

論 文

名義変更と贈与事実の認定に関する考察

—— 登記名義の変更のみでは贈与事実を認定できないとされた判例を受けて ——

岡 根 秀 規

概 要

相続税法基本通達 9-9 は、「不動産、株式等の名義変更があった場合において対価の授受が行われていないとき又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、これらの行為は、原則として贈与として取り扱うものとする。」旨定めているが、本判例は、納税者である父親の不動産がその長男らに贈与されていることを前提とし、その後、当該不動産が当該長男らから父親に贈与されたとの認定の下に行われた贈与税決定処分について、課税庁の贈与事実の立証が不十分と判断され、課税実務における取扱いを理由に名義変更の事実のみをもって贈与事実を肯定することはできないとされた事例である。

本判例は、同通達 9-9 に規定されている名義変更による贈与事実の認定に関する課税実務の取扱いについて裁判所が判断を下したものであるが、課税庁が登記名義の変更による贈与事実の認定を行う際に取るべき立証態度を示唆するものであることから、今般、本判例を踏まえ、名義変更と贈与事実の認定の関係を改めて整理するとともに、不動産登記に関する関係法令等も確認した上で、今後の名義変更による贈与事実の認定に際し、課税庁が取るべき立証態度等を明確にするために提言を行うものである。

I 本判決の概要（東京地裁平成3年9月3日判決）
（昭和63年（行ウ）第101号 課税処分取消請求事件）

1 事実

(1) 事案の概要

- 課税庁（被告）は、昭和62年2月28日付けで、納税者（原告）に対し、昭和57年分の贈与税について、その課税価格を1959万6872円、贈与税の額を945万2600円とする決定（以下「本件決定」という。）及び無申告加算税の額を94万5000円とする賦課決定（以下「本件加算税賦課決定」という。）をした。
- 納税者は、課税庁に対し、昭和62年4月27日付けで、本件決定及び本件加算税賦課決定について異議申立てをし、課税庁は、同年6月26日付けで、本件決定のうち課税価格1876万9640円、贈与税額895万6400円を超える部分及び本件加算税賦課決定のうち加算税額89万5000円を超える部分それぞれ取り消す旨の決定をした。
- 更に、納税者は、国税不服審判所長に対し、同年8月10日付けで、本件決定及び本件加算税賦課決定について審査請求をしたが、国税不服審判所長は、昭和63年6月9日付けで右審査請求を棄却する旨の裁決をした。

(2) 前提事実

- 納税者は、昭和44年12月15日に、別紙物件目録記載の土地及び建物（以下「本件土地建物」という。）を他から買い受け、その所有権を取得した。
- ところが、登記簿では、本件土地建物については、いずれも昭和46年8月10日付けで、納税者の共有持分を1000分の200、納税者の妻の共有持分を1000分の700、納税者の子の共有持分を1000分の100として、本件土地の前所有者からの持分一部移転登記及び本件建物の所有権保存登記が、すなわち本件土地建物を納税者ら3名が右のと通りの持分割合で買い受けたものであるかのような登記がなされている。
- 更に、その後、昭和49年9月5日付けで、本件土地建物の納税者の前期各共有持分について、妻に対して1000分の175を、子に対して1000分の25を、土地については同年9月4日の無償譲渡を、建物については同日の持分放棄をそれぞれ原因として移転する旨の各持分一部移転登記がされ、その結果、右の時点では、登記簿上の本件土地建物の各共有持分の割合は、妻が1000分の875、子が1000分の125となり、納税者の持分は無くなった形となった。
- 昭和55年10月21日に妻が死亡し、その相続人は、納税者、子4名の5名であったが、納税者は、東京家庭裁判所において相続放棄の申述をして、これを受理された。
- ところが、本件土地建物の前期妻の共有持分については、昭和57年5月19日付けで、同55年10月21日の相続を原因とする納税者のための持分全部移転登記が行われるとともに、前期子の共有持分についても、同57年6月3日付けで、同年5月28日の共有持分分割を原因とする納税者のための持分全部移転登記が行われるに至っている。
- 課税庁の本件各処分は、昭和57年5月19日に、納税者が子4名から同人らが亡妻から相続した本件土地建物の前期亡妻の各共有持分の贈与を受け、また同年6月3日に納税者が子から本件土地建物の前期子の各共有持分の贈与を受けたものとして、行われたものである。

