

わが国の相続税の現状と課題

—土地評価を中心として—

九之池 榮一

論文要旨

わが国の相続税の現状と課題

―土地評価を中心として―

九之池 榮一

本論文では、わが国の相続税の現状を土地評価を中心に、成り立ちから基本的な内容を明確にしたうえで、1990 年前後のバブル期に起きた、地価と評価の乖離が引き起こした問題を検証し、その問題点について考察する。

わが国の戦後の税制の基礎になったシャープ勧告は、間接税中心の税制から、包括的所得税論をベースにする総合所得税である、直接税中心の税制を選択し、その税制構築過程で、租税原則の公平・中立・簡素の基本的な対立を念頭に置きながら、恒久的で一体的で公正な税制を目指し作成していた。

相続税については、それまでの遺産税方式から、遺産取得税方式の「一生累積課税」の取得税が勧告され、勧告に忠実な相続税法が成立した。相続に際し、財産の無償譲渡が行われたとして、被相続人に所得税を課し、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。しかし、昭和 28 年税制改正で、相続に際し財産の無償譲渡が行われたとする、みなし譲渡課税の制度は廃止された。その後昭和 33 年の税制改正で、法定相続分課税方式による遺産取得税方式が制度化され現在に至っている。

相続税の課税状況の変遷を、国税庁統計情報の相続税の長期時系列データを使って表してみると、平成の相続税の課税状況は、バブル期をピークにして課税価格・相続税額ともに下降気味であったが平成 17 年以降は横這いとなっている。被相続人の課税価格は、1 億円超 5 億円未満が圧倒的に多く、日本の相続税のほとんどの問題はこの層が抱えている。

バブル期のピークは地価の高騰が原因と思われるが、相続財産の土地の評価は、戦前の時価標準率から賃貸価格倍数方式を経て、現在、路線価方式と固定資産税評価額倍率方式が採用されている。

路線価方式に基づいて、一定地点を定め相続財産と相続人を仮定し、各年の路線価より土地評価を行い、遺産額を算定し相続税額を計算して表すと、遺産総額、相続税総額ともに急激に変化している。

相続税の評価額は、過大評価を防止する安全性の確保の点からの評価であったが、実勢価額との格差を利用した節税策が行われた。バブル期にはさらに、相続直前に借入金で土地等を取得することによる相続税の租税回避が行われ、取得した土地等を相続後に譲渡することで借入金を返済するという、相続と譲渡を絡ませたものが行われた。この租税回避の対応策として、相続開始前 3 年以内に取得した土地を取得した場合に、その取得価額を相続税の課税価格にする、いわゆる「3 年しぼり」の規定が施行されたが、地価の急激な下落により、相続時の地価が取得価額より低くなり、相続税が相続財産の時価を上まわる事態が生じ、歪が顕在化したため規定は廃止された。

租税回避に利用された相続により取得した財産の譲渡は、譲渡所得の計算上、被相続人の取得日、取得価格を引き継いだものとみなす、とされている。相続税においては、相続取得財産を時価評価で相続することとして課税をし、所得税においては、相続取得財産を被相続人の取得価格とみなすとして計算している。この相続税による取得価格と譲渡所得による取得価格の違いが租税回避に利用された。

これは、昭和 28 年度の改正で、みなし譲渡課税の制度が廃止されたことによる。廃止の理由は、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることになった、とされている。

しかし、みなし譲渡所得を廃止したのであれば引き継がせる譲渡所得はなく、引き継がせる譲渡所得課税もない。みなし譲渡課税は被相続人の清算課税であり、被相続人の債務であったが、延期した被相続人の課税は債務になるのか。

本論文では、この譲渡課税を被相続人の清算所得課税として取り扱い論究した。相続財産の譲渡所得には、被相続人の清算所得と相続人の譲渡所得が混在している。そして、被相続人の清算所得税には、債務控除がない。

目次

はじめに	6
第1章 相続税の概要	8
第1節 相続税の変遷と課税根拠	9
第1項 わが国の相続税の変遷	9
第2項 相続税・贈与税の課税根拠	13
第3項 相続税の課税方法の特徴	16
第2節 相続税の租税原則	18
第1項 租税原則の概要	18
第2項 資産課税と租税原則	22
第3節 日本の相続税	24
第1項 シェアアップ勧告の資産課税	24
第2項 シェアアップ勧告後の相続税	27
第3項 日本の相続税・贈与税の課税制度	30
第2章 相続税と土地評価	34
第1節 相続税の課税状況	36
第1項 戦後から高度経済成長期の相続税の変遷	36
第2項 高度経済成長の終焉から昭和の終わりまでの相続税の変遷	44
第3項 平成時代の相続税の変遷	51
第2節 相続税の土地評価の変遷	60
第1項 戦前の土地評価	60
第2項 戦後の土地評価	67
第3項 平成の土地評価	70
第3節 一定地点における相続税の推移（仮定事例を設定して）	75
第1項 相続税の土地評価	75
第2項 課税遺産総額の計算と相続税の改正	83
第3項 相続税総額の計算	90
第3章 土地評価の判例の動向	94
第1節 いわゆる「3年しほり」の規定の創設	95
第1項 租税特別措置法 69 条の 4 の背景	95

第2項 租税特別措置法 69 条の 4 の規定	98
第3項 租税特別措置法 69 条の 4 の歪み	100
第2節 3 年しばり事件－大阪地裁の判決	102
第1項 3 年しばり事件の概要	102
第2項 納税者（原告）・課税庁（被告）の主張	104
第3項 裁判所の判断	106
第3節 「3 年しばり」を巡る判断	110
第1項 大阪地裁判決の内容	110
第2項 相続税土地評価と公平	112
第3項 「3 年しばり」の検証	113
第4章 土地相続と相続税制－譲渡所得税との調整－	116
第1節 資産課税と所得税論	117
第1項 資産課税	117
第2項 所得税論	119
第2節 土地の譲渡課税	124
第1項 土地増価税と臨時利得税	124
第2項 不動産譲渡課税	127
第3項 シャウプ勧告後の譲渡課税	131
第3節 相続財産と譲渡所得	135
第1項 譲渡課税の取得費	135
第2項 相続財産の譲渡所得の取得価格	138
第3項 資産課税の課題	140
おわりに	143
<参考文献>	147

はじめに

日本では、1980年代の終わりから1990年代の初めにかけてバブルと呼ばれる経済現象が起こった。この時期、地価は高騰し資産の移転である相続にも多大な影響を与えた。相続税土地評価と地価の乖離を利用し、相続時に借入による資産の取得と譲渡を絡ませることにより、租税回避を行う事例が起きた。

本論文は、この時の経緯を検証するとともに、相続税と譲渡所得税との関係を、それぞれ成り立ちから概観し、検討したうえで論究する。

第1章では、まず、わが国の相続税の変遷を概観する。特に戦後のわが国の税制の基となった、シャープ勧告税制の①恒久的かつ安定的な租税制度の確立、②全体が一つの完結した租税体系、③税制改正全般を通じて課税の公平と簡素、の3つの特徴を検討し、勧告が目指したものを考察する。そして、相続税・贈与税の課税根拠を論じ、相続税の課税方法の特徴について明らかにする。

次に、シャープ勧告の特徴の1つである「課税の公平と簡素」の基礎にある、租税原則について論じ、資産の保有と移転の課税根拠における租税原則について述べる。

最後にシャープ勧告の資産課税について、財産税基準を調整した再評価基準を最小限度の基準として、地租・家屋税、土地譲渡税、富裕税、贈与、資産所得、取得税（相続税）を関連づけた「ワン・セットの租税制度」について考察した後、勧告後の相続税の変遷を概観し、現在の日本の相続・贈与の課税制度と方向性について述べる。

第2章では、まず、相続税の課税状況の変遷を、国税庁統計情報の相続税の長期時系列データを基に、戦後から現在を、①戦後から高度経済成長期、②高度経済成長の終焉から昭和の終わりまで、③平成の時代、の三つの期間に分けて、それぞれ、被相続人の価格階級別人数、財産種類別人数、財産種類別人数構成比と、相続人の階級別相続税課税価格、種類別取得財産価格、取得財産種類別構成比を、図に作成して提示し概観した。

次に、相続財産において大きなウエイトを占める土地について、その評価方法を、導入時の状況や、戦後の財産税、富裕税、取得税（相続税）との関係、さらにバブル現象による租税特別措置法のいわゆる「3年しぼり」の制定から、現在の地価公示価格と相続税評価額との適正化が図られていった過程など、導

入時から現在まで検証する。

最後に、一定地点を設定し、財産評価通達に基づく土地の路線価を各年ごとに調べ、実際に相続財産を各年評価し、各年の遺産額と相続税額を計算することにより、バブル現象が相続税にどのような影響を与えたのかを表してみる。

第3章では、まず、土地評価について、昭和63年12月に施行された「相続の取得財産で、被相続人が相続開始前3年以内に取得した土地等は、相続税評価額でなく、被相続人の取得価額を相続税の課税価格にする。」という、いわゆる「3年しぼり」といわれた当時の租税特別措置法69条の4の規定について、その背景や規定の内容、そして歪みを明らかにする。

次に、相続財産である土地に対し、「3年しぼり」の適用の適否について争われた、平成7年の大阪地裁判決の概要や、納税者、課税庁のそれぞれの主張に裁判所がどのように判断したのかを認識する。

最後に、大阪地裁の「3年しぼり事件」の判決の内容を検討し、租税原則と照らし合わせ、租税特別措置法69条の4の規定を検証する。

第4章では、第3章で起こった相続税と譲渡所得税との問題と関係を明らかにするため、まず、資産の取引、保有、移転の各段階において課税される税である資産課税について各段階を概観した後、所得課税の枠組みとされている資産の譲渡について要約し、包括的所得税であるシャープ勧告の「原点」としての機能を確認する。そして、包括的所得税論を含む所得税論について論じる。

次に、土地の譲渡課税について、大正期の初めに次代の課税項目にと検討された土地増価税と、土地の譲渡が初めて課税された臨時利得税の導入を見た後、不動産譲渡課税の紆余曲折の経緯を概観し、現在の土地譲渡課税が総合課税の枠組みから離れ、分離課税が適用されている経緯を検証する。

最後に、譲渡所得の取得費について、現在の、昭和27年12月31日以前所有資産の取得費は、昭和28年1月1日の相続税評価額を取得費とする、の本則に代えて、租税特別措置法31条の4により、譲渡価格の5%を概算取得費として算定するまでの経緯を検討し、相続財産の譲渡における取得価格について、相続税と譲渡所得税との問題と関係を論じた後、資産課税の課題について論究する。

第1章 相続税の概要

相続税は世界的にみても古くからある租税の一つであるが、近代相続税の性質と役割が確立されたのは中世ヨーロッパであった。

アダム・スミスは1776年の『諸国民の富』の中で以下のように述べている。まず、当時の状況について「財産がひきつづき同一の人に所有されているあいだは、どのような永続的な税がそれにかけられても、その意図は、その財産の基本価値を少しでも減少させ、あるいは取り上げるのではなく、そこから生じる収入の一部を取り上げるにすぎない。

しかし財産の持主が変わるばあい、つまり財産が死んだ人から生きている人は、あるいは生きている人から生きている人へ移るばあいには、その基本価値の一部を必然的に取り上げるような税が、しばしば、その財産にかけられてきた¹。」としている。

その理由について、「死んだ人から生きている人へのあらゆる種類の財産の移転と、生きている人から生きている人への不動産すなわち土地や家屋の移転とは、その性質上、公然で周知のものであるか、あるいは長く隠しておけない取引である。したがってそのような取引には、直接に課税できる²。」と述べている。また、「貨幣の貸しつけによる、生きている人から生きている人への、貯えまたは動産の移転は、しばしば秘密の取引であり、つねに秘密にできる。したがってそれは容易に直接には課税できない³。」とも言っている。

そして「死者から生者への財産の移転にたいする税は、直接にも終極的にも、財産の移転を受ける人にかかってくる⁴。」と述べている。

¹ アダム・スミス（2001） p.193

² アダム・スミス（2001） p.194

³ アダム・スミス（2001） p.194

⁴ アダム・スミス（2001） p.202

第 1 節 相続税の変遷と課税根拠

第 1 項 わが国の相続税の変遷

泉（1951）に基づいて、ヨーロッパにおける相続税をみると、以下のように記述されている。「ローマ共和国において一時行われ、その後ローマの帝政時代になって再び起こり、ローマ帝政時代数百年通じて存在した。その後相続税はイタリア都市国家において行われ、17 世紀から各国で実施されるようになった。すなわち、オランダにおいては、一部を 16 世紀の終わりから、他を 1621～1670 年間に、イギリスでは 1694 年に、フランスでは 1703 年に、オーストリアでは 1759 年に、ノルウェー、デンマークでは 1792 年に、スイスでは 1798 年に、それぞれ相続税を施行した⁵。」

日本の相続税は明治 38 年（1905）の創設時より、遺産税方式で昭和 24 年（1949）まで長期に継続されてきた。

明治 37 年 12 月召集の第 21 回帝国議会に、日露戦争戦費調達のため、「政府ハ第二次増税計画ヲ為スニ当リ非常特別税法案ト共ニ相続税法案ヲ第二十一回帝国議会ニ提出シタル⁶」として「非常特別税法中改正法律案」と共に提出された。相続税法を「非常特別税法中改正法律案」の中に含めずに、別法案として提出したのは、「相続税ヲ非常特別税法中ニ規定セスシテ単行法ト為シタルハ之ヲ一時非常ノ租税ト為サスシテ将来永久ノ制度ト為スヲ相当ト認メタルニ依ル⁷」と、当初から恒久税を意図して、日露戦争戦費調達の審議をする議会に提出されたためである。

制定された相続税は、当時の諸外国の制度と比べ、旧憲法のもと民法上の家族制度（戸主制度）に即応して、家督相続と遺産相続とに税率等で負担の差を設けた遺産税であった。その理由として、「我が民法は相続に家督相続及遺産相続の二種を認め、前者に於いては財産の承継と共に家族扶養の義務を伴はしむるに反し、後者に於いては単に財産の承継のみを為さしむるものなるが故に、相続税に於いても家督相続に就ては其の課税価格の最低限を高くし、其の税率

⁵ 泉（1951） p.7

⁶ 『明治三十七八年戦時財政始末報告』（1909） p.220

⁷ 『明治三十七八年戦時財政始末報告』（1909） p.220

を低くする等、遺産相続と区分したるものにして、畢竟我国固有の家族制度を尊重せしものに外ならざるなり。⁸」と記されている。

明治 38 年（1905）の相続税導入以来、ほとんど毎年のように改正され、昭和 22 年（1948）民法相続編の改正に伴い相続税法も全面改正されたが、遺産税形態は維持されようとしてきた。

戦後の相続税法は、昭和 22 年 4 月 28 日成立、日本国憲法施行の日から施行された⁹。昭和 21 年 1 月 15 日の税制改正要綱（未定稿）¹⁰においても、昭和 21 年 7 月 10 日の税制改正に関する法律案要綱¹¹においても、当初は家督相続と遺産相続の区別をしていたが、成立した相続税法では、家督相続と遺産相続の区別を無くした。これは、昭和 21 年 11 月 6 日付「日本の相続税及び贈与税に対する原則と勧告（GHQ シャベル氏）」メモの「家督相続人の相続財産を優遇し、且つ死亡の際における経済力の衡平な分散を妨げてゐる¹²。」の指摘に基づくものと思われる。

昭和 24 年 5 月、コロンビア大学のカール・シャウプ博士を団長とするシャウプ税制使節団が税制の全般的な調査をおこなうため¹³、来日した。

昭和 24 年 9 月 15 日、「シャウプ勧告」（第一次）の本文が発表になった。英文 6 万字、日本文で 17 万字にのぼる報告書で、2 編 14 章からなっており、さらに、10 月 3 日、付録 2 編 4 章が追加され、第一次勧告の全文がそろった¹⁴。

シャウプ勧告の特徴は 3 つある。第 1 は「勧告」が恒久的かつ安定的な租税制度の確立を目ざしていること、第 2 は「勧告」全体が一つの完結した租税体系になっていること、第 3 は税制改正全般を通じて課税の公平に非常な配慮を払っていること¹⁵、である。

第 1 については、「勧告」の序文のなかで、「本使節団の主要な目的は、日本

⁸『明治大正財政史 第七巻』（1938）p.213

⁹『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.607

¹⁰『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.35～39

¹¹『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.55～59

¹²『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.198

¹³『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.372

¹⁴『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻』（1977）p.3

¹⁵『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻』（1977）pp.6～8

における恒久的な租税制度の構図を画くことである¹⁶。」と述べられている。

このことは、後年シャウプ博士が来日したとき、次のように述べている。「私は、マッカーサーのこの仕事における役割を説明しておくべきでしょう。(中略) ドッジ調査団がインフレを抑制した以上は、日本の租税収入に恒久的基盤を提供するため、税制調査団が必要であるというのが彼の考えでした¹⁷。」(ETV 8 税制改革〔昭和 61 年 10 月 8 日放映〕NHK)

恒久的租税制度の確立とは、近代的な税制の確立である。シャウプ使節団は将来の日本税制として、戦前からの継続で間接税を中心とした税制と、所得税を中核にすえた直接税を中心とした税制の、二通りの選択があると考えており、最終的には、直接税中心の税制を選択した。このことを「勧告」は序文においてはっきり述べている¹⁸。

「長期計画としては、二種類の型がありえた。すなわち、われわれは、注意深く保存された資料および困難な問題についての理性的な分析によらずに、所得、富および事業活動といった外形基準によってやや粗っぽい租税制度を勧告することもできた¹⁹。」この「やや粗っぽい租税制度」は間接税中心の税制である。

第 2 については、「勧告」は序文のなかで、「ここにわれわれが勧告しているのは、ワン・セットの租税制度であって、相互に関連のない多くの孤立した諸措置ではない。一切の重要な勧告事項はもちろん、細かい勧告の多くも、相互に関連をもっている。もし、重要な勧告事項の一部が採用されないとすれば、他の部分は、その結果価値を減じたり、場合によっては有害なものとさえなるう。(中略) 例えば、われわれは、国税としての所得課税において法人所得についての二重課税を避け、同時に恒久的な租税回避を防止するような租税制度を立案した²⁰。」と述べられている。

「ワン・セットの租税制度」とは、個々の租税間の相互関連性を利用することで、個々の税制の実際の運営に当たって、相互にチェックしあえる仕組みである。例えば、所得税と富裕税、相続税と不動産税（地租、家屋税等）は相互

¹⁶ シャウプ税制研究会編（1985）p.3〔I・i〕

¹⁷ 井上編（1988）p34

¹⁸ 『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻』（1977）pp.6～7

¹⁹ シャウプ税制研究会編（1985）p.3〔I・i〕

²⁰ シャウプ税制研究会編（1985）p.4〔I・ii〕

にチェックできるようになっている。また、資産再評価の評価額は、不動産課税の個人の評価の査定基準を使って過度の評価倍率設定を阻止するようになっている。

第3については、「勧告」は序文のなかで、「われわれは、商工業者及び相当な資産を持っているすべての納税者が記帳を励行し、公平ということに関するかなり複雑な問題について慎重に論証することによって得られる近代的な制度を勧告することを目指すことにした²¹。」と述べられている。

また、本文で「いかなる租税制度も、それが公平なものでなければ成果をあげられるものではない。また、納税者によってそれが公平なものであることが認められるものでなければならない。租税の公平とは、一面、法に則して税務行政が行われることであり、他面、税法が公平に制定されるということである²²。」とし、「公平ということは、『公正』ということについての一般国民の深くかつ広範な認識を税制が満足させなければならないことを意味する²³。」としている。

そして、「このような具体的な勧告を作成するに当って、われわれは簡素と公平との間の基本的な対立を常に念頭においてきた。しばしば公平の一層の追求を犠牲にして簡素化にかたよることがあったが、両者の間の合理的な均衡をはかることに努めた²⁴。」と述べている。これは、「生まれて始めて直接税を納める多くの個人のためには、両者択一に迷った場合、簡素を選ぶべきだというのがわれわれの見解である²⁵。」と苦慮の後が窺える。

直接税中心の税制を構築するため、所得税について「現在の高い税率と多くの脱税は相俟って悪循環を発生させている²⁶。」として、「日本の最高税率は、現在の納税者の協力および税務執行のレベルに照らしてあまりにも高すぎるというのがわれわれの結論である²⁷。」とのもとに、税率の累進度が85%まであったものを最高税率55%で止め、新たに、富裕な者の純財産に毎年低率の課税

²¹ シャウプ税制研究会編（1985）pp.3～4〔I・i〕～〔I・ii〕

²² シャウプ税制研究会編（1985）p.38〔I・16〕

²³ シャウプ税制研究会編（1985）p.39〔I・17〕

²⁴ シャウプ税制研究会編（1985）p.40〔I・18〕

²⁵ シャウプ税制研究会編（1985）p.40〔I・18〕

²⁶ シャウプ税制研究会編（1985）p.75〔I・46〕

²⁷ シャウプ税制研究会編（1985）p.106〔I・78〕

を行い、所得税の最高税率の引き下げによって生ずる間隙を埋め合わせる効果をもつ「富裕税」を提唱した。また、日本の戦後の高インフレーションに対応するための固定資産の再評価と、所得税、法人税、相続税の三税に波及する効果を持つ、キャピタル・ゲイン全額課税・キャピタル・ロス全額控除を勧告した。シャウプ勧告は、恒久的かつ安定的で、完結した体系もつ、公正で簡素な租税制度の確立を目指したものといえる。

そして昭和 25 年（1950）、シャウプ勧告に基づく税制改正により相続税は遺産取得方式が採用された。また、贈与税も吸収して、相続、遺贈または贈与による財産の取得は、その一生を通じて取得財産の価額を累積して課税する「一生累積課税」を採用した。相続に際し、財産の無償譲渡が行われたとして、被相続人に所得税を課し、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。

被相続人の死亡の際、被相続人の納めるべき所得税を清算した後、相続が行われるとの考え方で、清算の際には財産の再評価が行われたため²⁸、相続税と所得税および再評価税の 3 税同時課税が行われた。

その後、昭和 28 年（1953）改正において一生累積課税が廃止され、昭和 33 年（1958）の相続税改正において、「法定相続分課税方式による遺産取得税方式」が制度化された。

戦後の日本の相続税の課税は、シャウプ勧告による一生累積課税方式による遺産取得税以来、基本的に遺産取得課税方式によっている²⁹。

第 2 項 相続税・贈与税の課税根拠

私有財産制度の社会では、個人に属していた財産に係る権利義務は、その個人の相続の開始に伴いその相続人が包括的に継承することになっている。

個人に蓄積された財産は、本人の勤労、貯蓄、相続・贈与、国家・社会から受ける利益等により蓄積されたものである。個人に蓄積された財産が巨大となり、結果として、一部の個人に富の偏在をもたらすことがある。この偏在した

²⁸ 「贈与税および相続税を有効に実施するため、あらゆる種類の資産は、相続または贈与によって譲渡される際に正確に評価されることが必要となってくる。」『シャウプ使節団日本税制報告書』（シャウプ勧告の研究）（1984）p.236

²⁹ 岩下（2010）pp.2~3

富を個人が相続することにより、さらに富の偏在を強めることへの対応として、国家が相続権を主張して富の一部を国庫に帰属させ富の偏在を是正し、社会に還元するために相続税を課税するという考え方がある。

シャープ勧告では、この点について、「相続税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を抑制し、あわせて国庫に寄与せしめるにある³⁰。」としており、この趣旨に沿った提言となっている。

これに対して、財産継承を本旨とする現代の相続において、相続により相続人が取得する財産は、無償による富の帰属、すなわち所得であるから個人所得税を補完する必要がある、そのため相続税を課税するという考え方がある。

岩下（2010）は、被相続人の遺産あるいは相続人が継承する財産に対して相続税を課税する根拠を、次のように整理している。

(1) 社会還元説（国家共同相続税）

被相続人の富の蓄積は国家を含めた社会一般から受けた利益であり、相続開始を機会に国が相続権を主張し蓄積された富を相続税として課税し、社会に還元すべきとする説。

(2) 所得税補完説（還元所得税説）

遺産は、被相続人が生前受けた税制上の特典や租税の負担軽減又は回避等により蓄積されたもので、相続開始を機会に所得税を課税し一生を通じた所得税の清算をするという説。

(3) 社会政策説

富は広く公平に分配されるべきであり、社会に存する富の分配の不公平を是正し、公平を期するため相続税を課税するとする説。

(4) 財産の無償取得に対する所得課税説

遺産の無償による取得に担税力を見出して課税するものであり、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものである。累進税率を課税することにより富の再配分を図るという説。

(5) 偶発的所得説

相続開始という偶発的な事実による財産の取得は、一種の不労所得であり、これに担税力があるとして相続税を課税するという説。

³⁰ シャープ税制研究会編（1985）p.172〔Ⅱ・143〕

上記の根拠の[1]と[2]は被相続人を対象としており、[3]は富の偏在を是正するという社会を対象とし、[4]と[5]は相続人を対象としている。

マスグレイブは相続税の根拠として、以下の5つの考え方を示している。

1. 社会は、死亡時に納税者の財産を処分する権利を制限したいと望むかもしれない。社会は、個人に対してその生涯にわたって自分の財産を使用することができるが、死亡とともにその権利は停止するか削減され则认为る。
2. 社会は、次の世代にわたるときに、財産を譲渡する権利をよりきびしく制限しようと望むかもしれない。
3. 社会は、遺産という形で、すなわち、なんらの「努力」もなしに財産を得る個人の権利を制限したいと望むかもしれない。
4. 社会は、富のより平等な分配を実現するという一般的な目的をもつかもしれない。相続の制度は、富の集中を招く最も大きな要因の一つである。
5. 最後に、この目的は、死亡時の移転に対して別個の税を課するのではなく、所得税を改正して、所得税のもとで納税者の所得の一部として遺産の受領を含めることによって、所得の増分主義を完全にすることである。

31

このようなマスグレイブの考え方は、先の（1）から（5）の課税の根拠と次のような対応関係にある。

1. の「死亡とともに自分の財産を使用することができる権利は停止するか削減される」は、社会還元説（国家共同相続税）の「被相続人の富の蓄積は国家を含めた社会一般から受けた利益であり、社会に還元すべき」。
2. の「次の世代にわたるときに、財産を譲渡する権利をよりきびしく制限しよう」は、財産の無償取得に対する所得課税説の「遺産の無償による取得に課税する」。
3. の「なんらの「努力」もなしに財産を得る個人の権利を制限したい」は、偶発的所得説の「相続開始という偶発的な事実による財産の取得は、一種の不労所得」。
4. の「富のより平等な分配を実現するという一般的な目的」は、社会政策

³¹ マスグレイブ（1983） p.597

説の「富は広く公平に分配されるべきであり、社会に存する富の分配の不公平を是正」。

5. の「死亡時の移転に対して別個の税を課するのではなく、所得の増分主義を完全にすること」は、所得税補完説（還元所得税説）の「遺産は、被相続人が生前受けた税制上の特典より蓄積されたもので、一生を通じた所得税の清算をする」。

岩下（2010）によれば、贈与税の課税根拠は、以下のようにまとめることができる。

相続の開始により取得した財産に対し相続税が課税されるのであれば、生前において、将来相続人となる者や親族に対して財産を贈与することにより相続税の課税を合法的に回避することができ、相続又は遺贈と同様の財産利益を受けることができる。これは、相続税の課税制度の存在理由を失うこととなり、贈与を受けた者と受けざる者との税負担の不公平を招くことになる³²。

そこで、財産の生前贈与に対して、将来の相続税課税を補完する目的で贈与税が設けられている。贈与税は将来課税される相続税と密接な関係があり、贈与による財産の移転が将来の相続税の課税回避や軽減につながると認められる場合に、将来の相続税の前取りとして課税する性格を持つもので、基礎控除は低額に抑えられ、高い税率構造になっている。

第3項 相続税の課税方法の特徴

相続税は、自然人である個人の死亡により、その遺された財産に課税する「遺産課税方式」と、自然人である個人の死亡による財産の取得に対して、課税する「遺産取得課税方式」がある。

1 遺産課税方式

遺産課税方式は、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方法であり、明治38年（1905）から昭和24年（1949）まで日本の相続税で採用されていた。またアメリカ³³、イギリスなどで採用されている。この課税方式は、社会

³² 岩下（2010）pp.12～13

³³ 2010年にアメリカの連邦遺産税は1年間廃止されていたが、2011年になって連邦遺産税は復活した。

還元説、社会政策説及び所得税補完説をベースとしている。日本の相続税は明治 38 年（1905）の創設時より遺産税方式で、昭和 24 年（1949）まで長期に継続されてきた。

遺産課税方式は、遺産の総額に対し課税するもので財産税の性質をもっている。

長所… ①人の一生を通じて租税負担を清算することに適している。

②遺産の仮装分割等による不当な租税負担の軽減を防ぎ、税務執行上容易である。

短所… ①遺産取得者の担税力に応じた課税ができない。

②遺産分割の方法による税額の変動は生じないため富の分割推進は図れない。

2 遺産取得課税方式

遺産取得課税方式は、相続人その他の者が相続又は遺贈により取得した財産を課税物件として課税する方法であり、昭和 25 年以降の日本のほか、ドイツ、フランスなどで採用されている。岩崎（2005）によれば、この課税方式は、無償取得に対する所得税課税説、偶発的所得説をベースとしている。日本では昭和 25 年シャウプ勧告に基づく大改正において、財産無償取得税の観念の強い遺産取得税が導入された。すなわち、相続、遺贈及び贈与に因り取得した財産に対して、これを一本として相続税を課した³⁴。

その後昭和 33 年の改正において、相続及び遺贈に対しては相続税を課し、贈与税は贈与による取得に対してのみ課すことになった。

遺産取得課税方式は、遺産取得者の取得額に応じて課税するもので、所得税の補完税としての性質をもっている。

長所… ①遺産取得者の担税力に即した課税が実現できる。

②相続人が多いほど租税負担が軽減するため、遺産分割が促進され富の集中を抑制できる。

短所… ①仮装分割により租税負担の不当な軽減を図ることができる。

②遺産分割の実態の把握が容易でないため税務執行が困難になる³⁵。

³⁴ 岩崎（2005）p.183

³⁵ 岩崎（2005）p.186

第 2 節 相続税の租税原則

第 1 項 租税原則の概要

国の税体系は複数の税制が組み合わされており、社会経済の発展とともに複雑化する。このため、租税は制度設計やその運用における原則が必要になる。租税原則を巡ってはこれまでに様々な議論がなされてきた。

18 世紀後半のイギリスのアダム・スミスは「国富論」第 5 編第 2 章第 2 節で、①公平性、②明確性、③便宜性、④徴税費最小、の 4 つの原則をあげている。

玉岡（2008）によれば、ドイツのアドルフ・ワグナーは、(1)財政政策、①租税の十分性 ②課税の可動性、(2)国民経済、①正しい税源の選択 ②正しい税種の選択、(3)公平、①課税の普遍性 ②課税の平等性、(4)税務行政、①明確 ②便宜 ③徴税費最小、の 4 大原則・9 小原則をあげている³⁶。

このように、ワグナーの(3)公平は、スミスの①公平性であり、(4)税務行政の原則は、②明確性、③便宜性、④徴税費最小、であり、(1)財政政策と(2)国民経済は、財政と経済に租税が及ぼす影響に関する原則である。

また、アメリカのマスグレイブは、次の 6 つの重要な項目を示している。

- ① 税負担の配分は公平でなければならない。各人は「公平な分担」を支払わなければならない。
- ② 効率的な市場における経済的決定に対してできるだけ干渉を小さくするような税が選ばれるべきである。このような干渉は、最小限にとどめることが求められる「超過負担」をもたらす。
- ③ 投資意欲を促すといった目的のために租税政策が用いられるとき、できるだけ税体系の公平に対して干渉が加わらないようにすべきである。
- ④ 税構造は、安定と成長のための財政政策の適用が容易になるようなものでなければならない。
- ⑤ 税体系は公正かつ非恣意的な税務行政を可能にし、納税者に理解されるものでなければならない。
- ⑥ 徴税側および納税者側の負担する費用は、他の目的と両立する範囲で、で

³⁶ 玉岡（2008） pp.111～115

きるだけ低くしなければならない³⁷。

マスグレイブの租税原則は、①はスミスの「公平」であり、④は「便宜」であり、⑤は「明確」であり、⑥は「徴税費最小」である。また、②と③はワグナーの「財政政策」「国民経済」に通じるものがある。

このように、租税原則は分配面と経済的効率面に集約され、「公平」と「中立（効率）」の原則となり、これに徴税上の「簡素」を加えた 3 つが、現代の租税原則として認められている。

1. 公平の原則

公平の原則は、税負担を求める時に納税者間での公平な配分を求めるものである。強制力を伴う徴税に対する国民の理解を得るためには、負担配分の公平性は特に重要である。

アダム・スミスの租税原則では、「すべての国の臣民は、できるだけ各人の能力に比例して、すなわち、各人がそれぞれその国の国家の保護のもとで享受する収入に比例して、政府を支えるために拠出すべきである。・・・いわゆる課税の公平または不公平は、この原則を守るか無視するかにかかっている³⁸。」（公平性）と述べられており、マスグレイブでは、「税負担の配分は公平でなければならない。各人は「公平な分担」を支払わなければならない。」（公平性）とされる。

それでは、租税負担における公平性とは何か。政府によって支給される公共財から受ける利益に応じて税を支払うのが公平である、というのが利益説であり、利益説に基づいて税を支払う原則を応益原則という。他方、各人の税を支払う能力に応じて税を支払うのが公平である、というのが能力説であり、能力説に基づいて税を支払う原則を応能原則という。応能原則に基づく税負担の公平性を見る尺度として、「水平的公平」と「垂直的公平」の概念がある。

水平的公平は、担税力（経済状況）の等しい者は同じ額の税を支払う、ということ、垂直的公平は、担税力（経済状況）の異なる者は異なる税を支払う、ということである。

³⁷ マスグレイブ（1983）p.288

³⁸ アダム・スミス（2001）p.133

所得で担税力（経済状況）を見ることができると考えた場合、所得の等しい人は同じ額の税負担を負うのが公平であるというのが、水平的公平の考え方である。これに対し、所得が同じでも世帯人員が異なれば担税力が異なる。担税力が異なれば異なる税負担を負うのが公平であるというのが、垂直的公平である³⁹。そのため、日本の所得税では、所得が同じでも世帯人員によって課税所得が異なるように設計されている。

2. 中立（効率）の原則

木下（2005）を要約すると、中立（効率）の原則は、経済活動が課税により阻害されることをできるだけ少なくすることであり、市場の資源配分への影響が少ないほど望ましいという考え方である。これは、課税前の市場の状況が効率的になっているという前提がある。個人に対する課税の場合は、消費支出、労働供給量に対して課税の影響ができるだけ少ないことが求められる。たとえば、あまりにも高い税金は個人の労働意欲が阻害される。個人の労働・余暇選択に中立的であり、消費財選択についても中立的であるべきである⁴⁰。

資本主義経済のもとでは、財、サービスの価格や量が市場で決定される。税は、市場で達成される効率的な均衡点を喪失させることになる。望ましい税は、課税によって生じる影響をできるだけ小さなものに止めることが求められる。これが、市場において達成される効率性にできるだけ影響を及ぼさない、という意味で、効率性の原則または中立性の原則と言われる。

需要の価格弾力性が低い財・サービスは、価格が低いことで消費が拡大するわけではなく、価格が上昇しても消費するもので生活必需品がこれに当たる。したがって、消費行動に影響を及ぼさない消費課税は生活必需品に対するものということになる。しかし、中立性の原則に基づく必需品課税は、公平性の原則のうち垂直的公平の考え方とトレード・オフ（二律背反）の関係にある。担税力を所得で計ると、生活必需品に対する支出が占める割合は低所得者ほど高くなる。つまり、生活必需品課税の税負担率は、低所得者ほど高くなるという逆進的傾向を示す。これは、担税力を消費支出で計る場合も同じである。

³⁹ 玉岡（2008） pp.115～123

⁴⁰ 木下（2005） pp.5～6

垂直的公平に関する考え方では、一般に担税力に対する負担率は高所得者ほど高くなる累進的構造が望ましいとされているため、逆進的負担構造になる生活必需品課税は支持されない。複数の租税原則の間には多くのトレード・オフの関係が存在する⁴¹。

3. 簡素の原則

「簡素」の原則とは、①税制が簡素でわかりやすいこと、②自己の税負担の計算が容易であること、③納税者にとっての納税コストが安価であること、④執行側の徴税コストが安価であること、である。

この①と②は、アダム・スミスの租税原則の「それぞれの個人が支払わなければならない税は確定的でなければならず、恣意的であってはならない。支払時期、支払方法、支払額は、すべて納税者にも他のだれにも、はっきりして、わかりやすくなければならない⁴²。」（明確の原則）であり、マスグレイブの租税条件の「税体系は公正かつ非恣意的な税務行政を可能にし、納税者に理解されるものでなければならぬ。」（明確性）である。

また③と④は、アダム・スミスの租税原則の「すべての税は、国民のポケットから取り出される額も、ポケットの外にとどめられる額も、国庫に納入される額をできるだけわずかしか超えないように工夫されなければならない⁴³。」

（最小徴収費の原則）であり、マスグレイブの租税条件の「徴税側及び納税者側の負担する費用は、他の目的と両立する範囲で、できるだけ低くしなければならない。」（費用最小）である。徴収費には、狭義では税務当局が徴税にかかる費用を税務行政費用と呼んでこれを言い、広義では納税者の納税にかかる費用を納税協力費用と呼んでこれを含んだものをいう。

簡素の意味は、①税制全般の仕組みと、②個々の税目自体の仕組みという両方の捉え方ができる。①ならば、日本の現在の税制は、国税・地方税ごとに多数の税があり、簡素ではなく、税制全般の仕組みの簡素なら、単税制度を採用すれば簡素な仕組みとなる。②ならば、たとえば所得税の課税所得の計算が1

⁴¹ 玉岡（2008） pp.131～141

⁴² アダム・スミス（2001） p.133

⁴³ アダム・スミス（2001） p.135

枚の表で計算でき簡素といえる。

日本の所得税の所得控除制度は種類も多く、金額も一律ではないので解りにくく、簡素といえない制度である。しかし、納税者個々のそれぞれの事情に合わせ、控除を選択することは、それぞれに合わせた担税力の大小を調整していることになる。このように控除制度を使って納税者ごとの担税力を調整し、負担配分の公平性を達成している。この控除制度を縮小・廃止すれば、簡素は達成できるが負担配分の公平性は阻害される。

第2項 資産課税と租税原則

資産課税とは資産の取引、保有、移転の各段階において課税される税である。資産の取引に対する課税とは、資産の売買に対する課税であり、不動産取得税、有価証券取引税がこれに当たる。また、印紙税や登録免許税のように、資産の取引や移転に関する文書の作成、登記、登録、免許等に対する課税も含まれる。

資産の保有に対する課税とは、資産（主として土地・建物等の不動産）の保有に対する課税であり、固定資産税、地価税等である。

資産の移転に対する課税とは、遺産や贈与として資産の移転に対する課税であり、相続税、贈与税である⁴⁴。

資産課税は種々のものがあるが、資産の保有に関する課税と、資産の移転（相続税・贈与税）に関する課税の、課税根拠における租税原則について述べる。

1. 資産保有の根拠

（1）資産の保有課税に能力説による根拠があるとするのは、所得を担税力の主要な指標とすれば、資産の保有自体にも担税力がある、というものである。

しかし、資産の保有自体に担税力があるとしても、現実には各種の資産のうち、土地、建物など一部の資産に対し課税され、その他の資産は課税されていないなど、資産ごとに課税が異なっている。

また、包括的所得税の執行においては、資産所得を確実に捕捉する体制が不完全であるため、収益的所得やキャピタル・ゲインについては不完全にしか課税されないことが指摘される。そこで資産の保有課税は所得税制度の下で、資

⁴⁴ 水野（2005） p.2

産所得に対する不完全な課税を補完するのに有効である、とする考え方もある。

これに対して、包括的所得税の下で、資産所得に対する不完全な課税を補完することについては、収益やキャピタル・ゲインが生じる資産は妥当するが、生じない資産に対する課税の理由にはならない、という問題点が指摘される。そうであれば、能力説に基づく根拠は、固定資産税など個別の資産課税に対してではなく、富裕税のような一般的資産課税について根拠をあたえるものとも考えられる。

(2) 資産の保有課税に便益説による根拠があるとするのは、政府により公共サービスの供給により、不動産の価値が高められる。このため、その所有者は所有する不動産に対する税の支払いの形で、その費用を負担しなければならない、というものである。

これに対して、確かに資産保有者は公共サービスの供給による便益を受けるが、2 倍の資産所有者が 2 倍の公共サービスを受けるとは言えない。また、その税収は、道路や警察・消防などの直接、間接に資産価値を高める公共支出に充てられるだけでなく、教育のような資産価値を高めることと関係の薄い公共支出にも充てられる。つまり、政府の公共サービスによる便益と、支払う資産課税の対応が正確ではない。費用を便益の享受者に支払わせるのは、資産課税より使用料システムのほうが適切である。という反論がある。。

2. 資産移転（相続税・贈与税）の根拠

資産の移転課税に便益説による根拠があるとするのは、政府は個人の財産権を保護し、被相続人から相続人への財産の移転を保証し管理する。このような政府のサービスに対する代償として課税するのが相続税である。というものである。これに対して、そのようなサービスは政府の基本的役割であり、一般的収入で支出されるべきもので、特別な相続税によって支出されるべきではない⁴⁵。という反論がある。

⁴⁵ 水野（2005） pp.9～17

第3節 日本の相続税

第1項 シャウプ勧告の資産課税

シャウプ勧告の遺産・贈与に対する課税は新しい構想のもとに勧告された。従来の相続税と贈与税の二つの形態を、相続税または遺産取得税に統合するものである。提案された取得税は次のようなものである。

「財産等の継承に対する課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を抑制し、あわせて国庫に寄与せしめるにある。このためのもっともよい租税形態の一つとして『取得税』がある。取得税は、贈与と遺産の受領者に対する累積税である。これは特定の個人の受領する贈与および遺産の総額に応じて課税する累進税である。その適用の方法は、贈与税の場合に類似している。すなわち、贈与または遺産を受けた場合、それ以前に受領した贈与と遺産の課税総額にそれを加えて、現行税率によりこの総額に対して税額を算出する。同時に従前の累積総額に対して現行税率で税額を算出し、両税額の差額が今回納税すべき税額となるのである⁴⁶。」と述べ、取得税の長所として次の4点をあげる。

- ① 取得税は、租税負担が各相続人により公平に分配されることになる。
- ② 取得税は、相続税より広範に富を分散することになる。
- ③ 取得税は、相続税と贈与税を組み合わせたものより簡単である。
- ④ 取得税は、贈与が生前でも死後でも租税総額には何ら変わらない。

そして、「取得税は、死亡時における財産の移転に適用される限り、単なる遺産継承税であり、(中略)生前の贈与に適用される限り、それはいわゆる贈与税に類似している。それゆえにわれわれが日本に対し勧告する取得税は、この周知の両税を組合わせたものであり、新しい課税形態を実施するにあたり何ら危険をともしないものではない⁴⁷。」と勧告した。

日本の相続税は家督相続の慣習があったため、遺産課税方式で、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方法であった。しかし「勧告」は、遺産取得課税方式を勧告した。相続人その他の者が相続または遺贈により取得した財

⁴⁶ シャウプ税制研究会編（1985）pp.172～173〔Ⅱ・143～Ⅱ・144〕

⁴⁷ シャウプ税制研究会編（1985）pp.173～174〔Ⅱ・144～Ⅱ・145〕

産を課税物件として課税する方法を採用し、なおかつ贈与税を一体化させた。

贈与税の一体化については、従来の相続および贈与税法では、税率は別個の税率構造であったため、贈与者は、生前贈与と死後の遺贈を使い分け組み合わせることにより、贈与税および相続税を最小限にできることを「勧告」は指摘している⁴⁸。

次に「富裕税」について、個人の資産総額から負債を差引いた純資産に、低率の課税を行う「富裕税」は、他の税の実施に際し有利となる、と述べている。勧告では、「例えば、所得税の調査官が、年度当初における納税者の純資産額と翌年度当初の純資産額を比較した場合、両者の差額は、その年中に受け取った贈与額または遺産額であるか、同年中の所得額から個人的消費を差引いた残額であるか、もしくは資産自体の価値の変動額を表すにちがいない。このようにして毎年納税者の貸借対照表を作成すれば、かれの贈与および所得の申告が正確であるか否かを照査する上に、すぐれた手段となるであろう⁴⁹。」と、他の税の実施に際し有利となることが述べられている。そして、「このようにして三つの税の密接な関係上、納税者が、贈与、資産または所得の何れかの申告を怠れば（中略）説明せねばならない⁵⁰」と他の税との関係を述べている。

