# 特集Ⅱ

# 不動産の名義と実質 所有者の課税問題 (相続税・贈与税)

税理士・公認会計士:永安 栄棟

	冰
1 はじめに39	(1) 生前贈与による登記が未了となっ
2 相続税の課税における名義不動産の	ている場合の課税上の争点43
帰属問題40	(2) 贈与の事実認定について争われた
(1) 取得時に名義人による登記を行っ	裁判例等43
た場合の課税上の争点40	(3) 贈与の時期に関する通達の定めと
(2) 財産の帰属について示した裁判例 …41	過去の裁判例46
3 公正証書を含む書面による不動産の	4 おわりに
贈与契約の効力43	

# はじめに

名義財産の課税(相続税・贈与税)上の 争点を考えるとき、財産の名義に基づいて 課税するか、それとも実質所有者に基づい て課税するかが問題となる。この問題には、 法解釈上の議論があるものの、基本的に実 質課税の原則に従い、実質所有者に基づい て課税されることになる\*1。

そのため、例えば、相続税の課税時にお いて、名義は相続人等であるものの、実質 的な所有者は被相続人である財産、すなわ

ち名義財産が存在する場合には、税務調査 で申告漏れが指摘されることになり、仮装 行為が行われている場合等には、重加算税 が課されることになる。

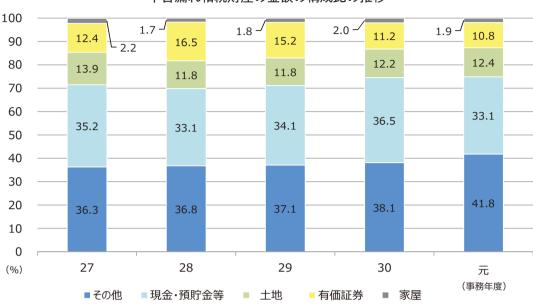
このような、名義と実質所有者の相違が 争点となりやすい財産としては、まず現預 金\*2が挙げられるが、次いで不動産も争 いになりやすい。

実際、国税庁の調査によると、令和元年 度の申告漏れ相続財産の金額の構成比のト ップは、「その他」を除くと「現金・預貯 金等(33.1%) | であるが、続いて「土地

<sup>\*&</sup>lt;sup>1</sup> この考えは、後述する各判決でも支持されている。法解釈の詳細は、品川芳宣「**財産の名義と実質所有者**」本誌2021年 8

<sup>\*&</sup>lt;sup>2</sup> 名義預金の課税問題については、磯貝拓邦「**名義預金の税務上の問題**」本誌2021年8月号16頁を参照。

(12.4%)」、「有価証券(10.8%)」、「家屋 (1.9%)」となっていることからも、その 実情が伺える。



申告漏れ相続財産の金額の構成比の推移

(出所) 「令和元事務年度における相続税の調査等の状況」(令和2年12月国税庁)

相続税・贈与税の課税において、名義不 動産の問題が争われる態様はさまざま考え られるが、代表的なケースは以下の二つが 考えらえる。

一つは、第三者から不動産を取得する時に、実質取得者ではなく配偶者や推定相続 人等の名義で登記を行い、その後、実質取 得者に相続が発生した際に、当該不動産を 相続財産に含めずに申告を行うものである。

もう一つは、登記上の名義人が実質所有 者であるが、当該実質所有者の生前に、配 偶者や推定相続人を受贈者とする贈与契約 を締結し、当該贈与の登記を行わないまま、 相続時には相続財産から除外して申告を行 うものである。

一つ目の例では不動産の実質的な取得者

が被相続人かが争われることになり、もう 一つの例では不動産の実質的な所有権が贈 与により相続人等に移転していたかが争わ れることになる。

本稿では、これら名義不動産に係る相続 税・贈与税の課税問題について、過去の裁 判例等を用いて、それぞれの争点の結論に 繋がった判断要素に着目して解説する。

# 2 相続税の課税における名義不動 産の帰属問題

# (1) 取得時に名義人による登記を行った場合の課税上の争点

前述したように、不動産の取得時において、実質所有者ではない配偶者や推定相続 人等の名義で登記が行われることがある。

これは、当該不動産を使用収益するうえで の利便性を考慮し、便宜上の名義人を所有 者として登記する場合や、当初より租税回 避を意図して課税上有利となる名義人を登 記する場合も考えられる。いずれにしても 相続発生時には、実質所有者に基づいた申 告・課税を行う必要があるため、当該不動 産の帰属が争点となる。

