

書面によらない不動産の贈与と贈与税の課税時期

京都地裁 昭和五二年一月一六日判決
昭五〇年(行ウ)第四号
贈与税課税決定処分取消請求事件(被
告控訴)——現在原告から上告中——
訟務月報二四卷一八三頁、判例タイ
ムズ三六五号三五五頁、判例時報八八四
号四四頁

西野 敏 雄

(税務大学校研究部教授)

〔事實の概要〕

訴外X'（Xの伯父）は、昭和九年頃、従来田であったX'所有の本件土地を宅地化して本件建物を新築のうえ、Xの家族を居住させて、Xの父を分家させた。

ところが、Xの父は近所に不義理を重ねて本件建物を出たため、X'はXの父に対する期待をすて、Xに対し本件土地及び建物を与える旨告げるとともに、その管理を委託し、Xがこれに応じて昭和四十年頃まで管理を継続していた。

その間、Xが入院中であつた昭和二十六・二十七年頃X'が見舞つた際にも、X'はXに対し、本件土地建物は原告の所有であり、X'自身の妻子に対しても本件土地建物をXに贈与した旨を伝えてあると、述べている。

昭和三十年X'が死亡した際、X'の弟及びX'の相続人の一人は本件土地をX名義にするよう勧めており、本件土地及び建物はXの遺産から除外されていた。

昭和三十六年頃本件建物はX名義となつた。

本件土地の固定資産税は、昭和四十四年十二月までは、X'の妻が負担していたが、その後はX'が第三者納付の形式で納付していた。

X'の妻の死亡後間近い昭和四十六年六月八日、本件登記手続がなされたが、その登記原因は昭和四年六月十一日（Xの生年月日）付贈与とされていた。

本件登記手続直後、Xは本件土地を分筆のうえ、転売した。

これに対し、Y（税務署長）は、登記のなされた「昭和四十六年六月八日に（Xは）X'より上記物件（本件土地）の贈与を受け」た（本件贈与税決定通通知書に附記された理由）として、X'に対し、昭和四十六年分贈与税決定処分等

を行なった。このため、Xが本件各処分の取消しを求めて、出訴に及んだものである。

〔判旨〕

請求認容。本件各処分を取消す。

1 現行の相続税法では、「贈与者」はそれ自体課税要件事実に含まれず、課税要件である贈与事実の特定の一要素にすぎないというべきであるから、贈与者に関する決定通知書の誤謬は特段の事情のない限り当該課税処分の効力に影響を与えない。

のみならず、現行法上、贈与税の決定通知書に明文で記載を要求されているのは、当該決定に係る課税標準等及び税額等と決定が税務調査に基づくものである場合にはその旨のみであり、青色申告に対する更正処分や青色申告承認取消処分の場合のように理由附記を明文上要求した規定はないことからみて、贈与税の決定通知書における附記理由の誤謬は贈与税課税処分の効力に影響を与えない。

2 贈与税は「財産の取得」を課税原因とし、納税義務は右「財産の取得」の時（国税通則法一五条二項五号）に成立する。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がたいところ、判例通説の一般理論によれば、贈与は贈与者の贈与の意思表示を受贈者が受諾することにより成立し、他に特段の行為なくして財産権移転の効力を生ずる（民法五四九条）ものとされているから、右「取得の時」とは贈与契約（意思表示の合致）が成立した時をいうものであって、これは書面によらない贈与の場合においても変りはないものと解するのが相当である。

3 Yは民法五五〇条により取消しうる間は課税原因たる「取得」が未確定だというのが、かかる取消は手附のように当初からの解除権留保の場合のように頻繁に当然の事としてなされるものではなく、むしろ例外的現象である。のみならず、国税通則法五八条五項、同七一条二号の趣旨によれば、取消しうべき行為であっても当初の課税原因事実の発生により課税原因は確定し、納税義務は確定的に成立するものとし、取消後は減額更正決定により処理しようとする趣旨と解されるから、民法五五〇条のゆえに贈与契約時を「取得の時」と解しえないとはいえない。

