Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2025-07-03

戦前から現在までの贈与に関する税制の変遷をたどる 贈与税の位置づけ（特集 贈与税の役割と課税のあり方）

渕, 圭吾

(Citation)
税研,29(3):26-31

(Issue Date)
2013-09

(Resource Type)
journal article

(Version)
Version of Record

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/90009373

特集 1

戦前から現在までの贈与に関する税制の変遷をたどる

贈与税の位置づけ

渕　圭吾◉学習院大学教授

Ⅰ はじめに

贈与税は，租税制度の何処に位置づけられるのだろうか[1]。

手はじめに以下の点を考えてみよう。個人が「贈与により財産を取得した」場合，「その者が贈与により取得した財産」に対して，贈与税が課される（相続税法１条の４，同２条の２）。そこにいう「贈与」[2]において「贈与者」は誰か。

「贈与者」は個人でなくてはならないということになりそうである。相続税法21条の３第１項１号は「法人からの贈与により取得した財産」を贈与税の課税価格から排除しているからである。しかし，たとえば民法上の組合のように法人格はないが個人でもないような，私法上の権利義務の主体たる団体から贈与を受けたらどうなるか。恐らく，当該団体の構成員のうち個人からは贈与を受けたとして贈与税の課税があり，構成員のうち法人からの贈与については所得税の課税がある（一時所得）というように，区分して課税関係を考えることになろう。このように，現行の贈与税には，一種の所得税として機能しているという面がある。

これに対して，贈与税は相続税の補完税としての性質をもつという説明がされることがある[3]。贈与税は相続税法という法律の中に規定されている。しかも，贈与税は1950（昭和25）年に制定された現行相続税法が1953（昭和28）年に改正された際に追加されたのである。これらの事実を踏まえると，贈与税は広義の相続税の一類型と見ることができるのかもしれない。

本稿は，贈与に関わる相続税法の制度史をこれまで見逃されがちであった戦前のそれを含めて紹介し，これを踏まえて若干の考察を加える。以下，まず1905（明治38）年の相続税法における贈与の扱いについて説明する。続いて1947（昭和22）年に新たに制定された相続税法の内容を紹介する。さらに1950（昭和25）年に制定された現行相続税法における贈与の扱いの変遷をたどっていく。

Ⅱ 1905（明治38）年 相続税法における贈与

明治38年法律第10号として制定された相続税法は，相続に対してのみ課税する場合には贈与によって課税を回避する者が出てくることを予期して，贈与について次のような二つの規定を置いた[4]。

第一に，「相続財産」に相続税を課す（１条）という建前を維持しつつ，相続財産の価額に関する規定において「相続開始前一年内に被相続人が本法施行地にある財産につき為した

る贈与の価額」を加えた（3条）。贈与の相手方につき限定は付されていない[5]。

第二に，不動産と船舶以外の財産[6]について行った贈与の価額が一定額以上である場合に遺産相続が開始したとみなしてその財産の価格を課税標準として相続税を課すこととした（23条）。ここでは，贈与の相手方は推定家督相続人・推定遺産相続人等に限定されている。

当時の相続税法は「相続財産そのものから相続税を取る」という仕組みになっていた[7]。遺産税方式である[8]。贈与は原則として課税の対象外である。すなわち，「贈与の度ごとに税を取ることにすると、これは余程煩雑でもありまするし、同時にまた世間日常の生活上に余程関係を持っている場合が起ころうと思うので、贈与の場合は税を取りませぬ」[9]。ただし，「相続税を脱するような傾向のある場合においては、それを脱せしめないような手段を執るため」に例外として課税する[10]。3条について言えば，「民法で例の遺留分の場合においても、遺留分を全うすることの出来ない時は、一年内の贈与を減殺することを得とあります如く、これらの方から相続税を取るにおいて、一年内に外にやっても尚取るぞということで、事実上贈与するというようなことをやめさせるのではない、贈与してもよいが、それをやったために相続税の額は減りませんということのために出来ている」のであった[11]。

なお，相続税の納税義務者に関する明文の定めはなかったが，それは相続人（または相続人とみなされるべき受贈者）であると解されており[12]，後にはっきりと規定されるに至った[13]。