また、「贈与税および相続税を有効に実施するために、あらゆる種類の資産は、相続または贈与によって譲渡される際に、正確に評価されることが必要になってくる。これらの評価をデーターとして利用すれば」よいと、取得税の課税の際に、種類および評価のデーターとして把握することを提案している。

富裕税の資産評価については「他の諸税との関係上、不動産の再評価が必要になってきつつある。（中略）最初は概算でよいが、年を加えるごとに正確に地租および家屋税の目的のために再評価しなければならない。（中略）富裕税の施行上必要となるような小規模の評価の追加は比較的容易にできるだろう⁵¹。」と、地租・家屋税の評価を基準にすることを提唱している。

日本の戦後の高インフレーションに対応するための、固定資産の再評価の勧告は、「土地については再評価基準として財産税基準を平均土地物価指数で調整

⁴⁸ シャープ税制研究会編（1985）p.174〔Ⅱ・145〕

⁴⁹ シャープ税制研究会編（1985）pp.113～114〔Ⅰ・86～Ⅰ・87〕

⁵⁰ シャープ税制研究会編（1985）p.114〔Ⅰ・87〕

⁵¹ シャープ税制研究会編（1985）p.112〔Ⅰ・85〕

したものを用いる⁵²。」としたうえで、「資産の再評価によって一度新しい基準が定められたら、その基準は、一切の税—国税、都道府県税および市町村税—について最小限度の基準として用いられなければならない⁵³。」と、資産の再評価基準をこれからの税のための最小限度の基準、と捉えることを勧告している。

資産の譲渡に際しては、「ある資産が処分された場合、キャピタル・ゲインは、受け取った金額（贈与または遺贈の場合は、市場価格）からその資産のいわゆる「基準額」を控除して算出される。一般に、この『基準額』とは、納税者がその資産を取得するに要した費用である⁵⁴。」と、資産の譲渡の際の取得価額を「基準額」と表現している。

地租および家屋税の評価については、「地租・家屋税の目的上妥当な価額の決定を促進するために、キャピタル・ゲインの算出基準額を地租・家屋税の目的上定められる価額と一致させることが望ましい⁵⁵。」と、土地の評価について、地租・家屋税の最初の再評価額を土地譲渡のキャピタル・ゲインの計算の「基準額」（取得価格）とすることを示唆している。

シャープ勧告の資産課税を要約すると、以下のようにまとめることができる。

- I) 土地について、財産税基準を平均土地物価指数で調整したものを再評価基準とする。
- 2) 再評価基準を最小限度の基準として、地租・家屋税の再評価額を決定する。
- 3) 地租・家屋税の評価額は、土地譲渡の計算の「基準額」（取得価格）となる。
- 4) 地租・家屋税の評価額は、富裕税の資産評価の基準となる。
- 5) 富裕税の申告は、贈与、資産または所得の申告漏れを防ぐ。
- 6) 富裕税の申告は、取得税の課税の際に、種類・評価のデーターとして把握できる。

資産について、取得、保有、移転、譲渡の評価を各々関連づけた「ワン・セットの租税制度」で、個々の租税間の相互関連性を利用することで、個々の税制の実際の運営に当たって、相互にチェックしあえるようになっている。

⁵² シャープ税制研究会編（1985）p.345〔Ⅲ・C22〕

⁵³ シャープ税制研究会編（1985）p.350〔Ⅲ・C27〕

⁵⁴ シャープ税制研究会編（1985）p.316〔Ⅲ・B18〕

⁵⁵ シャープ税制研究会編（1985）p.322〔Ⅲ・B25〕

第2項 シャウプ勧告後の相続税

日本は、昭和24年（1949）のシャウプ勧告に基づく相続・贈与税は、昭和25年の大改正において、財産無償取得税の觀念の強い取得税として導入された。すなわち、相続、遺贈および贈与により取得した財産に対して、これを一本として累積課税の取得税を課した。

大蔵省主税局は、昭和22年（1947）税制改正に際し受けた、昭和21年11月6日付「日本の相続税及び贈与税に対する原則と勧告（GHQ シャベル氏）⁵⁶」のシャベル勧告を念頭に置き、ショベル勧告の未実現事項である親族等関係に基づく差別税制の廃止と、相続税と贈与税の統合を、シャウプ勧告が問題点として取り上げるであろうと予想していた。

相続税と贈与税の統合を提唱することは予想していたが、あくまで遺産税方式に基づくものと考えており、遺産取得方式に基づく勧告であるとは予想していなかった。シャウプ勧告は、連邦遺産税がわずかな富裕層にしか課税されず、富裕層の富は主として有価証券など分割可能な資産で構成される、アメリカの状態を念頭に置いていたといわれている。

神野（1984）を要約すれば、第二次世界大戦後の日本では、財閥や地主が戦後改革で解体されたため、広汎に存在する農民を中心とした旧中間層の相続財産が、相続税の課税対象の大半を占めており、家族的経営のための「家の財産」は分割が困難であった。このため、戦後民法の均分相続規定にも関わらず、当時中間層をなしていた農家や中小商工業者が家族的経営を維持するため遺産分割できず、単独相続かそれに配偶者が加わるぐらいの遺産分割しか行われなかった。このため議会では、昭和25年3月11日の大蔵委員会、3月15日の本会議で不満が噴出した。

議会の反応は、シャウプ勧告に基づく相続税法案は先進的制度には評価を与えたが、中小資産階層に過酷な負担を強いる点を問題視し、保守・革新を問わず強い反発を示した。しかし、シャウプ勧告に忠実な相続税法が成立した。

政府は昭和28年8月7日の閣議により税制調査会を設置した。シャウプ勧告以来、はじめて税制を審議する場が公に設けられた。この税制調査会答申は、シャウプ税制の修正過程の中で、わが国が自前の税制をどのように構築しよう

⁵⁶『昭和財政史終戦から講和まで第7巻』（1977）p.198

としているか、「具体的には、直接税中心から間接税の比率を引き上げる⁵⁷。」の方向性を明示した⁵⁸。

日本の昭和 25 年前後の相続税の実態は、相続税納税者の 95%以上が遺産総額 50 万円以下の中小資産階層で、単独相続が多く相続一件当たりの相続人員が著しく少なかった。

分割可能な資産を多く持つ富裕層では、遺産取得税方式の遺産分割効果が作用して、遺産分割を実施し、相続税負担の軽減を図ることができた。しかし、農家や中小商工業者などは遺産分割とは無関係な相続税負担になり、重く課税されることになったため、税制改正後、特に農民層から激しい抵抗が生まれた。それは、農民層が新民法の均等相続制のもとで農地の分散を防ぎ、農業を維持する方策として、生前贈与を盛んに活用していたからである⁵⁹。

また、徴収面では、贈与の累積課税の実効上の難点があった。つまり、納税者も住所移転する。その度に書類が点々と移っていく。何十年も書類を保存することは税務署として不可能である⁶⁰。ということであった。

このため、昭和 28 年 11 月「税制調査会答申書」を受けた昭和 28 年改正において、中小資産・農民層の反発と税務執行面での困難のため一生累積課税を廃止し、相続および包括遺贈は遺産取得方式で相続発生時課税に、特定遺贈および贈与は 1 年合算で受贈者課税（贈与税）に改正した。そして、相続税は相続及び相続に準ずる包括遺贈、被相続人から相続人への遺贈に対し相続税を課し、その他の遺贈及び贈与に対しては贈与税を課すことになり、原則として相続および贈与のたびに課税する従来の制度に戻った。

次に問題となったのが富裕層による偽装分割の問題である。このことは、昭和 32 年 12 月に税制特別調査会が提出した「相続税制度改正に関する答申」のなかで、「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

⁵⁷ 「・・・わが国における直接税殊にその約 6 割を占めている所得税は、勤労大衆の負担を重くして生産、勤労の意欲を阻害するとともに貯蓄心を減退せしめており、・・・また間接税については、・・・広く国民一般に負担を及ぼすような間接税の新設又は増徴をおこなうことも、負担の調整を図るためには或る程度やむを得ないと考えられる。」「税制調査会答申書」（昭和 28 年 11 月）『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）p.14

⁵⁸ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）pp.9～14

⁵⁹ 神野（1984）pp.51～64

⁶⁰ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）pp.78～80

えない。また、税務執行上では、相続財産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⁶¹。」と指摘している。

また、同じ答申のなかで農民層・中小事業者層に関しては、「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って相続することとあいまって、その負担は相対的に重いものとなっている⁶²。」と述べている。

そしてこれらを改めるため、昭和 33 年（1958）の相続税改正において、相続税に遺産課税と遺産取得課税の二つの課税方式を取り入れた、「法定相続分課税方式による遺産取得税方式」が制度化された。具体的な内容は「要綱」によって次のように示された。

「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き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⁶³。」

このように遺産取得課税の建前を維持しながら、すべての相続人の納める相続税総額を、遺産総額と法定相続人の数とその法定相続分によって決定する、法定相続分課税方式による遺産取得税の現行制度が設けられた。これにより相続税額は、単独相続でも均分相続でも無関係に、同一の負担となった。このため、広汎な遺産分割が困難な農民や中小自営商工業者が、相対的に重課される事態は解消された。以後、相続税の抜本的制度改正は行われていない。

⁶¹ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977） p.259

⁶² 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977） p.259

⁶³ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977） p.259

第3項 日本の相続税・贈与税の課税制度

1. 相続税の課税制度

遺産課税方式と遺産取得課税方式は表裏の関係にある課税方法であるが、日本の相続税法は、民法の法定相続分により遺産分割がなされたものと仮定して相続税額の総額を計算し、それを実際の遺産取得分に按分して課税する。法定相続分課税による遺産取得課税方式で遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷制度をとっている。まったく異なる性質の課税方式の折衷であるので、不整合が生じる。

第一に、富の再配分を促進する遺産取得課税方式を基調としているが、遺産取得者の担税力に即した課税の実現からは後退している。なぜなら、法定相続分課税方式では、相続税の総額が法定相続分により決定され、固定されるため、法定相続人の数が多いほど、基礎控除等の控除を活用することにより相続税の総額を軽減することが可能である。これは、実際に受けた相続分が大きい者ほど、大きな負担軽減効果を受けることができる。

第二に、事業継承の相続税の軽減策として、租税特別措置法上、相当の優遇措置が定められており⁶⁴、被相続人が事業者の場合と非事業者の場合では、租税負担の格差が生じる。確かに、事業用資産がなければ経営が成り立たない農業や中小企業の事業主にとって、純粋な遺産取得税方式では継承者一人が重い相続税を負担し、事業用資産を手放したり事業継承が困難になるから、優遇措置に合理性あるが、遺産取得課税の所得税の補完税としての性質からは、事業者と非事業者（特に勤務給与者）の所得捕捉率に格差⁶⁵があるなら、事業継承の優遇措置は事業者と非事業者のトータルな意味での所得課税の不公平を助長していることになる。

第三に、遺産取得課税は、富の再配分や集中排除の効果があるとされるが、それは同一階層内の再配分、有資産階層内の再配分を促進する意味で、有資産者から無資産者への再配分にならない⁶⁶。

⁶⁴ たとえば、小規模宅地の負担軽減措置は住居用宅地より事業用宅地が優遇されている。

⁶⁵ クロヨン・トーゴーサンと呼ばれるもの。給与者・事業者・農業者の所得捕捉率をそれぞれ、9割・6割・4割または10割・5割・3割とするもの。

⁶⁶ 岩崎（2005）pp.187~188

以上のことから、日本の相続税は遺産取得課税を基調としているとしているが、純粹の遺産取得課税ではなく、逆に遺産課税的要素が見受けられる。

2. 贈与税の課税制度

第一に、贈与税は相続税の補完税の性質をもっているとされるが、日本の課税制度で整合していない面もある。贈与税が相続税の純粹な補完税とすれば、遺産相続だけが行われた場合の相続税額も、専ら生前贈与により財産分割が行われた場合の贈与税の総額も、財産の一部を生前贈与により分与し、残りの部分を遺産相続した場合の贈与税と相続税の合計額も、すべて等しくなければならない。この考え方に基づいて考案されたのが、昭和 24 年（1949）のシャウプ勧告に示された相続税及び贈与税の「一生累積課税制度」である。

この制度では、相続税と贈与税は統合され、相続、遺贈、贈与等により無償で財産を取得した者に対して、その一生を通じて取得した財産の価額の総額を課税標準として、相続税を課税することとされていた。しかし、昭和 28 年（1953）の相続税法改正により、一生累積課税制度は、記録の保存や税務調査の困難を理由に廃止され、相続税と贈与税の課税体系になった。さらに、基礎控除額は相続税の 50 万円に対して贈与税の 10 万円と差が設けられ、課税段階は、相続税と贈与税はほぼ同一とされたが、税率は、贈与税のほうが相続税より一律 5% 高く設定された。以後、贈与税重課の傾向であった。

平成 15 年（2003）改正により贈与税の税率は 6 段階の超過累進税率に軽減され、相続税の税率及び課税段階と同一に調整されるとともに、相続時精算課税制度が導入されることにより、部分的に相続税・贈与税の一体課税が復活した。しかし、相続時精算課税は受贈者の選択制であり、この選択は受贈者である兄弟姉妹が贈与者である父母との間で、それぞれバラバラに行使できるなど、不公平を助長する面がある。

第二に、現行の相続税法に基づく贈与税は、法定相続人に対する生前贈与に対してだけ課税される制度ではない。死因贈与以外の贈与によって財産を所得した個人（法定相続人以外の者も全て）贈与税の納税義務者とされる。この納税義務者からみれば、課される贈与税は贈与税であって、相続税の補完税として機能しているとはいえない。

また、相続税額の計算では、相続財産の取得者が、遠い血縁者や遺贈を受けた第三者の場合、税額が2割加算されるが、贈与税の計算には、そのような調整はない。租税負担は贈与税のほうがはるかに重いことを考えると、近い血縁者に対する贈与と遠い血縁者・第三者に対する贈与に差が設けられていない。これは、近い血縁の法定相続人の贈与税の負担が重いことになり、相続時精算課税制度の適用の選択をしない限り、贈与税は相続税の補完税にはならない⁶⁷。

現行の贈与税の制度は、相続税の補完税というより、それとは別の、贈与財産あるいは受贈利得に対する固有税の要素がみられる。

3. 相続税・贈与税の課税制度の方向性

平成22年12月9日に行われた平成22年度第19回 税制調査会の議事録の中で、神野専門家委員会委員長は次のように述べている。「相続税には大体3つぐらいの課税をするときの根拠があって、1つは所得税とは違って無償の移転です。市場を通さない移転所得、相続という移転所得を得るので、その担税力に応じた課税をする必要があるというのが一つの根拠です。

もう一つは、富の集中を排除するという意味から、富の再分配機能を高める。それから、もう一つの根拠は、1世代に1回の課税。つまり、その人が将来、様々な公共サービスの利益を得ながら蓄積した富を死亡時に清算していくという考え方と、3つぐらいあるかと思います。」

これは、最初は「財産の無償取得に対する所得課税説」であり、次は「社会政策説」であり、最後は「所得税補完説（還元所得税説）」と「社会還元説（国家共同相続税）」である。「無償取得に対する所得課税説」は遺産取得課税方式の根拠であり「社会政策説」・「所得税補完説」・「社会還元説」は遺産課税方式の根拠である。日本の現行相続税は遺産取得課税方式を基調として遺産課税方式と折衷制度を取っていることになっているが、現実の相続税の課税根拠は遺産課税方式を基調として遺産取得課税方式を折衷しているのではないか。これは先に述べた「日本の相続税は遺産取得課税を基調としているとしているが、純粹の遺産取得課税ではなく、逆に遺産課税的要素が見受けられる。」を裏付けている。

⁶⁷ 岩崎（2005）pp.189~191

贈与税に関しては、同議事録の中で「見直しの方向性（若年世代への資産移転）として、若年世代に資産の移転を早めていくという観点から、暦年課税や相続時精算課税制度について緩和を図っていくべきではないかという主張。それと一方で、先ほど御説明しましたように、贈与税というものは相続税の補完税なので、そのループホールを開いてしまうと余りにも副作用が大きいという意見と、2つ出ているということです。」と述べている。

しかし平成23年度税制改正大綱では「② 改革の取組み 相続税について、課税ベースの拡大・税率構造の見直しを図れば、死亡時点まで資産を保有することに伴う税負担が高まるため、そのこと自体によっても生前贈与を促す効果があります。こうした相続税の負担の適正化と併せて贈与税を緩和すれば、そうした生前贈与はより一層促進されることになります。こうした観点から、子や孫などが受贈者となる場合の贈与税の税率構造の緩和、受贈者に孫を加えるなど相続時精算課税制度の対象範囲の拡大を行い、高齢者の保有資産の若年世代への早期移転を促し、消費拡大や経済活性化を図ります⁶⁸。」となっている。これは贈与を「相続税の課税回避や軽減という弊害」と捉えるか、「若年世代への資産移転」と捉えるか、ということであり、税制改正大綱では、贈与を若年世代への資産移転と捉えたことになる。今後、「相続時精算課税制度の対象範囲の拡大」等により、相続税・贈与税の一体課税が進んでいくことも考えられる。

⁶⁸ 平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日）p.17

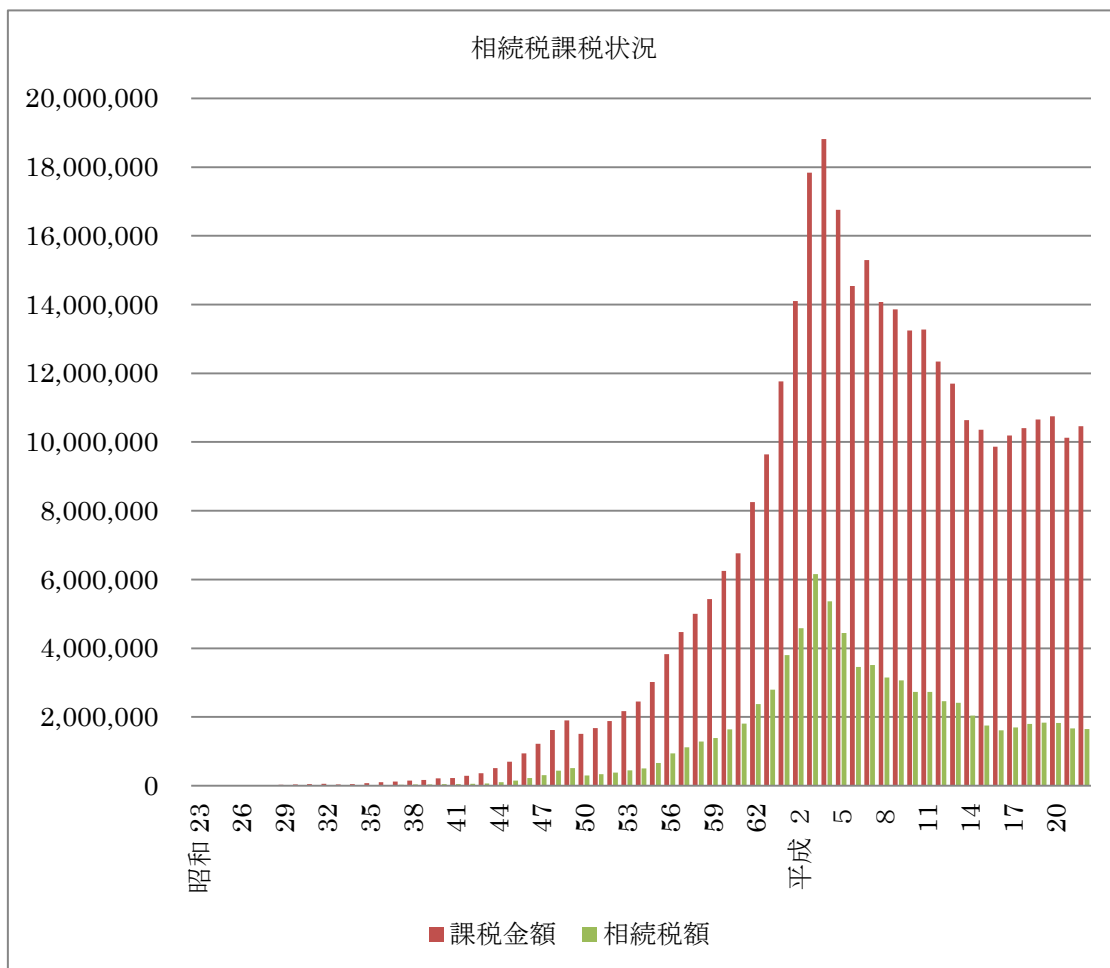
第2章 相続税と土地評価

昭和22年、日本国憲法の制定に伴って民法が改正され、家督相続制度が廃止されたことで相続は遺産相続のみとなった。その後シャープ勧告に基づき昭和25年に相続税の全文改正が行われ、相続税制度が根本的に改革された。相続税法は、昭和33年の税制改正により、法定相続分課税方式が採り入れられて以降、基礎控除の引き上げ、遺産に係る配偶者控除の新設等があったが、基本的な税制の制度は変わらず現在に至っている。

わが国の昭和23年から平成22年までの相続税の推移は以下の通りである。

図1 昭和23～平成22年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成24年10月22日取得

図 1 を見れば、日本の戦後の高度成長が始まったころから、昭和 48 年の狂乱物価「第 4 次中東戦争による原油価格の大幅な上昇（オイルショック）」と呼ばれた高度経済成長の終焉まで相続税が増加する。一旦減少した後、平成のバブルの頂点まで急激に増加し続けるが、その後は急激に減少し、近年は課税価格・相続税額の水準が安定している。

本章では、相続税が根本的に改革された昭和 22 年、あるいは法定相続分課税方式が採り入れられた昭和 33 年から今日まで、相続税はどの様に推移してきたのか、戦後の高度経済成長を通じて、また「バブル経済」と呼ばれた時期を通じて、相続税はどのような問題を提示してきたのかを検証し、現在の相続税を検討してみる。

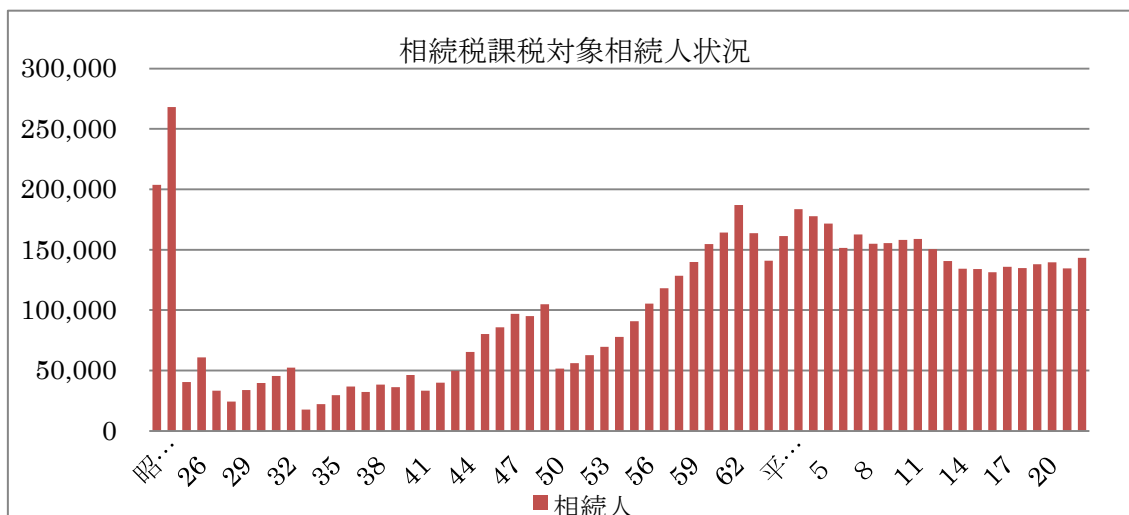
第 1 節 相続税の課税状況

第 1 項 戦後から高度経済成長期の相続税の変遷

昭和 23 年から平成 22 年まで 62 年間の相続人の推移は以下の通りである。

図 2 昭和 23～平成 22 課税額のある相続人数

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

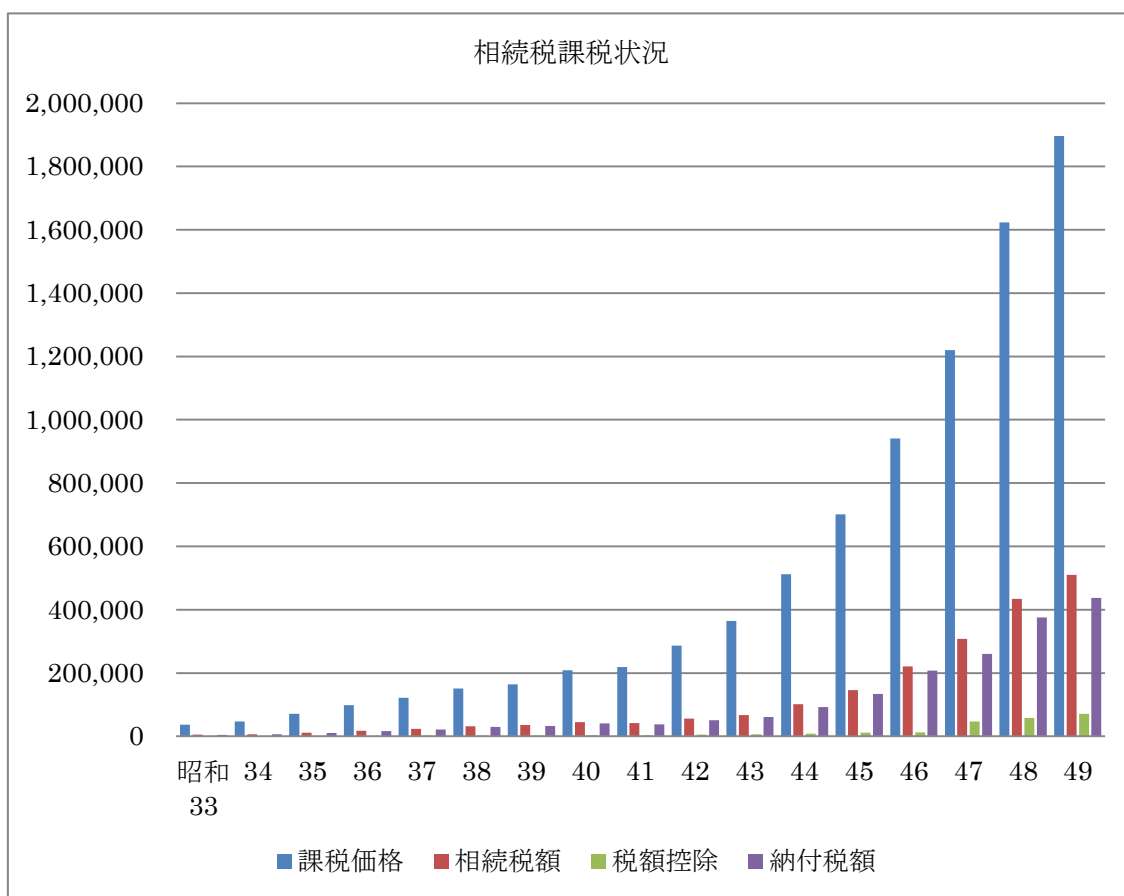
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 12 日取得

まず、図 2 で相続人の推移を見ていくと、昭和 25 年に急激に減少しているが、これは昭和 24 年の税制改正で遺産税方式から遺産取得方式に変更されたのと同時に、①基礎控除を 5 万円から 10 万円に引き上げ、②課税価格に算入しない少額贈与額を 3 千円から 2 万円に引き上げ、③課税価格に算入しない保険金、退職金、手当金については 5 万円から 10 万円に引き上げ、などが行われたためであり、遺産取得者は増加したが課税対象者は減少する結果となった。

また、昭和 33 年の減少は、税制改正で遺産取得税方式から法定相続分課税方式へと移行したことと、基礎控除が 5 万円から 150 万円 + 30 万円 × 法定相続人数に拡大したため、と思われる。これ以降、相続人は高度経済成長とともに増加してゆきオイルショックとともに減少したが、その後バブル期に向かって急激に増加して行き、バブル崩壊とともに減少し現在に至っている。次に、戦後から現在を、①戦後から高度経済成長期、②高度経済成長の終焉から昭和の終わりまで、③平成の時代、の三つの期間に分けて、相続税の内容を概観する。

図 3 昭和 33～49 年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

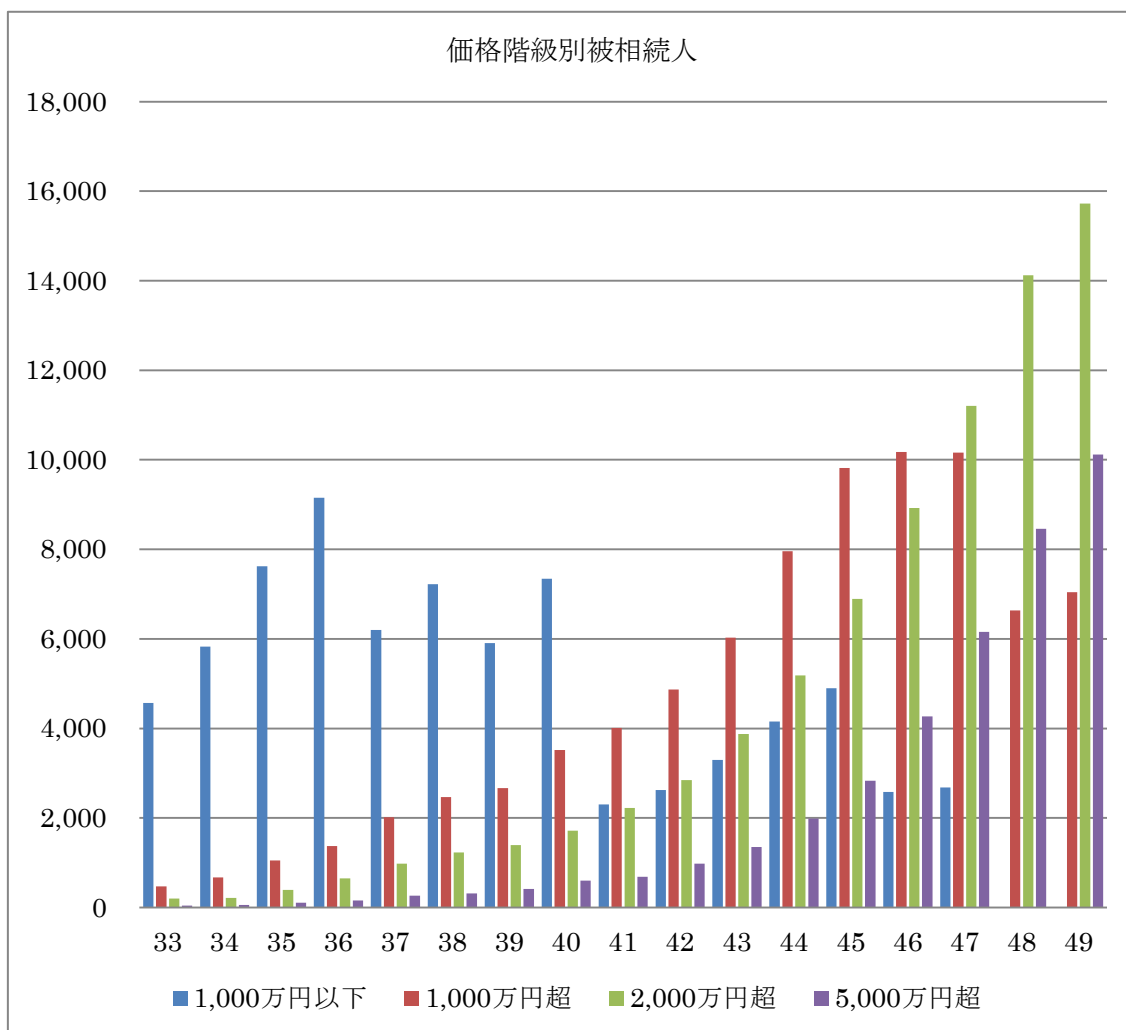
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 12 日取得

図 3 は昭和 33 年から昭和 49 年までの 17 年間の課税状況の推移である。図を見れば、相続税の課税価格は、昭和 33 年 36,743 百万円から 49 年の 1,896,613 百万円と 50 倍以上、相続税額は、5,373 百万円から 509,887 百万円と約 95 倍、納付税額は、4,670 百万円から 437,654 百万円と約 95 倍増加したことがわかる。課税価格は非課税財産・債務等を控除した価格で、財産の取得価格ではない。

昭和 33 年の改正では、配偶者控除が合計課税価格 3,000 万円に対応する法定相続税額の 2 分の 1 を限度とされ、未成年者控除とともに設けられた。その後、昭和 42 年に合計課税価格 3,000 万円に対応する法定相続税額と、2 分の 1 ではなく全額が限度とされ、昭和 47 年には障害者控除が創設された。このため、税額控除の額が徐々に増加してきたことが図を見てわかる。

図 4 昭和 33～49 年相続価格階級別被相続人

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

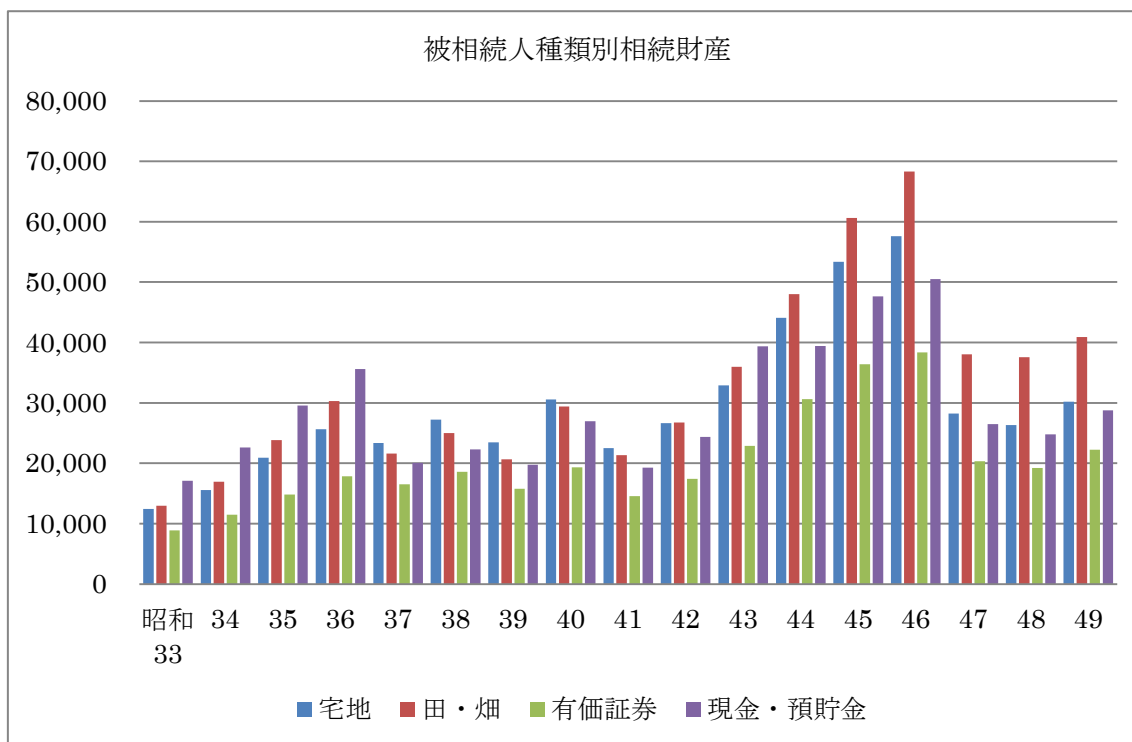
図 4 は昭和 33 年から 49 年までの相続における被相続人の課税価格階級別の推移である。図を見れば、昭和 30 年代は被相続人の課税価格は 1,000 万円以下が主流であったものが、40 年代以降、高額な被相続人が増加して行く。

昭和 33 年以前の年度は、単独相続が多く相続一件当たりの税額が高かったため、被相続人納税対象者が多かったが、昭和 33 年の税制改正で遺産取得税方式から法定相続分課税方式に変更したため、法定相続分に分割し税額計算されることで税額が減少し、かつ、各種控除、特に配偶者控除の増額により、被相続人納税対象者が激減した。

被相続人の主な種類別相続財産の推移は以下の通りである。

図 5 昭和 33～49 年財産種類別の被相続人数の推移

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

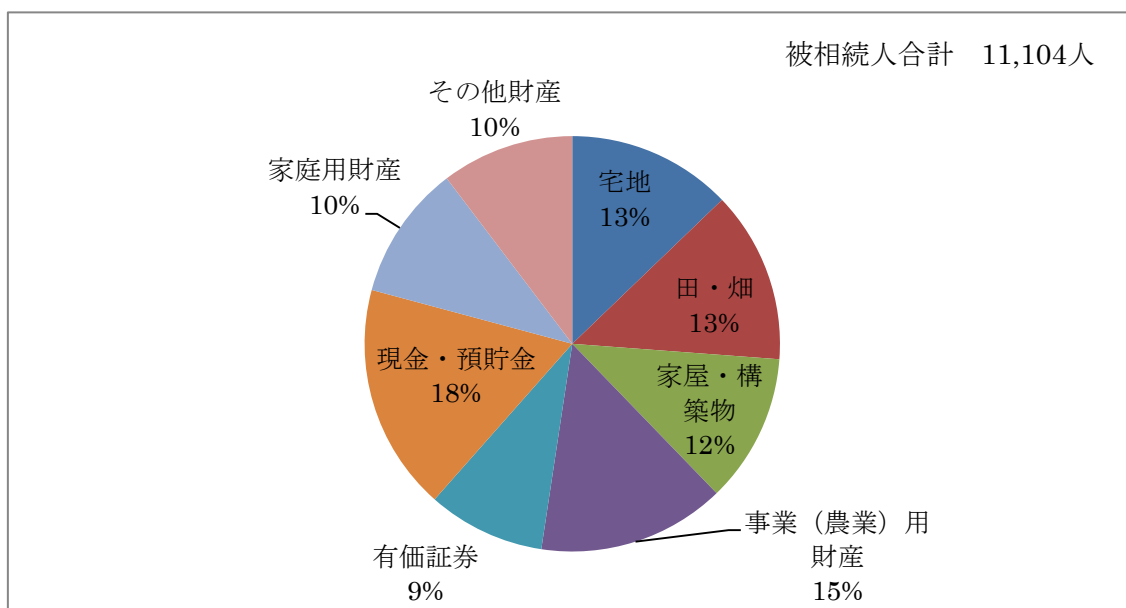
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 5 を見ると被相続人の財産は、昭和 30 年代は①現金・預貯金、②田・畑、③宅地、④有価証券の順であったものが、昭和 40 年代は後半にかけて①田・畑、②宅地、③現金・預貯金、④有価証券と変化している。

図 6・図 7 は、昭和 33 年と昭和 49 年の被相続人が、どのような相続財産の構成であったのかを示したものである。この図を比較すると、昭和 33 年時の被相続人の宅地の所有割合は 13%で昭和 49 年時は 14%、家屋・構築物は 12%から 13%、有価証券も 9%から 10%とほとんど同じであるが、田・畑の所有割合も 13%から 19%、に上昇したことがわかる。

逆に事業（農業）用財産の所有は、昭和 33 年時には 15%あったものが、昭和 49 年時には 7%に低下、現金・預貯金も 18%から 10%に低下している。被相続人の課税価格は、昭和 30 年代は 1,000 万円以下がほとんどであったものが、昭和 40 年代の約 10 年間で、2,000 万円超、5,000 万円超が主流となった。

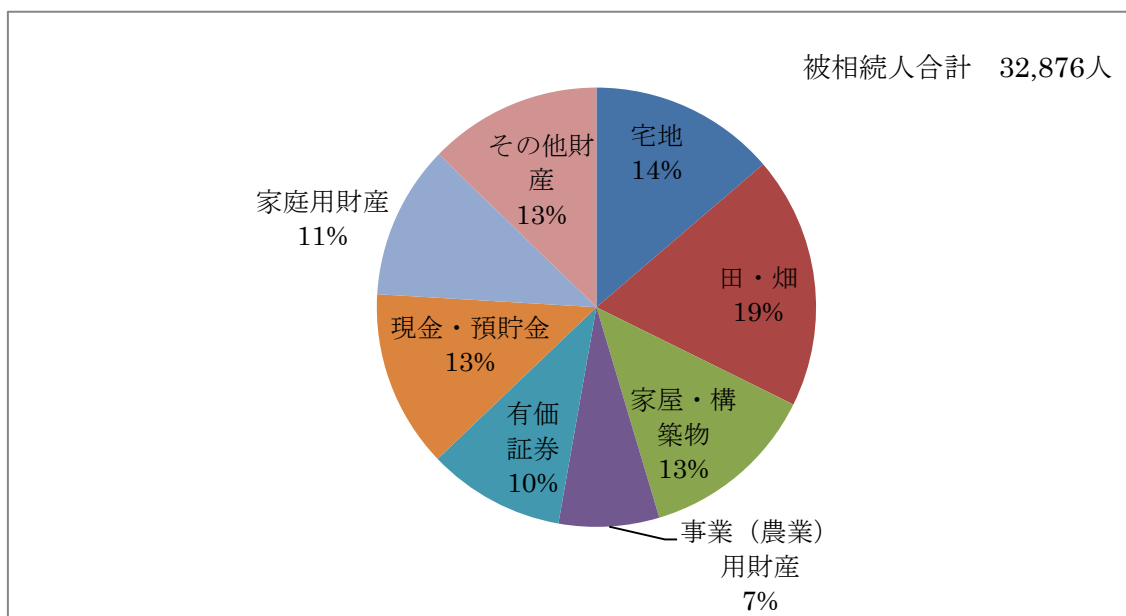
図 6 昭和 33 年財産種類別に見た被相続人の構成比



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 7 昭和 49 年財産種類別に見た被相続人の構成比

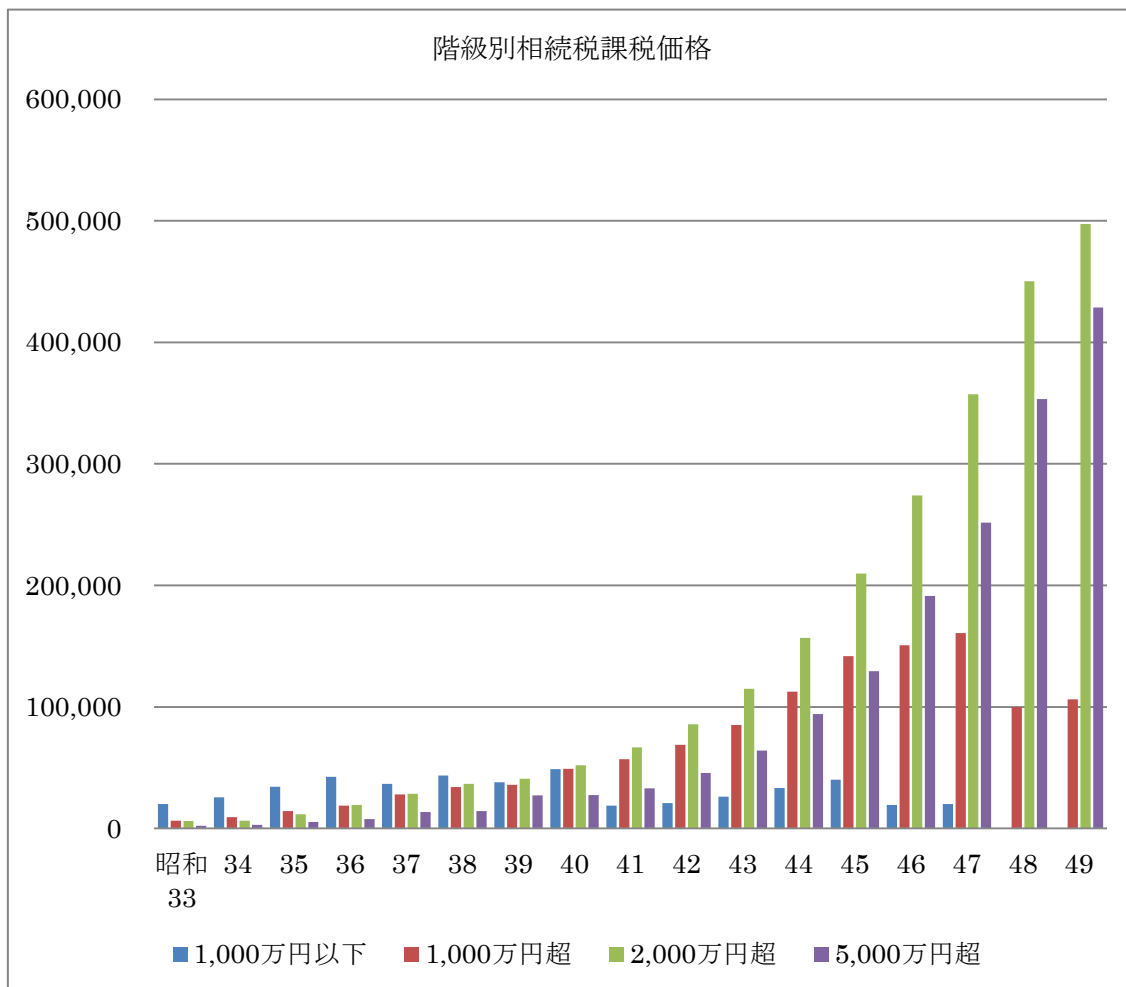


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 8 昭和 33～49 年度階級別相続税課税価格

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

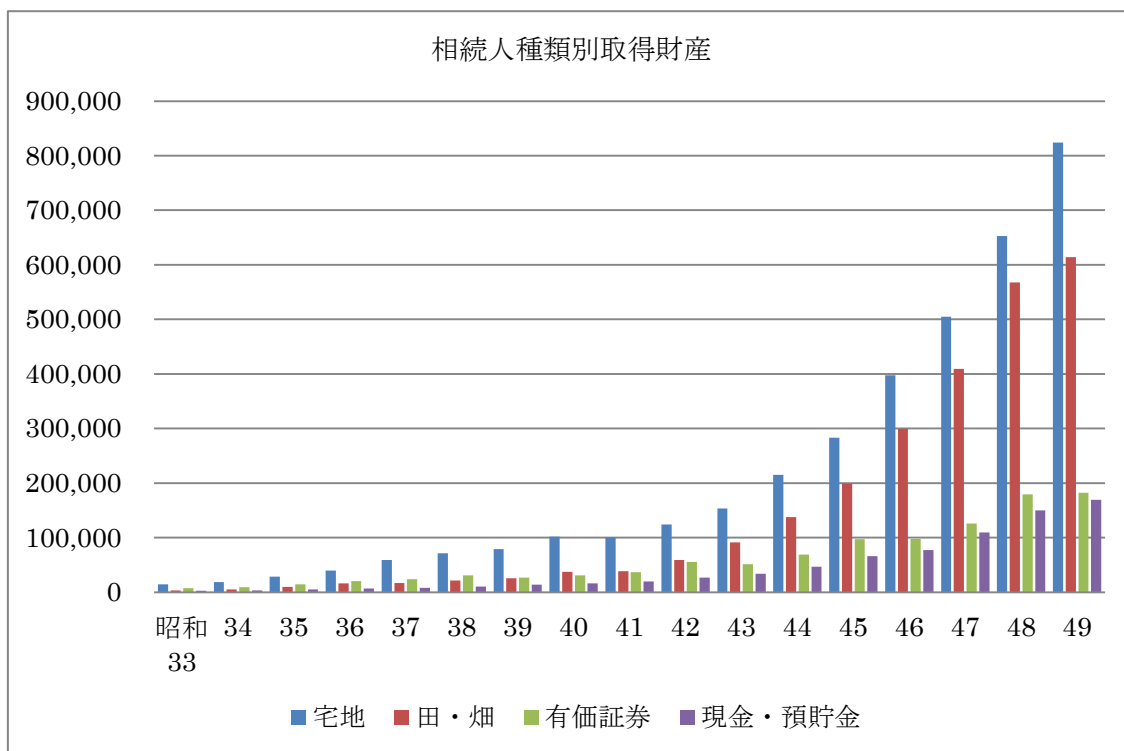
図 8 は昭和 49 年までの相続における被相続人の階級別相続税課税価格⁶⁹の推移である。図を見ると昭和 30 年代半ばまでは、相続人の控除後遺産総額は 1,000 万円以下が主流であったが、昭和 40 年以降被相続人の課税価格は 2,000 万円超が主流となり、5,000 万円超も同様に増加してきたことわかる。