2 争点

本件土地建物の持分について、課税庁の主張するような納税者から妻及び子に対する譲渡（贈与）、更には子4名及び子から納税者への贈与の事実が認められるか否か。

3 当事者の主張

(1) 納税者（原告）等の主張

- 本件土地建物を取得した当時、納税者は、不動産取引業を営む会社の代表取締役を務めており、同社の事業資金の借入金債務について個人保証をもしていた関係上、会社の債権者からその個人資産について差押えを受けるなどの事態が生ずる可能性があった。そこで、納税者は、そのような事態に備えるため、登記簿上は、本件土地建物について、妻及び子の共有名義の所有権保存登記等を行うこととしたものである。この際、本件土地建物の共有持分が真実右両名に対して贈与されたものであれば、これに対して贈与税の課税処分が行われたはずであるが、そのような課税処分は行われていない。
- その後、会社の経営状態が悪化して手形の不渡りを出すような状況になり、納税者自身が同社の債権者から財産の差押えを受けるといった事態になったため、納税者は、本件土地建物の登記簿上の自己の持分を妻及び子にそれぞれ移転する旨の各持分全部移転登記を行った。
- なお、妻及び子は、いずれも本件土地建物につき、持分移転登記等が行われたことを納税者から知らされておらず、これらの登記は、納税者がその一存で行ったものであった。
- 妻は、昭和55年10月21日に死亡したが、納税者は、自分が妻を相続して本件土地建物の共有持分が自己の名義となってしまうと、これが会社の債権者による差押えの対象となるおそれがあるものと考え、一旦は相続放棄の手続きを取ったが、その後思い直して、本件土地建物の名義を自己に戻したいと考えるようになり、司法書士に相談した結果、昭和57年5月19日、妻の相続人間での遺産分割協議書に基づき、妻の持分全部を相続を原因として納税者に移転する旨の持分全部移転登記をし、更に、同年6月3日、子の持分全部共有物分割を原因として納税者に移転する旨の持分全部移転登記をしたうえ、昭和59年9月11日、本件土地建物を他に売却した。
- 子ども、証人として、子自身は昭和39年以来納税者と別居し、研究者として京都に居住しているが、右のような本件土地建物の登記名義の移転の経緯等を納税者から聞かされたこともなく、また固定資産税の課税の通知等が自分のところに来たこともないので、本件訴訟になるまでの間、本件土地建物は当然に納税者の所有であったものと考えており、前記のような登記名義の変遷の経緯等については何も知らなかったとの、納税者本人の前期供述を裏付ける内容の証言をしている。
- 本件土地建物の子名義の持分を移転する登記手続きには、同人の印鑑証明や印鑑が必要となることはいうまでもないところであるが、子は納税者から白紙委任状等を郵送されてきて印鑑の押捺等を求められたことが何度かあったが、その都度、父親であるから自分に不利なことはしないだろうという気持ちで、それらの書類が具体的にどのような目的に使用されるのかについては特段の関心を払うこともなく、これに応じていたに過ぎない。

(2) 課税庁（被告）の主張

- 前記のとおり登記名義の移転の経過等からして、納税者は、昭和44年に買い受けた本件土地建物について、その持分を二度に分けて妻及び子に譲渡していたところ、その後妻の死亡によって子4名が相続することとなった妻の持分もともと子の有していた持分とを、昭和57年5月ころ、それぞれ

れ子4名あるいは子から改めて贈与されたものであり、右の各贈与を原因としてなされた本件各処分
に違法な点はない。

- 前記のような本件土地建物の持分に関する登記の経緯等からして、納税者には将来自己の相続人となる
ことが予想される妻や子供達に本件土地建物の持分を移転しておくことによって、後日発生するで
あろう相続税の課税を免れさせようとの気持があり、そのような意思が前記昭和46年8月10日及び
同49年9月5日の各持分移転登記等の際に贈与意思として顕現し、妻及び子が右各登記の事実を知
りながらこれを承認することによって、納税者と妻及び子との間に黙示の贈与契約が成立するに至っ
たと評価すべきである。
- 贈与の事実についてはその性質上これを第三者から覚知し難いことが多いことから、課税実務におい
ては、対価の授受なしに不動産の名義の変更があった場合には、一定の例外的な事由が認められる場
合でない限り、原則としてこれを贈与として取り扱うものとされており、この課税実務の取扱いから
しても、本件のような場合には贈与の事実が肯定されるべきである。

4 本判決の要旨

課税処分取消（認容）

- 本件建物の表示登記手続のために作成されたものかと考えられる図面には、妻及び子の名下に、予め
鉛筆書きで押印すべき場所を指示する記載がなされたうえ、その箇所に妻及び子の印鑑が押捺された
ものであるかのようにはうかがえる記載があり、このことを根拠に、課税庁は、妻及び子が本件土地建
物に関する前記のような登記の経緯を承知していたことがうかがえると主張する。しかし、この点に
ついて、納税者本人は、その氏名等の記載は右妻及び子が自ら行ったものではなく、右妻及び子の
印影も納税者の手もとにあった印鑑を押捺したものと考えられると供述しているのであって、右の供
述が事実と違っていることをうかがわせるような的確な証拠もない。そうすると、右のような事実の
みから、妻及び子が本件土地建物について前記のような登記がなされたことを知っていたものと推認
することにも、なお疑問があるものとせざるを得ない。
- 右のような納税者本人の供述及び子の証言の内容を考慮すると、本件土地建物について前記のとおり
妻及び子との共有の名義による登記がなされ、更にその後納税者の持分を右兩名に移転する旨の登記
がなされているから、といて、これによって直ちに本件土地建物の持分が納税者から右兩名に対し
贈与されたものとするには、疑問があるといわなければならない。
- 前記認定のような本件土地建物の登記簿上の名義の変遷の経緯等からしても、課税庁の主張するとお
り、納税者には、事情が変化する都度、課税上その他の面で自己に最も有利になるように、その所有
に属する財産の名義等をも随時変更してしまうといった行動様式があることは否定できず、このよ
うな点からすると課税庁の右の推論にもっともな点があるものとも考えられないではない。
- しかし、そもそも父親の所有不動産の登記名義を子に移転された場合において、子がこの登記名義移
転の事実を知りながらこれを承認していたからといって、そのことから直ちに父と子との間で右不動産
の贈与の合意が成立することとなるものではなく、しかも、右昭和46年8月10日及び同49年9月
5日の各持分移転登記等の際にその各持分が納税者から妻及び子に贈与されていることを前提とし
てなされた本件決定等の適否が争われている本件訴訟においては、右の各時点において右の各持分が納
税者から妻及び子に贈与されたとの事実については、課税庁たる被告にその立証責任があることはい
うまでもないところである。このような立証責任の分配を前提として考えると、課税庁の主張するよ

