

【研究論文】

相続税法 9 条に関する比較法研究

—法人を介した間接贈与を題材にして—

Research on Article 9 of the Inheritance Tax Act from  
Comparative Law Perspective

—Focus on Indirect Gifts through a Corporation—

関西大学大学院 教授

中村 繁隆

Kansai University Graduate School Professor

Shigetaka Nakamura

要旨

本論説は、持続可能な社会を支えるための税財政のあり方として、相続税・贈与税に着目し、個別論点として相続税法 9 条に関する問題を論じたものである。相続税法 9 条はその射程の不明確さから、納税者と課税当局との間で多くの訴訟がある。特に、第三者を介する贈与(低額譲渡を含む。以下、間接贈与という)には、問題が多い。間接贈与に関する学説は存在するが、その射程の不明確さを解釈論で解決することには限界があるといわざるを得ない。そこで、アメリカの連邦贈与税(Federal Gift Tax)における Indirect Gifts の取扱いに着目して比較法研究を行った結果、相続税法 9 条には、「利益を受けさせた者」と「利益を受けた者」との間に介在する法人等の組織体に関する文言がない、という課題が浮き彫りとなった。そして、その課題解決としての相続税法 9 条の改正の方向性は、財務省規則 § 25.2511-1(h)(1)第 4 文を参考に、かつ、わが国の事情を考慮しつつ、相続税法 9 条の適用除外となり得る、介在する法人等の組織体に関する文言を同条に明文化することが望ましいと考えられる。

## Abstract

This article focuses on inheritance tax and gift tax in Japan as the ideal tax and finance system to support a sustainable society, and discusses issues related to Article 9 of the *Inheritance Tax Act* [*Souzoku Zei Ho* (ITA)] as an individual issue.

Article 9 of the ITA was introduced in 1947. However, there are many proceedings between taxpayers and tax authorities due to the unclear scope of Article 9 of the ITA. In particular, gifts through third parties (including transfers at extraordinary low price) (Hereinafter; indirect gifts) have many problems. Although there are theories about indirect gifts, it seems that there is a limit to solve the ambiguity of its scope by interpretation of Article 9 of ITA. Therefore, this article focuses on treatments of indirect gifts in the Federal Gift Tax of the United States, and mainly examines Treas. Reg. §25.2511-1(h)(1), which states that a transfer of property to a corporation generally represents gifts by the transferor to the other individual shareholders of the corporation to the extent of their proportionate interests.

As a result of this study from comparative law perspective, it follows that article 9 of the ITA has an issue that there are not words about third parties intervening between a donor and a donee. Based on this issue, this article recommends amendments to Article 9 of the ITA, referring to the 4th sentence of Treas. Reg. §25.2511-1(h)(1) and considering the circumstances of Japan. It's worth noting that this recommendation will be expected to decrease above-mentioned problems relating indirect gifts.

## I はじめに

租税法の領域において、持続可能性(sustainability)の概念がどのような意味や役割を持つかどうか必ずしも定かではない、とされる<sup>1</sup>。そのような状況下において、持続可能な社会を支えるための税財政のあり方について論じた先行研究によれば、所得税など他の基幹税に加えて、「富の集中と偏在、格差の拡大という状況が進む中で、財産税のあり方の検討も不可欠<sup>2</sup>」と指摘されている。本論説では、財産税の1つである相続税に焦点を当てる。なぜなら、相続税は、累進所得税と同様、再分配の目的に利用されており、また、それに役立つことを期待されているからである<sup>3</sup>。そして、本論説は、個別論点ではあるが、これまで多くの訴訟が提起されてきた相続税法9条に関する問題を論ずるものである。

相続税法9条は、「第五条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額(対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額)を当該利益を受けさせた者から贈与(当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈)により取得したものとみなす。ただし、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない」と規定する。

相続税法9条の第一文の主語は、「当該利益を受けた者」である。そして、相続税法9条は、その者が「当該利益を受けさせた者」から当該利益を贈与(又は遺贈)により取得したものとみなすと規定する。相続税法9条は、贈与により取得したものとみなす場合(贈与税)と遺贈により取得したものとみなす場合(相続税)の両方を規定している<sup>4</sup>が、本論説では前者の贈与税のみを検討対象としている点を予めお断りしておきたい。

<sup>1</sup> 田中治「持続可能な社会と税財政法の課題」税法学 578号 79頁(2017)参照。

<sup>2</sup> 田中・前掲注1、91頁。なお、持続可能な開発目標(SDGs: Sustainable Development Goals)と税制との関係について、主としてグローバル・タックスと環境関連税の観点から論じたものとして、柴由花「持続可能な開発目標(SDGs)と税制」税研 203号 24頁～30頁(2019)がある。

<sup>3</sup> 金子宏『租税法〔第23版〕』弘文堂 5頁(2019)参照。

<sup>4</sup> 相続税と贈与税は、ともに1つの法律〔相続税法(昭和25年法律第73号)〕の中で規定されている。

贈与税は、贈与によって財産が移転する機会に、その財産に対して課される租税である<sup>5</sup>。贈与税の創設は、昭和 22 年度税制改正に拠る<sup>6</sup>。贈与税には、2 つの類型があり、1 つは、財産を贈与する者を納税義務者として贈与税を課す方式であり、これは遺産税の体系に対応する<sup>7</sup>。他の 1 つは、贈与によって財産を取得する者を納税義務者として贈与税を課す方式であり、これは遺産取得税の体系に対応する<sup>8</sup>。

ところで、相続税法 9 条には法文上、「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間に介在する第三者に関する文言がない(本論説は、この点を現行の相続税法 9 条の課題<sup>9</sup>であると主張するものである。詳細は、IV.2 参照)。

また、先行研究においても、相続税法 9 条の射程に関して、贈与税の位置付けの曖昧さ(相続税の補完税として、無償での財産移転が行われる人的範囲を対象とするのか、それとも所得税の補完税として、人的要素は捨象しつつ経済的利益の移転のみに着目するのか)が現れているように思われ、なお未解明の問題が存在することを窺わせる<sup>10</sup>、と指摘されている(図 1 参照)。

<sup>5</sup> 金子・前掲注 3、701 頁(2019)参照。

<sup>6</sup> 相続税と贈与税の意義につき、相続税制の軌跡を辿りつつ論じるものとして、菊池紀之「相続税 100 年の軌跡」税大ジャーナル 1 号 35 頁～64 頁(2005)参照。

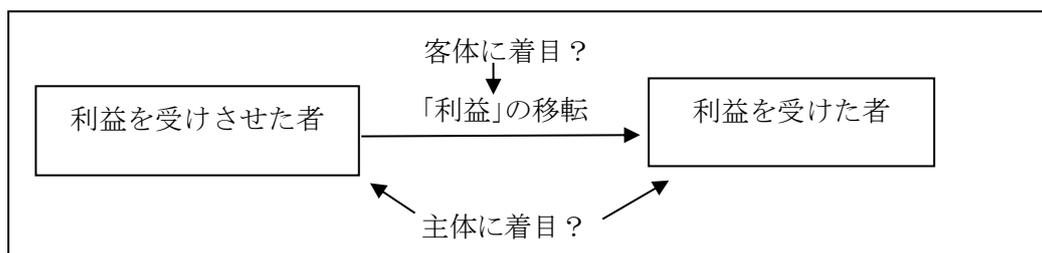
<sup>7</sup> 金子・前掲注 3、701 頁参照。同 672 頁によれば、遺産税(estate tax, death duties)の体系とは、「人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度」と説明されている。

<sup>8</sup> 金子・前掲注 3、701 頁参照。同 672 頁によれば、遺産取得税の体系とは、「人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度」と説明されている。

<sup>9</sup> 本論説よりも大きな視点からの議論として、相続税法 9 条における「その他の利益の享受」という規定が、租税回避行為を防止するために設定された税法上の概括条項(Generalklausel)としての意義を有し、租税法主義の要請に反するものといわねばならないと指摘するものとして、北野弘久編『コンメンタール相続税法』勁草書房 79 頁(1974)(石村耕治執筆)がある。この指摘に対し、武田昌輔『DHC コンメンタール相続税法』第一法規 1033 頁(加除式)は、「税法の対象とする社会経済上の事象は千差万別であり、その態様も日々に生成、発展、変化している事情のもとでは、それらの一切を法律により一義的に規定しつくすことは困難であるから、税負担の公平を図るためには、このような規定も、ある程度はやむを得ないというべきであろう」と述べている。なお、本論説では、紙幅の関係上、租税法主義の観点からの考察を行わない。

