

資料 1

【国税不服審判所公表裁決事例集】

2008.3.12

<http://www.kfs.go.jp/service/index.html>

国税不服審判所では、納税者の正当な権利利益の救済を図るとともに、税務行政の適正な運営の確保に資するとの観点から、先例となるような裁決については、「裁決事例集(冊子)」を作成し公表しています。

「裁決事例集(冊子)」は、国税不服審判所の各支部(支所を除く)や都道府県立図書館に備え付けてあります。各々の所在地につきましては、『[国税不服審判所の概要](#)』、『[都道府県立図書館一覧](#)』を参照してください。

紹介情報

当ホームページでは、次の情報を提供しています。

『[公表裁決事例要旨](#)』

これまでに公表した裁決事例集の裁決要旨を関係税法ごとに分類して紹介しています。

『[公表裁決事例](#)』

平成 8 年以降に発行した裁決事例集の裁決事例全文を紹介しています。

『[裁決要旨の検索](#)』

平成 8 年 7 月 1 日から平成 19 年 6 月 30 日までの裁決に係る裁決要旨又は争点項目を検索・閲覧できるシステムを提供しています。

【平成 19 年 8 月 23 日東京地裁判決の前提裁決事例】

<http://www.kfs.go.jp/service/JP/71/21/index.htm>

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

裁決事例集 No.71 - 473 頁

請求人らは、相続税評価額で行った親族間の土地売買（以下「本件譲受け」という。）について、[1] 相続税法上の時価は相続税評価額であること、[2] 平成元年個別通達（以下「本件通達」という。）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こと、[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旨主張する。

しかしながら、[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。

平成18年5月24日裁決

(平 18.5.24 裁決、裁決事例集 No.71 473 頁)

(裁決書(抄))

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人らが同人らの親族から相続税評価額相当額で土地を譲り受けたことについて、原処分庁が、その譲受けは相続税法第7条(贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合 - 低額譲受)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して、決定処分等を行ったのに対し、審査請求人らが、同条に規定する低額譲受には該当しないとして、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 審査請求人H(以下「請求人H」という。)は、平成15年分の贈与税について法定申告期限までに申告書を提出しなかったところ、原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、平成16年7月2日付で、別表1の(1)の「本件決定処分額等」欄のとおりとする決定処分(以下「本件決定処分」という。)及び無申告加算税の賦課決定処分(以下「本件無申告加算税賦課決定処分」という。)をした。

ロ 審査請求人J(請求人Hの長男である。以下「請求人J」といい、請求人Hと併せて「請求人ら」という。)は、平成15年分の贈与税について、別表1の(2)の「申告額」欄のとおり記載した申告書を法定申告期限までに提出したところ、原処分庁は、調査担当職員の調査に基づき、平成16年7月2日付で、同表(2)の「本件更正処分額等」欄のとおりとする更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件過少申告加算税賦課決定処分」という。)をした。

ハ 請求人Hは、本件決定処分及び本件無申告加算税賦課決定処分を不服として、請求人Jは、本件更正処分(以下、本件決定処分と併せて「本件決定処分等」という。)及び本件過少申告加算税賦課決定処分(以下、本件無申告加算税賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。)を不服として、平成16年8月19日、それぞれ異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年11月17日付でいずれも棄却の異議決定をした。

ニ 請求人らは、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成16年12月13日、審査請求をした。

なお、請求人らは、請求人Hを総代として選任し、同月14日、その旨を届け出た。

(3) 関係法令等

イ 相続税法第7条は、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、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旨規定している。

ロ 「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をいい、以下「本件通達」という。)は、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)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。

ハ その他の関係法令等については、別紙のとおりである。

(4)基礎事実

以下の事実は、請求人ら及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査の結果によっても、その事実が認められる。

イ K(請求人Hの夫であり、請求人Jの父である。)は、P市Q町a番所在の土地平方メートル(以下「本件土地」という。)及び本件土地に隣接する同b番所在の私道平方メートル(本件土地と併せて、以下「本件土地等」という。)を、売主をL、買主をK、売買代金を 円とする平成13年8月 日付の売買契約により取得し、同年11月 日に所有権移転登記を行った。

