

## 公益財産寄附税制 ——その寄附控除要件の日米比較——

中村芳昭

### 1 はじめに

わが国における国等や公益法人等に対する現行の寄附税制は、個人が金銭寄附に対する寄附金控除（税額控除）のみならず一定の財産寄附に対する所得税の非課税特

---

\* 本稿は判例研究所の2016年度研究プロジェクト「公益法人税制に関する比較法検討——特に現金以外の資産を寄附した場合を中心として——」（代表者・木山泰嗣教授）の研究成果として、本研究ノートに、わが国の裁判例（1篇）及び米国の裁判例（5篇）を追加したものである。本研究プロジェクトの研究メンバーは、研究代表者・木山泰嗣教授を中心に、研究員として中村芳昭（本学名誉教授）、田村裕樹（弁護士、本学大学院法学研究科修士課程修了）、道下知子（西武文理大学准教授、本学大学院法学研究科博士前期課程修了・同博士課程単位修得済退学）、成田元男（米国税理士、本学大学院非常勤講師）、及び峯岸秀幸（公認会計士・税理士、本学大学院法学研究科修士課程修了・同博士課程退学）であるが、本研究プロジェクトの実施にあたっては研究会を組織し、この研究会には上記メンバーの他に数名が参加して、参加者（一部）も研究報告を担当した。この参加者は、藤間大順（本学法学部非常勤助手・本学非常勤講師、本学大学院法学研究科博士後期課程修了（博士（法学）））、その他の弁護士・税理士（数名）である。このため、本稿は、上記研究会による研究活動の成果を基礎としている（なお、研究会は長期休暇の月を除き原則としてほぼ毎月1回開催された。）。

例を認めている<sup>1)</sup>。しかしながら、こうした寄附税制において寄附を行った個人や法人がその寄附金額等について課税上控除等の適用を受けようとする場合は、その要件等が相対的にかなり厳格又は制限的な規定振りになっている。このことは、金銭寄附以外の財産（動産、不動産等）による寄附は特例として規定されているために、より一層強いといえる。

本研究ノートは、個人が公益法人等に公益目的（慈善目的）で財産寄附を行った場合の、財産贈与の非課税特例について、同様のアメリカの制度との若干の比較検討を行うことを目的とする。

この問題をここで検討しようとする直接的なきっかけとしては、わが国の寄附税制では金銭寄附を対象とする控除制度が一般的な制度となっているのに対して、財産寄附税制はひろく一般的に認められているわけではなく、特例的に認められているに過ぎない。これに対し、アメリカでは連邦や州といった統治団体はもとより民間の慈善団体に対する財産寄附税制は、金銭寄附税制とともにひろく一般的な制度として認められている<sup>2)</sup>。

このような寄附税制の違いは、この制度のインセンティブ効果を利用して遂行される現代社会の政策展開に大きな違いを生み出しているように見える。例えば、アメリカでは、財産寄附控除制度によって、不用な衣類その他の家庭用品等が非営利団体への寄附を通して慈善事業へひろく活用される可能性が格段に大きくなったり<sup>3)</sup>、品質的には問題がないのにその大半が廃棄処分にされる余剰食料品が民間非営利団体等へ現物寄附され、社会的にその有効活用が図られたり<sup>4)</sup>、環境保全団体等によ

1) わが国の公益法人税制の概要については差しあたり金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）450頁以下。

2) アメリカの慈善寄附税制及び慈善財産寄附税制の概要に関しては差しあたり伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第7版）』（中央経済社、2019年）302頁以下を参照。また、アメリカの慈善財産寄附の一端としての善意の余剰食料寄附税制に関する詳細な研究としては、石村耕治『アメリカ連邦所得税課税法の展開——申告納税法制度の現状と課題分析——』（財経詳報社、2017年）235頁以下がある。

3) 教会その他の民間慈善団体による慈善活動を通して、不用な衣類や家財道具などがひろく社会的支援活動（場合によっては国際的支援活動）に利用され、その有効活用がなされる事実がさまざまなかたちで紹介されているが、差しあたり伊藤・前掲（注2）の旧版（第6版）300～1頁参照。

4) 石村「余剰食糧寄附促進税制～食品関連企業の社会貢献と余剰食糧寄附の促進」前掲（注2）235頁以下。

る保全地役権 (conservation easement) の設定が容易に行われるようになることによって、生物保護や歴史地区保全のための保全地域等が確保され、それらの保全事業が推進される<sup>5)</sup>などである。このような事例を見ただけでも、慈善寄附控除制度、とりわけ財産寄附控除制度が広く認められると、民間非営利団体等が、政府とは異なるアプローチによって、政府のカバーできない事業分野はもとより、場合によっては民間による時代を先取りするような公益的な事業分野まで、多様な非営利事業活動の展開を推進することを可能にし、また期待できる場合があることが確認できらるであろう。

このような問題意識にたって、本稿は、わが国における財産寄附税制とアメリカの内国歳入法典上の慈善財産寄附税制について、その法的枠組みを中心に若干の比較検討を行おうとするものである。なお、厳密にはわが国の財産寄附税制が措置法上の所得税の非課税特例として定められているのに対し、アメリカのそれは連邦所得税法上の寄附金控除 (個別控除項目の1つ) として定められているという違いがあり、このことによって、制度的には、課税所得計算上で一定の寄附金相当額を控除するか、法令の規定により一定の寄附財産を課税対象から除外するという違いとなるが<sup>6)</sup>、この点は問わないこととして検討を進めることとする。

もとより、こうした公益・慈善寄附税制は、非課税制度にしる控除制度にしる、税法上ある種の優遇措置としてさまざまな批判のあることも事実である。また、わ

- 5) 浅妻章如「ナショナル・トラストその他の環境保全団体等への寄付に係る優遇税制の設計」立教法学 81 号 234 頁以下 (2011 年)、及び大沼友紀恵「物の文化的利益の確保のための一般財産法上の所有権の制限の比較法的研究 (1)」一橋法学 9 巻 3 号 311 頁以下 (2010 年) にアメリカの保全地役権寄附に対する連邦所得税の寄附控除が簡単に紹介されている。
- 6) 非課税には人的課税除外と物的課税除外があり、その中心は物的課税除外とされ、これは一般に課税対象から特定の項目を法令上除外することをいう (金子・前掲 (注 1) 178-179 頁、清永敬次『税法 (新装版)』(ミネルヴァ書房、2013 年) 209 頁等参照)、とされる。この非課税については、特に非課税所得と免税所得との区別が問題となるが、これにつき、例えば「非課税所得が観念上そもそも課税対象から除外され、租税法の適用上その所得がないのと同様に扱われるのに対して、免税所得は租税法上の所得を構成し、ただ一定の方法で計算されるその所得に対応する税金が免除されるという性格のものである」(注解所得税法研究会編『注解所得税法 (6 訂版)』(大蔵財務協会、2019 年) 246 頁) とされ、手続等の面では内容的に両者は類似しているものもあるので、こうした点では措置法 40 条の非課税は免税的であるともいえる。

が国では、歳出予算が税収を大きく上回る膨大な赤字財政になっているなかで、財産寄附税制を一般的に認めるような議論には大きな抵抗も予想される。にもかかわらず、一方では、政府による膨大な赤字財政の上限管理が適切に行われていない現実や、会計検査院の検査報告等によって政府による税収の使途自体の実際においても毎年多くの問題や疑義が指摘されていることなどがある中で、また、他方では、政府が打ち出す政策方向には歳出拡大を伴うものが多くなりがちな中で、逆説的に、そうした政府政策の利益には浴しない分野を個人の金銭寄附や財産寄附によって補完するという意味で、寄附税制に対する関心も依然として根強く存在するように思われる。ここには、公益団体等の活動や事業を支援する方法として、政府を通すよりも、寄附税制によって国民が公益増進支援等へ直接参加する方法（憲法上の財政民主主義の補完・実質化）を重視する見方が、意識するとしないとにかかわらず反映しているともいえる。

このように、公益寄附税制には、税制上の優遇措置の問題や、より根本的な憲法上の財政民主主義の問題といった基本的な問題がある<sup>7)</sup>。しかし、ここではこうした問題には直接立ち入らないこととし、わが国では主として所得税の非課税特例としての措置法上の財産寄附特例を念頭におき、これに対する米国の財産寄附控除制度との比較検討を進めることとする<sup>8)</sup>。

そのうえで、ここでとくに公益法人等に個人が財産寄附を行った場合の関係税制を取り上げようとするのは、この問題に対する法的検討があまり多くないことに加えて、近年においてこうした公益法人等に対する財産寄附税制上の問題が裁判でも争われ、裁判例も見られるようになっているので<sup>9)</sup>、税法上、実務的にもその法的検討が必要になっていることによる。

7) 差しあたり拙論「アメリカにおける財政統制——1970年代以降の問題を中心として——」日本財政法学会編『財政民主主義』（財政法叢書10号、学陽書房、1994年）9頁、とくに21頁以下参照。また、寄附金税制の根拠についてアメリカとわが国との詳細な比較検討をしたものとして石村耕治「非営利公益団体課税除外制・公益寄付金税制の根拠の日米比較」白鷗法学20巻2号73頁（2014年）を参照。

8) 法人税の寄附金税制の問題はここでは直接的には論じないこととする。

9) 藤間大順・別掲「租税特別措置法40、70条に関連する裁判例および先行学説について」を参照。

## 2 わが国税法上の公益寄附税制と財産寄附税制（個人寄附を中心に）

### （1）所得税法本法の寄附金控除制度

まず、わが国の個人の寄附金税制では所得税法（以下「所法」と引用。）本法の寄附金控除制度（所法 78 条）<sup>10)</sup>がその原則的な制度となっているので、これについて簡単に概観することから始めることにする。その主要な関係規定は次の通りである。

（A）納税者が一定の寄附金を支出した場合に、その合計額が 2000 円を超えると  
きは、その超える金額を、その者のその年分の課税標準である総所得金額、  
退職所得金額又は山林所得金額から控除することが認められている（所法 78  
条 1 項 1, 2 号）。ただし、その一定の寄附金の合計額の控除は、その者のそ  
の年分の課税標準である総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計  
額の 40% を上限とされる（所法 78 条 1 項 1 号括弧書き）。

（B）この場合の控除対象となる一定の寄附金は次のものとされている。

#### ①特定寄附金（指定寄附金）

⑦国又は地方公共団体に対する寄附金（同条 2 項一号）、

⑧公益社団法人、公益財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は  
団体に対する寄附金<sup>11)</sup>で財務大臣が指定したもの<sup>12)</sup>（同条 2 項二号、所得税  
法施行令 217 条一～六号、以下「所令」と引用。）、及び

⑨別表第一（公共法人）に所掲の法人その他特別法により設立された法人のう  
ち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増  
進に著しく寄与するものとして政令所定のもの<sup>13)</sup>で、その主たる目的の業  
務に関連する寄附金（所法 78 条 2 項 1～3 号）。

---

10) 金子・前掲（注 1）451 頁以下。

11) この場合の寄附金は括弧書きで「当該法人の設立のためにされる寄附金その他の当該法人の設立前に置いてされる寄附金で政令で定めるものを含む」と定めるが、これに該当する寄附金は所令 215 条では「同号に規定する法人の設立に関する許可又は認可があることが確実であると認められる場合においてされる寄附金」とされている。

12) この財務大臣による指定寄附金の場合の審査項目等については所令 216 条で定められている。

13) この場合の「公益の増進に著しく寄与する」法人の範囲については所令 217 条で定められている。

⑤同条2項3号の政令所定のものとして公益増進法人(所令217条)に対する寄附金。なお、公益法人制度改革により従来は民法上の公益社団法人及び公益財団法人はすべて特定公益増進法人として扱うものとされて(所令217条3号)、「特定寄附金」として寄附金控除の対象とされた。

②みなし特定寄附金(みなし指定寄附金)

⑦特定公益信託<sup>14)</sup>のうち、その目的が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令所定のもの(所令217条の2第3項)の信託財産とするために支出した金銭(所法78条3項)。

①認定特定非営利活動法人(NPO)に対する寄附金(租税特別措置法41条の18の2、以下「措法」と引用。)にも、みなし特定寄附金の適用。

⑨公益社団法人等に寄附をした場合における所得税額の特別控除の特例規定がある(措法41条の18の3)。

この所得税法の寄附金控除制度は「寄附金」控除とされているところから、直接的には個人の金銭寄附を対象としており、財産寄附は想定されていないようにみえる。もっとも、財産寄附も結局はその評価額が寄附相当額とされるので寄付金控除の対象と考えられなくもないが、わが国所得税法では法人への財産寄附はみなし譲渡所得課税の対象(所法59条)とされていることや、この制度においてはほかに財産寄附に必要な財産評価等の関係規定もとくに見当たらないこと等から、財産それ自体を寄附した場合にその評価額の控除を求めることはこの寄附金控除制度の下では困難であるといわざるを得ないだろう。

## (2) 個人の財産寄附税制

つぎに、個人の財産寄附税制であるが、現行の制度は、前記の所得税法本法の寄附金控除制度とは別個に、租税特別措置法上、所得税法59条のみなし譲渡所得税の

---

14) 特定公益信託の要件として、所令217条の2は、①その終了時に信託財産が国又は地方公共団体に帰属するといった所定の事項が信託行為において明らかであることに加えて、②受託者が信託会社であることを求めている。

非課税特例<sup>15)</sup>として規定されたものとされている。この制度の概要は以下の通りである。なお、現行制度は平成 18 年に公益法人 2 法の制定によってわが国の公益法人制度が抜本的に改革されたのを受けて、平成 20 年度税制改正で改正されたものである<sup>16)</sup>。

(A) わが国において個人が法人等に対して財産寄付を行った場合、所得税法上は一般に、法人に対する財産の無償譲渡として譲渡者には同法 59 条 1 項のみなし譲渡課税が適用されるので（法人が同様の財産の無償譲渡を行ったときは、法人税法上は譲渡法人には同法 37 条 7 項による寄附金課税が適用される。）、財産の贈与又は遺贈（財産寄附）は、国等への財産寄附はもとより、公益法人等への財産寄附で一定要件を満たすものについては、措置法上の特例として、これらの財産の贈与又は遺贈はなかったものとみなすこととされる（措法 40 条 1 項）。

(B) 措置法 40 条 1 項本文前段は、まず、国又は地方公共団体に対する財産寄附について「国又は地方公共団体に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合には、所得税法第五十九条第一項第一号の規定の適用については、当該財産の贈与又は遺贈がなかつたものとみなす。」と定めたあと、同条後段で、公益団体等への財産寄附について次の通り規定する。

「公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人（法人税法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人で、同法第二条第九号の二イに掲げるものをいう。）その他の公益を目的とする事業（以下この項から第三項まで及び第五項において「公益目的事業」という。）を行う法人（省略）に対する財産（国外にある土地その他の政令で定めるものを除く。以下この条において同じ。）の贈与又は遺贈（省略）で、当該贈与又は遺贈が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する

15) 金子・前掲（注 1）452～455 頁、若木 裕「措置法 40 条 1 項後段の適用を受ける寄附財産についての考察——企業組織再編等が行われた場合を中心として——」税大論叢 78 号 300 頁以下（2014 年）。

16) その施行は新公益法人制度と同じく平成 20 年 12 月 1 日からである。この改正について金子 宏「公益法人税制の改革」同『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010 年）47 頁、および措法 40 条関係の主な改正項目としては、若木・前掲（注 15）301 頁参照。

こと、当該贈与又は遺贈に係る財産（省略）が、当該贈与又は遺贈があつた日から二年を経過する日までの期間（括弧内省略）内に、当該公益法人等の当該公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであることその他の政令で定める要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものについても、また同様とする。」

そして、そこにいう「その他政令で定める要件」として、租税特別措置法施行令（以下「措令」と引用。）25条の17第5項は次のものを定めている<sup>17)</sup>。

- ①当該贈与又は遺贈が、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること（公益目的要件）。
- ②当該贈与又は遺贈に係る財産又は法第四十条第一項に規定する代替資産が、当該贈与又は遺贈があつた日から二年を経過する日までの期間（同項に規定する期間をいう。）内に、当該公益法人等の当該贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること（事業供用要件）。
- ③公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をすることにより、当該贈与若しくは遺贈をした者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又は当該贈与若しくは遺贈をした者の親族その他これらの者と相続税法第六十四条第一項に規定する特別の関係がある者の相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること（非不当減少要件）。

以上の措置法40条及び措令25条の17をあわせてみると、公益団体等への財産寄附に関する非課税特例の要件としては、措置法40条の公益法人等に対する財産の贈与又は遺贈であることのほか、①公益目的要件、②事業供用要件、及び③非不当減少要件が定められているといえる。これらのうち①と②は措置法40条と措令25条の17の両方に規定されている要件（文言の違いは別として）であるといえるが、③は措令のみで規定されており、しかも租税回避否認規定とほとんど同じ要件規定となっており、委任立法としては大きな問題があるといわなければならないだろ

17) 若木・前掲（注15）293頁は、措令25条の17第5項所定の3要件をこのように公益目的要件、事業供用要件及び非不当減少要件としているが、第3番目の要件はその規定ぶりが租税回避否認規定（例えば所法157条）とほぼ同様の要件規定となっている。

う。

さらに、措置法 40 条は、「……その他の政令で定める要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものについても、また同様とする。」と包括的な政令委任を定めており、上記①ないし③の実体的要件の該当性審査のため、本条による財産寄附者が事前に国税庁長官に申請することを義務づけ、その審査に基づく承認が手続要件とされている。従って、公益団体等への財産寄附においてはこの手続要件が事前のきわめて厳格な要件として定められている。措置令 25 条の 17 第 1 項はこれを次の通り定めている。

「法第四十条第一項後段の規定の適用を受けようとする者は、贈与又は遺贈（括弧内省略）により財産を取得する公益法人等の事業の目的、当該贈与又は遺贈に係る財産の内容その他の財務省令で定める事項を記載した申請書に、当該公益法人等が当該申請書に記載された事項を確認したことを証する書類を添付して、当該贈与又は遺贈のあつた日から四月以内（当該期間の経過する日前に当該贈与があつた日の属する年分の所得税の確定申告書の提出期限が到来する場合には、当該提出期限まで）に、納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない。」

このように、その承認申請手続が厳格なものとされているのは、恐らく公益団体等への財産寄附が非課税特例として規定されていることに関係していると思われる。この特例の非課税の意味が免税と同じかどうかは必ずしも明らかではないが、少なくとも本条が特例であることに加えて所得控除ではなくて非課税として規定されたことによって、その適否はともかくとして、法解釈論的には、二重の意味で厳格な解釈へ向かわせる<sup>18)</sup>原因となる立法構成がとられているといえる。

以上をもとにすると、わが国の個人の財産寄附税制には、次のような特徴がみられる。第 1 に、この措置法上のみなし譲渡所得税の特例の下では、公益法人等への財産寄附で一定要件を満たすものについては、所得税法 59 条のみなし譲渡課税の対

18) この点、例えば東京地判平 25.9.12 判時 2210 号 40 頁は、「本件特例（措法 40 条）は、所得税法 59 条 1 項 1 号による課税要件規定に対する例外規定に基づくものであり、公益性を担保し、租税負担の公平な負担を図る観点からは、措置法施行令 25 条の 17 第 2 項において定められている要件の解釈も厳格にすべきである。」（括弧は筆者）と述べているのはその例である。

象となる財産の贈与又は遺贈はなかったものとみなされる。このような措置法の規定形式のゆえに、この措置法上の規定は、一般に、所得税法 59 条のみなし譲渡課税の非課税特例と称されている。

