

オーストラリアにおける相続税・贈与税論の展開⁽¹⁾

—包括的所得概念の観点からの整理を中心に—

八木原 大

要旨

現在オーストラリアは相続税が課税されない国家として位置付けられている。しかしラッド労働党政権下（2007-2010）では税制に関する見直しが実施され、2010年5月に『オーストラリアの将来の税制』（通称ヘンリー・レビュー）という報告書が提出されるが、この報告書では相続税の再導入に前向きな姿勢が示されている。

本報告ではオーストラリアにおける相続税改革の歴史的推移を概観するとともに、廃止や再導入を巡る議論について包括的所得概念をふまえ整理・検討する。オーストラリアにおける相続税論の特徴として一貫していることは相続税の課税目的が富の集中の排除にあり、課税方法としては相続、贈与といった要素が所得税とは独立して課税されるという点である。この相続税論の展開にはサイモンズ（Simons, H C）の富の集中抑制機能を強めるための税制の提案と、その目的に資するために所得税とは独立した租税体系を整備するという視点からの類似性を見出すことができる。

1. 本報告の目的

現在、オーストラリアは相続税および贈与税が課税されない国家として位置付けられている。しかし、ラッド（Kevin Michael Rudd）労働党政権下（2007-2010）において2010年5月に提出された『オーストラリアの将来の税制』（以下、ヘンリー・レビューとする⁽²⁾）という報告書では相続税の再導入に前向きな姿勢が示されている。そこで本稿はオーストラリアにおける相続税および贈与税論の歴史的推移を概観するとともに、廃止や再導入を巡る議論について包括的所得概念をふまえて整理・検討し、現状の方向性を探る。

オーストラリアの相続税および贈与税に関する日本における代表的な研究としては篠原（1999）がある。この先行研究では1970年代から80年代におけるオーストラリアの相続税および贈与税廃止の経緯と影響、そして廃止後にいかなる議論が展開されたのかについてカナダの事例とあわせて検討されている。しかし前述したように、近年オーストラリアの相続税を巡る動向は変化しつつある。

そこで、本稿の構成は以下のとおりとする。第2節ではオーストラリアにおける相続、贈与に対する課税の概要と、特に1975年のアスプリー委員会報告書、1985年の税制改革白書を選び、その報告書が提出された時代背景、相続税の課税目的および課税方法を整理する。第3節

では相続、贈与に対する課税の根拠を財政学的観点および法学的観点から整理する。第4節では相続税および贈与税の廃止の議論を検討する。この節ではクイーンズランド州⁽³⁾における雇用政策および資金調達の一環として相続税廃止があったことを指摘する。第5節でヘンリー・レビューにおける相続税再導入の意義について検討する。この報告書では相続税における課税の主目的は富の集中の排除、機会平等の促進であり、税収獲得は副目的と位置付けられていることを指摘する。また相続財産を所得税の対象ではなく、独立して課税することの意義について言及する。第6節ではむすびとし、それまでの議論を総括する。

2. 相続および贈与に対する課税の概要と相続税・贈与税論の特徴

2-1 相続・贈与に対する課税の概要

オーストラリアにおいて相続税⁽⁴⁾を最初に導入したのはNSWであり、1851年のことである⁽⁵⁾。連邦結成時には全ての州で相続税が存在しており、州の重要な財源であった⁽⁶⁾。一方で連邦相続税は1914年に第1次世界大戦による戦費調達の必要性から導入された⁽⁷⁾。連邦相続税は遺産課税方式を採用しており、税額計算にあたっては国内に住所がある被相続人の場合には国内に所在する不動産および動産が、そして海外に住所がある被相続人の場合には動産が課税対象とされた。また一定の慈善団体、教育団体への寄付は課税対象外とされ、相続財産が寡婦（夫）、未成年の子供または第一次生産者に移転した場合には軽減措置があった⁽⁸⁾。税率は累進的であり⁽⁹⁾、生前贈与は課税されなかった。

これに対し、連邦贈与税は1941年に第2次世界大戦による戦費調達の必要性から導入された⁽¹⁰⁾。連邦贈与税の納付義務は贈与者および受贈者に連帯責任があるが、贈与者が贈与税の申告を行った場合には、受贈者は免除される。また、政府機関もしくは団体への寄付、退職する従業員に対する手当および退職金、100ドル以下の少額の贈与は課税対象外となっており、税率は累進的であった⁽¹¹⁾。

その後、オーストラリアでは1979年に連邦相続税と連邦贈与税が廃止され、それ以降現在まで相続税、贈与税は存在しないが、1985年9月20日以降の贈与による資産移転は市場価格の対価を受けたものとされ、キャピタル・ゲイン課税（Capital gains tax、以下「CGT」とする）の対象となる。一方で相続による資産移転は贈与の取扱いとは異なり資産移転時には課税されないが、相続により取得した財産を相続人が売却、処分した際に生じた譲渡損益についてはCGTが課税される。なお、相続財産を売却、処分する際の取得原価の取り扱いは以下ようになる。

■1985年9月20日⁽¹²⁾より前に取得した資産：被相続人の死亡日の市場価格により評価⁽¹³⁾

■1985年9月20日以後に取得した資産：被相続人の取得時の価額により評価⁽¹⁴⁾

2-2 アスプリー報告書

アスプリー報告書はマクマホン自由党政権下の1972年9月に設立されたアスプリー税制調査委員会が1975年1月に提出した税制改革に関する本格的な報告書である。この報告書の基本理