ロ M社は、売主をL、買主をM社、売買代金を 円とする平成13年8月 日付の売買契約により、本件土地上に存する建物2棟及び車庫を取得した。

なお、M社の代表者は請求人Hであり、同社の出資者は請求人J及びN(請求人Hの二男で、請求人Jの弟である。)である。

ハ M社は、平成13年10月24日、Kとの間で、本件土地等を相当地代通達に定める相当の地代(1平方メートル当たり、平成13年分の本件土地等に係る路線価360、

000円の6%相当額である21,600円)でKから賃借する旨の土地賃貸借契約を締結し、下記ホの本件各取引後は、本件土地の所有者であるK、請求人ら及びNに対し、相当の地代を支払っている。

ニ 本件土地の所有権移転等の登記の状況は、次表のとおりである。

(図表1)

ホ 請求人Hは、平成15年12月 日、Kから本件土地の共有持分 分の (以下「請求人Hの共有持分」という。)を売買代金 円で、請求人Jは、同日、Kから本件土地の共有持分 分の (以下「請求人Jの共有持分」といい、請求人Hの共有持分と併せて「本件各共有持分」という。)を売買代金 円で、それぞれ売買により取得した(以下、これらの各金額を「本件各売買価額」といい、これらの各取引を「本件各取引」という。)

へ 上記ホの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。

ト 本件土地の南側に面する道路の路線価は、平成13年から同16年まで360,000円である。

チ 本件土地の西方向約250mの地点に所在する基準地(P市Q町 - に所在する基準地番号P市 - の基準地をいい、以下「本件基準地」という。)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。

リ 請求人J及びNは、Kからの上記ニの番号2、3及び6の本件土地の共有持分の贈与について、路線価を基に贈与税の課税価格及び税額を計算して、各年分の贈与税の申告書を法定申告期限内にそれぞれ提出した。

ヌ Kは、平成15年分の所得税について、請求人らに本件各共有持分を譲渡した所得の損失の金額 円を他の各種所得の金額と損益通算した確定申告書を法定申告期限までに提出した。

2 主張

(1)請求人ら

原処分は、次の理由により違法であるから、その全部の取消しを求める。

イ 本件決定処分等について

(イ)相続税法第22条に規定する時価は、課税実務上、評価基本通達の定めに基づき算定された価額(以下「相続税評価額」という。)とされている。それにもかかわらず、原処分庁は、同法第7条の適用において、相続税評価額を時価に比して「著しく低い」価額と判断することは、租税法律主義から考えて不合理である。この点について、国税不服審判所平成15年6月19日裁決(裁決事例集No.65の576頁掲載の裁決をいい、以下「別件裁決」という。)においても「同法第7条に規定する時価とは、同法第22条の時価とその意義に差異がない」と明確に判断している。

(ロ)別件裁決は、「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」とした上で、平成12年12月時点の相続税評価額について、「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」と示している。このことから、平成12年12月時点での不動産市況においては、本件通達の適用は前提条件を欠くと明確に判断していると解される。また、平成12年と同15年の不動産市況は、劇的な変化がない。したがって、原処分庁が、相続税評価額と同額の本件各売買価額を、時価の範囲内でなく、時価に比して著しく低い価格として本件通達を適用したことは不合理である。

そして、別件裁決が相続税評価額を時価の範囲内とした根拠は、同裁決の個別の事情に基づくものではなく、平成12年当時の不動産市況に基づくものであると考える。

(ハ)東京高等裁判所の昭和58年4月19日判決(昭和57年(行コ)第233号贈与税決定処分取消請求控訴事件の判決をいい、以下「本件判決」という。)では「課税庁は、低額譲渡か否かについての判断は、時価すなわち客観的な取引価額を基準として判定し、低額譲渡と認められた場合には、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して課税している」と認識した上で、このような課税庁の取扱いを正当と是認している。このことからすれば、仮に本件各売買価額が「時価に比して著しく低額」と認定された場合でも、贈与税の課税価格となる「時価と本件各売買価額の差額」は、相続税評価額を時価とみなして計算すべきであり、本件各売買価額は、相続税評価額と同額であるので、結果として請求人らの贈与税は発生しないこととなる。

