

所得税法における「対価」の意義について

上 田 正 勝

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

所得税法上、一時所得に該当するためには、①その他の 8 種類の所得に該当しない、②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ある、③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、といった 3 つの要件を満たす必要がある。

逆に、「役務の対価」としての性質を有する所得は、雑所得に該当することとなるため、「対価」に該当するか否かによって、一時所得と雑所得のどちらの所得区分となるかが定まる場合がある。

この「対価」に関して、消費税法においては、「対価」とは、資産の譲渡等（資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供）に対する反対給付とされており、その給付が具体的な役務行為等に対応するものとして限定的に解釈されている。

それに対して所得税法においては、「供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合」について、対価性を充たすとした裁判例（東京地判平成 8 年 3 月 29 日）がある。

このように、所得税法上の「対価」の意義は、消費税法上の「対価」とは異なり、具体的な役務行為に対応しない場合も含みうるところ、その範囲は必ずしも明白であるとは言い切れない。

また、所得税法における「対価としての性質を有しない」場合とは、民法における「贈与」であることが多いと考えられ、個人間での贈与であれば贈与税の対象となると考えられるものの、完全に一致する概念であるかどうかは必ずしも明白であるとは言い切れない。さらに、贈与であれば当然に贈与税の対象とするとした場合、担税力に応じた課税という観点からは疑問のある課税となるおそれもある。

そこで、所得税法における「対価」の意義について検討を行うこととする。

2 研究の概要

(1) 所得税法における「対価」

所得税法 34 条においては、判例より「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定のな役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解するのが相当であり」、「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」と解釈されている。

他方、同法 73 条 2 項に規定する医療費控除における「対価」に関しては、「人的役務の提供の対価」とされるためには、具体的な役務行為（サービス）との直接的な関係が必要と解されている。

この違いは、「所得税法 73 条が「対価」であることを求めているのに対して、同法 34 条が「対価としての性質」を求めるに留まっているという点に違いが生じているのではないか」ということが理由として考えられる。

具体的な役務行為との直接的な関係が無いが希薄であるような場合に「対価」そのものと言えないとしても、支払う側の支払う理由、収入する側の価格設定方法や収入する理由、収入した資金の使途といった業務の全体像からすれば、業務による所得として取り込むことが当事者の意思や業務の実態に適合するような収入を、「対価としての性質」として「対価」よりも拡張して取り込むことは、担税力に即した公平な課税の実現によりよく適合するといえ、逆に言えば、「としての性質」は、担税力に即した公平な課税を実現するために「対価」の対象を拡張可能とする明文規定であると解することが合理的であると考ええる。

そして、それが役務の対価である場合に拡張される範囲を画する基準の一つが、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定のな役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解するのが相当であり」、「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる

場合をも含むと解するのが相当である」という判示によって表現されているとすることができる。

ところで、「対価」に関して、所得税法以外の税法においても、類似の概念が存在する。1つは消費税法 28 条における「課税資産の譲渡等の対価の額」であり、もう 1つは相続税法 2 条の 2 における「贈与」である。

そこで、所得税法における「対価」の意義について、消費税法上の「対価」及び相続税法上の「贈与」との関係に注目してさらなる検討を行うこととする。

(2) 消費税法における「対価」

消費税法上の「対価」の意義の解釈については「当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されると言うことを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていないと考えられる」との判示がなされている。

そして、これを契機になされた多くの検討において、役務の提供と給付の関連性についての議論となっている。

その中に、国税通則法 15 条が規定する納税義務の成立時期についての違いに着目して、「所得税や法人税のように一定期間の終了を待って納税義務が成立する期間税ではな」く、「消費税法は消費に着目する税、つまり行為税として構成され、個々の取引時に「納税義務が成立」するという基本的性格を有している税である」として、「個々の取引で見ると、売り手と買い手が取引を行うが、少なくとも売り手側は取引時点で納税義務が成立するので、その抽象的な額が観念できる仕組みでなければならない」とする説があり、そのように解する理論が最も有効かつ妥当な結論を導くと考えられる。またそれは判例とも一致するものである。

また、これは所得税法における「対価」の判定に際して、同条の規定からは、「給付が具体的な役務行為等に対応する必要がある」という要件を導くことができないことも同時に示すことになる。

(3) 「対価」を生ずる行為の範囲の違い

まずは、既述のとおり、所得税法においては、「対価としての性質」という規定によって「対価」とだけ規定されている場合よりも拡張的に解釈することが可能であることから、所得税法における「対価（としての性質）」と消費税法における「対価」は異なる意味内容を有して当然であると考ええる。

さらに、消費税法 2 条にも「対価」が使用されていることに注目すると、同条は「事業として対価を得て行われる」資産の譲渡や役務の提供を「資産の譲渡等」と定義しており、この「事業として対価を得て行われる」という条件は、消費税法基本通達において確認されているように、所得税法 34 条の継続性要件を満たす状態であると考えられる。

そして、この定義を踏まえると、消費税法 28 条における「対価」には、所得税法における継続性要件を満たさない取引に係る対価は含まれないこととなる。

これに対して、所得税法 34 条の対価性要件は、継続性要件を満たさない所得に関する所得区分判定にも用いられることとなる。

つまり、同じ「対価」という用語を用いていても、消費税法 2 条という明文規定の存在によって、同法 28 条では、「対価」を適用する対象が限定されることとなるため、そのような限定のない所得税法 34 条と異なる意味を有することとなって当然であるといえる。

これまでの検討をまとめると、国税通則法 15 条における規定の違い、「としての性質」という規定の存在、消費税法 2 条における定義の存在といった要因によって、同じ「対価」という文言を用いているにも関わらず、所得税法と消費税法において異なる意味内容を有することとなっていることを明らかにすることができたと考える。

（４）租税法規における「贈与」

所得税法における「対価としての性質を有しない」場合とは、民法における「贈与」であることが多いと考えられ、個人間での贈与であれば贈与税の対象となると考えられるものの、完全に一致する概念であるかどうか

は必ずしも明白であるとは言い切れない。

まず、文理としては、相続税法 2 条の 2 及び所得税法 9 条 16 号によって、「贈与」の場合は、所得税ではなく贈与税を課するという構造になっている。

そして、「贈与」という用語は、税法において定義規定がないことから、これは民法からの借用概念だとされている。

(5) 借用概念

借用概念の解釈については、「私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかなる場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい」として、「統一説」が「租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している」とされている。

しかし、「統一説」であっても、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかなる場合は別として」と、例外を認める余地があるとされており、「贈与」についても別意に解すべき部分があるかを検討する必要がある。

まず、民法においては負担付贈与契約も贈与契約であるが、税法においては贈与者に経済的利益が生じることを理由に負担付贈与を贈与と別意に解すべき場合がある（最判昭和 63 年 7 月 19 日）とされている。

また、負担付贈与でない贈与であっても、「相続税が課税されない部分を補完するという（中略）贈与税の性格に照らすと、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から継続的に供与される現金に係る収入を贈与税の課税対象とすることは、極めて不自然」であること、さらに、「民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても、類型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるものを贈与税の課税対象とすることは、納税者にとって非常に酷な課税となり得るのであって、不合理な解釈といふべきである」として、「租税法令が贈与という民法上の用語を使用しているからといって、そのことから直ちに、その贈与を民法上の贈与と全く同義に

解釈しなければならないということにはならない」との判示もある。

このように、「贈与」に関して、租税法令において民法上の贈与と別意に解する余地があると考えられるところ、どのような場合に別意に解する必要があるのかについては、さらなる検討が必要である。

(6) 民法上における「贈与」(実質的経済的見返りと無償性)

民法における贈与の要件のうち、本稿に関係が深いものは「無償性」であり、この「無償性」と所得税法における「対価としての性質を有しない」という規定との関係が重要となる。

また、民法理論においても「無償性」が重要な論点となっている。

民法においては、「実質的経済的にみて見返りがあるものでも、法律的にみて「反対給付」がないと評価されるものは、民法上「贈与」になると解して」いる。「実質的経済的に無償である贈与も存在するであろうが(いわば利他的動機に基づく贈与、純粋な意味の贈与)、判例も学説も、実質的経済的にみて見返りがあるものでも、民法上の「贈与」と認めている。

しかし、無償性が広範に認められていることから贈与とされたとしても、「無償性」の内容に応じた結論(贈与契約の撤回や贈与財産の返還など)を導いている判例が存在しており、「忘恩行為に関する撤回等は、実務において実質的には受け入れられているとされ」るなど、「法運用の実態において変容が生じている」と考えられている。

つまり、民法においても、見返りのない好意による贈与と義務的、非好意契約的な贈与では、実態として法的な効果に違いが生じると考えられているのである。

(7) 租税法規の明文及び趣旨

まず、租税法の趣旨として、「担税力に応じた公平な税負担を旨とする租税法令における贈与は、その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して構成されるべきである」との判示がある。

次に、贈与税は相続税法に相続税と共に規定されているのであるが、これは、「相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用された」とい

う歴史の反映であり、「贈与税の負担が相続税のそれよりも高いこと、個人からの贈与のみが贈与税の対象とされていること等は、かかる事情に由来する」ものであり、これらの明文規定によっても贈与税は相続税の補完税としての性質を持っているという趣旨を読み取ることができる。

また、個人間で民法上の贈与があった場合、所得税と贈与税に関係するが、所得税と贈与税はその課税物件が異なっていることも、租税法規の明文及び趣旨の解釈において重要な要素となる。

まず、「所得税の課税物件は個人の所得」であり、その所得金額を計算する際の収入金額については所得税法 36 条において、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その（中略）価額」も含むと規定され、「用役の提供を無償又は低い対価で受けた場合」についても経済的利益に含むことが、所得税基本通達において確認されている。

このように包括的に構成される所得であるが、「未実現の利得（中略）および帰属所得（中略）—自己の財産の利用および自家労働から得られる経済的利益—は、どこの国でも、原則として課税の対象から除外されて」おり、「わが国でも（中略）それらは原則として課税の対象から除かれていると解さ」れている。

他方、贈与税においては、相続税法 2 条の 2 から、「贈与税の課税物件は、贈与によって取得した財産であり、これを贈与財産」といい、「財産権の対象となる一切の物および権利が含まれる」とされるが、相続税法基本通達において、「利益を受けた」とは、（中略）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」と確認されている。その理由としては、「所得税においても、自己又は家族のためにする役務提供（自家労働）によって生ずる利益（中略）については、所得（収入）と考えて課税することとはしていないことと平仄を一致させている」と解説されている。

こうして、所得税と贈与税の課税物件を比較すると、無償や低額で用役や役務の提供等を受けることによる経済的利益については、所得税においては課税物件である所得に含まれる（自家労働を除く）のに対して、贈与

