

贈与税における贈与事実の認定

柴 由 花*

Gift Tax and Fact-Findings of Gift

Yuka SHIBA

I. はじめに

近年、我が国では、家族形態の変容、高齢社会の進展により、死別した配偶者の老後の保障が問題となっており、高齢化の進展や社会経済の変化に対応するため、相続法が大きく見直された。2018年(平成30年)、「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律」と、法務局において遺言書を保管するサービスを行うこと等を内容とする「法務局における遺言書の保管等に関する法律」が成立し、被相続人の死亡により残された配偶者の生活への配慮等の観点から配偶者居住権が創設されたほか、同改正で特別受益の持ち戻し期間に制限が設けられ、配偶者に配慮した政策が取り入れられた¹⁾。また、社会・経済の変化への対応を図るため、2017年(平成29年)、「民法の一部を改正する法律」により債権法が改正され、贈与に関する規定が若干改正された。

他方、高齢社会の進展は介護等の必要性から、これまで以上に、家族内での生前贈与による資産移転の必要が生じると考えられる。子や孫といった直系卑属については、贈与税の特例や事業承継税制によって、若年層への一定の資産の移転が講じられてきたところであるが、贈与税については、名義預金、名義株式など、贈与の成立が問題となることが少なくない。親の遺産動機・遺産の分配方法は子の同居・介護・援助行動に影響し、親と同様、子も利己的であると考えられることから²⁾、贈与による分配方法についても、親と子も利己的な動機が働くものと想定される³⁾。そこで、本稿では、家族内の贈与をめぐる課税問題について、贈与事実の認定を中心に考察を行う⁴⁾。

II. 贈与税の機能

1. 富の再分配

相続税の課税根拠として富の再分配が挙げられるが、贈与税もまた、相続税の補完税として、富の再分配の機能を有している⁵⁾。

* 現代マネジメント学部 現代マネジメント学科

2. 相続税および所得税の補完税としての贈与税

相続時に相続財産に相続税を課税すると、生前に贈与を行うことで相続税を回避することが可能になる。そのため、生前の贈与に対して贈与税が必要となる。贈与税が、相続税の補完税と言われる所以である。また、みなし贈与の規定も相続税を補完するものである。

他方、「理論的には、贈与による財産の取得は、取得者の担税力を増加させるから、それ自体として課税の対象とされるべきものである」とされているように⁶⁾、包括的所得概念に基づけば、贈与による財産の取得は所得として課税され得る。この点、贈与税は、受贈者の所得税を補完する機能をも有する⁷⁾。

したがって、贈与税は、相続税のみならず所得税についても、租税回避防止の機能を持ち合わせていると考えられる。とりわけ、贈与税は相続税の補完機能を有するがために、贈与そのものが、相続税の租税回避目的として解釈される傾向を内在しているといえよう。

3. 相続税を補完しない贈与税—若年世代への資産移転

近時、高齢者から、消費が活発な現役世代へと資産移転を促し、経済活性化につなげるために、贈与税の減税措置が講じられている。住宅取得等資金の贈与⁸⁾、税率構造の緩和⁹⁾、教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置¹⁰⁾、結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置¹¹⁾、非上場株式等の贈与税の納税猶予及び免除による贈与の促進¹²⁾といった経済対策としての贈与税減税制度が講じられ、家族内の分配が促進されている。贈与税の課税ベースや税率を軽減することで、贈与による資産の承継を促すインセンティブとしている。

このような若年世代への資産移転の必要性は、実務からも要請されており、「相続税の課税に取り込まれない生前贈与については、相続税の補完という考え方を捨象し、贈与税のみで課税関係を完結させることが適当である。これを踏まえて円滑な資産移転に資する贈与税の仕組みを採用すべきである。」¹³⁾と提言されている。一連の経済対策を理由とする贈与税の減税は、「あくまでも富裕層の内部での所得移転、あえていえば相対的な再分配であり、富裕層への課税を強化して税の再分配を行い、さらにそれを財源の一部として低所得者層への支出を行うという再分配とはかなり意味が異なる。」¹⁴⁾と指摘されているように、富の再分配に反することは否めないが、家族内での若年層への分配を促すものである。

