

気鋭実務家が解説

最新税務裁判例

書面によらない贈与に係る贈与税の徴収権が、贈与契約の締結及びこれに基づく簡易の引渡しの時から5年間行使しなかったことによって時効消滅していたことを理由に、同税の連帯納付義務に基づく徴収としての債権の差押え、取立てに係る不当利得金の返還が争われた事例（東京地裁平成18年11月8日判決、東京高裁平成19年6月28日判決（上告及び上告受理申立て中））

解説 烏飼総合法律事務所 弁護士 佐藤香織

1 はじめに

今回ご紹介する裁判例は、贈与税の連帯納付義務に基づく徴収として預金債権の差押え、取立てを受けた原告らが、課税庁に対し、贈与税の徴収権は時効消滅していたから、この取立ては法律上の原因を欠くとして、取立てに係る不当利得金等の支払いを求めたという事案です。

第1審である東京地方裁判所は、納税者（原告ら）の請求を認容し、全部勝訴の判決を言い渡しましたが、控訴審である東京高等裁判所は、原判決を全て取り消し、納税者敗訴の判決を言い渡しました。なお、本件は、最高裁へ上告及び上告受理申立てが行われています。

2 事案の概要

本件の事案の概要は以下のとおりです（なお、公表されている判決文では年月日が明らかとなっていない箇所があるため、本稿では、説明の便宜上、▲と表記しています。）。

大正元年にEはFから土地を買い受け（以下、「本件土地」といいます。）、その後、大正▲年にEは死亡しました。Eの長男Gが、家督相続により本件土地の所有権を取得し、平成▲年にGが死亡した後は、Gの妻Aと、その子B、C及びDが、相続によりGの権利義務を承継しました。

一方、Eの二男Hは、平成▲年に死亡し、Hの子Iが相続によりHの権利義務を承継し

ました。

Eの死亡後、本件土地、及び隣接土地（Eが昭和45年中に第三者から購入した土地。以下、「本件隣接土地」といいます。）上に建物を建てて（以下、「本件新建物」といいます。）生活していたのは二男のHでしたが、Hの子Iは、平成11年に、本件土地、本件隣接土地及び本件新建物を売却することとし、A、B、C、Dに対して、E名義のままであった本件土地をI名義にするように協力を求めました。

そして、平成11年3月23日、IとAらとの間で、合意書が締結されました（以下、「本件合意書」といいます。）。本件合意書の内容は、以下のとおりです。

（本件合意書の内容）

- ア 大正▲年▲月▲日、家督相続により、A土地の所有権がEからGへ移転されたことを確認する。
- イ AらはIに対してG、H間の昭和45年になされた本件土地の贈与契約が有効であることを確認し、本件土地がHの相続人であるIの所有であることを認める。
- ウ IはAらに対し、本件解決金として金500万円の支払義務のあることを認め、これを平成11年3月23日に支払う。
- エ 前項の支払が完了した場合には、AらはIに対し、速やかにAの家督相続及びIの贈与を原因とする各所有権移

転登記手続をする。

平成12年3月15日、Iは、平成11年分贈与税の申告書に、贈与者を「G相続人A外」、本件土地を取得した年月日を平成11年4月1日として、課税される財産の価額を3,571万2,000円、贈与税額1,716万7,200円と記載して、贈与税の申告（以下、「本件贈与税の申告」といいます。）をしました。

ところが、その後、Iの所轄税務署長は、本件土地の贈与を理由に、贈与者が連帶して納付すべき贈与税の徴収（相続税法34条4項）として、平成17年5月11日にA及びBの定期預金の払戻請求権を差し押さえて平成18年5月11日に取り立てを行い、平成18年5月11日にC及びDの普通預金の払戻請求権を差し押さえて同日取り立てを行いました。

そこで、A、B、C及びDは、贈与税の徴収権は時効消滅していた（法定納期限（贈与により財産を取得した年分の申告書の提出期限である翌年3月15日）から5年間行使しないときは、時効により消滅する）と主張し、訴えを提起しました。