念は個人に関する税制を簡素化し、公平性と効率性を向上させることであったが、委員会は喫緊の課題としてインフレ対策と政府支出の増加への対応を挙げている⁽¹⁵⁾。

1970年代初頭、連邦が所得税の課税権を独占している一方で、州は多くの行政事務が割り当てられているにもかかわらず、それに必要な資金を調達する権限やその用途を決定する権限が割り当てられていないことに不満をもっていた⁽¹⁶⁾。そのため1970年代は連邦が州との財政関係の改善に取り組んだ時期であった。また、当時のウィットラム労働党政権は福祉関連の給付水準を引き上げたり、州内の地方政府に向けた特定目的補助金の新設し、政府支出は増加し続けた。また経済は1960年代の外資による鉱物資源開発と輸出による鉱業ブームが大きな物価上昇をもたらした⁽¹⁷⁾。

このように、アスプリー報告書が提出された時期には高インフレ、増加する政府支出および政府間財政関係の修復という点への配慮が必要だった。報告書における相続、贈与に関しては、相続税は複雑で税収確保という側面からの魅力は小さいが、租税システム全体の累進性を向上させ、多くの人が好意的に思っていない大規模な相続財産の移転を制限するという重要な役割があると位置付けている⁽¹⁸⁾。しかし相続税に対する批判として①課税標準が狭く租税回避の問題がある、②インフレ調整が行われていないため、そのことが特に寡婦（夫）や未成年の子供に対して影響を与えた、③連邦と州で異なる仕組みで課税されているため、複雑であり行政コストがかかっている、④連邦の総税収に占める割合が低下している、という点を取り上げている⁽¹⁹⁾。これらを踏まえて、報告書では①、②、④に対しては裁量信託の活用についての規定およびインフレ調整の必要性を述べ、相続税と贈与税を完全に統合し、生涯累積課税を行うことを提案している。また、③については連邦と州は個別に税率設定を行った上で、連邦レベルで課税を実施し、各州に帰属する税収を歳入分与の形で配分するとして政府間財政関係の改善も意図した提案をおこなっている⁽²⁰⁾。

この報告書に対してウィットラム首相は1974年4月29日のスピーチで、この報告書を予算で考慮すると述べ、主に連邦と州の間で二重課税となっている相続税等の税目については州と議論の最中であること、また所得税制度における課税単位の問題等についても意欲的に取り組む姿勢を見せていたが⁽²¹⁾、抜本的な改革に着手するまでには至らなかった。

2-3 税制改革白書（1985年税制改革）

1980年代は多くの国において抜本的な税制改革案が勧告され、実行に移された時期である。特に所得税改革の中心には全ての国というわけではないものの、包括的所得概念があったという特徴がある⁽²²⁾。この時期のオーストラリア経済は引き続き停滞しており、財政赤字も著しく大きくなっていった。その削減のためにとられた具体策は1984年に導入された“Trilogy”と呼ばれる財政ルール・目標であり⁽²³⁾、この枠組みの中で1985年に税制改革が実施されることになる。税制改革の特徴としては所得税改革を中心に、①所得税の課税標準の拡大、②税率構造のフラット化、③インピュテーション方式の採用、④フリンジベネフィット税の導入⁽²⁴⁾などが挙げられる。これらの改革は他のOECD諸国で実施された改革と歩調を合わせるように包括的所得概念に立脚して実施された。

1985年の税制改革に先立って大蔵省によって発表された税制改革白書（Reform of the Australian Tax System-Draft White Paper）では相続税・贈与税の提案もなされている⁽²⁵⁾。白書の中では資産保有税としての富裕税と資産移転税を比較し、資産移転税の方が富の集中の排除および機会の均等を促進することになるため、富裕税に優先して検討されるとしている。さらに資産移転税は個人間での財産移転を促進することになるため、より資産運用能力のある所有者に財産が移転していくことになり、その結果効率性が高まるかもしれないと指摘している⁽²⁶⁾。そのうえで、当時の相続税・贈与税では富裕層による生前贈与を利用しての租税回避問題、さらに課税最低限および控除制度にインフレ調整がされていなかった点に言及し、相続税と贈与税がそれぞれ独立して存在する租税体系の設計は不公平であり効果がないとし、アスプリー報告書に倣って相続税と贈与税を統合し、定期的なインフレ調整をおこないながら累進税率を有する生涯累積課税を提案する⁽²⁷⁾。その際、課税単位は個人とするが夫婦間での財産移転については扶養家族の保護という観点から軽減措置を認めている。また特定資産への優遇措置は資産の保有形態を偏らせ、課税標準を侵食する可能性があるため、資産構成に関係なくすべての資産に対して一律の控除で対処するとしている⁽²⁸⁾。

アスプリー報告書においても、また税制改革白書においても相続、贈与といった要素は所得税とは独立した生涯累積課税の対象とされ、課税目的は富の集中の排除を確保するためという視座から唱えられている。

3. 相続税および贈与税に対する課税の根拠

3-1 財政学的検討⁽²⁹⁾

財政学における所得の把握の仕方には二つの見方があり、どちらのアプローチを採用するかによって所得概念に差異が生じる。一つが周期説であり、これはある一定の源泉から周期的・規則的に生じる収入（例えば、労働から生じる給与、事業から生じる利潤など）を所得とし、源泉説とも呼ばれる。いま一つは純資産増加説であり、これはある家計において、一定期間の間に消費した金額とその期間に増加した純資産の価値の合計をその期間におけるその家計の所得とするものであり、この考え方に基づく所得概念は包括的所得概念とよばれる。周期説では臨時的・非反復的に生じるキャピタル・ゲインや、贈与、遺産、遺贈といった収入は含まれないが、包括的所得概念にはそれらの全てが含まれる。すなわち両説にとって対極的に扱われている項目は「周期的ではない収入」である。

サイモンズ（Simons, H C）は所得を⁽³⁰⁾、(1) 消費において行使される権利の市場価値及び(2) 当該期首と期末の間の保有財産権価値の変化の代数和として定義した⁽³¹⁾。彼の所得概念を素直に演繹すれば贈与・相続・遺贈といった資産移転には所得税が賦課されるため、相続税や贈与税は不要となる。しかし、サイモンズも実際問題としては自らの所得概念の論理を極限まで推し進めようとしていたわけではなく、「私達は特別措置の可能性を認めなければならない⁽³²⁾」と述べ、あらゆる同額の収入を常に等しく課税するとは考えていなかった。

