

法人の相続税納税主体性について

奥谷健

はじめに

相続税の納税義務者は、「相続により財産を取得した個人」(相続税法一条の三)⁽¹⁾である。このことから次の二つのことがいえる。すなわち、相続税は財産の取得に着目して課されているということ、及び、納税義務者は自然人に限られているということである。前者についていえば、相続税の課税方式に遺産税方式と遺産取得税方式とがある中で、わが国の相続税は基本的には遺産取得税方式に基づいていると考えることができる。⁽²⁾後者については、法人が相続税の納税義務者から除外されていることがいえる。

しかし、相続によって、あるいは、相続税を補完する贈与税⁽³⁾の対象である贈与によっても、財産を取得できるのは、自然人に限られたことではないはずである。法人が法律上の権利・義務の主体として認められている以上、法人との贈与契約の締結は可能である。つまり、法人に対してする無償の財産供与は法律上何ら問題なく行えるのである。また相続についても、遺贈というかたちで法人に対して被相続人の財産を分配することができる。それにもかかわらず法人は相続税の納税義務者ではないのである。⁽⁴⁾

この点について、遺産取得税方式の考え方によれば、遺産を取得した者が納税義務者となるはずであるから、法人も相続の納税義務者になり得るはずである。実際に、遺産取得税方式を採用しているドイツ相続税法(Erb-schaft-Schenkungs-steuergesetz)⁽⁵⁾においては、法人に対する納税義務が認められている(ドイツ相続税法二条、二〇条)。では、なぜわが国の相続税法は法人を納税義務者から除外しているのだろうか。

これについて、これまでは法人が被相続人になり得ないことを根拠に説明されてきたと考えられる。つまり、法人という存在は法律上の擬制である以上、その死亡ということは考えられず、法人による相続が発生しないことが、法人に対する相続税の課税が生じない理由として挙げられてきたのである。⁽⁶⁾

しかし、被相続人に対して相続税の課税関係を考えるのは、遺産税方式の考え方である。他方で、わが国の相続税は遺産税的要素を含んだ遺産取得税であるといわれている。⁽⁷⁾ そうであれば、遺産取得税方式の考え方に基づいて納税義務者について考えることも可能なはずである。実際に、納税義務については相続による財産の「取得」に着目することが明記されている。つまり、わが国の相続税は基本的には遺産取得税方式に依拠しているのであるから、被相続人に対する相続課税を念頭においた上記の説明は、遺産取得税方式を基礎においたわが国の現行相続税のもとで法人が納税義務者から除外される理由として不十分であるとも考えられるのである。

そして、上記のとおり、ドイツでは遺産取得税のもとで法人も相続税の納税義務者となっているのである。なぜ、ドイツでは法人も相続税の納税義務者となるのであるのか。その根拠についてみてみることで、納税義務者という観点から、わが国の相続税法のあり方、あるいは、法人税(場合によっては所得税も)のあり方を考える場合に、何らかの示唆を得られるかもしれない。そこで以下では、ドイツの相続税の納税義務者をめぐる議論をみることで、わが国の相続税の納税

義務者の問題について考えていくことにしよう。

一 ドイツ相続税法における納税義務者

ドイツの相続税法二〇条一項は、取得行為（＝課税対象）との関連で、租税債務者（Steuerschuldner）という意味で、死亡による取得（一条一項一号）の場合には財産の取得者を納税主体（Steuersubjekt）として規定している。これによって法人も相続税の納税義務者となる。実際に、法人である物的会社（Kapitalgesellschaft）は、法人税に関しても相続税に関しても、その社員とは区別された独立した納税主体として評価されている。法人に対する譲渡（Zuwendung）において、財産の取得者は法人であって、その社員ではないということになる。そしてこのことは、譲渡の効果として会社持分の価格が増加しても変わらないと考えられている。⁽⁸⁾

ただし、ドイツ法において法人格が認められているのは、物的会社のみであり、合名会社（Offene Handelsgesellschaft: OHG）や合資会社（Kommanditgesellschaft: KG）、パートナーシップ（Partnerschaft）、民法上の会社（BGB-Gesellschaft）といった人的会社（Personengesellschaft）に法人格は認められていない。そのため、人的集団についての評価は異なっている。

しかしこれについては、連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof: BFH）の判例において変遷がみられる。すなわち、後述する商事行為における権利能力のような私法上の独立性にかんがみて、取得者、納税主体になり得ると考えられた判例⁽⁹⁾もあるが、人的会社に生じた取得は相続税においては社員に帰属するという判例⁽¹⁰⁾もあるのである。さらに、相続税が広義の所得税として理解される場合、人的会社は法人格がないため、所得税と同様にいわゆる導管理論によって、その利得（Berei-

cherung) は社員のものとして扱われるとも考えられている。⁽¹¹⁾

このように、ドイツにおいてBFHの判例でも、人的会社の相続税の納税主体性については判断が分かれている。そこで、これらの代表的な判決をみることで、相続税の納税主体性をBFHがどのように捉えようとしているのか、確認していくことにしよう。

一・一 人的会社の相続税納税主体性をめぐる判例の状況

BFHは当初、人的会社の相続税・贈与税の納税主体性を否定していた。これについて代表的に示されるのは一九六〇年六月二二日判決である。⁽¹²⁾ ⁽¹³⁾ まずは、これについてみてみよう。

本件の事実の概要は次のとおりである。X合名会社は(以下では単に合名会社という)、一九四八年六月に、貨幣制度改革の少し前に蜂蜜輸入の大きなポストを得る可能性を有していた。しかしその会社自身が購入価格を自己の資金からのみ調達する能力があったわけではないため、上告人を含む多くの人に蜂蜜購入の資金を提供してもらおう依頼をした。そして、上告人は一九四八年六月一四、一五日に合名会社に一八、〇〇〇RMを引き渡した。合名会社はその引き渡された金銭を一九四九年九月二日に資金提供者の指示に基づいて一〇・七五の比率でRMからDMに切り換えた。税務署はこれについて法的な比率(一八、〇〇〇×三／四DM＝一八、〇〇〇DM)一一、七〇〇DMを超えた金額を合名会社の上告人への贈与として認め、この金額によって贈与税を算出した。

これに対して財政裁判所(Finanzgericht: FG)は上告人の主張を認めていない。その前提として、税務署と同様に、合名会社自体と贈与者⁽¹⁴⁾と評価している。

それに対してBFHはこれを不当であると判断している。そして、その根拠としてライヒ財政裁判所 (Reichsfinanzhof: RFH) の判決を示している。すなわち、当時適用された一九二五年相続税法に関する一九二八年六月二日判決において、合名会社の名前での贈与に関して会社は贈与者と評価されるのではなく、社員が贈与者として評価されているのである。そして、BFHは、本件で適用されている一九五一年相続税に関してもこのことを認めている。

その上で事実認定において、BFHは交換における利益の贈与を認めなかった。その結果、結論としては上告人の主張が認められることになった。その前提としてBFHは、受け取った金銭による蜂蜜輸入の収益は個々の出資者の振り込んだ金額に応じて当該出資者にその処分権がある、と贈与に関する合意書に記載されていることを認めている。そして、合名会社が金銭についての出資者の持分を認識しているため、贈与された財産は出資者に帰属すると判断している。つまり、合名会社には法人格が認められておらず、会社財産は社員に帰属するものであるため、贈与された財産も社員に帰属することになり、会社自体には贈与税の納税義務は生じないということである。この考え方によれば、法人格、あるいは、そこに現れる財産権という権利に対する権利能力が相続税や贈与税の納税義務者となり得るかの判断基準となると考えられる。

しかし、一九八八年二月七日判決⁽¹⁵⁾はこの判断を覆している。その理由はこういったものなのであるか。次にこの事例をみてみよう。

本件は次のような事例である。一九八〇年に亡くなったK (被相続人) が指定して相続人となったのは、合資会社Bにおける土地管理会社X有限責任合資会社 (GmbH & Co.KG、以下単に「X社」という) のみであった。そして、このX社は、原告が社員としてその一五分の一の持分を有していた。またこれと同時に被相続人の遺言に基づき、原告は他の受遺

者とともに、一〇、〇〇〇DMずつの遺産を受け取った。

相続人及び受遺者による相続税の申告において、原告は受遺者として氏名及び住所地を記載した。また、相続人としてのX社に関しては、申告書の別表において、その有限責任社員の名前のリストを添付した。