(ニ)よって、本件決定処分等は違法である。

ロ 本件各賦課決定処分について

上記イのとおり、本件決定処分等は違法であり、その全部を取り消すべきであるから、これに伴い本件各賦課決定処分もその全部を取り消すべきである。

(2)原処分庁

原処分は、次の理由により適法であるから、本件審査請求をいずれも棄却するとの

裁決を求める。

イ 本件決定処分等について

(イ)相続税法第7条に規定する「時価」を「通常取引価額」とすることの合理性及び公平性について

A 相続税法第7条に規定する「時価」の解釈について

相続税法上、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るが、課税実務上は、財産評価の一般的基準が評価基本通達により定められ、これに定められた評価方法によって画一的に財産の評価が行われているところである。

このように評価基本通達により、あらかじめ定められた評価方法によって、画一的な評価を行う課税実務上の取扱いは、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り、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平をも実現することができ、租税平等主義にかなうものであるというべきである。

しかしながら、評価基本通達による画一的評価の趣旨が上記のとおりである以上、これによる評価方法を形式的、画一的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、相続税法の趣旨や評価基本通達自体の趣旨に反するような結果を招来させる場合には、評価基本通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法によることが許されるものと解すべきである。

B 本件取引の時点における本件通達の存在の合理性について

本件通達は、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、評価基本通達の定めにかかわらず、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、これは、上記Aの相続税法第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。

(ロ)相続税法第7条の規定の適用について

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。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、Kが平成13年11月に取得したものであり、本件各取引までのKの本件土地の所有期間は、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 円であり(本件土地等の合計面積が平方メートルであることから、1平方メートル当たり 円により取得したことになる。)、当該価額はいわゆる正常な取引価額であると認められる。

C 本件土地の南側に接する道路に付された平成13年ないし同16年分の路線価はいずれも同一価格であり、また、本件基準地の平成13年ないし同16年の1平方メートル当たりの標準価格は、ほぼ横ばいであることからすると、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 土地の所有者が相当の地代を収受することによって当該土地の資本的活用を十分図ることができる場合においては、当該土地の貸宅地の価額は自用地としての価額とほぼ同額に評価されるべきであり、M社は、本件土地の地代として、K、請求人J及びNに対して相当の地代を支払っていることからすると、本件各共有持分の実質的な経済的価値は、更地と同等のものであると認められる。

E 本件各売買価額(請求人Hは 円、請求人Jは 円)は、本件各取引の該当年分である平成15年分の路線価を基に1平方メートル当たりの価額を276,480円として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11月に本件各共有持分をLから直接取得した場合には、請求人Hは 円、請求人Jは 円を負担する必要があったが、請求人らは、本件各取引において本件各共有持分をKから取得することにより、Lから直接取得する場合に比して、請求人Hは76,105,476円(円 - 円)、請求人Jは31,434,870円(円 - 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、別表2の(3)のとおり440,000円であると認められるので、本件各取引の時点における本件各共有持分の時価相当額については、次のとおりとなる。

(A) 請求人Hの共有持分の時価相当額

440,000円(1平方メートル当たりの時価) × 0.8(注) × 平方メートル(地積) × / (請求人Hの共有持分) = 円

(B) 請求人Jの共有持分の時価相当額

440,000円(1平方メートル当たりの時価) × 0.8(注) × 平方メートル(地積) × / (請求人Jの共有持分) = 円

(注) 上記(A)及び(B)の算式中の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。

(ハ) 本件通達の適用について

本件通達の合理性は、上記(イ)のBのとおりであるところ、上記(ロ)の各事実を本件通達の適用上の判断基準である本件通達の第2項(上記1の(3)のロの(ロ))に照らして判断すると、本件各取引は「著しく低い対価の取引」と認められることから、本件各取引に本件通達を適用することは合理的である。

(ニ) 以上のことから、請求人らは、相続税法第7条の規定により、上記(ロ)のGの本件各共有持分の時価相当額と本件各売買価額との各差額(請求人Hは 円、請求人Jは 円)を、Kから贈与により取得したものとみなされること、当該各差額を基に請求人らの平成15年分贈与税の納付すべき税額を計算すると別表1の(1)及び(2)の「原処分庁主張額」欄の「納付すべき税額」欄の金額(請求人Hは 円、請求人Jは 円)となることから、これらの金額の範囲内で行った本件決定処分等はいずれも適法である。

