

## 論 説

# 個人間の贈与（みなし贈与を含む）と 所得税法9条1項16号

藤間大順  
(神奈川大学法学部助教)

## 目 次

- |                                 |                    |
|---------------------------------|--------------------|
| I はじめに                          | 1 示唆の範囲            |
| II 連邦所得税における贈与の取扱いをめぐる米<br>国の議論 | 2 本稿の検討の有益性        |
| 1 米国の規定と判例理論                    | 3 Kahnらの議論に対する考察   |
| 2 米国における議論                      | 4 予想される批判への反論      |
| III 日本法において得られる示唆               | IV おわりに—今後の展望を含めて— |

## I はじめに

個人間で財産の贈与が行われた場合に、受贈者に所得税が課されないのはなぜだろうか<sup>(1)</sup>。この疑問は、生保年金二重課税事件上告審判決を前提とすれば<sup>(2)</sup>、答えることは容易であろう。取得した財産という「同一の経済的価値に対する……贈与税と所得税との二重課

税を排除」するために、所得税法（昭和40年法律第33号、以下「所税」）9条1項16号が設けられており、受贈者に対して所得税は課されないから、である。それでは、贈与税と所得税との二重課税をなぜ排除しなければならないのだろうか<sup>(3)</sup>。この点については、判決が述べるところはなく、また調査官解説も詳しく述べていない<sup>(4)</sup>。

- (1) 贈与と税の問題に関する総合的な検討として、三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税 [第2版]』（信山社、2013年）109～161頁、三木義一監修『新 実務家のための税務相談 民法編』（有斐閣、2017年）162～165頁 [堀招子執筆部分]、中村芳昭＝三木義一監修『典型契約の税法務』（日本加除出版、2018年）37～97頁 [山本悟＝道下知子執筆部分] 参照。
- (2) 最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁。
- (3) 二重課税は、常に問題となるわけではない。たとえば、所得税と住民税の所得割は二重課税状態にあるが、それ自体を問題とする意見はそこまで

強くなかろう。二重課税であるか、が問題なのではなく、それが排除されるべき二重課税であるか、が問題とされなければならない。

この点、必ずしも二重課税の有無が当該判決の中心的な争点ではなかったのではないかとする見解として、浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二重課税されるのか』（中央経済社、2020年）43～46頁参照。

- (4) 古田孝夫「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇 平成22年度（下）』（法曹会、2014年）431頁参照。

先行学説としては、瀧教授が、同判決の背後にある「相続・贈与によって受贈者には所得が生じる」という考え方について<sup>(5)</sup>、Vickreyによる所得の見方<sup>(6)</sup>よりもむしろSimonsによる所得の見方<sup>(7)</sup>に依拠しており、Vickreyによる見方に近いシャープ勧告との整合性が問われるという見解を既に述べている<sup>(8)</sup>。この見解は妥当であるように思われるが、それではなぜ所税9条1項16号が設けられているのか、そして、同号の適用範囲をどのように画すべきか、という点が、さらに問われるべきこととなろう<sup>(9)</sup>。すなわち、贈与がそもそも所得に含まれると解すべきか否か、という抽象的な議論について同判決が日本法の態度を決定したとしても、実定法としての所得税法において贈与をどのように取り扱うべきか、という具体的な問題については、その態度を前提とした更なる議論を行う余地があるように思われる。実際、同判決は、必ずしも、「相続・贈与によって相続人・受贈者には所得が生じるのだから、所税9条1項16号を廃止して、相続人・受贈者には所得税を課すべきだ」と述べているわけではなからう。

そこで、本稿では、実定法上、受贈者に対する所得税を非課税と規定すべきか、また、仮に規定がされている場合、その適用範囲をどう画すべきか、という点について既に議論がされている米国の議論を参照し、日本法に対する示唆を得ることとしたい。具体的な構成としては、まず、Ⅱにおいて、米国の議論を整理する。Ⅲでは、Ⅱで整理した米国の議論から、日本法に対する示唆を得る。

なお、本稿の情報は、インターネット上のものを含め、2020年8月末時点のものである。

## Ⅱ 連邦所得税における贈与の取扱いをめぐる米国の議論

### 1 米国の規定と判例理論<sup>(10)</sup>

#### (1) 贈与をめぐる内国歳入法典の規定<sup>(11)</sup>

米国の議論について述べる前提として、個人間の贈与に関する課税関係をめぐる米国の法令の概要および贈与の判断基準を示した判例を整理しておく。以下、何も付さずに§と述べる場合は、内国歳入法典の条文番号を表す。

(5) なお、所得に関する市場所得説における贈与の取扱いについては、奥谷健『市場所得と応能負担原則』（成文堂、2018年）36、40頁〔初出：2000年〕参照。

(6) See WILLIAM VICKREY, AGENDA FOR PROGRESSIVE TAXATION 198-202 (1947).

(7) See HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION 56-57, 207 (1938).

(8) 瀧圭吾「相続税と所得税の関係」ジュリスト1410号（2010年）12頁参照。同「贈与税の位置づけ」税研171号（2013年）26頁、同「相続税と所得税の関係・再論」神戸法学雑誌69巻1号（2019年）59頁も参照。

(9) 贈与税と所得税の役割分担につき今後の検討が必要であると指摘する文献として、中里実「贈与

税と包括的所得概念の射程範囲」税研211号（2020年）14頁参照。

(10) See BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES, AND GIFTS ¶ 10.2, Westlaw (database updated July 2020); BORIS I. BITTKER, MARTIN J. McMAHON, Jr. & LAWRENCE A. ZELENAK, FEDERAL INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS ¶ 5.02 (3<sup>rd</sup> ed.), Westlaw (database updated July 2020); RICHARD SCHMALBECK, LAWRENCE ZELENAK & SARAH B. LAWSKY, FEDERAL INCOME TAXATION 79-92 (5<sup>th</sup> ed., 2018).

(11) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第7版〕』（中央経済社、2019年）45～46、119～125、203、624～626頁参照。

まず、贈与者は、原則として<sup>12)</sup>、連邦贈与税（Gift tax）の納税義務を負う<sup>13)</sup>（§ § 2501(a)(1), 2502(c)）。しかし、贈与税の年次除外（annual exclusion）が11,000ドル以上あるほか（§ § 2503(b), 1(f)(3), インフレ調整あり）、遺産税と併せた高額な税額控除（統一移転税額控除）もあるため（§ 2010）、ほとんどの場合、贈与者は課税を受けないこととなる<sup>14)</sup>。また、贈与が事業に関連してなされた場合には贈与した資産の価格を事業経費に算入できるが、同一年において同一の個人に行った贈与のうち事業経費に算入できるのは25ドルが上限である（§ 274(b)）。

次に、受贈者には、原則として<sup>15)</sup>、課税はされない。どのような源泉で得たものであっても、所得に対しては連邦所得税が課されるため（§ 61(a)）、一見すると、受贈者には所得税が課されるかのようにも考えられる。しかし、別段の定めとして、贈与により得た資産

の価格は総所得から除外されるものとされており、所得税が課されることはない<sup>16)</sup>（§ 102(a)）。

贈与財産については、受贈者が贈与を受けた後に当該財産を譲渡した場合の譲渡所得の計算における基準価額（basis）が問題となる。この点は、相続による移転に際しては基準価額が相続時の時価にまで増額されるが（step-up basis, § 1014）、贈与による移転の場合には、原則として<sup>17)</sup>、受贈者は贈与者の基準価額を引き継ぐこととなる<sup>18)</sup>（carry-over basis, § 1015）。保有期間も、基準価額と同じく、贈与者が取得した時点から起算する（§ 1223(1)）。

## (2) 贈与の判断基準についての判例理論の形成

以上のように、資産の移転が「贈与」に該当すると、様々なルールが適用されることと

12) 例外として、教育費または医療費のための資産の移転には贈与税が課されない（§ 2503(e)）。

13) 連邦贈与税の課税関係につき、佐古麻理『米国における富の移転課税』（清文社、2016年）201～232頁参照。また、連邦贈与税、連邦遺産税および世代飛越移転税の改革案につき、See Joint Committee on Taxation, *History, Present Law, and Analysis of the Federal Wealth Transfer Tax System* 54-60 in *FEDERAL TAXATION OF WEALTH TRANSFERS: ANALYSIS, PROPOSALS AND PERSPECTIVES* (2015)。

14) なお、贈与者に対してみなし実現によって所得課税を行うべきであるという提案につき、山本直毅『課税所得の認識原理の研究』（成文堂、2020年）348～353頁〔初出：2018年〕参照。