遺産価額の確定が長期の時間を要したため、税務署は、まず受遺者と原告に対しての相続税を確定した。このとき、原告に関してはその遺贈された遺産一〇、〇〇〇DMを根拠に行った（一九八一年九月一日決定）。しかし、この時点で担当官は原告がX社の持分も有していることを認識していなかった。そしてその後、遺言執行人への質問によって税務署は、原告がX社の持分を有していることを認識した。そこで税務署はX社への相続財産についてその持分に応じて原告に帰属するものと判断し、一九八二年三月九日に原告に対して一〇、〇〇〇DMの遺産を二六、一二〇DMに、税額を六、六二〇DMに増額した更正決定を行った。

この事例の判決において、BFHは明確に「合資会社自身が相続税法二〇条一項の意味における租税債務者である」と述べている。そして、合有共同體 (gesamte Hand) としての会社（合名会社、合資会社、民法上の会社）は相続税法の意味における取得者又は贈与者として評価され得るのかという問題について、過去の判例が一貫していないことを次のように指摘している。「RFHがまずこの問題に『会社財産の独立性』の指摘のもとで肯定した (Vgl. Urteile vom 2. Oktober 1919 II A 244/19, RFHE 1, 197; vom 28. Oktober 1921 I A 101/21, RFHE 7, 192, RSBl. 1922, 292, und vom 27. September 1922 VI A 184/21, Steuer und Wirtschaft -StW- I, Jahrgang 1922, S. 1123) に対し、後の決定 (Urteil vom 12. Juni 1928 VcA 242/28, RFHE 23, 282, RSBl. 1928, 270) において当時有効だった一九二五年相続税法二二条一項一号二文とそれに関連するライヒAO [Abgabenordnung : 租税通則法]¹⁶八〇条二項 (AO三九条二項二号が対応) の規定との関連で「納税

主体性を否定する）現在の立場を表明している。BFHは、一九六〇年六月三日 II 256/57U 判決 (BFHE 71, 295 BStBI III 1960, 358) でその法見解を踏襲し、一九五二年相続税法に關しても（一九五一年相続税法とそれに関連する評価法三条の規定の指摘のもとで）、一九五九年相続税法に關しても（一九五九年相続税法二三条一項とそれに関連する一九五八年評価法三条及び租税適合法一一条五段の指摘のもと）それを支持している。

しかし、本件はこれまでの判決を覆すものである。その理由として次のように述べている。すなわち『贈与者』や『取得者』という概念は税法上、税法の原則、特に相続税法の原則に基づいて解釈されなければならない。一九七四年相続税法二〇条一項の意味における『取得者』及び『贈与者』に合有共同体がなり得るということは、直接的に、一九七四年相続税法二条一項一号から導かれる。この規定に基づき、『取得者』又は『贈与者』が内国者である場合、死亡による取得又は生前贈与に關して、相続（又は贈与）税の納税義務が生じる。内国者のほかに、その營業又は住所を国内に有する自然人も同様である。規定は、明確な文言のために、立法者が人的社団 (Personenvereinigungen) を『取得者』又は『贈与者』と評価することと異なる解釈はできない。

「人的社団に属するのは、合名会社、合資会社及び民法上の組合のような合有共同体である。これらに關しては、その一定の共通目的の實現に向かつて行動する、民法上又は商法上組織された人的な結合 (Personenzusammenschlüsse) が問題になる。これを人的社団と評価しないことの根拠は明らかでない。

民法及び商法上、合有共同体は、死亡又は生前贈与によって『取得 (erwerben)』できる。これは合名会社及び合資会社に關して、商法二二四条、一六一条二項から導かれ、民法上の会社に關しては民法七一九条から導かれる。合有共同体は自らの法的独立性において権利を取得し、讓渡できる。合有財産は、第三者に対するのと同様に、合有の他者との關係

において独立している。そして社員は、『個人』としてではなく、『目的で結びついた人的社団の出資社員』として、共同の権利の担い手である。民法及び商法上、合有財産に関して、合有による合有社員の『支配率』はない。民法及び商法の原則は、これに関して特に解釈を考慮されなければならない。なぜなら、相続税及び贈与税は原則として民法上の形成形態に結びついているからである。基準となるのは経済的事象ではなく、法的事象である。これは一般に死亡による取得又は生前贈与がなされるかという問題だけでなく、誰が『贈与者』又は『取得者』かという問題にもかかわる。合有者が間接的に合有財産を経済的に取得しているということは、重要でない。

つまり、人的会社のような法人格のない人的社団であっても、民法上及び商法上は財産についての独立性が認められているのであるから、贈与を受けるなどして増加する財産についても独立性があると考えられている。そのため、人的社団自体が、独立した財産を有し、それを取得することができるため、納税主体になり得るということである。

このような判断に対して、さらにBFHは一九九四年九月一四日判決¹⁷⁾によって立場を元に戻した。それはどのような理由であったのであろうか。次にこの事例をみてみよう。

本件は次のような事例である。すなわち、原告(被告入A. B. 及びC. B. の兄弟が一九八九年一〇月六日の書面契約によって設立した民法上の会社である。原告の社員は二人とも、一九八九年一〇月二日に公証人によって証明された贈与契約をその母親と締結した。これによって母親は「その子AとCを民法上の会社として」二つの土地を贈与した。贈与契約第三条に基づき、一九八九年一〇月一日に所有、利用及び負担を「受贈者に」移転した。そして契約第四条で、この当事者の譲渡が記載されている。これについて、所有権は「民法上の会社としてのA. B. とC. B. に」移すという合意がなされている。さらに第六条によって、「受贈者」は契約及びその履行の費用を「半分ずつ」負担すること

になっている。

被告及び原告人（税務署）は、この取引において、原告（会社自体）への贈与を認め、一九九〇年一月九日の贈与税決定によって原告（会社）に対し、一一、九九〇DMの贈与税を決定した。この決定において、当該土地を五七、五四〇DM（贈与された土地の統一価格の一四〇%）と評価した。原告は異議申立てにおいて、土地の贈与は合有者ではなく、贈与者の息子としての社員になされたものであると主張したが、認められなかった。

FGは税額決定及び異議決定を取り消した。⁽¹⁸⁾それによれば本件において、契約内容から認められる贈与者の意思に基づき双方の土地が贈与されているのは、原告ではなく、原告の双方の社員であるということになる。というのは、贈与者は、受贈者を贈与税申告において明らかに「自分の息子たち」と記載していたからである。そうすると、息子たちが「民法上の会社として」取得することを認識している場合であっても、贈与は子どもへの個人的な譲渡として行われているということになる。

しかしそのように解すると、外見上は、この子どもたちへの贈与という贈与者の贈与意思と、会社の合有財産に贈与される土地の直接的な移転という、双方の息子が贈与の同意によって達成しようとした目的とが一致しないことになってしまう。そこでこのような場合は、贈与の合意が契約として第三者である会社に有利になるように解されるべきであると、本判決は示している。

このようなFGの判決に対して、税務署側が上告したのである。そしてBFHは上告を棄却した。その内容は次のようなものである。

「一九七四年相続税法一条一項によれば、場合によっては相続税（贈与税）に服するのは、死亡による取得（一号）及

び生前贈与(二号)である。『死亡による取得』又は『生前贈与』とは、一九七四年相続税法三条一項一号及び二号並びに七条一項から導かれるように―それとして考えられている(民法上)の法律行為ではなく、死亡による取得又は生前贈与による取得によって生じる受遺者へ財産の移転である。なぜなら、相続税法三条一項一号によれば、死亡による取得とは、例えば遺産取得ではなく、『遺産取得による』、遺留分請求権(Erbteilsanspruch)に『基^つく』、遺贈に『よる』又は死亡での贈与に『よる』取得だからである。同様に、一九七四年相続税法七条一項によれば生前贈与として、すべての任意の譲渡、譲渡者の費用負担に『よって』利得を得ること並びにその『実行のために』、『履行のために』又は他の行為によって獲得されるものとなっている。このような意味での相続税(贈与税)には、これらの遺産取得又は贈与ではなく、これらの法律行為によって生じる財産の移転が服するということは、一九七四年相続税法一〇条一項からも導かれる。それによれば、取得者の利得が納税義務を負う取得ということになる。