ロ 本件各賦課決定処分について

上記イのとおり、本件決定処分等はいずれも適法であり、本件決定処分等により納付すべき税額の基礎となった事実について、国税通則法第65条(過少申告加算税)第4項及び同法第66条(無申告加算税)第1項ただし書に規定する正当な理由があるとは認められないから、同法第65条第1項及び同法第66条第1項の規定に基づいて行った本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

3 判断

(1) 本件決定処分等について

イ 認定事実

請求人ら提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、本件土地の位置及びその近隣の状況等について、次の各事実が認められる。

(イ) 本件土地は 線及び 線「 」駅北東約450m(道路距離)に所在し、本件土地の都市計画法上の用途地域は第一種低層住居専用地域であり、建ぺい率は50%、容積率は100%である。

(ロ) 本件土地の存する近隣地域(本件土地が属する用途的に同質性を有する一定の地域であって、本件土地の価格の形成に直接影響を与えるような特性を持つ地域)は、本件土地が所在するP市Q町 番の街区を中心に同 番の街区の南側、同 番の街区の北側、同 番の街区及び同 番の街区であり、中規模の住宅を中心

として、中層の共同住宅及び大規模住宅が混在する地域である。

(ハ) 本件土地の最有効使用は、3階建ての共同住宅の敷地である。

(ニ) 本件土地の同一需給圏内(本件土地と代替関係が成立し、その価格の形成について相互に影響を及ぼす関係にある圏域)の類似地域(近隣地域の特性と類似する特性を有する地域)には、都市計画法上の用途地域を同じくする本件基準地及びP市R町 番所在の公示地(公示地番号「P市 - 」の公示地をいい、以下「本件公示地」という。)が存する。

なお、本件土地、本件基準地及び本件公示地の位置、形状等の状況は、別表3のとおりである。

ロ 関係者の申述等

(イ) Kは、調査担当職員に対し、〔1〕本件土地の取得時の状況について、「今となっでは見込み違いだったが、当時は土地の価額が上昇するものと考えていた。高値であっても、欲しい時、買える時に買うというのが私の考え、鉄則であることから購入した」旨、〔2〕平成15年中に、上記1の(4)の二の番号3の贈与(受贈者は請求人)及びNである。)及び同4の売買(譲受者は、請求人らである。)を行った理由について、「贈与に関しては、毎年行っていたので通年どおり行った。売買に関しては、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、取り急ぎ行った」旨それぞれ申述している。

(ロ) Kは、異議審理庁の調査担当職員に対し、上記1の(4)の二の番号2及び同3の贈与の目的について、「私は、私の所有する財産を妻や子供らに対し、できるだけ生前中に資産移転したいと思っているので、その一環として贈与した」旨申述している。

(ハ) Kは、当審判所に対し、〔1〕本件各共有持分の譲渡理由等について、「いずれ土地は高騰すると思っているので、ある程度子供に取得資金が蓄積したら、売買で移転しようと考えていたこと、請求人らに本件土地の購入資金が蓄積されている反面、Kの流動資産が少ないという所有資産のバランスを考えたこと、及び土地の譲渡損失と他の各種所得の金額との損益通算が平成16年以降廃止されること等である」旨、〔2〕本件各売買価額について「路線価は時価の範囲内、許容範囲と考えて売買価額を決めた。許容範囲とは、贈与税の課税をされずに売買するためには、路線価が最低の価額である」旨それぞれ答述している。

ハ 法令等の解釈について

(イ) 相続税法第7条の趣旨等

相続税法第7条の趣旨は、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ことが可能になる結果、租税負担の公平が害されることとなるから、この結果を防止するため、譲受けの対価と時価との差額について贈与があったものとみなして贈与税を課税するものである。このような同条の趣旨にかんがみると、同条に規定する

「著しく低い価額の対価」に該当するか否かは、個々の取引について、取引の事情、取引当事者間の関係、取引に係る財産の市場価額及び譲受けの対価の額等を総合勘案し、社会通念に従い判断すべきものと解するのが相当である。

