

## 裁決評釈

被相続人の全財産を書面によらない死因贈与により取得したとする請求人の権利は、和解成立前においては、法定相続人から撤回される可能性が極めて高く、極めて弱い弱なものであったといえることから、請求人が自己のために相続の開始があったことを知ったのは、和解により当該死因贈与契約の一部の履行が確定した日であると判断した事例（平成 21 年 1 月相続開始に係る相続税の無申告加算税の賦課決定処分・全部取消し）

国税不服審判所平成 25 年 6 月 4 日裁決（裁決事例集 91 号）

東京国税不服審判所次席国税審判官  
坂元弘一

### ◆SUMMARY◆

相続税法第 27 条第 1 項は、相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）により財産を取得した者に納付すべき相続税額があるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 月以内に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨規定している。

本稿においては、相続税申告書の提出義務が不明確である場合の例として、書面によらない死因贈与により財産を取得した場合における「相続の開始があったことを知った日」が主な争点となった裁決を取り上げ、提出義務が明確になる時期等について客観的事実関係に基づき検証するものである。（平成 27 年 9 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解  
を示すものではありません。

目 次

|     |  |     |
|-----|--|-----|
| 1   | 事案の概要  | 234 |
| 2   | 裁決の要旨  | 234 |
| 3   | 相続税法第 27 条第 1 項                                  | 235 |
| (1) | 提出義務と提出期限  | 235 |
| (2) | 名古屋高裁平成 17 年 1 月 26 日判決（最高裁平成 18 年 7 月 14 日判決原審） | 235 |
| (3) | 最高裁平成 18 年 7 月 14 日判決                            | 236 |
| (4) | 「相続の開始があったことを知った日」                               | 236 |
| 4   | 「財産を取得する権利を有していること」が不明確な場合                       | 237 |
| (1) | 訴訟で相続等についての権利関係が争われている場合の裁判例                     | 237 |
| (2) | 書面によらない死因贈与                                      | 239 |
| 5   | 本件裁決について   | 241 |
| (1) | 原処分庁との判断の相違点                                     | 241 |
| (2) | 証拠収集・分析の重要性                                      | 241 |
| (3) | 和解の意味の解釈   | 242 |
| (4) | 先例性・有用性  | 242 |

## 1 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）が平成 23 年 12 月 24 日にした平成 21 年 1 月〇日相続開始に係る相続税の申告について、無申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、当該申告は期限内申告であるなどとして、当該賦課決定処分の全部の取消しを求めた事案である。

## 2 裁決の要旨

原処分庁は、請求人と相続人との間に死因贈与（以下「本件死因贈与」という。）契約の効力に係る争いがあっても、相続税法上、租税債権の成立を妨げるものではなく、また、死因贈与の効力発生時期は贈与者の死亡時であり、死因贈与には民法第 554 条《死因贈与》により遺贈の規定が準用されることなどからすると、請求人が被相続人の死亡を知った日が、相続税法第 27 条《相続税の申告書》第 1

項に規定する「相続の開始があったことを知った日」であるので、請求人が提出した申告書（以下「本件申告書」という。）は期限後申告書である旨主張する。

しかしながら、本件死因贈与は、書面によらないものとみるのが相当であり、書面によらない贈与は、その履行が終わるまでは各当事者が自由に撤回することができる（民法第 550 条《書面によらない贈与の撤回》）ところ、実際、相続人は、請求人から相続人に対して被相続人の有していた預貯金の支払を求める訴訟（以下「本件訴訟」という。）において、本件死因贈与契約を撤回する旨主張していた。そうすると、本件訴訟に係る和解（訴訟上の和解）（以下「本件和解」という。）の成立前の時点においては、被相続人の全財産を本件死因贈与により取得したとする請求人の権利は、極めて弱いものであったといえることから、本件和解の成立前において請求人が

自己のために相続の開始があったことを知ったものとは認められない。そして、本件和解により、請求人は預金の一部についてのみ本件死因贈与により取得することとなったものであるところ、このことは、相続人が、被相続人がその全財産を請求人に死因贈与する旨の本件死因贈与契約について、その一部を撤回したものとみるのが相当であり、本件和解により、当該一部撤回後の本件死因贈与契約の履行が確定したと認めるのが相当である。したがって、請求人が自己のために相続の開始があったことを知ったのは、その履行が確定した本件和解の日というべきであるから、本件和解の日の翌日から 10 月以内に提出された本件申告書は、期限内申告書である。