図 4 と図 8 で種類別の取得価格を比較すると、特に昭和 40 年代の 2,000 万円超と 5,000 万円超の階級の被相続人の上昇に比して、課税価格は極端に上昇している。これは、種類別相続財産価格の比較から、宅地、田・畑の価格が高度経済成長と共に上昇し、課税評価に反映された結果である。

⁶⁹ 昭和 33 年制度化された法定相続分課税方式の基礎控除前合計課税価格。

相続人の主な取得財産価格（課税価格ではない）の推移は以下の通りである。

図 9 昭和 33～49 年財産種類別の相続人取得財産価格の推移 単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

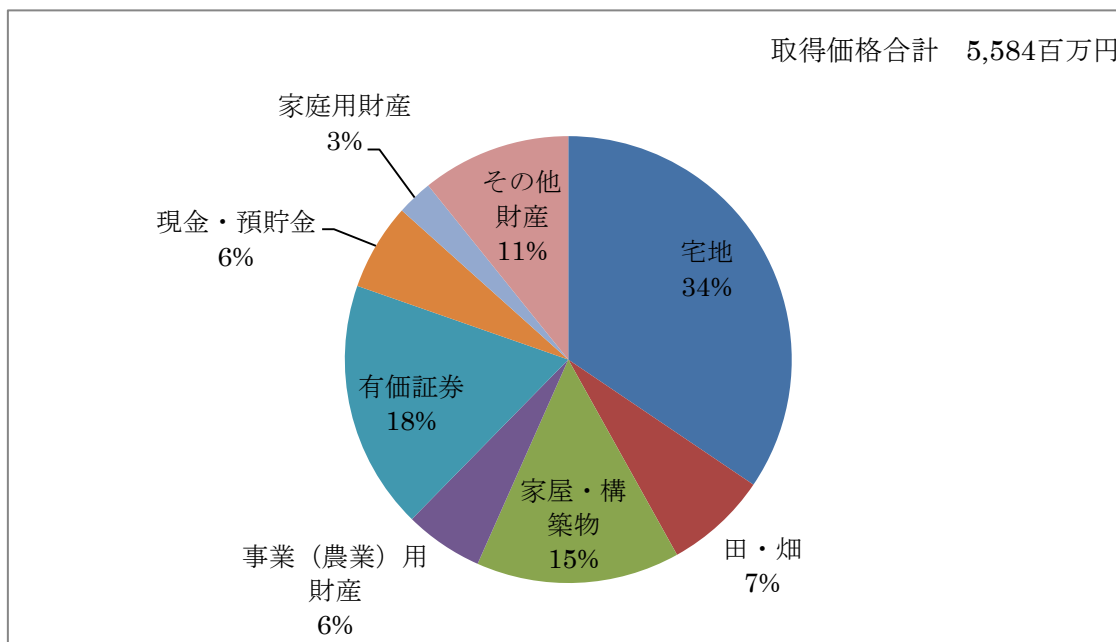
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 9 を見ると相続人の取得価格では①宅地、②田・畑、③有価証券、④現金預貯金の順位で、しかも宅地・田畑と有価証券・現預金の格差は非常に大きい。

図 10・図 11 は、昭和 33 年と昭和 49 年の相続人の相続財産の取得価格を種類別に構成比で示したものである。この図を比較すると、宅地のは、昭和 33 年の 34%が昭和 49 年には 41%と上昇し、田・畑も 7%から 31%と上昇、預貯金は 6%から 8%に上昇した。逆に、家屋・構築物は、昭和 33 年には 15%であったものが昭和 49 年には 3%と、事業（農業）用財産も 6%から 1%と、有価証券も 18%から 9%とそれぞれ低下している。

この時期の階級別の被相続人と課税価格を図 4 で見ると、昭和 30 年代当時中間層をなしていた農家や中小商工業者が、当時家族的経営を維持するため遺産分割できず、課税価格 1,000 万円以下の相続がいかにも多く課税されていたかわかる。

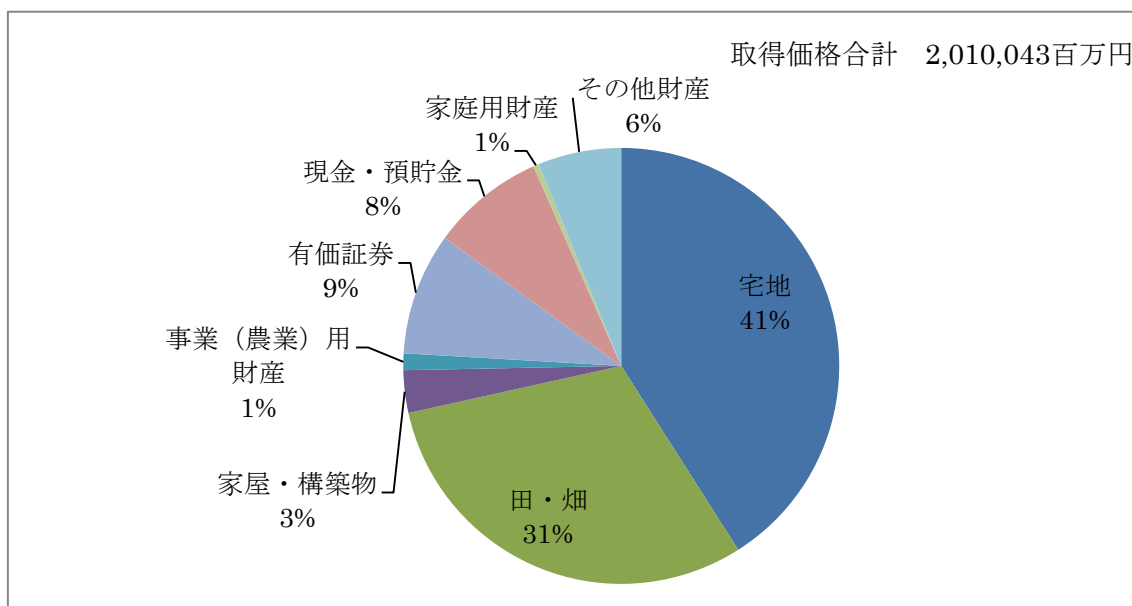
図 1 0 昭和 33 年財産種類別の相続人取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 1 1 昭和 49 年財産種類別の相続人取得財産価格



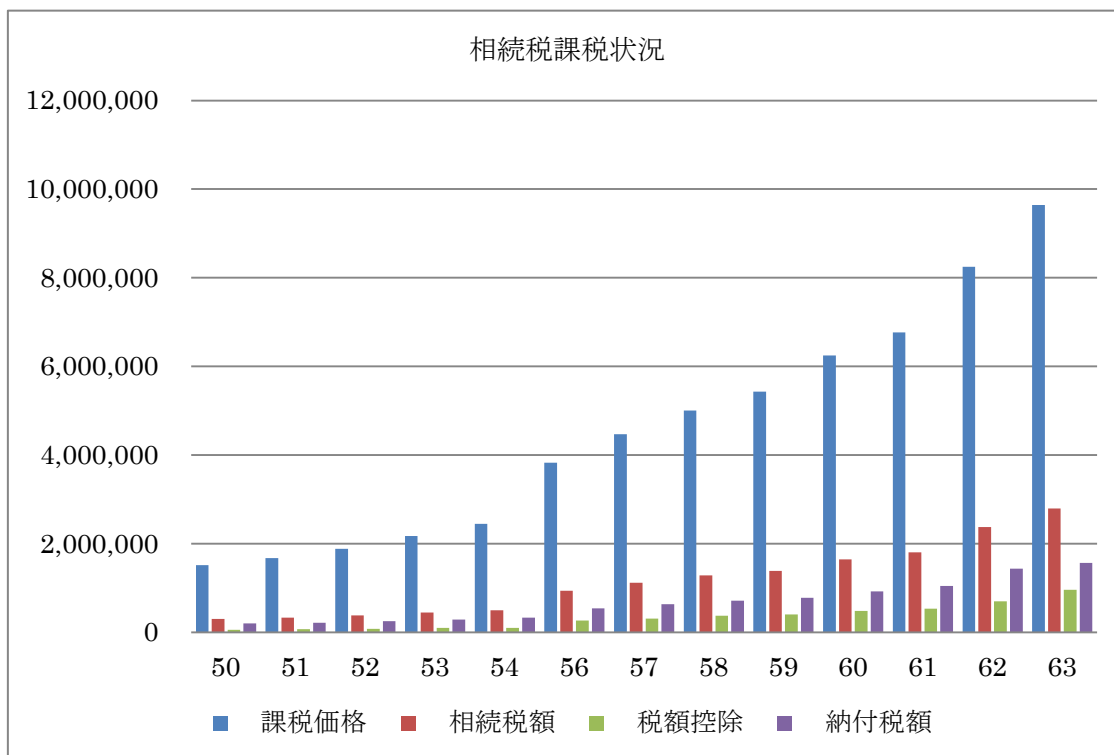
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

第2項 高度経済成長の終焉から昭和の終わりまでの相続税の変遷

図1-2 昭和50年～63年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

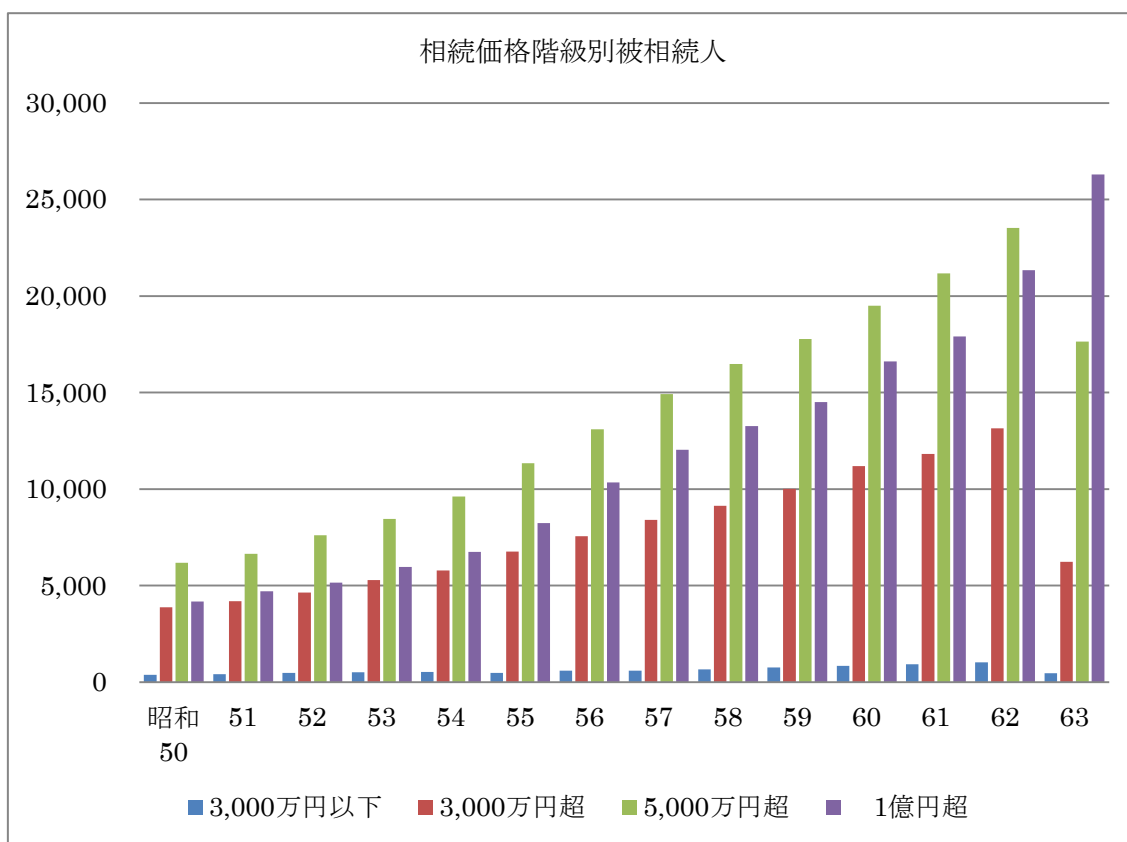
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成24年10月12日取得

図1-2は昭和50年から昭和63年までの14年間の課税状況の推移である。図を見れば、相続税の課税価格は、昭和50年1,512,097百万円から昭和63年9,647,996百万円と、約6.4倍に、相続税額は、298,812百万円から2,793,188百万円と約9.3倍以上、納付税額は、197,312百万円から1,562,850百万円と約8倍に上昇している。

昭和49年課税価格1,896,613百万円、相続税額509,887百万円、納付税額437,654百万円であったものが、翌昭和50年には、それぞれ前年対比で80%、59%、45%まで減少した。この時期には高度経済成長の時代は終わり低成長の時代が始まったと言われたが、相続税に関しては、昭和52年には課税価格、納付税額が、昭和53年には相続税額が、それぞれ昭和49年水準に戻ったが、以後昭和の終わりまで一貫して上昇している。

図 1 3 昭和 50 年～63 年度相続価格階級別被相続人

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

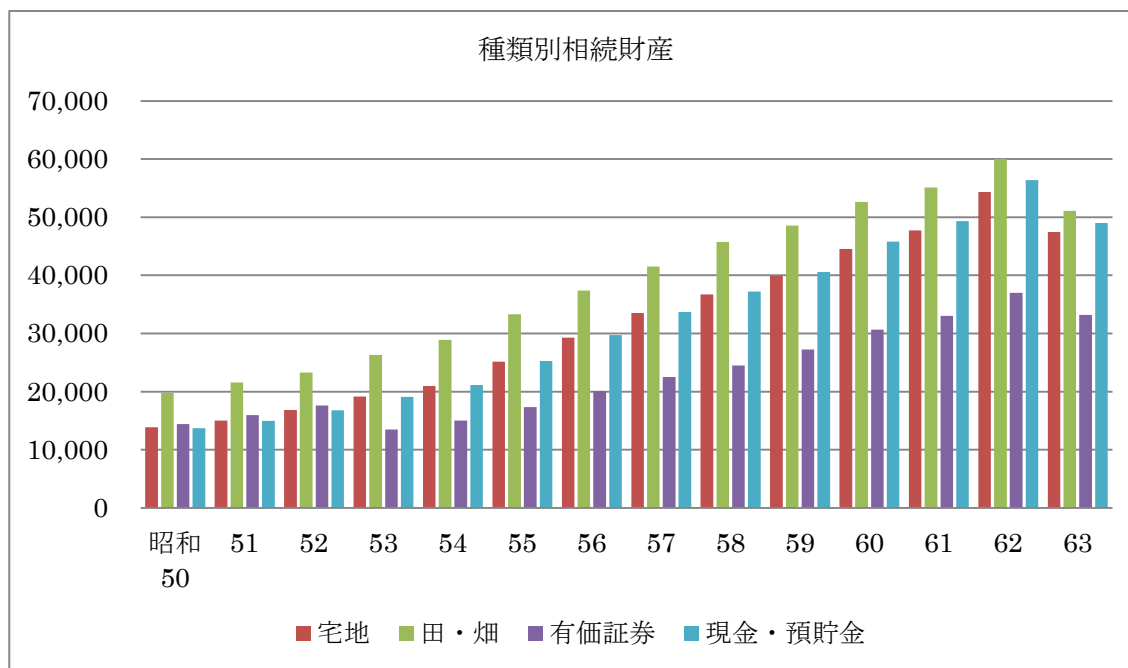
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 1 3 は昭和 50 年から 63 年までの相続における被相続人の課税価格別の推移である。図を見れば、3,000 万円以下は昭和 50 年の 378 人が昭和 62 年には 1,017 人と約 2.7 倍に、3,000 万円超は 3,867 人から 13,140 人と約 3.4 倍に、5,000 万円超は 6,173 人から 23,522 人と 3.8 倍以上に、1 億円超は 4,169 人から 26,299 人と 5 倍以上に増加した。

被相続人は、5,000 万円超が昭和 50 年には全体の 42.3%と中心を占め、以後昭和 62 年の 39.8%まで 5,000 万円超を中心に上昇してきた。しかし、昭和 63 年に前年比で 3,000 万円超が 58%、5,000 万円超が 25%低下したが、1 億円超は 23%上昇したことは、昭和 63 年の相続税の大改正で、みなし財産の非課税限度、基礎控除、配偶者の軽減、税額控除などが 2 倍に引き上げられたためである。

主な相続財産の種類別に見た被相続人数の推移は以下の通りである。

図 1 4 昭和 50～63 年財産種類別の被相続人数の推移 単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

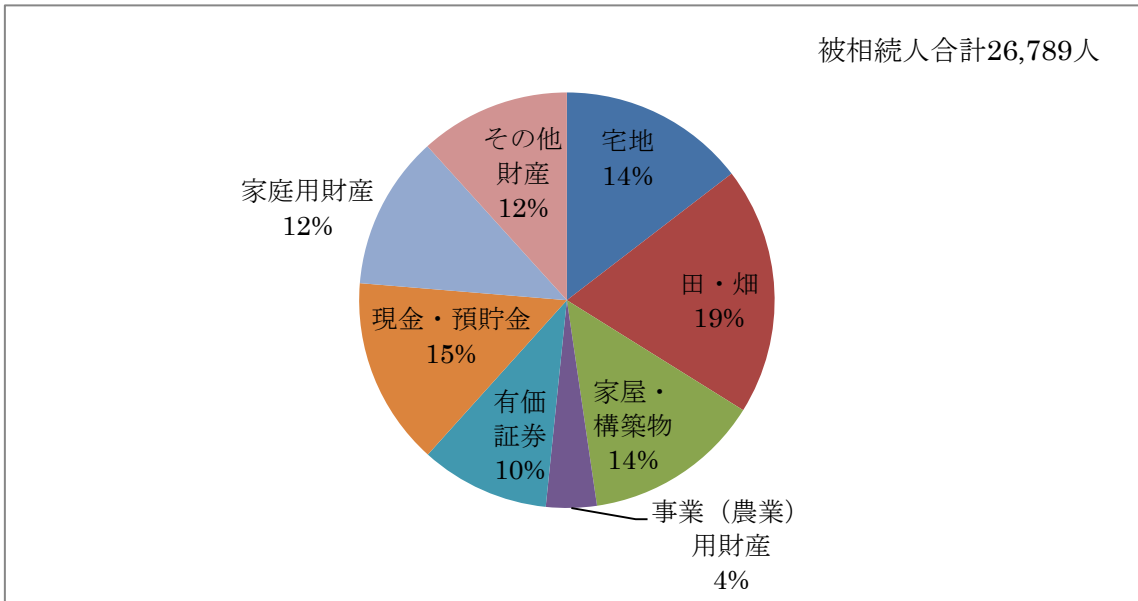
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 1 4 を見ると昭和 50 年代初め被相続人の財産構成は、宅地、有価証券、預貯金はほぼ同水準あったが、その後有価証券の伸びが相対的に低かったことがわかる。

図 1 5・図 1 6 は、昭和 55 年と昭和 63 年の被相続人が、どのような相続財産の構成であったのかを示したものである。これを見ると、昭和 50 年と昭和 63 年の被相続人の相続財産の構成はほとんど変わっていないことがわかる。

それにも拘わらず、相続の課税価格が 6.4 倍に増加したのは、宅地、田・畑の課税評価が増加したためと思われる。なぜなら、有価証券や現金・預貯金の財産評価は貨幣換算が容易であるのに対して、宅地や田・畑の財産評価は路線価評価や倍率評価など容易に貨幣換算ができない財産であり、同じ財産であっても年度によって評価が変わる。つまり評価額の変動は、種類別財産構成は同じであっても土地の評価により課税価格が増加したことになり、そのまま課税価格に反映されるからである。

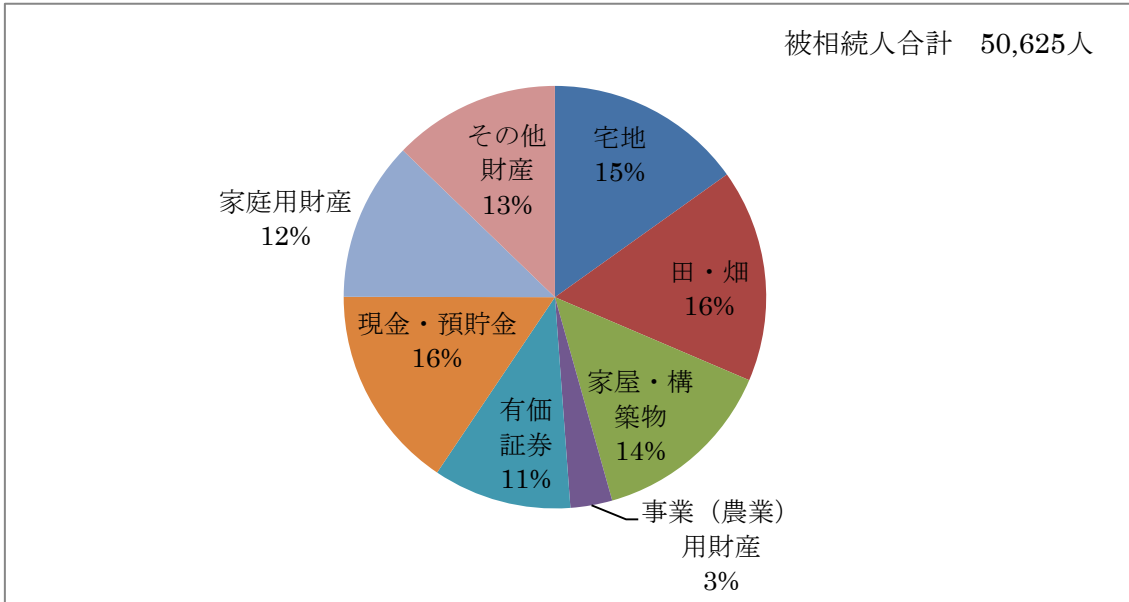
図 1 5 昭和 55 年度財産種類別に見た被相続人の構成比



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 1 6 昭和 63 年度財産種類別に見た被相続人の構成比

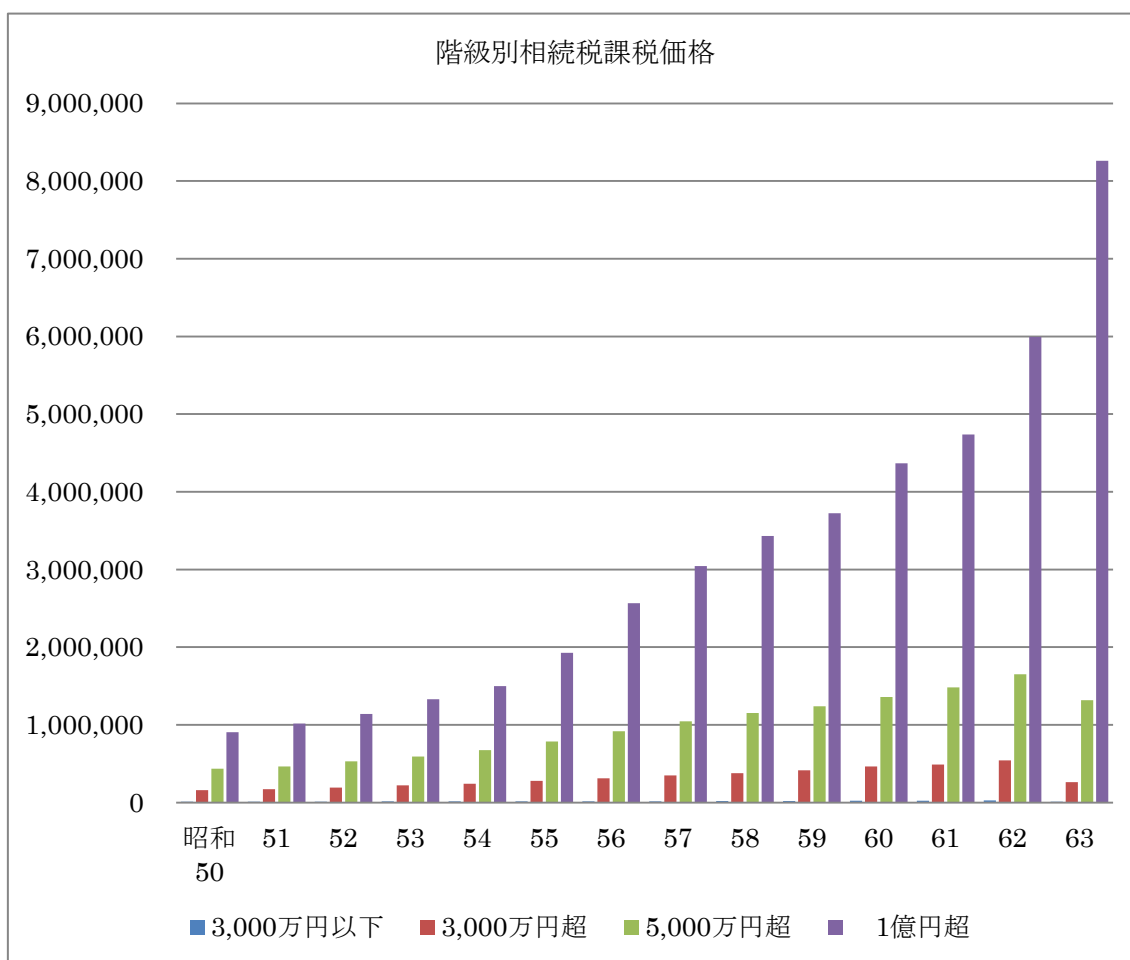


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 1 7 昭和 50 年～63 年階級別相続税課税価格

単位：百万円



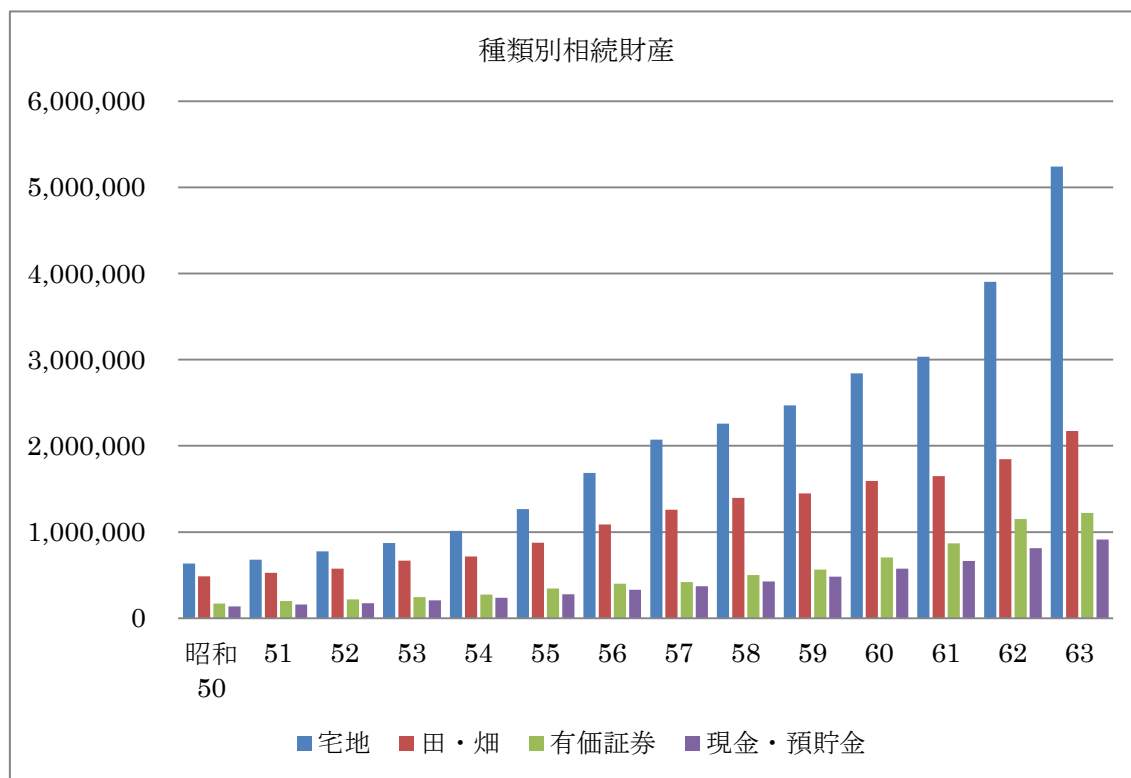
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 1 7 は昭和 50 年から 63 年までの相続における階級別相続税課税価格の推移である。図を見て、昭和 50 年と昭和 63 年を比較すると、課税価格 5,000 万円以下が、昭和 50 年 169,317 百万円から昭和 63 年 571,813 百万円と 5 倍以上の上昇、1 億円以下が 436,091 百万円から 1,650,013 百万円と約 3.8 倍の上昇であるのに対して、1 億円超は 903,149 百万円から 5,995,339 百万円と 6.6 倍以上の上昇をし、昭和 63 年は 8,261,818 百万円と 9.25 倍に上昇している。

相続人の主な取得財産価格の推移は以下の通りである。

図 1 8 昭和 50～63 年財産種類別の相続人取得財産価格の推移 単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

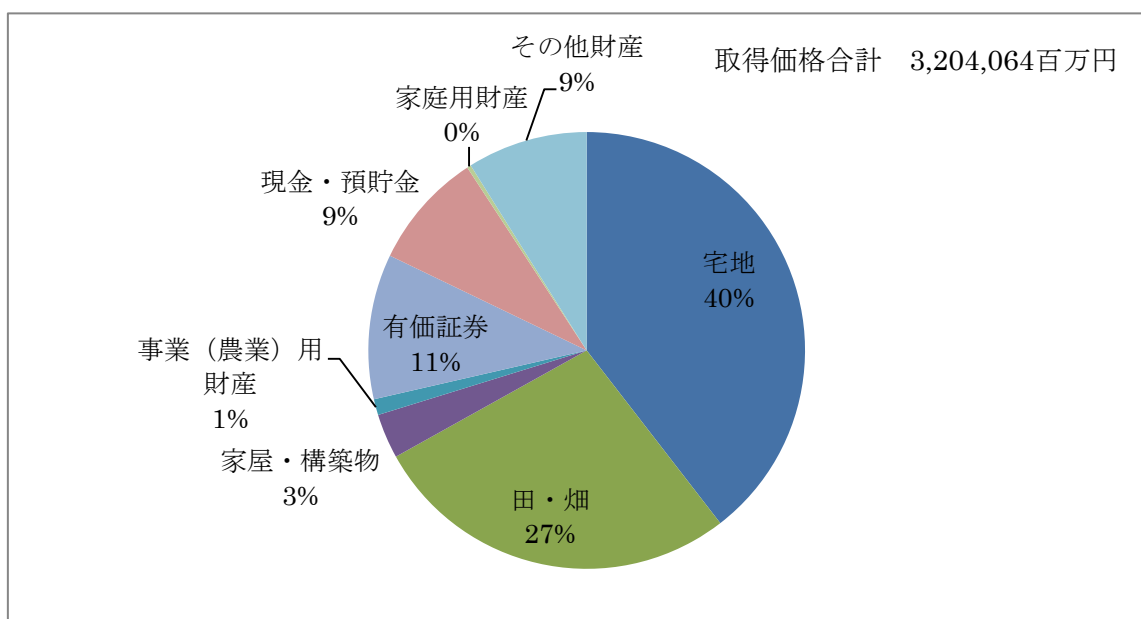
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 1 8 を見ると金額ベースでは、昭和 50 年代初めには宅地と田畑は近い水準であったが、昭和 63 年までに宅地の価格だけが非常に増大している。

図 1 9・図 2 0 は、昭和 55 年と昭和 63 年の相続人の取得財産価格を種類別に示したものである。これに図 9 を加えて見ると、宅地の取得価格比は、昭和 49 年では 41% で、55 年には 40% で変化はないが、昭和 63 年には 49% と、相続財産価格の約半分を占めるまで増加している。田・畑は昭和 49 年 31%、昭和 55 年 27%、昭和 63 年 20% と一貫して減少している。これに比べて、有価証券、現金・預貯金は 9% から 11%、8% から 9% へとほとんど変動がない

高度経済成長の終焉から昭和の終わりまでの相続財産の取得価格構成は、宅地が増加し、田・畑が減少しているのに対して、有価証券、現金・預貯金の比率は大きな変動がないことがわかる。

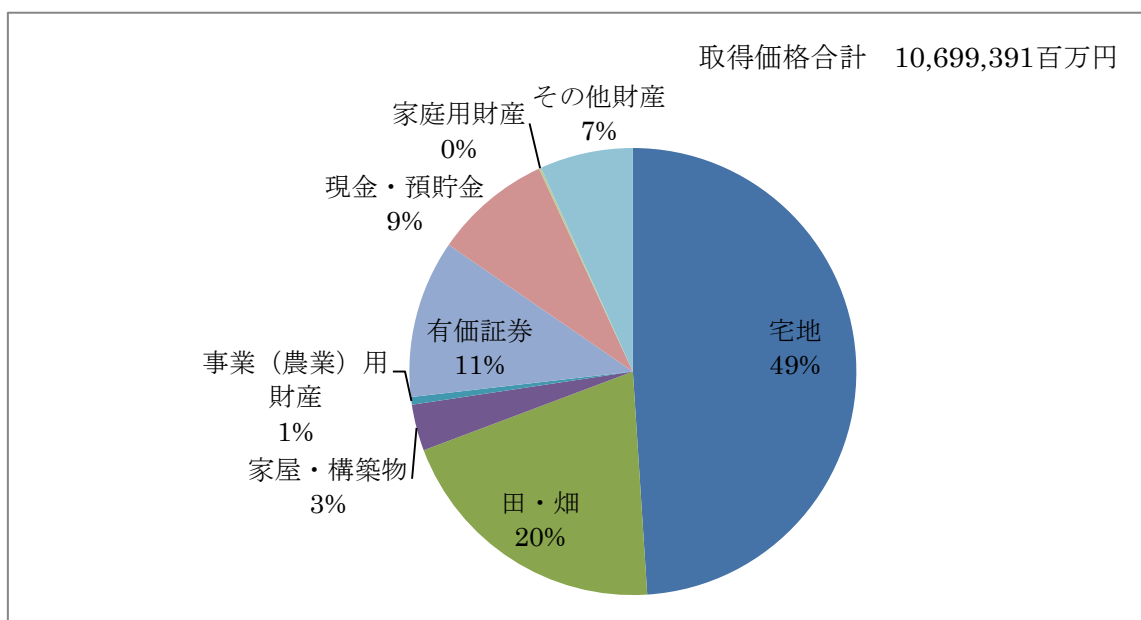
図 1 9 昭和 55 年度財産種類別の相続人取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 2 0 昭和 63 年財産種類別の相続人取得財産価格



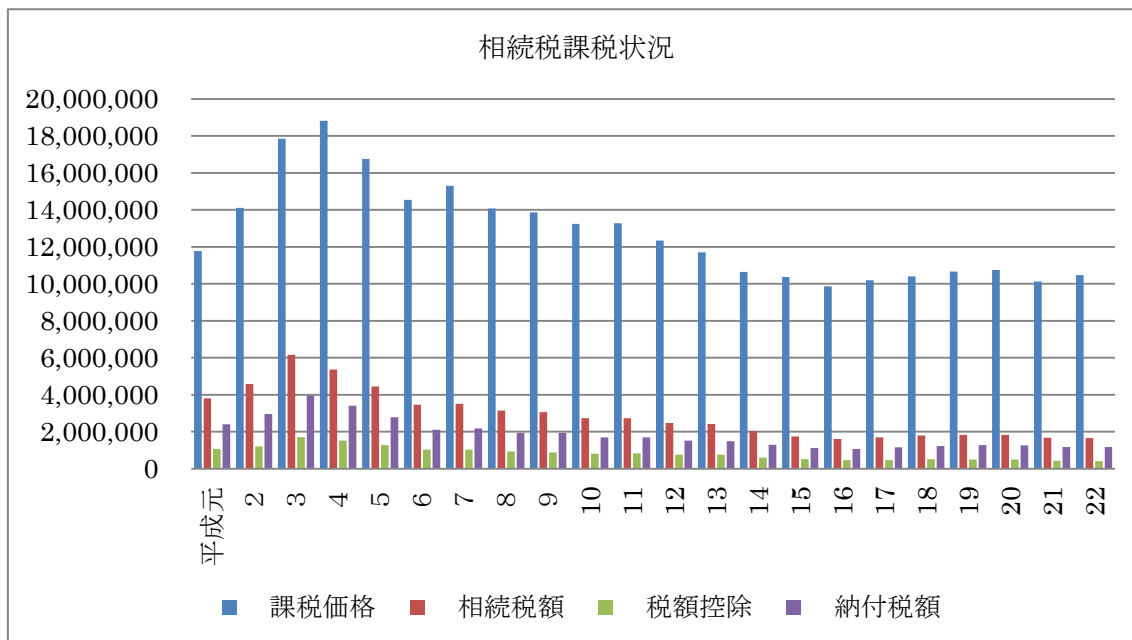
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

第3項 平成時代の相続税の変遷

図2-1 平成元～22年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

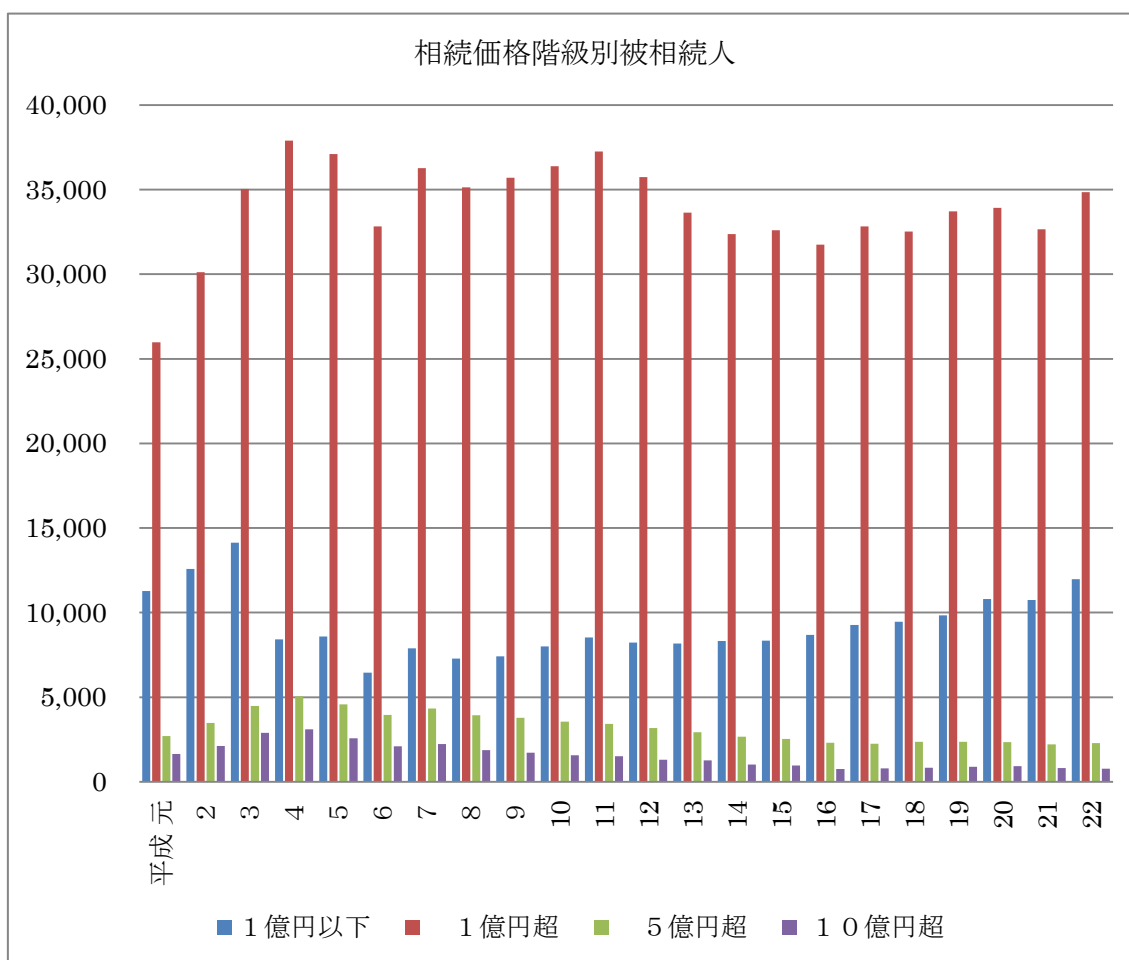
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成24年10月12日取得