Ⅲ 1947（昭和22）年 相続税法における贈与

1947（昭和22）年度税制改正はGHQのヘンリー・シャベル[14]の勧告を受けて行われたものである[15]。シャベルは「税法自体に多くの欠陥がありしかも狡猾な納税義務者には、租税上重大な優遇を与えている。贈与による財産の移転が、相続税の効果を減殺することは、各国で周知の事実であり、その結果、贈与税が創設せられたのであった。日本は、これまでこの重大な欠陥を矯正しようとしなかった」[16]という当時の税制への厳しい評価をもとに，「贈与者にその行為を対象として課せられる」租税の創設を勧告した[17]。

この勧告を受けて全面改正された相続税法（昭和22年法律第87号）では，贈与に関わるものに限っても次のように改められた。まず，（従来の1年ではなく）相続開始前2年以内に被相続人が贈与した財産がみなし相続財産とされた（4条1号）。次に，「贈与税」が新設された。「相手方が親族であると他人であるとを問わずまた個人であるとを問わず、すべての贈与に対して贈与税を課税するとともに、納税義務者を受贈者から贈与者に改めることとし、もって相続税の補完税たる機能を十分果たさせることといたした」[18]のである（1条2項）。みなし贈与財産についても規定が整備された（5条乃至12条）。贈与税は相続税とは別個の租税として[19]，一生涯を通じた基礎控除5万円（29条）を超える累積額に応じた累進税率（30条）が暦年ごとの贈与財産の価額（27条）に対して適用された。

Ⅳ 1950（昭和25）年 相続税法における贈与

シャウプ勧告[20]を受けて1947年の相続税

法が全面的に改正されて現行の相続税法（昭和25年法律第73号）が成立した。そこでは，相続税と贈与税が遺産取得税として統合された。それは「それぞれの相続人について、その人の一生を通じてのいわゆる累積課税制度（Accumulated Tax System）」であり，「各人が一生を通じて、相続または贈与によって取得した純財産価額を順次累積して、累積額が基礎控除額に達するまでは何ら課税をうけないが、基礎控除額を超える部分については、その超える部分に対して、超過累進税率による課税を受けることになった」[21]。

しかし，「いざ実際にこれ［引用者注：累積課税制度］を施行してみると、いかにも理屈倒れの感が深かった。というのは、人の一生を通じて贈与または相続により取得した財産価額を累積していくということは、税務官庁としても納税者の転居による所轄税務署の移動もあって、記録の保存などとうてい満足にやりきれないし、納税者としてもわずらわしさに耐えない。そこで、昭和二十八年の改正では、相続税の遺産取得税としての性格はそのまま存続させたが、累積課税制度はとりやめて、毎年その年中に贈与によって取得した財産の価額に対して課税する贈与税を新設することによって、相続税を補完させることにした」[22]。このように1953（昭和28）年度改正において再び相続税とは独立の租税として登場した贈与税が，現在まで存続している。

もっとも，1958（昭和33）年度改正においては，贈与税につき３年間の累積課税制度が導入されている[23]。しかし，この制度は1975（昭和50）年度改正で「非常に複雑な制度」であり，「執行上も非常に手間がかかり」，また「（税法を）よく知らない方が課税を受ける」制度であるとの理由で廃止された[24]。

なお，1958（昭和33）年度改正では，（従来の２年ではなく）相続開始前３年以内に被相続人が贈与した財産の価額が相続税の課税価格に加算されることとなった[25]。

V 若干の考察

これまで見てきたとおり，日本の相続税法は，制定以来一貫して，潜在的に相続財産を構成する財産の贈与に際して，少なくとも一定の場合にそれらの財産を課税の対象としてきた。すなわち，一定の贈与財産に対する相続税の課税が行われてきた。また，贈与税は，1947年に導入された後1950年に廃止され1953年に別の形で復活するなどめまぐるしくその仕組みが変わったが，従来の贈与財産に対する相続税の課税よりも一見したところ広範囲の贈与財産を課税対象としている。以上のような，贈与財産に対する課税ないし贈与税について，次の三点を指摘したい。

第一に，贈与財産に対して課税する際の論拠として，贈与財産それ自体，あるいは，贈与によって受贈者の得る経済的価値それ自体に着目するのではなく，「潜在的に相続財産を構成する財産を減少させることによる節税のインセンティブを減殺するために租税を課す」という理屈が存在してきたと考えられる。この種の論理は，法人自体の担税力に着目するのではなく，関係する個人に対する所得税の果たす機能を十全に発揮させるために形式的に（当該個人によって支配されている）法人に租税を課す同族会社の留保金課税等にも見られるところである[26]。

