

## 贈与との関係からみた所得概念の展開

今 本 啓 介

はじめに

今日所得税は依然として最も重要な財源の一つとなっている。そのため、所得税の研究の重要性は大きい。特に、法律的観点からも重要とされる所得税の課税ベースの問題、つまり所得の概念をどのように画定すべきかという問題は、国民の所得税の負担に大きな影響を与えるため、これまでも様々な研究がなされてきた。<sup>(1)</sup>

さて、アメリカにおいても、所得税(個人所得税)は歳入全体の約半分を占めており(二〇〇〇年度)<sup>(3)</sup>、わが国同様、全歳入に対して所得税が占める割合は高く、わが国よりも古くから所得税に関する実体的な研究が行われてきた。特に所得概念は、所得税の規範を分析する上で重要である。しかしながら、「所得」の定義は制定法や規則では明らかにされておらず、専ら裁判所や学者がその定義を明らかにしようとして試みてきた。

周知の通り、所得の定義で、現在法学者のみならず、多くの経済学者によっても広く受け容れられているものが、ヘイグ<sup>(2)</sup>サイモンズの包括的所得概念と呼ばれるものである。<sup>(4)</sup> 例えばサイモンズによると、「個人の所得は、(一)消費に際して行われた権利の市場価値と(二)問題となっている期間当初と終了の間における財産権の蓄積の価値

の変化の総計<sup>(5)</sup>であるとして、所得が広く捉えられていることがわかる。制度上も、所得税の根拠となる連邦憲法修正一六条は、課税対象となる所得について「いかなる源泉から生じたものであるかを問わず」と規定しており、また内国歳入法典六一條a項も総所得 (gross income) について「いかなる源泉から生じたかを問わずあらゆる源泉から生じた全所得<sup>(7)</sup>」と規定しており、所得の範囲を限定していない。しかしながら、所得の定義は、個人の租税支払能力を測るという目的を進めるのに役立つべきことや、内国歳入庁が運用するのに十分に実用的でなければならぬ<sup>(8)</sup>ことから、所得の範囲は実際には限定されている。本稿では、所得概念について、特に広義の贈与との関係<sup>(9)</sup>でどのように捉えるべきかを検討したいと考えている。贈与は、包括的所得概念によれば所得に含まれるとされる<sup>(11)</sup>が、アメリカでは別に贈与税が課されていることもあり、贈与によって取得した財産の価値は総所得からは除外されている (内国歳入法典一〇二條a項<sup>(12)</sup>)。そのため、古くから贈与との関係で所得をいかに捉えるべきかが重要な問題とされてきた<sup>(13)</sup>。

この問題は、昨今の遺産・贈与税改革の議論の文脈においても重要となっている。アメリカにおいて、連邦遺産・贈与税は第二次大戦後一貫して全歳入に占める割合が小さく<sup>(14)</sup>、所得税のように改正が廃止を含めた改革論議がなされてきた。その中で有力に主張されてきているものの一つに、贈与による利得を所得に含め、贈与に対する課税を所得税に統合するというものがある<sup>(15)</sup>。この理由として、例えばドッジ教授は、租税負担は課税単位の支払能力によって分配されるべきであること、その支払能力は富が消費されるか貯蓄されるかに関係なく中立的に決定されるべきであること、富に対して全体として一度課税すべきこと、税制は簡素であるべきことを挙げる<sup>(16)</sup>。もつとも、こうした主張がなされる背景には、アメリカの連邦遺産・贈与税ではわが国の相続・贈与税と異なり、遺産・贈与を行った者が納税義務者となるため、実際に利得を得た遺贈・贈与される者にこそ焦点を当てるべきという考え方が<sup>(18)</sup>あるが、いずれにしてもアメリカにおける遺産・贈与税改革を検討する際、贈与と所得概念との関係を検討する

ことは避けられないように思われる。<sup>(19)</sup>

わが国でも税制改革論議の中で相続税の検討がなされている。昨年提出された税制調査会の中間報告では、相続・贈与により取得するものに所得税を課さず、相続税・贈与税という別体系で課税することの意義が明確にされているが、同時に「個人所得課税の抜本の見直しとの関連において、税率構造や課税ベースなどについて幅広く検討する」<sup>(21)</sup>ことが示されており、所得概念を贈与との関係でどのように捉えるかはこうした検討の基礎としても重要と思われる。<sup>(22)</sup>

本稿では、特に所得税との関係でアメリカの連邦遺産・贈与税改革やわが国の相続税のあり方を検討する基礎的な作業として、アメリカにおいて所得概念が贈与との関係でどのように捉えられてきたかを検討したいと考えている。まず第一章で、被贈与者側の所得概念を裁判所はどのような形で贈与との関係で画定してきたかを明らかにする。第二章では、贈与税の租税回避が講ぜられ、贈与者側の利得の実現 (realization) が問題となる場合に、贈与者における所得概念がどのように捉えられてきたかを明らかにする。最後に若干の総括を試みたい。

## 第一章 被贈与者側における所得概念

### 1 序

アメリカでは、内国歳入法典一〇二条a項で「総所得には贈与・人的財産遺贈 (bequest)・物的財産遺贈 (devise)・相続 (inheritance) により得られた財産価値を含まない」と規定されている。そのため、被贈与者側にとつて、ある利得が所得に含まれるか、あるいは贈与であるとして所得に含まれないかは、特にアメリカのように遺産税の体系をとる国では、納税者が変わることもあり重要な問題である。というのは、ある利得が所得に含まれる場合、被贈与者側に所得税の納税義務が生じるが、ある利得が贈与によるものとされる場合、贈与者側に贈与税

の納税義務が生じるからである。本章では、贈与と所得の区別の基準を一応のところ示した、デューバーシュタイン判決以前の動向及びデューバーシュタイン判決を検討した後、その後の裁判例や学説の動向を概観し、被贈与者の側において贈与との関係で所得概念がどのように展開したかを明らかにしたい。

## 2 デューバーシュタイン判決以前の動向

所得概念をめぐる贈与と所得の区別の基準については、最高裁も古くからその定立に腐心してきた。この問題を最初に扱った事例がオールドコロニー信託会社判決<sup>(23)</sup>である。

オールドコロニー信託会社判決では、所得税を会社側が負担するという決定に基づいて代表取締役を支払われた給料及び委託料の所得税分が、代表取締役の所得に当たるか否か、特に贈与か否かが問題となった。最高裁はまず、第三者に所得税を支払わせ、その納税義務の免除の際になされた支払いに同意した納税者は、その金額について申告を行い、その金額と同額の納税を回避しうるか、という問題に対して、「使用者による税の支払いは、従業員の行った業務の報酬として行ったものであり、従業員が労働から得た利得であった<sup>(24)</sup>」と述べ、当該所得税分が所得に当たると判示した。また、当該所得税分が贈与に当たるという主張に対して、「業務に対する支払いは、たとえその業務が全く自主的なものであっても制定法の範囲内の報酬であった<sup>(25)</sup>」と述べ、当該所得税分が贈与にも当たらない、と判示した。

この基準について、オールドコロニー信託会社判決よりもさらに深められた判決が八年後に出されたボガードス判決<sup>(26)</sup>であった。ボガードス判決では、元々株式を保有していた会社の従業員に対して支払った金額がその従業員の所得に当たるかが問題となった。事実の概要は次の通りである。特許収入により多大な利益を上げていたユニバーサル社は、ユニテッド社に全株式を売却したが、その際、ユニバーサル社の一定の資産を取得する目的でその資