15) 例外として、使用者から被用者への便益として給付される贈与は、被用者（受贈者）の総所得から除外されない（§ 102(c)）。この規定について論じた文献として、See Douglas A. Kahn, *The Taxation of a Gift or Inheritance from an*

*Employer*, 64 *TAX LAW*. 273 (2011)。

16) この規定は、1918年の歳入法で規定された同旨のものが、現行の内国歳入法典にも引き継がれている。See Revenue Act of 1918, § 213(b)(3), 40 Stat. 1057, 1065。

17) 例外として、贈与時点において含み損を有する（基準価額よりも時価が低額の）資産について、後の譲渡によりBが譲渡損失を負う場合、基準価額は贈与時の時価として、贈与時点での含み損は除外して計算を行う（§ 1015(a)）。また、贈与者が贈与税を支払った場合、基準価額の一部を加算することができる（§ 1015(d)）。

18) これらの規定の成立および改正については、大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度』（有斐閣学術センター、2007年）35、58～59頁参照。

また、受贈資産の譲渡時の基準価額が争われた判例として、Tafts対Bowers事件連邦最高裁判所判決（278 U.S. 470 (1929)）参照。同判決については、川田剛『新版 ケースブック 海外重要租税判例』（財経詳報社、2016年）102～106頁参照。

なる。それでは、ある資産の移転が「贈与」に該当するかどうか、どのように判断すべきなのであろうか。

所得税が非課税となる「贈与」の意義に関して米国の連邦最高裁判所が初めて判示したのは、Bogardus判決である<sup>19)</sup>。この判決では、被買収企業の役員であった株主に対して買収企業の役員が支払った金員が贈与に該当するか否かが争われている。同判決は、当該事件では「気前のよい行動を行うことから得られる満足感を越えた、何らかの予想される便益の動機と同じような倫理的または法的な義務の拘束力がまったく欠けていた」ことから（at 65）、当該金員は何らかの見返りではなく贈与に該当し、所得税が課されないものと述べている。

その後、Bogardus判決を引用して、何らかの拘束力があつたかどうかという点をもって贈与該当性を判断する判決が示されたが<sup>20)</sup>、これらと異なる基準を示したうえで判決を下したのがLo Bue判決である<sup>21)</sup>。同判決では、法人から使用者に対するストックオプションの付与は贈与に該当せず、報酬として所得税が課されるものと判示されているが、その際、理由付けとして、当該事件では「法的な意味での『贈与』の証拠となりうるような私心のない公平な寛大さのような兆候はまったくなかった」ことを述べている（at 803）。同判決

については、Bogardus判決との整合性が問題となりうるどころ、Bogardus判決と区別をする理由付けについては、確たる判示がされていない。

以上の2つの判決を経て、両判決の判示を総合した基準を示したことにより、「贈与」の意義に関して現在のところ先例性を持つものと解されている判例が、Duberstein判決である<sup>22)</sup>。同判決は、Duberstein事件とStanton事件が併合審理された判決である。Duberstein事件はビジネス上の付き合いがある経営者同士の間で車が移転した事案であり、Stanton事件はある教会の事務を担っていた者が職を退く際に、「退職金」名義の金員が支払われた事案であったが、連邦最高裁判所は、以下の基準に照らして、いずれの資産の移転も「贈与」に該当しない、と判示している。

「制定法は『贈与』という単語を慣習法上の意義においてではなく、より口語的な意味によって用いている……その支払いが主として『何らかの倫理的または法的な義務の拘束力』や経済的性質の『予想される便益の動機』に起因する場合には、その支払いは贈与ではない（Bogardus判決）。……制定法の意味における贈与とは、……『愛情、尊敬、称賛、思いやりまたは類似する衝動のための』……『私心のない公平な寛大さ』に起因する（Lo Bue判決）。……そして、この点については、最も

19) Bogardus 対内国歳入長官事件連邦最高裁判所判決（302 U.S. 34（1937））。

20) たとえば、債務免除益の贈与該当性に関する Jacobson 判決（336 U.S. 28（1949））などが挙げられる。

21) 内国歳入長官対 Lo Bue 事件連邦最高裁判所判決（351 U.S. 243（1956））。

なお、同判決については、川端康之「新規事業

と税制」租税法研究25号（1997年）45頁、水野忠恒「ストックオプション課税訴訟」国際税務23巻8号（2003年）47頁、渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題」税法学550号（2003年）68～70頁参照。

22) 内国歳入長官対Duberstein事件連邦最高裁判所判決（363 U.S. 278（1960））。

重要な考慮要素は……移転者（贈与者）の『意図』である（Bogardus判決）。ある移転した価値が『贈与』に含まれるかどうか、事象全てを考慮して結論に到達しなければならない。」（at 285）

Duberstein判決は、税法上の「贈与」が慣習法（取引法）上の「贈与」と異なる意義を有することを前提として、ある資産の移転が贈与者の「私心のない公平な寛大さ（detached and disinterested generosity）」に起因する贈与であるか、または「何らかの義務の拘束力」あるいは「便益の動機」に起因する贈与以外のものであるか、事象全てを考慮して判断すべきである、という一般的な基準を示した判例である。「私心のない公平な寛大さ」というLo Bue判決の基準を受け継ぎつつ、拘束力や便益に起因する資産の移転が贈与に含まれないことや、当事者の意図を主たる検討対象として贈与該当性を判断すべきことなど、その基準の位置づけについてはBogardus判決の整理を用いたものと分析できよう。

以上、米国における贈与の取扱いについて制定法上の規律を整理したうえで、「贈与」の意義に関する判例理論を整理した。次節では、以上のような状況を前提として、所得課税における贈与のあるべき取扱いについて学説はどのように論じてきたのか、という点を整理する。

## 2 米国における議論

### (1) 議論の概要

「はじめに」で述べたように、Simonsの所得概念論においては、贈与による資産の移転は所得として課税対象となるべきであるとされていた。この点を論拠の一つとして、いくらかの論者は、受贈者に所得課税がされない

ことを批判してきた（(2)）。しかし、2003年に、Kahnらが、現行の規定の理論的基礎を考察したうえで、上記のDuberstein判決を擁護する論稿を発表している（(3)）。近時の学説は、贈与の非課税を単純に考察するよりも、Kahnが試みたような現行規定の理論的分析が可能かといった観点から議論を行っている（(4)）。

### (2) 受贈者に所得税を課すべきであるとする見解

贈与により取得した資産を総所得から除外し、所得税を非課税とする規定（現行の § 102）は、古くから批判に晒されてきた。良く知られているように、Simonsが1938年に記した“Personal Income Taxation”で、包括的所得概念の定式化と併せて、既にこのような議論は行われていた<sup>23)</sup>。Simonsの議論を参照しつつ、Kleinは、1963年の論稿において、贈与に対する所得税を非課税とする租税政策上の合理的な理由はなく、また裁判所は「贈与」の意義をなるべく狭く解するようにすべきであると論じている<sup>24)</sup>。また、Dodgeは、1978年の論稿において、1976年の税制改正が贈与税や遺産税の課税最低限を引き上げた点を参照しつつ、贈与は贈与者にとって消費するサービスを購入することと類似するのであるから、サービス提供者が受け取った対価と同じく、

<sup>23)</sup> See Simons, *supra* note 7, at 56-57, 207.