3 爭点における当事者の主張及び裁判所の判断

1 東京地裁

（1）争点と当事者の主張

本件の争点は以下の2点です。

争点① 贈与税の徴収権の時効起算点

原告らの贈与税の連帯納付義務の対象となる本件土地の「贈与による財産の取得の時」（以下、当該贈与を「本件贈与」、その契約を「本件贈与契約」という。）は、昭和45年か、平成11年か。

原告らは、原告らの贈与税の連帯納付義務の対象となる本件土地の「贈与による財

産の取得の時」（国税通則法15条2項5号）とは、本件合意書記載のG・H間における本件贈与契約の締結及びこれに基づく簡易の引渡しの時である昭和45年であると主張しました。

これに対し、被告は、本件贈与を原因とする所有権移転登記の時である平成11年であると主張しました。

争点② 連帯納付義務の違憲性

贈与税の連帯納付義務を規定した相続税法34条4項は、それ自体又は本件に適用する限りにおいて、憲法29条に違反するか。

原告らは、「相続税法34条4項は、贈与によって何らの経済的利益を得ない贈与者に対し、その私有財産から贈与により拠出した以上の負担を強いるもので、国家の租税徴収確保を容易にすることのみを目的とした不合理な規定であるから、個人の財産権を保障した憲法29条に違反する」、「仮に法令自体違憲でないとしても、相続税法34条4項が相続税を補完する趣旨に出たものであることからすれば、相続税回避の主観的意図が窺われない本件にこれを適用することは憲法29条に違反する」として、原告らには本件土地の贈与税の連帯納付義務は存在しないと主張しました。

（2）裁判所の判断

① 争点①について

a) 書面によらない贈与の「贈与による財産の取得の時」（国税通則法15条2項5号）について
「相続税法基本通達（以下「基本通達」という。）は、書面によらない贈与については、その履行の時をもって、「贈与による財産の取得の時」（国税通則法15条2項5号）として取り扱うとし（基本通達1・1の2共-7(2)¹⁾、

書面によらない贈与のうち、所有権等の移転の登記又は登録の目的となる財産の贈与について、その贈与の時期が明確でないときは、特に反証がない限り、その登記又は登録があった時をもって、「贈与による財産の取得の時」として取り扱うとしている（基本通達1・1の2共-10²）。このような通達による扱いは、書面による贈与がその履行まで取り消し得るという不確定なものであって、外形的に贈与の事実が容易には把握し難いことに照らして、合理的なものであるということができる。そうすると、本件においては、本件土地につき、特に反証がない限り、本件贈与を原因とする所有権移転登記があった平成11年4月1日が「贈与による財産の取得の時」であるということができる。」

1 現行の通達1の3・1の4共-8

2 現行の通達1の3・1の4共-11

b 原告ら主張の「簡易の引渡し」があったか（これが「贈与による財産の取得」となるか）について

「被告は、簡易の引渡しがそもそも課税の上では、書面によらない贈与の履行とみることができないので、主張自体失当であるとも指摘するが、課税は、実体法上の権利関係に基づいて行うべきものであって、外形上分かりにくいというだけで、簡易の引渡しが上記履行に該当しないという理由はなく、それぞれの事情に即して簡易の引渡しがあったとの立証（まさに基本通達でいうところの反証）ができるかどうかにゆだねることで、不都合が生じるものではないと解する。」

c 裁判所の事実認定について

まず、裁判所は、原告らが主張する本件贈与契約を裏付ける直接的な証拠

として、「昭和45年ころ、Gの自宅を訪問したHが、Gに対し、本件土地に隣接する土地を購入する資金の援助を求めるとともに、本件土地を贈与するよう申し入れ、Gにおいてこれを承諾した」という「原告Aの供述」を取り上げました。そして、以下のアからエの点に着目しました。

ア 本件土地の利用状況とこれに関連するG及びHの生活、行動等

→ Eの死亡後、Gが長男として家督相続したが、家業である乾物問屋の営業は二男Hが承継し、本件土地上で生活していたのはHであった。Gは、本件土地から離れた地で会社経営を行うなどして収入を得ており、Gが本件土地を訪問するのは年に数回程度であった。