そこで、過去の裁判例等で示された、相 続発生時における財産の帰属についての判 断基準について確認する。

#### (2) 財産の帰属について示した裁判例

まず、不動産に限定しない財産全般の実 質的帰属者の判定については、「東京地裁 平成20年10月17日 判決(税資258号順号 11053) | (以下「平成20年東京地裁判決 | という。)が参考になる。

本訴では、被相続人の妻の名義であった 有価証券及び預金について、相続時におい て被相続人に帰属している相続財産となる か否かが争われたが、それに対する判断の 中で財産の帰属に関する一般的な判断基準 が示されている\*3。

#### 判決文(一部抜粋)

ある財産が被相続人以外の者の名義と なっていたとしても、当該財産が相続開 始時において被相続人に帰属するもので あったと認められるものであれば、当該 財産は相続税の課税の対象となる相続財 産となる。

そして、被相続人以外の者の名義であ

る財産が相続開始時において被相続人に 帰属するものであったか否かは、当該財 産又はその購入原資の出捐者、当該財産 の管理及び運用の状況、当該財産から生 ずる利益の帰属者、被相続人と当該財産 の名義人並びに当該財産の管理及び運用 をする者との関係、当該財産の名義人が その名義を有することになった経緯等を 総合考慮して判断するのが相当である。

判決では、相続税の課税を名義人ではな く、相続発生時の帰属(実質所有者)に基 づき行うべきとする前提を述べた上で、そ の帰属については、次の5項目等を総合的 に考慮して判断すべきとしている。

#### 名義財産に関する帰属の一般的判断要素

- 財産又はその購入原資の出捐者
- ② 財産の管理及び運用の状況
- ❸ 財産から生ずる利益の帰属者
- ④ 被相続人と名義人並びに財産の管理 及び運用をする者との関係
- 名義人がその名義を有することにな った経緯

次に、名義財産として不動産の帰属が争 われた判決として、大阪地裁平成27年3月 13日判決 (税資265号順号12626) がある。 本訴では、問題の不動産(本件不動産)が、 相続の開始時に、不動産登記簿に所有者と して登記されている者に真に帰属していた かが争われた事例であるが、その中で、不 動産の帰属に関する判断基準が示されてい る。

<sup>\*&</sup>lt;sup>3</sup> その他、例えば国税不服審判所平成23年5月16日裁決でも類似した基準を示している。

#### 判決

大阪地裁平成27年 3 月13日判決(税資265 号順号12626)

(控訴審の大阪高裁平成27年11月27日判 決(同265号順号12762)も同旨)

#### 争点(名義不動産に関する部分)

本件不動産が、本件相続の開始時に、 不動産登記簿に所有者として登記されて いる相続人に帰属していたか否か。

#### 事件の概要(名義不動産に関する部分)

甲は、Kの屋号で貸金業を営んでいた ところ、平成9年3月11日、Kの従業員 に指示し、自ら取得原資を拠出してX (甲の相続人)名義で本件不動産を競落 した。

本件不動産について、同月受付で競売による売却を原因とし、所有者をXとする所有権移転登記がされたが、Xはその後、X名義で本件不動産を取得したことをKの従業員から聞いて知った。

甲はXに相談することなく、同年頃から本件不動産をKの事務所として使用し、 その固定資産税を納付していた。

甲は、平成13年分から平成18年分まで の所得税青色申告決算書において、本件 不動産の所在地に所在する事務所建物を 平成9年6月に取得したとして、毎年90 万円の減価償却費を計上した。