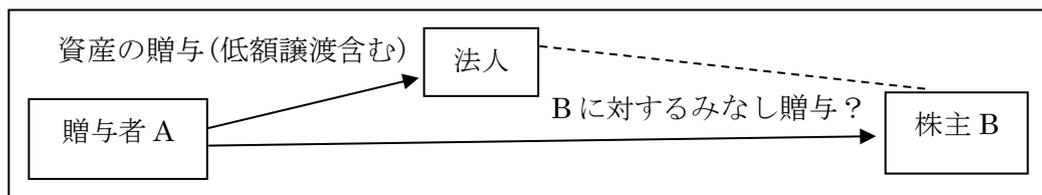
<sup>10</sup> 藤谷武史「家庭内財産承継の租税法的把握をめぐる問題－非典型財産承継の局面を中心に」社会科学研究 68 巻 2 号 100 頁(2017)参照。同 99 頁では、未解明の問題の例として、贈与と同様の経済的利益の移転があったというためには、利益を失った者と利益を得た者の人的関係が問われる余地があるかもしれない、と述べられている。

（図 1—相続税法 9 条の射程）



このように、相続税法 9 条はその射程の不明確さから、納税者と課税当局との間で多くの訴訟がある(後述の II.2 参照)<sup>11</sup>。特に、第三者を介する贈与(著しく低い価額の譲渡を含む。以下、間接贈与という)には、問題が多い。なぜなら、間接贈与は第三者を介している分だけ直接贈与よりも、利益を受けさせた者と利益を受けた者との間における利益の授受の有無が問題になると考えられるからである。本論説は、当該問題を解決すべく、比較法の見地<sup>12</sup>からアメリカの連邦贈与税(Federal Gift Tax. 以下、単に Gift Tax と表記する)の取扱いを参考にして、相続税法 9 条の改正の方向性を探ることを目的とする。なお、本論説における分析対象取引は、比較法分析を可能にするという観点から、間接贈与のうち、法人への資産の贈与(低額譲渡を含む)による既存株主の保有する株式の価値が増加する場合としている(図 2 参照)。また、前述のとおり、遺贈により取得したものとみなされる取引は、本論説における分析対象外である。

（図 2—分析対象取引）



<sup>11</sup> なお、「相続税法 9 条の適用を巡る裁判例はさほど多くない」と述べるものとして、古谷勇二「相続税法 9 条の「みなし贈与」について—資本取引等を巡る課税関係を中心として」税大論叢 85 号 162 頁(2016)がある。ただ、同論文には、本論説の表 1 における 1 番、16 番、23 番、25 番、29 番、33 番の記載がない。また、同論文が出された 2016 年(平成 28 年)後の判例として、表 1 の 35 番～38 番の相続税法 9 条の適用を巡る裁判例が存在する。

<sup>12</sup> 相続税法 9 条の射程を明確化するための別の方法として、同条における「著しく低い価額」の意義を法令上明確にすべきと主張するものがある。川田剛「オーナー企業による法人への低額譲渡とみなし贈与課税」月刊税務事例 49 巻 7 号 17 頁(2017)、同「個人による法人持分の他の法人への低額譲渡とみなし贈与課税」ジュリスト 1507 号 150 頁(2017)参照。ただ、本論説の対象は、著しく低い価額の譲渡だけでなく贈与も含めているため、本論説は川田剛教授と異なる方法を採用し、検討を行うものである。

本論説の構成としては、Ⅱで、相続税法9条の沿革と同条を巡る裁判例を紹介後、「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間における利益の授受に関する学説、及び、先行研究者の主張と限界を述べる。Ⅲでは、アメリカの Gift Tax に関する法的フレームワークを概観し、Indirect gifts に関する3つのカテゴリーを確認後、移転の原則(Transfers in general)を定める内国歳入法典(Internal Revenue Code. 以下、I.R.C.という)§2511の委任規定である財務省規則§25.2511-1を紹介する。そして、Ⅳでは、Ⅲから得られる示唆から相続税法9条の課題を浮き彫りにした後、相続税法9条の改正の方向性について私見を述べる。

## Ⅱ わが国における間接贈与に対する課税

### 1. 相続税法9条の概要

まず、相続税法9条の沿革を紹介する<sup>13</sup>。相続税法9条の前身は、相続税法を改正する昭和22年法律第87号の第12条に創設された。旧相続税法12条は、「第五條、第七條乃至前條に規定する場合の外、対價を受けないで又は著しく低い價額の対價で、他人に利益を受けしめたときは、その利益を受けしめた者が、その利益を受けしめた時において、利益の價額に相当する金額を利益を受けた者に贈與したものとみなす。前項の規定の適用について必要な事項は、命令でこれを定める。」(旧字体のまま表記している一筆者注)と規定されていた。第一文における主語が「利益を受けしめた者」とあることからわかるように、この時の贈与税の納税義務者は、贈与者であった(昭和22年法律第87号の第3条)。

その後、昭和25年法律第73号により、昭和22年法律第87号の全文改正が行われた。昭和25年法律第73号の第9条は、以下のとおり現行の相続税法9条とほぼ同様の内容に改正された<sup>14</sup>。「第四條から前條までに規定する場合を除く外、対価を支拂わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額(対価の支

<sup>13</sup> 相続税が創設された明治38年から相続税法9条の沿革を紹介するものとして、古谷・前掲注11、131頁～136頁がある。本論説では、紙幅の関係上、相続税法9条が創設された昭和22年以降のみを簡潔に紹介する。

<sup>14</sup> 平成15年法律第8号及び平成19年法律第6号において、相続税法9条の文言に関する加筆修正が行われているが、昭和25年法律第73号の改正により、現行の相続税法9条とほぼ同様の内容になったと思われる。同旨として、古谷・前掲注11、136頁参照。

拂があった場合には、その価額を控除した金額)を当該利益を受けさせた者から贈與(当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈)に因り取得したものとみなす。但し、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈與又は遺贈に因り取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りではない」(旧字体のまま表記している一筆者注)。第一文における主語が「当該利益を受けた者」とあることからわかるように、この時の贈与税の納税義務者は、受贈者に変更されている(昭和25年法律第73号の第1条)。

次に、相続税法9条の趣旨を紹介する。東京地判昭和51年2月17日<sup>15</sup>は、次のように述べる。相続税法9条の趣旨は、「…私法上の贈与契約によつて(ママー筆者注)財産を取得したのではないが、贈与と同じような実質を有する場合に、贈与の意思がなければ贈与税を課税することができないとするならば、課税の公平を失することになるので、この不合理を補うために、実質的に対価を支払わないで経済的利益を受けた場合においては、贈与契約の有無に拘わらず贈与に因り取得したものとみなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたものである…」。このように、相続税法9条は、私法上の贈与契約に限定されず、「贈与と同じような実質を有する場合」にも適用されることによって「課税の公平」を実現する、という趣旨をもつとされている。

ところで、相続税法9条の課税対象である「利益」や上記で紹介した相続税法9条の趣旨で述べられている「経済的利益」については、相続税法には規定がない<sup>16</sup>。このため、課税実務上、相続税法基本通達(以下、相基通という)9-2以下において、その具体的な取扱いが例示されている<sup>17</sup>。このうち、本論説との関係で重要なものは、相基通9-2である。相基通9-2のタイトルは、「株式又は出資の価額が増加した場合」とあり、図1における法人が同族会社(法人税法2条10号に規定する同族会社をいう。以下、同じ)に該当する場合である。相基通9-2には、同族会社に対する4つの資産移転のケースが挙げられ、その

<sup>15</sup> 税務訴訟資料87号337頁。本裁判例を本論説と同様に相続税法9条の趣旨を述べたものと紹介するものとして、武田・前掲注9、1032頁がある。本裁判例は、表1の6番に当たる。なお、本裁判例以降、同様の内容で相続税法9条の趣旨を述べたものとして、表1の15番、31番、34番がある。

<sup>16</sup> 森田哲也『令和2年11月改訂版 相続税法基本通達逐条解説』大蔵財務協会154頁～155頁(2020)参照。ちなみに、相続税法基本通達9-1は、相続税法9条に規定する「利益」を受けたとは、「おおむね利益を受けた者の財産の増加又は債務の減少があった場合等をいい、労務の提供等を受けたような場合は、これに含まないものとする」と述べている。

<sup>17</sup> 森田・前掲注16、154頁～155頁参照。

うち、第1の「会社に対し無償で財産の提供があった場合」と第4の「会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合」が、本論説との関係で重要である。なぜなら、それらが、比較法分析を可能にする分析対象取引となるからである。