4 また、Yは親族間の書面によらない贈与例では租税回避防止のためにも贈与登記の時と解すべきという。が、申告ないし登記等がなければ課税権者において了知が困難であることは否定しえないことも確かであるが、そのような困難さは贈与税のみに特有のこととはいえず、そのために税務職員に対し強力な質問検査権が与えられるとともに不申告に対する罰則が設けられているのであり、申告のない場合に了知が困難なことは書面による贈与の場合も同じである。

のみならず、今日の公法・私法における法律行為の解釈における表示主義理論によれば、贈与の合意も両当事者間の内心的意思のみでは足らず、表示行為を必要とするのであるから、贈与のゆえに直ちに外部に了知困難ともいえ、他方登記するまでに至らなくとも、当事者の合理的平均的意思によれば、固定資産税における実質的納税負担者の変動、占有等使用収益関係の変動、ひいては民法五五〇条による取消阻止のための受贈者自身の権益保全行為がいずれも外部的現象として生ずるのが通常といえなくもない。

5 事実関係に照らせば、本件登記の存在から本件贈与がY主張の日であると推認することは到底できず、むしろXはX'より昭和二十三年頃、Xの父の出奔を機に従前Xが居住していた本件建物を本件土地とともに口頭により贈与されたものとうかがわれ、本件土地の贈与は遅くともX'が死亡した昭和三十年六月十五日頃には外部的に誰もが認識しうる

程度に確定的なものとなっていた。

したがって、本件土地の贈与について単なる登記手続の日を贈与日としてなされた本件各処分は、課税原因なくして違法である。

〔評釈〕

判旨1に賛成、その余に反対。

1 贈与税決定処分に対する理由附記

贈与税決定通知書に決定の理由を附記することは、明文上要求されていない。国税通則法二八条三項は、その決定が国税庁又は国税局の職員の調査に基く場合にその旨を附記しなければならぬとするに留まっている。また、所得税法一五四条二項は、所得別の内訳を附記しなければならないとするのみである。したがって、決定の理由を附記しなくとも、立法論はさておき、違法となるものと解するのは無理がある。^(注1,2)

ところで、青色申告に対する更正の理由附記に関する最高裁昭和三十八年五月三十一日第二小法廷判決は、^(注3)「一般に、法が行政処分^(注4)に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれえないものといわなければならない。」としている。

すなわち、その趣旨は、青色申告に固有なものではなく、行政処分一般に通じるものと考えられる。この趣旨に沿ってYが決定処分通知書に理由を附記したことは、行政手続重視の今日、望ましいことであり、できるだけ理由を附記す

べきであると考え、ところで理由附記の重要性を、一部ではあるがややもすれば軽視しようとする傾きがないと言えない現状については遺憾である。なぜならば何よりも、手続が適正であってこそ実体関係が適法に形成されるからである。したがってこの理由を附記すること自体が処分の一部を組成するとも考えられること、またこの理由に基づいて納税者が行動していくことから、法的に理由の附記が要求されていない場合に理由を附記しても、必ずしも無意味なものとはいえないのではないか。本判決も「特段の事情のない限り」という文言を用いている。

もっとも、「贈与者」に関する事項はそれ自体課税要件ではなく、課税要件事実を特定する一要素にすぎないものであり（なお、登記簿上又、名義であるため、Yのようにしか理由附記せざるをえなかったと考えられる）、理由附記の不正確は課税処分に影響を与えないと考える。

(注1) 贈与税の更正・決定書に理由を附記することが、国税通則法制定前は要求されていた。この規定が、国税通則法の制定に伴って削除された理由は、つまびらかではない。

しかし、当時の経緯から考えると、所得の計算に直接関係がないから削除したのではないかと、推測することができる。しかし、当時も理由附記が問題となっていたことを考えると、削除が果して妥当であったか、若干の疑問を感じる。