イ Gの遺言書と相続税申告書

→ Gは、平成3年3月19日付けで遺言公正証書を作成したが、遺言の目的財産として本件土地の記載がなかった。G死亡による相続税の申告書にも本件土地の記載はなかった。

ウ H死亡後の経過（本件合意書作成の経緯）

→ Iと、原告らとの間で、本件土地の返還は問題とならなかった。

エ 所有権移転登記と本件贈与税の申告の経緯

→ 本件土地の登記関係は、平成11年4月1日付けで、①大正▲年▲月▲日家督相続を原因とするEからGに対する所有権移転登記、②昭和45年月日不詳贈与を原因とするGからHに対する所有権移転登記、③平成▲年▲月▲日相続を原因とするHからIに対する所有権移転登記が各経由されている。

東京地裁は、以上の認定事実から、以下のとおり判断しました。

「これらの事実からは、GがHに対して本件土地を贈与するだけの十分合理的な動機が存したといえる。」

「G又はその相続人である原告らの側において、上記遺言書作成又はGの相続開始直後の時点では、本件土地を所有しているという認識を有していなかったことを裏付けるものといえる。」

「以上に検討したところからすれば、原告Aの供述は基本的に信用することができ、これらを総合すれば、Hにおいて、本件隣接土地を購入したとみられる昭和45年中には、本件土地につき、贈与により所有権を取得したと認めるのが相当である。」

そして、上記贈与契約成立の当時、Gは、本件土地から遠く離れた横浜市において生活を営み、受贈者であるHにおいて、既に本件土地及び本件隣接土地に本件新築物を所有してこれに居住して生活の本拠として、本件土地を占有していたことからすると、上記贈与契約の締結と同時に、GからHに対して意思表示による簡易の引渡し（民法182条2項）がされたと認められるのが相当であり、これにより贈与契約の履行がされたということができる。

したがって、本件土地の贈与による取得の時期に関し、本件贈与税の申告の内容とは異なり、Hにおいて昭和45年に贈与によりそのころ財産を取得したと認められるから、本件贈与に基づく贈与税の連帯納付義務は時効によって消滅したものということができる。」

② 爭点②について

争点①において原告らの主張を認容したため、争点②は判断しておりません。

2 東京高裁

(1) 爭点と当事者の主張

争点① 連帯納付義務を理由とする本件徵収についての法律上の原因の有無（具体的には、Iが、平成11年中に、被控訴人ら（原告ら）からの贈与により本件土地を取得したもので、被控訴人らが本件申告に係る納税義務について相続税法34条4項の「贈与をした者」に該当するかどうか。）

被控訴人ら（原告ら）は、本件贈与税の申告は、贈与による本件土地の取得の時期を平成11年4月とするものであるが、本件土地は、昭和45年にGからHに贈与され、その履行（簡易の引渡し）がされているから、Iが平成11年4月に贈与により本件土地を取得したということはあり得ないとして、相続税法34条4項の「贈与をした者」に該当しないと主張しました。

他方、控訴人（被告）は、本件土地は、平成11年3月に締結された本件合意書により、被控訴人ら（原告ら）からIに対し500万円の負担付きで贈与されたものであるとして、「贈与をした者」に該当すると主張しました。

争点② 贈与税の連帯納付義務を規定した相続税法34条4項は、それ自体又は本件に適用する限りにおいて、憲法29条に違反するかどうか。

被控訴人ら（原告ら）は、相続税法34条4項は、贈与によって何らの経済的利益を得ない贈与者に対し、その私有財産から贈与により拠出した以外に負担を強い、財産を没収するもので、国家の租税徵収確保を容易にすることのみを目的とした不合理な

規定であるから、個人の財産権を保障した憲法29条に違反すること、そして、仮に法令自体違憲でないとしても、相続税法34条4項は、合理性のない規定であるから、同規定に基づく課税が許されるのは、贈与者と受贈者が主觀的に共謀して相続税回避を目的としていた行為に限られると解すべきところ、本件においては、被控訴人らには相続税回避の主觀的意図が全くないから、被控訴人らに対しこれを適用することは憲法29条に違反すると主張しました。

