

# 相続税評価額で行った親族間の土地売買が相続税法第7条に規定する低額譲受に当たるとした事例

税理士 川崎 浩

## 事案の概要

### 1 事実

#### (1)当事者

売り主（贈与者） K（Hの夫・Jの父）

審査請求人・買い主（受贈者） H（Kの妻） J（Hの長男）

M社 代表者H、同社の出資者はJ及びN（Hの次男でJの弟）

#### (2)争点

相続税評価額で行った土地売買が相続税法7条に規定する低額譲受に当たるか否か  
<参考> 相続税法7条「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があった時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があった時における当該財産の時価との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与により取得したものとみなす」

#### (3)経緯と契約内容等

##### 経緯

平成13年8月0日 Kは、売り主Lと本件土地の売買契約  
同 M社は、売り主Lと本件土地上建物を売買契約により取得  
平成13年10月24日 M社は、Kとの間で相当の地代（路線価36万円の6%）  
による土地賃貸契約を締結  
平成14年、15年 各年にKは、J及びNに本件土地の持分の一部を贈与  
平成15年12月0日 H及びJは、Kから本件土地の共有持分○○分の○○を売買により取得（売買金額1平方メートル当たり276,480円）  
原処分庁は、本件土地売買について、通常取引価格は1平方メートル当たり352,000円であり、相続税法第7条に規定する低額譲受に当たるとして決定処分及び加算税の賦課決定処分をした。

##### 契約の内容と土地価額の動向

イ 本件各取引に係る売買契約書には、売買代金の計算基準として、要旨次のとおり記載されている。

（イ）平成15年分路線価に基づき計算した1平方メートル当たりの金額

平成15年度路線価×奥行価格補正率×（1 - 借地割合）

360,000円×0.96×（1 - 0.2）= 276,480円

（ロ）借地割合は、堅固な建物（貸家）の敷地の用に供しており、相当の地代の授受が行われていることの減額である。

ロ 本件土地に面する道路の路線価は、平成13年から16年まで360,000

円である。

八 本件土地の西方向約250mの地点に所在する基準地の国土利用計画法施行令第9条《基準地の標準価格》に定める平成13年の1平方メートル当たりの標準価格は、490,000円であり、同14年ないし同16年の標準価格は、485,000円である。

## 2 原処分庁の主張

相続税法第7条は、贈与税の課税原因を贈与という法律行為に限定した場合には著しく低い価額の対価で財産を移転することによって贈与税の負担を回避するとともに、本来、相続税の対象となるべき財産を生前に処分することで相続税の負担の軽減を図ることが可能となる結果、租税負担の公平が著しく害されることとなるという不都合を防止することにあることからすると、同条に規定する「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するかどうかは、当該財産の譲受けの背景、当該財産の譲受価額、当該譲受けに係る財産の市場価額、当該財産と同種の財産の市場価額の動向、当該財産を譲り受けることによって得る経済的利益等を総合勘案した上、事例に即し社会通念に照らして判断すべきものと解される。さらに、相続税法上の時価とは、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た場合に通常成立する価額をいうものと解するのが相当であり、平成元年の個別通達は相続税法第7条に規定する「時価」の解釈にかなうものであることから、本件各取引の時点においてもその存在に合理性があるといえる。

この観点から、本件各取引をみると、次のAないしGの事実からすれば、本件各取引は、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」に該当すると認められる。

A 本件土地は、本件各取引までのKの所有期間は、2年1か月程度にすぎない。

B Kの本件土地等の取得価額はいわゆる正常な取引価額認められる。

C 路線価及び標準価格の動向から、平成13年ないし同16年にかけて本件土地周辺の土地の時価は横ばいであったと認められる。

D 相当な地代の支払いがある本件土地の経済的価値は、更地と同等と認められる。

E 本件各売買価額は、平成15年分の路線価を基に算出されたものであり、近隣土地の売買価額等を確認して決定されたものではない。

F 請求人らが平成13年にLから直接取得する場合に比して、Hは76,105,476円、Jは31,434,870円もの経済的負担を免れていると認められる。

G 本件各取引の時点の本件土地が更地であるとした場合の1平方メートル当たりの通常の取引価額に相当する金額は、取引事例と標準価格の中値である440,000円であると認められ、 $440,000円 \times 0.8$  (注) = 352,000円が時価である。

(筆者注：相続税評価額は当該金額の78.5%)

(注)算式中の0.8は、相当の地代を収受している貸宅地であることによる減額である。

<参考>平成元年個別通達

「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(平成元年3月29日付直評5ほかによる国税庁長官通達)

標題のことについては、評価基本通達第2章から第4章までの定めにかかわらず、平成元年4月1日以後に取得したものの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、要旨次のとおり取り扱う旨定めている。

(イ)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の取引価額に相当する金額によって評価する。

(ロ)上記(イ)の対価を伴う取引による土地等及び家屋等の取得が、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」又は同法第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。