第 2 に、この特例は、個人の寄附を念頭に、その寄附対象を単に「財産」として規定している。これは所得税法 59 条の「資産」ではなくて「財産」という用語を用いている点で違いはあるが<sup>19)</sup>、いずれもその時価評価に基づいて処理される点では共通である。

第 3 に、その対象財産の寄附は公益目的事業の法人に限定し、適用目的として公益増進目的に著しく寄与することを求め、さらに、当該寄附財産がそれら法人の公益目的事業に 2 年以内に直接供されまたは供される見込みであることを求める等、きわめて限定的な適用要件の規定振りとなっている。

第 4 に、財産の寄附であるにもかかわらず、措置法 40 条の適用を受けようとする寄附者は、前記の第 3 にあげた事項について事前に確認をもとめるため、それらの必要事項を記載した申請書を作成し、受贈法人の証明書とともに、所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する義務を課されている。

第 5 に、公益法人等に対する財産の贈与又は遺贈によって寄附者の所得税（若しくは相続税又は贈与税）の負担を不当に減少させる結果とならないこと、つまりこの場合の財産の寄附が所得税（相続税又は贈与税）のいわゆる「租税回避」のために使用されてはならないことがとくに定められている（この点は既述のように委任立法として疑義がある）。

このような特徴から、わが国の財産寄附税制は、例外的な特例として認められているため、その法的枠組みとしての適用要件も制限的・限定的に規定されていることが容易にみてとることができよう。

### (3) 関係裁判例

公益法人等に対する個人の財産寄附の非課税特例については、これまで、その適用をめぐる争われたかなりの数の裁判例が存在する。この非課税特例は平成 20 年税制改正で大きく改正されていることを念頭に置きながら、比較的近年の関係裁判

19) このような用語の違いが、司法解釈や行政解釈解釈等をみる限り、いまのところ何らかの著しい解釈上の違いをもたらしているようにはみえない。

例を中心に、いくつかの裁判例をその主たる争点に従って、以下、簡単にみてみることにしたい<sup>20)</sup>。

### (1) 寄附財産の財産評価

所得税法 59 条は資産の無償譲渡があった場合に「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課税することとされ、その金額は資産の移転時の時価と解されているので、この特例である措置法 40 条に基づく財産寄附の場合も同様に、その寄附財産の時価による寄附とされることになる。これによって寄附者は公益法人等に対してその財産の時価相当の価値のある財産寄附をすることになり、その財産寄附を受ける公益法人等の側では同じくその財産の時価相当の価値の寄附を受け入れることになり、従って、寄附者はこの寄附財産の時価相当額を措置法 40 条の下で非課税とされることとなる。そのため、こうした寄附財産の評価をめぐる問題は所得税法 59 条とその特例である措置法 40 条とでは共通の問題といえる。

しかし、財産寄附の場合には、事前に国税庁長官の承認手続が義務付けられているので、措置法 40 条の下で当該財産寄附の承認決定がされたときは、制度的に非課税とされる関係上、その財産評価が裁判で争われることはほとんど考えられない。したがって、この問題が裁判で問題となるのは、その財産寄附が手続的に不承認とされた場合に原則通りに所得税法 59 条が適用とされる場合である。現にそうした裁判例が多い。

最近の裁判例を 1 つだけあげると、例えば東京高判平 28.9.8<sup>21)</sup>がある。原告・控訴人 X が財団法人設立に際して自分の所有株式を同財団に寄附することにし、国税庁長官にその非課税承認申請（平 22.11.19）をしたところ、不承認決定がなされ、X は国税庁長官に再申請（平 23.1.19）をしたが、再度、不承認とされた。X は別訴でこの本件不承認処分の取消しを求めて争ったがこれも棄却等<sup>22)</sup>された。X は、その所得税申告には本件寄附に関する譲渡所得の金額等を記載せずに行い、後日、修正申告（平成 23 年 3 月 18 日）を行っていた。これに対し、税務署長 Y は、国税庁長官

20) 以下のわが国の関係裁判例について、詳しくは藤間・別掲（注 7）を参照。

21) 税資 266 号順号 12898。

22) 東京地判平 25.9.12 判時 2210 号 40 頁、東京高判平 26.2.12 税資 264 号順号 12408、最高判平 27.4.16 上告不受理決定。

の本件不承認処分を受け、X に対し、原則通り所得税法 59 条 1 項 1 号の法人への贈与による資産の譲渡として平成 23 年 3 月 11 日付けで更正処分を行った。X は、この課税処分に対し、X の修正申告を超える部分の税額の取消しを求めたのが本件である。

本件では、寄附財産の対象とされた株式 500 万株（1 株当たり 65 円）につき長官への申請書にはその取得価格が 3 億 2500 万円と記載されていたので、寄附財産に対する国税庁長官の不承認決定を受けて原則通り所得税法 59 条のみなし譲渡課税がなされる場合、その株式（このほかの他の資産も含め）の評価額が、「その時における価額」として妥当かどうかに関してその評価方法等も含めて争われた。しかし、裁判所は処分庁の評価額をいずれも妥当とする判断を行った<sup>23)</sup>。

本件のように、寄附財産の非課税承認申請が不承認とされたため、その結果として所得税のみなし譲渡課税を受けることになり、この場合に寄附対象とされた財産の評価額が争われる事例がほとんどである。他方、このような寄附財産の評価額は、この非課税承認申請が承認されるときは、措置法 40 条の下で原則としてそれと同じ評価額で当該財産寄附を受け入れられることとなるが、このような財産の評価が争われる事案は見当たらない。

## （2） 国税庁長官の承認手続要件

財産寄附の場合には国税庁長官による事前承認手続要件が課されているため、これが裁判でも争われている。ただこの手続きでは、その実際の審査に当たっては実体的要件を充足しているか否かが審査されることとなるため、裁判では下記（3）の公益事業供用要件が一緒に争われる場合がほとんどである。

例えば、東京高判平 26.2.12<sup>24)</sup>では、公益法人に株式の寄附をした寄附者（原告・控訴人）が、措置法 40 条 1 項後段の国税庁長官による譲渡所得の非課税の承認申請をしたところ不承認とされたので、この処分の取消請求をした。裁判所は、実際には寄附株式の事業供用要件を判断すれば足りるとした上で、本件株式の配当金为本件期間中に全額助成金として支給されたといえないため「本件寄附株式が、本件財団の公益事業の用に直接供されたということとはできないから（……）」、本件寄附は、

23) 東京高判・前掲（注 21）、東京地判平 27.12.11 税資 265 号順号 12769。

24) 税資 264 順号 12408。

譲渡所得非課税承認の要件を充足するとはいえない」<sup>25)</sup>として請求を退けた。

これに対し、財産の寄附者（原告）が措置法 40 条の適用を前提に確定申告を行ったところ、課税庁は反対に、その財産寄附が所得税のみなし譲渡課税の対象となることを前提に更正処分を行ったが、その後、それに対する長官の承認決定がなされ減額更正による還付を行ったことにつき、還付加算金の支払を求めて争った事案がある。東京地判平 13.2.13<sup>26)</sup>がこれである。すなわち、原告は、本件において、国税庁長官の承認決定に基づき減額更正がなされ各納付税額の還付を受けたものの、還付加算金の支払がなされなかったことから、被告に対し更正処分等の無効を主位的に主張して還付加算金の支払を求め、還付加算金と同額の国家賠償を予備的に請求した。

裁判所は、この請求に対し、本件承認決定前にみなし譲渡規定を適用して行った更正決定等には違法はなく、また、本件減額更正がなされた場合の還付加算金の起算日は国税通則法 58 条 5 項、同法施行令 24 条 5 項及び 6 条 1 項 1 号の規定により「減額更正があった日の翌日から起算して一月を経過する日の翌日」と解すべきであるとして、原告の請求を棄却した。

一見すると、本件では単に還付加算金の支払が問題とされているようにみえるが、より根本的には、本件原告のように、その確定申告に影響を与えることになる、財産寄附における国税庁長官による事前承認手続きのあり方が問題とされているとみることができる。寄附者の申告の点で、こうした不確定な事前承認手続きが申告に間に合うように運用されれば格別、そうでないときは、その不承認による課税リスクへの対処が、わが国のように、財産寄附について所得税の非課税特例として措置法に定められていることに起因して生起する問題といえるだろう。

### (3) 受贈法人の事業供用要件

財産寄附の非課税特例規定の中でもっとも争いが多いのは、寄附財産の事業供用

25) 安井栄二「判批」新・判例解説 Watch16 号 221 頁 (2015 年) は、本件第一審 (東京地判平 25.9.12 判時 2210 号 40 頁) の解説において、本件判決が事業供用要件について「法令の定めに従い厳格に判断すべきである」と述べる点は妥当だが、当時の法令には定められていない「直接性」を用いて要件該当性を判断した点はその理由づけを明確に示す必要があることを指摘する (同 224 頁)。

26) (公刊物未登載) 裁判所ウェブサイト又は LEX/DB 文献番号 2540166。

要件についてである。ここでは、いずれも株式寄附に関する2つの事件を取り上げておこう。

まず1つ目は、最近の東京高判平 26.2.12<sup>27)</sup>である。本件では、原告・控訴人 X が A 財団設立に対して現金及び B 株式を寄附することになり、そのうち B 株式の寄附は公益を目的とする事業を行う法人に対する財産の贈与に当たるとして、措置法 40 条 1 項後段に定める国税庁長官の承認申請をした。これに対し、国税庁長官が本件申請を不承認とする処分をしたため、X はこれを不服としてその処分の取消しを求めて争った。

本件では、措置令 25 条の 17 第 2 項 2 号が、当該贈与に係る財産は当該贈与があった日以後 2 年を経過する日までの期間内に、寄附財産が公益事業の用に供され又は供される見込みであることをその要件の 1 つとして定めているところ、株式のように、その財産の性質上、その財産を直接公益事業の用に供することができないものである場合には、各年の配当金等その他の財産から生ずる果実の全部が当該公益事業の用に供されるかどうかにより、当該財産の公益供用の判定をして差し支えないものとしている措置法 40 条通達の 9 ただし書きが問題となった。裁判所は、この通達規定を合理的な指針であるとしたうえで、本件では、前記寄附がされた月から 2 年以内の期間にされた寄附株式に係る配当金が全額助成金として支給されたということではできず、また、前記承認申請が当該寄附がされた日から 2 年以上を経過した時点でされた場合は、原則として当該財産が前記 2 年の期間内に実際に当該公益事業の用に供されたかどうかを判断すれば足り、当該寄附がなされた時点においてその見込みがあったかどうかを検討する必要はないなどとして、X の取消請求を棄却した。

次に、もう 1 つは、同じく株式寄附の事件である東京高判平 22.8.25<sup>28)</sup>である。本件は、原告・控訴人 X の父がなした財団法人への株式贈与に係る所得税法 59 条 1 項 1 号のみなし譲渡所得に関して、国税庁長官が措置法 40 条に基づく非課税の承認をしたが、その後、同承認を取り消したことに伴い、税務署長が更正処分を行ったので、X が、この更正処分の取消しを求めて争った事件である。これに対し、東京

27) 税資 264 号順号 12048, 同地判平 25.9.12 判時 2210 号 40 頁, なお, 最判平 27.4.16 は上告不受理決定。

28) 税資 260 号順号 11494。

高裁は、当該寄附財産たる株式を受贈公益法人側が譲渡し換価することによって取得した金銭自体を当該法人が事業の用に供したとしても、事業供用要件を充足しないと解するのが相当であるなどとして、控訴請求を棄却した。

なお、本件と類似の事案としてはほかに東京地判平 24.2.17<sup>29)</sup>等がある。

以上のような個人の財産寄附に対する非課税特例の適用に関する近年の裁判例を上記 (1)、(2) 及び (3) の争点についてながめてみると、裁判所は、この財産寄附の非課税特例の趣旨を例えば「公益法人等に対する財産の贈与等を行おうとする者に係る税負担を軽減して、民間の担う公益活動を促進しようとする点にあると解される。」<sup>30)</sup> としながらも、その解釈態度としては厳格な解釈姿勢を堅持しているように見える。そして、そこでは国税庁長官による事前承認手続が争われる事案が多いといえる。そのことは、すでに述べたわが国の財産寄附税制の特徴がまさしくその解釈に反映されているといえる。

次に、多くの裁判例で問題とされた事業供用要件については、とくに上記の東京地判平 22.2.26 で原告が「贈与者の与り知らぬところで贈与者に租税債務が発生する仕組みをとる措置法 40 条 2 項……は、自らがなした行為でない原因によって生じた結果について何らかの責任を負わされることが無いという責任主義の法理に反し、違憲である」と主張した。違憲論はともかくとしても、確かに寄附財産が公益的事業に供されるかどうかは、本来、受贈者である公益法人側の問題であって寄附者側の問題ではないとする解釈には一理あるようにも思われる。しかし、裁判所がこれを退けたことは、わが国の寄附者の財産寄附にはさまざまな法的制限要件が法定されていることとともに、その解釈でも過剰な課税リスクが肯定されることになり、このことと、上記の民間の公益活動の促進という財産寄附の特例の趣旨とがどのように整合するか改めて疑問とせざるをえない。

---

29) 税資 262 号順号 11885。なお、以上のほかに相続税上の財産寄附に関する裁判例として大阪高判平 13.11.1 判時 1794 号 39 頁、東京地判平 25.2.22 税資 263 号順号 12153 等があるが、ここでは省略する。なお、右大阪高判の「判批」として品川芳宣・TKC 税研情報 11 巻 2 号 16 頁、東京地判の「判批」として喜多綾子・新・判例解説 Watch 15 号 241 頁をそれぞれ参照。

30) 東京地判平 22.2.26 税資 260 号順号 11388 参照。

### 3 アメリカの慈善寄附控除制度と財産寄附

つぎに、アメリカの連邦所得税法の慈善寄附控除制度における財産寄附控除制度について、その基本的な法的枠組みをみてみることにしよう。もとより、この慈善寄附控除制度における寄附の一般的形態は金銭寄附であるので、財産寄附控除の法的枠組みといっても、基本的には連邦所得税上は金銭寄附の場合の控除の要件と共通する。その基本的条文は内国歳入法 § 170 (a) (1) 条（以下、単に IRC § 170 として引用する。）である。

IRC § 170 (a) (1) は、一般に、どのような慈善寄附であれ、その寄附の支払がその課税年度内になされたものであるときは、納税者はこれを控除することができる旨を定めている。そして、この場合の支払には金銭のみならず財産も含めている。この基本的条文に従えば、金銭寄附と財産寄附に共通の寄附控除要件として、一般に、次のようなものがあげられるであろう<sup>31)</sup>。すなわち①適格受贈者、②適格寄附又は贈与、③寄附対象財産、及び④控除額（控除制限）である。もっとも、アメリカではこれらの要件が必ずしも同様に捉えられているわけではない<sup>32)</sup>。以下では、これら共通要件についてまず説明し、その後、財産寄附に特有の規定等について、そのいくつかをみてみることにしよう。

なお、寄附金控除の要件としてはほかに、IRC § 170 (a) (1) が「課税年度内になされる寄附金の支払い」を定めていることから、寄附金の実際の支払要件もあげら

31) Harvey P. Dale & Roger Colinviaux, *The Charitable Contributions Deduction: Federal Tax Rules*, 68 *Tax Law* 331, at 336-347 (2015). 本稿における以下の米国の財産寄附税制の基本的法的枠組み及びその問題点の指摘にあたっては、これらに関して全体的に論述した比較的新しい論考が多くないため、本稿ではこの論文が Dale & Colinviaux, Id. としてたびたび参照される。

32) 寄附控除要件について詳しく述べた連邦所得税のケースブックが多くないなかで、J. Martin Burke & Michael K. Friel, *Understanding Federal Income Taxation*, 5th ed., Carolina Academic Press, 2015, at 381-392 及び Burke & Friel, *Taxation of Individual Income*, 6th ed., LexisNexis, at 552-557 (2016) は、例外的に、関係内国歳入法令とともに、基本的な寄附控除要件として ① 適格受贈者 (Who Is a Qualified Recipient?), ② 「寄附」又は「贈与」の該当性 (What Is a “Contribution” or “Gift”), ③ 現に支払い済みであること (Actual Payment Required), 及び ④ 慈善控除の制限 (Limitation on Charitable Deductions) をあげて詳しく説明している。本稿では、これら文献のうち、以下では、前者を Burke & Friel, Id. として参照することとする。

れるが<sup>33)</sup>，ここでは省略する<sup>34)</sup>。

## (1) 共通の寄附控除要件と財産寄附

### (A) 適格受贈者

適格受贈者に関しては IRC § 170 及び同 § 501 に規定されている。とくに IRC § 501 は、免税団体についてかなり一般的な規定とともに詳細な免税団体のリストを定めている。ここでは IRC § 501 の免税団体については、本稿の目的からして詳しく論じることはしないこととする<sup>35)</sup>。

IRC § 501 の規定にもかかわらず、IRC § 170 にも同じく適格受贈者を定めた規定がある。IRC § 170 (c) (2) B がそれである。これは「今日までもっとも重要な適格受贈者の種類」を定めるものであり、IRC § 501 (c) (3) の文言に類似するものの、まったく同じではない<sup>36)</sup>とされる。したがって、IRC § 501 に基づいてさまざまな非営利団体が免税団体になることができるが、同条によって自動的に IRC § 170 でも適格となるわけではなく、IRC § 170 (c) の規準も充足しなければならない<sup>37)</sup>、と解することになる。

IRC § 170 (a) (1) は、一般に、どのような寄附であれ、その寄附の支払がその課税年度内になされたものであるときは、納税者はこれを控除することができる、と定めていることはすでに述べた。この場合の支払には金銭のみならず財産も含まれると解されている。そして、その場合の慈善寄付の適格受贈者として、州、合衆国の属領又はこれらの政治的下位団体、若しくは、合衆国又はコロンビア特別区といった統治団体をあげたうえで (IRC § 170 (a) (1))、さらに「もっぱら、宗教的、慈善的、科学的、文芸的又は教育的な目的のために、若しくは国内的又は国際的なアマ

33) 例えば See Burke & Friel, Id. at 389.

34) 財務総規則は基本的には「寄附は交付が発効するときになされる」としているので、これを基準に寄附の方法に応じて解されることになる。See Treasury Regulation § 1.170 A-1 (1) and (2) (以下 Treasury Regulation を Treas. Reg. と引用)。

35) この点について詳しくは石村・前掲 (注 2) 168-175 頁を参照。同書には諸州の営利 / 非営利ハイブリッド事業体の類型と概要についても触れられているので、同・前掲 (注 2) 186-194 頁を併せて参照。

36) See Dale & Colinviaux, Id. at 333.

37) See John K. McNulty & Daniel J. Lathrope, *Federal Income Taxation of Individuals* (West Nutshell Series), 8th ed., West, at 270-271 (2012).