（図3—相基通9-2の第1及び第4の取引）

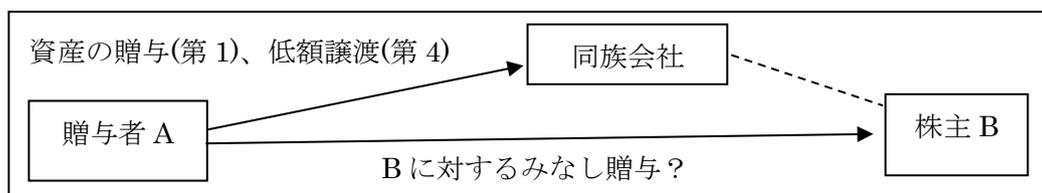


図3は、相基通9-2の上記2つの資産移転のケースを図示したものである。相基通9-2は、当該2つのケースの場合について、株主Bが保有していた当該同族会社の株式の価額のうち増加した部分に相当する金額を、贈与者Aから贈与により取得したものと取り扱う、と規定する。なお、当該同族会社の株式の価額の増加とは、贈与者Aの贈与等により当該同族会社の財産が増加するため、当該同族会社については法人税等の課税問題が生ずることになるから、その負担すべき税額を控除した後の金額をいう<sup>18</sup>、とされている。

## 2. 裁判例

表1は、相続税法9条に関する裁判例(国税不服審判所裁決を除く)を一覧表にまとめたものである。

（表1—相続税法9条に係る裁判例）

	判決年月日	出典	内容	補足
1	名古屋地判 S31.8.30	行集7巻8号 2008頁	②不動産の名義変更 (相続税取扱通達37 <sup>19</sup> 第2号及び4号に関連)	確定
2	長崎地裁 S36.5.19	行集12巻5号 1017頁	③跛行増資 <sup>20</sup> (相基通9-4及び9-7に相当)	

<sup>18</sup> 森田・前掲注16、157頁参照。

<sup>19</sup> 相続税取扱通達37「親族、雇用者その他特殊の関係があるもの間において、預貯金、株式等の名義の変更があった場合又はこれらの者の名義で新たに株式を取得し、若しくは預貯金をした場合においては、これらの行為は原則として贈与として取り扱う。但し、その名義の変更又は株式等の取得が、左の各号の一に該当するような場合はこの限りでない。(一)省略、(二)配偶者、親子、祖父母と孫の間においてなした名義の変更につき、既に相続税の課税を受け、その課税を受けた名義変更に係る財産の名義を再び前の者の名義とした場合、(三)省略、(四)親族、雇用者その他特殊の関係がある者の名義によつて取得した株式又は預け入れた預貯金を売却又は払戻をなし、当該売却代金又は払戻金額を現実に株式取得代金の負担をした者又は預貯金をした者に帰属せしめた場合…」。

<sup>20</sup> 跛行増資とは、同族会社の増資にあたって、従前の出資割合と異なる出資の割当がなされたため、社員の出資持分の価値に変動を生じた場合の増資をいう。金子・前掲注3、707頁参照。

3	福岡高判 S37.4.19	税資 36 号 473 頁	2 と同じ	2 の控訴審
4	最三小 S38.12.24	集民 70 号 513 頁	2 と同じ	2 の上告審(棄却)
5	大阪地判 S43.11.25	行集 19 卷 12 号 1877 頁	②夫婦間の土地の無償賃借	確定
6	東京地判 S51.2.17	税資 87 号 337 頁	②増改築費用の支出 (相基通 9-4 及び 9-7 に相当)	
7	名古屋地判 S51.5.19	行集 27 卷 5 号 682 頁	③跛行増資 (相基通 9-4 及び 9-7 に相当)	
8	東京高判 S52.7.27	税資 95 号 245 頁	6 と同じ	6 の控訴審
9	最一小 S53.2.16	税資 97 号 239 頁	6 と同じ	6 の上告審(棄却)
10	名古屋高判 S53.12.21	訟月 25 卷 4 号 1188 頁	7 と同じ	7 の控訴審・確定
11	神戸地判 S55.5.2	訟月 26 卷 8 号 1424 頁	③跛行増資 (相基通 9-4 及び 9-7 に相当)	
12	大阪高判 S56.8.27	税資 120 号 386 頁	11 と同じ	11 の控訴審・確定
13	東京地判 H1.10.26	税資 174 号 178 頁	①預貯金の移転	
14	東京地判 H8.12.12	税資 221 号 861 頁	③跛行増資 (相基通 9-4 及び 9-7 に相当)	
15	東京高判 H9.6.11	税資 223 号 1002 頁	14 と同じ	14 の控訴審・確定
16	千葉地判 H10.4.23	税資 231 号 731 頁	③同族会社に対する借地権の 無償設定	確定
17	津地判 H15.12.4	税資 253 号 9483 順号	①親族間の預貯金の移転	
18	名古屋高判 H16.7.15	税資 254 号 9699 順号	17 と同じ	17 の控訴審・確定
19	横浜地判 H18.2.22	訟月 57 卷 6 号 1948 頁	③跛行増資 (相基通 9-4 及び 9-7 に相当)	
20	静岡地判 H19.3.23	税資 257 号 10665 順号	②ジョイント・テナンシー <sup>21</sup>	
21	東京高判 H19.10.10	税資 257 号 10797 順号	20 と同じ	20 の控訴審・確定

<sup>21</sup> ジョイント・テナンシー制度とは、判決文によると、以下のように説明されている。「アメリカ合衆国カリフォルニア州では、2 名以上の者による不動産の共同所有の一形態としてジョイント・テナンシーを認めており、この所有形態による不動産所有者のことをジョイント・テナンツという。ジョイント・テナンシーは、一般的に合有不動産権と翻訳されているものの、ここにいる「合有」は、必ずしも日本における「合有」とは概念が一致せず、各ジョイント・テナンツが、他のジョイント・テナンツの同意を得ずに自分の権益を他人に転売することができる権利(持分処分自由)や訴訟を提起し不動産の分割を請求できる権利(分割請求権)を有している反面、ジョイント・テナンツの 1 人が死亡すると、その持分が生存している他のジョイント・テナンツに移転するという点に特色がある」。

22	東京高判 H20.3.27	訟月 57 卷 6 号 1933 頁	19 と同じ	19 の控訴審
23	大阪地判 H22.3.26	税資 260 号 11406 順号	②小切手の交付	
24	最二小 H22.7.16	集民 234 号 263 頁	19 と同じ	19 の上告審(棄却)
25	大阪高判 H22.9.30	税資 260 号 11521 順号	23 と同じ	23 の控訴審・確定
26	東京地判 H22.10.29	税資 260 号 11546 順号	①預貯金の移転	
27	東京地判 H23.6.3	税資 261 号 11697 順号	③社員の死亡による 持分比率の変動 (相基通 9-4 及び 9-7 に相当)	
28	大阪地判 H24.6.1	税資 262 号 11963 順号	①預貯金の移転	確定
29	新潟地判 H25.1.24	税資 263 号 12137 順号	②借地権の贈与	確定
30	大阪地判 H25.12.12	税資 263 号 12351 順号	③共済制度に基づく死亡共済金	
31	大阪高判 H26.6.18	税資 264 号 12488 順号	30 と同じ	30 の控訴審・確定 <sup>22</sup>
32	東京地判 H26.10.29	訟月 63 卷 12 号 2457 頁	③同族会社に対する低額譲渡 〔相基通 9-2(4)に相当〕	
33	山口地判 H27.4.15	税資 265 号 12648 順号	③持分の定めのある医療法人の 出資者が退社し、残存出資者に 対する剰余金相当部分の移転	
34	東京高判 H27.4.22	訟月 63 卷 12 号 2435 頁	32 と同じ	32 の控訴審
35	広島高判 H28.7.27	税資 266 号 12890 順号	33 と同じ	33 の控訴審
36	最一小 H28.10.6	税資 266 号 12912 順号	32 と同じ	32 の上告審 (棄却・不受理)
37	最一小 H29.2.2	税資 267 号 12974 順号	33 と同じ	33 の上告審 (棄却・不受理)
38	名古屋地判 H29.10.19	税資 267 号 13079 順号	②ジョイント・テナンシー	確定

表 1 の内容欄における①～③の意味は、田中啓之准教授が相続税法 9 条を 3 つの類型に分けて説明していること<sup>23</sup>に従って、内容欄に追記したものである。①は、第一類型に相応するもので、預貯金の移転という類型である<sup>24</sup>。②は、第二類型に相応するもので、第

<sup>22</sup> 本件死亡共済金は、相続税法 9 条のみなし贈与財産に該当しないと判示された。

<sup>23</sup> 田中啓之「みなし贈与」中里実ほか『租税判例百選〔第 7 版〕』有斐閣 161 頁(2021)参照。ちなみに、本評釈は、表 1 における 31 番を対象としたものである。

<sup>24</sup> 同上。

三者を介さない利益の移転という類型である<sup>25</sup>。③は、第三類型に相応するもので、第三者を介した利益の移転という類型である<sup>26</sup>。表1から、相続税法9条に係る38件の裁判例中、第3類型である③は22件と約57.9%を占めていることがわかる。

