

不動産の持分半分のみなし贈与があったと認定した事例

（名古屋地判平成二九年一〇月一九日・税務訴訟資料二六七号順号一三〇七九、判例タイムズ一四一五号二八三頁）

岡山公法判例研究会

一 事実の概要

名古屋市中区に住民票上の住所を有する原告の夫が、平成一九年三月にアメリカ合衆国（以下、「米国」）カリフォルニア州（以下、「加州」）所在の不動産（以下、「本件不動産」）について、購入金額二七万二一六米ドル全額を自身で負担の上ジョイント・テナンシー（含有不動産権）の形態で取得し、原告及びその夫（以下、「原告夫妻」）がジョイント・テナンツ（共同所有者）として登記した。原告は、平成一九年分の贈与税の申告書を、法定申告期限内に提出したが、昭和税務署長は、本件不動産に係る譲渡については同申告書に記載がなかったことから、平成二六年三月一二日に、原告が本件不動産の購入資金を支払うことなくその権利の二分の一に相当する利益を受けたとして、相続税法九条及び国税通則法六五条に基づき、本件不動産の取得価額の二分の一の金額を財産評価基本通達に基づき邦貨換算した金額に、既に原告が申告した贈与税の対象となる財産の価額の合計額加えた金額から、基礎控除額を除くなどし

た課税価格となる贈与税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件各処分」）をした。

原告は、本件各処分を不服とし、平成二六年五月八日に昭和税務署長に対し意義申立てを行い、平成二六年九月八日には国税不服審判所所長に対し審査請求をしたが、いずれも棄却する旨の決定及び裁決が下されたことから、原告が、平成二八年三月八日に各処分の取消し請求を求める訴訟を名古屋地裁に提訴した。

二 判旨

請求棄却。

本件更正処分の適法性（争点一）

「……原告及び夫は、ジョイント・テナンシーの要件を満たす方法により本件不動産を購入し、本件不動産のジョイント・テナンツとして登記されたものであって、それぞれ二分の一の持分を有しているところ、本件不動産の取得に際し、その購入代

金の全額を夫が負担していることからすれば、原告は、対価を支払うことなく本件不動産の二分の一相当の経済的利益を得たというべきであるから、贈与税の課税の基礎となるみなし贈与があつたと認められる。したがつて、本件更正処分については、みなし贈与に係る規定の適用に関する違法は認められない。」

「原告は、本件通達の六に即して、ジョイント・テナンシーの形式にすることは法令上やむを得ない理由に基づくものであるなどと主張する。しかし、仮に、カリフォルニア州家族法七六〇条が原告に適用される余地があるとしても、夫婦共有財産に関する同条の規定は、名義のいかんを問わず、婚姻中に得られた財産は共有財産として扱われるという趣旨を述べるものにとどまると解されるから、この規定があるために、既婚者が不動産を取得する際には、対外的に表示される持分を夫婦で等しくしなければならない、すなわちジョイント・テナンシーの形式で所有権を取得しなければならないという帰結が生ずるものとは解されない（なお、夫が平成二五年八月頃に知人の弁護士から聞いた内容も、この解釈と矛盾するものではない）。また、カリフォルニア州家族法一五〇〇条は、夫婦間で制定法と異なる合意をする余地を認めているのであるから、同法七六〇条はいわゆる任意規定というべきであり、この規定によって、特定の共同所有形態が強制されていると解することはできない。以上によれば、原告の主張は採用することができない。」

「……原告は、本件通達の五に即して、本件不動産に原告の共有持分が設定されたことについては過誤ないし錯誤があつたなどと主張する……この点について、前記前提事実及び認定事

実によれば原告から本件不動産の取得に関して包括的な委任を受けていたと認められる夫の認識を基準に考えた場合、①正確な法的意味がどのようなものかとはかく、本件不動産に係る権利の名義が原告と夫の共同名義になること、②それにもかかわらず、原告自身は何ら取得代金の負担を負わないことについては、何ら錯誤なく認識していたものと認められる。夫は、共同所有の形態、すなわちジョイント・テナンシーの法的意味については正確な認識を持っていなかったものと認められるが、上記①及び②についての認識があれば、みなし贈与を根拠とする課税の基礎となる事実関係、すなわちある者が出捐を伴うことなく経済的利益を得るという事実関係についての認識に食い違いがあるとはいえないから、夫の認識が正確ではなかったことは、課税の基礎となる事実関係についての錯誤に結び付くものではない。」

