

論 説

租税法における贈与の意義について

摂南大学法学部教授  
小島俊朗

◆SUMMARY◆

所得税法は、9条1項16号において、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものを非課税所得と規定しているが、近年、相続した土地の譲渡益や年金形式で支給を受ける死亡保険金への所得税の課税において、同号を根拠に、納税者が相続税との二重課税が生じているとして争う訴訟が注目を集めたところである。

本稿は、同号に関連して、小児科医である審査請求人が開院に際して受領した祝金が個人又は法人からの贈与であり、所得税法上、非課税所得あるいは一時所得に該当するか、又は事業に付随して生じた収入として事業所得に該当するかを争点とした公表裁決を取り上げ、個人事業者が事業に関連して取引先から贈与された金銭等を租税法上どのように扱うか、所得税、相続税、贈与税の位置関係を通じ、租税法に規定する贈与の意義を論じるものである。  
(平成28年1月29日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解  
を示すものではありません。

目 次	
はじめに	28
第1章 裁決事例からの問題提起	29
第1節 平成14年1月23日裁決	29
第2節 問題の所在	30
第2章 贈与の意義	31
第1節 民法上の贈与	31
第2節 租税法上の贈与	32
第3章 贈与税の位置関係	34
第1節 贈与税等の沿革と本件非課税規定	34
第2節 所得税、相続税、贈与税の相互の関係	35
第4章 検討	36
第1節 固有概念と解することの妥当性	36
第2節 現行実務の扱いの妥当性	37
第3節 租税法の意図する扱い	38
第4節 結論	39
おわりに	40

## はじめに

租税法には贈与の意義について規定する条項はない。贈与は、民法上、相手に対して無償で財産を与える契約（片務・無償・諾成契約）<sup>①</sup>であるが、租税法に規定する贈与が民法からの借用概念であるとする、例えば事業関係者からの開業祝金も贈与と解することになる。しかし、個人事業者が開業に際して受領する祝金には贈与税は課税されておらず、所得税法上、事業に付随する収入として事業所得に扱われている（以下「現行実務の扱い」という。）。この点に関し、国税不服審判所（以下「審判所」という。）の平成14年1月23日裁決<sup>②</sup>（以下「本裁決」という。）は、審査請求人（以下「請求人」という。）の「開院に際して受領した祝金は贈与であるから所得税法9条1項15号<sup>③</sup>の『個人からの贈与により取得されたもの』に該当し、所得税は非課税

である」旨の主張を、租税法に規定する贈与は民法上の贈与とは別意に解すべき（すなわち固有概念）であり、当該祝金は同号の「個人からの贈与により取得されたもの」には当たらないとして、斥けている。

最近、同号（現行16号）に関しては、相続した土地の譲渡益や年金形式で支給を受ける死亡保険金への所得税の課税において、納税者が相続税との二重課税が生じていると主張して争う訴訟<sup>④</sup>が注目を集めたところであるが、本裁決の事例は、同じく同号に関連して、当該祝金が贈与税と所得税のいずれの課税対象となるのかが争われている。当該祝金は総額20万円程度ではあるが、個人事業者が事業に関連して取引先等から贈与された金銭その他の資産（以下「事業関連受贈資産」という。）を租税法上どのように扱うのかという議論において、租税法に規定する贈与の意

義が問われており、本判決は、所得税、相続税、贈与税の位置関係の中で、これをどのように考えるべきかという重要な問題を含んでいる。

## 第1章 裁決事例からの問題提起

### 第1節 平成14年1月23日裁決

#### 1 事件の概要

本件は、小児科医である請求人が、期限内申告をした後に、開院披露パーティ（以下「本件パーティ」という。）に際して受領した祝金（以下「本件祝金」という。）が個人又は法人からの贈与であり、所得税法上、非課税所得又は一時所得に該当するとして、平成12年5月に更正の請求をしたところ、原処分庁が、本件祝金は事業に付随して生じた収入であり事業所得に該当するとして更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたため、これを不服として審査請求した事案である。審判所の認定事実によれば、以下の事実が認められる。

- イ 本件パーティは、医師等の同業者、医薬品関係者及び医療関係者に開院したことを知ってもらい、今後の診療活動がスムーズに行われることを目的に開催されている。
- ロ 本件パーティへの出席者は、すべて請求人の事業関係者である。
- ハ 本件祝金は、本件パーティへ出席した一部の者から総額で20万円を請求人が受領し、請求人は、その全額を当該年分の事業所得の総収入金額に算入するとともに本件パーティに係る費用を必要経費に算入して申告している。

#### 2 当事者の主張

##### (1) 請求人の主張

本件祝金は、次の理由により、個人又は法人からの贈与であり、所得税法上、非課税所得又は一時所得となるものであるから、事業所得の総収入金額とした原処分は違法であり取り消されるべきである。

イ 所得税法9条1項15号（以下、「本件非課税規定」ということがある。）に個人からの贈与により取得するものは、所得税を課さないと規定されている。また、法人からの贈与は一時所得である。

ロ 所得税法において、事業所得を生ずべき事業の範囲については、所得税法施行令63条1号ないし12号に規定があるが、同条12号に「前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」という包括的な規定を置いている。

また、所得税法施行令63条1号ないし11号に掲げる事業も、当然に「対価を得て継続的に行う事業」であることからみれば、事業所得とは、「対価を得て継続的に行う事業」から生ずる所得であると考えられる。

所得税基本通達27-5《事業の遂行に付随して生じた収入》においても対価として得た収入について事業付随収入として例示している。ただし、例外的に対価性がないものであっても、支払者に支払う義務があるなど必然性があるものについては、事業所得として課税される事業の遂行に付随して生じた収入となる場合もある。

