

所得税法におけるみなし贈与等の取扱いについて

— 譲渡所得を中心に —

森 田 哲 也

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

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）

所得税法には、同法 60 条、60 条の 3 など贈与、相続又は遺贈に係る規定が多く設けられている。これらの所得税法の規定と、相続税法におけるみなし規定の関係については、生命保険金に係る相続税と所得税の二重課税以外、これまであまり問題とされず整理されていない分野であると思われる。

近年、信託による不動産や株式の移転、ジョイントテナンシーに基づく不動産権の移転等が、みなし規定により相続税及び贈与税の課税対象となる事例が見受けられるようになってきている。相続税法のみなし規定の適用を受けた納税者は、その対象となった財産については、所得税法においても本来の相続財産等と同様の取扱いを受けると考えるのではないだろうか。本稿は、この問題意識を出発点として、相続税法のみなし規定の効果が及ぶ範囲、対象財産の取扱いについて、公表されている譲渡所得の取扱いを中心に検討を行うことを目的とする。

2 研究の概要

（1）相続税法のみなし規定について

イ みなし規定の効果が及ぶ範囲

税法には様々な「みなし規定」が公平負担の見地から設けられている。この「みなし規定」とは、ある事柄を、それとは別な事柄を一定の法律関係については同一のものとして、前者について生じる効果を後者についても同一の効果を生じさせる機能をもつ規定である。

「みなし規定」については、相続税法 15 条(遺産に係る基礎控除)など、その条文においてその効果の及ぶ範囲を定めている場合が多いが、条文に効果が及ぶ範囲の定めがないものであっても、相続税法 66 条(人格のない社団又は財団等に対する課税)など内容によってそれが決まるものがある。

それらの規定に対し、相続税法第 1 章第 2 節（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）のみなし規定により贈与等により取得したものとみなされた効果が及ぶ範囲は条文の定めもなく疑問が生ずる。

ロ 相続特別措置法におけるみなし贈与等の取扱い

所得税に係る相続特別措置法（以下「措置法」という。）である、措置法 9 条の 7（相続財産に係る株式をその発行した非上場会社に譲渡した場合のみなし配当課税の特例）1 項及び同法 39 条（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）1 項は、その相続又は遺贈による財産の取得には、「相続税法又は…の規定により相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含む。」と規定されている点が共通している。両規定の創設及び改正の経緯から、所得税法に係る措置法の特例においては、相続税法のみなし規定の効果は及ばないとの文理を重視した解釈が行われているものと考えられる。

一方、相続税法の規定は、当然、その特例である措置法の規定に影響を及ぼすと解することは妥当であり、相続税法と相続税法の特例である措置法は、一体（包括的なもの）と解すべきであり、相続税法と所得税法の関係とは異なるものと考えべきとの見解がある。

小規模宅地等の特例（措法 69 の 4）は、相続税法の信託規定（相法 9 の 4⑥）を準用するが、この準用規定は、信託法改正に伴う平成 19 年税制改正により設けられた規定であり、同年に廃止された「土地信託通達」に定められていた従来の取扱いを法令上明確化したものとされている。

この取扱いは、信託は、信託を含む法律関係から離れて、実質的な経済関係に直目した課税を行なおうとする信託税制の原則に基づくものと考えられる。

小規模宅地等の特例の取扱いとは異なり、農地等の納税猶予（措法 70 の 4 等）及び非上場株式等の納税猶予（措法 70 の 7 等）は、信託の受益権を取得した者を対象外としていると考えられている。その理由は、受

託者に財産の管理運用を委任する信託が特例の趣旨になじまないこと、農地法 3 条が原則として信託を禁止するなど、特例の規定が準拠する農地法及び経営承継円滑化法が信託の利用を前提としていないこと、相続税法のみなし規定の擬制の効果が税法ではない法律に及ぶとは考えられないことなどである。このように、相続税法の措置法の特例にみなし規定の効果が及ぶかについては、個々の特例ごとにその創設の経緯、趣旨等から判断するほかないものと考えられる。

ハ みなし贈与財産等の所得税法における取扱い

みなし贈与財産等について所得税法上の取扱いが明らかにされているものに、当該財産を譲渡した場合の取得費及び特別控除額の取扱いがある。

(イ) 特別縁故者が取得した資産の取得費（国税庁 HP 質疑応答事例）

特別縁故者が相続財産の分与により相続財産を与えられた場合、相続税法上は遺贈により取得したものとみなされる。一方、当該財産を譲渡した場合における当該財産の取得費は、所得税法上遺贈により取得したものとみなす規定がないことから所得税法 60 条の適用はなく、分与時の価格で取得したことになるとされている。

(ロ) 共有持分の放棄により取得した財産の取得費（国税局研修資料）

土地の共有者の一人が、その持分を放棄したとき、その者の持分は、他の共有者がその持分に応じ贈与により取得したものとみなされる（相 9、相基通 9-12）。当該持分を取得したとみなされた者が、その後当該土地を譲渡した場合の取得費は、所得税法 60 条に規定する「贈与」には、相続税法の規定にみなし贈与を含むとする規定がないことから同条の適用はなく、当該持分の取得費は零円とされている。

(ハ) 信託の残余財産の取得費（国税庁 HP 質疑応答事例）

土地を信託財産とする受益者等課税信託が、被相続人の死亡により終了し信託の残余財産である土地を帰属権利者として指定された受益者が取得した場合、相続税法上当該土地を遺贈により取得したものと

みなされる。受益者がその後当該土地を譲渡した場合の取得費の計算については、所得税法 60 条 1 項の趣旨を踏まえ、同項の適用があるとするのが相当とされている。

(二) 信託の残余財産に係る措置法 35 条 3 項の適用（国税庁 HP 文書回答事例）

帰属権利者が取得した残余財産の土地は、相続税法上遺贈により取得したものとみなされるが、措置法 35 条 3 項は、相続又は遺贈（死因贈与含む。）により取得した場合に限定され、相続税法の規定により遺贈等による財産の取得とみなされる場合を対象に含む旨は規定されていないことから、特例の適用はできない。

二 所得税法におけるみなし贈与財産等の取扱いの問題点

上記の事例から、相続税法のみなし規定の効果は所得税法及び所得税法に係る措置法の特例には及ばないと言える。しかし、上記(イ)のように規定の趣旨を重視し、経済的実質を重視した取扱いが認められる例もある。

所得税法及び所得税法に係る措置法における相続税法により贈与又は遺贈により取得したものとみなされた財産の取扱いについて、再度、適用関係及びその理由を検討する必要があると考える。

(2) 税法の解釈と借用概念

イ 税法法規の解釈の在り方

税法の解釈、特に租税実体法の解釈においては、法文からはなれた自由な解釈を許すことは、租税法律主義の原則が税法の解釈を通じて崩れることとなるため許されず、基本的には厳格な解釈が要請される。現在の裁判所の立場も、租税法規の解釈を文理解釈に限る、いわゆる厳格解釈の手法を採用していると考えられることができる。もっとも、文言だけからは、いくつかの解釈の可能性が考えられるような場合には、法条の趣旨や法規の目的を斟酌し、解釈することが必要となる。

ロ 借用概念の解釈

借用概念について問題となるのは、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかの問題である。この点については、統一説が多数説とされ、別意に解すべき特段の事由がない限り、借用概念は他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法主義＝法的安定性の要請に合致しているといえる。

ハ 別意に解すべき事由のある場合

この別意に解すべき特段の事由があり、借用概念について民法における異なる意味で解釈することが許されるとされた判例として、負担付贈与に関する最高裁昭和 63 年 7 月 19 日第三小法廷判決をあげることができる。最高裁は、「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解するのを相当」と判示した。

同法 60 条 1 項 1 号所定の「贈与」の意義を同条の立法趣旨に即して解釈するならば、受贈者が何らの負担も負わない単純贈与と、負担付贈与のうち、受贈者の負担が、贈与者に対して、何らの経済的利益ももたらさないもののみを意味すると解することができる。この判決は、所得税法 60 条の規定にいう「贈与」の意義を民法における「贈与」の意義よりも狭く解釈している点に特徴があり、私法からの借用概念ではなく、所得税法上の固有概念として、これらの「贈与」概念をとらえているものと考えられる。

ニ 贈与概念を借用する問題点

借用概念である「贈与」について、税法上の意義に問題が生じるのは、同じ借用概念である「相続」及び「遺贈」とは異なり、贈与は民法に典型契約として規定されているもので、契約自由の原則の下では、無償性を中心とする贈与の属性の濃淡の程度によって相対的に判断されるものと言えるためと考えられる。民事上の紛争を処理するにあたり無償契

約に関する規定と有償契約に関する規定のいずれの規定を適用すべきかという観点から贈与の概念が問題とされ、個別の事件の解決を図るため弾力的な解釈適用を行うのが普通であり、民法の贈与はそのような機能ないし性質を有している。私法上の概念の内容について、私法上の判断も一つでない以上、結局問われるべきは、借用概念か否かではなく、租税法規が私法概念とその意味内容を借用しているかどうかであり、それを決定するのは、租税法規の文脈、体系、構造及び趣旨目的であると考えられている。

ホ 民法上の贈与

民法 549 条は、「贈与とは、当事者の一方がある財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾することによって、その効力を生ずる。」と規定している。同条は、贈与が、贈与者が受贈者に対して無償で、ある財産を与えることを約束することによって成立する諾成・片務・無償の契約であることを示している。

民法では財産権の譲渡のみならず、それ以外の方法でなされる無償の財産的出捐、たとえば債権の免除、用益物権の設定も贈与に含むとされている。

ヘ 遺留分算定の基礎となる財産に算入される贈与

民法 1043 条 1 項は、「遺留分を算定するための財産の価額は、被相続人が相続開始の時において有した財産の価額にその贈与した財産の価額を加えた額から債務の全額を控除した額とする。」と規定している。

遺留分算定の基礎となる財産に算入される贈与とは、民法が贈与契約として規定するものに限らず、広くすべての無償処分を意味し、寄附行為、無償の信託の利益の供与、無償の債務免除なども含み、無償の人的又は物的担保の供与も含まれるものと解されている。無償の信託の利益の供与としては、他益信託が考えられる。

ト 他益信託設定の原因となる贈与

民法上の贈与が、口頭をもっても有効に契約が成立することからする

と、親族間の他益信託の場合、委託者と受託者が信託契約を締結する際には、委託者と受益者の間に、贈与の合意が成立していると認められるものとする。「直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税」(措置法 70 条の 2 の 2) が、信託がされる日までの申告書の提出を要件としていることから考えると、委託者と信託会社が信託契約を締結するに先立ち、委託者と受益者の間で贈与の合意があることが想定できる。

四宮和夫教授は、信託契約の性質に関して、「私益の他益信託を設定する生前行為は、受益者に受益権を与える行為でもあるから、その背後には、委託者・受益者間に一種の原因関係(対価関係)が存するはずである。」とし、「対価関係は、信託の場合、大抵は贈与であるが、有償の場合(例、担保・売買)もありうる。」と述べている。

このように、他益信託の契約の原因関係として委託者と受益者の間に贈与が成立していると観念できる場合には、所得税法上の贈与に、無償で財産が移転する合意がありその移転の手段として信託が利用されている場合が含まれると解釈することも可能であるとする。

チ 信託の原因となる贈与の課税時期

信託契約の原因関係として書面によらない贈与が成立していると認められるとし、それが履行された時が贈与財産の取得時期であるとする、履行の時期については、委託者が信託財産を受託者に移転した時期と受益者が現実の給付を受けた時期のいずれかが問題となる。受益権が信託財産に対して物的相関関係に立つ物権的権利であることを考えると、その財産権について信託契約が締結され、受託者に占有又は登記が移転されれば、受益者がその財産権自体の現実の給付を受けなくても、履行を終えたものということができると考えられる。よって、贈与の履行の時期は、委託者が信託財産を受託者に移転したときと考えられ、信託課税の課税時期は契約時が原則であることから、口頭の贈与よりも信託の課税時期が先に到来することとなる。

これに対し、信託の原因関係としての贈与が死因贈与のように停止条件が付されている場合、その贈与に係る贈与税の課税時期は、その停止条件の内容が信託契約に定められていることから、結果的に信託課税の課税時期と同じく、受贈者が受益者としての権利を取得した時となるものとする。原因関係としての贈与の存在を認めたとしても、結果的に相続税法 9 条の 2 による課税となるものと考えられる。

リ 民法上の贈与と相続税法のみなし贈与の関係

相続税法は、みなし贈与の規定を設け、実質的に贈与による財産の取得と異ならないような経済的利益の享受については、贈与によるものとみなして贈与税課税することを定めている。

この相続税法のみなし贈与規定の対象となる行為については、その当事者の主観的意思さえ明らかであるならば、民法上の贈与概念に含まれると認められるものとする。

例えば、著しく低い価額の対価による財産の譲渡で、対価と時価との差額を贈与の意思をもってするものは負担付贈与となり、贈与税の扱いにおいては、相続税法 7 条の規定により譲渡者の贈与の意思の有無にかかわらず、対価と時価との差額の贈与と見なされる。

信託に関する権利もみなし贈与の対象となる財産であるが、委託者と受託者との間の信託契約とは別に、委託者と受益者の間の贈与の意思及び両者の合意の存在が認められる場合もあると考える。

民法上の贈与の無償性とは、主観的な観念であって、両当事者の合意によって財産的出捐が対価を伴わぬものとされることであるとされる。当事者の贈与の意思、無償性を立証することは難しく、課税要件事実の判定が容易でないのが実情である。

そこで、課税の公平及び担税力にみあった課税を行うために、そのように贈与とすべき財産的出捐を贈与税の課税要件とするための立法的措置がみなし贈与の規定であるといえる。みなし贈与規定の要件に合致する限り当事者の意思の有無を問わず、無償による財産的出捐が行われ

た場合には、贈与が行われたものとみなされることになる。

(3) 無償譲渡に係る所得税課税の構造

イ みなし譲渡課税

最高裁昭和 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決（民集 29 卷 5 号 641 頁）は、譲渡所得の本質が、清算課税説であることを明らかにしたうえで、「所得税法 33 条 1 項に言う『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法 59 条 1 項（…）が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものではないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである」と判示した。このように譲渡所得を発生させる譲渡には贈与のような無償による財産の移転が含まれると解釈することが、現在の判例の立場であると考えられる。

ロ 相続等における課税の繰り延べ

(イ) 取得価額の引継ぎによる繰り延べ

最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決（裁判集民事 216 号 279 頁）は、課税の繰り延べを認めた所得税法 60 条 1 項 1 号の趣旨について「譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（法 59 条 1 項参照）、法 60 条 1 項 1 号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。」と判示している。

(ロ) 利子、配当所得課税の繰り延べ

大阪地裁令和 3 年 11 月 26 日判決(税資 271 号順号 13635)は、所得

税法 67 条の 4 の趣旨について、「最高裁平成 22 年判決についての検討を踏まえ新設された規定である。最高裁平成 22 年判決の考え方からすれば、定期預金の既経過利子や株式の配当期待権に対する課税についても、違法な二重課税が生じているのではないかという疑義が生じかねないことから、所得税法 60 条 1 項による課税の繰り延べと同じ性質の課税である旨を法令上明らかにすることで、上記解釈上の疑義を立法的に解決したものと解される。」と判示している。

所得税法 60 条 1 項による課税の繰り延べの性質とは、被相続人による当該資産の取得時から相続時までの間に被相続人の下で潜在的には発生していた増加益に対する譲渡所得課税は、相続時に被相続人に対するものとして行うのではなく、譲渡時に相続人に対するものとして、相続時から資産譲渡時までの間に相続人の下で具体的に顕在化した増加益に対する譲渡所得課税に合わせて行うこととして、繰延べをすることを意味する。

(ハ) 相続等における課税の繰り延べの構造

所得税法 60 条及び 67 条の 4 の規定から、譲渡所得の基因となる資産及び利子、配当等の収入が生じる資産が個人間で贈与等により移転した場合、土地の増加益及び利子等については、課税の繰り延べをすることで、被相続人等の前所有者の保有期間の増加益等すなわち、前所有者の下で実現しなかった増加益等を含めて、これが実現した段階で相続人等に所得税を課すことが所得税の構造であるといえる。

被相続人等の保有期間中に発生した未実現の所得については、実現した時点で相続人等の所得とともに課税するという所得税の構造からすると、贈与等以外の理由による財産の無償移転があった場合にも同条の適用が認められると解釈すべきであると考えられる。

3 結論

イ 総括

相続税法の規定により、取得原因を贈与又は遺贈により取得されたものとみなされた財産に係る取得後の譲渡所得における取扱いについては、みなし規定の効果の及ぶ範囲、民法上の贈与等の借用概念、譲渡所得税課税の構造という観点から判断すべきものと考えられる。

ロ 質疑応答事例等について

(イ) 特別縁故者の取得費

相続人不存在の場合には、相続財産法人が設立される。特別縁故者の財産の取得は、法人からの贈与の性格を持つものであり、当初は一時所得の対象とされていた。相続税法 4 条により遺贈により取得したものとみなされる現行の課税は、財産分与が遺贈に近似するという実質面をみれば妥当だとしても、法的構成として民法の制度と適合しない面がある。また、特別縁故者が被相続人の取得費を引き継ぐとした場合、相続財産法人が保有期間中の財産の増加益も所得税の対象となることになる。相続財産法人は法人税法上、普通法人であることから当該増加益は本来法人に帰属し、法人税の対象となるべきものといえる。所得税法 60 条の文理を重視した解釈と譲渡所得課税の構造から、特別縁故者に同条を適用することは不合理であると考えられる。分与財産の取得費を時価とする取扱いは法人からの贈与による承継という民法上の法的性質を重視した取扱いであるが、被相続人の資産保有期間中の増加益が清算されないという問題が残されていることから、相続税と所得税の取扱いの整合性を図ることが公平性の観点から望ましい。

(ロ) 共有持分の放棄の取得費

共有者が多数存在する所有者不明土地における持分放棄と、親子など親族間における共有持分の放棄は区別する必要がある。贈与する意思を持ってする債権放棄が、民法上の贈与に当たるとされることから、同じく単独行為である持分の放棄が親族間において行われた場合には、当

事者間の放棄の意思表示と持分の移転という登記の手續から贈与の合意があるとして所得税法 60 条による取得費の引継ぎを認め、含み益を実現させるべきであると考え。相続登記の義務化により多くの未登記不動産の持分の集約が行われるようになると思われることから、持分の放棄又は贈与による方法のいずれによっても、贈与税、譲渡所得に係る税負担が公平になるような取扱いがされるべきと考える。

(イ) 信託の残余財産の取得費

所得税法 60 条の趣旨を重視し、信託財産の帰属権利者として取得した財産に取得価額の引継ぎを認めるという質疑応答事例の結論は、方向性を本稿と同じくする。原則として贈与等の無償の財産移転については未実現利益の課税は繰り延べることが譲渡所得課税の構造であるといえる。そして、委託者と帰属権利者との間に信託契約の締結に先立ち財産を無償で譲渡する旨の合意が成立していたと認められ、信託契約の原因関係としての贈与が観念できる場合には、同条の贈与には相続税法のみなし規定の対象となった他益信託における帰属権利者としての財産の取得を含むと解釈することが可能であると考え。