図2-1は平成元年から平成22年までの22年間の課税状況の推移である。図を見ると、課税価格は平成4年まで上昇し、その後平成16年まで順次低下し、その後一定の水準で推移してきたことがわかる。ピークが一般的に言われているバブルに時期と異なるのは、財産評価（主に路線価）と申告期限との2重のタイムラグがあるためである。ピークである平成4年度の相続税課税価格の合計額は18,820,149百万円であったが、一番低かった平成16年は9,861,773百万円で、平成4年の52.4%の水準となった。

相続税額は、平成4年に5,364,840百万円であったものが、平成16年には1,607,472百万円で約30%の水準まで低下している。税額控除も特に配偶者控除は相続税額に比例するため、平成4年1,513,098百万円と平成16年の相続税額に匹敵する額であったが、平成16年は465,409百万円と30%強であり、これにより納付税額は、平成4年3,409,878百万円から平成16年1,065,058百万円と31.2%まで落ち込んだことがわかる。

図 2 2 平成元～22 年相続価格階級別被相続人

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 2 2 は平成元年から 22 年までの相続における被相続人の課税価格別の推移である。図を見れば、平成の被相続人のほとんどは、相続価格 5 億円以下であることが解る。この間の被相続人推移を見ると、1 億円以下は平成元年 11,275 人であったものが、平成 3 年にピークの 14,131 人となり、平成 16 年 6,460 人に減少、平成 20 年に 1 万人台に回復し、平成 22 年は 11,970 人となっている。1 億円以下だけがピーク時が 1 年早い。

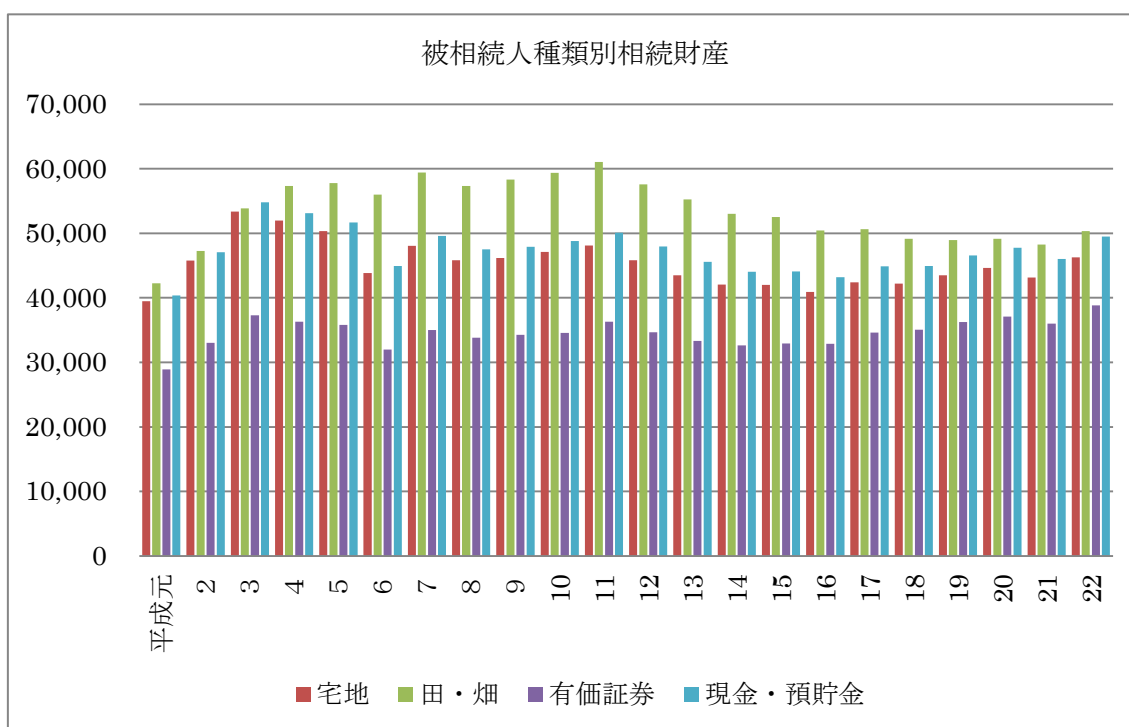
1 億円超は平成元年 25,982 人であったものが、平成 4 年にピークの 33,790 人となり、平成 16 年 31,775 人に減少、以後 30,000 人代で推移し平成 22 年は 34,848 人となっている。5 億円超は平成元年 2,703 人であったものが、平成 4

年にピークの 5,042 人となるが、平成 16 年には 2,300 人に減少し、平成 22 年は 2,295 人と近年は 2,000 人台で推移している。10 億円超は平成元年 1,644 人であったものが、平成 4 年にピークの 3,110 人となり、平成 16 年には 755 人に減少し、それ以降 1,000 人以下で推移している。

被相続人の主な種類別相続財産の推移は以下の通りである。

図 2 3 平成元～22 年財産種類別の被相続人数の推移

単位：人



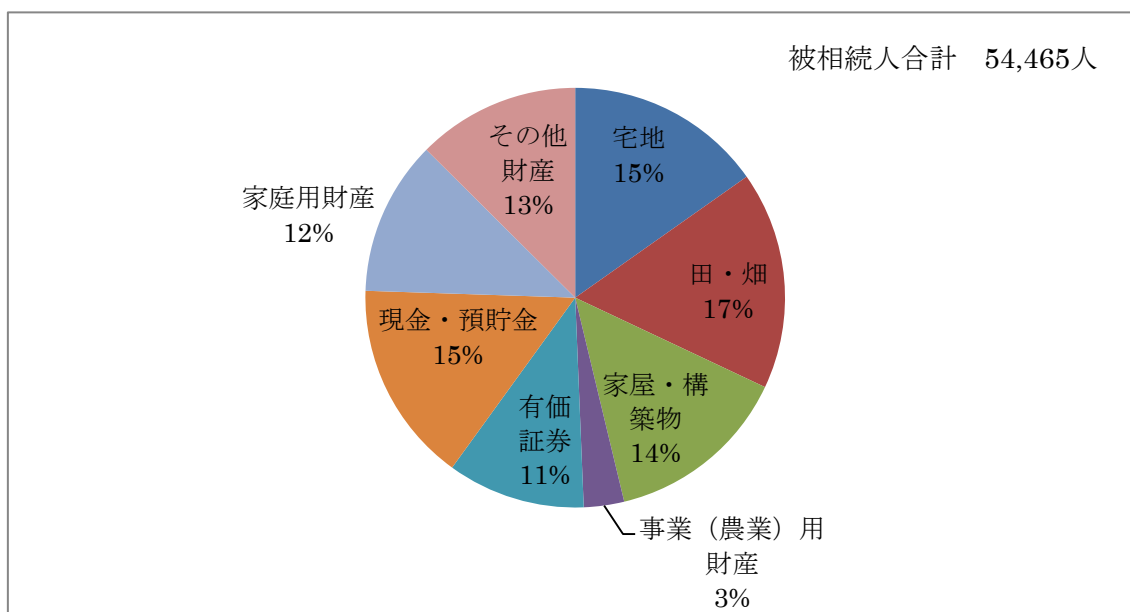
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 25 日取得

被相続人の主な種類別相続財産は上記のとおりであるが、バブルのピーク時と最下落時の種類別相続財産を見てみる。

図 2 4 と図 2 5 はそれぞれ、平成 4 年と平成 16 年の相続財産の種類別に被相続人の構成比を表したものである。これを比較すると、土地（宅地・田畑）は 32%、家屋・構築物は 14%、現金・預貯金は 15%と変わりがなく、有価証券が 11%から 12%に微増しただけである。被相続人の相続財産の種類の比率は、バブルのピーク時も最下落時もほとんど変わらないことが解る。

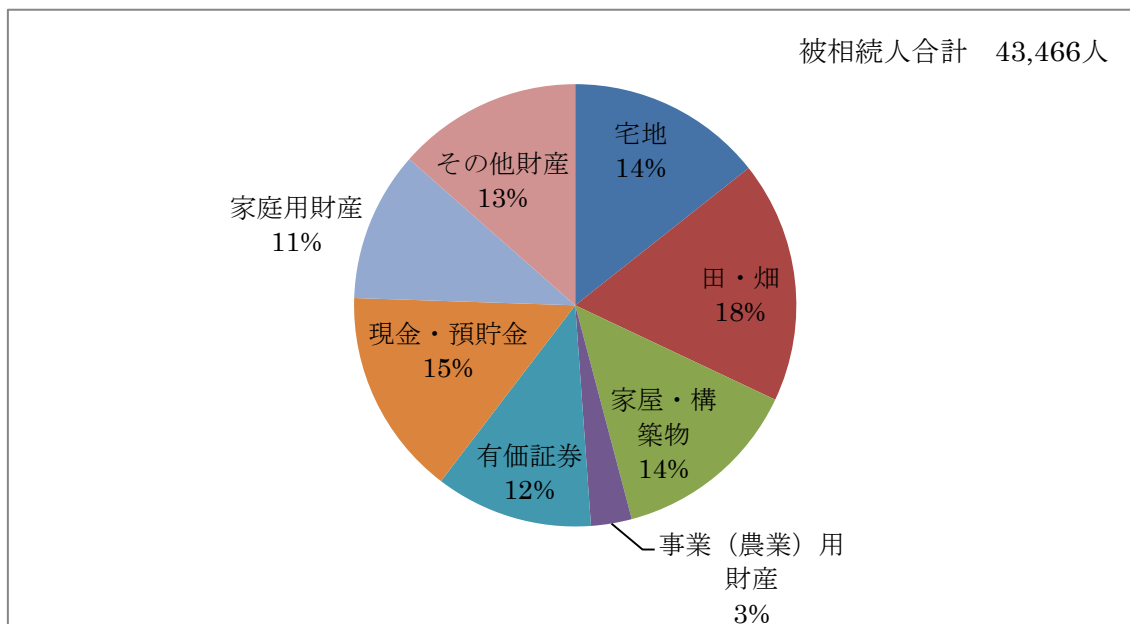
図 2 4 平成 4 年財産種類別に見た被相続人の構成比



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

図 2 5 平成 16 年財産種類別に見た被相続人の構成比

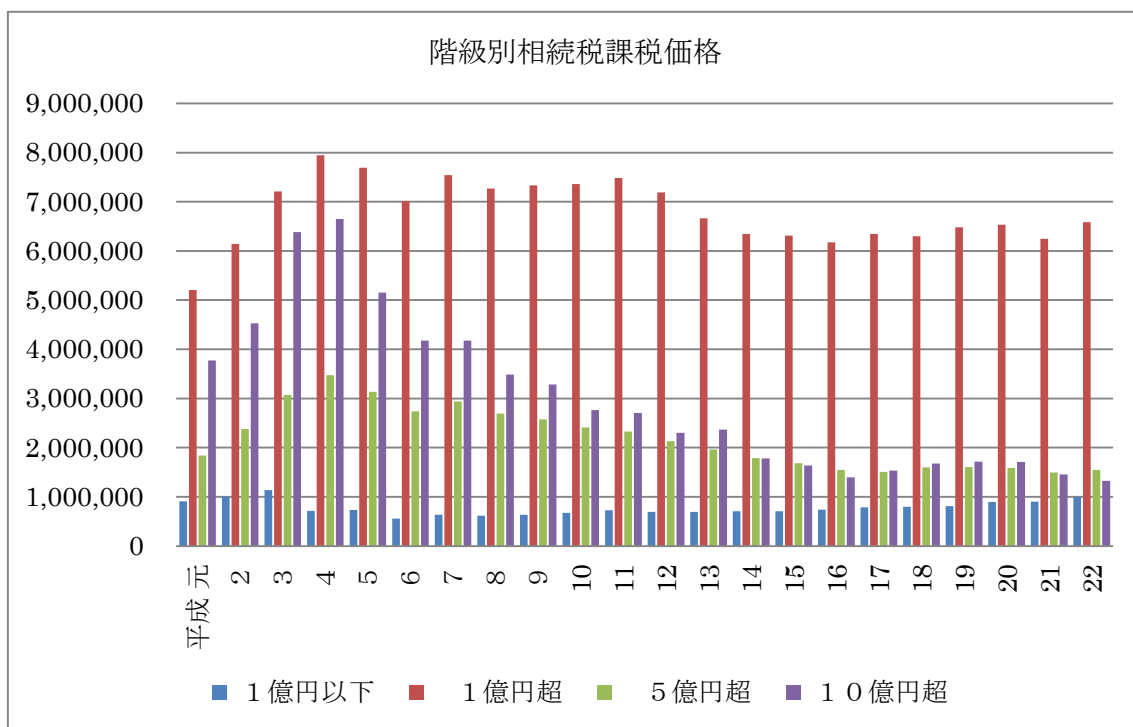


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

図 2 6 平成元～22 年階級別相続課税価格

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 2 6 は平成元年から 22 年までの相続における階級別相続税課税価格の推移である。図を見れば、図 2 2 と同じく平成の被相続人の課税価格は、相続価格 5 億円以下であることが解る。

この間の階級別課税価格の推移を見ると、1 億円以下は平成元年 906,923 百万円であったものが、平成 3 年にピークの 1,138,081 百万円となり、平成 16 年 737,162 百万円に減少、1 兆円以下で推移していたが、平成 22 年に 1,002,457 百万円となった。1 億円以下だけが被相続人数と同じくピーク時が 1 年早い。

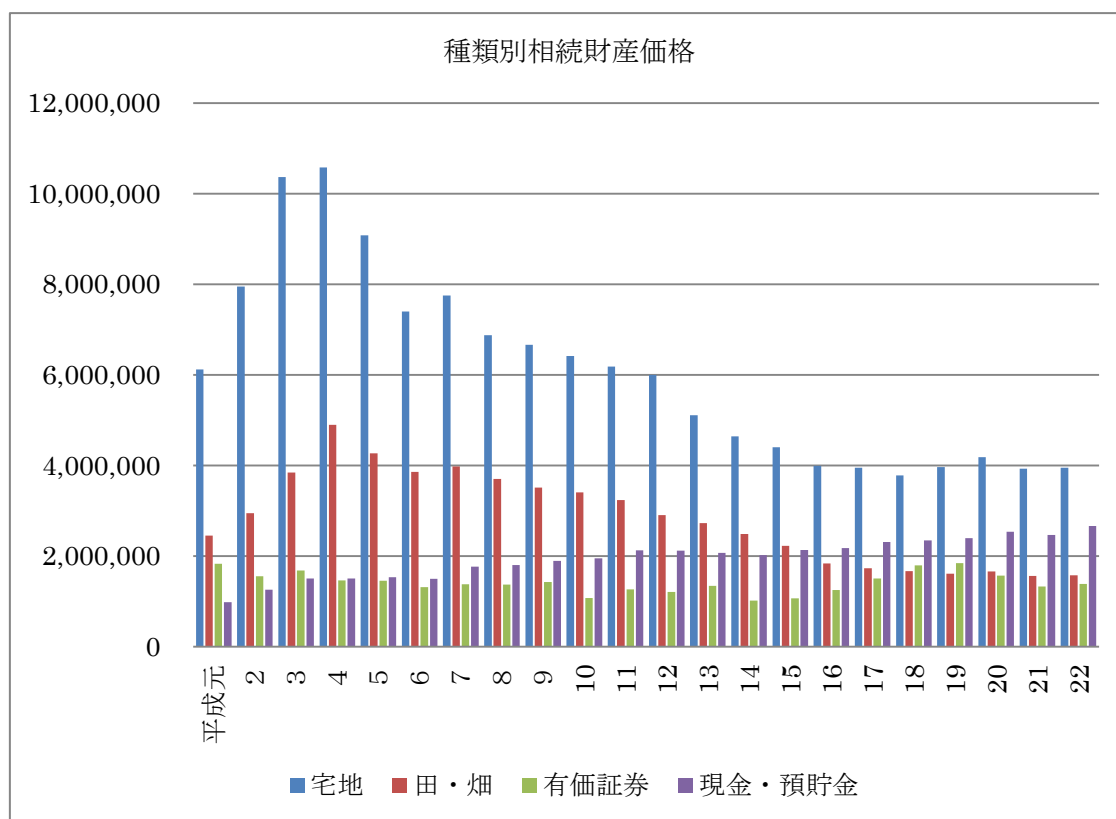
1 億円超は平成元年 5,203,547 百万円であったものが、平成 4 年にピークの 7,948,293 百万円となり、平成 16 年 6,172,692 百万円に減少し、平成 22 年は 6,583,419 百万円と 6 兆円代で推移している。

5 億円超は平成元年 1,842,872 百万円であったものが、平成 4 年にピークの 3,475,566 百万円となり、平成 16 年 1,544,741 百万円に減少し、以後 1 兆 5 千億円前後で推移し、平成 22 年は 1,546,848 百万円となっている。

10 億円超は平成元年 3,771,260 百万円であったものが、平成 4 年にピークの 6,648,965 百万円となり、平成 16 年 1,396,590 百万円まで減少し、その後 1 兆 5 千億円前後で推移していたが平成 22 年は 1,325,256 百万円と減少している。

相続人の主な取得財産価格の推移は以下の通りである。

図 2 7 平成元～22 年財産種類別の相続人取得財産価格の推移 単位：百万円



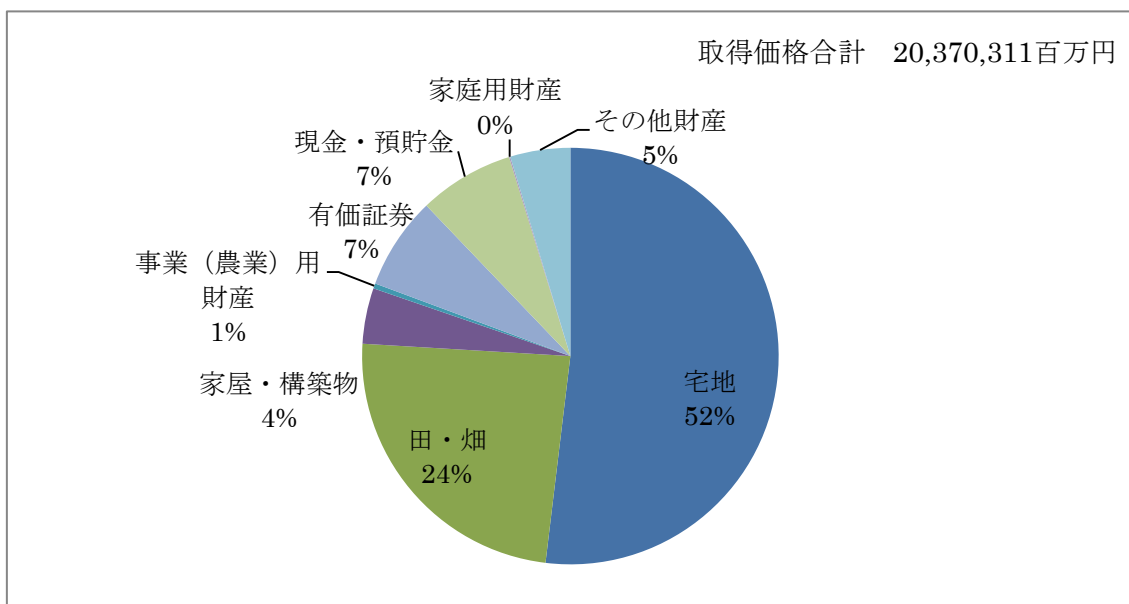
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 25 日取得

近年、現預金の構成比が宅地を上回っている。相続人の取得財産価格では従来どおり宅地の比率が高いが、バブル期の 4 割以下に落ちている。

図 2 8 と図 2 9 はそれぞれ、平成 4 年と平成 16 年相続人の取得財産価格を種類別に示したものである。平成 4 年の相続人の種類別取得価格では、宅地の構成比は 52%と半分以上を占め、取得価格は 10,573,776 百万円であったが、平成 16 年は 37%と 15 ポイントも下落し、取得価格も 5,990,220 百万円と半分近く下落していることが解る。

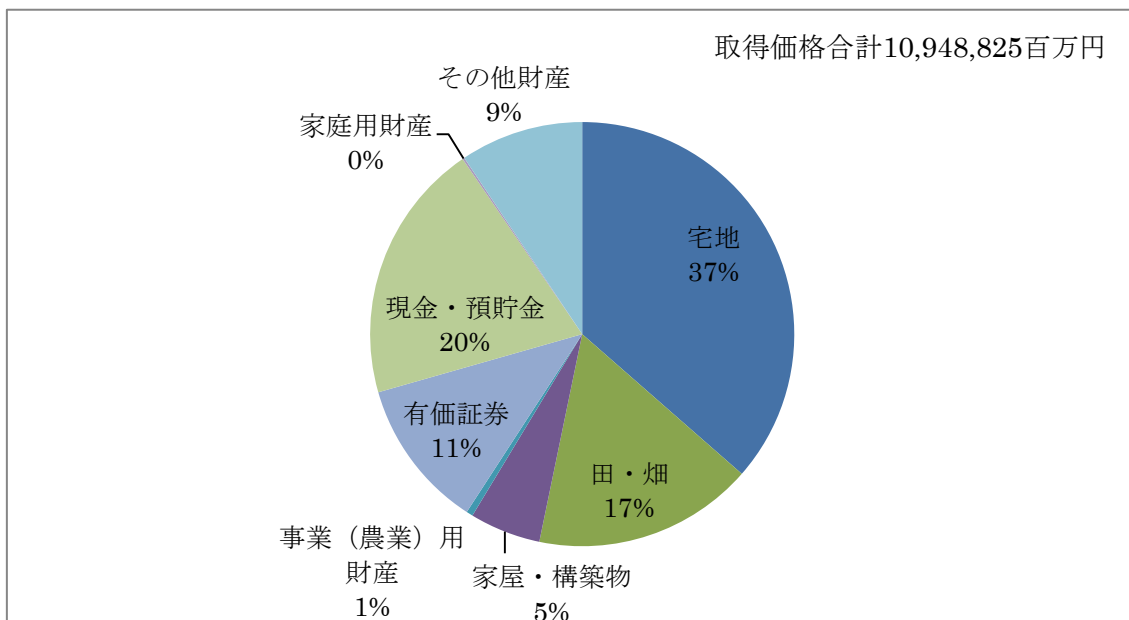
図 2 8 平成 4 年財産種類別の相続人取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

図 2 9 平成 16 年財産種類別の相続人取得財産価格



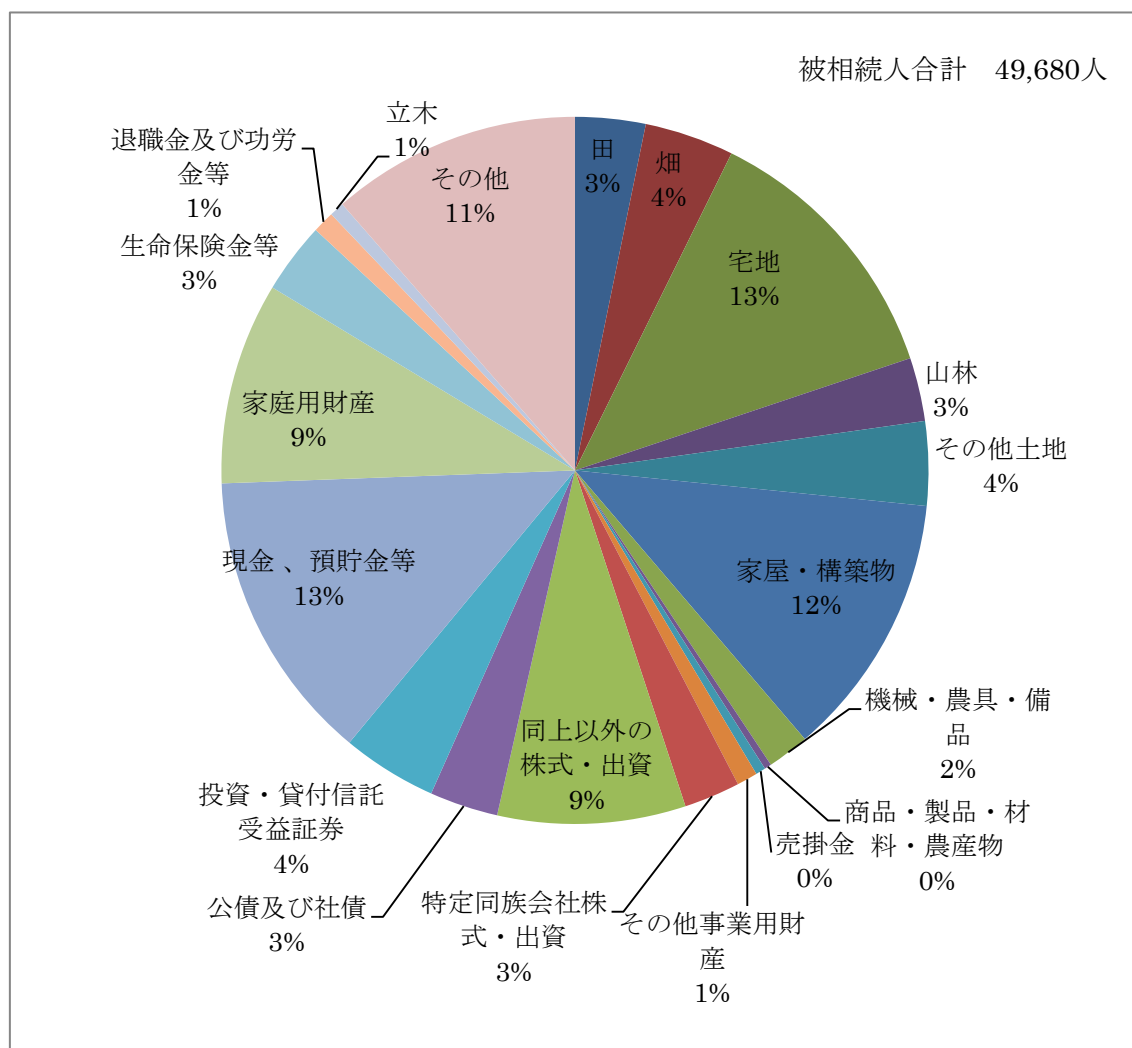
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

相続税について、昭和 33 年から平成 22 年までを、国税庁統計情報長期時系列データを基に、被相続人の財産および相続人の取得財産を、種類別、取得価格別、課税価格別等に分け概観してきた。

最後に平成 22 年の被相続人の種類別財産・取得価格別の構成比を提示する。

図 3 0 平成 22 年度被相続人種類別相続財産

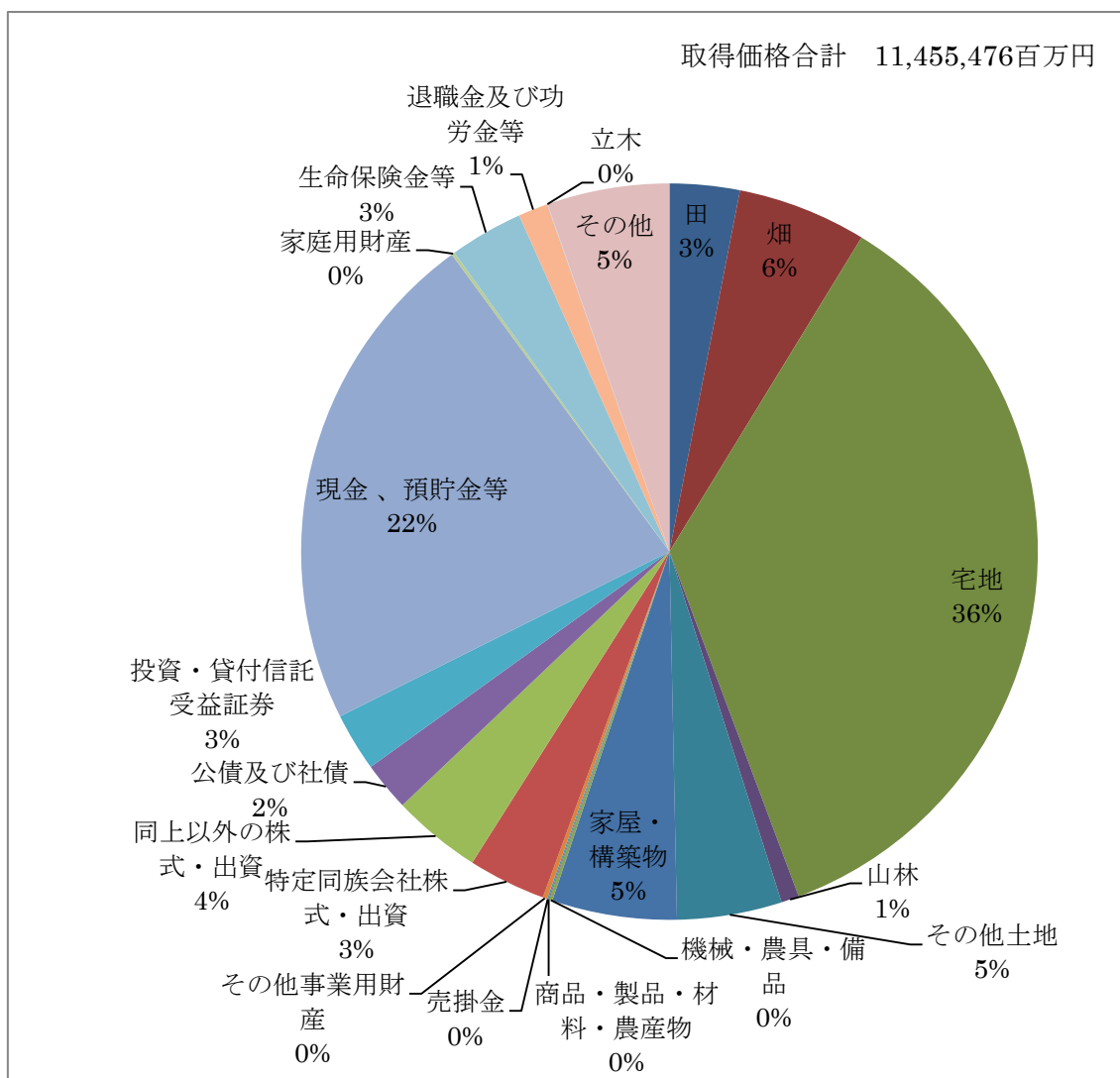


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 17 日取得

被相続人の財産構成は、図 6 の昭和 33 年と比較すると、宅地が 13% から 13%、家屋等が 12% から 12% と同じであるが、田畑は 13% から 7%、現金・預貯金は 18% から 13%、有価証券は 9% から 16% と変化している。不動産は宅地・家屋等に変化はないが、田畑が減り、金融資産にも変化がみられる。

図 3 1 平成 22 年相続人種類別取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 17 日取得

相続人の取得財産価格の構成は、図 7 の昭和 33 年と比較すると、宅地が 14% から 36%、田畑他が 19% から 9%、家屋等が 13% から 5%、有価証券は 10% から 9%、現金・預貯金は 13% から 22% と変化している。被相続人の相続財産の種類構成比には大きな変化はないが、相続人の取得財産価格の構成比は劇的に変化している。宅地は 2.5 倍になり、現金・預貯金も 1.7 倍近くになっている。逆に家屋は約 38% まで低下している。特に宅地についてはバブル期があったことも考えると、土地評価が大きく影響したものと考えられる。

第 2 節 相続税の土地評価の変遷

第 1 項 戦前の土地評価

資産税において評価が実施されるのは、直接現金取引が行われず、金銭以外の物等が移転または取得されたりする場合である⁷⁰。相続税法では、「財産の取得の時ににおける時価」（相続税法 22 条）と定めているが、これは時価の評価時点が特定されているだけで、具体的な時価の基準は明らかでない⁷¹。

相続税および贈与税の「土地評価の価額」は、「相続又は遺贈（当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものに係る贈与を含む。）により取得した財産の価額」（相続税法 11 条の 2）である。課税標準の価額としては、相続税法 22 条で「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価は、当該財産の取得の時ににおける時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定している。

したがって、相続開始前または受贈前の「財産の価額」は税額計算の基礎にはできないし、相続又は贈与による取得後に、何等かの理由により価額が下落しても、税額計算の基礎は相続時または贈与時の価額である。

そして、財産評価基本通達総則 1 の 2 では「時価の意義」を次のように規定している。「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法第 2 条《定義》第 4 号に規定する課税時期をいう。以下同じ。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」

「取得の時ににおける時価」とは、相続または遺贈の場合は、被相続人または遺贈者の死亡の日、また、贈与の場合は、贈与により財産を取得した日において、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認め

⁷⁰ 村井(1984)p.1～2

⁷¹ 村井(1984)p.4

られる価額、をいう。相続・贈与の「土地評価の価額」にもこれが適用される。

時価について、これ程、明確かつ詳細に示された有権解釈（評基通）は、他に例がないから、どうしても、この評価通達に依存せざるを得なくなる。他によるべき有権解釈がないため、全税目を通して相続税財産評価通達への過度の依存というべき現状がみられる⁷²。

日本の相続税法は、明治 38 年（1905）の日露戦争の戦費調達のため、非常特別税と同時に恒久的租税⁷³として遺産税方式で導入された。

当初帝国議会に提出された相続税法案での「土地評価の価額」は、土地に就ては賃貸価格の二十倍⁷⁴とし、また賦課の方法として「課税価格は政府之を決定し、之を相続人・遺言執行者又は相続財産管理人に通知す。⁷⁵」として衆議院に提出した。しかし課税価格の評定は、審議の結果、土地・建物の評定について⁷⁶とする修正事項がついた。

これは主に地方出身議員から、「土地には、水害地、旱魃地などがあり、こうした個々の土地の条件は売買価格には反映されるが、賃貸価格には反映されない⁷⁷」との意見が出され支持されたものである。これに対して、都市出身議員から「市街地では土地の売買価格が収益との対比で高くなり過ぎており、売買

⁷² 村井(1984)p.5～7

⁷³ 『明治大正財政史第七巻』（1938） p.220

⁷⁴ 「第五 課税価格の評定 相続財産の価格は相続開始のときの価格に依るを本則と為すと雖も、其の価格を知り得ざることあるべきを以て、土地・建物・船舶・地上権・永小作権・定期金に就ては左の如く特に価格評定の方法を設けたり。

（一） 土地に就ては賃貸価格の二十倍、建物に就ては其の十倍を以て其の価額とす。」「明治大正財政史第七巻」 p.208

⁷⁵ 「明治大正財政史第七巻」 p.212

⁷⁶ 「政府提出の相続税法案は衆議院に於て審議の末、之に対し多少の修正を加えたり。今其の修正事項を挙げれば左の如し・・・

（二）相続財産たる土地及建物の価額を其の賃貸価格を標準として評定するは、却って其の実際の価額を知り難き虞あるを以て、右規定は之を削除し、土地及建物に関しては相続開始の時の売買価格に依ることと為せしこと」『明治大正財政史第七巻』（1938） p.214

⁷⁷ 井上・藤井(1998)p.361

価格を基準にすると負担が過重になる。⁷⁸⁾との反論が出された。

わが国最初の公的な土地評価は、地租税の導入であったが、地価を記載した地券を発行するに当たって、記載する地価（売買価格）をどう決定するか、という点について試行錯誤が続き、土地の管理を地券から土地台帳に移行する、地租改正に向かうことになる⁷⁹⁾。

当初、地券が発行され所有権が認められた⁸⁰⁾ため、地券により土地売買が可能となり、前述の、都市・地方出身議員の売買価格高騰の認識が起こってくるのである。筆者の手元にある地券にも裏面に売買記録⁸¹⁾がある。

こうして議会で審議された相続法案は、
「相続税法案ハ議會ニ於テ些少ノ修正ヲ経タリ其重ナル事項ヲ挙クレハ左ノ如シ・・・

二 土地建物ノ価格ハ賃貸価格ヲ標準トシテ評定ストノ規定ヲ削リタルコト⁸²⁾

として、議案を修正し衆議院で可決、貴族院可決を経て、明治 38 年 1 月 1 日法律第十号として相続税法が公布され、同年 4 月 1 日より施行された。

制定された相続税法では土地および建物の評定は、「第四条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル⁸³⁾」と規定された。新たに公布された相続税法には、財産の評定について、船舶・地上権・永小作権・定期金の評定方法は規定しているが、土地建物の評定の記載がなく評定方法がわからない。

当初の政府案では、「土地に就いて賃貸価格の二十倍」として「収益還元法」ともとれる具体的な方法を提示していた。また衆議院の修正事項では「相続開始の時の売買価格に依る」として「時価法」ともとれる指針を提示している。しかし制定された相続税法では、いずれの方法も言及せず、これらに代わる評定方法を提示していない。

相続税は、わが国最初の制度であったため、政府は、施行に関して慎重な注意を要するとともに、相続税の課税価額の算定は困難を極めるとの認識をもって

⁷⁸⁾ 井上・藤井(1998)p362

⁷⁹⁾ 井上・藤井(1998)p363

⁸⁰⁾「日本帝国ノ人民土地ヲ所有スルモノハ必ス此券状ヲ有スルヘシ」明治 12 年 12 月 1 日発行地券裏面に記載

⁸¹⁾ 明治 12 年 12 月 1 日発行地券 明治 13 年 9 月 8 日売買

⁸²⁾『明治三十七八年戦時財政始末報告』p.222

⁸³⁾『明治大正財政史第七巻』(1938) p.216

いた⁸⁴。相続税法に土地建物の評価の方法は示されず指針がなかった。

相続税での土地評価については、明治 38 年 1 月相続税法公布直後に、各税務監督局長に対して以下の大蔵大臣訓示⁸⁵を行い、税法制定の趣旨の徹底を図るとともに、主として、課税価格の計算の評定が中心的な論点であった。この訓示を見れば、政府がいかに相続税の施行に際し注意を払い、課税価格の計算を意識しているかがよくわかる。これは、つまり

- ①日頃から、管区の各人の資産の増減に注意し、できれば価格計算を前もって行うように、
 - ②相続開始後は、財産目録が添付してある届出であれば、大きな不正がなければ届出た価格で決定するように、
 - ③課税価格の決定は、大まかに実額が掴めればよく、細かい点を取り上げて計算するようなことはしないように、
- と、訓示していることになる。

第一の訓示は、相続税施行時には所轄税務署が、地租税のため土地台帳を管理しており、土地の分割、譲渡、移転も、把握していたことを示している。筆者の手元にある、土地分筆届および土地台帳謄本⁸⁶にも税務署名が記載されている。このため、各人の資産の増減を管理することができた。また土地の売買代金に基づく登録税も把握していたため、土地価格の推計が出来たものと思われる。

第二の訓示は、届出の財産目録の添付書類に大きな不正がなければ、そのま

⁸⁴『明治大正財政史第七巻』（1938）p.224

⁸⁵「相続税ニ関スル大蔵大臣ノ訓示

第一 税務署ニ於テハ常ニ各人ノ資産ノ増減ニ注意シ出来得ヘクンハ其ノ価額ヲ推算シ置キ相続税賦課上ノ参考ト為スヘシ

第二 相続開始シタル場合ニ於テ財産目録ヲ添付シ其ノ旨届出ヲ為シタルトキハ甚シキ不正アリト認メラルル場合ノ外ハ成ルヘク届出ノ価額ニ依リ課税価格ヲ決定スルコトニ注意スヘシ

第三 課税価格ノ決定ヲ為スニ当リテハ大体ニ於テ其ノ実額ヲ得ムコトヲ期シ徒ニ些細ノ点ニ関スル計算ニ重ヲ置クカ如キコトナキヲ要ス」『明治大正財政史第七巻』（1938）p.224

⁸⁶ 昭和 6 年 12 月 23 日 玉造税務署発行

ま認めるように指示しており、賦課の方法は、法の上では政府決定の賦課方式としているが、実際は、自己申告方式と変わらないことを示している。

相続税法の制定に伴って、相続税の賦課徴収の手続きなどの規定が必要であるため、明治 38 年 3 月 23 日勅令第六十八号として施行規則が公布された。しかし、この施行規則にも土地評価の具体的な評定方法は示されていない。

それでは、実際には相続における土地評価はどのようにされていたのだろうか。前述の「条文の『時ノ価格』は、時価と同義と解され、また時価は市場における取引価格（市価）をいうものと解された⁸⁷。」とされているが、価格評定の議論の経緯をみると「時価と同義」とは言い難い。

このため、実際の土地評価は、「第十一条 相続人ハ相続開始ヲ知リタル日より遺言執行者又ハ相続財産管理人ハ就職ノ日より三箇月以内ニ相続財産ノ目録及相続財産ノ価額中ヨリ控除セラルヘキ金額ノ明細書ヲ政府ニ提出スヘシ⁸⁸・・・」と、相続人等が自分で評価計算して目録に記載し、明細書を政府に提出するように規定している。これでは、相続人・遺言執行人・相続財産管理人は明確な評定方法のないまま、評価計算をしなければならない。

その上で、賦課方法について、「第十三条 課税価格ハ政府之ヲ決定ス 課税価格ヲ決定シタルトキハ政府ハ之ヲ相続人、遺言執行者又ハ相続財産管理人ニ通知スヘシ⁸⁹」と規定している。この結果、相続財産の土地、建物については、個々にその評価の事務が税務官署に委ねられることとなった⁹⁰。

相続税法の執行をすることになった税務官署は、土地評価のため標準率⁹¹を各税務署で採用し、以後、時価標準率が土地評価の軸になっていく⁹²。標準率は、明治 42 年 7 月 7 日付けの主税局長から税務監督局長にあてた通牒により、法施行後 4 年程度の間に、すでに、各税務署において土地建物の時価標準率が

⁸⁷ 河沼(1928)p.129

⁸⁸ 『明治大正財政史第七巻』(1938) p.221

⁸⁹ 『明治大正財政史第七巻』(1938) p.221

⁹⁰ 井上・藤井(1998)p.363

⁹¹ 「五、土地、建物、立木等については適正な評価につき当局で便宜上予め標準率を作成し、これによって算出することになってゐる。」高木(1941)p.215～216

⁹² 井上・藤井(1998)p.374

作成されていたことがわかる⁹³。

時価標準率は、実務的には、宅地であれば標準となる土地の、1 坪当たり金額を把握し等級を定め、それが適用できる範囲を特定して市町村ごとに時価標準表を作成する。特定の土地の 1 坪当たりの時価が知りたければ、その土地がどの適用範囲に入っているか探せば金額を知ることができる⁹⁴。

筆者の手元にある、大阪市内における昭和 2 年の相続届⁹⁵の相続財産目録を見ると、各土地の評価は、それぞれの坪当たり単価に面積を乗じて価格を計算している。これは、昭和 2 年（1927）当時には市町村毎から地域単位まで、時価標準率による土地評価の計算方法が確立していたことが窺われる。相続税施行後 20 年余り経ったころには、前述した「大蔵省訓示」の第一である「各人の資産の増減に注意し、価格計算を前もって行い、相続税賦課上の参考とするよう」が実施されていたことがわかる。

当時の時価標準表が、現在の相続税財産評価基準と異なるのは、土地の時価額評定のための一資料にすぎなかったからであるが、土地価額の評価の均衡の点では、隣接する税務署相互間および税務官署相互間の均衡を保つよう作成するため重要な位置を占めていた。

賃貸価格が地租の評定とされたのは明治 43 年（1910）の宅地地価修正法であるが、賃貸価格が課税標準とされていたわけではない。賃貸価格が地租の課税標準として採用されたのは、昭和 11 年（1936）の賃貸価格改訂法により改訂される⁹⁶。

全国の土地に付された賃貸価格を、相続税において時価標準率を実際に適用する段階で、活用するようになるのは、昭和 13 年（1938）からである⁹⁷。昭和 13 年の支那事変特別税として改訂された相続改正法（昭和 13 年 3 月 31 日法律 47 号）では、「相続財産の価額、相続財産に加算すべき贈与の価額並びに相続財産の価額中から控除すべき公課及び債務は相続開始当時の現況による」

⁹³ 「局ト局トノ境界点ニ在ル税務署ノ土地建物時価標準率ハ相互ノ税務署ヲシテ一応協商セシメ爾後ハ改定ノ都度協商ヲ遂ケシメ課税ノ権衡ヲ保ツコト」
井上・藤井(1998)p.377