このとき批判されたのは、現行法ではなく、（1939年の内国歳入法典編纂以前の）当時の歳入法であった点に注意。なお、「この点に関してはSimonsの論理は極めて不明確である」（藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（二）」国家学会雑誌118巻1・2号（2005年）42頁）とも論じられる。

贈与により取得した資産を受贈者の所得に含めるべき旨を主張している<sup>24</sup>。Kornhauserは、1992年の論稿において、どのような解釈をするにせよ合衆国憲法修正16条における所得(incomes)に贈与は含まれることや、担税力(経済的資源を支配する能力)に応じた公平な課税という所得税制度の目的のためには、贈与を所得税の課税対象に含めるべき旨を主張している<sup>25</sup>。

以上のように、包括的所得概念に基づく所得税の課税を論拠として贈与に対して所得税を課すべき旨を主張する学説がある一方、包括的所得概念を批判的に捉える学説の中でも、贈与に対する所得税の非課税は参照されてきた。Bittkerは、1967年の論稿のなかで、本来的には包括的所得概念の下で所得に贈与は含まれるべきであるのに、贈与はそこから除かれている点を、包括的所得概念に対する批判の文脈で指摘している<sup>26</sup>。また、Andrewsは、いわゆる支出型所得概念または消費型所得税の支持者であるが<sup>28</sup>、慈善寄附金控除に関する検討のなかで、「理想的には、おそらく、その

税〔藤間注：所得税〕は寄附者よりも寄附を受けた者に課されるべきである<sup>29</sup>として、寄附金控除の縮小よりも受贈者への課税を強化することが望ましいと論じている。ただし、Andrewsは、理想どおりに贈与者に対して控除を認め、かつ受贈者に課税を行う場合、控除を認めずに受贈者に対して所得課税を行わない選択肢と比して、所得税の課税関係が贈与者および受贈者いずれにも生じて煩雑であることに加え、高所得の贈与者から低所得の受贈者への贈与による所得分割によって高い税率を逃れることができってしまう点もまた指摘している<sup>30</sup>。

(3) 現行法の規定の理論的基礎の考察：Kahn & Kahn (2003)

以上のように、贈与に対する所得税の非課税(§102)は、包括的所得概念に対する論者のスタンスによらずに多くの批判に晒されてきた。これらの批判を参照したうえで、贈与に対する所得税の非課税を擁護し、理論的な考察を試みた文献として、Kahnらの2003年

<sup>24</sup> See William A. Klein, *An Enigma in the Federal Income Tax: The Meaning of the Word Gift*, 48 MINN. L. REV. 215 (1963).

<sup>25</sup> See Joseph M. Dodge, *Beyond Estate and Gift Tax Reform: Including Gifts and Bequests in Income*, 91 HARV. L. REV. 1177 (1978).

<sup>26</sup> See Marjorie E. Kornhauser, *The Constitutional Meaning of Income and the Income Taxation of Gifts*, 25 CONN. L. REV. 1 (1992).

<sup>27</sup> See Boris I. Bittker, "Comprehensive Tax Base" as a Goal of Income Tax Reform, 80 HARV. L. REV. 925, 945-946 (1967).

また、金子宏「ポーリス・ビトカーの『包括的課税ベース』批判論の検討」同『所得概念の研究』(有斐閣、1995年)130頁〔初出：1990年〕も参照。

<sup>28</sup> See William D. Andrews, *A Consumption-Type*

*or Cash Flow Personal Income Tax*, 87 HARV. L. REV. 1113 (1974).

また、金子宏「所得税の課税ベース」金子・前掲注<sup>27</sup>161頁〔初出：1989年〕、藤谷・前掲注<sup>23</sup>2～10頁、諸富徹「アンドリュースによる『現代的支出税』構想」宮本憲一＝鶴田廣巳＝諸富徹編『現代租税の理論と思想』(有斐閣、2014年)175頁、小塚真啓「家族の所得と租税」金子宏監修『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』(日本評論社、2017年)58～59頁も参照。

<sup>29</sup> William D. Andrews, *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, 86 HARV. L. REV. 309, 348 (1972).

また、中里実「所得控除制度の経済学的意義」日税研論集52号(2003年)91頁も参照。

<sup>30</sup> *Ibid.*

の論文が挙げられる<sup>31)</sup>。

Kahnらは、Simonsの所得概念、すなわち、「所得＝消費＋貯蓄（純資産増加）」<sup>32)</sup>から考察を始める<sup>33)</sup>。消費（consumption）の意義についてSimonsは定義していないが、Kahnらは、Warrenによる「経済的資源の最終的な利用または破壊」<sup>34)</sup>という定義を用いている。そして、貯蓄とは将来の消費の現在価値と等価であることから<sup>35)</sup>、所得課税とは、現在の消費および将来の消費に対する課税として、すなわち個人が行った消費に対する課税を指すものとしている。所得課税の対象となる消費は、貯蓄が課税対象とされていることからどの時点で行われても所得課税の対象となるし、納税者が行った消費か他の者が行った消費かという点も問題とはならない<sup>36)</sup>。そして、消費に対する課税としての所得課税は、共同プールの資源を個人が利用する際に、当該資源に対して政府が有する持分の対価を徴収することとして正当化される。この観点からは、所得課税は、消費をする権限の対価として、1回の消費に対して1度のみ課されるべきである。すなわち、「蓄積した所得に対する所得税を支払った個人は、追加的な所得税を負担することなしにその所得を消費に用いる特権を有する、ということが、所得課税の原則でなければ

ばならない」<sup>37)</sup>。

上記の原則を打ち立てたうえで、Warrenの消費の定義を参照すれば、資産の贈与を受けた受贈者には所得課税がされるべきではない。なぜならば、その受贈者がその資産を消費したとした場合、受贈者による1回の消費に対して、資産の稼得時点における贈与者への課税と受贈時点における受贈者への課税という2回の所得課税がされてしまい、上記の原則に反してしまうからである<sup>38)</sup>。贈与はあくまでその資産を移転する行為にすぎず、資源を使い切る消費には該当しない<sup>39)</sup>。

もっとも、たとえば、役務提供に対する対価については、役務享受者によるサービスの消費と役務提供者の（当該対価を他の形で用いた）消費という2回の消費があるので、所得課税も2回されるべきである。ここにおいて問題となるのは、資産の移転が消費とみられない関係とはどのようなものか、という点である。贈与による基準価額の引継ぎを規定する内国歳入法典 § 1014を参照すれば、現行の内国歳入法典は、贈与者と受贈者を単一の課税単位（single tax unit）として捉えていることが読み取れる<sup>40)</sup>。したがって、その間での資産の移転には所得税が課されるべきではない。この点、夫婦や家族のみを単一の課税単

31) See Douglas A. Kahn & Jeffrey H. Kahn, *Gifts, Gifts, and Gifts - The Income Tax Definition and Treatment of Private and Charitable Gifts and a Principled Policy Justification for the Exclusion of Gifts from Income*, 78 NOTRE DAME L. REV. 441 (2003).

32) See Simons, *supra* note 7, at 50.

33) See Kahn & Kahn, *supra* note 31, at 452-453.

34) Alvin Warren, *Would a Consumption Tax Be Fairer Than an Income Tax?*, 89 YALE L. J. 1081, 1084 (1980).

35) 一般的には、この点から、包括的所得概念に基づく所得税が貯蓄およびその果実である利息に対して二重に課税を行っており、貯蓄を阻害していることまたは消費時期の選択に対して非中立的であることが批判される。See Andrews, *supra* note 28, at 1167-1169.

36) See Kahn & Kahn, *supra* note 31, at 454.

37) *Id.* at 457.

38) See *id.* at 459-461.

39) See *id.* at 461-462.

40) See *id.* at 466-468.

位として捉えるべきであるという意見もあるが<sup>40</sup>、婚姻を選択しないカップルが増加してきている現在では、このような意見は正当ではない。ある資産の移転がDuberstein判決の基準のような「私心のない公平な寛大さ」によってなされたならば、その両者はその資産の移転について単一の課税単位として捉えられるべきである<sup>42</sup>。複数の納税者を単一の課税単位として捉える規定は他にもあるため、このような議論は通常の所得課税の考え方を逸脱するものでもない。

そして、上記のとおり、Duberstein判決は、複数の納税者を単一の課税単位として捉える要件としての贈与者の意図を示したものとして、Kahnらの議論と整合的である。ただし、Duberstein判決と整合性が疑われる判決として、Olk判決がある<sup>43</sup>。同判決では、ラスベガスのカジノで働くディーラーが得たtokensと呼ばれる金員の受領が贈与に該当しないとされたが、その際に、資産の移転を受けた者の意図や役割が勘案されている。この判決は、私心のない公平な寛大さによる（したがってDuberstein判決のみを参照すれば所得税が課されるべきではない）資産の移転であっても、納税者が自発的に、ビジネスとしてその資産の移転を受けているのであれば、担税力の測定という所得課税の原則が消費に対する課税という原則に優先し、所得課税が行われるべき旨を判示したものである<sup>44</sup>。たとえば、プロ

フェッショナルの物乞いが、私心のない公平な寛大さに基づいて金銭を渡された場合には、その金銭に対して所得課税がされるべきである<sup>45</sup>。

Kahnらは、この後、基準価額の引継ぎや慈善寄附金控除についても議論をしているが、本稿の内容に関わる点については、以上のような議論を行っている。

#### (4) 現行法の背後にある考え方を探る議論

Kahnの議論が学界にどの程度の影響を与えたのかは不明だが、近時の論稿は、贈与は所得に含まれるべきか、という単純な議論ではなく、その背景にある考え方を探ったうえで望ましい選択肢を考察する議論をしている。

まず、Schmalbeckは、2010年の論稿において、贈与について4つの選択肢を提示したうえで、それぞれの望ましさを論じている<sup>46</sup>。4つの選択肢とは、贈与者側での所得からの非控除+受贈者側での所得課税（Op1）、控除+課税（Op2）、控除+非課税（Op3）および非控除+非課税（Op4）である。Op1については、贈与によって生じた消費に対する二重課税になってしまうことから望ましくない<sup>47</sup>。Op2については、包括的所得概念からは最も望ましいが、（Andrewsが既に論じているように）所得分割に用いられる危険性があるほか、受贈資産の評価を納税者が行われなければならないという難点がある<sup>48</sup>。Op3について

(41) See Klein, *supra* note 24, at 253; Dodge, *supra* note 25, at 1203.