産の投資と運用を業務とするウノプロコ社が設立された。ウノプロコ社は、株主の意向もあり、ユニバーサル社の従業員等に対して「贈与ないし謝礼 (honorarium)」を渡したが、ここでこの金額には所得税が課せられないと考えたことが問題となった。最高裁の法廷意見は、ウノプロコ社の株主は贈与ないし謝礼を渡した相手方による過去の業務により利益を得たので、問題となっている分配は祝儀 (gratuity) ではないとはいえないこと<sup>(27)</sup>、本件では「謝礼」という用語が「贈与」という用語とともに用いられていることから、本件での意思は過去の業務の報酬に贈与を行うことであつたこと<sup>(28)</sup>、本件決定では「特別手当 (bonus)」という用語が用いられており、贈与を行う明確な意思があること<sup>(29)</sup>から、本件金額が贈与に当たると判示した。このように、法廷意見は所得と贈与を区別する明確な基準は明らかにすることなく、専ら事実認定に基づいて判断したのに対して、ブランドイス裁判官他四名が述べた反対意見はまずこの基準に言及した。つまり、「贈与」と「報酬」のカテゴリーは常に相互に排他的ではないが、時折重複しており、このカテゴリーを決めているのは報酬の有無ではなく、「たとえ支払いが自発的なものであれ、支払いが行われた際の意思である」<sup>(30)</sup>ことを明らかにした。そして、本件ではむしろ事実認定に問題があるとした。

ボガードス判決は、それまで下級裁判所が贈与の意思 (donative intent) に対して制限を加えてきたアプローチを拒否し、贈与を広く捉えた点で注目される<sup>(31)</sup>。しかしながら、ボガードス判決は、要件とされる主観的な意思が存在するかを判断する際の客観的な証拠の基準を明らかにしなかつたため<sup>(32)</sup>、その後も意思の有無の判断においては混乱した状態が続いた。

### 3 デューバーシユタイン判決 (デューバーシユタイン事件<sup>(33)</sup>及びスタントン事件<sup>(34)</sup>)

ボガードス判決の二十三年後に出されたデューバーシユタイン判決は、同時に二つの事件 (デューバーシユタイン事件とスタントン事件) を判断し、一方についてある利得を所得であるとし、他方についてある利得を贈与であ

るとしたことから、注目される事例である。

デューバーシュタイン事件では、納税者であるデューバーシュタインが、取引先への顧客情報提供の謝礼として受け取った自動車の価値を総所得に含めず、贈与であると考えたことが問題となった。その際、デューバーシュタインは、顧客情報を取引先に与えていないならば、取引先から自動車を送られるとは思えないと証言した。<sup>(35)</sup> またスタントン事件では、納税者であり教会組合の会計監査役兼不動産運用会社社長のスタントンが、その職を辞する際に受け取った功労金 (gratuity) が総所得に含められるかが問題となった。もともと本件では、年金や退職金給付に対する納税者の権利や請求権は存在していなかった。<sup>(36)</sup>

デューバーシュタイン事件の第一審判決では、「記録は支払者側に贈与を行うという意思があることを示す証拠を明らかに欠いて」おり、「唯一正当と認められる推定は、当該自動車をデューバーシュタインが行ったサービスに対する報酬であると支払者が意図していたことである」と判示され、当該利得は所得であるとされた。<sup>(37)</sup> また、スタントン事件の第一審判決では、口頭で簡潔に当該支払いが贈与であるとされた。<sup>(38)</sup>

それに対して、デューバーシュタイン事件の控訴審判決では、納税者は取引先の贈与の意思を立証したが、政府から反証が出されなかったことから、当該利得を贈与と認めた。また、スタントン事件の控訴審判決では、まず被贈与者に報酬 (compensation) の支払いをさせる権利がなくても報酬は所得であることを確認した。<sup>(41)</sup> そして、本件での納税者は、実質的に当該報奨金 (honorarium) がそれまでに行われた例外的な勤務に対する感謝の表現以上のものであることを立証していなかったことから、当該功労金が所得であると判示した。このように、二つの控訴裁判所で採られたアプローチは対立していた。

最高裁は、まず「贈与」の定義をどのように画定すべきかを論じた。政府は、「贈与とは取引上の理由とは別の私的な理由で行われる財産の移転」<sup>(43)</sup> であるという定義を提起したが、最高裁はこの定義を受け容れず、制定法が

「贈与」という用語をコモンロー上の意味ではなくむしろ口語的な意味で用いていることを指摘した<sup>(44)</sup>。そして、先例を引用した上で、贈与性を判断するにあたり最も重要なものは贈与者の意思 (intention) であると述べた<sup>(45)</sup>。次に、政府の提起した定義に対して批判を行い、政府の提案は法理 (principles of law) ではなくむしろ経験則 (maxims of experience) であると述べている<sup>(46)</sup>。また最高裁は、制定法は贈与者が控除できないことを贈与の条件とはしておらず、法人による移転と私人による移転を何ら区別していないことを指摘している<sup>(47)</sup>。そして、「本件で示された争点に関する判断は、最終的に、人間の行為の原動力についての事実審の経験を、各々の事件の事実全体に適用することに基づかなければならない<sup>(48)</sup>」と述べている。さらに最高裁は、この結論は明晰さ・調和・厳格さという学問的な欲求を満たしていないが、過度に不確実性のおそれがあったり多くの訴訟が起こるならば、議会は一定の要素を選び出しはつきりとさせることによって、当該問題の扱いをより明確にしうる、と述べている<sup>(49)</sup>。そのため、「このような分野での決定に関する上訴審による審査は、かなり限定されたものにならない<sup>(50)</sup>」。

結局最高裁は、以上の法理に従って、まずデューバーシュタイン事件の場合、第一審判決の自動車の移転が贈与ではないという結論に明白な誤りがないことから、控訴審判決を棄却<sup>(51)</sup>し、当該利得が総所得に含まれると判断した。しかし、スタントン事件については意見が分かれた。多数意見は、第一審の当該移転が贈与に当たるといふ簡潔で精緻でない事実認定は十分でないので、第一審の地方裁判所に破棄差し戻すべきであるとした<sup>(52)</sup>。これに対して、フランクファーター裁判官が興味深い反対意見を述べている。フランクファーターはまず、最高裁は二つの控訴審のアップローチが異なつたことよりも、主に政府が所得税法の適正な運用に関心をもち、財産の移転がいつ「贈与」を形成し、所得に含まれないのかを明確にすることが望ましいと政府が強く主張したことにより、裁量上訴を認めたことを指摘した<sup>(53)</sup>。そのため、法廷意見が本件における問題のような局面を明らかにしようとしなかったことに批判的であった<sup>(54)</sup>。また、一定の状況の贈与に不利に働く要因を強調するとはつきりした定義が可能であると述べ、フランク

ファター自身も、取引でなされる移転は贈与ではないが、家族内の移転は贈与であるとしたのである。<sup>(55)</sup>

#### 4 デューバーシユタイン判決以降の展開（一九八〇年代中頃まで）

デューバーシユタイン判決は、ある利得が所得であるか贈与であるかを認定する場合に、贈与の意思が存在するかを事実審の事実認定に従って判断すべきとしたが、所得と贈与を分ける明確な基準を確立したわけではなかった。そのため、その後様々な分野で所得と贈与を区別する基準の模索が行われている。例えば、デューバーシユタイン判決と同日に出されたカイザー判決<sup>(56)</sup>は、労働組合員でない労働者がストライキに参加したことに對して支給されたストライキ支援金は贈与であると判示した。この理由付けにおいて最高裁は、デューバーシユタイン判決の法廷意見に基づいて、当該支援金が贈与であると陪審が結論づけるに当たって、陪審は「事実認定者として」権限の範囲内で活動したと認めた。<sup>(57)</sup>また、トランプ賭博のディーラーがカジノの客から受け取ったチップ (Chips) は、私心や私欲のない寛大さから支払われたというよりむしろ迷信により支払われたものであるので、所得であるとされた。<sup>(58)</sup>その際、デューバーシユタイン判決に倣い、上訴審は、チップがプレーヤーの一部における衝動的な寛大さや迷信の結果としてディーラーに与えられたという事実認定については「明白な誤り」がない限り拘束されるが、チップが私心や私欲のない寛大さから支払われたものであるという事実認定は、制定法の適用の問題、つまり「法律問題に関する結論 (conclusion of law)」であること<sup>(59)</sup>から、後者のみ判断を行った。このように、デューバーシユタイン判決の基準を用いた場合、事実認定は事実審に委ねられ、それに基づいて法律の適用が行われるため、事件ごとに詳細な検討を行うことが不可欠となっている。

