

事案の概要

Aは、昭和60年3月14日、その所有する不動産（以下「本件不動産」という）を息子X（控訴人・納税者）に同日付で贈与し、かつ引き渡した旨の公正証書（以下「本件公正証書」という）を公証人Bに作成させた。

Xは、上記同日から約8年9ヵ月後である平成5年12月13日、本件不動産について昭和60年3月14日贈与を原因とする所有権移転登記を経由した。

Y（被控訴人・税務署長）は、平成7年7月5日、Xに対し、平成5年分の贈与税金1億935万2300円の決定及び無申告加算税金1640万2500円の賦課決定（以下併せて「本件処分」という）をした。

Xは、異議申立及び審査請求を経て本件処分の取消しを求め訴えを提起した。

本件の争点

本件不動産の贈与時期は、租税債権者（国）の贈与税徴収権が既に時効消滅（国税通則法72条1項）している昭和60年3月14日か、平成5年12月13日か。

判決要旨

●名古屋高裁平成10年12月25日判決

本判決は、Xの請求を棄却した原審名古屋地裁平成10年9月11日判決を引用して、Xの控訴を棄却した。

1 本件公正証書は、将来XがAから実際に本件不動産の贈与を受けたときに贈与税の負担を回避させる目的で、Aが作成させたものである。よってAには、本件公正証書作成当時、本件不動産をXに贈与する意思はなかった。

Xにおいても、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いなかった。

従って、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とは認められない。

2 そうすると、AX間の本件不動産の贈与は書面によらない贈与ということになるが、書面によらない贈与

の場合には、その履行のときに贈与による財産の取得があったとみるべきである。

そして不動産の贈与は、不動産の引渡または所有権移転登記がなされたときに履行があったと解されるころ、Xは、昭和60年12月頃からAらX以外の家族が新築された別の不動産に転居したことから本件不動産を単独で使用し、かつ公租公課及び公共料金を負担し、平成元年頃から公共料金の名義をXに変更し、一部増改築などを行なっているが、これらの事情から直ちに本件公正証書作成時期ころに、本件贈与が行なわれたとは認められない。

しかも、本件公正証書記載の贈与日から贈与税の徴収権が時効消滅するまでは、Aに本件不動産の登記名義をXに移転する意思はなかったのであるから、本件登記手続時まで、Xが本件不動産を担保に供したり、他人に譲渡することは事実上不可能な状況にあり、本件不動産を自由に使用・収益・処分しうる地位にはなかった。

3 このように、Xの本件不動産に対する使用・管理状況からも、本件登記手続よりも前に本件不動産の贈与を受けて、これに基づき本件不動産の引渡を受けたというような事情は認められないから、本件登記手続がなされた平成5年12月13日頃に本件不動産の贈与がなされ、その履行として本件登記手続がなされ、これによってXは本件不動産を取得したのであるから、Xの本件不動産の取得時期は平成5年12月13日である。

コメント

1 贈与税の納税義務の成立時期は、「贈与による財産の取得の時」（国税通則法15条2項5号）と定められており、通達によればその時とは、「書面によるものについてはその契約の効力の発生した時、書面によらないものについてはその履行の時」（相続税法基本通達1の3・1の4共-8）とされている（なお、贈与時期を推定する相続税法基本通達1の3・1の4共-11もある）。

本件はこれを逆手にとって、親子間で本件不動産の贈与につき本件公正証書を作成して贈与の時点を確認にしておいて、当該贈与の法定納期限（本件では昭

和61年3月15日)から5年間(国税通則法72条1項,なお現在贈与税については実質6年[相続税法36条3項])が経過し,租税の徴収権が時効消滅した後に登記をすることにより贈与税の負担を回避しようとしたもので,本件公正証書の作成をもって「書面による贈与」に該当するか,課税要件事実の事実認定が争われた事案である。

- 2 まず本判決は,本件公正証書は専らAが将来Xに対し本件不動産を真に贈与するときに,同人をして贈与税の負担を免れさせる目的で作成されたものにすぎず,その作成時点ではAX間に本件不動産を贈与(受贈)する意思の合致は認められないとしている。

しかし実際のところは,本判決の認定するようにAが税務問題のセミナーで「不動産の贈与については,登記をしないでおいてある程度の年数がすぎると贈与税がかかれなくなる。そのためには,贈与による物の引渡を済ませたことを公正証書にしておけばよい」と聞いたことから実行したものであるので,当事者には贈与する意思はあったものと思われる。

- 3 さらに本判決はXの本件不動産の使用・管理状況を詳細に検討している。というのも,本件では本件公正証書作成後Xが本件不動産を単独で使用し始めるなど同人がその所有者と認められる(かのような)事実が存在するので,この時点で口頭による贈与契約の成立が認められ,その「履行」である引渡がなされていたとも考えられるため,書面による贈与を否定しただけでは本判決の結論を導くには足りないからである。

この点について本判決は,A夫婦並びにXの兄弟姉及び姉と同居していた本件では,他の家族全員が転居して単独利用となっても「X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」とし,租税公課及び公共料金の負担についても「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い」とし,さらに公共料金の支払名義をXに変更しても「必ずしも自分が所有者であるからという理由で名義変更をしたわけではない」といい,一部増改築についても「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はできない」としている。

結局,本判決は,本件登記手続がなされるまで他に贈与契約の履行と認められるような引渡もないので,本件登記手続の直前に贈与がなされ,当該手続をもってその履行がなされたと認定した。

- 4 しかしこれでAからXに対する所有権の移転がなさ

れていないというのは,およそ不動産の所有権の移転は登記が移転されなければ認めないというに等しく,民法の物権変動の意思主義(民法176条)に反するのではないか。私見としては,本判決の事実認定は結論先にありきとの感を払拭できない。

確かにこのままXの脱税を認めるというのは結論として問題があるようにも思われるが,徴収権の時効は租税債権の絶対的消滅原因であり,納税義務者による援用を要せず,その利益を放棄することもできない(租税通則法72条2項)のであるから,そもそも徴収権の消滅時効というのはそういう制度であると割り切ることもできよう。

またどうしても本件処分を肯定したいというのであれば,強引な事実認定をするよりも,端的に「財産の取得の時」(国税通則法15条2項5号)という文言の解釈を,民法の物権変動に関する意思主義を前提としながらも,租税法上は財産の取得が客観的に外部に表象されたときと解した方がすっきりしたのではないか。

なおXは本判決を不服として上告したが,棄却されている(最決平成11年6月24日)。

- 5 ちなみに,本判決は課税要件事実の認定(本件公正証書の作成を仮想行為と認定すること)によってAらの租税回避行為を否定しているが,一般に租税回避行為があった場合には,当事者が用いた法形式を租税法上は無視し,通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う租税回避行為の否認(金子宏・租税法〔第12版〕109頁)という手法がある。個別的な否認規定があるときはその要件に従って否認が行なわれるが,我が国では租税回避行為の否認に関する一般規定がないため個別の否認規定がない本件のような場合にも否認が認められるかという問題がある。

この点について最高裁判所の判断は未だなく,下級審の裁判例は分かれているが,租税法主義の観点からこれを否定的に解するのが学説上有力である。

<参考文献>

- 訟務月報46巻6号3041頁
- ジュリスト1176号120頁
- 税研106号148頁
- 林仲宣「税社会学」(平成15年・税務経理協会)233頁
- 金子宏「租税法〔第12版〕」(平成19年4月15日・弘文堂)107頁,120頁,573頁
- DHCコンメンタール国税通則法(第一法規)3831頁

(税務特別委員会委員 齋藤 成倫)