(ロ) 相続税法第7条に規定する時価及び本件通達の合理性等

A 相続税法第7条に規定する時価は、同法第22条に規定する時価と同義であり、客観的な交換価値をいうものと解されているところ、客観的な交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価すると、評価方法等により異なる評価額が生じたり、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ったりするおそれがあるため、課税実務上は、評価基本通達に定められた評価方法によって画一的に財産の評価が行われている。相続財産等である土地等の価額算定のために用いる路線価は、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、客観的な交換価値を表しているものと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が、これは、路線価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等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など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。

B しかしながら、評価基本通達に定める評価方法を形式的、画一的に適用することによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害し、相続税法の趣旨や評価基本通達の趣旨に反するような結果を招来させる場合には、評価基本通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは、評価基本通達の6において「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、評価基本通達自らが例外的に評価基本通達に定める評価方法以外の評価方法を採り得るものとしていることから明らかである。

C さらに、贈与(負担付贈与を除く。以下「単純贈与」という。)による財産の取得は、全く無償・片務の契約に基づくものであって、自らは何らの出捐をも要しないことから、単純贈与により財産を取得した場合には、取得した財産の価額そのものが贈与税の課税価格に算入されるのに対し、負担付贈与又は低額譲受の場合には、取得した財産の対価としての性質を有する給付、又は対価の出捐を要するのであって、相手方から取得する財産の価額と自己の出捐との差額に相当する利益の額が贈与税の課税価格に算入される。このように、単純贈与の場合と、負担付贈与又は低額譲受の場合とでは贈与税の課税価格に算入されるもの自体が異なるのであるから、単純贈与の場合の贈与財産の価額の評価方法と負担付贈与又は低額譲受による経済的利益の額を算定するため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。

D ところで、本件通達は、「土地、家屋等の不動産の通常の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に定められたものであって、負担付贈与又は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は異なり、財産の移転が偶発的に発生するものではなく自由な取引として行われるもので、当事者間においては、対象とする財産、移転時期等を自由に選択でき、かつ、対象とする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、通常の取引価額を認識した上での通常の売買行為(経済取引)と同一視できるものである。

そこで、本件通達は、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の価額については、上記A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ないことから、相続税評価額ではなく、一般の不動産取引市場で財産を購入するものとした場合に通常支払うべき対価の額、すなわち、通常の取引価額によって評価することとしたものと解される。

E そうすると、本件通達は、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ことが可能になる結果、租税負担の公平が害されることとなるから、この結果を防止するという相続税法第7条の上記(イ)の趣旨に沿う合理的なものと認められ、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、評価基本通達の定めにかかわらず、通常の取引価額に相当する金額によって評価することとした本件通達は、当審判所においても相続税法第7条に規定する時価の解釈として相当と認められる。

なお、土地の評価水準(路線価の通常の取引価額に占める割合)が80%相当である状況下においても、依然として通常の取引価額と相続税評価額とに開きがあり、その開きに着目しての贈与税の税負担回避行為が存する以上、これを放置することは、税負担の公平を失することになるのであるから、取引の状況等を総合勘案し、社会通念に従って判断した結果、低額譲受に該当する場合には、本件通達を適用したとしても相続税法第7条の趣旨に沿うものといえる。

二 本件各取引に相続税法第7条の規定の適用があるか否かについて

(イ)原処分庁が算定した本件土地の時価について

A 取引事例比較法により算定した価格

取引事例比較法は、近隣地域又は同一需給圏内の類似地域等において、対象不動産と類似の不動産の取引が行われている場合に有効な手法であるが、これを、原処分庁が、時価の算定の基礎として採用した別表2の(1)の各取引事例についてみると、事例1は、
号線に近く、容積率300%の地域に存すること、事例3及び事例7は、幅員2m余りの私道に面する道路の系統連続性の劣る地域に存すること並びに取引事例5及び事例6は街区、画地が整然としておらず、小規模な住宅が連たんしている地域に存することから、本件土地の近隣地域又は類似地域とは地域要因

(公法上の規制等の行政条件、街路の幅員・配置等の街路条件等)の隔たりが大きい。また、事例2は、間口と奥行の均衡が劣る傾斜地であること及び事例4は、路地状部分の間口が2mで、奥行が20m超の袋地であることから、本件土地とは個別的要因(規模・形状等の画地条件、日照・地勢等の環境条件等)の隔たりが大きい。