その意味で、サイモンズが自らの規範的な所得概念からの乖離を意識していた要素の一つが贈与、相続、遺贈といった資産移転である。まずサイモンズは当時のアメリカの税制ではこれらの要素への課税が大眾の支持を受けているにもかかわらず、富の集中を抑制する目的として不十分であり、連邦贈与税と連邦遺産税の調整の失敗により⁽³³⁾、租税回避が行われていると批判する⁽³⁴⁾。そのため彼は課税方式として受取人の生涯の贈与と相続の受取額を統合し、生涯に1度の控除制度をもつ生涯累積課税を提案し、所得源泉別に税法を整備することが可能かという疑問を持ちつつ⁽³⁵⁾、所得税とは独立した補完税を考えた。

このようにサイモンズは所得税とは独立した補足的な課税の必要性を租税回避の側面から指摘し、さらに包括的所得税では長期間で段階的に行われる巨額の譲渡に対して十分な課税ができないこと、および1年に財産移転が集中した場合の軽減措置の必要性から⁽³⁶⁾、改めて補足的課税の必要性について、「贈与や遺産、遺贈の受取を通じての財産蓄積に対する課税は企業経済の活性化にマイナスの効果が少なく、また一般的には世論はこのような種類の所得への重課を支持するであろう。そして1年に相続が集中した納税者の税負担をある程度軽減する措置、および定期的、段階的で長期的な譲渡の優位性を減少させる、もしくは排除するような補足的課税に賛成するだろう⁽³⁷⁾」と主張する。そして相続、贈与といった資産移転に関する最終的な彼の提案は、これらの要素を所得として認識しつつ、「そのような課税に包括的所得税が加わって理想的な個人課税にかなり近づくであろう⁽³⁸⁾」と述べ、所得税に補足的課税が必要であるという点に落ち着くのである⁽³⁹⁾。

図1 サイモンズの現実の提案

| | | サイモンズの現実的提案 | |
|-------|-------|---------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 所得の種類 | 無償の受領 | 死亡時の財産移転 | ①被相続人の生涯の受贈額(贈与額)と相続額とを累積的に統合して相続人に課税。相続時の公正な市場価値で評価し、累積的課税を 所得税とは独立して課税 。この時贈与時に支払った所得税(キャピタルゲイン)は税額控除。 ②また、死亡時に実現したものとみなし(みなし実現)、被相続人の取得時の価額と相続時の公正な市場価格との差額を年間の課税所得としてキャピタル・ゲイン課税。 |
| | | 相続財産を売却した場合 | 相続時に実現したとみなし(みなし実現)、被相続人の取得時の価額と相続時の公正な市場価格との差額を所得税としてキャピタル・ゲイン課税は支払済みであるため、その後当該相続財産を売却した場合には、相続時の公正な市場価格と売却額との差額をキャピタル・ゲイン課税。 |
| | 贈与 | | 贈与時の公正な市場価値で評価し、贈与時にみなし実現として所得税を課税 |
| | | 売却した場合 | 贈与時に実現したとみなし(みなし実現)、贈与者の取得時の価額と贈与時の公正な市場価格との差額を所得税としてキャピタル・ゲイン課税は支払済みであるため、その後当該贈与財産を売却した場合には、贈与時の公正な市場価格と売却額との差額をキャピタル・ゲイン課税。 |
| | 少額の贈与 | 所得には含めない。 | |
| 課税目的 | | 国庫への寄与よりも富の集中の排除、機会の平等の確保 | |

(出所) Simons (1938) の6章および7章より筆者作成。

サイモンズは相続による資産の移転に関する課税のタイミングについては「所有者の死に一致することに賛成している⁽⁴⁰⁾」とし、みなし実現による課税を提案している。さらに彼が認識していた相続税の課税目的に関しては「これらの課税は政府収入への貢献よりも、これらの課税がもつ目的の方が重要である⁽⁴¹⁾」と述べていることから、国庫への寄与という側面よりも富の集中の排除および機会の平等の確保の側面が重要であると考えていたと思われる。

3-2 法学的検討

オーストラリアは1986年の税制改正において連邦所得税法（Income Tax Assessment Act 1936）を改正し、その時に初めてキャピタル・ゲインが課税対象とされた。この改革は前述したように包括的所得概念に基づく改革であったと評価できるが、税法には周期説に基づく所得概念の考え方も反映されており、税法上課税所得（assessable income、1997年連邦所得税法第4条15項）は通常所得（ordinary income）と法定所得（statutory income）から構成されている⁽⁴²⁾。

通常所得は1997年連邦所得税法第6条5項に規定されており、①個人サービスの提供による所得（給与、賃金、各種手当、コミッション、ボーナス、ディレクターフィー）、②財産所得（賃貸・リース所得、ロイヤリティー、利子、年金）、③事業所得（継続的な事業だけではなく、スポット事業による所得も含む）の3つの要素で構成されている。通常所得はあくまでフローの概念であり、個人サービスの提供そして事業収入から成り立つのであって、一定期間の資産評価の増加は通常所得に含まれない⁽⁴³⁾。これは周期的に発生する一定の収入を想定しているから、財政学的検討で示した周期説に対応する考え方であるといえる。一方で法定所得は1997年連邦所得税法第6条10項および10条5項に規定されており、1986年以降新たに課税対象となったキャピタル・ゲイン、配当、税務と会計の差異の調整項目、減価償却資産の売却収入等が含まれ、税法によって規定される項目である⁽⁴⁴⁾。