他方、控訴人は、租税法の定立については、立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかなく、租税法については、その立法目的が正当なもので、その具体的な規定内容が上記目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、当該立法は憲法29条に違反するものではないというべきであるとし、贈与税の徵収確保のために、受贈者を本来の納税義務者としつつも、贈与者を連帯納付義務者とし、特別の法定責任を課すこととしたことは、立法の目的として不合理なものということはできず、贈与者の連帯納付義務について定める相続税法34条4項の規定内容が立法目的との関連で著しく合理性を欠くものということでもきないと主張しました。さらに、相続税法34条4項は、贈与税の満足を得られなくなる場合に備えて設けられたものであって、贈与者及び受贈者において相続税回避を目的に行われたか否かにかかわらず、贈与者に連帯納付義務を負わせることを定めているものであり、租税回避行為に対する懲罰的規定とは認められないと主張しました。

(2) 裁判所の判断

① 爭点①について

- 被控訴人ら（原告ら）主張の「昭和45年にGからHに贈与され、これに基づく履行（簡易の引渡し）」があったかについて。

「本件土地について、GからHに対し贈与がされた旨を称する契約書等の書面は存在していないが、この点に関し、被控訴人Aは、昭和45年ころ、HがGの自宅を訪れ、本件土地に隣接した土地を購入する資金の援助を求めるとともに、本件土地を贈与するよう申し入れ、Gにおいてこれを承諾した旨供述する。」

しかし、被控訴人Aの供述内容については、Hが本件隣接土地購入のためにいつ、いくら出費し、Gがどの程度援助したのか等具体的な事実は全く明らかでない。また、Hが昭和45年頃、それまで建物の敷地として使用してきた本件土地の贈与を受けるためGの自宅をわざわざ訪ねその同意を得たというなら、Hとしては、土地の権利保全のため贈与契約書を作成するとか、登記の状況を確認しH名義とするためGの協力を求める等の何らかの具体的な行動に出て然るべきであったと考えられるが、そのような形跡はない。

これらのこととに加え、被控訴人らがIから本件土地の所有名義移転の協力依頼を受けたのに対し、容易にこれに応じず、弁護士まで立てて交渉をした結果、500万円という比較的多額の解決金の支払いを受けることを条件に漸く所有名義の移転に応じているなどの経緯も併せて考慮すれば、被控訴人Aの上記供述はそれ自体客觀性に欠け、これをもってG、H間に昭和45年頃に本件土地の贈与があったことの根拠とすることは相当でない。」

「Gの遺言公正証書、相続税の申告書に本件土地の記載がないことについては、本件土地の登記名義は平成11年4月1日までE名義のままであったのであり、Gが本件土地を家督相続した

ことを認識している以上、Hに対し贈与の意思表示をしただけで、所有権移転登記を経由しないまま、本件土地が自己所有の財産でなくなったと認識したとは考えにくい。すなわち、Gが本件土地を家督相続した後、これをHに贈与したものとすれば、Hに対する所有権の移転登記手続を経なければ、自らが死亡した後に相続人である被控訴人らとHとの間で紛争を生じる可能性があるから、遺言公正証書を作成して自己の遺産をめぐる紛争の予防を意図したものと思われるGの慎重な性格を考慮すれば、生前にHへの所有権移転登記手続を完了するか、そうでなくとも少なくとも将来円滑にその手続が行われるよう配慮して遺憾なきを期するのが通常であると考えられるが、そのような形跡は伺われない。もともとGは、戦前、旧制中学卒業後渡米し、帰国後はもっぱら横浜で生活し、弟のHがEの家業を継いで本件土地上の建物に居住して乾物問屋を営んでいたことから、Gが本件土地は広島の1家の財産のひとつとしてHが承継したと思い込んでいたとしても不自然ではなく、仮に、Gが本件土地を自己所有の財産であると認識していなかっただとすれば、むしろそのことが原因であると考ええる方が合理的である。」

「結局のところ、本件土地をGが家督相続をした後、GがHに対し贈与等により本件土地を譲渡したことを認めるとするに足りる的確な証拠はなく、上記認定の経過からすれば、Hは、本件土地について、Gから明示ないし黙示の無償使用の許諾を受けて、これを使用し、また、本件新建物の建築後は、Gから無償使用の許諾を受けて、これを使用してきたものと認めるのが相当であ

