

## 贈与税における 財産取得の時期の問題点



— 課税もれの防止、担税力、  
権利確定主義の観点から —

水戸支部 小菌井 健

### はじめに

わが国では申告納税制度がとられており、贈与により財産を取得した者は、自ら課税標準や納付すべき税額を計算して申告書を作成、提出し、納税しなければならない。こうした申告納税制度において、課税庁は多くの資料を収集し、その資料等を参考に税務調査を行い、無申告、過少申告等のある納税者に対して修正申告、期限後申告の懲罰、更正、決定といった手続きを行う。課税庁はそうした手続きをとるために、贈与税については、特に不動産の登記に関する資料を収集している。しかし、登記をしていない不動産、動産などは贈与の事実を把握することが著しく困難であるため、課税もれになる可能性が高い。

このように、贈与税は課税もれを生じやすい税目となっているが、課税時期に関する現行法制度のあり方もまた、贈与税の課税もれを惹起する一つの原因となっている。

贈与税は、贈与による財産の取得を課税原因とし、その納税義務は「贈与による財産の取得の時」に成立する。このように、贈与による財産取得の時期は贈与税の課税上、重要な意味を持っているが、現行の相続税法は、この「贈与による財産取得の時期」の判断基準について何ら明文をもって規定しておらず、専ら基本通達にその解釈を委ねている。基本通達によれば、公正証書などの書面により不動産の贈与契約書などを作成した場合には、原則としてその時点が課税時期となる。この場合、納税者が贈与税の申告をせず、また、目的物の登記をしないでいると、課税庁が課税物件を把握できないでいる間に、課税処分を除斥期間が進行し完成する可能性がある。

このような課税もれに対して、課税庁は、公正証書の作成時に贈与はなされておらず、その後の贈与者の死亡

時あるいは登記時に贈与があったとして、除斥期間の経過を否定し、課税することがある。そのような場合に、書面の作成時に贈与があったと主張する納税者と、登記時に贈与があったと主張する課税庁との間で争いが起きるのである。

本稿は、贈与税の課税時期のあり方が課税もれの誘因となっている現状をふまえ、その改善策を検討しようとするものである。

## 第1章 現行実務の到達点とその問題点

### 第1節 国税庁の立場—通達—

相続税法基本通達1の3・1の4共—8の(2)によれば、書面による贈与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とされる。書面によらない贈与については、履行が終わるまではいつでも取り消すことができるので、その贈与が確定的になる履行の時としたものである。また、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前述の通達により贈与の時期を判定する場合、贈与の時期が明確にならないときは、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取り扱うものとされている（相続税法基本通達1の3・1の4共—11）。このような取扱いによって現実に問題となっているのは、書面で贈与契約成立日を明定しておき、実際の目的物の引渡しや登記の時期をその日より遅らせるというケースである。課税庁が登記により贈与の事実を把握し、課税を行おうとしても、書面に記載された契約成立日から起算すると課税権の除斥期間が途過しているため、課税し得ないという事態が生じうるからである。これを避けようとする課税庁と書面作成を盾にとって除斥期間の経過を主張する納税者との間で争いが生じ、裁判に発展するケースが少なくない。

### 第2節 裁判例の動向とその問題点

#### 1. 財産取得の時期の意義

書面によらない贈与についての財産取得の時期の意義をめぐる裁判例は、昭和40年代前半にいくつか見られる。いずれの判決においても、口頭での契約締結時を財産取得の時とする原告（受贈者）の主張は退けられている。

そのような中で、京都地判昭和52年12月16日は、契約締結時を財産取得時とする判断を示した。この判決は、学説上、財産取得時の問題を意識させ、議論を呼ぶことになった。しかし、その控訴審である大阪高判昭和54年7月19日において一審の判決が覆され、『贈与による財産の取得の時』とは、書面によらない贈与については、単に当事者間の意思の合致のみでは足りず、贈与の

