課税である。また課税ベースは、贈与においては生涯累積額に対して税率が決定され、相続においては遺産も全て生前贈与額に累積した額に対して税率を決定するものである。税率は従来の遺産課税のときよりも低く押さえられた。

これにより、租税回避の工夫の必要がなくなった。しかし、その後農業経営者や地主・個人企業主に対し救済措置を拡大修正し (1975 年)、累積期間を 10 年に短縮 (1981 年) するなど、の数々の譲歩によって富の不公平を減ずるという CTT の第一の目的を果たし得ないものになってきた。現在は (1990 年) CTT を修正した遺産取得税 (Inheritance Tax) を導入している。この遺産取得税は 1986 年より導入されているが、これは「遺産を課税ベース」としており、実質的には遺産課税である。従って誤解を招く名称であると言わ

れている。その特徴は以下のようである。

- ① 課税ベースは取得額ではなく贈与額・遺産額の大きさであって、これに基づいて税率が決定される。
- ② 死亡前7年内の贈与は遺産とみなし、これに加える。この場合、死亡前3年以内の贈与には相続税率を適用し、3年以上7年以内の贈与に対しては逡減税率とする。
- ③ 課税開始額は71,000ポンドである。
- ④ 税率は、最低税率30%～最高税率60%の超過累進税率である。
- ⑤ 個人間における生前期間中の贈与に対しては課税されない（ただし、信託・法人に対する贈与は相続税率の1/2を課す）。
- ⑥ インフレ調整機能をもった制度である。すなわち、課税をインデックス化し、課税開始額と税率幅（rate bands）を毎年小売物価指数に添って増大させている。

イギリスの相続税制度は以上のような特徴を有している。

(3) 問題点

このような制度におけるイギリスの問題点は、①富をより広く拡散させようとするインセンティブが起きないことであり、②相続税を補完すべき贈与税をもないことである。相続税の目的を果たすため、相続税回避を防止する制度を導入している国が諸外国に圧倒的に多い中において、特異な存在であると思われる。

4. アイルランド

アイルランドにおいては、1894年に遺産課税として導入したことに始まる。その後、遺産取得税に改正し（1975年）、さらに今日では、1984年の改正によって財産取得税（Accession Tax）を採用している。それ以前は同一贈与者からのみに対する課税であったが、この改正により課税対象者である取得者は、全ての者からその時点までに取得した全ての贈与と遺産の累計額に対し課税されるようになった。アイルランドにおいてこの制度を採用した理由は「課税の公平を維持し、課税ベースを広げ、課税回避を削減する」³⁾ 必要からである。

また、ほとんどの国がそうであるように、アイルランドにおいても故人の遺産を家族内に残す傾向があり、故人との血縁関係の親疎によって税負担に軽重を設けている。

その特徴をまとめれば以下のようなものである。

- ① 贈与税・相続税はその取得者に対し課税され、その税率はあらゆる者からそれまでに受けたものの総額で決定される（あらゆる者からの生涯累積課税）。
- ② 贈与税と相続税は完全に統合され税率表は1本である。
- ③ しかし、ひとまず生前の贈与に対する税率は、死亡時の税率よりも低く、すなわち相続税率の75%と規定している（ただし、死亡前2年以内にされた贈与はそのままの税率）。
- ④ 課税開始額の差異によって故人との血縁関係の親疎による税負担額に差を設けている。
- ⑤ 課税開始額は以下のように3種類がある。

子	:	150,000 Ir	ポンド
孫・兄弟・甥姪・親	:	20,000	〃
それ以外	:	10,000	〃
- ⑥ 相続税率は20%～55%までの超過累進税率である。
- ⑦ 生前贈与時は（死亡前2年以内の贈与を除き）、上記税率の75%で課税される。
- ⑧ 財産評価は市場価格によるが、農業用地については50%減額があり、個人企業などについては特定の優遇評価を行っている。