税においては課税物件である贈与財産には含まれないという差があることが分かる。

(8) 租税法において「贈与」について別意に解すべき部分

民法における贈与は、実質的・経済的にみて見返りがない場合の贈与と実質的・経済的にみて見返りがある場合の贈与に分類することができる。

また、租税法規の側からみれば、自家労働によって生ずる利益については原則として課税の対象から除外されることから、実質的・経済的にみて見返りがある場合でも、それが自家労働を目的とするものか第三者による役務の提供等を目的とするかによって、「租税法規の明文またはその趣旨」という点で異なる扱いとすべき可能性があると考えられる。

その上、贈与税が相続税の補完税であることから、相続が生じ得る親族間での資産や役務の交換は、相続が生じる可能性の低い第三者間における交換とは、租税法規の適用において異なる意義を持つ可能性がある。

そのため、実質的・経済的にみて見返りがある場合の贈与は、さらに、その資産の譲渡とそれに対する経済的な見返りが、親族間で行われる場合と、第三者間で行われる場合とに分類する必要が生じることとなる。

この分類を踏まえて、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」について検討する。

まず、担税力に即した公平な税負担という租税法令の趣旨を踏まえるならば、実質的・経済的にみて見返りがない場合の贈与に関しては、租税法の適用において別意に解すべき場合に当たらないのは当然であるが、実質的・経済的にみて見返りがある場合の贈与については、贈与者に経済的利益が生じることから、見返りがない場合の贈与とは異なる担税力があると考え必要がある。つまり、その実質的・経済的な見返りの内容によっては、民法上は贈与であっても、租税法規の適用においては、別意に解する必要がある得るということになる。

ここで、判例において別意に解すべきと認められた際の理由につき検討する。

東京地判平成 8 年 3 月 29 日においては、①「贈与税の性格に照らすと、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から継続的に供与される現金に係る収入を贈与税の課税対象とすることは、極めて不自然」であること、そして、②「民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても、類型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるものを贈与税の課税対象とすることは、納税者にとって非常に酷な課税となり得るのであって、不合理な解釈」となるという理由が示されている。

まず、①であるが、そもそも、そのような収入が理由もなく得られるということは現実的にはまずあり得ないであろう。しかし、「役務の対価」には「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」と判示されたような態様であれば、反対給付請求権を持つことが無いにも関わらず、実質的経済的な見返りを期待する給付の相手方、すなわち、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から収入を得られる可能性があると考えられる。

つまり、所得税法における「対価としての性質を有する所得」に含まれるとされる「一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる」給付が、同時に民法上の「贈与」であっても、租税法の趣旨を踏まえると「贈与税の課税対象とすることは、極めて不自然」であると考えられることから、租税法令において「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」にあたるということになる。

次に②であるが、これは、贈与した財産の使途に関して贈与者からの条件（期待）が存在することが類型的に考えられるような贈与であると捉えることもできる。この判決において問題となった政治献金であれば、献金を行う者はその献金のすべてが政治活動に利用されることを期待しているであろうし、受領者たる政治家においても、政治献金とはそのように利用すべきものであるという前提で受領していると言っていいであろう。つまり、政治献金は法的に履行を強制するような契約ではないが故に民法上は贈与となるものの、当事者の意思としては、受贈者が自由に処分すること

ができる財産の供与という意味での「贈与」とは異なり、(法的に強制することはできないとはいえ) 受贈者が自由に処分することができる財産は本来存在していないと捉えることができる。このような収入について、民法上の贈与ということでその全額を贈与税の対象とすることは「納税者にとって非常に酷な課税となり得るのであって、不合理な解釈」になることから、租税法令において別意に解すべき場合にあたるということになる。

つまり、法的には反対給付請求権が無いとしても、実質的経済的にみて見返りがある場合のうち、「一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる」給付と、贈与した財産の使途に関して贈与者からの条件(期待)があることが典型的に考えられるような贈与については、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」として、贈与税ではなく、所得税の対象とすることが適当であると考ええる。

他方、実質的経済的にみて見返りがある場合であっても、相続税の補完税としての贈与税という趣旨を踏まえると、その見返りの内容が家族間で供与されるものであるなら、贈与税の課税対象とすることが租税法規の明文またはその趣旨に合致することから、民法上の贈与と別意に解する必要はないといえる。

ここまでの検討をまとめると、民法上の「贈与」に、租税法規の趣旨及び明文の規定を踏まえて相続税法及び所得税法を適用する場合、贈与を①純粋な意味の贈与(好意による贈与)、②実質的経済的にみて見返りがある贈与のうち、その見返りの内容が家族間で供与されるものではない贈与、③実質的経済的にみて見返りがある贈与のうち、その見返りの内容が家族間で供与される贈与、に分類し、①及び③が贈与税の対象となり、②が所得税の対象となると解することが適切であるといえる。

3 結論

まず、所得税法と消費税法において用いられている「対価」の意義の差異については、それぞれの税法の文理及び趣旨から当然にその範囲に違いが生

じるということを明らかにすることができた。

次に、所得税法における「対価としての性質を有しないこと」と贈与税の対象となる民法における「贈与」との関係については、民法上の「贈与」であっても、同時に、実質的経済的にみれば見返りがある場合もあり、そのような場合には、民法上も見返りのない好意による贈与とは異なる取り扱いがなされる場合もあるということが分かった。

その上で、「担税力に応じた課税の実現を期して構成されるべきである」との租税法の趣旨を踏まえ、実質的経済的にみて見返りがある場合の贈与について検討したところ、少なくとも「一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる」給付と、贈与した財産の使途に関して贈与者からの条件（期待）があることが典型的に考えられるような贈与については、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」にあたり、贈与税の対象となる贈与ではなく、所得税の対象とすることが適当であると考えた。

そして、このような論理によって所得税の対象とされる実質的経済的な見返りとは、所得税法における「対価としての性質」を有する所得であると捉えることができる。

ただし、実質的経済的にみて見返りがある場合であっても、その見返りの内容が家族間で供与されるものであるなら、贈与税の課税対象とすることが租税法規の明文またはその趣旨に合致することから、民法上の贈与と別意に解する必要はないといえる。

今回、所得税法と消費税法及び相続税法の關係に焦点を当てて「対価」について民法理論における無償性を介しつつ分析した結果、現行の課税実務及び判例には十分な合理性があると示すことができたのではないと思う。

本研究が、対価についての各税法の關係を理論的に整理する一助となるならば幸いである。

目 次

はじめに	100
第 1 章 所得税法における「対価」	101
第 1 節 所得税法における「対価」	101
1 一時所得該当性判定における「対価」	101
2 所得税法における「対価」に関する判例	101
3 小括	107
第 2 節 所得税法における「対価」と近接領域	108
1 消費税法における「対価」	108
2 相続税法における「贈与」	109
3 小括	110
第 2 章 所得税法と消費税法における「対価」の異同	111
第 1 節 消費税法における「対価」に関する判例・学説	111
1 消費税法における「対価」に関する判例	111
2 消費税法における「対価」に関する学説	112
3 消費税法における「対価」についての私見	115
第 2 節 所得税法と消費税法における「対価」	120
1 税額計算の構造の違い	120
2 「対価」を生ずる行為の範囲の違い	120
3 小括	121
第 3 章 租税法規における「贈与」	123
第 1 節 相続税法及び所得税法における「贈与」	123
1 相続税法及び所得税法における「贈与」	123
2 借用概念	123
第 2 節 民法における「贈与」	125
1 民法における「贈与」に関する規定	125
2 民法における実質的経済的見返りと無償性	127

3 日本民法における贈与観	130
4 小括	132
第 3 節 租税法において「贈与」について別意に解すべき部分	132
1 租税法規の明文及び趣旨	132
2 実質的経済的にみて見返りがある場合	136
おわりに	141

はじめに

所得税法上、一時所得に該当するためには、①その他の 8 種類の所得に該当しない、②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ある、③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、という 3 つの要件を満たす必要がある。

逆に、「役務の対価」としての性質を有する所得は、雑所得に該当することとなるため、「対価」に該当するか否かによって、一時所得と雑所得のどちらの所得区分となるかが定まる場合がある。

この「対価」に関して、消費税法においては、「対価」とは、資産の譲渡等（資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供）に対する反対給付とされており、その給付が具体的な役務行為等に対応するものとして限定的に解釈されている。

それに対して所得税法においては、「供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合」について、対価性を充たすとした裁判例（東京地判平成 8 年 3 月 29 日）がある。

このように、所得税法上の「対価」の意義は、消費税法上の「対価」とは異なり、具体的な役務行為に対応しない場合も含みうるところ、その範囲は必ずしも明白であるとは言い切れない。

また、所得税法における「対価としての性質を有しない」場合とは、民法における「贈与」であることが多いと考えられ、個人間での贈与であれば贈与税の対象となると考えられるものの、完全に一致する概念であるかどうかは必ずしも明白であるとは言い切れない。さらに、贈与であれば当然に贈与税の対象とするとした場合、担税力に応じた課税という観点からは疑問のある課税となるおそれもある。

そこで、所得税法における「対価」の意義について検討を行うこととする。

第 1 章 所得税法における「対価」

所得税法における「対価」に関する判例及び学説を概観する。

第 1 節 所得税法における「対価」

1 一時所得該当性判定における「対価」

ある所得が一時所得に該当するためには、所得税法 34 条⁽¹⁾の規定より①利子所得から譲渡所得の 8 種類の所得に該当しない、②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ある、③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、という 3 つの要件を満たす必要がある。

ここで、①の要件において他の所得区分となった場合はその所得区分となるが、それ以外の所得となった場合は、②及び③の要件を共に満たした場合に一時所得となり、それ以外の場合は雑所得となる。つまり、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価」に該当するか否かによって、一時所得と雑所得のどちらの所得区分となるかが定まる場合がある。

2 所得税法における「対価」に関する判例

(1) 所得税法 34 条における「対価」に関する判例

所得税法 34 条における「対価」に関しては、東京高判昭和 46 年 12 月 17 日において、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解する

(1) 第三十四条 一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び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をいう。

のが相当であり、「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」と判示⁽²⁾されている⁽³⁾。さらに、近年では、東京地判平成 8 年 3 月 29 日においても同様に、「供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合も、偶発的とはいええないものについては、対価性の要件を充たすと解するのが相当である」と判示されている。

(2) 所得税法 73 条における「対価」に関する判例

他方、同法 34 条ではなく、同法 73 条 2 項に規定する医療費控除における医療費すなわち「医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるもの⁽⁴⁾」における「対価」に関しては、大阪地判平成 9 年 10 月 31 日において、「措置費徴収金については、入所者が特別養護老人ホームにおいて受けるサービスの内容とは直接には関係なく、入所者又はその扶養義務者の負担能力に応じて定められるいわゆる応能負担の原則が採られている。これは、老人ホームの入所者及びその扶養義務者は一般的に負担能力を有していること、老人ホームに入所すれば日常生活に必要なほとんどのサービスが受けられることから、在宅の要介護老人と負担の均衡を図る必要があること、入所者の主体的な利用意識を高めることなどの理由から政策的に定められたものである。このように、措置費徴収金は、入所者が特別養護老人ホームにおいて受けるサービスの内容とは直接に関係がなく、個々の入所者が受けるサー