チュアスポーツ競技……を促進するために、若しくは子供又は動物の虐待の防止のために組織され又は運営される」法主体を定めている(IRC § 170 (a) (1))。これらの法主体が課税控除対象となる贈与を受けるのに適格であるためには、さらに次のような追加的な制定法上の基準を充足しなければならないとされている<sup>38)</sup>。

- ①法主体は合衆国内又はその属領内に設立され又は組織されなければならない(IRC § 170 (c) (2) (A))。
- ②法主体は禁じられている部内者に対する利益の供用を認めてはならない(IRC § 170 (c) (2) (C))。
- ③法主体は政治的活動に関与してはならない(IRC § 170 (c) (2) (D); Treas. Reg. § 1.170 A-1 (j) (5) (ii))。
- ④法主体は実質的なロビー活動に関与してはならない(IRC § 170 (c) (2) (D); Treas. Reg. § 1.170 A-1 (j) (5) (i))。

さらに、明示的な制定法上の要件ではないが、合衆国最高裁の Bob Johnes University 判決によって、法主体は基本的な公序(public policy)に違反してはならないことも<sup>39)</sup>、加えられている。

上記によると、例えば連邦所得税上の慈善寄附控除は、慈善受贈者が合衆国内に設立・組織されていないときは認められないこととなる。しかしながら、この点に関しては、逆に原則的には次のように解されている<sup>40)</sup>。適格な合衆国の慈善受贈者はその資金を海外で慈善目的のために利用できるとともに、贈与者は海外の慈善団体に寄附する合衆国の慈善団体に寄附することができる<sup>41)</sup>とされる。ただし、中間の合衆国慈善団体が「単に名目上の受贈者」にすぎず、真実の受贈者が「最終的な海外の受取人」であるときは、内国歳入庁は控除を否認する<sup>42)</sup>とされている。

以上の適格受贈者については、財産寄附の場合にも金銭寄附の場合にも共通する要件といえる。

38) 以下の指摘は、See Dale & Colinviaux, Id. at 334.

39) Bob Jones Univ. v. United States, 461 U.S. 574 (1983).

40) これについては、See Dale & Colinviaux, Id. at 334-5.

41) See Revenue Ruling 63-252. 1963-2 C.B. 101 (example 4 and 5) (以下 Revenue Ruling を Rev. Rul. と引用。).

42) See Rev. Rul. 63-252. 1963-2 C.B. 101 (example 1, 2, and 3).

(B) 適格寄附又は贈与

つぎに②の適格寄附又は贈与であるが、この適格寄附又は贈与について慈善寄附控除が認められる。慈善寄附については慈善団体「に対する又は[そ]の用に供する寄附又は贈与」(括弧は筆者、以下同じ。)と定義されているが(IRC § 170 (c)), そこにいう「寄附又は贈与」については制定法上の定義は存在しない<sup>43)</sup>。

この「寄附又は贈与」に関して、早い段階で、連邦最高裁がこの「贈与」の定義を試みたものに Commissioner v. Duberstein<sup>44)</sup> がある。そこでは「税法上の意味における贈与とは……公平で私心のない寛容さに起因する」<sup>45)</sup> とされたが、これは Duberstein 基準とよばれ、これに従って、「寄附とは、本法 § 170 の目的上、譲渡人の金額と釣り合った金銭的利益を入手するという期待を持たないでなされる任意の金銭又は財産の移転である」とする Rev. Rul. 88-104 が定められた<sup>46)</sup>。裁判例の中にはこれに従うものがあったが、こうした判決例の方向は譲渡者である寄附者の主観的な意図に依拠しているために評判がよくなかった<sup>47)</sup> とされる。その後、連邦最高裁は、United States v. American Bar Endowment において、「慈善寄附の必須要件 (sine qua non) は相当の対価を得ないでする金銭又は財産の移転である。」<sup>48)</sup> として基準を明確化した。

財務省は 1996 年にこれに関する財務省規則 (Treas.Reg.) を採用したが<sup>49)</sup>、この規則については次のような指摘がなされている。明確化のために同規則に一部文言をカッコ書きで補足して、「贈与者が[その支払と引き替えに受けた] 財又はサービスの公正市場価格を超える金額で支払をし、かつ、実際にも財又はサービスの公正市場価格を超える金額で支払をしようと意図しない限り、譲渡が『寄附又は贈与』とされることはない。」<sup>50)</sup> を引用し、この規則について、その前段が前記の American

43) See Dale & Colinviaux, Id. at 336.

44) 383 U.S. 278, 285 (1960). この Duberstein Case では IRC § 102 で使用されると同様に定義をしたとされる (See Burke & Friele, Id. at 385.).

45) Id. at 285.

46) 1983-2 C.B. 46, See Burke & Friel, Id. at 385.

47) See Dale & Colinviaux, Id. at 336.

48) 477 U.S. 105, 118 (1986).

49) Treas. Reg. § 1.170 A-1 (h) (1), (2).

50) Treas. Reg. § 1.170 A-1 (h) (1).

Bar Endowment Case の規準に由来するのに対し、その後段がまったく客観的な基準となっていることを指摘した上で、前段の主観的な基準は余り実務的重要性がなくなっているとしている<sup>51)</sup>。いずれにしても、この規定の基準の下では、贈与者が慈善寄附控除を受けることができるのは、贈与者が財又はサービスの見返り (quid pro quo) を受けているときは、その公正市場価格を超える金額を支払うことを意図して実際に支払う場合に限られることとなり<sup>52)</sup>、その慈善控除はその見返りの評価価格を超える寄附支払の金額 (差額) に限られる<sup>53)</sup> こととされたといえる。

この財務省規則の述べるところは、分かりづらいところがあるので、内国歳入庁通達 (Rev.Rul.) があげている設例を1つだけ示すと<sup>54)</sup>、M 慈善団体が M のチャリティー事業の資金調達のためにシンフォニーコンサートを後援し、ホール代、演奏家の報酬、広告代、チケット印刷代といった費用の支払を楽団側に弁済することを条件に、チケット売上の全額を M が受け取ることにしたという事例である。このことを前提にして、M がそのチケットを例えば M のコンサート公演の代金に相当するチケット代として一般席 5 ドル、特別席 15 ドルで売った場合と、そのコンサートを M への寄附要請の機会とするために一般席 15 ドル、特別席 30 ドルで売った場合を例示し、納税者がいずれもそのチケット代の一部を M に対する又は M の用に供する慈善寄附をしようとするつもりで購入したとき、そのチケット代の一部を連邦所得税上慈善寄附として控除できるか否かを説明する。そして、前者のチケット購入の納税者については、そのチケット代の全額が M のコンサート開催の負担額に当てられるときは、その控除を認められないのに対し、同様の M のコンサート公演の条件の下で、納税者が後者の特別席のチケットを 2 枚購入し 60 ドル支払った場合、そのうちの 40 ドルが確定入場負担額を超えることを証明できるときは、この 40 ドルは慈善寄附として控除することができる<sup>55)</sup>、とされている。

しかし、このような財産寄附では、寄附財産のうちの寄附者の権益全体より少な

51) Dale & Colinviaux, Id. at 337.

52) Treas. Reg. § 1.170 A-1 (h) (1) (2). これは、一般に慈善寄附税制における見返り (Quid Pro Quo) の問題としてとりあげられているが (See Dale & Colinviaux, Id. at 340.), とくに寄附額とこの見返りとの差額分の寄附の問題で議論される。

53) Burke & Friele, Id. at 387.

54) Rev. Rul. 67-246.

55) Rev. Rul. 67-246, Example 1 and 2, 1967-2 C.B. 104.

い贈与は慈善寄附控除を受ける資格を認められないが、このルールには次のような5つの例外が存在することが指摘されている<sup>56)</sup>。

- ①慈善残余権信託における残余権利益の贈与 (IRC § 170 (f) (2) (3); Treas. Reg. § 1.170 A-7 (a) (1)),
- ②慈善指図信託における指図利益の贈与 (IRC § 170 (f) (2) (B))
- ③贈与者の所有財産全体の中の不分割利益の贈与 (IRC § 170 (f) (3) (B) (ii); Treas. Reg. § 1.170 A-5 (a) (2)-7 (a) (1))
- ④個人の住居又は農場における残余権利益の贈与 (IRC § 170 (f) (3) (B) (i); Treas. Reg. § 1.170 A-7 (a) (3) & (4)), 及び
- ⑤適格保全寄附 (IRC § 170 (f) (3) (B) (iii); Treas. Reg. § 1.170 A-7 (a) (1))

こうした贈与者の財産の利益全体のうちの不分割利益の贈与に対する控除が認められるのは、寄贈者(又は寄贈者と受贈者とが共同で)が寄附の直前に財産の権益全体を所有し、かつ、その他の要件が充足されているときのみである<sup>57)</sup>、とされる。

なお、このほかに特定の贈与目的の指定、条件の付加なども寄附控除に影響を与えることになる<sup>58)</sup>が省略する。

このような適格贈与をめぐる司法の側の動きとしては、American Bar Endowment Case の3年後、連邦最高裁は、この判例の基準に基づいて Hernandez v. Commissioner<sup>59)</sup> について判断した。本件では、Hernandez を含む上告人がサイエントロジー教会のオーディティング期間とトレーニング期間のために支払われた料金を慈善寄附金控除の対象として認められるか否かが争われた。この事件の判断に当たって、連邦最高裁は、適格受贈者に対する一方的な支払と財又は役務の見返りを得て受贈者になされる支払とを区別しようとした連邦議会の立法経緯を確認した上で、所定の支払が対価の期待を持ってなされたか否かを問題の取引の外部的徴表で審査してきた IRS の実務について、American Bar Endowment Case を引用して内国歳入庁長官による部分的控除の否認を肯定した<sup>60)</sup>。そして、こうした IRC § 170 の解

56) Dale & Coliaux, Id. at 338-339.

57) IRC § 170 (o) (1) (A).

58) See Dale & Coliaux, Id. at 338.

59) 477 U.S. 105, 118 (1986), 同判決については 成田元男・別掲 Hernandez Case を参照。

60) Id. at 690-691.

釈に照らして、本件の支払は典型的な対価交換の一部であり、その金銭の見返りに特定の利益すなわちオーディティングとトレーニングを受けたことを認定し、最高裁は、結局、「オーディティングやトレーニングのために当該教会へなした上告人の支払は内国歳入法上の語句の意味の範囲内の『寄附又は贈与』に該当しない」<sup>61)</sup>と判示した。

慈善寄附控除は、上述のように、所定の適格団体「に対する又は[そ]の用に供する寄附又は贈与」に限って認められることとされるが、その後、この解釈をめぐる争われた裁判例として、Davis v United States of America<sup>62)</sup>がある。

本件では、上告人のDavis夫妻は、モルモン教の信者であったが、その子らがモルモン教会のために無償・フルタイムで役務提供していた間、その子らに対して送金した資金について慈善寄附控除を請求した。同教会の書面の指針ではその資金はもっぱら布教活動(家賃、食費、旅費、及び布教中の個人的必要費)のために使用されるものとされ、子らはこれに従って資金を使用していた。夫妻は1980年に1980年分及び1981年分の修正所得税申告書を提出し、布教活動中の子らに送金した資金について追加的な慈善寄附控除を請求した。しかし、IRSはこの夫妻の請求を棄却したので出訴して争った。地裁および巡回控訴裁判所の判決ではいずれも原告の主張が退けられたので、本件は連邦最高裁へ裁量上告された。

連邦最高裁は、IRC § 170の慈善団体「に対する又は(そ)の用に供する寄附又は贈与」に関する連邦議会の立法趣旨やIRSの解釈等を詳細に検討した後、判事全員一致で本件に対して上告棄却の判決を下した。O'Connor判事による法廷意見は、贈与又は寄附について、「それが適格団体のために法的な強制可能に委託され又は類似した法的編成によって委託されているときは、適格団体『の用に供する』に当たる」<sup>63)</sup>とし、本件については、「上告人らの子らの口座への資金の送金はIRC § 170の適用上、その教会『に対する又は(そ)の用に供する』寄附に当たらない」<sup>64)</sup>と判示した。

さらに、1996年の財務省規則の制定後においても、例えば、両親が自分の子の宗

61) Id. at 691.

62) 495 US 472 (1990), 同判決については田村裕樹・別掲 Davis Case 参照。

63) Id. at 485.

64) Id. at 472.

教学校に支出した両面性のある授業料（子らの保育と宗教教育）の支払額の一部につき寄附控除の適用を求めた裁判があった。Sklar v. Commissioner<sup>65)</sup>である。Sklar 夫妻がその子らの宗教学校に支出した授業料の支払額の一部につき、この部分が宗教教育に配分される学生時代の授業料分に対応するという根拠として、授業料の55%の控除を求めた。これに対し、IRSは、IRC § 170のもと両面性のある支払いのうち慈善寄附にあたる部分の控除を認めたが、一方、納税者が支払の見返りとして便益を受けた部分の控除を認めなかった。そこで、Sklar 夫妻は、IRSがサイエントロジー教会に対して同様の控除を認めているのだから、これらの授業料コストは、「もっぱら無形の宗教的利益」を受け取った支払額として、IRC § 170に基づいて控除できると主張した。

これに対し、第9巡回裁判所は、連邦最高裁がかつてこのような支払の控除可能性について United States v. American Bar Endowment<sup>66)</sup>で検討し、納税者はこの両面性のある支払の額がその見返りとして得た財の公正市場価格を超えることを立証しなければならないと判示したことを引用した。この点について、Sklar 夫妻は、その子らが受けた非宗教的教育の費用の市場価格を公立学校の費用であると主張した。しかし、本件巡回裁判所は、Sklar 夫妻がこの点について何らの証拠も提示していなかったから、IRSの控除否認にも租税裁判所のIRSの処分肯定の判断にもいずれも過誤がなかったと判示し、租税裁判所の判決を維持して本訴控訴を棄却した。

### (C) 控除対象となる寄附財産の範囲

IRC § 170 (a) の下で、納税者はその課税年度内になされた慈善寄附の支払いについて慈善寄附控除を受けられ、この支払いを金銭でも「財産」でもすることが認められていることは、すでに述べた。財産寄附控除の場合には寄附財産の未実現の増加益を控除することとして扱われるため<sup>67)</sup>、その寄附財産の公正市場価格が寄附の支出として控除されることとなる<sup>68)</sup>。

65) 282 F. 3d 610 (2002), 同判決については峯岸秀幸・別掲 Sklar Case 参照。

66) Id. n36, 477 U.S. 105 (1986)。

67) Burke & Friel, Id. at 395. また、こうした立法は誤りだとして批判的に検討するものとして、See Lawrence Zelenak, Figuring Out the Tax: Congress, Treasury, and the Design of the Early Modern Income Tax, Cambridge University Press, 83 (2018)。

68) Treas. Reg. § 1.170 A-1 (c) (1)。

一方、IRC § 170 (e) は、通常所得の寄附と並んでキャピタル・ゲイン財産の寄附について規定し、「慈善財産寄附の金額は、本条の下で別段に規定されているときは、次の (A) 及び (B) の金額の合計額まで減額されるものとする。」としている。この場合の (A) 及び (B) については、さらに、(A) として、寄附財産が納税者によって (寄附時に決定される) 公正市場価格で売却されたと仮定したときに長期キャピタル・ゲインとならなかったであろう利得の金額を定め、(B) として、とくに①「有形動産」(tangible personal property) の慈善寄附、② IRC § 170 (b) (1) (E) 所定のもの以外の (IRC § 509 (a) で定義される) 私的財団に対する又はその用に供するための慈善寄附、若しくは、③「特許、著作権商標、商号、営業秘密、ノウハウ、ソフトウエア (……) 又はこれらに類する財産、若しくはこれら財産の評価額又は登録価格」(なお剥製品は省略) の慈善寄附を定め、同様に公正市場価格で売却したと仮定したときに長期キャピタル・ゲインとなったであろう利得の金額を定めている。

ここでは②の私的財団への慈善寄附を別とすれば、寄附財産として①の有形動産と③の知的財産とを明定し、とくに後者を具体的に網羅的に規定したうえで、その公正市場価格で売却したと仮定した場合に長期キャピタル・ゲインとなるべき利得としていることに注意されるべきである。また、とくに有形動産についてはさらに、寄附財産に対する受贈者による供用要件が定められているが、これにつき、次のような IRS の見解を摘示したうえで、その適用について財務省規則によりながら下記のような説明がなされている<sup>69)</sup>。

「直接的かつ機能的使用基準は〔無関係の使用を判断するために〕適用されるものとする。受贈者が、その特定の免税目的を実施するさいに寄附を受けた評価性動産を実際に使用する意図がない場合には、IRS では、内国歳入法が慈善寄附の金額に対し別段に減額されるべきことを差し支えないものと定めていると解する。」

そして、この基準の適用について、さらに例をあげて、医学部による寄附絵画の展示が「関連する使用」を構成しないので、寄附者はこのルールの下で寄附絵画の金額を減額しなければならないのに対し、教育機関に寄附された絵画が当該機関により、図書館に展示されて美術専攻学生の研究に供されることによって教育目的の用に供されるときは、この使用は「無関係の供用」には当たらないとしている<sup>70)</sup>。

69) この点に関する以下の説明は Dale & Colinviaux, Id. at 345. による。

70) Treas. Reg. § 1.170 A-4 (b) (3) (i).

しかし、財産寄附者は寄附財産が受贈者による実際の使用を必ずしも知ることができないので、財務省規則には寄附者に対するある種の保護措置規定 (safe-harbor rules) が定められている<sup>71)</sup>。

いずれにしても、上記の規定は寄附財産の種類を重視して控除の対象とするよりはその性質等により寄附財産の控除額の求め方に違いをもたせたものと解される。従って、このような財産寄附の控除額を定める規定の下においては、どのような寄附財産が慈善寄附控除の対象としてどのような制限等を受けるかが問題となる。この点、内国歳入法は、一定の場合の控除否認や特別規定をおいている。IRC § 170 (f) がそれである。

同法は、「IRC § 508 (d) 又は IRC § 4948 (c) (4) で定められる団体又は信託に対する又はその用に供する寄附については、それら条項の定める条件を満たす限り本条項のもとで控除は認められないものとする。」と定めた上で、次のような多くの項目について控除否認その他の制限等を詳細に定めている。

- (1) 信託に委託された財産の寄附では、残余権、所得権益 (income interest)、その他一定の支払 (IRC § 170 (f) (2))。
- (2) 財産の一定の部分的持分 (IRC § 170 (f) (3))。
- (3) 不動産の残余権の価額 (IRC § 170 (f) (4))。
- (4) 一定の利息の減額 (IRC § 170 (f) (5))。
- (5) 自弁の支出の控除 (IRC § 170 (f) (6))。
- (6) 第 (2) 号 (財産の一定の部分的持分) を遵守する訂正命令 (IRC § 170 (f) (7))。
- (7) 一定の寄附の具体化要件 (IRC § 170 (f) (8))。
- (8) ロビー活動の場合の控除 (IRC § 170 (f) (9))。
- (9) 従業員生命保険 (split-dollar life insurance)、年金および養老契約 (endowment contracts) (IRC § 170 (f) (10))。
- (10) 一定の寄附の適格評価その他の文書化書類 (IRC § 170 (f) (11))。
- (11) 中古自動車、中古船舶および中古航空機の寄附 (IRC § 170 (f) (12))。
- (12) 登録歴史保存地区に存する建物の一定の持分権 (IRC § 170 (f) (13))。
- (13) 更生信用貸しに帰属する金額の減額 (IRC § 170 (f) (14))。

---

71) Treas. Reg. § 1.170 A-4 (b) (3) (ii).