したがって、別表2の(1)の各取引事例は、本件土地の時価を算定するための取引事例としては相当でない。

B 本件基準地の価格を規準として算定した価格

本件基準地の標準価格を本件土地の時価の算定の基礎とすることは相当であるとしても、原処分庁は、別表2の(2)のとおり、本件基準地と本件土地の地域要因及び個別的要因の比較を、それぞれの1平方メートル当たりの相続税評価額の格差のみにより判断しており、本件基準地と本件土地との具体的な地域要因及び個別的要因の格差の検討が総合的に行われていない。

C 以上のことから、原処分庁が算定した本件土地の時価は、適切な本件土地の時価を表しているとは認められないので採用することができない。

(ロ) 当審判所が算定した本件土地の時価及び本件各共有持分の時価について

上記(イ)のとおり、原処分庁が算定した本件土地の時価は採用することができないので、当審判所において本件土地の時価及び本件各共有持分の時価を検討したところ、次のとおりである。

A 当審判所の調査の結果によれば、本件土地の近隣地域及び同一需給圏内の類似地域において、本件土地と個別的要因が類似する土地の取引事例は見当たらないが、本件土地の同一需給圏内の類似地域内に、本件土地と個別的要因が類似する本件基準地及び本件公示地が存する。

B ところで、公示価格は、地価公示法第2条(標準地の価格の判定等)に規定する「正常な価格」を判定したものであり、この「正常な価格」とは、同条第2項において、土地について自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格である旨規定していることによれば、公示価格及び相続税法第22条に規定する時価は、共に、自由な取引が行われるとした場合に通常成立すると認められる価格、すなわち客観的な交換価値をいうものと解することができる。

C また、基準地の標準価格は、国土利用計画法施行令第9条(基準地の標準価格)第1項に規定する「標準価格」を判定したものであり、この「標準価格」とは、同条第2項において、土地について自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格である旨規定していることから、基準地の標準価格及び相続税法第22条に規定する時価は、共に、自由な取引が行われるとした場合に通常成立すると認められる価格、すなわち客観的な交換価値をいうものと解することができる。

D そして、公示価格及び基準地の標準価格は、一般の土地の取引価額に対しての

指標、不動産鑑定士の鑑定評価及び公共事業の用地の買収価格等の規準とされるものである。

E そこで、本件公示地の公示価格及び本件基準地の標準価格を基に、当審判所においても相当と認められる基準である土地価格比準表(昭和50年1月20日付国土第4号国土庁土地局地価調査課長通達「国土利用計画法の施行に伴う土地価格の評価等について」。ただし、平成6年3月15日付国土第56号による改正後のもの。)に準じて、地域要因及び個別的要因等の格差補正を行って本件各取引の時点における本件土地の時価及び本件各共有持分の時価を算定したところ、次のとおりである。

(A) 本件土地の本件各取引の時点における更地価格(時価)は、別表4の〔10〕の「更地価格」欄のとおり、1平方メートル当たり438,000円と算定される。

なお、相続及び単純贈与の場合における、相当の地代を収受している貸宅地の価額(相続税評価額)は、借地権の取引慣行のない地域についても20%の借地権を容認していることとの権衡上、自用地としての価額から20%を減額して評価することとされているが、本件土地の時価は、上記八の(ロ)のD及びEのとおり、相続及び単純贈与の場合と異なり、相続税評価額ではなく、通常取引価額によるべきである。そして、相当の地代を収受している貸宅地の通常取引価額は、自用地としての通常取引価額そのものであり、相続税評価額のように20%の減額を行う必要はないものと解される。

すなわち、借地権の設定に際し、その設定の対価として通常権利金を支払う取引上の慣行のある地域において、その権利金の支払に代えて、その土地の自用地としての価額に対して相当の地代を支払っている場合には、その借地権には交換価値としての経済的価値はなく、土地所有者の貸宅地については、自用地としての価額と同等の経済的価値が認められるからである。

