

アメリカ合衆国における慈善寄附金控除制度の検討

—— 知的財産権の寄附をめぐる問題を中心に ——

谷口智紀

(専修大学法学部准教授)

目 次

I はじめに

II 問題の所在—わが国の寄附税制をめぐる資産評価の問題

III アメリカ合衆国の慈善寄附金控除制度の沿革とその概要

1 慈善寄附金控除制度の沿革

2 慈善寄附金控除制度の概要とその特徴

IV アメリカ合衆国における知的財産権の慈善寄附金控除の問題の検討

1 知的財産権の寄附に対する課税上の取扱い

2 知的財産権の寄附をめぐる評価の問題

3 知的財産権の財産的価値と評価のあり方

V 結論—知的財産権の評価をめぐる今後の課題

I はじめに

租税法律主義は課税要件法定主義を求めているのであるから、課税要件はすべて法定されていなければならない。ところが、相続税法は課税物件である相続財産の評価を時価による旨定めるのみで、時価評価の明確な評価方法を法定していない。相続税実務では財産評価基本通達にしたがって時価を評価することが評価方法として広く受け入れられている。法ではなく通達による評価であるために、通達評価をめぐる納税者と租税行政庁の紛争が絶えない。資産評価の基準が法定されていないければ、資産の時価評価における予測可能性と法的安定性を確保することができない。

ところで、公益法人等に対する寄附には、個人および法人が金銭だけではなく、知的財産権を含む資産の寄附をする場合がある。寄

附を奨励するための租税優遇措置として、納税者は、寄附金の額を、個人では所得控除をし、また法人では損金の額に算入することができる。もっとも、資産の寄附をした時点における評価方法が法定されておらず、租税法実務上は取得価格や帳簿価格により評価し、寄附金の額を計算しているのが現状である。

寄附資産の財産的価値を客観的に評価し、測定することができないことは、納税者の寄附行為の阻害要因である。とりわけ、評価の困難性の問題を抱える知的財産権の寄附をめぐることは、企業から大学等の研究機関への知的財産権の寄附行為を消極的にし、結果として、研究開発の促進に対して一定の負の影響を及ぼすことになる。寄附を奨励するという寄附税制の立法目的を達成するためにも、資産評価の基準を明確にすることは喫緊の課題である。筆者の問題意識はこの点に集約され

る。

本稿の目的は、納税者が公益目的で資産の寄附をした場合における資産評価の基準を詳細に規定しているアメリカ租税法の慈善寄附金控除制度を整理、紹介することにより、わが国の公益法人等に対する寄附金控除の対象となる寄附資産の評価のあり方に示唆を得ることにある。

本稿の構成は以下のとおりである。Ⅱでは、わが国の寄附税制、具体的には個人と法人が公益法人等に対する寄附をした場合における課税上の取扱いを概観して、資産評価の基準が法定されていないという問題を明らかにする。Ⅲでは、アメリカ租税法の慈善寄附金控除制度の沿革をみとうえて、その仕組みを概観する。Ⅳでは、アメリカの知的財産権の寄附に対する慈善寄附金控除を概観したうえで、2004年の内国歳入法典（Internal Revenue Code）170条(e)(1)(B)の制定による知的財産権の評価方法の変更に伴う問題点を明らかにし、知的財産権の評価のあり方を検討する。Ⅴでは、アメリカの慈善寄附金控除制度の議論を通して、わが国の租税法にいかなる示唆を得ることができるかを整理し、今後の課題を述べる。

Ⅱ 問題の所在—わが国の寄附税制をめぐる資産評価の問題

わが国の寄附税制、とりわけ、個人および法人が公益法人等に対する寄附をした場合の

課税上の取扱いについて概観したうえで、問題の所在、具体的には、知的財産権などの資産の寄附をした場合における評価の問題を明らかにする。

寄附者が個人である場合には、所得税法78条1項は、「居住者が、各年において、特定寄附金を支出した場合において、…中略 その者のその年分の総所得金額…中略 から控除する。」と規定して、①国または地方公共団体、②一定の要件を満たす公益社団法人等、③「別表第一に掲げる法人その他特別の法律により設立された法人のうち、教育または科学の振興、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で定める」法人に対して一定の寄附金を支出した場合には（同条2項）、特定寄附金として総所得金額等から控除することができるとしている⁽¹⁾。控除の金額は、その年中に支出した金額から2000円を控除した金額であり、その年中の総所得金額等の40％が限度である（同条1項）。

所得税法は、基礎控除（同法86条）、扶養控除や配偶者控除（同法83条以下）、医療費控除（同法73条）などの各種の所得控除を規定しているが、寄附金控除は、国家にとって直接または間接に好ましい支出を奨励することを目的とする一種の租税特別措置である⁽²⁾。

納税者は、確定申告において、寄附金控除を受ける金額の計算の基礎となる金額その他の事項を証する書類を申告書に添付または提

(1) 所得税法における寄附金控除については、藤谷武史「個人による公益活動支援と税制—寄付金控除の制度的位置づけを中心に—」租税法研究35号27頁以下（2007年）、増井良啓「所得税法からみた日本の官と民 寄付金控除を素材として」江頭憲治郎・増井良啓『市場と組織』33頁以下（2005

年）、奥谷健「寄附税制の現状と課題—個人所得税」税研157号34頁以下（2011年）など参照。

(2) 増田英敏『リーガルマインド租税法第5版』139頁（成文堂、2019年）。わが国の所得控除については、金子宏「総則—所得税における所得控除の研究」日税研論集52巻3頁以下（2003年）など参照。

示しなければならない(同法120条3項1号)。

個人が公益法人等に対して金銭以外、例えば、株式や不動産、知的財産権などの資産の寄附をし、その寄附が同法33条にいう「資産の譲渡」に該当する場合には、寄附者である個人にみなし譲渡所得の課税がなされる。

所得税法59条1項は、「次に掲げる事由により居住者の有する…中略 譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の…中略 譲渡所得の金額…中略 の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。」と規定して、個人が法人に対する贈与(同項1号)等をした場合には、その時における価額に相当する金額(時価)による資産の譲渡があつたとみなして譲渡所得の課税がなされる。

一方で、租税特別措置法40条1項は、「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。」としたうえで、公益法人等に対する財産の贈与等で、①当該贈与等が教育または科学の振興、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(公益の増進に寄与する要件)、②当該贈与等に係る財産が、当該贈与等があつた日から2年を経過する日までの期間内に、当該公益法人等の当該公益目的事業の用に直接供され、または供される見

込みであること(事業の用に直接供される要件)などの一定の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、みなし譲渡所得の規定の適用については、当該財産の贈与等がなかつたものとみなすと規定している。公益法人等に対する資産の贈与または遺贈(寄附)については、一定の要件を満たすことで、みなし譲渡所得が非課税となる⁽³⁾。

所得税法上、個人が法人に資産の贈与等をした場合には、みなし譲渡所得の課税がなされると規定されていることから、これを非課税とする同規定はあくまで例外的な措置である。同規定の要件にしたがって適用の有無が判断される⁽⁴⁾。

被相続人の死亡により財産を取得した相続人には相続税が課される。租税特別措置法70条1項は、「相続又は遺贈により財産を取得した者が、当該取得した財産をその取得後当該相続又は遺贈に係る…中略 申告書…中略 の提出期限までに国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、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で定めるものに贈与をした場合には、当該贈与により当該贈与をした者又はその親族その他これらの者と同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又は贈与税の負担が不当に減少

(3) 株式の寄附をめぐるみなし譲渡所得の非課税規定の適用の可否が争われた事件としては、最決平成27年4月16日税資265号順号12649(上告審)、東京高判平成26年2月12日税資264号順号12408(控訴審)、東京地判平成25年9月12日判時2210号40頁(第一審)参照。第一審の評釈としては、安

井栄二「判批」新・判例解説Watch16号221頁以下(2015年)など参照。公益法人等に対する寄附に関するみなし譲渡所得の問題を論じる文献としては、藤谷武史「公益法人制度改正後の寄附金税制の展開と課題」税研206号48頁以下(2019年)参照。

(4) 安井・前掲注(3)224頁。

する結果となると認められる場合を除き、当該贈与をした財産の価額は、当該相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入しない。」と規定して、相続人等が公益法人等に対して一定の要件を満たす資産の寄附をした場合には、当該贈与（寄附）をした資産の価額は、相続税の課税価格の計算から除外するとしている⁽⁵⁾。