取得の結果が、すなわち受遺者の利得が課税に服するということは、誰が贈与税法上取得者として財産移転によって利得を得ていたかという問題が、誰が受贈者として民法上の贈与契約に関与したかということに(だけ)対応しないということから導かれる。むしろ、誰が受贈者(取得者)として受遺者に任意の譲渡によって利得を得させたのかということについての独立した贈与税法上の検討が必要になる』。

このように、相続税の課税対象は財産の取得、つまり利得であるため、納税義務者は誰かということとは、民法上の契約当事者が誰かということではなく、相続税法上の取得者が誰かという、税法の観点による別の検討によって判断するということを示している。そして、その検討について次のように述べている。

「合有共同体(合名会社、合資会社又は民法上の会社)が民法上贈与契約の受贈者として関与できるということは、任

意の譲渡によって、合有参加者 (Gesamthänder) ではなく、会社が「独立して」利得を得た者として評価されるかという。この独立した贈与税法上の検討につながる。これは民法七一八条の規定から導かれる。これによれば、会社財産は社員の合有財産で、会社自体の財産ではない。というのは、会社は社員の個性とは切り離されないからであり、社員自身が合有体の権利及び義務の担い手だからである。これは合名会社や合資会社にも妥当する (商法典 (Handelsgesetzbuches -HGB-) 一〇五条二項、一六一条二項参照)。つまり、遺産取得又は贈与によって財産が合有共同体に移転する場合、それは常に合有共同体の合有財産となり、財産移転によって得られる利得となる。合有共同体が民法七一九条による合有的結合に服するということ、特に構成員個人を超えて合有財産に帰属する財産を処分できないということは、この場合も変わらない。合有共同体に一般的に認識される部分的権利も、出資に応じた構成員の持ち分もこの場合には変わらない。しかし、合有の持分権の認識に関しては、合有共同体が法人ではないため、合有共同体に構成員から独立した権利能力は認識されないのである…。

したがって合有体に遺産取得又は贈与によって財産が流入する場合、民法上合有共同体が相続人又は受贈者かということに関係なく、相続税及び贈与税に関して構成員はその財産によって利得を得たと評価されなければならない。取得者及びそれぞれによる一九七四年相続税法二〇条における租税債務者は、この場合、合有共同体ではなく、構成員である」。

このように、民法上の会社や人的会社のような法人格のない団体については、その財産は組合員や社員の合有財産となり、社員から独立した権利能力がないため、相続などによって財産を取得することはないと判断されている。そして、合有財産の主体である構成員に当該利得が帰属すると評価され、相続税の納税義務者は構成員であると判断されているのである。その結果、本件においては、会社ではなく、社員が取得者として評価され、納税義務者になると判断されている。

ここまでみてきたように、ドイツ相続税法において、人的会社や民法上の会社といった人的社團、合有共同体が相続税の納税義務者となるか、という点について、現在のBFH判例はそれを否定している。しかしながら、判例はこの点について一貫しているわけではない。こういった合有共同体の財産の独立性を認めるか、という点での判断が分かれているためである。このようなBFH判例の状況に対して、学説はどのように考えているのであろうか。次にこの点についてみていくことにしよう。

一・二 人的社團の納税主体性をめぐる議論

人的社團の納税主体性については学説も判例と同様の対立を示している。その対立のもととなつていふと考えられるのが、相続税法の条文にある。すなわち、相続税法二条一項一号bでは、「納税義務は国内に管理地又は本店所在地を有する法人、人的社團及び財団に生じる」と定めており、他方で二〇条では租税債務者は「取得者」であると規定されているのである。確かに、取得者に利得が生じるため、相続税を課され租税債務者となる。しかし、「人的社團」に法人格を求めるのが定かではないため、人的会社や民法上の会社がこの「人的社團」に該当するかが問題になるのである。

これについて、財産を取得したり、租税債務を負うということは、法律上の権利能力を有さなければならぬはずであるということから、法人格のない人的社團は取得者や租税債務者になり得ないという考え方があつた。つまり、経済的利得などの経済財は所有者に帰属する(AO三九条)ことからすれば、人的社團は民法上所有者にはならぬため、人的社團の財産の所有者である構成員に利得が帰属することになる(同一項)。そのため、人的社團の構成員が取得者であり、租税債務者となる¹⁹⁾のである。つまり、人的会社は「人的社團」ではないということになる。

しかしながら、このように考える場合には問題が生じる。それは、例えば民法上の会社への遺贈が行われた場合、財産の取得者は社員ということになり、社員が租税債務者となる。しかしこのとき、民法上の会社は租税債務者ではないため、租税債務を会社財産から支払うことができないことになる。その結果、社員は自己の財産には実際に何も流入していないにもかかわらず、その財産から租税債務を支払わなければならないのである。⁽²⁰⁾ このような点から考えると、民法の観点からも、BFHが示した結論には合理性がなく、その結論は権利能力なき社団には適用されないというFG判決も出されている。⁽²¹⁾

これに関連して連邦最高裁判所 (Bundesgerichtshof: BGH)⁽²²⁾も、民法上の会社に土地の取得など財産権の主体としての地位を認めている。⁽²³⁾ さらに、商法上では、人的商事会社について独立した権利及び義務の担い手としての地位を認めている (HGB 一二四条参照)。いわば、商事行為に対しての部分的な (不完全な) 権利能力が認められているのである。このような点を考慮すれば、財産の取得が独立して可能であるといえ、「取得者」になり得るというように、人的会社の権利能力を税法上も受け入れることが可能であるとも考えられる。そうであれば、租税債務者としても認められるということになる。⁽²⁴⁾

しかしながら、このような考え方がすべての人的会社や民法上の会社に妥当するものではない。民法も商法も、内部関係においては財産の帰属を社員としてのことからすれば、私法との関係ではやはり人的社団に独立した「取得者」としての地位を認めることは困難とも考えられる。⁽²⁵⁾

ところで、これらの議論は私法上の権利能力をめぐる議論を前提としている。しかしBFHは、上述のように、相続税の納税主体性について相続税法独自の検討及び判断を必要とすると述べている。これは、そもそも「取得者」や「租税債

務者」という概念が私法上にないためである。いわば、これらの概念が借用概念ではない以上、税法上独立した意味内容を検討しなければならぬのである。そうすると、相続税法は「取得者」について、これまでみてきたような、私法上の権利能力に依拠しないとも考えられる。⁽²⁶⁾

このことの根拠として、相続税法二条一項一号で納税義務は「内国者 (Inländer)」に発生すると規定されていることが挙げられる。つまり、「取得者」には「内国者」がなるということである。そして、内国者は国内に管理地又は本店所在地を有する人的社団もなり得る。これは権利能力とは切り離された判断基準であるといえる。⁽²⁷⁾そしてこの基準によれば、人的社団も取得者になり、納税義務を負うことになると考えられる。

しかしながら、実際に納税義務を負う租税債務者について定めているのは相続税法二〇条である。そこで、この二条と二〇条の関係が問題になる。そして、これについては次のように述べられている。⁽²⁸⁾すなわち、相続税法二条は潜在的な納税義務を定め、相続税法二〇条は具体的な納税義務、つまり租税債務者を定めているのである。この相違はA〇においてのみみられる。A〇三三条が納税義務者について定めているのに対して、租税債権は法律上の給付義務と結びついた課税要件の実現の範囲で発生するということが三八条で定められるなど、租税債権関係については三七条以下で定められているのである。これと同様に、相続税法二条は納税義務が財産取得に発生するということを定めているが、それについて法律上の給付義務と結びついた租税債権について責任を負う租税債務者を二〇条が定めるといふ、いわば二重構造になっているというのである。

このように考えると、取得者という概念によって、二条では納税義務者が、二〇条では租税債務者が定まるといふことになり、取得者という概念が二つの意味をもつことになる。これについては、法律上同じ文言を別に解することの問題が

ある。そのため、このような理解は支持されないことになる。

そして、この「取得者」の統一的に理解して次のように整理されている。すなわち、相続税法上の課税対象は財産取得であり、それは利得である（相続税法一〇条一項）。そして利得を得ている者が取得者である。その取得者は取得の対象が帰属する者であり、経済財は所有者に帰属する（A〇三九条）から、所有者が取得者となり、租税債務者になる。

