

⇒ 研究ノート ⇐

贈与による財産取得の時期

中 田 弘 樹

1 問題の所在

相続税法1条の4は、「贈与により財産を取得」したことを贈与税の課税原因と規定し、国税通則法15条2項5号は、贈与税の納税義務の成立を「贈与による財産の取得の時」と規定している。

この点につき、学説では、「贈与税の納税義務は、「贈与による財産の取得の時」に成立する（税通15条2項5号）が、いつ贈与による財産の取得があったのか、その時点をめぐってしばしば争いが生ずる。書面による贈与の場合には、契約の効力の発生した時点がそれに当たると解すべきである。書面によらない贈与の場合についても、贈与が諾成契約であり（民549条）、それによって特段の行為なしに財産権移転の効力が生ずること、取得の概念について租税法上に別段の規定がないこと、を理由として、その効力の発生の時点が取得の時点であるとする見解がある（京都地判昭和52年12月16日月報24巻1号183頁）。しかし、書面によらない贈与は、その履行が終るまでは、各当事者が自由にこれを取り消すことができ（民550条）、それまでは目的財産は確定的に移動せず、いわば法律関係は当事者間で浮動の状態にあるから、この場合には、履行の終了の時点が財産の取得の時点であると解すべきであろう（東京高判昭和53年12月20日月報25巻4号1177頁、大阪高判昭和54年7月19日月報25巻11号2894頁、名古屋高判平成10年12月25日月報46巻6号3041頁、東京地判昭和55年5月20日月報26巻8号1432頁。）」（金子宏租税法（第10版）平成17年 弘文堂 471頁）と解されている。

課税実務としての相続税法基本通達は、贈与による財産取得の時期に関し、書面による贈与についてはその契約の効力発生の時が、書面によらない贈与についてはその履行の時が、財産取得の時期であるとしている（相基通1の3・1の4共-8）。

書面によらない贈与については、上記のように東京高裁昭和53年12月20日判決（訟月25巻4号1177頁）等が「その履行の時」とする上記通達の取り扱いを肯定し、一応の決着をみた。

しかし、まだ問題が残されている。

書面によらない贈与は、履行が終了していなければ、これを撤回することができる（民法550条）。

履行の終わった時の意義についての判例の動向は、加藤永一東北大学教授によると以下の通

りである。

「履行の終了については、判例は、当初から、不動産の贈与にあっても目的物の引渡で十分である、と解してきた。……（大判明治43・10・10 民録16輯673頁）。」

「その後判例は、履行終了の場合をしだいに拡げてきている。簡易の引渡の場合も含まれ、とくに同居中の親族の贈与では、この形で受贈者が保護される例が多い（最判昭和39・5・2 民集18巻4号667頁など）。占有改定の場合も含まれている（最判昭和31・1・27 民集10巻1号1頁）。」

「要するに、どのような形であれ、「引渡」されれば、履行の終了と解されているのである。」（民法判例百選Ⅱ債権 昭和50年 有斐閣 112～113頁）。

それでは、書面によらない贈与契約のあと、引渡しをして、その後、課税処分の除斥期間が過ぎた後に登記をした場合はどうなるのであろうか。

通常、登記がないと課税庁は課税しえない。まして、引渡しが簡易の引渡や占有改定でなされた場合では、外部の第三者から見て引渡しがあったのかはわからないので、課税処分をするのは事実上不可能である。

このような事例について課税不可能として容認しなければならないとすると、適正・公平な課税という観点からは重大な問題が生じる。

2 判例の検討

上記の問題に関して、引渡しについて非常に厳格な事実認定をした名古屋高裁平成10年12月25日判決（訟月46巻6号3041頁，税資239号1153頁）があるので、検討してみる。