うな事実関係があるいは存在していたのではないかと考えられる面があるにしても、他方、右の各登記の存在を妻及び子が知りながらこれを承認していたとすること、あるいはこれによって右の各持分が納税者から妻及び子に贈与されたとまですることに疑問の余地があることも前記のとおりであり、そうすると、課税庁の主張するような黙示の贈与契約の存在を肯定するにも、なお証拠が十分でないものとせざるを得ない。

- なお、課税庁は、贈与の事実についてはその性質上これを第三者から覚知し難いことが多いことから、課税実務においては、対価の授受なしに不動産の名義の変更があった場合には、一定の例外的な事由が認められる場合でない限り、原則としてこれを贈与として取り扱うものとされており、この課税実務の取扱いからしても、本件のような場合には贈与の事実が肯定されるべきであるとも主張する。確かに、多くの事案を統一的に処理すべき職責を負っている課税庁が、贈与税の課税処分を行う際の贈与の事実の有無の認定に当たって、右のような統一的基準を設け、それに従って処理を行う必要があることは否定できないところである。しかしながら、本件の場合のように、裁判における証拠調べの結果として、右の贈与の事実を認めるのに合理的な疑いが存在するものとすべき以上、右のような課税実務における取扱いを理由に、右の認定を覆すことが許されないことは、いうまでもないところである。
- 右のとおり、本件土地建物の持分について、課税庁の主張する納税者から妻及び子に対する譲渡（贈与）の事実を認めるに足りない以上、その余の点について判断するまでもなく、本件各処分はその前提を欠く違法なものというべきであり、取消しを免れない。

II 検討

1 本判決の評価と問題の所在

本判決において、裁判所は、「多くの事案を統一的に処理すべき職責を負っている課税庁が、贈与税の課税処分を行う際の贈与の事実の有無の認定に当たって、右のような統一的基準を設け、それに従って処理を行う必要があることは否定できないところである。しかしながら、本件の場合のように、裁判における証拠調べの結果として、右の贈与の事実を認めるのに合理的な疑いが存在するものとすべき以上、右のような課税実務における取扱いを理由に、右の認定を覆すことが許されないことは、いうまでもないところである。」と判示し、課税庁の贈与税の課税処分を取り消している。

すなわち、裁判所は、名義変更により贈与事実を認定する課税実務の原則的な取扱いの必要性は認めつつも、名義変更による贈与事実の認定は、飽くまでも推認に過ぎず、当該贈与事実を認定する上で合理的な疑いが存在し、贈与事実の認定の立証が不十分であるにもかかわらず、課税実務の取扱いを理由として贈与事実の認定を行うことは許されないと判示しているものと評価できる。

そこで、本稿においては、本判決において取り上げられた名義変更に係る課税実務の取扱いとされている相続税法基本通達（以下「相基通」という。）9-9の位置付けを改めて確認し、その例外的取扱いを定めた昭和39年5月23日付直審（資）22、直資68 名義変更等が行われた後にその取消等があった場合の贈与税の取扱いについて（以下「名義変更通達」という。）の位置付けも併せて確認した上で、不動産登記の根拠法令である不動産登記法等から登記の法的意義やその真実性の確保における限界等を整理した後に、登記名義の変更があった場合の贈与事実の認定において、課税庁の立証態度等がどうあるべきなのか検討を行い、今後の名義変更の際の適切な贈与事実の認定のあり方について一定の提言を行うものである。

2 相基通 9-9 の位置付け

相基通 9-9 は、「不動産、株式等の名義変更があった場合において対価の授受が行われていないとき又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、これらの行為は、原則として贈与として取り扱うものとする。」旨定めている。これは、不動産、株式等の財産については、通常、財産の名義人と真実の所有者が一致する経験則が存することから、事実認定の手法として、財産の名義変更があった場合又は他人名義による財産の取得があった場合には、権利の移転があったものとして取り扱い、さらにそこに対価の授受がない場合には、反証がない限り、贈与を推認する取扱いを定めたものである。

したがって、相基通 9-9 は、不動産、株式等の名義変更があった場合における贈与事実の認定の原則的な取扱いを定めたものに過ぎず、仮に、上記財産について名義変更があったとしても、上記推認の前提となる経験則の適用を妨げる事実が認定され、名義人が真実の所有者ではないとの反証がされている場合には、当該名義変更を贈与として取り扱わないこととなる⁽¹⁾。

