

第 20 回租税判例研究会(2008. 3. 19開催 於;MJS税経システム研究所)

「親族間の路線価による土地の売買が相続税法7条の規定する『著しく低い価額』による譲渡に当たらないとされた事例」(贈与税決定処分取消等請求事件;東京地裁平成19年8月23日判決[確定][納税者勝訴] TAINS Z888-1280)

発表者 横山 和夫

目 次

はじめに	2
I 事案の概要	2
1. 事実関係	2
2. 争点	5
3. 当事者の主張	5
II 判決の要旨	10
1. 東京地方裁判所第2部の判断	10
2. 判示事項	10
(1) 相続税法7条にいう時価の意義	10
(2) 法7条にいう「著しく低い価額」の判定基準	10
(3) 本件各売買の代金額が甲購入持分及び乙購入持分の時価 より「著しく低い価額」の対価であるか否かについての判断	12
(4) 結論	14
III 検 討	15
IV まとめ	17

はじめに

土地の価格は「一物五価」とか「一物多価」とか言われている。その適正な時価評価については、それだけ難しいということである。ところで、税法においては、相続税法7条には「著しく低い価格で財産の譲渡がおこなわれた場合、その時の時価と売買価額との差額について、買主側に贈与があったものとみなす」旨の定めがある。この贈与の認定課税の税務リスクを回避するには、不動産鑑定士に鑑定を依頼する（その場合でもまちまちの数値が示され得る）か、または、鑑定コストをかけたくない（かけられない）のであれば、税務リスクを承知のうえで、路線価を80%で割り戻して時価を算出し、それを売買価額とするのが実務の傾向である。

本稿では、「親族間で土地を相続税評価額(地価公示価格の80%)で売買した場合に相続税法7条の規定する『著しく低い価額』にあたらぬ」とした東京地裁平成19年8月23日判決(確定・納税者勝訴)を素材として、土地取引における「相続税評価額」での売買について検討を加えてみる(なお本稿では、「相当代価通達」の適用に関する議論は、本来の議論の筋を離れるので、敢えて省略する)。

I 事案の概要

1. 事実関係

本件は、事実関係についての争いは一切ない。すべて相続税法の関係条項および関係する通達の解釈適用をめぐる法律論である。

- (1) 訴外丙は原告甲の夫であり、原告乙と丁はその間の子である。有限会社A興産(以下「A興産」という。)は、原告甲が代表者を務め、原告乙及び丁が全額出資している会社である。
- (2) 訴外丙は、平成15年、その所有に係る宅地(以下「本件土地」)の持分の一定割合を原告甲および子である原告乙に対して路線価を対価として譲渡した(以下「本件売買」という)。丙は、平成16年3月5日、平成15年分所得税の確定申告書を処分行政庁に提出した。この申告書において、丙は、本件各売買により1億1611万5899円の譲渡損が発生したとして、他の所得と損益通算している。

(3) これに対して、処分行政庁は、本件売買の購入代金額は、相続税法7条の規定する「著しく低い価額の対価」であるから、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は、原告甲・乙が丙から「贈与により取得したものとみなされる」として、甲に対しては贈与税決定処分を、乙に対しては贈与税更正処分を行った（決定処分と更正処分とに分かれているのは、乙には他にも贈与税の確定申告があったため、乙に対する処分が更正処分であったということに過ぎない）。

(4) これに対して、原告らは、当該代金額はいずれも相続税評価額と同額であるから同条は適用されず、したがって各処分はいずれも違法であると主張してその取消しを求め、異議申立および審査請求を経て、適法に贈与税決定処分等取消請求の訴えを提起した。

(5) その他の前提事実

◇ 丙の土地購入及びA興産の建物購入

ア 丙は、平成13年8月23日、戊から東京都P区Q町一丁目所在の宅地857.75平方メートル（以下「本件土地」という。）及びこれに隣接する私道4.13平方メートルを代金4億4200万円で買い、同年11月7日売買を原因として戊から丙への所有権移転登記がされた。

イ A興産は、平成13年8月23日、戊から本件土地上の下記の各建物（以下「本件各建物」という。）を代金合計7800万円で買い、同年11月7日売買を原因として戊からA興産への所有権移転登記がされた。