アイルランドにおける相続税制度は以上のような特徴を有している。ここにおいて重要と思われる点は、財産取得税タイプの相続税は最も公平な課税といわれ、日本においてもシャウブ勧告によって導入されているが、わが国では税の執行面に多くの困難があるため、3年間の実行のみで改正している点である。

5. カ ナ ダ

1972年1月キャピタルゲイン課税の導入に伴い、相続税および贈与税は全廃された。それ以来今日まで、連邦レベルおよび州レベルで資本移転税は存在しない。したがって今日、死亡・贈与による資本の移転は時価で売買があったとみなされ、その売買益に対し死亡者または贈与者に所得税が課されている。

配偶者への移転に関しては、その配偶者が移転者の移転した資産の原価に相当する資産を取得したものとみなし、キャピタルゲインは生じなかったものとして取扱われている。

6. 日 本

(1) 沿革

わが国においては 1905 年に日露戦争の戦費獲得のため相続税が創設されている。贈与税は 1946 年に、GHQ の Finance Devision の税務担当官シャベルによって導入された。ともに遺産税としてスタートしており、家督相続者を保護した資産移転税である。その後 1948 年にシャウプ勧告に基づき財産取得税（継相続税）に変わり、また血縁関係の親疎による取扱いの差異が全くなくなった。その後さらに幾多の改革を経て 1958 年に、今日の基本的体系が成立している。

(2) 相続税の現行制度（1992 年）

相続税は個人が相続により財産を取得した場合、その取得した人に課せられる取得者課税（『遺産取得税』）である。課税ベースはその相続によってその人が取得した財産の額である。したがって、相続の『発生の都度の課税』である。この場合、相続税額の算定は各人ごとの実際の取得額に応じて算定されるのではなく、その人がその相続で取得した財産の額は、民法で定めるところの法定相続分どおりに分割し取得したと仮定して、その相続にかかる相続税額の総計を算出する方法（『法定相続分に基づく遺産取得税』）を採用している。したがって、遺産税のように遺産の大きさによって相続税額が決まるものではなく、また相続人が取得した額の大きさによって決まるものでもない。両者の混合型である。すなわち遺産の大きさおよび法定相続人の構成によってその相続に対する租税負担の総額が決まる制度でを導入している。

(3) 贈与税

贈与税は相続税を補完するものとして位置付けられている。したがって相続税を回避するために行われる財産の生前贈与を防止するために設けられたものである。それゆえ相続税の改革が贈与税にも及んで来る関係にある。

わが国における贈与税は、個人が贈与によって財産を取得した場合に取得した人が贈与税を収める制度である。課税ベースはその人の取得した財産の一年間の合計額である。誰からの贈与であるかは問わない。この年間合計額に対し最低 10%～最高 70% の累進税率で課税される。なお贈与した人が贈与をしたときから 3 年以内に死亡した場合には（贈与を受けている人がこの人の遺産も相続する場合）、この人から受けた 3 年以内の財産は相続財産として扱われる。したがって、税額の算定における相続税との関係は、死亡の 3

7. その他の国の状況

表 1 死亡時における資本移転税の状況および課税形態

(参考文献 2, 7, 8, 14, 15 より作成)

(1) 非導入国（表 1）

中央政府または連邦政府レベルで相続税制度を採用していない国は 24 カ国中オーストラリア、カナダ、スイスの 3 カ国である。

オーストラリア（農業や家族経営者に対し事業継承に困難をもたらすと言う理由で 1977 年に連邦・州ともに廃止している。）

カナダ（キャピタルゲイン課税の導入に伴い、連邦税体系の改革の一つとして 1972 年に連邦・州ともに廃止した。）

スイス（州レベルでは導入しているところもあるが、中央政府では、採用していない。）

(2) 導入国

① 遺産取得者課税の採用国

24 カ国中 21 カ国が中央政府または連邦政府レベルで相続税を採用しており、その課税形態は遺産取得者課税が圧倒的に多く、相続税導入国の 83% である。

② 遺産課税の採用国

アメリカ、イギリス、ニュージーランド、台湾の 4 カ国で採用している。

③ 例外国（混合形態）

イタリア（血縁の親疎により課税形態を変え、遺産課税・遺産取得課税の双方を採用している。）

日本（遺産の取得者に対し課税しているが、どのように遺産を分割取得してもその相続にかかる税負担額は一定となるような特殊計算を行っている。したがって、実質的には遺産取得税と遺産課税の混合形である。）