このように相基通 9-9 は、不動産、株式等の名義変更があった場合における贈与事実の認定の証拠となるものではなく、課税庁の原則的な贈与事実の認定手法を定めた取扱通達に過ぎず、「原則として贈与として取り扱うものとする」との表現は、名義変更が実質的な権利の移転を伴わない例外的なケースが実体的に存在することを予定しているものであり、それは名義人が真実の所有者ではないことの反証を前提にしているものと理解すべきである。

なお、相基通 9-9 の趣旨を巡っては、その後の判例において以下の様に判示されており、それは課税庁の事実認定における内部的な指針に過ぎないと評価されているところである（大阪地裁平成 27 年 3 月 13 日判決）。

「相通達 9-9 及び名義変更通達が、前記前提となる事実のとおり、他の者の名義で新たに不動産を取得した場合には、当該行為は、一定の例外的な事実が認められない限り、原則として贈与として取り扱うものとしているのは、多くの事案を処理する課税庁が、贈与税の課税処分を行う際に贈与の事実の有無を統一的に認定し、税負担の公平を確保するために、内部的な指針を定める趣旨であると解される。ところで、課税処分は、原則として実体法上の権利関係に基づいてされるべきものであり、この実質課税の原則（相続税法にも妥当すると解される。）の下においては、実体的に贈与がないにもかかわらず、他人名義による財産の取得行為があったというだけで、贈与があったものと取り扱い、贈与税を課することが許されないことは明らかというべきであり、上記各通達がそのような取扱いを認める趣旨であると解することもできない。」

3 名義変更通達の位置付けとその射程

不動産、株式等の贈与事実の認定を相基通 9-9 に基づき、その名義変更という事実のみにより判断し、名義人を真実の所有者とする（名義人に対し贈与が行われたものとして取り扱う）ことが適当ではない例外的なケースが存在することは、前述のとおりである。しかしながら、名義変更が実質を伴うものであるか否かの判断には実務上困難を伴うことも多いことから、名義変更通達は以下のとおり、贈与税の課税を行わない又は行わないことができる取扱いを定めている。

- 他人名義により不動産、船舶等を取得した場合で贈与としない場合
- 他人名義により有価証券を取得した場合で贈与としない場合
- 他人名義により取得した財産の処分代金等を取得者の名義とした場合の取扱い

- 他人名義による財産の取得等に関する取扱いを熟知している者の不適用
- 過誤等により取得財産を他人名義とした場合等の取扱い
- 法令等により取得者等の名義とすることができないため他人名義とした場合等の取扱い
- 取得者等の名義とすることが更正決定後に行われた場合の取扱い
- 法定取消権等に基づいて贈与の取消しがあった場合の取扱い
- 贈与契約の取消し等があったときの更正の請求の取扱い
- 贈与契約の取消し等によりその贈与財産が相続人に帰属した場合の取扱い
- 合意解除により贈与の取消しがあった場合の取扱い
- 贈与契約の取消し等による財産の名義変更の取扱い

上記取扱いは、相基通 9-9 の例外として、名義人が所有者としての実質を伴わないケースとして通常想定される場合を、課税庁の立場から列举したものであり、この名義変更通達に盛り込まれていない名義変更であったとしても、それが実質を伴うものではないとの主張（反証）が納税者から行われている場合には、名義変更の理由や名義人の取得意志の有無、更には名義人の使用収益や管理処分状況等の当該名義変更の背後にある事実関係を見極めた上で、名義変更が実質的に所有権の移転を伴うものであるかどうかを総合的に判断する必要があるだろう。

したがって、名義変更通達は、相基通 9-9 の例外として通常想定されるケースを、課税庁の立場から飽くまでも例示したものに過ぎず、納税者サイドにおける事情を背景とした任意の名義変更も現実には十分想定されることから、名義変更通達は、贈与税の課税を行わない例外的なケースのすべてを網羅的に限定列举したのではないことに十分留意する必要があるだろう⁽²⁾。

4 不動産登記法等における登記の意義と真実性確保の限界

それでは、我が国の名義変更手続である登記制度はどのような目的や法的根拠があり、また、その登記名義の真実性を確保するための制度がどのようなものであり、その位置付けがどうなっているのかについて、ここで関係法令である不動産登記法⁽³⁾等により概観することとしたい。

(1) 不動産登記の公信力

民法 176 条は、「物権の設定及び移転は、当事者の意思のみによって、その効力を生ずる。」と規定し、同法 177 条は、「不動産に関する物権の得喪及び変更は、不動産登記法その他の登記に関する法律の定めるところに従いその登記をしなければ、第三者に対抗することができない。」と規定している。すなわち、我が国の民法は、物権変動に意思主義を採用するとともに、不動産に関する物権変動の第三者対抗要件として登記が必要である旨を明確にしているが、当該登記の公信力に関する規定は存在しない。このことから、我が国では、登記簿の記載内容と真実の権利関係が一致しない可能性があり、その場合に登記簿の記載を信頼して行為を行っても、法律上特段の保護手段が用意されている訳ではないので、不動産を取得しようとする者や当該不動産の所有権の変動を前提として処分行為を行おうとする者は、当該不動産登記が真実の権利関係を表示していることの確認を行う必要が生じる。