- ① 鉄筋コンクリート造陸屋根2階建の居宅（延床面積161.99平方メートル）
- ② 鉄筋コンクリート造鋼板葺2階建の居宅（延床面積263.42平方メートル）及びその附属建物である車庫（床面積39.00平方メートル）

◇本件土地の賃貸借

丙は、本件土地を取得した後、これをA興産に賃貸したが、その際A興産は丙に権利金を支払わなかった。

A興産が上記賃貸借の賃貸人（当初は丙のみであり、その後は本件土地の共有者となった者）に対して支払っている地代は、1平方メートル当たりの年額がおおむね2万円で計算されたものであり、これは、本件土地の

路線価（平成13年から平成15年までの間、1平方メートル当たり36万円）を基に計算した本件土地の価額の6パーセントに相当する金額である。

◇本件土地持分の譲渡

ア 平成15年までの贈与

丙は、原告乙及び丁に対し、それぞれ、下記のとおり、本件土地の持分を贈与した。

① 平成14年8月9日 持分8万5775分の4000ずつ

② 平成15年8月14日 持分8万5775分の4400ずつ

イ 平成15年における売買

(ア) 丙は、平成15年12月25日、原告甲に対し、本件土地の持分8万5775分の3万2200を代金8902万6560円で売った（以下、これにより原告甲が取得した持分を「甲購入持分」という。

(イ) 丙は、同日、原告乙に対し、本件土地の持分8万5775分の1万3300を代金3677万1840円で売った（以下、これにより原告乙が取得した持分を「乙購入持分」といい、上記（ア）及び（イ）の売買を併せて「本件各売買」という。）。

(ウ) 本件各売買に係る契約書によれば、売買代金の算出根拠は次のとおりとされている。

すなわち、本件土地の1平方メートル当たりの価額は、平成15年度路線価×奥行価格補正率×（1－借地権割合）の計算式によって算出される。ここにいう借地権割合は、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の趣旨であり、20パーセントである。

そして、本件土地の平成15年度路線価が1平方メートル当たり36万円であり、奥行価格補正率が96パーセントであることから、

$$36万円 \times 0.96 \times (1 - 0.2)$$

の計算式によって求められる27万6480円が本件土地の1平方メートル当たりの価額とされ、これに面積及び持分割合を掛けたものが代金額とされた。

ウ その後の譲渡（甲8の1）

丙は、平成16年2月3日、本件土地の持分8万5775分の1万3300を丁に売り、また、本件土地の持分8万5775分の4500ずつを原告乙及び丁にそれぞれ贈与した。

この結果、本件土地は、丙、原告甲、原告乙及び丁が以下のとおりの持分で共有するに至った。

丙	8万5775分の	1175
原告甲	8万5775分の	3万2200
原告乙	8万5775分の	2万6200
丁	8万5775分の	2万6200

2. 争点

本件の主要な争点は以下のとおりである。

- (1) 相続税法7条の解釈
 - ア 同条にいう時価の意義
 - イ 同条にいう「著しく低い価額」の判定基準
- (2) 本件各売買の代金額は、甲購入持分及び乙購入持分の時価より「著しく低い価額」の対価であるか。
- (3) 上記(2)が肯定される場合、相続税法7条の規定に基づき原告らが本件各売買につき贈与により取得したものとみなされる金額はいくらか。

3. 当事者の主張¹

(1) 原告の主張の骨子

ア 相続税法（以下「法」）7条の規定中の「時価」については、何らの規定も置かれていない。他方、法22条（評価の原則）が相続税法全体について

¹ 当事者の主張の詳細は判決文からは必ずしも明確でないので、本件の原告側代理人である志賀櫻弁護士の判例評釈を引用する（「税務事例」2007.12.30頁以下）。同弁護士は、評者注において「以下における原告の主張、被告の反論及び原告の再反論は、原告側代理人としての本職の理解によるものであって、必ずしも判示に現れていない」述べている。

の時価の定めに関する原則的規定である。したがって、法7条の時価は、法22条の定めるところによる。

なおこの点について補足するに、同一の法律における同一の語の意義は同じであることが当然である。また、裁判例でも法7条の時価と法22条の時価の意義は同一であるとされている。