(ニ) 信託の残余財産の特別控除の適用

相続税法のみなし規定の効果は所得税の措置法の特例には及ばないと考える。措置法の特別控除の規定は、本来課税されるべきところを政策的な見地から特に軽減するものであることから租税公平主義に照らし解釈は厳格にされるべきであって、条文の文言を離れて濫りに拡張解釈や類推解釈をすることは許されない。そして、措置法の特例については手續要件も厳格に規定されており、相続、遺贈（死因贈与）という取得原因を登記事項証明書等により証明するという申告手續の要件を満たすことができない限り、特別控除の規定の適用を認めることはできないものと考えられる。信託の設定にあたり、将来適用を受ける措置法の特例がある場合には、その形式的な要件を満たすことができる内容の信託契約を締結することが必要である。

目 次

はじめに.....	101
第 1 章 相続税法のみなし規定について.....	103
第 1 節 みなし規定の効果が及ぶ範囲.....	103
1 みなし規定の分類.....	103
2 みなし規定の効果が及ぶ範囲.....	105
第 2 節 租税特別措置法におけるみなし贈与等の取扱い.....	106
1 所得税に係る租税特別措置法におけるみなし相続等の取扱い.....	106
2 相続税に係る租税特別措置法におけるみなし贈与等の取扱い.....	108
第 3 節 みなし贈与財産等の所得税法における取扱い.....	111
1 特別縁故者が取得した資産の取得費（国税庁 HP 質疑応答事例）...	111
2 共有持分の放棄により取得した財産の取得費（国税局研修資料）...	112
3 信託の残余財産の取得費（国税庁 HP 質疑応答事例）.....	113
4 信託の残余財産に係る措置法 35 条 3 項適用(国税庁 HP 文書 回答事例).....	114
5 所得税法におけるみなし贈与財産等の取扱いの問題点.....	115
第 2 章 税法の解釈と借用概念.....	118
第 1 節 税法法規の解釈の在り方.....	118
第 2 節 借用概念の解釈.....	119
第 3 節 別意に解すべき事由のある場合.....	120
1 所得税法 60 条の贈与概念.....	120
2 民法上の贈与概念を借用する問題点.....	122
第 4 節 民法上の贈与等.....	126
1 贈与.....	126
2 遺留分算定の基礎となる財産に算入される贈与.....	128
3 他益信託の設定の原因となる贈与.....	130
4 原因関係の贈与の課税時期と信託の課税時期.....	132

5	民法における贈与概念と相続税法のみなし贈与の対象となる行為	135
6	小括	138
第 3 章	贈与財産等に係る所得税課税の構造	140
第 1 節	みなし譲渡課税	140
1	所得税法 59 条の趣旨	140
2	法人に対する受益権の移転	143
3	所得税法 59 条の贈与と信託行為	144
第 2 節	贈与等における課税の繰延	145
1	取得価額の引継ぎによる課税の繰り延べ	145
2	利子、配当所得の繰り延べ	146
3	所得税 67 条の 4 適用に係る疑問	148
第 4 章	みなし贈与財産等の取扱いの検討	150
第 1 節	特別縁故者の分与財産	150
1	特別縁故者への相続財産の分与の制度	150
2	相続財産分与の法的性質	151
3	分与財産の相続税法上の取扱い	152
4	相続財産法人の税法上の取扱い	152
5	特別縁故者への所得税法 60 条適用について	155
第 2 節	共有持分の放棄	157
1	共有持分の放棄の法的性質	157
2	放棄持分の税法上の取扱い	159
3	親子間の共有持分の放棄について	160
第 3 節	信託により取得した財産の譲渡所得の取扱い	162
1	信託行為による財産の取得と相続税法の取扱い	162
2	所得税法 60 条の取得費の引継ぎ	164
3	措置法 35 条 3 項の適用について	165
第 4 節	小括	167
	むすびに代えて	169

はじめに

所得税法には、贈与、相続又は遺贈に係る規定が多く設けられている。例えば、所得税法 60 条 1 項は、贈与等により取得した譲渡所得の基因となる資産を譲渡した場合の取得費について前所有者の取得費を引き継ぐ旨を定めている。また、同法 60 条の 3 第 1 項は、居住者の有する有価証券等が、贈与等により非居住者に移転した場合には、その贈与等の時に、その時における価額により当該有価証券等の譲渡があったものとみなすと定めている。

これらの所得税法の規定と、相続税法におけるみなし規定の関係については、相続により取得したものとみなされた生命保険金に係る相続税と所得税の二重課税の問題以外、これまで余り問題とされず議論されていなかった分野であると思われる。

しかし、近年、信託による不動産や株式の移転、ジョイントテナンシーに基づく不動産権の移転やジョイントアカウントが、相続税法のみなし規定の対象となる事例が見受けられるようになってきている。

相続税法のみなし規定の適用を受けた納税者は、その対象となった財産については、所得税法及び租税特別措置法（以下「措置法」という。）においても、本来の贈与等により取得した財産と同様に取り扱われると考えるのではないだろうか。

そのため、相続税法のみなし規定の対象となった資産が譲渡された場合の譲渡所得に係る規定（所 60、措法 35③、同 39 等）や株式に係る特定口座の利用（措法 37 の 11 の 3③二ハ 2）及び国外転出時課税（所 60 の 2 等）の取扱いなど、本来の相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産と異なる取り扱いとなる場合には、納税者の予測可能性の観点から問題となる可能性がある。

本稿は、この問題意識を出発点として、相続税法のみなし規定の効果が及ぶ範囲、みなし規定が適用された財産の取扱いについて譲渡所得の取扱いを中心に検討を行うことを目的とする。

第 1 章において、相続税法のみなし規定の効果が及ぶ範囲、みなし規定の対象

となった財産について、質疑応答事例等で明らかにされた譲渡所得における取扱いの問題点を考察する。

続いて第 2 章では、相続税法及び所得税法に規定される贈与が民法からの借用概念であることを前提に、その民法上と税法上の贈与概念について考察する。更に、第 3 章において、所得税法における譲渡所得課税の構造について、所得税法 59 条及び 60 条を中心に考察を行い、最後に、第 4 章において、第 3 章までの考察を基にみなし規定の対象となった財産の所得税法における公表されている取扱いについて、その内容の再検討を行うこととする。

第 1 章 相続税法のみなし規定について

相続税法は、第 1 章第 2 節に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の規定を定め、第 3 節に信託に関する特例を規定している。

それらの規定の対象となる財産で、相続により取得したものとみなされる「みなし相続財産」は、相続税法第 3 条に規定される保険金、退職手当金、定期金に関する権利等であり、それらが相続より取得したものとみなされるのは、それらを相続人が取得した場合に限定される。それらの財産を相続人以外の者が取得した場合は相続ではなく遺贈により取得したものとみなされることとなる。また、その他の特別縁故者及び特別寄与者が取得した財産（相続税法 4 条）、保険料を受取人以外の者が負担した保険金又は定期金（同法 5 条、6 条）低額譲受（同法 7 条）、債務免除等（同法 8 条）、経済的利益（同法 9 条）、信託財産（同法 9 条の 2 等）等は、贈与又は遺贈により取得したものとみなされる。

相続により取得したものとみなされた財産に係る取得後の相続税と所得税の二重課税の取り扱いについては、最高裁平成 22 年 7 月 6 日第三小法廷判決（税務訴訟資料 260 号順号 11470）（以下「平成 22 年判決」という。）に関し多くの検討がなされている。本章においては、贈与及び遺贈により取得したものとみなされた財産の取扱いのうち、質疑応答事例等で明らかにされた譲渡所得における取扱いの問題点を考察する。

第 1 節 みなし規定の効果が及ぶ範囲

1 みなし規定の分類

税法には、相続税法におけるみなし相続等の規定以外にも所得税法及び法人税法におけるみなし配当（所得税法 25 条、法人税法 24 条）の規定など、様々な「みなし規定」が公平負担の見地から設けられている⁽¹⁾。この「みなし

(1) 金子宏『租税法[第 24 版]』700 頁（弘文堂、2021）。

規定」とは、ある事柄をそれとは別な事柄を一定の法律関係については同一のものとして、前者について生じる効果を後者についても同一の効果を生じさせる機能をもつ規定とされる⁽²⁾。

「みなし規定」については、その条文においてその効果の及ぶ範囲を定めている場合が多く、浦東久男教授は、例として①所得税法 56 条のように、効果が及ぶ範囲を事項の内容によって表現しているケース、②所得税法及び法人税法が定める「みなし配当」の場合の「この法律の適用については、・・・とみなす」のように、効果が及ぶ範囲を法令を示すことによって表現しようとしているケース、そして③相続税法が定める「みなし相続」の場合のように、効果が及ぶ範囲をみなし規定においては定めていないケースといった分類を掲げている⁽³⁾。

相続税法でいえば、上記①に該当するものには、相続税法 66 条において、人格のない社団等に対し財産の贈与があった場合に当該社団等を個人とみなし、贈与をした者の異なるごとに、各一人のみから財産を取得したものとみなして贈与税額を計算するケースをあげることができる。

そして、②に該当するものとして、相続税法 15 条 2 項に規定する基礎控除額を計算する際の相続人の数について、同条 3 項が「前項の規定の適用については、次に掲げる者は実子とみなす。」と規定し、相続税の基礎控除額の計算規定を適用する場合においてのみ「みなし実子」の効果が及ぶと条文上規定しているケースが考えられる。

これらの規定対し、③に該当する相続税法第 1 章第 2 節（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）のみなし規定により贈与等により取得したものとみなされた効果が及ぶ範囲は条文の定めもなく疑問が生ずることになる。

(2) 岸田貞夫『税法条文解釈の基礎知識』15 頁（税務経理協会、1998）。

(3) 浦東久男「税法における『みなす』規定とその効果の及ぶ範囲 - 所得税法 56 条の定める必要経費の特例等を素材として -」成松丞一編『総合税制研究 (No.7)』3-5 頁（納税協会連合会、1999）。

2 みなし規定の効果が及ぶ範囲

みなし規定の効果がどの範囲まで及ぶのかについては、浦東教授は、みなし規定が限定範囲を示しているのであれば、原則としてそれによって判断すべきであろうが、そのような限定がなされていない場合には、擬制の目的によってその効果が及ぶ範囲が決まるとしかいうことができないと述べている⁽⁴⁾。

上記①のケースとして取り上げられた所得税法 56 条は、居住者と生計を一にする親族が、その居住者の営む不動産所得等を生ずべき事業に従事したこと等を理由にその事業から対価の支払いを受ける場合に、その対価に相当する金額を、その居住者の不動産所得等の金額の計算上、必要経費に算入しないものとし、その親族が支払いを受けた対価の額は、親族の各種所得の金額の計算上ないものとみなすとしている。この所得の計算上ないものとみなされた親族間の金銭は、他の税法上どのように理解されるべきか。

浦東教授は、例えば、所得税法上行いえない金銭の授受があったとすれば贈与税の課税対象となるといった影響が考えられるとしながらも、所得税法 56 条は、所得税法上計算に含めないというだけで、金銭の授受自体を認めないというような効果をもたらすはずもないとしている。そして、当該金銭は、親族が提供した労働に対する対価として支払われたものであり、したがって、支払われた対価が贈与税の課税対象となるということはないと述べている⁽⁵⁾。

他方、地方税法との関係については、地方税法 32 条 2 項が、所得税法その他の所得税法に関する法令の規定による所得金額の計算の例によって各種所得金額を計算すると規定していることから、この「例によって」という規定を通じて、所得税法 56 条の効果は、地方税法にも及ぶとしている⁽⁶⁾。

(4) 浦東・前掲注(3)13 頁。

(5) 浦東・前掲注(3)6 頁。酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』376-377 頁（財経経詳報社、2011）は、名古屋地判昭和 46 年 8 月 30 日税資 63 号 374 頁から、所得税法 56 条は、一方の親族の労働提供に対する他方親族からの対価の支払いについて、その労働の対価として性質を否定するものではなく、単に課税上追及しないという措置を採用しているともいい得るとし、贈与課税の対象とはならないと考えられると述べている。

(6) 浦東・前掲注(3)6 頁。

上記①の相続税法の例として掲げた人格のない社団は、所得税法第 4 条及び法人税法第 3 条において「法人とみなして」、所得税法及び法人税法の規定を適用すると規定されている。人格のない社団からの贈与によって個人が取得した財産については、相続税法基本通達（以下「相基通」という。）21 の 3-2 は、法人からの贈与に準じ贈与税を課税しないことに取り扱うと定めている。相基通 21 の 3 の相基通逐条解説によれば、所得税法 4 条及び法人税法 3 条が人格のない社団を法人とみなしてこれらの税法の規定を適用することを、相続税法においても人格のない社団からの贈与を法人からの贈与に準じて取り扱うことの理由の一つとしている⁽⁷⁾。贈与税を課税しないという消極的な取扱いではあるが、所得税法及び法人税法のみなし規定との整合性を重視した取扱いが通達に定められている点については、所得税法及び法人税法のみなし規定の効果が相続税法にも及んでいるとも考えられる。

所得税法 9 条 1 項 17 号のように、他の税法で定めるみなし規定の擬制の効果が及ぶことを明示する場合もあるが、明示のない場合であっても他の税法で定めるみなし規定の擬制の効果が及ぶことを全く認めないとまでは言えないものと考えられる⁽⁸⁾。

第 2 節 租税特別措置法におけるみなし贈与等の取扱い

1 所得税に係る租税特別措置法におけるみなし相続等の取扱い

措置法は、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のことである⁽⁹⁾。相続税法のみなし規定により相続若しくは遺贈又は贈与により取得したものとみなされた財産について、納税者が本来の相続財産等と同様に相続税及び所得税の負担を

(7) 森田哲也『相続税法基本通達逐条解説』411 頁（大蔵財務協会、2020）。

(8) 浦東・前掲注(3)15 頁。

(9) 金子・前掲注(1)93 頁。

軽減する措置の適用が可能であると考えるのは自然な考えであると思われる。

八ツ尾順一教授は、相続税法の規定は、当然、その特例である措置法の規定に影響を及ぼすと解することは妥当であり、相続税法と相続税法の特例である措置法は、一体（包括的なもの）と解すべきであり、相続税法と所得税法といった他の税法との関係とは異なるものと考えらるべきであろうと述べている⁽¹⁰⁾。

そこで、まず、相続税法と所得税法の特例の関係を上げると、措置法第 9 条の 7（相続財産に係る株式をその発行した非上場会社に譲渡した場合のみなし配当課税の特例）1 項及び同法 39 条（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）1 項は、相続又は遺贈による財産の取得をした個人が特例の適用対象者であるが、その相続又は遺贈による財産の取得には、「相続税法又は…の規定により相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含む。」と規定されている点が共通している。

措置法 39 条 1 項については、昭和 45 年の創設時より当該みなし相続又は遺贈による財産の取得を含む旨が規定されていた。一方、措置法 9 条の 7 については、平成 16 年の創設時には当該みなし相続又は遺贈を含む旨の規定はなく、平成 25 年度税制改正において当該「相続税法又は…みなされるものを含む。」との一文が追加されている。

この平成 25 年度税制改正によって、実際の相続又は遺贈による財産の取得をしなかった者で、相続又は遺贈による財産の取得をした者とみなされた者が、新たな特例適用対象者となったとされている⁽¹¹⁾。このことから、平成 25 年税制改正前の措置法 9 条の 7 については、同法 39 条の規定との違いを重視し、相続税法のみなし規定の効果は及ばないとの文理を重視した解釈が行われていたものと考えられる。

(10) 八ツ尾順一「相続人不存在の税務上の諸問題—相続財産法人・相続財産管理人・特別縁故者について—」同志社法学 74 巻 3 号 100 頁（同志社法学会、2022）。

(11) 武田昌輔監修「DHC コメントール所得税法」1345・1346 頁（第一法規、加除式）。

2 相続税に係る租税特別措置法におけるみなし贈与等の取扱い

相続税法と相続税法の特例の関係を見ると、小規模宅地等の特例（措法 69 の 4）は、その適用対象者に信託受益権の取得者が含まれるかについて、措置法施行令 40 条の 2 第 27 項に「相続税法第 9 条の 2 第 6 項の規定を準用する。」と規定している。相続税法第 9 条の 2 第 6 項は、「贈与又は遺贈により取得したものとみなされる信託に関する権利又は利益を取得した者は、当該信託の信託財産に属する資産及び負債を取得し、又は承継したものとみなして、この法律（…）の規定を適用する。」と規定している。この準用規定があることにより、被相続人が居住の用に供していた土地及び建物などが信託財産である信託契約の受益権を取得した者は、信託財産である特例対象宅地等を取得したものとみなされ、同特例を適用することが可能となっている⁽¹²⁾。

この準用規定は、平成 18 年の新しい信託法（平成 18 年法律第 108 号）の制定に伴い、平成 19 年度税制改正により設けられた規定であるが、同年に廃止された「土地信託通達」⁽¹³⁾に定められていた従来の取扱い⁽¹⁴⁾を法令化したものとされ、課税上の変更があるわけではないとされている⁽¹⁵⁾。

この「土地信託通達」は、平成 19 年 6 月 22 日の廃止通達⁽¹⁶⁾により、新し

- (12) 佐藤英明『新版 信託と課税[租税法研究双書 5]』435 頁（弘文堂、2020）は、「相続税法の規定の文言上、このような法律による擬制は相続税法の規定の適用に限られるため、関連する他の法令の適用の有無は、それぞれ個別の規定の有無によることになる。」と述べている。
- (13) 昭和 61 年 7 月 9 日付直審 5－6 ほか 4 課共同「土地信託に関する所得税、法人税及び相続税及び贈与税の取扱いについて」（法令解釈通達）。
- (14) 土地信託通達 4－6（小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の適用）は「個人が相続又は遺贈により取得した財産のうちに信託受益権がある場合において、当該信託受益権の目的となっている財産に属する土地等が、その相続の開始の直前において当該相続又は遺贈に係る被相続人等（措置法第 69 条の 3 第 1 項（…）に規定する被相続人等をいう。）の同項に規定する事業の用又は居住の用に供されていた宅地等に該当するものであるときは、当該土地等は、同条の規定の適用については、同条第 1 項に規定する事業の用又は居住の用に供されていた宅地等に含まれる。」と定めていた。
- (15) 財務省「平成 19 年度改正の解説」484 頁、511 頁
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/index.html（令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧）。
- (16) 平成 19 年 6 月 22 日課審 1－16 ほか 5 課共同「土地信託に関する所得税、法人税

い信託法の施行の日をもって廃止された。しかし、相続税法第 9 条の 2 第 6 項の規定を準用する措置法施行令の規定は、新しい信託法施行日以後に効力が生ずる信託（遺言によってされた信託にあっては信託法施行日以後に遺言がされたものに限る。）について適用し、信託法施行日前に効力が生じた信託については、なお従前の例によることとされている⁽¹⁷⁾。よって、新しい信託法施行日前に締結された信託契約又は作成された遺言による信託により取得した受益権については、法令化されたみなし規定の適用がなくとも、従前の「土地信託通達」の取扱いのとおり小規模宅地等の特例が適用可能であるといえる。

この従前の土地信託通達の取扱いは、信託を含む法律関係からは離れて、実質的な経済関係に着目した課税を行なおうとする信託税制の原則的な考えに基づくものと考えられる⁽¹⁸⁾。

この実質的な経済関係を重視した小規模宅地等の特例の取扱いとは異なり、「農地等を贈与した場合の贈与税の納税猶予及び免除」（措法 70 の 4）（以下「農地等の納税猶予」という。）、「非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除」（措法 70 の 7）（以下「非上場株式等の納税猶予」という。）などの適用対象者には、農地等又は非上場株式等が信託財産である信託の受益権を取得した者は含まれないものと考えられている。