本件祝金は、本件パーティを開催した際に来場者のうちの一部の者が全くの任意で持参したものであり、請求人は本件祝金を期待しているわけではなく、また、招待客も義務と考えていないから対価性も必然性もなく、本件祝金は対価を得て行う事業の遂行に付随した収入ではない。

したがって、本件祝金は事業所得の総収入金額ではなく、個人又は法人からの贈与により取得したものであることから、非課税所得又は一時所得である。

##### (2) 原処分庁の主張

原処分は、次のとおり適法であるから、審査請求を棄却するとの裁決を求める。

イ 請求人は、本件パーティへの出席者がすべて請求人の事業関係者であることから、

本件パーティが事業の遂行に関連して開催されたものであるとして本件パーティに係る費用を必要経費の額に算入している。

ロ 請求人の事業は、所得税法施行令第 63 条第 11 号に規定する「医療保健業」であることから、その事業活動から生ずる収入は事業所得であると認められる。

所得税基本通達 27-5 は、「事業の遂行に付随して生じた収入は、事業所得に含まれる。」として例示しているが、事業の遂行に付随して生じた収入は必ずしも請求人が主張するような対価として得た収入である必要はなく、事業関連性や社会通念等に照らして総合的に判断することになる。

そうすると、本件祝金は事業の遂行に関連した本件パーティにより生じた収入であるから、事業の遂行に付随して生じた収入金額であることは明らかであり、事業所得の総収入金額に含まれる。

したがって、本件祝金を請求人が主張する非課税所得又は一時所得とする理由はない。

### 3 裁決の内容

審判所は、相続税法における贈与の意義につき、「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ものである。また、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といえる。」とした上で、原処分につき、以下の判断を行って、「本件祝金は、事業の遂行に付随して生じた収入として事業所得に該当し、非課税所得又は一時所得には該当しないから、原処分は適法であり、請求人の主張には理由がない。」とした。

イ 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である。

ロ 本件祝金は、請求人が新たに事業として医療保健業を開業したことに伴い請求人の事業関係者から受領したものであることから、経済的実質から見れば事業の遂行に付随して生じた収入というべきであり、租税法上、このような収入についてまで贈与と解するのは担税力に応じた公平な税負担の見地からも相当でなく、相続税法及び所得税法にいう贈与には該当せず、非課税所得には当たらないと解するのが相当である。

### 第 2 節 問題の所在

贈与税の税率は所得税以上に累進的であるので、比較的高額の開業祝金を納税者が受領した場合、納税者がその金員に所得税ではなく贈与税が課されるべきであると主張することは、一般に生じない。しかし、受領額が少ない場合、贈与税には基礎控除があることなどから、本件のような主張が生じ得る。すなわち、相続税法 21 条の 5《贈与税の基礎控除》に規定する 60 万円の基礎控除（租税特別措置法 70 条の 2 の 4《贈与税の基礎控除の特例》により暦年で合計 110 万円に引き上げられている<sup>6)</sup>。）までの贈与が非課税となる。また、これを超える額であっても、所得税の平均税率を贈与税の平均税率が下回る限り、贈与税の課税を受ける方が所得税の課税を受けるより税負担が少なくなる。一方、仮に、所得税が非課税でなくても、対価性のない一時の所得として一時所得に区分されれば、50 万円までの特別控除（所法 34 条 3 項）と二分の一課税（同法 22 条 2 項 2 号）を受けることができる。請求人が、本件祝金が事業所得ではなく非課税所得又は一時所得と主張す

る理由はこれらによる税負担の相違にある。

本判決は、前節3イのとおり、租税法上、贈与という用語を民法からの借用概念ではなく固有概念と解しており、その根拠を租税法の性格すなわち「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」であることに求めている。そして、「経済的実質から見れば事業の遂行に付随して生じた収入というべきであり、租税法上、このような収入についてまで贈与と解するのは担税力に応じた公平な税負担の見地からも相当でなく、相続税法及び所得税法にいう贈与には該当」しないとしている。おそらく本判決は、事業の付随収入という性格上、対価性が全くないとは言えず、民法上は贈与になるとしても、経済的実質からは対価性のない贈与として扱うことはできず、租税法上、贈与税の課税対象とはならず、所得税の課税対象になると判断しているものと思われる。

本件祝金は、請求人が医療保健業を開始するに当たって受領したもので、その事業の開始がなければ払われることがなかったものであるから、事業に付随する収入であることは明らかである。また、本件パーティへの出席者はすべて請求人の事業関係者である。したがって、本件祝金は、事業の付随収入と考えるのが社会通念に合致しており、非課税所得に該当しない限り、事業所得の総収入金額に算入することに問題はないと考える。この点につき、請求人は、本件祝金の支払いが対価性も（支払者に支払義務があるなどの）必然性もないものであるから一時所得であると主張するが、一時所得は、利子所得ないし譲渡所得以外の所得のうち「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」であり、当該利子所得ないし譲渡所得には事業所得が含まれるから、事業所得に該当すれば一時所得とはならない。なお、原処分庁は、事業に付随して

生じた収入は対価として得た収入である必要はないとしているが、事業に付随する収入であれば、その対価性の有無を議論する必要もないと考える。

本件は、所得税法9条1項16号の適用についての争いであり、所得区分を問題とする以前に非課税所得該当性を判断すべきである。また、所得税法の同号に規定する贈与の意義が直接には問題となるが、この規定は贈与税との二重課税を避ける趣旨の規定であることから、ここでいう贈与とは贈与税の課税対象となる贈与をいうと解され、改めて所得税法上の贈与の意義を検討する必要はないと考える。そして、検討すべきは、相続税法に規定する贈与が相続税法上の固有概念か民法からの借用概念かということである。この点で、本判決は、原処分庁と異なり、相続税法に規定する贈与の意義から検討しており、正当な手順を踏んでいる。