しかし、デューバーシユタイン判決は所得と贈与を区別する具体的な基準を明らかにしなかったため、その後の裁判例において、デューバーシユタイン判決を先例とすべきかについて疑問視する判決も出てきた。その一つが

カーター判決<sup>(60)</sup>である。この判決では、パートナーシップが死亡した被用者の未亡人に対して支払った金額が贈与に当たるか所得に当たるとなると問題となった。一番の租税裁判所は所得に当たるとしたが、控訴裁判所は、被用者が当該年度に生きていたならば稼いでいたであろう報酬と等しい額は贈与に当たるとして棄却した。その際、これまで租税裁判所は、デューバーシュタイン判決の贈与の意思の基準に基づいてより厳格に贈与性を判断して、被用者の未亡人に対する会社の支払額を所得であると判断<sup>(61)</sup>し、地方裁判所の判決はこれを贈与と判断しているが、控訴裁判所は後者を支持してきたことを指摘した<sup>(62)</sup>。これに対して、デーヴィス裁判官が少数意見を述べた。デーヴィスは、法廷意見が述べるように租税裁判所が地方裁判所の見せかけの趨勢に謙譲する場合には、「ある審判者を他の審判者より重んずることが連邦の租税決定モデルのどこにも規定されておらず」、「デューバーシュタイン判決は連邦の所得税に関する事件が審理される際の法廷間の釣り合いを考えていなかった」という障害があることを指摘<sup>(64)</sup>し、本件では租税裁判所の判決に従うべきと述べている。

このように、カーター判決は、デューバーシュタイン判決の贈与の意思の基準を直接用いるのではなく、未亡人に対して支払われた金額が贈与に当たるとなると問題となったそれまでの事例において、控訴裁判所が租税裁判所や地方裁判所の判決に対してどのような判断を行ってきたかに重点を置いている。そのため、デューバーシュタイン判決が本件にどの程度影響を与えたかは定かではない。むしろ、それまで同じような事例で租税裁判所と地方裁判所が異なった事実認定を行ってきた場合、控訴裁判所が後者の事実認定に従ってきたことから、本件のように一番が租税裁判所による事実認定の場合には、その事実認定に立ち入ることなく棄却の判断がなされたように思われる<sup>(65)</sup>。

また、州所得税に関する事例であるが、ストーン対リンチ判決<sup>(66)</sup>は、デューバーシュタイン判決の基準を覆し、新たに所得と贈与を区別する基準を作った事例として注目に値する。この判決の関係するノースカロライナ州では、「『総所得』という用語は……贈与・人的財産遺贈・物的財産遺贈・法定相続 (descant) により獲得した財産の価

値を含まない」という規定がおかれており、連邦の規定（内国歳入法典一〇二条a項）とほぼ同様に規定されていた。本件では、ストライキに参加した労働組合員に対して労働組合が支払ったストライキ手当が総所得に含まれるか否かが問題となった。なお本件ストライキ手当は、ストライキに参加した組合員の申請に基づいて、ストライキで生じた直接的な支出の弁済を目的として支払われる性質のものであった。州最高裁は、デューバーシュタイン判決に従わず、連邦でのアメリカンデンタル社判決<sup>(68)</sup>などにおける、コモンスター上の広範な贈与の定義に従った。つまり州最高裁は、「贈与は通常ある者から別の者へ報酬なしに財産を自主的に移転することと定義される」と述べた上で、贈与とされるためには「移転がなければならず、当該移転は自主的なもので、報酬なしに行われなければならない<sup>(70)</sup>」という三つのテストを確立した。そして本件の場合、ストライキ手当は組合員に貸し出されたものではなく、移転されたものであったこと、労働組合はストライキ手当の支払いを強制的に行っていないこと、組合員はストライキ手当を得るために労働組合の活動を行ったわけではない<sup>(71)</sup>ことから、本件ストライキ手当は贈与に当たると判示した。なお州最高裁は、デューバーシュタイン判決の基準によりストライキ手当は贈与に当たると判示したカイザー判決を引用し、本件が連邦法とも合致していることを指摘している<sup>(72)</sup>。これに対して、メイヤー裁判官は反対意見を述べた。メイヤーは、多数意見がマニユファクチュアリング社判決とカイザー判決を誤って解釈していると述べた<sup>(73)</sup>。つまり、マニユファクチュアリング社判決は、債権放棄が資本への出資とされたことから贈与と判断された事例であって、本件に適用すべき事例ではないこと、<sup>(74)</sup>カイザー判決は、取引が贈与に当たるかは事実認定者により判断されるべき事実問題であり、その事実認定が陪審によるものでもよいことを明らかにしたのであって、問題となった労働者が組合員でなかったこともあってストライキ手当が贈与に当たるという先例には当たらないことを指摘した<sup>(75)</sup>。

ストーン対リンチ判決は、「適用するのが難しい<sup>(76)</sup>」といわれるデューバーシュタイン判決の贈与の定義を改めよ

うとしたが、必ずしも成功したとはいえないように思われる。まず、ストーン判決では、デューバーシュタイン判決の基準が採用されなかった理由はほとんど説明されておらず、かといってコモンロー上の広範な贈与の定義が望ましい理由、つまりデューバーシュタイン判決よりもアメリカンデンタル社判決の方が先例性があるとする理由も明らかにされていない。また、デューバーシュタイン判決の基準を用いたカイザー判決においても、事実審の認定次第でストライキ手当は贈与に当たるとされていたにもかかわらず、州最高裁は敢えて新たな設定した基準に従って判断を行い、デューバーシュタイン判決に従って事実審の認定に著しい誤りがあるという形の判断を行わなかった点も疑問に思われる。<sup>(77)</sup> 結局ストーン判決は、取引の性質に着目した贈与の定義を提示し、その定義はデューバーシュタイン判決のものよりも適用しやすいものであったが、納税者には混乱を生じさせており、公正の観点からは疑問視される結果となっている。<sup>(78)</sup>

以上のように、デューバーシュタイン判決の基準は曖昧なものであったことから、論者の間からも様々な批判がなされた。例えばクラインは、デューバーシュタイン判決の出された三年後の論文において、理論的にも、また立法経緯によっても、贈与を所得概念から除外することは立法部による合理的な選択ではなく租税政策の正当な目的を反映していないので、当該制定法の司法部による効果的かつ継続的な解釈が妨げられていることを指摘した。<sup>(79)</sup> そして、租税法のような分野では、裁判官によって価値観が多かれ少なかれ異なるので、適切な価値観・目的を画定し、こうした価値観・目的が支配的とされる理由を説明することが必要であると述べている。<sup>(80)</sup>

また、ヨリオはデューバーシュタイン判決の非効率性を指摘し、最高裁が「法システムにとつて非常にコストのかかる」結果に到達したことを批判している。ヨリオは、デューバーシュタイン判決において、最高裁は他に次の二つの選択肢を採りえたことを指摘している。<sup>(82)</sup> その選択肢とは、第一に、贈与を所得概念から除外することの明確な目的が認定されないの、この除外は可能な限り狭く解釈されるべきであると判示した上で、サイモンズが提唱