相続税の補完機能のない贈与税、すなわち若年世代への資産移転を目的とする相続税減税特例については、一定の要件を満たす必要があり、贈与が相続税の租税回避目的と解釈される可能性は低いものと考えられる。

Ⅲ. 贈与税における贈与の意義

1. 民法上の贈与と相続税法上の贈与

贈与税は、「贈与により財産を取得した者」に課税される（相続税法1条の4）。相続税法は、本来の贈与財産のほか、一定の場合は贈与とみなして贈与税を課すこととしている（相続税法5条ないし9条）¹⁵⁾。これは贈与契約が成立していない場合でも、経済的に贈与と同視できる場合は、課税の公平上、贈与とみなして課税するものである。

贈与税における贈与事実の認定

民法上、贈与には、書面による贈与と書面によらない贈与とがあるが、贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる（民法549条）。書面によらない贈与は、各当事者が撤回することができる。ただし、履行の終わった部分については、この限りでない（民法550条）。

相続税法上、贈与について定義規定がないことから、民法における贈与と同義に解されることになる。大阪地判昭和52年7月26日行集28・6＝7・745頁は、「財産の取得が相続税法にいう『贈与』（同法3条ないし9条により贈与とみなされるものを除く）に因るものであるかは民法における贈与と同様に当事者の意図によって定められるべき」として、相続税法における贈与についても、民法同様、当事者の意図が重視している。

2. 民法上の贈与と相続税法上の贈与との違い

もっとも、民法上の贈与が必ずしも贈与税の対象となるわけではない。贈与税は、受贈者に課税されるが、個人からの贈与に限定され、法人からの贈与については所得税が課される。また、個人からの贈与であっても政治献金のように相続関係が発生しないものは、相続税法ではなく所得税法の対象となる¹⁶⁾。なお、受贈者に一定の債務を負担させることを条件にした個人からの負担付贈与¹⁷⁾も贈与に含まれ、贈与財産の価額から負担額を控除した価額に贈与税が課税されるが、所得税法60条1項1号の贈与については、負担付贈与は含まれないと解されている^{18) 19) 20)}。

相続人に対する贈与は、相続開始前の10年間にされたものに限り遺留分の基礎財産に含まれる（改正民法1043条、1044条3項²¹⁾）。相続人に対し、相続開始より10年以前に贈与された財産は、遺留分を算定するための財産の価額に含まれない。相続税法は、相続開始前3年間の贈与については、相続財産として、贈与税ではなく相続税を課すこととしている。

3. 家族内の財産の贈与の有無の判断

贈与の態様、贈与のタイミングによって課税関係が異なるものの、相続税法に規定する贈与の意味を民法上の贈与と異なる意味に解する必要はないと考えられる²²⁾。しかし、相続税の補完税としての贈与税における贈与の解釈は、贈与の有無が問題となることが少なくない。家族内の財産の贈与の有無は、個別の事案ごとに、その具体的事実関係に即して判断するほかはなく²³⁾、客観的に判断することが難しい。

Ⅳ. 老人ホームの入居一時金返還金をめぐる家族内での分配と課税

1. 受取人の出損が重視された事例（民事）

老人ホーム入居者と事業者との間における返還金の受取に関する契約条項をどのように解釈すべきかが問題となった事例として、民事上は入居一時金返還金の受取に関する契約条項について受取人の出損を尊重する立場を採用する裁判例があるが（東京高判平成9年6月30日判時1610号75頁）、相続税法の適用においては、老人ホーム入居者（贈与者・被相続人）の財産の出損といった経済的帰属を重視する裁判例が少なくない。

2. 贈与税の非課税財産に該当すると判断された事例

相続税法は、「扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの」(相続税法21条の3第1項2号)について、贈与税の非課税財産としている。配偶者(夫)による入居一時金の拠出が、生存配偶者(妻)である入居者の生活費に充てるために通常必要と認められるものかどうかの問題となる。被相続人が生前に配偶者のために入居一時金を拠出し、その入居一時金が、贈与税の課税財産に該当するか否かが争われた事例で、国税不服審判所裁決平成22年11月19日裁決事例集81号は、老人ホームの入居金に相当する金額は、介護を必要とする配偶者の生活費に充てるために通常必要と認められるものであると解するのが相当とし、贈与税の非課税財産に該当すると判断した。