(14) 剥製品 (IRC § 170 (f) (15))。

(15) 衣類や家庭用品 (IRC § 170 (f) (16))。

(16) 記録保存 (IRC § 170 (f) (17))。

(17) 贈与者の助言を受ける基金への寄附 (IRC § 170 (f) (18))。

これらの特別規定は複雑であるので、これ以上ここで述べることはしないが、この点に関連するいくつかの財産寄附の問題については、財産寄附に特有の問題として後述する。

このように、米国の寄附財産については包括的に慈善寄附控除の適用対象としてるので、逆にその場合の控除否認その他の制限等を詳しく規定することが必要になると解される。従って、これらの控除否認等の対象との関係で法的には何がそれらに当たるのかが争われることになる。以下、このような裁判例を2つあげることとしよう。なお、歳入庁通達にも同様の規定が定められているが省略する<sup>72)</sup>。

こうした財産寄附をめぐる比較的新しい裁判例として、*Rolfs v Commissioner*<sup>73)</sup>がある。本件では、ボランティア消防署の訓練のために寄附した家屋の価値が、その見返り（本件では当該家屋の解体作業サービス）の価値を超えるか否かが争われた。原告は家屋の寄附が法 170 条の慈善寄附控除に該当するとして申告したところ、内国歳入庁はこれを否認したので、租税裁判所に出訴した。

租税裁判所は、原告の寄附した家屋の価値がその解体作業のサービスという利益の価値を超えていないとして原告の請求を棄却したので、第7巡回控訴裁判所へ控訴したのが本件である。

同控訴裁判所は、租税裁判所の判断を支持して、原告の控訴を棄却した。裁判所は、原告がその家屋の評価方法として主張した家屋の解体前と後で評価するアプローチを退けたうえで、被控訴人 IRS の主張を採用した、当該寄附家屋を消失条件で売却したとした場合の評価方法を採用し、当該寄附財産の公正市場価格はその寄附の見返りの利益の公正市場価格よりも低いとして、原告の主張を退けた租税裁判所の判決を支持した。

ほかに寄附控除対象となる財産の該当性自体が争われた裁判例もある。*Lary v*

72) 伊藤・前掲(注2)303頁以下を参照。

73) 668 F. 2d 888 (2012)、同判決については道下知子・別掲 *Rolfs* 判決(控訴審)参照。

United Stats<sup>74)</sup> がその例である。本件では、Lary 医師が 1976 年にアメリカ赤十字に対して行った献血（血液の寄附）の価格が慈善寄附控除の対象となるか否かが争われた。第 11 巡回控訴裁判所は、血液の寄附が役務の履行を構成するのか生成物の寄附を構成するのかの何れの解釈によっても、慈善寄附控除として認められず、とくに財務省規則では役務の履行に対する慈善寄附控除が禁止されている、として原告の請求を退けた。

このように、本件は、財産寄附控除が一般的に認められる場合において、その対象財産の限界領域をめぐる解釈問題の具体的事案（献血における血液は寄附対象財産に当たるのか）の 1 例としてあげることができる。

#### (D) 控除額の制限

③ の控除金額については控除制限（限度額）が設けられている。これは一般に「寄附基準額」（contribution base）の比率として定められ、この基準額は基本的には調整総所得を意味する<sup>75)</sup>とされる。例えば、個人納税者の場合には、教会、教育機関、医療機関及び一定の公益団体等で、IRC § 170 (b) (1) (A) (i)～(viii) に該当する公益慈善団体に対してなされた寄附の場合には、その課税年度中の納税者の寄附基準額の 50% まで控除することが一般に認められる<sup>76)</sup>。また、前記の IRC § 170 (b) (1) (A) が適用される慈善寄附以外の慈善寄附の場合には、こうした寄附の合計額が、(i) 課税年度中の納税者の寄附基準額の 30%、又は、(ii) IRC § 170 (b) (1) (A) の下で控除対象となる慈善寄附の金額を超える課税年度中の納税者の寄附基準額の 50% の、いずれか少ない金額を超えない限度まで控除することが認められる<sup>77)</sup>。このように、こうした控除制限は、受贈者である慈善団体、その性格、分類のカテゴリーや寄附財産の種類等によって異なった控除制限が定められている。

慈善寄附の控除限度の比率は次表の通りである<sup>78)</sup>。

74) 787 F. 2d 1538 (11th Cir. 1986)、同判決については中村・後掲 Lary 判決（控訴審）参照。

75) IRC § 170 (b) (1) (G)。

76) IRC § 170 (b) (1) (A)。

77) IRC § 170 (b) (1) (B)。

78) この点については併せて石村・前掲（注 2）264 頁の図表 II-30 を参照。

表 慈善寄附控除の控除額制限

| Type of Contribution                                                                                                             | Amount of Deduction                                                                      | % Limit if Contributed to a "Public Charity"<br>[described in § 170 (h) (1) (2)] | % Limit if Contributed to a "Private Charity"<br>[something not a Public Charity]                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Cash                                                                                                                             | FMV*                                                                                     | 50% of AGI**<br>[170 (b) (1) (A)]                                                | 30% of AGI, but not to exceed (50% of AGI less gifts to public charities)<br>[170 (b) (1) (B)]     |
| Loss Property<br>(basis exceeds value)                                                                                           | FMV<br>[1. 170 A-1 (c) (1)]                                                              | 50% of ACI<br>[170 (b) (1) (A)]                                                  | 30% of AGI, but not to exceed (50% of AGI less gifts to public charities)<br>[170 (b) (1) (B)]     |
| Ordinary Income Property (value exceeds basis, but it's not a capital asset)                                                     | AB***<br>[170 (e) (1) (A)]                                                               | 50% of ACI<br>[170 (b) (1) (A)]                                                  | 30% of AGI, but not to exceed (50% of AGI less gifts to public charities)<br>[170 (b) (1) (B)]     |
| Short-Term Capital Gain Property<br>(value exceeds basis in capital asset donor held 1 year or less)                             | AB<br>[170 (e) (1) (A)]                                                                  | 50% of ACI<br>[170 (b) (1) (A)]                                                  | 20% of AGI, but not to exceed (30% of AGI less gifts to public charities)<br>[170 (b) (1) (D) (i)] |
| Long-Term Capital Gain Real Property<br>(value exceeds basis in real property held for more than 1 year that is a capital asset) | FMV<br>[1. 170 A-1 (c) (1)]<br>AB, if to a private foundation [1. 170 A-II (1) (B) (ii)] | 30% of ACI<br>[170 (b) (1) (C) (i)]                                              | 20% of AGI, but not to exceed (30% of AGI less gifts to public charities)<br>[170 (b) (1) (D) (i)] |
| Long-Term Capital Gain Intellectual Property<br>(value exceeds basis in certain                                                  | AB<br>[170 (e) (1) (B) (iii)]                                                            | 50% of ACI<br>[170 (b) (1) (A)]                                                  | 20% of AGI, but not to exceed (30% of AGI less gifts to public charities)<br>[170 (b) (1) (D)      |

公益財産寄附税制

|                                                                                                                                             |                                                                                                                                |                                                                                              |                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| intellectual property held more than 1 year that is a capital asset)                                                                        |                                                                                                                                |                                                                                              | (i)]                                                                                            |
| Other Intangible Long-Term Capital Gain Property (value exceeds basis in an intangible capital asset held for more than 1 year)             | FMV [1. 170 A-1 (c) (1)] AB, if to a private foundation [170 I (1) (B) (ii)], unless "qualified appreciated stock" [170 I (5)] | 30% of ACI [170 (b) (1) (C) (i)]                                                             | 20% of AGI, but not to exceed (30% of AGI less gifts to public charities) [170 (b) (1) (D) (i)] |
| Long-Term Capital Gain Related Tangible Property (value exceeds basis in a tangible capital asset that is related to the charity's purpose) | FMV [1. 170 A-1 (c) (1)] AB, if to a private foundation [1. 170 A-II (1) (B) (ii)]                                             | 30% of ACI [170 (b) (1) (C) (i)]<br>50% of AGI, if to a private foundation [170 (b) (1) (A)] | 20% of AGI, but not to exceed (30% of AGI less gifts to public charities) [170 (b) (1) (D) (i)] |
| Long-Term Capital Gain Unrelated Tangible Property (value exceeds basis in a tangible capital asset that is unrelated to charity's purpose) | AB [170 (e) (1) (A) (i)]                                                                                                       | 50% of ACI [170 (b) (1) (A)]                                                                 | 20% of AGI, but not to exceed (30% of AGI less gifts to public charities) [170 (b) (1) (D) (i)] |

\*FMV: Fair Market Value (公正市場価格)

\*\*AGI: Adjusted Gross Income (調整総所得)

\*\*\*AB: Adjusted Basis (調整基準価格)

(出典) Samuel A. Donaldson and Donald B. Tobin, Federal Income Tax, Thomson Reuters, at 743-744 (2012).

## (2) 財産寄附に特有の事項や控除ルール

以下では、財産寄附に特有の事項や控除ルールについて、簡単にみておくこととしたい。

(A) 第一に、財産寄附の場合には寄附財産の評価の問題がある。現金寄附の場合にはその現金額を控除対象とすることができるが、財産寄附の場合にはそれと同様

に控除でないからである。

IRC § 170 (e) の下で、評価性財産の贈与がなされた場合に、慈善寄附控除は、当該財産の公正市場価格と、当該寄附財産を納税者がその寄附のときに公正市場価格で売却したと仮定したときに、長期キャピタル・ゲインとならなかったであろう利得の金額との差額になるが<sup>79)</sup>、実際には、この規定は、納税者に対して、通常所得財産（例えば棚卸商品や納税者の制作した芸術作品）と、売却されたときにいわゆる「短期キャピタル・ゲイン」をうみだすことになる財産との納税者の調整基準額の金額内でのみ、控除を一般に認めている。また、上記の IRC § 170 (e) (1) (B) (iii) に明定された財産の寄附については、慈善寄附控除は当該財産の売却の際に公正市場価格で成立すると仮定する長期キャピタル・ゲインの利得の金額まで減額されることになるが、実際には、納税者は、その者の寄附財産の調整基準額に相当する慈善控除を認められるにすぎない。

なお、これらの場合における長期キャピタル・ゲインや短期キャピタル・ゲインについては、前者については、1年以上にわたって所有されている資本利得資産の売買又は交換からの利得、後者については、1年未満所有の資本利得資産の売買又は交換からの利得、とそれぞれ定義されている<sup>80)</sup>。

このような財産寄附について、IRS は、当初はその控除額は寄附者の原価基準額であるとしていたが、後にその考え方を変えて、かわりに公正市場価格の方をとった<sup>81)</sup>、とされる。財務省規則は、長年にわたってその控除金額はその財産の公正市場価格であると定めてききたが、この公正市場価格について次のように規定する。

「公正市場価格とは、その財産が、買いの強制もなければ売りの強制もなく、かつ、両者が関係事実に関する合理的知識を有するときに、取引意欲のある買い手と取引意欲のある売り手との間で所有者が交替することになる価格である。」<sup>82)</sup>  
 なお、財務省規則は、棚卸資産が寄付された場合の原価や費用等の取扱いに関す

79) IRC § 170 (e) (A).

80) そこでのいう資本利得資産については棚卸品、創作した納税者によって所有されている文学作品や芸術作品、履行されたサービスのために受け取ることができる利益のような項目、と定義している。この説明について伊藤・前掲(注2) 306頁参照。

81) Dale & Colinvau, Id. at 356.

82) Treas. Reg. § 1.170 A-1 (c) (2).

る詳細な規定も定めている<sup>83)</sup>が、これについては省略する。

こうした詳細な規則に加えて、IRSはその不服審査官向けの評価手引きを発行している。しかし、多数の訴訟事件が存在するにもかかわらず、こうした財産評価をめぐる争訟が決まったように提起され続けている<sup>84)</sup>とされる。

このように米国の慈善寄附税制において広く財産寄附が認められていることの反面、その寄附財産の評価をめぐる問題が1つの大きな問題となっているといえる。

(B) 第二に、財産寄附に特有の控除ルールが存在する。こうした特別の控除ルールとして、とくに①衣類及び家庭用品、②車両及び③適格保全寄附があげられているので<sup>85)</sup>、これらについても、若干、述べておくことにする。

棚卸資産、知的財産及び剥製品に関するルールに付加して、連邦議会は、次のような寄附財産（資産）特有のルールを定めている<sup>86)</sup>。

まず、衣類や家庭用品（例えば家具、電子機器及び家庭用電化機器）の場合であるが、これらについては、これら財産（資産）が良好な使用状態かそれ以上でないときは控除が認められない<sup>87)</sup>。ただし、寄附者が納税申告書に評価を含めているときに500ドル超で評価される単一の用品にはこのルールは適用されない。

次に、車両については免税団体の自動車寄附プログラムの濫用を防止するために寄贈車両の売買価格を制限する特別ルールを設けたもので、500ドル以下の車両等には適用されない<sup>88)</sup>。

最後に適格保全地（通常は保全地役権）の寄附に対する寄附控除の適用に関する特別のルールであるが、これは私有財産権の一部の寄附に対する控除を禁止するルールの例外として規定されているので、適格保全地に該当することや所定の保全目的に該当すること等が要求されている。なお、この場合の寄附は他の慈善寄附よりも

---

83) Treas. Reg. § 1.170 A-1 (c) (4) 及び石村・前掲（注 2）266 頁以下参照。

84) Dale & Colinvau, Id. at 356.

85) See Dale & Colinvau, Id. at 334.

86) 以下は Dale & Colinvau, Id. at 347 による。

87) これは IRC § 170 (f) (16) で Pension Protection Act of 2006 の一部として立法化された (See Pub. L. No. 109-432, § 1216 (a), 120 Stat. 780 and Prop. Reg. § 1.170 A-18, 73Fed. Reg. 45, 908 (Aug. 7, 2005)).

88) IRC § 170 (f) (12) で American Jobs Creation Act of 2004 の一部として立法化された (See Pub. L. No. 108-357, § 884 (a), 118 Stat. 1418, 1632-34).

優遇されるため、その濫用に対して強い批判が存在する<sup>89)</sup>。

これらのうち、とくに前2つ衣類・家庭用品や車両の寄附は納税者一般にひろく利用される可能性があるだけに、立法による特別の規制が加えられているといえよう。これに対し、3つめの適格保全、いわゆる保全地役権の寄附は、内国歳入法が1969年以来部分的な財産の権利利益の贈与に対する控除を一般的に認めないとするルール<sup>90)</sup>の主要な例外であることに加えて、控除額制限が2006年以来、寄附基準額の50%であり(IRC § 170 (b) (1) (E) (i))、他の評価財産の30%と比べて驚くほどに高額であるうえに、当該課税年度に控除しきれない価額の繰越控除についても通常の5年に比べてより長期の15年間とされる(IRC § 170 (b) (1) (E) (i))など、寄附控除税制上非常に有利な控除対象として認められていることによるとみられる<sup>90)</sup>。保全地役権の寄附に対する寄附控除に対する批判は、こうした手厚い有利な措置に對ものである。

(C) 第三に、役務(サービス)の寄附や不分割財産の寄附の問題がある<sup>91)</sup>。これらに関連してIRC § 170 (f) (3) (A)は、寄贈者の権益の全体を下回っている財産上の権益の慈善寄附を控除対象にすることができない旨を、一般的に規定したうえで、IRC § 170 (f) (2)は、一定の信託への譲渡を慈善寄附控除として適格であると認める特別規定を定めている。こうした特別規定の全体は非常に複雑なものとなっているが、その一部に関する連邦議会の特別の立法措置等についてはすでに前述したので、ここでは、役務(サービス)の寄附や不分割財産の寄附に関する財務省規則を取り上げることにしよう。

これらについては、Treas. Reg. § 1.170 A-1(g)が役務の寄附を、またTreas. Reg. § 1.170 A-7(d)が部分的利益の寄附に関する3つの設例を定めている。

このうち、後者のTreas. Reg. § 1.170 A-7(d)では、10階建ての事務所ビルの所有者Aが特定年度に慈善団体にその最上階を賃貸料なしで使用させる場合の部分的利益(設例1)、Bが100エーカーの土地の不分割の2分の1の権益を共有の借地人として慈善団体に寄附する場合の現在評価額50,000ドルの部分的利益(設例2)、及

89) 例えば、See Daniel Halperin, Incentives for Conservation Easements: The Charitable Deduction or a Better Way, 74 Law & Contemp. Probs. 29 (2011).

90) Helperin, Id. at 29.

91) See Burke & Friel, Id. at 392.

びDが10,000ドルを慈善団体に現金で貸し付けてその資金の使用のための利息の支払を請求しない場合の部分的利益（設例3）があげられ、何れも慈善寄附控除の控除対象にはならないとしている。

前者の Treas. Reg. § 1.170 A-1(g) は、サービスの寄附について、適格団体に対する役務の寄附であっても、それに関連する原価や費用を除き、控除対象として認められないとして次のように述べる。

「役務の寄附については、IRC § 170 のもとで控除が認められない。ただし、寄附控除を認められる団体に対する役務の供与に附随して発生する非弁償の支出は、控除可能な寄附になることがある。例えば、役務の贈与を行うさいに費消される必要のある、一般的な実用性のないユニフォーム代は、控除することができる。同様に、役務の寄附の遂行上必要的に発生する自弁の交通費も、控除することができる。役務の寄附の遂行中に家を留守にする期間中の合理的な食費や宿泊費もまた、控除することができる。本項の適用上、家を留守にする期間中という用語は、その文言がIRC § 162 及びその下での規則の目的上使用されるところと同様の意味を有する。」

要するに、この規則は、サービスの寄附については寄附控除の対象としては認められないことを明確にする一方、こうしたサービスの提供に要した合理的な諸費用（例えば交通費、食事代、宿泊費など）については、一般的な必要経費として控除することが認められることを規定したものといえる。ただし、この規則は別の納税者の慈善団体へのサービスの供与に伴って発生する費用を賄うためになされる支払には適用されない<sup>92)</sup>、とされる。

#### 4 財産寄付に対する税法上の控除制度の比較検討

所得税の寄附金控除についていえば、わが国とアメリカとでは、寄附金控除制度の対象範囲において大きな違いがあることは一見して明らかである。こうした寄附金控除の対象範囲の違いは、財産寄附の控除範囲についても同じである。この点に関連して、細かな法技術的な違いは別にして、ここでは、次の5点をとくに指摘し

---

92) Burke & Friel, Id. at 392 n. 31 はこの点について Davis Case によるとしている。

ておきたい。

第一に、財産寄附の場合については、アメリカの連邦税法上は所得税法本法の慈善寄附控除制度の本則規定の一部として、いわば当然に金銭寄附のみならず財物の寄附も含まれる形で規定されているのに対し、わが国の場合には所得税法本法上の寄附金控除の対象は金銭寄附に限っているため、財産寄附は措置法で所得税法59条のみなし譲渡課税の特例として規定されているにすぎないことが、まず指摘できる。すなわち、わが国では財産寄附は所得税法の本則的な寄附金控除の対象とされていないのである。このような制度構成が取られているので、その適用においても、財産寄附については措置法上の非課税特例の対象として認められることとなるので、他の措置法上の特例の一般的な解釈適用と同様に、いきおいその解釈適用が限定的になされる傾向をもつことは否定できないであろう。前述した関係裁判例には事案の判断にあたって現にこのような解釈がなされるべきことを述べたものがある。

これに対して、アメリカの財産寄附は連邦所得税法上、金銭寄附と同じく寄附金控除の本則の中に含まれる制度構成を取っているため、例えば、先述のアメリカの裁判例のうち、Rolf Case では消防署に対する納税者の古家の寄附が、また Lary Case では赤十字に対する献血（血液の寄附）が慈善寄附控除の対象となるか否かが争われたが、これらの事件は一般的な財産寄附に対する寄附金控除の適用においてその対象となる財産の範囲の外延又は限界がその解釈問題として争われ、前者は肯定されたが後者は否定された裁判例としてあげることができる。

日米両国の寄附税制における財産寄附の課税上の取扱いには、以上のような基本的な制度的立脚点や法的構成上の大きな違いがあることが容易に見て取ることができる。このような制度的な違いからすれば、寄附税制を解釈適用する場合にもその対象や争点にも、大きな違いが現れることにならざるを得ないのは当然のことであるといえよう。