オーストラリアの税法上は課税所得を通常所得と法定所得とに分類していること、キャピタル・ゲインを1986年以降から法定所得と位置付けていることからわかるとおり、伝統的には周期説に基づいている。ゆえに前掲の報告書が相続、贈与といった非周期的収入を所得に含めずに課税しようと考えているのは当然の帰結であるといえよう。

4. 相続税および贈与税の廃止の根拠

本稿においては、相続税および贈与税の廃止の理由は州間の議論に重点を置き検討される⁽⁴⁵⁾。相続税・贈与税が最初に廃止したのはQLDであり1977年のことである⁽⁴⁶⁾。同州はまず1975年9月に配偶者に対する相続財産の移転を免税とし、同年11月には配偶者に対する贈与財産の移転を免税とし、段階的に相続税・贈与税を廃止させた⁽⁴⁷⁾。この時期のQLDは資源開発に関わるインフラ整備のための投資と経済発展により州内に労働力を確保する必要があったため、QLD政府は州首相であるBjelke-Petersenの下で1970年代前半～1990年代後半までの期間に次々と税制改革を実施し、特に退職した技術者や企業家を州内に移住させようとしてい

た⁽⁴⁸⁾。この改革においては累進税率構造を持つ相続税の廃止が中心的な課題であったが⁽⁴⁹⁾、それ以外にも印紙税、土地税および賃金税の軽減を実施し、QLD内の経済開発に必要な労働力や資金を外国資本や他州から調達するための環境を整えていた。その結果、実際にQLDへの人口の流入は増加しており、Novac (2011) はこの現象がティプーによる地域間政府競争の事例であると指摘している⁽⁵⁰⁾。このQLDの税制改革はそれまでの経済的にも文化的にも遅れた地域というイメージを払拭することに貢献し、今日のように繁栄した地域となる基盤を作った⁽⁵¹⁾。このようにQLDは労働人口確保および資金調達の観点から、税制改革を実施していったが、その改革は他州にも多大な影響を与えることになる。他州はQLDに居住者と資本が移動することを懸念し、QLDの改革に従わざるを得ず、各州も段階的に相続税を廃止していくのである⁽⁵²⁾。

オーストラリアの連邦および州における相続税廃止の議論は、同時期に提出されたアスプリー報告書や課税上の所得概念の検討、担税力の指標として何が優位かといった問題などを過去や当時の諸学説を参照にして理論的に分析した上で廃止に至ったというよりも、政治的・経済的な問題を背景として廃止に至ったと特徴付けることができよう⁽⁵³⁾。

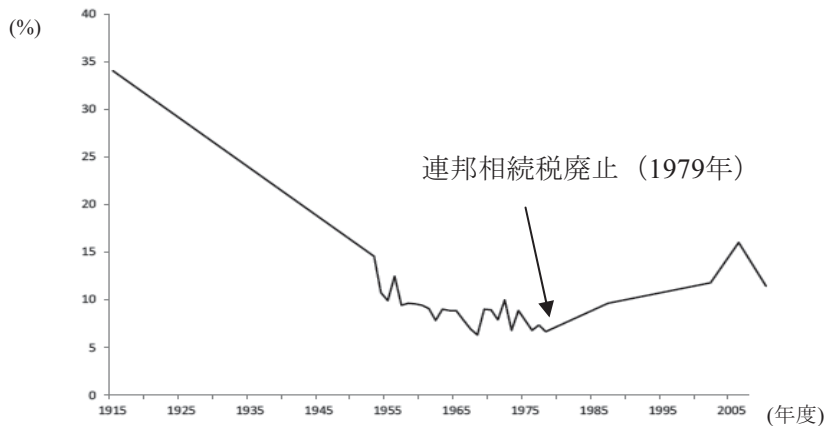
5. ヘンリー・レビューによる相続税の再導入の意義

5-1 経済的背景

ヘンリー・レビューでは租税制度の将来設計において、税収確保の観点からは効率的かつ課税標準が広い税目に焦点をあてる必要があるとし、①包括的に認識された個人所得、②法人所得、③天然資源および土地からの経済的利益、④民間消費の4つが課税標準として強力であると指摘している⁽⁵⁴⁾。相続・贈与税に関する記載は「WEALTH TRANSFER TAXES」においてなされており、租税体系全体において相続税の必要性を主張するものである。

この報告書において相続税の再導入が検討された経済的背景には近年、資産格差が顕著であったことが挙げられよう。報告書では2005年度では上位10%の富裕層が国富の43%、上位20%が国富の58%を保有していることを指摘している⁽⁵⁵⁾。また、Katic and Leigh (2013) では連邦相続税が導入された翌年の1915年から2012年までの間、上位1%に国富のどの程度の資産が集中していたのかを推定し、1915年には上位1%の富裕層が国富の34%を保有していたが、1953年には15%、その翌年には11%となり、導入から約40年間でこのシェアが減少してきたのに対し⁽⁵⁶⁾、連邦相続税が廃止された1978年以降このシェアが徐々に上昇し2006年には16%に上昇していることを指摘している。そして、その要因として「所得税率は1910年代から1950年代まで上昇したが、1980年代から1990年代には減少している。同様に1979年の連邦相続税の廃止はそれ以降の数十年間に所得の不平等化を増加させた恐れがある⁽⁵⁷⁾」とし、富の集中化に所得税と相続税が影響を及ぼした可能性があること述べている⁽⁵⁸⁾。