このように我が国の不動産登記制度は、民法 177 条に基づく、不動産に関する物権変動の第三者対抗要件としての登記制度として設計されており、法律上、登記の公示力はあっても公信力はないことから、民法 94 条 2 項の類推適用等により、登記による公示内容を信頼して取引した善意又は善意無過失の第三者が保護された判例はあるものの、法的にすべての第三者が保護されるものではない点に留意する必

要がある。

ただ、不動産登記法1条に規定された同法の目的である国民の権利の保全と取引の安全と円滑のためには、登記簿の記載内容と真実の権利関係が一致していることが求められることはいうまでもないことから、真実性の確保のための諸施策については、同法の中に関係規定が置かれている。

(2) 不動産登記の真実性確保策

不動産登記法61条は、「権利に関する登記を申請する場合には、申請人は、法令に別段の定めがある場合を除き、その申請情報と併せて登記原因を証する情報（以下「登記原因証明情報」という）を提供しなければならない。」と規定している。すなわち、不動産登記は、物権変動を登記するものであることから、その物権変動の原因である契約等が有効に成立していることを登記官が審査できるものでなければならない、その裏付けとなるのが登記原因証明情報の提出ということである。

それでは、登記官による権利に関する登記の登記原因証明情報の審査については、実際どのように行われているものであろうか。審査方法については、登記の申請内容と一致する実体的権利関係が存在することにつき積極的確信又はそれに近い程度の心証に達するための実地調査を伴うような審査方法（実質的審査主義）ではなく、申請に応じた実体関係が有効に存在するとの推定に立ち、そうした実体関係の存在が特に疑わしいと思われる場合に限り申請を却下する消極的・窓口的審査方法（形式的審査主義）が取られている。もちろん、登記の申請内容と実体的権利関係の一致のためには、実質的審査が望まれるところであるが、不動産に関する日々の膨大な数の権利変動を、限られた登記官がすべて悉皆的に実地調査を行い、その真実性を確認することは事務量的にみても現実的ではないという背景もあるものと思われる。

ただ、不動産登記法25条は、不動産登記の申請を却下する場合を定めており、同条6号は、申請情報の内容である不動産又は登記の目的である権利が登記記録と合致しないときは、登記官は、その不備の補正ができない限り、当該申請を却下しなければならないとされている。

したがって、現行の不動産登記の真実性確保策としては、登記官による登記の申請内容と実体的権利関係の一致についての実地調査を含む悉皆的な審査は行われていないが、審査官による主観的な判断を避けるため、不動産登記の申請に関する却下事由を条文に明記することにより、客観的審査を担保していると考えてよいだろう。

(3) 不動産登記の登記原因証明情報の閲覧制度

不動産登記法121条3項は、「何人も、正当な理由があるときは、登記官に対し、法務省令で定めるところにより、手数料を納付して、登記簿の附属書類の全部又は一部の閲覧を請求することができる。」旨規定しているが、登記簿の附属書類の範囲については、同法26条が、「申請情報と併せて提供することが必要な情報」として政令委任し、不動産登記令2条1号が、添付情報がそれに該当するものとし、権利に関する登記を申請するときの添付情報については、同令7条5号ロが、登記原因証明情報がそれに含まれる旨規定している。

すなわち、不動産の権利変動を証する添付情報である登記原因証明情報は、正当な理由がある第三者は、手数料を納付して、その閲覧をすることができる制度となっており、登記の外観がその実質を伴うものかどうかの検証は、登記官のみならず、その情報を必要とする第三者においても可能なものとなっている。

ただ、当該登記原因提供情報の提供形式については、登記官の形式的審査において、登記原因が真実に存在するとの心証を形成するものであれば、証明情報としては、売買契約書や贈与契約書のなどの証拠の原本である必要はなく、登記申請のために新規に作成された書面であっても、それが登記原因の存在を証明するのに必要十分な情報が含まれ、かつ、登記名義者名義で作成され、その者の押印がされたものであれば認められている（報告形式の登記原因提供情報）。

したがって、第三者は、登記原因提供情報の閲覧により、権利変動の原因を書面で検証することができるが、当該登記原因提供情報は、必ずしも証拠の原本性を要求していないことから、その真実性の判断をどのように行うのが重要な問題になってくるものと思われる。

（4）不動産登記の虚偽記載に対する罰則

これまでみてきたとおり、不動産登記に公信力はなく、その登記内容の真実性を確保するため、不動産登記法は、不動産登記の申請に際しては、登記原因証明情報の添付を義務付けているが、登記申請者が、登記申請において虚偽記載を行うケースも想定される。そこで、こうした不動産登記の虚偽記載については、刑法157条が公正証書原本不実記載等の取扱いを定めており、同条1項は「公務員に対し虚偽の申立てをして、登記簿、戸籍簿その他の権利もしくは義務に関する公正証書の原本に不実の記載をさせ、又は権利若しくは義務に関する公正証書の原本として用いられる電磁的記録に不実の記載をさせた者は、5年以下の拘禁刑又は50万以下の罰金に処する。」と規定し、刑法は、登記簿への不実の記載をさせることが犯罪であることを明確にしている。