その理由は、自ら事業を営む個人が、その事業の用に供している財産を、自ら事業を営む後継者に贈与等を行うことが特例の要件であることから、そ

及び相続税及び贈与税の取扱いについて」及び「信託受益権が分割される土地信託に関する所得税、法人税、消費税並びに相続税及び贈与税の取扱いについて」の廃止について（法令解釈通達）。

- (17) 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平成 19 年政令第 92 号）第 40 条。
(18) 佐藤・前掲注(12)178-179 頁。佐藤教授は、「信託課税に関する通達を概観すると、そこには、信託を含む法律関係からは離れて、実質的な経済関係に着目した課税を行なおうとする考え方が有力であることを、見て取ることができる。たとえば、通達の多くは、受託者を無視して、実質的な課税関係を把握しようとしているものと考えられる。換言すると、受益者が信託財産の所有者であり、受託者はその代理人として運用しているに過ぎないと考えるのである。」「このような課税上の考え方をもっとも端的に示した通達は、いわゆる土地信託通達であろう。」と述べている。

もそも、それらの財産の所有権を受託者に移転しその管理運用を委任する信託はその特例の趣旨に反すると言えることにある。例えば、農地等の納税猶予は、贈与者がその農業の用に供している農地等を一定の推定相続人に贈与し、受贈者が速やかに当該農地等に係る農業経営を行うことが要件とされている（措法 70 条の 2 第 1 項、措令 40 条の 6 第 6 項）。非上場株式等の納税猶予に関しても、経営承継受贈者は、制限のない代表権を有し、かつ、筆頭の議決権を有する者であることが要件とされ、自ら経営を行う者でなければならない（措置法 70 条の 7 第 2 項第 3 号）。

また、農地等の納税猶予は農地法（昭和 27 年 7 月 15 日法律第 229 号）と密接な関係にあり、納税猶予の対象となる農地等の範囲や後継者であることについての農業委員会の証明など様々な農地法の規定に準拠した規定が農地等の納税猶予には設けられている。その農地法自体が、信託による農地の権利の引受けを原則として禁止している点も重要である⁽¹⁹⁾。非上場株式等の納税猶予に関しても、その適用要件の多くを中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号）（以下「円滑化法」という。）の規定に準拠している。その円滑化法成立と同年 6 月に中小企業庁は、「信託を活用した中小企業の事業承継円滑化に関する研究会」を設置し、事業承継の円滑化のために活用可能な信託スキームについて整理するとともに会社法及び民法との関係について検討を行い、同年 9 月 1 日に中間整理を公表した⁽²⁰⁾。この中間整理では、信託スキームに対する非上場株式等の納税猶予の適用可能性については、株式に係る信託受益権を株式と同一視することができるのか、株式保有割合の要件をどのように判定するのかといった論点を精査しつつ引き続き検討を行うことが必要であるとの考えが示された。そ

(19) 農地法（昭和 27 年 7 月 15 日法律第 229 号）第 3 条 2 項 3 号は、信託による農地の権利の引受けを原則として禁止している。

(20) 中小企業庁ホームページ「信託を利用した中小企業の事業承継円滑化に関する研究会における中間整理について～信託を利用した中小企業の事業承継の円滑化に向けて～」13 頁（<https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/shoukei/2008/080901sintaku.htm>）（令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧）。

して、その後成立した「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則（平成 20 年経産令第 63 号）」にも信託の利用を前提とした要件の判定、手続等の規定は設けられなかった。

いずれにせよ、相続税法のみなし規定の擬制の効果が、税法ではない農地法及び円滑化法に及ぶとは考えられないことから、現在のところ、それら納税猶予の特例は信託を利用した財産の承継には適用できないものと考えられている。

このように、相続税法のみなし規定の効果が、相続税法に係る措置法の特例に及ぶかについては、個々の規定ごとにその創設の経緯、趣旨等から判断するほかないものと考えられる。

第 3 節 みなし贈与財産等の所得税法における取扱い

贈与又は遺贈により取得したものとみなされた譲渡所得の起因となる資産を譲渡した場合における取得費の引継ぎ（所得税法 60 条）及び特別控除の特例（措置法 35 条 3 項）について質疑応答事例等によりその取扱いが明らかにされている。

1 特別縁故者が取得した資産の取得費（国税庁 HP 質疑応答事例）⁽²¹⁾

相続税法 4 条 1 項は、特別縁故者が相続財産の分与により相続財産を与えられた場合においては、その与えられたときにおける財産の時価に相当する金額を被相続人から遺贈により取得したものとみなすと規定している。

特別縁故者が、相続税法の規定により遺贈により取得したとみなされた分与財産をその後譲渡した場合、所得税法 60 条の適用による取得費の引継ぎがあるか否かが問題となる。同条 1 項 1 号は、居住者が、「贈与、相続（限定

(21) 国税庁ホームページ 質疑応答事例「相続財産の分与により取得した資産の取得費等」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/05/15.htm>) (令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧)。

承認に係るものを除く。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。)により取得した譲渡所得の基因となる資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなすと規定している。

質疑応答事例は、特別縁故者が相続財産の分与として取得した財産について、所得税法には当該財産を遺贈により取得したものとみなす規定がないことから、所得税法 60 条 1 項 1 号に規定する遺贈により取得した資産に当たらず、同条の適用はないとしている。そして、譲渡所得の金額の計算上、その分与された財産の取得価額は、その分与を受けた時に、その時の時価により取得したもものとして計算するとしている。

2 共有持分の放棄により取得した財産の取得費(国税局研修資料)⁽²²⁾

土地の共有者の一人が、その持分を放棄したとき、その者の持分は、他の共有者がその持分に応じ贈与により取得したものとみなされる(相続税法 9 条、相基通 9-12)。

当該持分を取得したとみなされた者が、その後当該土地を譲渡した場合、上記 1 と同様に所得税法 60 条 1 項 1 号の適用があるかが問題となる。

資料によれば、まず、他の共有者の放棄による持分の取得に所得税法 60 条 1 項の適用がないことについて、同項 1 号に規定する「贈与」には、所得税法 9 条 1 項 17 号の所得税の非課税規定とは異なり、「相続税法の規定により個人から贈与により取得したものとみなされるものを含む」とする明文の規定がないことから、当該「みなされるもの」を含まないものと解するのが相当であるとしている。

そして、上記 1 とは異なり、取得時の時価を取得価額とすることができないことについて、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費は、所得税法 38 条 1 項により、その資産の取得に要した金額等によるところ、共有持分の放棄

(22) 研修資料の内容は、T&Amaster 713 号 13 頁(2017)などに掲載されその取扱いが広く知られている。

の場合は、無償で放棄持分を取得したのであって、取得時の経済的負担などを考慮する事情がなく、財産分与や代物弁済による取得のような事情もないこと理由としている。この場合、取得に係る金額は零円となるが、共有持分移転登記費用等は取得費として認められるとしている。

3 信託の残余財産の取得費（国税庁 HP 質疑応答事例）⁽²³⁾

質疑応答事例の前提となる信託契約の内容は次のとおり。

- ・ 委託者兼受益者 甲
- ・ 受託者 信託銀行
- ・ 信託財産 土地
- ・ 信託終了事由 甲の死亡
- ・ 帰属権利者 乙

上記の信託契約において、甲が死亡したことにより信託が終了し、帰属権利者（信託法 182 条第 1 項第 2 号）として指定された乙が残余財産として土地を取得した。乙が本件土地を譲渡する際の譲渡所得の計算上、所得税法 60 条 1 項 1 号の適用があるかが問題となる。

質疑応答事例は、本件に関しては、乙は本件土地を被相続人甲から相続又は遺贈により取得したものとして、その取得の時期及び取得費について所得税法 60 条 1 項 1 号の規定が適用されるとしている。その理由として次の事情を挙げている。

- ・ 乙は相続税法 9 条の 2 第 4 項により、本件土地を遺贈により取得したものとみなされ、その取得につき相続税が課税されることとなり、所得税法第 9 条 1 項 17 号の規定により、その残余財産の取得について所得税は課税されないこと。

(23) 国税庁ホームページ 質疑応答事例「信託が終了し帰属権利者が残余財産を相続又は遺贈により取得したものとみなされた場合の取得費」

(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/05/16.htm>) (令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧)。

- ・ 甲から乙への本件土地の移転について、乙が個人であることから、所得税法 59 条 1 項 1 号及び第 67 条の 3 第 6 項の適用がなく、甲に所得税が課税されないこと
- ・ 甲が所有していたとされていた本件土地のキャピタルゲインに対して課税が行われないうまま、乙が本件土地を取得していること

以上の事情を考慮すると、所得税法 60 条 1 項の趣旨を踏まえれば、乙は甲から本件土地を相続又は遺贈により取得したことと同視して、同項の適用があるとするのが相当とされている。質疑応答事例において同項の趣旨は、取得価額の引継ぎの方法によって前所有者の所有期間中のキャピタルゲインも含めて譲渡があったときに課税を行うこととしている。

4 信託の残余財産に係る措置法 35 条 3 項適用(国税庁 HP 文書回答事例)⁽²⁴⁾

文書回答事例の前提となる信託契約の内容は次のとおり

- ・ 委託者兼受益者 甲
- ・ 受託者 乙 (甲の子)
- ・ 信託財産 甲の居住用家屋とその敷地 (以下「本件物件」という。)
- ・ 信託終了事由 甲の死亡
- ・ 帰属権利者 乙及び丙 (甲の子)

上記の信託契約において、甲が死亡したことにより信託が終了し、帰属権利者として指定された乙及び丙が残余財産として本件物件を取得した。乙及び丙は、取得の翌年、本件物件を譲渡した。その譲渡に係る譲渡所得の計算上、措置法第 35 条 3 項 (居住用財産の譲渡所得の特別控除) の適用に関し本件物件が信託の残余財産として乙及び丙に帰属したことが、同項に規定する相続又は遺贈 (贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。) による被相続

(24) 国税庁ホームページ 文書回答事例「信託が終了し残余財産の帰属権利者として取得した土地等の譲渡に係る租税特別措置法第 35 条第 3 項に規定する譲渡所得の特別控除の適用可否について」

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/bunshokaito/joto-sanrin/221220/index.htm>) (令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧)。

人の居住用家屋及び敷地の取得に該当するかが問題となる。

文書回答は、措置法第 35 条 3 項の適用はないとし、その理由として次の事情を挙げている。

- ・ 同項は、相続又は遺贈（死因贈与を含む。）による被相続人の居住用家屋及び敷地の取得をした相続人（包括受遺者）が、一定の譲渡をした場合に、特例の適用がある旨を規定している。
- ・ 相続税法では、信託が終了し残余財産が権利者に移転した場合は、贈与又は遺贈により取得したものとみなす規定があり（相続税法 9 条の 2）、措置法第 39 条（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）には、相続税法の規定により贈与又は遺贈により取得したものとみなされる場合を対象に含む明文の規定があるが、本特例には、そのような規定がないこと。
- ・ 本特例は、相続人が相続により、その意思の如何にかかわらず、被相続人の居住用家屋等の適正管理の責任を負うこととなることを踏まえた趣旨の下、適用対象者を相続人に限定し、かつ、相続又は遺贈により取得した場合に限り適用すると規定したものであること。
- ・ 帰属権利者の残余財産の取得は、法律上の相続又遺贈に当たらず、受託者は信託行為の当事者であること、信託行為の当事者ではない帰属権利者は、その権利を放棄することができること（信託法 183 条③）

文書回答は、上記の事情を踏まえ、帰属権利者による残余財産の取得を相続人による相続又は遺贈による財産の取得と同様に扱うことは相当ではないと回答している。

5 所得税法におけるみなし贈与財産等の取扱いの問題点

上記 1、2 及び 4 の事例から、相続税法において贈与又は遺贈により取得したものとみなす規定の効果は所得税法及び所得税法に係る措置法の特例には及ばないと解されていると言える。その効果が及ぶと認められるのは、所得税法 9 条 1 項 17 号及び措置法 39 条 1 項のように、所得税法及び措置法の条文上、相続、遺贈又は個人からの贈与による取得という取得原因に、相続

税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものが含まれる旨が規定されている場合に限られるものと考えられる。課税要件明確主義によれば、税法はその概念をどのような意味で用いるかを明らかにする定義規定を定めるべきであり、贈与又は遺贈といった私法上の意味内容が確立されている概念を、税法が私法におけると異なる意味で用いられる場合には、普通はその旨を明文で定めるであろうと考えられる⁽²⁵⁾。

しかし、上記 3 の質疑応答事例においては、所得税法 60 条の趣旨を重視した取扱いが認められている。これは、私法上の法形式は、信託が終了し信託行為により取得した残余財産であるが、死亡を原因とする財産移転であるという経済的実質は相続又は遺贈により取得した財産と異なることから、実質課税の原則⁽²⁶⁾に基づいた取扱いが認められたものと考えられる。確かに、上記 3 の信託行為により取得した残余財産について、個人間における無償の財産移転であることから所得税法 60 条を適用する必要性を否定することはできない。しかし、上記 4 の事例のように文理を重視した取扱いからすれば、相続又は遺贈に信託行為による財産の取得が含まれると解釈することは困難である。相続人間における遺産分割に係る訴訟であるが、信託と同じく相続税法 9 条によりみなし贈与課税の対象となるジョイントアカウントに関して、東京地方裁判所平成 26 年 7 月 8 日判決（判例タイムズ 1415 号 283 頁）は、「ジョイントテナンシー（合有）で保有されていた死亡名義人の財産を生存名義人が取得する制度が、死亡を原因とする財産移転の制度の一つとして定められているのであり、死亡を原因とする財産移転であるという性質をとらえて、日本において、課税上、死因贈与（遺贈）による取得であると評価することはあり得るとしても、そのことと、ジョイントアカウントの死亡者の財産が相続の対象となるか否かとは別個の問題であって、・・・課税上、死因贈与（遺贈）による取得であると評価されることは上記認定を左右するものではない。」と判示している。当該生存名義人の死亡者財産の取得を相続税法

(25) 谷口勢津夫『税法基本講義[第 7 判]』53 頁（弘文堂、2021）。

(26) 金子・前掲注(1)124 頁。

のみなし規定により相続税法上、相続又は遺贈による取得として評価することはあっても、私法上の相続又は遺贈による取得とは異なるものとされることについては、信託による帰属権利者の残余財産の取得も同様であると考ええる。

上記 3 とは反対に、上記 4 において信託の帰属権利者が取得した残余財産に対する措置法 35 条 3 項の適用に関しては、1 及び 2 と同様に文理を重視した取扱いがなされている。

租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が働くことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと考えられる⁽²⁷⁾。上記の 3 の質疑応答事例のように、課税要件の解釈にあたり法形式と実質のいずれを重視すべきかという問題は、規定の趣旨・目的を深く検討する必要があると考えられる⁽²⁸⁾。所得税法及び所得税法に係る措置法における相続税法により贈与又は遺贈により取得したものとみなされた財産の取扱いについて、再度、適用関係及びその理由を検討する必要があると考える。

(27) 金子・前掲注(1)123 頁。

(28) 渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』50 頁（有斐閣、2010）。

第 2 章 税法の解釈と借用概念

第 1 節 税法法規の解釈の在り方

税法の解釈、特に租税実体法の解釈においては、法文からはなれた自由な解釈を許すことは、租税法律主義の原則が税法の解釈を通じて崩れることとなるため許されず、基本的には厳格な解釈が要請される⁽²⁹⁾。

現在の裁判所の立場も、例えば最高裁平成 27 年 7 月 17 日第二小法廷判決（最判集民 250 号 29 頁）は、「租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべき」と判示しており、租税法規の解釈を文理解釈に限る、いわゆる厳格解釈の手法を採用していると考えることができる⁽³⁰⁾。もっとも、文言だけからはある解釈問題の決め手を導きだせず、文言だけからはいくつかの解釈の可能性が考えられるような場合等においては、当該法条の趣旨・目的を参酌し解釈することが必要となる⁽³¹⁾。このような解釈は、いわゆる論理解釈・目的論的解釈という別の解釈技術を併用、あるいは用いて解釈することをも認めているものといえる⁽³²⁾。

(29) 清水敬次『税法 [新装版第 4 刷]』35 頁（ミネルヴァ書房、2014）。

(30) 佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三＝中川丈介編『法解釈の方法論』347 頁（有斐閣、2021）。

田中治「3 租税法律主義の現代的意義」『田中治税法著作集《第 1 卷》租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』76 頁（清文社、2021）は、「税法の解釈においては、憲法 84 条の定める租税法律主義による制約が存在する。もし、法文から離れた自由な解釈を許すとすれば、法律に基づかない課税、国民を代表していない者（課税庁や裁判所）による課税を容認することになるからである。」と述べている。

(31) 清水・(29)35 頁。

田中・前掲注(30)77 頁は、租税法規の文言の意味は、全て一義的に明らかであるわけではない。その場合は、制度の趣旨や当該法規の目的に遡って解釈をしなければならず、何が制度の趣旨目的かについて見解が分かれた場合には、個別の事案に即した検証によらざるをないと述べている。

(32) 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集第 78 号 41 頁（2020）。占部教授は、法解釈には実質的側面（合憲性の基準、立法者意思という基準、法の目的・趣旨という価値基準、歴史的解釈基準等）と形式的側面（文理解釈の要求）があり、租税法の解釈原理の究明に当たってはこの両者を区別して論じることが有益であると述べている（占部・前掲注(32)44 頁）。

その場合においても、文言によって表現されている法律の有する客観的な法的意味を認識することが法律の解釈であるから、文言の置換作業、附加・補充作業・抹消作業は、たとえそれが、「租税負担の公平を図る」、「租税回避を封ずるため」という理由であっても許されないものと考えられている⁽³³⁾。

措置法（政策税制）に関する規定の解釈についても、原則として文理解釈によるべきであるが、必要に応じて規定の趣旨・目的を勘案すべきであり、その場合には規定の立法趣旨の参照が必要となる⁽³⁴⁾。

第 2 節 借用概念の解釈

租税法が用いている概念の中には、他の法分野で用いられている概念があり、他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ⁽³⁵⁾。所得税法及び相続税法が用いる贈与、相続又は遺贈の概念はその例である。これに対し、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念が固有概念と呼ばれる。

借用概念について問題となるのは、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかの問題である。借用概念の解釈については、独立説、統一説、目的適合説の 3 つの説がある。独立説は、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解である。これに対し、統一説は、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法における同義に解すべきであるとする考え方である。そして、目的適合説は、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべき

(33) 中川一郎『税法学体系(全訂増補版)』69-70 頁（ぎょうせい、1977）。

(34) 金子・前掲注(1)125 頁。

(35) 金子・前掲注(1)126 頁

であるとする考え方である⁽³⁶⁾。我が国では、統一説が多数説とされ、借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法主義＝法的安定性の要請に合致しているとされている⁽³⁷⁾。借用概念に対する裁判所の立場も「租税法主義や法的安定性の見地からすれば、別意に解すべき特段の事由がない限り、本来の法分野における意義と同じ意義に解することが相当である。」と統一説であるといえる⁽³⁸⁾。