イ そこで法22条における時価の意義を調べると、法22条そのものおよび相続税法の下位規範は時価の意義について明文の規定を置いておらず、国税庁の財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56・直審（資）17による国税庁長官通達。以下「評価基本通達」）が通達レベルではあるが規定を置いている。

評価基本通達は、その11項において宅地の評価について定め、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行う、とする（路線価方式および路線価の意義については、引き続き13項および14項が定めている）。

これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解される。

なお、路線価は、平成4年以降は地価公示価格水準の概ね80%を目途として定められており、実勢価格より低いことは確かである。しかしながらそれは、法第22条の「時価」が財産評価の基本条項であり、そのため無数にある相続・贈与事例にあまねく適用される評価基本通達は、実勢価格の変動があっても同条に規定する「時価」として正当性のある価額とする必要があるところ、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の軽減といった同条の目的を達成するため必要かつ合理的なものである。換言すれば、地価公示価格水準の概ね80%を目途として定められている路線価を「時価」として初めて、法第22条の目的である、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減を図ることができるのであり、宅地の「時価」を路線価とすることは、同条の趣旨に最もよく適う。宅地について路線価を時価とすることは、法第22条の「時価」の許容範囲内であり、このことは、裁判例の積み重ねにより既に確立されている。

ウ そうすると、評価基本通達によれば、路線価が法7条および法22条の時価であり、路線価を対価とした本件売買は、時価による売買であるから、法

7条の適用を受けるいわれはない。仮に受けたとしても、対価と時価との差額はゼロであるから贈与税課税が発生しない。

エ なお、仮に路線価が時価でないとしても、路線価を対価としてなされた本件売買について、法7条にいわゆる「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた」ものであるとする場合には、「路線価」イコール「著しく低い価額」であるということとなってしまう。

そうすると、相続税法の体系全体の中でこれを見るに、評価基本通達の規定は、少なくとも宅地に関する限り、「著しく低い価額」を時価としていることを国が認めていることになる。これでは、相続税法の体系的整合性を国自らが通達によって破壊していることと同値であって、法律論として受け入れることができない。

オ 評価基本通達の6項は、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」と定めていることは承知する。

しかしながら、判例によると、同項の適用がなされるためには、この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる特段の事情がなければならぬ。被告国側は、かかる特段の事情が存在することを主張立証しておらず、そうであるならば、6項の適用をした上で、「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日直評5・直資2-204。以下「負担付贈与通達」）を適用したのは違法である。

（2）被告国側の反論

ア 評価基本通達6項によれば、評価基本通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる場合には、評価基本通達の定めによって評価することはできない。

しかも、この点について、判例は著しく不相当と認められる特段の事情を求めているという原告側の主張は誤りである。

イ さて、評価基本通達によることができない場合によるべき通達として、負担付贈与通達がある。

負担付贈与通達2項の（注）によれば「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」（中略）に当た

るものとする」とあるから、本件土地についての実際の丙の取得価額を勘案すれば、「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。

負担付贈与通達そのものは公表されているのであるから、納税義務者においてこれを知って、評価基本通達の6項および負担付贈与通達の適用があることを知りうるのである。したがって、納税義務者において、評価基本通達によって路線価による売買を行えば贈与税課税を逃れられると考えたとしても、「法の不知は害する」との法諺が妥当する。

ウ また、課税庁としては、丙らにおいて、租税回避の目的があったと考えられる。

エ 第三者との間では決して成立し得ないような対価で売買が行われたか否かという観点も、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するか否かの判断において重要である。

オ 結局、路線価を対価として売買すれば、路線価は実勢価格の80%の水準に定められているのであるから、これに法7条を適用しないとすれば、実勢価格と路線価との差額について、事実上の租税回避を行うことが可能となり、納税義務者間の公平を保つことができない。

(3) 原告の再反論

ア 負担付贈与通達そのものが、平成元年というバブル期における地価の急上昇局面において発遣されたものであって、そのことは同通達の(趣旨)において、「最近における土地、家屋等の不動産の通常取引価額と相続税評価額との開きに着目しての贈与税の税負担回避行為に対して、税負担の公平を図るため、所要の措置を講じるものである。」との記述があることから明らかである。