(注2) 最高裁は、所得税の白色申告に対する更正について、理由の附記は必要ではない旨判示している。昭和四三・九・一七訟務月報一五卷六号七一四頁参照。

また、青色申告者に対し、青色申告書提出の承認を受けていない他の種類の所得を更正する場合の理由附記は、必要ではないとする。最高裁昭和四二・九・一二訟務月報一三卷一一号一四一八頁参照。

(注3) 民集一七卷四号六一七頁。なお、理由附記については、ジュリスト「租税判例百選」一六六頁高柳信一参照。

2 借用概念の解釈

(1) 租税法は、課税要件として納税義務者・課税要件・課税標準等を定めるのに、私法上の用語を使用することが多い。この場合、租税法上どのように理解すべきか否か、借用概念の問題として議論がなされてきた。

一つは、同一用語の法領域間での意味内容のちがいを認めず、同一用語は、原則として同じ意味を有するものと解する立場である。^(注4)

他の一つの立場は、法領域間における概念の相対性を承認する立場である。^(注5)

前者は、租税法主義のもとにおいては、国民生活の法的安定を図り予測可能性が必要であること、及び同一法体系下において同一用語は格別の理由のない限り同一の意味を理解すべきであることを、理由とする。

(注4) 中川一郎編・税法学体系(全訂増補)七八頁以下、金子宏・租税法一〇二頁以下。

なお、金子宏教授は、「租税法と私法」(租税法研究第六号所収、とりわけ二頁〜一六頁)の中で、借用概念の解釈に関する学説を、独立説・統一説・目的適合説に大別されていられるが、どちらかといえば、統一説に近いように思われる。もっとも、租税法においても目的論的解釈が必要なことを否定されておらず、借用概念は原則として、私法における同義に解すべきであろうとされる。そして、「特段の根拠がない限りは——別意に解すべきことが明らかでない限りは——それは本来の意味において用いられていると解するのは、立法者の意思に合致しており、また規定の趣旨目的に合致している」とされている。

私も、何が何でも目的適合説で貫こうとするものではない。租税法の独立性・独自性を考え解釈することが必要であり、そのときは租税法の目的をもっと考えて解釈する必要がある、そうでなければ租税法が存在する価値は乏しいと考えている。その意味で、金子説にたてば、租税法が本当に確立していくのか、むしろ租税法が他の法・学間に従属していくことにつながるようになるのではないか。田中二郎博士の説に、より魅力を感じるものである。

(2) ① 考えるに、租税法主義の有する法的安定性と予測可能性を確立するためには、税法に用いられた私法上の概念はそれと同一の意味に解釈されることが望ましい。そして、私法上の概念とは異った意味内容を税法上認める場合には、これを立法において明らかにすることが望ましい(例、相続税法三条―みなし相続)。すなわち、明文の規定がある場合、あるいは、明文の規定がなくても、当該税法の立法趣旨から私法上の概念を税法上別の概念として用いられたいものであることが特に明らかになる場合は、その税法の概念をもって解釈しなければならない。

② しかし、このように客観的に明らかでない場合であっても、全て私法上の概念と同一の概念として理解しなければならないものとは、考えるべきでない。

すなわち、私法の規定は、私的自治の原則を前提として承認し、当事者の利害調整という見地に基づく定めである。これに対して、租税法は、当事者間の利害調整とは別個に、これを課税対象事実又はその構成要件事実として、私法上の概念を用いている。両者には異なる法原理が作用しているのである。

また、租税法は、例年発生する膨大な課税原因に関して全納税義務者を公平に扱い、かつ、国家存立の基盤である租税を確実に徴収することを目的としている関係上、むしろ一律・公平・確実に課税しなければならない宿命のもとにある。特に、租税実体法の分野においては、公平負担の原則は、税法の独自性を形成する重要な要素となっている。いいかえれば、租税法は、担税力に依じて租税を公平に徴収することを目的としている。

③ したがって、たとえ、私法上の規定・概念を用いている場合であっても、租税法上、直ちに私法上のそれと同一に解すべきではなく、規定又は概念の相対性を認め、租税法の基本理念に照らし、その自主性・独自性を尊重して、私