統一説の立場であっても、「別意に解すべき特段の事由」を認める立場からすれば、借用概念の解釈に当たって常に租税法規の趣旨・目的を突き止めることが解釈者に要求され、別意に解すべきことが、その趣旨・目的から明らかな場合には、その趣旨・目的に従って私法における異なる意味に解釈することになる。そのような意味で、統一説と目的適合説との区別は相対的なものであるといえる⁽³⁹⁾。

第 3 節 別意に解すべき事由のある場合

1 所得税法 60 条の贈与概念

税法上の借用概念とされる文言について、「別意に解すべき特段の事由」があると認められた判例として、負担付贈与に関する最高裁昭和 63 年 7 月 19 日第三小法廷判決（最判集民 154 号 443 頁）をあげることができる。この事件においては、原告が贈与者の第三者に対する債務を引き受ける特約を付した上で、土地の共有持分の贈与を受けた負担付贈与が所得税法 60 条に規定する「贈与」に含まれるか否かが争点となった。この争点について最高裁は、「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解するのを相当」と判示した。

(36) 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法理論の形成と解明上巻』388 頁（有斐閣、2010）。

(37) 金子・前掲注(1)127 頁。

(38) 東京地判平成 27 年 2 月 24 日税資 265 号順号 12608。

(39) 谷口・前掲注(25)53-54 頁。

当該判決の原審⁽⁴⁰⁾は、「所得税法 33 条 1 項の譲渡所得課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、同条項にいう資産の譲渡は、有償譲渡に限られるものではなく、贈与その他の無償の権利譲渡を含むものと解することができる（…）。ところで、同法 60 条 1 項は、これについて 1 つの例外として、同項各号に定める場合（ただし、同法 59 条 1 項の規定と対比すれば、法人に対しするものを除くことは明らかである。以下同じ。）を認めた。すなわち、同法 60 条 1 項は、同行各号に定める場合にその時期には譲渡所得課税をしないこととし、その資産の譲受人が後にこれを譲渡し、譲渡所得課税を受ける場合に、譲渡所得の金額を計算するについて、譲受人が譲渡人の取得時から引続きこれを所有していたものとみなして、譲渡人が取得した時にその取得価額で取得したものとし、いわゆる取得価額の引き継ぎによる課税時期の繰り延べをすることとした。したがって、右の課税時期の繰り延べが認められるためには、資産の譲渡があっても、その時期に譲渡所得課税がされない場合でなければならない。」と判示している。

そして、負担付贈与については、「贈与者に同法 36 条 1 項に定める収入すべき金額等の経済的利益が存する場合があります、この場合には、同法 59 条 2 項に該当するかぎりには、同項に定めるところに従って譲渡損失も認められない代わりに、同法 60 条 1 項 2 号に該当するものとして、譲渡所得課税を受けないが（…）、それ以外は、一般原則に従いその経済的利益に対して譲渡所得課税がされることになるのであるから、右の課税の繰り延べが認められないことは明らかである。そこで、同項 1 号の『贈与』とは、単純贈与と贈与者に経済的利益を生じない負担付贈与をいうものと言わざるを得ない。」と判示している。

本件は、所得税法 60 条の規定にいう「贈与」の意義を民法における「贈

(40) 東京高判昭和 62 年 9 月 9 日税資 159 号 541 頁。

与」の意義よりも狭く解釈している点に特徴があり、私法からの借用概念ではなく、所得税法上の固有概念として、これらの「贈与」概念をとらえているものと考えられる⁽⁴¹⁾。このような解釈は、民法上の「負担付贈与」の意義を租税法上特別に変更するわけではないから、借用概念の一般的な理解や租税法律主義に抵触することはないと考えられる⁽⁴²⁾。

2 民法上の贈与概念を借用する問題点

上記事件では、所得税法 60 条 1 項 1 号の「贈与」について「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まない」と判示された。借用概念である「贈与」について、上記事件のように税法上の意義に問題が生じるのは、同じ借用概念である「相続」及び「遺贈」とは異なり、贈与は民法に典型契約として規定されているもので、契約自由の原則の下では、無償性を中心とする贈与の属性の濃淡の程度によって相対的に判断されるものと言えるためと考えられる⁽⁴³⁾。碓井光明名誉教授は、民事上の紛争を処理するにあたり無償契約に関する規定と有償契約に関する規定のいずれの規定を適用すべきかという観点から贈与の概念が問題とされ、個別の事件の解決を図るため弾力的な解釈適用を行うのが普通であり、民法の贈与がそのような機能ないし性質を有していることに注目すべきと述べている⁽⁴⁴⁾。民法における贈与概念において、例えば債務免除を贈与契約の内容とできるかは、民法制定当時から見解が分かれる問題とされているなど⁽⁴⁵⁾、贈与にあたるか否かの限界的な事例については、その事例と規定の趣旨とを勘案して問題を具体的に考えていくべきなのであり、贈与概念規定論争それ自体はあまり意味を持たないとされる⁽⁴⁶⁾。

(41) 酒井克彦『二訂版 裁判例からみる所得税』428-429 頁（大蔵財務協会、2021）。

(42) 岩崎政明「判批」租税判例百選〔第 6 版〕別ジュリ 228 号 81 頁(2016)。

(43) 碓井光明「判研」税務事例 10 卷 3 号 18 頁(1978)。

(44) 碓井・前掲注(43)18 頁。

(45) 中田裕康『契約法[新版]』269-270 頁（有斐閣、2021）。

(46) 加藤雅信『新民法大系IV契約法』170 頁（有斐閣、2007）。

吉村典久教授は、私法上の概念の内容について、私法上の判断も一つでない以上、私法上の意義と同一に解すると考えても法的安定性が高まるとは考えにくく、結局問われるべきは、借用概念か否かではなく、租税法規が私法概念とその意味内容を借用しているかどうかであり、それを決定するのは、租税法規の文脈、体系、構造及び趣旨目的であると述べている⁽⁴⁷⁾。上記判決について、吉村教授は、負担付贈与に対する所得税法 60 条の適用について、同条 1 項 1 号の贈与に含める場合と同項 2 号の譲渡に含める場合のいずれにおいても不都合が生じうるとしたうえで、立法論としては、「法 60 条 1 項 1 号が主として無償譲渡を念頭においていることを明確にするため、『贈与』という用語に代えて、租税法固有の用語（例えば『無償譲渡』）を用いること（Klaus Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl., 1985, S. 107）や、同項 2 号を、法 59 条 2 項ではなく、法 59 条 1 項 1 号と対応させることなどが考慮されてしかるべきであろう」と述べている⁽⁴⁸⁾。

譲渡所得課税の構造からいえば、所得税法 60 条 1 項 1 号の贈与は、個人間の無償譲渡を意味すると考えられる。現在問題となっている信託やジョイントテナンシーなど近年利用が増加している贈与契約以外の財産の無償移転は、同条創設当時は利用が想定されていなかったものと考えられる。

田中治教授は、時代の変化につれ、従前の解釈や取扱いが違法性を帯びるようになる場合において、立法府の手当てが十分になされないうちに、問題が先鋭化するとし、その解決方法として二つの方法があり得え、その一つは、立法の趣旨、目的、具体的な機能を検討し、合理的な解釈によって、立法の適用範囲を拡張または縮小するなどして、法の個別的妥当性を図る方法であると述べている⁽⁴⁹⁾。この例として、田中教授は、最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決（訟月 52 卷 3 号 1034 頁）、いわゆるゴルフ会員権贈与事件

(47) 吉村典久「イェーリングは 21 世紀日本の租税法を救うことができるか—純粋借用概念論批判」金子宏＝中里実編『租税法と民法』167 頁（有斐閣、2018）。

(48) 吉村典久「判研」ジュリ 863 号 109 頁（1986）。

(49) 田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集第 78 号 131-132 頁（2020）。

をあげている。この判決は、所得税法 60 条 1 項の解釈として、受贈者が「引き続きこれを所有していたものとみなす」旨の規定があるからといって、現実に納税者が支払った名義書換料は、譲渡所得の計算において現実に担税力を減殺する費用であるという事実は否定することはできないという考慮を優先させたものといえ、それまで、最高裁判決において、繰り返されていた清算課税説という譲渡所得課税の本質論からする、形式論（清算課税説どおりでは、名義書換料は、当初の所有者が払ったものでも、価値の増加益とも関係ない。）を排除したものであって合理的な法解釈であるといえる⁽⁵⁰⁾。

そして、別の方法は、たとえ時代の変化があっても、立法府が新たな立法をしない限り、文言の厳格または形式的な解釈に基づく取扱いを変更することは裁判所に許されていないとするものであり、この判断は文言を厳格に解したり、あるいは形式的に解したりすることによって、法の意味拡張や縮小解釈を排除しようとするものである⁽⁵¹⁾。田中教授は、この二つの方法のうちどちらを選択すべきかについては、一概には言えないとしても、そのことによって、納税者の権利利益がどのように変化するか、その変化をもたらすことの妥当性は何かを常に直視する必要があると述べている⁽⁵²⁾。

合理的な解釈により法の個別の妥当性を図るとしても、民法の借用概念である「贈与」という用語を用いている以上、統一説の立場からは租税法主義の趣旨に反することがないように留意する必要があり、民法上の贈与と別違に解するとしても、法律間の解釈の整合性に混乱を生じさせないことが必

(50) 田中・前掲注(49)132 頁。

佐藤英明『スタンダード所得税法[第 3 版]』147 頁(弘文堂、2022)は、「比較的最近では、一定程度、譲渡益説への傾斜を感じさせる判決も現れている」と述べ、ゴルフ会員権贈与事件等の判決について、「譲渡の時に客観的に発生していた資産増加益に対する課税という清算課税説からの一定の乖離がみられる」と述べている。そして、清算課税説と譲渡益説について、譲渡所得の計算（特に譲渡費用が関連する論点）については、実現した譲渡所得の金額に焦点をあてた判断がなされる一方で、譲渡所得課税の趣旨が問題とされる場面では、清算課税説にもとづく判断がなされると予想して良いように思われると述べている（佐藤・前掲注(50)147-148 頁）。

(51) 田中・前掲注(49)132-133 頁。

(52) 田中・前掲注(49)143 頁。

要である⁽⁵³⁾。そこで、民法の贈与概念に包含されると認められる贈与契約以外の無償の財産的出捐という行為にはどのようなものがあるか、そして、それが所得税法における贈与に含まれるかどうかを規定の趣旨・構造、そして、統一説の根拠である法的安定性から検討する必要がある。

(53) 東京地判平成 8 年 3 月 29 日税資 217 号 1258 頁。政治資金と贈与税の関係が争点となった事件であり、「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。そもそも、私人間の関係を規律する民法における贈与は、同法に規定する贈与の効力に見合った概念構成をされているのに対し、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から、両者の概念につき別意に解すべき部分も当然にあり得るといふべきである。」と説示している。

第 4 節 民法上の贈与等

相続税法及び所得税法の贈与は民法の借用概念であるが、前節の所得税法 60 条 1 項のように所得税法上の「贈与」を解釈するにあたっては、民法上の「贈与」の概念のうちどのような内容を借用しているのかを規定の趣旨から考えなければならない。そこで、本節では借用概念としての贈与、信託という用語は、私法上の概念としてどのように構成されているかを考察する。

1 贈与

民法 549 条は、「贈与とは、当事者の一方がある財産を無償で相手方と与える意思を表示し、相手方が受諾することによって、その効力を生ずる。」と規定している。同条は、贈与が、贈与者が受贈者に対して無償である財産を与えることを約束することによって成立する諾成・片務・無償の契約であることを示している⁽⁵⁴⁾。通俗的な意味における贈与は、贈与をなす行為自体というが、民法は、そのような贈与行為については規定を設ける必要なしとして、贈与を贈与契約の意味において定義している⁽⁵⁵⁾。

民法は財産権の譲渡のみならず、それ以外の方法でなされる無償の財産的

(54) 能見善久＝加藤新太郎編『論点体系 判例民法<第3版> 6 契約 I』156 頁（第一法規、2019）。

我妻榮『債権各論 中巻一』224 頁（岩波書店、1988）は、「無償であるかどうかは、主観的に定まる。受贈者が負担を負う場合はもとより、反対給付を支払うときでも、当事者が対価的な意義がないと考えているときは、贈与である。したがって、贈与は無償契約であり、また片務契約である。」「贈与は諾成契約である。目的物の引渡しその他の出捐を実行しなくても、たまたま、目的たる権利が移転しなくとも、権利を移転すべき債務を生ずるだけで、贈与として成立する。」と述べている。

(55) 戒能通孝『債権各論』111 頁（巖松堂書店、1950）。

中田・前掲注(45)267 頁は、民法の契約の章の各節の冒頭には、その節の契約がどのようなものかを示す条文があるが、民法 549 条については、「あまり明瞭ではなく、贈与の定義のようでもあり、贈与契約の成立要件や効力を示すようでもある。旧民法では、より明確な定義規定であった。すなわち『贈与トハ当事者ノ一方カ無償ニテ他ノ一方ニ自己ノ財産ヲ移転スル要式の合意ヲ謂ウ』である（財産取得編 349 条）」と述べている。

出捐、たとえば債務の免除、用益物権の設定も贈与に含むとされている⁽⁵⁶⁾。相手方の債務を弁済し、保証人等になり、これらの出捐をなす者が特に無償で相手方に利益を与える意思を表示し、相手方がこれを承諾したときには贈与が成立し、出捐者は求償権を取得しないと解すべき場合もある⁽⁵⁷⁾。

また、民法上、贈与の特殊なものとして負担付贈与(民法 553 条)や死因贈与(同法 554 条)などが規定されているが、法律に規定が存在しないところの景品・寄附(赤十字等への募金協力、社会事業や学校への寄附、神社仏閣への寄進等)・混合贈与(低額譲渡等)といった特殊の形態の贈与が存在する。

さらに、贈与に係る民事の裁判例においては、贈与者の主観的意思に係る事実認定の問題ではあるが、贈与の書面は特に「贈与証書」等の書面を作成することも、また文中必ず「贈与」の文言を使用することも必要でなく、「当事者の関与又は了解のもとに作成された書面において贈与のあったことを確実に看取しうる程度の記載がされていれば足りるものと解すべき」⁽⁵⁸⁾として、調停調書、売買契約書等を贈与書面に当たるとしたものの、方式に欠陥のある遺言書の授受を死因贈与の意思表示として取扱うといったものがある⁽⁵⁹⁾。また、親族間の贈与ではないが、宅地開発に関する行政の同意を得るために開発業者の開発協力金を給付した事例において私法上の贈与を認めた裁判例⁽⁶⁰⁾や企業を退職する際なんらかの義務を負うとされた場合の退職金支給

(56) 柚木馨編『注釈民法(14)債権(5)』9-10頁(有斐閣、2013)。

債務免除は贈与契約の内容となりうるか(債務免除自体は単独行為なので(民法 519 条)、それをするという合意が問題となる)、民法制定当時から見解が分かれる問題であり、学説では、「財産を与える」を比較的広く理解して肯定する見解が有力だが、贈与とは区別するものもある(中田・前掲注(45)269-270頁)。無償での債務免除約束・債権放棄約束、無償での労務提供約束といった、贈与にあたるか否かの限界的な事例についてはその事例と規定の趣旨とを勘案して問題を具体的に考えていくべきなのであり、贈与概念規定論争それ自体はあまり意味をもたないとの見解もある(加藤・前掲注(46)170頁)。

(57) 我妻・前掲注(54)223頁。

(58) 最判昭和 53 年 11 月 30 日集民 125 号 775 頁。

(59) 加藤・前掲注(46)172-173頁。最判昭和 32 年 5 月 21 日民集 11 卷 5 号 732 頁、東京地判昭和 56 年 8 月 3 日判タ 465 号 128 頁など。

(60) 東京高判平成 11 年 9 月 22 日判時 1698 号 77 頁。

約束を贈与とする裁判例⁽⁶¹⁾など、企業の関係や労働関係に関してなされた契約も贈与とされる場合があり、無償の贈与が認められる範囲は相当に広いといえる⁽⁶²⁾。

2 遺留分算定の基礎となる財産に算入される贈与

民法 1043 条 1 項は、「遺留分を算定するための財産の価額は、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額にその贈与した財産の価額を加えた額から債務の全額を控除した額とする。」と規定している。そして、同法 1044 条は、原則として相続開始前の一年間にした「贈与」に限りその価額を遺留分算定のための財産価額に算入するとし、相続人に対する「贈与」については相続開始前の 10 年間にした婚姻若しくは養子縁組のため又は生計の資本として受けた「贈与」に限りその価額を算入すると規定している。

遺留分算定の基礎となる財産に算入される贈与は、民法が贈与契約として規定するものに限らず、広くすべての無償処分を意味し、寄附行為、無償の信託の利益の供与、無償の債務免除なども含み、無償の人的又は物的担保の供与も含まれるものと解されている⁽⁶³⁾。近年では、最高裁平成 30 年 10 月 19 日第二小法廷判決（民集 72 卷 5 号 900 頁）は、「共同相続人間においてされた無償による相続分の譲渡は、譲渡に係る相続分に含まれる積極財産及び消極財産の価額等を考慮して算定した当該相続分に財産的価値があるとは言えない場合を除き、上記譲渡をした者の相続において、民法 903 条 1 項に規定する『贈与』に当たる。」と判示した。当該判決の調査官解説は、当該判決は、「相続分の譲渡も、これが無償で行われ、財産的価値が認められる場合には、同項の『贈与』にあたる」として、遺留分算定の基礎となる財産にその

(61) 大阪地判昭和 40 年 11 月 30 日判タ 185 号 159 頁。

(62) 小島奈津子『贈与契約の類型化—道徳上の義務の履行を手掛かりにして—』218 頁（信山社出版、2004）。

(63) 中川善之助＝加藤永一『新版 注釈民法（28）相続（3）補訂版』463 頁（有斐閣、2002）。

価額を加算すべきとしたものである。」⁽⁶⁴⁾と述べている。

遺留分算定の基礎となる財産に算入される贈与に含まれると解される無償の信託の利益の供与としては、親族間の他益信託が考えられる。信託の設定によって委託者である被相続人の財産が処分され、他方で遺留分権者が相続・遺贈・贈与等によって何らの財産を受けることができなかつた場合に遺留分侵害が生じること及び信託の設定によって遺留分減殺を一律に免れるという効果が生じるものではないことについては、ほぼ見解が一致している⁽⁶⁵⁾。

ただし、他益信託を遺留分侵害行為とした場合、信託設定における信託財産の受託者への移転と受益者の受益権取得のいずれを遺留分の侵害ととらえるのかという問題や、民法第 1047 条 1 項 1 号が、遺留分侵害額の負担について「受遺者と受贈者とがあるときは、受遺者が先に負担する。」と規定していることから、受益権の取得が遺贈なのか贈与なのかという問題もある。

これら問題について、道垣内弘人教授は、前者の問題については、受益権取得を遺留分侵害行為と考えるべきであり「相続財産の価額は、信託財産ではなく、受益権の価額を基準とし、減殺請求は、受益権の取得によって遺留分権利者の遺留分を侵害している受益者に対してされるとともに、その結果、減殺された割合に対応する受益権が減殺請求権者に帰属すると解すべきである。」⁽⁶⁶⁾と述べ、後者については、「あらかじめ信託が設定され、被相続人の