(42) See Kahn & Kahn, *supra* note 31, at 469-470.

Kahnらは、新聞広告によって見ず知らずの人に慈善目的で贈与をした場合を実例として挙げている。

(43) Olk対米国事件第九巡回区控訴裁判所判決（536

F.2d 876（1976））。

(44) See Kahn & Kahn, *supra* note 31, at 476-482.

(45) See *id.* at 482.

(46) See Richard Schmalbeck, *Gifts and the Income Tax - An Enduring Puzzle*, 73 LAW & CONTEMP. PROBS. 63（2010）.

(47) See *id.* at 68-69.

は、慈善目的の寄附が現在こうなっているが、寄附先の団体が公益目的の活動をしていることから、最終的な受益者の負担という観点から正当化されうる<sup>48)</sup>。現行法が原則として採用しているのはOp4であり、包括的所得概念に最も適合するOp2の真反対ではあるが、課税所得の総量はOp2と変わらない。課税所得の総量を確保しつつOp2の難点を回避しているという意味では、現行法（Op4）はOp2のシンメトリーとして正当化しうる<sup>49)</sup>。Duberstein判決では、このような理論的な根拠について判示しておらず、議会は何も立法趣旨を述べていないものの、裁判所は独自に何らかの根拠を述べることはできたのではないかと思われる<sup>50)</sup>。

また、Hasenは、2018年の論稿において、上記のSchmalbeckの選択肢を受け継ぎつつ、より大きな社会思想の観点から贈与の取扱いを論じることを試みている<sup>51)</sup>。功利主義の考え方からは、効用を最大化するような課税が志向される<sup>52)</sup>。税による効用の減少も加味するならば、贈与は贈与者および受贈者の双方に効

用をもたらすため、軽課することが望ましい<sup>53)</sup>。次に、リバタリアンの考え方からは、伝統的なSimonsらの所得概念が支持される<sup>54)</sup>。この観点からは、上述のSchmalbeckの議論にいうOp2またはOp4のみが支持される<sup>55)</sup>。最後に、功利主義とリバタリアンの中間である公正主義の観点からは、何に対して課税をするのが公正か、という点で結論が異なってくる<sup>56)</sup>。Hasenは、以上のような前提のうえで、Dodge, Kornhauser, AndrewsおよびKahnらの先行研究について検討している<sup>57)</sup>。Kahnらの議論については、そもそもなぜ所得課税が必要なのか規範的な基礎づけができていない点およびSimonsの所得概念のみから「将来の消費権を誰でも利用できる」というKahnの議論の前提は導きだせない点を指摘している<sup>58)</sup>。

以上、所得課税における贈与の取扱いについて、米国の議論を整理してきた。次章では、これらの議論から日本法においてどのような示唆を得られるのか、という点を論じていきたい。

48) See id. at 70-73.

49) See id. at 73-77.

50) See id. at 77-79.

51) See id. at 79-85.

52) See David Hasen, *How Should Gifts Be Treated under the Federal Income Tax*, 2018 MICH. ST. L. REV. 81 (2018).

53) 贈与が生み出す効用の観点から課税関係を考察した文献として、See LOUIS KAPLOW, *THE THEORY OF TAXATION AND PUBLIC ECONOMICS* 261-263 (2008).

54) See Hasen, *supra* note 52, at 86-88.

55) このように断じる根拠はHasenの論稿のみからではあまり明らかではなかった。この点について示唆を得られる文献として、藤谷・前掲注(23)36～39頁のほか、See Daniel Shaviro, *The Forgotten*

*Henry Simons*, 41 FLA. ST. U. L. REV. 1, 10-25 (2013).

56) See Hasen, *supra* note 52, at 89-96.

なお、HasenはOp2やOp4という言葉を使っていない点に注意。

57) See id. at 96-99.

58) なお、Hasenの議論が成功しているようには筆者には思われない。このような分析のツールを用意している一方で、個別の学説の検討には、あまりこれらのツールを活かせておらず、むしろ心理的満足を得ることで観念できるかという別個の論点が重要になってしまっているように思われるからである。本稿では、あくまで、Kahnらの議論の難点を指摘した文献として、Hasenの論文を引用している。

59) See Hasen, *supra* note 52, at 111-115.

### Ⅲ 日本法において得られる示唆

#### 1 示唆の範囲

所得課税における贈与の取扱いに関する日本と米国の規定は、個人間のものについて、ある程度類似していると言って良いように思われる。§ 102と同じく、所税9条1項16号は「個人からの贈与により」個人が得る所得に対して所得税を課さないものと定めている。また、贈与によって得る財産の取得価額および保有期間を贈与者から受贈者に引き継ぐ所税60条1項1号は、§ 1015および§ 1223(1)と類似する。贈与税の納税義務者は、日本では受贈者であり（相続税法（昭和25年法律第73号、以下「相続税」）1条の4）、米国とは異なるが、連邦贈与税の存在が所得課税における贈与の取扱いに影響を与えると論じる議論は乏しい<sup>60)</sup>。したがって、米国の議論から一定の示唆を得ることはできるように思われる。

米国の議論から得られる示唆としては、まず、Ⅱ 2(2)でまとめたDodgeやKornhauserらの議論を参照して、「Simonsが提唱した包括的所得概念の下では贈与も所得なのだから、所得税の課税対象とすべきだ」というものがありえよう。具体的には、所得税法9条1項16号の適用対象から贈与を除くべきだ、という立法論としての主張が考えられる。

このような主張に全く理由がない、とまでは述べないが、戦前は「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」（旧所得税法（昭和15年法律第24号）11条6号、29条2号）として、昭和22年の改正（昭和22年法律第142号）以後は明文で（同改正後の旧所得税法（昭和22年法律第27号）6条5号および所税9条1項16号）、一貫して贈与による所得を非課税としてきた日本の所得税法においては、このような主張の説得力は乏しいように思われる<sup>61)</sup>。少なくとも、「所得税が課されるべきではない贈与とはどのようなものか」という本稿の問題意識は、このような結論によっては満たされない。

次に考えられる示唆としては、Duberstein判決や同判決を受けた議論をそのまま日本法に「輸入」する、というものがありえよう。具体的には、Duberstein判決が判示するとおり、取引法における「贈与」と税法上の「贈与」は別義に解すべきであるから、日本においても、民法上の「贈与」（民法（明治29年法律第89号）549条）と税法上の「贈与」（所税9条1項16号）は別義に解すべきであり、税法独自の「贈与」の意義を探求すべきである、という議論である。

しかし、このような議論には、武富士事件上告審判決<sup>62)</sup>が示唆する借用概念に関する統一説の観点や私法関係準拠主義<sup>63)</sup>の観点からの批

60) たとえば、連邦贈与税を納めている納税者が稀であることから、連邦贈与税の存在をもって贈与に対する連邦所得税の非課税は根拠づけられないと論じる見解として、See Bittker, *supra* note 27, at 945.

また、連邦所得税と連邦贈与税の目的は異なることを論じる見解として、See Kahn & Kahn, *supra* note 31, at 475-476.

ただし、日本では、贈与税が受贈者に対する所

得課税の役割を果たしているのではないかと、との反論もありえよう。この点については、予想される批判への反論として後述する。

61) この点、米国では、（現在まで続く所得税制度を創設した）1913年の歳入法（Revenue Act of 1913, Ch. 16, 38 Stat. 114）の時点では、贈与に対する所得税は非課税とは規定されていなかった。See Kornhauser, *supra* note 26, at 11-14.