寄附者が法人である場合には、法人が支出した寄附金の額を損金の額に算入することができるか否かが問題となる⁽⁶⁾。

法人税法37条にいう「寄附金」とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義のいかんを問わず、金銭その他の資産または経済的な利益の贈与又は無償の供与であり（同条7項）、通常の意味で用いられる寄附金（公共または公益のための拠出ないし提供）よりもはるかに広い概念である⁽⁷⁾。

法人が同条にいう「寄附金」を支出した場合の課税上の取扱いを整理すると、同条1項は、「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度

の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と規定して、一定の金額（損金算入限度額）までを、寄附金として損金の額に算入することができるとしている⁽⁸⁾。

同項は、事業との関連性が曖昧である寄附金について、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、その損金性を認定せずに、統一的な損金算入限度額までを損金の額に算入することを認めるものである⁽⁹⁾。

一方で、同条3項は、「第一項の場合において、同項に規定する寄附金の額のうちに次の各号に掲げる寄附金の額があるときは、当該各号に掲げる寄附金の額の合計額は、同項に規定する寄附金の額の合計額に算入しない。」と規定して、①国または地方公共団体、②一定の要件を満たす公益社団法人等に対して寄附金を支出した場合には、公益に役立つような寄附を奨励することを目的として、費用の性質にかかわらず、その全額を損金の額に算入することができるとしている⁽¹⁰⁾。

同条4項は、「第一項の場合において、同項に規定する寄附金の額のうち、公共法人、公益法人等…中略 その他特別の法律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で定めるものに対する当該法人の主たる目的である

(5) 相続税法における寄附金控除については、高野幸大「寄附税制の現状と問題点—相続税」税研157号46頁以下（2011年）など参照。

(6) 法人税法における、とりわけ公益法人等に関する寄附金控除については、増井良啓「法人による公益活動支援と税制—企業フィランソロピーをめぐって—」租税法研究35号52頁以下（2007年）、末永英男「寄附金税制の現状と問題点」税研157号40頁以下（2011年）など参照。

(7) 金子宏『租税法第23版』407頁（弘文堂、2019

年）。

(8) 企業と大学の産学連携における共同研究に係る共同特許出願費用をめぐる寄附金の該当性については、越智沙織「産学連携における共同特許出願費用の負担と寄附金課税問題」大阪樟蔭女子大学研究紀要9巻135頁以下（2019年）参照。

(9) 水野忠恒「新たな非営利法人制度の課税及び寄附金税制の検討」税研125号26頁（2006年）、金子・前掲注(7)407頁。

(10) 金子・前掲注(7)408頁。

業務に関連する寄附金…中略 の額があるときは、当該寄附金の額の合計額…中略 は、第一項に規定する寄附金の額の合計額に算入しない。」と規定して、いわゆる特定公益増進法人（旧試験研究法人等）に対する寄附金でそれらの法人の主たる目的である業務に関連する寄附金を支出した場合には、同条1項に規定する損金算入限度額とは別枠の損金算入限度額までを損金の額に算入することができるとしている⁽¹¹⁾。

同項3項および4項は、国や地方公共団体のみならず、公益法人等の活動を支援するための寄附金についても、損金の額に算入することを認めるものである⁽¹²⁾。

なお、両項に規定する寄附金については、確定申告書等に寄附金の額および当該寄附金の明細を記載した書類を添付するなど、一定の手続的要件を満たす必要があり、当該金額として記載された金額が限度である（同法9項）。

以上のとおり、個人および法人が公益法人等に対する寄附をした場合には、両者とも寄附金の額を控除または損金算入することができるが、課税上の取扱いが異なることを確認することができる⁽¹³⁾。

ところで、個人および法人が公益法人等に対する資産の寄附をした場合には、寄附の対象である資産を評価し、寄附金の金額を計算しなければならない。

個人が公益法人等に対して資産を寄附した場合には、特定寄附金の額は、資産の寄附の時における価額（時価）により計算する。みなし譲渡所得が非課税となる贈与または遺贈（寄附）については、租税特別措置法40条19項は、所得税法78条1項の規定の適用において、同項2項に規定する「寄附金（学校の入学に

関してするものを除く。）」を、「寄附金（租税特別措置法第四十条第一項（国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税）の規定の適用を受けるもののうち同項に規定する財産の贈与又は遺贈に係る…中略 譲渡所得の金額で…中略 第三十三条第三項に規定する譲渡所得の特別控除額を控除しないで計算した金額又は雑所得の金額に相当する部分及び学校の入学に関してするものを除く。）」と読み替えると規定している。すなわち、租税特別措置法の適用によりみなし譲渡所得が非課税となる場合には、特定寄附金の額は、当該資産の取得価格により計算する。

法人の場合にも個人と同様に、寄附金の額は、資産の寄附の時における価額（時価）により計算する（法人税法37条7項）。

同項3項および4項に規定する寄附金については、一定の内容を記載した書類を添付しなければならないが、法人税基本通達9-4-8は、「法人が金銭以外の資産をもって寄附金を支出した場合には、その寄附金の額は支出の時における当該資産の価額によって計算するのであるが、法人が金銭以外の資産をもって支出した法第37条第3項各号《指定寄附金等》及び第4項《特定公益増進法人に対する寄附金》に定める寄附金につき、その支出した金額を帳簿価額により計算し、かつ、確定申告書に記載した場合には、法人の計上し

(11) 金子・前掲注(7)408頁。

(12) 水野・前掲注(9)26頁。

(13) 寄附金の課税上の取扱いをめぐる個人と法人の相違については、中里実「判批」ジュリスト983号75頁以下（1991年）参照。公益法人等に対する寄附金の課税上の取扱いについては、阿部雪子「公益法人と寄附金税制」税研141号42頁以下（2008年）、藤谷武史「寄附税制の基礎理論と制度設計」税研189号32頁以下（2016年）など参照。

た寄附金の額が当該資産の価額より低い場合、その一部につき当該確定申告書に記載がないこととなる場合であっても、これらの項の規定を適用することができる。」として、一定の場合には、寄附金の額を帳簿価格により計算することができるのと課税上の取扱いを定めている。

以上のとおり、個人および法人が公益法人等に対する資産の寄附をした場合における評価方法は必ずしも明確ではない。

ところで、実際の寄附金の受入形態は、「現金による寄附」に比べると「現物による寄附」（資産の寄附）は圧倒的に少ない¹⁴⁾。租税法上、原則として時価などの客観的に判断することができる適正な価格で評価することになっており、大規模な公益法人等では一定の基準を定めて、評価金額を寄附金の額として領収書に記載している。しかしながら、一般的に寄附を受けた資産には財産的価値がないものが多いことから、公益法人等が領収書を発行しない事例は少なくない。また、例えば、パソコンや車などの寄附を受けた場合には、減価償却後の帳簿価格を客観的な評価金額として資産計上し、同額を記載した領収書を発行す

る事例は多い。わが国では財産的価値がある資産を公益法人等に対して寄附をする事例が少ないことが、資産評価の問題が顕在化することがなかった理由の一つであるかもしれない¹⁵⁾。

ところで、わが国の租税法実務では、財産評価基本通達にしたがって資産を評価することが一般的であるが、通達による評価をめぐることは、総則6項の適用における通達の使い分けの問題に関する紛争が頻発している¹⁶⁾。また、相続税法に基づく課税を前提に作成された財産評価基本通達は、所得税法などにおける資産評価に借用されており、実務では同通達による評価が常態化している。

最高裁令和2年3月24日判決¹⁷⁾では、宇賀克也裁判官の補足意見に同調する宮崎裕子裁判官の補足意見は、「所得税法に基づく譲渡所得に対する課税と相続税法に基づく相続税、贈与税の課税とでは、課税根拠となる法律を異にし、それぞれの法律に定められた課税を受けるべき主体、課税対象、課税標準の捉え方等の課税要件も異にするという差異がある。その点を踏まえると、所得税法適用のための通達の作成に当たり、相続税法適用のための

14) 内閣府「令和元年度公益法人の寄附金収入に関する実態調査結果報告書」61頁以下（令和2年7月）（https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/02_Houkoku_R1.pdf [最終確認日：2020年9月17日]）。

15) 公益法人等に対する資産の寄附をした場合の課税の取扱いの現状については、茂垣志乙里税理士にご教示いただいた。なお、本稿の記述の誤りは筆者の理解不足によるものであり、筆者に帰属することを付しておく。