(64) 土井文美「判解」最高裁判所判例解説民事篇（平成 30 年度）270 頁（2021）。

調査官解説は、「民法 5 4 9 条の『贈与』とは、相手方に自己の財産（権利も含む。）を与える諾成契約であり、『与える』とは、贈与者の財産の実体を減少せしめることによって受贈者に財産的利益を与える行為をいうとされる。」「そして、遺留分算定の基礎となる財産にその価額を加算すべき同法 1044 条（筆者注：平成 30 年 7 月法律第 72 号による改正前のもの。）に言う『贈与』は、遺留分減殺請求の相続人間の公平を保つための制度であるから、更に広く、被相続人から当該相続人が経済的利益を得ていればこれに含めるべきとの見解が有力である。このような見解によれば、『財産を与える』とは必ずしもいえないために同法 549 条の贈与には該当しないとされる信託受益権の無償供与、無償での債務免除、担保提供も同法 1044 条の贈与には当たり得る。」と述べている（土井・前掲注(64)278 頁。）

(65) 道垣内弘人『信託法第 2 版（現代民法別巻）』66 頁（有斐閣、2022）、能見善久「財産承継的信託処分と遺留分減殺請求」能見善久編『信託の理論的深化を求めて<トラストフォーラム研究叢書>』122 頁（トラスト未来フォーラム、2017）など。

(66) 道垣内・前掲注(65)67 頁。

死亡を原因として、ある者が受益権を取得する場合（遺言代用信託）には死因贈与であり、遺言により信託が設定されている場合には遺贈になると解すべきであろう。」と述べている⁽⁶⁷⁾。

3 他益信託の設定の原因となる贈与

第 1 章第 3 節 4 で取り上げた文書回答事例のような民事信託、具体的には親が委託者兼受益者であり、子が受託者兼帰属権利者といった 2 者間の信託契約で、親の居住用の土地建物を信託財産とする受益者等課税信託の場合、信託の契約時には親から子へ、信託終了時に信託財産を無償で与える旨の申し出があり、子がこれに承諾しているものと考えられる。信託の利用が一般的でなかった時代であれば、土地建物の管理といった負担付の死因贈与契約により同様の財産の承継が行われたものとする。

民法上の贈与が、要式行為ではなく口頭をもって有効に契約が成立することからすると、親族間で他益信託を設定する場合、委託者と受益者の間に、財産を無償で与える旨の合意が成立していることが想定できる。

例えば、上記の民事信託とは異なり、受益者が契約の当事者ではない信託であるが、「直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税」（措置法 70 条の 2 の 2）の信託においては、直系尊属と信託会社との間の教育資金管理契約に基づき信託の受益権を取得する者が、この制度の適用

東京地判平成 30 年 9 月 12 日金融法務事情 2104 号 78 頁は、相続法改正（平成 30 年法律第 72 号）前の遺言代用信託かつ受益者連続型信託の事案であるが、信託のうち経済的利益の分配がされない不動産を目的財産に含めた部分については、「遺留分制度を潜脱する意図で信託制度を利用したものであって、公序良俗に反して無効である」と判示した。そのうえで、遺留分減殺の対象は信託財産か受益権かという争点について、「信託契約による信託財産の移転は、信託目的達成のための形式的な所有権移転にすぎないため、実質的に権利として移転される受益権を対象に遺留分減殺の対象とすべきである。」と判示している。

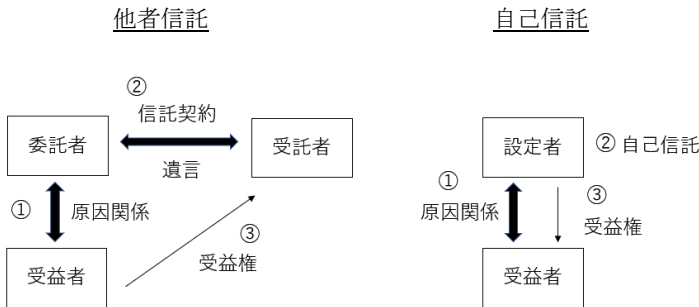
(67) 道垣内・前掲注(65)68-69 頁。

能見・前掲注(65)125 頁は、信託設定行為は、厳密には遺贈でも贈与でもないが、受益者が無償で受益権を取得する場合には、一般の生前信託は贈与、遺言代用の生前信託は死因贈与、遺言信託は遺贈と同様に扱い、遺留分減殺請求の対象となるということが言えるであろうと述べている。

を受ける場合には、その信託がされる日までに、教育資金非課税申告書を受託者である取扱金融機関を経由して税務署に提出しなければならないと規定されている（措置法 70 条の 2 の 2 第 3 項）。

この信託がされる日までに受贈者が申告書を提出することを手続要件としていることから考えると、次図のように、委託者と信託会社が信託契約を締結するに先立ち、委託者と受益者の間で教育資金を無償で与えるという合意、入学金・授業料等の教育資金の必要額の合意、領収書の提出先であり資金管理を行う取扱金融機関の営業所の選定に係る合意等があり両者の間に贈与が成立していることが想定できる。

【他者信託の原因関係と自己信託の原因関係】⁽⁶⁸⁾



四宮和夫教授は、信託契約の性質に関して、「私益の他益信託を設定する生前行為は、受益者に受益権を与える行為でもあるから、その背後には、委託

(68) 新井誠＝大垣尚司編『民事信託の理論と実務』260-261 頁（日本加除出版、2016）より。他益信託ではなく、自己信託における原因関係についてはあるが、「贈与的原因関係に基づく自己信託の例としては、自分が所有する住宅を信託財産として自己信託を設定し、自分が保護してやりたい特定の者を受益者として、その者の生存中における居住権を確保するような場合が考えられる。」「この場合の法律行為としては、自己信託という信託行為のみを観念するのが自然だが、自己信託の設定を引き受ける贈与契約類似の契約を観念し、受贈者がこれを承諾することにより贈与者には自己信託の設定債務が発生し、これを履行することにより受贈者に受益権が発生すると観念することも可能である。この場合、原因関係たる贈与契約類似の契約が書面によらないものなら、信託設定前にこれを撤回することができる。また、この契約自体も独立して一般の詐害行為取消や否認の対象となる。」と述べている。

者・受益者間に一種の原因関係（対価関係）が存するはずである。」とし、「対価関係は、信託の場合、大抵は贈与であるが、有償の場合（例、担保・売買）もありうる。」と述べている⁽⁶⁹⁾。また、四宮教授は「この原因関係は信託行為の構成要件ではなく、両者は行為としても別々になされるのだから、それらの効力はたがいに独立に判定されなければならない。原因関係の行為が不成立や無効であったり取り消されたりしても、不当利得として受益者が受益権を返還する義務が生ずるだけで、信託行為自体が当然に無効となるのではない。」と述べている⁽⁷⁰⁾。

このように、他益信託の契約の原因関係として委託者と受益者の間に贈与が成立していると観念することが可能であれば、その原因関係の贈与と無償の財産移転の手段としての信託を、所得税法 60 条の贈与に含めて解釈することが可能であると考ええる。

4 原因関係の贈与の課税時期と信託の課税時期

(1) 財産取得の時期の原則

原因関係としての贈与の存在が認められる場合、相続税法 9 条の 2 の信

(69) 四宮和夫『法律学全集 33-Ⅱ 信託法〔新版〕』103-104 頁（1998、有斐閣）。

(70) 四宮・前掲注(69)103 頁。

道垣内・前掲注(65) 322-323 頁は、信託法 90 条 1 項が遺言代用信託の委託者が受益者を変更する権利を有することについて「遺言代用信託は、委託者の意思表示が遺言の形をとって行われるわけではないから、死因贈与により近いというべきであろう。そうすると、死因贈与の取消しに関する判例法理が、負担付死因贈与において受贈者がすでに負担の全部又はそれに類する程度の履行をしている場合や裁判上の和解として死因贈与がされた場合には、当該死因贈与の取消しができないとしていることとの関係が問題となる。つまり、信託法 90 条 1 項の規定にもかかわらず、一定の場合には受益者の変更が認められないと解すべきではないか。」と指摘し、死因贈与と異なり遺言代用信託の受益者は、信託契約の当事者ではなく、委託者による受益者の変更は何らに関与もしないことから、「そうすると、死因贈与の取消に関する判例法理のように、事案に応じた解決は適合せず、受益者変更権の行使が制約されることはない」と解すべきである。受益者となるべき者として指定された者や受益者は、既履行の負担につき不当利得として返還請求をしたり、和解に基づく委託者の債務不履行につき損害賠償を請求したりするといった救済を受けるにとどまる。」と述べている。

託課税の規定との関係で、贈与税の課税時期はどのように考えたらよいか
が問題となる。贈与税の納税義務は、贈与による財産取得の時に成立する
(国税通則法 15 条 2 項 5 号)。贈与による財産の取得の時期について、相
基通 1 の 3・1 の 4 共通－8 は、「書面によるものについてはその契約の効
力の発生した時、書面によらないものについてはその履行の時」とするの
を原則としている。東京高裁昭和 59 年 3 月 28 日判決(税資 135 号 434
頁)は、相基通 1 の 3・1 の 4 共通－8 について、「この通達は、贈与契約
の効力発生と同時に所有権等の移転の効果が原則として発生するとの見解
に立ち、契約の効力の発生した時をもって財産取得の時期とすると定めた
ものであって、結局は、所有権等の移転の効力が発生した時をもって贈与
による財産取得の時期として取り扱う趣旨と解される。」と判示している。
その上で「したがって、不動産の贈与契約が締結されても、将来において
目的物の所有権を移転することを特に定めた契約や、目的物の特定を欠く
契約の場合には、契約の効力発生時に所有権の移転があったものとはい
うことができないから、かかる場合には現実の所有権移転又は目的物の特
定があった時に財産の取得があったものというべきである。」と判示してい
る。

信託契約の原因関係として書面によらない贈与が成立していると認めら
れるとし、それが履行された時が贈与財産の取得時期であるとする、そ
の履行の時期については、委託者が信託財産を受託者に移転した時期と受
益者が現実の給付を受けた時期のいずれかが問題となる。

この問題については、四宮教授は、「一般の書面によらない贈与について
履行を終えたと言えるには占有の移転又は移転登記が必要とされるが、義
務者が他益信託を通して履行しようとする場合は、受益権が信託財産に対
して物的相関関係に立つ物権的権利であることを考えると、その財産権に
ついて信託契約が締結され、受託者に占有又は登記が移転されれば、受益
者がその財産権自体の現実の給付を受けなくても、履行を終えたものとい

うことができよう。」と述べている⁽⁷¹⁾。この見解に従えば、他益信託において、原因関係の贈与が書面によらないものであった場合の贈与の履行の時期は、委託者が信託財産を受託者に移転した時と考えられる。この場合、一般的に信託契約締結後に委託者から受託者への財産の移転が行われることからすると、相続税法 9 条の 2 が、信託課税における課税時期を「信託の効力が生じた時」としていることから、信託契約に係る課税時期が、原因関係としての贈与の納税義務の成立よりも先に到来することとなり、同条に基づく課税がなされることになると考える。

(2) 停止条件付贈与の場合の財産取得の時期

親族間においては、契約後直ちに贈与税課税が生じるような信託が利用されることは想定されず、質疑応答事例のように、信託契約の内容から、その原因関係が死因贈与に該当すると認められるような信託が主に利用されるものと考えられる。また、米国の撤回可能信託のように、委託者がいつでも撤回可能であり受益者の権利が確定していないと認められるような信託も考えられる。

信託法 90 条 1 項は、遺言代用信託として、「委託者の死亡の時に受益者となるべき者として指定された者が受益権を取得する旨の定めのある信託（1号）と「委託者の死亡の時以後に受益者が信託財産に係る給付を受ける旨の定めのある信託」（2号）を定め、いずれにおいても、委託者は受益者を変更する権利を有することとしている⁽⁷²⁾。

停止条件付の贈与による財産の取得の時期について、相基通 1 の 3・1 の 4 共通－9 は、停止条件付の遺贈又は贈与による財産の取得の時期については、その条件が成就した時を財産取得の時期と定めている。

信託課税においても、相基通 9 の 2－1 は、「停止条件が付された信託財

(71) 四宮・前掲注(69)104頁。

(72) 信託法第 90 条(委託者の死亡の時に受益権を取得する旨の定めのある信託等の特例)第 1 項は、「次の各号に掲げる信託においては、当該各号の委託者は、受益者を変更する権利を有する。ただし、信託行為に別段の定めがあるときは、その定めるところによる。」と規定している。

産の給付を受ける権利を有する者、信託法第 90 条第 1 項各号((委託者の死亡の時に受益権を取得する旨の定めのある信託等の特例))に規定する委託者死亡前の受益者及び同法第 182 条第 1 項第 2 号に規定する帰属権利者(…)は、相続税法第 9 条の 2 第 1 項に規定する『受益者としての権利を現に有する者』には含まれない」と定めている。

したがって、信託の原因関係としての贈与が死因贈与のように停止条件が付されていると考えられる場合又は受贈者の権利が確定しているとは言えない場合における贈与税の納税義務の成立は、その停止条件の内容が信託契約に定められるものと考えられることから、結果的に相続税法 9 条の 2 の信託課税の納税義務の成立と同じく、受贈者が受益者としての権利を取得した時となるものとする。信託の原因関係としての贈与の成立が認められる場合であっても、その信託に係る課税時期は現行の相続税法 9 条の 2 による課税時期と異なることはなく、結果的に同条に基づくみなし贈与課税が行われることになると考える。

5 民法における贈与概念と相続税法のみなし贈与の対象となる行為

多様な無償の行為を法的に規律する際には、その規律の内容に応じて対象が定められるが、贈与税のみなし規定の対象、破産法における無償否認の対象(破産法 160 条 3 項)、公職の候補者等の寄付の禁止の対象(公職選挙法 199 条の 2 など)など、一様ではない⁽⁷³⁾。民法の対象とする贈与の概念も、その内容に応じて定まるものではあるが、基本法としての性質上、一方で使用貸借、無償委任など民法上の他の無償契約との区別を示す必要があり、他方で他の諸法令の規律の前提となる贈与の概念を提示する機能をもつという特徴があるとされる⁽⁷⁴⁾。

所得税法及び相続税法上の贈与については、民法の贈与と同意義に解すべきとされている。借用概念である民法上の贈与概念は、第 1 節でみたように

(73) 中田・前掲注(45)264 頁。

(74) 中田・前掲注(45)264 頁。

原則として財産権の無償譲渡を目的とする契約として構成されている。そして贈与の目的となる財産は、贈与が贈与者の財産減少をきたし、それによって受贈者の財産が増加することであり、既存の権利を譲渡することだけでなく、用益物権を設定すること、無因の債務を負担することなども含まれ、債務を免除することも贈与契約の内容とすることができるとされる⁽⁷⁵⁾。相手方の債務を弁済し又は保証人となり、これらの出捐をなす者が特に無償で相手方に利益を与える意思を表示し、相手方がこれを承諾したときには、贈与が成立する⁽⁷⁶⁾。

民法における贈与の概念とは、上記のようなものであるが、相続税法は、みなし贈与の規定を設け、実質的に贈与による財産の取得と異ならないような経済的利益の享受については、贈与によるものとみなして贈与税を課税することを定めている⁽⁷⁷⁾。

この相続税法のみなし贈与規定の対象とされる財産譲渡については、贈与にあたるのか、それともみなし贈与にあたるのかの判断は、難しい問題であるといえるが、その当事者の財産を無償で与える旨の合意という主観的意思さえ明らかであるならば、上記の民法上の贈与概念に含まれると認められるものとする。

著しく低い価額の対価による財産の譲渡で、対価と時価との差額を贈与の意思をもってするものは負担付贈与となり、贈与税の取扱いにおいては、相続税法 7 条の規定により譲渡者の贈与の意思の有無にかかわらず、対価と時価との差額の贈与と見なされる。また、贈与の意思をもってする債権の放棄や、債務の引受け、第三者弁済は、贈与に該当するが、贈与の意思の有無にかかわらず、これらの行為により受ける利益は、相続税法 8 条の規定により贈与として扱われることとされている⁽⁷⁸⁾。信託行為による信託の残余財産の

(75) 桜井四郎『相続と相続税法』248 頁（財経詳報社、1996）。

(76) 桜井・前掲注(75)248 頁。

(77) 桜井・前掲注(75)253 頁。

(78) 桜井・前掲注(75)259 頁。

取得も、他益信託の中には委託者と受益者の間で贈与の意思をもって行われるものがあるが、無償による財産移転の手續きとして信託を利用しているものについては、贈与の意思の有無にかかわらず、相続税法 9 条の 2 の規定により贈与とみなされることになる。

民法上の贈与は、財産上の出捐とその無償性の合意が存在することを要件としている。この無償性とは、主観的な観念であって、両当事者の合意によって財産的出捐が対価を伴わぬものとされることとされる⁽⁷⁹⁾。贈与税事件において、当事者の贈与の意思、無償性を立証することは難しく、課税要件事実の判定が容易でないのが実情である。財産的出捐が贈与によるものかどうかは、立証困難なその行為当事者の意思にかかっているといえる。

そこで、課税の公平及び担税力にみあった課税を行うために、そのように実質的に贈与とすべき財産的出捐を贈与税の課税要件とするため設けられたのがみなし贈与の規定であるといえる⁽⁸⁰⁾。みなし贈与の規定は、財産の移動の原因が贈与でないものでも、その実態が贈与による財産の取得と変わらないものについて、負担の公平をはかるために、特別の規定を設けて、贈与により取得したものとみなし、贈与税の課税原因として⁽⁸¹⁾。そのため、みなし贈与規定の要件に合致する限り当事者の意思の有無を問わず、無償による財産的出捐が行われた場合には、贈与が行われたものとみなされることになる。この点について、過去のみなし贈与課税の裁判例においては、当事者間の贈与の意思及び租税回避の意図並びに人間関係の有無は課税の要件でないことが明らかとなっている⁽⁸²⁾。

生命保険契約（相続税法 5 条）、低額譲渡（同法 7 条）、債務免除及び引受

(79) 我妻・前掲注(54)224 頁。

(80) ハツ尾順一『『みなし規定』による税務否認とその反証策 実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型』税理 52 卷 14 号 31-33 頁（2009）。

(81) 山田二郎『税務訴訟の理論と実際』244 頁(財経詳報社、1979)。

(82) 山田俊一『『みなし規定』による税務否認とその反証策 みなし贈与』税理 52 卷 14 号 71 頁（2009）。仙台地判平成 3 年 11 月 12 日税資 187 号 64 頁、さいたま地判平成 17 年 1 月 12 日税資 255 号順号 9885、東京地判平成 19 年 1 月 31 日税資 257 号順号 10622 等。

け（同法 8 条）、他益信託（同法 9 条の 2）等は、いずれも贈与者の財産自体を減少せしめることに起因して受贈者が財産的利益を享受していることが明らかなる事象といえることから、贈与の意思の有無関わらず、贈与が行われたものとみなされることになる。相続税法 9 条は、同法 3 条から 8 条までに規定する相続、遺贈又は贈与により取得したものとして課税する事例のほか、経済的利益に相当する金額に課税する旨を規定している。東京地裁昭和 51 年 2 月 17 日判決（税資 87 号 337 頁）⁽⁸³⁾は、「相続税法 9 条の規定の趣旨は、私法上の贈与契約によって財産を取得したのではないが、贈与と同じような実質を有する場合に、贈与の意思がなければ贈与税を課税することができないとするならば、課税の公平を害することになるので、この不合理を補うために、実質的に対価を払わないで経済的利益を受けた場合においては、贈与契約の有無に拘わらず贈与により取得したもののみなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたものである。」と判示している。