法の解釈を参考にしつつ、その目的に合するよう合目的的解釈をなすべきである。^(注c)

④ なお、借用概念といっても範囲がさだかでなく、租税法が私法に先立って使用した概念に対し、その方が借用概念であるとは、信用概念論者であっても言っていないものもある。借用概念というのも、一つの区分であり、この区分を機械的に適用することは正しい法律解釈から遊離しかねない虞れがある。租税法の独立性・独自性を十分認識しなければならぬ。これらの意味からも、借用概念・固有概念の区分にこだわらない方がよいと考える。^(注7・8)

(注6) 前掲田中一一七頁。下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題―税法の解釈と適用を中心として―」税務大学校論叢六号二三頁～二七頁。

(注7) 最高裁昭和三五年一〇月七日第二小法廷判決(民集一四卷一二号二四二〇頁)は、「所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする取引社会における利益配当の概念と異なる概念を採用しているものと認むべき規定はないので、所得税法の前提とする利益配当と同一概念を採用しているものと解することが相当である。」と判示している。このこと自体には異論はない。しかし、商法にも利益配当の概念について定義した規定があるわけではなく、その意味内容は、所得税法におけると同様、解釈によって決定するよりほかないことを考えれば、当該判決の解釈にさしたる価値は見出せないと思われる。渡部吉隆「私法上と同一の概念の解釈(1)―利益配当―租税判例百選所収参照。

なお、注4参照。

(注8) 民法とまったく同じに考えるのであれば、相続税法上も、「贈与を受けた時」となしたはずである。それにもかかわらず、「贈与による財産の取得の時」と規定していることに留意する必要があると考える。

3 相続税法上の「財産の取得」の意義

(1) 民法の規定は、ストレートに「財産の取得」という用語は使用しておらず、通常「権利の取得」として用いられている(例えば、民法一六二条では「所有権の取得」となっている)。したがって、「財産の取得」は民法上明確な意

義を有するの疑わしい。

ただし、民法五四九条は「自己ノ財産ヲ無償ニテ相手方ニ与フル」という表現をしており、「財産の取得」という概念をある程度想定していると解しうる余地がある。

この「自己ノ財産ヲ相手方ニ与フル」とは、贈与者の財産の实体を減少せしめることによって受贈者に財産的利益を与える行為、すなわち財産的出損を意味すると解されている。^(注9)この「与フル」を受贈者から見たものが「取得」であると考えられる。

(注9) 注釈民法(一四)一四～一五頁。

(2) 地方税法七三条の二第一項・七三条の七に「不動産の取得」という文言が用いられているが、その意義について議論があるところである。^(注10)

地方税法七三条の二第一項にいう「不動産の取得」とは、「不動産所有権の取得」を意味することに異論はない。そして、不動産取得税は、不動産所有権が転々移転するという社会的流通の場における不動産所有権の取得者に担税力を見出して課税するものである。すなわち、不動産のごとき相当な価値があるであろう財貨を取得する人は、一般的に経済的負担能力をもっているだろうという推定に、その担税力の根拠が求められる。^(注11)そこにおける担税力は、個々具体的な納税義務者の実際の担税力ではなく、課税の便宜上、画一的に擬制された観念的担税力である。^(注12)だからこそ、不動産取得税における「不動産の取得」は、「不動産所有権の取得」と解されているのである。

これに対して贈与税は、生前贈与税による相続税負担の回避を防止するため設けられたものであり、承継取得した財産に対して課税されるのであるが、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りの一時的

に課税するという役割を含んでいるとも見られる。^(注13)

すなわち、贈与税において予定されている担税力は、不動産取得税において予定されている担税力とは異なり、個々具体的な実際の担税力であり、取得した財産をその所有権の使用収益権能に応じうるよう現実的に取得者において支配利用しうる実際の立場を入手確保したという状態が必要になってくるものと考えられる。したがって、このような現実的・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^(注14)のであって、不動産取得税の場合と同様に論じることができない。