(注)略

## 2 請求人の主張

(1)相続税法上の時価は相続税評価額である。

(2)平成元年個別通達が定められた時と本件譲受けの時とでは不動産状況が異なることから、本件通達の適用はその前提条件を欠いている。

<理由>国税不服審判所平成15年6月19日裁決(裁決事例集No.65集576頁)

「本件通達制定時と平成12年12月(係争時点)での不動産市況とは大きく異なり、本件通達の適用は前提条件を欠くものとして、相続税評価額が時価の範囲内と判断している事例。」

(3)仮に、相続税法第7条の規定(以下「本件規定」という。)の適用があるとしても贈与税の課税は相続税評価額と本件譲受けの対価との差額で行うべきであることから、本件譲受けは、本件規定の著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合に該当せず、贈与税の課税価格も発生しない。

<理由>東京高等裁判所の昭和58年4月19日判決「低額譲渡の判断は客観的な取引価額、贈与税の課税標準の算定については相続税評価額を基準とする。」

判決の要旨 <請求棄却・平成18年5月24日判決・裁判事例集71集473頁>

(1) 相続税法第22条に規定する時価とは、客観的な交換価値をいい、同法第7条に規定する時価も、その意義に差異はないと解される。ところで、課税実務上は、納税者間の公平等の見地から、財産評価基本通達に定める方法によって画一的に時価を評価しているところ、土地等の価額の算定に用いる路線価は、1年間の地価変動にも耐え得るものであること等の評価上の安全性に配慮したものであるが、対価を伴う取引の場合には、一般の相続や遺贈のような偶発的な無償取得である場合と異なり、偶発的に発生するものではなく、自由な取引として当事者が取引の時期等を自由に選択でき、財産の時価を認識した上で双方の合意に基づいて財産の移転ができることからすれば、対価を伴う取引の場合の財産の時価は、上記の評価上の安全性に配慮した相続税評価額をそのまま適用することは適切ではなく、通常取引価額に相当する金額によって評価するのが相当である。

(2) 本件通達の適用の有無は、取引時の不動産状況、すなわち、通常取引価額に占める相続税評価額の割合のみによって判断すべきものではなく、個々の取引の事情等を総合勘案し、社会通念に従い実質的に贈与を受けたと認められるか否かにより、本件通達の適用の有無を判断すべきである。

(3) 低額譲受けに該当する場合の贈与により取得したものとみなされる金額は、譲受けの対価とその不動産の通常取引価額との差額によるべきである。

したがって、請求人らの主張にはいずれも理由がなく、本件譲受けは、取引の事情、取引当事者間の関係等を総合勘案すると、本件規定の著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合に該当することから、本件譲受けについて、本件規定を適用してされた原処分は適法である。

(筆者注:判決は土地の価額について、原処分庁の採用した取引事例は相当でないとして、公示価額及び標準価額に地域・個別要因等の格差補正を行い、1平方メートル当たり438,000円、相続税評価額は当該金額の63.1%の認定をしている。)

## 研究

(1) 相続税法7条に規定する「時価」の解釈 ~客観的交換価値か相続税評価額か~

### 裁判例

イ.相続税評価額とするもの 横浜地裁 56.9.17、東京高裁 58.4.19(請求人引用) 同 H10.5.28 判決

ロ.客観的交換価値とするもの 浦和地裁 57.3.3、最高裁第1小法廷 63.7.7 判決(取引相場のない株式)

## 学説 客観的交換価値とする立場

「元来、相続財産評価基本通達の評価は、時価（相法 22）「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合通常成立すると認められる価額、すなわち客観的交換価値」によるべきが原則であるから、同条の時価が通常取引価額を正確に表す限り、そこには贈与税回避の問題の生ずる余地はないはずである。」（松沢 智「税理」Vol.32No.10 232 頁以下）

相続税法第 7 条に規定する「時価」は客観的交換価値を前提として本件の検討

### イ 低額譲渡の税法的評価

「負担付贈与や低額譲渡が贈与税の支払いなくして容易に他人に資産を移転できるとする究極の根拠が「相続税財産評価基本通達」にあるのであるから、それは法と通達の乖離に起因する。したがって、巷間の『節税』とは、評価通達が時価を正確に表していないことを寄貨としてこれを利用したものであり、これによって税を不当に回避する租税回避行為と言わざるを得ない。」（松沢 智「税理」Vol.32No.10 232 頁以下）

### ロ 贈与の法的性質

「（相続税評価額は）相続の法的性質が意思表示ではなく、精神作用を要件としない事実（事件）であるから、意思に基づく取引金額を想定できないので、予め評価額を定めておき、（中略）しかるに、贈与の法的性質は契約（意思表示）であるから、契約当事者の意思を基とし、したがって、成立した取引金額が通常取引金額に比し著しく低額かどうかを判定することになる。（中略）両者が異質のものであるから、（贈与について）評価通達に依存するのは妥当でない」（松沢 智「税理」Vol.32No.10 236 頁以下）