このような考えによれば、人的社団に譲渡された財産については次のようになる。すなわち、複数者の合有関係にある経済財は、人的な結合に帰属するのではなく、その所有者である持分権者に帰属することになる。つまり、持分権者が取得者となるのである。このことは、複数者の合有関係にある経済財は課税に必要な範囲で持分権者に持分に応じて帰属するとA〇三九条二項二号が定めていることとも合致する。この結果、持分権者がその持分に応じて相続税の納税義務を負うということになる。すなわち、人的社団には権利能力のない人的結合は含まれず、人的会社などには相続税の納税主体性が認められないということになるのである。

一・三 小 括

以上みてきたように、ドイツにおいて権利能力のない人的会社などの人的社団の相続税の納税主体性については、BFH判例もたびたび変更されるなど多くの議論がなされている。しかしながら、基本的にはその権利能力をどのように評価するかという点に判断基準があると考えられる。そしてこんにちでは、合有関係にあることなどから財産の帰属が持分権者になり、商法上一部の権利能力は認められるものの、権利能力が完全には認められていないことから、納税義務者にならないと考えられ、構成員への課税がなされているのである。

このように考えると、基本的には権利能力が認められ財産の帰属主体であれば、相続税の納税義務者となるといえる。そうであれば、法人格が付与されている有限会社、株式会社といった物的会社は相続税の納税義務者となると考えられる。この場合には、会社自体が相続税の納税義務を負うのであるから、社員には相続税の納税義務が発生しないことになるはずである。

しかし他方で、会社に対する遺贈など財産の無償譲渡は会社の株価が上がるなどの利益が社員にも認められる場合があるとも考えられる。このような場合にも、社員には相続税などの納税義務は生じないのであるか。次にこの点についてみていくことにしよう。

二 有限会社への譲渡

上記のような権利能力に着目して相続税の納税主体性を捉える考え方によれば、法人格を有する物的会社(有限会社、株式会社)への譲渡がなされた場合、会社自身が納税義務者となる。しかしながら、この時には同時に、会社財産の価格増加が会社持分の価格増加というかたちでその会社の社員にとっても経済的利益となり得る。このような場合、社員に対して相続税の納税義務は生じるのであろうか。この点についてドイツの議論をみていくことにしよう。

二・一 BFH一九九五年一〇月二五日判決

この問題に関して、ドイツでは長い間判例の立場は明確になっていなかった。そして、この点についてBFHが初めて判断を示したのは、一九九五年一〇月二五日判決²⁹⁾である。以下ではこの判決をみていくことにしよう。

本件では、原告（被告）とその一九八三年に亡くなった父親Wがそれぞれ、有限会社の持分を三〇〇、〇〇〇DM及び一〇〇、〇〇〇DMずつ有していた。そして、一九八二年に原告とその父は、その有限会社に対して行った貸付債権について放棄すると合意した。それに対して税務署は、父親が有限会社を通じて原告に贈与をしたと認定し、一四五、〇〇〇DMの贈与税を決定した。これに対して訴えがなされたのが本件である。そして原告の訴えが認められた。

BFHが原告の訴えを認めた根拠は次のようなものである。まず、本件でWが行った貸付金の放棄を一九七四年相続税法七条一項一号の意味における無償の譲渡と評価している。ここで、譲渡の対象は貸付金として移転された資本の利用可能性の無償での提供ということになる。そして、原告は直接的にWによって提供された財産的利益の受領者ではないと評価されている。なぜならWは、原告ではなく、有限会社に貸付金を提供したからである。有限会社は、Wから貸付金の金額を無償で利用するという利益を得ている。しかし、有限会社を通じて、Wから原告への利息放棄に基づく譲渡があることについての根拠は認められない。

確かに、原告の会社持分がWの有限会社への給付によって価格増加を生じているため、原告がWの費用によって利得を得ているという理解もできる。なぜなら、会社持分の価格は本質的に会社財産の状況によって決まるということは正しく、会社財産の引上げは通例会社持分の価格を引き上げるからである。しかしながら、有限会社への無償の譲渡は、その会社持分の価格引上げにつながる限りで社員において把握されるということには要請されていない。有限会社に行った譲渡の受領者は、含有共同体的場合とは異なり、有限会社自身である。なぜならそれは有限会社の財産だからである。すなわち、有限会社が譲渡の受贈者であり、会社財産の所有者（有限会社法一三条一項後段）として譲渡によって譲渡者の負担により利得を得ている（一九七四年相続税法七条一項一号）のである。

このとき、会社持分の価格変動は考慮されなままである。会社持分の価格増加は、無償の譲渡に基づく会社財産の価格増加を反映している。しかしながら、社員は譲渡者の費用によって利得を得ているのではない。会社持分の価格増加は社員という立場の結果であり、それに基づいてはすぎない。

このようにBFHは有限会社の権利能力に着目し、会社自身に贈与税の納税義務が発生すると判断した。これに対して被告(上告人)である税務署は、贈与税における会社の権利主体性は争いが無い(相続税法二条一項一d号)にもかかわらず、これまで会社とその社員との利益供与の場合に会社に原則として贈与税を課してこなかった。この根拠は、一九四三年一月一二日のRFH決定に依拠するといわれている³⁰。その決定は、会社への譲渡又は会社による譲渡によって外見上生じる会社持分の価格変動による会社への利益の贈与を否定するものであるが、財産の分配が持分割合に応じてなされるということを留保している。そのため、財産の分配によって社員に利益が帰属し課税されると理解されてきたのである。このように、贈与による会社持分の価格変動による利益の贈与は否定されるとしても、財産に対する持分の増加という利得を得ていることで社員に贈与税の納税義務が生じていると解されていた。しかし、このような取扱いに対して、本件で問題となったような社員の持分の価格増加という経済的利益を課税上どのように評価するかという疑問が生じる。そこで次にこの判決に関連する社員の持分増価につながる会社への無償譲渡の課税に関する議論をみていくことにしよう。

二・二 会社への無償譲渡の課税関係

上記のような会社に対して社員が無償で譲渡を行うことを、隠れた出資 (verdeckte Einlage) という。有限会社の単独社員がこのような隠れた出資を行った場合、これまでも相続税法七条一項一号によって贈与税を課される要件を欠いてい

ると考えられてきた。なぜなら、財産の累積が生じているだけだからである。それに対して、複数の社員が会社に財産を譲渡する場合に関しては見解が分かれていた。⁽³¹⁾

例えば、上記BFH判決のように、物的会社への譲渡は贈与税では会社で把握され、その社員においては把握されないという見解がある。他方で、有限会社又は株式会社への譲渡は相続税法七条一項一号の要件を充たせば、贈与税では原則としてその社員において把握されるという立場もある。一般的には、相続税法七条一項一号の要件に依拠して、譲渡が会社に有利なのか他の社員に利益をもたらすかによって判断され、他の社員にも利益をもたらす場合には社員への課税が問題になると考えられてきた。この考え方は、財産を無償譲渡する場合、単独社員であれば結局はその社員自身の利益になる点で問題になりにくい⁽³²⁾が、複数の社員がいるのであれば他の社員に利益を供与する意思をもって会社に利益供与することもできるため、社員に対する贈与税の納税義務を考慮すべきだと捉えているのである。

他方で、会社に財産を無償譲渡した場合その財産は会社財産となる。会社財産は会社のものである以上、社員に生じる持分の価格増加という利益は間接的利益ではないともいえる。このような間接的利益である会社持分の価格増加は、贈与による反射的な効果にすぎないのである。これを「無意識の対価 (automatisches Entgelt)」という。社員が会社に対して無償で譲渡をする場合、そこには相続税法七条で求められている主観的メルクマールである「気前の良さ (Freigebigkeit)」はなく、会社関係に基づき、会社の目的実現のために譲渡を行っているのである。このような場合、会社に利益を与えようとする意図はあるが、それによる持分の価格増加によって社員に利益を与えようとする意図は認め⁽³³⁾たい。そのため、無意識の対価による利得は観念されず、租税債権も生じないことになるのである。

ただし、この考え方によっても、上記のような別の社員にその持分の価格増加による利益を供与するために、会社に対

する無償譲渡を行う場合については、社員への贈与税の課税を例外的に認める可能性は示されている。結局、事実関係を全体として評価して、誰に利益を得させる行為であるのかを判断し、その利得を得た者に対する課税関係を捉えることになるのである。