### 3 相続税法第 27 条第 1 項

#### (1) 提出義務と提出期限

相続税法第 27 条《相続税の申告書》第 1 項は、相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む（相続税法第 1 条の 3《相続税の納税義務者》第 1 号）。）により財産を取得した者は、当該被相続人からこれらの事由により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において、その者に係る相続税の課税価格に係る所定の規定による相続税額があるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 月以内に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨規定している。

つまり、同法第 27 条は、相続又は遺贈により財産を取得した者に納付すべき相続税額があるときに、相続税申告書の提出義務が発生し、その提出期限は、その相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 月以内とし、提出義務と提出期限の二点について規定している。

本稿では、提出義務が不明確である場合の例として、書面によらない死因贈与の裁決事例を取り上げ、提出義務が明確になる時期さらにそれを受けた提出期限の起算日等について、考察したい。

#### (2) 名古屋高裁平成 17 年 1 月 26 日判決（最高裁平成 18 年 7 月 14 日判決原審）

①提出義務と提出期限の違い、②提出期限の起算日の前日とされる「知った日」とは、「自己のために」相続の開始があったことを知った日であること、さらに、③意思無能力者についても、提出義務があれば、相続税法第 35 条第 2 項第 1 号は適用されることを判示した判例として、最高裁平成 18 年 7 月 14 日第二小法廷判決（民集 220 号 855 頁。以下「最高裁判決」という。）が挙げられる。

事件は相続税更正処分に係るものではなく私法取引に係るものであるが、概要以下のとおりである。意思無能力者であった祖母 B（本件意思無能力者という。）がその夫 A から相続した財産に係る相続税を、当該祖母に代理して申告納付（それぞれ本件申告、本件納付という。）した父親の死亡に伴い、その父親の当該納付に係る債権を相続した上告人が、父親の兄弟である被上告人らに対し、主位的に委任契約に基づく費用償還請求として、予備的に、事務管理に基づく費用償還請求として、当該納付に係る上告人への支払いを求めたものであった。

原審の名古屋高裁では、相続税申告書の提出義務は、自己のために相続の開始があったことを知った日に発生するとし、相続の開始のあったことを知った日の例を掲げる相続税法基本通達 27-4《「相続の開始があったことを知った日」の意義》（7）を参照することで、意思無能力者については、法定代理人が知った日又は法定代理人がないときは後見人が選任された日から申告書の提出義務が生じるとされた。法定代理人又は相続開始後に選任される後見人のいない意思無能力者

には申告書の提出義務はないとされ、相続税法（平成4年法律第16号による改正前のもの。（3）において同じ。）第35条第2項第1号（申告書の提出期限前においても、税務署長は、被相続人が死亡した日の翌月から6月を経過したときに、相続税額の更正または決定をすることができるとする規定）は、本件意思無能力者には適用されず、「そうすると、本件申告は、Bの利益にかなうものであったと認めることはできず、かえってBに納税義務を生じさせるという不利益なものであったと認められるから、控訴人（筆者注；上告人である。）は、本件納付について事務管理に基づく費用償還請求をすることはできない。」と判示された。

### （3）最高裁平成18年7月14日判決

上記原審に係る最高裁判決は、以下のよう  
に判示している。

「相続税法27条1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者について、納付すべき相続税額があるときに相続税の申告書の提出義務が発生することを前提として、その申告書の提出期限を『その相続の開始があったことを知った日の翌日から6月以内』と定めているものと解するのが相当である。上記の『その相続の開始があったことを知った日』とは、自己のために相続の開始があったことを知った日を意味し、意思無能力者については、法定代理人がその相続の開始のあったことを知った日がこれに当たり、相続開始の時に法定代理人がないときは後見人の選任された日がこれに当たると解すべきであるが（相続税法基本通達27-4（7）参照）、意思無能力者であっても、納付すべき相続税額がある以上、法定代理人又は後見人の有無にかかわらず、申告書の提出義務は発生しているというべきであって、法定代理人又は後見人がないときは、その期限が到来しないというにすぎない。

また、相続税法35条2項1号は、同法27条1項又は2項に規定する事由に該当する場

合において、当該相続の被相続人が死亡した日の翌日から6か月を経過したときは、税務署長はその申告書の提出期限前でも相続税額の決定をすることができる旨を定めている。これは、相続税の申告書の提出期限が上記のとおり相続人等の認識に基づいて定まり、税務署長がこれを知ることが容易でないにもかかわらず、上記提出期限の翌日から更正、決定等の期間制限（平成16年法律第14号による改正前の国税通則法70条）や徴収権の消滅時効（平成14年法律第79号による改正前の国税通則法72条1項）に係る期間が起算されることを考慮し、税の適正な徴収という観点から、国税通則法25条の特則として設けられたものである。このことに照らせば、相続税法35条2項1号は、申告書の提出期限とかかわりなく、被相続人が死亡した日の翌日から6か月を経過すれば税務署長は相続税額の決定をすることができる旨を定めたものと解すべきであり、同号は、意思無能力者に対しても適用されるというべきである。