16) 財産評価基本通達の使い分けの問題については、増田英敏『租税憲法学第3版』149頁以下（成文堂、2006年）参照。

17) 最判令和2年3月24日裁時1745号3頁（上告審）、東京高判平成30年7月19日税資268号順号13172（控訴審）、東京地判平成29年8月30日税資267号順号13045（第一審）。上告審の評釈としては、増田英敏「最判令和2年3月24日の補足意見に学ぶ（上）・（中）・（下）」税務弘報68巻7号128頁・8号103頁・10号140頁（2020年）、林仲宣・谷口智紀「判批」税務弘報68巻7号148頁以下（2020年）、品川芳宣「判批」税研212号90頁以下（2020年）、同「判批」TKC税研情報29巻3号28頁以下（2020年）、渡辺充「判批」税理63巻10号170頁以下（2020年）など参照。

通達を借用し、しかもその借用を具体的にどのように行うかを必ずしも個別に明記しないという所得税基本通達59-6で採られている通達作成手法には、通達の内容を分かりにくいものになっているという点において問題があるといわざるを得ない。…中略 租税法の通達は課税庁の公的見解の表示として広く国民に受入れられ、納税者の指針とされていることを踏まえるならば、そのような通達作成手法については、分かりやすさという観点から改善が望まれることはいうまでもない。」として、資産評価に関する通達作成手法の問題点に言及している。

わが国における資産評価の問題の本質は、客観的な評価の基準を法定することなく、財産評価基本通達にしたがって評価していることにある。租税法の法源ではない通達による評価は、納税者の予測可能性を大きく低下させ、納税者と租税行政庁の紛争を誘発するものである。

本稿の検討対象である個人および法人が公益法人等に対して資産を寄附した場合における資産評価についても、租税法は、資産の寄附の時における価額（時価）により評価しているが、一定の場合には取得価格または帳簿価格に基づいて評価すると消極的に規定しているのみである。わが国では、公益法

人等に対する資産の寄附をした場合に、当該資産の財産的価値を客観的に評価する法規定が整備されていないことから、結果として、納税者に対して寄附を奨励する租税優遇措置の制度が構築されているとはいえない状況である。

Ⅲ アメリカ合衆国の慈善寄附金控除制度の沿革とその概要

1 慈善寄附金控除制度の沿革

アメリカでは、1917年に個人所得税に関する慈善寄附金控除制度が初めて創設された¹⁸⁾。当時、第一次世界大戦における軍事資金の調達による租税負担の増大によって、病院、大学、その他の慈善機関に対する資金の流れが弱まることをおそれた立法者たちによって慈善寄附金控除が提案され、1917年歳入法（Revenue Act of 1917）により創設された¹⁹⁾。その後、1924年に遺産税、1935年に法人所得税にも慈善寄附金控除の適用が拡大していった²⁰⁾。

慈善寄附金控除制度の提案者は、「通常、人々は慈善や教育に対して、余剰分（surplus）から寄附する。彼らは、彼らがしたいすべてのことをなした後、彼らが、子供を教育し、旅行し、彼らが本当にしたい、または彼らが

18) アメリカの慈善寄附金控除制度を論じる邦語の文献としては、玉國文敏「寄付金控除の対象となる『寄付金』の意義と範囲（上）・（下）—米国連邦最高裁判決を手がかりとして—」ジュリスト991号119頁以下（1991年）・994号91頁以下（1992年）、佐々木潤子「アメリカ連邦個人所得税法における寄付金控除」税法学546号119頁以下（2001年）、小川正雄「寄付金控除からみた所得控除」税法学547号3頁以下（2002年）、増井良啓「寄付金控除—米国における1970年代初頭の論争を中心に—」日税

研論集52号161頁以下（2003年）、藤谷武史「アメリカにおける寄附文化と税制」税研157号52頁以下（2011年）、石村耕治「非営利公益団体課税除外制・公益寄附金税制の根拠の日米比較」白鷗法学20巻2号73頁以下（2014年）など参照。

19) See, Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts, 3rd ed., ¶ 35.1.1, 35-2 (1999).

20) 石村・前掲注18)130頁。

したいと考えるすべてにおいて彼らの金銭を使った後、そのときに、もし彼らが何かを残しているならば、彼らは、大学や赤十字、またはある科学的な目的のために金銭を寄附するであろう。今、戦争が生じ、私たちが、所得に対して非常に重い租税を課しているとき、所得重課は、富める者が、すなわち慈善団体に対する寄附の中で節税する (economize) ことを試みるであろう第一の場所 (first place) となるであろう。彼らは、『慈愛は家庭から始まる。』(“Charity begins at home.”) と言うであろう。²¹⁾と述べている。慈善寄附金控除制度の創設当時には、戦争中の所得重課の効果を緩和するために、個人寄附を奨励する意味合いがあった²²⁾。

慈善寄附金控除制度の立法目的を明示する立法資料がほとんどないが、1938年歳入法 (Revenue Act of 1938) における下院歳入委員会 (House Committee on Ways and Means) の報告書は以下のとおり述べている²³⁾。

すなわち、同報告書は、「慈善その他の目的に用いられる金銭または資産を非課税にする根拠は、次の考え方にある。すなわち、政府は、〔寄附金控除による〕税収減を補うものとして、寄附が行われなかったとしたら公金支出が必要であったという意味で財政負担を免れることができるし、一般福祉の促進による便益をうけることになる。」²⁴⁾と述べている。

アメリカの慈善寄附金控除制度の立法目的は、所得から寄附金を控除することにより歳入の減少を伴うが、その寄附金が慈善事業の資金源となることで、連邦政府が公金を使って同じ事業を行う必要がなくなる、すなわち、歳出の削減を図ることができるとともに、一般福祉の促進による便益を受けることができることにある²⁵⁾。

ところで、慈善寄附金控除制度の創設当時は、寄附金控除の対象となる「慈善寄附金」(charitable contribution) をめぐって、“contribution” と “gifts” の意義が問題になっていた²⁶⁾。1954年の内国歳入法典 (Internal Revenue Code of 1954) において、“charitable contribution” という用語は、“contribution” と “gift” との両方の概念を含むことが明示されたことから、解釈・適用上の問題は立法的に解決されている²⁷⁾。

2 慈善寄附金控除制度の概要とその特徴

慈善寄附金控除について規定する内国歳入法典170条は、同法の中で最も複雑な規定の一つである²⁸⁾。

170条(a)(1)は、「課税年度内においてなされた (サブセクション(c)で定義されている) 慈善寄附金 (charitable contribution) の支出額を控除 (deduction) として認められるものとする。財務長官 (Secretary) により規定され

21) 55 Cong. Rec. 6728 (1917).

22) 佐々木・前掲注18)121頁。

23) See, Bittker & Lokken, supra (19) at ¶ 35.1.1, 35-3.

24) HR Rep. No. 1860, 75th Cong., 3d Sess. (1938), reprinted in 1939-1 CB (pt. 2) 728, 742. 増井・前掲注18)163頁。

25) 増井・前掲注18)163頁。

26) 慈善寄附金 (charitable contribution) の意義に

ついて言及した裁判例としては、See, Channing v. United States, 4F. Supp. 33 (1933). 邦語の評釈としては、玉國・前掲注18)91頁参照。

27) 玉國・前掲注18)91頁。

28) 佐々木・前掲注18)119頁。アメリカの慈善寄附金控除制度を解説する邦語の文献としては、伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで第7版』302頁以下 (中央経済社, 2019年) 参照。

た規則の下で証明された場合のみ、慈善寄附金は、控除として認められるものとする。」²⁹⁾と規定して、所得金額から一定の慈善寄附金の支出額を控除することができるとしている。

慈善寄附金の用語については、170条(c)は、「このセクションにおいて、『慈善寄附金』という用語は、(筆者注：以下の非営利組織)に対するまたは(筆者注：以下の非営利組織)の利用のための寄附または贈与(contribution or gift to or for the use of)を意味する」³⁰⁾と規定したうえで、5つの非営利組織の類型を列挙している。非営利組織には、①専ら公共の用に供する目的のため(for exclusively public purposes)になされた合衆国、州、連邦領、コロンビア特別区等、②合衆国において、または連邦法や州法等に基づいて設立された法人、信託、共同募金、財団のうち、専ら宗教、慈善、科学、文学、教育上の目的のため等に組織または運営されているものであり、純益が私株主または個人の利益に役立つことがないもの、および立法に影響を与えようとしたことを理由として非課税団体としての資格を有しないもの、のほかに3類型がある³¹⁾。②にいう非営利組織の範囲は、501条(c)(3)に規定する非課税団体の要件とほぼ一致する³²⁾。