## 第2章 贈与の意義

### 第1節 民法上の贈与

民法549条は、「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」と規定している。贈与は、対価なしに財産を与える点に特徴があるが、「実質的な動機としてはなんらかの反対給付を期待している場合があり、また実際には相続財産を贈るという形で与える場合も少なくない。」、また「ある贈与行為に対して、受け手側から贈り手側に返礼としてなんらかの贈与が行われることも多い。その場合には、結果的にみて、こちらが相手方に与えた物品と、こちらが相手方から受け取った物品との交換が成立しており、最初にこちらが相手方に物品を与えた行為は無償の行為ではなかったと考えることもできる。したがって、無償であるか有償であるかは、かならずしも明確に区別できるわけではない。たとえ返礼を受けた

としても、贈り手がまったく返礼を期待していなかったならば、それは無償の行為であったとすることは可能である。また、こちらが相手方にある物品を与え、相手方からある物品を受け取った場合、それがこちらの贈与行為に対する返礼であると意識されていないならば、それは交換ではないとすることも可能である。しかし、どちらの場合にも、当事者同士の意識が問題となり、実際にそれを明らかにすることは困難な場合が多い。無償であるか有償であるかを問うことは、法律的には重大な問題ではあるが、かならずしもつねに有意味なことであるとは限らない。<sup>6)</sup>などとする解説のとおり、実質的に無償か有償かの区別が困難な場合もある。しかし、法律上は、「季節の贈答、謝礼のための贈物はもとより、老後のめんどうをみてもらうための財産分けなど、なんらかの対価を期待する動機からなされたものであっても、それが単に動機にとどまって行為自体が無償であるかぎり、すべて贈与である。」<sup>7)</sup>とする理解が妥当である。贈与も契約である以上、その成立には相手方との意思の合致が必要となるが、その見返りが贈与者の一方的な期待にとどまるのであれば、それは契約の内容ではないから、事後に現実の利益を受けたとしても、その契約自体の法律上の性格に影響するものではないと考えられるからである。

本判決は、「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ものである」としているが、贈与者が受贈者の営業開始後における何らかの便宜を期待するものであったとしても、それが動機にとどまる限り、民法上の贈与であることを否定する理由とはならず、本判決のように「典型的な無償契約とは異なる」と一概にいうことはできない。

## 第2節 租税法上の贈与

### 1 相続税法

相続税法は、相続税及び贈与税について規定しており、同法1条の4《贈与税の納税義務者》は、贈与により財産を取得した個人に対して贈与税を課す旨を規定している。また、相続税法は、本来の贈与財産のほか、同法3条ないし9条において「相続若しくは遺贈又は贈与により取得したものとみなす場合」について定めている。これは、贈与契約が成立していない或いは成立しているか明らかでない場合であっても、経済実質的に贈与されたものと同視できるときには、課税の公平上、贈与があったものとみなして贈与税を課すものである（以下「みなす贈与」という。）。

相続税法には贈与の意義について定めた規定がなく、同法が民法上の贈与と言えないものについて、経済実質的に贈与と同視できる場合に、別途みなす贈与として固有の意義を与えていることを考えると、これとは別に、相続税法に規定する贈与に民法上の贈与の意義と異なる固有の意義を与えているとは考えにくい。

一方、法人からの贈与により取得した財産は、同法21条の3《贈与税の非課税財産》1項1号により贈与税の課税価格に算入されないが、この規定は法人からの贈与が相続税を補完する性格を持つ贈与税の課税になじまないという趣旨で設けられているものである<sup>8)</sup>。非課税規定により課税対象から除外しているのであるから、法人からの贈与も本来は相続税法に規定する贈与に含まれると解され、この規定があることは、相続税法に規定する贈与が民法上の贈与と異なることを示すものではない。

### 2 所得税法

所得税法9条1項16号は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものについて、所得税を課さない旨規定している。所得

税法が個人からの贈与について所得税を課さないとしているのは、贈与税との二重課税を防止する趣旨であるとされている。したがって、贈与税の対象となるものについては、贈与税が実際に課されたか否かを問わず所得税を課さないとしていると解することができ、（個人からの）贈与であるか否かも相続税法における贈与の意義に所得税法が委ねていると考えられる。そして、贈与税の対象にならなかった贈与があるとすれば、所得税法の包括的所得概念から、無償による財産の取得に基因する純資産の増加を所得と認識することとなり、事業に付随するものであれば事業所得に、また、利子所得ないし譲渡所得以外の所得のうち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」（所法 34 条 1 項）であれば一時所得に区分され、所得税が課されることとなる。

事業関連受贈資産を取得した場合について、所得税法 40 条《たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入》2 項及び 60 条《贈与等により取得した資産の取得費等》1 項に本件非課税規定に関連する規定がある<sup>9)</sup>。

所得税法 60 条 1 項は、譲渡所得等の基因となる資産を贈与等により取得した場合のその資産の譲渡時における譲渡所得の金額の計算において、受贈者がその資産を引き続き所有していたとみなす旨を規定しており、受贈者が贈与により取得した資産を譲渡すると、贈与者段階で生じたキャピタル・ゲインにつき譲渡所得を認識することとなる。事業関連受贈資産が譲渡所得等の基因となる資産である場合、その取得を同条の贈与と解すると、この規定の適用があることになる。同条は、贈与（又は相続等）があった場合に、贈与税（又は相続税）の課税と譲渡所得の課税が同時に生じないように譲渡所得の課税を繰り延べるための計算規定であり、贈与税（又は相