【事実の概要】

X（原告・控訴人）の父であるAは、昭和60年3月14日当時、本件不動産を所有していた。AとXは不動産贈与契約公正証書を作成した。

その後、Xは、平成5年12月13日、Aから、本件不動産について、昭和60年3月14日贈与を原因として所有権移転登記を受けた。

そこで、Y（税務署長－被告・被控訴人）はXに対し、平成7年7月5日付けで贈与税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたところ、Xは異議申立て、審査請求を経て、本件訴訟を提起した。原審名古屋地裁平成10年9月11日判決（訟月46巻6号3047頁参照）では請求を棄却されたため控訴したものである。

争点はAがXに本件不動産を贈与したのは公正証書記載通り昭和60年3月14日なのか、それとも平成5年12月13日頃なのか、という点にあった。前者であれば、本件決定処分はすでに除斥期間（税通70条3項）を経過していることになり、本件決定処分は違法となる。

[判 旨]

控訴棄却（その後上告されたが最決平成11・6・24税資243号734頁で棄却）。

「そこで、Xが、その時期に贈与がなされた事情として主張するXの本件不動産に対する使用・管理状況等について、検討する。

……Xは、昭和60年12月ころから、本件不動産を単独で使用し始め、固定資産税及び水道料や電気代の公共料金を負担していることが認められる。……X自身は、本件不動産に対する従前からの使用状態を継続していたにすぎない。そして、所有者であるAが、歯科医師として収入があり、単独で使用しているXに、本件不動産の固定資産税や公共料金を負担させることは不合理ではなく、これをもって直ちに贈与によりXの所有になったことの表れであるということとはできない。……Xは、本件公正証書作成後本件登記手続までの間に、本件不動産のトイレや風呂を改装し、庭に玉砂利を敷いていることが認められるが、その程度では、いまだ所有者でなければできないような行為をしたとまで解することもできない。……以上より、Xの本件不動産に対する使用、管理状況等の点からも、直ちに本件公正証書作成ころに、贈与があったとは認められない。」

「本件公正証書は、将来Xが帰化申請する際に、本件不動産をXに贈与しても、贈与税の負担がかからないようにするためにのみ作成されたのであって、Aに本件公正証書の記載どおりに本件不動産を贈与する意思はなかったものと認められる。他方、Xは、本件公正証書は、将来、本件不動産をXに贈与することを明らかにした文書にすぎないという程度の認識しか有しておらず、本件公正証書作成時に本件不動産の贈与を受けたという認識は有していなかったと認められる。

よって、本件公正証書によって、AからXに対する書面による贈与がなされたものとは認められない。」

「そうすると、AがXに対し、本件不動産を贈与したのは、書面によらない贈与によるものということになるが、書面によらない贈与の場合にはその履行の時に贈与による財産取得があったと見るべきである。そして、……不動産が贈与された場合には、不動産の引渡し又は所有権移転登記がなされたときにその履行があったと解されるところ、本件においては、既に判示したように、Xは本件不動産に従前から居住しており、本件証拠上、本件登記手続よりも前に、本件不動産の贈与に基づき本件不動産の引渡しを受けたというような事情は認められないから、Xは、本件登記手続がされた平成5年12月13日ころにAから本件不動産の贈与を受け、その履行として本件登記手続がされ、これによってXは本件不動産を取得したものであるから、Xの本件不動産の取得時期は平成5年12月13日である」。(租税法判例百選（第4版）平成17年有斐閣 152～153頁 三木義一立命館大学教授)。

三木義一教授はこの判例について、次のように解説されている。

「しかし、この事案では書面の効力を否定しただけでは、なお不十分であった。というのは、本件では贈与対象不動産を原告が公正証書作成後単独で利用しているの、贈与の履行としての引渡しを受けたともいえるからである。引渡しの事実を認めると、仮に本件登記が公正証書による贈与ではなく、その後の口頭による贈与だとしても、引渡し時点で「履行」があったということになりかねず、結局、除斥期間が経過してしまうことになるからである。そのため、従来から親夫婦と利用していた場合は、親夫婦が引っ越し、単独利用し、租税公課を負担しても引渡しとはいえないという強引な結論を引き出さざるを得なかったように思われる。従来、複数家族で住んでいた場合に、他の家族が移動し、単独利用になったのが引渡しでない、というのは疑問である。」(三木義一 相続・贈与と税の総合判例解説 平成17年 信山社 110頁)。