慈善寄附金控除の適用を受けるためには、①寄附金(contribution)、②(非営利組織)

に対するまたは(非営利組織)の利用のため(to or for the use of)、③適格の非営利組織(qualified charitable organization)(以下では「慈善団体」という。)という3つの要件を満たさなければならない³³⁾。

ある寄附金が慈善寄附金控除の適用の対象である場合にも、寄附をした全額が控除されるわけではなく、控除限度額は、いかなる慈善団体にいかなる資産の寄附をしたかによって異なる。170条は、慈善団体のうち一定の財団を、私的財団(private foundations)という類型を用いて区別し、いわゆる公益増進財団(public foundations)に比べて私的財団の控除限度額を低く設定し、差別化を図っている。さらに、私的財団の類型を、事業型私的財団(private operating foundations)と助成型私的財団(private non-operating foundations)に区別している³⁴⁾。

納税者が金銭を寄附する場合には、個人については、課税年度における調整総所得(adjusted gross income)の50%を限度に慈善寄附金を控除することができるとともに、控除限度額を超過した場合には、翌年以降、5年間に亘って繰り越すことができる³⁵⁾。法人については、課税所得(taxable income)の10%を限度に控除することができるとともに、控除限度額を超過した場合には、翌年以降、5年間に亘って繰り越すことができる³⁶⁾。

²⁹⁾ I. R. C. § 170(a)(1).

³⁰⁾ I. R. C. § 170(c).

³¹⁾ I. R. C. § 170(c)(1), (2).

³²⁾ 佐々木・前掲注⑭119頁。アメリカの非課税団体を論じる文献としては、See, Bruce R. Hopkins, *The Law of Tax-Exempt Organizations*, 5th ed. (1987). 内国歳入法典501条(c)(3)に関連して、アメリカの宗教団体免除制度を論じる邦語の文献としては、増田英敏『納税者の権利保護の法理』219頁

以下(成文堂、1997年)参照。

³³⁾ See, Jeffrey A. Main & Xuan-Thao N. Ngyuen, *Intellectual Property Taxation Transaction and Litigation Issues*, 421 (2003).

³⁴⁾ 石村・前掲注⑭144頁以下。See, I. R. C. § 170(b)(1)(F).

³⁵⁾ See, I. R. C. § 170(b)(1)(A), (d)(1).

³⁶⁾ See, I. R. C. § 170(b)(2)(A), (d)(2).

納税者が金銭以外のもの、すなわち株式や不動産などの資産の寄附をする場合にも、慈善寄附金控除の適用を受けることができるが、寄附の対象である資産の評価が問題となる。同条は、いかなる慈善団体にいかなる資産の寄附をしたかにより資産の評価方法を詳細に規定している³⁷⁾。

170条は、資産を、長期資本利得(long-term capital gain)を生じる資産または1231条資産(property used in the trade or business (as defined in section 1231(b))), 具体的には、保有期間が1年を超え、含み益を有する資本利得資産(capital gain property)と、それ以外の通常所得資産(ordinary income property)に区別している³⁸⁾。

前者である資本利得資産の寄附をした場合には、原則として、寄附をした時点における公正市場価格(fair market value)により評価する。資本利得資産の寄附をした個人については、金銭の寄附と異なり、課税年における調整総所得の30%を限度に慈善寄附金を控除できるとともに、控除限度額を超過した場合には、翌年以降、5年間にわたって繰り越すことができる³⁹⁾。法人については、金銭の寄附と同様に、課税所得(taxable income)の10%を限度に控除できるとともに、控除限度額を超過した場合には、翌年以降、5年間にわたって繰り越すことができる⁴⁰⁾。

ただし、一定の有形資産(tangible personal

property)については、資産の寄附をした時点において公正市場価格で売却された場合に得られたであろう利益を、当該資産の公正市場価格から減じて評価する⁴¹⁾。これにより計算した金額は、通常、納税者の税務基準額(taxpayer's basis)、いわゆる取得価格または帳簿価格と一致する(以下では、この評価方法により計算した金額を「取得価格または帳簿価格」という。)⁴²⁾。なお、助成型私的財団に対する慈善寄附金については、取得価格または帳簿価格により評価する⁴³⁾。

後者である通常資産所得の寄附をした場合には、資本利得資産の評価と異なり、取得価格または帳簿価格により評価する⁴⁴⁾。

ところで、1969年の税制改正法(Tax Reform Act of 1969)により、創作者による著作権の寄附については、公正市場価格により評価することに伴う即時の租税利益(immediate tax benefits)の利用可能性を抑制するために、170条(e)が追加された。同規定は、慈善寄附金控除の金額を、著作権における公正市場価値による評価から創作者の税務基準額(取得価格または簿価)(以前は控除されていなかった自己負担費用(out-of-pocket expenses))による評価に減じるものである。多くの場合には、同規定にいう「適格創作費用」(qualified creative expenses)に該当する費用は、即時に控除することが可能であり(immediately deductible)、資本化(capitalized)する必要がないことから、著作

37) 伊藤・前掲注28306頁、佐々木・前掲注1820頁。

38) 伊藤・前掲注28301、308頁。“capital gain property”の用語については、See, I. R. C. § 170(b)(1)(C)(iv)。

39) See, I. R. C. § 170(b)(1)(C)(i), (ii)。

40) I. R. C. § 170(b)(2)(A), (d)(2)。

41) See, I. R. C. § 170(e)(1)(B)(i)。

42) 内国歳入法典170条(e)(1)の計算については、佐々木・前掲注18121頁参照。

43) See, I.R.C. § 170(e)(1)(B)(ii)。

44) See, I.R.C. § 170(e)(1)(A)。

権の創作者の税務基準額（取得価格または簿価）はゼロである。この改正により、著作権の贈与者（copyright donors）は慈善寄附金控除による即時の金銭的利益を享受することができなくなった⁽⁴⁵⁾。

以上のとおり、170条に規定する慈善寄附金控除の仕組みを整理すると、①個人および法人は、慈善団体に対する慈善寄附金を所得から控除することができる（が、個人に対する寄附を控除することができない）こと、②慈善寄附金控除には一定の限度額が設けられているが、控除限度額を超える金額については、後の課税年度において繰り越すことができること、③慈善団体「に対する」寄附だけではなく、慈善団体「の利用のため」の寄附も、慈善寄附金控除の対象であること、④寄附を受け入れる慈善団体によって、慈善寄附金控除の限度に違いがあること、⑤金銭以外の寄附、例えば、資産の寄附をする場合や、信託への移転の場合、持ち分の一部分の寄附をする場合などに関する特則が設けられていること、⑥寄附を受け入れる慈善団体が書面で受け入れを確認するなど、慈善寄附金控除の適用を受けるためには一定の手続的要件を満たす必要があること、を確認することができる⁽⁴⁶⁾。

ところで、所得税に関する慈善寄附金控除制度では創設当時から、所得控除方式が採用されている。これに対して、包括的所得を基礎とした規範的な課税ベースから逸脱していると指摘する租税支出論の視点から⁽⁴⁷⁾、慈善寄附金控除は富裕層に偏った利益（upside down effect）を与える不公平な仕組みであるとの批判がなされてきた⁽⁴⁸⁾。

慈善寄附金控除は、項目別控除（itemized deduction）の一つである。項目別控除は、納税者が概算控除（standard deduction）では

なく、それを選択した場合に、特定の支出に関連して控除を認めるものである⁽⁴⁹⁾。

一般に、中低所得者層は概算控除を選択した方が有利であることから、中低所得者層の納税者が項目別控除を選択し、慈善寄附金控除を利用することはほとんどない。項目別控除を選択しない中低所得者層が寄附をした場合には、寄附に伴う節税効果を得ることができず、課税上の利益を得ることができない。その意味では、慈善寄附金控除制度は富裕層、すなわち高所得者層に課税上の利益を与えるものとなっている。

慈善寄附金控除制度を税制を通じた補助金であると位置づける考え方は一定の支持を得ているものの、これを「補助金」として政策的に操作することに対する強い抵抗がある。また、慈善寄附金控除制度を通して寄附額が増大することのみが望ましい目標とは考えられておらず、むしろ同制度によってチャリティへの寄附が増大することにより、誰が（どの社会階層が）利益を受けるかの問題であると捉える視点が存在する。これらの慈善寄附金控除制度に対する懐疑論があるにもかかわらず、同制度の基本的な部分に対する支持は堅固であり、当面揺るぎそうにない⁽⁵⁰⁾。

アメリカの寄附文化を支える慈善寄附金控除制度は、その立法目的を達成するために、

(45) See, Xuan-Thao Nguyen & Jeffrey A. Maine, Giving Intellectual Property, 39 U.C. Davis L. Rev. 1721, 1749-1751 (2006).