続税）の課税対象となる資産の移転を前提とした規定である。この意味で、同条の贈与の意義は本件非課税規定のそれと同一と考えられる。

次に、事業関連受贈資産がたな卸資産である場合は、そのたな卸資産を譲渡したときの事業所得の金額につき、所得税法 40 条 2 項 1 号が贈与の時におけるそのたな卸資産の価額を取得費とする旨規定している。この規定は、たな卸資産の贈与を受けた場合に、贈与の時の価額をもって総収入金額に算入していることを前提にするものと考えられることから、同条に規定する（たな卸資産の）贈与は、本件非課税規定の贈与に含まれていないと解される。

### 3 法人税法

法人税法では、資産の贈与を受けた法人は受贈益として、また、資産の贈与をした法人は、その資産を時価により譲渡したものとして、その額を益金算入した上で、同額の寄附金（費用）を認識し、損金算入限度額を超える寄附金の額を損金不算入とすることになる。

贈与等を受けた法人について、法人税法 25 条の 2 の第 2 項は、「受贈益の額は、寄附金、抛出金、見舞金その他いづれの名義をもってされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）を受けた場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と規定し、低額譲渡を受けた場合についても、同条 3 項に、時価との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与を受けたと認められる金額が受贈益の額に含まれる旨を規定している。一方、贈与等をした法人については、法人税法 37 条

《寄附金の損金不算入》7項に、「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と規定し、低額譲渡をした場合については、同条8項に、時価との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれる旨を規定している。

営利を目的とする法人が対価性のない支出を行うか否かは必ずしも明らかではないが、事実として、直接の対価はないが間接的には企業の利益につながる支出がある。そして、そのような支出は、支出の相手先が取引関係者であれば交際費、広告宣伝費等として扱われるが、その中には神社への寄付や町内会への寄付など間接的な対価関係が相当に曖昧なものもある。しかし、法人税法の寄附金課税制度は、対価性の希薄な支出を民法上の贈与に該当するか否かで区別することなく寄附金と認識した上で、その一定の限度額を超える支出を損金不算入としている<sup>(10)</sup>。また、受贈益の認識においても、上記の規定のとおり、寄附金と同様に包括的に規定している。したがって、法人税法においては、法人の収入や支出が民法上の贈与によるものか否かを問題とすることはないと思われる<sup>(11)</sup>。

#### 4 消費税法

消費税法4条1項は、その課税対象を「国内において事業者が行った資産の譲渡等」と規定しており、資産の譲渡等とは「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付並

びに役務の提供」（消法2条1項8号）をいうことから、対価性のない取引は原則として課税対象外となる。また、仕入れに係る消費税額の控除（消法30条）についても、消費税額の控除対象となる課税仕入れを取引の仕入先からみて課税資産の譲渡等に該当するものに限定している（消法2条1項11号）。このため、贈与した場合も贈与を受けた場合も原則として消費税の計算には影響がない。

なお、同項の例外の一つとして、法人が資産をその役員（法人税法2条15号（定義）に規定する役員をいう。）に対して贈与した場合における当該贈与については、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなすこととされている（消法4条5項2号）が、ここでいう贈与を民法上の贈与と解さない特別の理由はない。

以上、消費税法においても、個人事業者や法人の収入や支出が民法上の贈与によるものであるか否かを問題とすることはないと思われる。

### 第3章 贈与税の位置関係

#### 第1節 贈与税等の沿革と本件非課税規定

我が国の相続税法は、明治37年の日露戦争の勃発に伴い、戦費調達のため財源の一部に充てる目的で、明治38年に制定された。相続税の創設時の課税方式は、被相続人の遺産に課税する遺産課税方式であった。

昭和22年、民法親族編及び相続編が抜本的に改められ、相続制度は家督相続制度が廃止されて遺産相続制度に一本化された。贈与税は、同年の相続税法の改正の際に、生前贈与による相続税の回避に対処するため、相続税の補完税として創設されている。

一方、所得税法は明治20年に制定された。昭和15年改正により、所得税は分類所得税と総合所得税の二本建となり、分類所得税の対象は、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得、退職所得の6種



に区分された。そして、昭和 22 年改正では二本建の税制が廃止されて総合所得課税となった。また、所得税の課税物件である所得の捉え方が、それまでの制限的所得概念から現在の包括的所得概念に移行した。これに伴い、一時所得にも所得税を課すことになったことから、非課税所得に関する規定を整備する必要が生じた。そこで、昭和 22 年 11 月の所得税法の第二次改正において、旧所得税法 9 条「課税標準の計算」1 項に「前各号以外の所得で営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」（一時所得）の金額の計算規定（第 8 号）が追加されるとともに、同法 6 条「非課税所得」5 号が改められ、「第 9 条第 1 項第 8 号に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基き死亡を原因として支払いを受けた保険金」などが掲げられた。すなわち、本件非課税規定の前身は、新たに課税対象となった一時所得から相続税又は贈与税の課税対象となる「贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの」を除外する規定であったのである。ただし、当時の相続税及び贈与税は、被相続人又は贈与者に課されるものであったため、同一人に対して同種の課税が重複して行われるという意味での二重課税ではなく、同一の原因による二回の課税を避けるための規定であった。

シャウプ勧告を受けた昭和 25 年改正により、相続税の課税方式が遺産課税方式から遺産取得課税方式に移行した。そして、相続税及び贈与税を別々に課税する代わりに、両者を結合して、人が一生の間に相続及び贈与によって得た財産に対して累積的・総合的に課税する累積的取得税が採用された。しかし、同税は、理論的過ぎて実施が容易でないこと、複雑すぎて納税者の理解と協力を得ることが困難であることなどの理由から、昭和 28 年に廃止された。