履行があったときと解すべきである。」と判示された。その他の判決でも、前述の契約締結時の立場は採用されず、書面によらない贈与における財産取得の時期については、裁判所では履行終了時とすることで決着しているようである。

## 2. 書面の有効性

昭和50年代後半からは、書面による贈与についての裁判例が数多く見られるようになる。裁判例の多くは、書面で贈与契約成立日を明確にしつつ、登記を大幅に遅らせることで、課税権の除斥期間の経過を主張する納税者と、そうさせまいとする課税庁との争いに関するものである。これらの多くは、贈与事実の認定において書面作成時の贈与契約の成立を否定することで解決を図っている。つまり、書面まで作成しておきながら、受贈者にとって重要な登記を遅らせる合理的な理由がない場合には、書面作成時には贈与の意思はなかったと認定するのである。

このように多くの裁判例において書面の有効性が否定されているが、那覇地判平成7年9月27日のように、書面の内容が肯定され、課税庁の処分が取り消されたという裁判例も存在する。

裁判例で問題となった書面は主に公正証書や覚書である。公正証書は、その証拠力を利用して贈与契約があったように仮装し、相続税の課税を免れることを主な目的として作成されることが多い。従って、公正証書が作成されている場合であっても、記載されたとおりの契約が真実存在したかどうか、公正証書以外の資料によって、公正証書作成の背景等客観的な実状や作成当事者の行動等具体的な事実を詳細に十分検討する必要がある。公正証書に記載された内容が本当に当事者の意思を反映したものでないことが判明した場合には、公正証書の記載内容にかかわらず契約の成立を否定し、真実の法律関係に基づいて正当な課税がなされるべきである。裁判例もまた、このような立場をとっているといえる。

## 3. 履行の時

裁判例は、以上のようにして書面の有効性を否定し、当該贈与を書面によらない贈与と認定して、履行時を贈与税の課税時期とする。それでは、書面の有効性が否定された事例では、履行の有無はどのように認定されているのであろうか。

大阪地判昭和62年2月24日は、「本件課税物件についての伯母から原告への贈与は、原告が伯母の承諾を得て同物件の所有権移転登記を行った57年4月19日と認めるのが相当である。」と判示しており、所有権移転登記の日を財産取得の時と認定している。

名古屋高判平成10年12月25日も、「贈与者が、原告に対し、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」とした上で、登記時を財産取得の時と認定している。

以上に対し、書面がそもそも存在しない贈与の場合の履行時の認定は、例えば、未登記の建物は「固定資産税台帳に記載されたとき」、土地は「所有権移転登記日」、株式は「名義書換日」など、相続税法基本通達1の3・1の4共-11に沿って「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贈与の時期を判定する場合、贈与の時期が明確にならないときは、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」として取り扱われている。

書面による贈与の裁判例では、実際に履行が行われたのはいつかを検討している事例が多いが、書面によらない贈与の場合、いずれの判決においても、履行時についての検討はあまりなされていない。通達に従えば履行があった時が財産取得の時期になるのだが、被告（納税者）側からの反証がないために、履行の時を深く検討することなく課税庁の主張する「登記又は登録があった時」と判断されている。書面によらない贈与におけるこのような取扱いは、いささか課税庁に寄りすぎているようにも思われる。

## 4. 裁判実務の問題点

上記のようにいくつか問題点を挙げたが、それらの原因は例の相続税法基本通達1の3・1の4共-8の(2)の存在にあるように思われる。通達に「書面による贈与についてはその契約の効力の発生した時」とあれば、納税者としては契約を結んだ時（書面を作成した時）に贈与があったと主張するのは仕方がないことなのではないだろうか。また、逆にその通達が存在しているが故に、それを利用した租税回避行為、脱税行為を誘発してしまっているようにも思える。

## 第2章 学説の検討

### 第1節 契約成立時説

贈与による財産取得の時期は契約成立時であるとする見解がある。この説は、物権変動の時期に関する民法の通説・判例に従うことを根拠としている。すなわち、贈与も民法上の契約の一つであるから、契約の成立によって契約の効力が発生し、所有権移転の効力が発生するので、贈与税においても、契約成立時が贈与による財産取得の時期になるというのである。