3 私 見

上記判決は、結論は妥当であると思われるが、引渡しについてかなり強引な事実認定をしすぎているという感じがする。

同居していた親族が別居すれば、そこで引渡しがあったと考えるのが普通ではないかと思われる。

もし、上記判決の判旨のように「X自身は、本件不動産に対する従前からの使用状態を継続していたにすぎない。」という状態ではなく、全く別の場所から転居して入居した場合は、現実の引渡しがあったと考えられ、その場合には、上記判決の判旨のように「不動産が贈与された場合には、不動産の引渡し又は所有権移転登記がなされたときにその履行があったと解される」ところの「引渡し」があったこととなり、「履行があった」こととなるので、引渡しの時点から除斥期間が進行することとなり、課税処分は違法となってしまうこととなる。

しかし、このようなことは、適正・公平な課税という観点からは認めることができないものである。

それではどのように考えるべきなのであろうか。

三木義一教授は一つの考え方として、「贈与税は「贈与による取得」(相税1条の4)があったときに納税義務が成立するが、この「取得」は契約の成立とは必ずしも一致するのではなく、対外的顕現性のある行為があったときである、と解する余地もある。「取得」概念に独自の意味を見いだす考え方である。」(租税法判例百選(第4版)平成17年 有斐閣 153頁)という理解の仕方もあると主張されている。

しかし、対外的顕現性といっても、前述のように引渡しでもいいと考えると、判例は簡易の引渡や占有改定も認めているので、外部の第三者からはわからないので、登記があったときに体的顕現性があったと解すべきであろう。

このように解さなければ、適正・公平な課税は遂行できない。

課税実務としての相続税法基本通達は、贈与の時期がいつであるかは、所有権等の移転の登

記又は登録の目的となる財産についても、相基通1の3・1の4共—8により判定するが、その贈与の日が明確でないものについては、特に反証のない限り、その登記又は登録があった時に贈与があったものとしている（相基通1の3・1の4共—11）。

通常贈与契約は親族間で行われるため、贈与の時期がいつであるかは不明確な場合が多いため、課税実務では、納税者側から特に反証のない限り、登記又は登録に着目して課税をしている。

これは、登記又は登録が引渡し等と違い、外部の第三者から見てもはっきりと認識できるからであろう。

書面によらない贈与について、贈与財産取得の時期としての履行の時が引渡しでなく登記であると解すことは、法文解釈上無理であるという反論があるかもしれない。

この点に関しては、京都地裁昭和52年12月16日判決（判時884号44頁）は、相続税法1条の2（現在は1条の4）及び国税通則法15条2項5号にいう贈与による「財産の取得」の概念につき、「右「取得」の概念について税法上格別に定義づけた規定も見当たらないので、右国税通則法にいう「贈与による財産の取得の時」についても、民法の一般理論と別異に解すべき根拠も特に見出したいところ」と判旨している。

これに対して、この判決の上告審である最高裁昭和56年6月26日判決（判時1014号53頁）についての解説で、中村勳名古屋法務局訟務部長・検事は「ところで、「贈与」については民法上の概念として理解すべきであるが、「財産の取得」又は「贈与による財産の取得」という複合された用語は単なる民法上の概念ではない筈である。したがって、「贈与による財産の取得」の意義を単に民法上の「贈与による物権変動」と同義に解しようとするのは正当な解釈ではない。」（租税法判例百選（第2版）昭和58年 有斐閣 113頁）と主張されている。

このように、「贈与による財産の取得」を税法固有の概念にとらえ、書面によらない贈与契約の贈与による財産の取得の時期としての「履行」を「引渡し」ではなく「登記」と解釈することができるのではないか。

このように解さなければ、あまりに不合理な結果となってしまうからである。

しかし、最終的には立法で解決すべき問題であろう。

【参考文献】

三木義一・関根稔・占部裕典 実務家のための税務相談（民法編）平成15年 有斐閣