図2 上位1%の富裕層のシェア



(出所) Katic and Leigh (2013), p.8. なお、コメントは筆者。

5-2 ヘンリー・レビューにおける相続税改革の方向性

こうした現実を踏まえ、ヘンリー・レビューでは資産格差の現状および現実の税制への配慮に基づいた立論となっており、当時のラッド政権では好意的に扱われなかったものの、相続税を廃止した歴史をもつオーストラリアでの相続税再導入のリアリティを高めているといえる。報告書では効率・公平・簡素・持続可能性という基本理念を検討し、そのうえで資産格差の是正という役割における相続税の選択という認識を鮮明にし、その認識の下に基幹税となっている所得税とは独立した税目として相続税を捉え、租税体系を構想している。言い換えれば、ヘンリー・レビューでは単一の租税において、これらの基本理念を満たすこと、およびその役割を果たすことは困難という判断から、所得税とは独立した相続税を据えた租税体系を展開したのである。

まず、効率性については、主に相続税が遺産動機にどのような影響を及ぼすのかという観点から検討されている。まず遺産動機は主要な3つのモデル、①利他主義的な場合、②予防貯蓄の場合、③交換の場合が比較されている⁽⁵⁹⁾。②は提供者が意図した結果によるものではないため、どのような税制を設けても提供者の行動が変化するという問題は起きない。ゆえに課税による行動の歪みが起きるかという効率性の観点からは、相続税が貯蓄に大きな影響を及ぼすことはない。報告書では「多くの遺産は計画されたものではない⁽⁶⁰⁾」とし、効率性の観点における1つの論拠としている。①では被相続人が財産を消費することと利他的遺産動機で遺すこととの中立性について言及している。報告書では、相続税によって受取人の消費額が減るということを提供者が予測するならば、提供者は贈与額を増やしたいと思うようになり、課税が提供者の選択を歪めることになるとしている。しかし、このような提供者の行動の歪みに着目した相続税の影響は経済理論的に明らかになっていないと指摘する⁽⁶¹⁾。また、③でも①の場合と同様の理由を指摘し⁽⁶²⁾、最終的に遺産動機についてはParker & Preston (2005)などを引き合いに出し、遺産動機のほとんどが②に該当するため、その他の税と比較した場合における相続税の優位性を主張

している。

次いで公平性の観点からは資産格差の現状に言及し⁽⁶³⁾、相続税は水平的公平と垂直的公平を確保できるという役割を担えるとする。さらに所得税とは独立した相続税を認めることで、富裕階層に焦点を限定して課税することが可能となり、富の集中の排除という目的を達成させ、これまでよりも多くの財源を確保できると強調している⁽⁶⁴⁾。

簡素の観点では、相続税は複雑であり、なんらかの租税回避の行動を引き起こすことになるためそれを防止するための措置が必要であることを指摘している⁽⁶⁵⁾。しかしこの報告書では特に富裕階層に焦点を限定して課税することを意図しているため、多くの相続人が相続税を課税されることはないとしている⁽⁶⁶⁾。そのうえで相続税における簡素さ、言い換えれば相続税が実際にどの程度の複雑性をもって構築されるかは税体系における公平性、効率性と比較しながら検討されるべき事項であるという示唆を行うにとどまっている⁽⁶⁷⁾。

最後に持続可能性については、課税標準は持続可能である必要があり、確実な歳入を確保できるものでなければならないとし、その意味では相続税は今後40年のオーストラリアの人口統計の観点から、優れた課税標準を提供すると指摘している。この点について報告書は、①老齢期にある人の保有する資産が全世帯の保有する資産に占める割合は2003年から2030年までにおいて22%から47%まで上昇すること、②初期のベビーブーム世代の死亡率が2015年あたりから増加すること、③その結果、相続されるであろう資産は2010年から2030年にかけては220億豪ドルから850億豪ドルまで上昇し、その規模はGDPの2%から4%程度に相当すると試算し⁽⁶⁸⁾、相続税の課税標準には持続可能性があるとしている。その一方で報告書では「資産移転税を課税している大部分のOECD諸国では、それらが主要な財源となっている国はなく、平均して歳入全体の0.41%である。この割合をオーストラリアにあてはめた場合には2007年度で歳入を約14億豪ドル増加させることになろう⁽⁶⁹⁾」と述べ、相続税の財源調達機能としての役割はあまり重要な位置付けとなっていない。

これらを踏まえたうえで、課税方式は①遺産課税方式、②遺産取得税方式、③相続税と贈与税を統合して累進税率構造を有する生涯累積課税方式の3つが検討されている。①については、遺産そのものを課税対象とし、被相続人または遺贈者が納税義務を負うことになるため税務行政上の負担は比較的軽いとしている。②は相続人に対する課税であり、累進税率を適用した場合、遺産を多数の相続人に均等に分割するほど納付額は減少するため、相続人の間で遺産分割を促進させるようなインセンティブを与えることになる。そのため、遺産課税方式の場合よりも高い税率を設定する必要があるとしている。最後に③は個人の生涯の贈与と相続に対する記録が必要であることから税務行政上複雑であるため、最終的に「遺産課税方式がオーストラリアにとっては最高のモデルであるかもしれない⁽⁷⁰⁾」と述べ、課税方式として遺産課税方式を推奨している。

また、特定の種類の資産に対する免税措置は租税制度を複雑にし、租税回避誘因を増やすことになるため、配偶者への相続には配慮する必要があるが、基本的にはそれを設けることなく、広い課税標準を確保することで、税務行政上の簡便性と効率性を確保するとしている⁽⁷¹⁾。これ

は、遺産課税方式が家族に配慮した柔軟な制度設計ができないことを踏まえれば当然のことといえよう。さらに基礎控除の水準を高く設定することで大規模な相続に対してのみ焦点を絞って課税することを要求し、インデクセーションの導入にも意欲的である⁽⁷²⁾。このように高い基礎控除とインデクセーションを要求するのは、相続財産が中小規模の世代間移転を妨げてはならないという配慮からであり、この点は相続税廃止の経緯を反映させたいという判断が働いていると考えられる。最後に税率設定は所得税とは別の体系を整え、低くフラットに設定することにし、租税回避誘因を小さくすることを意図したものとなっている⁽⁷³⁾。課税主体に関しては明確な議論はないが、QLDの相続税廃止は各州を租税競争で苦しませた⁽⁷⁴⁾、という記載があることから連邦を課税主体と考えていると推察される。また税収の用途についての言及はなく、残念なことに贈与税との関係やキャピタル・ゲイン課税との調整等は今後の検討事項とすると述べられるだけにとどまっている⁽⁷⁵⁾。