(46) 増井・前掲注(18)164頁。

(47) 近年のアメリカの租税支出を検討する邦語の文献としては、佐藤良「諸外国の租税支出をめぐる動向」70巻6号75頁以下（2020年）参照。

(48) 藤谷・前掲注(18)55頁。

(49) 増井・前掲注(18)167頁。See, I. R. C. § 63.

(50) 藤谷・前掲注(18)55頁以下。

極めて精緻に制度設計されており、とりわけ、慈善団体に対する資産の寄附における評価方法を詳細に規定していると確認することができる。

IV アメリカ合衆国における知的財産権の慈善寄附金控除の問題の検討

1 知的財産権の寄附に対する課税上の取扱い

慈善団体では、例えば、慈善の目的で関連する方法（way）において知的財産権を使用し（use）、または慈善を理由に使用する過程において知的財産権をライセンス（実施許諾）または売買する（license or sell）ことがある。納税者は、このような慈善団体に対して知的財産権の寄附をすることもあろう。知的財産権の寄附に関する慈善寄附金控除や、控除の金額が的確である（eligible）か否かは、知的財産権の形態（type）や、贈与者（donor）の知的財産権の取得（開発または購入）（acquired（developed or purchased））方法を含む多くの要因（factors）に依存している⁵¹⁾。

知的財産権の寄附に対する慈善寄附金控除については、2004年以前には、著作権の一部については、取得価格または帳簿価格により評価した金額を控除するが、これを除く多くの知的財産権の寄附については、公正市場価格により評価した金額を控除することができた⁵²⁾。

連邦議会は、2004年に知的財産権の慈善寄附金控除の体系（charitable deduction scheme）を実質的に変更し、具体的には、2004年米国雇用創出法（American Jobs Creation Act of 2004）において、公正市場価

格の基準（fair market value standard）を削除とともに、贈与者が控除することができる金額を減じた⁵³⁾。

内国歳入法典170条(e)(1)(B)は、「特許、(1221条(a)(3)または1231条(b)(1)(C)に規定される著作権を除く）著作権、商標、商号、企業秘密、ノウハウ、(197条(e)(3)(A)(i)を除く）ソフトウェアまたは類似の資産、またはそのような資産の申請または登録（applications or registrations of such property）」⁵⁴⁾に関する慈善寄附金については、当該資産の寄附をした時点において公正市場価格で売却された場合に得られたであろう利益を、当該資産の公正市場価格から減じると規定している。

2004年6月3日以後になされた特許権、著作権、商標権、商号等の知的財産権の寄附をした場合には、慈善寄附金控除の金額は、寄附をした時点における知的財産権の税務基準額（tax basis）（取得価格または帳簿価格）または公正市場価格のより低い方の（lesser）金額に制限されている。ほとんどの事例では、寄附をした時点における知的財産権の評価額は高いが、贈与者の税務基準額（取得価格または帳簿価格）は非常に低いことから、より低い方の金額は、贈与者の税務基準額（取得価格または帳簿価格）となる⁵⁵⁾。

なぜならば、174条(a)は、「納税者は、取引

⁵¹⁾ See, Main & Ngyuen, supra note (33) at 421.

⁵²⁾ 本章の内容は、Nguyen & Maine, supra note (45) at 1723-1724, 1746-1749, 1764-1771に多くを負っていることを付しておく。なお、本稿の記述の統一性を図るために、同論文中の“contribution”, “donation”, “giving”などの用語を適宜、「寄附」として訳出している。

⁵³⁾ See, id. at 1764.

⁵⁴⁾ I.R.C. § 170(e)(1)(B).

⁵⁵⁾ See, Nguyen & Maine, supra note (45) at 1746.

または事業に関連して (in connection with his trade or business as expenses) 課税年度中に支払いまたは負担した (paid or incurred) 試験研究費 (research or experimental expenditures) を、資産勘定 (capital account) に請求することができない (not chargeable) 費用として取扱うことができる。そのように取扱われた費用は控除として認められるものとする。』⁵⁶⁾と規定しており、納税者が試験研究費を支出した場合には、支出した課税年度の費用として控除することができるからである。

ほとんどの場合には、同規定により知的財産権の開発費用は、支出した課税年度において控除されていることから、贈与者の税務基準額 (取得価格または帳簿価格) はゼロである。結果として、170条(e)(1)(B)の制定は、知的財産権の寄附に対する即時の慈善寄附金控除 (immediate tax deduction) を減じ、または無視することになった⁵⁷⁾。

一方で、贈与者は、知的財産権に帰する (attributable) 受贈者の所得 (donee's income) の一定割合を基礎として後年 (later years) において追加的な (additional) 慈善寄附金控除の適用を受けることができる⁵⁸⁾。

170条(m)(1)は、「適格知的財産権 (qualified intellectual property) の寄附をする納税者の場合には、その寄附の日付以降に終了する納税者の各課税年度にサブセクション(a)で認められる控除は、このサブセクションの下でその年に適切に割り当てることができる (properly allocable) 当該寄附に関する適格受贈者所得 (qualified donee income) の適用可能な割合 (applicable percentage) によって (サブセクション(b)の制限に従って) 増額される (increased) こととする。』⁵⁹⁾と規定し

ている。

同規定にいう「適格受贈者所得」の用語は、適格知的財産権に適切に割り当てることができる (properly allocable) 受贈者が受け取った、または受贈者に生じた純利益 (net income received by or accrued to the donee) を意味する⁶⁰⁾。また、「適格知的財産権」の用語は、(サブセクション(e)(1)(B)(ii)に規定する組織 (すなわち助成型私的財団または一定のその他の170条(b)(1)(E)私的財団) に対する、または組織の利用のために寄附された資産を除く) サブセクション(e)(1)(B)(iii)に規定する資産を意味することから、一定の私的財団を除く私的財団に対する知的財産権の寄附には追加的な慈善寄附金控除が認められない⁶¹⁾。

同規定は、寄附資産が利用された活動から生ずる (stemming) 所得というよりもむしろ、寄附資産それ自体から慈善団体が受け取った、または慈善団体に生じた適格受贈者所得の特定割合 (specified percentage) に基づいて、制限された後年の課税年度において追加的な慈善寄附金控除を認めている⁶²⁾。

納税者が後年の課税年度において適用を受ける追加的な慈善寄附金控除の金額は、資産を割り当てることができる (allocatable) 慈善団体が受け取った、または慈善団体に生じた適格受贈者所得のスライド制 (sliding-scale) を用いて決定される⁶³⁾。その割合は、

⁵⁶⁾ I.R.C. § 174(a).

⁵⁷⁾ See, Nguyen & Maine, *supra* note (45) at 1746-1747.

⁵⁸⁾ See, *id.* at 1747.

⁵⁹⁾ I.R.C. § 170(m)(3).

⁶⁰⁾ See, I.R.C. § 170(m)(3).

⁶¹⁾ See, I.R.C. § 170(m)(9).

⁶²⁾ See, Nguyen & Maine, *supra* note (45) at 1747.

⁶³⁾ See, *id.* at 1747-1748.