さて、法人の資本取引等に係る相続税法9条の裁判例を分析した先行研究<sup>27</sup>によれば、相続税法9条に対して次の4点が指摘されている。第1は、法人の資本取引等に係る相続税法9条の適用に関する裁判例において、その取引の態様は、相基通に定めがある同法9条の適用がある場合におおむね当てはまるという点である<sup>28</sup>。第2は、裁判例において、課税庁側が最終的には敗訴していないことに鑑みれば、裁判においても相続税法9条の適用がある場合の相基通の取扱いが肯定されているであろうという点である<sup>29</sup>。第3は、法人に対する低額譲渡等や跛行増資の場面において、相続税法9条の適用が認められてきたということは、これらと同様に経済的利益が移転する場合においても、適用要件に該当すれば、相続税法9条の適用があろうという点である<sup>30</sup>。第4は、法人の資本取引等に係る相続税法9条の適用に関する裁判例で認められた利益を受けさせた者と利益を受けた者との関係は、どの裁判例においても親族の関係であることが認められるという点である<sup>31</sup>。

なお、前述のとおり、古谷氏の先行研究には、表1における1番、16番、23番、25番、29番、33番、35番～38番の記載がない。そこで、本論説では、これらの裁判例のうち、法人の資本取引に係る相続税法9条の5つの裁判例(表1における16番、33番、35番、36番、37番)について、古谷氏の4つの指摘の該当性を確認した。

(表2-4つの指摘からの確認)

	第1	第2	第3	第4	補足
16			○	○	確定
33			○	○	
35			○	○	33の控訴審
36	○	○		○	32の上告審(棄却・不受理)
37			○	○	33の上告審(棄却・不受理)

表2は、その結果をまとめたものである。表2における「○」は、古谷氏の指摘に該当すると考えられるものを示したものである。古谷氏の第1及び第2の指摘は36番のみ該当

<sup>25</sup> 同上。

<sup>26</sup> 同上。

<sup>27</sup> 古谷・前掲注11、182頁参照。

<sup>28</sup> 同上。

<sup>29</sup> 同上。

<sup>30</sup> 同上。

<sup>31</sup> 同上。

するが、第3は36番以外の4件全てが該当すると考えられる。また、第4の指摘は、5件全てに該当すると考えられる。以上から、古谷氏の先行研究における4つの指摘は、古谷氏の先行研究で取り扱われていない裁判例を含めても有効と考えられる。

さて、古谷氏の4つの指摘のうち、間接贈与(表1における内容欄の③が付された裁判例)の問題に関して有益な指摘は、第3及び第4の指摘である。なぜなら、第3及び第4の指摘は、図1における「客体に着目」と「主体に着目」にそれぞれ対応するものだからである。端的に言えば、第3の指摘は「経済的利益の移転があること」、第4の指摘は「親族の関係にあること」である。

### 3. 学説及び先行研究者の主張と限界

本論説では、相続税法9条における「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間における利益の授受に関する学説を、「客体に着目」と「主体に着目」という2つの観点から整理を試みてみたい(表3参照)。

(表3—学説の整理)

説	先行研究者	客体に着目	主体に着目	間接贈与の取扱い
①	山田二郎教授	○	△	対立承継関係の存在がある場合に限り適用→間接贈与は原則として射程外
②	武田昌輔教授、 酒井克彦教授	○	×	結果的に利益を受けさせた者と利益を受けた者が存在すれば十分→間接贈与は射程内
③	古谷有二氏、 (藤谷武史准教授)	○	○	①説のように射程外とせず、かつ、②説のように無限定に射程内と取り扱わない(古谷氏)。未解明の問題(藤谷准教授)。

表3の「客体に着目」の欄はすべて「○」であるが、そもそも利益の授受の有無が問題であるから当然である。なぜなら、利益の移転がなければ、利益の授受の有無自体を論じる必要がないからである。そうすると、各説の相違は、どの程度「主体に着目」するかによって異なることになる。

まず、表3における①説は、相続税法9条が、利益の授受のある場合〔相続税(ママ—筆者注)の対象となる個人に帰属する利益について、その利益を受けさせる者とその利益を受ける者の対立承継関係のある場合〕に限り適用されるとする考え方による説である<sup>32</sup>。

①説は、対立承継関係の存在のためには、直接的な利益の授受が必要と考える説であるか

<sup>32</sup> 山田二郎「判批」『租税法判例百選〔第1版〕』有斐閣111頁(1968)参照。ちなみに、本評釈は、表1の4番に関するものである。

ら、「主体に着目」しないわけではない。しかし、①説では、間接贈与は直接的な利益の授受とはならないから、原則として射程外になると考えられる<sup>33</sup>。

次に、表 3 における②説は、相続税法 9 条が租税回避行為を防止するため税負担の公平の見地から設けられた趣旨に照らして、結果的に利益を受けさせた者と利益を受けた者が存在すれば十分であるとする考え方による説である<sup>34</sup>。また、酒井克彦教授もここに位置付けられると考える。なぜなら、酒井克彦教授は、表 3 における③説を主張する古谷氏に対し 5 つの理由を示して、利益を受けた者と受けさせた者との相応の特別の関係を相続税法 9 条の適用要件と解する必要がない旨を明確に述べているからである<sup>35</sup>。

最後に、表 3 における③説は、「主体に着目」する程度が①説と②説の間にある考え方に基づく説である。③説に該当すると考えられる古谷氏は、「法人を介して、利益の移転が間接的である場合は、9 条の趣旨に鑑み、『利益を受けさせた者』と『利益を受けた者』を含む関係する者の間の事情に照らし、直接的な利益の授受はなくとも、贈与があったのと同様の経済的利益の移転の事実があれば、9 条の適用があると考え<sup>36</sup>」と主張する。当該主張にある「関係する者の間の事情」とは、「法人の資本取引等により、法人を介して株主間で経済的利益の移転が起こり、相続税法 9 条が適用される局面においては、その経済的利益の移転について、利益を受けた者、利益を受けさせた者に、その経済的利益が移転されるのに見合うだけの特別な関係が存在するということが、一般的にいえるということであろう<sup>37</sup>」と述べ、その特別な関係というのは、「法人の資本取引等について相続税法 9 条の適用が認められた裁判例において、親族の間において、その適用が認められてきたことに鑑みれば、親族間に代表されるような経済的利益の移転があっても不自然ではない関係性であると思われる<sup>38</sup>」と主張する。また、藤谷武史准教授もここに位置付けられると思われる。なぜなら、藤谷武史准教授は、贈与税の位置付けの曖昧さを指摘し、未解明の間

<sup>33</sup> 山田・前掲注 32、111 頁によれば、縁故割当が例外的に射程内になると考えられる。

<sup>34</sup> 武田・前掲注 9、1036 頁参照

<sup>35</sup> 酒井克彦「相続税法 9 条に規定するみなし贈与課税の課税要件」中央ロー・ジャーナル 16 巻 1 号 58 頁 (2019)に示された 5 つの理由とは、以下のとおりである、第 1 は、相続税法 9 条の文理解釈からは「特別の関係」という要件を導き出せないことである。第 2 は、趣旨解釈からも同様に特別の关系到限定する解釈を導き出せないことである。第 3 は、贈与税が相続税の補完税であるという点から考えると、このような要件は贈与税の建付けからして読み解くことができないことである。第 4 は、相続税法 9 条がみなし贈与課税のバスケット・クローズであることである。第 5 は、本件事案(表 1 における 33 番と 35 番と 37 番の事件)でも「相応の特別の関係」は課税要件であるとまで論じられているものではないことである。

<sup>36</sup> 古谷・前掲注 11、143 頁。

<sup>37</sup> 古谷・前掲注 11、144 頁。

<sup>38</sup> 古谷・前掲注 11、144 頁～145 頁。

題と述べている(前掲注 10)からである。ただ、その主張を含む議論の内容からすると、古谷氏と同じ意見ではなく、「主体に着目」した検討も含めた、9 条の「課税要件設定のあり方の是非<sup>39)</sup>」まで検討を必要とすると理解した方が良いように思われる(このため、表 3 では、カッコ付きで表記している)。

以上の内容を踏まえて結論から先にいえば、間接贈与に関する学説は存在するものの、相続税法 9 条の射程の不明確さを解釈論で解決することには限界がある、という点である。その根拠は、以下のとおりである。

まず、①説について。①説は判例上、採用されていないこと、また、相続税法 9 条には対立承継関係の存在という文言がないことから、全ての間接贈与をその射程外と解することには無理があると考えられる。