不動産登記簿への虚偽記載は、不動産取引の社会的安全性の確保に対する挑戦的な犯罪行為であり、その罪が刑法により厳しく罰せられることは当然であると考えられる。したがって、我が国の刑法が、不動産登記への不実の記載をさせることを犯罪として取り扱うことで、登記申請の虚偽記載の抑止力になっていると考えられるが、法的抑止力の存在と現実の虚偽記載の存在は別物であり、これにより、すべての虚偽記載が一扫される保証はないことから、やはり、登記の真実性の確認は実際には必要であることを肝に銘じるべきであろう。

（5）小括

以上、民法、不動産登記法、刑法等の不動産登記に関する関係法令をみてきたが、不動産登記の真実性の確保のために、これまでに関係諸制度が法令上整備されているものの、我が国の不動産登記は、飽くまでも公示による第三者対抗力を与えるものであり、公信力はないことから、やはり、登記事項の真実性は完璧なものではない（登記簿の記載内容と真実の権利関係が一致しない可能性がある）ことを意識した対応が現実には求められていると考えざるを得ないだろう。

こうしたことを踏まえ、以下では、現実の実務で求められる贈与事実の認定におけるその立証責任とその立証の程度のあり方について、これまでの判例等から検討することとしたい。

5 贈与事実の立証責任と課税庁に求められる立証の程度

前述のとおり、我が国の不動産登記制度では、登記には公示力はあるとしても公信力が認められておらず、登記の有無にかかわらず法的効力が生じる諾成契約である贈与契約は、贈与者と受贈者の意志の合致のみにより成立し、所有権が移転するものであることは、課税庁が主要事実となる課税要件事実である贈与事実の認定を的確に行う上で立証上の困難を与えるものとなっている。そこで、課税庁による調査に

よっても贈与事実の存在が不分明となり、その存否が確定できないような事態になった場合の不利益を、課税庁が負うのか、あるいは納税者が負うのかという立証責任の問題が発生することから、我が国における税務訴訟の立証責任の分配の問題についてここで整理しておくこととしたい。

贈与税の課税処分取消訴訟は、税務訴訟であるが、その立証責任の分配については、我が国では、法律要件分類説がこれまでの民事訴訟における多くの判例で採用されており、学説においても多数説とされている⁽⁴⁾。そこで、同説により贈与事実の認定の立証責任の分配を考えると、贈与事実は、実体法である相続税法において租税債権の権利発生要件と規定されていることから、租税債権の債権者である国に立証責任があることとなり、贈与事実の立証責任(本証)は課税庁側にあることとなる。一方で、贈与事実の不存在を主張する納税者側の立証については、その立証責任がないことから、反証のみで足りることとなる。

また、立証に係るそれぞれの証明責任の程度についてみると、立証責任を負う側の立証は、本証が必要となり主要事実の存在について裁判官に確信を抱かせる必要がある一方、立証責任を負わない側の立証は、反証で足り、本証によって形成されつつある裁判官の心証を動揺させ、真偽不明の状態に持ち込めば足り、その不存在まで立証する必要はないものとされている。

したがって、課税庁は、前述の相基通9-9や名義変更通達に基づき課税処分を行う場合であっても、贈与事実の存在について、裁判官に確信を抱かせる本証を求められる立場にあり、当該名義変更通達に盛り込まれていない名義変更事由であったとしても、その名義変更が実質を伴うものではないとの主張(反証)が納税者からされている場合には、立証責任のある課税庁は、その抗弁として、更に強力な証拠を提出する必要があることとなる。納税者の名義変更の事由は多種多様であり、個別の事情等も想定されるところ、課税庁が贈与税の課税処分を行うには、課税要件事実である贈与者から受贈者への所有権の移転の事実を見極める必要があり、そのためには、名義変更の原因となった①贈与の目的と贈与者の贈与意思の存在、②受贈者の受贈意思の存在、③受贈者の使用収益、管理処分の状況等を的確に把握した上で、名義変更が実質的に所有権の移転を伴うものであることについて、裁判官に確信を抱かせる程度の証拠が必要となることに課税庁は十分留意すべきであろう。そうであれば、課税庁がその調査の過程において名義変更が所有権の移転を伴うものであることの確たる証拠を収集できないような事案については、課税庁は、推認のみに基づき安易な贈与税の課税処分を行うことは控えるべきであろう。

本判例においては、課税庁は、①名義変更の目的が会社の保証人である父親の個人財産の差押えを回避するために行ったこと、②受贈者名義人は本件名義変更が父親の所存のみで行ったものであり贈与を受けたという認識がないこと、③受贈者名義人が登記された不動産の使用収益や管理処分を行っていないこと等の事実関係を的確に押さえておらず、当該贈与が将来相続人となることが想定される妻や子の相続税回避対策であるとの単なる推認や、経験則に基づき名義変更により贈与認定を行う課税実務の慣例を理由として、証拠不十分のまま贈与税の課税処分を行っていることがうかがえる。

