

博士学位論文審査要旨

2015年1月15日

論文題目： 米国における富の移転課税

学位申請者： 佐古 麻理

審査委員：

主査： 法学研究科 教授 田中 治

副査： 司法研究科 教授 占部 裕典

副査： 法学研究科 教授 佐伯 彰洋

要 旨：

本論文は、米国における富の移転課税制度とその課税根拠論について、比較制度的観点から包括的に検討するものである。これまで一般に、富の移転課税は、遺産税方式か遺産取得税方式かという課税方法論の問題として論じられてきた。本論文は、その狭い枠組みを超えて、連邦遺産税、連邦贈与税及び世代跳躍移転税の3つの税目で構成される米国の富の移転課税を対象に、その仕組みを包括的、体系的、歴史的に考察するとともに、自由や平等等の価値に裏付けられた課税の正当化根拠論との関係において、富の移転課税制度の改革論を紹介し、検討するものである。

本論文の第1章は、富の移転課税制度の歴史を4つの時期区分の下に概観し、その特徴を抽出する。第2章は、遺産税、贈与税及び世代跳躍移転税のそれぞれについて、課税対象、控除項目等につき、制定法の組立てや裁判例を素材に検討し、米国の移転課税制度が1世代に1回の課税を基本理念としていること、財産それ自体ではなく、財産上の権利を課税対象としていること、課税要件としての納税義務者につき固定的な観念はなく、富の提供者と富の取得者の双方に納税義務が生じる場合がありうること、などの諸特徴を指摘する。第3章は、現行の遺産税の課税根拠論を検討するとともに、近時提唱されている生涯累積取得税、包括的相続税、遺産税廃止論等の課税根拠論を紹介、検討する。終章は、課税理念の確立が基本である、課税方式が重要ではなく、担税力と課税の時期に配慮した納税義務者、課税対象の設定が重要である、などと指摘する。

本論文は、第一に、米国の移転課税制度を包括的、歴史的に検討する、おそらく我が国で初めての重厚な研究ということができる。第二に、米国の富の移転課税制度につき、平板な制度紹介ではなく、自由、平等等の価値実現と税制との関連を意識し、課税理念の確立の重要性を指摘する点で意欲的、独創的なものであり、今後の税法研究の方法論として示唆的である。第三に、担税力と課税の時期に着目した税制の提案が示すように、現実的、合理的な視点から、納税義務者や課税対象の再構築を提案するなど、今後の立法のあり方に有益な示唆を与えるものといえる。

以上のとおり、本論文は、富の移転課税制度に関する比較制度的かつ基礎的な研究として、特に優れた研究ということができる。よって、本論文は、博士（法学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

総合試験結果の要旨

2015年1月15日

論文題目： 米国における富の移転課税

学位申請者： 佐古 麻理

審査委員：

主査： 法学研究科 教授 田中 治

副査： 司法研究科 教授 占部 裕典

副査： 法学研究科 教授 佐伯 彰洋

要 旨：

審査委員は、2015年1月15日（木）、午前9時30分から11時まで、良心館414番教室において、総合試験を行った。まず、学位申請者から、本論文の問題意識、本論文の概要及び結論、本論文の研究上の意義について説明を受けた後、審査委員との間で質疑応答を行った。審査委員からは、我が国の相続税、贈与税に対する評価や米国の富の移転課税制度の組立てに対する理解等に関して、多くの質問がなされたが、学位申請者は、いずれの質問についても、誠実かつ的確な回答をし、学位申請者が、このテーマに関して深い学識と理解を得ていることを示した。また、学位申請者は、本論文の執筆に際し、多数の米国の条文、裁判例、論文等を資料として用いており、本論文の叙述及び上記の質疑応答に照らして、学位申請者が外国語（英語）の能力を十分に備えていると判断した。

よって、総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 米国における富の移転課税

氏名： 佐古 麻理

要旨：

本研究の目的は、米国における富の移転課税制度とその課税根拠論について検討することであり、その検討結果を踏まえて、今後のわが国における富の移転課税制度のあり方を考察することにある。米国の富の移転課税制度と課税根拠論に関し、わが国では、それに対する研究がほとんどなされていない。