(3) 移転税の統合状況

相続税・贈与税がどの程度統合されているのか。各国それぞれ多様であるが、

① 生存中の移転と死亡時の移転とが一つの税法の下に統一されており、一つの税率表で賦課している国は、フランス・ギリシャ・ノールウェー・ポルトガル・オーストラリア・西ドイツ・スエーデン・ベルギー・スペイン・フィンランド・オランダ・イタリア・アメリカ・デンマークの 14 カ国である。

② このうち、同一の贈与者からの生存中の贈与と死亡時の贈与とを生涯を通じて累積し合計している国は、フランス・ギリシャ・ノールウェー・ポ

ルトガルの4カ国で、これらの国は生前における贈与財産を遺産の一部と考え、贈与者の死亡時に相続財産と合算して税率を決めている。

③ 生前時、死亡時を問わず全ての贈与者から取得したものを生涯を通じて累積する完全統合を実施している国は、唯一アイルランドである。

④ 生前時移転と死亡時移転が1税法の下に統合されていない国は、日本・韓国・台湾・ニュージーランド・ルクセンブルグである。

⑤ そのほかとして、イギリス（贈与税がない）・イタリア（特殊規定のため上記分類に該当しない）がある。

アメリカは、生存中の贈与は生涯期間を通じて統合するが、相続税の計算においては合算しない（ただし死亡前3年以内に行われた贈与は相続税の計算に含む）。したがって、生存中に贈与として移転した方が依然として税的に有利な状況である。

日本では、贈与税と相続税は統一されていない。贈与税率は相続税率より高く、生存中の贈与として取得した財産はあらゆる贈与者から受けた累積額に対する課税であり（累積期間は1年間に限定）、相続税は相続の発生の都度の課税であり、それぞれに完結する。

したがって、生存中贈与として受けた財産と死亡により取得した財産は、その後においても合算しない（ただし、死亡前3年以内にされた贈与に限り相続税の計算において合算する）。

（4）血縁関係に基づく取扱いの差異（表2）

贈与者と受贈者の血縁関係の濃淡による租税負担の差別化の有無をみてみる。アメリカ⁴⁾などの遺産税形の国においては必然的に差別化は起こり得ないので、遺産取得税形の国での血縁関係に基づく差別化の有無である。

血縁関係に対する差別化は全ての国において行われているが、その実施方法は次のようである。

- ・課税開始額の差異による実施
- ・税率表の複数化による実施
- ・税額の割増による実施

である。

日本を除く全ての国は税率および課税開始額に格差を設けている。そのほとんどの国が税率は1親等・2親等・3親等・それ以外の関係に分類した3～4段階の軽重を付けた複数税率表によって実施している。アイルランド・韓国は2～3段階の異なる課税開始額を設ける事のみで僅かな差を付けてお

表 2. 血縁関係による負担額軽重の状況と税率

国	血縁の度合	課税開始額	最低税率(%)	最高税率(%)
オーストラリア	配偶者	30,000 Sch	2	15
	子	*	*	*
	孫	*	4	25
	親	6,000	6	40
	兄弟	*	*	*
	甥・姪	*	8	50
	それ以外	1,500	14	98
ベルギー	配偶者	500,000 BF	3	25
	子	*	*	*
	孫	無	*	*
	親	*	*	*
	兄弟	*	20	65
	甥・姪	*	25	70
	それ以外	*	30	80
デンマーク	配偶者	100,000 DKr	2	32
	子	8,000	*	*
	孫	*	*	*
	親	無	10	80
	兄弟	*	*	*
	甥・姪	*	*	*
	それ以外	*	15	90
フィンランド	配偶者	37,500 MK	6	14
	子	15,000	*	*
	孫	*	*	*
	親	*	*	*
	兄弟	*	12	28
	甥・姪	*	*	*
	それ以外	*	18	42
フランス	配偶者	275,000 FF	5	40
	子	*	*	*
	孫	*	*	*
	親	*	*	*
	兄弟	10,000	35	45
	甥・姪	*	55	55
	それ以外	*	60	60