(2) 所得税基本通達 35-1（雑所得の例示）においても、「(11) 役員又は使用人が自己の職務に関連して使用者の取引先等からの贈与等により取得する金品」が雑所得に該当するものとして明示されている。

(3) 昭和 25 年改正前の所得税法に関する判例であるが、東京地判昭和 27 年 8 月 2 日において、神道教師が信者から継続的に受けた寄進が、単なる贈与の範域を出て、事業等所得（現行の所得税法における事業所得と雑所得を含む所得区分）の一種に属すると判示されている。

(4) 所得税法 73 条 2 項 前項に規定する医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいう。

ビスの対価とみることはできない」と判示されている。つまり、この場合において「人的役務の提供の対価」とされるためには、具体的な役務行為（サービス）との直接的な関係が必要と解されている。

(3) 所得税法 34 条と同法 73 条における解釈の違い（「としての性質」）

既述のとおり、「対価」の範囲が所得税法 34 条と同法 73 条における判例で異なっている。

これは、「所得税法 73 条が「対価」であることを求めているのに対して、同法 34 条が「対価としての性質」を求めるに留まっているという点に違いが生じているのではないか⁽⁵⁾」ということが理由として考えられる。

ここで、この「としての性質」という文言を根拠に拡張的な解釈を行うことが、「担税力に応じた公平な税負担を旨とする租税法令⁽⁶⁾」の趣旨により良く適合するか、以下のような仮定の下で考えてみたい。

大阪地判平成 9 年において「個々の入所者が受けるサービスの対価とみることとはできない」として医療費控除の対象となる医療費に当たらないとされた「措置費徴収金」のような、入所者が特別養護老人ホームにおいて受けるサービスの内容とは直接には関係なく、入所者又はその扶養義務者の負担能力に応じて定められる金額を入所者から徴収する老人ホーム業務を行う主体が（法人ではなく）個人であったと仮定する。その場合、この徴収金収入が個人において生じることとなる。

この収入は、医療費控除該当性の判断においては「サービスの対価とみることとはできない」とされているが、これを一時所得該当性における「対価としての性質を有しないもの」と同じであると解していいものであろうか？

このように応能負担の考え方で金額が定められる徴収金は確かに入所者が受けるサービスの内容とは直接には関係ないといえるものの、他方で、

(5) 酒井克彦「所得税の事例研究（第 7 回）一時所得と所得源泉性—所得区分を巡る諸問題—」月刊税務事例 38 巻第 6 号 45 頁（2006 年）。

(6) 東京地判平成 8 年 3 月 29 日。

「老人ホームに入所すれば日常生活に必要なほとんどのサービスが受けられることから、在宅の要介護老人と負担の均衡を図る必要があること」も徴収金の存在理由としてあげられているところである。つまり、少なくとも、この徴収金の支払いなしには原則として老人ホームに入所することはできず、それは同時に、入所すれば受けられる「日常生活に必要なほとんどのサービス」を受けることができないということにもなる。同じサービスを受けても支払うべき徴収金の額が入所者の負担能力によって異なるということは、具体的なサービスの対価そのものであることを否定する方向に作用する要素⁷⁾であるが、サービスを受ける入所者からすれば、入所のために必要な支払いであることは間違いなく、同時に、サービスの提供者たる個人からしても、老人ホーム業務として提供する役務行為に起因する収入であると解することが業務の実態に即しているであろう。

つまり、このような具体的な役務行為との直接的な関係が無いが希薄であるような場合に「対価」そのものと言えないとしても、支払う側の支払う理由、収入する側の価格設定方法や収入する理由、収入した資金の使途といった業務の全体像からすれば、業務による所得として取り込むことが当事者の意思や業務の実態に適合するような収入を、「対価としての性質」として「対価」よりも拡張して取り込むことは、担税力に即した公平な課税の実現によりよく適合するといえるであろう。

逆に言えば、「としての性質」は、担税力に即した公平な課税を実現するために「対価」の対象を拡張可能とする明文規定であると解することが合理的であると考ええる。

もちろん、課税要件明確主義から、「不確定概念（抽象的・多義的概念）

(7) ここで、当然に対価ではないというのではなく、対価であることを否定する方向に作用する要素であったのは、例えば、事業者が、同一の商品を富裕層向けと貧困層向けに異なる価額で販売しているときに、負担能力に応じて異なる価額であることのみを理由に当然に商品販売の対価でないといまでは言い切れないと考えるからである。

を用いることにも十分に慎重でなければならない⁽⁸⁾」のであるが、同時に「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある⁽⁹⁾」とされている。

不確定概念については 2 種類あり⁽¹⁰⁾、「1 つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるもの⁽¹¹⁾」つまり、「終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念⁽¹²⁾」であり、「租税法規が、このような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべき⁽¹³⁾」とされている。それに対して、「いま 1 つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であ⁽¹⁴⁾」り、「その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない、と解すべきであろう⁽¹⁵⁾」とされている。

今回の「対価としての性質」は、これが終局目的や価値概念を内容とするとは到底考えられず、逆に、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものであって、最終的には裁判所の審査に服するものである。また、業務による所得と同様の担税力を持つと考えられる役務又は資産の

(8) 金子宏『租税法（第 23 版）』85 頁（弘文堂、2019 年）。

(9) 金子・前掲注(8)85 頁。

(10) 金子・前掲注(8)85 頁。

(11) 金子・前掲注(8)85-86 頁。

(12) 金子・前掲注(8)86 頁。

(13) 金子・前掲注(8)86 頁。

(14) 金子・前掲注(8)86 頁。

(15) 金子・前掲注(8)86 頁。

譲渡の対価⁽¹⁶⁾について、私法上では明確に対価と言い切れない場合でも、担税力の観点から同様の担税力を有すると解釈できる範囲で対価性を拡張する「対価としての性質」という規定は、その必要性も合理性もあるものとする。

(4) 所得税法 34 条における「対価としての性質」の範囲

所得税法 34 条における「対価としての性質」という規定によって、「対価」と規定される場合よりもその範囲が拡張可能だとしても、それを無限に拡大していいというわけではないことは既述のとおり当然である。

極端な例をあげれば、友人である A と B が毎年 5,000 円相当のお歳暮を互いに贈っていた（例えば A は B にビールの詰め合わせを贈り、B は A にハムの詰め合わせを贈る）場合、A はハムの詰め合わせとして 5,000 円分の経済的利益を得ており、それは A が贈ったビールの詰め合わせの対価としての性質を有するとして雑所得とするようなことも考えられなくはない。その場合、もちろん、B においても同じ理由で同様の雑所得課税が発生することになる。しかし、この例のような事実関係の下では⁽¹⁷⁾、このような解釈による雑所得課税を行うことは不適當であろう。

では、「対価としての性質」で拡張される範囲はどこまでかということは、結局のところ社会通念によって決まるとしか言いようがなく、その社会通念とは最終的には判例の積み重ねによって確認されることになる。

そして、役務の対価に関する基準については、その一例が、「役務の対価」とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場

(16) ここで、役務又は資産の譲渡の対価による所得が、担税力が低いとされている一時所得に含まれず、他の担税力が高い所得と同様に扱われること、つまり、役務又は資産の譲渡の対価による所得の担税力は低くないとする価値判断自体は、不確定概念ではなく、まさに所得税法 34 条によって明確に示されている明文規定である。明確とはいえない要素は、その性質を有する範囲とはどこまでかという部分である。

(17) 結論が異なることとなりそうな異なる事実関係を想像することは容易である。例えば、A と B には友人関係以外の関係（例えば業務上の取引関係）は無いが、一方の贈答品だけが極端に高額ではないか、社会通念上お歳暮の交換と言えないほどに高額な財産を交換していないか、などをあげることができよう。

合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解するのが相当であ」り、「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」という判示であるということができよう。

さらに、このような「給付を受ける者の地位から対価性を捉えようとする考え方は、継続的な所得源泉を有するか否かによって一時所得を画そうとすることと符合する解釈であると考えられ⁽¹⁸⁾」、制限的所得税制においては非課税所得であった所得源泉性を有しない所得を、包括的所得税制において一時所得として課税所得に取り込んだ所得税法 34 条の立法経緯にも整合的な解釈でもある。

また、人の地位、職務行為に対応、関連してなされる給付による収入とは、所得の態様としては、その地位、職務行為による所得の付随収入に当たると考えられる。しかし、その地位、職務行為による所得に対応する所得区分が所得税法の規定上付随収入を含むことができない所得区分であった場合⁽¹⁹⁾、その付随収入による所得について、一時所得ほど担税力の低い所得ではなく、「対価としての性質」を有するとして雑所得とすることは、所得稼得の実態とそれに応じた担税力にも即した解釈であると考えられる。

3 小括

これまでの検討より、所得税法 34 条における「対価」については、「対価としての性質」という規定によって「対価」とだけ規定されている場合より

(18) 酒井・前掲注(5)47 頁。

(19) 例えば事業所得のような付随収入を含むことが可能な所得区分であれば、そのまま事業所得の収入金額に含まれることとなる。これについては、所得税基本通達 34-1 (5)において、法人からの贈与により取得する金品であっても、業務に関して受けるものは一時所得に該当しないと確認されており、その理由として、「法人からの贈与により取得する資産のうち、業務に関連して受けるものは、その業務の付随収入に該当するため（中略）一時所得から除外している（樫田明＝今井慶一郎他共編『所得税基本通達逐条解説（令和 3 年版）』265 頁（大蔵財務協会、2021 年）。）」と説明されている。

も拡張的に解釈されることとなる。そして、それが役務の対価である場合に拡張される範囲を画する基準の一つが、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解するのが相当であり」、「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」という判示によって表現されているといえることができる。

第 2 節 所得税法における「対価」と近接領域

「対価」に関して、所得税法以外の税法においても、類似の概念が存在する。1 つは消費税法 28 条「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（中略）とする⁽²⁰⁾」における「課税資産の譲渡等の対価の額」であり、もう 1 つは相続税法 2 条の 2「贈与により取得した財産（中略）に対し、贈与税を課する⁽²¹⁾」における「贈与」である。

1 消費税法における「対価」

消費税法においては、「対価」とは、消費税法基本通達 5-1-2⁽²²⁾におい

(20) 消費税法 28 条 1 項 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下この項及び第三項において同じ。）とする。ただし、法人が資産を第四条第五項第二号に規定する役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡の時における当該資産の価額に比し著しく低いときは、その価額に相当する金額をその対価の額とみなす。

(21) 相続税法 2 条の 2 第一条の四第一項第一号又は第二号の規定に該当する者については、その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。

2 第一条の四第一項第三号又は第四号の規定に該当する者については、その者が贈与により取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、贈与税を課する。

(22) 消費税法基本通達 5-1-2（対価を得て行われるの意義）

法第 2 条第 1 項第 8 号（（資産の譲渡等の意義））に規定する「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」とは、資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提

て、資産の譲渡等（資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供）に対する反対給付と確認されており、その給付が具体的な役務行為等に対応するものとして限定的に解釈されている。