現行の米国における富の移転課税制度は、故人または財産譲渡者を納税義務者とする遺産税方式による課税制度が採用され、連邦遺産税、連邦贈与税および世代跳躍移転税の3つの税目で構成される。本研究の主な検討課題は、以下の点についてである。第1に、現行の税制度に至った歴史的な展開について検討する。どのような歴史的展開を経て、現行の税制度が構築されたのかについて、4つの期に区分し検討する。第2に、各税目の機能および税目間の関係について、課税対象を中心に各税目を個別に検討する。また、米国の富の移転課税における課税対象は、財産それ自体のみならず、財産上の権利、権限あるいは支配がその対象となる特徴がある。これは、信託という富の移転手法を用いたときに深く関わる。そのため、課税制度における法的な規律は、信託を意識して構築されている。本研究では、信託を意識して富の移転課税制度が法的に構築されている理由について検討する。第3に、米国で展開されている富の移転課税に関する課税根拠論について検討する。近年、米国では、課税根拠を基とした新たな税制度の提言が展開されている。そこで、米国における現行税制の現状と課題を概括的に整理した上で、現行遺産税の課税根拠論および新たに提案される生涯累積取得課税ならびに包括的相続税とその課税根拠論について検討する。また、遺産税廃止論と累進的消費税の導入に関わる租税政策の提言についても検討する。

第1の課題である米国における富の移転課税の歴史展開を、以下に要約する。第1に、米国の富の移転に関する課税制度は、歴史的展開の第1期である当初、取得者を納税義務者とする遺産取得税方式による相続税として創設された。その後、廃止と復活を経て策定された制度は、贈与と遺贈を含む所得課税制度であった。贈与および相続による財産の取得は所得とみなされ、生涯累積取得課税の対象となった。その後も、富の移転課税制度に関わる廃止と復活が繰り返されたが、一定税率から累進税率へと変化するとともに、親疎の度合いが考慮された税率、遺産取得税方式と遺産税方式の両要素を含む課税制度へと変遷した。第2に、歴史展開の第2期において、近代の連邦遺産税および連邦贈与税の各制度が、独立した税目としてその基礎が構築された。1916年、遺産税方式による富の移転課税制度が導入され、現代に至るまで、米国では、遺産税制度が採用されている。納税義務者は、従来の取得者に代わり、財産提供者となる制度である。第3に、1976年の税制改正で、遺産税と贈与税の統一化が図られ、また3つ目の税目として世代跳躍移転税制度が創設された。世代跳躍移転税制度の課税理念は、受益者連続型信託または永続信託で、「1世代に1回の課税」を達成することにある。第4に、2000年代初期に実施された大規模な減税を中心とした経済刺激政策と、それに伴う遺産税および世代跳躍移転税の段階的な廃止であり、2010年、遺産税と世代跳躍移転税は完全に廃止された。贈与税は、廃止されることはなかった。贈与税の意義は、むしろ、「所得税の補完」として機能するという論理が展開さ

れた時期でもあった。第5に、2010年の減税・失業保険延長および雇用創出法で、遺産税と世代跳躍移転税の段階的な廃止を規定するサンセット条項が延長され、その失効後の大幅な増税は回避された。また、それと同時に、2011年、遺産税および世代跳躍移転税が復活した。これにより、遺産税、贈与税および世代跳躍移転税の非課税枠が統一化された。また、配偶者間の資産移転に、非課税枠のポータビリティ制度が導入された。現代の米国における富の移転課税制度は、遺産税、贈与税および世代跳躍移転税の3つの税目で構成され、非課税枠および税率は統一化されたものとなっている。

現行の連邦遺産税の特徴を以下に示す。第1に、遺産税の課税対象となる総遺産とは、「ある者の死亡の時ににおける死亡した者の利益の範囲について、全ての財産上の価値を含むもの」である。総遺産は、以下の財産から構成される。①故人が死亡時に所有していた財産あるいは事実上所有していた財産、②故人が生存中に無償で移転した財産ではあるが、故人がそれに対して何らかの所有権あるいは支配権を保有していた財産、③故人が生存中に移転した財産であるが、事実上遺言による移転と同じ位置づけにある財産である。これらの財産は、「死亡時に所有されていた財産」と「理論上存在する財産」の2つに大別される。第2に、財産上の権利の移転は、理論上存在する財産の移転として位置づけられ遺産税の課税対象となる。理論上存在する財産の移転は、以下の9種に区分される。①死亡間近の移転、②保有された享受を伴う移転、③財産取得者が故人よりも長寿であることを条件とした移転、④撤回可能な移転、⑤年金、⑥共同で保有された財産、⑦一般指名権、⑧生命保険金、⑨適格利益終了財産、等である。遺産税法は、これらの理論上存在する財産の移転に対して個別の条項で規定する。第3に、財産享受を保有した移転あるいは享受の支配権を伴う移転を課税対象とする現代の内国歳入法典2036条の規定は、多くの租税裁判事例を経て形成されてきた。代表的な事例として、*May* 事件等を挙げることができる。これらの事例は信託を用いた財産移転であり、それゆえ現代の2036条の意義は、信託を用いた財産移転による租税回避を抑止することにある。第4に、富の移転課税制度の控除の規定は、正味課税遺産の測定のための控除と政策的な企図を持つ控除に大別される。公益寄附控除と配偶者控除は、政策的な企図を有する控除であるが、租税回避の観点からそれらの控除のあり方が問題視されている。第5に、統一税額控除制度は、富の移転課税において異なる税目で課税する制度であっても、富の移転課税という一元化された課税理念を背景とした控除制度である。