次に、②説と③説について。両説はいずれも間接贈与を相続税法 9 条の射程内とする点では共通する。しかし、前者は「主体に着目」する観点を欠くのに対し、後者は「主体に着目」している点に違いがある。租税法における解釈の原則が文理解釈である点からすれば、②説が妥当であるが、③説にも妥当性を見出せると考えられる。その理由は、②説が「主体に着目」する観点を欠いているからである。具体的にいえば、藤谷武史准教授が指摘する贈与税の位置付けの曖昧さの見られる相続税法 9 条の射程の未説明部分に触れていない点に不十分さが残ると考えられるからである。

以上をまとめると、②説と③説にはそれぞれ妥当性が見出せるものの、間接贈与に対する相続税法 9 条の射程の不明確さを解決するための方法としては、どうしても限界があるといわざるを得ない。そこで、本論説では、立法論による解決の方向性として、次章以下、アメリカにおける Indirect gifts に対する課税の取扱いを紹介し、検討を試みる。

### Ⅲ アメリカにおける Indirect gifts に対する課税

#### 1. Gift Tax の概要と Indirect gifts の 3 つのカテゴリー

最初に、Indirect gifts の取扱いを紹介する前提として、Gift Tax の沿革、条文構成、制度の概要を確認する。

まず、Gift Tax の沿革について。Gift Tax は 1924 年に初めて制定され、1926 年に廃止

---

<sup>39)</sup> 藤谷・前掲注 10、100 頁。

されたが、1932年に再び制定された<sup>40</sup>。Gift Taxの目的は、連邦遺産税(Federal Estate Tax. 以下、同じ)と所得税の回避を防止することにあった<sup>41</sup>。Gift Taxはその制定以降、連邦遺産税とは別に執行されてきたが、1976年の税制改正で、Gift Taxと連邦遺産税の税率表は統一された<sup>42</sup>。その後、Gift Taxは多数の税制改正を経てきたが、連邦遺産税と所得税の回避を防ぐ措置としての当初の役割は、そのまま残っている(…remains its silent feature)という<sup>43</sup>。

次に、Gift Taxに関する条文構成について。関係する条文は、I.R.C.の Subtitle B(Estate and Gift Taxes)のうち、Chapter 12(Gift Tax)に置かれている。また、Chapter 12は、3つの Subchapter に分かれ、2501条から2524条までの条文が置かれている。表4は、Chapter 12の構成を一覧表にまとめたものである。

(表4—Chapter 12の構成)

Subchapter	タイトル	条文番号
A	納税義務の決定 (Determination of Tax Liability)	2501条～2505条
B	移転 (Transfers)	2511条～2519条
C	控除 (Deductions)	2522条～2524条

最後に、Gift Taxの制度の概要について、3つの観点から紹介する。第1は、納税義務者及び課税事象(taxable event. 以下、同じ)である。I.R.C. §2501(a)(1)によれば、Gift Taxは、個人によってなされた、暦年中の gift<sup>44</sup>による資産の移転に対して暦年ごとに課される。そして、I.R.C. §2502(c)は、I.R.C. §2501によって課される Gift Taxは、donor(贈与者。以下、同じ)によって支払われると規定する。従って、Gift Taxの納税義務者は donorであり、課税事象は資産の移転である。なお、giftの評価額を取り扱う I.R.C. §2512(b)の文言から、Gift Taxの目的上、giftがなされたか否かの決定は、donorの意思にそれほど多く振り向けられておらず、資産が金銭及び金銭的価値において適切かつ十分な対価でなく移転

<sup>40</sup> David Joulfaian (US Department of the Treasury), The Federal Gift Tax: History, Law, and Economics, OTA Paper 100, November 2007, at 1.

<sup>41</sup> *Id.*, at 3.

<sup>42</sup> *Id.*, at 5.

<sup>43</sup> *Id.*, at 35.

<sup>44</sup> Gift という用語は、内国歳入法典及び財務省規則のいずれにも明示的に定義されていない。See, Douglas A. Kahn, Transactions Subject to the Federal Gift Tax, Prac. Law. 16(1970), at 37. また、脚注51も参照。

されたか否かに振り向けられている、という<sup>45</sup>。第 2 は、Gift Tax の税率である。前述のとおり、Gift Tax と連邦遺産税には、統一移転税率(unified transfer tax rate)<sup>46</sup>が用いられている(I.R.C. §2001)。第 3 は、Gift Tax の課税標準である。これは、課税贈与額<sup>47</sup>(taxable gift. 以下、同じ)と呼ばれ、暦年中になされた gift の総額から、サブチャプター C(表 3 の C のこと。筆者注)に規定された控除を差し引いた額をいう [I.R.C. §2503(a)]。

さて、ここからは、本論説の目的から Indirect gifts に焦点を当てる。Gift Tax の課税要件は、前述のとおり、暦年中の gift による資産の移転である。資産の移転に関して、I.R.C. §2511 は、移転の原則(Transfers in general)を規定する。そして、同条の(a)項は、その適用範囲(scope)を次のように規定している。「この chapter に含まれる制限に服しつつ、§2501 によって課される税(Gift Tax のこと。筆者注)は、その移転が信託やその他の方法であるか、その gift が直接的か間接的であるか、資産が不動産であるか動産であるか、有形であるか無形であるかにかかわらず適用される。但し、非居住者かつアメリカ市民でない場合には、その資産がアメリカ国内にある場合に限り、適用される<sup>48</sup>」。このように、Indirect gifts は、Gift Tax に服する資産の移転であることが明らかとなっている。なぜなら、I.R.C. § 2511(a)が「その gift が直接的か間接的であるか」と述べているからである。そして、Indirect gifts に関しては、次の 3 つのカテゴリーに分けられる、という<sup>49</sup>。

まず、第 1 のカテゴリーは、被支配エンティティや関連エンティティを通じてなされる gift である。Gift Tax の規則<sup>50</sup>が法人による gift をその法人の株主による gift として取り扱

<sup>45</sup> Douglas A. Kahn, *supra* note 44, at 37.

<sup>46</sup> この用語は、伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第 7 版)』中央経済社 624 頁(2019)で使用されていたものである。

<sup>47</sup> この訳語は、伊藤・前掲注 46、625 頁に倣ったものである。

<sup>48</sup> I.R.C. §2511(a)の原文は、以下のとおりである。‘Subject to the limitations contained in this chapter, the tax imposed by section 2501 shall apply whether the transfer is in trust or otherwise, whether the gift is direct or indirect, and whether the property is real or personal, tangible or intangible; but in the case of a nonresident not a citizen of the United States, shall apply to a transfer only if the property is situated within the United States’.

<sup>49</sup> 以下の 3 つのカテゴリーの説明は、特に断りのない限り、Bittker and Lokken, 121.1 IDENTIFYING DONOR—INDIRECT GIFTS, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* ¶ 121.1, available at WESTLAW を参照したものである。

<sup>50</sup> ここでいう規則とは、財務省規則§25.2511-1(h)(1)の第 1 文と第 2 文である。Gift Tax は個人による gift に制限されている [I.R.C §2501(a)(1)] が、当該規則は法人による gift をその法人の株主による gift として課税することを示していること、つまり、直接の委任関係にはないが、財務省規則が本法である内国歳入法典に規定のない法人による gift を Gift Tax の対象にしていると指摘されている。See, Charles L. Lowndes, *An Introduction to the Federal Estate and Gift Taxes*, 44 N.C. L. Rev. 1, 52(1965).

うというルールは、1932年のGift Taxの改正を勧告する上院財務委員会レポート<sup>51</sup>に拠るという。また、このルールは、閉鎖会社(closely held corporation)に対して明らかに適切であるという。このルールの例の1つが、財務省規則§25.2511-1(h)(1)の第2文である。

(図4—第2文の取引)

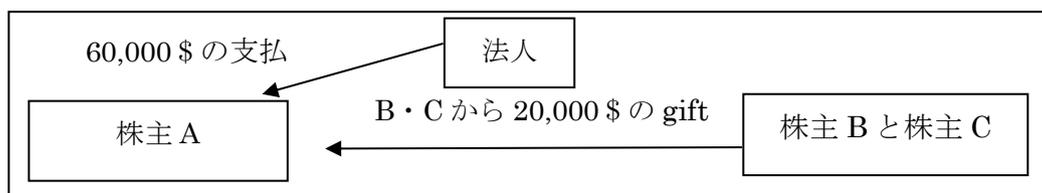


図4は、資料(脚注49)に例として挙げられていたものを筆者にて作成したものである。株主AとAの2人の子供である株主Bと株主Cの3名は、均等に法人の株式を所有していた。法人が株主Aへ60,000\$を支払った場合、財務省規則§25.2511-1(h)(1)の第2文は、株主Bと株主Cがそれぞれ株主Aに対して20,000\$をgiftしたと取り扱う。