それに対して所得税法においては、既述のとおり、役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解するのが相当であり、給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当とされている。

所得税法と消費税法において、かなり類似した条文中の「対価」という文言であるにも関わらず、所得税法上においては、具体的な役務行為等に対応する反対給付とされている消費税法上の「対価」とは異なり、具体的な役務行為に対応しない場合も含みうることとなっている。

税法という範疇に入る各税法において、同じ「対価」という用語を用いているにも関わらず、それが異なる意味内容を有する場合、所得税法と消費税法という異なる税法であることから異なる意味内容を表していても当然であると考えられるもの、法的安定性の観点から問題視される可能性もあり得ないわけではない。

2 相続税法における「贈与」

所得税法 34 条は「対価としての性質を有しない」と規定しているが、そのような場合というのは、民法における「贈与」であることが多いと考えられる。そして、個人間での贈与であれば相続税法の規定に基づいて贈与税の対象となると考えられるものの、「対価としての性質を有しない」ということと「贈与」が完全に一致する概念であるかどうかは必ずしも明白であるとは言いきれない。さらに、所得税法 9 条 1 項 16 号（非課税所得）の規定もあい

供に対して反対給付を受けることをいうから、無償による資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は、資産の譲渡等に該当しないことに留意する。

まっ、民法上の贈与であればすべてが当然に所得税非課税となり、贈与税の対象となるとした場合、担税力に応じた課税という観点からは疑問のある課税となるおそれもある。

3 小括

以上のことから、所得税法における「対価」の意義について、消費税法上の「対価」及び相続税法上の「贈与」との関係に注目してさらなる検討を行うこととする。

第 2 章 所得税法と消費税法における 「対価」の異同

既述のとおり、税法という範疇に入る各税法において、同じ「対価」という用語を用いているにも関わらず、それが異なる意味内容を有する場合、異なる税法であることから異なる意味内容を表していても当然であると考えられるものの、法的安定性の観点から問題視される可能性もあり得ないわけではない。

そこで、本章においては、消費税法における「対価」に関する判例及び学説を検討し、所得税法における「対価」との異同を明らかにしたい。

第 1 節 消費税法における「対価」に関する判例・学説

1 消費税法における「対価」に関する判例

消費税法上の「対価」を争点とした裁判例の中でも、大阪高判平成 24 年 3 月 16 日（いわゆる「弁護士会事件」）が、消費税の課税標準としての課税資産の譲渡等の対価の額に該当する「対価」の解釈について詳細に説示していることから、重要な判例⁽²³⁾となっている。

この事例は、「弁護士会である原告が、①原告の設置する法律相談センター等において紹介等をされた弁護士が申込者から事件を受任するなどした場合等に支払うこととされている受任事件負担金、②弁護士法 23 条の 2 に基づく照会手数料、③弁護士協同組合や法律扶助協会への事務委託金、④司法修習生研修委託費につき、いずれも課税の対象である役務の提供の対価であると判断した国の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦

(23) 他にも、仕入税額控除の対象となるかについて争われた大阪地判平成 24 年 9 月 26 日、那覇地判平成 31 年 1 月 18 日などがあるが、本稿において検討しているのは所得税法における「対価」、すなわち収入を得る事業者側における対価に関する検討であることから、弁護士会事件を主に取り上げることとする。

課決定処分について、その取消しを求めたところ、上記①ないし④はいずれも役務の提供の対価であり、課税標準となるから、上記各処分に違法はないとして、原告の請求を棄却した事例⁽²⁴⁾」である。

判決において、裁判所は、消費税法上の「対価」の意義の解釈について「本来、消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転化が予定されている税であるから、事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税対象としての「資産等の譲渡（本件においては役務の提供）」における対価に該当するためには、事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係がある、すなわち、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されると言いうることを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていないと考えられる」と示した。

その上で、本件各収入について、それぞれ、①「本件各受任事件負担金は、当該具体的役務の提供に対して受ける対価」、②「23 条紹介手数料は、特定の役務の提供に対して受ける経済的利益」、③「本件各事務委託金は、具体的役務の提供に対して収受される金員」、④「司法修習委託金は、個別具体的な役務の提供に対応して収受される金員」であるとして、消費税法における「対価」に当たると判断した。

2 消費税法における「対価」に関する学説

消費税法における「対価」については、本件を契機に多くの検討がなされている。

その際、消費税法基本通達 5-1-2 が、「法第 2 条第 1 項第 8 号（資産の譲渡等の意義）に規定する「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」とは、資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に対して反対給付を受けることをいう」と示しているが、これについては、本件の判示においても、「対価を得て行われる」という文言を「…に対して反対給付を受

(24) 裁判所ウェブサイト (https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail4?id=81435) (令和 3 年 6 月 25 日最終閲覧)。

ける」という意味に解しているのは、いわば同義語で言い換えたものである
ということが出来る」と指摘されている。

そして、「対価」及び「反対給付」の解釈は、役務の提供と給付の関連性について議論となっている。

まずは、そこで求められる関連性が一般的・抽象的なもの⁽²⁵⁾か、個別・具体的に直接的なもの⁽²⁶⁾かという論点が存在する。また、その関連性が目的的关系⁽²⁷⁾なのか、因果関係⁽²⁸⁾なのかという論点も存在する。

さらに、この関連性を判断する主体を、役務提供を行う事業者とする⁽²⁹⁾か、役務提供を受ける消費者とする⁽³⁰⁾か、それとも両者の視点からみる⁽³¹⁾かとの

-
- (25) 一般的・抽象的な関連性でよいとする説は所得税法 34 条における「対価」の解釈を参考としたもので、その場合でも、「消費に広く薄く負担を求めるという性質を有する」消費税の趣旨にも合致している」としている。吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）402 頁。
- (26) 「消費税における対価性のとらえ方は、給付と反対給付の関連を給付者と受領者の両側面から、法律関係において個別・具体的に、直接的な関連があるかを判断すべきなのである。」奥谷健「消費税における「対価性」」日本租税理論学会編『税制改革と消費税』（法律文化社、2013 年）63 頁。
- (27) 「（反対）給付を得るために（得る目的で）、ある役務を提供している場合にのみ役務の提供と（反対）給付との関連性が認定されうる」との考え方である。吉村・前掲注(25)403 頁。
- (28) 「ある役務が提供されたために（提供されたことに因り）、（反対）給付がなされた場合も役務の提供と（反対）給付との関連性が認定されうる」との考え方である。吉村・前掲注(25) 403 頁。
- (29) 「一定の収入（相手方からみれば支出）が、役務提供者からみて、当該提供した役務に対する直接的な反対給付といえるかどうか、である。」田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012 年）563 頁。
- (30) 「事業者による課税資産の譲渡等への課税要件の結びつけが単なる徴税技術上の考慮に過ぎないことを考慮すれば、むしろ、役務を提供された者（略）の視点においてこそ、役務の提供と（反対）給付との関連性を判断すべきである。」吉村・前掲注(25)403 頁。
- (31) 「取引＝バスケット導管説の下での取引のダブル・トラック構造及び対価概念と費用概念との表裏一体性を考慮すると、消費税負担の円滑かつ適正な転嫁を保障するためには、対価概念を、納税義務者とされる事業者の視点からだけでなく、その取引の相手方の視点からも検討することによって、両者の視点からみて資産・役務との対応関係に齟齬のない対価概念を構成し、実際の事案においてはこれを個別具体的に認定する必要があると考えられる。」谷口勢津夫「課税対象取引—納税義務者の検討も含

論点も存在する。

これらの論点に関しては、国税通則法 15 条⁽³²⁾が規定する納税義務の成立時期について、所得税（暦年の終了の時）及び法人税（事業年度（中略）の終了の時）と消費税（課税資産の譲渡等（中略）をした時）の違いに着目して、「所得税や法人税のように一定期間の終了を待って納税義務が成立する期間税ではな⁽³³⁾」く、「消費税法は消費に着目する税、つまり行為税として構成され、個々の取引時に「納税義務が成立」するという基本的性格を有している税である⁽³⁴⁾」として、「個々の取引で見ると、売り手と買い手が取引を行うが、少なくとも売り手側は取引時点で納税義務が成立するので、その抽象的な額が観念できる仕組みでなければならない⁽³⁵⁾」とする説がある。

これを弁護士会事件に当てはめた場合、「売り手である弁護士会は、セッティングし、利用させた時点で、自己の納税義務が成立し、その額を確認できないが、この負担金はこの時点では全く不明確⁽³⁶⁾」であるとして消費税法上の「対価」には当たらないとする見解がある。ただし、これに対しては、「負担金の支払いは、会員弁護士が顧客から報酬を受け取することを条件とする、停止条件付契約と構成することにより解決されるのではないか⁽³⁷⁾」

めて」日税研論集 70 号『消費税の研究』255 頁（日本税務研究センター、2017 年）。

(32) 第十五条 2 項

納税義務は、次の各号に掲げる国税（略）については、当該各号に定める時（略）に成立する。

一 所得税（略） 暦年の終了の時
（略）

三 法人税（略） 事業年度（略）の終了の時
（略）

七 消費税等 課税資産の譲渡等（略）をした時（略）

(33) 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 2013 年第 6 号 413・414 頁（2013 年）。

(34) 三木・前掲注(33)413 頁。

(35) 三木・前掲注(33)414 頁。

(36) 三木・前掲注(33)424 頁。

(37) 芹澤光春「弁護士会が会員弁護士から徴収した受任事件負担金の対価性が問題になった事件の第二次訴訟」月刊税務事例 50 巻第 12 号 65 頁（2018 年）。

として、「顧客から報酬を得ることが確定した時を資産の譲渡等の日⁽³⁸⁾」と考えることで「給付と反対給付に個別具体的な対応関係があるということも自然に説明できる⁽³⁹⁾」とする見解もある。

また、「①役務の提供があらかじめ義務づけられたものではなく、市場における合意形成を基本とすること（任意性）、②役務の提供とそれに対応した代金支払があること（関連性ないし結合性）、③当該役務と当該代金が同等の経済的価値を持つこと（同等性）⁽⁴⁰⁾」の三つの要素が必要であるとの説があり、先述の弁護士会事件において、原告はこの説に沿った主張を行っている。

3 消費税法における「対価」についての私見

消費税法における「対価」であるが、そもそも、役務行為等とそれに対する反対給付が一つの双務契約として当事者間で締結されているのであれば、なんの問題も存在しないはず⁽⁴¹⁾である。両当事者が双務契約を締結しているのであれば、両当事者のどちらの視点から解釈するかということも、役務行為等と反対給付の存在や関連性なども問題にならないはず⁽⁴²⁾である。

消費税法において「対価」が問題となる場面とは、①役務行為等と反対給付のどちらかを個別的・具体的に把握できないような場合か、②役務行為等と反対給付の経済的価値が客観的に大きく異なるような場合であると思われる。