(表2のつづき)

国	血縁の度合	課税開始額	最低税率(%)	最高税率(%)
西ドイツ	配偶者	250,000 DM	3	35
	子	90,000	*	*
	孫	50,000	6	50
	親	10,000	11	65
	兄弟	*	*	*
	甥・姪	*	*	70
	それ以外	3,000	20	*
ギリシャ	配偶者	901,000 Dr	6	27
	子	**	*	*
	孫	652,000	7	29
	親	*	*	*
	兄弟	287,000	12	50
	甥・姪	177,000	16	61
	それ以外	104,000	19	72
ルクセンブルグ	配偶者	50,000 LF	2.5	8
	子	*	*	*
	孫	*	5	16
	親	*	*	*
	兄弟	*	6	19.2
	甥・姪	*	9	28.8
	それ以外	*	15	48
オランダ	配偶者	454,981 Gld	5	27
	子	13,000	*	*
	孫	*	8	43.2
	親	64,997	26	53
	兄弟	1,299	*	*
	甥・姪	*	41	68
	それ以外	*	*	*
ノルウェー	配偶者	全額控除		
	子	100,000 NKr	8	20
	孫	*	10	30
	親	*	8	20
	兄弟	*	10	30
	甥・姪	*	*	*
	それ以外	*	*	*

(表2 のつづき)