「なお、夫は……登記の制度について詳しく知らなかったということに尽きるのであつて、必ずしも経済的利益がもたらされる時点やその内容等について具体的な認識を明確に持っていたとまでは認め難く、上記の供述は、原告に本件不動産に関する何らかの経済的利益がもたらされることになるとの認識を否定する根拠とはならない。」

「もとより、夫の供述内容からは、仮に、自身の相続発生時において相続税が課税されるのではなく、本件不動産の取得時において贈与税が課税されるということなどを正確に把握していれば、夫自身の単独名義の登記とすることを選択したのであることがうかがわれるから、その意味において、夫、ひいては

夫が代理した原告に思い違いがあったことは否定し難い。しかし、これは、課税の基礎となる事実関係についての錯誤ではなく、当該事実関係を前提とした場合の税法の適用に関する錯誤にとどまるから、このような錯誤があることによって、みなし贈与が成立することは左右されない。」

「……原告自身も、不動産の購入に関する一切の事項を含む種々の事項を夫に委任することを内容とする本件委任状に署名する際、本件不動産の持分を取得することを明確には把握していないなど主張するところ、本件不動産の購入に実質的にも携わった夫の理解に前記一(二)のとおり不正確な点があったこと等からすれば、原告の認識が、上記主張に沿ったものであった可能性は否定できない。しかし、みなし贈与による課税は、私法的な意味で贈与契約が成立しているか否かを問わず行われるものであるし、前記一(二)のとおり、原告は、本件不動産を夫がその資金で購入することを認識した上で、その手続について夫に包括的に委任したものであるところ、夫の単独名義で、夫が代金全額を支払って購入するだけであれば、原告の委任状が必要になるということは考え難いことからすれば、原告としても、具体的にどのような所有形態ないし名義であるかとはかく、自身が何らかの法的な意味で権利主体となることについては、概括的に認識していたものと認めるのが相当である。このような事実関係の下では、みなし贈与の成立を前提とする課税を妨げるに足りる事情があるとはいえない。なお、原告は、贈与税の課税を回避する意図がなかった旨を主張するが、この点のみでは、みなし贈与の成否に関する判断を左右し

ないことはいうまでもない」として、原告の請求を棄却した。

三 評釈

わが国における相続税法九条における規定の適用(所謂「みなし贈与」)をめぐる係争事例は少なくないものの、近年では、経済のグローバル化に伴い、海外の資産や法形式を内包した租税法律関係についての判断が散見されつつある。

本稿では、本件更生処分²⁾の適法性(争点一)について取り上げ、とりわけ通達を中心に検討する。なお、本判決は、賦課決定処分の適法性(争点二)も争われているが、通知書に関する単純明白な誤記をめぐるものであり、税額の算出過程にも齟齬が生じておらず、賦課決定処分に何らかの取消事由となる瑕疵があるとはいえないと判示されていることから、本稿では取り上げない。

事案の概要でも述べたように、争点となったのは、原告が対価を支払わないで本件不動産の利益を享受したか否か(みなし贈与の成立の可否)である。この点に関連し、相続税法基本通達に対する例外的な取扱いである通達をめぐる判断が示されており、特に本件通達が重要な意味を孕んでいる。

本判決は、原告の夫の本件不動産の購入及び登記につき、原告に対して相続税法九条の規定の適用が成立するか否かが主として争われたものである。同法は、対価を支払わないで利益を受けた場合に、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当す

る金額を当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす旨を定めている。

これは、法律的には贈与により取得した財産ではなくとも、その取得した事実によって実質的に贈与と同様の経済的効果が生ずる場合においては、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与により取得したものとみなす趣旨であるとされる。この点に關し、相続税法基本通達(昭和三四年一月二八日直資一〇 国税庁長官通達) 九一九は、他の者の名義で新たに不動産、株式等を取得した場合においては、原則として贈与があったものとして取扱うものとする旨を定めている。