そうすると、本件申告時において、Bに相続税の申告書の提出義務が発生していなかったということはできず、昭和63年3月8日（筆者注；Bの夫の死亡の日の翌日から6か月経過した日）の経過後においてBの相続税の申告書が提出されていなかった場合に、所轄税務署長が相続税法35条2項1号に基づいてBの税額を決定することがなかったということもできない。したがって、本件申告に基づく本件納付がBの利益にかなうものではなかったということはできず、上告人の事務管理に基づく費用償還請求を直ちに否定することはできない。」

### （4）「相続の開始があったことを知った日」

最高裁判決では、提出期限の起算日の前日である「その相続の開始があったことを知った日」とは、「自己のために相続の開始があったことを知った日」であると判示されたが、この「自己のために」とは、自分がその相続

により財産を取得し納税義務者となっており、かつ、納付すべき相続税額もあるために、自分が相続税申告書を提出することにより税額を確定しなければならない、つまり、「自分が納付すべき税額のある納税義務者である」という意味と解される<sup>(1)</sup>。

財産を取得したことにより納付すべき税額があることが財産の取得時に明らかな場合もあるが、一般的には、納付すべき税額があることが財産の取得時に具体的に判明しているとは限らない。しかし、「納付すべき税額がある」とは、その税額が実際に判明する時期には関係なく、財産の取得時に客観的に納付すべき税額があることが認められるという意味であると解される。本稿では、以下、「納税義務者」という場合、本来の納税義務者の意味より狭い意味となるが、財産の取得時に客観的に納付すべき税額がある場合を前提として議論を進めることとする。そうすると、冒頭に本稿では、提出義務が不明確な場合を対象とするとしたが、この前提の下では、「納税義務者」であることが不明確な場合と言い換えられるものと思料される。

ここで、相続税の「納税義務者」である、相続により財産を取得した者とは、被相続人の「財産を取得する権利を有している者」とも言い換えられる。

したがって、「財産を取得する権利を有している」ことを「知る」ことが自らに提出義務のあることを知ることになり、その知った日が提出期限の起算日の前日になると解することができる。最高裁判決のとおり、「知る」ことは、相続人等の認識であり、申告書の提出期限は、相続人等の認識に基づいて定まることになる。しかし、「財産を取得する権利を有している」か、否かについては、個人の認識ではなく、諸般の状況（法律の規定、被相続人の生前の言動、他の相続人の言動、種々の契約、文書その他の証拠、事実等）から客観的に判断されるものと思料される。つまり、「納

税義務者」であるか否かについては、客観的に判断され、提出期限については、相続人等の認識によることとなるものと解される<sup>(2)</sup>。

「納税義務者」であることが、被相続人の死亡の時点で客観的に明確であれば、提出期限の起算日の前日である、相続の開始があったことを知った日は、被相続人が亡くなったことを知った日や遺贈により財産を取得したことを知った日などのように、個人の認識に係るといえども、比較的容易に判断できるものと思われる。しかし、「納税義務者」であることが明確でない場合、例えば、相続人であるかどうか、国内に住所が有るかどうか、取得した財産が相続によるものかどうか等、財産を取得したと言えるかどうか不明確である場合には提出期限の起算日（の前日）をいつと考えればよいのか判断に悩む場合もあるものと思われる<sup>(3)</sup>。

#### 4 「財産を取得する権利を有していること」が不明確な場合

以下では、財産を取得する権利を有していることが不明確であると主張された、いくつかのケースについてみてみたい。

##### (1) 訴訟で相続等についての権利関係が争われている場合の裁判例

###### ① 大津地裁平成18年2月27日判決（税務訴訟資料256号順号10333）

延滞税は納税義務がないのに納めたものであるとしてされた不当利得返還請求事件。本事件の遺言書には、署名押印がなく、自筆遺言証書としては無効であったが、イに掲げる事実から、被相続人乙と原告の間に書面による死因贈与契約が有効に成立しており、「財産を取得する権利を有している」ことが明確であると判断され<sup>(4)</sup>、納税義務がないのに延滞税を納めたものであるとしてされた不当利得返還請求を棄却した。