(注10) 金子宏・譲渡担保による不動産の取得が地方税法(昭和三十六年改正前)七三条の二第一項にいう「不動産の取得」に当たるとされた事例 ジュリスト五七九号一二二頁。

中村勲・共有不動産の分割は不動産取得税にいう不動産の取得にあたるか 税務弘報一九七六年七月号五五頁。

高梨克彦・贈与に因る財産の取得の時期に関する通説判例に対する疑問 シュトイエル一八七号一頁。

(注11) 前掲中村五七頁。

(注12) 前掲高梨五頁。

(注13) 前掲高梨五頁。

(注14) 前掲高梨五頁。

(3) 一般に、所得に関する租税法は権利確定主義によっている、といわれている。しかしながら、単に権利確定といっても、いかなる状態を指して権利確定というかは判然としないものがあることも事実である。

所得税の旧基本通達が権利確定の基準を定めたのは、課税の公平を維持するためである。課税の公平を害しない範囲で、社会的に正当な基準となり得るものを例外的に権利確定の基準にとり入れているのも、それが具体的正義に貢献す

と考えたからであつて、^(注15) 租税法の窮極のねらいに一致するものである。

譲渡所得における権利確定主義による収入金額の計上時期についても、多くの判例が存在する。この収入金額の計上時期の具体的判断基準については、必ずしも統一されていず、原則として所有権移転の時であると考えられているが、^(注16) 「土地引渡の時」等などもみられる。

この収入計上時期の判定で最も重要視されているのは、いつ課税対象としての適格性を代金債権は取得しうるであらうか、という点であると考えられる。これは担税力具備の有無の角度から着目されているものであり、判例の掲げるいくつかの判定基準も、譲渡者の支配を離脱した時期の基準というよりも、代金債権を行使しうるようになった時期の一つの基準と考えることができる。^(注17)

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直ちに同様に考えることに問題はあつかもされないが、いずれも資産の承継取得に関し、その個々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否定する必要はなく、むしろ必要な考え方ではなからうか。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る実際の立場をいつ入手したか、個々具体的に、実体的な担税力がいつ得られたかを確定することに、結びつくと考ええる。

なお、譲渡所得の場合には、専ら譲渡人側の状況により判定されるのに対し、贈与の場合には、専ら受贈者側の状況により判定すべき点で、異なる。

(注15) 和田正明「権利確定主義についての一考察——資産の譲渡・贈与を中心として」税務大学校論叢九号一四頁。

(注16) 前掲高梨七頁。

(注17) 前掲高梨七頁。

(4) 本判決は、民法五五〇条による取消しは、解約手附を交付した契約のように、頻繁になされるものでないとする。

しかし、世上、売買契約において手附損・倍戻しの特約を定めて両当事者が解除権を留保することは多いが、契約当事者は手附損倍戻しによる無駄な出費を回避するために極力契約を維持するように努めているのが実情である。

これに対して、贈与契約は、特殊な人間関係に起因してなされる極めて異例な契約であり、そのため当事者双方にとって契約が現実に行われるとの期待可能性が乏しく、取消されたところで主として受贈者側の期待権の侵害の程度は少ない。このことは、書面によらない贈与の場合、特に著しい。したがって、世上、贈与が取消されることは例外ではなく、むしろ通例であろうと考えられる。

本件の場合、X'は本件土地建物をまずXの父に対して贈与したのであるが、Xの父は家名を汚したとはいえ、X'に対して何ら恩義に背く行為をしたとは思えないにも拘らず、X'がXの父に対する贈与を取消したのは、まさに贈与の取消しが世上頻繁に行なわれていることを示している。

(5) とところで、そもそも、贈与契約の「取消し」は、他の条文中で使用されている「取消し」とは少しく意味を異にするように思われる。

本件もそうであるが、多くの贈与契約には履行期の定めがない。これを贈与者の欲する時に履行すると解すれば、事実上自然債務に類似する性質のものとなる。贈与者の死亡時まで履行されなかった場合には、死因贈与と同じ実質のもの