裁判では、相続税法基本通達に対する例外的な取扱い(「名義変更等が行われた後にその取消し等があった場合の贈与税の取扱いについて」(昭和三九年五月二三日直審(資) 二二、直資六八、昭和五七年五月一七日直資一七七七・徴管一―二八改正)以下「本件通達」という。)が取り上げられた。本件通達は、贈与が行われたことの事実の認識について、贈与の性質及び贈与が多く他人名義により親族間等の特別関係がある者相互間で行われることが多いことから、かなりの困難を伴うことが多いため、対価の支払いがない場合又は他人名義により財産の取得が行われた場合には、一般的には、名義人となった者が当該財産又はその取得資金を贈与により取得したものと推定することとするが、例外的に、他人名義による財産の取得が、贈与の意思に基づくものでなく、他のやむを得ない理由に基づいて行われる場合又は権利者の錯誤に基づいて行われた場合等におい

ては、贈与と推定することはできないことを明らかにしている。そして、本件通達の五は、他人名義により不動産等の取得等をしたことが過誤に基づき、又は軽率にされたものであり、かつ、それが取得者等の年齢その他により確認できるときは、これらの財産に係る最初の贈与税の申告若しくは決定又は更正の日前にこれらの財産の名義を取得者等の名義とした場合に限り、贈与がなかつたものとして取扱う旨を定めている。

また、本件通達の六は、他人名義により不動産等の取得等が行われたことが法令に基づく所有の制限その他のこれに準ずる真にやむを得ない理由に基づいて行われたものである場合においては、その名義人となつた者との合意により名義を借用したものであり、かつ、その事実が確認できるときに限り、贈与がなかつたものとして取扱うことができる旨を定めている。

なお、ジョイント・テナンシーとは、カリフォルニア州法上認められている不動産の共同所有の一形態であり、(一)ジョイント・テナンツの全員が同時に所有権を取得すること、(二)全員が同一の譲渡証書によつて所有権を取得すること、(三)各自の持分割合が均等であること、(四)各自が財産全体を占有していることにより成立し、ジョイント・テナンツのうちのいずれかの者が死亡した場合には、相続によらず、残存者がその権利を承継することとなる。

判旨にもあるように、原告は、対価を支払うことなく本件不動産の二分の一相当の経済的利益を得たというべきであるから、贈与税の課税の基礎となるみなし贈与があつたと認められるとした。その上で本件通達六に關しても、ジョイント・テナ

ンシーの形式にすることは法令上やむを得ない理由に基づくものではなく、カリフォルニア州家族法七六〇条は任意規定であり、同一五〇〇条によれば特定の共同所有形態が強制されていると解することはできないことから、本件各更正処分について相続税法九条及び国税通則法六五条の規定の適用を認めている。

本件通達五に関して原告は、原告の夫は、本件不動産の購入をするにあたって、ジョイント・テナンシーの概念を理解できていなかったのはもとより、登記についてはどのようなものかについても正確な理解を有しておらず、原告も平成二六年六月二日に税務調査が行われるまで、本件不動産の名義人になっていることにつき知らなかったことから過誤ないし錯誤があったことを主張したが、本判決ではこの点について、「前記前提事実及び認定事実によれば原告から本件不動産の包括的な委任を受けていたと認められる夫の認識を基準に考えた場合……①正確な法的意味がどのようなものかはともかく、本件不動産に係る権利の名義が原告と夫の共同名義になること、②それにもかかわらず、原告自身は何ら取得代金の負担を負わないことについては、何ら錯誤なく認識していたものと認められる」として、原告の錯誤については否定した上で、原告の夫がジョイント・テナンシーの法的意味について正確な認識を持っていなかったものと認めるものの、のみなし贈与を根拠とする課税の基礎となる事実関係についての錯誤に結びつくものではないとしている。

本件通達の五は、取得者等が誤解や軽率な判断で資産移転登記をした場合の除外的な取扱いであるところ、本件判決は本件通達五の適用を否定しているが、かかる通達に関して錯誤論を