イ そもそも負担付贈与通達の内容は、その2項の(注)において「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」(中略)に当たるものとする。」と定めていて、取得価額より低い価額による対価による譲渡はすべて法7条の規定の適用に服せしめるとして、いわゆる「損切り」等の日常的な経済取引のあり方を全く無視した暴論となっている。

ウ このような負担付贈与通達の問題点については、実は、夙に、国税不服審判所も認めているところであって、国税不服審判所平成15年6月19日裁決も指摘するところである。すなわち同裁決は、次のとおり裁決し、平成1

2年当時の状況は、既に負担付贈与通達の適用の前提を欠いていると指摘している。かつ、この裁決は、国税庁のホーム・ページの「公表裁決事例」として掲載されているのであるから、納税義務者において、負担付贈与通達は国税不服審判所によって否定されていると考えたとしても何ら責めるべき落度はない。

(以下は、上記裁決原文の引用である。)

「原処分庁は、本件通達は、何ら経済状況等その時代背景に左右されるという性質のものではないから、平成12年分の贈与税の課税においても当然に適用がある旨主張する。

しかしながら、本件通達の趣旨は、土地等及び家屋等の不動産の通常取引価額と相続税評価額との開きに着目しての贈与税の負担回避行為に対して、税負担の公平を図るため、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価額は、評価基本通達にかかわらず、通常取引価額に相当する金額によって評価することとしたものであり、本件通達の適用に当たっては、本件通達が制定された当時における地価の動向及び路線価の時価に対する水準を考慮しなければならない。

すなわち、本件通達の制定された当時は、路線価の時価に対する水準が公示価格の70%相当を目途としていたにもかかわらず、その後の地価の急騰に伴い、路線価がその適用年分の終わりに時価の20%から30%程度にすぎず、路線価に相当する金額を対価とした負担付贈与や低額譲受けという形式を採ることによる実質的な財産の移転が行われるようになり、これを放置することは、課税の公平の見地からみて弊害があることから、当該財産の価額は、評価基本通達にかかわらず、通常取引価額に相当する金額によって評価することとする取扱いが定められたものである。

ところで、本件の場合、本件不動産の譲受けが行われた平成12年の課税年分においては、路線価は公示価格の80%を目途に評定されており、かつ、本件土地の近隣の基準地価格は、(中略)下落傾向にあったものであるから、本件不動産の相続税評価額は、課税庁が課税実務の公平と効率のために時価の範囲内と認める水準に留まるものと推認される。(中略)このような状況の下にあっては、本件通達の適用の前提を欠くものといわざるを得ない。」

エ 以上のようなことから、原告らは、本件売買においては路線価が対価であったことを理由として贈与税の確定申告をしなかった。

ところが、処分行政庁においては、評価基本通達の定める「路線価」を対価とした取引であっても、路線価は対価としては法7条の定める「著しく低い価額による対価」に該当する、として課税処分を行った。

これでは、評価基本通達を信頼して取引を行った善良なる納税義務者の常

識に反し、健全な申告納税制度の育成にとって甚だ有害な結果をもたらすことになる。

II 判決の要旨

1. 東京地方裁判所民事第2部の判断（大門匡裁判長）

処分行政庁による処分をすべて取消す（国は控訴せず確定・納税者勝訴）。

2. 判示事項

(1) 相続税法7条にいう時価の意義

①法7条の定める時価は、財産の価額の評価の原則を定めた法22条（「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価に…よる。」）に定める時価と同じく、客観的交換価値である。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財産評価基本通達の定める相続税評価額としての路線価方式は、これによる画一的な取扱いの合理性が認められる限りにおいて、課税実務上使用することが許容されているに過ぎないのであって、両条における時価はやはり常に客観的交換価値のことを意味すると解すべきである。

③現実には、相続税評価額と時価すなわち客観的交換価値との間に開差が存在することは否定することができないので、特別の事情がある場合には、相続税評価額を離れ、時価すなわち客観的交換価値をよりよく反映する別の評価方法によって評価を行うべきである。