昭和 28 年改正では、相続税法の遺産取得

課税方式は維持しながら相続税と贈与税を個別に課税する方式に改められ、相続及び包括遺贈によって取得した財産についてはその取得の時に相続税を課税することとし、贈与及び特定遺贈によって取得した財産については一年間分を合算して贈与税を課すこととした。また、相続等により財産を取得した者がその相続等の開始前 2 年（現行 3 年）以内にその相続等に係る被相続人等から贈与により取得した財産については、相続税の課税価格に加算して課税することとされた。その後、昭和 33 年改正により、課税方式が法定相続分課税方式に変更され、現在に至っている。

なお、生前贈与を容易にして、次世代への資金の移転を促進するため、平成 15 年改正により、相続時精算課税制度が導入された。この制度は、受贈者の選択により、通常の贈与税制度に代えて贈与時に贈与財産に低い税率で贈与税を課税しておいて、相続時にその贈与財産と相続財産の価額を合算して計算した相続税額から、当該贈与税の額を控除することにより、両税を通じた納税を可能とする制度である<sup>(12)</sup>。

## 第 2 節 所得税、相続税、贈与税の相互の関係

我が国の相続税（及び贈与税）は取得者課税を採用しており、相続税は実質的には所得税の補完税であるといわれる<sup>(13)</sup>。所得税法は、所得の捉え方につき包括的所得概念を採用していることから、被相続人の死亡を原因として財産を無償取得する場合も贈与を原因として財産を無償取得する場合も所得を認識し、いずれも本来は所得税の課税対象となるが、相続税や贈与税との二重課税を回避するため、所得税法 9 条 1 項 16 号により所得税の課税対象から除外している。したがって、財産の無償取得については、相続税や贈与税の対象となるものは所得税の対象としないことが意図されている。相続税及び贈与税は財産税であり、所得に対する課税ではないから、両者

に二重課税の問題はないという考え方もある<sup>(4)</sup>が、同一の原因により重複して課税が生じることが国民の理解を得にくいことから現行の制度となっているのである。

次に、相続税と贈与税との関係について、両税は密接に関係することからいずれも相続税法に規定されている。贈与税は、昭和 22 年改正において、相続税の補完税として創設されているが、この性格は種々の点から明らかである。具体的には、以下の規定を挙げることができる。

- ① 相続開始前 3 年以内に行われた贈与に対し、贈与税の対象となった財産の価額を相続税の課税価格に加算した価額を相続税の課税価額とみなすこととしていること（相法 19 条 1 項）。
- ② 相続税の回避を防止するため、相続税の税率よりも相当に高い税率が適用されること（相法 21 の 7 条）。
- ③ 相続時精算課税制度は、親から子への生前贈与を促進する目的で創設された制度であるが、相続時に贈与財産を相続財産に加算して再計算する仕組みをとっていること（相法 21 条の 15）。

しかしながら、贈与税は単なる相続税の回避の防止やその補完ということでは十分な説明ができない。具体的には、以下の点が挙げられる。

- ① 相続税は相続開始時点の相続財産に課税がなされるが、贈与税は暦年課税である（相法 21 条の 2）。
- ② 課税最低限が相続税のそれに比して著しく低い（相法 21 条の 5）。
- ③ 親族以外の者からの贈与も課税対象となる（相法 21 条）。

上記①②については、シャープ勧告で実現したような累積的取得税という考え方があることを考慮すると、課税技術上の問題とすることもできるが、③は相続税の補完税という説明では収まらず、贈与税は相続税とは別の

法体系と考えるべき一面を有している。

本判決は、「事業に関連して取引先から受ける贈与は、相続税の補完税である贈与税の課税になじまない」としているが、法文上、贈与者は必ずしも親族等に限られないから、相手が事業の取引先等であるという理由では直ちに課税対象とならないとは言えない。また、事業との関連性は、対価性について問題となり得るとしても、贈与の原因や動機により課税対象を限定することにはなっておらず、この点においても直ちに贈与税の課税対象とならないとは言えない。

## 第 4 章 検討

### 第 1 節 固有概念と解することの妥当性

本件祝金が所得税の課税対象となるか否かは、それが相続税法の（贈与税の対象となる）贈与に当たるか否かにかかっている。本判決で述べるように、「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」であり、所得税であれば、所得の種類により担税力が異なるという前提に立って所得の区分に応じた計算方法が規定されており、収入の経済的実質を重視し担税力の違いに配慮するものとなっているが、贈与税においても同様であるとするのはあまりにも漠然としており、また、所得税法特有の担税力への配慮を理由にして、相続税法に規定する贈与が固有概念であるとするのも飛躍している。贈与税は、財産税であり、財産の無償取得に担税力があるとして、その受贈者に課税するものである。したがって、所得税とは異なり、所得の種類や所得区分に応じた担税力の調整など所得の性格に配慮する必要はなく、担税力の点で見れば、贈与が事業に関連して行われたか否かは直接には関係がないと思われる。したがって、上記の租税法の趣旨・目的は、相続税法に規定する贈与を民法上の贈与と別意に解する理由とはならないと考える。