<sup>51</sup> Internal Revenue Service, Senate Report No. 665, Seventy-second Congress, First Session, Calendar No. 705, available at WESTLAW. 本レポートの'Title III-Gift Tax'では、「giftによる移転、かつ、直接か間接かにかかわらず」という文言は、全ての取引を対象とし、包含するよう企図されているとして、以下の7つの例を挙げている。第1は、対価なく、あるいは、金銭や金銭的価値において適切かつ十分な対価以下で、法人が資産をBに移転することは、その法人の株主からBに対するgiftを構成する(a transfer of property by a corporation without a consideration, or one less than adequate and fully in money or money's worth, to B would constitute a gift from the stockholders of the corporation to B)。第2は、AによるAの子供たちによって所有されている法人に対する移転は、その子供たちに対するgiftを構成する(a transfer by A to a corporation owned by his children would constitute a gift to the children)。第3は、Cに対する相応の年金支払義務がBに課されている場合、Bに対する資産の移転は、Cに対するgiftである(a transfer of property to B where there is imposed upon B the obligation of paying a commensurate annuity to C would be a gift to C)。第4は、BがCに対してサービスを提供する対価として、Bに対する現金支払や資産移転は、Cに対する、あるいは、B及びCに対するgiftである。これは、Cに対して提供されるサービスがBによって受領された金銭や金銭的価値において適切かつ十分な対価であるか否かに拠る(the payment of money or the transfer of property to B in consideration whereof he is to render a service to C would constitute a gift to C or gifts both to B and to C depending on whether the service to be rendered by B to C was or was not an adequate and full consideration in money or money's worth for that which was received by B)。第5は、Bの債務に対するAによる免除や支払は、Bに対するgiftを構成する(the forgiveness or payment by A of B's indebtedness would constitute a gift to B)。第6は、AがBとの共同銀行口座を開設した場合において、Bが自身の便益のために引き出した時には、引き出した金額の範囲までBに対するgiftである(where A creates a joint bank account for himself and B, there would be a gift to B when he draws upon the account for his own benefit to the extent of the amount drawn out)。第7は、AがBを受益者として取消可能な信託を設定した場合において、Aが取消権を行使するか、あるいは、権限がBの有利に終了する時(受領時の暦年においてAからのgiftとなる、Bに対する暫定的な所得支払)には、Bに対する信託財産のgiftとなる [where A creates a revocable trust naming B as beneficiary, a gift to B of the corpus is effected when A relinquishes the power to revoke or the power is otherwise terminated in B's favor (the income payments to B in the interim being gifts from A in the calendar years when received)]。

次に、第 2 のカテゴリーは、意図された受益者へ資産を移す(pass)義務のある表向きの(ostensible)受領者に対する移転として効力のある gift である。第 2 のカテゴリーの例として資料(脚注 49)に挙げられていたものは、財務省規則§25.2511-1(h)(2)と財務省規則§25.2511-1(h)(3)である。前者の財務省規則§25.2511-1(h)(2)は、「C に対する相応の年金支払義務が B に課されている場合、B に対する資産の移転は、C に対する gift である」と述べる。これは、前述した 1932 年の Gift Tax の改正を勧告する上院財務委員会レポートを反映したものである<sup>52</sup>。後者の財務省規則§25.2511-1(h)(3)は、「B が C に対してサービスを提供する約束の対価として、B に対する現金支払や資産移転は、C に対する、あるいは、B 及び C に対する gift である。これは、C に対して提供されるサービスが B によって受領された金銭や金銭的価値として適切、かつ、十分な対価であるか否かに拠る…」と述べる<sup>53</sup>。

最後に、第 3 のカテゴリーは、受贈者の債務を消滅することによって効力のある gift である。資料(脚注 49)によれば、銀行や地主のような債権者に対する受贈者の債務を消滅することは、gift を構成するありふれた方法であるという。そして、当該取引は法令上の指針を欠く場合であっても、債務者である受贈者に対する gift としておそらく性質決定されるであろうという。なぜなら、受贈者に対し、債権者への支払を不要とさせることは、受贈者への移転に等しいからである、という。

## 2. 財務省規則 § 25. 2511-1 (h) (1)

財務省規則§25.2511-1 は、移転の原則(Transfers in general)を定める I.R.C. §2511 の委任規定である。前述のとおり、Gift Tax の課税対象となる移転は直接的か間接的であるかを問わないため、以下の記述では、本論説の目的に従い Indirect gifts に焦点を当てて、財務省規則§25.2511-1 を紹介する。

財務省規則§25.2511-1 は、(a)項に indirect という用語、(c)項に indirectly という用語を用いるなど、I.R.C. §2511 の委任を受けて、Indirect gifts が Gift Tax に服する移転(transfers)であることを明らかにしている。また、(g)項の(1)においては、移転者側の贈与意思は、その移転に対する Gift Tax の適用上、本質的な要素ではないとし、Gift Tax の適用は、贈与者の主観的な動機というよりはむしろ、その移転がなされた客観的な事実や状

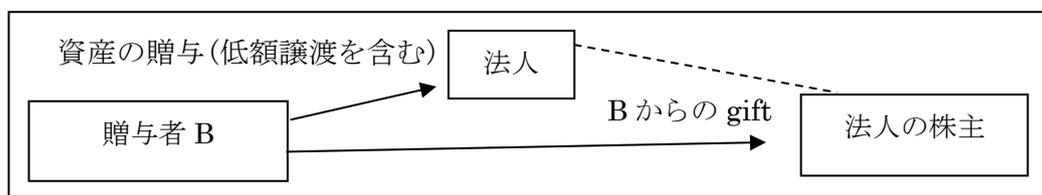
<sup>52</sup> これは、同レポートにおける 7 つの例のうち、第 3 に相当する。

<sup>53</sup> これは、同レポートにおける 7 つの例のうち、第 4 に相当する。

況に基づくことが規定されている。そして、(h)項においては、財務省規則§25.2511-1 が適用される 10 件の取引例が、(h)(1)～(h)(10)に示されている。なお、10 件の取引例を読む際には、(h)項の柱書きに「各ケースでは、移転が金銭あるいは金銭的価値において、適切かつ十分な対価でなされていないことを前提とする」とされている点に留意が必要である。なぜなら、対価を支払わない場合(贈与に該当する場合)はともかく、Gift Tax の目的上、時価より低い価額で支払う場合(低額譲渡に該当する場合)も gift がなされたと決定されるからである<sup>54</sup>。

本論説との関係では、10 件の取引例のうち、1 件目である(h)(1)の第 3 文と第 4 文が重要である。第 3 文及び第 4 文を紹介すると、「B による法人への資産移転は一般に、その法人の比例的持分の範囲まで、B による他の個人株主への gift を示す。しかし、このルールには例外、つまり、適用除外があり、例えば、慈善的、公的、政治的ないし同様の組織体に対する個人による移転は、1 つのエンティティ(single entity)としての組織に対する gift を構成し、特別なケースであれば、総合考慮に拠る<sup>55</sup>」と記載されている。図 5 は、第 3 文と第 4 文を図示したものである。本節では、まず、第 3 文について詳述し、次節では第 4 文を詳述する。

(図 5—検討対象取引)



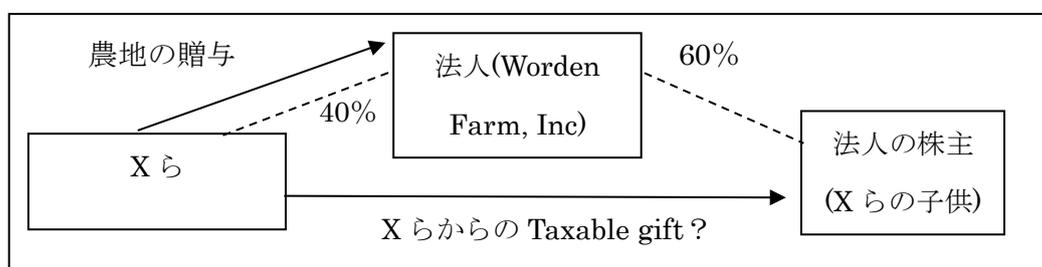
第 3 文は、贈与者 B が法人に資産の贈与(低額譲渡を含む)を行った場合、当該法人の株主がその法人の比例的持分の範囲まで(例えば、その法人の株主が 2 名おり、各株主が 50% 保有している場合であれば、受けた利益の額の各 50%)を贈与者 B から gift があったと一般的には取り扱う、と述べている。

<sup>54</sup> 脚注 45 も参照。

<sup>55</sup> 第 3 文及び第 4 文の原文は、以下のとおりである。‘A transfer of property by B to a corporation generally represents gifts by B to the other individual shareholders of the corporation to the extent of their proportionate interests in the corporation. However, there may be an exception to this rule, such as a transfer made by an individual to a charitable, public, political or similar organization which may constitute a gift to the organization as a single entity, depending upon the facts and circumstances in the particular case’.