イ 提出義務について

「前記前提事実、甲 3、4 号証及び弁論の全趣旨によれば、乙と原告の間で、遅くとも平成 11 年 12 月 10 日に本件死因贈与契約が成立したこと、本件書面には、乙の遺産のうち各相続人に渡すと記載された物以外の預金、不動産、株式等乙名義の全ての物を原告に渡すと記載されており、本件書面には乙の本件死因贈与の意思を確実に看取しうる程度の記載がある」こと。

「原告は本件死因贈与契約の当事者で、原告らの間では、乙死亡以前から本件書面の存在及びその記載内容は明らかとなっていたことが認められ、原告は、別件訴訟で当初から、本件死因贈与が書面によるものであると正しく主張し、判決でもそれが正しいものと認定された」こと。

ロ 提出期限の起算日（の前日）について

「法は、法定申告期限及び法定納期限について、相続開始があったことを知った日から 10 月以内と定める一方、相続等について訴訟で争われている場合の法定申告期限の起算日について特段の定めをおいていないこと、申告に係る税額等の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求が可能であり、相続に特有の一定の事情が生じた場合（未分割財産について遺産分割が行われたり、相続人に異動が生じたりした場合など）には、法 31 条、32 条に基づく更正の請求や修正申告が可能であることからすると、死因贈与の有無等、財産の取得について係争中であるからといって、法定申告期限の起算日が左右されるということでは

きない。」

判示は、イで本件事実関係から、書面による死因贈与契約が有効に成立しており、提出義務が確かにある（「納税義務者」である）ことを認め、ロにより、その下では、提出期限も法令により、一義的に定まっているものであり、仮に税額に影響を与える事実（遺産分割、相続人の異動等）が訴訟により変更されても、その変更は、上記申告期限自体には、影響を及ぼさないと判示しているものと理解できる。注意が必要と思われるのは、判示ロの「死因贈与の有無等、財産の取得について係争中であるからといって、法定申告期限の起算日が左右されるということとはできない」の部分で、本件では、イの前提があるから、ロの判断ができるものであり、イの前提がない場合、つまり、客観的事実からは、「納税義務者」であることが不明確な場合に、訴訟で財産の取得の効力自体が争われているような場合には、ロの判断はできないものと思われることである。

② 東京地裁昭和 47 年 4 月 4 日判決（税務訴訟資料 65 号 691 頁）

各証人の証言や各証拠を総合判断し、原告への包括遺贈を有効と認定し、「納税義務者が有効に課税財産を取得した場合」であること、したがって、遺産に関し所有権を取得したものと認め、相続税賦課決定取消請求を棄却した。遺贈に先立つ遺産分割協議や遺贈の効力に関する訴訟との関係については、以下のように判示された。

イ 提出義務について

「課税処分時において右の取得が判決等をもって無効と確定されている場合には課税しえないことはいうまでもないけれども、取得の効力について他と争いのないことないし取得の有効で

あることが判決等をもって確定していることまでをも必要とするものではないというべきであるし、また、納税義務者が有効に課税財産を取得した場合には、右財産を納税義務者が現実には占有ないしは使用収益しているか否かを問わずに課税しうるものというべきである。したがって、本件において遺産分割協議および遺贈の効力に関して共同相続人間に争いがある訴訟が係属中であり、あるいは原告が本件遺産を占有していないとしても、原告は、前示のとおり本件遺産の所有権を取得したものである以上、相続税法上課税財産の取得者の地位にあるといわなければならない<sup>(5)</sup>

ロ 提出期限の起算日（の前日）について

「包括遺贈においては前示のように遺言者の死亡と同時にその一切の権利義務が受遺者に移転し、たとえ遺言の効力に関して争いがある訴訟が係属中であっても、相続税法上租税債権の成立を妨げないものであることは前示のとおりであるから、・・・包括遺贈に関しては、右のような係争中の場合をも含めて、自己のために包括遺贈のされていることおよび遺言者の死亡したことの両者を知った日をもって『相続の開始があったことを知った日』と解すべきである。」