第二に、個人の寄附についていえば、個人が適格慈善団体又は公益団体等へ財産又は金銭を「贈与」した場合に財産寄附税制の対象とされる点では、その財産の対象範囲等は別として、日米で共通する。この点、米国では IRC § 170(f) が適格慈善団体「に対する又はその用に供する寄附又は贈与」を慈善寄附控除の対象として規定している。この規定の「贈与」について、連邦最高裁の判例と IRS の税務行政実務を経て、前述の1996年の財務省規則が制定され現在に至っている。そこでは慈善

寄附の際に何らかの又はサービスの見返りを受けた場合が問題となったため、同規則は、これにつき、見返りの公正市場価格を超える金額の支払をすることを意図し、かつ、現にその支払をしない限り、IRC § 170(c) の「寄附又は贈与」とはならないとする基準を定めている。この基準のうち前者の主観的な支払の意図はあまり実務的重要性をなくしているとされている。

この点、わが国では一般に税法上「贈与」を狭い意味で解するので、建前としてはそのような部分的寄附は、金銭寄附にしる財産寄附にしる、認めていない。しかし、例えば近年導入された、いわゆるふるさと納税では、事実上、上記のアメリカの部分的寄附と同様の問題が出現している<sup>93)</sup>ようにみえる。ここではアメリカのこの問題に対する議論を踏まえて検討を要すると思われる。

第三に、前記の点に関連して、アメリカの慈善寄附税制では、慈善寄附が金銭又は財産でなされた場合に、適格受贈者からその寄附額よりも低い一定の見返り品又は同等のものを寄附者が受け取ったときであっても、その差額分の寄附について寄附控除の適用が認められる。この点は金銭寄附でも財産寄附でも共通であるが、財産寄附の場合には、前述のように、内国歳入法は部分的な財産権益の贈与に対する寄附控除の適用を一般的に認めていないので、こうした財産権益の一部の寄附は例外的な扱いとされてきた<sup>94)</sup>。

93) ここではこれについて簡単にコメントを加えておくと、まず現行の課税取扱いとしては、狭義の贈与を厳格に維持することを前提にして、寄附者の金銭寄附に対する受贈者（寄附受取者）からの見返り品等を寄附者の一時所得に含めて課税対象とすることが示されている（所得税法基本通達 34-1 (5)、照会への文書回答につき国税庁 HP 参照）。しかし、第一に、このような取扱いにはアメリカの部分的寄附の取扱いと比べて、寄附者の側に過大なリスクと責任を負わせる制度構成となってしまうといわざるを得ない。というのは、寄附者は寄附による金銭拠出だけでなく、寄附受領者からの見返り品等の適正な評価額を調べてこれを一時所得として申告しなければならないからである。見返り品は本来、これを与える寄附受領者の側がその価格をよく承知しているはずだし、また寄附者の側が見返り品等を評価し申告しなければならないとすると、その評価額は同一ではなくなる上、これによる課税は不公平となる。第二に、ふるさと納税の見返り品課税について、現行の寄附控除制度を維持した上で見返り品には一時所得の課税をするか、それともアメリカのように寄附と見返り品等の適正な評価額との差額を寄附控除として認めるようにするかは、両者を検討のうえ、いずれの制度的構成をとる方が合理的であるかで決すべき問題といえよう。

94) Helperin, *Id.* at 30 はその主要な例外が保全地役権の寄附であるとしている。

この点に関するわが国の財産寄附税制の下ではどのような取扱いになるのだろうか。個人の財産寄附については、前述の通り、措置法40条1項は、国・地方団体に対する財産寄附については「所得税法第五十九条第一項第一号の規定の適用については、当該財産の贈与又は遺贈がなかつたものとみなす。」(同項前段)と規定し、公益法人等に対する財産の贈与又は遺贈についても「また同様とする。」(同項後段)と規定しているので、この特例が両方とも同じく所得税法59条1項1号の特例規定であることに限定している。この場合に所得税法59条1項2号の法人に対する低額譲渡がその特例対象から除かれており、従って、上記の米国の財産寄附におけるような部分的な財産権益の寄附を排除していると解される。これが認められるためには、所得税法59条1項2号の法人に対する低額譲渡も、措置法40条の特例規定に含める必要があるからである。

第四に、わが国の多くの裁判で争点とされている財産寄附に対する非課税特例の適用に関する国税庁長官の承認申請における公益法人等の事業供用要件については、前述の通り、わが国では、この要件を充足しないときは当該財産寄附は不承認とされ、所得税法59条1項1号のみなし譲渡所得課税が行われることになってしまう。この点については、アメリカでも慈善団体が寄附財産を非関連使用に供したときは寄附者の慈善財産寄附の金額が減額されることが原則的に定められているが、他方では、財務省規則には寄附者に対するある種の保護措置規定(セーフ・ハーバールール)が定められている点で違いがある。この点を指摘するとどめる。

第五に、わが国寄附金税制と比べて、米国の慈善寄附控除制度は、もともと金銭寄附控除を広範に認めていることに加えて、財産寄附控除も同様に一般的に認めていることから、その制度自体がいきおい複雑なものとなっていることは否めないといえる。例えば、金銭寄附と違って、財産寄附控除が認められる場合には、制度的には寄附財産の公正市場価格による評価が不可欠になるので、このことだけをとってみても寄附税制の複雑化は避けられないことが容易に思い当たるであろう。

問題は、財産寄附控除制度によってこうした寄附控除制度の複雑化が一定程度避けられないとしても、それを上回る制度的な利点を見いだせるかどうかである。1点いえるのは、現代の私有財産制度下での豊かな物質社会においては、財産寄附控除制度の立て方にもよるが、アメリカの財産寄附控除制度のように、その財産寄附の対象に例えば不用品衣類その他の家庭用品までをひろく含む場合には、その財産

寄附控除制度は、わが国の金銭寄附控除制度を中心に財産寄附の非課税特例を認める制度と比べて、一定の低所得者を所得税の寄附控除の対象に参加させることを可能にするといえるだろう。すなわち、個人の寄附控除税制の適用範囲がより低所得者層にも拡大することが期待できるのである。このことは、その収入の関係上、金銭寄附の場合には寄附金控除等の適用を受けることができないような者でも、不用品な衣類や家庭用品等なら寄附できる場合がありうることは容易に思いつくであろう。

ほかに、本稿の冒頭で触れたように、こうした寄附控除制度の違いが社会的にどのような影響や効果をもたらすかも大変興味深い論点である。しかし、ここではこれらについては立ち入らないこととし、この問題については寄附控除制度の意義や根拠、その社会的な機能に着目して、別途検討される必要があることだけ<sup>95)</sup>、付言しておきたい。

## 5 おわりに

以上において、個人が、統治団体である公的団体はもとより、公益的又は慈善的な団体に対して財産寄附を行った場合における日米の寄附控除等税制について比較検討を行った。この検討は、財産寄附に対する寄附控除等税制の基本的法制度に焦点を合わせて行ったものである。

しかし、財産寄附に対する寄附控除等税制はそれ自体、一方では金銭寄附の場合と比べて制度的に複雑化が避けられないところがあるものの、他方ではそれには金銭寄附の場合とは異なる社会的意義や機能が認められる。こうした制度的な検討がこれまでにいくつかの特定の財産（資産）の寄附の場合について詳細になされているものがあることは本稿の冒頭で例示したが、それら以外の財産（資産）の寄附の場合についてもひろく検討されるべきであるといえる。また、こうした制度的な比較はアメリカ以外の先進諸国にまで広げて検討される必要がある<sup>96)</sup>ことも課題として述べておきたい。

以上

95) この点については差しあたり石村・前掲（注7）116頁以下を参照。

96) イギリスについてはすでに公益法人協会編『英国チャリティ——その変容と日本への示唆——』（弘文堂、2015年）が刊行されている。

わが国の裁判例

## 租税特別措置法 40,70 条に関連する裁判例 および先行学説について

藤間大順

### 1. はじめに

本資料は、租税特別措置法（以下「租特」）40,70 条の適用の有無について争われた裁判例および先行学説をまとめるものである<sup>1)</sup>。

### 2. 裁判例一覧

- ①東京地判平成 12 年 5 月 22 日税資 247 号 730 頁→東京高判平成 12 年 12 月 21 日税資 249 号 1170 頁（→上告棄却，確定）
- ②東京地判平成 24 年 2 月 17 日税資 262 号順号 11885（確定）
- ③千葉地判平成 10 年 2 月 25 日税資 230 号 790 頁→東京高判平成 11 年 1 月 19 日税資 240 号 21 頁（→上告棄却，確定）
- ④京都地判平成 12 年 11 月 17 日判タ 1098 号 158 頁→大阪高判平成 13 年 11 月 1 日判タ 1098 号 148 頁（確定）

---

1) 本研究ノートの法令等の情報は、報告時（2016 年 5 月）時点のものである。特に、平成 29 年度税制改正（平成 29 年法律第 4 号）によって租税特別措置法 40 条が改正される前の記述であることに注意されたい。

また、本ノート執筆後、阿部雪子「公益法人への株式の寄附に係る譲渡所得の非課税の特例（租税特別措置法 40 条 1 項後段）における事業供用要件の意義」Accord tax review11=12 号合併号（2018）21 頁に触れた。

(この他、政党への土地等の遺贈につきみなし譲渡所得課税が争われた東京地判平成10年6月26日訟月45巻3号742頁は、政党が(事件当時)法人格を有しなかったことから、租特40条の適用が否定されている)

租特40条の適用が争われた事案：①および②、租特70条の適用が争われた事案：③および④

### 3. 裁判例について

#### ①について

##### (1) 事案の概要および当事者の主張

株式の寄附を受けた社会福祉法人が、当該株式を売却した後、売却資金の利息をもって公益活動をしていた事案である。

租特40条1項後段は、公益法人等に対する財産の贈与又は遺贈で、「当該贈与等が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与することその他の政令で定める要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものについては、所得税法五九条一項一号のみなし譲渡所得課税の規定の適用に当たって、当該財産の贈与等がなかったものとみなす旨を定めている」。

また、上記「政令で定める要件」の一つとして、当時の租税特別措置法施行令(以下「租特令」)25条の17第2項2号(現5項2号)は、寄附を受けた財産または代替資産が「当該贈与等があった日以後二年以内に、当該財産を受けた法人の当該贈与等に係る公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであることを要件として定め」ている(以下「事業供用要件」)。また、当時の同条4項(現3項)は、代替資産として認められる事情として、取用等の事情を挙げている(本件の場合は満たさない)。

更に、事業供用要件の判断につき、課税庁の通達である「租税特別措置法第四〇条第一項後段の規定による譲渡所得等の非課税の取扱いについて」8(現9)本文においては、「……贈与又は遺贈に係る財産……当該贈与又は遺贈に係る公益事業の用に供されるかどうかの判定は、当該財産そのものが、直接、当該公益事業の用に供されるかどうかにより行うものとする。

ただし、株式、著作権などのようにその財産の性質上その財産を直接公益事業の

用に供することができないものである場合には、各年の配当金、印税収入などその財産から生ずる果実の全部が当該公益事業の用に供されるかどうかにより、当該財産が当該公益事業の用に供されるかどうかを判定して差し支えないものとして取り扱う。」と定めている。

被告は、課税減免規定に対する厳格な解釈を旨として、事業供用要件を満たすには「寄附財産そのものが、直接、公益法人においてその公益事業の用に供される場合に限って事業供用要件を満たすことになるというべき」であり、「公益法人が寄附財産を公益事業の用に供さないまま譲渡した場合には、原則として本件特例を適用するための国税庁長官の承認を受けることはできないものである」と主張した。

一方、原告は、合目的解釈を旨として、「事業供用要件を満たすか否かは、寄附財産の種類、性質等により個別具体的に評価判断されるべきであり、寄附財産と実質的に同一性があると評価できる資産を代替的に取得しこれを公益事業の用に供する場合は、事業供用要件を満たすと解すべき」であり、「本件株式の寄附についても、その譲渡代金（手数料等を控除した残額）を定期預金にしてその利息を公益事業の費用に充てているのであり、本件株式を保有してその配当を公益事業の費用に充てる場合と実質的に同じと評価できるから、事業供用要件を満たしているというべき」と主張した。

## (2) 裁判所の判断

### (a) 第一審：請求棄却

「寄附財産を譲渡することによって代替的に取得した資産が公益事業の用に供され、又は供される見込みがある場合に、……事業供用要件に該当するというためには、同号かつこ書に定められた各要件（右譲渡に一定のやむを得ない理由があること、譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって一定の代替資産を取得すること）を具備することが必要であると解すべき」であるから、「本件株式の贈与については、事業供用要件を満たしていないというべきであり、本件各不承認処分はいずれも適法である」。

### (b) 控訴審：控訴棄却

事業供用要件の解釈としては、「当該贈与等に係る財産が、当該贈与等があった日

以後二年以内に、当該財産を受けた法人の当該贈与等に係る公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであるときは、事業供用要件を満たすものであり、また、当該贈与等に係る財産につき第四項各号に規定する理由その他これらに準ずるやむを得ない理由として国税庁長官が認める理由により当該財産の譲渡をする場合において、当該譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利を取得するときは、これらの代替資産が、当該贈与等があった日以後二年以内に、当該財産を受けた法人の当該贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであるときも事業供用要件を満たすものであるとしたものと解すべきである。

これに対し、贈与等に係る財産について、やむを得ない理由として国税庁長官が認める理由以外の理由により譲渡された場合、あるいは、譲渡による収入金額をもって減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利以外の財産が取得された場合には、その取得された代替資産について、当該贈与等があった日以後二年以内に、当該財産を受けた法人の当該贈与等に係る公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであるとしても、事業供用要件を満たすものと解すべき根拠規定はないといわざるを得ない。」

## ②について

### (1) 事案の概要および当事者の主張

「本件は、公益事業を営む財団法人である原告が、個人から贈与を受けた土地を売却した金員で病院等を建築して公益目的事業の用に供したことから、その土地の譲渡所得につき国税庁長官の承認を受けて非課税とされていた（租特40条1項）が、その後、原告が、経営難から建物等を売却し、代金を定期預金として管理していたところ、国税庁長官が、贈与を受けた財産が公益を目的とする事業の用に供されないことになったとして、上記の非課税承認を取り消す旨の処分をしたことから、同処分には、要件の解釈を誤ったなどの違法があ」として取消しを求めた事案である（他の論点については省略）。

租特40条3項は、「国税庁長官は、……公益法人等が、当該贈与又は遺贈のあつた後、当該贈与又は遺贈に係る財産又は代替資産（以下この項において「財産等」という。）をその公益目的事業の用に直接供しなくなつた場合その他当該贈与又は遺贈

につき政令で定める事実……が生じた場合……には、第一項後段の承認を取り消すことができる。この場合には、当該公益法人等を当該贈与又は遺贈を行つた個人とみなして、政令で定めるところにより、これに当該財産に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額に係る所得税を課する」旨規定している。

原告は病院の建物「を売却した後も、その代金のうち本件贈与財産譲渡益相当額については、基本財産に組み入れて定期預金として保管し、かつその利息を全て公益目的事業の用に供しており、現在も森の里病院建物に代わる代替資産の取得に努力しており、その取得の見込みがあるから、本件承認取消処分は、措置法 40 条 3 項にいう『代替資産をその公益目的事業の用に直接供しなくなった場合』との要件を満たしていない」と主張した。

一方、被告は、「本件においては、代替資産であった森の里病院建物が第三者に譲渡されたことによって、原告の公益目的事業の用に直接供されないこととなり、原告が森の里病院建物以外の代替資産を公益目的事業の用に直接供している事実も認められないことから、本件承認取消処分時において、措置法 40 条 3 項にいう『代替資産をその公益目的事業の用に直接供しなくなった場合』との要件が充足されていたことは明らかである」と主張した。

## (2) 裁判所の判断

「国税庁長官は、非課税承認を受けて行われた贈与等を受けた公益法人等が、〔1〕当該贈与等のあった日から 2 年を経過する日までの期間内に当該贈与等に係る財産又は代替資産をその公益目的事業の用に直接供し、〔2〕その後、当該財産又は代替資産をその公益目的事業の用に直接供しなくなった場合等には、その非課税承認を取消すことができるとされている（措置法 40 条 3 項）。

……原告は、……代替資産であった森の里病院建物を第三者に譲渡したことにより、代替資産を原告の公益目的事業の用に直接供しなくなり、その後、本件承認取消処分時に至るまで、定期預金の解約などにより森の里病院建物に代わる新たな代替資産を取得して公益目的事業の用に直接供することもしていなかったのであるから、上記〔2〕の要件、すなわち、その後、当該財産又は代替資産をその公益目的事業の用に直接供しなくなった場合との要件も満たすというべきである。」

「原告は、本件贈与財産譲渡益相当額を基本財産に組み入れ、定期預金として保管

し、その利息を全て公益目的事業の用に供していたのであるから、『代替資産をその公益目的事業の用に直接供しなくなつた場合』との要件は満たしていないと旨主張する。

しかし、代替資産とは、当該財産の譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得した減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利で国税庁長官が認めたものをいう（措置法40条1項、措置法施行令25条の17第3項6号、租税特別措置法施行規則18条の19第3項）とされているところ、定期預金及びその利息がそのいずれにも当たらないことは明らかである。

また、実質的にみても、定期預金が『代替資産』に当たると解すると、贈与者がその資産を売却して取得した代金を公益法人等に贈与し、これを当該公益法人等が定期預金として保管する場合と、贈与者がその資産を公益法人等に贈与した後にこれを当該公益法人等が売却し、その代金を定期預金として保管する場合とでは、贈与者にとっても当該公益法人等にとっても、その経済的実質は同じであるにもかかわらず、前者の場合には、みなし譲渡所得課税が行われることになるのに対し、後者の場合には、非課税承認を受けることによってみなし譲渡所得課税が行われないこととなり、その取扱いには均衡を欠くもので相当でない。」

### (3) 小括

①、②事案いずれも、寄附資産を譲渡した後の承認取消しが問題となっている。

代替資産の要件が厳格であることにより、譲渡が排除されるなど寄附資産の使い道が限定され、寄附する資産の種類が限定的になっている点（①事案）および寄附資産を譲渡して資金繰りを行うことが困難であり、財政状態が安定している公益法人に限って寄附者が非課税で寄附を行えるようになっている点（②事案）等の問題点が指摘可能である。

①寄附する資産が限定される点は、税制の中立性および水平的公平性の観点から望ましくないという指摘が可能である。また、②財政状態が安定している公益法人への寄附が優先されるという点は、公益法人の財政状態改善に貢献するという寄附の目的そのものを没却するものであり、制度趣旨と整合しない。

③について

(1) 事案の概要および当事者の主張

原告は、父親の死亡に伴う相続に関し、平成3年5月12日相続人間に設立した遺産分割協議によって、本件各土地を相続することとなった。また、原告は、遺産分割協議と同日に、学校法人である訴外Aに対し、本件各土地を寄附する旨の書面を作成し、Aは、3月24日開催の理事会でこの寄附を受入れる旨の決議をした。原告は、3月24日、本件各土地につき相続を原因とする所有権移転登記を経由した上で、本件各土地について、原因を同月12日付け寄附予約、権利者をAとする所有権移転請求権仮登記の登記手続をした。Aは、平成6年2月4日、本件各土地について原因を平成3年5月24日寄附とする所有権移転登記を経由した。

また、原告は、平成6年3月22日、Aに対し、本件各土地および自己の経営する幼稚園の資産を寄附する旨の申込みをした。これに対しAは、同日開催の理事会において、寄附を受けた幼稚園の資産及び負債を包括承継して会計処理することを決定した。