他方、国税不服審判所裁決平成23年6月10日裁決事例集83号は、老人ホームの入居一時金を社会通念上日常生活に必要な費用であると認めることはできず、生活費には該当しないとして贈与税の非課税財産に該当しないと判断した。

3. 経済的利益を享受したとしてみなし贈与にあたとされた事例

国税不服審判所裁決平成25年2月12日裁決事例集90号は、被相続人と受取人との間の贈与契約の有無ではなく、入居一時金返還金という経済的利益についてみなし贈与と認定した。返還金の受取に関する契約条項を入居者の死亡時に入居一時金の返還金を受取人に帰属させる意味に解し、当該契約条項は第三者のためにする契約であり、入居一時金返還金の受取人が、入居者の死亡を停止条件として返還金請求権という経済的利益を得たとされたが、相続開始前3年以内の贈与であることから、入居一時金返還金は相続財産に加算された²⁴⁾。審判所は、本件入居契約のみをもって、本件被相続人と受取人との間に本件入居一時金に係る返還金の返還を請求する権利を贈与する旨の死因贈与契約が成立していたと認めることはできないし、相続開始時より前に、当該当事者間でその旨の死因贈与契約が成立していた事実や、被相続人がその旨の遺言をしていた事実を認めることはできないものの、預け金があったとは認められないこと、入居一時金の原資は定期預金の一部であると認められることからすれば、実質的にみて第三者のためにする契約を含む入居契約により、相続開始時に、被相続人に対価を支払うことなく、同人から入居一時金に係る返還金の返還を請求する権利に相当する金額の経済的利益を享受したというべきと判断した。

4. 入居一時金の出捐の状況から返還金が相続財産であるとされた事例

東京地判平成27年7月2日税務訴訟資料265号順号12688頁²⁵⁾は、一時金の返還金の受取人の指定は、返還事務の便宜のために予め本件入居契約において受取人が指定されているにすぎず、指定された受取人に当然に返還金全額を帰属させる趣旨ではないとした。本判決は、「入居者死亡時の返還金受取人欄」に「入居者以外の受取人」自身の受取人が署名押印しているにもかかわらず、入居一時金の出捐の状況から、返還金は、受取人が直接、相続するのではないとされた^{26) 27) 28)}。

また、入居契約において返還金受取人を長男と定めていたものの、老人ホームの入居一時金の一部を出捐していた妻が返還金を相続開始時点で取得したとされた例がある(国税不服審判所平成18年11月29日裁決事例集72号495頁)。

5. 入居一時金返還金の受取に関する契約条項の解釈

老人ホームの入居一時金の返還金の受領については、入居一時金の出損が重視されている。高齢者の介護や財産管理等、入居契約時の入居者と受取人との関係から、単に入居一時金の出捐だけでなく、契約上、受取人として記載された者の意思についても考慮することで、贈与や死因贈与と考えることも可能であろう²⁹⁾。

V. 贈与税における贈与事実の認定

1. 贈与にかかる事実認定の困難性と相続税法における実質課税の原則

家族内の財産の贈与の有無を判定することは、贈与財産の帰属を判定する上で、重要であるにも関わらず、相続税法には実質課税の原則に関する明文規定が置かれていない。しかし、裁判例や学説において、実質課税の原則が妥当すると考えられている³⁰⁾。

かつて、実質課税の原則をめぐることは、租税法律主義に反する等の点から議論があったところ、近時、事実認定規範として手続法的意味での法律的帰属説が提唱されている。所得の帰属の判定に当たって、契約の締結や内容等の法律的な事実だけが、真実の権利者・取引主体の蓋然的様相を示す事実として決定的な意味をもつのではなく、経済的利得の現実の管理支配という経済的事実も、真実の権利者・取引主体の蓋然的様相を示す事実となり得る³¹⁾。相続税法における実質課税の原則の適用にあたっては、事実認定規範として手続法的意味での法律的帰属説に基づく帰属の判定が重視されるべきである。