（1）役務行為等と反対給付のどちらかを個別的・具体的に把握できないような場合

役務行為等と反対給付のどちらかを個別的・具体的に把握できないよう

(38) 芹澤・前掲注(37)66 頁。

(39) 芹澤・前掲注(37)66 頁。

(40) 田中・前掲注(29)562 頁。

(41) 例えば、履行の時期が特殊であった場合の課税時期や、どちらも現金等による代金支払いではない交換契約等であった場合の価額の評価の問題等は起こり得るであろうが、それらは、対価であるかないかという問題をクリアした後の問題である。

(42) 後述する役務行為等と反対給付の経済的価値が客観的に大きく異なるような場合には問題が生じうる。

な場合とは、所得税においては「対価としての性質」があると認定される個別的・具体的な役務行為等が把握できなくとも「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる」ような場合に、所得税法と同様に一般的・抽象的な関連性や因果関係によって「対価」として取り込み得るかということであると思われる。

これについては、既述の学説のうち、国税通則法 15 条を根拠に、消費税は「個々の取引時に「納税義務が成立」する」という基本的性格を有している」と解する理論が最も有効かつ妥当な結論を導くと考ええる。

つまり、消費税は（期間税である所得税とは異なり）個々の取引時に納税義務が成立する税であることから、個々の取引ごとに課税対象か否かを判定する必要があり、その前提として、個々の取引ごとに対価の有無を判定する必要が生じるということである。それはさらにその前提として、把握可能な具体的な取引（役務行為等）が存在する必要があるということである。

これを一言で表すならば、個別的・具体的な関連性があるということになる。このような個別的・具体的な関連性がある場合とは、両当事者の個別的・具体的な合意が明らかである場合と考えられることから、判断の視点という意味でも両当事者の視点のどちらから見ても同じであるということになろう。

また、この説は、令和 5 年 10 月から施行予定の適格請求書等保存方式に対して、理論的にも実務的にもよりよく適合するといえる。

ただし、既述のように、反対給付義務の有無やその金額が後日確定するような場合においては疑義があろう。

これについては、役務行為等が行われた際の契約において、反対給付の給付義務の成否及びその金額等の決定方法につき明示されているのであれば、契約における合意内容次第であるが、これも既述のように停止条件付

契約として、役務行為等に対する「対価」の存在を把握⁽⁴³⁾することが適切であると考ええる。

このことは、逆に、このような場合に、役務行為等の時点で金額未確定であることを理由に消費税を課税しないと解したとすると、特殊な契約であるとは言えない成功報酬や後日の利益の増大に応じて給付金額を修正するような契約において、当該成功報酬や後日増額された部分については消費税の課税対象にならないという、広く薄く課税対象を設定するという消費税の趣旨からみて不合理な結論に至ることになる。

もちろん、このような場合の取り扱いについて法令に規定があれば親切であるとはいえるが、条件付き契約に対する課税として、解釈と実務によって解決可能であるのであれば、それで十分であるともいえる。

そして、このような、給付が具体的な役務行為等に対応する必要があるということのみを要件とする解釈は、「事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税対象としての「資産等の譲渡（本件においては役務の提供）」における対価に該当するためには、事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係がある、すなわち、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受される」ということを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていないと考えられる」とした判例と一致するものであり、妥当な解釈であると考ええる。

（２）役務行為等と反対給付の経済的価値が客観的に大きく異なるような場合

役務行為等と反対給付の経済的価値が客観的に大きく異なるような場合とは、既述の「①役務の提供があらかじめ義務づけられたものではなく、市場における合意形成を基本とすること（任意性）、②役務の提供とそれに対応した代金支払があること（関連性ないし結合性）、③当該役務と当該代

(43) 実務的には、役務行為等の完了後、反対給付の成否が後日確定するような場合に、どのタイミングで適格請求書を発行するべきであるかというような問題は生じるかもしれないが、それは「対価」該当性を否定することにはならない。

金が同等の経済的価値を持つこと（同等性）⁽⁴⁴⁾」の三つの要素が必要であるとする説における「③当該役務と当該代金が同等の経済的価値を持つこと（同等性）」に関する状況である。

この 3 要件は、「具体的な役務の提供があり、その役務に釣り合う合理的な代価が支払われるという関係⁽⁴⁵⁾」を対価性として、これを詳細に分析したものである。確かに、役務に釣り合う合理的な代価でない場合、それは、「金銭の任意の抛出である寄附等⁽⁴⁶⁾」であったり、民法において無償契約に分類される贈与契約に当たったりする可能性が生じることから、考慮すべき要件であると思われる。

すると、ここで、経済的価値の同等性をいかに判定するのかという問題が生じることとなる。

この点につき、会計学において、「互いに独立した当事者間の、自由な商議によって到達せられた原価価格は通常その際の現金価値の公正な表現である⁽⁴⁷⁾」と考えられている。また逆に「純粹な意味で、相互に独立している当事者間の精一ぱいの商議の結果とはいえない取引においては、『価格』はある程度の懷疑をもって見られるべきである⁽⁴⁸⁾」とも考えられている。

経済的価値（時価）がこのように考えられるのであれば、「互いに独立した当事者間の、自由な商議によって到達せられた」ものであれば、「役務に釣り合う合理的な代価」であることを満たすといえよう。これはさらに、①の要件の「市場における合意形成を基本とすること（任意性）」が満たされている場合、③が担保されているということを示していると捉えることができる。その結果、この 3 要件を満たす場合、対価であると言える。

逆にいえば、このうち、任意性（市場における合意形成）が担保されて

(44) 田中・前掲注(29)562 頁。

(45) 田中・前掲注(29)562 頁。

(46) 田中・前掲注(29)562 頁。

(47) ペイトン＝リトルトン（中島省吾訳）『会社会計基準序説（改訳版）』46 頁（森山書店、1976 年）。

(48) ペイトン＝リトルトン・前掲注(47)46 頁。

いない場合、その『価額』はある程度の懷疑をもって見られるべき」であり、本来あるべき公正な時価と乖離があるならば、課税に際して、その差額が、寄附であったり、贈与であったりする可能性を踏まえた検討が必要となる。

これは、所得税法、法人税法及び相続税法（贈与税）においては大きな問題となることから、多くの争訟が行われ、多くの研究がなされている分野である。

他方、消費税法においては、消費税法基本通達 5-1-2 において「対価を得て行われる」ことの解釈として、無償の取引については消費税を課さないと確認されていることに加えて、消費税法施行令 45 条 2 項二号が、負担付き贈与による資産の譲渡の場合は、当該負担付き贈与に係る負担の価額に相当する金額を対価の額とすると定めている。このことから分かるように、無償の取引に対しては（明文規定が無ければ）消費税の課税対象にならないと同時に、負担付き贈与のように、客観的にみてその経済的価値が不均衡であっても、その負担を反対給付すなわち対価としてその価額に対して課税すると定めており、消費税においては、経済的価値の同等性自体は「対価」該当性の判断において決定的な要素ではないと言うことができる。それはさらに進んで、その同等性を担保するために重要な任意性も必須のものではないということができる。

これは、弁護士事件の判例において「消費税法 28 条 1 項ただし書きの規定は、明らかに、課税標準（対価の額）が経済的な利益の額そのままであることを前提とした規定であり、また、実質的にも、現実の価値の大小というあいまいな概念を、最も明確であるべき課税要件の判断を大きく左右する要素として持ち込むことは妥当でない。同等性という要素は、少なくとも要件ないし要件に準ずるものとして要求されているものではないことは明らかである」と示されている解釈と整合しており、これも妥当な解釈であると考えている。

（3）小括

以上の検討から、消費税法における「対価」の判定において、給付が具体的な役務行為等に対応する必要はあるが、それ以外の要件は（判定に際しての間接的な要素とはなり得るとしても）それが欠けることが直ちに対価性を否定することにはならないということができると思う。

第 2 節 所得税法と消費税法における「対価」

前節において検討した消費税法における「対価」を踏まえて、所得税法における「対価」について検討する。

1 税額計算の構造の違い

既述のとおり、消費税における「対価」の判定において、給付が具体的な役務行為等に対応する必要があるとされるのは、国税通則法 15 条の規定が大きな根拠と考えられる。他方、所得税は同じ条文において消費税とは異なる期間税として規定されている。

つまり、所得税法における「対価」の判定に際して、同条の規定からは、「給付が具体的な役務行為等に対応する必要がある」という要件を導くことができないこととなる。

2 「対価」を生ずる行為の範囲の違い

次に、所得税法における「対価」と消費税法における「対価」についての違いを検討するべく、さらに条文を詳細に検討する。

まずは、既述のとおり、所得税法においては、「対価としての性質」という規定によって「対価」とだけ規定されている場合よりも拡張的に解釈することが可能⁽⁴⁹⁾であることから、所得税法における「対価（としての性質）」と消

(49) ただし、所得税法における「としての性質」による拡張的な解釈の範囲が、消費税法における「給付が具体的な役務行為等に対応する必要がある」という範囲よりも常に広いというわけではない。例えば、既述のとおり、消費税においては、経済的価

費税法における「対価」は異なる意味内容を有して当然であると考ええる。

さらに、消費税法 2 条にも「対価」が使用されていることに注目する。

同条は、「事業として対価を得て行われる」資産の譲渡や役務の提供を「資産の譲渡等」と定義している。この「事業として対価を得て行われる」という条件は、消費税法基本通達 5-1-1 において「対価を得て行われる資産の譲渡（略）が反復、継続、独立して行われることをいう」と確認されているように、所得税法における事業所得という事業のみを指すのではなく⁽⁵⁰⁾、むしろ所得税法 34 条の継続性要件を満たす状態⁽⁵¹⁾であると考えられる。

そして、消費税法 28 条はこの同法 2 条の定義を踏まえると、事業として対価を得て行われる課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準とすると規定していることとなる。つまり同法 28 条における「対価」には、同法 2 条の定義規定によって、所得税法における継続性要件を満たさない取引に係る対価は含まれないこととなる。

これに対して、所得税法 34 条の対価性要件は、継続性要件を満たさない所得に関する所得区分判定にも用いられることとなる。

つまり、同じ「対価」という用語を用いていても、消費税法 2 条という明文規定の存在によって、同法 28 条では、「対価」を適用する対象が限定されることとなるため、そのような限定のない所得税法 34 条と異なる意味を有することとなって当然であるといえる。

3 小括

本節で検討してきたように、国税通則法 15 条における規定の違い、「としての性質」という規定の存在、消費税法 2 条における定義の存在といった要

値の同等性自体は「対価」該当性の判断において決定的な要素ではないため、経済的価値に明らかな差がある場合、所得税においてはその差額について対価としての性質を持たないとされる可能性があるが、消費税においては対価となる場合がある。

(50) 「反復、継続、独立して行われるものであれば、規模の大小を問うものではない」濱田正義『消費税法基本通達逐条解説（平成 30 年版）』（大蔵財務協会、2020 年）199-201 頁。