報告書における相続税の課税目的は、それが他の税と比較した場合に税収獲得手段としても効率的であり課税標準の持続可能性もあるが、税収規模は小さくなることを見込まれていることから、主目的は富の排除および機会の均等を促進することであって、税収獲得は副目的と位置付けられていると考えるべきであろう。この点はサイモンズの課税目的と一致しており、彼が示した提案の枠組みを補強する要素といえる。さらに相続により取得した資産を所得としなかった点は包括的所得課税からの撤退を意味し、サイモンズがこれらの要素を現実的には所得税の課税標準に算入していないという点も、彼が示した枠組みを大きく超えていないといえる。

ヘンリー・レビューにおける相続税の議論は問題の大きさに比して、けっして万全なものとはいえ、また目新しいものではないが、相続税の再導入を多面的に検討するための準備という点からすれば、その出発点としては一定の評価ができるものであると思われる。少なくとも、オーストラリアの相続税論の歴史、経済的事情、政治的事情を踏まえた上での相続税の意義を示す貴重な論点を多く含んでいると考えられるのである。

6. むすび

本稿ではオーストラリアにおける相続税論の議論を、特にアスプリー報告書、税制改革白書、ヘンリー・レビューを選んでサイモンズの包括的所得概念をふまえて整理・検討した。これらの報告書で一貫していることは相続税の課税目的が富の集中の排除にあるという点および相続、贈与といった要素が所得税とは独立して課税されるという点である。とりわけヘンリー・レビューで検討されている相続税は広範な中小資産階層を課税の対象から外している点でヘンリー・レビュー以前の報告書とは異なっており、富裕階層に焦点を絞って課税する姿勢がより鮮明になっている。このオーストラリアにおける相続税論の展開にはサイモンズの富の集中抑制機能を強めるための税制の提案と、その目的に資するために所得税とは独立した租税体系を整備するという視点からの類似性を見出すことができる。相続税論の方向性は包括的所得概念とは独立して形成されつつあるが、それはもともとサイモンズが意図した方向であり、その方向に議論が進むことによって相続税再導入の議論はより深化していくと考える。

注

- (1) 本稿は日本財政学会第71回大会（中京大学）の報告を加筆・修正したものである。報告に際し、討論者の花井清人先生（成城大学）、その他フロアの先生より貴重なご指摘をいただいた。ここに記して感謝の意を表したい。勿論、本稿に残る誤りは筆者に帰するものである。
- (2) これは検討委員会の座長であった財務次官ケン・ヘンリー（Ken Henry）博士にちなんで、通称『ヘンリー・レビュー』と呼称されており、約1000ページにもものぼる報告書である。ヘンリー・レビューと政府間財政関係の研究としてはPassant and McLaren (2012)などがある。
- (3) 以下ではNSWはニュー・サウス・ウェールズ州、QLDはクイーンズランド州、VICはビクトリア州を指す。
- (4) 相続税の形態はいくつかの州を除き、遺産税方式が採用されていた。篠原（1999）、p.219.
- (5) その後各州が相次いで相続税を導入する。西オーストラリア州（1895年）、クイーンズランド州（1886年）、ビクトリア州（1870年）、タスマニア州（1865年）、南オーストラリア州（1876年）。なお、括弧は導入年を表わす。各州ともに税率は累進的であったが、課税最低限は高く、少額の財産移転については配慮があった。
- (6) 全州において関税に次ぐ規模（10～15%）程度の水準であった。Mathews and Jay (1972)
- (7) 州も既に相続税を導入しており、連邦と州の間で二重課税の状態が1970年代まで続くことになる。
- (8) 連邦遺産税法（The Estate Duty Assessment Act 1914）第8条第1項～8項等を参考にした。オーストラリアの税法は、“ComLaw”のホームページ（<http://www.comlaw.gov.au/Home>）や“AustLII”のホームページ（<http://www.austlii.edu.au/>）を参照した。
- (9) Commonwealth Bureau of Census and Statistic (1949), p.614.
- (10) 『1941年連邦贈与税法（GIFT DUTY ACT 1941）』によれば贈与とは遺言により移転された財産以外であり、無償の財産の譲渡をいう。
- (11) 具体的には10,000ドルまでは免税であり、課税最低点を超えた場合には累進税率が適用されていた。10,001ドル～20,000ドルまでは3%、20,001ドル～40,000ドルまでは3%～6%、40,001ドル～240,000ドルまでは6%～26%、240,001ドル～1,000,000ドルまでは26%～27.9%であった。Commonwealth Bureau of Census and Statistic (1949), p.615.
- (12) 1985年9月20日はキャピタル・ゲイン課税が開始された日である。
- (13) 被相続人が資産を保有していた期間に生じていたキャピタル・ゲインは考慮されない。
- (14) 被相続人と相続人が資産を保有していた期間のキャピタル・ゲインが課税対象となる。そのため、実質的には被相続人が保有していた期間のキャピタル・ゲインについては未実現のゲインであるが、キャピタル・ゲイン課税の対象となる。この点を貝塚（1989）は「オーストラリアの資本利得課税が、死亡時における未実現の資本利得分を相続人の売却益に含めている」と肯定的に評価している。なお第3節で言及するサイモンズはこのような方法に批判的である。Simons (1938), p.163.
- (15) Asprey and Parsons (1975), p.2.
- (16) 連邦は1971年に賃金税（Payroll Tax）の課税権を州に移譲したものの、州の連邦に対する不満は依然として続いていた。VIC首相ヘンリー・ボルトは1972年に「私は州の首相として好ましい条件で資金を調達する必要がある。しかし、例えば条件が好ましくないとしても資金調達が必要だ」とし、州が抱える資金不足を述べている。Davies (2007), p.58.
- (17) 大浦（1999）、188-195頁。
- (18) Asprey and Parsons (1975), p.440.
- (19) Asprey and Parsons (1975), p.440.
- (20) Asprey and Parsons (1975), p.453.
- (21) ウィットラム首相のスピーチについては以下のホームページを参照した。（<http://electionspeeches.moadoph.gov.au/speeches/1974-gough-whitlam>）（2014年9月19日アクセス）