このように、みなし贈与規定の対象となる私法上の契約について、贈与税においては当事者間の贈与の意思は問われないが、当事者間の財産を無償で与える合意の成立が明らかであり、民法上の贈与の概念にも該当すると認められるのであれば、それは、所得税法上も各規定の趣旨にもよるが贈与として取り扱うことが可能ではないかと考える。

6 小括

民法 549 条の「贈与」とは、相手方に自己の財産を与える諾成契約であり、「与える」とは、贈与者の財産の実体を減少せしめることによって受贈者に財産的利益を与える行為をいうとされる。この民法上の「贈与」の概念は、民事上の紛争を処理するにあたり無償契約と有償契約に関する規定のいずれの規定を適用すべきかという観点から問題とされ、個別の事案ごとに弾力的に解釈されている。所得税法 59 条及び 60 条の「贈与」は、このような民法

(83) 東京高判昭和 52 年 7 月 27 日税資 95 号 245 頁、最高裁昭和 53 年 2 月 16 日同旨棄却。

上の「贈与」の無償契約と有償契約を区分するという機能を借用しているものとする。

また、遺留分算定の基礎となる財産にその価額を加算される民法 1043 条 1 項の「贈与」は、遺留分減殺請求の相続人間の公平を保つための制度であることから、民法 549 条の「贈与」よりも更に広く、被相続人から相続人が経済的利益を得ていればこれを含めるべきという見解が有力である。この見解によれば「財産を与える」とは必ずしもいえないために民法 549 条の「贈与」には該当しないとされる信託受益権の無償供与、無償での債務免除も民法 1043 条 1 項の「贈与」に該当し得ることになる。それら信託受益権の無償供与等の行為は、相続税法においては、その経済的実質から、みなし贈与等の規定が適用される行為とされている。

民法上の「贈与」概念が、有償・無償取引の切り分け、相続人間の公平の確保といった条文の趣旨によって、条文ごとにその範囲が異なると解釈されるのであれば、その贈与概念を借用する税法においても、規定ごとにその趣旨から民法上の贈与概念からどのようなものを借用しているのか、個々の条文、事例ごとに判断しなければならないものと考えられる。

また、みなし贈与の規定があることを理由に、相続税法の贈与の意義は民法に規定するところよりも広いとする見解もあるが、民法上の贈与概念についても上記のとおり、個別の規定、事例ごとに判断されるものである。それゆえ、贈与税の事件においては、課税原因が、贈与なのか、みなし贈与なのかの判断については難しいところがあるが、相続税及び贈与税の実務においては、贈与の事実認定が積極的に行われている。所得税法においても、贈与契約以外の契約であっても無償で財産を与える旨の合意が成立していると認められるならば、贈与として同法の規定の適用するといった贈与の事実認定は可能であるとする。

第 3 章 贈与財産等に係る所得税課税の構造

所得税法においては、贈与、相続及び遺贈によって資産が移転された場合には、原則として取得費の引継ぎによって譲渡所得課税が繰り延べられる。

ただし、例外的に、法人に対する贈与又は遺贈、限定承認に係る相続又は遺贈によって資産が移転された場合には、みなし譲渡所得課税が行われる。

本章では、先に取り上げた質疑応答事例、文書回答事例の無償で移転する財産に係る課税関係を考察するために必要な譲渡所得課税の構造を確認する。

第 1 節 みなし譲渡課税

1 所得税法 59 条の趣旨

最高裁昭和 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決（民集 29 卷 5 号 641 頁）は、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない」と清算課税説⁽⁸⁴⁾をとることを明らかにしたうえで、「所得税法 33 条 1 項に言う『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法 59 条 1 項（昭和 48 年法律第 8 号による改正前のもの）が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものではないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである」と判示した。

このように譲渡所得を発生させる譲渡には贈与のような無償による財産の

(84) 佐藤・前掲注(50) 87 頁。

清算課税説対し、譲渡所得を、具体的に得られた譲渡益への課税を行うものとする考え方は、譲渡益説、譲渡益課税説などと呼ばれている（佐藤・前掲注(50)97-98 頁、酒井・前掲注(41)336 頁）。

移転が含まれると解釈することが、現在の判例の立場であると考えられる⁽⁸⁵⁾。

この無償による財産の移転について、法人税法 22 条 2 項には、法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入すべき金額に「有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供」による収益の額が含まれることが明示されている。一方所得税法にはこのような一般的規定がなく、個人の資産の無償譲渡の場合には、特定の範囲で所得税法 59 条(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)の規定⁽⁸⁶⁾が適用されるにすぎず、その時には、その時点において時価による譲渡があったものとして、それまでに生じているキャピタルゲインに対する清算課税を行うことになる⁽⁸⁷⁾。

みなし譲渡課税は、昭和 25 年の税制改正において、シャープ勧告の提案を取り入れる形で創設された⁽⁸⁸⁾。譲渡所得についてシャープ勧告は、「増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金又は他の流通資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている。この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干おくらせられたにすぎず基本原則は何等害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある。これを防止するもっとも重要な方法の一は、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者ま

(85) 佐藤・前掲注(50)90 頁。

(86) 所得税法 59 条の他にみなし譲渡課税として、日本の課税権が及ばない外国で有価証券等が譲渡され、日本の居住者であった期間中に発生した有価証券のキャピタルゲインの課税ができなくなることに対処することを趣旨とする同 60 条の 2(国外転出をする場合の譲渡所得等の特例)、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)等の規定が設けられている(佐藤・前掲注(50)138 頁。))。

(87) 武田・前掲注(11)2537 頁、4296 頁。

(88) 武田・前掲注(11)4296 頁。

たは被相続人の所得に算入せねばならないものとする事である。」⁽⁸⁹⁾とし、贈与又は相続によって資産の移転があった場合に時価による譲渡があったものとして、それまでに生じているキャピタルゲインを課税する方法を勧告した。

しかし、みなし譲渡課税の考え方に従えば、無償で資産を譲渡した者に譲渡所得課税がなされる一方、無償で資産を譲り受けた者の側には贈与税の課税がなされることになるため、国民の納得を得にくいという問題が発生した⁽⁹⁰⁾。

そのため、みなし譲渡課税は制限を受けることとなり、累次の改正を経て、現在では個人の資産が贈与（低額譲渡を含む。）や相続等により移転があった場合、それが法人に対する贈与のように技術的に課税の引継ぎができないものや限定承認等に係るものであるときは、その時点において時価による譲渡があったものとして、それまでに生じているキャピタルゲインの清算課税を行うが⁽⁹¹⁾、それ以外の個人に対するものであるときは、その時点でのキャピタルゲインの課税は留保し、その代わり「取得価額の引継ぎ」の方法によって、受贈者、相続人等がその資産を譲渡した段階で、贈与者、被相続人等の保有期間中のキャピタルゲインも含めてその課税を行うこととされている⁽⁹²⁾。

(89) 『シャープ使節団 日本税制報告書 付録 卷Ⅲ』B12 頁 (1949)。

(90) 酒井・前掲注(41)396 頁。

(91) 法人への贈与等をみなし譲渡課税の対象としている理由として、①法人税の課税上、受贈益が生じ、その資産は時価で受入れ記帳されることになること、②譲受人が法人である場合にまで取得価額の引継ぎをした場合、個人の所有期間に蓄積されたキャピタルゲインに係る所得税が法人に係る法人税課税によって清算されるという不合理な結果を生ずること、③法人は原則的には有限の存続期間を持たないために課税が無制限に延期される恐れがあることなどが挙げられる（武田・前掲注(11)4296 頁、小林栢弘「遺言と譲渡所得税」信託 209 号 50 頁 (2002)、佐藤・前掲注(50)137-138 頁）。

(92) 武田・前掲注(11)4296 頁。

2 法人に対する受益権の移転

所得税法 67 条の 3 第 3 項は、同法 13 条 1 項ただし書に規定する集団投資信託、退職年金等信託又は法人課税信託以外の受益者等課税信託においては、委託者がその有する資産を信託した場合において、法人が適正な対価を負担することなく、その信託の受益者となるときには、資産を信託した時において、委託者から受益者となる法人に対して贈与によりその信託に関する権利に係る資産の移転が行われたものとして、信託の委託者の各年分の各所得金額を計算するものとする規定している。法人が新たな受益者となった場合や帰属権利者となった場合も同様に規定されている（所得税法 67 条の 3 第 4 項、6 項）。

よって、法人が適正な対価を負担せずに受益者等課税信託の受益者となる場合には、委託者が譲渡所得の基因となる資産を信託した時において、委託者から法人に対する資産の贈与をしたことになることから、所得税法 59 条 1 項の規定により、みなし譲渡課税が生じることになる。

受益者等課税信託においては、所得税法 13 条 1 項 1 号により、信託の受益者がその信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、その信託財産に帰せられる収益及び費用はその受益者の収益及び費用とみなして所得税法を適用することとされている。そうすると、資産を信託する場合、信託する直前においては委託者がその資産を有することになり、信託直後は、受益者が信託財産に属する資産を有することになる。これを踏まえ、所得税法 67 条の 3 第 3 項は、これらの課税関係について、従前からの取扱いを法令上明確化したものとされ、相続税法 9 条の 2 と同様の趣旨の規定であるとされている⁽⁹³⁾。

(93) 武田・前掲注(11)4487-4488 頁。

3 所得税法 59 条の贈与と信託行為

所得税基本通達（以下「所基通」という。）13-6（信託の受益者としての権利の譲渡等）は、「受益者等課税信託の受益者がその有する権利の譲渡又は取得が行われた場合には、その権利の目的となっている信託財産に属する資産及び負債が譲渡又は取得されたこととなることに留意する。」と定めている。

しかし、所基通 13-6 は、取得の事由についてどのように捉えるかについては、明確に定めてはいない。

所得税法 59 条及び 60 条の「贈与、相続又は遺贈」の定義は、所得税法 9 条 1 項 17 号の定義とは異なり、相続税法のみなし規定に係る明文の規定がないことから、信託行為は含まれないとの解釈も考えられる。また、所得税法 67 条の 3 第 3 項が、「適正な対価を負担することなく、その信託の受益者となる」ことを、「贈与によりその信託に関する権利に係る資産の移転が行われたもの」とみなすと規定していることからすると、所得税法における「贈与」には、信託行為は含まれていないことが前提となっているようにも考えられる。

しかし、同項が従前の取扱いを法令上明確化したものとされていることから、従前の取扱いがどのようなものであったか考慮する必要がある。

平成 19 年改正前の所得税基本通達 59-1 は、「法 59 条第 1 項第 1 号に規定する贈与には、委託者以外の者を元本の受益者とする信託行為又は財産法人の設立を目的とする寄附行為を含むものとする。」と定められていた。「所得税法基本通達逐条解説」では、「みなし譲渡所得課税の制度は、本来譲渡所得課税が、資産の保有期間中の資産の値上がりによる価値の増加益を、その資産の移転の際に所得として清算課税を行う趣旨のものであるところから、対価を得ない無償による資産の移転の場合においても、その移転の時における価額により資産の譲渡があったものとみなして、その保有期間中における資産の値上がりによる増加益に相当する所得に対する課税の精算を行おうとするものであると解されている（最高裁第一小法廷昭和 43 年 10 月 31 日判

決)。」ことから、「民法上の本来の贈与には、信託行為は含まれないのであるが、贈与と同様の経済的実質を有すると認められる委託者以外の者を元本の受益者とする信託行為(受益者が法人である場合に限られる。)は、所得税法第 59 条第 1 項第 1 号に規定する贈与に含むものとされている。」と説明されていた⁽⁹⁴⁾。

この従前の取扱いを明確化したものが、所得税法 67 条の 3 第 3 項であるとするならば、従来から所得税法 59 条の適用に関して法人が受益者である場合、その信託行為は同条の「贈与」に含まれると解されていたことになる。

このことからすると、受益者等課税信託における信託行為による無償の受益権及び残余財産の取得と、所得税法 59 条、60 条等の「贈与」の関係については、同法 9 条 1 項 17 号のように相続税法のみなし規定により贈与等により取得したものとみなされるものを含むという明文の規定がないという文理を重視した解釈だけでなく、規定の趣旨及び譲渡所得課税の構造を重視した取扱いが行われていたものと考えられる。

第 2 節 贈与等における課税の繰延

1 取得価額の引継ぎによる課税の繰り延べ

所得税法 60 条 1 項 1 号により、居住者が「贈与、相続(限定承認に係るものを除く。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。)」により取得した譲渡所得の基因となる財産を譲渡した場合、譲渡所得等の金額の計算については、その者が引き続きその財産を所有していたものとみなされ、前所有者の取得価額、取得時期が引き継がれることになる。

最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決(裁判集民 216 号 279 頁)は、課税の繰り延べを認めた所得税法 60 条 1 項 1 号の趣旨について「譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産について

(94) 河合厚ほか『平成 19 年版 所得税基本通達逐条解説』608 頁(大蔵財務協会、2007)。

その時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（法 59 条 1 項参照）、法 60 条 1 項 1 号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。」と判示している。

上記判決のとおり、本来、譲渡所得課税の本質は清算課税説にあり、みなし譲渡所得課税が原則でありながら、無償又は低額の資産譲渡に際し所得課税を行うことは、納税者の理解が得られないという点から理論よりも政治的考慮が優先され、みなし譲渡所得課税は制限されることとなり⁽⁹⁵⁾、その代わりとして取得価額の引継ぎの制度が導入された。この所得税法 60 条と同法 59 条は、表裏の関係にあり無償の譲渡のうち特定の範囲で同法 59 条により譲渡所得課税されたもの以外については、同法 60 条の適用対象となるものと考えられる。

2 利子、配当所得の繰り延べ

所得税法 67 条の 4 によれば、居住者が、同法 60 条第 1 項各号（贈与等により取得した資産の取得費等）に掲げる事由により利子所得、配当所得、一時所得又は雑所得の基因となる資産を取得した場合における当該資産に係る利子所得の金額、配当所得の金額、一時所得の金額又は雑所得の金額の計算については、別段の定めがあるものを除き、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなして、所得税の規定を適用するものとされている。

具体的には、贈与、相続（限定承認に係るものを除く）、遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）又は低額譲渡により定期預金、株式等その他の金融資産を取得した場合において、その相続等に係る被相続人等に生じ

(95) 浅沼潤三郎「判批」民商 77 卷 2 号 125 頁（1977）。

ている未実現の利子、配当その他の所得は、実現段階で相続人等に課税される。すなわち、居住者が相続等により利子所得等の基因となる資産を取得した場合におけるその資産に係る利子所得等の金額の計算については、その者が引き続きその資産を所有していたものとみなして、所得税法の規定を適用することとされている。

大阪地裁令和 3 年 11 月 26 日判決(税資 271 号順号 13635)は、所得税法 67 条の 4 の趣旨について、「最高裁平成 22 年判決についての検討を踏まえ新設された規定である。最高裁平成 22 年判決の考え方からすれば、定期預金の既経過利子や株式の配当期待権に対する課税についても、違法な二重課税が生じているのではないかという疑義が生じかねないことから、所得税法 60 条 1 項による課税の繰り延べと同じ性質の課税である旨を法令上明らかにすることで、上記解釈上の疑義を立法的に解決したものと解される。」と判示している。

所得税法 60 条 1 項による課税の繰り延べの性質とは、被相続人による当該資産の取得時から相続時まで間に被相続人の下で潜在的には発生していた増加益に対する譲渡所得課税は、相続時に被相続人に対するものとして行うのではなく、譲渡時に相続人に対するものとして、相続時から資産譲渡時までの間に相続人の下で具体的に顕在化した増加益に対する譲渡所得課税に合わせて行うこととして、繰延をすることを意味する。

例えば、満期前の定期預金を相続により取得した場合、相続税において当該定期預金は、(定期預金元本+既経過利子-既経過利子に係る源泉所得税)により評価され課税価格に算入される。一方、定期預金への利子への課税は満期日にまとめて相続人から源泉徴収されるという、上記譲渡所得の基因となる資産を相続した場合と同様の課税実務が行われていたにも関わらず、所得税法 60 条に相当する規定が存在しなかったことから平成 22 年判決を契機に創設された規定が同法 67 条の 4 の規定である⁽⁹⁶⁾。

(96) 平成 22 年度第 8 回税制調査会(11 月 9 日)資料『「最高裁判決研究会」報告書一『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について』(平成 22 年 10 月 22 日)

谷口勢津夫教授は、平成 22 年判決が取り扱った相続税と所得税の二重課税は、所得税法 9 条 1 項 17 号（判決当時は 15 号）の対象である同時（相続時）二重課税であって、異時（相続時・譲渡時）二重課税ではないとし、平成 22 年判決を契機に、異時（相続時・譲渡時）二重課税もその射程に含まれるのではないかという形で一部議論があったことから、異時二重課税に対する従来からの所得税法の立場を確認するために、所得税法 67 条の 4 が定められたものと考えられると述べている⁽⁹⁷⁾。

3 所得税 67 条の 4 適用に係る疑問

所得税法 60 条及び 67 条の 4 の規定から、譲渡所得の基因となる資産及び利子、配当等の収入が生じる資産が個人間で贈与等により移転した場合、土地の増加益及び利子等については、課税の繰り延べをすることで、被相続人等の前所有者の保有期間の増加益等すなわち、前所有者の下で実現しなかった増加益等を含めて、これが実現した段階で相続人等に所得税を課すことが所得税の構造であるといえる。

ところで、所得税法 67 条の 4 に関して、平成 22 年判決の調査官解説は、「『第 60 条第 1 項各号に掲げる事由』とは、『贈与』、『相続（限定承認に係るものを除く。）』、『遺贈』（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）』又は『前条第 2 項の規定に該当する譲渡』（著しく低い価額の対価による譲渡）をさすので、みなし相続財産としての保険金には、上記新規規定は適用されないものと解される。」と述べている⁽⁹⁸⁾。よって、所得税法 60 条の質疑応答事例や文書回答事例と同様の疑問が同法 67 条の 4 にも生じることとなる。すなわち、定期預金や株式等が信託財産として運用されている信託の受益者や帰属権利者となった場合やジョイントアカウント内でそれらが運用されてい

内閣府ホームページ

(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/22zwn8kai.html>)（令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧）。

(97) 谷口・前掲注(25)226-227 頁。

(98) 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇（平成 22 年度（下））458 頁（2014）。

る場合に生存者権によりそれらの権利を取得した場合など、贈与等以外の理由により取得し、相続税法のみなし規定により取得の原因が贈与等とみなされる時において、既経過利子等に対する課税は繰り延べられるのかという問題である。

従来の課税実務では、そのような場合も課税の繰り延べは行われていたものと考えられるが、所得税法 67 条の 4 が創設され、その適用される事由が贈与等と規定されたことから、それ以外の理由による無償の財産移転が除外されているとの解釈がなされる可能性もある。

しかし、同法の創設の目的が、従来行われていた既経過利子や未実現の配当期待権に対する相続税課税とそれが実現した際の所得税課税が二重の違法な課税であるとの疑義を解消するためであることからすると、従来の課税実務を変更することは想定されていないことは明らかであるといえる。

被相続人等の保有期間中に発生した所得について、相続等により移転した時点において実現されなかった所得については、実現した時点で相続人等の所得とともに課税するという所得税の構造からすると、信託等による財産の無償の移転があった場合にも課税の繰り延べが認められるべきと考える。