(2) 法7条にいう「著しく低い価額」の判定基準

①法7条にいう「著しく低い価額」の対価とは、その対価に経済合理性のないことが明らかな場合をいう。

②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否かによって行う。

③この点について相続税評価額の扱いが問題になる。相続税評価額は、時価とおおむね一致すると考えられる地価公示価格の約80%とされている。そうすると相続税評価額を対価とする土地の譲渡は経済合理性にかなったものとはいえない。

しかしながら、一方で、80%という割合は、社会通念上、基準となるべき数値と比べて一般に著しく低い割合とはみられていない。また、課税当局が相続税評価額（路線価）を地価公示価格の80%を目途として定めている理由として1年の間の地価の変動の可能性が挙げられていることは、地価が1年の間に20%近く下落することがありうることを示すものである。

そうすると、相続税評価額を基準として土地の譲渡の対価とすることが経済合理性のないことが明らかであるとまでは言えない。

よって、相続税評価額を基準として土地の譲渡の対価として土地の譲渡が行われた場合に、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いえない。

④法7条は、租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わず、また、当事者に実質的な贈与の意思があったか否かをも問わずに適用がある。

被告は、時価の80%で譲渡することを認めれば、贈与税の負担を免れつつ贈与と同様の経済的利益の移転を行うことが可能になり、租税負担の公平を害すると主張するが、移転できる経済的価値は時価の20%にとどまるのであるからそこまで言えるかは疑問である。また法7条が、「低い価額」でなく、「著しく低い価額」であるとする文理に反する。

被告の主張する「実質的に贈与を受けたと認められる金額」という基準や、「第三者との間では決して成立しないような対価」という基準は、趣旨が明確でなく、とることができない。

⑤ 負担付贈与通達について

ア 負担付贈与通達1における「通常取引価額」とは、時価すなわち客観的交換価値を意味するものであるから、同通達1は正当である。

イ 負担付贈与通達2にいう「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」という判定基準は、同条の趣旨にそったものとはいえないし、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えないが、結局のところ、個々の事案に応じた判定を求めているのであるから、上記のような問題点があるからといってそれだけで直ちにこれを違法あるいは不当であるとまではいえないといえるべきである。もっとも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づけることができる。

(3) 本件各売買の代金額が甲購入持分及び乙購入持分の時価より「著しく低い価額」の対価であるか否かについての判断

①本件土地の評価についての検討

ア 時価

(ア) 更地価格

a 本件土地は、丙が平成13年8月に戊から代金4億4200万円で買ったものであり、併せて買った隣接私道との合計面積は861.88平方メートルであるから、1平方メートル当たりの代金額は51万2000円（千円未満切捨て）である。

b 本件土地の近隣に所在する都道府県地価調査の基準値における1平方メートル当たりの価格（基準地価格）の推移は次のとおりである。

平成13年	49万円
平成14年	48万5000円
平成15年	48万5000円
平成16年	48万5000円

なお、基準地価格は、都道府県知事が毎年1回、各都道府県の基準地について正常価格を公表するもので、地価公示価格と併せて一般の土地取引の指標となっているものであるから（顕著な事実）、地価公示価格と同様の性格のものといえることができる。

c 本件土地の路線価は、平成13年から平成16年まで、1平方メートル当たり36万円で変化がない。

d 東京国税局長が依頼した不動産鑑定士による鑑定評価によれば、本件各売買が行われた平成15年12月25日時点の本件土地の更地価格は、1平方メートル当たり44万3000円である。

以上aからdまでを踏まえて判断すると、dの鑑定評価の内容には不自然、不合理なところがなく、aからcまでの各金額に照らしても、その評価は適正なものといえることができる。したがって、本件土地の平成15年12月25日当時の更地価格は1平方メートル当たり44万3000円であったと認めることができる。

イ 相続税評価額

本件土地の平成15年当時の路線価は1平方メートル当たり36万円であり、財産評価基本通達に従えば、本件土地は奥行価格補正率として0.96を乗じて評価すべき土地である。また、借地権が存在することにより20パーセント相当額の控除をすべきである。したがって、平成15年当時の本件土地の相続税評価額は、次の計算式によって求めることができ、2億3715万0720円である。

$$360,000 \times 857.75 \times 0.96 \times (1 - 0.2) \\ = 237,150,720$$

なお、本件土地の平成15年当時の相続税評価額が上記のとおりであることは、処分行政庁自身も是認していたと認められる。すなわち、原告乙は、平成15年8月14日に丙から本件土地持分の贈与を受けたことについて、平成15年分贈与税の申告をしているのであるが、その際、原告乙は、上記相続税評価額の算定方法と全く同様の算定方法により課税価格を計算していた。