二・三小 括

ここまでみてきたように、ドイツにおいて法人に対する無償の譲渡などの利益供与があつた場合について、判例も学説も原則として会社に贈与税の納税義務があるととらえているといえる。ただし、その利益供与が、持分の価格増加という利益を他の社員に与える目的である場合には、例外的にその事実関係を総合的に判断して社員に対して贈与税の納税義務を課すと考えている。

このような考え方は、上記のとおり、権利能力に着目した納税主体性の判断として一貫しているといえる。そうであれば、相続税についても同様に解することになると考えられる。遺贈によって法人が財産を取得する場合、相続税の納税義務者となるということは、遺産取得税のもとでその権利能力に着目して考えることになるのである。

これに対して、わが国では、人的会社も法人格が認められており、会社の形態による権利能力に関する違いは生じない。そのため、ドイツの考え方をもとにすれば、法人は原則として相続税の納税義務者となるはずである。しかし現行制度上、法人は法人税の納税義務者であつて、相続税の納税義務者ではない。これはどのような理由からなのであろうか。次にこの点についてみていくことにしよう。

三 日本 の 相 続 税

上述のように、ドイツでは遺産取得税方式のもとで権利能力に着目して法人に対しても相続税の納税義務が課されている。これに対して、わが国では、相続税の基本は遺産取得税にあり、また権利能力が認められているにもかかわらず、法人には相続税の納税義務が課されない。この違いはどこにあるのだろうか。以下では、わが国で法人に対して相続税の納税義務を課さない根拠についてみていくことにしよう。

三・一 法人 に対する 遺 贈 の 課 税 関 係 と 法 人 へ の 相 続 課 税

わが国において法人に対する遺贈や贈与がなされた場合、贈与者である個人についてはみなし譲渡所得課税が行われる（所得税法五九条）。それに対して、贈与を受けた法人は受贈益に対する法人税が問題になる（法人税法二二条二項）。この課税関係は、法人自体に財産が帰属することを前提にしているといえ、基本的には法人の権利能力を踏まえたものであるといえる。そして、この課税関係の根拠として考えられるのは、包括的所得概念⁽³⁴⁾のもとで、譲渡益の本質を資産の値上り益として捉えるいわゆる増加益清算説である。⁽³⁵⁾この増加益清算説に基づけば、無償による資産の移転であってもその保有期間中の値上り益を把握し贈与者に対して課税することになると同時に、無償による資産の受贈として捉え受贈者に課税するという、同時課税（両面課税）として位置づけることができる。⁽³⁶⁾これは個人の相続についても同じで、被相続人にはその死亡までの保有期間中の値上り益に対して譲渡益課税が、相続人には相続による所得に対する所得課税、つまり相続税が生じることになる。

しかし相続については、個人間、とりわけ親族間であれば、相続権の根拠ともいえる、相続人の生活保障や相続財産に対する潜在的持分の清算という趣旨⁽³⁷⁾や、相続による財産取得を他の一般の所得と同様に所得税の課税対象とすることで累進税率との関係から多くの税負担につながるという点を考慮し、相続税を所得税の特別税として課税するという考え方に⁽³⁸⁾つながる。これとの関係で、現行所得税法は相続税を課された「所得」については非課税としているといえる(所得税法九条一項一六号)。

また、このような同時課税は国民の理解を得難いことから、財産を流出する被相続人・贈与者に対する譲渡益課税を、相続人・受贈者の将来の第三者への譲渡時まで繰り延べるように、いわゆる取得価額の引継ぎを定めている(所得税法六〇条)。

しかしながら、このような規定による対応は法人については見られない。というのは、法人については無償で資産を譲り受けた場合であっても、当該資産を時価で受け入れることになるからであると考えられている⁽³⁹⁾。しかし理論的には、個人の場合と同様に、法人についても取得価額を引き継がせることは可能であると考えられる。ただし、その場合には税率等の格差を利用した租税回避が懸念されるため、値上り益を清算することになったと解されている⁽⁴⁰⁾。

その結果、現行の法人税法においては、法人間での無償取引が行われれば、譲渡法人についても値上り益の清算課税がなされることになる(二二条二項)。しかし、その収益に対応して資産の流出があるため、その損失が寄附金として考慮される(二二条三項、三七条)。このような対応により、原則的には法人間の無償取引においては譲渡法人には課税問題が生じないことになる。それに対して、個人が法人に贈与する場合、そのような無償譲渡による資産の流出は所得の処分・消費に過ぎず、それを課税上考慮される途がない。そのため、所得税法五九条によって、遺贈の場合であれば被相続

人に対するみなし譲渡所得に対する税負担が問題になることになる。そうであれば、これは個人間の無償取引と同じことであって、本来的には国民の理解が得られないのではないかと考えられる。

また、譲り受ける法人側については、個人からでも法人からであっても、それは時価で受け入れることになるのであるから、将来的な譲渡の際には、受贈時の時価からの値上り益だけが課税されることになる。それに対して、個人の場合には所得税法六〇条により被相続人・贈与者の取得価額が引き継がれているため、譲渡時にその引き継いだ取得価額からの値上り益に対する課税がなされることになる。法人と同じく、受贈時に時価で所得に対する課税が、相続税・贈与税とどうかちでなされているにもかかわらず、このような課税関係の差異を生じるのである。

これについては、同時課税の考え方から整理すると次のように考えられる。すなわち、個人間の場合、被相続人について生じているのは譲渡所得であり、相続人に生じているのは一時所得である。そうすると、所得税法六〇条によって繰り延べられたのは被相続人の譲渡所得であり、それに対する課税はまだ行われていなかったといえる。そうすると、将来の譲渡時に相続人に生じる譲渡益についても、相続時に課税されたものとは別の所得であるから、二重課税に該当しないという評価も可能である。これに対し、法人については上記のように無償取引であっても、譲渡法人において時価によって収益が認識されている（法人税法二二条二項）⁽⁴¹⁾ため、値上り益の清算課税はすでになされていると考えることもできる。

しかし、このような考え方は平成二二年七月六日の最高裁判決との関係で問題を生じる可能性も考えられる。すなわち、この判決で最高裁は、相続時にその時点での時価で相続税が課税され、その所得に対する課税は二重課税になるため、所得税法九条一項一六号によって禁止されており、相続後に生じた「運用益」のみが所得税の課税対象になると示している。この考え方によれば、値上り益をもつ資産を相続した場合、その値上り益を含めた資産価値にはすでに相続税を課されて

いるのであるから、その後を生じる「運用益」は相続後に生じた値上り益のみということになり、その部分にしか譲渡所得課税はなされないということになると考えられるのである。そうすると、所得税法六〇条による資産の引継ぎは最高裁が禁止されていると解した二重課税を生じさせるものであるという評価ができることになる。⁽⁴³⁾ また、値上り益が相続人・受贈者において課税されるのであれば、法人への遺贈・贈与の場合に所得税法五九条によるみなし譲渡所得課税が生じることは、被相続人と相続人の両方に課税するという二重課税につながるともいえる。そのため、この点も問題になると考えられる。⁽⁴⁴⁾ さらに、法人において無償取引の収益を認識することにも問題があるとも考えられることになる。

他方で、譲受け法人において、時価で資産を受け入れるという点は、このような最高裁の考え方と整合し、上記のような問題を生じることはないと考えられる。そうすると、譲受け法人に対する課税について、受贈益として法人税を課すことは問題ないといえる。

しかし、これについて時価で受け入れそれに対する受贈益を認識するという点は、個人であっても同じである。それにもかかわらず、個人の場合は相続税・贈与税が、法人の場合は法人税が課されることになるのである。

このような差異はどこに根拠があるのか、ということを考えてみると、一つには上記のような法人に相続がないことが挙げられる。しかし、これについては、法人からの相続がないとしても、遺贈を受ける法人に対する相続税を否定する根拠にはなり得ないと考えられる。むしろ、法人が法定相続人になり得ないことが根拠として考えられるかもしれない。しかし、法定相続人以外への遺贈は、個人であれば相続税の課税対象になることからすれば、法定相続人でないことは根拠としては不十分であると考えられる。