- (22) 例えばTran-Nam (2007), pp.164-167等。
- (23) この点については田中 (2011) で詳細に検討されている。
- (24) Tran-Nam (2007), pp.166-167.
- (25) この白書は前掲したアスプリー報告書とは異なり,連邦・州間の財政関係を意識したものとはなっていない。
ゆえに、課税主体は連邦税としての相続税・贈与税の提案という位置付けになろう。
- (26) Commonwealth of Australia (1985), p.269.
- (27) Commonwealth of Australia (1985), p.275.
- (28) 特別措置の検討の際に取り上げられているのが連邦遺産税である。連邦遺産税は農家と中小事業者から事業継続の観点から批判されたが、白書では①農地であろうが現金であろうがいずれも購買力を与えることは確かであり、両者の違いは資産が現金化し易いか否かに過ぎない、②税負担により農場または中小企業のビジネスを売却せざるを得なくなった場合には相続人に対して延納措置を与えていたし、被相続人側では税負担を和らげるために保険を準備することも可能であったとし、農家等に対する優遇措置は裕福な非農民による農地の取得へのインセンティブとなり、租税回避を目論む非農民の影響により、農地の価格が競り上げられることになる。そのため本物の農家の税負担が増加するため農家への税負担の軽減措置はあり得ないとしている。
Commonwealth of Australia (1985), p.272.
- (29) 包括的所得の定義はその主唱者三人の頭文字に因んで「S-H-S」定義と呼称される。本稿ではそのなかで特に重用されているサイモンズの所得概念を中心に取り上げる。彼の著書『Personal Income Taxation』では、相続・贈与については主に第2章、第6章、第7章、第10章で述べられている。小林 (1983) においてはサイモンズの教師像やエピソードなどが書かれている。また、資産課税とキャピタル・ゲイン課税の租税思想、課税の根拠、諸外国の動向等は、たとえば神野 (1990) など。
- (30) サイモンズは周期説に基づく所得の定義については「効用、または反復性、規則性、分離性、実現性という様々な考えは、最終的に理想的な概念に及ばない」と述べ、否定している。Simons (1938), p.106.
- (31) Simons (1938), p.50.
- (32) Simons (1938), p.30. サイモンズのこの論文においては、発生主義の問題、稼得現物所得の問題等が現実的に包括的所得概念の問題点として認識されている。
- (33) Simons (1938), p.132.
- (34) サイモンズは相続という要因に基づく課税は相続人の経済状況を考慮できない (例えば、富裕層かそうではないか) ことに触れ、資産移転税の限界を認識しつつ、その場合、個人間の公平を確保するためには資産移転税と富裕税を統合して課税するように資産移転税と相続人の資産規模に応じた付加税を組み合わせることも提案している。Simons(1938), p.128.
- (35) 「私たちは給与や賃金については累進個人税、地代、利子や配当、事業所得、キャピタル・ゲインというそれぞれの所得に異なる税を持つ必要がある」 Simons (1938), p.133.
- (36) サイモンズは所得の不規則性から生じる不公平を緩和するための手段として5年の単純平均課税法も提案している。Simons (1938), p.154.
- (37) Simons (1938), p.144.
- (38) Simons (1938), pp.144-146. サイモンズはこの補完的課税の問題点について、扶養家族への生活費の援助、すなわち現物贈与と実際の贈与の同一性について言及しつつも、「そのような贈与を全て網羅しようとすることはおそらく不可能である」とし、補完的課税の運用面での配慮もしている。
- (39) Simons (1938), p.144. サイモンズは、みなし実現による資産課税の補完措置も検討している。「納税者は10年ごとに全ての財産が売却されたかのようにその年の公正な市場価値で評価され、所得税を申告する必要に迫られるかもしれない」と述べ、納税者は自己の所有する財産を毎年ではないが、10年ごとに保有する財産を市場価格で評価して申告することを要求し、10年という期間内のゲインの総額を、10年間の所得に割り振

