

親の駐車場を使用貸借で借りた子の賃料収益に贈与税の賦課決定

1. はじめに

土地を持つ資産家の親が始めた貸駐車場の土地を子へ無償で使用貸借して、貸駐車場の収益を子に移転し、家族全体で「所得分散」し節税しようと実行した事案がありました。

同事案は、大阪高裁で駐車場から上がる所得について結局、その帰属は親だと判断し申告を漏らした親への追徴を認める判決が確定しています。(令和4年7月20日判決、東日本銀行コンサルNEWS No.484 参照)。そこで、親の帰属となった駐車場の収益は、子への贈与となるのかどうか、専門家の間で注目されることになりました。

こうしたなか、上記事案に関連する贈与税の賦課決定をめぐる裁決があったことがわかりました(令和5年6月13日)

2. 事案の概要

この事案は親から長男が3筆合計1,800㎡ほどの土地を平成26年2月、使用貸借契約を締結、親の行っていた貸駐車場事業を承継し、そのまま駐車場として第三者に賃貸したケースです。

背景には、専門家によるアドバイスで親から子への所得分散により節税する意図があったとされます。しかし土地を使用貸借し、その土地の又貸しで得た収益は、実務上土地の所有者に帰属するとされています。

そこで、この資産家は土地の償却資産となるアスファルトを敷き、その所有権を子に贈与するとともに土地を使用貸借することを考えました。

貸家の子に贈与するとともに、その敷地を使用貸借したケースでは、貸家の家賃は、子に帰属することになる扱いだからです。

3. 税務署の対応

税務署は、土地に敷かれたアスファルトは土地と異なる独立した所有権が成立する余地はないとして、アスファルトの贈与を受けた子供がした贈与税の申告を税額0円で減額更正しました。

そのうえで税務署は長男に対し、駐車場収益は親(被相続人)に帰属していると認められるため、駐車場に係る賃貸料収入が長男の振込口座に振り込まれたことによって、長男の財産が増加していることは、相続税法第9条にいう対価を支払わないで利益を受けた場合に該当するとして、長男に対し贈与税や無申告加算税等の更正または決定(以下、賦課決定等)をしました。

これに長男が国税不服審判所(以下、審判所という。)に贈与税の賦課決定等の取消を求めて審査請求したのです。

4. 審判所の判断

争点は、直接的には長男が駐車場に係る賃貸料収入を受領したことによる財産の増加は、相続税法第9条に規定する「利益を受けた」場合に該当するか否かです。この判断をするには駐車場収益が、長男(請求人)に帰属するか否かも問題になってきます。そこで審判所は、まず実質所得者課税の原則(所得税法12条)で駐車場収入の帰属がだれかを固め、それが長男ではないとした場合には、親から贈与されたものとみなして贈与税の課税が適法かどうかと2段階の判断が求められることになりました。

審判所は、実質所得者課税の原則について「担税力に応じた公平な税負担を実現するため、収益の法形式上の帰属者(名義人)と法律実質的帰属者が相違する場合には、後者を収益の帰属者とするというものと解される」と上記の大阪高裁の考え方を踏襲しました。

すなわち駐車場収益について、長男は「単なる名義人」であって、その収益を享受せず、被相続人がその収益を享受する場合に当たるか否かを検討したのです。

具体的には審判所は、最終的に「使用貸借契約等の取引は、被相続人が本件各土地の所有権の帰属を変えないまま、何らの対価も得ることなく、そこから生じる法定果実の帰属を子である請求人に移転させたものと評価できる」とし、「使用貸借等の取引は、被相続人の相続に係る相続税対策を主たる目的として、被相続人の存命中は、各土地の所有権は飽くまでも被相続人が保有することを前提に、各土地による被相続人の所得を子である請求人に形式上分散する目的で、請求人に対して本件使用貸借契約に基づく法定果実収取権を付与したものにすぎないものと認められる。(中略)各駐車場収益を支配していたのは被相続人というべきであるから、当該収益について、請求人は単なる名義人であって、その収益を享受せず、本件被相続人がその収益を享受する場合に当たる」と判断しました。

この判断に基づき審判所は、「被相続人に帰属する各駐車場に係る賃貸料収入を長男が受領し、長男の財産が増加していることは、相続税法第9条に規定する「対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた」場合に該当する」というべきである」として、税務署の贈与税の賦課決定等を支持しました。これで、駐車場土地の使用貸借による所得分散・節税策は親の申告漏れの追徴と、子への贈与税の賦課決定でひとまず区切りがつくことになったのです。