

扶養義務者相互間の教育費、公正証書による不動産の贈与が問題に

最近の裁決事例からみる 生前贈与をめぐる否認事例

相続税の税務調査が行われる際には、被相続人の相続人に対する生前贈与の有無の調査もあわせて実施されることが多い。本特集では、生前贈与の事実があったか否かについて相続人と税務署の間で見解がわかれた否認事例として、最近の裁決事例を2つ紹介する。1つは、亡父から二男に対する金員の生前贈与が非課税となる扶養義務者相互間の教育費に該当するか否かが問題となったもの。審判所は、必要な都度直接教育費に充てるために贈与によって取得されたものとは認められないとして非課税に該当しないという判断を示した。もう1つは、亡父から二男に対する公正証書贈与契約による不動産の生前贈与が税務署に否認されたもの。審判所は、公正証書により贈与契約は成立したと認める一方で、その記載内容などから贈与契約により不動産の所有権の移転までは認められないという判断を示している。

⇒「必要な都度直接教育費の用に充てるため」という観点から厳密に判断

相続税法では、贈与税の非課税財産として、「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」を挙げている（相法21の3①二）。最初に紹介する事例では、被相続人の二男（請求人）が被相続人から生前贈与を受けた金員が贈与税の非課税財産とされる教育資金に該当するか否かという点が問題となっていた。

事実関係をみると、相続人である二男は、

被相続人の生前に被相続人の預金口座から60万円を出金して現金化するほか、被相続人所有家屋の賃料合計約108万円を二男名義の預金口座に入金していた。被相続人に係る相続税の税務調査においてこの贈与の事実を把握した税務署は、相続開始前3年以内の生前贈与加算（相法19①）により相続税の課税価格に加算する相続税更正処分等を行った。これを不服とした二男は、審査請求において、受贈現金及び受贈賃料は二男の子ども



相続税法基本通達21の3-5（生活費及び教育費の取扱い）

相続税法第21条の3第1項の規定により生活費又は教育費に充てるためのものとして贈与税の課税価格に算入しない財産は、生活費又は教育費として必要な都度直接これらの用に充てるために贈与によって取得した財産をいうものとする。したがって、生活費又は教育費の名義で取得した財産を預貯金した場合又は株式の買入代金若しくは家屋の買入代金に充当したような場合における当該預貯金又は買入代金等の金額は、通常必要と認められるもの以外のものとして取り扱うものとする。

(被相続人の孫)の教育費として贈与されたものであるから、贈与税の非課税財産(相法21の3①二)に該当すると主張して更正処分等の取り消しを求めた。

支払いの事実を認めるも非課税に該当せず

審判所はまず、法令解釈のなかで、贈与税の非課税財産(相法21の3①二)について「生活費又は教育費として必要な都度直接これらの用に充てるために贈与によって取得した財産をいう」と規定した相基通21の3-5の取扱いを相当であると認めた。

そして審判所は、受贈現金については、二男が令和3年9月に子どもの大学授業料等合計56万円を支払った事実を認める一方で、受贈現金は同年10月から11月にかけて出金されたものであり金額も一致しないことから、受贈現金は必要な都度直接教育費の用に充てるために贈与によって取得した財産であると認めることはできないと判断した。

また審判所は、受贈賃料については、受贈賃料が振り込まれた二男名義の預金口座から子どもの中学校学費等が口座振替により支払われている事実は認めた。しかしその一方で

審判所は、①受贈賃料(月約9万8千円)の入金日は毎月5日前後であり、被扶養者の教育費(中学校の学費等・月7万円)の支払日(毎月27日前後)と近接した時期に教育費に一致する金額が振り込まれているものではないこと、②受贈賃料と対応する金額が引き出されて保管されそのまま中学校学費等に充てられたと認めるべき入出金の動きはないこと、③入金された受贈賃料の一部が他の費用(水道費等)として費消されている事実が認められることなどを踏まえれば、受贈賃料は必要な都度直接教育費の用に充てるために贈与によって取得した財産であると認めることはできないと判断した。

以上を踏まえ審判所は、受贈現金及び受贈賃料は被相続人の被扶養者の教育費として必要な都度直接これらの用に充てるために贈与によって取得されたとはいえず、贈与税の非課税財産(相法21の3①二)に該当しないことから、相続税更正処分等は適法であると結論付けている(令和7年7月4日裁決・東裁(諸)令7第13号)。