#### 判決の要旨(名義不動産に関する部分)

不動産については、不動産登記簿に所有者として登記されている者が所有者であると事実上推定すべきであるが(最高裁昭和34年1月8日第一小法廷判決・民集13巻1号1頁)、本件不動産の取得の経緯、取得原資の出捐や使用収益の状況、登記名義人と取得原資出捐者や使用収益者との関係等を総合考慮して、登記名義人以外の者に帰属するというべき特段の

事情があると認められる場合には、その 者を当該不動産の所有者と認定するのが 相当である。

本件不動産については、平成9年3月 付けで相続人Xを所有者とする所有権移 転登記がされているものの、その競落の ための手続は、被相続人甲の指示により、 甲が事業主体であったKの従業員が行い、 その取得原資も甲が拠出しているうえ、 甲が、Xに相談することなくKの事務所 として使用していたのであって、甲が同 不動産について、固定資産税を負担し、 所得税の申告に当たって減価償却費を計 上していたこと、Xは本件不動産につい てX名義で所有権移転登記がされたこと をKの従業員から事後的に知らされたの みであり、甲から贈与の申込みを直接受 けておらず、受諾の意思表示もしていな いものと認められること等をも考慮すれ ば、対象不動産を実質的に取得したのは 甲であったと認めるのが相当であり、そ の後、甲が同不動産をXその他の者に譲 渡したことをうかがわせる事情は認めら れないことから、本件不動産は、本件相 続の開始時において、被相続人に帰属し ていたと認めるのが相当である。

本判決では、不動産に関する帰属の判断について、登記簿に所有者として登記された者を所有者と推定すべきであるが、以下の項目等を総合考慮して、登記名義人以外の者に帰属するというべき特段の事情があると認められる場合には、その者を当該不動産の所有者と認定するのが相当であるとしている。

#### 不動産に関する帰属の判断の原則

不動産については、不動産登記簿に所 有者として登記されている者が所有者で あると事実上推定すべき。

#### 不動産に関する帰属の判断の例外

ただし、以下の要素を総合考慮し、登 記名義人以外の者に帰属するというべき 特段の事情がある場合は、その者を所有 者と認定すべき。

- 不動産の取得の経緯(名義財産に関 する帰属の一般的判断要素の6に対 序)
- ② 不動産の取得原資の出捐(同①に対 序)
- 3 不動産の使用収益の状況(同2及び ③に対応)
- 4 不動産の登記名義人と取得原資出捐 者や使用収益者との関係等(同4)に対

特段の事情がある場合の判断要素は、平 成20年東京地裁判決で示された判断要素と 実質的に同様の内容となっているが、不動 産に対応する具体的な判断要素として、固 定資産税の負担者、所得税の申告における 当該不動産の減価償却費の取扱い(いずれ も、上記3不動産の使用収益の状況の具体 例と考えられる。)が示されている。

# 公正証書を含む書面による不動 産の贈与契約の効力

# (1) 生前贈与による登記が未了となってい る場合の課税上の争点

次に、不動産の名義と実質所有者の相違 が争われる態様として、登記上の名義人が 実質所有者であるが、当該所有者の生前に おいて、配偶者や推定相続人を受贈者とす る贈与契約を締結し、当該贈与の登記を行 わないまま、相続時には相続財産から除外 して申告を行うことがある。この中には、

親族間の贈与であることから、単に登記手 続を後回しにしている場合もあるが、当初 から贈与税・相続税の課税を回避するため に贈与契約書面を偽造するケースも存在す る。

このような場合、相続税の税務調査では、 被相続人の名義となっている財産が申告さ れた相続財産に含まれておらず、課税庁か ら調査を受け、相続財産であると指摘され ることになるが、納税者側は予め公正証書 を作成する等し、真に所有権が移転したも のであると主張し、争いになるケースがあ る。

このように生前に贈与を行っているもの の、当該贈与の登記が未了の場合には、当 該贈与の有効性の判断が相続税の課税上も 争点になる。そこで、これらが争われた過 去の裁判例等を確認する。