寄附後の12年間の課税年度において逡減し、1年度および2年目が100%、3年目90%、4年目80%、5年目70%、6年目60%、7年目50%、8年目40%、9年目30%、10年目20%、11年目および12年目が10%である⁶⁴。

なお、後年の課税年度において追加的な慈善寄附金控除の資格を得るためには、スライド制を用いて計算された金額の総額が、寄附をした課税年度において要求した (claimed) 当初の慈善寄附金控除の金額を超えなければならない⁶⁵。知的財産権の法的存続期間 (legal life) の終了 (expiration) 後に受贈者が受け取った、または受贈者に生じた収入や所得については、追加的な慈善寄附金控除が認められない⁶⁶。

以上のとおり、170条(e)(1)(B)の制定により、特許権、著作権などの知的財産権の寄附をした場合には、贈与者は、寄附をした時点において公正市場価格により評価した金額を慈善寄附金控除として控除することができなくなり、取得価格または帳簿価格により評価した金額のみを控除することとなった。一方で、一定の私的財団に対する寄附を除くと、贈与者は、寄附をした後年の課税年度において知的財産権から生じた所得の一定割合について追加的な慈善寄附金控除の適用を受けることができる。同規定に基づく控除方式の下では、知的財産権に高い収益力が認められ、その財産の価値を客観的に評価することができる場合であったとしても、寄附をした時点における評価額を慈善寄附金控除として控除することができない。

2 知的財産権の寄附をめぐる評価の問題

内国歳入法典170条(e)(1)(B)の制定以前には、贈与者が特許権などの知的財産権を寄附した

場合には、慈善寄附金控除の金額は、寄附をした時点における知的財産権の公正市場価格により評価していた。同規定は、公正市場価格による過大評価 (overvaluation) により結果として生じていた不適当な (improper) 慈善寄附金控除を制限することを意図して立法されたものである⁶⁷。

当時の立法資料は、「(筆者注：財務) 委員会は、特許または類似の資産を所有する納税者がそのような資産を評価するにおいて固有の困難 (inherent difficulties) を利用しており、誤った評価 (erroneous valuations) を準備または獲得していることに関心がある。このような場合には、慈善団体は疑わしい価値 (questionable value) の資産を受け取り、一方で、納税者は重要な租税利益 (significant tax benefit) を受け取る。委員会は、誇張した評価 (inflated valuations) によって可能になる過度の (excessive) 慈善寄附金控除は、そのような資産の慈善寄附金の控除額が、当該資産における納税者の税務基準額 (筆者注：取得価格または帳簿価格) を超えないようにすることを確実にすることによって、最もよく対処されると信じる。委員会は、評価がとりわけ問題となるその他の慈善寄附金 (納税者の個人的な努力によって創造された資産の慈善寄附金および一定の私的財団への慈善寄附金) の形態については、税務基準額 (筆者注：取得価格または帳簿価格) 控除が一般に、現行法の下での結果であることに言及する。」⁶⁸と述べている。

⁶⁴ See, I.R.C. § 170(m)(7).

⁶⁵ See, I.R.C. § 170(m)(2).

⁶⁶ See, I.R.C. § 170(m)(6).

⁶⁷ See, Nguyen & Maine, *supra* note (45) at 1748-1749.

また、内国歳入庁（Internal Revenue Service）は、「その他のすべての資産の寄附と同様に、知的財産権の寄附における重要な問題は、その資産が適切に（appropriately）評価されているか否かである。とりわけ、特許やその他の知的財産権の寄附の場合には、私たちは、過大評価、見返り（consideration）が代わりに受け取られているか否か、資産の一部の利益のみが移転されているか否かについての懸念を持っている。評価の懸念に対処するために、連邦政府の2005年度予算は、資産における納税者の税務基準額（筆者注：取得価格または帳簿価格）または公正市場価格のいずれか低い方によって一定の知的財産権の寄附に対する納税者の当初の控除（initial deduction）を制限するための提案を含んでいる。提案では、納税者は、もし寄附された資産から慈善団体によって実際に受け取られた（筆者注：収益）があれば、その収益の金額（amount of revenue）に基づいて一定の追加金額（additional amounts）を控除することを認められるであろう。」としている⁶⁸。

以上のことから確認できるように、同規定の立法目的は、公正市場価格の基準を用いた知的財産権の評価の困難性と不確実性を排除することにある。ここで問題は、公正市場価格の基準では、評価の困難性と不確実性を排除することができないか否かである。

財務省規則（Treasury regulations）において、連邦政府は、「公正市場価格とは、資産が自発的な買い手と自発的な売り手の間で持ち主が変わり、購入または売却に対するあらゆる強制がなく、そして両者が関連する事実について合理的な知識を有している価格である。」（The fair market value is the price at which the property would change hands

between a willing buyer and a willing seller, neither being under any compulsion to buy or sell and both having reasonable knowledge of relevant facts.）と定義している⁶⁹。

一方で、連邦政府は、知的財産権の公正市場価格を決定するための基準や方法（standard or approach）を完全に明確化または形式化する（fully articulated or formalized）ことは一度もなかった。その結果として、知的財産権の価値が増大し、その寄附の実務が増えていくとともに、贈与者と連邦政府の間の知的財産権の評価をめぐる紛争が顕在化してきた⁷⁰。

寄附をした時点ではなく、後年の課税年度において知的財産権から生じた所得を基準として財産的価値を評価し、慈善寄附金控除の金額とすることには一定の合理性がある。例えば、わが国においても、特許権等の職務発明については、特許法35条4条は、「従業者等は、契約、勤務規則その他の定めにより職務発明について使用者等に特許を受ける権利を取得させ、使用者等に特許権を承継させ、若しくは使用者等のため専用実施権を設定したとき、又は契約、勤務規則その他の定めにより職務発明について使用者等のため仮専用実施権を設定した場合において、第三十四条の二第二項の規定により専用実施権が設定されたものとみなされたときは、相当の金銭その他の経済上の利益…中略を受ける権利を有する。」と規定して、従業者が使用者等に特許

⁶⁸ S. Rep. No. 108-192, at 219 (2003).

⁶⁹ IRS News Release, IR-2004-81, Jan. 22, 2004, at 14-15.

⁷⁰ Treas. Reg. § 1.170A-1(c)(2).

⁷¹ See, Nguyen & Maine, *supra* note (45) at 1749.

権等を承継させた場合には、「相当の対価」を受ける権利を有するとしている。実務では、従業員が使用者に対して特許権等の譲渡をした時点では、使用者は対価を支払わず、後年において特許権等による収益に応じて、一定割合をロイヤリティ（実施料）として支払うことが一般的である⁷²⁾。

もっとも、本稿の検討対象である知的財産権の寄附に対する慈善寄附金控除についても、寄附をした後年の課税年度において知的財産権から生じた所得により財産的価値を評価すること（すなわち、寄附をした時点において公正市場価格により評価しないこと）は、贈与者、とりわけ企業の寄附行為に影響を与えるものである。

例えば、極めて巨大な特許権のポートフォリオ（portfolio）を所有する企業（firm）があると仮定すると、多くの競争相手と同様に、企業は、現在と将来において市場の独占（monopolistic present and future）のために必要であるよりも多くの特許権を所有しているが、一方で、使用していない特許権の維持費用を支払うために予算の一部を充てることを望んでいないであろう。このような状況において、企業がネガティブな世間の注目を浴びるようなときには、企業イメージを向上させるために、企業は、教育や研究機関に対していくらかの特許権の寄附をし、さらにこれらの機関の基礎的基金（basic fundamental）や、純粋に科学的調査（scientific investigation）に助成（further）したいと考えるかもしれない。一方で、企業はまた、このような寄附行為を通して課税上のインセンティブ（tax incentives）を享受したいと考えるかもしれないが、現行の控除方式の下では、企業は、寄附をした時点において知的財産権

の寄附に対する慈善寄附金控除を享受することができず、将来、知的財産権から所得が生じた場合に、当該課税年度において慈善寄附金控除の権利を与えられるにすぎない⁷³⁾。

前述したとおり、確かに、租税法上、知的財産権の評価の困難性と不確実性を理由に、知的財産権の寄附をした時点における慈善寄附金控除を認めないことには一定の合理性がある。しかしながら、企業側から見た場合には、寄附をした時点における控除を認めないことに対して以下のような反応がなされるであろう。

すなわち、企業に知的財産権の寄附をする即時の金銭的インセンティブ（immediate financial incentives）がなく、投機的な将来の租税利益（speculative future tax benefits）のみがある場合に、企業はなぜ、特許上の独占権（monopoly）を進んで手放し（freely relinquish）、そのような特許が発する積極的なシグナル（positive signals）を無視する（forego）であろうか。企業が将来において、なんらかの金銭的な租税利益を得ようという望み（hope）を持っている場合に、法はなぜ、知的財産権の所有者に潜在的受贈者（potential donees）が商業主導の機関（commercially-driven institutions）であると明らかにすることを負担させているのか（burden）。知的財産権の寄附はなぜ、地方大学に対する不動産（real estate）、救世軍（Salvation Army）に対する古い家具（furniture）の寄附と極めて異なる取扱いが

⁷²⁾ 職務発明の譲渡をめぐる譲渡後に支払われた金員の所得区分の問題については、拙稿「判批」島大法学56巻4号161頁以下（2013年）など参照。

⁷³⁾ See, Nguyen & Maine, *supra* note (45) at 1723-1724.