租税法における固有概念と借用概念の区分

については、相続税法上の「住所」の意義が争われた最高裁第二小法廷平成23年2月18日判決〔平成20年（行ヒ）第139号〕（いわゆる富士山事件）の判断が妥当する。すなわち、その補足意見<sup>(15)</sup>で示された考え方を敷衍すれば、個別税法に規定する用語は、その概念について一般的な定義付けも何らかの特則も置かれておらず、他の租税法にも規定がない場合は、その個別税法の固有の概念として構成されるべきではなく、（民法に定義がある用語であれば）民法の借用概念としての意味とならざるを得ないと理解するべきである。そのような用語を租税法固有の概念と解して、租税法独自の適用をすることは、取引当事者の信頼を覆すことになり、混乱が生じる。また、租税法主義の支配する租税法においては、明確な根拠なく固有概念と解することは厳に慎まなければならない。相続税法を含めて租税法には贈与を定義する規定がなく、民法には贈与（契約）の意義が明確に規定されているのであるから、法的安定性の観点から、租税法に規定する贈与は、原則として民法からの借用概念と解すべきである。

相続税法には、贈与に関する特則として、相続税法5条ないし9条にみなす贈与の規定が置かれている。贈与契約の成立には贈与する側とされる側の意思の合致を必要とするところ、現実には実質的な贈与がその意思を明示せずに行われることや、近親者間で行われることが多く贈与の意思の立証が困難なことが少なくない。このため、これらの規定は、民法上の贈与でないものや贈与であるか明確でない経済的利益の享受を、実質的には贈与と同じ経済的効果があるとして、贈与とみなして贈与税を課すものである。したがって、それらの規定は、民法上の贈与契約を前提とするものと解するのが妥当である。また、相続税法に規定する贈与を、固有概念と解して、民法上の贈与でないものを他に含むとするのであれば、みなす贈与の規定に加えればよい

し、相続税法9条はみなす贈与の包括的規定であることから、仮にそのようなものがあれば同条で足りる。一方、民法上の贈与であるものを相続税法上含めないとするのであれば、法人からの贈与と同様に、贈与税の非課税財産として課税対象から除外すればよい。本件祝金のような事業関連受贈資産の取得を相続税法上の贈与に当たらないとすることは、法人からの贈与を非課税規定により明確に課税対象から除外しているのと比べると、バランスを欠く。したがって、それらの特則や非課税規定が置かれていることは、相続税法の規定する贈与を民法上の贈与と別意に解する根拠とはならず、むしろそれらが同一概念であることを推認させるものと言うことができる。

以上、相続税法に規定する贈与を同法の固有概念と解すべき根拠は見当たらず、民法からの借用概念と考えるべきである。そうすると、文理からすれば、個人が取得した事業関連受贈資産を贈与税の課税対象から除外する理由はない。

## 第2節 現行実務の扱いの妥当性

現行実務の扱いが妥当であるか否かは、文理解釈のほか、租税法上の整合性や社会通念との適合性をも考慮して判断すべきである。

### 1 租税法上の整合性

本件祝金は、本件パーティに際して受領した事業に付随する収入であり、当該収入を事業所得の総収入金額に算入することは、本件パーティに係る費用が必要経費に算入されていることと対応関係にある。また、本件祝金を事業所得であると解すると、その受領者には事業所得として所得税が課され、他方、その支出側は、事業所得の計算上必要経費としているのが一般的であるから、その受領者と支出者は、事業所得の計算上、一方が事業所得の総収入金額に算入し、他方が必要経費として総収入金額から控除することになり、整

合的となる。さらに、本件祝金が法人に対して支払われたものであれば、法人税の計算上受贈益として益金算入することとなるから、同様に事業性の所得である法人所得の課税とも整合的である。我が国には個人の事業規模と変わらない法人が（いわゆる法人成等もあって）あまた存在することを考えると、現行実務の扱いはバランスが取れている。

## 2 社会通念との適合性

所得税法における事業所得とは、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」をいう<sup>(46)</sup>とされるが、事業は反復継続して行われる種々の業務の集合体であるので、本件祝金のような事業の付随収入に反対給付との直接の対応関係がなくとも、事業活動を一体的に見れば、対価関係にあるとも考えられる。そうであるならば、事業の付随収入だけを切り取って、直接の反対給付（対価）がないことを理由に、贈与税を課税することは適切でないとも考えられる。

仮に、本件祝金を相続税法上の贈与と解すると、贈与が金銭ではなく譲渡所得の基因となる資産で行われた場合には、受贈者がこれを譲渡したときに、所得税法 60 条 1 項の取得費の引継規定が適用されることから、受贈者は、贈与者である取引先等の取得費を把握しなければならなくなる。また、現実に課税が生じることはまれであっても、法令上、その資産の譲渡時に、贈与者段階で生じたキャピタル・ゲインについて、受贈者側が税を負担することになる。これらの行為を取引の当事者に求めることは、社会通念上、常識的なものといえず、法がそれを予定しているとは考えにくい。

以上、前節の文理による解釈では妥当な結果を得られないことから、論理解釈による検討が必要である。

## 第3節 租税法の意図する扱い

本件のような主張が生じるのは、贈与税が相続税の補完税であることを超えて、独自の法体系となっていることに一因があると考えられる。贈与税が相続税の補完税であるということ、仮にその課税対象を親族間の贈与に限定していれば<sup>(47)</sup>、事業関連受贈資産の取得による所得に所得税を課すことに異論は生じない。しかし、相続税法において贈与者を親族等に限定していなくても、贈与税が相続税の補完税として創設されていることや、事実上も親族等の贈与が一般的であり、同法は基本的に親族等の贈与を念頭に置くものであると考えられることから、同法が事業関連受贈資産の取得を同法に規定する贈与として扱うことを積極的に意図しているとは考え難い。