そこで、別の観点から考えてみると、相続制度の根拠に一つの考え方が見出せるように思われる。すなわち、上述のよ

うに、相続は被相続人の財産に対する相続人の潜在的持分の清算という意味と、相続人の生活保障という意味とが認められている。そのような点を考慮すると、相続人に対しては基礎控除を高めに設定したり、税率の適用を所得税とは変えることで、税負担が過剰になり相続財産を不当に侵害されないようにするなどの配慮が必要になると考えられる。しかし、法人に対する遺贈については、法人において最低限の生活を保障される必要はないであろうし、法人が被相続人の財産形成のための手段ではあった可能性があるとしても、法人による被相続人の財産形成への貢献はなく、被相続人の財産に対する潜在的持分は観念し難いであろうから、このような配慮は必要でないと考えられる。また、個人とは異なり、現行制度のもとでは法人税は比例税率を採用している（法人税法六六条）のであるから、税負担が極端に大きくなることも考えにくい。そうすると、法人に対しては所得課税の特別税としての相続税は必要はなく、本来の所得課税である法人税が問題になるということが説明できるように思われる。

しかしながら、このような根拠であったとしても、純粋な遺産取得税方式のもとでは、遺産の取得者ごとに基礎控除を考えればよいのであるから、法人が相続税の納税義務者となることは否定できなくなる。つまり、潜在的持分がなく、生活保障の必要もない法人については、基礎控除をなくす、あるいは、きわめて低い価格に抑えることも可能になるのである。そうすると、遺産取得税方式においては、上記のような根拠は妥当しないと考えられるのである。

そこで別の観点からみると、わが国の場合、税額計算過程において遺産総額に対する税額を先に算出する遺産税的要素があり、基礎控除を遺産総額から控除することになっているため、法人と相続人の相違を課税関係に反映できていないのではないかとすることも考えられる。すなわち、現行の相続税制度のもとで法人を相続税の納税義務者として税額計算をすると、遺産総額から基礎控除を控除したのちに税額を計算する構造になっているため、本来そのような基礎控除の適用

を受けるべきでない法人についても、その税負担軽減の効果が及ぶことになる。これについては合理的な根拠がないと考
えられる。そのため、法人が相続税の納税義務者とすべきではないと考えられるのである。このように、わが国において
法人が相続税の納税義務者となっていないのは、遺産税的要素を取り入れて見出せるように思われるのである。

このような点が現行制度において法人が相続税の納税義務者とならないことの根拠として考えられる。しかし、このよ
うな問題は純粹な遺産取得税方式のもとでは生じないことになる。⁽⁴⁵⁾そのため、遺産取得税方式のもとでは、法人も相続税
の納税義務者となっていると考えられる。

そうすると、遺産取得税方式のもとで法人も相続税の納税義務者になるのであれば、そこには個人の場合と同じ課税関
係が考えられることになる。ただし、基礎控除など相続制度の根拠との関係で考慮すべき人的控除によって税額の差が生
じることにはなるといえる。そして、そのように遺産の取得にのみ着目して相続税の課税関係を捉えることになれば、被
相続人に対する課税関係についても問題を生じることにはなくなると考えられる。仮に、被相続人の保有期間中の値上り益
への課税を行うのであれば、相続時点においては、みなし譲渡所得課税を行うか、取得価額の引き継ぎを行うのか、とい
うように統一的な対応をとることも可能であると考えられる。

こうして考えると、人の死亡を原因とする財産の移転に対する統一的な課税関係を実現する可能性があるという点で、
現行の制度よりも純粹な遺産取得税方式のほうが適切であると思われる。

三・二 同族会社に対する遺贈と社員課税

上述のように、わが国において法人については相続税の納税義務は問題にならないが、その権利能力に着目して法人税

が課されるという課税関係を捉えているといえる。しかしこれについては、上記のように、所得税法との関連で問題があるように思われる。その点からも遺産取得税方式のほうが適切であるように考えられる。

これに関連して、上記のようにドイツでは、法人への財産の無償譲渡の場合に、株価の増加という反射的利益の課税関係も、法人への贈与税の納税義務を問題にすることで原則として対応されている。それに対して、わが国では、同族会社などにおいて、当該会社に対する贈与によって会社財産を増加させその株価の増加があれば、株主である個人へのみならず贈与課税がなされる場合もあるのである（相続税法基本通達九―二）。

本来の課税関係によれば、法人に対する贈与であれば、法人税が問題になり、また価格増加は単なる反射的利益に過ぎないともいえ、株主への課税は生じないはずである。しかし、なぜ、このような課税が生じるのであろうか。この点について次にみていくことにしよう。

相続税法九条は、対価を払わないで、又は、著しく低い価額での譲渡により利益を受けた場合、その利益に相当する金額について相続税又は贈与税を課すことを規定している。そしてその例示として相続税法基本通達九―二がある。そこでは、同族会社に対して無償で財産の提供があった場合に、その会社の株式又は出資の価額が増加したときには、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、当該財産を提供した者から贈与によって取得したものと取り扱うこととしている（同通達（二））。これは、会社に対する財産の無償提供によって、会社の含み資産が増加し、その会社の株式又は出資の価額が値上がりし、その会社の株主又は社員が利益を受けることに着目している。⁽⁴⁶⁾

この相続税法九条は、法律上贈与や遺贈により取得した財産でなくとも、その取得した事実によって実質的にそれと同様の経済的利益を得ている場合に、租税回避を防止するために贈与又は遺贈により取得したものとして課税する、租税回

避の否認規定として位置づけられている。⁽⁴⁷⁾ そうすると、この規定は相続税又は贈与税の課税を回避するためになされた取引のみを対象とするものであって、ドイツと同様に事実関係を総合判断した上で例外的に適用されることになると考えられる。

実際に問題となったものとして大阪地裁昭和五三年五月一日判決がある。⁽⁴⁸⁾ 本件において原告X会社は、訴外Aからその所有する甲会社の株式(本件株式)の譲渡を受け、その譲受価額をもって確定申告を行っていた。しかし所轄税務署長は、本件株式はいわゆる取引相場のない株式であって、甲会社の純資産価額を発行済株式総数で除したものが一株当たりの時価であると認定し、その時価と譲受価格との差額をX会社に対するAからの贈与と判断した。そしてX会社に対する法人税の更正処分を行うとともに、それによって利益を受けていることを理由として、X会社の発行済株式の九〇%超を保有するYに対して贈与税の課税処分を行った。これについて税務署長は、X会社が本件株式を取得した目的が、もっぱらAからYに対して甲会社の経営支配権を移転させるためであり、本件株式の譲渡は甲会社をAからYに移転したのと同視でき、その価額が時価より著しく低額であるため、実質的にAからYに対して贈与があったものとみなされると指摘している。

このような事実のもとで裁判所は、「著しく低い価額」に該当しない部分についての贈与税を取り消す判断を示している。そして、その前提として「本件株式を時価に比し低い価額で譲受けた結果、譲受価額六時価との差額に相当する金額が原告会社のかくれた資産となり、同社の純資産額が増加したこと、原告会社の株式は純資産増加分だけ価値を増し、従って原告会社の株主は株式の持分数に応じその保有する株式が価値を増したことによる財産上の利益を享受したこと、原告Yも原告会社の：株主として、原告会社の純資産が増加したことに伴い、所有株式の割合に応じた財産上の利益を享受した

ことが認められる」と認定している。

その上で、Aから原告Yに対して甲会社の経営支配権を移転することを目的として、本件譲渡による原告会社の大半の株式を所有する原告Yが、甲会社の株式を間接的に所有する結果となったことに照らし、「原告Yが財産上の利益を得たと認められる限度においてAから原告Yに対し贈与があつたものとみなすのが相当である」と指摘している。

このように本判決は、本件低額譲渡によって財産譲渡の利益が原告Yに帰属するという実質面を考慮して認定している。このような低額譲渡等の場合において、本規定を適用する要件については、「利益を受ける」ことになると思われる。これは、財産の増加や債務の減少であると考えられる。例えば、現物出資の場合、Aが財産（一、〇〇〇、〇〇〇円）を出資し、株式一、〇〇〇、〇〇〇円を取得する。それに対して、Bは財産（二、〇〇〇、〇〇〇円）を出資し、二、〇〇〇、〇〇〇円の株式を取得する場合、本規定の問題は生じない。しかし、Bが一、〇〇〇、〇〇〇円の株式しか取得していないとなると、AはBから利益を得たものと評価され、本規定による贈与税の問題が生じることになる。⁽⁴⁹⁾