62) 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁。

判がよせられよう<sup>63</sup>。その妥当性はともかく、上述のような議論を行うには借用概念に関する統一説や私法関係準拠主義に反駁する必要があるだろうが、これは本稿で論じるべきものを越えた壮大なテーマであるように思われる<sup>64</sup>。

それでは、米国の議論から得られる示唆はどのようなものだろうか。この点、着目すべきは、所税9条1項16号の適用範囲には、純粋な（借用概念に関する統一説から言えば私法上のものと一致する）贈与に加え、「相続税法……の規定により……個人からの贈与により取得したものとみなされるもの」が含まれる、という点である。すなわち、所税9条1項16号により所得税が課されないこととなる贈与の範囲は、純粋な贈与よりも広く、税法上贈与とみなされる贈与類似の取引（相税5条ないし9条）をも含むものと規定されている。そして、このみなし贈与の規定の適用によって所得税が課されないこととなる範囲を探求するにあたっては、税法上の「贈与」の意義の探求、という、米国法の議論から示唆を得ることが可能なのではないか、と思われる。

## 2 本稿の検討の有益性

少し議論を先取りする形になるが、このような検討の有益性についても述べておきたい。本稿は、所得税が課されるべきではない贈与の範囲、という観点から、みなし贈与の規定のあるべき適用範囲に接近しようとしている。このような検討は、これまであまりされてこなかったアプローチであるように思われるが、なぜ行う必要があるのだろうか。

この点、本稿のような検討は、法令の規定を読む限りでは、本来ならば必要がないものであろう。所税9条1項16号の適用対象である贈与による所得とは、私法上の純粋な贈与に加え、相続税法上贈与とみなされる一定の取引により得るものである。したがって、所税9条1項16号の適用範囲を画する議論を行うには、みなし贈与に関する諸規定を解釈すればよいのであって<sup>65</sup>、所得税が課される取引と課されない取引の線引きという観点からの議論を行う実益は、本来ならばあまりないはずである。

しかしながら、裁判例や判決例のなかには、みなし贈与の規定の解釈論にあまり着目せず、所得税を課すべきか贈与税を課すべきか、

63 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）56頁、金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）129頁、北野弘久（黒川功補訂）『税法学原論〔第8版〕』（勁草書房、2020年）177頁参照。

64 なお、米国法の議論と借用概念論の関係につき、水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣、2006年）41～47頁〔初出：1979～1987年〕参照。米国では、私法と税法の関係は、州法と連邦法の関係の議論として論じられてきた。

65 私法関係準拠主義に対して批判的な見解として、吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金

子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）220頁、岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第2版〕』（有斐閣アルマ、2020年）29～38頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。また、伝統的な借用概念論の枠組を批判する見解として、吉村典久「イェーリングは21世紀日本の租税法を救うことができるか？」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018年）145頁参照。

66 なお、みなし贈与の規定の解釈論を整理した書籍として、伊藤俊一『「みなし贈与」のすべて』（ロギカ書房、2018年）参照。

という観点から贈与の意義を探るものがある。これらの裁判例については、岡氏がすでに借用概念論の観点からの批判を行っている<sup>67)</sup>。また、岡氏の論稿が発表された後も、同様の判示をする裁判例や裁決例が見られる。まず、平成8年の東京地裁の判決（以下「平成8年東京地判」という）は、個人間で授受された政治献金につき贈与税ではなく所得税を課すべき旨判示しているが<sup>68)</sup>、その理由付けとして「『《乙2》議員への政治献金は、政界の実力者としての《乙2》の地位及びその職務としての政治活動を期待して（すなわち政治活動に対する付託を伴って）なされ、その趣旨からして継続的に供与される性質を有するものであり、その中からその期待（付託）に応じた政治活動のための費用を支出することが予定されていたものと認められる。なお、献金者らの殆どと《乙2》議員との間に相続関係が生ずる可能性がないことはいうまでもない。したがって、《乙2》議員の政治献金収入は、個人からのものであっても、贈与税ではなく所得税の課税対象になると解するのが相当である」と述べるにとどまり、私法上の贈与該当性やみなし贈与の規定の解釈論には触れていない。

また、平成14年の裁決は（以下「平成14年裁決」という）、開業に際して事業関係者から受領した祝金に対し贈与税ではなく所得税を

課すべき旨を示しているが<sup>69)</sup>、「贈与税の課税対象とされる贈与とは、一般に民法上の贈与（無償契約）であると解されているが、受贈者の事業に関して取引先等から受ける贈与については、取引先等である贈与者は、交際費、広告宣伝費等として支出することが多く、典型的な無償契約とは異なる……贈与税は相続税を補完する性格を持つ税として設けられたことからみても、事業に関して取引先等から受ける贈与については、贈与税課税になじまない」、「民法は、私人間の法律関係を規律するという見地に基づいた定めであるのに対し、租税法は、収入の経済的実質を重視し、担税力に応じた課税の実現を期すものであることから、租税法上の贈与の概念は民法上の贈与の概念とは別異に解すべき」などの理由を述べている。

これらの裁判例や裁決例につき、法的根拠が不明確である点や、借用概念に関する統一説に反するものであるという批判を行うことは重要であろう。しかし、これらの裁判例や裁決例のような「贈与税と所得税の境目をどう切り分けるべきか」というみなし贈与の規定の解釈論からは離れた関心が存在することを前提として、その関心に対して所税9条1項16号および相続税法上のみなし贈与に関する諸規定の適用範囲に関する議論という法的なタガを嵌めることもまた重要であるように

67) 岡正晶「相続税法及び所得税法における『贈与』」税務事例研究25号（1995年）61頁参照。なお、岡氏は、後述する平成8年東京地判の弁護人である。

68) 東京地判平成8年3月29日税資217号1258頁。実務上も、個人間の政治献金は雑所得（所税35条）として所得税の課税対象とされている旨を論じた文献として、権田和雄「政治献金等収入と課税」税大ジャーナル18号（2012年）1頁参照。また、政治献金には贈与税ではなく所得税が課される点

を、負担が軽くなっているものとして批判する文献として、三木義一『税のタブー』（インターナショナル新書、2019年）38～42頁参照。

69) 国税不服審判所裁決平成14年1月23日裁決事例集63集153頁。贈与税制度の趣旨や目的から同裁決は支持されるとする文献として、小島俊朗「租税法における贈与の意義について」税大ジャーナル26号（2016年）27頁参照。

思われる。本稿は、後者のような関心に沿って、米国法からの示唆を得ることとしたい。

### 3 Kahnらの議論に対する考察

#### (1) 消費の合計額に着目する議論

本稿では、II 2(3)で整理した、Kahnらが2003年に記した論文から示唆を得られるか試みることにしたい。II 2で整理した米国の学説のなかでは、Kahnらの論文が最も積極的に現行法の論理的な基礎づけを行おうとしており、上述のとおり米国の現行法とある程度類似する日本法の理論的根拠にも何らかの示唆があるように思われるからである。

もっとも、Kahnらの議論については、贈与と消費を関連付けて論じる基本的な枠組みには問題があるように思われる。まず、Hasenによる批判として既に取り上げたように<sup>70)</sup>、包括的所得概念を定式化した際、Simonsは、当該定式における「消費」が所得稼得者によってされるものに限られるとは述べていないが、一方、所得稼得者以外によってされても良い、とも述べていない<sup>71)</sup>。むしろ、Simonsは、国民所得の概念と個人所得の概念は別個に解すべきであると論じていることからすれば<sup>72)</sup>、複

数の個人における消費の合計額と課税所得金額をバランスさせるKahnらの発想は、Simonsの所得概念論から外れてしまっているもののように思われる。

また、Kahnらは、所得を消費に還元する、Andrewsが述べるような支出型の所得概念を前提として議論をしている<sup>73)</sup>。そして、そのモデルに、Warrenによる消費の定義を組み合わせ<sup>74)</sup>、そこに贈与は含まれないのだ、と論じている。しかし、よく知られるように、Warrenは支出型の所得概念に対する有力な批判者であって<sup>75)</sup>、支出型の所得概念とWarrenによる消費の定義を組み合わせることには無理がある（いわば「拒否反応」が起きてしまう）のではないか、とも思われる<sup>76)</sup>。

以上に述べてきたのは、Kahnらの議論それ自体が孕む（いわば内在的な）問題点であるが、この議論を日本法の文脈に持ち込むにあたっては、さらなる（いわば外在的な）困難が予想される。まず、日本法では、所得を消費に還元する見方は有力に主張されてきたものの<sup>77)</sup>、取得型の所得概念を維持すべきである、という意見も根強い<sup>78)</sup>。実際、裁判例において、消費型の所得概念を支持するものはあ

70) See Hasen, *supra* note 52, at 111-115.