したような広範な所得概念を受け容れること<sup>(84)</sup>、第二に、「贈与」という用語が、制定法において「人的財産遺贈・物的財産遺贈・相続」という語と結びついて用いられる場合には特に、家族や他の密接な個人的な関係を示していると述べ、家庭内での移転は贈与であるが、取引における移転は贈与ではないという反証可能な仮定を明らかにすることであった。そして、デューバーシュタイン判決のように、贈与の意味が最終的に事実審の経験を各々の事件の事実全体に適用して決められる場合、納税者と政府は問題解決の交渉の際に多くの事実を提示し議論することを求められること、両者は審理において証拠を提出することを促されること、事実認定者はこれらの各々の事実を評価しなければならぬことから、取引費用が高くつくことを指摘して、最高裁は明確に定義づけられた新しいルールを定めるべきであると述べた<sup>(86)</sup>。ヨリオはその上で、デューバーシュタイン判決におけるフランクファターの反対意見にあるような反証可能な推定により贈与の定義を判断した方が、立証責任を一方の当事者に負わせることにより取引費用を減らすことができ<sup>(88)</sup>、また制定法とも合致するとして、第二の選択肢を採るべきであるとしている。この見解は、あらかじめ基準を設定した上で立証責任を有する側を明示し、デューバーシュタイン判決とは別のわかりやすい基準を設定しようとした点で注目すべきであろうが、所得概念の捉え方を抜本的に変えるものではなく、むしろ事実認定を容易にすることに主眼においたもののように思われる。

##### 5 デューバーシュタイン判決以降の動向（一九八〇年代中頃以降）

一九八〇年代中頃までに、所得と贈与を区別する基準に関して、裁判所はデューバーシュタイン判決を基本的に踏襲していたが、一部ではより明確づくりが模索されるようになっていた。また多くの論者からもデューバーシュタイン判決の法理に対しては疑問が呈されてきた。しかしながら、一九八〇年代中頃以降の最近の裁判例の展開を見ると、むしろデューバーシュタイン判決に倣っている判決が多いように見受けられる。

例えば、労働組合員の組合費により設立・維持されている基金から組合員に対して支払われたストライキ手当が所得に当たると問題となったグレゴリー判決<sup>(90)</sup>において、裁判所は次のように理由づけて、当該ストライキ手当が所得に当たると判示した。裁判所は、ストライキ手当は内国歳入法典一〇二条a項による贈与に当たり、総所得には含まれないとする原告の主張に対して、まずデューバーシュタイン判決を引用し、ある移転が贈与とされるには移転者の意思次第であり、贈与が公平で私心のない寛大さから生じたものであることが事実により示されなければならぬ<sup>(92)</sup>ことを明らかにした。また、カイザー判決は非組合員の事例であつて、本件とは異なることを指摘した<sup>(93)</sup>。その上で、労働組合による支払いは、組合員の支払っている組合費を原資としていて、ストライキの目的を促進するためのものであつたと述べ、所得にあたると判示した<sup>(94)</sup>。

また、ハリス判決<sup>(95)</sup>は、刑事事件においてもデューバーシュタイン判決の法理が適用されることを明らかにした判決として注目に値する。ハリス判決では、未亡人が愛人に渡した金額が所得に当たると問題となつた。本件は、愛人が所得税の脱税で告訴されていた事例であつたが、裁判所は、「デューバーシュタイン判決の法理が……本件のような事例では民事と同様に刑事訴追の根拠となりうる」と述べており、刑事事件である本件の判断にデューバーシュタイン判決の法理を用いた<sup>(96)</sup>。

さらに、政府が提示した基準を否定して、デューバーシュタイン判決の法理に従つた判決も出されている。グッドウィン判決<sup>(98)</sup>では、牧師が修道会のメンバーから年に三回の特別な日に受け取つていた金額が所得に当たると問題となつた。その際政府は、デューバーシュタイン判決の法理よりもむしろ次のようなテストを採用すべきであると主張した。そのテストとは、「愛・賞賛・尊敬の感情は、小教区民に対して特別行事の献金への参加を公然と動機づけており、納税者(牧師)が教会の牧師として行う奉仕から生じ、直接奉仕によるものであつた。当該移転は納税者の奉仕活動と結びついていたので、法律問題としては報酬であつた」というものであつたが、裁判所はこの

テストを広範に過ぎるとして受け容れず、デューバーシュタイン判決の「客観的かつ不思議な力を持っていない」アプローチを適用すべきであると述べた<sup>(10)</sup>。そして本件の場合、特別行事の贈与が修道会のメンバー全員によつてなされており、日常的にかなり体系化されたプログラムの中で行われていた<sup>(11)</sup>ことから、牧師の課税所得であると判断した。

このように、近年の裁判例を見る限り、贈与との関係から所得概念を画定する上で、デューバーシュタイン判決の法理の影響力は依然として大きい。むしろ、一九八〇年代中頃までよりもデューバーシュタイン判決の法理が所与のものとして受け容れられているようにさえ思われる。

## 6 小括

以上でみたように、裁判例では、最高裁の基準が明確でなかったため、被贈与者における贈与と所得概念との関係が事実認定次第によつて決まるという混乱した状況が続いている。もともと、一部にはより贈与について明確な定義を行おうとする動きはあるが、定着していないのが現状である。

他方で、議会は裁判所とは異なり贈与との関係で所得概念を広く捉える傾向にある。例えば、デューバーシュタイン判決の事例については、その後立法上の解決が図られ、使用者によりあるいは使用者のために、被用者に対してあるいは被用者の便益のために贈られた額は総所得に含まれると規定されるに至った（内国歳入法典一〇二条 c 項）<sup>(12)</sup>。この規定は、デューバーシュタイン判決で政府が主張した基準と一致している<sup>(13)</sup>。学説の中でも包括的所得概念を基本にし、所得概念をできるだけ広く解すべきとし、より明確な基準を作るべきとするものや、より効率的な事実認定の方法を構築すべきことを説き、デューバーシュタイン判決を批判するものが多い。また、ドッジらによつて提言されている贈与や遺産を受領者の所得税のベースに加えるという改革案も、その目的の一つとして

デューバーシュタイン判決以来の状況を解決することを挙げており、裁判所の基準が明確でないことに対する批判が根底にあるように思われる。

## 第二章 贈与における利得の実現 (realization) と贈与者側における所得概念

### 1 問題の所在

第一章では、被贈与者側の所得と贈与の関係について、裁判所は所得と贈与を区別する基準をはっきりさせることなく所得概念を狭く捉えてきたが、近年包括的所得概念に基づき所得概念を広く捉えようとする動きがあることを論じた。本章では、贈与において利得が実現しているか否かが問題になる場合の、贈与者側の所得と贈与の関係を検討しようと考えている。

ところで、連邦所得税法では、基本的に包括的所得概念が採用されているが、通常は実現されていない価値の増加分を課税所得に含まないとされている。<sup>(10)</sup> それゆえ、贈与の場面では、アメリカにおいては贈与税が贈与者に課せられることもあり、贈与者は利得をできるだけ実現させない形で利得を得て贈与税の租税回避に腐心してきた。その際、贈与者が租税回避を行った場合に贈与者側の利得の実現をどのように捉えるかが問題となってきた。本章では、この問題を考えるにあたって、条件付贈与と無利子貸付を取り上げ、それぞれにおける贈与と所得概念の関係の展開を概観し、若干の検討を行う。

### 2 条件付贈与 (conditional gift)

アメリカでは、わが国と異なり贈与税は贈与者に課せられる。そのため、贈与に際して、しばしば被贈与者に贈与税を払わせるという条件付きで贈与がなされている。このような贈与は「純贈与 (net gift)」とよばれている。

ただ純贈与の際に、被贈与者の支払う贈与税が贈与者の取得価額を上回り、贈与者が間接的に利得を得ることがあるため、このような利得をどのように捉えるべきか、つまり所得が実現しているかという問題が生じた。

当初、裁判所はそのような利得を贈与者は実現していないとしていた。例えば、ハースト判決<sup>(10)</sup>では、母親が息子・その妻・その子供に対して、息子が贈与税を支払うという合意に基づいて土地を贈与した場合に、息子が支払った贈与税について母親は利得を実現しているかが問題となっていたが、裁判所は、取引の形式よりも実質の方が個人の納税義務を左右するということを指摘した上で、本件の場合、母親は取引後何も得ておらず、暮らし向きもよくなっていないことから、母親は利得を実現していないと判断した。その後、条件付贈与の法理はデイドリヒ判決<sup>(11)</sup>によって大きく変化した。