展開しているという評価がある⁽⁵⁾。

税法の適用に関する錯誤については、最判昭和三九年一〇月二二日判決（民集一八卷八号一七六二頁）において、錯誤無効につき更正の請求の排他的管轄が論じられ、最判平成元年九月一四日判決（民集一五七卷五五五頁）においては、要素の錯誤たり得るとされている。酒井克彦によれば、最判平成元年九月一四日判決を踏まえたうえで、本判決が税法の適用に関する錯誤を錯誤論の対象から除外していることの意味が判然としていないと評しており、かかる判決との整合的であるのかという観点において疑問を投げかけているが、争点一は錯誤無効自体を論じるものではなく、本件通達の適用問題である⁽⁶⁾。

しかしながら、本件判決は本件通達の適用問題であるにもかかわらず、本件通達の合理性ないし適法性については論じておらず、租税法主義の観点からは疑問が生じうるであろう⁽⁷⁾。

他方で、本判決のように国外に資産を有した場合の相続が伴う事例は、その国際的側面において、納税者の租税法関係に関する予見可能性が低いと言わざるを得ない⁽⁸⁾。国税庁ホームページにもジョイント・テナンシーに関する質疑応答事例が公開されているが、限定的な事例にとどまるため、国外に資産を有した場合の相続全般における納税者の予見可能性が担保されているとは言い難い。ジョイント・テナンシーのみならず、合有財産権利者が有る場合にその権利の移転や経済的利益について、わが国の私法による取扱いや国租税法における課税関係や概念と、外国法上の概念とを交えた場合に、その海外に所有する財産の準拠法に従い、法的性質が明らかになるべきであり、

より深い検討が望まれる⁽¹⁰⁾。

すなわち、外国法を参照した上で、わが国における個別の事例を一般化することは非常に難しいものであるが、グローバル化の進展する今日において、国外で資産を取得するケースが増加することが予想され、相続の場面においてわが国の租税法の適用に関する明瞭化が望まれるところである。仮に明瞭化がされなければ、本判決のように、納税者の不知を契機として、本件通達をめぐる問題や、ひいては錯誤論による錯誤無効などの問題が生じることは否定できない⁽¹¹⁾。

四 おわりに

本事案は、本件不動産をジョイント・テナンシーの形式に登記されたものに関して、外国の法律を参照しつつも、相続税法九条の適用が認められたものである。原告の共有持分が設定されたことについては過誤ないし錯誤があった点は、租税法に関する不知を要素の錯誤と捉える判例もあったところで、本判決は厳格な捉え方をしていると理解できる。対価を支払うことなく経済的利益を受けたというみなし贈与についての判決自体は妥当なものであると解することができるが、繰り返し述べたように、今後わが国納税者が国外で資産を取得した相続を念頭においた場合に関して、租税法関係の明瞭化が望まれる。

(堀 治彦)

(1) 本判決に限らず、みなし贈与の事例は典型的な問題であり、例えば、喫緊では国税不服審判所令和三年七月二日裁決(裁決事例集No.24)がある。同裁決では、夫の預金口座から妻の証券口座に入金された金員に相当する金額について、相続税法九条に基づく対価を支払わないで経済的利益を受けた事例に該当するか否かが争われたが、みなし贈与ではないとし、本件決定処分及び本件に基づく賦課決定処分は違法であるとされた。みなし贈与の課税要件につき詳細に検討を加えたものとして、酒井克彦「相続税法九条に規定するみなし贈与課税の課税要件」中央ロー・ジャーナル第一六卷一号(二〇一九年)四七頁。

(2) 国税不服審判所平成二七年八月四日採決(裁決事例集No.100)。同裁決は、米国におけるジョイント・テナンシーにつき、被相続人の死亡により生存者の権利の帰属(サバイバー・シップ)分が増加したことによる事案である。本稿で取り上げた判決と同様に、争点二において相続税法九条が適用されるとしている。

また、税制の側面からは平成一二年税制改正において納税義務者の範囲が見直され、累次の改正が行われてきたうえ、国外財産調書制度(内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律第二条、第五条及び第六条)や国外転出時課税制度(所得税法六〇条の二等)などが導入されている。なお、国税庁「令和二年分の国外財産調書の提出状況について(二〇二二年二月)」によれば、国外にある総財産額は四兆円を超えたとされている。