第二に，贈与財産に対する課税を考えるに際して，包括的所得概念との関係を意識する必要がある[27]。かつての所得税法は制限的な所得概念を前提としていたが，「一時所得」という類型を設けた1947年11月の改正（昭和22年法律第142号）以降の所得税法は包括的所得概念を前提としていると解さざるを得ない[28]。このため，潜在的に相続財産を構成

する財産以外の財産（そのように評価できる財産が存在すると仮定する）の贈与を受けた場合，所得税法９条１項16号に「個人からの贈与により取得するもの」に所得税を課さないという規定があるから所得税の課税対象とはならないものの，その代わりに贈与税が所得課税の機能を実質的に果たすべきであると考えなくてはならない[29]。

なお，潜在的に相続財産を構成する財産の贈与を受けた場合の所得概念との関係での説明は難問である[30]。相続や贈与による経済的価値の取得も所得を構成するという立場（カーター報告等[31]）によれば，（潜在的に相続財産を構成しているか否かにかかわらず）あらゆる贈与による経済的価値の取得は単なる所得であり，単に所得税（ないしその一類型としての資産移転税）を課せばよいということになる[32]。これに対して，相続による経済的価値の取得は所得を構成しないという立場[33]によれば，潜在的に相続財産を構成する財産の移転であると認定される時点で所得ではなくそれゆえ所得税は課されず，（所得税とは独立の租税としての）資産移転税の対象となると説明されるだろう。

第三に，「贈与税は［…］相続税の補完税としての性質をもっている」また「［遺産取得税］の類型の相続税は，実質的には所得税の補完税である」という説明がされることがあるが[34]，このような説明が誤読されることを警戒しなくてはならない。上記の説明は，第一の言明を例にとると，贈与税が相続税の補完税として機能「すべきである」，あるいは，制度設計のしかたにより贈与税が相続税として機能「しうる」と言っているに過ぎない。現実の贈与税が相続税の補完税として役に立っている，ということは言っていない。

さらに，一定の贈与に対する課税，あるいは贈与税が存在することが，先に（「第一」で）述べた意味で相続税や所得税の補完税として機能するとは限らず，かえって相続税や所得税の制度としての首尾一貫性を揺るがす機能を果たす可能性があることに注意すべきである。アメリカの1932年法は贈与税を（再）採用したが，この贈与税は相続税の機能を強化するどころか，寛大な基礎控除等を通じてむしろ相続税が果たすべき富の再分配機能を脆弱化したとの評価がある[35]。

日本でも，贈与税（及び贈与に対する相続税）が本当に相続税に対する補完税として役立っているのか[36]，また，贈与税が潜在的に相続財産を構成していないような財産の受贈益に対する事実上の所得課税として適切に機能しているのか（一時所得と比べて課税が甘過ぎないか），目を光らせなくてはならない。仮に，現行の贈与税等の課税が本来あるべき贈与税の水準を下回っているとしたら，乖離の度合いが政策目的税制として正当化されうるか精査されなくてはならないだろう[37]。

＊　＊　＊

〔脚注〕

（１）本稿の全体について，岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』179頁（2005年。初版（1995年）161頁），渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号22頁（2008年），渋谷雅弘「相続税・贈与税の一体化課税の是非」税研151号46頁（2010年）を参考にした。本稿で扱えなかった贈与税に関する具体的な解釈論については三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税〔第２版〕』（2013年）が，比較法については首藤重幸ほか『世界における相続税法の現状』日税研論集56号（2004年）が，それぞれ有用である。

（２）所得税法・相続税法との関係で個人間の無償での経済的価値移転の全てが「贈与」にあたるのかという問題もあるが，本稿ではこの点には立ち入らない。政治家が個人から受ける政治献金が相続税法にいう「贈与」に該当しないと述べた東京地判平成８年３月29日税務訴訟資料217号1258頁が興味深い。

（３）たとえば，金子宏『租税法〔第18版〕』535頁，559頁（2013年）。

（４）相続税法制定前後の議論については，大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢９号107頁（1975年）が非常に参考に

なる。

（5）ただし，寄附行為は「贈与と似て非なる一種特別の法律行為」であるから3条の適用はないと解されていた。稲葉敏編著『相続税法義解』131-132頁（1906年）。矢島慶次郎『改正相続税法釈義』48頁（1922年），藤澤弘『改正相続税法解説』71頁（1926年）も同旨。