### (2) 贈与の事実認定について争われた裁判 例等

被相続人の生前に、推定相続人らに土地 を贈与する旨の契約書(公証人による確定 日付を取得している。)を作成したものの、 その後被相続人の死亡までの13年間にわた り贈与の所有権移転登記が未了となってい た土地について、相続財産に含まれるか否 かが争われた事例がある。詳細は以下のと おりである。

#### 判 決

東京地裁平成18年7月19日判決(税資256 号順号10471)

(控訴審の東京高裁平成19年12月4日判 決 (税資257号順号10840)、上告審の最高 裁平成20年7月8日判決(税資258号順号 10984) も同旨)

#### 争点(不動産に関する部分)

被相続人の死亡13年前に作成された、 公証人の確定日付が付された贈与契約書 の対象となっている土地が、相続開始時 点で贈与に伴う所有権移転登記が未了で あるが、相続財産に含まれるか否か。

#### 事件の概要(不動産に関する部分)

大阪狭山市所在の各土地(以下「狭山 土地 という。) については、甲の所有 名義であったところ、昭和57年6月10日 付けで、甲からX(甲の相続人)らに対 し、それぞれ贈与する旨の贈与証書(以 下「本件贈与証書」という。)が作成さ れており、当該証書には、昭和57年7月 23日付で公証人の確定日付が付されてい る。そして、甲の死亡後である平成7年 6月21日、「昭和57年6月10日贈与」を 登記原因として、いずれも相続人らに所 有権移転登記がされている。

#### 判決の要旨(不動産に関する部分)

完全な所有権を移転させることについ て当事者間で確定的な合意が成立したも のとして「贈与証書」なる書面をわざわ ざ作成したのであれば、特段の支障のな い限り、速やかに所有権移転登記の手続 を経るのが通常であると考えられるとこ ろ、狭山土地につき、甲とXらとの間で 登記手続を経ることについて支障があっ たことをうかがわせる事情は認められな い。それにもかかわらず、本件贈与証書 が作成されてから甲が死亡するまで13年 近くもの長期間、移転登記が行われなか ったことからすると、甲はその所有権を 自身の下にとどめておく意思であり、X らもそうした意思であったとみるのが自 然である。そしてこの点は、本件贈与証 書に贈与の対象として掲記された狭山土 地以外の土地の多くが、遺産分割協議に おいて被相続人の遺産として扱われたり、 別の生前贈与(寄付)の対象とされたり しており、そこに記載された受贈者に対 して、贈与を原因とする所有権移転登記 が行われていないことからも裏付けられ

そうであるとすれば、本件贈与証書は、 甲からXらに対して所有権を移転すると の真意を伴ったものと解するのは相当で なく、むしろ、贈与により所有権を移転 するとの外観を仮装したものとみるのが 相当であり、当該土地は甲の遺産を構成 するものである。

また、被相続人から親族らに不動産を贈 与する旨の公正証書を作成したものの、そ の6年後に当該贈与を原因とした所有権移 転の仮登記を行ったにすぎず、本登記が被 相続人の死亡までの約25年にわたり未了と なっていた不動産について、相続財産に含 まれるかが争われた裁決事例がある。詳細 は以下のとおりである。

#### 決 裁

平成15年3月25日裁決(国税不服審判所 裁決事例集No.65 533頁)

#### 争点(不動産に関する部分)

公正証書上は相続開始前に贈与された ことになっている不動産が、相続財産に 当たるか否か。

#### 事件の概要(不動産に関する部分)

(イ) 昭和49年4月25日に作成された公正 証書には、本件不動産について、甲か らA(甲の相続人の一人であるが、後 に相続を放棄している。) に対して持 分2分の1、B及びC(いずれも甲の 孫)に対してそれぞれ持分4分の1を 無償で与えることを約し、Aらはこれ を受諾する旨、昭和49年6月7日に本 件不動産の所有権をAらに移転すると ともに移転登記をし、物件の引渡しを する旨、公租公課は所有権移転登記完 了の時を基準にその日までを甲、その 日以降をAらが負担する旨が記載され ている。

