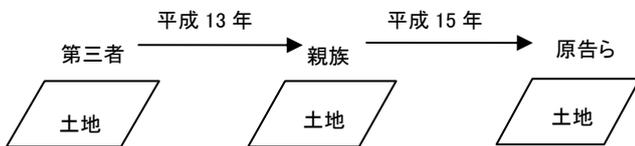


相続税評価額による親族間の土地譲渡取引

今月のニュースレターでは、相続税評価額による親族間の土地譲渡取引に関して、その売買代金額が「著しく低い価額の対価」(相続税法第7条)に該当するかについて処分行政庁との間で争いとなった事案(一部簡略化しています)の解説を行います。本事案は、当職らが納税者の代理人となった事案であり、東京地方裁判所(判決日平成19年8月23日判例タイムズ1264号184頁)において納税者の全面勝訴となる判決が下され確定しています。

1. 事案の概要



親族から土地(本件土地)を相続税評価額相当額(以下「本件売買代金額」とします。)により購入した原告らに対して、処分行政庁は、その売買代金額は時価と比較して「著しく低い価額の対価」に該当するから、時価と本件売買代金額の差額は贈与とみなされるとして、贈与税の賦課決定処分(本件処分)をした、という事案です。

原告らは、本件売買代金額は相続税評価額である路線価方式に基づいて算定した額であり相続税法上の時価そのものであるから、時価と本件売買代金額の間に差はなく、また仮に相続税評価額が相続税法第7条の時価ではなく不動産の客観的交換価値が時価であるとしても、時価と本件売買代金額との間には78パーセント程度の差があるのみであるから、本件売買代金額は「著しく低い価額の対価」には該当しないとして、相続税法第7条を適用した本件処分は違法であると主張し、その取消しを求めました。

2. 本件の課税関係

上記1に記載のとおり、本件処分を受けた原告らは本件

土地の譲受人であるところ、財産の譲受人は譲り受け時点においては課税関係は生じないのが原則です。

ただし、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」は、当該譲渡があった時における当該財産の時価と当該対価との差額に相当する金額を贈与によって取得したとみなして贈与税が課税されます(みなし贈与。相続税法第7条)。「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するかを判定するためには、当該対価と比較するための財産の時価が必要になるところ、相続税法においては、「時価」に関する定義は何ら設けられていません。

もっとも、財産の価額評価の原則規定である相続税法第22条にも「時価」という用語が使われているところ、財産の評価については、いわゆる「財産評価基本通達」が制定されており、本件土地のような市街地的形態を形成する地域にある宅地については、路線価方式によって評価すると定められています(財産評価基本通達第11項(1))。

このため、財産評価基本通達によれば、特別の事情がない限り、本件土地は路線価方式により評価することになりますが、本件のような個人間の対価を伴う不動産等の譲渡取引や負担付贈与には、財産評価基本通達とは別個に、いわゆる「負担付贈与通達」(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)が定められています。

負担付贈与通達第1項によれば、不動産についての対価を伴う個人間の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され、さらに、負担付贈与通達第2項注書きにおいては、「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』・・・に当たるものとする。」と定められています。すなわち、負担付贈与通達第2項注書きを文言どおり解釈すると、不動産についての対価を伴う個人

本ニュースレターの執筆者



みやづか ひし
宮塚 久
パートナー
弁護士



いわさき やすゆき
岩崎 康幸
アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: info@jurists.co.jp)

間の取引については、譲渡人側がその取得価額を下回る価額で不動産を売却した場合（本件売買代金額も、平成13年に親族が本件土地を購入した金額より低い金額でした。）、不動産の価額が下落したことなどの事情がなければ、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するとして相続税法第7条に基づきみなし贈与課税が行われることとなります。

3. 本件訴訟の争点と裁判所による認定

本件訴訟の主な争点は、①相続税法第7条の「時価」の意義及び②同条の「著しく低い価額」の判定基準、③負担付贈与通達の適用の是非でした。

(1) 相続税法第7条の「時価」の意義

相続税評価額である路線価方式で算定した本件売買代金額が相続税法第7条の「時価」そのもの、または「時価」の範囲内であれば、本件に相続税法第7条を適用する余地はなくなることから、原告らは、相続税評価額は「時価」そのものであると主張しました。

しかしながら、この点に関して本判決は、相続税法第7条の「時価」は客観的交換価値、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認定しました。

なお、従来の裁判例は、特別の事情のない限り相続税評価額を「時価」と同視するとした上で、特別の事情の有無を検討するという解釈手法をとっていましたが、本判決は、「時価」とは常に客観的交換価値を意味すると認定しました。本判決がこのような判断を示した理由は、解釈の客観性を志向したためと思われそうですが、かかる解釈に関しては硬直的であるという批判もあります。

(2) 相続税法第7条の「著しく低い価額」の判定基準

上記(1)のとおり、「時価」は客観的交換価値であるとしても、本件における客観的交換価値と本件売買代金額との間には78パーセント程度の差があるのみなので、原告らは、本件売買代金額は「著しく低い価額の対価」には該当しないと主張しました。これに対して、処分行政庁は、複数の判定基準を主張してきましたが、いずれの主張も条文から導くことができない独自の主張であり、原告らは逐一反

論を行いました。

この点に関して本判決は、「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い、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り、「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と認定し、原告らの主張が受け入れられました。

(3) 負担付贈与通達の適用の是非

原告らは、負担付贈与通達は地価上昇が著しい時代に不動産の客観的交換価値と相続税評価額との開きに着目して贈与税の負担を回避しつつ財産を移転しようとする行為を是正するために制定されたものであるから、地価が一定程度安定している現在においては適用の前提を欠く等の主張を行いました。

この点に関して本判決は、負担付贈与通達の適用を否定しなかったものの、同通達第2項について、個々の事案に対してこの基準をそのまま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位置付けることができると判示しました。

このことから、同通達を硬直的に適用して課税処分が行われた場合には、その処分は違法として取消しの対象になり得ると考えられます。なお、課税庁では同通達による取扱いは従来どおりであるとしており、本判決を受けての通達の見直しや廃止等の対応はないとのことでした。

4. 日本弁護士連合会税制委員会による本判決の評価

日本弁護士連合会税制委員会は、平成20年4月1日付委員会ニュースに本判決は事実上負担付贈与通達に基づいての課税に歯止めをかける記述がなされているため、今後の課税行政において同通達を適用して課税処分を行うことは非常に困難になったものとみられると記載し、本判決を積極的に評価しています。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂1-12-32 アーク森ビル(総合受付28階)
電話：03-5562-8500(代) FAX：03-5561-9711~9714
E-mail：info@jurists.co.jp URL：http://www.jurists.co.jp/ja/