公正証書による贈与契約成立も、不動産の所有権の移転までは認めず

次に紹介する事例では、不動産の所有権が相続開始前に公正証書による贈与契約に基づき被相続人から相続人である二男に移転していたと認められるか否かという点が問題となっていたものである。

事実関係をみると、被相続人は生前に相続人である二男との間で、不動産を二男に贈与する旨の贈与契約公正証書を平成27年10月14日付けで作成していた(公正証書の記載内容の要旨は次頁の表参照)。

被相続人は令和3年中に死亡したところ、この公正証書は、不動産を未分割財産として相続人3名が相続税申告をした後に申し立てられた遺産分割調停(令和5年10月)において、二男から他の相続人(長男と三男)に対して初めて提示された。相続人3名(長男・二男・三男)は、令和5年12月に成立した調停で公正証書に基づく贈与契約が有効であることを確認した。これを踏まえ三男は、不動産は相続開始前に二男に贈与されており相

【表】 贈与契約公正証書（平成27年10月14日付け）の記載内容の要旨

本公証人は、当事者の囑託により次の法律行為に関する陳述の趣旨を録取し、この証書を作成する。
贈与者被相続人と受贈者二男は、公正証書1（編注）による贈与契約を撤回し、改めて次のとおり契約する。

第1条 被相続人は、その所有に係る不動産を二男に贈与し、二男はこれを承諾する。

第2条 被相続人は、二男に対し、平成28年3月31日までに、不動産を引き渡し、かつ、所有権移転登記手続を行う。

2 前項の所有権移転登記手続に必要な一切の費用はすべて二男の負担とする。

第3条 不動産の公租公課等の負担は、所有権移転登記の日をもって区分し、その前日までに相応する分は被相続人が、その日以後に相応する分は二男が、それぞれ負担する。

【編注】公正証書1は平成27年8月13日付けで作成された贈与契約公正証書であり、第2条における日付が「平成27年8月31日」とされていた。2つの公正証書の第1条と第3条の内容は同一である。

続財産に該当しないとして更正の請求を行った。これに対し税務署は、相続開始前に被相続人から二男にされた贈与の履行は完了しておらず、不動産は被相続人の相続財産に該当すると判断して更正処分をした。これを不服とした三男は、公正証書作成日に贈与契約の効力が生じることで不動産の所有権は二男に移転したと主張して、更正処分の取消しを求める審査請求をするに至った。

審判所は、被相続人と二男が不動産について贈与の意思を有していたと推認する一方で、平成27年10月14日の贈与契約成立と同時に不動産の所有権も移転したと認めることはできないという判断を示した。その理由として挙げたのが、その約2か月前の平成27年8月13日に作成された公正証書の存在である。審判所は、2つの公正証書の記載内容を踏まえると、平成27年10月14日付け公正証書の第1条により贈与契約が成立しても、これにより当然に不動産の所有権も移転したとは認められないという判断を示した。

登記手続をもって移転する旨を合意と認定

審判所は、①被相続人及び二男は公正証書作成後も不動産の所有権移転登記手続を行っていないこと、②被相続人は自らを賃貸人と

して不動産に係る賃貸借契約を締結又は更新していること、③被相続人は不動産に係る賃料を自らの不動産所得として申告していること、④被相続人は相続開始まで継続して不動産に係る固定資産税等を自ら負担・納付していることを指摘。この点を踏まえ審判所は、被相続人及び二男は公正証書作成後も引続き被相続人が不動産の所有権を有していると認識し、その認識を前提に行動していたと認めるのが相当であるとした。そして審判所は、被相続人と二男は平成27年10月14日に贈与契約を成立させたとは認められるものの、その契約の成立と同時に不動産の所有権を移転させることまでを合意したのではなく、公正証書に定めるとおり「不動産の引渡し及び所有権移転登記手続を行う」ことをもって移転する旨を合意したものと認めるのが相当であるという判断を示した。

以上を踏まえ審判所は、不動産の所有権は相続開始前に公正証書に基づき二男に移転したとは認められないと結論付けた（令和7年9月3日裁決・東裁（諸）令7第19号）。

なお、裁決棄却を不服とした請求人である三男は、更正処分の取り消しを求める税務訴訟を東京地方裁判所に提起している。