本件の争点は、本件各土地の寄附につき租特70条の適用があるか否かおよび相続税法12条1項3号の適用があるか否かである。このうち前者の論点についてここでは記述する。租特40条にいう添付書類の提出についても争われているが省略する。租特70条の判断に当たっては、①寄附が相続税の申告期限までに行われているという要件(1項)および②事業供用要件(2項)が問題となる。

原告は、①「本件寄附があったのは右仮登記のされた日である平成3年5月24日として扱われるべき」であり、②「本件各土地は原告が経営する幼稚園の開設以来継続して幼稚園の敷地として利用されておりその用途は公益目的に反するものではない」と主張した。

一方、被告は、①「本件寄附契約の成立は、平成6年3月22日であり」、②「仮に本件寄附が平成3年5月24日にされたものであるとしても、この日から2年を経過した日においては、本件学校法人の公益目的の事業の用に供されていなかった旨主張した。

(2) 裁判所の判断

(a) 第一審：請求棄却

本件の事実関係を総合すれば、「原告も A も平成 3 年 5 月 24 日に本件各土地について贈与契約締結の意思があったものとは認められず、同日にされたものは将来の寄附の予約にすぎなかったものであり、実際の寄附は本件相続税の申告書の提出期限後である平成 6 年 2 月 4 日（本登記の日）又は同年 3 月 22 日にされたものと認めるのが相当である」。従って、申告期限までに贈与をしたという要件を満たさず、租特 70 条の適用はない。

(b) 控訴審：控訴棄却

第一審とほぼ同一。ただし、②事業供用要件についても、「仮に、本件各土地の寄附が相続税の申告書の提出期限である平成 3 年 5 月 13 日までに A に対して寄附されたとみるべき余地があるとしても」、本件各土地は控訴人（＝第一審原告）が経営する「幼稚園の園舎敷地として平成 6 年 3 月 22 日まで利用されていたもので、その寄附後 2 年を経過した日において、A の公益目的の事業に供されていないから、措置法 70 条の 2 第 2 項により本件特例の適用はない」と判示している。

④ 事案

(1) 事案の概要および当事者の主張

原告（3 名）は、平成 6 年 4 月 12 日に死亡した A の夫および子である。原告は、平成 6 年 11 月 16 日、財団法人 B に対して、A からの相続により取得した C 社株式を B の基本財産に組み入れることを指定して寄附した（以下「本件寄附」）。その後、平成 6 年 12 月 9 日、相続税の申告に際し、租特 70 条の適用を受けるべくその旨を申告したが、被告（税務署長）は租特 70 条の適用を誤ったものとして更正処分を下した。

本件の争点は、本件寄附につき租特 70 条の適用があるか否かである。C 社株式の評価についても争われているが、ここでは省略する。租特 70 条の適用の有無の判定にあたっては、C 社株式が同条 2 項の事業供用要件を満たすか否かが問題となる。

この問題の検討の前提として、租税特別措置法（相続税関係）通達 70-1-12（現 13）は「……例えば、……配当金その他の果実を当該法人の行う公益を目的とする事業

の用に供する目的で贈与された株式その他の財産の収益が当該法人の当該事業の用に供されていることが、それらの財産の管理、運用の状況等から確認できるときは、これらの贈与財産は、いずれも当該法人の公益を目的とする事業の用に供されているものとして取り扱うものであるから留意する」と定めている。しかし、C社株式については寄附以降2年間配当が行われていなかった。以上の点を論拠とし、被告は、C社株式は事業供用要件を満たさず、租特70条2項の適用を受ける旨主張した。

一方、原告の主張は次の通りである。「措置法70条2項は、相続税、贈与税の租税回避を防止するための規定である。本件寄附は、公益法人である本件財団の基本財産に組み入れることを指定してされたものであり、基本財産の処分運用は、本件財団の寄附行為により規制され、しかも行政による指導・監督に服するのであり、寄附者の支配は排除されている。本件寄附が租税回避行為になることはない。本件寄附のように、資産の直接利用目的をもたないものは、同項の解釈においては、配当の有無にかかわらず、寄附と同時に事業の用に供したものと解すべきである。

また、株式の配当は寄附を受けた法人の支配するところではない。措置法の通達70-1-12は、寄附者とは無関係の者の行為によって法人の事業への供用の有無を判定するものであり、措置法70条2項が寄附者の租税回避行為を防止するための規定であることに照らすと、同項の解釈を誤ったものである。」

## (2) 裁判所の判断

### (a) 第一審：請求認容

「措置法70条2項所定の贈与があった日から2年を経過した日においてもなお贈与を受けた財産を法人がその公益を目的とする事業の用に供していないとの要件は、同項の文言上も、それが後発的に課税要件を納税者に不利益に変更させる事由であることから（後発的な新たな課税要件事実である。）、更にはそれが納税者側の事情ではないことから、課税庁において具体的に主張立証すべき事由である」。

「ところで、措置法70条1項の適用がある贈与が公益を目的とする事業を営む法人にあった場合には、通常の場合には、贈与の対象の財産は、法律上、確定的に法人の所有に帰し、以後は、その法人においてその財産を基本財産に組み入れたり、又はそれをせずに売却や担保の対象にするなど法人内部の手続により処分できる状

態になり、法律上は、それによって、右財産は、完全に公益を目的とする事業を営む法人の支配下に入る。したがって、前記要件を、その財産をあくまでも直接に右事業の用に供しない場合と解すると、贈与の対象が金銭であれ、有価証券であれ、専らその法人内部の事情により後発的な課税要件の変更事由の発生の有無が決することになって明らかに不合理である。……対象となった財産に対する完全な支配の移転があった場合には、原則として、同条2項の右の公益を目的とする事業の用に供していないとの前記要件は問題にならず、各要件は、具体的には、例えば、右の2年間のうちに贈与者がその財産を当該法人から廉価で買戻したこと等の措置法70条1項を利用した相続回避行為が行われたような場合を意味するものと解するのが相当である。」

また、被告が論拠として挙げた通達についても、「本件株式について配当がなかったというだけで右の要件を充たすものと解することはできず、また、少なくとも、配当の有無によって右の要件を判断する合理的な理由は全くないといわざるを得ない（仮に、配当があっても、それだけでは、配当金が公益を目的とする事業の用に直接に供されたとはいえない。）」と判示した。

#### (b) 控訴審：原審取消，請求棄却

「措置法70条2項にいう『公益を目的とする事業の用に供していない場合』とは、租税回避行為のほか、当該贈与の対象となった財産をその性格にしたがって当該事業の用に供するために実際に使用収益処分していない場合をいうものと解するのが正当である」。「1項の要件を充たす贈与がされた場合……には、原則的に2項の課税要件を充たすものではないこと、つまり、これらの財産が当然に『その公益を目的とする事業の用に供』されたとの要件が充足されると理解することはできない」。

租特70条や同種の規定である相続税法12条の規定ぶりは、「宗教，慈善，学術その他公益を目的とする事業を行う者で政令で定めるものが相続又は遺贈により取得した財産についても、これが当該公益を目的とする事業の用に供することが確実なものとしても、当然には、当該公益を目的とする事業の用に供しているとは規定していない」。また、「実際上も、金銭，債権，株式，無体財産権等の財産が上記公益目的の法人に贈与され、権利の移転に必要な行為が終了したとしても、現実はその事業目的に使われない事態を想定することができる。……権利の移転が終わっただ

けの状態は、措置法 70 条 1 項の贈与がされたこと……を意味するすぎない（原文ママ）。措置法、相続税法がさらに『その公益を目的とする事業の用に供していない場合』を規定していることからして、いわば権利の移転が終わった状態では、『その公益を目的とする事業の用に供し』たとはみていないことが明らかである」。

従って、公益法人に対する寄附について原則として租特 70 条 2 項の適用は問題とならないとする原審とは異なり、事業供用要件について個別の検討が必要であり、本件においては租特 70 条 2 項の適用があるものと判示した。

### (3) 小括

③ 事案、④ 事案いずれも、租特 70 条 2 項にいう事業供用要件への該当性が問題となっている。③ 事案は寄附の時期の論点があり、また受贈法人の公益事業ではなく寄附者の経営する幼稚園の事業の用に供されていたのであるから、救済は難しかったものと思われる。一方で、④ 事案は配当の有無という通達が創設したとも考え得る論点で争われている点および配当の有無という寄附者が関与しえない事項によって判断がされている点は非常に問題である。

事案を整理すれば、下の図のようになろう。

|                    | 株式の寄付 | 現物資産の寄付 |
|--------------------|-------|---------|
| 租特 40 条            | ①     | ②       |
| (寄付資産を譲渡した場合)      |       |         |
| 租特 70 条            | ④     | ③       |
| (寄付資産を公益事業に供したか否か) |       |         |

## 4. 学説について

上記裁判例が出たことに伴い、事業供用要件につき、学説がいくつか示されている。

### (1) 渡邊幸則氏の見解

渡邊氏は、①および④の第一審判決に対する評釈において、租特 40 条と 70 条は意義が大きく異なるものであるとしている。租特 70 条は、「宗教、慈善、学術その

他公益を目的とする事業を行う者で政令で定めるものが相続又は遺贈により取得した財産で当該公益を目的とする事業の用に供することが確実なもの」に係る相続税を非課税とする相続税法12条1項3号の特別規定である。そのため、租特70条の事業供用要件は相続税法12条にいう事業供用要件と同義に解すべきであり、租税回避を防止するのみの規定であるとは必ずしも言えない。ほとんど譲渡価値のみが認められる株式を事業の用に供したと言うには、「その果実すなわち配当を公益事業の用に供するか、または株式を担保として借入れ又は債務負担をするかのいずれかしかない」<sup>2)</sup>。将来のリスクに備える等の理由で株式を保有するのみでは(渡邊氏は「消極的利用」と呼ぶ)、事業供用要件を満たすものとは言えない。

一方、租特40条は、寄附資産の含み益の課税問題なのであるから、寄附者が資産の売却益を寄附した場合と取扱いが同一でなければならない。そのため、「そもそも処分換価以外に事業の用に供することのできない資産は、本条の非課税承認を得るのに適していないといわざるを得ない」<sup>3)</sup>。従って、株式の寄附については、原則として租特40条の適用はないと考えるべきである。

## (2) 品川芳宣教授の見解

品川教授は、④事案の評釈において、控訴審判決の方が文理を忠実に解していると評価しつつ、「控訴審の判断は、同時期に問題となった措置法40条に係る前掲の関係事件(筆者注:①事件)と平仄を合わせようとしているようにも考えられる」<sup>4)</sup>としている。

## (3) 占部裕典教授の見解

占部教授は、(1)渡邊氏の見解と同じく、相続税法12条と租特70条の事業供用要件を同義に解すべきであるとする。また、租特40条と70条は前提となっている課税原則や課税理論が異なっており、租特40条と「措置法七〇条との法的構造の相違は、措置法四〇条一項・二項がみなし譲渡所得課税の特例措置(課税の繰延べ規定)であるので、所得税法七八条に規定する寄附金控除とのバランスを考慮して厳

2) 渡邊幸則「判批」ジュリスト1221号(2002年)179頁。

3) 渡邊・前掲注(2)180頁。

4) 品川芳宣「判批」TKC税研情報11巻2号(2002年)25頁。

しい制限を設け、原則として寄附財産は事業の用に供しうるものに限定し、国税庁長官の事前承認を要件とすることにしたと解することができる<sup>5)</sup>。

上記の前提に基づき、占部教授は租特 40 条と租特 70 条の事業供用要件を比較検討している。租特 70 条とは異なり、租特 40 条については通達において「直接」という文言が解釈上付け加えられている。これは、上記のように租特 40 条を厳格に運用すべきであるという課税理論に基づくものである。また、寄附を受けた資産を譲渡することの可否については、租特 40 条は代替資産として非常に限定的な要件を定めている。一方、租特 70 条 2 項の事業供用要件においては、このような規定がないが、寄附を受けた資産の代替資産が事業供用要件を満たすか、という点においては問題が同じであり、租特 70 条における事業供用要件の緩やかな解釈を前提とすれば、租特 70 条においても代替資産が事業供用要件を満たす場合が存在し、かつその要件は緩やかに解されるべきである。

また、贈与財産が租特 70 条の事業供用要件を満たすか否かについては、④ 事案第一審判決のように公益法人に所有権が移転した場合には租税回避の意図がある場合を除いて当然満たすとする所有権移転説と、④ 事案控訴審判決のように贈与財産が公益事業に積極的に利用されることを要するとする積極的使用説の二つの考え方がありうる。しかし、所有権移転説は、租特 70 条の規定ぶり（1 項と別個に 2 項を規定している）および権利移転後に資産を公益事業に供しない場合が想定されうることから失当である。

以上のような検討を行ったうえで、占部教授は、租特 70 条 2 項にいう事業供用要件については、積極的使用可能説という新たな考え方によって解釈すべきである、とする。「『公益を目的とする事業の用に供していない場合』とは当該贈与の対象となった財産を積極的に事業の用に供していない（直接的に使用している）場合」といってよい。このような見解のもとでは、当該資産を担保に供する等はもちろんのこと、当該資産を売却して現金に換えて保有することだけでは不十分であるが、その金銭を全部公益事業の用に供していなくとも、事業計画等において近い将来それらを支出するなどといった場合には公益事業の用に供している場合に該当すると解される

5) 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013 年）701 頁〔初出：判例時報 1812 号（2003 年）〕。

であろう。そのような場合までを排除しているとは措置法七〇条二項（あるいは同法十二条一項三号）から解することはできない。」<sup>6)</sup>

#### （4）平成20年税制改正に対する金子教授の評価

平成20年税制改正により、租特40条が改正された。その骨子は、寄附資産が公益事業に供されなかった場合、従来通り寄附者に譲渡所得課税がされる場合がある一方、公益法人が資産の用途を変更するなどの一定の場合には寄附を受けた法人が個人とみなされて課税される場合もあるとされた、ということである（2項）。この改正につき、金子教授は、2項の創設につき、「寄附をした者に酷な結果になるのを避けると言う意味で、評価できる」<sup>7)</sup>としつつも、「前者の場合についても、納税義務者を贈与・遺贈をした者ではなく、贈与・遺贈を受けた公益法人等としたならば、奨励効果は一層大きくなったと思われる」<sup>8)</sup>として、非課税の承認が取り消された場合にはどのような場合にも寄附資産のみなし譲渡益課税を公益法人側が負うべきであるとの見解を示している。

---

6) 占部・前掲注(5)712頁。

7) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010年）58頁〔初出：都市問題99巻12号（2008年）〕。

8) 金子・前掲注(7)58頁。

アメリカの裁判例

## Hernandez v Commissioner of Internal Revenue, 490 U.S.680 (1989)

成田元男

### 1 対象判決

裁判例として, Hernandez v Commissioner of Internal Revenue, No. 87-963 (Supreme Court of the United States June 5, 1989 Decided) をとりあげる。

本件は統合事案であり, Hernandez 氏を含む上告人が, サイエントロジー教会 (the Church of Scientology) でのオーディティング (auditing) およびトレーニング (training) に対する支払金額が内国歳入法典第 170 条の慈善寄付に該当し, 所得控除が認められるか否かの問題を争った事案である。

### 2 事実関係

本訴訟は, 原告納税者たちが第 1 および第 9 巡回控訴裁判所判決を上告したものであり, 同判決は合衆国租税裁判所判決に対する控訴であった。原審および控訴審においては, 原告がサイエントロジー教会でのオーディティングおよびトレーニングに対して行った支払を, 被告内国歳入庁長官が適正に所得控除から否認したと判示されていた。

本件の事実関係は次の通りである。

1 本訴訟は, 合衆国租税裁判所における原審判決に基づく第 1 および第 9 巡回控訴

裁判所における控訴審判決に対する上告として、1988年11月28日に合衆国最高裁判所に提起された。合衆国最高裁判所は、上告を受理した。

- 2 サイエントロジー教会は、そのメンバーに「オーディティング」および「トレーニング」と呼ばれるサービスを提供していた。前者は、参加者が教会の役職者（オーディター）と1対1の対面で行うセッションで、参加者の精神的な問題点が認識される。後者は、原理を学ぶセッションで、オーディターになる資格を得るためのものである。
  - 3 教会側は、「オーディティング」および「トレーニング」のセッションに関して、参加者から定額の寄付を徴収していた。セッションの金額は各支部によって決められ、セッションの長さや洗練さによって変動した。セッションが行われなかった場合は、教会側は徴収金を返金した。教会側は参加者にカードを発行し、支払った人がまだどのサービスを受けていないかをモニターできるようにしていた。「オーディティング」および「トレーニング」のセッションは、無料で行われることは禁じられていた。
  - 4 一部の納税者は、「オーディティング」および「トレーニング」のセッションのため支払った金額は内国歳入法典第170条における慈善寄付金に該当すると考えたが、内国歳入庁長官は控除を否認した。
  - 5 合衆国租税裁判所は内国歳入庁長官の決定を支持し、次の内容を判示した。(1) 当該支払は、第170条によって控除できる拠出 (contributions) でも贈与 (gifts) でもない。何故なら納税者は支払に対して便益 (benefit) を受けていたからである。(2) 内国歳入庁長官の決定は、合衆国憲法修正第1条における宗教の設立と信教行為の自由を侵すという異議を拒否した。
  - 6 第1および第9巡回控訴裁判所において、租税裁判所の判決が維持された。控訴裁判所は、「第170条の所得控除の解釈において、経済・財政的便益でない宗教的な便益を受けた場合は除かれる」という納税者の主張を退け、「議会がそのような区別を意図したという証拠はない」とした。さらに、納税者の「受けたサービスの価値を図るのは实际的でない」とする主張も拒否し、「教会自身が定価を設定していること」および「納税者はこの定価がセッションの価値として不適切であると主張しなかったこと」を指摘した。
- また、納税者の憲法上の主張も退けられた。第170条は表面上どの宗教に対する

偏向も示していないので、設立の自由条項を侵害していない、と示された。当該控除が認められなくとも、納税者が支払いをしたうえで「オーディティング」および「トレーニング」のセッションを受けることは妨げられないので、信仰行為の自由も侵されない、とした。

本件について、この控訴審判決を争って、本件の原告納税者らは合衆国最高裁判所に上告した。この上告事件に対して下されたのが以下の判決である。

### 3 合衆国最高裁判所の判決

#### 上告棄却

裁判所による多数意見 (Marshall, Rehnquist (長官), White, Blackmun, Stevens)

- (1) 本件における、宗教的サービスに参加できる権利を得るための支払が、内国歳入法典第 170 条において所得控除できる「拠出または贈与」にあたるかどうかは、当該支払が宗教的便益を保障する可否かではなく、支払を含む取引が明確に認識できる便益との交換として構成されているかによる。
- (2) 当該テストの下では、「オーディティング」および「トレーニング」のセッションに対する支払は、法第 170 条における控除の対象とならない。
- (3) 一定の宗教行為への参加に定価をつけることに対する税務上の扱いにより、法第 170 条が宗教設立の自由条項に対する憲法違反の偏向を冒すことにはならない。何故なら、(a) 法第 170 条にある控除 / 非控除の境界線は、あらゆる宗教団体に適用される。(b) 法第 170 条が宗教一般またはサイエントロジー教会に対して敵対的であるという主張もなされていない。(c) 法第 170 条の主要な効果は、宗教の促進でも抑制でもない。(d) 法第 170 条は教会と国家との行き過ぎたもつれをもたらすものではない。(何が宗教行為で何が世俗行為かを、最高裁は判断しない)
- (4) 今回の控除を否認することは、サイエントロジー教会の主要な実践に重い負担を課して宗教行為の自由条項を侵すことにはならない。何故なら、(a) そのような負担が非常に重いものかは疑念がある。(b) 非常に重い負担であったとし