(2) 書面によらない死因贈与

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財産を取得した時と解すべきであろうが、書面によらない贈与については、二つの考え方があるとされている<sup>(6)</sup>。一つは、「書面によらない贈与についても、贈与が諾成契約であり（民法第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、その効力の発生時点が取得の時点であるとする見解（京都地判昭和52年12月16日訟務月報24巻1号183頁）」であり、もう一つは、「書面によらない贈与は、その履行が終わるまでは、各当事者が自由にこれを取り消すことができ（民法第550条）、それまでは目的財産は確定的に移動せず、言わば、法律関係は当事者間で浮動の状態にあるから、履行の終了の時点が財産の取得の時点であるとする見解（東京高判昭和53年12月20日訟務月報25巻4号1177頁、東京地判昭和55年5月20日訟務月報26巻8号1432頁）」である<sup>(7)</sup>。

「贈与の成立の時ないし効力発生の時、したがって、贈与による財産の所有権移転の時、すなわち、贈与による財産の取得の時は、民法上のそれと、相続税法上の課税要件設定の理解のための基礎とにおいて、異なるものではないが、相続税法は、贈与税制度の安定的な確実な保守と納税義務者の完全な納税義務の履行の保障のために、受贈者の贈与税の担税力の現実的具備を前提としてその納税義務の成立とその時期を定めているものと理解するのが合理的である<sup>(8)</sup>との考え方から、書面によらない贈与の場合の財産取得の時期については、後者の見解を支持する裁判例、学説が多く税務実務もこの考え方に立っているように思われる<sup>(9)</sup>。

財産を取得する権利を有していることがぜい弱な場合、その所有の有無については、最終的には、訴訟や和解など法的手続で決定されるものと思われる。(1) ①、②の裁判例は、額は不明確だが、権利を有することは客観的事実から明確であり、訴訟による結論とは無関係に、「納税義務者」であることが認定できた場合と考えられる。当事者間では不明確であったが、客観的には明確であった場合と言える。それに対し、以下に掲げる①②は、客観的事実からのみでは、権利の存否そのものが不明確（「納税義務者」該当性が不明確）だっ

た場合といえるものと思われる。ただし、権利関係の明確化のために法的手続によらなければならないほど「納税義務者」該当性が不明確な場合には、実際に、納税者が申告したり、又は原処分庁による決定が行われることは多くなく、多くの場合は、納税者が自らを取り巻く客観的事実関係を斟酌し、自らの権利の明確性の程度を判断し、それに応じた申告の態様が選択されているのではないかとと思われる。

「納税義務者」該当性が不明確であるため、納税者自らによる上述のような解決が困難である場合の一例が、書面によらない贈与という不明確の場合ではないかと思われるのであるが、この場面においては、当該贈与の履行のあった部分が納税義務の明確化された部分であるとして解釈できるのではなかろうか。明確化の基準は贈与の履行であり、履行の原因として事案に応じ、株式の名義書換、所有権移転登記、訴訟による和解等が認定されるものと解される。

以下、書面によらない贈与と認定された裁判例を掲げる。

① 東京地裁昭和 55 年 5 月 20 日判決（訟務月報 26 卷 8 号 1432 頁）

「書面によらない贈与は、その履行が終わるまでは、当事者がいつでも自由これを取り消すことができるものであり（民法 550 条）、その履行前は目的財産の確定的な移転があったということができないから、書面によらない贈与について相続税法 1 条の 2 等という『贈与により財産を取得した』として贈与税を課するためには、贈与の履行が終了してもはや任意に取り消されることがなくなることが必要であると解すべきである。

そして、相続の場合に当該相続の開始前 3 年以内に贈与により取得した財産の価額を相続税の課税価格に加算することを定めた同法 19 条の規定も、右 3 年の期間を計

算する基準として同じように『贈与により財産を取得した』との文言を用いていることからすると、書面によらない贈与の場合に右加算すべき贈与に当たるか否かは履行終了の時に 3 年以内か否かによって決すべきものであり、特段の事情の主張立証のない本件においては、贈与にかかる株式の名義書換日に贈与の履行が終了したと認めるのが相当である。」<sup>(10)</sup>

② 東京高裁平成 3 年 6 月 27 日判決（判例タイムズ 773 号 241 頁）

本件は、甲の相続人である夫婦養子 X からの、甲の Y らに対する貸金、賃料債権の請求訴訟事件である。甲と X らとの関係が疎遠であったことから、甲の財産が他の者 Z に死因贈与され、X らに本件訴訟物の請求権が帰属しているかどうか争われたものである。本件は、相続税の問題としてではなく、私法取引の局面での問題の事例であるが、証拠により書面性が否定され、書面によらない死因贈与が認定されたものであり、書面によらない死因贈与も書面によらない贈与と同様、撤回可能であり（民 550 条の適用）、また、その撤回権（取消権）は相続人によって相続されると判示したものである<sup>(11)</sup>。