これらの場合、前提となる贈与契約は存在しない。そこで、本規定の適用に関しては、実質的に当事者間で利益を得させる、その利益を得るといふ関係の存在が必要であるといわれている。⁽⁵⁰⁾このような関係を前提として、実質的な観点から租税回避を否認するということが本規定の趣旨と考えられることになる。そのため、その適用は慎重でなければならず、同族会社の場合に限定されているといえる。⁽⁵¹⁾そして本規定と同様のものとして、同族会社の行為・計算否認規定（相続税法六四条）があるが、これと基本的な適用要件についての考え方を同じくしながらも、本規定はその行為・計算を否認しない点に差があると考えられる。⁽⁵²⁾そのため本件では、本件株式の取得者をX会社としながら、原告Yに対して贈与税を課しているということになる。

これについて、原告Yは二重課税であると主張しているが、判決はそれについては何も触れていない。その一方で判決をみると、本件株式の実体法上の帰属をX会社と認定している。つまり、本件株式による権利の帰属、換言すれば利得の帰属をX会社と認めている。それにもかかわらず原告Yに対する贈与課税も認めている。このとき、所得の帰属とは別に「財産上の利益」がYに帰属していると認めていると指摘されている。⁽⁵³⁾所得の帰属とは別に財産上の利益の帰属を考えるということについて、その根拠は不明確である。そのため、このような課税については問題があるように思われる。

しかしながら本規定は、当事者において利益を得させる、得るという認識を有し同族会社を介することで相続税・贈与税を回避しようとする場合に、それを否認するものであるといえる。このような場合に、法人の権利能力に着目するのはなく、その利益を得る者に対して課税するという点では、ドイツ議論と同一性が認められる。その一方で、これが適用されるといふことは行為・計算の否認ではないため、法人に対しても法人税を課すという点ではドイツとは異なってくる。つまり、この場合には、法人への贈与があるため譲受け法人への受贈益課税と株主への贈与税が問題になるのである。さらに、譲渡者に対するみなし譲渡も問題になり得る。そうすると、この規定が適用される場合には、三重の負担を生じさせる課税関係になりかねないのである。このような課税関係を生じさせる理由は、上述のように、所得の帰属とは別に財産上の利益の帰属を考える点にあるが、その根拠は不明確であり問題があるといえる。

これに対して、ドイツ相続税法ではこのような場合においても、法人に対する贈与税か、株主に対する贈与税化を総合的に判断したうえで、いずれか一方の課税関係しか生じないことになる。これは遺産取得税方式のもとで、遺産の取得者が誰であるかを判断し、租税債務者を区分しているためである。そしてこのような対応の前提となるのは、法人が贈与税の納税義務者となることであると考えられる。そうすると、この点についても純粋な遺産取得税方式のほうが適切である

ようにも思われるのである。

三・三 小 括

ここまでみてきたように、わが国において、法人に対する遺贈や贈与に関する課税関係は、法人税が考えられることになる。そこには法人の権利能力が根拠として考えられると思われる。そして、相続税・贈与税の納税義務が問題にならないことの根拠は、相続税において遺産税的要素が取り入れられた計算構造になつてることが考えられることになる。

しかし、そのような根拠は遺産取得税方式のもとでは妥当しない。むしろ、現在のような課税方式を採用することで、個人と法人との間に、資産の譲渡に関する課税関係の差異をもたらしているという問題が考えられる。また、会社に対する贈与により株式の価格が増加するなどの反射的利益がある場合の課税関係については、ドイツと同様にその利益を受ける者が実質的に誰であるのかを判断し、例外的に株主や社員に対する贈与税が問題になることも考えられる。しかし、わが国では、会社への贈与による持分の価格増加を、同族会社を介した贈与税の租税回避として位置づけている。そして、譲受け法人に対して法人税を課し、株主に対しても贈与税を課すという課税が行われているのである。この点については、その根拠が不明確であり問題があるといえる。

これらの問題について、整合的な対応をとるためには、法人が相続税・贈与税の納税義務者となることが必要であると考えられる。そのためには、遺産取得税方式を採用することが適切であると思われるのである。

おわりに

以上みてきたように、ドイツにおいても、わが国においても、法人に対する相続税の課税のあり方は、その権利能力に着目したものとなつていふと考へられる。そして、ドイツでは遺産取得税方式のもとで、法人も相続税の納税義務者となつてゐる。それに対して、わが国では、法人に対する遺贈や贈与がなされた場合に、法人が相続税や贈与税の納税義務者となり得ないと解されてゐる。その根拠として、被相続人になり得ないなど遺産税的観点から説明がなされたが、相続による財産の取得を課税対象とすることから考へると、遺産取得税的観点からの説明が必要であるように思われる。

そこで、現在の課税関係を整理してみると、法人に対する相続税の納税義務が問題にならないのは、遺産税的要素を取り入れた税額計算過程に理由があると思へられる。現行の相続税においては、遺産税的要素があり遺産総額から相続税の総額をまず算出することになつてゐるため、法人に対する遺贈について相続税を課すことにすることは、相続の根拠との関係から適切ではないと思へるのである。このように考へると、現行制度において法人に相続税の納税義務が問題にならないのは、やはり遺産税の観点からしか説明ができないと思へるのである。

また、このような遺産税方式との考へ方との関連では、包括的所得概念のもとで、遺産税的に被相続人の保有期間中の資産の値上り益への課税の問題が指摘できる。法人に対する遺贈・贈与の場合にはみなし譲渡が行われ、個人での相続・贈与の場合には取得価額が引き継がれる。法人間では、時価での収益が認識されるが、それに対応して寄附金としての損金も認められ、原則として課税関係が生じないようになつてゐる。相続による財産の取得に対する課税が問題になるのであれば、被相続人への譲渡益課税は問題にならないはずである。また、上記の最高裁判決との関係では、取得価額の引継

ぎやみなし譲渡は生じないことになるとも考えられる。これらの点を統一的に解決するためには、法人に対しても相続によって財産を取得している以上、相続税を課すというのが一つの考え方として示されるように思われる。

さらに、会社に対する贈与により株式の価格が増加するなどの反射的利益がある場合の課税関係については、わが国では、会社への贈与による持分の価格増加を、同族会社を介した贈与税の租税回避として位置づけている。そして、譲受け法人に対して法人税を課し、株主に対しても贈与税を課すという課税が行われているのである。この点については、その根拠が不明確であり、問題があるといえる。また、このような場合に、法人が贈与税の納税義務者にならなければ、法人税だけでなく、場合によっては財産を譲渡した個人へのみなし譲渡も問題になるといえることが考えられる。そうすると、譲渡者、法人、株主への三重の課税関係を生じかねないのである。しかし、これについてドイツでは、利益を得ている者が誰かを判断し、その者に贈与税の納税義務を課している。法人か、個人である株主かのいずれかに贈与税が問題になるに過ぎないのである。この点でも遺産取得税方式を採用するドイツの制度は参考に値すると考えられる。

このように、現行の相続税制度のもとで法人が納税義務者とならないことでいくつかの問題が考えられる。これらの問題を解決していくためにも、相続税の納税義務者のあり方について検討していく必要があるといえる。そして、それにはドイツにおけるような純粋な遺産取得税方式が重要な示唆を与えてくれるように思われる。

*本稿は、平成二四年度科学研究費補助金【研究課題…22730020】に基づく研究成果の一部である。

(1) 金子宏『租税法第一六版』（弘文堂、二〇一一年）五〇三頁。

- (2) 金子前掲注(1)・五〇四頁、北野弘久編『現代税法講義五訂版』(法律文化社、二〇〇九年)一七六頁〔石島弘〕。
- (3) 金子前掲注(1)・五〇二頁
- (4) ただし、例外的に租税回避の防止のために社団などを個人とみなして課税する場合がある(相続税法六四条、六六条)。
- (5) 正確には相続・贈与税法と訳されるが、以下ではわが国に合わせて、特に断りの限り単に「相続税法」と示す。
- (6) 北野編前掲注(2)・一七七頁〔石島〕。
- (7) 三木義一編著『よくわかる税法入門第五版』(有斐閣、二〇一一年)二五五頁〔三木・奥谷〕。
- (8) Tipke/Lang Steuerrecht 20. Aufl., Köln, 2010, §13 Rz. 136 [Seer].
- (9) BfH, BStBl. 1960, 358.
- (10) BfH, BStBl. 1995, 81.
- (11) A.a.O., Tipke/Lang, §13 Rz. 135.
- (12) BStBl. III 1960, 358.
- (13) Troll/Gebe/Jülicher: Erbschaftsteuergesetz 41. Aufl., 2011, §20 Rn. 32.
- (14) 生前贈与(Schenkung unter Lebenden)の場合には、取得者だけでなく、贈与者も連帯債務者として租税債務者になる(二〇条一項)ため、納税主体性が問題になる場合、贈与者に該当するか、ということも問題になる。
- (15) BStBl. II 1989, 237.
- (16) 引用「」内の「」は特に断りのない限り、筆者による補足である(以下同じ)。
- (17) BStBl. II 1989, 237.
- (18) Urteile des EuGH Rheinland-Platz vom 15. Oktober 1992 4K 2913/90; EFG 1993, 390.
- (19) Daragan, Personengesellschaften als Steuersubjekte im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, ZEV 1998, 367.
- (20) Meincke, Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz, 15. Aufl., 2009, §1 Rn. 7.
- (21) FG Münster vom 18. Januar 2007 3K 2592/05, EFG 2007, 1037.