のとなる。このような場合には、贈与者が取消す実益自体が存在せず、取消し得ないという法的強制は初めから作用する余地が殆んどない。

また、取消した時に受贈者の方で裁判上争う気持がないならば、法文上取消し得ないとなっても、取り消し得る行為と何ら変りがない。我が国の実情では、多くの場合受贈者は経済的・倫理的見地から訴えを提起することは、殆んど考えられない。

また、贈与の場合、他の条文とは異なり、取消した場合における相手方の地位の保証が法律上当然に前提とはならない。

したがって、贈与契約は書面に因ると因らざるとにかかわらず、原則として取り消しうるものと考える。^(注18)

両当事者の意思表示が合致した段階では、受贈者側には何ら経済的利得が発生したとはいえず、仮に発生したとしても履行を受けるまでの段階では受贈者の経済的利得は極めて不確定なものといわざるをえない。そこで、贈与の特殊性に鑑み、書面に因ると因らざるとにかかわらず、民法五五〇条にいう「履行ヲ終ル」時をもって権利確定の基準とし、その履行があったときに「取得した」とすることが正しいと考える。受贈者の法感情としても、贈与契約の特殊性からいって、単なる意思の合致のみで財産の贈与を受けたと通常考えるものであろうか。^(注19、20)

(注18) 前掲和田三二一三五頁。

(注19) 本判決は、所有権移転が債権的意思表示だけでもたらされたとの立場に立っている。この立場によると、書面に因らない贈与の場合、直ちに履行を終ったことになり、取消しはありえないことになりはしないであろうか。しかし、私としては、履行がなされたときに、債権契約の効果として、贈与税で予定している「取得」すなわち所有権の移転があったと観察したい。前掲高梨一二二頁参照。

(6) ① その判定に際しては、贈与契約における受贈者の不安定な地位を考慮した上で、個々の実態に適合した「履行を終る」時をもって判定すべきである。具体的には、資産の使用収益の開始、権利証の引渡し、登記等がその基準となり得る。^(注21)

なお、特に、書面によらない贈与の場合、「取得」の認識基準となる履行は、第三者の立場から客観的に認識できうるものであることを要する。^(注22)なぜなら、書面によった場合は勿論、贈与の事実を把握することは困難であり、客観的な履行行為のない状態で財産「取得」を認めると、納税義務の履行がまったく納税者の恣意に委ねられてしまうことになりかねない。その結果、適正な納税義務の履行に障害を来し、徴税の確実も期せなくなってしまうからである。その意味で登記は優れた基準である。^(注23)本判決が、親族間の贈与が外部的に了知困難であるとしながらも、贈与税に限ったものでないとして、外部的に明確な基準を採ろうとしないのは、納税できない。^(注24)

② また、質問検査権・不申告に対する罰則等によって親族間の売買を課税当局が知りうるはずであるとしていることについては、外部的に了知困難な税目に限られているものでないことから、まず疑問がある。

さらに、課税当局は、例えば、所得税についてみれば、不申告の事実のあるとき、あるいは過少申告の疑いがあるとき等を契機として、質問検査権を発動している。外形上何らの課税要件の発生事実およびそれに対する税金不納付の事実が把握しえないときに、質問検査権を行使してはいないし、また行使すべきでない。あえて行使するためには、常時私人間の取引活動の全てを監視しなければならず、そうになると、市民生活に干渉し警察国家を招来することになる。特に贈与は一回限りのものであって、事業所得以上にそうなる可能性が強い。いわゆる進歩的税法学者がそれを認めよう

とすることには、納得できない。

③ 本判決が言うように、贈与契約が成立した際、占有等の使用関係の変動がみられることがある。しかし、親族間では権利関係の移転・設定を意図せずに無償で使用収益させることがあっても、それが贈与かどうか外部からは区別しえず、占有移転の明確性は乏しい。本件のように、本件土地建物に居住し続けた場合には贈与の事実を認識するのは困難である。さらに、占有の性質に当事者が無関心であることが多い。したがって、使用関係の変動等を権利確定の基準として重視することは適当ではない。