2. 書面による贈与と贈与税の納税義務の成立時期

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が（国税通則法15条の2項5号）、書面による贈与の場合、「その契約の効力の発生した時」が財産取得の時として扱われている（相続税基本通達1の3・1の4共-8(2)）。公正証書により贈与契約を締結した上で、除斥期間の経過するまで登記をしなければ、贈与税を回避することができ、相続税をも回避することも可能であることから、贈与契約の発生時を公正証書作成時とするのか、登記時とするのが問題となる。名古屋高判平成10年12月25日訟月46巻6号3041頁は、「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見るべきである。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」として、本件不動産の取得時期を登記時と判断した。登記をしなかったことをもって、課税庁は、公正証書の作成を「仮装行為ないし虚偽表示」と認定したものと考えられるが³²⁾、公正証書作成時の贈与意思を完全に否定することは難しく³³⁾、書面による贈与については、原則として贈与契約成立時に財産の取得があったものとすべきであろう。

3. 贈与における贈与者の意思の重視

民法では、贈与の解釈について「契約の内容を決めるに際して主導的な役割を果たすのは贈与者であることにも留意が必要である。すなわち、贈与は、実際には、目的物の内容・性質・数量について、両当事者が対等の地位に立って交渉し、その結果として締結されるとは必ずしもいえない。何を贈与の目的とするかについての決定の主導権は贈与者にあり

受贈者は、その内容を受諾するかどうかを決定するという限度で、合意形成に開与するにすぎないことが多い。そして、受贈者のこの消極的な役割を正当化するのは、贈与者の出損により受贈者に一方的に利益が与えられるという贈与の無償性および、場合によってはその恵与的性格である。その意味で、契約であるといっても、贈与の合意における贈与者と受贈者との関係は、他の契約とは異なる。したがって、贈与契約においては、契約の内容確定について主導的な役割を果たすのは贈与者であることに留意して、贈与契約の解釈がなされる必要がある。』³⁴⁾として、贈与者の意思が重視される。民法の改正にあたり、贈与の合意における当事者の意思、とくに贈与者の意思の脆弱さを補う方法として、贈与について書面の作成を有効要件とすることも提案されたが³⁵⁾、わが国における贈与契約の実態から見て適切でないといわれ、書面の作成は有効要件とされなかった。

相続税法において贈与が問題となる局面でも、贈与者（被相続人）の財産の出損が重視されており、老人ホームの入居一時金をめぐる裁決例や裁判例でも、その点から判断されていると考えられる。

4. 重視されない受贈者の意思

民法上、贈与は贈与者・受贈者間の契約であり、単独行為である遺贈と区別されるが、その趣旨は、何びとも他人から自己の意に反して自己の願いもしない財産的利益の享受を強要されるべきではないという点にある³⁶⁾。贈与契約においては、契約の内容確定について主導的な役割を果たすのは贈与者であることに留意して贈与契約の解釈がなされるとされ、贈与契約の解釈における受贈者の意思については、相対的に重視されないと考えられる。これは、相続税法の贈与が問題となる局面で、受贈者の贈与財産の管理・処分が重視されていることにつながる。

5. 書面によらない贈与と贈与税の納税義務の成立時期

書面によらない贈与の場合、財産取得の時期は、「その履行の時」とされている（相続税基本通達1の3・1の4共—8（2））。金地金の贈与が問題となった京都地判平成27年10月30日税資265号順号12750（以下、本判決という。）は、まず、国税通則法15条2項5号の趣旨は、「贈与税が、受贈者の担税力に着目して課される税であることから、受贈者が当該贈与によって現実に担税力を取得するに至った時に課税する点にあると解される。そして、書面によらない贈与がされた場合、その履行が終わるまでは、各当事者がいつでも自由に撤回することができるため（民法550条）、その履行完了前は、贈与の目的とされた財産の確定的な移転があったということができないから、受贈者が現実に担税力を取得するに至った時まで評価することはできない。そうすると、贈与税の納税義務の成立時期は、書面によらない贈与の場合、その履行が完了した時と解するのが相当である。」とする。

次に、本判決は、真に、「贈与」契約が成立したのであれば、その後、受贈者が贈与された財産を自己の財産として支配管理し自由に処分することができるのは、贈与の履行の完了を待つまでもなく、贈与の性質上、当然のことであるとした上で、課税庁の「書面によらない贈与の場合、その履行が完了し、受贈者が贈与された財産を、自己の財産として現実に支配管理し自由に処分することができる状態に至った時と解すべきである。」と