(51) 所得税実務における「業務」を含むことになる。

因によって、同じ「対価」という文言を用いているにも関わらず、それぞれの理由に基づいて、所得税法と消費税法において異なる意味内容を有することとなっていることを明らかにすることができたと考える。

第 3 章 租税法規における「贈与」

所得税法における「対価としての性質を有しない」場合とは、民法における「贈与」であることが多いと考えられ、個人間での贈与であれば贈与税の対象となると考えられるものの、完全に一致する概念であるかどうかは必ずしも明白であるとは言い切れない。そこで、相続税法と所得税法の関係を検討するため、租税法規における「贈与」について検討する。

第 1 節 相続税法及び所得税法における「贈与」

1 相続税法及び所得税法における「贈与」

文理としては、相続税法 2 条の 2 が「贈与により取得した財産（略）に対し、贈与税を課する。」と規定し、同時に、所得税法 9 条 16 号が「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」については所得税を課さないと規定することによって、「贈与」の場合は、所得税ではなく贈与税を課すという構造になっている。

つまり、所得税法内での「対価としての性質を有しないこと」という規定による一時所得と雑所得の分類をする前に、「贈与」として贈与税の対象となるか否かという判定が必要になるという構造となっている。

そして、「贈与」という用語は、税法において定義規定がないことから、これは民法からの借用概念だとされている。

2 借用概念

借用概念の解釈については、「私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性

の見地からは好ましい⁽⁵²⁾」として、「統一説」が「租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している⁽⁵³⁾」とされている。

そうであれば、「贈与」についても、民法上の贈与契約が個人間で結ばれたのであれば、すべて贈与税の対象であり所得税が課されることはないということになる。

しかし、「統一説」であっても、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として」と、例外を認める余地があるとされており、「贈与」についても別意に解すべき部分があるかを検討する必要がある。

まず、民法においては負担付贈与契約も贈与契約であるが、「所税 60 条 1 項 1 号の贈与には、贈与者に経済的利益を生じさせる負担付贈与を含まない、と解すべきである。最判昭和 63 年 7 月 19 日裁判集民 154 号 443 頁、判時 1290 号 56 頁。⁽⁵⁴⁾」というように、税法においては、贈与者に経済的利益が生じることを理由に負担付贈与を贈与と別意に解すべき場合があるとされている。

また、負担付贈与でない贈与であっても、「贈与税は（中略）相続税が課税されない部分を補完するという必要から（中略）相続税法に規定されている。

（中略）このような贈与税の性格に照らすと、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から継続的に供与される現金に係る収入を贈与税の課税対象とすることは、極めて不自然⁽⁵⁵⁾」であること、さらに、「民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても、類型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるものを贈与税の課税対象とすることは、納税者にとって非常に酷な課税となり得るのであって、不合理な解釈というべきである⁽⁵⁶⁾」として、「租税法令が贈与という民法上の用語を使用しているからといって、そ

(52) 金子・前掲注(8)127 頁。

(53) 金子・前掲注(8)127 頁。

(54) 金子・前掲注(8)127 頁。

(55) 東京地判平成 8 年 3 月 29 日。

(56) 東京地判平成 8 年 3 月 29 日。

のことから直ちに、その贈与を民法上の贈与と全く同義に解釈しなければならないということにはならない⁽⁵⁷⁾」との判示もある。

このように、「贈与」に関して、租税法令において民法上の贈与と別意に解する余地があると考えられるところ、どのような場合に別意に解する必要があるのかについては、さらなる検討が必要である。

第 2 節 民法における「贈与」

1 民法における「贈与」に関する規定

民法における「贈与」に関する規定は以下の 6 か条だけである。

第二節 贈与

(贈与)

第五百四十九条 贈与は、当事者の一方がある財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。

(書面によらない贈与の解除)

第五百五十条 書面によらない贈与は、各当事者が解除をすることができる。ただし、履行の終わった部分については、この限りでない。

(贈与者の引渡義務等)

第五百五十一条 贈与者は、贈与の目的である物又は権利を、贈与の目的として特定した時の状態で引き渡し、又は移転することを約したものと推定する。

2 負担付贈与については、贈与者は、その負担の限度において、売主と同じく担保の責任を負う。

(57) 東京地判平成 8 年 3 月 29 日。

(定期贈与)

第五百五十二条 定期の給付を目的とする贈与は、贈与者又は受贈者の死亡によって、その効力を失う。

(負担付贈与)

第五百五十三条 負担付贈与については、この節に定めるもののほか、その性質に反しない限り、双務契約に関する規定を準用する。

(死因贈与)

第五百五十四条 贈与者の死亡によって効力を生ずる贈与については、その性質に反しない限り、遺贈に関する規定を準用する。

そのため、「日本贈与法は条文の数が少なく、有償契約との区別は概念上為されているものの、「諸外国の法に比較すれば契約の有償無償による取り扱いの区別をすることが少ない。換言すれば贈与契約の保護が一番厚い」のであり、そのことは「贈与契約の要件をゆるやかにし、他方効力を強くしようとしている点に表れている」⁽⁵⁸⁾⁽⁵⁹⁾」と言われている。

そのようなわが国の民法における贈与の要件のうち、本稿に関係が深いものは、「財産を無償で相手方に与える」という規定からくる「無償性」であり、この「無償性」と所得税法における「対価としての性質を有しない」という規定との関係が重要となる。

また、民法理論においても、贈与について検討する際は、やはりこの「無償性」が重要な論点⁽⁶⁰⁾となっている。

(58) 来栖三郎『契約法』245 頁（有斐閣、1974 年）。

(59) 小島奈津子『贈与契約の類型化—道徳上の義務の履行を手がかりにして—』191 頁（信山社、2004 年）。

(60) 他には、書面による贈与か否か（550 条）、履行が終わっているか否か（550 条）、引き渡し後の瑕疵担保責任はどうなるのか（551 条）、負担付贈与の場合に準用される双務契約に関する規定とはなにか（553 条）、さらには、履行完了後でも信義則違

2 民法における実質的経済的見返りと無償性

民法における無償性については、「実質的経済的にみて見返りがあるもので、法律的にみて「反対給付」がないと評価されるものは、民法上「贈与」になると解して⁽⁶¹⁾」おり、「民法の判例・学説は、この「無償性」を実質的経済的な無償性とは解していない。実質的経済的に無償である贈与も存在するであろうが（いわば利他的動機に基づく贈与、純粋な意味の贈与）、判例も学説も、実質的経済的にみて見返りがあるものでも、民法上の「贈与」と認めている。⁽⁶²⁾」。

そして、実質的経済的にみれば見返りがあるが、法律的にみて反対給付がないと評価できる場合、つまり、実質的経済的にみれば見返りがあっても民法上の「贈与」となる場合について、以下のように類型化することができる⁽⁶³⁾。

それは、「相手方に対して反対給付請求権を取得しない給付（約束）、相手方に対して反対給付請求権を取得するが2つの給付が等価関係にない給付（約束）、相手方からかって受けた利益があるがこれと給付・反対給付関係にない給付（約束）⁽⁶⁴⁾」である。

（1）相手方に対して反対給付請求権を取得しない給付（約束）

これはさらに2つに分類される。

まず一つは、「提供者において相手方からの見返りないし給付を期待はしているが、相手方からその給付をする旨の明示ないし黙示の約束を取り付けていない場合⁽⁶⁵⁾」である。そのような場合、「その見返りないし給付を、提供者が相手方に法律上請求することはできない。この場合、提供者によ

反などによる撤回や取消、原状回復などが可能か、といった論点があるが、これらの論点も「無償性」と関連することがある。

(61) 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（第 25 号）（日本税務研究センター、1995 年）72 頁。

(62) 岡・前掲注(61)71 頁。

(63) 以下の分析は、岡・前掲注(61)72-75 頁を参考とした。

(64) 岡・前掲注(61)74 頁。

(65) 岡・前掲注(61)72 頁。

る当該提供は、法律上は「無償」と評価され、「贈与」になると解すべき⁽⁶⁶⁾とされる。

それは、「相手方が、その見返りないし給付を任意に履行してくれなくても、法律上それを強制できないという点において、それができる「有償」行為と質的に区分される⁽⁶⁷⁾」からである。(ただし、「当該見返りの給付の請求はできなくても、提供者が当該提供の動機・理由・目的としたところの事情を重視して、その事情が変更になった一定の場合には、少なくとも当該「贈与」の取消・撤回を認めようとしている⁽⁶⁸⁾」と思われる判例・学説は存在する。)

これはさらに進んで、「相手方がその見返りないし給付を任意に履行してくれ、提供者に実質的・経済的にみて見返りがあったとしても、提供者はそれを請求権に基づいて取得したわけではない。結果として見返りがあった場合でも、提供者による当該提供の法的性質は「贈与」と解すべき⁽⁶⁹⁾」ということになる。

もう一つは、「相手方から当該提供の見返りとして一定の約束を取り付けてはいるが、その一定の約束が、今後良好な人間関係を築くとか、生きている間同居して面倒をみる(食事、炊事、洗濯、身の回りの世話、看病等々)などのように、その内容が特定できない、あるいは特定できたとしても強制執行には馴染まないもの⁽⁷⁰⁾」である。(ただし、「相手方がその一定の約束を誠実に履行しなかった場合、その約束の履行の強制は求められなくても、少なくとも当該「贈与」の取消・撤回は認めようとしている⁽⁷¹⁾」と思われる判例・学説は存在する。)

そのような場合、「結論的には、提供者は相手方に当該見返りを法律上請

(66) 岡・前掲注(61)72 頁。

(67) 岡・前掲注(61)72 頁。

(68) 岡・前掲注(61)73 頁。

(69) 岡・前掲注(61)72 頁。

(70) 岡・前掲注(61)73 頁。

(71) 岡・前掲注(61)73 頁。

求することはできないというべき⁽⁷²⁾」であり、「相手方が当該約束に基づき一定の給付をなし、提供者に実質的・経済的にみて見返りがあっても、提供者はそれを法律上の権利に基づき取得したものと評価すべきではなく、当該提供は、法律上は「無償」と評価され、「贈与」になると解すべき⁽⁷³⁾」とされる。

このように、どちらの場合も、提供者は相手方に見返らないし給付を法律上請求することはできないことから、法律上は「無償」と評価され、「贈与」と解されることとなる。

- (2) 相手方に対して反対給付請求権を取得するが 2 つの給付が等価関係にならない給付 (約束)

これについては、「相手方が当該提供の見返りとして、債務引受のように、法律上も強制できる特定の約束をしている場合でも、客観的及び主観的にみて「対価関係・等価関係」にあるとは評価できない場合には、「負担付き贈与」と解されている。⁽⁷⁴⁾

そして民法上は、「負担付贈与もまた贈与である⁽⁷⁵⁾」と解されている⁽⁷⁶⁾。

- (3) 相手方からかって受けた利益があるがこれと給付・反対給付関係にない給付 (約束)

これについては、「かって受けた利益に答える契約上の義務なき給付については、義務なき給付である以上「贈与」と解する学説 (2 の (2) の星野教授) と、契約上の義務なきものであっても当事者は既に受けた労務に対する「対価」を与えんとしているのであるから、贈与ではないと解する