第 4 章 みなし贈与財産等の取扱いの検討

相続税法のみなし規定により贈与等により取得したものとみなされ相続税又は贈与税の課税対象となった財産に係る所得税法の取扱いについては、みなし規定の効果の及ぶ範囲、民法における贈与等の概念、譲渡所得課税の構造という観点から判断すべきものと考えられる。本章においては、質疑応答事例等で論点とされている譲渡所得に係る取扱いについて、前章までの考察に基づいて、再度検討を行うこととする。

第 1 節 特別縁故者の分与財産

【事例 1】

民法 958 条の 3 第 1 項の規定による相続財産の分与によって不動産を取得した特別縁故者が、その不動産を譲渡した場合、譲渡所得の計算上、その不動産の取得の時期及び取得費は、被相続人から遺贈により取得したのものとして、所得税法 60 条第 1 項の規定を適用してよいか。

1 特別縁故者への相続財産の分与の制度⁽⁹⁹⁾

相続人のあることが明らかでないときには、相続財産は法人（以下「相続財産法人」という。）となり（民法 951 条）、家庭裁判所は、利害関係人等の請求によって相続財産の清算人を選任することとされている（同法 952 条①）。そして、家庭裁判所は、相続人があるならば一定の期間内にその権利を主張すべき旨の公告をしなければならないとされている（同法 952 条②）。この期間内に相続人としての権利を主張する者がいない場合において、相当と認められるときは、家庭裁判所は、被相続人と生計を同じくしていた者、被

(99) 令和 3 年 4 月に成立・交付された「民法等の一部を改正する法律（令和 3 年法律第 24 号）により、共有、所在等不明共有者の持分の取得及び譲渡、相続人不存在の場合の清算等に関する規定が改正され、令和 5 年 4 月 1 日から施行されている。

相続人の療養看護に努めた者その他被相続人と特別の縁故があった者の請求によって、これらの者に、清算後残存すべき相続財産の全部又は一部を与えることができる（同法 958 条の 2）。特別縁故者への分与後処分されなかった相続財産は国庫に帰属することとなる（同法 959 条）。

2 相続財産分与の法的性質

相続人が存在しない場合には、被相続人が死因贈与や遺贈によって自らの意思で財産処分をすればよいともいえるが、わが国は、遺言制度が一般化しているとは言い難いという状況にあった。そこで、被相続人の内縁配偶者、その老後の面倒を観た者など、事実上相続人と同視し得る者、あるいは遺言の機会があればその者に財産を分け与えたであろうと推測されるような関係人がいるのであれば、国庫帰属の前段階で、その者に相続財産を分与するのが、被相続人の社会政策的にも妥当であるし被相続人の意思にも合致すると考えられることから、昭和 37 年の民法の一部改正によって、特別縁故者に対する相続財産分与の制度が創設され、その保護を図ることとされた⁽¹⁰⁰⁾。

家庭裁判所により相続財産の分与の審判が確定すると、その形成的効力により、特別縁故者は審判内容に沿う財産を取得し又は取得し得る地位に就くことになる。その法的性質は、被相続人から相続による承継取得ではなく、相続財産法人からの無償譲渡であると解されている⁽¹⁰¹⁾。具体的な権利取得の時期は場合によって異なり、相続財産を包括的に分与したときは審判の確定とともに権利が移転し、分与を受ける財産が特定指示されたときは、特定物については同じく審判の確定によって権利が移転し、不特定物については特定の時に、金銭は引渡しの際に権利が移転すると解され、この分与審判は

(100) 島津一郎＝九喜忠彦編『新・判例コンメンタール民法 15 相続（2）』168 頁（三省堂、1999）。

(101) 岡垣學＝野田愛子編『講座・実務家事審判法 3』91 頁（日本評論社、1994）。特別縁故者の相続財産分与を受ける地位が、権利であるか、それとも国家の恩恵であるかについては、学説は限定的権利説と恩恵説とに大別することができ、恩恵説が通説とされるが、判例においても、その立場はわかれている（中川淳『相続法逐条解説（中巻）』274 頁（日本加除出版、1997））。

相続によるものではなく、贈与の性質をもつものであると解されている⁽¹⁰²⁾。

3 分与財産の相続税法上の取扱い

特別縁故者への財産分与は、相続財産法人からの贈与による特定承継と解されることから制度が創設された当初は、分与により取得した財産は、一時所得として所得税課税の対象として取り扱われた。しかし、この特別縁故者に分与された財産については、民法における相続財産分与の制度が遺言の補充のために設けられたといわれていることに照らし、昭和 39 年の相続税法の改正により現行の相続税課税が確立された⁽¹⁰³⁾。相続税法 4 条は、民法 958 条の 3 第 1 項の規定により同項に規定する相続財産の全部又は一部を与えられた場合においては、その与えられた者が、その与えられた時における当該財産の時価に相当する金額を当該財産に係る被相続人から遺贈により取得したものとみなすと規定している。この相続税の課税方式は、特別縁故者への財産分与が遺贈に近似するという実質面をみれば妥当であるとしても、法的構成としては、民法上の制度に適合しない面がある⁽¹⁰⁴⁾。

4 相続財産法人の税法上の取扱い

法人税法 4 条 1 項は、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」と規定し、「内国法人」は、同法 2 条 3 号に「国内に本店又は主たる事務所を有する法人」と規定している。法人税法には「法人」の定義はないことから、私法における法人概念を参照する必要がある、私法上法人であれば、基本的に法人税の納税義務者に該当すると考えることになる⁽¹⁰⁵⁾。

(102) 加藤令造編『家事審判法講座第二巻』216-217 頁(判例タイムズ社、1965)。

(103) 加藤・前掲注(102)217 頁。武田昌輔監修「DHC コメントール相続税法」851 の 2-851 の 3 頁 (第一法規、加除式)。

八ツ尾・前掲注(10)94 頁は、所得税の取扱いについて「この一時所得の課税については、財産分与を受領した者の『権利』とみるのではなく、『恩恵』と解されていたことが窺われる。」と述べている。

(104) 岩崎政明「特別縁故者への相続財産の分与と課税」ジュリ 829 号 89 頁 (1985)。

(105) 渕圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』418 頁(有斐閣、2007)。

相続財産法人は、相続人不分明の相続財産に、清算の目的上、権利主体を民法 951 条の規定によって創成したものである。この法人は公益法人とはいえないが、強いて言えば遺産の清算を目的とする清算法人類似の一種の財産法人的なものと解されている⁽¹⁰⁶⁾。法人税法上相続財産法人は、別表第二に公益法人等として掲げられておらず、法人税法 2 条 5 号ないし 7 号のいずれの法人にも該当しないことから、普通法人に該当すると解される⁽¹⁰⁷⁾。この場合、相続財産法人の主たる事務所は、被相続人の住所地と解することが妥当であると考えられることから、相続財産法人は、法人税法上、内国法人に該当し、法人税等の納税義務があることになる（法人税法 4 条 1 項）⁽¹⁰⁸⁾。よって、その事業年度の所得と清算所得に関しては法人税が課税されるべきといえる。相続開始から、特別縁故者への財産分与がなされるまでには相当の期間が必要とされるが、その間の相続財産法人保有中に発生した相続財産のキャピタルゲインについても、法人が清算、申告すべき所得となると解される。ただし、現行の法人税法の適用上、相続財産法人に帰属すべき所得についての申告義務や納税義務の履行に関しては、具体的な規定も取扱いも定められていない⁽¹⁰⁹⁾。

「我が国の租税法上、『法人』に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されていると解するのが相当である。」（東京高判平成 19 年 10 月 10 日税資 257 号順号 10798。

(106) 中川善之助＝泉久雄『相続法[第 4 版]』454 頁（有斐閣、2002）。

(107) ハツ尾・前掲注(10)84-85 頁。

(108) ハツ尾・前掲注(10)85 頁。

法人税基本通達 1-1-4 《人格のない社団等の本店又は主たる事務所の所在地》において、人格のない社団等の本店又は主たる事務所の所在地は、定款等の定めによるが、当該定款等に定めがない場合は、代表者又は管理者が駐在し、業務が企画され経理が総括されている場所とすることとしている。これを踏まえると、相続財産法人の納税地は、相続財産法人が被相続人の財産関係の処理を目的とした法人であることから、被相続人の住所を本店又は主たる事務所の所在地に準ずるものと解して納税地とすべきである（財産管理実務研究会編『[新訂版]不在者・相続人不存在 財産管理の実務』320 頁（新日本法規出版、2005））。

(109) 小林・前掲注(91)57 頁。小林税理士は、相続財産法人の権利能力は、他の一般の営利法人等と比較して著しく狭いものであり、一般の法人と同様のものとして、これに納税義務が生ずると解することには疑問があると言わざるをえないと述べている。

また、国税通則法 5 条 1 項は、相続があった場合には、相続財産法人は、その被相続人に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継すると規定している。相続財産法人が納税義務の承継の対象とされているのは、相続財産法人は、被相続人の死亡後の相続財産自体に法的主体性を擬制したものとといわれており、被相続人の権利義務を承継するものではないが、相続人と全く同様の地位にある（最高判昭和 29 年 9 月 10 日裁判集民 15 号 513 頁）ところから、相続人と並べて納税者の財産に属する権利義務を包括して承継した者に含めることとしたものである⁽¹¹⁰⁾。この納税義務の承継により、相続財産法人は、納税に関して被相続人が有していた税法上の地位を承継し、被相続人の国税に係る申告、申請、請求、届出、不服申立手等の手続の主体となり、また、税務官庁による税額確定処分、納税の告知、督促、滞納処分等の対象となるほか、被相続人の国税についてされていた延納、納税の猶予、徴収の猶予、換価の猶予等の効果をも承継するものと考えられている⁽¹¹¹⁾。このことから、相続財産法人には所得税法第 125 条の規定が類推解釈して適用され、相続財産法人は管理人が確定した日から 4 か月を経過した日の前日までに被相続人の準確定申告書を提出しなければならないとされている⁽¹¹²⁾。

(110) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解[第 17 版]』181 頁(大蔵財務協会、2022)。

(111) 志場・前掲注(110)182 頁。

(112) 国税庁ホームページ 質疑応答事例「民法上の相続人が不存在の場合の準確定申告の手続」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/07/15.htm>) (令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧)。

所得税法 125 条は、居住者が、年の中で死亡した場合において、その者の死亡した年分の所得税について申告書を提出しなければならないときは、その相続人又は包括受遺者が申告書を提出しなければならないと規定している。民法上の相続人も包括受遺者もない相続人不存在の場合、相続財産法人の申告手続については、所得税法上何らの規定もされていないが、国税通則法 5 項 1 項により納税義務を承継することから、所得税法 125 条の規定を類推解釈して相続財産法人に対して適用することが合理的であると考えられている。

5 特別縁故者への所得税法 60 条適用について

相続財産法人が被相続人の準確定申告書を提出しなければならないとする
と、相続財産法人の成立が所得税法 59 条の適用対象となるのであれば、被
相続人の保有期間中の相続財産の増加益が準確定申告により清算されること
となる。所得税法基本通達 59-1 は、所得税法第 59 条 1 項 1 号に規定する
贈与には、一般財団法人の設立を目的とする財産の拠出を含むものとして
定めている。相続財産法人の成立はこの財団設立を目的とする財産拠出に類
似しているといえる。また、個人から法人への取得価額の引継ぎによる課税
の繰り延べが技術的に困難であることも、個人から法人に対する贈与又は遺
贈がみなし譲渡所得課税の対象とされている理由の一つとされている。これ
らのことから、相続財産法人の成立を契機に相続財産の増加益を清算すべき
であると考えられる。

しかし、文理解釈を重視する立場からすると相続財産法人の成立は、一般
財団法人の設立とは異なり諾成契約である贈与と解釈できる余地はなく、民
法に厳格な規定がある遺贈と解釈することもできない。そのため、相続財産
法人の成立を遺贈とみなす規定などが無い限り相続財産法人の成立を所得税
法 59 条 1 項 1 号に規定する贈与又は遺贈に含まれると解釈することはでき
ないとする。相続財産法人には同法 60 条 1 項 1 号の適用がないことつい
ても同じことが言える。

相続財産法人の成立に対し所得税法 59 条及び同法 60 条の適用がないとす
ると、被相続人の所有期間中の相続財産の増加益を清算するための方法とし
て特別縁故者に対する相続財産の分与を被相続人からの遺贈と同様に取扱い、
所得税法 60 条 1 項により取得価額の引き継ぎにより課税の繰延べを行う方
法が考えられる。この方法による場合、特別縁故者が分与を受けた相続財産
を譲渡した時の取得費は被相続人の取得した価額によることとなる。そのた
め、譲渡所得として課税の対象となるのは、被相続人が当該財産を所有して
いた期間の増加益だけでなく、上記 4 の相続財産法人が所有していた期間に
生じた相続財産の増加益も含むこととなる。相続財産法人は法人税法上普通

法人に該当すると解されるのであるから、その所有していた期間に対応する増加益については、相続財産法人に帰属するのであり、本来法人税の課税の対象とすべきものといえる。よって、相続財産の分与を受けた特別受益者に対し、所得税法 60 条を適用した場合、法人税の課税対象とすべき相続財産の増加益が所得税の対象となることから譲渡所得課税の構造上不合理であると言える。質疑応答事例において、所得税法には相続財産の分与を遺贈とみなす規定がないとして特別縁故者には所得税法 60 条の取得価額の引継ぎがないと文理解釈を重視した取扱いをしているが、特別縁故者が分与された財産の取得価額を分与された時の時価とする取扱いは、相続財産法人からの贈与による承継という相続財産の分与の民法上の法的性質を重視した取扱いであるともいえる⁽¹¹³⁾。

(113) 佐藤・前掲注(50)141 頁は、所得税法 60 条 1 項 1 号の「贈与」には、法人からの贈与は含まず、時価で資産を取得したもとして取得費を計算すると考えられていることについて、もし個人が法人の取得費を引き継ぐと法人所有期間中の増加益は、法人と個人で 2 回課税されることになり、不合理であるとし、この譲渡所得課税の仕組みから結論を導く考え方が、一般的に採用されている説明であると述べている。八ツ尾教授は、被相続人の所有期間及び相続開始から審判確定時までの期間に発生したキャピタルゲインについて課税されないという課税上の問題について、相続財産法人が相続人と同等の地位にあることから、「相続財産法人（＝相続人）に、所得税法 60 条 1 項を適用し、特別縁故者に分与したときに、キャピタルゲイン課税を行うべきである。」と述べている（八ツ尾・前掲注(10)91-93 頁）。また、岩崎教授は、特別縁故者への課税制度としては、所得税課税方式を原則としながらも、一定の場合には、相続税課税方式との調整措置を設けることが妥当であるとし、死亡退職金の取扱いを例に、「相続開始から審判確定までの期間に一定の基準を設け、右期間内に財産分与の審判があったときには遺贈とみなして相続税を課し、右期間経過後に審判が確定したときには、遺贈とみなすべき合理的関連性が薄れていると解されるので、所得税を課すといった法的調整措置が定められるべきであろう。」と述べている（岩崎・前掲注(104)91 頁）。

第 2 節 共有持分の放棄

【事例 2】⁽¹¹⁴⁾

平成元年、甲及び甲の母は、A土地の持分2分の1を各々6千万円で取得した。平成27年に甲の母は、A土地の持分2分の1（以下「放棄持分」という。）を放棄（民法第255条）し、甲は、当該持分を無償で取得した後、平成29年に、第三者に対し、A土地を9千万円で譲渡した。

この場合、甲は、本件放棄持分に対応する譲渡所得の計算において、次の①又は②によることは認められるか。

- ① 所得税法 60 条 1 項の規定により、取得価額を6千万円、取得時期を平成元年とすること。
- ② 持分放棄分の取得時（平成 27 年）の時価を、取得価額とすること。

A土地の取得価額についての Q&A の回答は次のとおりである。

- ① 所得税法 60 条 1 項 1 号の贈与には、相続税法の規定により贈与により取得したものとみなされたものを含むとする規定がないこと、持分放棄は無償による財産の移転であるため、同項 2 号の著しく低い価額の対価による譲渡にも該当しないことから、同項の規定の適用はない。
- ② 譲渡所得の金額の計算上控除する取得費は、その資産の取得に要した金額等による（所得税法 38 条 1 項）ところ、甲は無償で放棄持分を取得しており、財産分与や代償分割による取得のような経済的負担を考慮する事情はないことから、取得費は零円となる。

1 共有持分の放棄の法的性質

共有物の共有持分を共有者の一人が放棄したとき又は相続人がなくて死亡したときは、その持分は他の共有者に帰属することになっている（民法 255）。

共有持分の放棄は、本来、相手方を必要としない意思表示からなる単独行

(114) 「Q&A から見る譲渡所得の審理上のポイント（1）」T&A master713 号 13-14 頁（2017）。

為であるとされるが、その持分の放棄によって直接利益を受ける他の共有者に対する意思表示によってもなすことができる⁽¹¹⁵⁾。

持分の放棄による他の共有者の持分の取得は、前主の権利を取得するのではなく、前主の権利が放棄により消滅すると同時に消滅した権利と同一内容の権利を原始取得するものとされている⁽¹¹⁶⁾。ただし、他の共有者の持分の放棄の結果、持分を取得した場合、その権利の変動を第三者に対抗するためには登記を経由することを要し、その登記手続は、放棄者の持分の抹消登記ではなく放棄に係る持分の移転登記とされている⁽¹¹⁷⁾。持分の放棄による他の共有者の持分の取得は、法律的には原始取得であっても、その実質は承継取得に近いといえる⁽¹¹⁸⁾。

なお、被相続人が共同相続人の 1 人の後妻と持分各 2 分の 1 の割合で山林を所有していたが、被相続人の死亡の約 1 年半前に、被相続人がその持分を放棄し、後妻の単独所有にしたことから他の相続人の遺留分減殺請求権の行使が問題となった事件において、家庭裁判所の審判（岡山家庭裁判所新見支部昭和 42 年 2 月 25 日審判家庭裁判月報 19 卷 9 号 61 頁）は、「その持分を放棄し、相手方の単独所有としたこと（…）は、その法律上の効果が贈与と同一であるから遺産分割にあたり贈与と見なければならぬ旨を主張するものであるが、共有持分の放棄が他の共有者に対し贈与する意思をもってなされた場合といえども他の共有者が放棄された持分を取得するのは法律の規定（民法 255 条）によるのであって、放棄という単独行為の効果意思によるものではなく、その放棄者が共有関係から離脱する結果、所有権同様に弾力性を有している共有の本質上他の共有権者に帰属することは当然の帰結ともいふべきであり、債権契約である贈与と同一に観ることはできないから右各山林を相手方の特別受益財産に組入れないこととする。」としている。この審判

(115) 林良平ほか『注解 判例民法 物権法』242 頁（青林書院、1999）。

最一小判昭和 42 年 6 月 22 日民集 21 卷 6 号 1479 頁。

(116) 東京高判昭和 57 年 7 月 12 日判時 1053 号 100 頁。

(117) 最一小判昭和 44 年 3 月 27 日民集 23 卷 3 号 619 頁。

(118) 林・前掲注(115)242 頁。

に対しては、「当該法律行為の性質からのみ贈与ではないと判断するのは疑問であって、山林の共有持分の放棄の形式をとりながら、放棄の目的は贈与のためであったか否かを実質的に判断し、実質的に贈与の目的でなされているならば、贈与とみるべきであろう。」との批判がある⁽¹¹⁹⁾。