ところで、法人に対する移転は、信託に対する移転の類推であるといわれる<sup>56</sup>。信託に対する移転は、Indirect gifts の一例であり、それは信託に対する gift として取り扱われるのではなく、当該信託の受益者に対する個々の利益という gift として取り扱われる<sup>57</sup>。確かに、信託は受益者への導管(conduit)である一方、法人は株主とは別の組織体であるとされているが、Gift Tax の目的上、法人のヴェール(veil)は取り除かれている、という<sup>58</sup>。この点につき、取り上げられた事件として、Heringer v. Commissioner, 235 F.2d 145 (9th Cir.), cert. denied, 352 U.S. 927 (1956)(以下、Heringer 事件という)がある。図 6 は、Heringer 事件における取引を示したものである。

(図 6—Heringer 事件における取引)



Heringer 事件の概要は、以下のとおりである。John F. Heringer ら 4 名(原告。以下、X らという)は、法人(Worden Farm, Inc)の株式を 40% 所有し、X らの子供は同法人の株式の 60% を所有していた。X らは、カリフォルニアに所有していた農地を二分の一ずつ 1948 年と 1949 年に法人(Worden Farm, Inc)へ贈与した。X らは、1948 年と 1949 年の Gift Tax の申告において、課税贈与額が生じていないとする立場を明示していた。なぜなら、当該農地の贈与は法人(Worden Farm, Inc)に対する資本拠出であって、Gift Tax の法令上の意味における gift には当たらないと、X らは考えていたからである。

第一審の租税裁判所<sup>59</sup>、及び、第二審の第 9 巡回区控訴裁判所は、いずれも当該農地の贈与が課税贈与額を生じると判示した点は、同じであった。しかし、その金額は異なっていた。第一審では、当該農地の贈与時の価額と判示されたのに対し、第二審では、当該農地の贈与時の価額の 60% と判示された。つまり、第一審は、組織体概念(entity concept. 以下、同じ)を完全に採用したが、第二審は組織体概念を拒絶し、信託に対する移転の取扱い

<sup>56</sup> Bittker and Lokken, 10.01 SECTION 2511. TRANSFERS IN GENERAL, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts ¶ 10.01, at 2, available at WESTLAW.

<sup>57</sup> *Id.*

<sup>58</sup> *Id.*

<sup>59</sup> Heringer v. Commissioner, 21 T.C. 607(1954).

に法人に対する移転の取扱いを調和させる結果をもたらした、と指摘されている<sup>60</sup>。

以上を踏まえて、財務省規則§25.2511-1(h)(1)の第3文は、私企業(private corporation)を非組織体(nonentity)とみる Gift Tax の観点を支持するもの、と評価されている<sup>61</sup>。

### 3. 適用除外

財務省規則§25.2511-1(h)(1)の第4文は、第3文の適用を除外する。慈善的、公的、政治的ないし同様の組織体に対する gift は、その組織体の個々の構成員に対してというよりもむしろ、1つのエンティティ(single entity)としての組織体に対してなされたとみなされる<sup>62</sup>。

第4文の具体的な例としては、ほぼ同一の内容である2つのプライベートレタールーリング(PLR9818042<sup>63</sup>と PLR200533001<sup>64</sup>)があり、内国歳入庁(Internal Revenue Service. 以下、IRS という)は、いずれも I.R.C. §501(c)(7)に該当する社会クラブ(以下、本クラブという)に対する本クラブのメンバーからの現金贈与が1つのエンティティ(single entity)としての本クラブに対する gift であると結論づけている<sup>65</sup>。以下、図7を用いて、(比較的最近に出されている)後者の PLR200533001 の内容を簡単に紹介する。

(図7-PLR200533001)

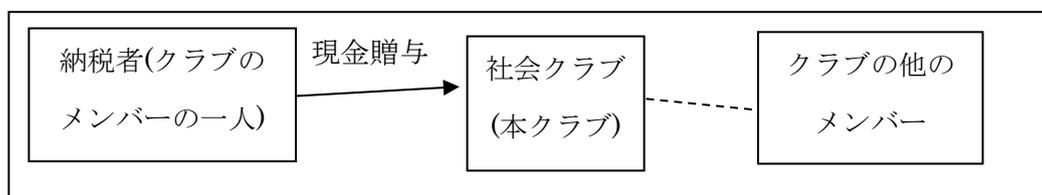


図7における社会クラブは、持分の定めのない組織体(nonstock corporation)として組成され、本クラブのメンバーに対して株式を発行しない。本クラブは、I.R.C. §501(c)(7)の下、非課税の適用を受けている。本クラブの設備は、ダイニングルーム、バー、宴会施設、13の個室、図書室、ゲームルーム、10室の宿泊施設である。本クラブが主催する活動は、ディナー、ダンス、レクチャーシリーズ、特別ゲストスピーカー、文化的かつ運動的なイベ

<sup>60</sup> Bittker and Lokken, *supra* note 56, at 3.

<sup>61</sup> *Id.*

<sup>62</sup> ¶ Q-2405 CONTRIBUTIONS TO A CHARITABLE OR SIMILAR CORPORATION – GIFT TAX CONSEQUENCES, Federal Tax Coordinator ¶ Q-2405(2d.), available at WESTLAW.

<sup>63</sup> Priv. Ltr. Rul. 98180425(May. 1, 1998).

<sup>64</sup> Priv. Ltr. Rul. 200533001(Aug. 19, 2005).

<sup>65</sup> *Supra* note 56.

ントである。本クラブのメンバーの一人である納税者は、本クラブに対して現金贈与をしたいと考えている。本クラブは、その資金を使って、設備のアップグレードを計画していた。メンバーによる本クラブへの gift は、取締役会の即時管理(immediate control of the board of directors)に服するとされている。

本プライベートレターリングは、当該納税者が本クラブに対する現金贈与が、1つのエンティティ(single entity)としての本クラブに対する gift として取り扱われるかどうかを求めたものである。

IRS は、本プライベートレターリングにおいて、まず、本クラブの性質(nature)について、本クラブが I.R.C. §501(c)(7)の下、非課税の地位の適用がある組織体で、非営利組織体であり、本クラブの全ての所得が個人の便益につながっていないと認定した。次に、IRS は、本クラブの運営(operation)について、本クラブが専ら非営利目的で運営され、メンバーの経済的利益に沿って運営されていないと認定した。それらの事実認定を踏まえて、IRS は、本クラブが財務省規則§25.2511-1(h)(1)の原則に対する例外となる(Club comes within the exception to the general rule)と結論づけた。つまり、当該納税者による本クラブへの現金贈与は、1つのエンティティ(single entity)としての本クラブに対する gift に該当すると結論づけた。

ところで、第3文の適用を除外する第4文の根拠については、財務省規則§25.2511-1は何も述べていない。また、そもそも本法である I.R.C.は、法人に対する gift について何も述べていない<sup>66</sup>。そこで、第4文に言及した二次資料を確認したところ、(移転者側の)「必要不可欠となる意図がなければならないので、財務省規則はさらに例外を述べている<sup>67</sup>」と記載するものがある。しかし、前述のとおり、財務省規則§25.2511-1(g)(1)において、移転者側の贈与意思は、その移転に対する Gift Tax の適用上、本質的な要素ではないと述べられている。従って、「必要不可欠となる意図がなければならないので」という根拠によって、「財務省規則はさらに例外を述べている」ということにはならないと考える。

他の二次資料では、次のような説明があった。「ある組織体が任意で使える資金を使うことや、援助に値する受贈者を選定した上でその資金を使う場合、当該事象を2つの gift を含むものと見ることが通常、適切である。第1の gift は個人による組織体への gift であり、

<sup>66</sup> Charles L. Lowndes, *supra* note 50, at 52.

<sup>67</sup> Harvey Braverman, TAX RISK TO NONCONTRIBUTING SHAREHOLDERS FROM DISPROPORTIONATE CAPITAL CONTRIBUTIONS: RED HERRING OR ELEPHANT IN THE ROOM?, 63 Tax Law. 499, 526, Footnotes 95(2010).