### ハ 本件判決の評価

「（路線価は）評価上の安全性に配慮していることによるものである。（中略）対価を伴う取引の場合の財産の時価は、上記の評価上の安全性に配慮した相続税評価額をそのまま適用することは適切ではなく、通常取引価額に相当する金額によって評価するのが相当である。」に <賛成>

ただし「単純贈与の場合と、負担付贈与又は低額譲受の場合との財産の価額の評価方法が、同一でなければならないという必然性はないものと解される。」という判断に対しては、前記引用の贈与の法的性質から考えると、贈与についても「時価」は客観的交換価値を適用することが正当と考えられるので <反対>

### （２）本件通達の存在の合理性について

平成元年通達を批判する立場（結果として相続税評価額を支持していると考えられる）「（相続税評価通達が）裁判所によってその合理性があるとされてきた課税実務の従来時価の解釈を大きく変えることを意味する。（中略）租税法律主義の観点からみて、このような状況は好ましものではなく、法令で明確にその判定基準を定めるべきである

う」(田中 治 「税法学論文集」1991年 105頁から 106頁)

「広く適用されている(相続税評価)通達による取扱いを特定の場合にのみ排除することは現行法のもとでも法執行の平等原則(憲14条参照)及び法の一般原理である信義誠実の原則からいって違法であるといわねばならない。」(北野弘久 「税法学の実践論的展開」150頁)

合理性があるとする立場

(1)のとおり、「実際の客観的交換価値と相続税評価額との開差をなくして相続税法22条、7条の予定する客観的交換価値に近寄せるための方法論と位置づけるならば、むしろ、法の理想に近づけるための手段としてならば、何ら違法性はない。」(松沢 智 「税経通信」90年12月号56頁)

検討

を支持するが、本件通達のうち「『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。」の部分は、「実質的に贈与を受けたと認められるか否か」は事実認定の問題であり、仮に実質的に贈与という事実認定がなされれば、相法1条の4(贈与税の納税義務者)で課税すればよいのであって、相法7条が発動する余地は限りなく少なくなるのではないだろうか。また、「実質的に贈与を受けたと認められる」ことが「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」とイコールと見ることに文理上、無理があると考える。

(3)相続税法第7条の規定の適用について ~「著しく低い価額」とは~

「著しい」とは、国語的には「明らかに」とか「はっきりとした」意味

「低額譲渡は、一般に特定の当事者間において、特段の理由のない限り、時価の2分の1以下の価額で譲渡することをいうと解するのが社会通念に合致しよう(所40二、59、所令169)そこで、2分の1以下の低額であれば、時価との差額に相当する金額を相手方に贈与する契約の存在が推認されよう。(中略)かかる時価に対し、たとえ、3割引、4割引で譲渡したとしても(「著しく低い価額」と「低い価額」とは異なる)前述のように贈与契約の存在が推認されない限り、時価との差額につき、贈与税の納税義務はない。かえって、贈与税を課そうとすれば、最近の通達改正文言にあるように「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」という立証が必要であろう。(松沢 智「税理」

Vol.32No.10 236頁以下)

2分の1基準について

裁判例では東京地裁44.12.25が賛成、横浜地裁57.7.28判決が反対、大阪地裁53.5.11は4分の3未滿を基準としている(取引相場のない株式について)

学説は、イ・租税法律主義(文理解釈)による限り、同様の解釈を採ることはできない口。

かつて画一的な運用が行われ租税回避という不公平な結果を導いたため現行規定のような文言に改められたという立法経緯がある八．所得税と贈与税は税の本質を異にする という理由で反対説が有力

2分の1基準を以下の理由で支持

イ．所得税法は、時価より著しい低い価額で資産を贈与・譲渡した場合には、経済的に異常不合理であるとこれを否認し、時価まで引き上げて課税する。(松沢 智「租税法の基本原則」115頁)「経済的な異常不合理性」(租税回避的な経済行為)の判断であれば、あくまで当該取引に異常性があるかを判断すべきで、税目が異なっただとしても、その判断基準を別異に考える合理的理由はないのではない。税法における「法の下での平等」の判定基準は50%未満を予定している。ロ．税法の第1次解釈権者は納税者であり、そのためには税法条文ができるだけ明確であることが要請される。文言の解釈につき不明確な場合、他の法領域からの概念を借用することが認められている。ハ．2分の1以上であれば贈与税が課税されないのではなく、その基準を超えれば課税庁側の立証責任の問題としてとらえ、課税庁が立証責任をクリアすれば相法1条の4(贈与税の納税義務者)により本来の贈与課税がなされることとなる。もともと土地の価額には一定の幅があるのであり、このような解釈・扱いにより納税者側の予測可能性や法的安定性も確保され、妥当な解決がはかれる。

#### (4) 本件判決の評価

以上の検討から、判決の要旨(1)には賛成。(2)(3)については、譲渡価額は時価(客観的交換価値)の2分の1以上と考えられ相続税法7条の適用には反対。判決は「本件土地の通常取引価額と相続税評価額との開差を認識していたと認められること」等の事実認定を行っているが、贈与事実の存在までの立証をつくしているとは考えられない。