### 第2節 二分割説

契約成立時説が民法上の通説・判例に従うことを根拠

としているのに対し、租税法上の基本原理をより重視する立場からこの問題を検討する見解がある。すなわち、贈与税とは、財産の無償取得による経済的利益にその担税力を求めているものであるから、その担税力に対する課税時期として適切な時点を以って「財産の取得時期」とするべきであるという。書面による贈与については、契約の効力の発生した時期とされる。これに対し、書面によらない贈与の場合は、履行が終わるまでの間はいつでもこれを取り消すことができる（民法550条）ので、この特殊性に鑑み、履行が終わった時をもって財産の取得の時とされる。前述の相続税法基本通達1の3・1の4共―8の(2)はこの立場によるものである。裁判例でも、この説をとるものが多い。

### 第3節 履行時説

前述の二つの見解に対し、書面の有無にかかわらず履行時を以って財産取得時とする見解がある。そして、具体的に履行時とは、動産については引渡時、不動産については引渡時または登記時とされる。学説には、この立場をとるものが多い。

この履行時説は、契約の効力発生時という基準をとらないことで、契約成立の事実認定をめぐる問題を回避できている。また、二分割説よりも、担税力という観点を一貫させており、より首尾一貫した構成となっている。

### 第4節 小括

#### 1. 学説の整理―対立点に即して―

##### (1) 担税力との関係

契約成立時説も二分割説も、書面による贈与の財産の取得時を、契約の効力発生時としている。しかし、契約成立時に財産を取得したといっても、それは観念的な所有権に過ぎず、受贈者は、所有権の使用収益権能に応じよう目的物を現実的に支配できるような立場を確保した状態にはない。そうすると、この場合の納税者は担税力を有しているとはいえないので、担税力がないところに課税することは問題があるといえよう。

履行時説に対しては、不動産の贈与の場合、引渡しだけでは法的には第三者に対する主張はできないことを以て、同説を批判する見解がある。

##### (2) 基準の具体性、立証上の困難、除斥期間の経過

契約成立時説の問題点として、契約成立時を立証することが困難である、という点が挙げられる。契約成立時説は、契約が成立した時をもって財産の取得時とする考え方であることから、特に、書面によらない贈与の場合の契約成立時を立証することが困難である。また、前述のように、意図的に公正証書などを作成しておき、除斥期間の経過による租税回避が行われやすいという問題がある。こうした行為に対して、多くの裁判例は、公正証

書などの書面の内容を否定し「書面によらない贈与」と認定する傾向が強いが、その場合、契約成立時説によれば、口頭による契約の成立時を認定することが必要となり、その立証の困難が問題となるし、たとえ契約成立時が判明したとしても、既に除斥期間を経過している可能性が高い。

二分割説によると、書面によらない贈与はその履行時とされているが、この場合もやはり契約成立時説と同じように、いつ履行がされたかを立証するのに多くの時間と労力を要するであろう。また、履行時が判明したとしても、やはり既に除斥期間を経過してしまっている場合もあろう。履行時の認定にかかるこの問題点は、履行時説にもあてはまるものである。

### 2. 検討の視点

以上のように、学説にはそれぞれ問題点がある。それらの解決は、つきつめれば、贈与税の課税時期をなぜ財産取得時と定めているのか、その理由にまで遡る検討を必要とするものである。そこで、次章では、まずその点を明らかにした上で、上述の諸問題に対処できる解釈を検討することとしたい。