デイドリヒ判決では、被贈与者であるデイドリヒの子供が贈与税を支払うという条件で、原告である贈与者デイドリヒの株式を贈与したが、贈与者の株式の取得価額よりも被贈与者の支払った贈与税の額が上回った場合、その上回った額について贈与者が所得を実現しているかが問題となった。内国歳入庁長官は、原告が負っているが被贈与者が支払った贈与税が、原告の財産取得価額を上回る範囲で原告は所得を実現していると判断した。そのため、贈与者である原告は租税裁判所に訴えを提起した。

租税裁判所は、本件移転は株式の公正な市場価値と支払われた贈与税の差額の「純贈与」にあたるとして、所得は実現していないと判示した<sup>(11)</sup>。これに対して控訴裁判所は租税裁判所の判決を棄却し、本件移転によって贈与者は贈与税の納税義務が移転された財産の調整取得価額を上回る額だけ所得を実現していると判示した<sup>(12)</sup>。控訴裁判所は、贈与者が贈与税の税額分だけ取引から得た利益について保留所得 (retained income) を有するので、本件のような移転を純贈与とする保留利益理論 (retained interest theory) を<sup>(13)</sup> 斥け、所得をより広範に捉えたのである。

最高裁判所は、オールドコニー信託会社判決<sup>(14)</sup>やクレイン判決<sup>(15)</sup>の法理に従った上で、贈与者は被贈与者が贈与者

の贈与税を引き受けることによって、直接的な経済的利益を実現していたこと、贈与税の納税義務を被贈与者に転換させる際の贈与者の意思は客観的なものでなければならぬが、本件では贈与者の意思は単に自らの納税義務の軽減に他ならなかったこと、納税者である贈与者の実現した利益は、移転の間納税義務が伴っているという事実によつては消滅しないことを明らかにした。また、本件条件付贈与は、部分的売買部分的贈与 (Part-sale part-gift) による負担の免除に当たるので、贈与者が被贈与者に対して公正市場価値以下の価格で売買した場合と同様に扱われるべきとし、贈与税が贈与者の調整取得価額を上回る額だけ所得が実現している、と判示した。

これに対して、レインクイスト裁判官が反対意見を述べた。レインクイスト裁判官は、本件での問題が、オールドコロニー信託会社判決やクレイン判決と異なり、課税可能な取引が生じていたか否かであることを指摘し、このことを判断するに当たつて、被贈与者が贈与税を支払うことに同意したときにいつでも贈与が部分的売買になるということを、議会が意図していたかに着目した。そして、議会は被贈与者による贈与税の支払いが贈与者の所得になるとすることができたにもかかわらずしなかつたことから、本件では所得の実現がなかつたと述べた。

デイドリヒ判決は、条件付贈与を部分的売買部分的贈与と捉え、贈与者に経済的利益が存することを理由に所得の実現を広く認め、贈与者における所得概念を拡大した事例として、大きな意味を持つ。実際、従前は通常の贈与よりも純贈与の方が、贈与者と被贈与者の取引後の資産の合計の方が大きかつた場合があつたが、経済的利益に基づいて所得税の課税を行うデイドリヒ判決によりこの状況が解決できているので、その意味では妥当と思われ<sup>(18)</sup>。また、デューバーシュタイン判決の法理である意思の基準が厳格に解され、本件においてはほとんど考慮されなかつた点も注目に値しよう。

ただ本判決の理由付けについて、ヘンリーは、デイドリヒ判決が純贈与による取引の形式を検討せずにすぐに実体を検討し、取引の「経済的実質 (economic reality)」が贈与税額による安価での財産の売買と同じであると結

論づけたことを疑問視し、すでに明白に課税がなされており、実現した額だけが問題となっていたオールドコロニー信託会社判決やクレイン判決とは異なる事例であると指摘している。<sup>(125)</sup>この点では、レーンクイスト裁判官の反対意見と一致している。そして、裁判所は、まずある額が実現しているか否かを、次にその額がどのように課税されるかを判断すべきであったとして、<sup>(126)</sup>実現の存否は、内国歳入法典一〇〇一条b項<sup>(127)</sup>にあるように財産の売買や分配があるかを基準にすべきと述べている。<sup>(128)</sup>本件の場合、ヘンリーによると、贈与者は被贈与者に贈与税を支払わせることにより利得を得ているので、被贈与者により支払われていた贈与税額が贈与者の取得価額を超える額だけ利得を実現している、と構成される。<sup>(129)</sup>

その後この問題は、一九八四年に立法上の解決が図られ、デイードリヒ判決の法理は一九八一年三月三十一以前になされた純贈与には適用されないと規定されている。同日以前に被贈与者により支払われた贈与税が贈与者の所得にならないという規定の仕方を見ると、同日以後の純贈与については贈与者の所得概念がストレートに拡大しており、経済的利益よりもむしろ形式面を重視しているように思われる。

### 3 無利子貸付 (interest free loan)

アメリカでは、租税回避の手段として、ごく最近まで無利子貸付(ないしは低利子貸付)が広く行われてきた。

例えば、銀行が年利一五パーセントの単利で二〇万ドルの貸付を行い、毎年三万ドルの利子の支払いを借り手に求めるとする。この借り手が両親が無利子貸付を受ける場合、もし両親が一五パーセントの利率で貸付を行っていたならば贈与税のかからない三万ドルの暗黙の移転が存することになる。つまり、借り手は両親から贈与を受けている。しかし、両親が借り手に三万ドル、借り手の利子を支払うために移転する場合、この三万ドルには贈与税がかかり、同じ額の贈与で結果が異なることになる。<sup>(130)</sup>この場合、贈与税の回避のみならず、借り手がしばしば貸し手よ

りもより低い課税段階 (tax bracket) にあるため、所得税の回避が生じた。

ただ、ここで問題になる利得は、もともと贈与税の局面で問題になっており、実現については従来あまり注目されてこなかった。内国歳入庁は、無利子貸付は、借り手が貸し手に公正な利子率で利子を支払っている対等貸付 (arm's-length loan) と、貸し手から借り手への当該利子分の贈与から成り立つと考え、貸付金の支払金に対して贈与税を課するのではなく、貸し付けされた金銭を利用する際の合理的な価値にのみ贈与税を課そうとしてきた。<sup>(12)</sup> 当初裁判所は、貸し手には贈与税が課せられないと判断していたが、最高裁は、ディックマン判決において、制定法上無利子貸付は「贈与による財産の移転」<sup>(13)</sup> に当たり、贈与税は「移転が直接的なものであっても間接的なものであっても、財産が物的であつても人的なものであつても、動産であつても不動産であつても」課せられること<sup>(14)</sup> から、貸し手に対して贈与税が課されると判断するに至った。<sup>(15)</sup>

このように、最高裁の法廷意見は、無利子貸付による利得について贈与の局面のみ判断していた。この点は、ディックマン判決の中でパウエル裁判官が反対意見の中で、専ら借り手が無利子貸付によって利得を実現する場合の問題を指摘している。<sup>(16)</sup> すなわち、パウエルによると、法廷意見の下では、貸し手が贈与税の納税義務を有するが、借り手が当該贈与の分を所得から控除できなくなるという問題が生じるのである。しかしながら、パウエル裁判官の反対意見においても、高い課税段階にある貸し手が低い課税段階にある借り手に無利子貸付を行う際に生じる貸し手の利得は考慮されなかった。そのため、無利子貸付はディックマン判決後も「所得シフト (income shift)」と呼ばれ、租税回避のテクニクとして広く用いられた。<sup>(17)</sup>

この問題は、現在では内国歳入法典七八七二条が一九八四年に制定されたことによって、立法上の解決が図られている。法典七八七二条は、無利子貸付によって通常の利息相当額 (foregone interest) を貸し手から借り手への贈与とみなし、所得シフトを排除するために貸し手への利子所得 (interest income) と考えることにより、無利子