（6）不動産及び船舶の除外は，昭和13年法律第47号によって廃止された。廃止前における除外への批判として，たとえば，矢島・前掲注5，175-176頁。

（7）第21回帝国議会衆議院相続税法案外一件委員会会議録3頁（第2回，1904年12月7日）の政府委員（大蔵省主税局長）若槻禮次郎発言。

（8）相続税法制定当時，遺産相続は極めて少なく，ほとんどが相続人一人の家督相続だった。このため，「相続人から税を取るも、相続財産から税を取るも家督相続においてはほとんど同じ結果になる、而して徴税上なり又納税上なりの関係から言うと、相続財産について直ぐ取るという方が簡便である」という理由で遺産税方式が採用されたという。第21回帝国議会貴族院相続税法案外一件特別委員会議事速記録5頁（第1回，1904年12月23日）の政府委員若槻禮次郎発言。

（9）前掲注7，3頁における若槻禮次郎発言。

（10）前掲注7，3頁における若槻禮次郎発言。

（11）前掲注7，5頁における若槻禮次郎発言。

（12）稲葉・前掲注5，72頁（「その財産の取得者をもって納税義務主体と認むべきは理論上ほとんど自明」），矢島・前掲注5，15-16頁，藤澤・前掲注5，144-145頁。

（13）昭和13年法律第47号により追加された相続税法10条の3参照。

（14）See Henry Shavell, Postwar Taxation in Japan, 56 J. Pol. Econ. 124（1948）; Henry Shavell, Taxation Reform in Occupied Japan, 1 Nat'l Tax J. 127（1948）.

（15）大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで：第7巻租税（1）』187頁以下〔加藤睦夫〕（1977年），神野直彦「シャウプ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に」租税法研究12号26頁（1984年），J・マーク・ラムザイヤー＝中里実「戦後日本における租税法の成立と発展」金子宏編『租税法の発展』55頁，56頁注5（2010年）参照。

（16）大蔵省財政史室編・前掲注15，199頁。同書の執筆者が原文の一部を省略して引用したものである。"The inheritance tax was also subject to criticism. By failing to tap transfers to individuals unrelated to the decedent or donor, the law permitted an obvious loophole for death-tax avoidance". Shavell, supra note 14, 56 J. Pol. Econ. 130.

（17）大蔵省財政史室編・前掲注15，199頁。

（18）第92回帝国議会衆議院所得税法を改正する法律案外六件委員会議録（速記）48頁（第3回，1947年3月22日）の政府委員（大蔵省主税局長）前尾繁三郎の発言。

（19）このような二本立ての制度はアメリカの1932年（Revenue Act of 1932）から1976年までの税制においても存在していた。

（20）シャウプ勧告における相続税・贈与税については，神野・前掲注15，36-48頁を参照。

（21）渡辺喜久造『税の理論と実際—理論編』259頁（1955年）。1950（昭和25）年制定当初における相続税法1条（納税義務者），2条（課税財産の範囲），18条（税率）参照。

（22）渡辺・前掲注21，260頁。1953（昭和28）年度改正後の相続税法1条の2（贈与税の納税義務者），2条の2（贈与税の課税財産の範囲）等参照。

（23）塩崎潤は国会で次のように説明している。「今回の改正におきまして、先ほど申し上げましたように、贈与税の基礎控除につきましては十万円から二十万円に引き上げようという御提案を申し上げておる次第でございます。ただ御承知のように贈与税というものは、現行制度でありますと一年清算制度でございます。そういたしますと、毎年々々たくさんの人に少額の、と申しますか、免税点ぎりぎりのところで贈与して参るということになりますと、贈与税の負担はおろか、最後の相続税の負担まで適当に免れる、そういたしますと、相続税をまともに納める人がばかを見るではないかということが考えられるわけでございます。各国の例を見ましても、アメリカでございますと、贈与税につきましては一生累積いたしまして課税いたしております。ドイツにおきましても十年間ぐらい累積して課税いたしております。それからフランスにおきましても、相続税と贈与税は一本に統合して課税される、同じような税率が適用される。各国におきましても、贈与によりまして相続税の負担を免れている人につきましては、種々税制上の手段が講ぜられているわけであります。現行の贈与税におきまして私どもが見ました結果は、今言ったように、毎年々々贈与によりますところの相続税の負担の恣意的減少の傾向が相当あると見受けられますので、今回の基礎控除を引き上げる意味合い［引用者注：「見合い」の誤記か］といたしまして累積課税の制度をとることとした次第でございます。その制度の概要は、先ほど先生が申されました五年ということではなくいたしまして三年間でございます。なおまた二十万円をこえますものにつきましてその部分を累積課税するというのではなくして、三年間の贈与につきまして累積課税いたします。ただしこういたしますと、二十万円の基礎控除を設ける場合に少し不公平になりますので、年十万円の基礎控除をいたしまして、十万円をこえる部分につきまして累積課税をいたす、かような改正案を御提出申し上げた次第でございます。」第28回国会衆議院農林水産委員会議録第25号4頁（1958年4月8日）。