(72) 岡・前掲注(61)73 頁。

(73) 岡・前掲注(61)73 頁。

(74) 岡・前掲注(61)73 頁。

(75) 我妻榮＝有泉亨他『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－(第 7 版)』1166 頁 (日本評論社、2021 年)。

(76) ただし、「負担付贈与においても、その負担の限度においては両当事者の給付は対価関係に立つ (我妻＝有泉・前掲注(75)1166 頁。)」ことから、民法においても、民法 551 条 2 項及び同法 553 条といった負担付贈与が他の贈与と異なる取り扱いがなされる場合があることを明示する規定が存在する。また、既述のとおり、税法上は、贈与者に経済的利益が生じる負担付贈与を贈与と別意に解すべき場合がある。

学説（2の（4）の新版注釈民法（14））と、両説ある。（中略）当該給付が、かつて受けた利益に対する法律上または契約上の義務の履行と評価できるものであれば（その時点でかつての利益に対する追加対価であるとの合意が成立した場合を含む）、それは「有償契約」というべきであり、贈与ではないというべきである。しかし当該給付が法律上または契約上の義務の履行ではなく、自発的な給付である場合、かつて受けた利益と当該給付は法律上の給付・反対給付関係にあるとはいえず、当該給付は「無償給付」であり、「贈与」であると解すべき⁽⁷⁷⁾とされている。

3 日本の民法における贈与観

民法における無償性については、2において、実質的経済的にみて見返りがあるものでも、法律的にみて「反対給付」がないと評価されるものは、民法上「贈与」になると解されていると紹介したところである。

ただ、このように無償性を広範に認める贈与観に基づいた結果、日本の民法における贈与の効果が強すぎるという問題が生じていると指摘する議論が存在する。

日本の民法における贈与観は、「日本法は贈与が義務的、非好意契約的なものを当然に含むと考えているが、明文でこれを例外的贈与とするドイツ法は好意による贈与を原則としており、同じく明文で贈与の範囲から除外するスイス法は贈与を好意によるものであると見ている。このような贈与観の差異は、これを基礎とする贈与法の内容上の差異に反映し、さらに、その適用対象たる贈与契約の範囲も事実上異ならしめるのである⁽⁷⁸⁾」と説明される。

さらに、「日本の簡略な規定はいまや解釈上の指針として足りないものがあり、贈与の拘束力を日本社会の変遷にそった妥当なものとするには、多様な贈与契約を包括的に捉え、少ない条文を何の基準なく事案ごとに修正して解釈するのではなく、贈与の性格を考慮し、解決の方向についての実質的な基

(77) 岡・前掲注(61)74頁。

(78) 小島・前掲注(59)290-291頁。

準を設けるべきなのである⁽⁷⁹⁾」とする。そして、「社会の移り変わりによって好意による贈与の比重が増加しているならば、その特質に対する深い検討がまったく為されていない贈与法が、現実には適合的でない場面が今後より多く現れるかもしれない⁽⁸⁰⁾」として、現行の贈与法の解釈において重きを置かれていない「好意による贈与」に対して、「義務的、非好意契約的な贈与」と異なる理論もしくは立法が必要であるとしている。

他方、「親族関係や何らかの過去の事情から合理的になされるもの、また、後の受益を期待してなされる出捐約束を、なお単に贈与契約とするのみであるならば、贈与であっても軽視すべきではないという立法者の考えが妥当である場面は現実には存在し続けるであろう⁽⁸¹⁾」と、「義務的、非好意契約的な贈与」を中心として構成されている現在の贈与法に関する理論がまだまだ存続することも指摘している。

また、無償性が広範に認められていることから贈与とされたとしても、理論構成は様々であるが、何らかの形で「無償性」の内容に応じた結論（贈与契約の撤回や贈与財産の返還など）を導いている判例が存在⁽⁸²⁾しており、「忘恩行為に関する撤回等は、実務において実質的には受け入れられているとされ⁽⁸³⁾」るなど、「法運用の実態において変容が生じている⁽⁸⁴⁾」と考えられている。

つまり、民法においても、見返りのない好意による贈与と義務的、非好意契約的な贈与では、実態として法的な効果に違いが生じると考えられているのである。

(79) 小島・前掲注(59)292 頁。

(80) 小島・前掲注(59)292 頁。

(81) 小島・前掲注(59)293 頁。

(82) 小島・前掲注(59)168-184 頁に詳しい。

(83) 小島・前掲注(59)199 頁。

(84) 小島・前掲注(59)199 頁。

4 小括

民法における「贈与」について検討した結果、法律的にみて反対給付がないと評価できる場合は民法上の「贈与」となるが、その「贈与」には無償性の内容が異なるもの、つまり、見返りのない好意による贈与と、実質的経済的にみれば見返りがある義務的、非好意契約的な贈与とが存在し、実際の民法適用上も異なる結論を導いていることがあることが分かった。

第 3 節 租税法において「贈与」について別意に解すべき部分

これまでの検討から、相続税法及び所得税法における「贈与」は、民法からの借用概念だとされており、借用概念は、「統一説」すなわち、「私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい⁽⁸⁵⁾」とされていることが分かっている。

そこで本節においては、相続税法及び所得税法における「贈与」の解釈に際して、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」があるかどうかにつき検討することとする。

1 租税法規の明文及び趣旨

(1) 担税力に即した公平な税負担

まず、学説においては、「憲法 14 条 1 項の命ずるところ⁽⁸⁶⁾」として「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義⁽⁸⁷⁾」と呼んでおり、「税負担が担税

(85) 金子・前掲注(8)127 頁。

(86) 金子・前掲注(8)89 頁。

(87) 金子・前掲注(8)89 頁。

力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところ⁽⁸⁸⁾」となっている。

また、判例においても、租税法の趣旨として、「担税力に応じた公平な税負担を旨とする租税法令における贈与は、その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して構成されるべきである⁽⁸⁹⁾」との判示がある。

(2) 相続税の補完税としての贈与税

贈与税は相続税法に相続税と共に規定されている。これは、「相続税のみが課されている場合は、生前に財産を贈与することによって、その負担を容易に回避することができるため、かかる相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用された⁽⁹⁰⁾」という歴史の反映であり、「贈与税は（中略）相続税の補完税としての性質をもっている⁽⁹¹⁾」とされている。

そして、「贈与税の負担が相続税のそれよりも高いこと、個人からの贈与のみが贈与税の対象とされていること等は、かかる事情に由来する⁽⁹²⁾」ものであり、これらの明文規定によっても贈与税は相続税の補完税としての性質を持っているという趣旨を読み取ることができる。

(3) 所得税と贈与税の課税物件の違い

個人間で民法上の贈与があった場合、所得税と贈与税に関係するが、所得税と贈与税はその課税物件が異なっていることも、租税法規の明文及び趣旨の解釈において重要な要素となる。

まず、「所得税の課税物件は個人の所得⁽⁹³⁾」である。そして、その所得の範囲については、「所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を一般的に課税の対象とする一方、雑所

(88) 金子・前掲注(8)89 頁。

(89) 東京地判平成 8 年 3 月 29 日。

(90) 金子・前掲注(8)671 頁。

(91) 金子・前掲注(8)671 頁。

(92) 金子・前掲注(8)671 頁。

(93) 金子・前掲注(8)193 頁。

得という類型を設けて、利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨を定めている。これは、すべての所得を課税の対象とする趣旨を示すものであ⁽⁹⁴⁾り、「その範囲は包括的に構成されている⁽⁹⁵⁾」。

さらに、その所得金額を計算する際の収入金額については所得税法 36 条⁽⁹⁶⁾において、金銭による収入のみならず、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」も含むと規定されている。

また、ここでの「経済的利益」については、無償又は低い対価での資産の譲渡や貸与のみではなく、「用役の提供を無償又は低い対価で受けた場合」についても、経済的利益に含むことが、所得税基本通達 36-15 (4) において確認⁽⁹⁷⁾されている。

このように包括的に構成される所得であるが、「未実現の利得 (unrealized gain) —所有資産の価値の増加益—および帰属所得 (imputed income) —自己の財産の利用および自家労働から得られる経済的利益—は、どこの国でも、原則として課税の対象から除外されて⁽⁹⁸⁾」おり、「わが国でも (中略) それらは原則として課税の対象から除かれていると解さ⁽⁹⁹⁾」れている⁽¹⁰⁰⁾。

(94) 金子・前掲注(8)196 頁。

(95) 金子・前掲注(8)195 頁。

(96) 第三十六条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額 (金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額) とする。

2 前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。

3 (略)。

(97) ただし、使用人等が使用者から受ける用役の提供の内、課税しなくて差し支えないものについては、所得税基本通達 36-29 に規定されている。

(98) 金子・前掲注(8)196-197 頁。

(99) 金子・前掲注(8)197 頁。

(100) 「しかし、これは、それらが本質的に所得でないからではなく、それらを捕捉し評価することが困難であるからであって、それらを課税の対象とするかどうかは立法政

他方、贈与税においては、相続税法 2 条の 2 が「贈与により取得した財産（略）に対し、贈与税を課する」と規定していることから、「贈与税の課税物件は、贈与によって取得した財産であり、これを贈与財産⁽¹⁰¹⁾」といい、「贈与財産には、財産権の対象となる一切の物および権利が含まれる⁽¹⁰²⁾」とされている⁽¹⁰³⁾。

さらに、「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」を贈与とみなす規定である相続税法 9 条における「利益を受けた」の意義についても、相続税法基本通達 9-1 において、「法第 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」と確認されている。その理由としては、「所得税においても、自己又は家族のためにする役務提供（自家労働）によって生ずる利益（帰属所得 *imputed income*）については、所得（収入）と考えて課税することとはしていないことと平仄を一致させている⁽¹⁰⁴⁾」と解説されている。

こうして、所得税と贈与税の課税物件を比較すると、無償や低額で用役や役務の提供等を受けることによる経済的利益については、所得税においては課税物件である所得に含まれる（自家労働を除く）のに対して、贈与税においては課税物件である贈与財産には含まれないという差があることが分かる。

その結果、資産の譲渡を受けた者について、その資産の譲渡が贈与税の対象となるのか考慮する必要があるが、役務の提供等を受けた者について

策の問題である。」金子・前掲注(8)197 頁。

(101) 金子・前掲注(8)704 頁。

(102) 金子・前掲注(8)704 頁。

(103) これは、民法 549 条に規定する贈与が「財産」を対象としていることと軌を一にしており、相続税法における贈与が民法の借用概念として統一的に解釈されていると理解することができる。

(104) 森田哲也編『相続税法基本通達逐条解説（令和 2 年 11 月改訂版）』155 頁（大蔵財務協会、2020 年）。

は、所得税について考慮すればよいということになる。

2 実質的経済的にみて見返りがある場合

民法における贈与は、既に検討したとおり、見返りのない好意による贈与と義務的、非好意契約的な贈与を含んでいる。言い換えると、実質的・経済的にみて見返りがない場合の贈与と実質的・経済的にみて見返りがある場合の贈与に分類することができる。