- ることを提案している。Simons (1938), p.167.
- (40) Simons (1938), pp.165-167.
- (41) Simons (1938), p.130.
- (42) The Tax Institute (2012), p.9.
- (43) The Tax Institute (2012), p.9.
- (44) The Tax Institute (2012), p.9.
- (45) 貝塚 (1989)、神野 (1990)、篠原 (1999) においては主な廃止の理由として以下が挙げられている。①農業の継続が困難になる、②連邦と州で二重課税であった、③生前贈与による租税回避が大きな問題であった、④1970年代以降、連邦では所得税の増加、州では賃金税の導入により相続税、贈与税の総税収に占める割合が低下し、税務行政コストを考慮すると財源として魅力が無くなった、⑤中小企業の事業承継の問題、⑥州間の租税競争により他州への資本逃避が懸念された。
- (46) 例えばNovac (2011), p.12.
- (47) 財務大臣であったGordon Chalkは相続税、贈与税の廃止による歳入の減少を懸念し、その廃止には反対していた。またQLD財務省はこの廃止によって3000豪ドル歳入が減少するであろうと試算し、歳入減少のリスクを抑えるため、1976年にサッカー賭博税を導入している。Novac (2011), p.12.
- (48) 現在のQLDの財政状況は決して良いとは言えない。そのためQLD政府の当時の政策が現在のQLD財政にも影響を与えているとの指摘もある。Novac (2011), pp.27-28.
- (49) 贈与税は4,000豪ドルを課税最低限とし、3%から最高20%の累進税率構造で課税されていた。
- (50) Novac (2011), p.27.
- (51) Novac (2011), p.3.
- (52) Grossman (1990), p. 147および Novac (2011), p.12を参照。
- (53) 貝塚 (1989) では、連邦の相続税廃止の理由の特殊について言及している。「オーストラリアは、1977年から遺産税を廃止したが、その理由は、遺産税がもたらす農場や家族経営の相続人への経済的困難さであった。しかし、この理由はかなり特殊な理由と思われる。確かに農業の相続財産に特例を設けて税負担緩和措置を行っている国は多いが、これを理由に死亡時移転税を廃止してしまった例はみられないからである」。
- (54) Henry (2009), p.25.
- (55) Henry (2009), p.140.
- (56) Katic and Leigh (2013), pp.7-9.
- (57) Katic and Leigh (2013), p.16
- (58) さらに生産性委員会 (Productivity Commission) の報告書) では1980年代後半から現在までの分析から所得の不平等が拡大していることを指摘し、その要因として富裕層の資産の構成要素における資本所得の増加を挙げ、富裕層の資産構成の変化に注目している。Greenville et al, [2013], p.59.
- (59) Henry(2009), p.138-140.
- (60) Henry(2009), p.138.
- (61) Henry(2009), p.139.
- (62) 効率性の観点からは所得税との二重課税の問題にも言及している。そもそも付加価値税 (Goods and Service Tax, 以下GSTとする) であっても、個人所得に対して所得税が課税され、その所得を消費した時にGSTが課税されるのであるから、二重課税は問題にならないとしている。Henry (2009), p.139.
- (63) Henry (2009), pp.141-142.
- (64) Henry (2009), p.140.
- (65) Henry (2009), p.141.
- (66) Henry (2009), p.141.

- (67) Henry (2009), p.141.
 (68) Henry (2009), p.142.
 (69) Henry (2009), p.143.
 (70) Henry (2009), p.144.
 (71) 課税単位は個人であり、夫婦間の資産移転には軽減措置が必要としている。Henry (2009), p.144.
 (72) Henry (2009), p.145.
 (73) このような方向性は二元的所得税の構想と類似するものがあるが、報告書ではそれを否定しており、相続財産は受取人の所得ではないことが明示されている。
 (74) Henry (2009), p.143.
 (75) Henry (2009), p.146.

参考文献

- Asprey, K. W. and Parsons, Ross, (1975), *Taxation Review Committee*, University of Sydney Library.
 Commonwealth of Australia, (1985), *Reform of the Australian Tax System-Draft White Paper*, AGPS.
 Commonwealth Bureau of Census and Statistics, (1949), *Official Year Book of the Commonwealth of Australia No. 37 - 1946 and 1947*.
 Davies, B (2007), "The politics of federalism", *Proceedings of the Nineteenth Conference of the Samuel Griffith Society*, Melbourne..
 Greenville, J., Pobke, C., and Rogers, N. (2013). "Trends in the Distribution of Income in Australia", Productivity Commission Staff Working Paper, Canberra.
 Grossman, Philip J., (1990), "Fiscal Competition Among States in Australia: The Demise of Death Duties", *Publius* 20, pp.145-159.
 Henry, Ken et al., (2009), *Australia's Future Tax System - Report to the Treasurer*, Commonwealth of Australia, Canberra.
 Katic, P. and Leigh, A., (2013). "Top Wealth Shares in Australia 1915-2012". Working Paper, International Water Management Institute.
 Mathews, Russell L., and W. R. C. Jay, (1972), *Federal Finance: Intergovernmental Financial Relations in Australia since Federation*, Melbourne.
 Novak, J, (2011), 'Queensland and the Low Tax State: The Birth and Death of an Idea, and How to Bring It Back to Life', Institute of Public Affairs.
 Parker, JA and Preston, B,(2005), 'Precautionary saving and consumption fluctuations', *American Economic Review*, vol. 95, no. 4, pp. 1119-1143.
 Passant, J. and McLaren, J. A, (2012), "The "review of Australia's future tax system": implications for local government in Australia and recommendations", *Local Government Law Journal*, 17 (4), 243-258.
 Simons, H.C.(1938), *Personal Income Taxation*, The University of Chicago Press.
 The Tax Institute, (2012), Introduction to the Australian tax system.
 Tran-Nam, B., Vu, L. and Andrew, B. H. (2007), "Personal income tax reform in Australia: A specific proposal", *Economic Analysis and Policy*, 37 (2), 163-186.⁷⁶
 大浦一郎 (1999), 「第10章 経済・行財政の動向—社会保障制度の発展との関連と—」, 小松隆二・塩野谷佑一編『先進諸国の社会保障 ニューゼalandオーストラリア』, 東京大学出版会, pp.181-200。
 貝塚啓明 (1989), 「資産課税の現状と問題点」, 『日税研論集』, Vol.10, pp5-37。

- 小林威 (1983), 「サイモンズとカーター報告」, 大川政三・小林威編著『財政学を築いた人々』, ぎょうせい, pp.526-550。
- 篠原正博 (1999), 「相続税の存在意義-オーストラリアおよびカナダの経験に学ぶ」, 『不動産税制の国際比較分析』, 清文社, pp.213-272。
- 神野直彦 (1990), 「資産稼税とキャピタル・ゲイン課税」, 宮島洋編集『税制改革の潮流』, 有斐閣. 1990年第7章。
- 田中秀明 (2011), 『財政規律と予算制度改革 なぜ日本は財政再建に失敗しているか』, 日本評論社。