なされるのか。企業は今、一定の特許権を使用しないと決定しているかもしれないが、特許権に費やした研究開発費用は莫大であるが故に、即時の経済的インセンティブなしには、寄附をしようということにはならない (absent immediate economic incentives, no donations will be made.)⁽⁷⁴⁾。

以上のように、寄附をした時点における公正市場価格により知的財産権を評価する方式から、取得価格または帳簿価格により評価する方式への変更は、企業の知的財産権の寄附行為に大きな影響を及ぼすものである。連邦政府は、170条(e)(1)(B)の制定により、知的財産権の寄附に対する慈善寄附金控除の金額の計算における不確実性を排除することに成功するが、その不確実性は企業に転嫁されているにすぎない。問題の本質は、慈善寄附控除の金額が不確実であることから、企業が知的財産権を積極的に手放すインセンティブが減じられることにより、企業の寄附行為が見送られること、すなわち、知的財産権取引の流動性が損なわれることにある。租税法が私的経済取引を侵害する一例であるということができる。

贈与者による知的財産権の評価の濫用 (abuses) をめぐる懸念は、確実かつ直接的経済的インセンティブ (certain and immediate economic incentives) を提供する (公正市場価格による評価に基づく) 控除制度から、不確実な将来の金銭的インセンティブ (uncertain future financial incentives) のみを提供する (後年における所得を用いた評価に基づく) 控除制度への複雑なパラダイムシフト (complete paradigm shift) を正当化するのに相当なものではない。社会的利益を最大化する (maximum social good) ために知

的財産権の普及に関する予見可能な損失 (foreseeable loss of dissemination of intellectual property) を予防するには、連邦政府は、1969年の著作権の寄附に対する慈善寄附金控除の規定と、2004年のその他の知的財産権の寄附に対する慈善寄附金控除の規定を廃止するとともに、すべての知的財産権の寄附に対して公正市場価格による評価に基づく控除制度を採用することが重要である⁽⁷⁵⁾。

公正市場価格による評価手法では、潜在的な評価をめぐる紛争を最小化するとともに、知的財産権の寄附を妨げることがないように、厳格な制定法上と行政上の予防手段を置くこと (imposition of strict statutory and administrative safeguards) が必然的に要求される。最も重要なことは、連邦政府が、慈善寄附金控除の目的のために知的財産権の異なる形態ごとの公正市場価格を決定する標準的な手法 (standard approach) を形式化し、明確化することにある (formalize and articulate)⁽⁷⁶⁾。

芸術的作品 (artistic works) の寄附については、連邦政府は、公正で客観的な評価を得るための制度を創設しており、内国歳入庁は、芸術諮問委員会 (Art Advisory Panel) を設置して、所得課税の目的のための芸術的作品の鑑定評価 (art appraisals) を容認することができるか (acceptability) を審査し、評価している⁽⁷⁷⁾。

(74) See, id at 1724.

(75) See, id. at 1764-1765.

(76) See, id. at 1765.

(77) See, id. at 1765. 芸術諮問委員会については、See, Anne-Marie Rhodes, Big Picture, Fine Print: The Intersection of Art and Tax, 26 Colum. J. L. & Arts 179, 197-198 (2003).

それだけではなく、適切な評価を補強し(enforce)、詐欺または共謀行為(fraudulent or collusive behavior)を防止するために、連邦政府は、慈善受贈者(charitable donees)の側に説明責任の強化(increased accountability)を要求する必要がある。歴史的に、連邦政府は、個人と小規模法人の贈与者に説明責任を課してきた。2004年以前には、個人または小規模法人の贈与者が5000ドルを超える慈善寄附金控除を請求する場合には、贈与者は寄附資産に対する「適正鑑定評価」(qualified appraisal)を取得し、(寄附日における資産の公正市場価格を記載する)控除が最初に請求された申告書に十分に完全である「鑑定評価の概要」(fully completed "appraisal summary")を取得し添付するとともに、財務省規則に規定する記録(records)を維持しなければならない⁷⁸⁾。

内国歳入庁が、納税者が慈善寄附金控除に対する権利を濫用したとの状況を特定した場合には、納税者と査定者(appraiser)は罰則を科される可能性があるが、一方で、慈善団体は罰則を免れる可能性がある。慈善受贈者は鑑定評価の概要に署名し、日付を記入しなければならないのは事実であるが、そのような行為は、寄附資産の受領を認める(acknowledges)だけであり、慈善団体が贈与者によって慈善寄附金控除として請求された金額に同意することを表示する(indicate)ものではない⁷⁹⁾。

贈与者と慈善受贈者の両者に正確な(accurate)評価をする責任がある(responsible)ことを確実にする立法による対応が必要である。連邦政府は、慈善団体(charitable organizations)に対する課税除外の地位(tax exempt status)を規定するが、

評価の濫用事例では、与えたもの、すなわち、慈善寄附金控除を奪う(take away)ことができる⁸⁰⁾。

以上のとおり、知的財産権の寄附をした時点における公正市場価格による評価に基づいた慈善寄附金控除の適用を認めないとする170条(e)(1)(B)は、贈与者にとって使い勝手の悪いものである。連邦政府は、芸術的作品の寄附に関する公正市場価格により適正に評価するための基準を策定してきたが、その他の知的財産権に関する基準を策定していなかった。取得価格または帳簿価格による評価は、知的財産権の寄附行為の阻害要因であることから、まずは、公正市場価格による評価が検討されるべきである。

3 知的財産権の財産的価値と評価のあり方

知的財産権の公正市場価格とは何を意味するのであろうか。

慈善寄附金控除の目的のための公正市場価値の基準は、市場が当事者価格(arm's-length transaction)を決定する(dictates)何かに基づいている。私的市場における知的財産権の売買またはライセンス(実施許諾)ではなく、現物による知的財産権の慈善の贈与(in-kind philanthropic giving)を奨励するために、公正市場価格の基準は、評価プレミアム(割増金)(valuation premiums)を活用する(utilize)ことができる。評価プレミアムは、知的財産権が経済や社会の発展と成長に極めて重要であること、具体的には、慈善団体に対して知的財産権の寄附をすることは、将来

⁽⁷⁸⁾ See, Nguyen & Maine, *supra* note (45) at 1766.

⁽⁷⁹⁾ See, *id.* at 1766.

⁽⁸⁰⁾ See, *id.* at 1766-1767.

の研究、調査 (investigation)、教育、出版の目的のために著しく価値があること、そして、慈善活動 (philanthropy) を通して時期尚早に (prematurely) 知的財産権を放棄することは、有形資産の贈与よりも深みのある (profound) ものであることを認めて、贈与者に追加的な経済的インセンティブを提供する⁸¹⁾。

アメリカ合衆国憲法8節8は、「限られた期間、著作権および発明者に各々の著作および発見についての独占的権利を保障することにより、科学および有用な技芸の発展を促進すること。」⁸²⁾と規定して、知的財産権の保護を連邦議会の権限の一つであるとしている。

すぐに破壊されまたは損害を受ける有形資産と異なり、特許と著作権は、議会によって決定した一定の存続期間と範囲 (certain duration of time and scope) において合衆国憲法上で認められた制限された独占的な権利 (limited monopolistic rights) の集合 (confluence) である⁸³⁾。

特許権と著作権は、発明に関する物質的な具体化の複製 (copies of the physical embodiments of invention)、手順の再現 (replications of methods) または原作者による創造的作品の複製 (reproductions of creative works of authorship) のもとになる土台 (foundations) である。贈与者が特許権と著作権を手放すことは、合衆国憲法上で認められた独占的な権利を放棄する

(relinquishes) ことを意味する。それ故に、贈与者は、知的財産権の寄附に対して公正市場価格と等しい (equal) 控除とともに、追加の評価プレミアム (added premium) を受け取ってもよいであろう⁸⁴⁾。

さらに、潜在的贈与者が、贈与者にとって商業上の使用または価値がほとんどない (of little commercial use or value) 知的財産権の寄附をすることを検討しているときには、寄附をする時点における、そのような知的財産権の公正市場価格はおそらく大きくない (most likely modest)。もっとも、知的財産権に定量化することができない知識価値 (unquantifiable knowledge value) がある場合には、そのような知的財産権は、潜在的受贈者 (慈善団体) と研究者にとって重要であるかもしれない。知識価値と同等である評価プレミアムは、これらの資産が企業に発する積極的なシグナルを失うにもかかわらず、贈与者が知的財産権の独占的な法的権利 (monopolistic legal rights) を放棄することを奨励するのを強化するのに役立つ可能性がある⁸⁵⁾。

連邦政府は、知的財産権の形態と慈善受取者 (charitable recipient) の形態によって、異なる評価プレミアムの適用を選択することができる。例えば、連邦政府は、著作権とは対照的に特許権の贈与に対してより高いプレミアムを適用し、創作者 (creators) とは対照的に収集家または投資者 (collectors or

⁸¹⁾ See, id. at 1767-1768.

