

税法入門

第35回 相続税評価額を基礎とする価額は「時価」か

税務特別委員会委員長
脇谷 英夫 (51期)

事案

丙は、その所有する土地の持分の一定の割合を丙の妻である甲と、丙の子である乙に対して譲渡した(以下「本件売買」という)が、その際、売買代金は相続税評価額(路線価)を基礎として決定された。

これに対し、処分行政庁は、路線価は時価よりも低額であるので、本件売買は相続税法7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に当たるとして、「当該対価と当該譲渡があった当該財産の時価との差額に相当する金額を」、甲と乙が丙から「贈与により取得したものとみなす」として贈与税決定処分及び無申告加算税の賦課決定等を行った。

争点

1. 相続税法7条にいう「時価」の意義
2. 同条にいう「著しく低い価額」の対価の意味とその判定基準
3. 相続税評価額は「著しく低い価額」の対価か

判旨

●東京地方裁判所平成19年8月23日判決

(公刊物未掲載)

処分を全て取消す。

1. 時価とは、財産の価額の評価の原則を定めた相続税法22条にいう時価と同じく、客観的交換価値、すなわち、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる

価額をいうと解すべきである。

2. 「著しく低い価額」の対価とは、その対価に経済的合理性のないことが明らかな場合をいうものと解され、その判定は、個々の財産の譲渡ごとに、当該財産の種類、性質、その取引価額の決まり方、その取引の実情等を勘案して、社会通念に従い、時価と当該譲渡の対価との開差が著しいか否かによって行うべきである。
3. 相続税評価額と同水準の価額かそれ以上の価額を対価として土地の譲渡が行われた場合は、原則として「著しく低い価額」の対価による譲渡ということはできず、例外として、何らかの事情により当該土地の相続税評価額が時価の80パーセントよりも低くなっており、それが明らかであると認められる場合に限って、「著しく低い価額」の対価による譲渡になり得ると解すべきである。

コメント

1. 相続税法7条は著しく低い対価で財産の譲渡を受けた場合に、租税負担の公平の実現の観点から、時価との差額について贈与があったものとみなす規定である。

相続税評価額は、地価公示価格と同水準の価額の約80パーセントとされている。

では、相続税評価額で土地を譲渡した場合、地価公示価格との差額について買主に贈与されたことになるのか、このことが問題となった事案である。

2. 裁判所は、相続税評価額を対価とする財産の譲渡は、時価よりも低い対価での財産の譲渡ではあるが、「著しく低い」場合には該当しないとして納

税者を勝訴させた（なおこの判決は控訴されずに確定している）。

3. 処分行政庁は関係者に租税負担軽減の目的があったことを考慮すべきであると主張したが、裁判所は、7条について「時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることによって贈与税の負担を回避することが可能となり、租税負担の公平が著しく害されることとなることから、このような不都合を防止することを目的として設けられた規定」と位置づけた上で、このような租税負担の公平の実現という7条の趣旨からすると、本条の適用の有無には当事者に租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わずに同条の適用があると言うべきであるとして処分庁の主張を排斥している。

4. また、処分行政庁は、「負担付贈与又は対価を伴う取引により取得した土地等及び家屋等に係る評価並びに相続税法第7条及び第9条の規定の適用について」という個別通達（平成元年3月29日直評5・直資2-204、いわゆる「負担付贈与通達」）が適用されるので相続税法7条が適用されると主張した。

これに対し、裁判所は負担付贈与通達2についてその判定基準が相続税法7条の趣旨にそったものとは言い難いし、基準としても不明確であり、「著しく低い」という語からかけ離れた解釈を許すものとなっており、その意味で妥当なものということとはできないと述べ、個々の事案に対してこの基準を硬直的に適用するならば、結果として違法な課税処分をもたらすことは十分考えられるのであり、本件はまさにそのような事例であるとして、処分行政庁の主張を排斥した。

5. 税法において物の評価をめぐる争いは少くない。

処分行政庁は、相続税評価額（路線価）を基礎とする主張をすることもあれば、これと異なる評価計算を行って算出した価額を基礎とする主張をすることもある。

時価という概念を客観的交換価値と解したとしても、なおその内容にあいまいなこともあり、今後同様の問題が多数発生するものと思われる。

参 考

負担付贈与通達

1 土地及び土地の上に存する権利（以下「土地等」という。）並びに家屋及びその附属設備又は構築物（以下「家屋等」という。）のうち、負担付贈与又は個人間の対価を伴う取引により取得したものの価額は、当該取得時における通常取引価額に相当する金額によって評価する。

（中略）

2 1の対価を伴う取引による土地等又は家屋等の取得が相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」又は相続税法第9条に規定する「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に当たるかどうかは、個々の取引について取引の事情、取引当事者間の関係等を総合勘案し、実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうかにより判定するのであるから留意する。

（注）その取引における対価の額が当該取引に係る土地等又は家屋等の取得価額を下回る場合には、当該土地等又は家屋等の価額が下落したことなど合理的な理由があると認められるときを除き、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」又は「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に当たるものとする。