こうしたことから、課税庁が、贈与税の課税処分に係る課税要件事実である贈与事実を認定する際には、前述の法律要件分類説による立証責任の分配を前提に考えると、贈与事実の存在について裁判官に確信を抱かせる本証が求められることを意識すべきであり、そのためには、贈与者と受贈者の意志の合致のみで成立する諾成契約である贈与契約の性質に鑑みると、登記名義に係る①贈与の目的と贈与者の贈与意思の存在、②受贈者の受贈意思の存在、③受贈者の使用収益・管理処分の状況等を、前述した登記原因証明情報の検証と両当事者である贈与者と受贈者に対する聴取、更には当該供述を裏付ける物証等により的確に把握した上で、当該権利変動に関する登記内容である贈与が実質的に所有権の移転を伴

うものであることについての十分な証拠を収集する必要があるといえるだろう。

6 租税の遡脱防止の観点から課税庁に求められる対応

前述したとおり、課税庁による贈与事実の認定は、登記名義のみに拘泥するのではなく、その背後にある所有権の移転の有無を調査により的確に見極める必要があることは当然であるが、一方で、登記名義と所有権移転の関係が不明瞭な事案において、納税者が、親族間の贈与時に登記名義が実質ではないと主張したにもかかわらず、相続時には登記名義が実質であると逆に主張し、当該登記名義の真実性について矛盾した主張をした場合には、個人間の財産の移転について、相続税も贈与税も課されないという不合理が発生し、租税の遡脱につながる事となる。こうしたことから、名義変更がされていてもそこに真に事情があり、名義人に対し贈与税を課税しないと課税庁が認定した場合には、当該名義変更に関し法令上の制限等がある場合を除き、当該名義を真実の取得者に確実に変更しておくことが重要であり、現行の名義変更通達もその取扱いに沿ったものとなっている。

そもそも、登記名義が所有権の変更を伴うものか否かの判断の慎重と相続税・贈与税の遡脱防止の観点は全く別問題であり、課税庁の判断の慎重がその後の租税の遡脱の可能性を高めるものであってはならず、課税庁が下した名義変更による所有権移転の有無に係る事実認定の結果を登記簿に確実に反映させておくことが事後の税務行政上のトラブル防止のためにも必要不可欠である。

また、贈与者と受贈者が通謀して、贈与契約の存在を仮装・隠ぺいし、名義変更による所有権の移転を曖昧にすることで租税の遡脱を図ろうとしているような悪質なケースについては、適正な課税を確保する見地からも厳正な対応が求められることは今更いうまでもない。

こうした諸点に鑑みると、不動産の権利変動に係る登記については、公信力が認められないことの限界を意識し、それが実体を伴うものであるか否かの慎重な判断が求められるものであるが、課税庁による実体的な権利変動の事実認定は、経験則からしても第一義的には登記名義により確認を行うことを基本とすべきであり、登記名義という外観が真実の権利関係という実質を表示していることの確認を行い、仮にその真実性に疑義があり、名義が権利を適切に表わしていないとの事実を認定した場合には、当該名義を真実の取得者に変更し、登記名義と権利関係を確実に一致させておくこと⁽⁵⁾が、その後の適正かつ円滑な資産税事務運営のために必要不可欠であることに十分留意すべきである。

III 結論

登記名義の変更と贈与事実の認定の在り方について、不動産登記の例により、上述のとおり検討してきたが、主な留意点としての提言をまとめると、以下のとおりである。

- 名義変更に係る課税実務の取扱いとされている相基通 9-9 は、不動産、株式等の名義変更があった場合における贈与事実の認定の証拠となるものではなく、課税庁の原則的な贈与事実の認定手法を定めた取扱通達であり内部的な指針に過ぎず、「原則として贈与として取り扱うものとする」との表現は、名義変更が実質的な権利の移転を伴わない例外的なケースが実体的に存在することを予定しているものであり、それは名義人が真実の所有者ではないことの反証を前提にしているものと理解すべきである。
- 個別通達である名義変更通達は、相基通 9-9 の例外として通常想定されるケースを、課税庁の立場から飽くまでも例示したものに過ぎず、納税者サイドにおける事情を背景とした任意の名義変更も十分

想定されることから、名義変更通達は、名義による贈与税の課税を行わない例外的なケースのすべてを網羅的に限定列挙したものではないことに留意し、納税者から反証がされている場合には、その主張の真実性を十分吟味する必要がある。