④ したがって、担税力の外部的に明確な移転ということが重要であり、その際登記が何時なされたかは重要な要素(注25)ということになると思われる。

(注21) 前掲和田三七頁。

(注22) 「取得」の意義を担税力の移転とその明確性の二要件でとらえることについては、藤村啓・書面によらない贈与に相続税法一条の二が適用された事例 税務弘報二五卷一〇号一二二頁以下参照。

(注23) 相続税基本通達七条は、「当該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取扱うものとする。」としている。

(注24) 中野昌治「書面によらない贈与の納税義務の成立時期」税務弘報二七卷一号一四八頁。本判決の評釈である。

(注25) 前掲中野一四九頁。

(7) 横浜地裁昭和五十二年四月十三日判決（訟務月報二三卷六号一一〇九頁、判例タイムズ三六五号三五三頁(注26)）、及び大阪高裁昭和四十一年十二月二十六日判決（税務訴訟資料四五号六七三頁。）において、書面によらない贈与の場合に贈与税の納税義務がいつ成立するかが争われている。

横浜地裁判決は、「贈与により財産を取得した時」とは、書面によらない贈与の場合においては、「贈与の履行の終わった時」を意味するものと解するのが相当であり、その時に右贈与の受贈者は、贈与税の納税義務を負担するに至るとしてゐる。

横浜地裁判決の控訴審である東京高裁は、昭和五十三年十二月二十日（昭五十二年（行コ）三二二号）、書面によらない贈与により財産を取得した時について、原判決を引用し、書面によらない贈与の場合においては「贈与の履行の終わった時を意味するのが相当であり、その時に、受贈者は、贈与税の納税義務を負担するに至ると解すべきであるとする考え方に、賛意を示した（なお、この事件は、控訴審判決で確定した。）。

また、前記大阪高裁判決も、「口頭契約は履行前にはいつでも贈与者において取消すことのできるものであるから、いまだ課税原因事実として成熟確定せず納税義務の発生しないものである」としてゐる。

いづれも、本判決と相対立する見解を示しているものであり、それらの判決の結論に賛成である。ただし、横浜地裁判決は、書面による贈与については契約の時と考えているように思われる点については、必ずしも納得できないものを感じる。

（注26） 横浜地裁判決の評釈として、前掲藤村論文、広田泰久「書面によらない贈与税の課税時期」税務事例一〇巻四号二頁、前掲高梨一五一―一七頁参照。

(8) 相続税基本通達第六条一は、贈与の場合の財産取得の時期を、書面によるものについてはその効力の発生した時により、書面によらないものについてはその履行の時によるとする。この区分について、民法の理論に引きづられたものとの批判、疑問がある。^(注27)

しかし、公正証書あるいは不動産屋が使うような定型の書面が使われた場合には、実質上取消しえないものであり、経済的利得の確定もかなり進み、受贈者の不安定な地位もかなり減少し、明確性もある。同通達七条の存在することも考えあわせれば、この区分は履行の具体的基準の一つの目安であって、やむをえないと考える。けれども、贈与による財産の取得時期とは、実態的にも受贈者が取得したといえるような状態、いかえれば、現実的、確定的に取得者において支配利用しうる実際の立場を入手し個々具体的・実体的な担税力を得た時として、それがはっきり読めるような表現に改めるのがより相当であろう。その際は、書面によるかよらないかによって取扱いを区別する必要性は高くないように思われる。

(注27) 前掲中野一四九頁、前掲高梨一二頁。

4 事実認定上の問題

(1) 本件の事実について、①判決と同じ認定の㊸契約はX'がなしたが、履行がなく不確定なまま相続人が相続し、相続人によって履行されたとするもの、㊹X'およびX'の相続人は贈与契約の予約をなしたにすぎず、本件登記の直前に贈与契約を完結履行したと解するもの、の三つの認定する方法がありうる。