71) See Simons, *supra* note 7, at 49-50.

72) See *id.* at 47-48.

73) See Andrews, *supra* note 28.

74) See Warren, *supra* note 34, at 1084.

75) AndrewsとWarrenの論争については、藤谷・前掲注2311～16頁、藤谷武史「所得税の理論的根拠の再検討」金子（2007年）・前掲注65276～277頁、諸富・前掲注28177～195頁参照。包括的所得概念と消費型所得概念の対立を含め、所得税の課税ベースに関する近時の議論については、岩崎政明「所得税の類型および所得区分の動向」租税法研究39号（2011年）1頁参照。

また、包括的所得概念に関する議論を参照しつ

つ、独自の理論に基づき新たな課税ベースの導入を主張する近時の論稿として、See Ari Glegower, *Taxing Inequality*, 93 N.Y.U. L. REV. 1421 (2018). 同論文の紹介として、拙稿「公平性と中立性の対立を越えて」アメリカ法2019-2号（2020年）254頁参照。

76) なお、相続・贈与と消費については、金子（1995年）・前掲注28169頁、神山弘行『所得課税における時間軸とリスク』（有斐閣、2019年）167～176頁〔初出：2012年〕、浅妻・前掲注(3)86～88頁も参照。

77) たとえば、中里実「所得概念と時間」金子宏編『所得概念の研究』（有斐閣、1991年）129頁参照。

78) 金子（1995年）・前掲注28参照。

まり見られず<sup>79)</sup>、日本の所得税法について、所得を消費に還元する見方を所与の前提として議論を行うことは困難であるように思われる。

また、Kahnらの議論は、贈与によって新たな消費が生じないこと、すなわち、贈与に伴って包括的所得概念の見方に基づく所得が生じないことを前提とした議論をしている。しかしながら、「はじめに」で述べたとおり、生保年金二重課税事件上告審判決においては<sup>80)</sup>、相続や贈与によって所得が生じるが、所税9条1項16号の適用によってその所得に対して所得税が課されないことになる、との判示がされている。したがって、同判決とKahnらの議論は整合的ではないように思われる。

以上のように、Kahnらの議論のうち、贈与

者と受贈者の合計の消費額に着目する議論については、その議論自体に問題があるほか、日本法における妥当性にはさらなる問題もあるため、示唆を得ることは難しいであろう。

## (2) 課税単位の擬制の議論

一方、Kahnらの議論のうち、「贈与者と受贈者は一つの課税単位と擬制される」という議論については、日本法においても一定の妥当性を持ちうるように思われる。既に述べたように、日本法においても、内国歳入法典 § 1014と同じく、贈与によって資産の保有期間および取得費を引き継ぐ旨の規定が存在しており（所税60条1項1号<sup>81)</sup>）、贈与者と受贈者を一つの課税単位と擬制する考え方が見られ

79) たとえば、現行法が取得型の所得概念を採用していることを前提に債務免除益の所得分類について判示した近時の裁判例として、福岡高判平成30年11月27日税資268号順号13213参照。

80) 最判平成22年7月6日・前掲注(2)。

81) ただし、所税60条1項1号にいう「贈与」には、所税9条1項16号のように「相続税法の規定により贈与をみなされるものを含む」などの文言が付されていない。そのため、譲渡人側で譲渡損が生じる場合を除き（所税59条2項および所税60条1項2号）、つまり、譲渡人に譲渡益が生じる場合には、所税60条1項は、相続税法上贈与とみなされる低額譲渡（相税7条）には適用されず、取得費は引き継がれないものと解されている。したがって、みなし贈与規定の適用範囲について議論を行っている本稿において、所税60条1項1号を論拠とすることはできないのではないか、との批判もありうる。

この点については、次のように反論したい。所税60条1項1号は、（Kahnが示し、日本法にも通用するような）贈与者と受贈者を一つの課税単位とみなす旨の所税9条1項16号と同様の法理論に基づき、贈与者において生じた資産の値上がり益を受贈者に引き継がせ、課税を繰り延べる旨を規定している。ただし、低額であっても譲渡人が譲

渡益を得ている場合には、通常の所得計算の規定（所税33条1項、36条）に則って譲渡所得に対して課税がされ、みなし受贈者の取得費も実際の譲渡対価をもって計算がされる（所税38条）。したがって、所税60条1項の適用がなくとも、時価と実際の譲渡対価の差額、すなわち相税7条により贈与によって取得したものとみなされる価額に対する課税は繰り延べられることから、（みなし）贈与者と（みなし）受贈者を一体として把握する考え方と整合し、取得費を引き継ぐ必要はないのである。

別の側面から述べれば、個人間の低額譲渡については時価への擬制が行われないことから（岡村忠生「収入金額に関する一考察」法學論叢158巻5・6号（2006年）206～207頁参照）、所税60条1項を適用せずとも、適用した場合と同様の課税繰延べ（＝みなし贈与者とみなし受贈者の一体的把握）の効果が生じるために、みなし贈与の適用対象となるような低額譲渡であっても適用対象とはされていないのではないか、ということである。むしろ、譲渡損が生じる場合には譲渡損を切り捨てつつ取得費の引継ぎを行っているのだから（所税59条2項、60条1項2号）、こちらには明確に譲渡人と譲受人を一体で捉える発想が見出せるように思われる。

また、所税60条1項1号において課税を繰り延

るように思われるからである<sup>82)</sup>。

このような示唆の得方については、1つの理論を他者が勝手に分割して、いわば理論の「つまみ食い」をすることは許されないのではないか、との批判もありうる。しかし、後年の論文において、Kahnらの論文の著者の1人

である Jeffrey Kahn も、贈与者と受贈者の合計の消費額に着目する考え方を「消費の最適利用原則（optimum-utility-of-consumption principle）」、課税単位の擬制の議論を「単一課税単位理論（single tax unit theory）」と分けて呼称して議論をしている<sup>83)</sup>。当該論文にお

べる対象として贈与が明示されているのは、純粋な贈与の場面では、対価の価値を受け入れず、譲渡損しか生じえないことから（所税60条1項1号にいう「贈与」には負担付贈与は含まれないとした判例として、浜名湖競艇事件上告審判決（最判昭和63年7月19日判時1290号56頁）参照）、贈与者と受贈者を一体として把握して取得費をどんな場合にも引き継ぐ旨を確認的に規定していることによるものと思われる（増井良啓「所得税法59条と60条の適用関係」税務事例研究96号（2007年）45～52頁、佐藤英明「土神家の一族」佐藤英明編著『租税法演習ノート [第3版]』（弘文堂、2013年）6～7頁も参照）。

この点、相税7条が適用されるが所税60条1項が適用されない譲渡につき、「みなし贈与者の……資産の増加益……と……みなし受贈者の……資産の増加益とを合計し……て所得税の課税対象としているものであるということができ、これは、居住者が贈与により取得した資産に係る扱い……と実質的には異ならない」と述べる裁判例として、東京地判平成25年10月22日税資263号順号12315参照。

また、上記の平成25年東京地判ではこの点が争われているが、実際のところ、譲渡人に譲渡益が生じ、かつ譲渡収入が時価に比して著しく低い価額である場合がどの程度ありうるのか、筆者は実務に蒙いたため、あまり確たることは述べられない。むしろ、相税7条が適用される低額譲渡には、譲渡人が譲渡損を負っており、所税59条2項および所税60条1項2号が適用されて取得費が引き継がれる場合が多い（こちらが原則であると捉えてもよい）のではないかとも思われる。相税7条における「著しく低い価額の対価」の意義については、横浜地判昭和57年7月28日判タ480号140頁参照。

なお、Kahnらの論稿もそうであるが、本稿は、内国歳入法典 § 1015や所税60条1項が適用される

ような、譲渡所得の起因となる資産の移転についてのみ議論を行っているわけではない。たとえば、金銭の移転についても、Kahnらの議論や本稿の議論の射程内である。Kahnらも、本稿も、基準価額または取得費を引き継ぐ規定が実際に適用されるか否かによって贈与の意義を画すべきだ、と述べているわけではなく、あくまで、そのような規定の背後にある法理論を探る議論をしている点に注意されたい。

⑧2) このような見方が判例理論と整合しない点については後述する。

なお、法人から個人が受けた贈与については、所税9条1項16号が適用されないため、所得税が課されることとなる（所得税基本通達34-1(5)も参照。また、贈与税の取扱いにつき、相税21条の3第1項1号参照）。所税60条1項1号による取得費の引継ぎも行われぬものと解されている（増井・前掲注⑧)53～55頁参照）。本稿の議論のみを前提とすれば、法人から個人への贈与であっても、両者を1つの課税単位として扱い、受贈者に対する所得税を非課税とする規定や取得費を引き継ぐ規定が適用されるべきであるようにも考えうる。しかし、限定的な場合を除いて（所税5条3項および4項、6条参照）、法人は所得税の納税義務を負うことはない。したがって、仮に法人から個人への贈与があったとしても、所得税制度において両者を1つの課税単位と擬制することができないために、その贈与は所税9条1項16号や60条1項1号の適用対象である贈与に該当することはない。本稿の議論とこれらの取扱いは、以上のように論じることで区別することができよう。この点については、日本税法学会第458回関東地区研究会における渡辺徹也会員の質問により示唆を得たものである。この場を借りてご教示に感謝申し上げる。

⑧3) See Jeffrey Kahn, *GoTaxMe: Crowdfunding and Gifts*, 22 FLA. TAX REV. 180 (2018).