これに対し、処分行政庁は、本件更正処分においてこの部分の更正はしていないし、被告も、本件訴訟において、原告乙の上記申告についてはこれを是認する主張をしているからである。

② 甲購入持分及び乙購入持分の評価

ア 甲購入持分

甲購入持分は本件土地の8万5775分の3万2200であるから、平成15年12月25日当時におけるその時価は

$$443,000 \times 857.75 \times (1 - 0.2) \times 32,200 / 85,775 = 114,116,800$$

の計算式により1億1411万6800円であり、その相続税評価額は

$$360,000 \times 857.75 \times 0.96 \times (1 - 0.2) \times 32,200 / 85,775 = 89,026,560$$

の計算式により8902万6560円である。

イ 乙購入持分

乙購入持分は本件土地の8万5775分の1万3300であるから、平成15年12月25日当時におけるその時価は

$$443,000 \times 857.75 \times (1 - 0.2) \times 13,300 / 85,775 = 47,135,200$$

の計算式により4713万5200円であり、その相続税評価額は

$$360,000 \times 857.75 \times 0.96 \times (1 - 0.2) \times 13,300 / 85,775 = 36,771,840$$

の計算式により3677万1840円である。

ウ 当事者の主張との対比

上記ア及びイにおける時価は、いずれも、被告の主張する金額と同額であり、上記ア及びイにおける相続税評価額は、いずれも原告らの主張する金額と同額である。もともと、被告も、原告らの主張する相続税評価額を争ってはいない。

③ 本件各売買の代金額の「著しく低い価額」の対価該当性

ア 本件各売買の代金額は、甲購入持分の代金額が8902万6560円、乙購入持分の代金額が3677万1840円である。これらの金額は、次の計算式のとおり、いずれも、時価の約78パーセントであり、相続税評価額とは完全に一致する。

$$89,026,560 / 114,116,800 \times 100 \div 78.0$$

$$36,771,840 / 47,135,200 \times 100 \div 78.0$$

なお、本件土地の平成15年当時の路線価は、同年12月25日当時における更地価格の時価の約81パーセントであった。

$$360,000 / 443,000 \times 100 \div 81.3$$

以上を前提に判断すると、本件各売買が行われた平成15年12月25日当時、本件土地の路線価は更地価格の時価の約81パーセントだったのであるから、本件土地は、地価公示価格と同水準の価格の80パーセントという一般的な路線価決定の基準に合致していた。同じ時点における本件土地の相続税評価額も、時価の約78パーセントだったのであり、路線価と更地価格の時価との比率におおむね一致している。この相続税評価額は、処分行政庁自身も贈与税課税の根拠とすることを是認していたものでもあった。そうすると、本件土地については、相続税評価額が時価の80パーセントの水準よりも低いことが明らかであるといえるような特別の事情は認められないから、相続税評価額と同程度の価額かそれ以上の価額の対価によって譲渡が行われた場合、相続税法7条にいう「著しく低い価額」の対価とはいえないといえることができる。そして、甲購入持分も、乙購入持分も、相続税評価額と全く同じ金額の代金によって譲渡されたものであるから、結局、本件各売買の代金額は、いずれも「著しく低い価額」の対価には当たらない。

(4) 結論

以上のとおりであるから、本件売買に法7条を適用することは違法である。よって、処分行政庁による処分は違法であるから、これを全部取り消す。

Ⅲ 検 討

1. 本判決は、時価とは「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解すべきである」としたうえで、地価公示価格は時価におおむね一致すると考えられる、との判断を示している。しかし、時価がなぜ交換価値なのか、地価公示価格がなぜ時価におおむね一致するのか（直接的に地価公示価格が時価とは言っていない）といった根拠は示されていない。これは土地取引の経済的合理性の有無の判断に必要なことであろうと思われる。本件は、これらの根拠を示すことなく「著しく低い価額」に該当しないとして、納税者を救済したにすぎない。