③ 東京高裁平成 4 年 2 月 6 日判決（判例タイムズ 803 号 91 頁）

被相続人 X は、生前に相続人らや、自らが経営する会社の従業員らに財産の贈与をしていたが、これに係る贈与税は X が負担する旨口頭での合意があった（この事実の存否については争いがあり、原審はこの事実を認めていないが、本判決ではこのように認定している）。本判決は、この合意を書面によらない贈与と認定した上、書面によらない贈与であるからといって、直ちに、相続税法 14 条 1 項に定める「確実と認められるもの」に当たらないとは言えず、客観的事実からみて取消権の行使がされず、

その債務が履行されることが確実と認定できる場合には、債務控除の対象から除外すべき理由はなく、その履行が確実であったとして、債務控除の対象とした。

上記①②が書面によらない贈与のぜい弱性を認定し、履行の時を財産を取得する権利の確定したときと認めたのに対し、上記③は、書面によらない贈与に基づく債務の確実性を認めた事案である。取得した財産ではなく、債務としての事例だが、書面によらない贈与に基づく財産の取得の確実性をどう評価するかの判断に類推できるものと思われ、参考にできるものである。書面によらない死因贈与だから権利はぜい弱だというのではなく、客観的事実関係から、仮に撤回される可能性が低く、履行されることが確実であると認定されるような場合には、履行を待つことなく、権利は強固であると認定できる可能性もあり、上記③は、強固とされる場合もあることを示す事例であると思われる<sup>(12)</sup>。

## 5 本件裁決について

### (1) 原処分庁との判断の相違点

原処分庁は、平成 21 年 1 月〇日（推定）の被相続人の死亡時には死因贈与契約が有効に成立していたと認定したうえ、自己のために知った日は、死亡の事実を知った日であると判断している。原処分庁は、本件和解条項第 1 項で、平成 20 年 4 月 23 日（被相続人が請求人に全財産を与えると記載したノートの日付）に死因贈与契約があったことが確認されたことを根拠に死因贈与契約の有効性を認定したものであると思われるが、和解内容をやや偏重しているきらいがあり、書面性の判断をすることなく、契約の効力発生時期を財産の取得の時点であるとしており、結果として、京都地裁昭和 52 年 12 月 16 日判決の考え方に近いものになっていると思料される。

これに対し裁決は、死因贈与契約をひと括りにするのではなく、書面による場合、よら

ない場合に区分し、書面によらない死因贈与契約と認定した上、書面によらない死因贈与は、撤回可能（民法 550 条）であり、全てではないが、一般に、財産を取得する権利を有していることはぜい弱であるところ、本件においても、事実関係から、ぜい弱と認定した。自己のために知った日は、権利を有していることが明確となった履行の確定した日である和解の成立した日としたが、これは、東京地裁昭和 55 年 5 月 20 日判決、東京高裁平成 3 年 6 月 27 日判決の判断に沿ったものと思料される。

### (2) 証拠収集・分析の重要性

本件では、死因贈与契約があったのか、それは書面によるものであったのか、書面によらない場合には、その財産取得の権利の明確性はどの程度だったのかが判断の分岐点であり、これらはいずれも客観的事実に基づく認定によるのであるが、裁決では、事実の収集、分析が極めて丁寧に行われている。

#### ① 裁決書「4 判断」「(2)争点 1 について」

「ロ 当てはめ」(イ)では、書面によらない死因贈与を認定している。裁決書には記載はないものの、本件和解は、両者間で総合判断して、金額で和解されたものと思料されるものであるが、裁決書では、財産取得の原因を両者間で有効に成立した本件和解の本件和解条項第 1 項に求め、死因贈与と認定しているが、書面性については、本件和解条項からだけでは明らかでないとしている。裁決書では、裁判所提出資料（被相続人のノート、請求人と被相続人との間でやり取りした手紙等）、その他審判所の調査の結果を踏まえ、書面によらないものと認定している。

② 同「ロ 当てはめ」(ロ)では、本件の書面によらない死因贈与契約は、和解前には、財産取得の権利が極めてぜい弱なものであったと判断している。裁決書では、判断に当たっての客観的事実として、

死因贈与契約撤回の可能性の高かったことを推認させる相続人と被相続人との疎遠性の事実（相続人は被相続人の兄を代襲した同人の子であったこと、相続人は被相続人の死亡したことをその死亡から1年以上もたった請求人からの訴状の送達を受けて初めて知ったこと）や訴訟での答弁、陳述内容（相続人は主位的に本件死因贈与契約が不成立である旨を主張し、予備的に当該死因贈与契約を撤回する旨を主張していた）等を認定している。