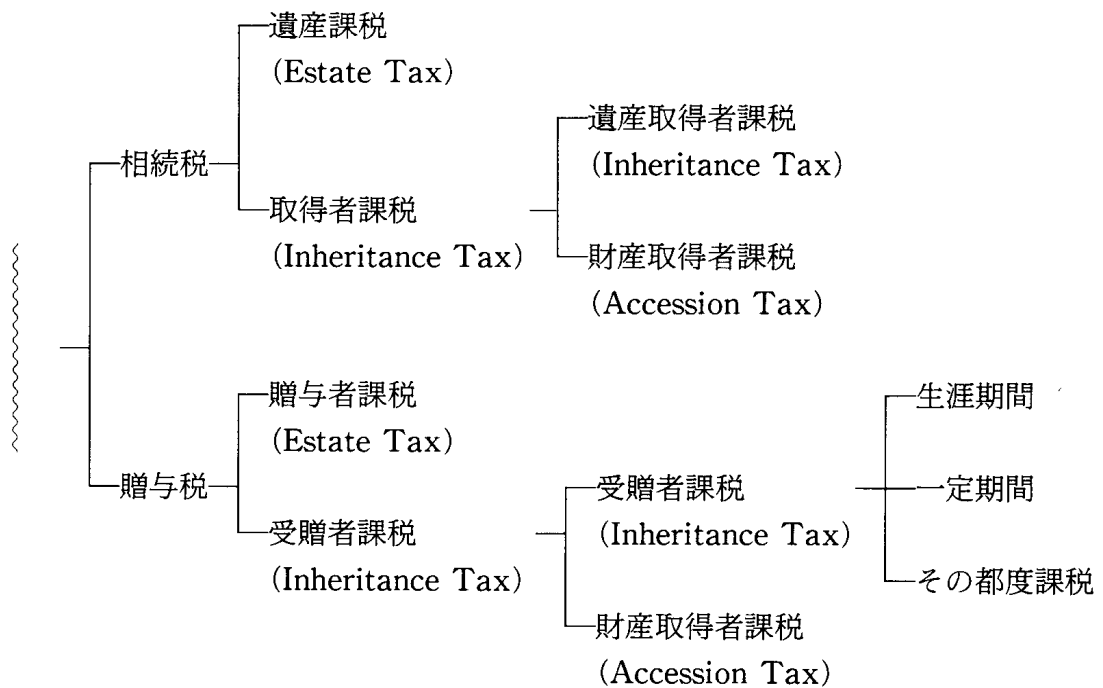
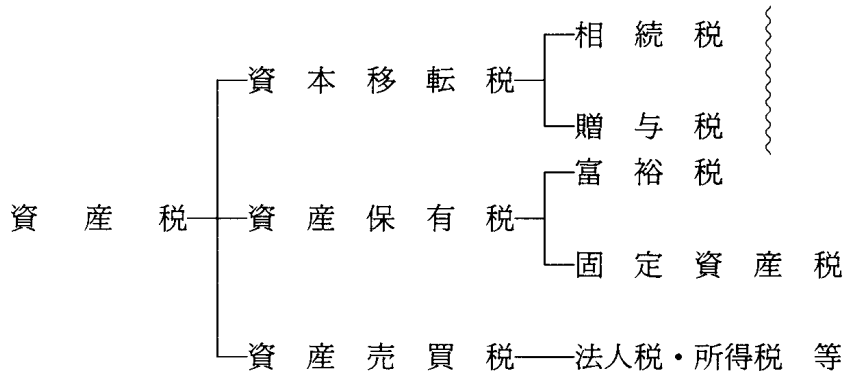
国	血縁の度合	課税開始額	最低税率(%)	最高税率(%)
ポルトガル	配偶者	250,000 Esc	8	33
	子	*	4	36
	孫	*	*	*
	親	120,000	10	49
	兄弟	15,000	*	*
	甥・姪	*	30	60
	それ以外	*	*	76
スペイン	配偶者	10,000 Ptas	3	21
	子	*	*	*
	孫	*	*	*
	親	*	5	26
	兄弟	無	28	58
	甥・姪	*	40	60
	それ以外	*	*	*
スウェーデン	配偶者	50,000 SKr	6	70
	子	25,000	*	*
	孫	*	*	*
	親	5,000	10	75
	兄弟	*	*	*
	甥・姪	*	*	*
	それ以外	*	*	*
スイス (チュウリッヒ)	配偶者	全額控除		
	子	30,000 SF	2	6
	孫	*	*	*
	親	*	4	12
	兄弟	50,000	6	18
	甥・姪	無	10	30
	それ以外	*	12	36
トルコ	配偶者	5,000,000 TL	3	20
	子	*	*	*
	孫	無	*	*
	親	*	*	*
	兄弟	*	7	30
	甥・姪	*	10	44
	それ以外	*	*	*

(表2のつづき)

国	血縁の度合	課税開始額	最低税率(%)	最高税率(%)
アイルランド	配偶者	全額控除		
	子	150,000 Ir£	20	55
	孫	20,000	*	*
	親	*	*	*
	兄弟	*	*	*
	甥・姪	*	*	*
	それ以外	10,000	*	*
韓国	配偶者	40,000,000 ウォン	5	55
	子	10,000,000	*	*
	それ以外	0	*	*
日本	配偶者	(特殊計算による)	10	75
	子	*	*	*
	孫	*	*	*
	親	*	*	*
	兄弟	*	*	*
	甥・姪	*	*	*
	それ以外	*	*	*
イタリア	遺産税	30,000,000 L	3	31
	配偶者			
	子・孫・親	*	*	*
	遺産取得税			
	兄弟	3,500,000	3	19
	甥・姪	2,000,000	*	*
	それ以外	1,000,000	*	29
ニュージーランド	遺産税	450,000 NS\$	40	40
アメリカ	*****	500,000 \$	18	55
イギリス	*****	71,000 £	30	60
台湾	*****	300,000 元	2	60

*印は「上記に同様」を示す。(参考文献 2, 7, 8, 14, 15 より作成)