貸付の借り手が貸し手に対して利子を支払い、貸し手がこの利子を贈与として借り手に移転するという状況を想定していた。<sup>(17)</sup>このように、利得の実現を柔軟に解して、より大きい担税力を持つ貸し手の所得概念を広く捉える方法は、昨今の所得概念の拡大の流れの中でも注目に値するといえよう。

### むすびに

以上、アメリカにおいて、贈与との関係で所得概念がどのように捉えられてきたかを、被贈与者側と贈与者側に分けて検討してきた。

これまでアメリカでは、被贈与者側における贈与との関係での所得概念について、裁判所は贈与者の意思を基準に狭く捉え、贈与を広く認めてきた。しかし、議会は裁判所とは逆に、贈与との関係で被贈与者における所得概念を拡大しようとしてきたし、学説でも裁判例の所得概念の捉え方に対して批判的なものが多かった。

一方で、裁判所は、贈与者における贈与との関係での所得概念については広く捉えてきた。議会も、贈与による財産価値が総所得から除外されるという内国歳入法典一〇二条の規定を見直すことなく所得概念を拡大したため、特に一九八〇年代の立法の中で簡素を犠牲にしてまで所得概念を広く認めてきたとさえいわれている。<sup>(18)</sup>この背景には、贈与の際の租税回避が横行し、本来贈与税を払うべき贈与者が利得を得るに至ったため、租税回避の防止に意を尽くさざるをえなかったことがあると思われる。そして、その方法として、第二章に見られるように、贈与者の利得の実現を柔軟に解して所得概念を広範に捉えるという方法が採られたのであろう。裁判所も、贈与者の所得概念を贈与との関係で画定するにあたっては、デューバーシュタイン判決で確立された意思の基準を重視しなかった。この点は、被贈与者側においては、徴税費用の問題などを顧みることなく、デューバーシュタイン判決で確立された意思の基準によって所得概念が画定する姿勢を貫いたこととは対照的である。

こうしてみると、裁判所の贈与との関係での所得概念の捉え方は、贈与者における場合と被贈与者における場合で一貫していないように見受けられる。私が見る限り、裁判所は所得概念の捉え方を被贈与者と贈与者で違える理由を明らかにしておらず、この点の裁判所の真意は知ることができない。ただ、被贈与者側の所得概念を狭く解する一方で、贈与者側の利得の実現を柔軟に解することによって所得概念を広く認めてきた点は、担税力に応じた課税に配慮している面もあるように思われ、所得概念の問題を考えるにあたってある程度重視される必要があるのではないかと思われる。

注(1) 金子宏教授は、所得税の主要な問題は、法律的観点からも重要なタックス・ベースと、政策論上の問題であるタックス・レートの二つに分けることができるとされる。金子宏「租税法における所得概念の構成」九一〇頁(金子宏『所得概念の研究』(有斐閣、一九九五年)一頁所収)。

(2) わが国でも、これまで所得概念に関してすぐれた研究がなされてきている。例えば、金子宏・前掲論文注(1)を参照せよ。また、時間との関係から論じたものに、中里実「所得概念と時間——課税のタイミングの観点から——」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣、一九九一年)二二九頁がある。

(3) Department of the Treasury Financial Management Service, UNITED STATES GOVERNMENT ANNUAL REPORT FISCAL YEAR 2000 at 11.

(4) ヘイグIIサイモンズの包括的所得概念については、わが国でもこれまでに多く検討されてきた。例えば、金子宏・前掲論文注(1)二四一―二六頁、金子宏「ボリス・ピトカーの『包括的課税ベース』批判論の検討」(金子宏『所得概念の研究』(有斐閣、一九九五年)一一九頁所収)を参照せよ。

(5) Henri C. Simons, PERSONAL INCOME TAXATION: THE DEFINITION OF INCOME AS A PROBLEM OF FISCAL POLICY at 50 (1938).

(6) もじもじスロニーは、サイモンズが租税負担の公正な配分を導くための所得を定義していた点を指摘している。Victor Thunony, The Concept of Income, 46 Tax L. Rev. 45 at 49-50 (1990).

(7) 26 U.S.C.A. § 61 (a).

(8) Michael J. Graetz, Deborah H. Schenk, FEDERAL INCOME TAXATION PRINCIPLES AND POLICIES at 107 (2d Ed., 1996).

(9) 本稿では、特段の断りがなく限り「贈与 (gifts)」は、「遺産 (bequests)」等をも含めた広義の概念と考える。

(10) これまでに相続・贈与税と所得税の関係について論じたものとして、例えば水野忠恒「所得税と相続税の交錯——非課税もしくは課税線り

延べとされる利得」ジュリー一〇二〇号一五四頁(一九九三年)がある。

- (11) サイモンズは「贈与・相続・遺産を除外することは、さらなる専断的な区別を招来するであろう」と述べ、贈与が所得に含まれるべきと述べる。Simons, *supra* note 5 at 56.

- (12) この点は日本においても同様である(所得税法九条一五号)。

なお、財産により得た所得は被贈与者に対して課税される。内国歳入法典一〇二条b項は次のように規定している。「a項は次のものを総所得から除外しない。(一) a項で規定されているあらゆる財産から生じた所得。(二) 贈与・人的財産遺贈・物的財産遺贈・相続が財産から生じた所得である場合、当該所得の価額。贈与・人的財産遺贈・物的財産遺贈・相続の条件の下で支払い・振込・配分が時々行われる場合、財産から生じた所得によって支払い・振込・配分がなされる限りにおいて、二号の目的により財産から生じた所得の贈与・人的財産遺贈・物的財産遺贈・相続と扱われる。……」

- (13) この点は、アメリカではエステイト・プランニング (estate planning) の分野が発達しており、生前からトータルで遺産処分をどのようにしていくべきかが多数研究されていることにも関係しているであろう。

- (14) 一〇〇〇年度においても遺産・相続税の全蔵人に占める割合は一・六パーセントに過ぎない。See *supra* note 3 at 11.

- (15) See, e.g., Joseph M. Dodge, *Beyond Estate and Gift Tax Reform: Including Gifts and Bequests in Income*, 91 Harv. L. Rev. 1177 (1978); Marjorie E. Kornhauser, *The Constitutional Meaning of Income and the Income Taxation of Gifts*, 25 Conn. L. Rev. 1 (1992); John E. Donaldson, *The Future of Transfer Taxation: Repeat, Restructuring and Refinement, or Replacement*, 50 Wash. and Lee L. Rev. 539 (1993); John K. McNulty, *FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION* at 462-465 (1994). なお、シモン・K・マクナルティ (水野忠恒訳) 「合衆国所得税の構造と特色」——その改革の可能性——八四頁(ジュリー一九九〇頁(一九八八年))所収)も参照せよ。

他国を見ると、例えばオーストラリアでは、一九八五年に所得税の一種であるキャピタルゲイン税が一部の贈与に対して課されるようになっており、この方向で改革がなされている。もともと、オーストラリアではすでに一九七〇年代後半に遺産税と贈与税を区別した制度を廃止して、その数年後に生前贈与および遺贈は全く課税されなくなっていた、という事情があったことは考慮する必要がある。See Jeffrey S. Kinsler, *The Taxation of Gifts and Bequests in Australia: A Prototype for Transfer Tax Reform in the United States?*, 6 Pac. Rim. L. & Pol'y. Journal 306 (1997).

- (16) Dodge, *supra* note 15 at 1182-95.

- (17) 遺産税の納税義務は遺言執行者 (executor) が(内国歳入法典二〇二条)、贈与税の納税義務は贈与者が(内国歳入法典二五〇二条d項)それぞれ有する。

- (18) Donaldson, *supra* note 15 at 540.