2. 被告の相続税法7条適用の根拠は、本件各売買の売主である丙の側に自己の所得税の負担を軽減しようという明確な意図があったことと、丙が原告らに対して一定の経済的利益を享受させる意思をもって本件各売買を行ったことである²。すなわち、本件各売買は、丙がこのような意図で、平成15年中に本件土地を親族に譲渡することによって、譲渡所得の損失の額を確定させ、丙の同年分の所得税の計算上、翌年には廃止されると見込まれる損益通算を可能にする³とともに、丙の親族間における資産構成を変えることを主目的として行われたものである、と言う。

これに対し、本判決は、「丙が本件各売買をしたことには流動資産を増やしたいとの一応合理的な理由があった」「そのような売主側の事情をもって、買主である原告らへの贈与税課税の根拠とすることも疑問である。」「同条は、『著しく』低額でない限り、時価より低額での財産の譲渡が行われることを許容しているのであり、丙が原告らに一定の経済的利益を享受させたとしても、それが著し

² 丙は、処分行政庁係官に対して、平成15年中に行った本件土地持分の原告乙及び丁への贈与並びに本件各売買の理由について、「贈与に関しては毎年行なっていたので、通年どおり行ないました。譲渡に関しては平成16年分の税制改正の話聞き、早めに資産移転してしまったほうが良いと考え取り急ぎ行なった次第です。」「妻や子供たちは以前相続により多額の流動資産を取得しており、また、過去の私からの収益物件の贈与によって流動資産を増やしてきた経緯がある。反対に私は流動資産をあまり有していないので、譲渡することにより自分の流動資産を増やしたかった。」と述べている。

³ 平成15年12月17日に与党（自由民主党、公明党）が決定した「平成16年度税制改正大綱」では、「土地、建物等の長期譲渡所得の金額又は短期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については、土地、建物等の譲渡による所得以外の所得との通算及び翌年以降の繰越しを認めない。」とされていた。

い程度のもので認められない限り、同条は適用されないのである。」「さらに、租税の公平負担の要請から実質的にみても、本件各売買の代金額と本件土地の時価や相続税評価額との比較に加え、丙が平成13年8月に本件土地を購入してから平成15年12月に本件各売買が行われるまで2年以上の期間が経過していること、本件各売買により原告らが取得したものは土地の持分であり、容易に換価できるものではなく、実際に原告らもこれを換価してはいないこと、被告の主張を前提としても、丙が本件各売買をしたことには流動資産を増やしたいとの一応合理的な理由があったことなどの事情を考慮すれば、本件各売買が、明らかに異常で不当であるといえるような、専ら租税負担の回避を目的として仕組まれた取引であると認めることはできない。結局、いずれの見地からしても、被告の上記主張を採用することはできない。」とした。本判決は、「租税負担の回避を目的とした財産の譲渡に同条が適用されるのは当然であるが、租税負担の公平の実現という同条の趣旨からすると、租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わず、また、当事者に実質的な贈与の意思があったか否かをも問わずに、同条の適用があるというべきである。」との前提から、法7条の適用においては、贈与の意思や租税回避の目的・意思は、同条の課税要件ではないとの判断を示した。

租税負担の公平の侵害の防止という法7条の立法趣旨からすれば、被告のように、丙の側の意思・意図を課税要件事実としこれを過度に強調し法7条を適用することには賛同できない。

3. 本判決は、被告が引用する個別通達「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」についても検討している。

同通達1にいう「通常取引価額」とは、時価すなわち客観的交換価値のことを言うので正当であるとする。

同通達2の「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」が法第7条の「著しく低い価額」の対価による譲渡にあたるかどうかについては、相続税法第7条の趣旨に沿ったものとはいえないし、基準としても不明確であるといわざるを得ないほか、「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しつつ、しかし、同通達2は、結局のところ、個々の事案に応じた判定を求めているのであるから上記のような問題があるからといってそれだけで直ちにこれを違法あるいは不当であるとまではいえないというべきである。もっとも、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、と判示している。