⁹⁴ 井上・藤井(1998)p.377

⁹⁵ 昭和 2 年 9 月 3 日付相続届 玉造税務署提出

⁹⁶ 高津(1984)pp.70～71

⁹⁷ 高津(1984)p.70

と規定して現況により「財産の価格」を評価することとしたが、この現況主義は「時価主義」とは異なると解される⁹⁸。「相続当時の現況」としたのは、各税務署で実際に行われていた、標準率で推計した価格を適用する方法を容認したものである。

それは、昭和 16 年（1941）当時において、「相続財産の算定一金銭以外の相続財産の決定は、その課税範囲のそれ以上に複雑である。先づ経済原則として相続財産となった当時、即ち相続開始時に於ける時価によることには問題はない⁹⁹。」としながらも、各所轄税務署に標準率による算出方法が整備されていたことを示している。

昭和 20 年 8 月 15 日の「終戦」から昭和 27 年 4 月 28 日の「サンフランシスコ平和条約」発効まで日本は連合国の占領下におかれた。

大蔵省は、昭和 21 年 1 月 15 日付で税制改正案要綱（未定稿）¹⁰⁰を作成し、以後検討を加え 7 月 1 日の省議決定を経て 7 月 10 日「税制改正に関する法律案要綱」が最終成案となった。相続税については「税率」「課税最低限」「年賦延納許可の税額限度」それぞれを引き上げる改定がおこなわれた。

しかし、昭和 21 年 10 月 21 日に連合国最高司令官総司令部と、税制についての第一回会談（司令部側、経済科学局内国歳入課 H. シャベル、主税局側局長、国税第一課長、渡辺事務官）が行われ、「司令部の側からするきわめて積極的なものがあつた¹⁰¹」といわれる昭和 22 年度の税制改正について、11 月 6 日付で「日本の相続税及び贈与税に対する原則と勧告（GHQ シャベル氏）¹⁰²」が提示された。

「（1）家督相続に対する優遇、（2）低位な累進税率、（3）生前贈与などに対する課税の不備、という三つの欠点を挙げ¹⁰³」ていた。

⁹⁸ 石島(1996)p.4

⁹⁹ 高木(1941)p.214

¹⁰⁰ 「国庫収入ノ増加ヲ図リ戦後ニ於ケル財政ノ適正ナル運行ニ資スルト共ニ経済諸情勢等ノ推移ニ応ジ公正ナル国民負担ノ実現ニ依リ健全ナル戦後国民生活ノ確保ヲ期スル等ノ為当面前必要ナル税制ノ改正ヲ行フコト」『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977） p.55

¹⁰¹ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977） p.188

¹⁰² 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977） p.198

¹⁰³ 神野(1984)p.30

これを受け、昭和 21 年 12 月 21 日付で「改正相続税試案」が提示され¹⁰⁴、翌昭和 22 年 2 月 22 日付「税制改正に関する法律案要綱」を経て、相続税法が改正公布全文改正され、相続財産の評価については¹⁰⁵、「相続当時の時価」に改正された。これにより「財産の価額」は、「現況主義の規定」により現行法と同じ「時価によること」とされた。しかし、現実の評価事務（評価通達）は、昭和 21 年（1946）の財産税法による評価額を基に一定倍数を乗じて評価する方法であった¹⁰⁶。昭和 24 年 5 月 10 日、日本の税制を検討するためシャウプ使節団が来日、8 月 27 日付「シャウプ使節団日本税制報告書」が提示された。

第 2 項 戦後の土地評価

日本の戦後の財政経済の整理建直しのために、政府は国民の全財産を課税対象とする臨時税を「財産税法」（昭和 21 年 11 月 20 日施行）として成立させた。

財産税の施行に当たり最も問題となったのは、「財産捕捉の問題」とともに、個々の財産の価格をいかにして適正に評価するかという「財産評価の問題」であった。わが国の相続税は明治 38 年（1905）に設けられたが、財産評価については、戦前に相当長い経験を重ねてきた。しかし、財産評価に関する税法および酒税当局の、税務執行通牒の定めは簡単で、評価方法の具体的細目や実施は、税務監督署（財務局）以下の地方機関に委ねられていた。財産税の課税を行ううえで、財産評価の適正を期することは必須の要件となり、財産評価は既存のものに比べ格段に整備された内容となった¹⁰⁷。

¹⁰⁴ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）p.216

¹⁰⁵ 「九 相続税法（昭 22・4・28 法 87）」

第三十七条 第三十三条、第三十四条第一項及び第三項並びに前二条に定めるものの外、相続財産の価額は、相続開始当時の時価により、相続財産の価額から控除すべき債務の金額は、相続開始当時の現況による。

第三十三条、第三十四条第一項及び第三項に定めるものの外、贈与財産の価額は贈与の時における時価による。』『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）p.600

¹⁰⁶ 高津(1984)p.72

¹⁰⁷ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）pp.330～331

当時の「相続税法」（明治 38 年法律第 10 号）では財産評価に関する規定は第 4 条の規定しかなかったが、「財産税法」は 1 章 12 カ条の規定を設け、土地、家屋、有価証券から、事業用・家庭用動産、家畜にいたるまで評価方法の基準を定めた¹⁰⁸。財産税において定められた評価方法は、相続税および富裕税において継承され、その後種々改訂されたものの、今日の評価方法の原型はこの財産税の評価において形成された。

財産税の賦課は、その後の「所得税法」（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号）における譲渡所得、山林所得の計算や、「資産再評価法」（昭和 25 年 4 月 25 日法律第 11 号）の個人資産の再評価の計算のベースに利用された¹⁰⁹。財産税法における土地および家屋の評価については、地租法または家屋税法による課税標準として土地台帳、家屋台帳に登録された賃貸価格を基準として、一定の倍数を乗じ算出した金額で画一的に評価を行う方法を採用した。

この倍数は、六大都市、郡の区域ごとに、その区域内の基準となる土地または家屋の時価の、賃貸価格に対する基準倍数を先ず定める。これに準拠して、それぞれ、区、市、郡などの倍数決定区域ごとの基準倍数および最高倍数・最低倍数を、不動産評価委員会に諮問して財務局長が定めるが、実際の基準倍数は、最高倍数、最低倍数の範囲内で税務署長が定めることになっていた¹¹⁰。

税務署管内において、倍数決定地域内に、更に状況の類似した数地帯を設けて、その地帯の終戦前後の土地、借地権、家屋の売買実例、精通者意見等を斟酌したうえ、基準の土地、借地権、家屋の価額を評定し、この評定価額に対する賃貸価格の倍数を以って、その地帯の倍数とする。この倍数は、物件のある所轄税務署で発表し、各町村役場で倍数台帳の謄本を備え付け、一般納税者の閲覧に開放することとした¹¹¹。

財産税の評価は、従来、税務署が個々に評価していた方式に代えて、主税局自身が評価方法の具体的細目まで極力定型化し定め、評価に使用する基礎的数字まで主税局で算出する方法で、画一的であったが、恣意性の排除を図り、全国的に統一した評価が実施された。全国の土地評価について、中央において各

¹⁰⁸ 竹内（1946）pp.72～73

¹⁰⁹ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）p331

¹¹⁰ 竹内（1946）pp.74～75

¹¹¹ 竹内（1946）p.75

財務局管内の最高値の価格を基準として、それを柱にして各財務局が管内各地の土地評価を行うことによって、全国的な評価水準の均衡保持を図る方法が、財産税評価によって始まり、その後、踏襲され今日に至っている¹¹²。

昭和 24 年（1949）のシャープ勧告に基づく昭和 25 年（1950）の大改正において、相続・贈与税は取得税として導入された。評価については、「古くから評価に関する規定は極めて簡単であり、殆んど大部分の財産の評価については、税務行政運営の実際に委ねられている。改正相続税法においても、評価に関する規定は、殆んど全部舊法を踏襲し、後述の如く、単に二、三の箇所において評価の倍数乃至割合を変更しているに止まり、全文僅かに五箇条に過ぎない¹¹³。」と、従来のように各税務署の判断に委ねるとし、評価通牒については富裕税を参照されたいとしている¹¹⁴。このことは、取得税と富裕税の評価は、同じ評価通牒に基づいて評価することを前提としていたものである。

富裕税法の財産評価の規定は僅か六ヶ条しかない。「これは、富裕税の納税義務者が一応数万人位と推定されるし、法律で評価の規定を設けると却って実情に結果に副わない結果となるとも考えられるので、相続税法と略々同様の評価規定を設けるにとどめたものである¹¹⁵。」との理由からである。富裕税法における土地の評価については、課税時期の通常取引価額によって評価することになっているが、実際は財産税の申告する場合の宅地の価額の評価要綱と同様の方法であった¹¹⁶。

富裕税は昭和 25 年（1950）から 27 年（1952）までの 3 年間の実施で、昭和 28 年（1953）の税制改正で廃止された。廃止の理由としては、昭和 36 年（1961）の税制調査会の答申のなかで、①不表現資産の把握が困難であったこと、②無収益資産に対する課税から生ずる納税状況が良好でなかったこと、③実施上煩雑な手続きを要したこと等の理由により、負担調整と税制簡素化のため廃止されたとしている¹¹⁷。

¹¹² 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）pp.332～333

¹¹³ 泉（1951）p.138

¹¹⁴ 泉（1951）p.138

¹¹⁵ 泉（1951）p.138

¹¹⁶ 泉（1951）p.346

¹¹⁷ 石倉（1995）pp.237～238

取得税は、富裕税と同じ昭和 28 年税制改正により相続税と贈与税に分かれたが、評価方法は、それまでの財産税法の評価方法を踏襲した「賃貸価格倍数方式」を採用した。昭和 30 年（1955）、国税庁通達「宅地の評価について」により、市街地の宅地は「路線価方式」に、それ以外の全地目については「賃貸価格倍率方式」が導入され、昭和 39 年（1964）、「賃貸価格倍率方式」から「固定資産税評価額倍率方式」に変更された。

第 3 項 平成の土地評価

日本の戦後は長い間地価上昇が続いた。殊に、昭和 60 年（1985）から平成 2 年（1990）までの 5～6 年は、日本経済のいわゆる「バブル成長」と共に、市街地の土地価格の急騰が起こった時期である。この時期は、地価の急騰がその財産価値を急激に膨らませ、相続税負担を急激に増加させた時期でもある。

この相続税負担の急増は、その負担回避の知恵をいろいろ生んだ。最も古典的なのは「財産は金で残すより土地で残せ」である。土地等の相続税の財産評価は、税金の負担を伴うので過大評価は慎まなければならないから、時価の幅の中で保守的に低く評価することを常としてきた。これが財産評価における、いわゆる「財産評価上の安全性の原則」と呼ばれる考え方を生んだ。

昭和 62 年 12 月に相続開始し、昭和 63 年 6 月に申告した相続事案は、評価額の乖離を利用した節税策の典型であったが、昭和 61 年（1981）の税制調査会答申で節税策を指摘されており、同答申を受けて、昭和 63 年 12 月 30 日公布、施行された税制改正で租税特別措置法のいわゆる「3 年しぼり」が制定され、昭和 63 年 12 月 31 日以後の相続から適用となった。

平成元年 2 月 22 日、土地基本法が成立した。この基本法では、① 土地についての公共の福祉優先（第 2 条）、② 適正な利用および計画に従った利用（第 3 条）、③ 投機的取引の抑制（第 4 条）、④ 価値の増加に伴う利益に応じた適切な負担（第 5 条）、の 4 つを基本理念と定め、土地問題解決に向けた各施策を総合的に推進して、適正な地価を導こうとした。また、第 15 条に税制上の措置として、「国および地方公共団体は、土地についての基本理念にのっとり、土地に関する施策を踏まえ、税負担の公平の確保を図りつつ、土地に関し、適正な税制上の措置を講ずるものとする。」と規定した。さらに、第 16 条で公的

土地評価について、「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする。」¹¹⁸と規定した。

こうして、相続税の土地評価についても、地価公示や固定資産税における土地評価という他の公的土地評価との均衡化・適正化が図られるようになる。

相続税土地評価の路線価は平成 4 年（1992）を境に、その評価基準を公示価格の 7 割から 8 割に引き上げるとともに、評価時点を前年の 7 月 1 日から当年 1 月 1 日を基準日とする調整がされ、適正化が図られるようになった¹¹⁹。

地価高騰の対策としてとられた各措置の大部分は、平成 3 年（1991）の税制改正で採用され、平成 4 年に施行されたが、その時、既に地価の下落が始まっていた。

地価下落時の事案である大阪地裁判決の原因となったのは、平成 3 年 8 月 7 日被相続人の死亡により開始された相続によるもので、この時点で、取得価額 23 億 5109 万 5000 円の土地総額が、土地の鑑定評価額 11 億 2897 万 1000 円と、半値以下になっていた。この申告については、平成 5 年 2 月に相続人が不動産鑑定書を添付し、更正の請求を提出して地価下落を提示している。

地価高騰対策の各措置が施行された平成 4 年には、不動産鑑定額が取得時の半値に下落している地点があったことになる。しかし、平成 7 年（1995）の大阪地裁判決まで、いわゆる「3 年しぼり」は変更されることはなかった。

国税当局も平成 4 年 4 月の「事務連絡」で、「先般、国土庁から公表された平成四年の地価公示価格によると地価下落の著しい地域も見受けられることから」と、地価下落を認識しており、土地の評価額が地価を上回った場合に適切に対応するように、つまり、土地等の財産評価では評価額に固執せず、売買実例価額や地価公示価格で評価された場合には、容認するよう通達している。

節税策と評価割合に関しては、平成 3 年 12 月 19 日の「平成 4 年度の税制改正に関する答申」を受けて、平成 4 年分から相続税評価額は、評価割合を地価公示価格の 8 割に引き上げ、評価時点を当年 1 月 1 日時点に変更した。

公示価格の 8 割が相続財産の評価割合として、時価に対する「評価の安全性」

¹¹⁸ 土地基本法 最終改正：平成 11 年 12 月 22 日法律第 160 号

¹¹⁹ 石島（1996）p.14

の許容範囲内で適切であるかどうか、つまり、地価公示価格の 8 割で評価すれば、節税策や金融資産等との不公平の問題などから見て、妥当といえるかどうかは判定できない。しかし、地価公示価格を実勢価格とすると、これを基準に相続財産の評価を行うことは、相続税の適正化を図り、実勢価格と相続税評価額との乖離を防止するためには必要であり、かつ、有効な措置といえた。

平成 8 年度の政府税制調査会答申で、「この特例を直接地価動向と結びつけて議論することは適當ではないが、最近では、相続開始直前に土地等を取得して相続税の負担軽減を図ろうとする行為は見受けられなくなっていることから、この特例は、廃止の方向で検討することが適當である」とした。

答申は、租税特別措置法 69 条の 4 の措置について、地価動向と無関係であるような表現をしているが、この措置は、地価公示価格と相続税評価額との適正化が図られていったこと、地価が下落して、時価と相続税評価額の乖離を利用した節税策が使えなくなったことで、本件特例の存在意義が存しなくなり¹²⁰、平成 8 年 4 月 1 日から施行された改正措置法により、租税特別措置法 69 条の 4 の規定は廃止された。

租税特別措置法 69 条の 4 の規定は廃止されたが、附則 19 条において経過措置がとられ、平成 7 年 12 月 31 日以前の相続について、特例規定は従来の課税関係を維持するとしながら、平成 3 年 1 月 1 日から平成 7 年 12 月 31 日までの相続における特例適用土地については、特例適用しない場合の価格(路線価等)の 70%の税額を適用できることとし、平成 8 年 9 月 30 日まで更正の請求ができるとした。現在の租税特別措置法 69 条の 4 は「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例」となっている。

¹²⁰ 石島 (1996) p.19

表 1 相続税等における土地評価の沿革の概説

年	課税手続	財産評価の 根拠規定	評 価 方 法		参 考
明 38 年 (創設)	賦課課税 制度 納税者 財産の明 細等を提出 税務署長 課税価格 等を決定	「相続財産 の価格は相 続開始の時 の価額によ る。」(第 4 条)。	○個別課税方式 売買実例、賃貸価格、 精通者意見を基に個 別に評価		明 6 年…地租改正条 例 大 15 年…土地賃貸価 格調査法 昭 6 年…地租法 昭 11 年…土地賃貸価 格改定法
昭 22 年	申告納税 制度	「相続財産の 価額は、相続 開始当時の時 価により、… よる。」(第 37 条)。	○賃貸価格倍率方式 賃貸価格×倍数 (注) 倍数は、売買実 例、精通者意見を基 に毎年評定		
昭 25 年 全文改定		「相続、遺贈 又は贈与に より … よ る。」(第 37 条)。			昭 25 年…シャウプ 勧告
昭 30 年		財産を取得し た財産の価額 は、当該財産 の取得の時に おける時価に より、…よ る。」(第 22	○路線価 方式 (市街地 の宅地) (注) 売 買実例、 精通者意	○賃貸価 格倍率方 式(左の宅 地を除く 全地目)	昭 30 年「宅地の評価 について」国税庁 通達 路線価方式の導入 昭 36 年…固定資産評 価 制度調査会答申

		条)。	見を基に 毎年評定		
昭 39 年		○「時価とは、 …財産の現況 に応じ、不特 定多数の当事 者間で自由な 取引が行われ る場合に通常 成立すると認 められる価額 をいい、…よ る。」(相続税 財産評価通 達)。	(注)路線価、倍率は、 売買事例、地価公示価 格(昭和 46 年分以降)、 精通者意見を基に毎年 評定。	○固 定 資 産 税 評 価 額 倍 率 式 等(左の宅 地を除く 全地目)	昭和 39 年…「相続税 財産評価基本通 達」国税庁通達 昭和 44 年…地価公示 法

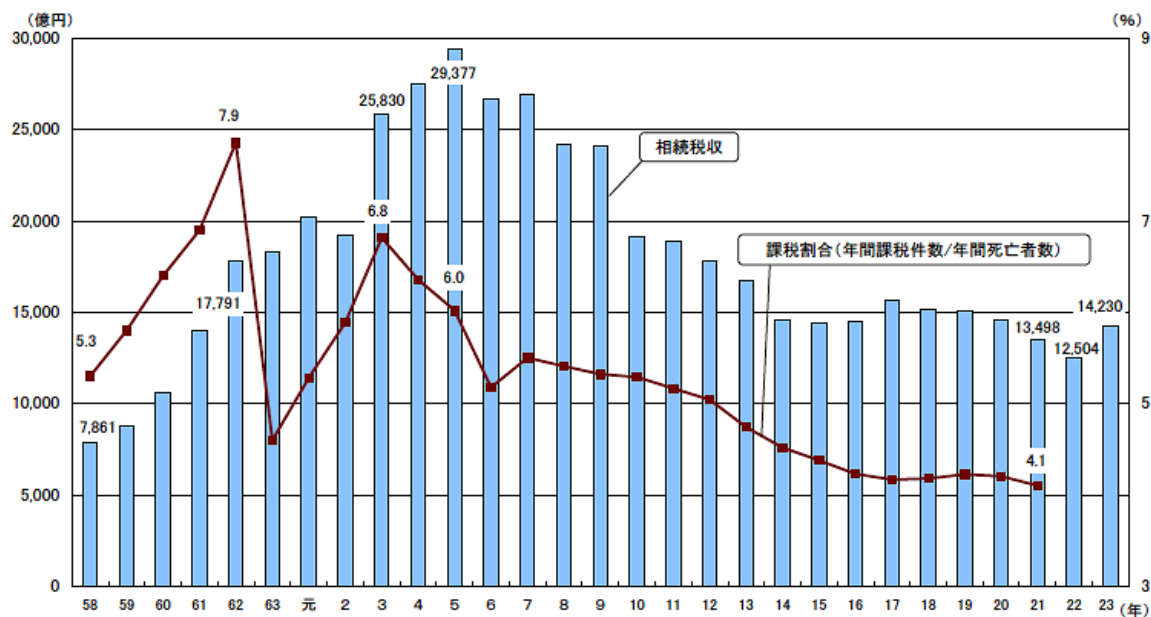
出所：佐々木・角田・武藤(1999)「専門家のための全解土地税制Ⅲ」 pp227 より作成

第3節 一定地点における相続税の推移（仮定事例を設定して）

第1項 相続税の土地評価

我が国の相続税の税収と課税割合の推移は、以下の通り示されている。

図3-2 相続税の課税割合及び税収の推移



（注1）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成22年度以前は決算額、平成23年度は予算額）。

（注2）課税件数は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」（厚生労働省）による。

出所 財務省ホームページ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/135.htm 平成24年10月28日日取得

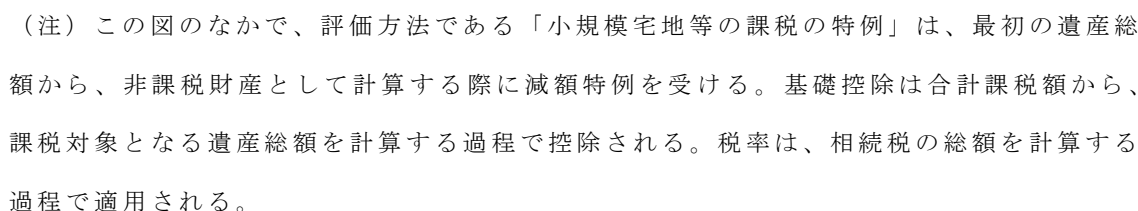
図3-2において、税収の平成5年までの上昇については、地価の上昇で説明がつく。平成6年からの減少傾向は、バブル崩壊後の地価下落と平成6年度改正による基礎控除引上げ、小規模宅地の特例の拡大等による相続税減税によるもの、と考えられる。

そこで本稿では、一定点の土地を定め、仮定事例を設定して、実際に相続財産を評価し相続税を計算することにより、相続税がどのように推移してきたのかを表してみる。

そして、地価の変遷が相続税の財産評価にどのように影響を与えたのか、課

日本の相続税は「法定相続分課税による遺産取得課税方式」で遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷制度をとっている。そのなかで租税構造や評価方法はどのようなものか、日本の相続税の仕組みを簡単に見てゆく。図3-3は相続税の仕組みの簡略図である。

(相続人が配偶者+子2人の場合)



http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/135.htm 平成 24 年 10 月 28 日取得

この表にそつて、初めに遺産総額を計算するため、土地評価を行い、遺産総額を決定する。

1. 仮定土地の設定と評価

まず相続税の計算を行うにあたり相続財産として、一定点の土地を設定しなければならない。土地の対象要件については、次の3点を考慮する。

- ① 都市部で普通商業・併用住宅地区であること。これはこの地区が、普通の市民の多数が仕事し生活しており、平均的であると共に相続税改正の影響を受けやすいからである。
- ② 近隣に、大規模商業施設または新駅等のインフラ施設が、新設あるいは撤去していないこと。これは、地価が近隣の影響を受けることを排除するためである。
- ③ 対象地点を含む地域が大きく変化していないこと。これは、このままで長期間の推移を見るため、社会情勢に合わせて緩やかに変化していることが望ましいからである。

これらの要件で適合する対象地点を考察したところ、筆者の自宅付近が適合しているように思えたので、この地域を対象地点とする。

＜対象地点及び条件設定＞

対象地点 大阪市阿倍野区阪南町5丁目25番付近

条件設定 相続人 配偶者 子2人

財 産 土 地 宅地 500㎡

正面は6車線道路に面し、裏面は住宅地に面する。

内 事業用 160㎡ 居住用 340㎡

建 物 事業用建物 固定資産税評価額 1,000万円

事業用建物は道路面に面している。

居住用建物 固定資産税評価額 500万円

居住用建物は住宅地に面している。

相続財産は、土地・建物のみで、生前贈与はない。

＜対象地点の概略＞

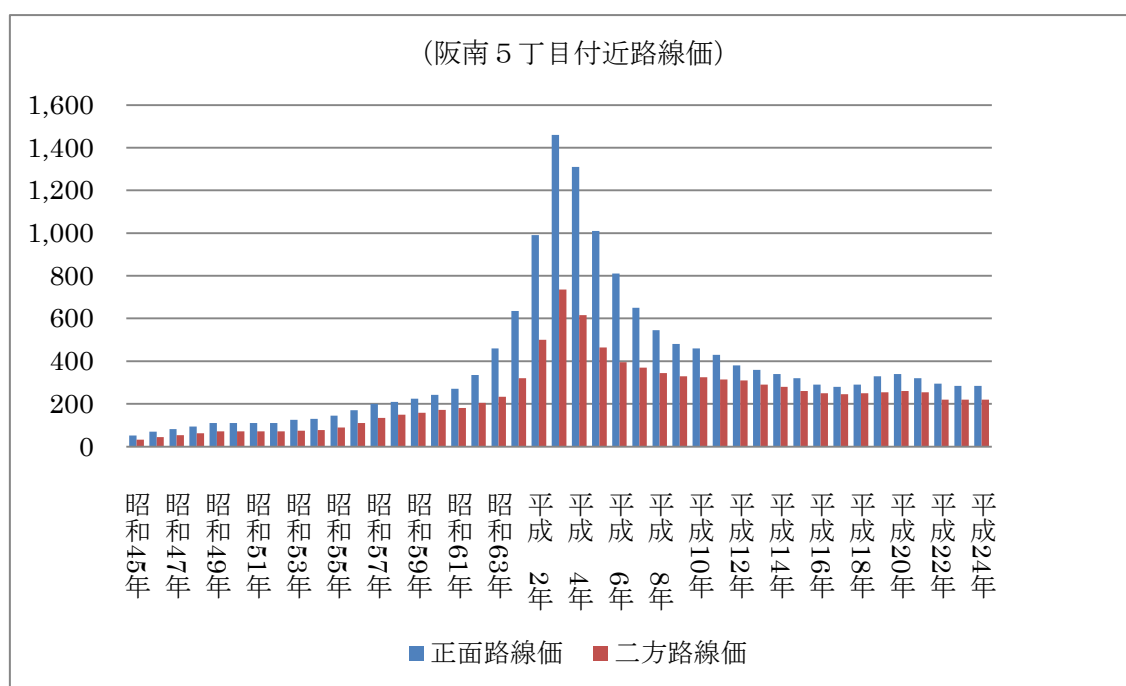
阿倍野区は、上町台地の南の高台に位置し、古くから大阪南部の交通の要衝として栄え名所・史跡も多く、住宅・商業の町として発展してきた。周辺一帯

は、活気ある商業地を形成しているが、区域全体としては、比較的閑静な住宅地として発展してきた¹²¹。筆者の自宅付近は、昭和 15 年大阪で初期の区画整理を行い住宅地として基盤の目のように整備され、戦時の大阪大空襲時も焼け残った地域で、戦後緩やかに発展してきた場所である。対象場所は地下鉄駅から 10 分圏内の普通商業・併用住宅地区で、駅前に商業地区があるが大規模商業施設はない。対象地区は 6 車線道路と住宅地道路に面した住宅地である。以上の条件で、相続財産の評価、相続税の計算を行う。

1. 仮定土地の路線価

まず始めに、土地の評価から行う。国税庁は財産の評価について財産評価基本通達を定め、土地の評価を公表しており、本件仮定土地は路線価地域である。道路二面に接しているため、二つの路線価が必要である。土地評価は正面路線価を基準にして、二方路線の影響加算を行う。

図 3 4 昭和 45～平成 24 年正面路線価・二方路線価推移表 単位 千円



備考 各年路線価より筆者作成。

¹²¹ 阿倍野区ホームページ (阿倍野区の概略)

<http://www.city.osaka.lg.jp/abeno/page/0000001131.html> 平成 24 年 11 月 13 日取得

図3-4は、仮定した土地の昭和45年から平成24年までの相続税財産評価¹²²における㎡あたりの価格¹²³である。図で見ると日本の相続税の課税状況と同じく、平成3年を頂点とした山形になっている。

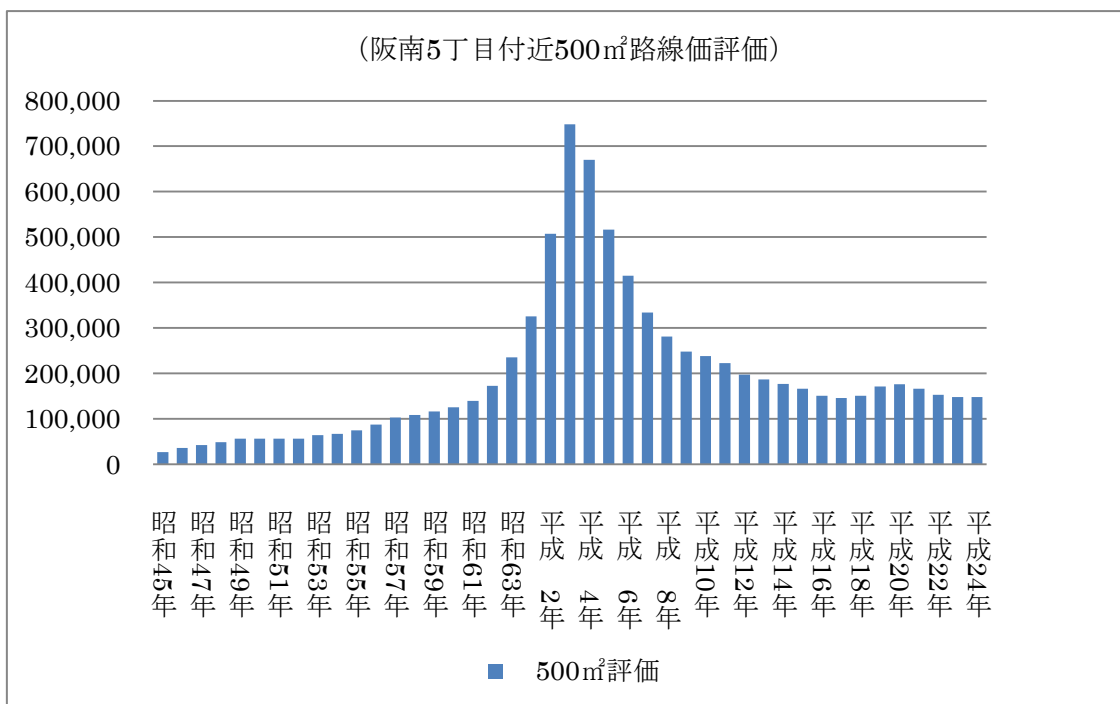
正面路線価は、昭和45年、㎡単価52,000円であったものが、平成3年、1,460,000円まで上昇し、平成24年には285,000円まで下落している。二方路線価は、昭和45年、㎡単価33,000円から、平成3年、735,000円まで上昇し、平成24年には220,000円まで下落している。また、各影響加算率で修正した㎡単価は、昭和45年、53,650円であったものが、平成3年、1,496,750円になり、平成24年には286,000円となっている。

2. 仮定土地面積500㎡の評価額

次に、正面路線価に奥行通減率、二方路線影響加算率等で修正した価格の、500㎡の土地評価額を表すと図3-5のようになる。

図3-5 仮定した財産の相続税土地評価額

単位 千円



備考 各年路線価より筆者作成。

¹²² 納税協会連合会（1970～2012）『昭和45年分～平成24年分路線価図』清文社

¹²³ 昭和45年～47年の路線価は3.305785㎡単価であるため、1㎡単価に換算した。

図で見ると仮定した財産の土地評価額は、昭和 45 年、26,825,000 円であったものが、平成 3 年 748,375,000 円と 20 年間で約 28 倍となったが、その後、評価は下がり、平成 23 年には 148,000,000 円と、ピーク時の 20%以下となっている。平成 23 年の価格は、昭和 61 年 140,025,000 円と、昭和 62 年 172,625,000 円の間であり、相続税土地評価は 25 年前の水準にある。また、昭和 45 年から比較すると、40 年間で土地評価は 5.5 倍となったことが分かる。

3. 小規模宅地の課税の特例の推移

次に、相続における土地の財産評価には、小規模宅地等の課税の特例による減免がある。これは、一定規模以下の土地で、事業用または居住用または貸付け用に供している場合は、一定割合を減額するものである。

小規模宅地の軽減は、昭和 50 年の個別通達¹²⁴ではじめて実施された。これは、昭和 48 年のオイルショック後の物価上昇にともなって、地価が高騰し、相続税負担の軽減が求められたためである。事業または居住の用に供されていた宅地の評価については、200 ㎡までの評価を 80%とする、とされていた。

それが、昭和 58 年度相続税改正により制度として創設、小規模宅地等の課税の特例として、200 ㎡までの事業用宅地 40%減額、不動産貸付 40%減額、居住用宅地 30%減額で、制度として創設され、昭和 63 年の抜本改正以後、表 2 のように推移してきた。

表 2 小規模宅地等の課税の特例の推移

区 分		昭和 58 年～ (制度創 設)	昭和 63 年～	平成 4 年～	平成 6 年～	平成 11 年～	平成 13 年～	平成 22 年 4 月～
事業用 宅地	減額割合	40%	60%	70%	80%			
	適用対象	200㎡				330㎡	400㎡	

¹²⁴ 昭和 50・6・20・直資 5-17《個別通達》「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」

区 分		昭 和 58	昭 和 63	平 成 4	平 成 6	平 成 11	平 成 13	平 成 22 年 4
		年 ~ (制度創 設)						
	面 積							
不 動 産 貸 付	減 額 割 合	40%	60%	70%	50%			
	適 用 対 象 面 積	200m ²						
居 住 用 宅 地	減 額 割 合	30%	50%	60%	80%			
	適 用 対 象 面 積	200m ²					240m ²	

出所： 財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/145.htm 平成 24 年 10 月
29 日取得

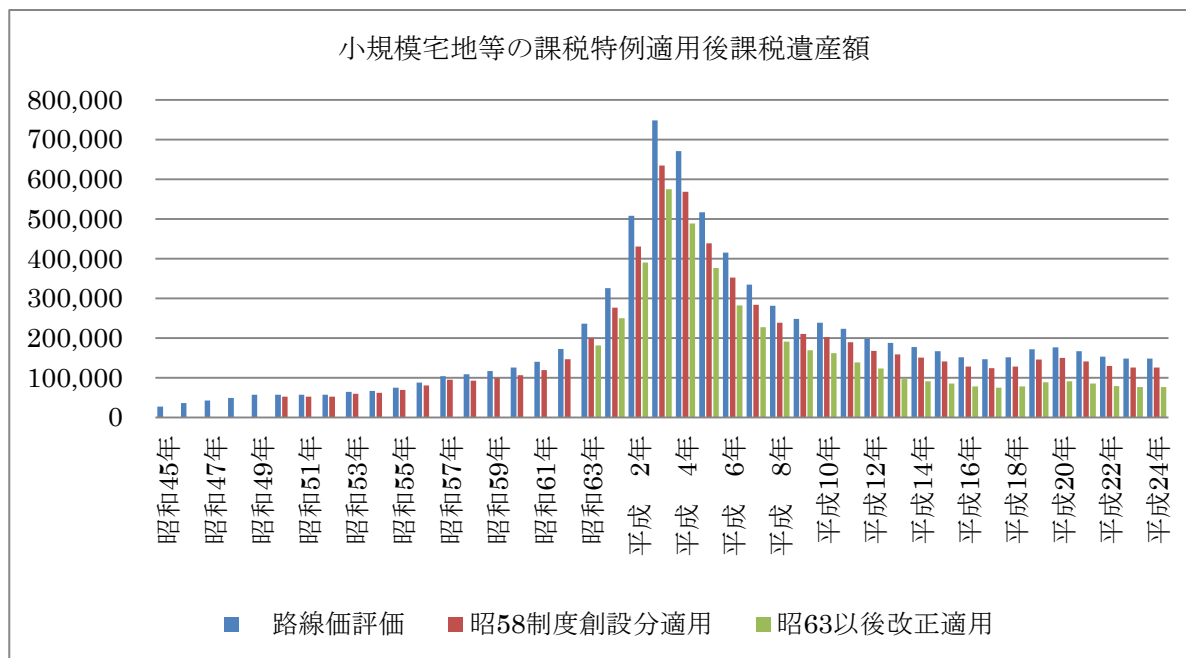
本稿では、仮定した事例の土地評価額の計算上、小規模宅地の課税の特例¹²⁵の適用を、それぞれ、① 小規模宅地課税の特例がなかった昭和 50 年時適用¹²⁶以前(路線価同等)、② 昭和 58 年制度創設以後、昭和 63 年抜本改正以前、③ 現実に即しその後の改正を適用したもの、とそれぞれ小規模宅地の課税の特例の割合を計算した土地評価額を比較する。

¹²⁵ 昭和 49 年まで小規模宅地の課税の特例はなく、昭和 50 年個別通達により評価減。

¹²⁶ 昭和 50 年改正より 63 年まで改正がなかったため、昭和 50 年時を適用。

4. 小規模宅地の課税の特例適用

図 3 6 小規模宅地の課税の特例改正適用後課税遺産額比較表 単位：千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図 3 6 は土地を、路線価と、小規模宅地の課税の特例を適用した課税遺産額を比較したものである。特例は昭和 58 年の制度創設時と、昭和 63 年改正時の制度を用いる。図をみると、仮定した財産の土地（事業用 160 m²、居住用 340 m²）の評価額は、昭和 50 年の 20%減額個別通達では、路線価評価と特例適用後の課税遺産額の差には大きな影響はないが、昭和 58 年に「小規模宅地等の課税の特例」が制度として創設され改正されるにつれて、路線価評価と特例適用後の課税遺産額の差は大きく影響されている。

平成 3 年の評価額は、路線価評価計算の 748,375,000 円が、制度創設分適用計算では 15.2%減の 634,622,000 円となり、改正適用計算では 23.2%減の 574,752,000 円となった。

平成 24 年では、昭和 50 年時適用前計算の 148,000,000 円が 63 年改正前計算では同じく 15.2%減の 125,504,000 円となり、改正適用計算では 48.64%減の 76,013,000 円となる。平成 24 年度改正適用評価額は、昭和 58 年制度創設までの個別通達時代の昭和 55 年 68,747,000 円と 56 年 80,730,000 円との間に相当し、30 年以上前の水準と同等となる。

第2項 課税遺産総額の計算と相続税の改正

相続税の昭和63年改正以後平成22年までの改正は以下のとおりである。

表3 相続税の主な改正の内容

区 分	抜本改正前	抜本改正(昭和63年12月) (昭和63年1月1日以 降適用)	平成4年度改正 (平成4年1月1日以 降適用)
(1) 遺産に係る基礎控除	2,000万円	4,000万円	4,800万円
定額控除	400万円×法定相続	800万円×法定相続	950万円×法定相続
法定相続人数比例	人の数	人の数	人の数
控除			
(2) 税 率	10% 200万円以下	10% 400万円以下	10% 700万円以下
	15 500万円 "	15 800万円 "	15 1,400万円 "
	" 900万円 "	" 1,400万円 "	" 2,500万円 "
	20 1,500万円 "	20 2,300万円 "	20 4,000万円 "
	" 2,300万円 "	" 3,500万円 "	" 6,500万円 "
	25 3,300万円 "	25 5,000万円 "	25 1億円 "
	" 4,800万円 "	" 7,000万円 "	" 1億5,000万 "
	30 7,000万円 "	30 1億円 "	30 円 "
	" 1億円 "	" 1億5,000万 "	" 2億円 "
	35 1億4,000万 "	35 円 "	35 2億7,000万 "
	" 円 "	" 2億円 "	" 円 "
	40 1億8,000万 "	40 2億5,000万 "	40 3億5,000万 "
	" 円 "	" 円 超	" 円 超
	45 2億5,000万 超	45 5億円	45 4億5,000万
	" 円	" 5億円	" 円
	50 5億円	50	50 10億円
	" 5億円	"	" 10億円
	55	55	55

	" 60 " 65 " 70 " 75 " (14段階)	" 60 " 65 " 70 " (13段階)	" 60 " 65 " 70 " (13段階)
(3) 配偶者に対する相続税額の軽減	遺産の2分の1又は4,000万円のいずれか大きい金額に対応する税額まで控除	配偶者の法定相続分又は8,000万円のいずれか大きい金額に対応する税額まで控除	同 左
(4) 死亡保険金の非課税限度額	250万円×法定相続人の数	500万円×法定相続人の数	同 左
(5) 死亡退職金の非課税限度額	200万円×法定相続人の数	500万円×法定相続人の数	同 左
(6) 税額控除 未成年者控除 障害者控除 特別障害者控除	20歳までの1年につき3万円 70歳までの1年につき3万円 70歳までの1年につき6万円	20歳までの1年につき6万円 70歳までの1年につき6万円 70歳までの1年につき12万円	同 左

区 分	平成6年度改正 (平成 6 年 1 月 1 日以降 適用)	平成 15 年度改正 (平成 15 年 1 月 1 日以 降適用)	平成 22 年度改正 (平成 22 年 4 月 1 日以 降適用)
(1) 遺産に係る基礎控除			
定額控除	5,000万円	同 左	同 左
法定相続人数比 例控除	1,000 万円 × 法定相続 人の数		
(2) 税 率	10% 800 万円 以下 15 1,600 万円 " " 3,000 万円 " 20 5,000 万円 " " 1 億円 " 25 2 億円 " " 4 億円 " 30 20 億円 " " 20 億円 超 40 " 50 " 60 " 70 "	10% 1,000 万円 以下 15 3,000 万円 " " 5,000 万円 " 20 1 億円 " " 3 億円 " 30 3 億円 超 " 40 " 50 " (6段階)	同 左

	(9段階)		
(3) 配偶者に対する相続 税額の軽減	配偶者の法定相続分又は 1億6,000万円のいずれ か大きい金額に対応する 税額まで控除	同 左	同 左
(4) 死亡保険金の非課税 限度額	同 左	同 左	同 左
(5) 死亡退職金の非課税 限度額	同 左	同 左	同 左
(6) 税額控除 未成年者控除 障害者控除 特別障害者控 除	同 左	同 左	同 左 85歳までの1年につき6万 円 85歳までの1年につき12 万円

出所 財務省ホームページ

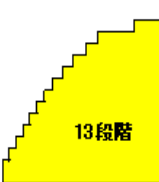
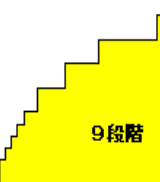
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/144.htm 平成24年11
月25日取得

第1項で土地の評価を計算してきたが、次に図3-3に従って、正味課税遺産
額、合計課税価格を計算すべきであるが、今回の財産の設定は、土地と建物の
みで、贈与関係もないことから、基礎控除を計算して課税遺産総額を決定する。

1. 基礎控除等（課税最低限）及び税率

課税最低限及び税率は、昭和 63 年度に相続税抜本改正により引上げられ、以下のように推移してきた。

表 4 最近における相続税の主な改正（イメージ図）

区 分	昭和63年12月改正前	昭和63年12月改正 (昭和63年1月1日以降適用)	平成4年度改正 (平成4年1月1日以降適用)	平成6年度改正 (平成6年1月1日以降適用)	平成15年度改正(現行) (平成15年1月1日以降適用)
税率構造 (イメージ図)					
基礎控除等	2,000万円 + 400万円 × 法定相続人数 (3,200万円)	4,000万円 + 800万円 × 法定相続人数 (6,400万円)	4,800万円 + 950万円 × 法定相続人数 (7,650万円)	5,000万円 + 1,000万円 × 法定相続人数 (8,000万円)	同 左 〔 相続時精算課税 制度の創設 〕
年 分	昭和62年	平成3年	平成5年	平成14年	平成20年
課税割合	7.9%	6.8%	6.0%	4.5%	4.2%
負担割合	17.4%	22.2%	16.6%	12.1%	11.6%