## 第3章 検討

### 第1節 贈与税における課税時期の意義

贈与税の課税時期をめぐる諸問題を解決するには、まず、そもそも贈与税の課税時期をなぜ財産取得時と定めているのか、その理由を明らかにしておく必要がある。

相続税の補完税といわれる贈与税は、相続税と同様、承継取得した財産に対して課税される財産税であるが、所有に帰した財産の将来の収益力という担税力に対して、取得の際に前取的、一時的に課税するという取得税的役割も担っている。財産取得時を課税時期としたのは、このような担税力の発生を根拠にしたものといえる。贈与税が個々具体的な担税力を前提とするのであれば、受贈者が所有権の使用収益権能に応じよう目的物を現実的に支配しうる立場を確保したという状態が必要になるであろう。したがって、このような確定的・現実的支配状態を何時獲得したかを、検討する必要がある。

### 第2節 譲渡所得における譲渡概念と権利確定主義

前述のような目的物の現実的支配状態の移転を租税面から評価し、贈与税における取得概念を検討するためには、その対応概念である譲渡概念を探ることが必要であると思われる。そこで、その譲渡概念を探るには、譲渡所得における譲渡概念を考えるのが一番の近道であろう。

譲渡所得の収入金額確定時期は、資産が所有者の支配



を離れて他に移転する時期であり、所有者（譲渡人）の支配を離れた以上、宙ぶらりんの状態はありえないから、この瞬間に譲受人の支配に入ったと考えるほかはないので、譲受人から見ると、この時期が「資産の取得」時期ということになる。したがって、譲渡所得における権利確定主義による収入金額計上時期の判断基準の対応概念が、「取得」概念と一致するという論理になる。

贈与のように対価を伴わない場合の「譲渡」を、売買の場合のそれと同様に考えることに問題はあるかもしれないが、いずれも資産の承継取得に関し、個別具体的な担税力に対して課税されるものである。また、権利確定の考えが租税法のねらいに合致するものとすれば、贈与税でいう「取得」についても、権利確定に類した考え方をすることが望ましい。そして、権利の確定がいつかを判断することは、ひいては、現実的に取得者において支配利用しう实际の立場をいつ入手したか、個々具体的実体的な担税力がいつ得られたかを確定することに、結びつくと考えられる。

### 第3節 履行時説の積極的意義

これまでの検討からすれば、租税法上、贈与による財産取得の時期とは、具体的担税力の発生と権利確定主義という観点から解釈されるべき概念である。そうすると、その時点は目的物の支配の移転時、すなわち、履行時と解するのが適切であるように思われる。具体的には、一応の基準として動産については引渡時、不動産については引渡時のほか登記時も含めると解することができる。担税力は主として納税者の利益（課税金支払能力）の問題であるのに対して、対外的顕現性は主として適正な納税義務の履行の確保を問題としている。

まず、「担税力」の観点からすると、登記も1つの判断基準になり得るけれども、むしろ、受贈者側から見た場合にいつ贈与財産に対する現実的な支配が受贈者に移ったのか、すなわち、受贈者がいつから贈与財産の使用収益を開始したのか、権利証などの所有権移転登記に必要な書類はいつ受贈者に引き渡されたのかが重要である。なお、引渡しだけでは、登記が欠けることから所有権の権能のいくつかが行使困難となるため、果たして目的不動産の支配を取得したといえるのかという疑問もあり得る。しかし、引渡しを受ければ、少なくとも受贈者自身が目的物を現実使用収益することは可能である。また、前述のような不利益は、受贈者があえて登記しない（あるいはあえて登記時を遅らせる）ことを選択した結果であり、受贈者が甘受すべきものである。このように考えると、所有権取得の登記を経由しなくても目的物の引渡しがありさえすれば、所有者としての実をあげることができるというべきであり、担税力があると言えるのではないだろうか。

次に、「対外的顕現性」の観点から見てみたい。納税

者又はこれと意を通ずる譲渡人が故意に贈与税の課税を免れようとする行為は、課税の公平を損なうものであり、その意図の実現を防がねばならない。「履行」を基準とした場合には、贈与の事実を捉えきれない場合が出てくる。したがって、対外的に明確性を有する基準という観点からすると、「登記」が優れた基準であるといえる。