この判決は、通達は違法であるとはしておらず、個々の事実関係を総合的に判断しているので、「国税庁では今回の判決は、通常取引される価額の80%相当額以上の取引が全て『著しく低い価額』には当たらないといった画一的な基準が示されたものではないと認識しており、当局としては、『著しく低い価額』であるか否かは、従来どおり個々の事案ごとに取引の事情、取引当事者間の関係など個々の事実関係を総合的にみて判断するものと考えており、通達の廃止や改正は考えていない」⁴ようである。

しかし、平成15年6月19日裁決では、「本件不動産の譲受けが行われた平成12年の課税年分においては、路線価は公示価格の80%を目途に評定されており、かつ、本件土地の近隣の基準地価格は、…下落傾向にあったものであるから、本件不動産の相続税評価額は、課税庁が課税実務の公平と効率のために時価の範囲内と認める水準に留まるものと推認される。しかも、本件不動産の譲受価額71,950,000円は、本件不動産の相続税評価額69,236,309円を超えるものであり、このことをもっても、贈与税の負担回避行為があったとは認められないから、このような状況の下にあっては、本件通達（負担付贈与通達 筆者注）の適用の前提を欠くものといわざるを得ない。」⁵としている。このことからすれば、負担付贈与通達は、原告の主張するようにもっと早くに廃止されてしかるべき通達ではなかったろうか。仮にそうでないとしても、同通達の適用には条件が付されたので、適用結果によっては司法判断により覆される可能性は十分にあると言える。

IV まとめ

財産評価の問題は、法と経済が交錯する極めて難解な問題である。そもそも土地のように個性のある財について「客観的交換価値」なるものを測定することができるのだろうか。仮に理論的にはできたとしても、実際には困難なように思われる。そうであれば、堅めの評価をして、相続税評価額をもって時価としてもよいように思われる。平成15年6月19日裁決が「路線価は、毎年1月1日を評価時点として、売買実例価額、公示価格、精通者意見価格等を基に、

⁴ 国税速報 「最新裁判例紹介」平成19年9月27日 第5923号

⁵ 国税不服審判所のホーム・ページに最新裁決事例として平成18年5月24日裁決である「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」が掲載されている。しかし、これは本事例であり、本件判決によって覆された裁決である。

当該日現在の客観的な交換価値を表しているとは解される公示価格と同水準の価格の80%程度となるように国税局長が路線ごとに設定している。これは、路線価等が評価時点であるその年の1月1日以後の1年間における相続財産の評価について等しく適用されることから、その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ていることによるものであると解される。」と述べ、また、本判決が「…路線価は、毎年1月1日を評価時点として、売買実例価額、公示価格、精通者意見価格等を基に、当該日現在の客観的な交換価値を表しているとは解される公示価格と同水準の価格の80%程度となるように国税局長が路線ごとに設定している。これは、路線価等が評価時点であるその年の1月1日以後の1年間における相続財産の評価について等しく適用されることから、その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ていることによるものであると解される。」と判示していることは評価できる。このことからすれば、堅めの評価である相続税評価額をもって時価とすべきであろう。

また、納税義務者が、評価基本通達を信頼して路線価によって取引に入り、路線価による取引であるから贈与税の納税義務はないと考えて申告をしなかったところ、路線価は「著しく低い価額」に該当するとして法7条を適用して課税処分を受けるというのでは、相続税制度の内部的整合性を欠いて、一般納税義務者の常識に反することにもなる⁶。

本判決を受け、今後土地取引において「相続税評価額」での売買が広がる可能性がある。しかし、本判決が「…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。もっとも、その例外の場合でも、さらに、当該対価と時価との開差が著しいか否かを個別に検討する必要があることはいうまでもない。」との判示には、課税庁も負担付贈与通達を適用することが困難になったとはいえ、実務上注意が必要である。ここに言う「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」は、判決では明示されていない（判断の必要性がなかったとも考えられる）が、例えば、相続税評価額が1億円で売買が行われた直後、買受人が1.5億円で転売したというようなケースが該当すると言われている⁷。

⁶ 「税務事例」2007.12.38頁注1参照

⁷ 国税速報 平成19年11月19日 第5937号 「親族間で土地を相続税評価額（地

価公示価格の80%)で売買した場合、相続税法7条の規定する『著しく低い価額』での譲渡にあたらなかった事例(東京地裁平成19年8月23日判決) 税理士 渡邊正則