（24）第75回国会参議院大蔵委員会会議録第9号9頁（1975年3月18日）の政府委員旦弘昌発言。累積課税制度の廃止によって贈与税の相続税に対する補完税としての機能が弱まるのではないかと質問する大塚喬（日本社会党）と旦とのやり取りは贈与税の根幹に関わるものである。

（25）改正前後の相続税法19条を対比されたい。

（26）渕圭吾「タックス・ヘイブン対策税制と同族会社の留保金課税の共通性」中里実ほか編著『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』所収予定参照。

（27）相続税と所得税の関係については，中里実「相続税の理論的問題点—研究ノート」関東信越税理士会税経研究所研究紀要3号19頁，21-25頁（1986年）。なお，渕圭吾「相続税と所得税の関係—所得税法9条1項16号の意義をめぐっ

て」ジュリスト1410号12頁（2010年）及びそこで引用した文献も参照されたい。

(28) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』1頁，46-50頁（1995年，当該部分の初出は1968年）参照。

(29) ただし，本文に述べたような場面での贈与が必ず受贈者にとって所得（一時所得）にあたるかというと，そうとも言えない。返礼の義務を伴うようなものであれば，増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）」ジュリスト1315号192頁，193頁（2006年）にいう「預り金」として所得とは言えないという可能性がある。また，（租税と同視される，あるいは義務に基づく）一定の贈与については，贈与者側で経費として扱われるべき場合が存在するかもしれない。地域・時代によってはこうした性質の「贈与」が存在したことにつき，桜井英治『贈与の歴史学』（2011年）参照（同書は日本中世史を扱うが，贈与及び租税について考えるための示唆に富む）。

(30) 以下の分析は，関口智「相続税・贈与税の理論的基礎：シャウプ勧告・ミード報告・マーリーズレビュー」税研151号20頁，21-24頁（2010年）の資産移転税の課税ベースに関する叙述を参考にした。

(31) こうした立場をはっきり支持するものとして，岩﨑・前掲注1，196-197頁。興味深いことに，1905年の相続税法制定時には，「相続財産の如き一時偶然の収入」は所得の観念に属しないのでこれに所得税を課すことはできないが，「他人の財産を相続したる者がこれに依りてその資力を増加すべきは明白にして、あたかも投機博奕等の利得がその利得者の租税負担力を増加する事実」と似ており，「相続税は偶然又は僥倖の所得に課税するもの」といえる，との説明が行われていた。引用は，藤川利三郎「相続税法の要領」法学協会雑誌23巻3号377頁，378-379頁（1905年）。当時，藤川は税務監督局事務官であった。同旨を述べる稲葉・前掲注5，20-21頁への言及として，大村・前掲注4，130-133頁。

(32) 金子・前掲注3，535頁注2は「理論的には、贈与による財産の取得は、取得者の担税力を増加させるから、それ自体として課税の対象とされるべきものである」という。

(33) シャウプ勧告やその理論的基礎づけとなったヴィックリーの見解のほか，比較的最近のものとして，神野直彦「“資産移転税”も抜本的見直しを」税務弘報36巻3号13頁，14-15頁（1988年）。

(34) 金子・前掲注3，535頁，536頁。

(35) See Jeffrey A. Cooper, Ghosts of 1932: The Lost History of Estate and Gift Taxation, 9 Fla. Tax Rev. 875 (2010).

(36) 神野・前掲注33，17頁は租税回避という面での生前贈与の有利性を指摘する。

(37) なお，渕圭吾「政策税制と憲法」海外住宅・不動産税制研究会編著『主要先進国における政策税制の研究』所収予定参照。