いて、Jeffrey Kahnは、消費の最適利用原則について「信じ続けるのはやむを得ない（I continue to believe is compelling）」<sup>84</sup>と述べており、その妥当性について若干の逡巡が見られるようにも思われる。

以上のように、贈与者と受贈者は所得課税において一つの課税単位と擬制されるので、その内部での資産の移動については所得課税の対象とはならない、というKahnらの議論の一部（単一課税単位理論）については、日本法においても一定の妥当性を持つもののように思われる。そして、Kahnらが判例理論を包摂しながら論じるように、一方が贈与類似の意図をもって資産の譲渡をしており（Duberstein判決）、他方がそれをビジネスとして探求していない限りにおいて（Olk判決）、課税単位の擬制による所得税の非課税は肯定される、すなわち、日本法の文脈でいえば、相続税法における贈与の擬制および所税9条1項16号による所得税の非課税が肯定されるのではないか、と思われる。日本法においては、贈与とみなされる個人間の取引は資産の譲渡に限られず、経済的利益の供与も含まれるが（相税8条、9条）、贈与とみなされ所得税が非課税となることから、同様に解することができるであろう。

このような議論は、上述した平成8年東京地判とも整合的である。当該判決では、献金

者が「政治活動に対する付託を伴って」献金を行っていたことを理由の一つとしているが、これは、政治活動に対する付託という贈与とは類似しない意図をもって政治献金がなされていることを述べているものと解することができるであろう。また、政治献金は「継続的に供与される性質を有するものであり、その中からその期待（付託）に応じた政治活動のための費用を支出することが予定されていた」という判示については、議員が自身の議員活動として、ビジネスとして献金を得ていることを述べているものと解することができるであろう。平成14年裁決についても、開業祝いはビジネスとして得ていることから贈与とみなされるべきではない、との考え方を示しているように思われる。

以上のように、ある取引が贈与とみなされ、所得税が非課税とされるには、贈与者とみなされる者が贈与類似の意図をもってその取引を行っており、受贈者とみなされる者がビジネスとしてその取引を行っていないことにより、両者が当該取引において一つの課税単位と擬制されることが必要である、との示唆が、Kahnらの議論からの示唆として得られるように思われる。そして、贈与類似の意図については、Duberstein判決の示す「私心のない公平な寛大さ」という基準が、日本においても妥当するようには必ずしも思われない<sup>85</sup>。むし

<sup>84</sup> *Id.* at 187.

<sup>85</sup> おそらく、この基準はキリスト教の考え方の影響を受けているように思われるが、筆者はキリスト教に関して蒙いため、確たることは述べられない。たとえば、島村絵里子「B.ロナガンの倫理思想」筑波大学人文社会学研究科2019年度博士論文（<http://doi.org/10.15068/00158165>）65頁参照。

また、米国では贈与は約因を欠くために契約とは捉えられていない一方（西川理恵子「コモンロ

ーにおける約因と契約の拘束力」法學研究59巻2号（1986年）113頁、平野晋『体系アメリカ契約法』（中央大学出版部、2009年）104～108頁、樺博行『アメリカ民事法入門〔第2版〕』（勁草書房、2019年）49頁、岩田太=会沢恒=高橋脩一=板持研吾『基礎から学べるアメリカ法』（弘文堂、2020年）66～67頁〔会沢恒執筆部分〕参照）、日本法では贈与は契約であり（民法549条）、贈与の位置づけについても両国には違いがある。

ろ、日本社会において贈与とはどのような意思によりなされるものか、という検討が必要となろう。この点については、第一義的には、日本の私法において贈与契約の原因となる意思はどのように捉えられているか、という点を参照すべきであろうが<sup>86)</sup>、場合によっては、歴史上、日本社会において贈与はどのように捉えられてきたのか、という点をも加味する必要もあるかもしれない<sup>87)</sup>。

#### 4 予想される批判への反論

以上のように、本稿では、Kahnらの議論から示唆を得て、所税9条1項16号の適用範囲について規律することを試みた。ただし、本稿の議論に対しては多くの批判が予想される。批判の全てを網羅することは到底できないが、予め反論を行っておきたい。

まず、贈与税が所得課税として課されているので<sup>88)</sup>、その境目は本質的な問題ではないのではないか、すなわち、本稿の議論は無価値ではないか、との反論がありうる。しかし、贈与税と所得税には、経費控除の可否や税率表などの違いがあるほか（所税37、89条、相税21条の7など参照）、贈与に対する課税との境目が多く問題となる一時所得に対する課税については二分の一課税がされている点も違

いとして挙げられよう（所税22条2項2号）。贈与税と所得税は制度が大きく異なっており、このように断じることができないように思われる<sup>89)</sup>。

また、贈与類似の意図を勘案する考え方は、意図を勘案しない考え方に比して煩雑である<sup>90)</sup>、すなわち、本稿の議論はいたずらに混乱を招くのではないか、との反論がありうる。この点、贈与類似の意図を勘案する考え方が煩雑である点については、おそらくそうであろう。しかしながら、贈与に対する所得税の非課税の理論的根拠から議論を一貫させ、法的根拠に乏しい平成8年東京地判や平成14年裁決に一定の法的な統制を及ぼすためには、本稿のような議論をせざるをえないのではないと思われる。すなわち、煩雑ではあるが、いたずらに煩雑にしているわけではない、ということである。

さらに、本稿の議論は、所税60条1項1号の適用によって贈与者と受贈者は一つの課税単位と擬制されるという考え方を採用しており、贈与時の付随費用の取得費への算入は同号によって妨げられないとするゴルフ会員権贈与事件上告審判決と整合しない<sup>91)</sup>、との反論もありえよう。この点については、同判決と本稿の議論は親和的であるとは述べ難いよう

<sup>86)</sup> たとえば、山本敬三『民法講義Ⅳ-1 契約』（有斐閣、2005年）330～332頁、中田裕康『契約法』（有斐閣、2017年）261～265頁参照。

<sup>87)</sup> 桜井英治『贈与の歴史学』（中公新書、2011年）、桜井英治『交換・権力・文化』（みすず書房、2017年）参照。

<sup>88)</sup> 包括的所得概念を前提とすれば、相続財産以外の財産の贈与については贈与税が所得課税の機能を実質的に果たすべき、とする見解として、瀧（2013年）・前掲注（8）28～29頁参照。

<sup>89)</sup> 中里実「無償取引と対価」中里実＝瀧圭吾＝吉

村政穂編著『信託課税研究の道標』（有斐閣、2019年）124～125頁〔初出：2011年〕参照。

<sup>90)</sup> たとえば、大阪高判平成26年6月18日税資264号順号12488では、死亡共済金の受取りに対して相税9条は適用されないと判示されているが、当事者の意図は勘案されていない。もっとも、相税9条の他の要件を充足しないので、当事者の意図について判断する必要がなかった、との見方もありうる。