いう主張を否定している。このような要件を付加することは、贈与契約自体は成立しているのに、法律上の障害ではなく、事実上の障害によって贈与された財産を自由に処分することができないような場合にまで、贈与契約の成立を否定するようなことになりかねず、「贈与」の概念を混乱させることになり妥当ではないとし、あくまで、「贈与」契約が成立したか否かの事実認定において考慮されるべき事柄であると判断している。つまり、本判決は、課税要件事実と贈与契約が成立したか否かの事実認定とを峻別していると考えられる。

さらに、本判決は、「我が国の民法は、契約の成立には、意思表示の合致のみで足り、契約書等の書面を要しないとしており、この点は、書面によらない贈与であっても同様である。そして、上記の意思表示が合致したか否かは、最終的には、裁判所が自由心証主義に基づいて、諸般の事情に照らして判断する」とする。そして、課税庁の主張する「外形的かつ客観的に明らかな事実」に基づいて判断することを要するものではなく、この点を強調することは、親族間の贈与のように、秘密裏に行われることが多い贈与の場合に、課税の便宜のみが強調され、実際の贈与の時期より明らかに遅い時期を贈与の時期と認定し、その結果、「贈与」の概念を混乱させることにつながるとする。結局、本判決は、贈与者および受贈者の意思表示を外観から形式的に判断し過ぎることを否定していると考えられる。

VI. まとめ

不動産³⁷⁾や預貯金^{38) 39)}について、名義貸しではなく、贈与とされた場合、その預貯金の預け入れがなされた時から名義預金の問題となった時までには、既に贈与税の除斥期間が経過している場合もあり得ることから、この点を利用して贈与税だけでなく相続税の租税回避が行われる場合がある。財産の名義変更や他人名義による財産の取得があった場合であっても、そこに贈与意思が認められず、やむを得ない理由が認められる場合にまで一律に取り扱うことは適当ではないことから、通達⁴⁰⁾が発遣されている。これは、名義変更や他人名義による財産の取得に係る事実認定が必ずしも容易ではないため、贈与と認定すべきでない場合を定型化したものであると考えられている^{41) 42)}。

しかし、高齢化社会においては、介護等の負担を伴う贈与が増えるものと考えられる⁴³⁾。したがって、贈与においては、贈与者の意思や財産の出捐に加え、受贈者の負担と贈与の内容についての意思も重要となろう。老人ホームの入居一時金の受領の指定は、負担付贈与もしくは条件付贈与であるとも考えられ、贈与における当事者の「真の意思」を探る必要があろう⁴⁴⁾。

今後、贈与税のあり方として、相続税の補完税としての贈与税と、若年層への資産移転のための贈与税減税の二つの方向が考えられる。後者については、特例の手続的要件を充足することで、贈与されたことが推認される可能性が高い⁴⁵⁾。前者については、相続税や贈与税の課税逃れが問題となることが少なくないと考えられるが、贈与の有無については、贈与者および受贈者の意思表示を外観から形式的に判断することなく、贈与契約における当事者の「真の意思」を探究して贈与税の納税義務を判定すべきであろう。