でも、幅広い信仰による例外というものがない健全な税制の維持という公益により正当化できる。

したがって、控訴裁判所の判決は維持されるものとされた。

#### 少数反対意見 (O'Connor, Scalia)

今回の内国歳入庁による所得控除否認の決定は、他の宗教の宗教サービスへの定価の支払に対しては所得控除を認めてきたという、これまでの長く確固とした実務を誤って適用したものである。これはサイエントロジー教会を差別するもので、宗教の設立自由条項に違反する。

## 4 コメント

1 本件の基本的争点は、納税者がサイエントロジー教会でのオーディティングおよびトレニングに対して行った支払を慈善寄附控除の対象として認められるかである。本件合衆国租税裁判所判決、第1および第9巡回裁判所の控訴審判決はともに本訴を棄却した。

本件においては、納税者がサイエントロジー教会でのオーディティングおよびトレニングに対して行った支払が、宗教的であれ、明確な便益との交換であるため「抛出」または「贈与」とは認められず、内国歳入法典第170条による所得控除性が否認された。また、宗教の設立および信仰行為の自由に関する憲法上の権利侵害も争われたが、退けられた。

私見であるが、最高裁多数意見は、サイエントロジー教会の「カルト教会」としての一般的な評価や過去非課税団体でなかった歴史にひきずられ、他の宗教団体で行われている宗教行為への定価徴収には内国歳入庁が所得控除を認めている事実からあえて眼を逸らし、差別しているように感じられる。その意味で、個人的には、少数意見を支持したい。

- 2 重要な事実として、その後内国歳入庁は、本案件で最終的に合衆国最高裁判所でも勝訴したにも関わらず、Revenue Ruling 93-73, 1993-2 C.B.75において、サイエントロジー教会のメンバーが支払った費用が控除できないという以前の歳入庁決定を廃止したことが指摘できる。これにより、内国歳入庁は、サイエントロジー教会でのオーディティングおよびトレーニングの費用支払に関する所得控除性に対して争うことはなくなった。これは、合衆国最高裁判所の多数意見が、内国歳入庁のサイエントロジー教会への扱いが他の宗教団体への扱いと矛盾していることに関して答えておらず、もしこの点が提訴されたら勝訴できないと判断したからと考える。

アメリカの裁判例

Davis v United States of America,  
495 US 472 (1990)

田村裕樹

## 1 対象判決

裁判例として、Davis v United States of America, 495 US 472 (1990) をとりあげる。

本件は、教会のためにフルタイムで無償で働く息子らに、その活動するのに必要な金銭を譲渡した両親が、その金額が連邦所得税法上の慈善寄付に該当し控除が認められるか否かの問題を争った事案である。

## 2 事実関係

原告納税者は、アイダホ州連邦地方裁判所に提訴したが、同地裁の判決（略式裁判, summary judgment）では、原告自身が寄附的なサービスを行っていないこと、息子らへ譲渡した金銭に対して教会が十分な法的地位や管理権を得ていないことを理由に、原告の請求を棄却した。

控訴した第9巡回控訴裁判所では、受寄者である教会が寄附財産に対して管理処分権がある場合に限って控除を認めるとし、控訴を棄却した。

本件の実事関係は次の通りである。

①原告らおよびその子らは、the Church of Jesus Christ of Latter-day Saints（モル

モン教、以下「当該教会」という。)の信者である。当該教会は毎年、19歳から22歳の信者から宣教師を選抜する行事を行っている。選ばれた候補者には、当該教会から、宣教師になるために必要な服や必要な費用の額を見積書が送られてくる。

- ②宣教師の父母は、通常、これらの必要な金銭を子らに与えて、宣教師活動をサポートしている。両親が払えない場合は、同じ教区の別の信者から援助させるか、当該教会の宣教師用基金から捻出している。しかし、当該教会は、管理費用や記帳の手間を削減するために、宣教師に直接援助させることが重要と考えていた。
- ③宣教師になると、当該教会の宣教師長によって、宣教師の活動は多くの制限を受け、それは私生活面(余暇の過ごし方、個人的目的の移動禁止等)にまでおよぶ。宣教師は、その金銭の使い方まで監督を受ける。ハンドブックには、「なるべく使わないように。……全ての支出について記録せよ。」との記載もあった。一方で、具体的な支出の証拠を提出する義務は無く、グループリーダーに週および月単位の報告書を出すだけであった。仮に、支出が減っているようであれば、宣教師は受け取る援助額を減らすことが求められた。宣教師長は、毎月の状況によって、各宣教師の援助の見積額を調整した。
- ④原告の子らは、1979年にニューヨークで、うち一人は更に1980年にはニュージーランドのクック島での宣教活動を当該教会から手紙で告げられ、それらにかかる費用の見積もりを知らされた。原告は、担当司教に、教会から要請された金額を出せることを告げた。
- ⑤原告は、子の一人の口座に、1980年に3480ドル89セント、翌年に4135ドルを振り込んだ。また、別の子の一人の口座に1981年に1518ドルを振り込んだ。子らは、これらの金銭を、主に家賃や食料、交通費や私的な必要品に支出した。子らは各支出の証拠を当該教会から求められなかったが、週および付き単位の支出の総合計の報告を求められた。宣教活動の終わりには、子らの口座残高は、一人はゼロ、もう一人は150ドルまで減少した(この子は残金でカメラを購入した)。
- ⑥1980年と1981年の合算税務申告では、原告は、法170条を根拠として、子らに宣教活動中に送金した金額を控除して申告しなかった。1984年4月16日、原告は、1980年と1981年分の修正申告として、修道期間の子らに送金した3480ドル89セントと4882ドルを寄附控除として申告した。1985年、内国歳入庁は還付を

拒絶した。なお、1986年に、原告は、控除額を当該教会が要求した額にまで減少した。

- ⑦原告は、アイダホ州連邦地方裁判所に提訴した。原告は、子らへの援助は当該教会のために (for the use of)<sup>1)</sup>した寄附であると主張した。また、予備的主張として、財務省規則<sup>2)</sup>が「返済しない費用を支出した場合は寄附控除できる」と定めていることを根拠とした。

同地裁の判決 (略式裁判, summary judgment) は、(1) 原告自身が寄附的なサービスを行っていないこと、息子らへ譲渡した金銭に対して教会が十分な法的地位や管理権を得ていないことから、子らへの援助は、法 170 条が求める意味で当該教会の「ために」 (for the use of) したものとはいえないこと、(2) 返済を求めない費用は「合理的な費用」である必要があるところ、合理的とは認められないことを理由に、原告の請求を棄却した。

- ⑧控訴審である第 9 巡回控訴裁判所では、(1) 問題の資金は、教会が資金の処分を実際に支配することができなかったことから、170 条の下で控除できないこと、および (2) 財務省規則は、実際に慈善事業を行った納税者にのみ未払費用の控除を認めているため、子らに資金援助した両親である原告には適用されないとした。原告は、連邦最高裁に裁量上告 (certiorari) した。

### 3 連邦最高裁判所の判決

#### 上告棄却 (全員一致)

O'Connor 判事による裁判所の意見では、(1) 170 条における「ために」 (for the use of) とは、その寄付が、適格団体のために保持することが法的に強制されるという意味で信託等に対してのものか、あるいはそれに準じた法的構成を持つことが必要であるとした。

そのうえで、(2) 原告は、両親から子らへの移転が、当該教会にとっての信託等への寄附かそれに準じた法的構成であることを示す証拠を提出できなかったのだ

1) 法 170 条の「to or for the use of」は、寄附の宛先となる団体等に対する寄附であるだけでなく、その団体等の用に供すること (供用要件) も必要であると解釈されている。

2) Treas Reg 1.170A-1 (g) (26 CFR 1.170A-1 (g))。

るから、170条による控除は受けられないとした。

そして(3) 両親の子らへの資金移転は、当該教会に対する(to) 貢献ではないため、納税者自身で行った寄附しか控除が認められないと定められた財務省規則に基づく控除を受けることはできないと判示した。

(1) に関して、170条の前身にあたる条項の審議過程において、1921年に、議会は「ために」(for the use of)を信託や基金等の法的に担保されるという点で信託への拠出を対象とすることを意図して企業、財団などを例示列举して追加している。その後も議会では、「ために」(for the use of)という語の対象を同様の意味で信頼できる相手に限定する解釈を採用していた。1954年に改正された際にも同じ文言が使われたことから、議会在が文言の解釈を変えていないことが明らかであるとする。このように解釈することが170条の目的とも調和的であり、そうでなければ納税者に脱税の機会を与えかねないとする。

(3) に関して、26 CFR 1.170A-1 (g)を素直に文言解釈すれば、寄附控除を申請する者自身が直接行った貢献のみが対象であり、かつ、原告のような解釈は脱税の機会を与えかねないとする。

## 4 コメント

①本件の争点は、1つには、内国歳入法170条における「for the use of」の解釈である。

下級審では、寄附財産の事実上の支配者は誰であったのかを間接事実から立証する(いわゆる「コントロールテスト」)方法が取られていた。しかし、最高裁では、そのような事実上の支配権ではなく(足りず)、法的な権利義務を教会が得ているかを基準にしている点で大きく異なる。

一般言語としては多義的であるため、原告のように広く解釈することも可能である。

しかし、最高裁が指摘するように、当該文言が立法府である議会においてどのような意味を持つように意図されていたのか、という点では、納税者による恣意的な控除(あるいは脱税行為)を廃除するために信託等に限定する解釈がされてきたようである。

成文法が言語的表現である以上、法文における語の解釈は多義的にならざるをえない面がある。国民の負託を受けた立法府の意図が、このような言語の持つ内在的限界によって曲解されてはならない。言うなれば、立法過程でどのように文言が解釈されていたのかを探索することは、民主議会制度を機能させるという視点から極めて重要であろう。

本件では、納税者が振り込んだ口座はその子らが名義人であり、口座資金を法的に管理支配するのは子である。子に移転された金銭と受寄者である当該教会とのつながりは、当該教会の定めたガイドラインのみである。当該ガイドラインには事実上の拘束力があるが、法的権利義務関係を生じさせるものではない。当該教会は支出の管理について厳格な拘束をしていなかった。

したがって、当該教会は譲渡された金銭について権原を有する相手方ではなく、子らも 170 条における「for the use of」が意図する相手先とは認められないとの判断は妥当である。

②財務省規則の解釈については、裁判所は文言解釈から寄付者自身の行為しか対象とならないとしている。

法律解釈の基本は文言解釈であり、これと異なる解釈を導き出すには相応の説得力ある根拠が必要となろう。

以上

## アメリカの裁判例

# Sklar v. Commissioner, 282 F.3d 610 (2002)

峯岸秀幸

## 1 対象判決

裁判例として, Sklar v. Commissioner, 282 F.3d 610 (2002) を取り上げる。

本事案では, 正統派ユダヤ教徒である納税者が支払ったその子らが通う神学校の学費のうち宗教教育にかかる部分が内国歳入法 170 条の慈善寄付に該当して所得控除の対象になるかが争われた。

## 2 事実関係

正統派ユダヤ教徒である Sklar 夫妻は, その子らが通う神学校の学費のうち神学校の総授業日数に占める宗教教育に充てられた日数の割合である 55% に相当する金額が内国歳入法 170 条の慈善寄付に該当するとして所得控除をしたうえで所得税の申告をしたが, 内国歳入庁は, Sklar 夫妻に対して不足税額通知を発し, 彼らが控除の対象としたのは私的な学費であるから所得控除できない, としてこれを否認した。

これを受けて Sklar 夫妻は, 租税裁判所に提訴して次の主張をした。

- (1) 本件での学費は, 納税者が専ら無形の宗教的便益 (“solely intangible religious benefits”) を享受するために支出したものであるから, 内国歳入法 170 条により所得控除が認められる。

- (2) 内国歳入庁はすでにサイエントロジー教会の信者に対して同種の控除を認めているから、本件においても控除が認められるべきである。正統派ユダヤ教徒に対して控除を認めないことは、行政上の整合的な取扱い (administrative consistency) と米国憲法の国教禁止条項に違反する。

このような主張を、租税裁判所は、次の理由から退けた。

- (1) 過去の裁判例 (Deyong v. Commissioner, 309 F.2d 373, 376 (9th Cir. 1962)) によれば、子供の教育のための学費は、内国歳入法 170 条で控除が認められない私的な費用に該当する。
- (2) 行政上の整合的な取扱いに反するという主張と国教禁止条項違反であるという主張は、Sklar 夫妻の主張の根拠となるいくつかの書類が Sklar 夫妻はサイエントロジー教会の教徒と同様の状況にはないことを示しているため、根拠がない。

Sklar 夫妻は、この租税裁判所の判断を不服として第9巡回区控訴裁判所に控訴した。

### 3 判旨

#### 控訴棄却

Reinhardt 判事は次の理由から租税裁判所の判断を支持して Sklar 夫妻の控訴を棄却した。

- (1) 最高裁判所は、United States v. American Bar Endowment, 477 U.S. 105, 118, 91 L. Ed. 2d 89, 106 S. Ct. 2426 (1986) において、対価性のある支払いは内国歳入法 170 条の「寄付又は贈与」(“contribution or gift”) に該当しないと判示しているのみならず、Hernandez v. Commissioner, 490 U.S. 680, 104 L. Ed. 2d 766, 109 S. Ct. 2136 (1989)<sup>1)</sup> において、宗教的便益を受けるための対価としての支払いもそこから除かれると判示している。この Hernandez 事件判決において最高裁判所は、租税裁判所が掲げた宗教的便益を受けるための対価としての支払いを控除できないとした次の3つの根拠を支持した。

- ①連邦議会は内国歳入法において宗教的便益の対価としての支払いに、他の便

---

1) この具体的な内容については成田元男・別掲 Hernandez Case 参照。

益の対価としての支払いとの比較において何らの優越も認めていない。

②本事案で納税者が求めた控除を認めると、それは立法趣旨を超えて慈善寄付控除の拡張をなし崩し的に認めることになる。

③この種の控除を認めることは内国歳入庁と政府に様々な宗教・組織との関係のもつれを生じさせ、政教分離原則への抵触をもたらす。特に、この種の控除を認めると、内国歳入庁に、控除の適格性を判断するためにある便益が宗教的か非宗教的かということを詳細に調査することを強制することになり、そのことは国教禁止条項に違反する。

それにも関わらず Sklar 夫妻は、最近の内国歳入法の改正が、連邦議会がこの種の控除を認めるべきとの意図を有していることを明らかにしたと主張する。しかし、この改正は控除対象慈善寄付の定義を実質的に変更するものではなく、所得控除にあたって追加的な書類を要求するもの<sup>2)</sup>に過ぎない。

Hernandez 事件判決の明確な判示があり、一方、本事案においてその判決を却下すべき立法趣旨があるといえる何らの直接的証拠がないにも関わらず、法が追加的具体的な控除を認めていると判断することはできない。

- (2) 内国歳入庁がサイエントロジー教会の信者に慈善寄付控除を認める旨の最終合意書の開示を拒んだことは誤りであるが、もし、サイエントロジー教会の信者に慈善寄付控除を認める方針が内国歳入法や国教禁止条項に違反するのであれば、そのような方針は他の宗教に広く適用されるべきではなく、むしろ取り消されるべきである。なお、サイエントロジー教会の信者に認められる取扱いを他の全ての宗教組織に適用しなくとも国教禁止条項に反するものではないし、本件ではサイエントロジー教会の信者と Sklar 夫妻が同様の状況にあるといえない等の理由から行政上の整合的な取扱いにも違反しない。しかし、そもそも Sklar 夫妻は、後述のとおり本件での学費が両面性のある支払い（“dual

---

2) 内国歳入法 170 条 (f) は新たに、慈善寄付控除の適用を受ける者は、寄付を受けた者から寄付の見返りに得た品や役務の価値を見積もった金額を入手しなければならないこととされたが、専ら無形の宗教的便益を受けた場合はその例外とされた。また、6115 条は、免税組織は、寄付者に対して、彼らが慈善寄付控除を受けることができるのは寄付した金額が寄付の見返りとして得た品や便益の価値を超える部分についてのみであることを周知し、それらの価値を見積もった金額を提供することを義務付けたが、専ら無形の宗教的便益を受けた場合はその例外とされた。

payment”)<sup>3)</sup>にあたる旨の立証に失敗しているから、本裁判所は本事案で国教禁止条項違反又は行政上の整合的な取扱い違反があるかどうかを判断する必要がない。

- (3) 内国歳入庁は、内国歳入法 170 条のもと両面性のある支払いのうち慈善寄付にあたる部分の所得控除を認めており、一方、納税者が支払の見返りとして便益を受けた部分の所得控除を認めていない。最高裁判所は、かつてこのような支払いの控除可能性について *United States v. American Bar Endowment*, 477 U.S. 105, 91 L. Ed. 2d 89, 106 S. Ct 2426 (1986) で論じ、納税者はこの両面性のある支払いの額がその見返りとして得た財の市場価格を超えることを立証しなければならないと判示した。

この点について、Sklar 夫妻は、彼らの子らが受けた非宗教的教育の費用の市場価格を公立学校の費用であると主張した。公立学校の費用は当然ない（無償である）。しかしここでの市場価格は同等の非宗教的教育を行う私立学校のそれとすべきであり、Sklar 夫妻は、この点について何らの証拠も示していないから、本控訴審で主張を認容され得ない。

なお、Silverman 判事は同意意見の中で、本事案ではサイエントロジー教会の信者への取扱い（の対象である「トレーニング」等の役務）が他の宗教のそれとどう異なっているのかについて答える必要はなく、Sklar 夫妻の主張が認められないのは内国歳入法 170 条の規定内容と *Hernandez* 事件判決、*American Bar Endowment* 事件判決の両判決の判旨から明らかである、と述べている。その上、もし内国歳入庁がサイエントロジー教会の信者を違法に優遇する取扱いをしているのであれば、そのような取扱いは訴訟によって停止されるべきであり、内国歳入庁に、そのような取扱いがあることに対する他の宗教への救済として不適当な所得控除を他の宗教に認めることを求めるべきではない、と述べている。

---

3) 税法上、両面性のある支払い（“dual payment”又は“quid pro quo payment”）とは、支払いのある部分は財又は役務の対価であり、もう一方の部分は慈善寄付であるものをいう（内国歳入法 6115 条）。例えば 75 ドルで物を買ったとき、その物の価値が 5 ドルであれば、5 ドルが財の対価であり、70 ドルが慈善寄付である。

#### 4 コメント

本事案では、神学校の学費の慈善寄付該当性が争われた。

控訴審の判断の特徴として、控訴審は、原告が両面性のある支払いについて慈善寄付控除の適用を受けるためにすべき立証を行っていないことを決め手に、その主張を退けたこと、すなわち、本事案における神学校の学費は両面性のある支払いであって部分的に慈善寄付に該当する可能性があることを示唆した点があげられるのではないかと考える。

この点、Hernandez 事件判決において示された慈善寄付は明確な便益との交換であってはならないとする規範からすると、神学校の学費といえども教育という明確な便益の対価であることをもって慈善寄付への該当性が否定されてもよさそうである。この疑問を解決するには、Silverman 判事の同意意見で述べられていることが参考になる。すなわち Silverman 判事は、内国歳入法 170 条は何かの対価として支払われた両面性のある支払いを控除の対象から除いているものの、Hernandez 事件判決において宗教的な両面性のある支払いには内国歳入法 170 条の適用があることが判示され、さらに、American Bar Endowment 事件判決において慈善寄付は寄付と引き換えに寄付者が得たものの時価を超える部分についてのみ控除できることが判示された、として、内国歳入法の規定と本控訴審で参照された 2 つの判例の関係を明快に述べているのである。