- (ロ) 甲は平成11年1月に死亡した。
- (ハ) 本件不動産の全部事項証明書には、 昭和55年4月17日受付で、昭和49年6 月7日の贈与を原因として、甲からA の持分を2分の1、B及びCの持分を 各4分の1とする所有権一部移転仮登 記がそれぞれされ、その後、平成12年 12月14日受付で、本登記がされている。
- (二) 本件不動産に係る固定資産税等は、 本件相続開始時まで甲に対して課税さ れ、甲名義で納付されている。
- (ホ) 甲とAとの間で作成された昭和54年 9月20日付の契約書には、本件不動産 は、本件公正証書に基づき、Aらの所 有物であることを確認する旨、Aは被 相続人に対し、本件不動産に対する昭 和49年6月7日から昭和54年第1期分 までの間の固定資産税等の合計相当額 である712.963円を支払い、甲はこれを 受領した旨が記載されている。
- (へ) D (Aではない相続人) は、原処分 庁の担当職員に対し、本件不動産に係 る固定資産税等は、甲が支払っていた 旨申述した。
- (ト) M社(本件土地の借地人であった。) の平成5年~平成7年までの各事業年 度に係る法人税の確定申告書に添付さ れた決算報告書には、同社が甲から本 件土地を賃借しているとして、甲に対 して地代を支払った旨の記載がある。
- (チ) 甲の平成5年分ないし平成7年分の 所得税の確定申告書には、上記のM社 が甲に支払った金額が不動産所得の収 入金額として記載されている。

- (リ) 甲は、平成5年分ないし平成8年分 の所得税の確定申告の際に、本件不動 産が自己の財産である旨を記載した財 産及び債務の明細書を提出している。
- (ヌ) 本件相続に係る平成11年2月12日付 の遺産分割協議書には、本件不動産を Dが甲から相続により取得することが 記載されている。
- (ル) Aらが本件不動産に係る贈与税の申 告をした事実はない。

#### 裁決の要旨(不動産に関する部分)

贈与は、民法第549条において、贈与 者が自己の財産を無償にて与える意思表 示をし、受贈者が受諾することによって 成立する旨規定されており、贈与による 財産の取得の時期については、書面によ るものはその契約の効力の発生した時、 書面によらないものはその履行の時と解 される。

しかしながら、これは、書面さえ存在 していれば、贈与の実態にかかわりなく、 その契約の効力が発生した時を財産の取 得の時期とする趣旨ではなく、特に本件 のように、親子や特別の間柄にある親族 間で不動産の贈与が行われたとして公正 証書が作成されているが、長期間にわた って所有権移転登記を行わず、贈与者が 死亡するに至ってはじめてその法的効果 を主張して、その相続税の課税の適否を 争うような場合には、課税の公平の観点 からも、単に当該贈与契約をした旨が書 面に記載されているということのみにと らわれることなく、これに関連する諸事 実を総合的に判断して、その契約の効果 が真実生じているか否かを実質的に判断 すべきである。

これを本件についてみると、前述の事 実のとおり、[1]本件公正証書におい ては、甲が所有権移転と同時に所有権移

転登記を行う旨記載されているが、本件 相続開始時までにその手続がとられてい ないこと、「2]本件公正証書においては、 本件固定資産税等は所有権移転登記完了 時を基準として、その負担者を甲からA らに変更する旨記載されているが、本件 相続開始時まで、甲に対して課税され、 甲名義で納付されていること、〔3〕本 件土地の借地人であったM社は、賃借料 名目で甲に金員を支払い、甲は所得税の 確定申告において、当該金員を不動産所 得の収入金額として計上していること、 〔4〕甲は平成5年分ないし平成8年分 の確定申告の際に、本件不動産が自己の 財産である旨記載した明細書を提出して いること、及び〔5〕本件遺産分割協議 書において、Dが本件不動産を相続によ り取得する旨記載されていることが認め