つまり、借地権価格は、借地人に帰属する経済的利益が交換価値に転化したものであり、借地人に帰属する経済的利益は、借地権に付着している土地の経済的価値に即応した適正な賃料と各支払期に実際に支払われる賃料との乖離及びその持続する期間を基礎にして成り立つもので、その発生形態としては、地価の上昇に賃料が伴わないで、いわゆる借り得を生じさせ、その一部が借地人に帰属することによる等の自然発生的なもの、あるいは、権利金が借地人の土地に対する投下資本と認められ、借地権の価格として認識されること等による創設的なものが見られる。ところが、本件土地については、〔1〕M社は、本件土地に借地権を設定するに当たり権利金等を支払っておらず、本件土地の地代として、K、請求人ら及びNに対して相当の地代を支払っていること、〔2〕借地権設定後本件譲渡までの経過期間が短くて、その間の時価動向が横ばいの状況にあったことが認められることからすると、M社にとって、上記いずれの形態の借地人に帰属する経済的利益も発生するとは認められない。

また、借地人であるM社が当該借地権を譲渡した場合に対価として受領すべき金額は、法人税の取扱いにより、原則として零とされるのであるから(法人税基本通達13-1-15)、M社とともに本件土地を第三者へ譲渡した場合の本件土地の所有者(K、請求人ら及びN)が受領すべき貸宅地の対価は、本件土地の譲渡価額の全額に相当する金額、すなわち、自用地としての価額となる。このことから、本件土地の通常取引価額は、自用地としての通常取引価額そのものによるのが相当といえる。(B)そうすると、本件各取引の時点における本件各共有持分の時価は、次のとおり算定される。

a 請求人Hの共有持分の時価

$$438,000 \text{円} (1 \text{平方メートル当たりの時価}) \times \text{平方メートル(地積)} \\ \times \text{ / (共有持分)} = \times \times \times \times \text{円}$$

b 請求人Jの共有持分の時価

$$438,000 \text{円} (1 \text{平方メートル当たりの時価}) \times \text{平方メートル(地積)} \\ \times \text{ / (共有持分)} = \times \times \times \times \text{円}$$

(八)相続税法第7条の規定の適用について

本件各取引について、相続税法第7条の規定の適用があるか否かを、上記八の(イ)及び(ロ)に照らして判断すると、〔1〕請求人Hは、請求人Hの共有持分(時価相当額××××円)を 円で譲り受けており、請求人Jは請求人Jの共有持分(時価相当額××××円)を 円で譲り受けたこと、〔2〕Kは、本件土地を本件各取引の約2年前に、「近い将来、土地が高騰する」という自己の相場観に基づいて投資目的で取得していることからすれば、本件土地の時価動向について通じており、本件土地の時価(通常取引価額)を認識していたと認めるのが相当であること、〔3〕Kは、上記1の(4)の二の番号3の贈与を行っており、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、〔4〕Kは、本件各共有持分を相続税評価額相当額で譲渡することが、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」に該当しない許容限度であると認識した上で、本件各売買価額を、不特定多数又は利害関係の対立する当事者間で、自由な取引によって決定した価額ではなく、本件各共有持分の相続税評価額を基に決定したこと、〔5〕本件土地の周辺の地価が横ばいである状況下において、Kが、投資目的で取得した本件土地に係る共有持分(本件各共有持分)を、その取得価額を下回る相続税評価額相当額で譲渡することには経済的合理性がないこと、〔6〕Kは、所有財産を請求人ら及びNに対し、できるだけ生前中に資産移転したいと思い、上記1の(4)の二の番号2及び同3の贈与並びに同4の売買を行っていること、〔7〕請求人らは、本件各共有持分をLから直接取得する場合に比して107,540,346円(請求人Hは 円から 円を控除した額76,105,476円、請求人Jは 円から 円を控除した額31,434,870円)も低額で本件各取引により取

得ることができたこと、〔8〕Kの本件各取引の理由の一つとして、平成16年以降、土地の譲渡損失と他の各種所得の金額との損益通算が廃止されることがあったこと、〔9〕Kは、本件土地の時価が下落した事実が認められないにもかかわらず、本件各共有持分を相続税評価額相当額で請求人らに譲渡することにより、円の譲渡損失を発生させ、Kの財産が減少していること等を総合勘案すると、Kは、本件各共有持分の通常の取引価額と相続税評価額との開きに着目した上で、本件各共有持分を相続税評価額で請求人らに譲渡することにより、請求人らに贈与税を負担させることなく経済的利益を享受させるとともに、自らは、本件各共有持分の取得価額と相続税評価額との差額に相当する金額の譲渡損失を生じさせ、その損失を他の各種所得の金額から控除することにより所得税の負担を軽減させるために本件各取引を行ったものと認めるのが相当である。