<sup>91)</sup> 最判平成17年2月1日訟月52巻3号1034頁。

に思われる<sup>92</sup>。所税59条および60条に関する議論として、今後の検討課題とすることを御許しいただきたい<sup>93</sup>。

おそらく決定的な批判になるように思われるのは、租税法律主義（憲法30、84条）の観点からの批判である。相続税法上、贈与とみなす取引について贈与類似の意図を要件としていると解す根拠になる文言は乏しい。贈与類似の意図をみなし贈与の要件とする本稿の議論は、条文の解釈を超えるものなのではないか、という批判である。この点については、まず、仮にこの批判が妥当なのであれば、本稿の議論は相続税法に関する立法論を述べるものとして捉えるべきこととなろう。無理をして解釈論に拘る意図は筆者にはない。ただし、解釈論としてこのような議論を行うことは不可能ではないように思われる。まず、平

成8年東京地判や平成14年判決のように、既に本稿のような議論を行っている先例があることが論拠として挙げられよう。また、実務上も、市場を通じて得られた低額譲受や（相続税法基本通達7-2）、事業所得として得られる債務免除益については（同通達8-2）、個人間の取引であっても贈与としてみなされることはないとされており、本稿のような考え方が実務上もとられていることが示唆される<sup>94</sup>。さらに、学説としても、藤谷教授は、ジョイント・テナンシーの課税関係の検討において<sup>95</sup>、相税9条について「何らかの経済的利益の移転が生じているとしても、およそ贈与が行われる場面ではない、という状況であれば、（同条は贈与意思のようなものを要求しないのかかわらず）やはり『贈与と同様の経済的利益の移転があった』とは言えないこと

<sup>92</sup> Kahnらの論文では、明確に、贈与に伴う移転費用は受贈者の資産の基準価額に影響させるべきではないと論じている（See Kahn & Kahn, *supra* note 31, at 483-484）。同判決とは整合しない考え方であろう。

また、小塚教授は、同判決の評釈として、所税「60条1項各号の事由が生じる場合に限って課税単位が個人から贈与者等と受贈者等のペアに変わるというのはいかにも奇妙」（小塚真啓「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選【第6版】』（有斐閣、2016年）87頁）として、同判決で退けられた課税庁の主張を批判している。ただし、小塚教授は、同時に、同判決の解釈論が所税60条の文言から容易に導けるものではない点や、所税60条が損失の引継ぎをも容認していることは課税単位の擬制の観点からしか説得力を持ちえない点もまた指摘している（小塚・同87頁参照）。なお、小塚教授は、取得費の引継ぎについて、近時、ベイスという概念から体系的な議論を行っている（小塚真啓「所得課税におけるベイスの意義」岡山法学会雑誌68巻3・4号（2019年）78頁参照）。

<sup>93</sup> 今のところの反論としては、「所税9条1項16号

および所税60条1項1号の論理を譲渡所得課税の論理（増加益清算説や譲渡益説）が上書きしているのだ」との反論しか用意できない。しかし、この反論はあまり説得的ではないようにも思われる。

むしろ、文理に即しかつ他の規定との整合性を保っている本稿のような議論と、同判決のような結論としては穏当であり規定の立法経緯に沿う議論のいずれが望ましいか、との議論を行うべきかもしれない。繰返しになるが、今後の検討課題としたい。

<sup>94</sup> たとえば、相続税法基本通達8-2は、事業に関して得た債務免除益が「本来所得税の分野に属するものであり、所得税法の規定による事業所得の総収入金額に算入されることとされていることから、二重課税を排除するため」（大野隆太編『平成30年12月改訂版 相続税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2018年）147頁）に設けられている、と解説されている。

<sup>95</sup> ジョイント・テナンツの設定に対する相税9条の適用の有無が争われた裁判例として、東京高判平成19年10月10日税資257号順号10797、名古屋地判平成29年10月19日税資267号順号13079参照。

になろう」<sup>96</sup>と述べている。また、酒井教授は、相続税法基本通達9-2に関する検討において<sup>97</sup>、「贈与契約こそはないものの一定のそれに類似する背景がある場合に相続税法9条の適用があると考えべき」<sup>98</sup>と述べている。以上のように、本稿のような議論はこれまでも解釈論として論じられてきたように思われる<sup>99</sup>。

最後に、本稿が誤解を受けうる点としては、みなし贈与者の意図を勘案すべきだ、という議論は、税負担軽減の意図がある場合にはみなし贈与を認めない、すなわち、所税9条1項16号やみなし贈与に関する相続税法の規定を租税回避否認規定として用いることに繋がってしまうのではないかと、この点が挙げられる。この点については、相税7条について「租税回避の意図の存否を問わないと解すべき」<sup>100</sup>とする見解や<sup>101</sup>、相税9条も同様であると述べる見解が既にあるが<sup>102</sup>、本稿の議論はこれに反対するものではない。本稿で述べているのは、みなし贈与者には贈与類似の意図が要求される、ということのみであり、この要件はみなし贈与者やみなし受贈者に税負担軽減の意図があることのみによって充足しないこととはならないであろう。この点は、武富士事件上告審判決において<sup>103</sup>、納税者に税負担軽減の意図があることのみによっては客観的

な生活の実体は消滅しないとされたことと同じように論じられるように思われる。

#### IV おわりに—今後の展望を含めて—

本稿では、所税9条1項16号はなぜ贈与を適用対象としているのか、また、その適用範囲はどのように画すべきか、という点について、米国法との比較法的検討を行った。結果として、Kahnらの論文および米国の判例から示唆を得て、相続税法上贈与とみなされ所得税が課されない取引については、みなし贈与者が贈与類似の意図をもってその取引を行っていることおよびみなし受贈者がビジネスとしてその取引を行っていないことという要件を満たし、みなし贈与者およびみなし受贈者が当該取引において一つの課税単位と擬制される必要があることを論じた。

本稿の議論の残された課題としては、まず、贈与と所得課税をめぐるより広い議論への応用が挙げられよう。譲渡所得課税における贈与の取扱いや（所税59、60条）、寄附金控除の規定（所税78条）など、本稿の議論がどの程度広がりを持つのか、という点については、残念ながら検討することができなかった。

また、本稿では、「贈与においては複数の納税者が一つの課税単位と擬制されている」という議論を行ったが、複数の納税者を一つの

96 藤谷武史「家族内財産承継の租税法的把握をめぐる問題」社会科学研究68巻2号（2017年）99頁。

97 酒井教授が検討の素材とした裁判例として、東京高判平成27年4月22日訟月63巻12号2435頁参照。

98 酒井克彦編著『税理士業務に活かす！通達のチェックポイント—相続税裁判事例精選20—』（第一法規、2019年）364頁〔酒井克彦執筆部分〕。

99 ただし、「贈与の意思」の有無はみなし贈与に関する規定の適用の有無に影響を与えないとする見解として、宮脇義男「相続税法第7条及び第9条

の適用範囲に関する一考察」税務大学校論叢65号（2010年）230～233、324～325頁参照。

100 金子・前掲注63707頁。

101 同旨を示した裁判例として、東京地判平成19年8月23日判タ1264号184頁参照。

102 古谷勇二「相続税法第9条の『みなし贈与』について」税務大学校論叢85号（2016年）145～146頁、酒井・前掲注98359～363頁〔酒井克彦執筆部分〕参照。

103 最判平成23年2月18日・前掲注62。

課税単位と擬制する制度は、贈与に伴うものに限られない。むしろ、所税56条や配偶者控除（所税83条）などの制度が、所得税法の原則である個人単位主義（所税5条）を消費単位主義的に修正するものとしてこれまで論じられてきた<sup>(104)</sup>。これらの制度と贈与ははたして同じような考え方に基づいて課税単位の擬制を行っているのか、という点は、今後検討すべき課題として挙げられよう<sup>(105)</sup>。

最後に指摘しておきたいのは、現代社会に

おいては、贈与類似の取引が様々に生じてきている、ということである。寄附型のCrowdfundingが典型例として挙げられるように思われるが<sup>(106)</sup>、このほかにも、Youtube LiveにおけるSuper ChatやTwitchにおけるBitsなどのいわゆる「投げ銭」などの贈与に類似した取引がある。本稿で述べた基準がこれらの実際の取引の課税関係の規律にどのように適用できるか、という点も、今後検討していくべきであろう。

---

(104) これらの制度に関する近時の検討として、加藤友佳「多様化する家族と税制の対応」租税法研究48号（2020年）1頁参照。

(105) この点、浅妻教授は、所得分割の問題に関して、「寄附金控除の是非と、課税単位論が、構造的に類似する」（浅妻・前掲注(3)88頁）という見解

を述べている。

(106) 個人間で行われた寄附型Crowdfundingに対する所得課税について、筆者は日本租税理論学会第31回大会（2019年12月）において報告の機会を得た。いずれ、報告内容は租税理論研究叢書に掲載予定である。