図 1



り、税率は同率である。しかし、日本はこれら諸外国の中で唯一、課税開始額が一律であり、無差別税率表を用いている国である。すなわち、血縁関係の親疎によって税負担に軽重を付けずに相続税額を計算し、その後一定の者（配偶者および1親等の者以外の者）に対しては、その算出した相続税額の2割増の額を賦課することで差を設けている。

8. 結 び

本論文の考察の過程で明らかになった事であるが、

(1) 各国で採用されている資産税の課税形態を体系的に整理すると、図1のようになるとと思われる。

無償の資本移転に対する課税には相続税と贈与税がある。相続税制度は、課税ベースを贈与財産に置くか受贈財産に置くかによって遺産課税（Estate

Tax) と遺産取得税 (Inheritance Tax) の 2 つの形態に分けられる。

贈与税も同様に、贈与者課税と受贈者課税に大別される。受贈者課税はさらに 2 つに分けられる。1 つは、相続税 1 本の体系の中において、生前に贈与された財産を全て遺産に加算し、相続税として課税する形態である。これが財産取得者課税または継承税 (Accession Tax) である。他の 1 つは、贈与については相続税とは別個に贈与税を独自で賦課する方法である。狭義の受贈者課税である。さらにこの方法においては、生涯中の贈与を累積して課税するケースと、一定期間中の贈与のみを課税するケース、そして贈与の都度課税するケースとがある。

一般に贈与税の性格上、贈与税の課税形態は相続税の課税形態に左右されている。相続税が遺産課税の形態を採るときには、贈与税は被相続人が生前中に贈与したことによって生ずる相続税の減少を補完するために、贈与税においても贈与者課税が採用される。これに対し、相続税が遺産取得税方式を採る場合には、贈与税は財産の無償取得に対する課税として受贈者課税が採用される関係にある。

(2) わが国における資本移転税の構造の特徴

わが国の制度は諸外国の中において特異な存在であることが明確になった。その基本的特徴を整理すると、

① 相続税の課税形態

遺産取得税に遺産税を組み入れた混合形態であり、諸外国に類のないものである。

② 血縁関係の親疎による税負担の軽重

被相続人と相続人の血縁関係の親疎により、税負担に軽重を付けず、全ての相続人に対し等しい課税最低限額、等しい税率で賦課する（配偶者および一親等の者に対しては、算出税額を 2 割増しにする）。すなわち、日本を除く全ての国は課税開始額および税率表（あるいはその一方）を血縁関係により異にするが、わが国はそのいずれにも格差を設けていない唯一の国である。したがって、血縁関係の親疎別税率表および親疎別課税開始額は存在しない。

③ 相続税と贈与税の統合状況

贈与税と相続税はそれぞれの税目により別建て課税である。わが国のように贈与税が相続税法の下に統一されていない国は、ほかに韓国・台湾・ルクセンブルグ・ニュージーランドの 4 カ国のみである。

④ 贈与による財産移転額の累積期間

贈与税の課税形態は1年間にあらゆる者から取得した贈与財産の合計額に対して、一括課税をする受贈者課税である。わが国と同期間以下の国は、台湾・ニュージーランドの1年間、およびルクセンブルグの累積なしのその都度課税の3カ国のみである。多くの国では10年間または生涯期間で累積課税を行っている。したがって、わが国における贈与税は課税ベースとして把握する期間が最も短い国の一つである。

⑤ 相続税と贈与税の課税形態の統一状況

相続税においては独特の Inheritance Tax (混合形態) を採り、贈与においては Accession Tax (あらゆる贈与者から取得した財産を一括して累積する課税) を採用している。贈与財産を累積するにあたり、わが国では贈与者が同一人物か否かを問わない。これは諸外国においてごくまれなケースであって、同様の国はほかにアイルランドのみである。アイルランドでは相続・贈与ともにあらゆる者から受けた財産を生涯期間累積する財産取得者課税を採用している。

相続税と贈与税の課税形態が異なるのは日本のみで、他の国は相続税が遺産課税ならば贈与税においてもまた遺産課税である。したがって、わが国は生前移転と死亡時移転とが租税理念においても統合していない関係にあると思われる。