(注1) 基礎控除の（ ）内は、法定相続人が3人（例：配偶者＋子2人）の場合の額である。

(注2) 課税割合は、課税件数／死亡者数であり、負担割合は、納付税額／合計課税価格である。

出所： 財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/143.htm 平成24年10月29日取得

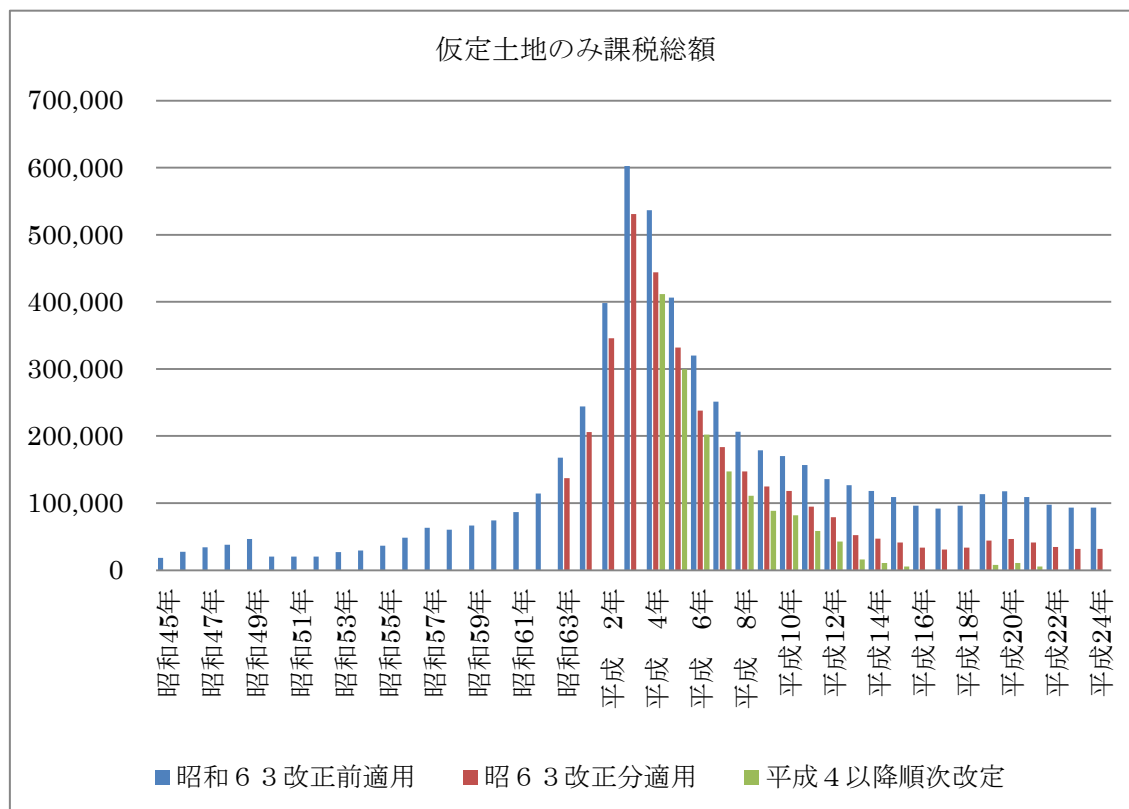
基礎控除等（課税最低限）及び税率は、昭和50年の改正以後昭和63年まで13年間改正がなかったが、表4で見るとおり、昭和63年度の相続税抜本改正から4回改正が行われ、基礎控除等は、2,000万円＋400万円×法定相続人数から、5,000万円＋1,000万円×法定相続人数に増加し、税率は、最高税率が75%から50%に下がり、税率構造が14段階から6段階に減少したことが判る。

2. 課税遺産総額（土地のみ）

本来土地は、建物が無いと小規模宅地の課税の特例を受けられないが、ここまで土地評価を見てきたので、土地だけで小規模宅地の課税の特例を受けたこととして、基礎控除等後の遺産総額を計算したものを表してみる。

図 3 7 仮定土地の各改正適用の課税遺産総額比較

単位：千円



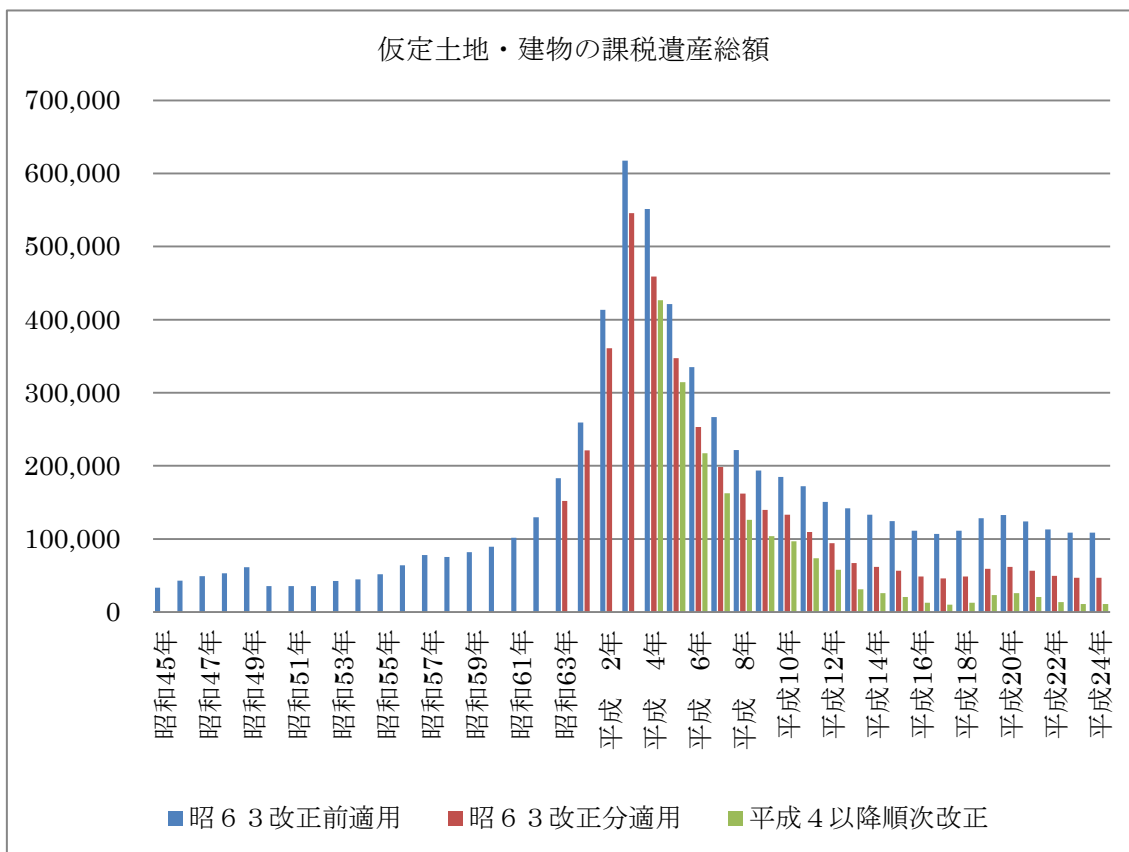
備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図 3 7 は各年の路線価を、昭和 63 年改正前、昭和 63 年改正、平成 4 年以後の改正をそれぞれ小規模宅地課税の特例、基礎控除等が、そのまま適用されたものとして計算したものである。図をみると、平成 3 年では、昭和 63 年改正前を適用すると課税遺産総額は 603,622,000 円であるものが、小規模宅地の課税特例と基礎控除等の改正により 530,752,000 円と約 12% 減額となる。平成 4 年では、昭和 63 年改正前を適用すると課税遺産総額は 536,478,000 円であるが、昭和 63 年改正を適用すると 530,752,000 円と 17% 以上の減額となり、平成 4 年改正を適用すると 411,533,000 円と 23% 以上の減額となっており、バブル期の急激な上昇に対応したものである。しかし、平成 16 年以降土地のみで計算すると基礎控除等に達しない年があることがわかる。

3. 課税遺産総額（土地・建物）

次に、本来の計算である図5の土地に建物（事業用1,000万円、居住用500万円）を加えて相続財産とし、課税遺産総額を計算する。

図38 仮定土地・建物の小規模宅地課税特例適用の課税遺産総額 単位：千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図38は、図37に建物価格1,500万円をそれぞれ加えたものであり、同じく昭和63年改正前、昭和63年改正、昭和63年以後の改正をそれぞれ小規模宅地課税の特例、基礎控除等が、そのまま適用されたものとして計算したものである。図38をみると、昭和63年改正前を適用すると平成24年度の土地・建物の課税遺産総額は、108,504,000円で、昭和61年の101,741,000円と昭和62年の129,386,000円の間となり25年前の水準となる。

平成4年より順次改正されたため、平成17年では課税遺産総額は10,050,000円であり、平成24年でも11,013,000円である。平成24年を昭和63年改正前で適用すると、課税遺産総額は108,504,000円となり、課税遺産総額の差は97,491,000円となる。

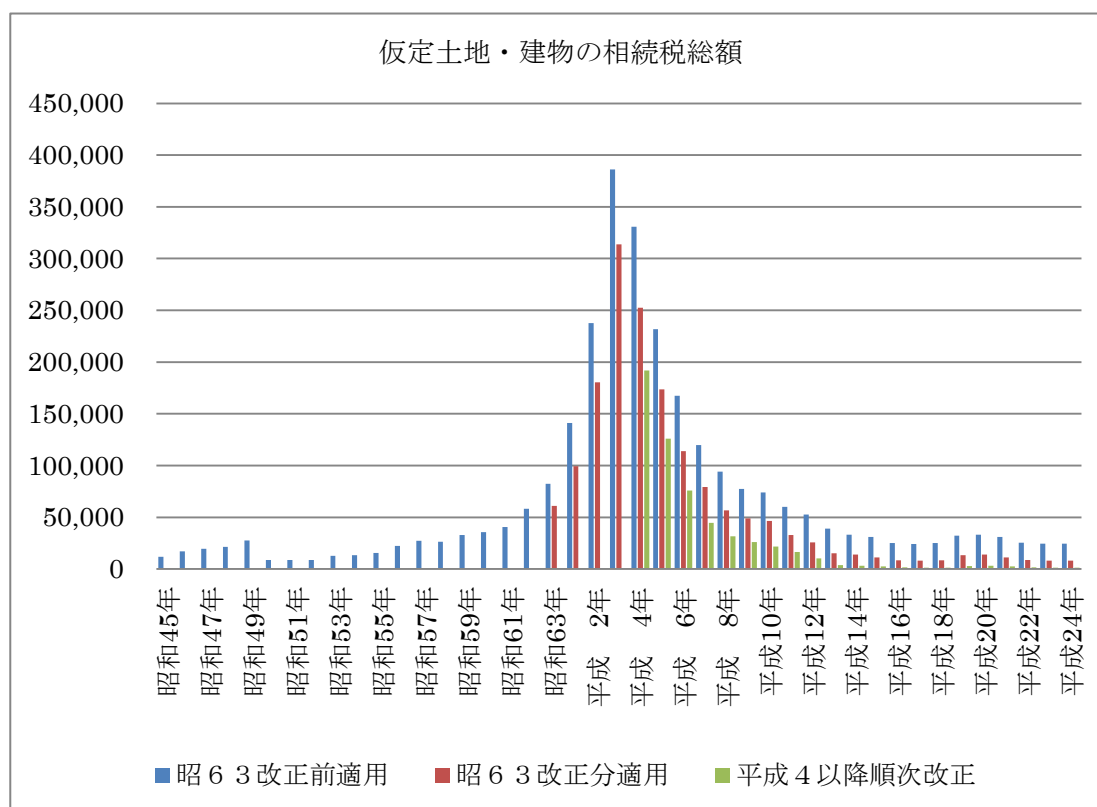
第3項 相続税総額の計算

次に、遺産総額を法定相続分に按分をして金額を求め、税率を乗じて相続税額の総額を計算する。課税遺産総額を法定相続分に按分し、前述の税率表に基づいて計算する¹²⁷。

1. 相続税の総額

図39 仮定土地・建物の相続税総額

単位 千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図39は、昭和63年改正前、昭和63年改正、平成4年以後の改正を、それぞれ税率構造がそのまま適用されたものとして、仮定土地・建物の相続税総額を計算したものである。図を見ると、昭和50年に、個別通達の80%評価と課税最低限の引上げと課税最低限の引上げと取得価額の引上げとで、税額が下がり、その後、財産評価である小規模宅地の課税の特例の改正と、税額計算である相続税の改正で相続税総額が大幅に下がっている。

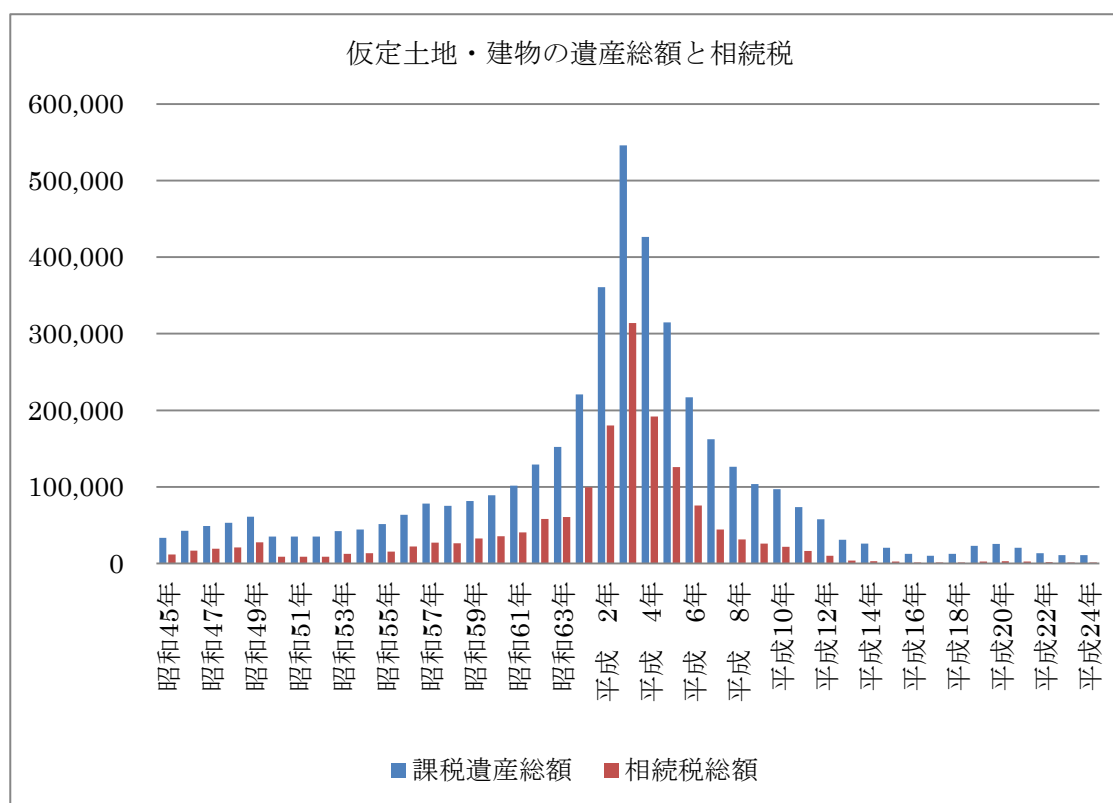
¹²⁷ 昭和49年までは昭和41年改正分、昭和62年までは昭和50年改正分適用、昭和55年、配偶者相続分民法改正につき改正適用、以後は前掲一覧表を適用。

バブルの頂点の平成 3 年を見れば、小規模宅地課税の特例や基礎控除・税率変更がなければ、相続税総額 386,014,000 円であるが、改正により 313,807,000 円と約 19 %の減額になる。平成 4 年では、昭和 63 年改正前を適用すると相続税総額は 330,887,000 円であるが、昭和 63 年改正を適用すると 252,468,000 円と約 24%の減額となり、平成 4 年改正を適用すると 191,940,000 円と約 42%の減額となっており、バブル期の急激な上昇に対応したものである。相続税の急激な増加は、事業や居住に多大な影響を及ぼすため、それぞれの改正は必要だったといえる。

2. 遺産総額と相続税総額

図 4 0 仮定土地・建物の課税遺産総額と相続税総額

単位 千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図 4 0 は条件設定した相続財産・相続人で、各改正を適用しながら計算した課税遺産総額と相続税総額を表したものである。

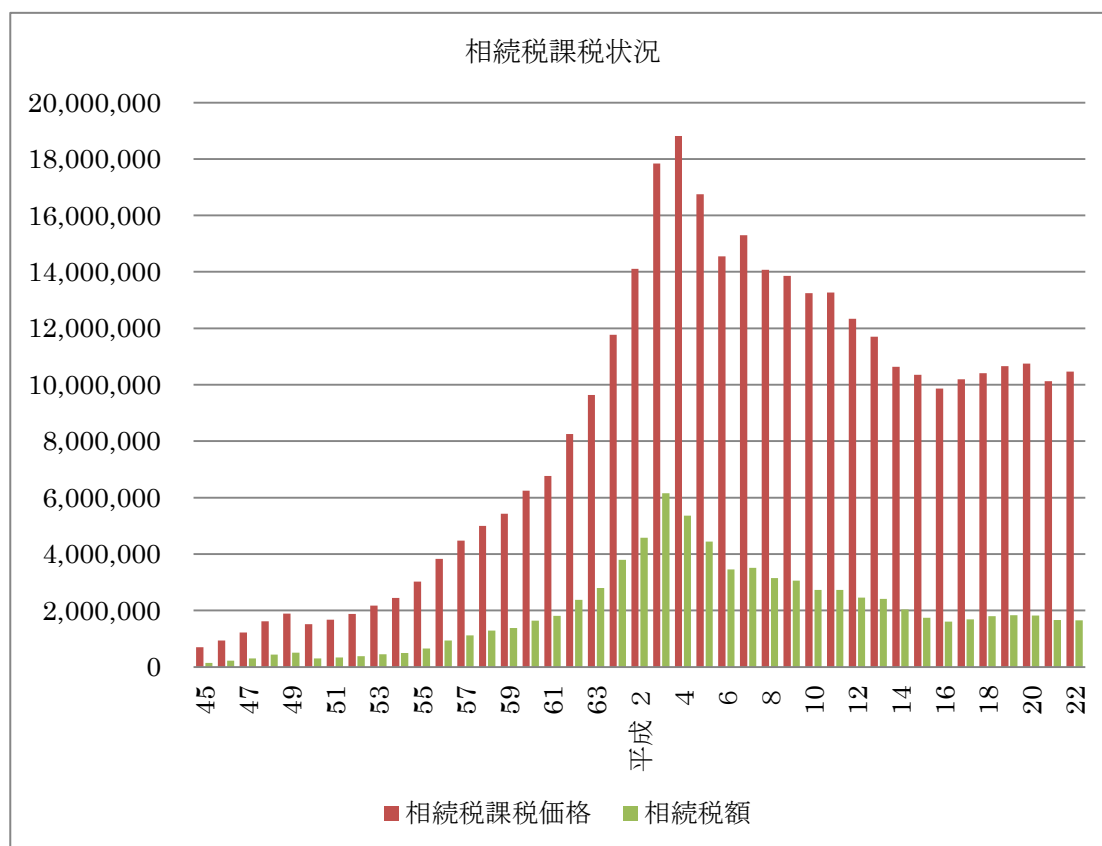
図を見ると、昭和 45 年時点では課税遺産総額は 33,426,000 円で、相続税総額は 11,699,000 円と、課税遺産総額に対する相続税負担割合は 35%であった

ものが、平成 3 年はそれぞれ、545,752,000 円と 313,807,000 円で負担割合は 57.5%まで上昇したが、その後、平成 17 年には 100,50,000 円と 1,256,000 円で 12.5%まで下落し、平成 24 年は、課税遺産総額 11,013,000 円と相続税総額 1,377,000 円で平成 17 年と同じく負担割合 12.5%となっている。昭和 45 年の相続税総額は 11,699,000 円であり、基礎控除等（課税最低限）の引き上げと税率改定が行われた昭和 50 年の相続税総額は 8,808,000 円であり、いずれも平成 24 年の 1,377,000 円より高額となっている。

同一土地建物・同一相続人で条件設定した相続財産・相続人を、各改正を適用しながら計算した相続税総額は、昭和 45 年を基準にすると、平成 3 年は 26.82 倍になるが、平成 17 年は 10.7%、平成 24 年 11.77%になる。平成 24 年から過去 10 年間は、昭和 45 年～平成 24 年の 43 年間で最も低い負担割合である。

図 4 1

単位 百万円



出所 国税庁ホームページ 長期時系列データ相続税より作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 1 月 10 日取得

図 4 1 は昭和 45 年から平成 22 年までの、日本の相続税課税価格と税額控除前相続税額を表したものである。なお、この相続税額は税額控除前の金額であるため、図 3 2 の相続税収とは一致しない。図 4 0 と図 4 1 を比較してみると昭和 45 年から平成 6 年までは相似性があるが、以後は図 4 0 の下落が大きい。これは、都市部の住宅地の特徴なのかは判断できない。地価の変遷は相続税財産評価の路線価に反映されたが、相続税の財産評価の時期や申告時までにタイムラグを生じさせ、かつ課税特例や減税のタイミングが遅れたため、実際の納税時に現実の地価との乖離が生じた。

仮定した土地の評価をした相続財産の課税遺産総額や相続税総額を見ても、急激な上昇と減少は相続税負担に耐えられるものではない。これは、日本の相続税課税価格と税額控除前相続税額を見ても同様である。それぞれが頂点である平成 3 年前後の時代には、相続に関する多くの事象が起こったものと思われる。

第3章 土地評価の判例の動向

いわゆる3年しほり事件～時価と相続税評価額の逆転現象

相続税の財産評価基準で、土地は、売買実例価額・公示価格・精通者意見価格等を基として、その仲値の範囲で国税局長が評定することになっているが、昭和30年の路線価方式導入以後は地価公示価格の7割で評価してきた。その結果、土地の相続税の評価額（路線価など）は実勢価額（実際の取引価額、以下同じ）と比較すれば最低3割は低いということになり、財産は現預金ではなく土地で残せとなったのである。

特に、昭和60年代のように1年で地価が2倍に上昇となるような時期には、相続税の評価基準（路線価など）作成の評価の時点（前年7月1日）と、その評価基準を実際に適用する時点（相続開始時又は贈与のとき）では、現実の時価が大幅に上昇していて、土地の相続税評価額は実勢価額の2～3割という事態が起こった。この実勢価額と評価額との格差を利用する方法は、さらに借入金を取り入れることにより、財産が土地ばかりでも債務控除を利用することで、効果的に相続税の課税価格を減少させることができた。

本来、相続税の評価額は、過大評価を防止する安全性の確保の点からの評価であったが、実勢価額との格差を利用した節税策が、社会良識の許容の限界を超え、節税防止と是正策が講じられるようになり、租税特別措置法69条の4¹²⁸の創設となった¹²⁹。

¹²⁸ 旧租税特別措置法69条の4は平成8年4月1日廃止になり、現在の租税特別措置法69条の4は「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例」になっているが、この章では、租税特別措置法69条の4で記述する。

¹²⁹ 高津（1996）pp296～297

第 1 節 いわゆる「3 年しほり」の規定の創設

第 1 項 租税特別措置法 69 条の 4 の背景

昭和 62 年の税制改正で導入が決定された租税特別措置法 69 条の 4 の規定（昭和 63 年 12 月施行）は、昭和 61 年 10 月の税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」に基づいて設けられた。

答申では規定の背景について次のように述べている。「相続税課税における土地の評価基準は、課税上の評価であること、評価の安全性等の見地から、公示価格や市場価格に比べてある程度低い水準となることは理解できるが、現状における評価水準は、これを考慮してもなお開きのあるものもあり、殊に、最近地価上昇の著しい特定地域において、その傾向が強いとの指摘があった。また、借入金で土地を取得することにより、相続税の負担の軽減を図る例が見受けられるとの指摘もあった。したがって、負担の公平の見地から、土地の評価については、急激な負担増を招かないように配慮しつつ、引き続きその適正化を図る必要がある。また、相続直前に借入金で土地等を取得することによる相続税の負担回避の問題については、制度面を含め、何らかの対応策を検討すべきである¹³⁰。」

答申が述べている「借入金で土地を取得することにより、相続税の負担の軽減を図る例が見受けられる」とはどのようなものか。節税事案を紹介する。

平成 4 年の東京地裁判決相続税更正処分等取消請求事件（平成 2 年（行ウ）第 177 号平成 4 年 3 月 11 日判決）の事案である。この事案は、平成元年に所轄税務署が行った、昭和 62 年 12 月 19 日被相続人死亡による相続税の更正処分に対し、平成 2 年に相続人が提訴したものである。

被相続人は、昭和 62 年 9 月 9 日から入院しており、入院中に相続人 2 人が代理として、分譲開始されたマンションを分譲予定価格の 7 億 5850 万円で購入する契約を締結した。同時に購入したマンションを、月額 116 万 4,000 円で賃貸する契約を販売会社と締結、さらに、販売会社の関連会社から、購入資金と購入雑費として 8 億円を借入れ、元本返済 3 年据え置きとする金銭消費貸借契約を締結した。

¹³⁰ 「税制の抜本的見直しについての答申」税制調査会昭和 61 年 10 月 p.74

その後、昭和 62 年 12 月 19 日に被相続人が 95 歳で死亡、相続人は翌年 1 月 22 日に遺産分割協議をして各相続人の共有とした。そして、同年 1 月 30 日と 2 月 3 日に販売会社と、当該マンションの売却に関する一般媒介契約を締結し、同年 4 月上旬から 7 月下旬にかけて総額 7 億 7,400 万円で売却し、借入金 8 億円の大部分を売却金で返済した。

各相続人は、相続税の申告について、評価通達に基づいて当該マンションの価額を 1 億 3,170 万 7,319 円として課税価格に算入し、借入金 8 億円を相続債務として課税価格から控除して、法定申告期限内の昭和 63 年 6 月 20 日に申告した。これに対して所轄税務署が、平成元年 4 月 26 日、当該マンションの価格は購入価格の 7 億 5,850 万円と評価し更正処分をおこなった。そこで、各相続人は平成元年 5 月 22 日、国税不服審判所に異議申し立てを行い、平成 2 年 6 月 18 日の審査請求破棄を経て、提訴した。

これに対して東京地裁は、当該マンションの価額の評価について以下のように判断した。「相続税法 22 条は、相続財産の価格は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、右の時価とは相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解するのが相当である。」として、相続税法 22 条の時価は「客観的な交換価格」であるとする見解を示した。

そのうえで、「しかし、客観的な交換価格というものが必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。」と、評価通達の存在意義を述べた。

その理由として、「これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解される」と述べ、その趣旨を、「納税者間の公平」、「納税者の便宜」、「徴税費用の節減」と述べている。

その一方で、「しかし、他方、右通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨が右のようなものであることからすれば、右の評価方法を画一的に適用するという形式的平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは、右通達において『通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の評価は、国税庁長官の指示を受けて評価する。』と定められていることから明らかなものというべきである。」と、画一的な適用による公平性の欠如に対しての対応も述べている。

そして、「そもそも、本件の場合のように、被相続人が相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入し、相続開始直後に右不動産が相続人によってやはり当時の市場価格で他に売却され、その売却金によって右借入金が返済されているため、相続の前後を通じてことがらの実質を見ると当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられるような場合についても、画一的に評価通達に基づいてその不動産の価格を評価すべきものとする、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになっているその不動産の市場における現実の交換価格によってその価額を評価した場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難い事態を招来することとなる場合があるものというべきであり、そのような場合には、前期の評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における現実の交換価格によって評価することが許されるとするのが相当である。」と述べている。つまり、実質は相続不動産が一種の商品として、一時的に相続前後を挟んで所有したに過ぎないことから、資産ではなく経済活動の商品であると解釈している。

商品であるとすればその財産は在庫ということになり、相続財産の評価において、他の棚卸商品と同じように評価しなければならず、商品在庫として一時的に所有したものを、市場を通じた購入原価を基にした商品在庫評価ではなく、評価通達の著しく低い評価で計上することは、「公平」を害している。

そして、「右認定のような事実関係からすれば、本件はまさにそのような場合に該当するものといわなければならない」と、結論づけた。

第2項 租税特別措置法 69 条の 4 の規定

昭和 63 年 12 月に施行された、租税特別措置法 69 条の 4 の規定の概要は次の通りである。

個人が相続または遺贈（死因贈与を含む。）により取得した財産のうちに、被相続人が相続開始前 3 年以内に取得または新築（以下「取得等」という。）した土地等（その付属設備または構築物を含む）がある場合には、その土地等または建物等については、相続税評価額でなく被相続人がその土地等または建物等を取得したときの取得価額をもって相続税の課税価格に算入する。

また、個人で相続または遺贈により財産を取得した者が、相続税法 19 条（相続開始前 3 年以内の贈与財産の相続財産への加算）の規定により相続開始前 3 年以内に被相続人から贈与により取得した財産がある場合には、この贈与により取得した財産が被相続人において相続開始前 3 年以内に取得等した土地等または建物等であるときは、その土地等または建物等については、相続税評価額ではなく被相続人がその土地等または建物等を取得したときの取得価額をもって相続税の課税価格に算入する。

ただし、被相続人の居住の用に供されていた土地等または建物等や収用等に伴い所得した代替資産等はこの特例措置の対象外とする¹³¹。

つまり、被相続人が相続開始前 3 年以内に取得または新築した土地等または建物等については、被相続人の居住の用に供されていた土地等または建物等一定のものを除き、課税価格に算入する価額は、相続税法 22 条（評価の原則）の規定にかかわらず、それらの取得価額とされた。

これは、節税対処策として設けられた措置で、いわゆる「相続税の 3 年しぼり」の特例と呼ばれ、不動産を実態に適合した正当な評価をするために創設されたものであって、相続税の回避を防止し、バブル経済期の地価高騰を抑制することを企図しており、時価が上昇していることを前提としている。

しかし、この「3 年しぼり」の措置は、不動産の相続税評価と実勢価額との乖離があれば、借入金によらずとも金融資産の売却により、不動産を取得する場合についても、同様の負担軽減効果があることから、このような場合についても措置の対象に含めることが必要であるとされ、借入金を利用して不動産を

¹³¹ 青木（1997） p.137

取得したことを課税要件とはしていない¹³²。

土地等または建物等（不動産）の課税価格は、取得後 3 年間は、地価が高騰しようとして下落しようとしてにかかわらず、取得価額に固定された。

この措置は、借入金を利用した相続開始直前の不動産取得による節税策を、事実認定や財産評価に係る法解釈論で是正するには、限界があるとの認識のもとに設けられた¹³³。

立案にかかわった国税庁においても、この「3 年しぼり」の措置は「不合理」な面があることは理解されていた。なぜならこの措置は、時価上昇の下で、3 年以内は相続税評価額が、取得価額より低いことを前提に設けられているからである。

「3 年しぼり」措置は、取得価格である実勢価額と乖離して、低く評価される相続税評価額との差額相当分を圧縮する、という節税行為を防止するために設けられたものであるが、3 年以内の相続税評価額が、取得価額より高くなった場合はどうするのか。

地価下落時において、3 年以内の取得価額が相続税評価額より低くなれば、3 年超保有している土地等よりも、3 年以内に取得した土地等の評価の方が低くなり、相続時に、取得価格である実勢価額よりも高い評価額を適用することとなり、「土地等の評価は税負担を伴うので過大評価は慎まなければならないから、時価の幅の中で保守的に低く評価すること。」という原則に反する。

また、価格上昇時に 1 年で 2 倍になったように、価格下落時に実勢価格が急激に下落し、3 年以内に取得価格の半値近くになった場合には、取得価格で評価するほどの財産価値はなく、相続財産の価値に比して過大な税負担を強いられることになる。

時価と相続税評価額との差額を圧縮する節税行為は、「評価の安全性」が安全でなく不合理であることに起因しているのである。

¹³² 石島（1996）p.11

¹³³ 石島（1996）pp.12～13

第3項 租税特別措置法 69 条の 4 の歪み

租税特別措置法 69 条の 4 は、相続税法 22 条の時価主義の原則の例外という形式をとりながら、実質は取得価格を、財産評価基本通達に定める路線価等による評価に代わる合理的な評価額として位置付けていると見ることができる。

しかし、相続開始時の不動産の実勢価格が取得時に比べて下落している場合に、租税特別措置法 69 条の 4 を適用し取得価格を課税価格とすれば、不動産の相続は、他の資産の同額の資産価値のある財産を相続した場合に比べて、税負担が過大となり、租税特別措置法 69 条の 4 によって課税の実質的な公平を図ろうとしたことが、逆に、課税の不公平を生じさせる。

さらに、地価の下落が急激かつ著しい場合には、相続により取得した不動産の価値以上のものを、相続税として負担しなければならないという、不合理な事態が起こり得る。租税特別措置法 69 条の 4 の立法趣旨や立法目的に照らすと、これが適用されることにより、著しく不公平で不合理な結果が生じる事案について予定していたとは思えない。

もし、租税特別措置法 69 条の 4 が、このような事案についてまで適用されるとすれば、財産を相続した相続人は、相続により取得した財産以上の財産的価値を相続税の名の下に収奪されることになる。

これは、租税回避行為に対する制裁等として、租税を賦課することを目的としている場合でない限り、合理性を欠いている¹³⁴。

租税特別措置法 69 条の 4 は、昭和 50 年代後半から 60 年代において地価が急激に高騰した際、土地の相続税評価額と実勢価格が大きく乖離したことで、それを利用した相続税対策が横行し、これを制限する目的で、昭和 63 年 12 月の税制改正により新たに制定されたものである。

当時は、土地の相続税評価額と実勢価格との乖離を利用した相続税対策が、半ば常識化しており、制定された際の反響は大きかった。

しかし、制定の議論から施行の時期には急上昇中であった土地の実勢価格は、東京圏、大阪圏とも平成 2 年をピークに、平成 3 年に入って下落を始めた¹³⁵。

平成 5 年の基準地価(全国 3 万か所)は、平成 2 年に比べると、東京圏で 24%、

¹³⁴ 中島 (1996) p.78

¹³⁵ 青木 (1997) p.137

大阪圏で 43% の下落となっている。また、相続税の路線価は、全調査地点（35 万地点）の平均値である平均路線価で、平成 5 年は、平均 18.1% の下落で、東京圏 20.6%（都区部のみ 23.1%）、大阪圏 23.9%、名古屋圏 16.6% の下落であり¹³⁶、その後も下落の一途を辿った。

国税庁は、平成 4 年 4 月、この地価下落傾向に「事務連絡」¹³⁷を内部通達し、「先般、国土庁から公表された平成 4 年の地価公示価格によると地価下落の著しい地域も見受けられることから、年の途中で路線価に基づく土地の評価額がその土地の「時価」（仲値レベルの価額）を上回った場合の対応として、下記に十分留意の上適切に対応するよう職員に周知徹底願いたい。」と柔軟に対応することを指示した。

これは、平成 4 年にかなりの下げ幅で地価が下落し、路線価が時価を上回る、いわゆる「逆転現象」が生じたことを認めたものである。

この時期は、相続開始時の不動産の実勢価額が、取得の時に比べて下落しているため、租税特別措置法 69 条の 4 の特例が適用され、その取得価額（3 年以内の取得価額）が相続税の課税価格になったときは、相続財産としては、不動産を相続した場合は、不動産以外の資産で同額の資産価値をもった財産を相続した場合に比べて、税負担が過大になった。

¹³⁶ 吉牟田（1993）pp.17～18

¹³⁷ 「路線価等に基づく評価額が「時価」を上回った場合の対応等について」
国税庁 資産税課長 資産評価企画官

第2節 3年しばり事件－大阪地裁の判決

第1項 3年しばり事件の概要

平成3年より地価が急落していたが、相続税の不動産評価は、租税特別措置法69条の4の規定を適用していた。その結果、適用の対象となる不動産の相続をする場合、実際の財産の評価額に比べて相続税の負担が著しく過大になってしまう。それが、平成7年の大阪地裁判決となった¹³⁸。

本件は、相続財産である土地に対し、租税特別措置法69条の4（相続開始前3年以内に所得等をした土地等または建物等についての相続税の課税価格の計算の特例）を適用の適否について争われたものである¹³⁹。

大阪地裁 平成6年（行ウ）第79号平成7年10月17日判決

<判示事項>

相続開始前3年以内に被相続人が取得した土地については、その取得価格を相続税の課税価格に算入すべき価額とする旨を定めた租税特別措置法69条の4を適用してされた相続税の更正処分を違法とした事例

<判決要旨>

相続開始前3年以内に被相続人が取得した土地については、その取得価格を相続税の課税価格に算入すべき価額とする旨を定めた租税特別措置法69条の4を適用してされた相続税の更正処分につき、同処分においては、同条を適用してされた相続税額が相続不動産の相続開始時における実勢価格（現実の取引価格。以下同じ）をも上回る結果となっていることが認められるところ、前記規定は、地価の急激な高騰によって生じた不動産の実勢価格と路線価との開差を利用して行われる租税回避を阻止し、税負担の実質的公平を図ることを目的とするものであり、地価の急激で著しい下落により相続開始時における不動産の実勢価格が取得価格を下回り、前記規定を適用すると相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなくてはならないという著しく不合理な結果を来す場合にまで、その適用が予定されているとはいえないから前記

¹³⁸ 青木（1999）p.141

¹³⁹ 中島（1996）p.78

規定を適用することはできないとして、更正処分を違法とした事例¹⁴⁰

この事案は、平成 5 年に所轄税務署が行った、平成 3 年 8 月 7 日被相続人死亡による相続税の更正処分に対し、平成 6 年に相続人が提訴したものである。

被相続人は、不動産業を営んでいたが事業地の移転を計画、買換えをするため土地を譲渡し、売却金額に加え借入をして、平成 2 年 3 月から 9 月までの間（いずれも相続開始前 3 年以内）に土地を合計 21 億 8,032 万 3,998 円で取得した。この譲渡については税務署に買換特例適用申告を提出し受理されている。

平成 3 年 8 月 7 日被相続人の死亡により相続人が相続により相続財産を取得した。相続人は平成 4 年 2 月 6 日、課税価格 23 億 5,109 万 5,000 円、納付税額 13 億 9,036 万 6,500 円として所轄税務署に申告した。

しかし、翌平成 5 年 2 月 5 日、相続人が不動産鑑定書を添付し、土地の鑑定評価額を基に、課税価格 11 億 2,897 万 1,000 円、納付税額 5 億 5,663 万 5,000 円とする更正の請求を所轄税務署に行ったところ、所轄税務署は、平成 5 年 3 月 16 日、更正すべき理由がない旨の処分をし、相続人に通知した。

相続人は、平成 5 年 5 月 13 日、処分不服として、所轄税務署に異議申立てを行ったが、所轄税務署は、平成 5 年 8 月 11 日、異議申立てを棄却した。

所轄税務署は、平成 5 年 8 月 13 日、課税価格 24 億 1,030 万 2,000 円、納付税額 14 億 3,181 万円とする更正処分を行い、相続人に通知した。

これは租税特別措置法 69 条の 4 の計算特例（以下「本件特例」という。）の規定に従って、被相続人が土地を取得した時の価格を課税価格とし、さらに措置法施行令 40 条の 2 項 3 項の規定に基づいて、造成価格を加算した額を課税価格としたものである。

相続人は、平成 5 年 9 月 10 日、国税不服審判所長に審査請求の申立をしたが、同所長は、平成 6 年 6 月 23 日、審査請求を棄却する旨の裁決をし、裁決書が相続人に送達されたため提訴した。

¹⁴⁰ 行裁集 46 卷 10・11 p.942 (p.70)

第2項 納税者（原告）・課税庁（被告）の主張

1) 納税者（原告）の主張

納税者（原告）は次のように主張した。

平成2年4月、不動産総融資に対する総量規制導入に伴って、いわゆるバブルがはじけ、不動産の実勢価格は急降下を始めたが、路線価は平成4年まで引き上げ続けたが、実勢価格は公示価格を下回るまでになった。

相続税法は、相続税における不動産の価格を時価によって評価すべきものとしている（同法 22 条）ところ、右のような状況において本件特例を適用すれば、実勢価格以上の高価で土地を評価することになることは明白であり、このような事態は相続財産の公平かつ正確な評価を求めている相続税法の予定するところではなく、本件特例の立法目的および立法趣旨の基礎となっていたところの実効的に個人財産を正当に評価ことができるという状況は消滅し、本件特例はその存在意義を失い、適用場面を失ったものである。

本件においては、本件特例を適用した場合の本件土地の課税価格である取得価格は、本件相続開始時における同土地の時価をはるかに上回っていた状況にあったから、本件特例を適用すれば実勢価格以上の高値で土地を評価することにより原告に著しい不利益を与えることになるのであって、これは財産権の保障を定めた憲法 29 条に違反する。

また、原告が本件相続によって取得した純資産の本件相続開始時における価額は、11 億 2,897 万 1,080 円であるところ、本件更正処分による相続税額は、14 億 3,181 万円であって、原告が実際に相続によって取得した財産以上の金額の税金が課されることになる。これは、何らかの原因によって財産を取得した者が、法の規定に従ってその一部を国に納付するという憲法 30 条の予定する税金の本質に反するばかりか、あたかも没収にも匹敵するものであって、憲法 29 条の私有財産制を根底から覆すことにもなる。

相続税についての土地の評価に関しては、相続税法 22 条に規定する時価によって評価すべきものとしているところ、税務処理の実情は、過去長年土地の時価よりも税務署の算出する路線価が下回っていたために、路線価に基づく申告が続いていたが、地価が下落し始めると、路線価が時価を上回るようになってきたため、税務当局も平成 4 年 12 月ころから、実勢価格による申告更正も

やむを得ないものとして処理している。すなわち、相続開始前 3 年以内取得の者については、本件特例を適用した場合、土地価格下落前の高い評価額で土地を評価されることになるのに対し、相続開始前 3 年超の取得の者については申告時の実勢価格で評価されることになる。土地価格の下落が続いている現状において、後者が前者に対して著しく有利なことは明白で、納税者間に著しい不平等が生じることとなり、これは憲法 14 条に違反するものである。

したがって、本件においては、相続税法 22 条により、相続時の時価によって本件土地を評価すべきであり、本件土地の時価合計は原告が更正の請求において主張した 9 億 5,820 万円であるから、本件各処分のうち、原告が更正の請求において主張する課税価額および納付すべき税額を超える部分は取消されるべきである¹⁴¹。

2) 課税庁（被告）の主張

課税庁（被告）は次のように主張した。

昭和 60 年代に入り、地価の高騰の著しい特定の地域において、不動産の実勢価格と相続税評価額との乖離に着目して、借入金により不動産取得を行うという形での租税回避行為が横行し、租税負担の公平上看過し得ない問題となっていた。

本件特例は、右のような社会現象を契機として、相続開始前の借入金による不動産取得に限らず、例えば、金融資産の売却等による不動産の取得をも念頭に置き、不動産の実勢価格と相続税評価額との乖離に基づく相続税の負担回避行為を抑制する趣旨・目的をもって創設されたものである。なお、右の租税負担回避行為の抑制は、究極的には、総合土地対策の一環として借入金により投機目的での土地を購入する事態を抑制することになり、いわゆる土地の仮需要を抑制することによって土地の適正な供給につながるものである。

そして、納税者において、かかる相続税の負担回避の意図がなくとも、相続財産を不動産の形に変えたものとそうでない者との間で、相続税の負担の公平を図る必要があることも当然であるから、一律に不動産を取得した者に適用する法を制定することにより究極には租税負担の公平を目指したものと考えられる。相続開始の 3 年以内の不動産の取得とそれ以前の取得とに区別したのは、

¹⁴¹ 行裁集 46 卷 10・11 pp.946～949（pp.74～77）

前記立法趣旨から 3 年以内の不動産の取得については相続税の負担回避行為がおおむね右の期間内になされるであろうことを想定したものと解され、このような区別を設けることには合理性が認められるから、本件特例は憲法 29 条、14 条に違反するものではない。

本件においては、被相続人は、11 億 4,000 万円を借入れて、平成 2 年 3 月から同年 9 月にかけて本件土地を合計 22 億 4,862 万 3,998 円で取得しているが、取得当時、土地価額は依然として上昇していたものである。

取得当時における路線価により本件土地を評価すると、合計 5 億 314 万 1200 円となるから、11 億 4,000 万円の借入を行い、さらに 11 億 862 万 3,998 円の積極財産（手持資金）を減少させて 5 億 314 万 1,200 円の財産を取得したことになり、その差額は、結果として他の相続財産から控除されることになり、相続税の課税価格が浸食され、相続税の税負担を不当に回避することになる。

また、相続税の納付の面では、現行法上原則として物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額によることとされ、課税価格計算の基礎となった当該財産の取得価額により、収納することを保障しているのであるから（相続税法 43 条 1 項）、当該財産の取得価額をもって相続税の課税価格としている本件特例に不合理性は存しない。

さらに、相続開始前 3 年以内に取得した土地の時価が著しく下落した場合でも、被相続人が当該土地を売却し、その売却代金で他の土地を購入することも可能であり、そうすれば、相続開始時には新たに購入した土地の取得価額（下落後の取得価額）で評価されることとなり、土地を時価以上に評価されるという問題はある程度回避されるし、買換資産が見つからず、売却代金を現金または預貯金で相続したとしても、その現金または預貯金の金額がそのまま課税価格となるから、何ら相続財産の評価に問題を来すものではない¹⁴²。