(3) 本件賦課決定処分の適法性(争点二)は「……前提事実によれば、本件賦課決定処分(通知)に際し、本件通知書の一部に「無申告加算税」などの表記がされていたことが認められ」た点が争われたものである。尤も、「……本件通知書の二枚目において計算根拠を示している部分には「過少申告加算税」との記載

がある上、税額の計算も過少申告加算税に係る税率を適用して行われているのであって、上記の表記は単純明白な誤記にすぎず、税額の算出過程には何らのそごも生じていない。……原告も、異議申立ての際には、過少申告加算税を課されたことを前提としていたのであり、原告としても本件賦課決定処分趣旨を誤解してはいなかったことが認められる。……上記の誤記によって、本件賦課決定処分に何らかの取消事由となるべき瑕疵があるとまではいえず、本件賦課決定処分は適法である」との判断が下されている。

(4) 関連して税務調査において担当調査官の言動にも不当な点があると原告は述べているが、判決ではこの点についても不当な点はないとしている。

(5) この点を指摘する先行評釈として、酒井克彦「ジョイント・テナンシーに係るのみなし贈与」税務事例 Vol.15 No.11 (二〇一九年) 四四頁。酒井は、本事案が通達の適用問題であったにもかかわらず、錯誤無効の厳格な解釈となつて疑問が起ころ得ると言及している。私法上の錯誤に関しては、潮見佳男『民法(全)』有斐閣(二〇一七年) 五一頁以下。

(6) 酒井・前掲注(5)、酒井も、当事者が基礎としていた本件通達の妥当性については疑問を残すところであると述べる。

(7) 通達と租税法主義の一般的説明として、金子宏「租税法第二四版」弘文堂(二〇二二年) 一一一―一一六頁。

(8) 本判決の他、外国の法律を参照した相続の事例として、共同所有者である被相続人の死亡に関連した相続財産該当性をめぐる東京地判平成二六年七月八日判決(平成二四年(ワ)第一七九八八号、判例集未搭載)がある。当該判決では、ジョイント・アカウント(共同口座)は個別準拠法上、ハワイ州法によるべきで、相続の客体とならないものとして、相続財産非該当となつた(*当該判決の参照条文は法の適用に関する通則法七条及び三六条であり、課税関係については示唆にとどまる)。他方

で、同判決によると、ハワイ州においてジョイント・テナンシーで保有されていた不動産については、死亡を原因とする財産移転の制度の一つとして定められていることから、ジョイント・アカウントとは異なり、日本においても、遺贈による取得による法律構成をとることはあり得るとしている。評釈として、嶋拓哉「相続財産の構成をめぐる法の適用関係」ジュリスト一四八五号(二〇一五年) 一三九頁、林仲宣、谷口智紀「共同名義の海外ジョイント口座と相続財産該当性」税務弘報 Vol.6 No.1 (二〇一六年) 一九四頁。関連する国税庁の対応として、国税庁・後掲注(9)。

(9) 国税庁「ハワイ州に所在するコンドミニアムの共有不動産権を相続税の課税対象とする可否」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/sozoku/02/07.htm> (二〇二二年六月現在)。

(10) これらを論じたものとして、山本英樹「海外財産を含有」(ジョイント・テナンシー)により取得した場合の課税関係」税大論叢第六五号(二〇一〇年) 三五六頁、前田純加「米国の共有・共有財産権に対するわが国税法上の取扱い」立命館法政論集第一六号(二〇一八年) 四四頁。

(11) 本稿の文脈からは逸れるが所得課税において進展の著しい租税条約のように、資産税の分野でも国家間の課税の調整の観点から租税条約の進展が期待される余地はある。資産税の分野においても、OECDモデル相続税条約が存在し、日米においても二国間条約が締結されているもの、二国間条約が締結されている国がそもそも少なく、法体系が国家間で異なる財産について調整を図ることが所得課税の文脈よりも難しいことなどから、租税実務においてのプレレンスは高くない。相続税条約を取り上げた先行研究として、小林尚志「相続・贈与に係る国際的「二重課税」税大論叢五九号(二〇〇八年) 七〇六頁、保井久理子、小島信子「第六四回IFA(国際租税協会)年次総会」税大ジャーナル Vol.16 (二〇二二年) 一三二頁等。