- (19) アメリカ連邦遺産・贈与税の仕組みの概要を説明した邦語文献として、渋谷雅弘「資産移転課税(遺産税、相続税、贈与税)と資産評価」アメリカ連邦遺産贈与税上の株式評価を素材として——(法協二〇巻九号・三三三頁)の序論第一章がある。

ここでアメリカの連邦所得税の税率と連邦遺産・贈与税の税率の違いについて若干敷衍しておく。連邦所得税では、共同申告(joint re-

(E)を行った既婚者及び残された配偶者、世帯主、未婚者等に分けて累進税率が採られており、例えば既婚者及び残された配偶者の税額は次のようになる(内国歳入法典一条a項1号)。

課税所得	税額 (ドル)
36,900ドルまで	課税所得×15%
36,900ドルを超え 89,150ドルまで	5,535 + (課税所得 - 36,900) × 28%
89,150ドルを超え 140,000ドルまで	26,165 + (課税所得 - 89,150) × 31%
140,000ドルを超え 250,000ドルまで	35,928.50 + (課税所得 - 140,000) × 36%
250,000ドルを超え	75,528.50 + (課税所得 - 250,000) × 39.6%

なお、実際の税額計算にはインフレ率も加味される(法典一条f項)。先般成立した「経済成長と減税の調和に関する法律(Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001)(以下「二〇〇一年減税法」)により、新たに税率一〇%の課税段階が作られ、各々の適用税率も二八%、三二%、三六%、三九・六%については段階的に下げられ、二〇〇六年度にはそれぞれ二五%、二八%、三三%、三五%となる(二〇〇一年減税法一〇一条a項・内国歳入法典一条1項2号)。

これに対して、連邦遺産税は、死亡時における全財産の価値によって決まる総遺産(gross estate)(法典二〇五一条)から控除(法典二〇五三条一、二〇五六条)の価額を引いた課税遺産(taxable estate)と、調整課税贈与(adjusted taxable gift)／故人の総遺産に含まれない贈与で一九七七年以後に故人が行った課税贈与の総計(法典二〇一条b項2号)の合計に対して、法典二〇一条c項の累進税率で課税した額をまず算出し(この額は「仮の税額(tentative tax)」と呼ばれる)、この仮の税額から調整課税贈与に法典二〇一条c項の累進税率で課税した額を差し引き、さらにそこから統一税額控除(unified credit)(法典二〇一条)、州死亡税税額控除(法典二〇一条)、一九七六年までに行われた贈与についての贈与税額控除(法典二〇二条)、過去に課税された故人への資産移転に対する税額控除(法典二〇三条)、外国死亡税税額控除(法典二〇四条)等を差し引いた額となる。なお、統一税額控除は、二〇〇〇年度及び二〇〇一年度においては課税除外(exclusion)額が六七五、〇〇〇ドルである)ことから二一〇、五五〇ドルとなる(159,800 + (675,000 - 500,000) × 37% ……後掲の税率表を参照せよ)。

連邦贈与税は、法典二五二一条による贈与全体から被贈与者の年間課税除外である一〇、〇〇〇ドルを差し引いた額から控除(法典二五二条一、二五二四条)の価額を差し引き課税贈与(taxable gift)を算定した上で、それまでの課税贈与をすべて加え、その額に遺産税と同じ累進税率を適用した額からその前までの課税贈与額と同じ累進税率を適用した額を差し引いて仮の税額を算出し、そこから統一税額控除(法典二五〇五条)の未利用部分を差し引いた額となる。なお、累進税率は一八パーセントから五五パーセントまでの一七段階に及ぶが、課税除外(二〇〇〇年度及び二〇〇一年度は六七五、〇〇〇ドル)により、次のように最低税率三七パーセントの八段階の累進税率となる。

課税遺産 + 調整課税贈与	仮の税額 (ドル)
675,000ドルを超え 750,000ドルまで	155,800 + (課税所得 - 500,000) × 37%
750,000ドルを超え 1,000,000ドルまで	248,300 + (課税所得 - 750,000) × 39%

1,000,000ドル超え1,250,000ドルまで	345,800 + (課税所得 - 1,000,000) × 41%
1,250,000ドル超え1,500,000ドルまで	448,300 + (課税所得 - 1,250,000) × 43%
1,500,000ドル超え2,000,000ドルまで	535,800 + (課税所得 - 1,500,000) × 45%
2,000,000ドル超え2,500,000ドルまで	780,800 + (課税所得 - 2,000,000) × 49%
2,500,000ドル超え3,000,000ドルまで	1,025,800 + (課税所得 - 2,500,000) × 53%
3,000,000ドル超え	1,290,800 + (課税所得 - 3,000,000) × 55%

なお、この税率についても二〇〇一年減税法により変更される。まず、上位二つの課税段階が廃止され、新たに二・五〇〇、〇〇〇ドル超えについて適用税率が五〇%となる(二〇〇一年減税法五二一条a項)。その後二〇〇九年まで最高適用税率が段階的に四五%まで下げられ、二〇一〇年に連邦遺産税は廃止される(二〇〇一年減税法五〇一条・内国歳入法典三二〇条)。もともと二〇〇一年減税法は二〇〇一年末限りのサンセット法であるため、連邦遺産税が廃止されるのは二〇一〇年度のみとなる(二〇〇一年減税法九〇一条)。

このように見ると、連邦遺産・贈与税の方が連邦所得税よりも最高税率は高いが、課税最低限は連邦所得税の基礎控除が自身の個人で三〇〇〇ドルである(法典六三条c項)のに比べかなり高くなっており、遺産・贈与税は課税される者自身が所得税に比べて極めて少ないといえよう。

(20) 個人所得課税が課税対象とする反復・継続的なキャッシュ・フローと、偶然にもたらされる所得である相続財産等とは性質が異なるので、相続課税は個人所得課税とは別体系の課税方法をとるべきことが明らかにされている。税制調査会「わが国税制の現状と課題——二世紀に向けた国民の参加と選択——答申」二九一頁(二〇〇〇年)。

(21) 税制調査会・前掲答申注(20)・二九八頁。

(22) 相続税と所得税を統合することが望ましいとする見解として、例えば岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一編「資産課税の理論と課題」一七五—一七九頁(税務経理協会、一九九五年所収)。岩崎教授は、遺産取得税方式の相続税制と包括的所得概念に基づく所得税制とを整合させる方法として、相続による経済的利得を他の所得と分離して「相続所得」のような独立した所得分類をたて、他の所得とは異なる控除、税率の下に所得税を計算することを提案されている。もともと、この提案は、相続による利得を他の所得と分離して扱うとする点で、むしろ現行制度と同様の公平感に立つもののように思われる。

なお、現行法の下で相続、贈与による利得を所得税の対象とした場合、それを一時所得として課税することになり、二分の一課税の結果租税の再配分機能が低下する、という問題が指摘されている。金子宏・前掲論文注(一)・五七頁。

(23) *Old Colony Trust Co. v. Commissioner*, 279 U.S. 716 (1929).

(24) *Id.* at 729.

(25) *Id.* at 730.

(26) *Bogardus v. Commissioner*, 302 U.S. 34 (1937).

(27) *Id.* at 42.

- (28) *Id.* at 42-43.
- (29) *Id.* at 43-44.
- (30) *Id.* at 45.
- (31) この点は最高裁の次のような言辭にも現れている。「贈与は、受け手による過去の熱心な業務に対する感謝によって行われていることか  
「ごやけり贈与である」。*Id.* at 44. なお、ホガーダス判決中の下級審の動向については William A. Klein, *An Enigma in the Federal In-*  
*come Tax: The Meaning of the Word "Gift"*, 48 Minn. L. Rev. 215 at 220 n.24 (1963) を参照せよ。
- (32) *Id.* at 222.
- (33) *Commissioner v. Duberstein*, 363 U.S. 278 (1960).
- (34) *Stanton v. United States*, 363 U.S. 278 (1960).
- (35) 363 U.S. at 281.
- (36) *Id.* at 283.
- (37) *Id.* at 281.
- (38) *Id.* See also 363 U.S. at 292 n.14.
- (39) *Duberstein v. Commissioner*, 265 F.2d 28 (6th Cir. 1959).
- (40) *Stanton v. United States*, 268 F.2d 727 (2d Cir. 1959).
- (41) *Id.* at 728.
- (42) *Id.* at 729.
- (43) 363 U.S. at 284 n.6.
- (44) *Id.* at 285.
- (45) *Id.* at 285-86 (quoting *Bygdard v. Commissioner*, 302 U.S. 34 at 43 (1937)).
- (46) 363 U.S. at 287.
- (47) *Id.* at 287-88.
- (48) *Id.* at 289.
- (49) *Id.* at 290.
- (50) *Id.*
- (51) *Id.* at 291-92.
- (52) *Id.* at 292-93.
- (53) *Id.* at 294-95 (Frankfurter, J., concurring in the judgment in *Commissioner v. Duberstein* and dissenting in *Stanton v. United States*).
- (54) *Id.* at 296.