第 3 項 裁判所の判断

大阪地裁は次のように判断した。

まず、相続税の課税価格について、「財産の価額は、当該財産の取得の時、すなわち相続時における時価によることとされており、ここにいう時価とは、当

¹⁴² 行裁集 46 卷 10・11 pp.949～952（pp.77～80）

該財産の客観的な交換価値、すなわち通常取引価格と解される。¹⁴³」と、課税価格は、通常取引価格である時価とする時価主義であるとした。

次に、時価主義の原則について「この時価主義の原則は、相続税が相続又は遺贈を原因として取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、その相続時における時価、すなわち通常取引価格の合計を課税価格とすることが最もその趣旨にかなうという理由によるものである。」¹⁴⁴と、取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、時価を課税価格とすると、その理由を示した。そして、「各財産の通常取引価格は必ずしも一義的に確定されるものではないから、国税庁においては、相続税財産評価に関する基本通達を定め、内部的な取扱いを統一するとともに、これを公開し、納税者の申告・納税の便に供し、もって申告及び課税事務の公平、迅速で円滑な運用に資することとしているのである。評価基本通達のこのような性格に照らすと、相続税に係る財産の評価に当たっては原則として同通達によるべきものということができる。」¹⁴⁵と、財産評価基本通達の性格を述べ、財産評価は原則として、同通達によるべきものであることを述べた。その上で、「しかしながら、同通達に従って課税価格を算定することが負担の実質的公平を損なう等著しく不合理な結果になると認められる特段の事情がある場合には、同通達によらず、他の適正、妥当な合理的と認められる方法により評価すべきものと解される。」¹⁴⁶と、すべての評価を同通達で評価するものではないことを述べている。

租税特別措置法 69 条の 4 の特例については、昭和 60 年代の地価急騰と相続税回避の状況を示した上で、「短期間における地価の急騰という異常な社会経済現象の出現により、評価基本通達に基づく不動産の評価額がその通常取引価格、すなわち本来の相続税法 22 条にいう「時価」を的確に反映していないという事態に立ち至り、ついに放置できず、税負担の実質的公平を図るために本件特例が設けられたというのであるから、これは相続税 22 条の時価主義の原則の例外という形式をとりつつ、その実質は評価基本通達に定める路線価等による評価額に代わる合理的に評価額として取得価額を位置付けているものとみ

¹⁴³ 行裁集 46 卷 10・11 p.953 (p.81)

¹⁴⁴ 行裁集 46 卷 10・11 p.953 (p.81)

¹⁴⁵ 行裁集 46 卷 10・11 pp.953～954 (pp.81～82)

¹⁴⁶ 行裁集 46 卷 10・11 p.954 (p.82)

ることができる。」¹⁴⁷と、その立法の趣旨と目的と性質を述べている。

しかしその後、いわゆるバブル経済が崩壊し、地価の異常な高騰は終息し、その後は一転して地価の下落が始まり、地価高騰時と同じく、路線価等が実勢価格を的確に反映していないとの批判が出ているが、このような状況は、本件特例創設当時は予想し得ないことであった¹⁴⁸。と述べている。

本件特例立法後の地価の動向と本件特例として、「当該不動産の実勢価格が取得時に比べ相続開始時において下落している場合には、本件特例を適用し、取得価額をもって課税価格とするならば、相続開始時の資産価値を基準とする限り、不動産の相続については、他の資産により同額の資産価値の財産を相続した場合に比べて税負担が過大になり、本件特例によって課税の実質的公平を図ろうとしたこととは逆の意味での課税の不公平が生ずることがあり、殊に地価の下落が急激かつ著しい場合には、相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなければならないという極めて不合理な事態さえ起るのである。」¹⁴⁹と、本件における特例の不合理を示している。

憲法との関係については、「本件特例は地価の急激な高騰による租税回避行為を阻止することを目的として立法されたものであるところ、当時の情勢に照らすと、立法は時機にかなったもので、その目的も極めて正当であり、かつ、現時点においては一応沈静化しているとはいえ、地域的な差異もあり、地価についての今後の動向はなお予断を許さないものがあることを考えると、本件特例がその立法目的との関連で著しく合理性を欠くことが明らかであるとまではいえず、したがって、本件特例の法令自体を憲法違反であるとすることはできない。」¹⁵⁰と、租税特別措置法 69 の 4 自体は憲法違反ではないと判断している。

しかし、「前記認定の本件特例の立法のいきさつやその立法目的に照らすと、そもそも本件特例は、これを適用することにより前記（本件事案）のような著しく不公平、不合理な結果が生じるような事案についてまでこれが適用されることを予定していたとは考えられないのである。もし、本件特例が右のような事案（本件事案）についてまで適用されるべきものとすれば、右土地のような

¹⁴⁷ 行裁集 46 卷 10・11 pp.956～957 (pp.84～85)

¹⁴⁸ 行裁集 46 卷 10・11 p.957 (p.85)

¹⁴⁹ 行裁集 46 卷 10・11 p.957 (p.85)

¹⁵⁰ 行裁集 46 卷 10・11 pp.957～958 (pp.85～86)

財産を相続した相続人は、相続により取得した財産以上の財務的価値を相続税の名の下に国家に収奪されることになるのであるが、このようなことは本件特例が租税回避行為に対する制裁等として租税を賦課することを目的としているような場合でもない限り、まったくその合理性を欠き、到底許されるものではない。」¹⁵¹と、強い表現で不合理を指摘し、「到底許されるものではない」とまで述べている。そして本件については、「本件特例を（二）の事案（本件事案）のような場合にまで無制限に適用することについては憲法違反（財産権の侵害）の疑いが極めて強い。」¹⁵²と示した。

また、物納の申請に関しては、「申請期限の定めがある（相続税法 42 条 1 項）ほか、これは税務署長の許可によりことになっているところ、申請に係る財産が担保権の目的となっている等の場合には、管理又は処分するのに不相当として事実上許可を得ることはできないのであって、必ずしも容易に物納をなし得るとはいえないし、本件特例を適用した場合、発生する租税債務の額が同一であるにもかかわらず、物納をなし得る場合とそうでない場合との間においても実質的な税負担が大きく異なることからすれば、この点に関する被告（課税庁）の主張も理由がないというべきである。」¹⁵³と、物納の収納価格を提示しての合理性を退けた。売却による買換え、若しくは売却代金保有に関しても、「相続開始前 3 年以内に取得した土地の時価が著しく下落した場合でも、被相続人が当該土地を相続開始前に売却し、その売却代金で時価が下落した他の土地を購入し、あるいはその売却代金を現金又は預貯金の形態で保有した状態において相続すれば、課税価格の圧縮を図ることができる旨主張するが、将来不確定の時機に発生する相続税負担軽減のみの目的で、右のような不動産の買換えや売却することは一般に期待し難いから、右主張も採用できない。」¹⁵⁴と退けた。

そして、「本件相続に係る課税価格は 11 億 2,952 万 2,000 円、納付すべき相続税額は 5 億 5,698 万 9,300 円であると認められるから、本件更正処分のうち、それぞれ右の金額を超える部分は取り消されるべきである。」¹⁵⁵と判決した。

¹⁵¹ 行裁集 46 卷 10・11 p.958 (p.86)

¹⁵² 行裁集 46 卷 10・11 p.958 (p.86)

¹⁵³ 行裁集 46 卷 10・11 pp.961～962 (pp.89～90)

¹⁵⁴ 行裁集 46 卷 10・11 p.962 (p.90)

¹⁵⁵ 行裁集 46 卷 10・11 pp.953～963 (pp.81～91)

第3節 「3年しばり」を巡る判断

第1項 大阪地裁判決の内容

大阪地裁は、まず、相続税の課税価格について、課税価格は通常取引価格である時価とするという、相続税法 22 条の時価主義の原則を確認した。時価主義については、取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、時価を課税価格とすると、その理由を示した。つまり、時価を課税価格とするのは、担税力があるからだ、と言っている。

次に、課税価格は時価であるが、課税価格計算のため国税庁が財産評価基本通達を定めたことは、相続財産の通常取引価格は、客観的に評価確定できないものが多くあるので、内部の取扱いを統一するとともに、公開して、納税者の申告・納税の根拠として、申告及び課税事務の公平、迅速で円滑な運用をするためであり、このため財産評価は原則として、同通達によることを述べている。しかし、同通達に従って課税価格を算定すると、負担の実質的公平を損ない著しく不合理な結果になる場合には、同通達によらず、他の適正、妥当な合理的方法で評価すべきものと理解されたとした。

要約すれば、相続税の課税価格は、相続税が取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、通常取引価格である時価である。しかし、各財産の通常取引価格は必ずしも一義的に確定されるものではないから、相続税財産評価に関する基本通達を定め、財産評価は原則として同通達によるべきものとしたうえで、著しく不合理な結果になると認められる事情がある場合には、同通達で評価するものではない。ということである。

旧租税特別措置法 69 条の 4 の特例については、昭和 60 年代の地価急騰と相続税回避の状況から、課税価格が本来の相続税法 22 条にいう「時価」を的確に反映しなくなり、その状態を放置することができなくなったため、税負担の実質的公平を図る目的で設けられたものであるとする。租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、相続税法 22 条の時価主義の原則の例外という形式ではあるが、実質は評価基本通達に定める路線価等による評価に代わる合理的な評価として位置付けている。

裁判所が本件特例の法令自体を「立法目的との関連で著しく合理性を欠くこ

とが明らかであるとまではいえず」として憲法違反と判断しなかったのは、「現時点においては一応沈静化しているとはいえ、地域的な差異もあり、地価についての今後の動向（高騰する可能性）はなお予断を許さないものがあることを考える」ことによる。

つまり、地価高騰が招いた、租税回避を目的とした節税策の防止を目的に立法された特例であるから、法令自体を憲法違反と判断しなかった、ということである。しかし、租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、立法のいきさつやその立法目的に照らすと、適用することで著しく不公平、不合理な結果が生じるような事案についてまで、適用されることを予定していたとは考えられない。もし、適用されれば、本件のような財産を相続した相続人は、相続で取得した財産以上ものを相続税の名の下に国家に収奪されることになるので、合理性を欠き、到底許されるものではないとまで述べている。

また、課税庁は、物納財産の収納金額については、「原則として物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額によること」とし、課税価格計算の基礎となった当該財産の取得価額により収納することを保障しているから、不合理性が存しないとしたが、抗弁として妥当性は認めがたい。物納は、申請に関しては、申請期限の定めがあるほか、税務署長の許可によることになっており、また、担保権の目的となっている等の場合や、管理又は処分するのに不相当として事実上許可を得られない場合がある。

物納はあくまで、納付すべき相続税額を、延納によって金銭で納付することを、困難とする事由がある場合に認められる制度であり、その納付を困難とする金額を限度として認められる。現実には、物納手続きは極めて煩雑であり、物納申請件数が増加する中で、収納決定に要する期間も長期化していたため、物納制度をもって本件特例を正当化しえない。

最後に、課税庁は、「相続開始前 3 年以内に取得した土地の時価が著しく下落した場合でも、被相続人が当該土地を売却し、その売却代金で他の土地を購入することも可能であり、また、売却代金を現金又は預貯金で相続したとしても、そのまま課税価格となるから相続財産の評価に問題を来すものではない。」ことを理由に、本件特例の合理性を主張した。

しかし、裁判所は、将来不確定の時機に発生する相続税負担軽減のみの目的

で、右のような不動産の買換えや売却することは一般に期待し難い、として採用できないとしたが、これも妥当な判断であると思う。

本判決は、要するに、相続によって取得した全財産をもってしても、相続税額に足りない結果をもたらすような事態は、著しく不合理である、といっているのである。

第2項 相続税土地評価と公平

「借入金で土地を取得することにより、相続税の負担の軽減を図る例が見受けられる」、といわれた節税を図った事案である平成4年の東京地裁の、相続税更正処分等取消請求事件の判決では、評価通達が存在理由として「納税者間の公平」、「納税者の便宜」、「徴税費用の節減」をあげている。

望ましい税制のためのルールとして、これまでいくつかの「租税原則」が示されてきた。代表的なものの一つはアダム・スミスの四原則である。これは、①公平性、②明確性、③便宜性、④最少徴税费、と訳され、納税者側と徴収側の両方にとって、税制のわかりやすさや簡便さを重視したものとされている¹⁵⁶が、裁判所が示した「公平」「便宜」「節減」は、アダム・スミスの「租税原則」に合致している。

租税原則は、社会経済の発展に伴い税制が経済活動に及ぼす影響が重視され、アメリカの財政学者マスグレイブは、経済活動に対する中立性、つまり市場を通じて実現される効率性を阻害しないことを租税原則に加えた。そして今日では、租税原則は「公平」「中立」「簡素」に集約されている。

租税が各種政策目的の手段として用いられることについては、租税の中立性の重要性から議論のあるところであるが、現実には、土地対策として各措置法が制定され、政策手段として幅広く用いられている。それは、わが国では伝統的に租税法を行政作用法の一部として取り扱われてきており、それを理論的に支えてきた権力関係説¹⁵⁷から派生してくる宿命的なものであり、「租税権力は、われわれの経済体系の性格を決定する権力である」といわれるゆえんである¹⁵⁸。

¹⁵⁶ 林（2011） pp.35～36

¹⁵⁷ 金子（2009） p.34

¹⁵⁸ 品川（1996） p.7

土地税制の政策判断は、現下の経済情勢に合目的・合理的でなければならないが、政策判断は、多くの価値観が競合するなかで行われるため、常に合目的・合理的とは限らず、時機に応じて立法化されるとは限らない。それでも、「公平」「中立」「簡素」の租税原則は、税制において常に意識されなければならない。

課税する場合、最も大切なことの一つは公平性を保つことである。相続税の節税を図った平成4年の東京地裁判決の事案は、相続財産として、資産を商品在庫のように一時的に所有したものを、市場を通じた購入原価ではなく、評価通達の著しく低い評価で計上することで、「納税者間の公平」を害しているとされた。租税特別措置法69条の4が制定された当時は、この規定により相続税の課税の公平が実現したことは事実としてある。

相続直前に金融資産を処分して土地等を取得することにより、土地の実勢価額と相続税評価額の乖離を利用して財産評価を低くする節税策は、何十年も前から行われており、それが顕著になったことで制定されたものである。しかし、租税特別措置法69条の4の特例創設によって、不動産の財産評価上の優位性を排除し課税の公平を保とうとしたことは、結果として、地価の下落時には反対に課税の不公平を生じさせる結果となった。節税策を実務上可能な方法で、容易に的確に捕捉することを優先させたため、形式的に措置法の要件に該当すれば、明らかに節税目的でない土地の取得であっても、また、地価の変動を考慮することなく自動的に規定が適用されたので、課税の公平性が阻害されることもあったのではないかと思われる。

第3項 「3年しばり」の検証

大阪地裁 平成6年（行ウ）第79号平成7年10月17日判決で、納税者の主張はおおむね支持されている。

相続財産の価格は、「相続税法22条」により「当該財産の取得の時における時価によるべき」旨を規定している。明治38年1月に制定された相続税法でも、土地及び建物の評定は、「第四条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル」とされ、相続税の導入時から現在まで、財産取得時の価格は取得の「時における時価」である時価主義が大原則である。この原則からすれば、「被相続人が相続開始前3年以内に取得した土地等については、取得価格をもって相続

税の課税価格に算入する」という租税特別措置法 69 条の 4 は、原則から外れている。

大阪地裁の判断も、相続税の課税価格は、通常取引価格である時価主義であるとした。時価主義の原則に理由については、取得した財産に担税力を認めて課される税であるからと示している。また、時価の算定を原則として財産評価基本通達によるのは、通常取引価格は一義的に確定されないもので、取り扱いを統一し、公開し、深刻・納税の公平に資することとしているため、としながらも、すべての評価を同通達で評価するものではない、と述べている。

そして、租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、相続税法 22 条の時価主義の原則の例外の形式を取りながら、実質は財産評価基本通達に代わる合理的な評価額として位置づけるものと見ることができる、と例外の形式だが実質は基本通達の位置づけであるとした。そのうえで、この準通達の性格を持つ「いわゆる 3 年しぼり」を「無制限に適用することについては憲法違反（財産権に侵害）の疑いが極めて強い。」とまで言わせた。

租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、バブル経済期に地価が高騰する傾向の中で、租税回避を防止するため、不動産の実態に適合した正当な評価をするため創設されたものである。しかし、地価の下落傾向のときにおいては、その適用に問題があることは当初から予測されていた。

そういう意味では、この特例は拙速の感が否めない。立法の仕方としては、地価が下落した時の措置を同時に規定するなどの工夫が必要であったといえる。

この特例が設けられた背景にある節税策は、地価高騰も一つの理由ではあるが、それより、実勢価格と相続税評価額との間に大きな乖離が存在したことが大きな要因である。

相続税評価額は、昭和 61 年 10 月の税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」で述べられているように、「相続税課税における土地の評価基準は、課税上の評価であること、評価の安全性等の見地から、公示価格や市場価格に比べてある程度低い水準となること」で評価されてきた。この「評価の安全性」に過度に配慮したことと、その基準時点との時間的隔たりが存在したことにある。したがって、いわゆる「3 年しぼりの特例」の創設ではなく、相続税の評価水準を「評価の安全性」の許容範囲内で引き上げ、時価に近づけることで、

節税策を封じることが可能であったかもしれない。

裁判所も「相続により取得した財産以上の財務的価値を相続税の名の下に国家に収奪されることになるのであるが、・・・まったくその合理性を欠き、到底許されるものではない。」と述べているように、相続した財産の実際の価額より、相続税額のほうが高額になることの異常さに、気づかなかったとは思えない。

地価下落時の財産評価において、取得後 3 年超の土地等には、評価額、売買実例価額、公示価額の、いずれかの価額で評価しても容認するのに対して、取得後 3 年以内の土地等には、形式的、画一的に、取得価額しか評価を認めない「3 年しぼり」を適用する不合理に、有効な手段を講じることはできなかったのだろうか。本件は、地価下落が引き起こした税務問題の一つである。

第4章 土地相続と相続税制－譲渡所得税との調整－

被相続人が借入金により不動産を取得し、相続人が不動産を売却することにより、売却代金で借入金を返済する。そして売却代金と取得費との差益を譲渡所得として所得税の申告をする。この行為に異常なことはなく適法である。しかし、この間に相続税の申告があり、相続課税の問題が起こった。

第3章で見てきたように、本来、当該資産の取得費と借入金は同額であるが、相続税の申告において、資産は財産評価されることで低い遺産額となり、借入金は同額評価され遺産額よりも高い債務と認識される。この差額を利用して相続税の租税回避がおこなわれた。これに対処するため、資産評価を取得費とする「いわゆる3年しぼり」の規定が設けられた。

しかし「3年しぼり」は相続税法の財産評価の原則である「当該財産の取得の時における時価」から外れるもので、結果として裁判において、「無制限に適用することについては憲法違反（財産権に侵害）の疑いが極めて強い。」とまで言わせることとなった。なぜこのようなことになったのか。相続税の課税体系に問題があったのか、それとも、譲渡所得の所得税の課税体系に問題があったのか。相続に譲渡を絡ませることにより起きた事例である。

本章では、資産課税と譲渡所得税を概観し、相続税と譲渡所得税との問題を考察し、関係を明らかにすることで本論文を終える。

第 1 節 資産課税と所得税論

第 1 項 資産課税

資産課税とは資産の取引、保有、移転の各段階において課税される税である。資産の取引に対する課税とは、資産の売買に対する課税であり、不動産取得税、有価証券取引税等であり、印紙税や登録免許税のように、資産の取引や移転に関する文書の作成、登記、登録、免許等に対する課税も含まれる。資産の保有に対する課税とは、資産（主として土地・建物等の不動産）の保有に対する課税であり、固定資産税、地価税等である。資産の移転に対する課税とは、遺産や贈与として資産の移転に対する課税であり、相続税、贈与税である。

水野（2005）によれば、税体系を所得、消費、資産に対する課税の三つに分類する考え方がある。税体系を分類する基準は、税の転嫁の有無による分類（直接税か間接税）、個人の税負担能力に対する課税、物や行為に対する分類（人税と物税）など、分類するのに何を課税ベースにするかという問題がある。直接税と間接税に区分する方法は税の転嫁の有無を基準にしたもの、または人税と物税に分類したものである。

日本の消費税は財・サービスの各取引段階で付加価値を課税ベースにする税で消費課税に分類されている。消費税は付加価値を課税ベースとして事業者が納付するが、その税が価格に転嫁され最終的には消費者が負担する税である。また、資産から生ずる所得は、所得に対する課税であるのに資産課税に分類される。このように、所得、消費、資産に対する課税の分類は基準があいまいなところがある¹⁵⁹。

1. 資産保有課税

個人及び法人が保有する資産に対して、その資産価値に課税するものである。保有する資産の種類別に、課税か非課税、課税最低限、税率の水準等、に異なる課税をするものと、保有する純資産総額（資産総額から負債総額を控除）に対する課税をするものに大別される。前者は分類財産税であり、後者は一般純資産税で、通常、富裕税と呼ばれている。日本の税制は分類財産税として、地

¹⁵⁹ 水野（2005） p.3

価税、固定資産税、都市計画税、特別土地保有税、自動車税、軽自動車税等がある。

2. 資産取引課税

資産の取得、資産の取引に関する書類の作成・登記等にかかる課税である。資産の取得・取引に対する課税は、不動産取得税、自動車取得税、有価証券取引税があり、資産取引に関する書類に対する課税は、印紙税、登録免許税がある。

3. 資産移転課税

個人の資産の相続および贈与に対する課税であり、相続税と贈与税がある。相続税は、死亡した者の財産の相続、遺贈、死因贈与に対して課税される。相続税には、相続等による財産取得者に対し取得した財産価値を課税物件とする遺産取得課税と、被相続人の遺産額を課税物件とする遺産課税がある。日本の相続税制度は、遺産取得課税を基礎として、それに遺産課税を加味したものとなっている。贈与税は、死因贈与以外の贈与により財産の取得者に対して課税される。贈与税は相続税の補完税としての役割があり、相続税負担の回避を防ぐ目的がある¹⁶⁰。

4. 資産譲渡課税

資産の譲渡は所得課税の枠組みとされている。なぜ資産課税の枠組みではないのか。土地についてみれば、土地の取得から土地の保有・使用・移転を経て土地の譲渡に至って、初めて土地のキャピタル・ゲインが顕在化する。途中の保有や移転に係る課税は、あくまで紙上の評価に係るもので現実の価格ではない。現実の価格は取得と譲渡の時だけである。なぜ、土地の取得から譲渡までを一つの課税体系とはしないのだろうか。

水野（2005）を要約すれば、資産譲渡による資産価値の値上がり分（キャピタル・ゲイン）に対する課税は、厳密には資産課税ではなく所得課税であるが、資産に関した課税という意味で資産課税に含めることもできる。資産の取引、

¹⁶⁰ 水野（2005） pp.4～6

保有、移転に対する課税を資産に対する課税（狭義の資産課税）と呼び、資産から生ずる所得に対する課税（譲渡課税）を含めたものを資産に対する課税（広義の資産課税）と呼んで区別しておく¹⁶¹、となる。

資産の譲渡所得税の経緯について、首藤（2005）を要約すると、昭和 24 年 9 月の第一次シャウプ勧告は、近代的累進所得税を有効にするためキャピタル・ゲインの全額課税と譲渡損失の全額控除が必要であるとした。このシャウプ勧告を採用した昭和 25 年のキャピタル・ゲイン課税に関する税制改正では、①キャピタル・ゲインの全額課税、②平均課税、③譲渡資産の再評価、④相続・贈与等へのみなしキャピタル・ゲイン課税など、キャピタル・ゲイン課税と同時に、公平公正な課税に不可欠の平均課税や譲渡資産の再評価などの調整措置も導入された¹⁶²。

首藤（2005）によれば、「当時においては、歴史的には分類所得税から包括的所得税に進んでゆかざるを得ない所得ベース課税理論史の先端に位置し、カナダの『カーター報告』（1966）とならぶ包括的所得税に立脚する租税理論としての統一性と体系性、さらに包括的所得税を採用する国のモデルであるアメリカでの租税制度の現実的ゆがみを改革する情熱をもってなされたシャウプ勧告は、その勧告により実現した我が国の租税制度が、その後に大幅な修正を受けながらも、不公平税制の是正が問題となるたびに立ち返るべき有力な『原点』として機能してきた¹⁶³。」と述べている。戦後のシャウプ勧告は、わが国の租税制度において、「原点」として機能してきており、現在も機能しているということである。

第 2 項 所得税論

所得は、労働、資本や土地などの生産要素への報酬から成り立っている。個人所得への総合課税（包括的所得税）とは、そうした報酬をすべて合算して課税する仕組みである。アメリカの所得税や日本でもシャウプ勧告のゴールとし

¹⁶¹ 水野（2005） p. 2

¹⁶² 首藤（2005） pp.126～127

¹⁶³ 首藤（2005） p.127

ているものは、この総合課税である¹⁶⁴。個人の所得には、給与・賃金等の「勤労所得」と利子・配当・株式譲渡益（以下「金融所得」）、不動産所得、土地譲渡益等の「資本所得」がある。勤労所得と金融所得を含む資本所得を合算して課税する総合所得のあり方は、代表的なものとして包括的所得税論、支出税論、最適課税論との3つの考え方がある¹⁶⁵。

1. 包括的所得税論

包括的所得税論は、米国の経済学者サイモンズによって唱えられ、「2時点間における経済力の増加、つまり消費＋資産（価値）の純増加分」を課税所得と定義する。定義の明快さから、分類所得的な考え方に代わり、わが国を含めほとんどの先進国で総合課税制度が採用されている¹⁶⁶。

所得税の課税対象となる「所得」について包括的な把握を行うもので、担税力の指標として、経済資源を利用し得る能力（経済力）に着目し、一年間の経済力の増加に寄与するあらゆる種類の所得を区別なく合算し、総合課税が望ましいとするものである。この経済力の増加は、現在の経済資源の利用に資する分（消費）と将来の経済資源に資する分（貯蓄の蓄積・保有資産の価値増加）を問わず、すべての経済力の増加である。

担税力として、一定期間内の経済力の増加を測るに当たり、所得の多寡のみが問題であり、所得の種類や実現のタイミングは斟酌しない。包括的所得税は、源泉の異なる勤労所得、事業所得、資産所得等が、発生時点で等しく課税ベースに算入される。このため、フレンジベネフィット、帰属家賃、未実現キャピタル・ゲイン及び社会保障給付等も、経済力を増加させることから、課税ベースに含まれる。このように課税ベースを漏れなく広く捉えることで、水平的公平の達成を目指すとともに、包括的所得に対し累進税率を適用することで、垂直的公平の達成を目指している¹⁶⁷。しかし、この制度は実際には様々な問題が生じる。所得は、一年間を通じて労働や資本が得る報酬であるが、それを課税所得として確定しようとする、理論の包括性と実際の課税技術とのギャップ

¹⁶⁴ 田近（2002） p.23

¹⁶⁵ 森信（2002） p.40

¹⁶⁶ 森信〔002〕 p.40

¹⁶⁷ 平成12年7月税制調査会

から生じる大きな問題に直面する。

2. 支出税論

支出税論は英国の経済学者カルドアによって提唱され、基本的には包括所得税との比較において議論される。変動する各年の所得でなく、長期的に見て平均化された経済力に近似している消費支出を課税ベースとした個人に対する直接税として、累進課税の適用も想定されている¹⁶⁸。直接税と間接税という大きな違いはあるが、消費一般に広く負担を求めることは、支出税は付加価値税（消費税）と共通点がある。

一年間の経済力の増加分に対して課税する包括所得税と異なり、支出税は、一生の間の所得を担税力の指標として用いる。そして一生の間の所得は、各年の消費を一生にわたって積み上げたものにほぼ一致することに着目し、各期間の消費を課税ベースとする。つまり、一生にわたって自分が労働によって得た所得と親などから受け取った遺産・贈与の額の価値と、一生にわたって自分が消費する額と子供などに与えた遺産・贈与の額の価値は等しい。消費課税は一生の観点から見ると一つの消費税であると見ることができる¹⁶⁹。

支出税の課税ベースの算定には、個人の日々の消費額を逐一記録させ、それらを積み上げる形で適正な申告を求めることは不可能である。そのため、各期間において包括的所得税と純貯蓄（期末の資産残高から期首の残高を控除した額）を算出し、その差額を消費とみなして申告する方法が提唱されている。但し、純貯蓄の算出のためには、各年において個人の貯蓄や借入を完全に把握しなければならないこと等から、支出税には実行可能性に難点があり、実施に移された例はほとんどない¹⁷⁰。

3. 最適課税論

最適課税論は課税による負の誘因効果（ディストーション）、所得分配効果、徴税コスト、リスクの存在といった所得の異質性に着目し、社会的厚生を最大

¹⁶⁸ 森信（2002）p.41

¹⁶⁹ 「遺産・贈与の取り扱いは、別建ての資産移転税を組み合わせる等の対応が必要である。」田近（2002）p.23

¹⁷⁰ 平成12年7月税制調査会

化する形で異なる種類の所得に対する課税方法を求める考え方である。

所得を利子、配当、株式等譲渡損益の金融所得と勤労所得とに大別した場合、所得の特性を踏まえ、時々の経済状況下でどの観点を重視するかによって、両者をいかに課税するかは変わり、両者を分離して課税することを評価する結論のなり得る場合もある。例えば、資源配分の効率性の観点を重視した場合、貯蓄行動が課税による影響を受けやすいとすれば、勤労所得の課税より金融所得の課税を軽くすることが適当となる。他方、所得配分の公平性の観点を重視した場合、金融所得の格差が勤労所得の格差より大きいとすれば、金融所得の課税より勤労所得の課税を軽くすることが適当となる¹⁷¹。

これが、分類所得税制度の再評価につながった。金融資産から生じる金融所得と実物資産から生じる所得を合わせた「資本所得」を、「勤労所得」と分離して定率の比例税率で課税する「二元的所得税」は、この一種であると北欧の学者によって位置づけられている¹⁷²。

わが国の税制の基本的な考え方は以下の通りである。「税制調査会においては、所得課税について、基本的にはすべての所得を合算し、それに累進税率を適用する総合課税論をベースに従来議論してきている。現実の税制においては、一定の金融所得について分離課税が導入されてきたが、その意義については、把握体制が十分でない下で実質的な公平を確保するための方策であると考えられてきている。これに対して、資源配分の効率性と所得分配の公平性の観点を考慮し、最も経済的に合理的な課税体系を求める最適課税論からは、貯蓄が課税によって影響を受けやすいとの仮定の下で、金融所得については、分離課税を導入することが適当であるとされる（金融システム改革と金融関係税制—金融課税小委員会中間報告—（抄）平成9年12月税制調査会金融課税小委員会）。」

最適課税論は、課税による資源配分の効率性や所得分配の公平性等の観点を考慮し、両者の調整を図りつつ、望ましい課税のあり方を模索する議論である。資源配分の効率性のみを重視した場合は、消費と貯蓄の選択、労働と余暇の選択という納税者の経済活動が、課税により攪乱的影響を受けない条件を満たすのは、定額の一括税が最適であるとの結論が導きだされる。しかし、個人の経

¹⁷¹ 平成9年12月税制調査会金融課税小委員会

¹⁷² 森信（2002）p.42

済状況を一切考慮しない人頭税は公平性の観点から問題がある。効率性と公平性の価値判断の置き方で最適な税の結論は変わる。

最適な所得税の議論では、効率性重視の立場からは、労働、資本、土地等の生産要素は、それぞれの供給の価格弾力性が異なることを前提に、税率を差別化した分類所得税が望ましいとする立場がある（平成 12 年 7 月税制調査会）。

一方、効率性に加え垂直的公平の観点も考慮する立場もある。これは、効率性と公平性の基準につき、社会的厚生をどのように評価するかによって結論が変わる。例えば、低所得者の厚生を重視する最適な所得税制は、すべての家計を平等に位置づける場合に比べて、課税後の所得が平準化されるが、課税による資源配分が大きく歪むことになる。

最適課税論は、納税者の効用や社会構成のとらえ方により、得られる結果が異なることから、現実の政策決定には難しい面もあるが、適切な税制は様々な条件の下で変わり得ることを示唆している¹⁷³。

¹⁷³ 平成 12 年 7 月税制調査会

第2節 土地の譲渡課税

第1項 土地増価税と臨時利得税

不動産等の譲渡に伴う課税は、戦時中の昭和17年2月公布の所得税改正により、個人臨時利得税に追加される形で導入された。

明治20年7月に施行された所得税法には、「資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高・・・アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ¹⁷⁴」と資産や營業から生じる所得に課すもので、資産の譲渡に課税する税法は存在しなかった。そのため、明治44年12月に、日露戦争後の財政整理の一大要綱である、税制整理事業のため設けられた臨時制度整理局が、税制整理案の中に新税の参考として「土地増価税」の法案を起草した¹⁷⁵。

所得税の整理案は、明治43年（1910）の第26回帝国議会に、第二次租税整理案の一つとして提出されたが、議会の審議中に政府が撤回したため成立しなかった。この結果、各種租税のなかで所得税のみ整理ができなかった。このため、第27回議会に殆ど同一の整理案を提出したが否決された。これを受けて、明治44年12月、政府は「臨時制度整理局」を設置して、所得税を中心に租税整理し、第28回帝国議会に前年と同一の所得税改正案を、衆議院に提出したが再び否決された。大正2年3月の第30回帝国議会で、所得税と營業税の減税の改正法を衆議院に提出し、修正を加えられて所得税法は改正した¹⁷⁶。尚、この所得税改正には「土地増価税」は含まれていない。

土地増価税は、土地の所有権の譲渡があった場合、譲渡価格が取得価格を超過するとき、増価（超過）額に課税する。と規定している。そして、取得価格・譲渡価格は共に登録税課税標準価格を第一とし、相続の場合は課税をしないこ

¹⁷⁴ 「所得税法（明治二十年三月二十三日勅令第五號）

第一條 凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ」『明治大正財政史 第七卷』（1938）p.978

¹⁷⁵ 「・・・此の新税は他日国家の歳計上税源を要する時機に於ては、適當なる税種となりと認めしを以て、之が実行の方法に就ては精密なる研究を遂げ、参考として法案を起草したり。」『明治大正財政史 第六卷』（1938）p.192

¹⁷⁶ 『明治大正財政史 第六卷』（1938）pp1.98～200

ととしている¹⁷⁷。課税は、実際の売買価格で課税するのではなく、課税標準価格を基に課税するが、資本利得（キャピタル・ゲイン）に課税することには変わりなく、現在の譲渡所得課税と考えは同じである。しかし、新税として「之が実行の方法に就ては精密なる研究を遂げ」て草案したことは、これが税体系として適切であると「臨時制度整理局」が判断したのであろう。しかし、いずれにしても、「土地増価税」は採用されなかった。

昭和の時代に入り、昭和 6 年（1931）の「満州事変」勃発、に始まる軍事費の増大は、昭和 10 年（1935）度予算において、「かくて、急激な軍事費の膨張は、一般行政費及び補助費を歳出総額のわずかに三割に満たないものに圧縮した¹⁷⁸」状態であった。昭和 10 年 3 月 30 日に「臨時利得税」が公布された。これは、法人は利得に課税し、個人は営業の利得に課税するもの¹⁷⁹であった。

政府が臨時利得税を創設した理由は、「・・・時局の影響を受け景気好転しつ

¹⁷⁷「第 1 土地増価税

1 帝国内本法施行地に在る土地に付所有権の譲渡ありたる場合に於て、譲渡価格が取得

価格を超過するときは、其の超過額即ち増加額に付譲渡人に土地増価税を課すること。

2 所得価格は左の方法に依り之を定むること。

(イ) 所有権取得の登記を為したるものに在りては登録税課税標準価格、登記を為さざるものに在りては政府の評定したる取得当時の価格、取得時不明のものに在りては政府の評定したる譲渡前二十年に於ける価格に依り、夫々取得原価を定む。

・・・・・・

3 譲渡価格は左の方法に依り之を定む

(イ) 移転の登記を為したるときは登録税課税標準価格、登記を為さざるときは政府の評定価格、土地取得後其の土地に付所有権以外の権利を設定登記したるときは、其の設定なきものとして政府の評定したる価格に依り、夫々譲渡対価を定む。

・・・・・・

4 左の場合には土地増価税を課せざること。

(イ) 相続其の他の無償名義に依り所有権の譲渡ありたりとき」

『明治大正財政史 第六卷』（1938）pp.192

¹⁷⁸『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）p.302

¹⁷⁹「臨時利得税法（昭和十年三月二十九日法律大二十号）

第三条 臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

一 法人ノ利得

ニ 営業収益税法第三条ニ掲グル営業（鉱業又ハ砂鉄業ヲ含ム）ニ因ル個人ノ利得」

『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）p.315

つある産業に対し新に若干の賦課を行うことに依り公債発行額の減少に資すると共に災害等の対策に要する経費の支弁をも幾分容易ならしめんとす¹⁸⁰⁾というものであった。つまり、時局の影響で利益の出ている産業に課税して、公債の減少と災害経費にあてる、としているが、実際は軍事費の増大に対応するためである。当初、昭和 12 年（1937）度限りとして創設された臨時利得税は、修正を受けながら、結局終戦まで課徴され、戦費を賄う重要財源の一つとなった¹⁸¹⁾。これが、臨時利得税の成立の過程と性質である。

昭和 14 年 2 月、第 74 議会衆議院本会議に支那事变特別税法中改正法律案、臨時利得税法中改正法律案、臨時租税措置法中改正法律案の三法案が提出された。当時の石渡蔵相は、これら 3 法案の趣旨説明の中で「臨時利得税は、時局の好影響に因る所の利得を課税対象といたすのでございますが、・・・又個人の船舶、鉱業権等の譲渡による利益に付ては、従来課税して居なかったのでありますが、事变後相当多額の利得を収めつつある者が少なくございませぬので、往年の戦時利得税の場合と同様、之に課税することとし、・・・¹⁸²⁾」と述べている。つまり、事变に乗じて多額の利益を得た者が相当いるので、個人の船舶、鉱業権等の譲渡利益に課税すると言っている。

多額の利益を得たのなら、なぜ利益に課税をしないのか、「多額の利益を得た者が相当いるので、利益に課税する。」ではないのか。なぜ、「多額の利益を得た者が相当いるので、船舶、鉱業権等の譲渡に課税する。」のか、石渡蔵相が利得税に触れたのは、増税案に対する議員の、「この増税案が増収見込額約二億円としたことに、何を目標に定めたか」の質問に、「実際の問題と致しましては臨時利得税、物品税を中心として、それを主としたる増税を致したい¹⁸³⁾。」の答弁である。石橋蔵相が説明のなかで、「往年の戦時利得税」の場合と同様、と述べた「往年の戦時利得税」とはなにを指すのか。

戦時利得税は、世界大戦の影響に依り増加した利得に対して戦時中臨時的に賦課したもので、大正 7 年 3 月に創設された。大正 5 年より創設の計画をたて、大正 6 年 6 月召集の第 39 回特別議会には、「本税の如き国民の負担に重大なる

¹⁸⁰⁾『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）p.303

¹⁸¹⁾『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）p.314

¹⁸²⁾『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）pp.469～470

¹⁸³⁾『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）p.476

関係を有する法案を、短期の特別国会に提出するは適當ならず」と提出を中止、同年 12 月召集の第 40 回通常議會に提出した¹⁸⁴。提出した戦時利得税法案の大綱の中で、船舶等の設備の売却に因る個人の利得が定められている¹⁸⁵。

これについて、「而して、所得税法上一時の所得として課税せざるところなるも、此等の所得が戦争の影響に依る利得中最も顯著なるものなることは明らかなる事実なる¹⁸⁶」と、本来、所得税法の体系からは一時所得であるが、戦争の影響による利益が大きいため戦時の利得として課税する、とその課税根拠を示している。昭和 14 年 2 月の石橋蔵相の説明は、事変に乗じて多額の利益を得た者が相当いるので、課税すると言っているのは、戦時利得税の課税根拠を踏襲しているものと考えられる。しかし、それなら、「戦時利得税」は創設時より「売却に因る個人の利得」に課税したが、なぜ「臨時利得税」は昭和 10 年の創設時に「譲渡による利益」の課税を導入しなかったのか。

第 2 項 不動産譲渡課税

昭和 14 年 (1939) の臨時利得税については、『改定譲渡所得の実務』(1969) の「序」の中で、国税庁資産税課長山内宏が「譲渡所得に対する課税制度は、昭和 14 年に臨時利得税として船舶または鉱業権若しくは鉱業設備の譲渡による利得に対して課税されることとなってから、現行の課税制度に至るまで、実に多くの紆余曲折を経ている¹⁸⁷。」と記述している。「実に多くの紆余曲折を経ている。」という紆余曲折を見て行く。

昭和 17 年 1 月第 79 議會に所得税中改正法律案外 12 件の増税法案を提出された。当時の賀屋蔵相は説明の中で次のように述べている。「・・・個人の臨時利得税につきましては、・・・又、不動産の譲渡に因り利得を得る者に対し課税致しませぬことは、負担の衡平の見地から見ましても適當でないと認められま

¹⁸⁴ 『明治大正財政史 第七卷』(1938) p.172

¹⁸⁵ 「戦時利得税法案の大綱を説明すれば左の如し。

(2) 課税の範囲を左の如く定むること。

(ハ) 船舶(製造中の船舶を含む)・鉱業権・砂鉄権及鉱業又は砂鉄業に関する設備の売却に因る個人の利得」『明治大正財政史 第七卷』

(1938) p.173

¹⁸⁶ 『明治大正財政史 第七卷』(1938) p.173

¹⁸⁷ 高島巖・横田種雄 (1969) p.3

すので、船舶、鉱業権等の譲渡利得と同様に、此の課税を致すことと致しました¹⁸⁸。」これにより、臨時利得税の中の譲渡利得課税に新たに不動産が加えられた¹⁸⁹。不動産の利得に課税する根拠として、「課税しませぬことは、負担の衡平の見地からみて適当でないと認められますので」としている。これは導入時の正しい課税根拠といえるのであろうか。

もともと昭和 10 年（1935）に公布された「臨時利得税」は、「公債発行額の減少に資すると共に災害等の対策に要する経費の支弁をも幾分容易ならしめんとす」が導入の理由であった。それが、昭和 14 年（1939）の「臨時利得税法中改正法律案」では、「往年の戦時利得税の場合と同様」と「臨時利得税」を「戦時利得税」と同じとすり替えている。「臨時利得税」の立法趣旨は「公債発行額の減少に資すると共に災害等の対策に要する経費の支弁」ではなかったのか。本来は、別に「戦時利得税」を創設するか、「臨時利得税」を改変して「戦時利得税」として戦時特別税としての性格を持たせるべきではなかったのか。「戦時利得税」で、船舶・鉱業権等の売却に依る所得を課税の対象にしたのは、戦争の影響による利益が大きいため戦時の利得として課税するというのが、課税根拠である。

昭和 14 年の「臨時利得税法中改正法律案」で、個人の船舶、鉱業権等の譲渡による利益に新たに課税する根拠として、事変後相当多額の利得のある者が少なくないので、往年の戦時利得税の場合と同様に課税する、というのが課税根拠であった。では、昭和 17 年（1942）の「臨時利得税の増税法案」で「不動産の譲渡に因り利得を得る者に対し課税」する根拠は、往年の戦時利得税の場合と同様に「戦争の影響による利益が大きいため戦時の利得に課税する」というのであろうか。船舶、鉱業権等の譲渡利得に課税するのは、事変後相当多額の利得のある者に対して、「此等の所得が戦争の影響に依る利得中最も顕著なるものなることは明らかなる事実なる」ためである。この船舶、鉱業権等の譲

¹⁸⁸ 『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）p.632

¹⁸⁹ 「今次の直接税中心の税制改正の主要な内容は、次のとおりである。

第四 臨時利得税

- 三、譲渡利得課税の対象に不動産、不動産上の権利の譲渡を加えるとともに、譲渡利得金額からの控除額を二千円から五千円に引き上げる。」

『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）p.636～643

渡利得と「課税致しませぬことは、負担の衡平の見地から見ましても適当でない」と認められます」の「不動産の譲渡に因り利得を得る者」とは果たして同等なのか、疑義が残るところである。