### (3) 和解の意味の解釈

① 裁決では、上記(2)①②のように、財産を取得する権利を有していることがぜい弱な書面によらない死因贈与契約と認定した上で、同「ロ 当てはめ」(ハ)において、本件和解によって、「本件被相続人がその全財産を請求人に死因贈与する旨の死因贈与契約について、その一部を撤回したものとみるのが相当であり、・・・当該一部撤回後の当該死因贈与契約の履行が確定したと認めるのが相当である。」とし、和解の意味を履行確定の原因と解釈した。これにより、相続税申告書の提出義務が明確になる時期を「当該死因贈与契約の履行が確定した日（平成23年12月〇日）」である本件和解の日（平成23年12月〇日）であるとした。

② 本件訴訟では、両者のうちいずれか一方に財産取得権があることが争われていたことを考えると、両者による本件和解の意味を「本件死因贈与が相続人によって撤回され、いったん、全財産が相続人に帰属した後、被相続人を長年世話したこと等に対する謝礼、補償金として相続人から請求人に金員が支払われたもの、つまり、死因贈与ではなく、請求人にとって何らかの所得の収受があったもの」と考えられる余地のある可能性がない訳ではない。裁決は、本件和解の意味を和解

条項に従って①のように解釈することにより、上記可能性を否定するものであり、この点については、請求人、原処分庁に意見の対立はなかったものであり、順当な解釈である。

③ 請求人は、本件訴訟では書面による死因贈与と主張し、本件審査請求では書面によらない死因贈与と主張している。上記①②のように課税関係の重要な部分が、本件和解の意味の解釈に起因することから、本件和解が課税逃れのためのなれ合い和解でないことの確認も重要である。この点、裁決書「4 判断」「(1) はじめに」において、判断の前提として採用することになる本件和解について、「本件和解が本件和解条項のとおり有効に成立していること」を確認していることの意味はここにあると思われ、丁寧で慎重な判断がされている。

### (4) 先例性・有用性

本裁決は、あくまでも本件の客観的事実関係の下での、書面によらない死因贈与を受けた場合の事例裁決であるが、申告書提出義務が明確になる時期及びそれを受けた提出期限の起算日の前日である「相続の開始があったことを知った日」についての的確な判断がなされており、今後の同種事例の参考となる極めて有意義な裁決であると思料される。

① 相続税の納税義務は、相続又は遺贈（死因贈与を含む）による財産の取得の時に成立し（通則法15条2項）、相続又は遺贈によって財産を取得した個人（個人とみなされる法人を含む）が納税義務者とされる。

「その者が、財産の取得のときに日本国内に住所をもっている場合は、無制限納税義務者として、相続または遺贈によって取得した財産のすべてについて、相続税の納税義務を負う（相続税法1条の3第1号、2条1項）。その者が、財産の取得のときに、日本国内に住所をもっていない場合

は、制限納税義務者として、相続または遺贈によって取得した財産で日本国内にあるものについてのみ、相続税の納税義務を負う（法1条の3第3号、2条2項）。ただし、相続または遺贈によって国外にある財産を取得した者が、取得のときには日本国内に住所をもっていなくても、日本国籍を有し、かつその財産の取得者または被相続人が、相続の開始前5年以内に日本国内に住所を有したことがある場合には、取得した財産のすべてについて、相続税の納税義務を負う（法1条の3第2号イ、2条1項）」（鍵括弧部分については、金子宏『租税法[第19版]』557頁（弘文堂、2014年））。

- (2) 相続人等の認識に係る「知った」日に関する疑義について、相続税基本通達27-4参照。
- (3) 相続税法における「相続の開始があったことを知った日」が、「自己のために相続の開始があったことを知った日」とする判例は、本文3(3)の最高裁平成18年7月14日第二小法廷判決であるが、民法915条の熟慮期間の始期である「自己のために相続の開始があったことを知った時」の意義については、最高裁昭和59年4月27日第二小法廷判決（民集38巻6号698頁）がある（川井和子「相続税法27条1項に規定する『相続の開始があったことを知った日』の意義」税務弘報62巻7号99頁注28（2014年7月））。以下、同判例を掲げる。