- (22) BGH vom 4. Dezember 2008 V ZB 74/08, NJW 2009, 594.
- (23) S. auch Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuergesetz 41. Aufl., 2011, §3 Rn. 12.
- (24) Hartmann, Zur unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Schenkungssteuerrecht, DB 1996, 2250, 2254; aa.O., Troll, §20 Rn. 34.
- (25) Aa.O., Daragan, 369.
- (26) Hollarz, Erbschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften, DStR 1995, 589, 591.
- (27) A.O., Hollarz, 591.
- (28) Wohlschlegel, Personengesellschaften als Erwerber im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, ZEV 1995, 94, 97f.
- (29) BStBl. II 1996, 160.
- (30) Hartmann, Unentgeltliche Zuwendungen eines GmbH-Gesellschafters an seine Gesellschaft, ZEWV 1996, 133.
- (31) Klein-Blenkers, Zuwendungen an eine GmbH als Zuwendungen an die Gesellschaft?, INF 1996, 331.
- (32) Aa.O., Hartmann, 135.
- (33) Aa.O., Klein-Blenkers, 332.
- (34) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同著『所得概念の研究』（有斐閣、一九九五年）一頁（初出、一九六六―一九七五年）、同「ボリス・ビトカーの『包括的課税ベース』批判論の検討」同一一九頁（初出、一九九〇年）、清水敬次「シャントツの純資産増加説（一）・（二）」税法学八五号七頁、八六号一五頁、小林威「包括的所得課税標準の検討」経営と経済（長崎大）五三巻四号一―一頁等がある。
- (35) 水野忠恒「所得税と相続税の交錯―非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」ジュリスト一〇二〇号一五六頁、同「欧米の相続制度と相続税」租税研究五〇五号四〇頁。
- (36) 渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税―財団法人日本税務研究センター編『譲渡所得の課税（日税研論集五〇号）』（財団法人日本税務研究センター、二〇〇二年）一四七頁。

法人の相続税納税主体性について（奥谷）

(37) この点については、拙稿「相続税の課税根拠と課税方式」税法学五六一号二六一頁及びそこに示されている参考文献を参照されたい。また民法の議論として、床谷文雄・犬伏由子『現代相続法』(有斐閣、二〇一〇年) 一二頁(床谷)等もある。

(38) 拙稿前掲注(37)・二五八頁及びそこに示されている参考文献を参照されたい。

(39) 三木義一「相続・贈与と税の総合判例解説」(信山社、二〇〇五年) 一一九頁。

(40) 三木前掲注(39)・一一九頁。

(41) 小池正明「年金払生保の相続税・所得税の二重課税(最判兵三二・七・六)」税理五三卷一三三二頁、大淵博義「年金受給権」と「年金払い」による保険金の相続税と所得税の二重課税問題―最高裁(三小)平成二二年七月六日判決の検証―」税理五三卷一四号一〇一頁、中里実「相続法におけるストックとフローの関係」ジュリスト一四一〇号一九頁、酒井克彦「みなし相続財産としての年金受給権に基づいて取得した年金への所得課税(上)―最高裁平成二二年七月六日第三小法廷判決を素材として―」税務事例四二卷九号四頁、橋本守次「年金受給権に関する相続税と所得税の二重課税問題―平成二二年七月六日最高裁判決を題材に―」税務弘報五八卷一四号一六二頁、藤曲武美「生命保険年金と相続税、所得税の二重課税」税務弘報五九卷一号一二七頁、末崎衛・水野信二郎「年金払いの生命保険に対する所得税と相続税の『二重課税』―最高裁平成二二年七月六日判決の意義―」沖繩法学論叢四号一二九頁。

(42) 民集六四卷五号一二七七頁。評釈として、注(41)・(43)に挙げたもののほか、山田二郎「年金払生命保険金が二重課税となる」とした事例(長崎年金事件)「自治研究八七卷八号一五〇頁、山本守之「年金として支給される保険金の課税関係―平成二二年七月六日最高裁判決を検証する」税務弘報五八卷一〇号一〇五頁、渡辺充「相続税法三条一項一号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金で年金の方法により支払われるもの(年金受給権)のうち有期定期金債権に当たるものにおいて、当該年金受給権に係る年金の各支給額が、所得税の課税対象となるかどうかが争われた事例―生命保険年金二重課税訴訟」判例評論六二四号(判例時報二〇九六号) 一六九頁、佐藤英明「根金払い方式の保険金の課税関係―最三小判平二二・七・六を契機として」金融法事務事情一九〇八号一八頁、瀧圭吾「相続税と所得税の関係―所得税法九条一項一六号の意義をめぐって」ジュリスト一四一〇号一二頁、酒井貴子「年金払特約付生命保険における二重課税の排除」民商法雑誌一四四卷

一号一〇五頁、澤田久文「年金型生命保険に対する相続税と所得税の課税関係に関する最高裁判決」法律のひろば六三卷一一号四三頁、志賀櫻「最高裁判平成二二年七月六日第三小法廷判決相続税と所得税の『二重課税』」税経通信六五卷一一号三二頁、畷田英人「生命保険年金に対する相続税と所得税の二重課税問題―最高裁判平成二二年七月六日判決の検討」法律時報八三卷七号九四頁、安井栄二「生命保険契約に基づく特約年金に対する所得課税」大阪経大論集六一卷六号二三三頁等多数ある。

- (43) 三木義一「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」税経通信六五卷一〇号二二頁、江崎鶴雄「同様に、不当に課税されている方々を救いたかった」税理五三卷一〇号五頁、浅妻章如「生命保険年金二重課税事件」法学教室三六二号四九頁、大石篤史「生保年金二重課税最高裁判決の意義と課題」ジュリスト一四一〇号一〇頁、酒井克彦「みなし相続財産としての年金受給権に基づいて取得した年金への所得課税(中)―最高裁判平成二二年七月六日第三小法廷判決を素材として―」税務事例四二卷一〇号一三頁、最高裁判決研究会『「最高裁判決研究会」報告書「生保年金」最高裁判決の射程及び関連する論点について』(http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afilefile/2010/11/24/22zen8kaig.pdf) 六頁、藤曲前掲注(41)・一二九頁。

- (44) 伊川正樹「相続税と所得税との関係をめぐる基礎的考察―いわゆる『年金の二重課税問題』を契機として―」名城法学第六〇巻別冊法学部創立六〇周年記念論文集一四一頁。

- (45) このような問題は事業承継との関連でも生じる。これについては、小池正明「非情報株式に係る事業承継税制の諸問題」税法学五六一号二八七頁、拙稿「ドイツ相続税法の改正と事業承継税制」税法学五六一号一七五頁。

- (46) 武田昌輔監修『DHC コメンタール相続税法』(第一法規・加除式)一〇三七頁。

- (47) 武田前掲注(46)・一〇三二頁。
(48) 行政事件裁判例集二九卷五号九四三頁。評釈として、富田達蔵・税経通信三八卷一五号一〇四頁、波多野曜子・法と民主主義一三八号四一頁がある。

- (49) 加藤千博編著『平成二二年版相続税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、二〇一〇年)一七一頁。

- (50) 武田前掲注(46)・一〇三六頁。

法人の相続税納税主体性について(奥谷)

△論 說▽

修道法字 三五卷 一號

三八（三八）

- (51) 加藤前掲注(49)・一七二頁。
- (52) 武田前掲注(46)・三五七八頁。
- (53) 波多野前掲注(48)・四四頁。