一方、所得税法においては、事業関連受贈資産の取得による所得を非課税とする意図はないと考える。第3章第1節において述べたとおり、本件非課税規定の前身は、昭和 22 年の所得税法の第二次改正において、一時所得を所得税の課税対象に加えた際に、相続税や贈与税の対象となるものを課税対象となる一時所得から除外するために創設されている。創設時の規定からはその意図の有無をうかがい知ることはできないが、すでに現行規定と類似したものとなっているシャウブ勧告後（昭和 26 年 4 月 30 日現在）の規定からは、その意図がないことが推認できる。すなわち、当時の規定は、非課税所得として、「第 9 条第 1 項第 9 号に規定する所得のうち、相続、遺贈又は個人からの贈与に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人若しくは法人からの贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。）・・・」（旧所得税法 6 条 1 項 7 号）と定めており、創設時と同じく、贈与等に因り取得するものには「第 9 条第 1 項第 9 号に規定する所得のうち」すなわち「一時所得のうち」という限定がついている。そして、その一時所得とは、前各号（4

号の事業所得を含む利子所得ないし譲渡所得)以外の所得で「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」(同法9条1項9号)であるから、事業の付随収入が事業所得であるならば、それ以外の所得である一時所得となることはなく、事業の付随収入である事業関連受贈資産は当該規定の「個人からの贈与に因り取得するもの」とはならず、非課税所得となり得ないのである。

以上、事業関連受贈資産の取得について、相続税法がこれを贈与税の課税対象とすることを意図しているとは考え難く、また、所得税法はこれを非課税所得とすることを意図していないと考えることから、両税法の意図に沿う解釈を行うのが妥当であると思われる。

#### 第4節 結論

租税法には贈与の意義について規定する条文がなく、その一般法である民法が典型契約の一つとして贈与を明確に規定している以上、法的安定性から、租税法上の贈与を別意に解すべき理由がない限り、民法からの借用概念であるとするのが妥当である。贈与が租税法の固有概念であるとする旨の本判決の判断は、本判決が「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」としているように、その根拠は、租税法の趣旨・目的以外に見当たらない。そして、本判決は、それを根拠に、(所得税法や相続税法に限らず)租税法一般において贈与が固有概念であると述べているが、少なくとも法人税法や消費税法においては贈与を特別に解する事情は見受けられない。用語の意義が租税法の趣旨に合うか否かは、個別の税法ごとに、また、問題となる規定に応じて検討されるべきであり、一刀両断に判断できるものではない。

本件は、所得税法9条1項16号の適用に

ついで争いであるが、同号は二重課税を回避するための規定であることから、同号でいう「個人からの贈与」とは贈与税の対象となる贈与をいうと解され、改めて所得税法上の贈与の概念を検討する必要はないと考える。したがって、検討すべきは、本件祝金が贈与税の対象となる贈与か否かである。

相続税法においては、贈与税が相続税の補完税であるという位置付けから、親族間の財産の無償移転を念頭に置いていると考えられる。しかし、贈与税の課税範囲は親族間の贈与に限られず、また、贈与税は独自の課税体系を持っており、法令の規定もなく贈与税の課税範囲を親族間の贈与に限定しようとするのは妥当ではない。贈与の相手を限定するのであれば、法人からの贈与のように、贈与税の非課税財産とすればよいのであって、贈与税の趣旨・目的を理由にして用語の意義をむやみに変更すべきではない。

贈与も契約である以上、その成立には相手方との意思の合致が必要となるが、開業後の見返りについて(明示的あるいは黙示的な)合意がなく、贈与者である事業者の一方的な期待にとどまるのであれば、契約の内容ではないから、民法においては対価性がないと言わざるを得ない。したがって、本件祝金が民法上の贈与に当たることは否定できない。なお、支出側が交際費として経理していることは支出の性格として、得意先との円滑な取引関係を期待して支出したものであるというにすぎず、それ以上の意味はないと考える。

相続税法に規定する贈与を固有概念とする説得力のある根拠は法令上見当たらないが、第2節及び第3節のとおり、本件祝金が相続税の補完税である贈与税の課税になじまないということにも理由がある。個人間の贈与は、一般に親族間のような人間関係の濃厚なところで行われるのが通例であり、相続税法で相手を限定していなくても、相続税法は、相続、遺贈、死因贈与が生じ得る(相続人等となり

得る) 個人間を念頭に置いていると考えることができる。そして、本件祝金のような事業関連受贈資産の取得は、相続等と無関係の事業者間で専ら経済取引上の理由から行われるものであるから、贈与税の趣旨・目的からすると、その課税対象とすることは相当でない。また、本件非課税規定の沿革等から、所得税法はそのような贈与を非課税所得とすることを意図していないと考えられる。そこで、このような贈与については、贈与に租税法上の固有の概念を与えるのではなく、民法上の贈与を贈与税の趣旨・目的により限定的に解釈して、贈与税の課税対象となる贈与から本件祝金のような事業関連受贈資産の贈与を除外するのが相当であると考えられる。

### おわりに

贈与には全く対価性がないのかという問題については、第2章第1節のとおり、興味深い議論がある。しかし、法律上の贈与の概念は明確であり、贈与の動機や事情に関係なく、無償の財産移転を約するものであれば、民法上の贈与に当たると解される。租税法に定義がない用語について、その一般法に明確な定義が置かれている場合には、法的安定性から、その一般法からの借用概念と解すべきであり、たとえ本件のように常識的な結論が得られるものであったとしても、そのような用語を租税法上の固有概念であるとして、課税庁が都合良く解釈することは許されない。