### 第4節 履行時の具体的基準および除斥期間の問題

#### 1. 引渡しの認定および除斥期間の経過の問題

引渡しの認定基準については、裁判例が参考になると思われる。裁判例の多くは、贈与の履行があったかどうかについて詳細な事実認定をしているからである。

それによれば、履行を客観的に確認できる基準として、「物件の支配管理、その生み出す果実の帰属がどうなっているか」が重要といえそうである。具体的には、①物件の特定、②不動産の占有状況、③固定資産税の負担、④水道光熱費の負担、⑤建物の修繕費用の負担、⑥賃貸借契約の締結、⑦賃料の受領、⑧不動産所得の申告、などを贈与後に受贈者が行っているという条件を満たしていればよいと思われる。

さて、上記の要件をすべて満たした履行が完了した場合に、そのまま登記を行わずに、贈与税の申告をしないというのではどうか。おそらく何か特別なことが起こらない限りは課税庁に知られることなく除斥期間を経過してしまうであろう。財産取得時の解釈は、課税もれの防止のみを目的とすることはできないのであり、自ずから限界があると考えべきである。現行実務に比べて課税もれがより少なくなるであろうとの利点を以て、満足すべきものと思われる。

#### 2. 登記・登録がなされたが引渡しがない場合

所有権移転の登記が行われているにもかかわらず、未だ引渡しが行われていないという場合は少ないであろうが、実際にはそのような事例もあり得るであろうから、検討を加えておきたい。この場合には、目的不動産を担保として利用することができるし、第三者に対する対抗要件を具備したのであるから、所有権能中の地代、家賃徴収権能は受贈者に帰属する。したがって、現実の引渡しがなくとも、受贈者が所有権者として振る舞うにはさほど事欠かない状態になっていると考えられるので、担税力があると言えるだろうし、登記が行われていることから対外的顕現性も具備しているといえるであろう。したがって、登記時を財産取得時と考えるべきである。

#### 3. 引渡しと登記・登録がなされた場合、いずれを優先すべきか

引渡しと登記・登録は同時に行われるのが通例であるが、引渡しと登記・登録時に時間の隔たりがある場合が考えられる。このような場合は、担税力を第一に考え、

引渡時を財産取得時の基準として優先すべきと考える。もちろん、このように考えた場合には対外的顕現性の要請は充足されないことになる。結局、課税庁は登記時に課税してくるであろう。その場合には、課税されるのが遅くなってしまいが、担税力は既に満たされているわけであるから、納税者としては課税されるのは致し方ないと言えるのではないか。課税される時期について不服であれば、異議を唱えて、引渡時を立証すればよいのではないか。なお、その時間の隔たりが長期間にわたる場合には、除斥期間の経過の問題になってしまうが、その問題については前項の通りである。

## おわりに

公正証書などの書面を使った租税回避行為を阻止するためには、前章まで考察してきたとおり、贈与による財産取得の時は、書面による贈与、書面によらない贈与にかかわらず、その「履行時」とするのが適当であると思

われる。

しかしながら、財産取得の時を「履行時」としたとしても、不動産の贈与の場合には前述のように履行完了の要件を完全に整えた上で登記をしないている場合や、動産の贈与の場合に、その基準が適用できるかが問題となりそうである。現金、書画、骨董、宝石、貴金属、その他の贈与については、現に課税もれとなっている事例は多いのではないかと思われる。本来、贈与税は了知困難な性質を有するものを課税客体とする租税であるから、現行法のもとでは一定の課税もれはいたしかたがないと言わざるを得ない。

ただ、だからと言って、それを放置すべきではなく、少しでも課税もれをなくす努力は必要である。そういう意味で、財産取得の時を「履行時」とすることによって、多少なりとも課税もれを防げるのではないだろうか。特に不動産については、世間一般にも財産としての価値が認められおり、贈与すれば贈与税がかかるという意識が高い財産と言えるので、その課税もれを防げるということは課税公平の見地からも重要であると思われる。