「原則として相続人が前記の各事実（筆者注；相続開始の原因たる事実及びこれにより自己が法律上相続人となった事実）を知った時から起算すべきものであるが、相続人が…（略）…被相続人に相続財産が全く存在しないと信じたため…（略）…かつ、被相続人の生活歴、被相続人と相続人との間の交際状態その他諸般の状況からみて当該相続人に対し相続財産の有無の調査を期待することが著しく困難な事情があって、相続人において右のように信ずるについて相当な理由があると認められるときには、…（略）…熟慮期間は、相続人が相続財産の全部又は一部の存在を認識した時又は通常これを認識しうべき時から起算すべきものと解するのが相当である。」相続税法では、納税義務者該当性が前提となっているが、民法915条では、相続財産を取得したこと、税額の存否は問題とされておらず、相続財産の有

無が問題となるだけという相違があるように思われる。

- (4) 死因贈与は、贈与者の死亡の時から、その効力が発生するものと定めた贈与（民法554条）であり、贈与者と受贈者の同意が示される任意の契約書によれば有効とされる契約である一方、遺贈（包括遺贈）は、遺言者の遺言による財産の無償贈与であり、遺言の方式による厳格な方式の定めが求められる単独行為である。法律行為としての側面からは、契約と単独行為とでは大差があるが、死亡を原因として財産を取得する点で経済的実質的差異はないため、死因贈与は、民法上、遺贈の規定が準用（民法554条）されるとともに、相続税法上も遺贈に含めて規定されている（相続税法1条の3）。田中章介ほか『相続と相続税・贈与と税事例選集』（清文社）145～147頁（2014年）。
- (5) 遺贈は、遺言の方式による厳格な方式が求められる以上、一応有効と認められる遺言があれば、それを前提とした包括遺贈の有効性が認定され、訴訟により当該遺言の無効が確定するまでは、当該包括遺贈に基づく財産の取得も有効なものとして認定されることになるものと思われる。
- (6) 金子宏『租税法[第19版]』583頁（弘文堂、2014年）。
- (7) 書面によらない贈与により財産を取得した時期に関して、効力発生時期とする京都地判と履行終了の時とする東京地判があるのであるが、本文4(1)①の天津地判については、書面による贈与と認定した上での判断であり、判断の前提が異なることに留意が必要と思われる。
- (8) 新井隆一「書面によらない株式の贈与と相続税」ジュリスト749号172頁（1985年9月）。
- (9) 相続税基本通達1の3・1の4共-8、9、10。
- (10) 株式の贈与の場合には、その履行時は、名義書換日ではなく（名義書換は、記名株式の移転の会社に対する対抗要件の充足行為であって、株式の移転の効力の発生要件ではないとする）、商法205条第1項所定の行為（現行法では「株券の交付」、当該事件に適用のある改正前商法では「株券の裏書」）がされた日であるとする批判がある（新井・前掲注(8)173頁）。
- (11) いわゆる贈与書面の書面性の認定については、「一般に、贈与が書面によってされたというためには、贈与の意思表示自体が書面によってされた

こと、又は書面が贈与の直接当事者間において作成され、これに贈与その他の類似の文言が記載されていることは、必ずしも必要でなく、当事者の関与又は了解の下に作成された書面において贈与のあったことを確実に看取し得る程度の記載がされていれば足りるものと解すべきである」(最一小判昭和 53 年 11 月 30 日民集 32 卷 8 号 1601 頁)との判例があり、贈与書面の範囲は裁判例によって広がりつつあるとの評価がされているようである(判例タイムズ No773、244 頁(1992 年 3 月))。

- (12) 書面によるものであった贈与が認められなかった以下のような事件もあることに留意。贈与を受けた不動産は、公正証書の作成時に贈与されたものであるとの納税者の主張に対して、①登記まで納税者は右不動産を自由に使用・収益・処分しうる地位にはいなかったこと、②公正証書作成時期に右不動産を贈与者が贈与をする動機及び納税者が贈与を受ける動機のいずれもが薄弱であること、③公正証書の作成後も、納税者は登記手続で贈与者である父親に登記を移転する請求をしなかったことなどから、公正証書は、将来右不動産を納税者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作成されたものであるとして、贈与者は公正証書の記載通り右不動産を納税者に贈与する意思はなく、納税者も贈与を受けたとの認識を有していなかったものであり、公正証書により納税者に書面による贈与がなされたとは認められないとして、納税者の主張を退けた判決(名古屋地判平成 10 年 9 月 11 日税資 238 号 126 頁)がある。(岩下忠吾『総説 相続税・贈与税[第 4 版]』(財経詳報社) 452 頁(2014 年))