相続税法と所得税法は、互いに関連しながらも、それぞれ独自の発展過程を辿っており、法令上の調整や考え方の整理が必ずしも十分と言えないところも散見される。冒頭に挙げた近時の二つの訴訟においても所得税法9条1項16号の解釈については種々の議論が生じているところであるが、規定上の不備や不明瞭な部分を解釈論のみによって補おうとすることは、租税法律主義の観点から望ましいものではない。事業に関連して受ける贈与の

現行実務の扱いは、贈与税と所得税を通じて、また、贈与者と受贈者の事業所得や法人所得の扱いとの比較においても、課税上整合的であると思われることから、贈与税の趣旨・目的による限定解釈により現行の取扱いを維持するとしても、本来は、事業関連受贈資産を贈与税の非課税財産とするなどの法令の整備により、本件のような疑義が生じないように措置すべきであると考えられる。

- 
- (1) 民法549条「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方と与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」。
  - (2) 平成14年1月23日裁決(裁決事例集No.63、153頁)。
  - (3) 平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。
  - (4) 前者は、東京高裁平成25年11月21日判決[平成25年(行コ)第268号](本稿作成時未確定:納税者敗訴)である。この事件は、納税者が、亡父から相続により取得した不動産の譲渡に係る所得を分離長期譲渡所得の金額に計上して所得税の確定申告をしたが、その譲渡に係る譲渡所得のうち亡父の保有期間中の増加益に相当する部分については所得税法9条1項15号の規定により所得税を課されないことを理由に更正の請求をしたところ、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その処分の取消しを求めた事例である。

また、後者は、最高裁第三小法廷平成22年7月6日判決[平成20年(行ヒ)第16号]である。この事件は、年金払特約付きの生命保険契約の被保険者であり、その保険料を負担していた夫が死亡したことにより、年金の支払を受けた納税者が、当該年金の額を収入金額に算入せず所得税の申告をし、更正を受けたため、その更正の一部取消しを求めた事案の原告審につき、年金の方法により支払を受ける保険金のうち有期定期金債権に当たるものについては、年金の各支給額のうち被相続人死亡時の現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものということができ、所得税法9条1項15号により所得税の課税対象とならないとし、請求を

棄却した原判決を破棄し、納税者の請求を認めた事例である。

- (5) 平成 14 年 3 月法律第 7 号により、贈与税の基礎控除の特例として創設された。これにより、平成 13 年 1 月 1 日以後に贈与により財産を取得した者に係る贈与税については、相続税法第 21 条の 5《贈与税の基礎控除》の規定にかかわらず、贈与税の基礎控除を 110 万円として、相続税法、その他贈与税に関する法令の規定を適用することとされた。
- (6) 『日本大百科全書 14 巻』(小学館 1994.1) 116 頁(淡路剛久、栗田博之)。
- (7) 『世界大百科事典 16 巻』(平凡社 2007.9) 341 頁(平井宣雄)。
- (8) 武田昌輔 監修『DHC コメントール相続税法』(第一法規) 1623 頁。
- (9) これらの他、所得税法には、6 条の 3《受託法人等に関するこの法律の適用》7 号、59 条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》1 項 1 号、60 条の 2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》6 項、8 項、60 条の 3《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例》1～12 項、67 条の 3《信託に係る所得の金額の計算》3～6 項に贈与という用語が使用されている(他の条文から引用するものなど贈与の意義の異同を検討する必要がないと思われるものを除く。)が、条文を見る限り、いずれの規定の贈与も民法上の贈与と別意に解する事情は見当たらない。
- (10) 税制調査会の「所得税及び法人税の整備に関する答申」(昭和 38 年 12 月)は、寄附金の範囲の明確化に関し、次のように記述している(37 頁)。「業務に全く関係の無い贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行なうことなく、損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外に区分し、後者を税法上の寄附金として扱うこととした。」
- (11) 他に贈与という用語が使用されている条文は、法人税法 59 条《会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入》があるが、贈与の意義を民法上の贈与と別意に解する必要は見当たらない。
- (12) 金子宏『租税法 20 版』(弘文堂) 582 頁。「最近、若干の先進国の税制には、両税(相続税と贈

与税)を統合する傾向が見られる。わが国でも平成 15 年度の税制改正で方向は異なるが両税の統合の萌芽となるかもしれない改正が行われた。」

- (13) 前掲注(12)582 頁。
- (14) 税制調査会昭和 38 年 12 月 6 日付「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」。
- (15) この事件では、相続税法上の「住所」の意義が問われている。そして、この判決の補足意見は、相続税法の規定する「住所」が租税法上の固有概念か民法からの借用概念かにつき、次のように説示している。
- 「相続税法において、自然人の『住所』については、その概念について一般的定義付けがなされているわけでもないし、所得税法 3 条、所得税法施行令 14 条、15 条などのような何らかの特則も置かれていない。国税通則法にも規定がない。そうすると、相続税法上の『住所』は、同法固有の『住所』概念として構成されるべきではなく、民法の借用概念としての意味とならざるを得ない。結局、民法(平成 16 年法律第 147 号による改正前のもの) 21 条(現行 22 条)によるべきことになり、したがって、住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、客観的に生活の本拠たる実体を具備している一定の場所ということになる。」
- (16) 最高裁第二小法廷昭和 56 年 4 月 24 日判決[昭和 52 年(行ツ)第 12 号]。
- (17) みなす贈与に関する通達の扱いではあるが、相基通 9-4 及び相基通 9-7 は、変態増資や失権株があった場合において、親族である株主から実質的に贈与があったときには、当該贈与を受けた者への贈与があったものと扱う旨を定めている。そして、親族以外の株主からなされた実質的な贈与は、贈与税の課税対象ではなく、一般に贈与を受けた者の一時所得として扱われる。