同じ様に、明治 44 年（1911）に設置された「臨時制度整理局」が参考として起草した、不動産の譲渡利得に課税する「土地増価税」は、「此の新税は他日国家の歳計上税源をを要する時機に於ては、適当なる税種となりと認めしを以て、之が実行の方法に就ては精密なる研究を遂げ、参考として法案を起草したり。」と精密なる研究を遂げたといっているが、昭和 17 年の不動産の譲渡利得課税の導入に精密なる研究を遂げたのであろうか。それとも、単に戦費調達のための導入が目的だったのか。これが、わが国で不動産の譲渡に課税されることになった始まりである。

昭和 20 年 8 月 15 日、戦争が終わった。終戦後、最初の「税制改正案大綱」は昭和 20 年 10 月 30 日にまとめられた¹⁹⁰。この改正案の中では「臨時利得税」は、法人利得税は法人税に統合し、個人利得税は廃止すること¹⁹¹になっていた。また、11 月 12 日に提出された「戦後通貨対策委員会第三部会意見書」の中でも、個人利得税は廃止すること¹⁹²とされた。

ところが、昭和 21 年 1 月 15 日付「税制改正案要綱（未定稿）」では、不動産の譲渡所得に対し所得税を課税し、個人臨時利得税は之を廃止することと変更されている。この理由として、昭和 21 年 1 月 15 日付「税制改正案要綱（未

¹⁹⁰「税制改正大綱（昭和二十、十、三十）」

第一 方針

国庫収入ノ増加ニ因リ戦後ニ於ケル財政ノ均衡ヲ図ルト共ニ悪性インフレーションヲ防止シテ国民経済ノ再建ヲ促進セシムル為左ノ方針ニ依リ当面必要ナル税制ノ改正ヲ行フモノトス」『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.26

¹⁹¹「四 臨時利得税

法人臨時利得税ヲ廃止シテ之ヲ法人税ニ統合シ個人臨時利得税ハ之ヲ廃止スルコト」

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.28

¹⁹²「戦後通貨対策委員会第三部会意見書

第二 財産税ノ創設並ニ他租税政策

三、其ノ他租税政策

（ハ）臨時利得税ハ個人臨時利得税ハ廃止スルコト又法人臨時利得税ハ之ヲ廃止シ法人勢ニ統合スルコト」『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.33

定稿)」で方針として、直接税は分類所得税に主眼を置き、個人の資産所得に重課しつつ勤労所得者及び少額所得者の負担を軽減すること¹⁹³としているためである。これが、わが国で不動産の譲渡所得を所得税の課税体系に組み込んだ最初の税制改正案である。その後、昭和 21 年 4 月 1 日の税制改正案要綱（未定稿）¹⁹⁴、昭和 21 年 7 月 10 日の税制改正に関する法律案要綱¹⁹⁵、昭和 21 年 12 月 5 日の改正所得税試案¹⁹⁶、が提出された。

しかし、当初、「直接税ニ在リテハ分類所得税ノ増徴ニ主眼ヲ置キ個人ノ資産所得ニ重課シツツ」と分類所得税を主眼に置くとしていたのが、GHQ 司令部との話し合い¹⁹⁷の後、シャベル・バロン連名の総合所得税一本建案を GHQ 司令部提案として、主税局長宛 2 月 4 日付の覚書「一般税制改正についての勧告」を経て¹⁹⁸、所得税法（昭和 22 年 3 月 31 日 法 27）が施行した¹⁹⁹。

¹⁹³ 「税制改正案要綱（未定稿）（昭二十一、一、一五）

第一 方針

- ニ 直接税ニ在リテハ分類所得税ノ増徴ニ主眼ヲ置キ個人ノ資産所得ニ重課シツツ勤労所得者及少額所得者ノ負担ヲ軽減スルコトトシ法人税ニ付テモ或程度ノ増徴ヲ行フノ外地租、家屋税及営業税ニ付相当ノ増徴ヲ行フコト

第二 要領

一 所得税

（三）其ノ他

- （1）不動産等ノ譲渡所得ニ対シ分類所得税ヲ課税シ昭和二十一年四月十六日以後譲渡シタル分ヨリ適用スルコトトシ譲渡利得ニ対スル臨時利得ヲ廃止スルコト

四 臨時利得税

- （ニ）個人利得税ハ之ヲ廃止スルコトトシ不動産等ニ対スル譲渡所得ニ対シテハ新ニ分類所得税ヲ課税スルコト」「昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）」（1977）pp.35～39

¹⁹⁴ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.49

¹⁹⁵ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.55

¹⁹⁶ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.208

¹⁹⁷ 「『口述資料』はこの点について、「分類所得税、総合所得税というふうな問題については、これはそう簡単には参りません。いろんなやり方を研究してみましたが、ことに一番困るのは、給料を全部比例税率で課税すると源泉所得税の場合どうなるかという問題があります。」「総合所得税一本やりにすることに反対しておりました。」「たびたび摂政いたしました但結局年末調整なんかの問題は簡単に片づくだろうというのでとうとう司令部から押し切られるようになりました」（前尾繁三郎）と述べ、総合課税一本建案採用のプロセスを明らかにしている。]

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.237～238

¹⁹⁸ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.237～238

明治 20 年（1887）に所得税が設けられて以来、土地・家屋等の譲渡による所得は、一時的、偶発的に生じた所得として所得税の課税対象とされなかった。営利の事業に属さない一時の所得を課税外におくことは、明治 20 年の所得税創設以来一貫して採られてきた原則であった²⁰⁰が、大正 7 年（1918）の戦時利得税や昭和 14 年（1939）の臨時利得税の導入の経緯、戦後の昭和 21 年（1946）から昭和 22 年（1947）の譲渡課税の導入の混乱を見れば、国家の財政の困窮時に導入されていったことが解る。

第 3 項 シャウプ勧告後の譲渡課税

昭和 24 年 9 月に発表された「シャウプ勧告」では、変動所得について「印税所得、譲渡所得、その他一年内にその全額が収入されるような特定の浮動性所得は将来数年にわたって繰り越される²⁰¹」と、一時的な変動所得は高額所得に適用される累進課税受けて、過大な税負担になるため、所得を平均化させる調整を述べた。譲渡所得について、「われわれの勧告は、譲渡所得の全額課税、譲渡損失の全額免除ということに基づいている。」と述べ、「増加する所得に対する厳格な理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税するものとなる²⁰²。」と、包括所得税の考えを述べた上で、「しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金または他の流動資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている²⁰³。」としている。

また、「この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅ら

199 「七、所得税法（昭和二二・三・三一 法二七）

第二章 課税標準及び税率

第九条 所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下所得金額という）による。

七 不動産、不動産上の権利、船舶、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価格、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の十分の五に相当する金額」

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.558～561

²⁰⁰ 佐々木・角田・武藤（1999）p.45

²⁰¹ 吉岡・兼村・江川（1984）p.238

²⁰² 『日本税制報告書シャウプ勧告附録』（1949）p.50

²⁰³ 『日本税制報告書シャウプ勧告附録』（1949）p.50

せられたにすぎず基本原則は何等害されない²⁰⁴。」と、たとえ一年内の増加でなくても、数年内で行われれば原則は害されないとしている。しかし、「資産所得に対する課税を無制限に延期すれば納税者は本来ならば、課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある²⁰⁵。」とし、「これを防止するもっとも重要な方法の一つは資産が贈與または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈與者または被相続人の所得に算入せねばならないものとするものである²⁰⁶。」と、相続または贈与による移転の際に、資産増加分を被相続人または贈与者の所得に算入して課税する、と述べている。

これについて、「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移轉された場合、その時までその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである²⁰⁷。」と勧告している。これを受け、政府は昭和 25 年 1 月 17 日「税制改正に関する基本要綱」を閣議決定し、「税制改正関係法案」を第七国会に提案、小さな修正を受けたのみで原案可決された²⁰⁸。法案には、再評価法が含まれていたため、資産の売却または処分まで保留された資産の再評価課税が適用されることで、これが、相続または贈与における被相続人または贈与者の、資産の再評価税と譲渡所得税、相続人または受贈者の相続税または贈与税という 3 種類の課税が行われるため、3 税同時課税と言われた。

シャープ税制成立後、昭和 28、29 年に大規模な税制改正が実施され、シャープ税制が最も重視した所得税の総合課税原則が大きく手直しされた。これに伴い、譲渡所得は、5 年間の平均課税から、15 万円控除後の半額課税となった。半額課税については、譲渡所得は外的条件によるものであっても、長年に亘る未実現利益の累積額が一挙に実現したものであり、所得発生は各年に宿してきたものである。暦年課税を建前としている所得税法上、このような所得を他の

²⁰⁴ 『日本税制報告書シャープ勧告附録』(1949) p.50

²⁰⁵ 『日本税制報告書シャープ勧告附録』(1949) pp.50～51

²⁰⁶ 『日本税制報告書シャープ勧告附録』(1949) p.51

²⁰⁷ 吉岡・兼村・江川(1984) p.239

²⁰⁸ 『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻租税(2)・税務行政』(1977)p.173

所得と同列に論ずることはできない。また、所得税は累進税率を採用しているため、長年蓄積された未実現利益が実現したときに累進税率の対象になると高い税率による税負担を強いられるため問題がある。これらの考え方が半額課税の理論的根拠であった。その後、昭和 39 年（1964）に、所有期間 3 年以内譲渡の短期譲渡所得制度が施行され、取得 3 年前後の課税のバランスの問題が生じ、譲渡所得の半額課税制度の問題点とされた。

税制調査会は昭和 42 年 6 月 30 日に土地税制特別部会を設け、「土地税制のあり方についての答申」をとりまとめた。この答申の中で、個人の長期保有土地の譲渡所得の課税を分離比例課税に改めることを答申した。その理由として、今後の土地供給の中心は大都市周辺の個人の長期保有土地であり、早期供給の促進のため、譲渡所得の課税を時限的に分離比例課税に改め、あわせて、軽減税率を導入し、土地売却に伴う税負担額を明確化する、というものであった²⁰⁹。これを受け昭和 44 年（1969）度の土地税制の改正が行われた。これにより、譲渡所得の半額課税制度による総合課税で、辛うじて保たれていたシャープ勧告の中心である、所得税の総合課税原則が崩れることになった。

昭和 44 年度税制改正で導入された個人の譲渡所得に対する分離課税制度は、昭和 50 年 12 月末までとされていたため、昭和 50 年度の土地税制の改正で、譲渡所得 2,000 万円以下は分離課税のままとし、2,000 万円超の部分に 4 分の 3 総合課税を求める改正を行い、総合課税原則の枠組みの中に一部復帰した。その後、昭和 55 年度改正で、4,000 万円超 8,000 万円以下 2 分の 1、8,000 万円超 4 分の 3 総合課税の改正を経て、昭和 57 年度税制改正で、4,000 万円超の 2 分の 1 総合課税となった。

ところが、昭和 63 年度改正では、「東京都心部に端を発した急激な地価高騰は、経済の円滑な運営と社会の安定にとって重要な問題である。」との昭和 62 年 10 月閣議決定の「緊急土地対策要綱」で、「土地対策に関する需要の適正化、供給の円滑化の観点から、・・・、一定額の特別控除後の譲渡所得に対して軽減税率により分離課税する²¹⁰」と、総合課税の枠組みから離れ、またもや、所得税の総合課税原則が崩れることになった。以後、現在まで租税特別措置法第 31

²⁰⁹ 高島・横田（1967）pp.391～400

²¹⁰ 佐々木・角田・武藤（1999）pp.21～22

条《長期譲渡所得の課税の特例²¹¹》として分離課税が適用されている。

²¹¹ 「（分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲）

31・32 共－1 措置法第 31 条第 1 項又は第 32 条第 1 項（同条第 2 項において準用する場合を含む。）の規定により分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産は、次に掲げる資産に限られるから、鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）、温泉を利用する権利、借家権、土石（砂）などはこれに含まれないことに留意する。（平 19 課資 3－5、課個 2－15、課審 6－9 改正）（1）

土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその付属設備若しくは構築物（以下「土地建物等」という。）」 国税庁ホームページ

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/shoto-ku/sochiho/710826/sanrin/sanjyou/soti31/01.htm#a-312-1> 平成 24 年 12 月 20 日取得

第3節 相続財産と譲渡所得

第1項 譲渡課税の取得費

譲渡所得は、資産の譲渡による収入金額からその資産の取得費と譲渡に要した費用を控除し、その残額から譲渡所得の特別控除を控除して計算する（所得税法 33 条 3 項）。資産の取得費については、譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。（所得税法 38 条）と定められている。

また、個人が昭和 27 年 12 月 31 日以前から引き続き所有していた土地等又は建物等を譲渡した場合には、長期譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に限り、その譲渡価額の 5%相当額が実際の取得費に代えてその取得費とすることができる（租税特別措置法 31 条の 4）ことになっている。

相続又は贈与等により取得した土地等又は建物等の譲渡所得の計算については、その被相続人、その贈与したものより引き続き所有していたものとみなされている（所得税法 60 条）。そして、相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合は、当該資産をその取得の時における価格に相当する金額により取得したものとみなす（所得税法 60 条 2 項）とされている。

つまり、相続により取得した財産を譲渡した時は、譲渡所得の計算上、被相続人の取得日、所得価格を引き継いだものとみなす、ということである。具体的には、被相続人が昭和 27 年 12 月 31 日以前に取得した資産は、譲渡価格の 5%を取得費とみなし、昭和 28 年 1 月 1 日以後に取得した資産については、被相続人の取得価格を取得費とする、となる。

相続税における相続人の取得価格は、相続税法 22 条で「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」とされ、「相続・遺贈により取得した財産の価格は時価」で財産評価をして相続税を納税している。

相続税においては、相続取得財産を時価評価で相続することとして課税をし、所得税においては、相続取得財産を被相続人の取得価格とみなすとして計算している。この違いが租税回避に利用された。以下ではこの根拠について検討す

る。

相続した資産の譲渡の取得費についての推移は次のとおりである。わが国で初めて土地譲渡の課税を示唆した大正 2 年の「土地増価税」では、土地の譲渡の取得費は「登録税課税標準価格」としている。これは、相続と違い個人間の私的取引を把握するのは難しく、所有権移転登記の際には、登記申請書に課税価格と登録税が明記され、かつ、申請書が権利書となるため把握がしやすい。

当時の相続税の評価額と登録税課税標準価格との相関性については、相続税法の財産価格は「第四条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル」と時価評価で課税され、登録税法では不動産に関する登録税は不動産価格を課税標準としている²¹²。これらから相続税法の土地評価と登録税法の土地の課税標準は同じ土俵のうえにあるとみることができる。

土地増価税は施行されなかったが、昭和 17 年（1942）の臨時利得税の導入時には、相続不動産の譲渡時の所得費については詳しい資料が見つからない。しかし、旧税法下であるので土地増価税を参考にすることは考えられる。

昭和 21 年、臨時利得税は廃止された。同年 11 月 12 日法律第 52 号として財産税が成立、全国民の財産を時価評価して課税することになった²¹³。この臨時の財産税の賦課のために広く財産評価が行われることとなったため、譲渡所得の計算上控除する取得価格を、昭和 21 年 3 月 3 日の財産税評価額によって計算することとして、所得税法上はじめて譲渡所得の課税が行われることとなった²¹⁴。具体的には、「譲渡所得が新たに課税の対象に取り入れられた際、取得

²¹² 法律第六號（昭和二年三月二十九日）

登録税法中左ノ通改正ス

第二条 不動産ニ関スル登記ヲ受クルトキハ左ノ區別ニ従ヒ登録税ヲ納ムハシ
一 相続ニ因ル所有権ノ取得 不動産価格 千分ノ五

『明治大正財政史 第七卷』（1938）p.362

²¹³ 財産税法案要綱（昭和二十一、七、二六）

一 総則

（一） 納税義務者

昭和 21 年 3 月 3 日午前零時において、この法律の施行地に住所を有したは 1 年以上居所を有してゐる個人。

四 財産の評価

（一） 各財産の評価は原則として調査機関における時価によること

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.166～168

²¹⁴ 佐々木・角田・武藤（1999）『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制 I』p.45

価格の基準として昭和 21 年（1946）に一般的に課税された財産税の評価額を採用して、その評価額の 5%増しの金額をもって、譲渡所得計算の取得価格とした²¹⁵」ものである。しかし、「相続、遺贈又は贈与の場合のみなし譲渡の規定はなく、相続人又は受贈者が引き続き資産を有しているものとして取得価格を引き継ぐものとされていた。²¹⁶」

昭和 25 年（1950）シャープ勧告に基づく税制改正で、譲渡所得は、「財産税評価額を引き続き取得価格計算の基礎に取り入れた²¹⁷」課税とされた。しかし、相続、遺贈または贈与の場合にはみなし譲渡課税の制度が設けられ、相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされた。これは、相続又は贈与の時までの利益は被相続人や贈与者等に既に帰属しており、資産がその者の支配から離れた際に、課税の清算を行う考え方に立ったものである。

その後、昭和 27 年（1952）に至り、「相続の場合には、本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることとし²¹⁸」た。その後、昭和 27 年 12 月 31 日以前から引き続いて所有していた資産である場合、譲渡所得の計算上控除する取得費は、昭和 28 年 1 月 1 日の相続税評価額と同日以後に支出した設備費および改良費の合計額とされた（所得税法 61 条 2）。

高島・横田（1969）によれば、「元来、昭和 28 年 1 月 1 日の相続税評価額を採用した理由は、戦後のインフレによる名目所得に対する課税排除のためで、昭和 36 年まで続いた資産再評価法²¹⁹の身代わりとして同法の申告手続きや計算上の複雑性を排除する趣旨からであったのですが、再評価差額に対する 6%の再評価税が免除されたこと以外には、あまり簡素合理化に役立ってはいないと認められます²²⁰。」と記述してある。なお、資産再評価法は、昭和 28 年 1 月 1 日付で全面改正され、昭和 28 年 1 月 1 日前を旧法、以後を新法と呼んで区別

²¹⁵ 税制調査会（1961）pp.367～368

²¹⁶ 税制調査会（1961）pp.368～369

²¹⁷ 税制調査会（1961）p.368

²¹⁸ 税制調査会（1961）p.369

²¹⁹ 資産再評価法（最終施行日平成 20 年 10 月 1 日）は現在も施行されており、主に「企業再建整備法」「金融機関再建整備法」に使用されている。

²²⁰ 高島・横田（1969）p.81

していた。

上記の記述にある「複雑性」は「昭和 28 年 1 月 1 日前に取得された資産の譲渡所得の計算に当たって、その取得価額（財産税の調査期間—昭和 21 年 3 月 3 日—前取得の資産については、財産税評価額）を資産再評価法により再評価し、その再評価額を基に譲渡所得を計算する一方、再評価額と実際の取得価額又は財産税評価額との差額に相当する再評価額に対しては、別に再評価税を課税することとしている²²¹。」というものであった。

その後、所得税法本則（所得税法 61 条 2）では、納税者自ら譲渡所得の金額を計算する場合に、税務署へ照会しなければその評価額は判明せず手間もかかるという理由から、昭和 44 年度改正で、長期譲渡所得の金額に対する税負担額の明確化をねらいとして、譲渡価格の 5%を概算取得費として算定できるようにされ現在に至っている。

第 2 項 相続財産の譲渡所得の取得価格

現在、相続税においては、相続取得財産を時価評価で相続することとして課税をし、譲渡所得税においては、相続取得財産を被相続人の取得価格とみなすとして計算している。

譲渡所得税の原型である大正 2 年（1913）の参考土地増価税では、取得価格は登録税課税標準（不動産価格）とされ、当時の相続税法の取得財産価格は、相続開始の時の価額とされた。不動産価格と相続時の価額は、相続時に所有権移転登記をしておれば、同じ価額になったはずである。つまり相続財産の取得価格と土地増価税の取得価格は同じ、と想定していたことになる。臨時利得税の場合は資料が少なく解らない。

昭和 25 年シャープ勧告に基づく税制改正で、譲渡所得は、「財産税評価額を引き続き取得価格計算の基礎に取り入れた²²²」課税とされた。相続、遺贈または贈与の場合にはみなし譲渡課税の制度が設けられ、相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされた。これは、相続または贈与の時までの利益は被相続人や贈与者等に既に帰属しており、資産がその者の支配から

²²¹ 税制調査会（1961）p.367

²²² 税制調査会（1961）p.368

離れた際に、課税の清算を行う考え方に立ったものである。その後、相続の場合には、本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることとし現在に至っている。

「相続までの利益は被相続人に帰属し、相続の際に課税の清算を行う」というのは、包括所得税論に基づく総合課税の考え方である。被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡時に課税することは、被相続人の清算課税を相続人に引き継がせることである。

これに関連して、昭和 54 年（1979）の京都地裁の判決では、「所得税法は、相続（限定承認を除く。）による資産の所有権移転の場合における譲渡所得税を繰り延べ、その後、当該資産が相続人の支配を離れて他に移転する機会をとらえて、被相続人の取得の時以来清算されることなく蓄積されてきた資産の値上がり益すなわち被相続人の取得の時の客観的価値と相続人の譲渡の時の客観的価値との増差分を課税の対象とすることとしているのであるから、右増差分の算出上、譲渡による収入金額から控除すべき『資産の取得に要した金額』は被相続人の取得の時において当該資産の客観的価値を構成する費用と認められるものでなければならないというべきである²²³。」（昭和五四・二・二三京都地方四九（行ウ）二一）と相続財産の取得費について述べている。つまり、被相続人の譲渡所得税を繰り延べて、相続人の譲渡の時に清算するということである。

昭和 36 年（1961）の税制調査会が「当面の税制改正に関する答申」で記述しているように、基本は、相続の場合にも被相続人に対して、譲渡所得が課税されることである。それが、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して、被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて、譲渡所得の課税の延期を認めることとしたわけである。

相続の際にのみなし譲渡課税が被相続人に行われれば、その課税額は被相続人が支払うべき公租公課であるから、相続人は債務として控除することになる。では、繰り延べて清算された被相続人の譲渡所得税は、被相続人の債務として、相続人の相続のいつどこで控除するのか。

相続財産の譲渡による譲渡所得には、昭和 36 年の税制調査会が答申の中で

²²³ 国税課税関係判決要旨集－Ⅱ－p.2071・85

「被相続人の譲渡所得の課税の延期を認めることとし」といい、京都地裁が判決の中で「相続による資産の所有権移転の場合における譲渡所得税を繰り延べ」といっているように、被相続人の死亡の時の、相続人の課税遺産額と被相続人の取得費との差額に対する清算譲渡所得と、相続人の相続開始の時の課税遺産額による取得費と譲渡金額との差額の譲渡所得との、二つの譲渡所得がある。しかし、被相続人の債務である譲渡所得税に関しては、相続人は債務控除を受ける制度がない。

第3項 資産課税の課題

現在の資産課税では、相続財産の譲渡による譲渡所得課税における、被相続人の債務である繰り延べられた清算譲渡所得税に関して、相続人は債務控除を受ける制度がないが、債務控除を受けることがある場合について考察する。

まず、相続による移転の価格は、相続人が土地評価を行い正味課税遺産額を算定しているので、正味課税遺産額とする。路線価等の評価額としない理由は、土地評価には現在、租税特別措置法 69 条の 4 による「小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例」があるため、同じ土地であっても相続税の課税が変わるため、正味課税遺産額を資産移転価格とした。

最初に、小規模宅地の事例から見ていく。相続人 2 人が土地を 2 筆に分け、同じ評価額の土地を相続する。1 人は居住用の小規模宅地等の課税の特例が使え、もう 1 人は使えない。当然相続税は特例適用者のほうが低い。相続後に同時に土地を譲渡すると、譲渡所得税は被相続人の取得費を引き継ぐため同じである。これでは非適用者に不公平感が残る。

清算譲渡所得税の債務控除が受けられる場合には、特例適用者は低い資産移転価格で清算譲渡所得税を債務控除し、低い資産移転価格で取得費を引き継ぐ。非適用者は高い資産移転価格で清算譲渡所得税を債務控除し、高い資産移転価格で取得費を引き継ぐ。譲渡が行われれば、譲渡所得税は同じであるが、相続の債務控除の額が違うため、不公平感が是正できる。

次に、隣接する同規模の居住用宅地を、同じ年度にそれぞれ相続した 2 人の相続人が、同時に譲渡した場合を見ていく。正味課税遺産額は同一年度のため同じである。譲渡所得の単価も同じである。しかし、それぞれの被相続人の取

得の時期が違うため譲渡所得に差が出てくる。これでは一方に不公平感が残る。

清算譲渡所得税の債務控除が受けられる場合には、同じ資産移転価格で、それぞれの被相続人の取得費との差額で、清算譲渡所得税を債務控除として受けるため不公平感が是正される。

最後に、第3章で見た節税策を使った場合を見ていく。被相続人は、マンションを7億5850万円で購入したので、これが取得費である。各相続人は、相続税の申告について、評価通達に基づいて当該マンションの価額を1億3,170万7,319円として課税価格に算入したので、これが資産移転価格である。資産移転価格と被相続人の取得費との間に差額が出ないため、清算譲渡所得税が発生せず債務控除もない。当該マンションを総額7億7,400万円で売却したので、取得費である資産移転価格1億3,170万7,319円との差額の、6億4,229万2,681円が譲渡所得となり、譲渡所得課税を受けることになる。

東京地裁は、相続税評価通達の意義を認めているが、評価通達に基づいた評価方法で評価されたこの事案について、「当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられる」ことを理由として、「実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難い事態を招来することとなる場合」には、「評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における現実の交換価格によって評価することが許されるとするのが相当である。」と相続評価を取得費に合わせようとしているように思える。

この事例は、資産の取得と移転と譲渡がほぼ同時に行われたため、相続税の体系のなかで対処しきれず、相続財産を「一種の商品」と捉えることで対応している。相続財産の譲渡所得には、清算所得と譲渡所得の二つがあることを認識し、被相続人の清算所得、相続人の相続、相続人の譲渡所得とそれぞれの原則を適用すれば解決できたかもしれない。この適用が可能であれば、「いわゆる3年しぼり」の特例も必要なかったのではないか。

では、債務控除を受けるとすればどこで受けることになるのか考えてみる。

第一に、相続税の申告において、被相続人の清算譲渡所得税を被相続人の債務とし、控除することが考えられる。しかし、現行相続税法では、「控除すべき債務は、确实と認められるものに限る。」とされ、債務控除される公租公課は

確定債務となっている。被相続人の清算譲渡所得税は未実現キャピタル・ゲインに、譲渡所得税を仮計算するもので確定債務ではない。このため、相続税の課税体系には入れられない。

第二は、譲渡所得は所得税の体系であるので、譲渡の際に所得税の申告において、被相続人の清算譲渡所得税を被相続人の債務とし、控除することが考えられる。譲渡したためキャピタル・ゲインが顕在化し、金額も確定する。この場合債務控除であるので、全所得から控除する個人的支出控除となることが望ましい。しかし、現行所得税では、個人単位課税を原則としており、納税者の被相続人の債務控除を受け入れる体系になっていない。

第三は、被相続人の清算所得課税の考え方を廃止することで、被相続人の債務は発生しないことになる。被相続人の清算所得課税は、包括的所得税論を基にする総合所得税の考え方から生まれているが、未実現キャピタル・ゲインである被相続人の清算所得は課税できるのか。そこに担税力はあるとは思えない。

そのうえで、資産課税を取得から譲渡まで一体とした課税体系にすることである。京都地裁が、「被相続人の取得の時の客観的価値と、相続人の譲渡の時の客観的価値との増差分を、課税の対象とすることとしているのである」と述べているように、取得の時の客観的価値と譲渡の時の客観的価値の増差への課税が資産課税である。資産の保有も移転もこの間に起こることで、評価によって課税されおり、課税を受けることで評価額で移転したと思われる。

資産の一体課税は、譲渡によりキャピタル・ゲインが顕在化し、担税力もある一体の資産課税で考えれば、被相続人の蓄積されてきた資産の値上がり益は、毎年の評価による保有課税によって課税されているとし、相続人は評価による移転課税によって、相続財産を取得し資産移転価格を取得費とし取得日とする、と考えられる。しかし現行の資産課税は、取得と保有と移転で、譲渡は所得課税の体系に入っている。

現行の租税体系は、シャープ勧告から始まり、その考え方は包括的所得税論による総合所得税がベースにある。しかし、現状の租税体系を見ると、最適課税論による分類所得税に向かっているように思われる。資産課税の一体課税が受け入れられるには、最適課税論による分類所得税の体系が構築されなければならない。

おわりに

本論文では、わが国の相続税の現状を土地評価を中心に、成り立ちから基本的な内容を明確にしたうえで、1990年前後のバブル期に起きた、地価と評価の乖離が引き起こした問題を検証し、その問題点について考察してきた。

第1章では、わが国の相続税の変遷を、シャウプ勧告を中心に検証した。

わが国の戦後の税制の基礎になったシャウプ勧告は、間接税中心の税制から、包括的所得税論をベースにする総合所得税である、直接税中心の税制を選択し、その税制構築過程で、租税原則の公平・中立・簡素の基本的な対立を念頭に置きながら、恒久的で一体的で公正な税制を目指していた。

相続税については、それまでの遺産税方式から、遺産取得税方式の「一生累積課税」の取得税が勧告され、勧告に忠実な相続税法が成立した。相続に際し、財産の無償譲渡が行われたとして、被相続人に所得税を課し、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。

しかし、当時の日本での取得税の対象者は一部の富裕層ではなく、95%以上が遺産総額 50 万円以下の家族的経営の農家や中小商工業者であり、単独相続が多く重い税負担となったため激しい抵抗が生まれた。このため成立3年後に、中小資産・農民層の反発と税務執行面での困難のため一生累積課税を廃止し、従来の制度に戻った。その後、単独相続の税負担の軽減のため、法定相続分課税方式による遺産取得税方式が制度化された。

シャウプ勧告税制は、公平・中立・簡素の原則を配慮しながら、各税目が関連し相互にチェックし合う、緻密で完成度の高い理想的な税制を目指し作成されたものだと思う。けれども実際の執行面では、現実の社会のさまざまな状況や、国民各々の状態や思惑などが絡み合い、改正せざるを得なくなった。しかし、勧告を放棄したのではなく、勧告後、最初の税制調査会答申は、「シャウプ税制の修正過程の中で、わが国が自前の税制をどのように構築しようとしているか」の方向性を明示しているが、あくまで修正過程の中であった。

現在の相続税は遺産取得税方式となっているが、現実の法定相続分課税方式は、遺産課税方式を基調として遺産取得課税方式を折衷していると思われる。また贈与を「相続税の課税回避や軽減という弊害」と捉えるか、「若年世代への資産移転」と捉えるか、という考え方があるが、現在の贈与税は若年世代へ

の資産移転と捉えられてきている。

今後贈与と相続は「相続時精算課税制度の対象範囲の拡大」等により、相続税・贈与税の一体課税が進んでいくことも考えられる。

第2章では、相続税の課税状況の変遷を、土地評価を中心に検討してみた。

国税庁統計情報の相続税の長期時系列データを使って表したものでは、平成の相続税の課税状況は、バブル期をピークにして課税価格・相続税額ともに下降気味であったが平成17年以降は横這いとなっている。被相続人の課税価格は、1億円超5億円未満が圧倒的に多く1位である。これは、日本の相続税のほとんどの問題はこの層が抱えていることになる。

被相続人の相続財産の種類の比率は、バブルのピーク時も最下落時もほとんど変わらないが、取得した財産価格で見ると、平成時代を通じて宅地が1位であるが、特にバブルのピーク時は圧倒的である。財産価格の構成比をみると、バブルのピーク時の宅地は半分以上であるが、現在は3分の1近くまで低下している。これは、土地の評価が大きく影響しているものと考えられる。

土地の評価は、戦前の時価標準率から賃貸価格倍数方式を経て、現在、路線価方式と固定資産税評価額倍率方式が採用されている。平成2年の土地基本法の制定により、相続税の土地評価についても、地価公示や固定資産税における土地評価という他の公的土地評価との均衡化・適正化が図られるようになった。現在、相続税土地評価の路線価は公示価格の8割で、評価時点は当年1月1日を基準日とすることになっている。また居住用や事業用の宅地については、減額の特例により一定面積まで減額されている。

この路線価方式に基づいて、一定地点を定め相続財産と相続人を仮定し、昭和45年から平成24年まで各年の路線価より土地評価を行い、遺産額を算定し相続税額を計算した。これによると、最低値の平成17年と最高値の平成3年を比較すると、遺産総額は54倍、相続税総額は約250倍となった。この急激な変動で相続に関する多くの事象が起こった。

第3章では、昭和63年12月に施行された租税特別措置法69条の4の規定について、その歪みを明らかにした。

相続税の評価額は、過大評価を防止する安全性の確保の点からの評価であったが、実勢価額との格差を利用した節税策が行われた。バブル期にはさらに、

相続直前に借入金で土地等を取得することによる相続税の租税回避が行われ、これにより裁判が行われた。この裁判で東京地裁は「当該不動産がいわば一種の商品のよう」だとして、納税を命じた。また、この租税回避の対応策としていわゆる「3年しぼり」の規定が施行された。

この規定は、相続開始前3年以内に土地を取得した場合に、その取得価額を相続税の課税価格にするものであるが、地価の急激な下落により、相続時の地価が取得価額より低くなり、相続税が相続財産の時価を上まわる事態が生じたため裁判となった。この裁判で大阪地裁は「財産を相続した相続人は、相続により取得した財産以上の財務的価値を相続税の名の下に国家に収奪されることになるのである・・・その合理性を欠き、到底許されるものではない。」として、納税者の主張を支持した。「3年しぼり」は租税回避を防止するため、不動産の実態に適合した正当な評価をするため創設されたものであるが、地価下落のときには適用に問題があることは当初から予測されていた。そういう意味では、この特例は拙速の感が否めない。立法の仕方としては、地価が下落した時の措置を同時に規定するなどの工夫が必要であったといえる。

第4章では、相続税と譲渡所得税との問題と関係を明らかにし論究した。

日本の譲渡所得税は、その濫觴を大正初期の土地増価税に持つ。土地増価税は公布されなかったが、大正7年に戦時利得税として船舶等の売却に課税し、昭和14年に臨時利得税に船舶、鉱業権が追加され、昭和17年に「負担の衡平の見地から適当でない」ため不動産の譲渡に対し初めて課税が行われ、昭和22年に譲渡所得として所得税法が施行された。

相続・贈与と譲渡所得の取り扱いについて、シャウプ勧告では「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移轉された場合、その時までにその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。」と述べられており、相続・贈与の際には清算利得を申告し課税することとされた。昭和25年シャウプ勧告に基づく税制改正で、相続、遺贈または贈与の場合にはみなし譲渡課税の制度が設けられ、相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされ、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。しかし、昭和28年税制改正でみなし譲渡

課税の制度は廃止された。

これについて、昭和 36 年の税制調査会が答申の中で「本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることになった。」と述べている。

しかし、みなし譲渡課税を廃止したのであれば、「相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認める」の、引き継がせた被相続人の譲渡所得の課税は、何の課税に当たるのか。本来なら、みなし譲渡所得を廃止したのであれば引き継がせる譲渡所得はなく、引き継がせる譲渡所得課税もない。みなし譲渡課税は被相続人の清算課税であり、被相続人の債務であったが、延期した被相続人の課税は債務になるのか。

現在の相続財産の譲渡は、被相続人の取得価格を引き継いで、何かの譲渡課税が延期され、それが債務であるのかもわからない状態といえる。

「本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡所得の課税額の納付を、譲渡が行われ担税力が出るまで、相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めること」であれば、引き継いだのは被相続人の清算課税であり、債務であるので性質がわかる。

第 4 章では、この譲渡課税を被相続人の清算所得課税として取り扱い論究した。相続財産の譲渡所得には、被相続人の清算所得と相続人の譲渡所得が混在している。そして、被相続人の清算所得税には、債務控除がない。

＜参考文献＞

- 青木恵一（1999）「3年しぼり」『税理』Vol.40 No.15。
- 青木晶彦（2012）「経済発展と制度進化の5つの局面：中国・日本・韓国（朝鮮）」『経済セミナー』No.667。
- 安藤 実（2005）「相続税の史的考察」『相続税制の再検討』所収、日本租税理論学会。
- 石倉文雄（2005）「富裕税創設の是非と効果」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第11章。
- 石倉 弘（2003）『課税標準の研究〔租税法研究第2巻〕』信山社。
- 石島 弘（1989）「負担付贈与規制通達により問い直される相続税法上の〔時価〕」『税理』Vol.32 No.11。
- 石島 弘（1993）「平成五年分路線価の実情と更正の請求をめぐる問題点」『税理』Vol.36No.15。
- 石島 弘（1996）「相続税の課税標準と公的土地評価の一元化－大阪地裁平成7年10月17日判決を契機に」『税法学』Vol. 535 所収、日本税法学会。
- 石島 弘・井出 真・関根 稔・中田勇雄・三木義一（1995）「相続税更正処分取消し判決をめぐって〔第二部：判決文をみて〕」『税務弘報』Vol.43 No.14。
- 泉美之松（1951）『相続税・富裕税の実務』税務経理協会。
- 井上一郎編（1988）『シャウプの税制勧告（新聞資料編）』霞出版社。
- 井上一郎・藤井保憲（1998）「相続税における土地の時価評価」『税大論叢』31号所収、税務大学校。
- 岩崎正明（2005）「相続税を巡る諸問題」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第9章。
- 岩下忠吾（2010）『総説相続税贈与税第3版』財経詳報社。
- 金子 宏（2009）『租税法第14版』弘文堂。
- 河沼高輝（1928）『現行相続税法釈義』自治館。
- 北野弘久（1992）「土地税制」『消費税の実態・資産課税』所収、日本租税理論学会。
- 木下和夫（2005）「租税構造の理論と課題」『租税構造の理論と課題改訂版』

- (木下和夫編、税務経理協会) 第 1 章。
- 吉良 実 (1989) 「所得税法 60 条 1 項 1 号の「贈与」と負担付贈与」『民商法雑誌』 Vol. 100 No. 1。
- 神野直彦 (1984) 「シャープ勧告における資産課税」『資産税の諸問題 (租税法研究第 12 号)』所収、有斐閣。
- 高津吉忠 (1984) 「相続税における土地評価のあゆみ」『資産税の諸問題 (租税法研究第 12 号)』所収、有斐閣。
- 高津吉忠 (1996) 「相続税におけるいわゆる 3 年しばりの特例は著しく不合理な結果を来す場合にまで適用することはできないとして更生処分を取り消した例」『税理』 Vol.39 No.3。
- 桜井良治 (1998) 『日本の土地税制』税務経理協会。
- 佐々木幸男・角田元幸・武藤健造 (1999) 『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制 I』税務研究会出版局。
- 佐々木幸男・角田元幸・武藤健造 (1999) 『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制 II』税務研究会出版局。
- 佐々木幸男・角田元幸・武藤健造 (1999) 『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制 III』税務研究会出版局。
- 佐藤 進・宮島 洋 (1990) 『戦後財政史 (第二増補版)』税務経理協会。
- 品川芳宣 (1996) 「経済環境の変化と法のあり方～大阪地裁判決を踏まえて～」『税理』 Vol.39 No.2。
- 首藤重幸 (2005) 「キャピタル・ゲイン課税を巡る諸問題」『資産課税の理論と課題改訂版』(水野正一編、税務経理協会) 第 7 章。
- シャープ税制研究会編 (1985) 『シャープの税制勧告』霞出版社。
- 砂川良和 (2005) 「土地税制の改革をめぐる諸問題」『資産課税の理論と課題改訂版』(水野正一編、税務経理協会) 第 6 章。
- スミス,A (杉山忠平訳 岩波書店 2001 年) 『国富論』第 5 編第 2 章第 2 項 [第 1 項と第 2 項への付録。土地、家屋、および貯えの基本価値にたいする税] (AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS)。
- 高木壽一 (1941) 『日本財政・税制の構成』ダイヤモンド社。

- 高島巖・横田種雄（1969）『改定譲渡所得の実務』帝国地方行政学会。
- 高橋 靖（2005）「資産評価を巡る問題点（土地）」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第10章（1）。
- 竹内 貢（1946）『財産税を分析する』産業経済新聞社。
- 田中 治（2005）「相続税財産の評価をめぐる法的諸問題」『相続税制の再検討』所収、日本租税理論学会。
- 田近栄治（2002）「資本所得課税の展開と日本の選択」『フィナンシャル・レビュー』Vol.65 財務省財務総合政策研究所。
- 玉岡雅之（2008）「現代の租税原則と公平性—租税原則(1)」「中立性—租税原則(2)」『入門財政学』中央経済社。
- 谷岡治雄（2005）「二元的所得税論について—所得課税における累進課税「崩壊」論—」『相続税制の再検討』所収、日本租税理論学会。
- 中島孝一（1996）「3年しほり事件～いわゆる時価と相続税評価額の逆転現象」『税理』Vol.39 No.16。
- 馬場義久（2008）「北欧型二元的所得税の限界」『金融所得課税の基本問題』（証券税制研究会編、日本荘園経済研究所）第3章。
- 林 宏昭（2008）「簡素、徴税費と納税協力費—租税原則(3)」『入門財政学』中央経済社。
- 林 宏昭（2011）『税と格差社会 いま日本に必要な改革とは』日本経済新聞出版社。
- 平田敬一郎（1949）『日本税制報告書シャウプ勧告附録解説』日本経済新聞社。
- 堀口和哉（1999）「旧措置法六九条の四（いわゆる「三年しほり」の特例）の合憲性」『ジュリスト』No.1160。
- マスグレイブ,R.A・P.B,マスグレイブ(木下和夫監訳 有斐閣 1983年)『財政学』第22章〔相続税〕(PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE)。
- 松沢 智・山本守之「相続税更正処分取消し判決をめぐって〔第一部：対談〕」『税務弘報』Vol.43 No.14。
- 松村富之助（1959）『相続税法』税務経理協会。
- 水野正一（2005）「資産課税の理論と課題—資産課税の概念と根拠—」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第1章。

水野忠恒（2011）「相続税の意義と根拠」『相続税・贈与税の諸問題 日税研論集』Vol. 61 所収、日本税務研究センター。

緑川正博（1999）「負担付贈与」『税理』Vol.40 No.15。

村井 正（1984）「資産税における評価」『資産税の諸問題 租税法研究』第 12 号所収、有斐閣。

森信茂樹（2002）「二元的所得税とわが国への政策的インプリケーション」『フィナンシャル・レビュー』Vol.65 財務省財務総合政策研究所。

安島和夫（2010）『相続税法一理論と計算一五訂版』税務経理協会。

吉岡健次・兼村高文・江川雅司（1984）「シャウプ使節團日本税制報告書」『シャウプ勧告の研究』時潮社。

吉田富士夫（1981）『相続税法〔昭和56年度版〕』税務経理協会。

吉牟田勲（1993）「相続開始前 3 年以内取得土地・建物等の取得価額課税の再検討」『税理』Vol.36No.15。

< 参考資料 >

日本経済新聞社（1949）『日本税制報告書シャウプ勧告附録』。

大蔵省編（1909）『明治三十七八年戦時財政始末報告』大蔵省。

大蔵省編纂（1938）『明治大正財政史第六卷』財政経済学会。

大蔵省編纂（1938）『明治大正財政史第七卷』財政経済学会。

大蔵省昭和財政史編集室編（1957）『昭和財政史第五卷一租税一』東洋経済新報社。

大蔵省財政史室編（1977）『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』東洋経済新報社。

大蔵省財政史室編（1977）『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻租税（2）・税務行政』東洋経済新報社。

大蔵省財政史室編（1997）『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻租税』東洋経済新報社。

大蔵省財政史室編（1997）『昭和財政史昭和 27～48 年度第 15 巻資料（3）租税・国債』東洋経済新報社。

財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）『昭和財政史昭和 49～63 年度第

4 卷租税』東洋經濟新報社。

財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）『昭和財政史昭和 49～63 年度第 9 卷資料（2）租税・国債』東洋經濟新報社。

国税庁課税部審理室『税務訴訟資料第 214 号』（1997 年 1 月）。

国税庁『（自昭和22年至平成7年）国税課税関係判決要旨集－Ⅱ－』。

国税庁『（自昭和22年至平成7年）国税課税関係判決要旨集－Ⅳ－』。

最高裁判所事務総局行政局監修『行政事件裁判例集第 46 卷第 10・11 号』（1996 年 9 月）。

税制調査会（1961）『当面の税制改正に関する答申』大蔵省印刷局。

税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（1986 年 10 月）。

税制調査会金融課税小委員会（1997 年 12 月）。

平成22年度第19回 税制調査会議事録（2010年12月9日）。

平成22年度第21回 税制調査会議事録（2010年12月13日）。

平成 23 年度税制改正大綱（2010 年 12 月 16 日）。