- (55) *Id.* at 295-96.
- (56) *United States v. Kaiser*, 360 U.S. 299 (1960).
- (57) *Id.* at 303.
- (58) *Old v. United States*, 536 F.2d 876 (9th Cir. 1976), *cert. denied*, 429 U.S. 920 (1976).
- (59) *Id.* at 878-79.
- (60) *Estate of Carter v. Commissioner*, 453 F.2d 61 (2d Cir. 1971).
- (61) *Id.* at 65.
- (62) *Id.* at 67.
- (63) *Id.*
- (64) *Id.* at 72 (Davis, J. dissenting).
- (65) テーヴィス裁判官は、それまで同じような事例で租税裁判所の判決を棄却した事例においては、「正式な決定において支払いが報酬とみなされるかどうかとをせいぜい形式的、略式に示している以外に」、本件のように「鮮明で系統立てられた証言はなかった」ことを指摘しよ<sup>59</sup>。 *Id.*
- (66) *Stone v. Lynch*, 325 S. E.2d 230 (N.C. 1985).
- (67) N.C. Gen. Stat. § 105-141 (b) (3).
- (68) *Helmering v. Amer. Dental Co.*, 318 U.S. 322 (1943)。この判決では、取引における自主的な債権放棄が贈与とされた。もっとも、現在では取引における債権放棄は贈与ではないと考えられる<sup>60</sup>。
- (69) 325 S.E.2d at 233.
- (70) *Id.*
- (71) *Id.*
- (72) *Id.* at 233-34.
- (73) *Id.* at 235 (Meyer, J. dissenting).
- (74) *Id.*
- (75) *Id.* at 236.
- (76) Note, *Stone v. Lynch: North Carolina Takes a Different Approach to Defining Gift*, 64 N.C.L. Rev. 677 at 687 (1986).
- (77) *Id.* at 685.
- (78) *Id.* at 686-87.
- (79) Klein, *supra* note 31 at 260.
- (80) *Id.* at 263.

- (81) Edward Yorio, *Federal Income Tax Rulemaking: An Economic Approach*, 51 *Fordham L. Rev.* 1 at 41 (1982).
- (82) *Id.* at 39-40.
- (83) See *supra* note 11.
- (84) これはケーンズによって採られたアプローチである。See Klein, *supra* note 79 at 260.
- (85) Yorio, *supra* note 81 at 41.
- (86) *Id.* at 42.
- (87) See *supra* note 53-55.
- (88) Yorio, *supra* note 81 at 42-43.
- (89) *Id.* at 44.
- (90) *Gregory v. United States*, 637 F. Supp. 624 (E.D.N.C. 1986).
- (91) *Id.* at 626.
- (92) *Id.*
- (93) *Id.* at 627.
- (94) *Id.* at 627-28.
- (95) *United States v. Harris*, 942 F.2d 1125 (7th Cir. 1991).
- (96) *Id.* at 1132.
- (97) ‘合理的’の理由については明確にやれぬが。
- (98) *Goodwin v. United States*, 67 F.3d 149 (8th Cir. 1995).
- (99) *Id.* at 152.
- (100) *Id.*
- (101) *Id.*
- (102) Tax Reform Act of 1986 § 122(b). なお、内国歳入法典二七四条b項は、同一〇二条の下で除外可能な取引上の贈与について二五ドルまでの控除を認めているため、納税者はこの取引控除を選ばず。Greatz, *supra* note 8 at 143. また、一九八六年改正の際には他に賞金や奨学金の課税除外についても制限が加えられた。
- (103) See *supra* note 43.
- (104) Dodge, *supra* note 15 at 1192.
- (105) *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189 (1920). この点については、すでにわが国でも論じられている。例えば、金子宏・前掲論文注二の特に第三節一に参照せよ。
- (106) See *supra* note 17.

- (107) *Hirst v. Commissioner*, 572 F.2d 427 (4th Cir. 1978).
- (108) *Id.* at 430.
- (109) *Id.* at 430-31.
- (110) *Diedrich v. Commissioner*, 457 U.S. 191 (1982). なお、この判決は他の類似の事例と合わせて判断されている。
- (111) *Diedrich v. Commissioner*, 39 T.C.M. (CCH) 433 (1979). *See also infra* note 112.
- (112) *Diedrich v. Commissioner*, 643 F.2d 499 (8th Cir. 1981).
- (113) *Id.* at 502 (cited *Turner v. Commissioner*, 49 T.C. 356 (1968)).
- (114) *Old Colony Trust Co. v. Commissioner*, 279 U.S. 716 (1929). *See also supra* note 23-25.
- (115) *Crane v. Commissioner*, 331 U.S. 1 (1947). クレイン判決とは、有限責任抵当 (mortgage) 付のアパートを、買い手が抵当を引き受けた上で売却した場合、抵当付の移転をした者の利益は「抵当が解消する場合や抵当と同額の個人的な債務を他人が負った場合と同様に実質的なものである」(*Id.* at 14)として、抵当の額は売買において実現した額に含まれるとされた。なお、テイードリヒ判決で問題になっている純贈与を用いた移転は、クレイン判決後に多用されるようになった。Robert J. Henry, *The Emerging Concept of Amount Realized: Results in Search of Reasons*, 51 Brooklyn L. Rev. 41 at 44 (1984).
- (116) *Diedrich*, 457 U.S. at 197.
- (117) *Id.* at 197-98.
- (118) *Id.* at 198.
- (119) *Id.* at 198-99.
- (120) *Id.* at 200-01 (Rehnquist, J., dissenting).
- (121) *Id.* at 201.
- (122) *Id.*
- (123) *See e.g.*, Note, *Diedrich v. Commissioner: Closing the "Net Gift" Income Tax Loophole*, 68 Iowa L. Rev. 379, 388-93 (1983).
- (124) Henry, *supra* note 116 at 49.
- (125) *Id.* at 47.
- (126) *Id.* at 49.
- (127) 内国歳入法典一〇〇一条b項は次のように規定している。「実現した額——財産の売買や他の分配によって実現した額は、受け取った金額と……財産の公正市場価値の合計による」。
- (128) Henry, *supra* note 116 at 50.
- (129) *Id.*
- (130) この例は、John K. McNulty, *Federal Estate and Gift Taxation* at 105 (1994)に於ける。もともと、後者の場合、内国歳入法典二五〇三条b

項により、一万ドルは課税除外となり、課税標準は二万ドルとなる。

- (11) *Dickman v. Commissioner*, 465 U.S. 330 at 335 and n.5 (1984). See also Note, *In Defence of Crown: The Gift Tax Treatment of Interest-free Demand Loans*, U. of Ill. L. Rev. 787 at 787-88 (1983).
- (12) See e.g., *Crown v. Commissioner*, 585 F.2d 234 (7th Cir. 1978).
- (13) 26 U.S.C. § 2501 (a) (1).
- (14) 26 U.S.C. § 2511 (a).
- (15) *Dickman v. Commissioner*, 465 U.S. 330 (1984).
- (16) *Id.* at 352-53 (Powell, J., dissenting).
- (17) McMully, *supra* note 131 at 107; 内国歳入法典七八七二条について論じられた邦語文献に、増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」(金子宏編『所得課税の研究』〔有斐閣、一九九一年〕七三頁所収)がある。
- (18) Kornhauser, *supra* note 15 at 52-54.

(行政法専修)