注

- 1) 相続税の配偶者控除における「配偶者」の意義について、日蘭の制度比較を通じて、配偶者（女性）の社会的役割が固定される懸念を明らかにしたものとして、柴由花「配偶者の相続と相続税—ケアの視点からの問題」金子宏・中里実 編『租税法と民法』559-577頁（有斐閣、2018）。配偶者居住権に関しては相続税の小規模宅地等の特例が適用されることとされたため、配偶者への居住用財産については、相続開始時に承継させる誘引となると考えられる。
- 2) 遺産動機とは、人々が様々な目的で財産を子供に残そうとする動機のことである。日本では、「遺産動機が、絶対的にもまたアメリカに比べても弱く、遺産の大半は死亡時期の不確実性から来る意図せざる遺産であるか、老後における子の世話・介護や子からの経済的援助に対する見返りである。」とするものに、チャールズ・ユウジ・ホリオカ、山下耕治、西川雅史、岩本志保「日本人の遺産動機の重要度・性質・影響について」14頁（2002）（<http://www.computer-services.e.u-tokyo.ac.jp/p/seido/output/Horioka/horioka091.pdf>, 最終閲覧日2019年9月19日）。
- 3) わが国の贈与税は取得者課税を採用しているが、受贈者の意思はあまり考慮されていないと考えられる。
- 4) 家族内での課税を扱ったものとして、藤谷武史「家族内財産承継の租税法的把握をめぐる問題——非典型財産承継の局面を中心に」社会科学研究68(2) 65-102頁（2017）。
- 5) 高山憲之「相続税・贈与税の水平的公平性」武蔵大学論集24(6) 41-56頁（1977）。
- 6) 金子宏『租税法第23版』591頁注2（弘文堂、2019）。
- 7) 柴由花「相続税と所得税の統合—課税ベースからの考察」横浜国際社会科学研究所8(1) 81-99頁（2003）。
- 8) 措法70条の2。
- 9) 措法70条の2の5。2011年度税制改正では、暦年課税にかかる20歳以上の直系卑属を受贈者とする場合の税率構造が緩和された。
- 10) 措法70条の2の2。教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置が導入され、30歳未満の受贈者に対して教育資金の贈与を行った場合、受贈者1人あたり1,500万円を限度として贈与税を課さないこととされた。2017年分の教育資金の非課税抛出額は、2,304.5億円で、38,196人が贈与を受けている（1人あたり約600万円）。2017年分贈与税申告・課税状況（https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/zoyo2017/pdf/06_kazeijokyo.pdf, 最終閲覧日2019年9月19日）。
- 11) 措法70条の2の3。2017年の結婚・子育て資金の贈与税の非課税抛出額は、38億4,300万円で、920人が贈与を受けている（1人あたり約418万円）。2017年分贈与税申告・課税状況（https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/zoyo2017/pdf/06_kazeijokyo.pdf, 最終閲覧日2019年9月19日）。
- 12) 措法70条の7。
- 13) 日本税理士会連合会税制審議会「贈与税の機能と資産課税における役割について—平成25年度諮問に対する答申—」3頁（2014）（http://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_H25.pdf, 最終閲覧日2019年9月19日）。
- 14) 井出英策「格差は正か、経済対策か：贈与税をめぐって」税研168号50-51頁（2013）。
- 15) 田中啓之「みなし贈与」中里実他編『租税判例百選第6版』151-152頁（有斐閣、2016）。
- 16) 三木義一『相続・贈与と税』94-95頁（一粒社、2000）。
- 17) 民法551条2項、553条。
- 18) 最判昭和63年7月19日判時1290号56頁。
- 19) 所得税法60条1項1号の「贈与」の意義を、同条の立法趣旨に即して解釈するならば、受贈者が何らの負担も負わない単純贈与と、負担付贈与のうち、受贈者らの負担が、贈与者に対し