なお、Silverman 判事は、Sklar 夫妻がサイエントロジー教会の信者と同じ状況になかったという多数意見の事実認定の真偽はともかく、そのような状況であったか否かは Sklar 夫妻が支払った学費の控除可能性に関連しない、と述べたうえで、上記のとおり内国歳入法と 2 つの判例の関係を述べ、Sklar 夫妻の主張が認められないのは、単純に、その支払った学費が時価を超えることを立証しなかったからだ、と述べている。この点で、Silverman 判事の同意意見は、多数意見に比べ、本事案においてサイエントロジー教会の信者に対する取扱いとの公平性を論じる必要性をより強く否定するものであるといえる。

以上

アメリカの裁判例

Theodore R. Rolfs, et al., Petitioners-Appellants,  
v. Commissioner of Internal Revenue,  
Respondent-Appellee, 668 F.3d 888 (2012)

道下知子

## 1 対象判決

裁判例として、Theodore R. Rolfs, et al., Petitioners-Appellants, v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-Appellee, 668 F.3d 888 (2012) をとりあげる。

本件は、ボランティア消防署 (VFD) の訓練活動 (exercises) のため寄付した家の価値が、その見返りに受けた便益 (家の解体作業のサービス (demolition)) の価値を超えるか否かという点につき、寄付した財産の価値の評価方法について争った事案である。

## 2 事実関係

原告は、地方のボランティア消防署に寄付した湖畔の家が内国歳入法 170 条の慈善寄付金に該当するとして、所得控除をして所得税の申告をしたが、内国歳入庁 (IRS) は、これを否認した。原告は租税裁判所に提訴したが、同判決では、原告は寄付した財産 (湖畔の家) の見返りとして、湖畔の家の解体作業のサービスという形で実質的な便益を受けており、寄付した財産の価値は、見返りとして受けた便益の価値を超えなかったことを理由に、慈善寄付金控除を適用することは出来ないとして、原告の請求を棄却した。原告は、この租税裁判所の判断を不服として第 7 巡回区控訴裁判所に控訴した。

本件の事実関係は次の通りである。

- (1) 原告ロルフ夫妻は Wisconsin 州 Chenequa 村の 3 エーカーの湖畔の財産を購入したが、その財産上の家を気に入らなかったため、家を解体して他の家を建てることを決めた。原告はその地域の消防署が火災のトレーニングとしてその家を焼失するために、消防署に家を寄付した。原告は 1998 年の納税申告で、寄付して解体した家の価値 76,000 ドルの慈善寄付金控除を申請した。
- (2) IRS は、原告は、寄付した財産の見返りとして湖畔の家の解体作業のサービスという形で実質的な便益を受けており、その便益の価値は寄付した財産の価値を超えていることを理由に慈善寄付金控除を適用することは出来ないとして、これを否認した。
- (3) 原告は租税裁判所に提訴した。
- (4) 租税裁判所は、次の理由から原告の請求を棄却した。
  - ①慈善寄付金が現金以外の財産である場合には、寄付の金額は、一般的にはその寄付時の財産の公正市場価格である（財務省規則 1.170 A-1 (c) (1)）。この目的から公正市場価格とは、売買する意図を持った（自発的な）買い手と売り手との間でその財産を交換するときの価格であり（財務省規則 1.170 A-1 (c) (2)）、財産の利用の制限や寄付の日における市場で売買できる可能性を、公正市場価格の決定の際に考慮しなければならない。
  - ②原告が VFD に寄付した湖畔の家は、その土地とは別に建物のみを寄付したものであり、消防署のトレーニングのためにのみ、その使用が許されるという実質的な制限を伴うものであったため、そのような制限を考慮すると、その家の価値は廃材としての価値であり、それらを取り除く費用と相殺されるため、寄付した家は、廃材としての価値すらないと判断する。
  - ③原告が見返りに受けた家の解体サービスの価値は、解体費用として評価できるものであり、その価値は、寄付の一連の取引から慈善寄付という意図を差し引いても、寄付した家の価値を超える。
  - ④原告は寄付した財産の市場価値が寄付の見返りとして受けた便益の市場価値を超えなかったことを証明しなかった。したがって、湖畔の家の寄付について、慈善寄付金控除は認められない。
- (5) 原告はこの租税裁判所の判断を不服として、第 7 巡回控訴裁判所に控訴した。

### 3 判旨

#### 控訴棄却

HAMILTON 判事は以下の理由から、租税裁判所の判断を支持して原告の控訴を棄却した。

- (1) Chenequa 村とそのボランティア消防署は、170 条 (c) に定義される有効な慈善寄付金の受贈者であることを認める。
- (2) 原告の家の寄付という行為は、地方の消防員の更なるトレーニングのためだけを理由に動機づけられたものであり、客観的に見てその取引の目的は、消防署の特別な使用のために慈善寄付をすることであった。当裁判所は、原告の寄付に係る構造や技術的な履行における何ものも、170 条 (a) に基づく適格慈善寄付金として、潜在的な有効性を防ぐものはないことについて同意する。
- (3) 慈善寄付金が現金以外の財産である場合には、寄付の金額は、一般的にはその寄付時の財産の公正市場価格である。公正市場価格の決定の際には、財産の利用の制限や寄付の日における市場で売買できる可能性を考慮しなければならない。
- (4) 原告は、消防署が家を焼失することを条件にその家を寄付したのであり、その家を焼失すべきという条件は、寄付した財産の公正市場価格を決定する際に考慮すべきである。そして原告は、寄付の見返りに家の焼失という便益を受けたのであるから、寄付した家がその見返りに受けた実質的な便益を超えていることを証明しなければならない。
- (5) すぐに燃やされるという条件で寄付された家の公正市場価格を評価するにあたり、家を燃やすために、その家を売買する意図を持った売り手と買い手の機能的な市場があるとの証拠は存在しない。したがって、すべての評価は類推によらなければならない。
- (6) 原告は、家を解体する前と後の両方の全体的な財産を評価する前後アプローチ方法を採用した。このアプローチは、表面的には、土地から切り離して家を評価するための解決策を実証する合理的な方法のように見えるが、この方法は、当該寄付の受贈者に課された家を焼失する条件を適切に考慮できていない。し

たがって、租税裁判所がこの前後アプローチ方法の使用を否定したことは適切である。

- (7) 被告 (IRS) は、寄付に課された家を焼失する条件を考慮して、比較しうる売却の評価方法を採用した。これは、家を土地から切り離しその家が焼失するという条件で売られるならば、その家は僅かな価値しか持たないものであるとするものである。その家の価値の最も近い類推は、廃材又は廃材を取り除く費用の市場であり、廃材市場のこの家の廃材の価値は僅かなものであり、それらを排除する労働費用と相殺されるため、ほぼ価値はないとした。
- (8) 当裁判所は、IRS の類推は、当該寄付の公正市場価格を見積もるための合理的方法を提供しており、焼失すべきという条件の経済上の影響を適切に考慮すれば、当該寄付の公正市場価格は、廃材としての価値すらないものとなると認定する。
- (9) 一方、解体サービスという原告が見返りに受けた便益の公正市場価格は、解体費用 (焼失し、破片等を整理する費用) として 10,000 ドルであるとした租税裁判所の決定になんら誤りはない。
- (10) したがって、寄付した財産の価値は、原告が寄付の見返りに受けた便益の公正市場価格を超えなかった。所得控除をするために原告は、寄付した財産がその見返りに受けた実質的な便益を超えていることを証明しなければならなかった。租税裁判所の原告は証明しなかったとの認定に当裁判所も同意し、それゆえ承認する。したがって、租税裁判所の判決を承認する。

#### 4 コメント

- (1) 本件の争点は、寄付した家の公正市場価格が、その見返りに受けた便益 (家の解体作業サービス (demolition)) の公正市場価格を超えるか否かという点における寄付した財産の評価方法である。
- (2) 原告は、消防署が家を焼失することを条件にその家を寄付したのであるから、寄付した財産の公正市場価格を決定する際に、家の焼失という条件を考慮すべきであるという点が重要なポイントとなろう。
- (3) 原告は、土地は寄付せず家のみを寄付することによって、原告はその家の市場

可能性に実質的な制限と条件、すなわち、家の寄付に付随して、その家に二つの追加的な制限と条件を課した。一つは、家を使うことが許されるのは、消防員と警察がトレーニングするためだけという制限と、もう一つは、その家は寄付後すぐに焼失すべきとの条件のために、その家はその土地に無制限に存在することができなくなったのである。このような制限や条件が付された家の公正市場価格について、控訴裁判所が、消防士の訓練現場として家を売買する市場の証拠はなく、焼失させる家の売買の意図がある買い手は現実には存在しないとして、家を焼失する条件を考慮して廃材市場を類推し、廃材としての価値により評価して実質的に無価値と判断したことは、妥当であろう。

- (4) したがって、寄付した財産の市場価値がその見返りとして受けた便益の市場価値を超えなかったこと、および原告がそれを証明しなかったために、慈善寄付金控除を受けることは出来ないとした判断は、法規則に従い、妥当であろう。
- (5) ただし、そもそも公正市場価格とは、どのような立場の売り手と買い手とが合意する価格なのかは、不明確である。本件の場合、買い手が消防署のトレーニングのために購入を合意する可能性もあることを鑑みて原告側から検討すれば、原告は本件のような市場可能性が存在する可能性を視野入れ、消防署が焼失訓練のために家を買う場合の市場およびその公正市場価格を立証することを検討することも一案ではないだろうか。

以上

アメリカの裁判例

Lary v United States, 787 F.2d 1538  
(11th Cir. 1986)

中村芳昭

## 1 対象判決

裁判例として, John H. Lary, Jr., and Sherry S. Lary v United States of America, 787 F.2d 1538 (11th Cir. 1986) をとりあげる。

本件は, Lary 医師が, アメリカ赤十字に対して自身から採血した血液を寄附した場合におけるその市場価格相当額が連邦所得税法上の慈善寄附に該当し控除を認められるか否かの問題を争った事案である。

## 2 事実関係

本件控訴は, 原告納税者がアラバマ州北部地区連邦地方裁判所の判決を控訴したものであるが, 同地裁の判決では, 原告がその申告において血液寄附に対してなした控除を被告内国歳入庁長官が適正に否認したと判示された。

本件の事実関係は次の通りである。

- ①本訴訟は, 1985 年 3 月 22 日にアラバマ州ディケイター市 (Decatur) において, 原告が手続をとった略式判決の申立てを地方裁判所に提起した。本件において当事者の提出物や事件の記録とともに審理を行ったうえで, 地裁は結論的には, 略式判決としては当然政府に有利に認容されるべきものであると判断した。
- ②本件で争われた主な争点としては, 第 1 に, ラリー医師が自宅と医院との間を往

復することによって生ずる、減価償却費を含む、自動車経費の控除の請求が争われた。これに対し、地裁は、重要な事実問題に関する真正な争点は存在しないが、原告には法律問題として裁判を受ける資格があるとした。しかし、提示された証拠からは、自宅から医院までのラリー医師の往復は、その性格上、住居から職場までの通勤に要する控除対象とならない個人的費用にあたることは明らかであるとして、請求を退けた。Cf. *Commissioner v. Flowers*, 326 U.S. 465, 66 S. Ct. 250, 90 L. Ed. 203 (1946).

原告が自らの状況と *Wisconsin Psychiatric Services v. Commissioner*, 76 T.C. 839 (1981) の事案との間に平行線を引こうと試みることには、次のような欠陥がある。*Wisconsin Psychiatric Service* 事件判決においては、医師である納税者は、外来患者の診療期間の主要な部分を自宅で行った。本納税者もまた、病院に来院患者に関する調査や書類事務のために自宅を使った。当裁判所は、医師の自宅が「主たる事務所」であり、かつ、精神科治療の中心的な場所であることを事実認定すべき問題とはしなかった。

他方、ラリー医師は、自宅では患者を診療しなかったことを認めている。むしろ、同医師のすべてしかしほとんどの診療業務はラリー医師の診療所で行っていた。同医師が自宅診療室と述べている寝室または研究室は自身の医療に関連して単に記録、帳簿、および診療記録の写しの保管のためだけに使用されていた。これらの事実は、日常の医療業務の必需不可欠な面であって、別の業務にはならない「自宅診療室」は、その主たる事業所および医療業務の中心的な場所として特徴付けることはできないとした。

③また、原告納税者が *Village Green, Ltd* に対して行った投資から 1975 年および 1976 年において被った損失等についても控除を請求したが、地裁はこれらの請求を認めなかった。

④最後に、原告は、1976 年 6 月 9 日に米国赤十字に寄附した血液 1 ユニットの公正市場価格に対して (内国歳入法 170 条に従って) 慈善寄附控除を請求した。これに対して、地裁は次のように述べて請求を退けた。

「法 170 条は、納税者が課税年度内になした金銭または財産の一定の慈善寄附を控除することを認めている。しかしながら、役務の寄附については控除が認められていない。財務総規則 1. 170A-1 (g)。輸血のためまたは血液銀行へ血液を提供す

ることは、財産の寄附よりはむしろ寄附者による人的役務の供与に類似するものとみなされており、したがって、慈善団体に対して個人が寄附した血液の公正市場価格は、慈善寄附控除として長年にわたって控除できないとされてきた。歳入規則 162 条, C-B, 1953-2, p. 127. 原告は、これに反対の先例を引用していないし、また、説得的な反証の典拠を欠いているときは、当裁判所としては、長官の解釈およびこれにより制定された規則から一線を画することをしない。したがって、被告はこの部分の請求に関してもまた法律問題として判決を受ける権利があるというべきである。

以上のような議論に基づいて、決定としては、「被告の略式判決を認容することにし、したがって、本件をその全部にわたって棄却することとする。」

本件の原告納税者は、この地裁判決を争って、第 11 巡回裁判所に控訴した。この控訴事件に対して下されたのが以下の判決である。

### 3 第 11 巡回裁判所の判決

#### 控訴棄却

#### 裁判所による意見 (PER CURIUM)

「納税者であるジョン・ラリー医師とシェリー・ラリーは、その 1975 年度および 1976 年度の納税申告書においてなした一定の控除を内国歳入庁長官（以下、「長官」という。）が適正に否認したと判示したアラバマ州北部地区連邦地方裁判所の判決を控訴している。当裁判所は控訴棄却とする。

1975 および 1976 年度の共同申告書において納税者は、ラリー医師が 1976 年度にアメリカ赤十字に対して寄附した血液 1 パイントの価格の控除を請求した。長官は、この控除を否認し、長官によって要求された不足税額の納付の後、納税者は地裁に還付を求める訴えを提起した。地裁は、血液の寄附は役務の履行を構成し、そしてこれは財務省規則の下では明示的に慈善寄附として認められていないという理由により、寄附された血液の価格の控除を長官が適切に否認したと判示した。

納税者は控訴において、アメリカ赤十字にラリー医師によって寄附された血液の公正市場価格を自分たちが控除できる権利が認められていると主張している。地裁

は、血液の寄附は人的役務の寄附であり、したがって、控除できないと判示したが（歳入規則 162 条, 1953-2G.B.）、納税者の側では、血液の寄附は役務の履行よりも財産の寄附であると反論している。当裁判所としては、血液の寄附が役務の履行を構成するのか、それとも生成物の寄附を構成するのかについては、いずれの解釈によっても納税者は慈善寄付の控除を請求できないので、これを決定する必用がない。仮に血液の寄附が役務の履行であるとしても、財務省規則が役務の履行に対しては慈善寄附控除を明白に禁止しているので、納税者には慈善寄附控除の権利が認められない。

他方、仮に血液の寄附が生成物の寄附であったとしても、納税者にはやはり慈善寄附控除の権利がおそらく認められなかったであろう。1954 年の内国歳入法 170 条 (e) (1) (A) には、慈善財産寄附の金額は、『納税者が寄附された当該財産を公正市場価格（かかる寄附の時に決定される）で売却したときに長期譲渡所得にはならなかったであろう利得の金額』まで減額されるものとする、と規定されている。内国歳入法 170 条 (e) (1) (A)。換言すると、慈善団体へ寄附される財産が、寄附に代えてその財産が売却されたとすれば、寄附者には結果的に通常所得かまたは短期譲渡所得になるはずであるとされるときは、寄附者の慈善寄附控除にはそうした利得に基因するいかなる金額も含められることはなく、むしろその財産の調整基準価格を制限されることになるのである。

本件においては、慈善寄附控除に対する法 170 条 (e) (1) (A) の制限は、寄附された血液の価額の慈善控除を除外している。納税者は、寄附された血液の基準価格について、または血液の保有期間が長期譲渡所得の取扱いを認められる資産の保有期間の要件である 6 月（現在は 12 月）以上であることについて、証拠を提示していない。内国歳入法 1222 条 (3) 参照。納税者は、前記の 2 つの争点に関して立証責任を負っており、かつ、その立証責任を負担する努力を払っていないので、納税者には、法 170 条 (e) (1) (A) に基づいて慈善寄附を受ける権利が認められない、と判断する。」（判決文中の引用裁判例等は一部少略した。）。

したがって、地方裁判所の判決は維持されるものとする。

#### 4 コメント

- ①本件の基本的争点は、納税者が自分の血液を慈善団体（本件では米国赤十字）に寄附した場合、その公正市場価格相当額を内国歳入法 170 (e) (1) (A) の財産（資産）の寄附として慈善寄附控除の対象として認められるかである。本件地裁判決および第 11 巡回裁判所の控訴審判決はともに本訴を棄却した。

本件においては、地裁では、上記の争点はその中心的な争点ではなくて付随的な争点とされていた。すなわち、地裁では、医師である原告ラリー氏が自宅から診療所までの通勤費や自宅の一室を診療記録や帳簿書類等の保管のために使用したことに要した費用の必要経費の控除可否が主たる争点として争われ、その最後に加えられたのが本件控訴審で争われた争点であった。そして、上記の通り、地裁の決定ではこの血液の寄附の公正市場価格相当額について内国歳入法 170 (e) (1) (A) 上の財産の寄附に対する慈善寄附控除の請求も棄却する判断がなされた。

- ②本件では、前記のように血液の寄附が連邦税法上の財産の寄附といえるかが、中心的な争点となっている。すなわち血液の寄附は、役務の寄附なのか、それとも財産の寄附なのか、である。

この点、地裁は、血液の寄附は人的役務の寄附であり、したがって、控除できないと判示した。これに対し、第 11 巡回裁判所は、血液の寄附が役務の履行を構成するのか、それとも生成物の寄附を構成するのかについては、いずれの解釈によっても納税者は慈善寄附の控除を請求できないので、これを決定する必用がない、とした。また、仮に血液の寄附が役務の履行であるとしても、財務省規則が役務の履行に対しては慈善寄附控除を明白に禁止しているので、納税者には慈善寄附控除の権利が認められない、とした。

- ③本件は、このように、金銭寄附とともに財産寄附が一般的に認められているアメリカ内国歳入法 170 (e) (1) (A) の下で、赤十字に対する献血が血液の寄附として問題とされためずらしい事件であるといえよう。これは、慈善財産寄附が一般的に認められているアメリカならではの事件であり、役務（サービス）の寄附などが慈善財産寄附としては認められないとされている中で、ほかにどのようなものが慈善財産寄附の対象範囲から除かれるかという、いわば慈善財産寄附の外延をめぐる事件の例として大変興味深い事例といえよう。