私は、㊸を採用したい。なぜなら、本件事実は贈与の予約よりは少しは進んでいると解した方がよいと考えるからである。

また、XはX'およびその相続人に本件土地の所有権移転登記を求めておらず、また、本件登記の直前にX'の妻の法事を機に登記に必要な書類がそろったこと、Xが昭和四十四年以降本件土地の固定資産税を第三者納付しており、それ以前は納付していないことを考えると、履行が本件登記の時になされたと解しうるのではないか。

(2) ㊦のように、民法と相続税法の関係を考えた場合、相続税の課税上若干問題が生じうるかもしれない。また、Xの贈与時の主張が転々とかわり、登記書類の取得時の主張に矛盾がみられることをも考慮すれば、㊦も不合理とはいえない。もし、登記を移すにあたって、当事者が金銭の授受を希望しているような事情があれば、契約は本件登記の直前であると解した方が合理的であるかもしれない。

(注28) Xは、㊦その生年月日である昭和四年六月一日か、㊦仮にそうでなくても昭和二三年頃、Xの父が家出した際にXから本件土地を書面によらず贈与を受けており、㊦仮にそうでなくてもXの相続人から昭和三〇年六月一日頃に贈与を受けていると、主張している。

通常、このような主張の仕方をするのであろうか理解に苦しむ。また、㊦は、Xは当時幼児であるから、誰が契約を結んだのか。さらに当時は、まだ本件土地は水田にすぎないので、本件土地建物が譲渡できるはずがなく、それを第一の贈与時点だとする主張は、説得的でないと考える。

(注29) Xは、Xの相続人からXの死亡時に登記手続時に必要な書類を得ているという一方で、Xの妻の法事が登記に必要な書類を集める絶好の機会と判断したと、主張している。

(付言)——本判決の研究として、前掲中野評釈のほか、高田良爾「書面によらない贈与の課税時期」(税経新報二〇三三三頁)同氏は、本判決の原告側代理人である。)、および、村山文彦「書面によらない贈与の場合における納税義務の成立時期」(税経通信三四卷三号一九一頁)がある。

なお、本稿は、拙稿・書面によらない親族間の贈与につき、贈与登記の時をもって取得の時であるとしてした贈与税の課税処分が違法であるとされた事例 税理二二卷三号一五三頁以下を加筆したものである。

補論

1 贈与税債務の発生時期について、北野弘久教授の「贈与税債務の発生時期」(税理二二卷六号)および碓井光明助

教授「公正証書による贈与と除斥期間——贈与による財産の取得時期を中心として」（税理二二巻八号）という、二つの優秀な論文が発表された。

遂一反論する資格能力はもちあわせていないが、基本的には既にのべたとおりである。

私は、税法というのは、会計学と法律学という二つの学問の接点にあるのであって、いずれにも従うことなく、もつと独自性を主張してよいし、またそうすべきではなからうかと考える。そして、その際、一般の法律学の中でも権利関係が別個に成立する以上、独自性がより強い租税法が別の法律関係を主張してどうしてまづいのか、どうも理解することができない。そうすることこそ、租税法を成立させ、ひいては、課税の実質的公平性を守り確立することになると信ずるものである。

2 昭和五十四年七月十九日、大阪高裁第二民事部は、本判決を取消し、本件課税処分は適法であると判示した。この控訴審判決に対しては、X（原告・被控訴人）から上告されている。

大阪高裁は、Xは、相続人から贈与により本件土地の所有権を昭和四十六年六月八日取得したと認定し、Xの主張するところの時点、すなわち、Xの生れた昭和四年六月十一日、Xの父が家出した昭和二十三年頃、被相続人の死亡した昭和三十年六月十五日には、贈与を受けた事実はないとしている。

控訴審判決では、贈与税の課税時期については、詳細には論じることなく、事実認定の問題として論じている。若干ものたりなさを感じるが、結論に賛成する。

なお、控訴審判決については、税経通信昭和五十四年十二月号所収の村山文彦氏の判例評釈がある。（一九七九・一・一六）。

（現
国税庁長官官房
会計課課長補佐）