贈与税における贈与事実の認定

- て、何ら経済的利益ももたらさないもののみを意味すると解することができるとするものに、岩崎政明「譲渡の意義（1）—負担付贈与」中里実他編『租税判例百選第6版』80-81頁（有斐閣、2016）。
- 20) 最判昭和63年7月19日判時1290号56頁について、債務引受を条件とした土地の移転が、そもそも所得税法33条1項にいう「譲渡」にあたるのかと疑問を呈するものに、瀧圭吾「所得税法33条にいう『譲渡』の意義」法曹時報71巻2号260頁（2019）。
 - 21) 今回の民法改正前は、遺留分の基礎財産に含める贈与の期間制限はなく、時期を問わず遺留分算定の基礎となる財産の価格に含めるとされていた（旧民法1029条）。相続人に対する特別受益に該当する贈与は、相続開始前になされたものは、基本的に遺留分算定の基礎となる財産に含まれていた。
 - 22) 小島俊朗「租税法における贈与の意義について」税大ジャーナル26号32頁（2016）。
 - 23) 金子・前掲注6）706頁。
 - 24) 佐藤善恵「老人ホーム入居一時金の返還金が相続財産か否かについて判断した事例（相続税）（税理士×弁護士 視点スイッチで裁決研究）」税務弘報64巻13号（2016）。
 - 25) 控訴審の評釈として、伊川正樹「老人ホームの入居一時金の返還金は相続財産に当たるか【東京高裁平成28.1.13判決】」税務QA172号40-43頁（2016）。
 - 26) 後宏治「返還された有料老人ホームの入居一時金は本来の相続財産か」（<http://www.u-ap.com/report/archives/2017/12/01/vol128-1/>、2019年6月28日最終閲覧）。
 - 27) 相続財産の帰属に関しては、被相続人固有の財産であるのか、相続人固有の財産であるのか問題となる。佐藤孝一「介護型老人ホームの入居者死亡による契約終了を事由とする入居一時金（償却金を控除した残額）の返還請求権の帰属者（相続財産性）」税務事例48巻12号17頁（2016）。
 - 28) 本件返還金は、本件入居契約の解除又は終了に伴う原状回復又は不当利得として返還されるものであって、受領すべき者は本来入居契約の当事者であると理解するのが相当であろうとするものに、木元有香「老人ホームの入居一時金の返還金は、受取人が指定されていたとしても、入居一時金の出捐者が被相続人である等の事情の下では、被相続人に帰属する財産であるとされた事例（東京高裁平成28年1月13日判決）」税と経営1956号16-19頁（2017）。
 - 29) 老人ホームへの入居契約の形態にはさまざまなものがあり、入居契約において返還金の受取人が定められたとしても、これをもって第三者のための契約とするほどまでには定型化されていないとの指摘するものに。片山直子「有料老人ホーム入居一時金等に係る課税問題」税理59巻10号88頁（2016）。
 - 30) 杉村章三郎「贈与税と実質課税の原則」税理8巻9号15頁（1965）。贈与税に関する実質主義にふれた判決として、大阪地判昭和38年10月31日行集14巻10号105頁。
 - 31) 谷口勢津夫『税法基本講義第6版』256-257頁（弘文堂、2018）。
 - 32) 金子・前掲注6）620頁。
 - 33) 望月爾「贈与による財産取得の時期」中里実他編『租税判例百選第6版』150頁（有斐閣、2016）。
 - 34) 民法（債権法）改正検討委員会『詳解・債権法改正の基本方針Ⅳ—各種の契約（1）』146頁（商事法務、2011）。
 - 35) 同上、157-159頁。
 - 36) 柚木馨、高木多喜男編『新版 注釈民法（14）』[柚木・松川]26頁（有斐閣、1993）。
 - 37) 三木義一、大内 信明「不動産登記と贈与事実の認定」税経通信58(1)243-251頁（2003）。
 - 38) 加瀬昇一「遺産分割協議書の効力と名義預金の相続財産該当性」増田英敏編著『租税法の解釈と適用』245-263頁（中央経済社、2017）。

- 39) 吉田素栄「名義財産は被相続人に帰属するか否かの認定判断」増田英敏編著『租税法の解釈と適用』264-283頁(中央経済社, 2017)。
- 40) 「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39年5月23日付直審(資)22, 直資68, 昭和57年5月1日付直資2-177改正)(<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/640523/01.htm>, 2019年9月17日最終閲覧)。
- 41) 岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究—租税回避行為の防止を念頭に置いて—」税大論叢61号460-461頁(2009)。
- 42) 相続開始前1年又は2年といった一定期間内に預貯金口座から引き出された金銭及び不動産又は有価証券等の資産の譲渡の対価として取得した金銭について, 相続財産の推定課税の規定を導入すべきとの見解として, 峪和生「相続税の課税財産に関する一考察—新制度創設に係る検討—」税大論叢88号156-157頁(2017)。
- 43) 負担付贈与については, 負担付贈与等規制通達によって取引価額で課税されることから, 扶養を目的とした負担付贈与については, 同通達の適用外と解するものに, 高橋靖「高齢化社会と負担付贈与」税務事例研究6号74頁(1990)。
- 44) 松尾弘「契約解釈における当事者の『真の意思』—私的自治を支える『真の意思』の規範的解釈に関する『民法と税法の接点』からの考察」慶應法学15・16号56-70頁(2010)。
- 45) 相続税を補完しない贈与税減税の場合, 手続要件として, 贈与税の申告が義務付けられている。非上場株式等の贈与税の納税猶予及び免除は, 遺留分権利者全員との合意及び所要の手続(経済産業大臣の確認, 家庭裁判所の許可)を経ることを要件としている。このような贈与税減税の適用が租税回避とされる可能性がないわけではないが, 課税庁としては, 適正な要件を満たして贈与税の申告がなされている以上, 贈与を否認することが難しいと考えられる。