- 民法、不動産登記法、刑法等の不動産登記に関する関係法令をみると、不動産登記の真実性の確保のために、不動産登記申請の際の添付情報である登記原因証明情報の提出など、これまで関係諸制度が法令上整備されているものの、我が国の不動産登記は、飽くまでも公示による第三者対抗力を認めるものであり、公信力はないことから、登記事項の真実性は完璧なものではない（登記簿の記載内容と真実の権利関係が一致しない可能性が現実には存在する）ことを意識した対応が関係者には求められていると考えざるを得ない。
- 課税庁が、贈与税の課税処分に係る課税要件事実である贈与事実を認定する際、法律要件分類説による立証責任の分配を前提に考えると、贈与事実の存在について裁判官に確信を抱かせる本証が必要とされることから、そのためには、贈与者と受贈者の意志の合致のみで成立する諾成契約である贈与契約の性質を鑑みると、登記名義に係る①贈与の目的と贈与者の贈与意志の存在、②受贈者の受贈意思の存在、③受贈者の使用収益・管理処分状況等を、登記原因証明情報の検証と両当事者である贈与者と受贈者に対する聴取、更には当該供述を裏付ける物証等により的確に把握した上で、当該権利変動に関する登記内容である贈与が実質的に所有権の移転を伴うものであることについての十分な証拠を収集する必要がある。
- 不動産の権利変動に係る登記については、公信力が認められないことの限界を意識し、それが実体を伴うものであるか否かの慎重な判断が求められるものであるが、贈与税は相続税の補完税であり、その後の租税の遁脱を防止する観点からも、課税庁による実体的な権利変動の事実認定は、経験則からしても第一義的には公的文書である登記簿の名義により確認を行うことを基本とすべきであり、登記名義という外観が真実の権利関係という実質を表示していることの確認を行い、仮にその真実性に疑義があり、名義が権利関係を適切に表わしていないとの事実を認定した場合には、当該名義を真実の取得者に変更し、登記名義と権利関係を確実に一致させておくこと⁽⁵⁾が、その後の適正かつ円滑な資産税事務運営のために必要不可欠であることに課税庁は十分留意すべきである。

《注》

- (1) 相基通 9-9 は、相続税法 9 条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合——その他の利益の享受——）関係通達であるが、それは同条が定めるみなし贈与の法令解釈を行うものではなく、同法 1 条の 4（贈与税の納税義務者）の本来の贈与に関する取扱通達であることに留意する必要がある。
- (2) 名義変更通達の射程は、課税庁側からみた名義変更が実体を反映しない通常の場合をカバーしていると思われるが、不動産登記は、飽くまでも登記人の自由な登記申請が原則であることから、納税者側の事情による任意の登記申請のすべての態様を包含することはできないと考えられる。
- (3) 不動産登記法の制定は、明治 32 年に遡るが、その後、平成 16 年に登記申請の電子化等の導入を含めた全部改正が行われ、今日に至っている。
- (4) 立証責任の分配については、民事訴訟と同様に考える①法律要件分類説の他にも、適用すべき法規の立法趣旨、当事者間の公平、事案の性質、立証の難易等から個別に分配を考える②個別検討説や国民の権利を侵害する侵害的行政処分は被告行政庁に立証責任があり、国民が自己の権利の拡張を求める場合には国民に立証責任があるとする③権利制限・拡張区分説があるが、判例、学説とも①法律要件分類説によるものが多数を占めている。
- (5) 不動産の権利変動は、民法上、意思主義であるが、適正な課税実務の遂行には、当該意思に基づく権利変動の内容を公的文書である登記簿の内容と一致させておくことが必要不可欠となる。

《関係判決》

東京地裁平成3年9月3日判決（昭和63年（行ウ）第101号 課税処分取消請求事件）

《関係法令等》

相続税法1条の4（贈与税の納税義務者）

民法94条（虚偽表示）

同176条（物権の設定及び移転）

同177条（不動産に関する物権の変動の対抗要件）

不動産登記法1条（目的）

同25条（申請の却下）

同26条（政令への委任）

同61条（登記原因証明情報の提供）

同121条（登記簿の附属書類の写しの交付等）

不動産登記令2条（定義）

刑法157条（公正証書原本不実記載等）

相続税法基本通達9-9

昭和39年5月23日付直審（資）22, 直資68 名義変更等が行われた後にその取消等があった場合の贈与税の取扱いについて

《参考裁決》

国税不服審判所平成15年3月25日裁決

国税不服審判所平成27年9月1日裁決

《参考文献》

鎌田薫・寺田逸郎・村松秀樹『別冊法学セミナー新基本法コンメンタール不動産登記法【第2版】』（日本評論社，2023年4月10日）

七戸克彦『論点解説改正民法・不動産登記法』（ぎょうせい，2024年5月20日）

七戸克彦『新旧対照解説改正民法・不動産登記法』（ぎょうせい，2021年6月20日）

山野目章夫『不動産登記法入門（第3版）』（日経文庫，2022年2月15日）

松本好正『事例と解説によるみなし贈与課税の実務』（大蔵財務協会，2022年12月12日）

伊藤俊一『新版Q&Aみなし贈与のすべて』（ロギカ書房，2022年11月20日）

中尾巧・木山泰嗣『新・税務訴訟入門』（商事法務，2023年6月24日）

木山泰嗣『税務訴訟の法律実務第2版』（弘文堂，2014年6月4日）

裁判所職員総合研究所『民事訴訟法講義案3訂版』（司法協会，2016年6月1日）

田中豊『論点精解民事訴訟法——要件事実で学ぶ基本原理——改訂増補版』（民事法研究会，2018年9月19日）