以上、わが国の制度は資本移転税の基本的論点において、世界に希有の構造をなしている制度であると言えよう。

注

- 1) ケース1および2ともにインフレによる資産価値の変化・借入金利息などを考慮せず概算計算による。

統一移転税率表 (1985 年) の一部			
基礎控除後の取得財産		税額+率	
1,500,000 以上	2,000,000 未満	555,800	45%
2,000,000 以上	2,500,000 未満	780,000	49%
2,500,000 以上			

- 2) Aronson, J. R., *Public Finance*, pp. 496-499
- 3) Standford, C., *Economics of Public Finance*, pp. 229
- 4) 州レベルの相続税では多数の州において遺産取得者課税が採用されており、血縁の親疎関係により課税開始額および税率を異にしている。

参考文献

- 1 Aronson, J. R., *Public Finance*, New York, McGraw-Hill Book Company, 1985, pp. 466-502.
- 2 Due, J. K., "The Taxation of Wealth," in R. W. Houghton ed., *Public Finance*, Penguin Modern Economics Readings, 1970, pp. 129-141.
- 3 James, S., and C. Nobes, *The Economics of Taxation* (3ed.), Oxford, Billing and Sons Ltd., 1988, pp. 229-255.
- 4 Kay, J. A., and M. A. King, *The British Tax system* (4ed.), Oxford University Press, New York, 1986.
(田近栄治訳『現代税制の経済学』東洋経済新報社 平成元年)
- 5 Meade, J. E., *The Structure and Reform of Direct Taxation* George Allen & Unwin, London, 1978, pp. 317-349.
- 6 Musgrave, R. A., *Public Finance in Theory and Practice* (2nd.), McGraw-hill, New York, 1976,
(木下和夫監修大阪大学財政研究会訳『財政学 II』有斐閣 昭和 58 年)
- 7 Organisation for Economic Co-operation and Development, *Taxation of Net Wealth, Capital Transfers and Capital Gains of individuals*, Head of Publications Service, OECD., France, 1988, pp. 76-120.
- 8 Rosen H. S., *Public Finance*, Homewood, Illinois, Richard, D. Irwin, INC., 1985.
- 9 Sandford, C., *Economics of Public Finance* (3ed.), Pergamon Press, University of Bath, U. K., 1984.
- 10 Shoup, C. S., "Tax Reform in Japan," *Proceedings of annual conference on taxation under the auspice of the National Tax Association*, (42nd.), 1949, pp. 400-413.
- 11 Sheppard, A. F., "Capital Gains: Twenty Years Later," in W. N. Brooks ed., *The Quest for Tax Reform*, The Cahswell Co. Ltd., Ontario, 1988, pp. 83-102.
- 12 Sandford, C. T., "Death Duties: Taxing Estates or Inheritances," *Fiscal Studies*, Vol. 8, No. 4, London 1987, pp. 15-23.
- 13 Sommerfeld, R. M., et al., *Taxation* (1990 ed.), H. B. J., Publishers, pp. 183-213.
- 14 王建煊編『租税法』文笙書局 台北 中華民國 1985.
- 15 韓国財務部編『租税概要』Seoul 韓国 1990.
- 16 韓国孝悌税務署宋東錫「韓国における 1989 年度税制改革の概要」『*International Taxation* 4 月号』1989 年 税務研究会
- 17 大蔵省主税局総務課監修『税制改革のポイント』財經詳報社 昭和 61
- 18 税務経理協会編「相続税法令通達集」平成 4 年度版
- 19 吉良 実「政府税調答申を読んで 内包する問題を探る—相続税関係」『税理』ぎょうせい 第 31 巻 第 8 号 昭和 63 年 20~25 ページ
- 20 日本租税研究協会『世界の税制改革』日本租税研究協会 昭和 63 年
- 21 福田幸弘『税制改革の視点』税務経理協会 昭和 60 年