これらのことに照らすと、本件贈与契 約の当事者において、その合意内容どお りの履行が行われていないばかりか、本 件公正証書上、贈与契約が効果を生じた とされる時以降においても、本件不動産 の賃貸料の収受及び本件固定資産税等の 支払を、贈与者とされる甲が行っており、 被相続人の確定申告や本件遺産分割協議 書においても、本件不動産が甲の所有財 産として扱われるなど、本件公正証書の 内容と矛盾する行動がとられていること からみると、甲は本件贈与契約に基づい て、Aらに対し、本件不動産を真に贈与 する意思を有していたものとは認め難く、 Aらにおいても本件不動産の所有権を取 得したとする認識があったものとは認め られないから、本件不動産は本件相続財 産を構成すると認めるのが相当である。

これらの判決及び裁決事例をみるに、相

続発生の相当以前に公正証書等を用いた書面による贈与の契約を行っていたとしても、所有権移転登記を行っていない場合には、その合理的理由の有無をはじめとして、証書を作成した目的、使用収益の状況(固定資産税の支払いや、所得税・法人税の申告における取扱いを含む。)、相続開始後の相続人らの行動などを総合的に勘案し、当該書面による贈与が真実のものであったか否かが判断されることになる。

これは、贈与を原因とする所有権移転登 記が未了である場合には、課税庁が贈与契 約作成時点に当該事実を認識することは難 しいため、相当な期間が経過した相続発生 時に過去に公正証書等を用いた契約が存在 していることをもって、その時点での贈与 を容易に認めてしまうと、相続税も贈与税 も課税できない事態に陥るため、当該贈与 の事実認定は慎重に行われているものと考 えられる。

# (3) 贈与の時期に関する通達の定めと過去の裁判例

また、公正証書による贈与契約書が存在 したとしても、契約書による贈与日ではな く、所有権移転登記等の外形的基準によっ て贈与の時期が認定される場合がある。以 下では、相続税法基本通達(以下「通達」 という。)による贈与の時期の定めを確認 したうえで、贈与時期が争われた裁判の判 決について確認する。

通達1の3・1の4共-8では、贈与の時期の原則的考えについて、書面による場合は効力発生時、書面によらない場合は履行の時と定めている。

## 1の3・1の4共-8 (財産取得の時期 の原則)

相続若しくは遺贈又は贈与による財産 取得の時期は、次に掲げる場合の区分に 応じ、それぞれ次によるものとする。 ..... (略) .....

(2) 贈与の場合 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

また、このような取扱いのみでは、親族 間の贈与のようにその時期が必ずしも明確 にならない場合もあるため、通達1の3・ 1の4共-11では、「贈与の時期の特例 | として次のような定めを置いている。

## 1の3・1の4共-11 (財産取得の時期 の特例)

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1の3・1の4共-8の(2)の取扱いにより贈与の時期を判定 する場合において、その贈与の時期が明 確でないときは、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する。

…… (略) ……

このように通達では定められているが、 贈与の時期について、実際に公正証書に記 載された日に贈与があったとの納税者の主 張と、不動産の所有権移転登記手続がなさ れたときに不動産の贈与があったとする課 税庁の主張が争われた事例がある。詳細は、 以下のとおりである。

#### 判 決

名古屋地裁平成10年9月11日判決(税資 238号126頁)

(控訴審の名古屋高裁平成10年12月25日 判決(同239号1153頁)も同旨)

#### 争 点

本件不動産を贈与したのは、公正証書 による贈与実行時点(昭和60年3月14日) か、所有権移転登記がなされた時点(平 成5年12月13日)のどちらであるか。

#### 事件の概要

甲は当時所有していた本件不動産につ いて、昭和60年3月14日にX(甲の相続 人) に贈与する旨の不動産贈与契約公正 証書を作成した。

Xは平成5年12月13日に、甲から本件 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。

#### 判決の要旨

本来、不動産の贈与の場合、所有権移 転登記を経由するのが所有権を確保する ためのもっとも確実な手段である。した がって、贈与が行われたにもかかわらず 何らかの事情により登記を得られないと きや、登記のみでは明らかにできない契 約内容などが存在するときに、あえて公 正証書を作成する意義があるものと解さ れる。しかしながら、本件公正証書記載 の贈与契約は、公正証書作成日に贈与が なされ、不動産の引渡義務の履行も即日 終了したことになっており、贈与に係る 特段の負担などの記載もないのであって、 典型的な贈与契約であるから、登記のみ では明らかにできない契約内容は認めら れない。また、甲とXとの間で贈与が行 われたにもかかわらず登記をすることが できなかったことをうかがわせる事情も 認められない。