2 放棄持分の税法上の取扱い

相続税法における取扱いでは、持分の帰属者について、対価を支払わないで放棄持分相当額の利益を受けている場合には、当該放棄持分は贈与又は遺贈により取得したものとみなされる（相続税法 9 条、相基通 9-12）。

他方、所得税法においては、【事例 2】のように、贈与により取得したものとみなす規定がないことから、所得税法 60 条の適用はないものとされ、かつ、無償取得のため取得費は零円とされている。

共有持分の放棄により取得した土地の持分の取得費の計算については、本事例のような親子間で行われる場合と、相続登記が長期間なされず権利者が多数となっている、いわゆる所有者不明土地のような場合とで、その取扱いを区別するべきであると考ええる。

所有者不明土地において、共有者の一人が共有持分を放棄した場合には、その法的性質を重視し、その実際の取得費も不明であることが想定されることから【事例 2】のような取扱いが相当であると考えられる。

また、所有者不明土地において、共有者の一人が相続人なくして死亡した場合、【事例 1】の特別縁故者の場合と同様の取扱いとなるものと考えられる。

相続人なくして死亡した者の相続財産が共有持分であるとき、当該持分は特別縁故者への財産分与の対象となるのか、若しくは他の共有者に帰属するのかについて、最高裁判平成元年 11 月 24 日第二小法廷判決（民集 43 卷 10 号 1220 頁）は、まず民法 958 条の 3 が適用され、同条に基づく財産分与がされず、当該共有持分が承継すべき者のないまま相続財産として残存すること

(119) 谷口知平＝久喜忠彦『新版 注釈民法(27) 相続(2) [補訂版]』204 頁（有斐閣、2013）。

が確定したときにはじめて、同法 255 条が適用されると判示している。このような場合、持分の帰属者に対する所得税法 60 条の適用関係については、相続財産法人が存在していることから、特別縁故者が相続財産の分与を受けた場合と同様の取扱いになるものと考ええる。

しかし、本事例のように、親子間で共有持分の放棄が行われ、取得価額も明らかであるような場合には、持分の取得が法的には原始取得であっても、その実質は承継取得に近いといえることから、これを贈与に相当するものとして、所得税法 60 条が適用されるべきであると考ええる。

3 親子間の共有持分の放棄について

(1) 譲渡所得課税の趣旨・構造

【事例 2】について、まず、譲渡所得課税の本質は清算課税説であり、譲渡所得課税の構造からすると贈与等の無償の譲渡については、取得価額の引き継ぎにより課税の繰り延べを行うことが原則である。また、その受贈者が譲渡した場合において実現する増加益について、最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決は、「法 60 条 1 項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していない。」と判示している。

本事例において、上記譲渡所得課税の構造に従い、取得価額の引継ぎあったものとして譲渡所得を計算すると、譲渡価格 9 千万円から、取得費 1 億 2 千万円を控除して、譲渡損失が計算される。一方、取得費の引継ぎがなく、放棄持分の取得価額を零円とすると、反対に（9 千万円－6 千万円）となり、3 千万円の譲渡所得が計算されることになる。これは、上記最高裁判決にいうところの受贈者及び贈与者の保有期間中の増加益を合わせたものを超えて所得として把握することに該当することになる。取得価額が明らかである場合におけるこのような取扱いは、譲渡所得課税の趣旨及び

構造の面から問題があるものとする。

(2) 贈与について

次に、共有者の放棄による共有持分の取得を所得税法 60 条の贈与に含まれると解釈できるかについて検討する。

共有持分の放棄は、本来、相手方を必要としない意思表示からなる単独行為であるとされるが、その持分の放棄によって直接利益を受ける他の共有者に対する意思表示によってもなすことができる。そして、他の共有者の持分の放棄により不動産の共有持分を取得した者が、その権利の変動を第三者に対応するためには登記を経由することを要し、その登記手続は、放棄者の持分の抹消登記ではなく放棄に係る持分の移転登記とされている。

本事例にあてはめると、持分の放棄は単独行為であるとされるが、A土地の共有者は甲と母の2人であることから、母の放棄の意思表示は、持分取得という経済的利益を受ける甲に対して行われるであろう。そして、甲がA土地を第三者に譲渡するためには、母からの持分の移転登記をしなければならない。そのためには、登記権利者である甲は登記義務者である母と共同で持分移転の登記申請をする必要がある。

民法 255 条は、共有の弾力性のあられ、もしくは、共有関係を簡便化する一種の立法政策として、放棄された持分権を他の共有者に帰属させる規定であり、贈与の意思や合意は不要とされる。そのため、共有持分の放棄によって受ける経済的利益は、相続税法上は、みなし贈与課税の対象とされている。しかし、本事例の母の持分放棄の意思表示から登記にいたるまでの一連の行為から、母と甲の間に共有持分を無償で与えるという当事者の合意があったと認めることは可能であるとする。贈与の意思をもってする単独行為である債権の放棄が民法上の贈与に該当すると考えられていることと同様である。

所得税法 60 条の趣旨及び譲渡所得課税の構造から、贈与の主観的意図を推認させる行為が認められる限り本事例の持分の取得は、所得税法 60 条 1 項 1 号の贈与に含まれると解釈すべきと考える。

第 3 節 信託により取得した財産の譲渡所得の取扱い

【事例 3】

被相続人甲は、生前、信託銀行との間で、自己を委託者兼受益者、その信託銀行を受託者、信託財産を甲の居住用家屋と敷地（以下「本件物件」という。）とし、甲の死亡を信託終了事由とする内容の信託契約を締結した。今回、甲が死亡したことにより、信託が終了し、帰属権利者（信託法第 182 条第 1 項第 2 号）として指定された受益者甲の子（乙）が本件信託に係る残余財産として本件物件を取得した。

乙が本件物件を譲渡する際の譲渡所得の計算上、その取得時期及び取得費は、被相続人甲から相続又は遺贈により取得したものとして、所得税法第 60 条 1 項第 1 号の規定が適用されるか。また、措置法 35 条 3 項の特別控除の適用はあるか。

1 信託行為による財産の取得と相続税法の取扱い

【事例 3】は、委託者の死亡が終了原因とされる信託が設定され、その帰属権利者が取得した残余財産を譲渡した場合の問題である。

信託においては、帰属権利者（信託法 182 条 1 項 2 号）の定めを置くことにより、信託終了後の財産の帰属者について指定することができる。その意味では、遺言と同様の役割を果たすだけであれば、帰属権利者の定めを置くことで足りるといえる⁽¹²⁰⁾。帰属権利者は、本来的に信託から利益を享受されるものとされた受益者への給付が終了した後に残存する財産が帰属する者に

(120) 浅岡輝彦＝佐久間亨『家族信託をもちいた財産の管理・承継』13 頁（清文社、2018）。

遺言代用信託と帰属権利者の指定との差異について「遺言代用信託については、指定された受益者による承継後も信託を継続させることができるため、この点で帰属権利者の定めを置く信託とは異なる。また、帰属権利者については、信託行為の定めにより置くものであることから、遺言のように自由に承継者を変更することはできない。遺言信託であれば、受益者変更権を有することから、委託者が受益者を変更することが可能である点にメリットがある（この点は遺贈についても実質的に同様である。）」と述べている（浅岡ほか・前掲注(120)13 頁。）。

すぎないことから、信託の終了事由発生後においてのみ受益者としての権利義務を有するものとされている（信託法 183 条 6 項）。そのため、相続税法第 9 条の 2 第 4 項は、帰属権利者となった者は、帰属権利者となった時において、信託の残余財産を贈与又は遺贈により取得したものとみなすと規定している。

本事例とは別に委託者が生前に、遺言の代わりに設定する信託は、遺言代用の信託と呼ばれる。遺言代用の信託は、典型的には、委託者となる者がその財産を信託して、委託者生存中の受益者を委託者自身とし、委託者死亡後の受益者を、委託者の配偶者や子などと定めることによって、自己の死亡後における財産の分配を信託によって実現しようとするものである⁽¹²¹⁾。

遺言代用の信託は、死因贈与と類似する機能を有することから、信託法 90 条 1 項は、遺言代用信託として、「委託者の死亡の時に受益者となるべき者として指定された者が受益権を取得する旨の定めのある信託」（1 号）と「委託者の死亡の時に以後に受益者が信託財産に係る給付を受ける旨の定めのある信託」（2 号）を定め、いずれにおいても、委託者は原則として受益者を変更する権利を有することとしている⁽¹²²⁾。そして、上記信託法 90 条 1 項 2 号の受益者は、信託行為に別段の定めのない限り委託者が死亡するまでは、受益者としての権利を有しないものと規定されている（信託法 90 条 2 項）。このような新たに信託の受益者になった者について相続税法第 9 条の 2 第 2 項は、受益権を贈与又は遺贈により取得したものとみなすと規定し、同条第 6 項は、当該受益者は、信託の信託財産に属する資産及び負債を取得したものとみなして相続税法の規定を適用すると規定している。

上記のように相続税法は、信託の残余財産又は受益権について贈与又は遺贈により取得したものとみなす規定を設けているが、受益権については、相続人が相続により取得する場合も考えられる。受益者の死亡後も信託が継続する場合、受益権も財産権であるから相続財産を構成し、受益者が死亡した

(121) 寺本昌宏『逐条解説新しい信託法〔補訂版〕』256 頁（商事法務、2008）。

(122) 道垣内・前掲注(65) 322 頁。

場合には相続が生じるのが原則であるとされ、遺産分割の対象となると考えられている⁽¹²³⁾。

ただし、受益権の相続性が否定されるケースも考えられ、信託行為に受益者の死亡により受益権が消滅する旨の定めのある場合は、受益権の相続性は認められない⁽¹²⁴⁾。また、受益権の譲渡が予定されていない信託の場合は、相続が生じるかは問題となり、信託の目的や信託行為の解釈によって、個別に判断されるものと考えられている⁽¹²⁵⁾。信託の目的及び信託行為の内容から、受益権の相続性が認められる場合には、その受益権の取得原因は相続による取得であり、相続税法においても、本来財産として相続税の対象となると考えられる（相続税法 2 条）。

2 所得税法 60 条の取得費の引継ぎ

所得税法 13 条第 1 項本文は、信託の受益者は当該信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に帰せられる収益及び費用は当該受益者の収益及び費用とみなして所得税法の規定を適用する旨規定しているが、相続税法のように、信託行為による残余財産の取得を贈与又は遺贈により取得したものとみなす規定は設けられていない。

そこで、本件物件を贈与等により取得したものとして所得税法 60 条 1 項 1 号の適用が認められるかが問題となる。

所得税法 60 条の趣旨は、先に【事例 2】で述べたように、増加益に対する課税の繰り延べであり、贈与等による無償の財産の移転はみなし譲渡課税の対象であるところ、未実現の増加益については例外的に所得税法 59 条に該

(123) 道垣内弘人編『条解 信託法』488-489 頁（弘文堂、2021）。道垣内教授は、「受益権が金融商品を組成しているような場合には、相続が認められる場合が多いと思われる。」と述べている。

(124) 道垣内・前掲注(123)488 頁は、「たとえば、後継ぎ遺贈型信託では、信託行為の定め方にもよるが、通常は第 1 受益者が死亡した場合には、当該受益者の受益権は消滅し、第 2 受益者の受益権が新たに発生する。このような信託においては、受益権の相続は生じない。」と述べている。

(125) 道垣内・前掲注(123)488 頁。

当するとき以外は、取得価格の引継ぎにより相続人等による実現時まで、課税を繰り延べる構造になっている。本事例における信託の残余財産の取得は、個人間の無償の財産移転にあたることから、その増加益の課税は実現時まで繰り延べるのが譲渡所得課税の構造であるといえる。

次に、所得税法 60 条の贈与又は遺贈に、本事例のような帰属権利者の定めを置く信託による財産承継を含むと解釈できるかについて、まず、遺贈については、遺言方式は厳格に定められていることから（民法 960 条）、本件財産承継を遺贈とみることはできないことはいうまでもない。また、本事例は、受託者は信託銀行であり、帰属権利者乙は、信託契約の当事者でないことから、親族間の契約の場合とは異なり、直ちに甲と乙の間に信託の原因関係としての贈与があったと認めることはできないと考える。

但し、例えば甲と信託銀行の間の信託契約の作成及び締結に乙が立ち会い、その内容に乙が同意しているなどの事情が明らかであり、三者間においても、甲と乙の間に信託の原因関係としての贈与が成立していたとの認識があると認められるような場合には、本件のような信託の残余財産の取得であっても当該信託の原因関係としての贈与と財産承継の手續としての信託の利用であると解して所得税法 60 条の適用が可能であると考ええる。

3 措置法 35 条 3 項の適用について

措置法 35 条 3 項の規定は、周辺的生活環境に悪影響を及ぼし得る空き家の発生を抑制することで、地域住民の生活環境への悪影響を未然に防ぐという観点から、平成 28 年 4 月 1 日から令和 5 年 12 月 31 日までの譲渡において、譲渡所得について特別控除を認める特例である。

このような措置法の特例は、本来課されるべき租税を政策的な見地から特に軽減するものである。そのため、租税公平主義に照らし、その解釈は条文の文言に照らして厳格にされるべきであって、条文の文言を離れて濫りに拡

張解釈や類推解釈をすることは許されないものとされている⁽¹²⁶⁾。第 1 章第 2 節 1 で述べたように、所得税に係る措置法におけるみなし相続等の取扱いは、文理を重視した解釈が行われており、問題がある場合には税制改正による解決が図られている。

そして、本事例の措置法の特例については、手続要件も厳格に規定されており、申告書にその適用を受ける旨を記載し、かつ、その要件を充足していることを明らかにする書類を添付する場合に限り、適用することとされている⁽¹²⁷⁾。

措置法 35 条 3 項は、「相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。…）により被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした」相続人及び包括受遺者が適用対象者と規定されている。そして、適用対象者は、当該家屋等を被相続人から相続、遺贈（死因贈与を含む。）により取得したことを明らかにするために登記事項証明書その他の書類でその事実を明らかにするものを提出しなければならないという手続要件が定められている。

相続及び遺贈は、贈与とは異なり、民法上も財産承継制度として厳格に規定されており解釈の余地はない。また、仮に信託の原因関係としての死因贈与の成立が認められるとしても、登記事項証明書又はそれに代わる書類によりその事実を明らかにしなければならない⁽¹²⁸⁾。

本事例は、特例の適用要件としての取得原因について、信託の原因関係としての贈与の存在を認める余地があったとしても、登記事項証明書その他の書類によりその取得原因を死因贈与であると証明するという申告手続としての要件を満たすことができない限り、措置法 35 条 3 項の適用を認めることはできないものと考えられる⁽¹²⁹⁾。

(126) 大阪高判平成 30 年 8 月 24 日税資 268 号順号 13177。

(127) 措置法 35 条 11 項、租税特別措置法施行規則第 18 条の 2 第 2 項第 2 号。

(128) 措置法の手続要件である、申告書に添付される証明書について厳格な取扱いが認められた事例として、東京高判平成 25 年 7 月 17 日税資 263 号順号 12259。

(129) 他の法律行為の履行を保証するために財産を管理又は処分することを目的として

第 4 節 小括

司法統計年報⁽¹³⁰⁾によれば、令和 3 年度の相続財産管理人選任等(相続人不明)は、2 万 7 千件で年々増加しているものの、特別縁故者への相続財産の分与は年間千件程度で推移している。そして、令和 3 年度裁判所省庁別財務書類⁽¹³¹⁾によれば、相続人不存在のため国庫帰属となった相続財産の収入金額が主なものとされる雑収の金額は、64,797 百万円となっている。これらの資料から相続人不存在の場合、相続財産の多くは国庫に帰属されているものと考えられる。そして、財産の分与を受ける特別縁故者にとっても、分与された相続財産を一時所得として他の所得と総合して所得税課税の対象とするよりも、相続税の対象とする方が、相続税の計算における基礎控除額や税率等を踏まえると税負担が軽くなるものと考えられる。これらのことから、現在までのところ、相続税と譲渡所得の計算における分与された相続財産の取扱いの整合性については議論されてこなかったものと考えられる。

しかし、被相続人の資産保有期間中の増加益が清算されないという問題が残されていることから、今後、未婚化、少子化がさらに進み、特別縁故者への分与が増加した場合には、相続税と所得税の取扱いの整合性を図ることが、公平性の観点から望ましいと考える。

また、令和 6 年の相続登記の義務化により、長く相続の登記がされていなかった不動産について、今後、親族間における持分の集約が行われるようになると

信託契約を締結した場合の信託契約書の信託目的の具体的事例として、国税庁ホームページ平成 20 年 2 月 25 日 文書回答事例「社内預金引当信託における社内預金者の課税関係について」

(<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/shotoku/080225/01.pdf>) (令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧)。

(130) 裁判所ウェブサイト「令和 3 年司法統計年報 3 家事編」7 頁

(<https://www.courts.go.jp/app/files/toukei/597/012597.pdf>) (令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧)。

(131) 裁判所ウェブサイト「令和 3 年度 裁判所 省庁別財務書類」11 頁

(<https://www.courts.go.jp/vc-files/courts/2022/R3zaimu.syorui.443KB.pdf>) (令和 5 年 6 月 23 日最終閲覧)。

考えられる。持分を集約する方法として、主に持分の放棄と持分の贈与による方法が考えられるが、いずれの方法により持分の集約が行われた場合であっても、贈与税、譲渡所得に係る税負担が公平になるような取扱いがされるべきと考える。

信託を利用して財産の承継を行う事例が増加し、国税庁からも新たな質疑応答事例、文書回答事例が公表されている。所得税法において信託の受益権は原則として経済的実態を重視した取扱いが行われている。しかし、所得税法に係る措置法の特例の適用については、経済的実態からすると要件に該当するのではないかと考えられる場合であっても、期限内申告及び証明書類の添付といった形式的な特例の手続要件を満たすことが必要である。信託の設定にあたり、受益者又は帰属権利者が将来適用を受けることが想定される措置法の特例がある場合には、その手続要件を満たすことが可能となるような内容の信託契約を締結しなければならないことに留意する必要があると考える。

むすびに代えて

本稿では、特別縁故者への財産分与、土地の共有持分の放棄、信託を用いた財産承継という今後注目されるであろう分野における国税庁の質疑応答事例等の内容の再検討を行い、主に民法における贈与の解釈の観点から若干の所見を示した。

本稿にて論じたことの繰り返しになるが、相続税法及び所得税法における贈与は、原則として民法における贈与と同意義に解されるが、民法上の贈与概念も条文によりその範囲が異なると解される場合があり、また、過去の民事の裁判例においても贈与と認められる範囲は相当広いものであるといえる。

質疑応答事例等の背景にある事例の詳細な内容は定かではないが、公表された事例は、あくまで原則的な取扱いであり、所得税法の規定の適用においても、贈与の事実認定によって異なる解決を図る可能性があるものとする。

贈与等により取得したものとみなされる財産について、特に信託を利用した財産承継に係る相続税及び所得税の取扱いについては、信託の導管理論、平成 19 年税制改正前の取扱い及び改正後の条文の解釈が絡む難解な問題を含んでいるものと考えられている。また、本稿では取り上げることができなかったが、所得税法には、特定口座の利用や国外転出時課税の取扱いなど、多くの贈与等に係る規定が設けられている。これらについて、より深度ある研究を進めることを今後の課題としたい。