⁸²⁾ U.S. Constitution art. 1, § 8, cl. 8. 阿部照哉・畑博之編『世界の憲法第4版』8頁 (有信堂, 2009年)。

⁸³⁾ See, Nguyen & Maine, supra note (45) at 1768. 特許権と著作権などの知的財産権の意義について

は, See, Mark A. Lemley, Property, Intellectual Property and Free Riding, 83 Tex. L. Rev. 1031, 1031-1032 (2005).

⁸⁴⁾ See, Nguyen & Maine, supra note (45) at 1768.

⁸⁵⁾ See, id. at 1768-1769.

investors) が所有する美術品の贈与に対してより高いプレミアムを追加することが可能である。また、私的財団 (private foundations) とは対照的に、いわゆる公的慈善団体 (public charities) に対する贈与に対してより高いプレミアムを適用することも可能である。連邦政府は、適切な (appropriate) プレミアムを具体化する (incorporates) 公正市場価値の基準を用いることにより、社会的贈与 (social giving) にインセンティブを与えること (incentivize) ができる。同時に、2004年以前には設けられていた、特許権に公正市場価格による評価を認めるが、著作権の一部にこれを認めないといった区別 (distinctions) を維持することができる⁸⁶⁾。

ところで、贈与者は、知的財産権の財産的価値についての詳細な知識 (intimate knowledge) を持っている当事者 (party) である。取得価格または帳簿方式による評価に基づく控除方式の下では、贈与者は、知的財産権の価値に基づく将来の控除 (future deduction) に関連づけられるリスクとモニタリングコスト (risks and monitoring costs) を負う。一方で、公正市場価値による評価に基づく控除方式の下では、贈与者は、一定の現在の控除 (certain current deduction) に関連づけられる鑑定評価の費用と過大評価リスク (appraisal costs and overvaluation risks) を負う。とりわけ、後者の方式は、商業主導ではない受贈者 (noncommercially-driven donees) の基礎的で、純粋に科学研究を支援する贈与者に、必要な経済的インセンティブを生み出すであろう⁸⁷⁾。

以上のとおり、知的財産権の寄附については、公正市場価格による評価に基づいて慈善寄附金控除の金額を計算することは、知的財

産権の流動性を確保する視点から極めて有益な選択肢である。知的財産権に対する慈善寄附金控除をいかに位置づけるか、すなわち、知的財産権の評価において、公平な課税を実現するという租税法の目的を重視すべきか、あるいは新たな発明などを促進するという社会的利益を重視すべきか、が真正面から問われている。もっとも、後者を優先する場合には、知的財産権の寄附をする納税者に対して、一定の課税上のインセンティブを与えることの必要性和合理性が検討されなければならない。

アメリカの慈善寄附金控除規定の立法目的は、寄附金が慈善事業の資金源となることで、連邦政府が公金を使って同じ事業を行う必要がなくなるとともに、一般福祉の促進による便益を受けることができること、具体的には、連邦政府が望ましいと考える一定の非営利組織に対する寄附を奨励することにある。知的財産権を寄附する納税者に対して、課税上のインセンティブを与えること自体は、慈善寄附金控除制度の立法趣旨に反するものではない。

V 結論—知的財産権の評価をめぐる今後の課題

本稿の目的は、納税者が公益目的で資産の寄附をした場合における資産評価の基準を詳細に規定しているアメリカ租税法の慈善寄附金控除制度を整理、紹介することにより、わが国の公益法人等に対する寄附金控除の対象となる寄附資産の評価のあり方に示唆を得る

⁸⁶⁾ See, id. at 1769.

⁸⁷⁾ See, id. at 1771. 知的財産権の慈善寄附金控除の選択制度については、See, id. at 1769–1771.

ことにあった。

アメリカとわが国の公益目的の寄附金の課税上の取扱いでは、両国ともに所得控除方式が採用されている点は共通するが、その具体的な控除の内容は大きく異なる。また、寄附を奨励することを目的とする寄附金控除制度は、両国における寄附文化の違いや租税政策により影響を受けるものであり、アメリカ租税法の慈善寄附金控除をめぐる議論を直接、わが国の租税法の議論に持ち込むことはできない。

しかし、両国の制度背景の相違を踏まえつつも、アメリカ租税法の慈善寄附金控除制度の議論から、わが国の公益法人等に資産の寄附をした場合における資産評価の問題に以下のとおり有益な示唆を得ることができた。

第1は、アメリカの慈善寄附金控除については、内国歳入法典170条は、個人および法人が慈善団体に対して金銭以外の資産の寄附をした場合において、いかなる慈善団体にいかなる資産の寄附をしたかにより、資産評価の基準を詳細に規定している。わが国の租税法は、寄附をした時における価額（時価）により資産を評価し、寄附金の額とすることができるとしているが、法が明確な評価基準を整備していないことから、租税法実務では取得価格や帳簿価格により評価しているのが現状であり、この評価の現状に対して長年にわたり批判が繰り返されてきた。資産評価の基準が法定されていないという税法の不備の問題を改めて指摘することができる。

第2は、アメリカにおける知的財産権の寄附をした場合における評価方法については、知的財産権の評価の困難性と不確実性に対応するため、2004年の170条(e)(1)(B)の制定により、公正市場価格による評価から取得価格ま

たは簿価による評価への変更がなされている。一方で、寄附をした後年の課税年度において知的財産権から生ずる所得の一定割合について追加の慈善寄附金控除を認めている。同規定の制定は、知的財産権の評価の困難性に対して立法的に対応したものであり、わが国の寄附金控除における知的財産権の評価方法を策定するうえで大いに参考となるであろう。

第3は、知的財産権の客観的な交換価値である公正市場価格により評価するためには、詳細な評価の基準を法定するとともに、納税者に一定の手続的要件を課すことが必要である。とりわけ、知的財産権の寄附における公正市場価格は、時価評価に評価プレミアムを追加して計算すべきである。寄附により所有する知的財産権を手放す企業には、一定の課税上のインセンティブが付与されるべきであろう。寄附を通して知的財産権の流動化を図ることは、新たな知的財産権の創造という社会的要請に応えるものである。

本論の検討からは、以上の3点の示唆を得ることができた。

租税は、政府が貨幣を強制的に調達するものであるが、贈与（寄附）は、あくまでも国民の自由意志によるものである⁸⁸⁾。国民の自由意志を刺激する、すなわち、寄附を奨励する税制が必要不可欠である。本稿の検討対象である知的財産権の寄附を奨励する最善の方法は、租税法が単にモラルや社会的インセンティブに頼るのではなく、強力な経済的インセンティブを規定することである⁸⁹⁾。

わが国では公益法人等に対する資産の寄附

⁸⁸⁾ 神野直彦「わが国における寄附文化と税制」税研157号29頁（2011年）。

⁸⁹⁾ See, Nguyen & Maine, *supra* note (45) at 1771.

自体が少ないことから、知的財産権の寄附をめぐる租税法上の問題が顕在化してこなかった。もっとも、例えば、迅速な産学連携の共同研究において、知的財産権を所有する企業から、これに関連する研究を進める大学等の研究機関への寄附に対して、税制からの支援、具体的には、寄附を奨励するために損金算入（寄附金控除）を拡充することは、わが国における今後の検討課題である。この場合には、資産のうち知的財産権のみを優遇して取扱う

ことの垂直的公平からの批判に耐えうる必要性と合理性が存在するか⁹⁰⁾、そして、納税者の予測可能性に意を払ったものであるか、という視点からの法整備が進められるべきである。

以上のことを指摘し、本稿の結びに代えた。

⁹⁰⁾ 水平的公平の考え方については、増田・前掲注(2)20頁以下参照。