また、租税法規の側からみれば、所得税、贈与税ともに自家労働によって生ずる利益については原則として課税の対象から除外されることから、実質的・経済的にみて見返りがある場合でも、それが自家労働を目的とするものか第三者による役務の提供等を目的とするかによって、「租税法規の明文またはその趣旨」という点で異なる扱いとすべき可能性があると考えられる。

さらに、「互いに独立した当事者間の、自由な商議によって到達せられた原価価格は通常その際の現金価値の公正な表現である⁽¹⁰⁵⁾」という資産の譲渡や役務の提供等に対する当事者間で合意した価額の等価性についての信頼性を、資産の交換や資産と役務の交換という場面にもある程度拡張できると考えるならば、独立した当事者間での交換は、互いに等価であると考えた結果の取引である可能性が高いといえることができるであろう。逆に、独立した当事者という関係性から最も遠い関係性の一つである親族間での交換は、その等価性という点では懐疑をもって見る必要があると考えられる。

その上、贈与税が相続税の補完税であることから、相続が生じ得る親族間での資産や役務の交換は、相続が生じる可能性の低い第三者⁽¹⁰⁶⁾間における交換とは、租税法規の適用において異なる意義を持つ可能性がある。

そのため、実質的・経済的にみて見返りがある場合の贈与は、さらに、その資産の譲渡とそれに対する経済的な見返りが、親族間で行われる場合と、第三者間で行われる場合とに分類する必要が生じることとなる。

(105) ペイトン＝リトルトン・前掲注(47)46 頁。

(106) 遺贈などによって親族以外の第三者が相続に関係する可能性はある。

この分類を踏まえて、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」について検討する。

(1) 担税力に即した公平な税負担

担税力に即した公平な税負担という租税法令の趣旨を踏まえるならば、純粹な意味の贈与（好意による贈与）＝実質的・経済的にみて見返りがない場合の贈与に関しては、租税法の適用において別意に解すべき場合に当たらないのは当然であろう。

他方、実質的・経済的にみて見返りがある場合の贈与については、贈与者に、実質的・経済的にみて経済的利益が生じることから、そこには、実質的・経済的にみて見返りがない場合の贈与とは異なる担税力があると考えが必要がある。つまり、その実質的・経済的な見返りの内容によっては、民法上は贈与であっても、租税法規の適用においては、別意に解する必要があるということになる。

ここで、判例において別意に解すべきと認められた際の理由につき検討する。

東京高判昭和 46 年 12 月 17 日においては、「役務の対価」には「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」と判示されている。

また、東京地判平成 8 年 3 月 29 日においては、①「贈与税の性格に照らすと、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から継続的に供与される現金に係る収入を贈与税の課税対象とすることは、極めて不自然」であること、そして、②「民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても、典型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるものを贈与税の課税対象とすることは、納税者にとって非常に酷な課税となり得るのであって、不合理な解釈」となるという理由が示されている。

まず、①の「およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から継続的に供与される現金に係る収入」であるが、そもそも、そのような収入が理由もなく得られるということは現実的にはまずあり得ないであろう。

しかし、「役務の対価」には「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である（東京高判昭和 46 年 12 月 17 日）」と判示されたような態様であれば、反対給付請求権を持つことが無いにも関わらず、実質的経済的な見返りを期待する給付の相手方、すなわち、およそ相続関係が生ずるとは考えられない多数の者から収入を得られる可能性（因果関係）があると考えられる。

つまり、所得税法における「対価としての性質を有する所得」に含まれるとされる「一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる」給付が、同時に民法上の「贈与」であっても、租税法の趣旨を踏まえると「贈与税の課税対象とすることは、極めて不自然」であると考えられることから、租税法令において「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」にあたるということになる。そうであれば、その結果、民法における贈与であっても、贈与税の対象とはならず、同時に所得税の非課税所得とはならない。そして所得税の課税対象となった上で、対価としての性質を有する所得⁽¹⁰⁷⁾として雑所得となると解釈することが適当であるということができる。

次に②の「類型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるもの」であるが、これは、(法的に履行を強制するような契約ではないものの) 贈与した財産の使途に関して贈与者からの条件（期待）が存在することが類型的に考えられるような贈与であると捉えることもできる。この判決において問題となった政治献金であれば、献金を行う者はその献金のすべてが政治活動に利用されることを期待しているであろうし、受領者たる政治家においても、政治献金とはそのように利用すべきものであるという前提で受領していると言っていいであろう。つまり、政治献金は法的に履行を強制するような契約ではないが故に民法上は贈与となるものの、当事者の意

(107) これについては、対価性があることの根拠となる「多数の者から継続的に供与される」という点が、他方で継続性要件を満たす根拠ともなることから、継続性要件を満たした結果としての雑所得とも考えることができる。

思としては、受贈者が自由に処分することができる財産の供与という意味での「贈与」とは異なり、(法的に強制することはできない⁽¹⁰⁸⁾)とはいえ)受贈者が自由に処分することができる財産は本来存在していないと捉えることができる。このような収入について、民法上の贈与ということでその全額を贈与税の対象とすることは「納税者にとって非常に酷な課税となり得るのであって、不合理な解釈」になることから、租税法令において別意に解すべき場合にあたるということになる。その結果、このような類型の収入については贈与税の対象とはせず、同時に所得税の非課税所得にもしないことが適切な解釈であるということになる。そして、その収入は、贈与者からの条件(期待)にそって使用することの対価としての性質を有することから雑所得となると解釈することが適当である⁽¹⁰⁹⁾ということができる。

つまり、法的には反対給付請求権が無いとしても、実質的経済的にみて見返りがある場合のうち、「一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる」給付⁽¹¹⁰⁾と、贈与した財産の使途に関して贈与者からの条件(期待)があることが類型的に考えられるような贈与については、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」として、贈与税の対象となる贈与ではなく、所得税の対象とすることが適当であると考える。

(108) 贈与した財産の使途に制限を付けることを負担の内容とする負担付贈与契約も存在することから、そのような契約としているならば法的に強制することも可能かもしれない。

(109) これも、多数の者から継続的に供与されることとなる場合が多いことから、継続性要件を満たした結果としての雑所得とも考えることができる。ところで、このような類型の収入は、一旦は雑所得として課税所得となるものの、その収入の全額が当事者の当初の期待どおりに費消されたならば、その費消された金額は必要経費として控除されることから所得金額は0となる。他方で、贈与者の期待に反して、期待する使途で利用されない場合もあり得ること、そのような場合に、提供した資金を取り戻すような契約ではないことから、所得税における所得計算としては、まずは、収入した時点で管理支配基準による収益計上を行い、実際に使用された時点で費用計上することが適当であろう。

(110) 受贈者の事業に関して取引先等から受ける贈与も同様であろう。

(2) 相続税の補完税としての贈与税

他方、贈与税の非課税財産として規定される「扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの⁽¹¹¹⁾」以外の財産の贈与に対して実質的経済的にみて見返りがある場合であっても、相続税の補完税としての贈与税という趣旨を踏まえると、その見返りの内容が家族間で供与されるものであるなら、贈与税の課税対象⁽¹¹²⁾とすることが租税法規の明文またはその趣旨に合致することから、民法上の贈与と別意に解する必要はないといえる。

(3) 小括

ここでの検討の結果、民法上の「贈与」に、租税法規の趣旨及び明文の規定を踏まえて相続税法及び所得税法を適用する場合、贈与を①純粋な意味の贈与（好意による贈与）、②実質的経済的にみて見返りがある贈与のうち、その見返りの内容が家族間で供与されるものではない贈与、③実質的経済的にみて見返りがある贈与のうち、その見返りの内容が家族間で供与される贈与、に分類し、①及び③が贈与税の対象となり、②が所得税の対象となると解することが適切⁽¹¹³⁾であるといえる。

(111) 相続税法 21 条の 3 1 項 2 号。

(112) 見返りの内容が役務である場合は、自家労働については原則的に課税上考慮しないことから、贈与財産にそのまま贈与税を課税することになる。また、役務ではなく財産（金銭の支払いや債務の引き受けなど）であった場合は、全体として贈与であることを前提とするならば負担付贈与となるが、その場合は、贈与財産の価額から負担額を控除した価額に対して贈与税が課税される（相続税法基本通達 21 の 2－4）こととなる。

(113) ただし、この分類は容易でないことも多いと考えられる。そのため、実務的には事実認定のためにどのような証拠を収集するのか、さらには最終的には裁判所がどのように認定するのかということになろう。

おわりに

まず、所得税法と消費税法において用いられている「対価」の意義の差異については、それぞれの税法の文理及び趣旨から当然にその範囲に違いが生じるということを明らかにすることができた。

次に、所得税法における「対価としての性質を有しないこと」と贈与税の対象となる民法における「贈与」との関係については、民法上の「贈与」であっても、同時に、実質的経済的にみれば見返りがある場合もあり、そのような場合には、民法上も見返りのない好意による贈与とは異なる取り扱いがなされる場合もあるということが分かった。

その上で、「担税力に応じた課税の実現を期して構成されるべきである」との租税法の趣旨を踏まえ、実質的経済的にみて見返りがある場合の贈与について検討したところ、少なくとも「一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる」給付と、贈与した財産の使途に関して贈与者からの条件（期待）があることが典型的に考えられるような贈与については、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」にあたり、贈与税の対象となる贈与ではなく、所得税の対象とすることが適当であると考えた。

そして、このような論理によって所得税の対象とされる実質的経済的な見返り⁽¹¹⁴⁾とは、所得税法における「対価としての性質」を有する所得であると捉え

(114) その広がりとは最終的には社会通念によらざるを得ないことになる。しかし、外形的には法的な反対給付請求権が無いとしても、その見返りの内容、履行時期、当事者の関係性などから法的な請求権の有無が実質的な意味を持たないような状況であれば、租税法令の解釈においては、対価としての性質として解釈することが社会通念により適合する可能性が高い（既述のとおり、民法においても、贈与に対する見返りの有無によって、実態として法的な効果に違いが生じている。）と思われる。一方、当事者の役務行為が判然としない場合は判定の難易度が上がるが、そのような場合に、社会通念として対価としての性質を認め得る範囲の表現の一つが、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むと解するのが相当であり、「給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である」との判示であるということができよう。

ることができる。

ただし、実質的経済的にみて見返りがある場合であっても、その見返りの内容が家族間で供与されるものであるなら、贈与税の課税対象とすることが租税法規の明文またはその趣旨に合致することから、民法上の贈与と別意に解する必要はないといえる。

今回、所得税法と消費税法及び相続税法の關係に焦点を当てて「対価」について民法理論における無償性を介しつつ分析した結果、現行の課税実務及び判例には十分な合理性があると示すことができたのではないかと思います。

本研究が、対価についての各税法の關係を理論的に整理する一助となるならば幸いである。