第2の gift は当該組織体から最終的な受益者への gift である。そして、第1の gift だけが Gift Tax に服する。なぜなら、それは個人によってなされた唯一の gift だからである<sup>68</sup>。この説明を図5で行うとすれば、図5における法人が、慈善的、公的、政治的ないし同様の組織体の場合には、2つの gift、すなわち、贈与者 B から当該法人への gift と、当該法人から当該法人の株主への gift が認識され、Gift Tax は前者にのみ課される、ということになる。

また、前述のとおり、財務省規則§25.2511-1(h)(1)の第3文は、私企業(private corporation)を非組織体(nonentity)とみる Gift Tax の観点をサポートするもの、と評価されている<sup>69</sup>。つまり、第3文は、法人に対する移転を信託に対する移転と類推して取り扱う規定と考えられる。

以上をまとめると、第4文による適用除外の根拠は Gift Tax の目的上、信託に対する移転と類推して取り扱うこと(第3文)が不適切なもの、すなわち、贈与者 B から当該法人の株主への Indirect gift ではなく、2つの gift があつたと構成されるような、図5における当該法人の特殊性にあると考えられる。

## IV 検討

### 1. アメリカ法から得られる示唆

本論説の分析から、次の2つの示唆を得ることができるのではないかと考える。

第1の示唆は、財務省規則§25.2511-1(h)(1)が Gift Tax に服する移転の原則に関する例示列挙の1つであり、その中において、Gift Tax に服さない適用除外規定が置かれている点である。ちなみに、わが国の場合では、法源ではない相基通に間接贈与が例示列挙されているという違い、また相基通に相続税法9条の適用除外は述べられていないという違いはある。

第2の示唆は、財務省規則§25.2511-1(h)(1)第4文の適用除外の根拠が Gift Tax の目的上、信託に対する移転と類推して取り扱うこと(第3文)が不適切なもの、すなわち、贈与者から(受贈者である)法人への gift と、法人からその法人の株主への gift という2つの gift を認識できるような、介在する組織体の特殊性にあると考えられる点である。2つの gift が認識できる場合、贈与者から法人の株主という1つの gift とは認識されない結果、当該

<sup>68</sup> Bittker and Lokken, *supra* note 49.

<sup>69</sup> Bittker and Lokken, *supra* note 56.

組織体に対する gift は、Indirect gifts に該当しないことになる。

私見として、アメリカ法から得られる 2 つの示唆のうち、第 1 の示唆が相続税法 9 条の課題を浮き彫りすることに有用であり、第 2 の示唆が相続税法 9 条の改正の方向性の検討に有用であると考えている。そこで、次節で第 1 の示唆に基づく議論を行い、次々節で第 2 の示唆に基づく議論を行うことにする。

## 2. 相続税法 9 条の課題

第 1 の示唆は、現行の相続税法 9 条が法文上、「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間に介在する第三者に関する文言を欠いている、という課題を浮き彫りにする。確かに、アメリカ法においても、介在する第三者に関する文言があると述べることに問題はあられるかもしれない。なぜなら、Gift Tax に服さない適用除外規定が、財務省規則 §25.2511-1(h)(1) の取引例の中で述べられている、という建付けだからである。この建付けをそのままわが国に当てはめるとすれば、法源ではない相基通 9-2 に適用除外を追記する方法となる。しかし、この方法では問題が生ずる。なぜなら、間接贈与において介在する第三者に関する文言を本法である相続税法 9 条に欠いたまま相基通に追記したとしても、法的拘束力は生じないからである。法源ではない相基通への追記は、確かに課税実務としては有用であるかもしれないが、法的拘束力を生じない。

従って、第 1 の示唆をわが国の相続税法の体系に落とし込んで考えてみるならば、相続税法 9 条に第 3 の示唆に基づいて、介在する第三者に関する文言を明文化する必要があると考える。

## 3. 改正の具体的方向性

前述のとおり、アメリカ法から得られる第 2 の示唆が、相続税法 9 条の改正の方向性の検討に有用であると考えている。

財務省規則 §25.2511-1(h)(1) 第 4 文は、「しかし、このルールには例外があり、例えば、慈善的、公的、政治的ないし同様の組織体に対する個人による移転は、1 つのエンティティ (single entity) としての組織体に対する gift を構成し、特別なケースであれば、総合考慮に拠る」と述べている。そして、この適用除外の根拠は Gift Tax の目的上、信託に対する移転と類推して取り扱うこと (第 3 文) が不適切なもの、すなわち、Indirect gift と構成されず、2 つの gift があつたと構成されるような、介在する組織体に特殊性がある場合である。

以上を踏まえると、検討すべき課題はどのような組織体に対する資産移転を間接贈与の適用除外要件とするか、である。

私見として、適用除外要件の書き方としては、次の 2 つの方法が考えられるのではないかと考える。第 1 の方法は、財務省規則§25.2511-1(h)(1)第 4 文と同様、特定の組織体を明示する方法である。第 2 の方法は、特定の組織体を明示せず、前述した「ある組織が任意で使える資金を使うことや、援助に値する受贈者を選定した上でその資金を使う場合」という特定の組織体が有すべき特性を明示する方法である。なお、当然ながら、2 つの方法には、いずれもメリットとデメリットがある。表 5 は、それらを一覧表にまとめたものである。

(表 5ーメリットとデメリット)

	第 1 の方法	第 2 の方法
メリット	適用除外となる組織体が明示されており、適用が容易	全ての組織体を公平に取り扱えること
デメリット	対象となる組織体をどこまで含めるべきか検討を要する	立法上の問題(適用除外となる組織体の特性をどのように設定するか)。税務執行上の問題(特性をどのようにして認定することができるか)

私見としては、第 1 の方法が第 2 の方法に比べて、税務執行上の簡便さの点で優れていると考える。確かに、デメリットとして、どのような組織体を適用除外の対象に取り入れるべきかという問題はある。しかし、これまで議論になってきた、例えば、間接贈与に対する相続税法 9 条の射程という問題に具体的に応える形で、相続税法 9 条に「但し、同条は同族会社以外の会社を介在する贈与については適用しない」などと追記することは可能である。この例は、間接贈与の適用除外の対象となる組織体の範囲が財務省規則§25.2511-1(h)(1)第 4 文には規定されていないものであるが、わが国の立法政策の観点ではあり得ると考える。なぜなら、間接贈与に対する相続税法 9 条の適用を巡る裁判例では、アメリカのような広範囲のケースが争点となっていないからである。

結論として、浮き彫りとなった課題解決としての相続税法 9 条の改正の方向性は、財務省規則§25.2511-1(h)(1)第 4 文を参考に、かつ、わが国の事情を考慮しつつ、相続税法 9 条の適用除外となり得る、介在する法人等の組織体に関する文言を明文化することが望ましいと考えられる。

## V むすびに

本論説は、持続可能な社会を支えるための税財政のあり方の1つとして、財産税の1つである相続税・贈与税に着目し、個別論点として相続税法9条に関する問題を論じたものである。相続税法9条は、1947年に創設された規定である。しかし、法文上、その射程が不明確なため、納税者と課税当局との間で多くの訴訟がある。特に、間接贈与には、問題が多い。そこで、本論説は、法人を介した間接贈与を題材に、アメリカのGift Taxの取扱いを参考として、比較法の見地から検討することを目的としたものである。

まず、IIにおいて、相続税法9条の沿革と同条に関する判例を確認後、「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間における利益の授受に関する学説を3つに整理し、検討した。①説には妥当性を見出せなかったが、②説と③説にはそれぞれ妥当性を見出せた。ただ、間接贈与に対する相続税法9条の射程の不明確さを解決するための方法としては限界があるといわざるを得なかった。

そこで、IIIにおいて、アメリカのGift TaxにおけるIndirect giftsの取扱いに着目することにした。Indirect giftsは、3つのカテゴリーに区分される。このうち、本論説の目的に該当するものは、第1のカテゴリーである。移転の原則(Transfers in general)を定めるI.R.C. §2511の委任規定である財務省規則§25.2511-1(h)(1)の第3文は、Indirect giftsとしてGift Taxが課されることを規定し、第4文は第3文の適用を除外する。また、第4文の適用除外の根拠がGift Taxの目的上、信託に対する移転と類推して取り扱うこと(第3文)が不適切なもの、すなわち、贈与者から(受贈者である)法人へのgiftと、法人からその法人の株主へのgiftという2つのgiftを認識できるような、介在する組織体の特殊性にあると考えられる点であることを確認した(この場合、贈与者から法人の株主へのgift、という1つのgiftとは認識されないため、Indirect giftsに該当しないことになる)。

以上を踏まえて、IVでは、アメリカのGift TaxにおけるIndirect giftsにおける議論等から得た示唆に基づき、相続税法9条の課題と改正の方向性について、以下のとおり、私見を述べた。

まず、相続税法9条の課題について。現行の相続税法9条には、法文上「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間に介在する第三者に関する文言を欠く、という課題があると考えられる。

次に、相続税法 9 条の改正の方向性について。財務省規則§25.2511-1(h)(1)第 4 文を参考に、かつ、わが国の事情を考慮しつつ、相続税法 9 条の適用除外となり得る、介在する法人等の組織体に関する文言を同条に明文化することが望ましいと考えられる。

最後に、本論説はあくまで個別論点として相続税法 9 条に関する問題を論じたものであるが、相続税法 9 条における課税要件の精緻化を通じて、持続可能な社会を支えるための税財政のあり方にいくばくかでも寄与できる部分があれば幸いである。

[公開日：2022年2月18日]

\*本稿は査読を経て掲載されたものである。