連邦贈与税は、財産の移転が完了した時に課される税であり、不完全移転においては、贈与税は課されない。第1に、贈与税の課税対象は、有形および無形の財産などの移転に適用され、「個人が、生存中に贈与により行った財産の移転」とされる。納税義務者は譲渡者であり、受贈者もまた第二納税義務者としての性格を有する。第2に、贈与税の課税の時期は、贈与財産に対する支配あるいは支配権が完了した時点、あるいは贈与財産に対する権限や権利が終了した時点となり、課税対象は、財産移転の完全性に依存することになる。*Crummey* 権限は、将来権を現在権に変換することができ、これにより、暦年の贈与税控除の適用が可能となる。第3に、課税対象の範囲は、一般指名権、世代跳躍移転、離婚による移転、権利の放棄および適格利益終了財産の5区分である。これらは、信託を用いた財産移転と密接に関連する。第4に、贈与税には、生涯贈与課税と暦年課税という2つの側面がある。生涯贈与課税には、一生累積課税制度が採用されている。

世代跳躍移転税は、長期信託を用いた富の移転における租税回避の抑止を目的としている。第1に、世代跳躍移転税制度は、信託を用いて世代を跳躍する財産移転に対する課税制度であり、財産移転の「世代跳躍」および財産移転の手法としての「信託」を意識して策定された制度である。課税対象は、直接スキップ、課税終了および課税分配の3つである。世代階級の帰属と3つの課税対象は、世代跳躍した財産移転であっても、1世代ごとに1回の移転課税が生じる制度と

なっている。第2に、世代跳躍移転税と遺産税・贈与税との関係は、直接スキップを課税対象とした世代跳躍移転税のみが、遺産税または贈与税と重複した課税が生じる。課税終了あるいは課税分配を課税対象とした世代跳躍移転税は、遺産税または贈与税の対象とはならない。第3に、世代跳躍移転税の納税義務者は、譲渡者、信託受託者あるいは譲受人となる。信託が用いられていない直接スキップによる世代跳躍移転の場合の納税義務者は、譲渡者であり、信託を用いた直接スキップおよび課税終了の納税義務者は信託受託者となる。また、課税分配の納税義務者は譲受人となる。

課税根拠を基とした新たな富の移転課税制度に関する提言を以下に要約する。第1に、富の移転課税を提案する場合、課税方式や制度設計を考える前に、理想的な税のあり方として、まずは平等概念を確立することが求められる。それゆえ、その基礎として導き出される課税根拠は、それぞれ異なることとなる。生涯累積取得課税の提案では、機会均等と資源平等に基づいてこの制度が提案されている。包括的相続税では、福利の平等を理念として税制度が設計されている。また、自由平等主義の理念から累進的消費税が導き出される。第2に、従来の遺産税をめぐる議論は、富の集中抑制を課税根拠として、いかに公平かつ公正な分配を達成するかの議論に傾斜したものであった。他方、近時の新たな提案における基本的理念は、国民の平等を主眼とし、税を通じた分配を主張するものであった。

米国における富の移転課税は、税法独自の定義と概念に基づいて法が構築されており、わが国のような法解釈上の借用概念は希薄である。納税義務者も課税方式に捉われず、柔軟なものとなっている。今後、わが国の富の移転課税のあり方に関する議論においては、米国における富の移転課税を踏まえ、柔軟で簡素な税制度の整備を考慮する必要があるだろう。