る。」
b 本件合意書について
〔本件合意書の内容は、被控訴人が、解決金500万円の支払を受けることを条件に、G、H間で昭和45年に本件土地の贈与契約が有効にされたことを当事者双方が確認し、その履行を約するというもののであるが、昭和45年に本件土地の贈与契約が成立したとは認められないから、贈与時期に関する確認条項は客観的な裏づけのないIの思いを便宜的に本件土地の贈与の時期として記載したにすぎないと解するほかなく、本件合意書の実質は、被控訴人らがHの承継者であるIに対し、500万円の負担付きで本件土地を贈与する趣旨のものと認めるのが相当である。〕

「Iは、平成12年3月15日、平成11年分贈与税の申告書に、本件土地を取得した年月日を平成11年4月1日として、本件贈与税の申告をしていることから、本件申告に係る納税義務について、被控訴人らは相続税法34条4項の「贈与をした者」に該当し、連帯納付義務を負うというべきである。」

② 爭点②について

a 租税法の違憲判断について

「租税法の定立については、立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかなく、裁判所は、基本的にその裁量的判断を尊重せざるを得ない（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決）。したがって、租税法について、その立法目的が正当なもので、その具体的な規定内容が上記目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、当該立法は憲法29条に違反するものではないというべきである。」

b 相続税法34条4項の租税回避目的に

について

「相続税法34条4項は、贈与税の満足を得られなくなる場合に備えて設けられたものであって、贈与者及び受贈者において相続税回避を目的に行われたか否かにかかわらず、贈与者に連帯納付義務を負わせることを定めているものであり、租税回避行為に対する懲罰的規定とは認められない。そこで、本件において、当事者に相続税回避の意図がなかったとしても、その適用を妨げるものではない。」

4 検討

1 書面によらない贈与の「贈与による財産の取得の時」について

本件で、被控訴人ら（原告ら）の主張は、昭和45年に、GとHの間で本件土地に関し書面によらない贈与がされたことが前提となっています。

税法上の贈与税の納税義務は、「贈与による財産の取得の時」に成立する（国税通則法15条2項5号）とされています。民法上、贈与は諾成契約（民法549条）ですので、贈与契約の効力の発生した時点が、「贈与による財産の取得の時」と考えられます。ただし、書面によらない贈与については、履行が終わった部分を除き撤回が認められており（民法550条）、履行が終わるまでは、目的財産が確定的に移動しないことから、履行の終了の時点をもって「贈与による財産の取得の時」と解すべきであるとされています（金子宏「租税法〔第13版〕」468ページ）。

2 取得時効の問題

本件は、平成11年に、被控訴人ら（原告ら）とIとの間で本件合意書が作成されており、そこにおいて、本件土地の所有権がどのように移転したのかが合意されています。ただ、本件合意書の内容とは別に、G

による本件土地の取得時効（民法162条）を検討することはできないでしょうか。

取得時効には、長期（20年）と短期（10年）があります。長期取得時効は、①20年間の占有、②「所有の意思」をもって占有すること、③「平穏かつ公然」の占有、④「他人の物」の占有であることを要件とし（民法162条1項）、短期消滅時効は、①10年間の占有、前記②ないし④は同じ、⑤「その占有の開始の時に善意」であることを要件とします（民法162条2項）。

本件では、20年もしくは10年のGによる占有の事実はあるものと考えられますので、両者に共通の要件である②「所有の意思」をもって占有していたと言えるかが問題となります。「所有の意思」は、占有所得の原因である権原又は占有に関する事情により外形的客観的に定められます（最高裁昭和58年3月24日判決、最高裁平成7年12月15日判決）。本件においては、a) Gは当時の民法の制度である家督相続により本件土地の所有権を取得した、b) その一方で、Hが事業及び生活のため本件土地を占有し、固定資産税等の公租公課を負担していた、など、様々な事情があったようですので、これらの事情によっては、本件土地の時効取得という法律構成も考えられる事案であったと思われます。