本件公正証書記載の贈与時期を基準に すれば、登記手続きは贈与税の徴収権が 時効消滅した後になされたことが認めら れるが、甲は前記陳述書及び証人尋問に

おいて本件公正証書を作成しながら、所有権移転登記をしなかったのは、贈与税の負担を免れるためであったとして陳述し、供述していることからすると、本件公正証書は、将来Xが甲から本件不動産の所有権移転登記を受けて、課税庁が本件不動産の贈与の事実を覚知しても、Xが贈与税を負担しなくても済むようにするために作成されたものであることが認められる。

そして証拠によれば、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ったわけであり、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ものであるから、直ちに本件公正証書作成時に贈与があったものとは認められない。

これらの事実からすると、本件公正証書は、将来、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、甲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ものと認められる。そのため、本件公正証書によって、甲から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、甲が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みるべき 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、本 件登記手続がなされたときをもって本件 不動産の贈与に基づく履行があり、その 時点でXは、本件不動産を贈与に基づき 取得したとみるべきである。

結局、贈与の契約が書面(公正証書を含む。)で作成されていようとも、その背景にある書類作成の経緯、当事者による贈与・受贈の動機等を考慮した事実関係いかんによって、当該贈与の事実認定及び時期が決せられ、課税が行われていることが解る。

反対に、公正証書による贈与契約書が存在しており、その事実に基づき課税処分が行われた場合に、納税者側が当該贈与の事実を否定することもある。直接的に不動産が対象資産として争われたわけではないが、名古屋地裁昭和61年10月31日判決(税資154号386頁)、名古屋高裁昭和62年7月28日判決(同159号304頁)では、公正証書によって贈与が行われたものと認定している\*4。

<sup>\*4</sup> その他、公正証書により持分割合が確認がされているものの、当該持分割合と登記されている持分割合が相違している場合に、公正証書により確認された持分割合が認定され、相続税が課税された事例として、東京地裁昭和57年3月2日判決 (税資122号408頁)、東京高裁昭和59年7月19日判決(同139号170頁)も参照されたい。

# おわりに

土地や建物といった不動産は、登記制度 上の所有者変更には一定の(形式的)要件 が求められる。裁判所の判断においても、 登記簿に所有者として登記された者を所有 者と推定すべきとしているが、このことを もって名義不動産の問題が解決されるわけ ではない。

本稿で扱った一部のケースの様に、当初 から租税回避を目的としたと考えられるケ ースは問題外であるとしても、登記上の所 有者と実質所有者が異なっているケースは 少なくない。そして、それが配偶者や親族 間、又は自らが主宰する法人の間で相違し ている場合には、当該不動産の利用におい て特段の問題が生じにくい上に、登記変更 には手間と費用が生ずることから、長年に わたってその状況が放置されているケース も存在する。

税務調査において意図せざるトラブルを 回避するため、保有している財産について

名義上の所有者と実質所有者が乖離してい るものが存在しないか、また公正証書等を 作成し生前贈与をしたつもりになっている 不動産の登記手続が未了となっている場合 は、贈与の効力が認められるか否か、認め られるとしてもその時期は問題ないかなど の確認が求められる。

以上



永安 (ながやす・ひでむね)

税理士・公認会計士・ 宅地建物取引士

PwCあらた有限責任監査法人、株式会社 野村資産承継研究所 主任研究員、早稲田 大学大学院 非常勤講師を経て、現職。 税理士・公認会計士・宅地建物取引士

◆現職 永安栄棟公認会計士税理士事務所 所長 ◆共著 『まんが×解説でわかる! 入門 資産承継対 策』(ぎょうせい) 『社団・財団・信託を活用した資産・事業

継承対策』(大蔵財務協会)