そうすると、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譲渡を受けた場合」に該当すると認めるのが相当であり、請求人らは、本件各取引により、上記(ロ)のEの(B)の請求人らの本件各共有持分の時価相当額と本件各売買価額との各差額(請求人Hは××××円から円を控除した額円、請求人Jは××××円から円を控除した額円)に相当する金額を、Kからそれぞれ実質的に贈与を受けたと認めるのが相当である。

ホ 請求人らの主張について

(イ)請求人らは、相続税法第22条に規定する時価は相続税評価額であるところ、相続税法第7条の規定の適用に当たっては、通常の取引価額が時価であるとして、相続税評価額と同額である本件各売買価額を「時価に比して著しく低い価額」と判断することは、租税法律主義から考えて不合理であり、また、別件裁決においても「相続税法第7条に規定する時価とは、同法第22条の時価とその意義に差異がない」と明確に判断している旨主張する。

しかしながら、確かに、相続税法第22条に規定する時価と同法第7条に規定する時価とは、その意義に差異がなく、課税実務上は、一般的には、相続税評価額を時価としているが、上記八の(ロ)のBのとおり、評価基本通達の評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって、実質的な租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法及び評価基本通達の趣旨に反する結果となる場合には、他の合理的な評価方式によることが許されているのであるから、相続税法第22条の時価の解釈の許容範囲内において、通常の取引価額を基に、本件各取引のような相続税評価額による譲受けを、「時価に比して著しく低い価額」で譲り受けた場合に該当するとして、相続税法第7条の規定を適用することがあったとしても、租税法律主義に反するものではない。

したがって、この点に関する請求人らの主張には理由がない。

(ロ)請求人らは、上記2の(1)のイの(ロ)のとおり、別件裁決が、平成12年12月時

点での不動産市況においては、本件通達の適用は前提条件を欠くと明確に判断していると解されること及び平成12年と同15年の不動産市況は、劇的な変化がないことから、相続税評価額と同額の本件各売買価額を、時価の範囲内でなく、時価に比して著しく低い価額として本件通達を適用することは不合理である旨主張する。

しかしながら、本件通達は、上記八の(ロ)のEのとおり、相続税法第7条の趣旨に沿う合理的なものであり、本件通達が、土地等及び家屋等の不動産の通常の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に定められたものであることからすれば、本件通達の適用の有無(著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けたか否か)については、請求人らのいう取引時点の不動産市況、すなわち、通常の取引価額に占める相続税評価額の割合のみに基づい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判断すべきであり、別件裁決も、個々の取引の事情等を総合勘案した上で、本件通達の適用の有無を判断したものである。

したがって、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

(ハ) 請求人らは、本件判決によれば、仮に本件各売買価額が「時価に比して著しく低い価額」と認定された場合でも、贈与税の課税価格となる「本件各共有持分の時価と本件各売買価額の差額」は、相続税評価額を時価とみなして計算すべきであり、本件各売買価額は、本件各共有持分の相続税評価額と同額であることから、結果として、贈与税額は発生しない旨主張する。

しかしながら、相続税法第7条は、「当該対価と当該譲渡があった時におけるその財産の時価との差額に相当する金額」を贈与により取得したものとみなす旨規定しており、その財産の時価は、上記八の(ロ)のD及びEのとおり、相続税評価額ではなく、通常の取引価額に相当する金額と解するのが相当であるから、請求人らは、本件各共有持分の時価(通常の取引価額)と本件各売買価額(対価)との差額に相当する金額を贈与により取得したと認めるのが相当である。

また、本件判決は、本件通達が定められる以前の昭和51年分の贈与税に係る処分に関する判決であり、相続税法第7条の規定の適用の有無について、本件通達の定めに基づいて判断してされた処分に関する判決ではないことから、本件判決をもって、本件決定処分等を違法とする理由とはならない。

したがって、この点に関する請求人らの主張は採用することができない。

へ 以上のことから、請求人らの主張はいずれも採用できないもの又は理由がないものであり、請求人らの平成15年分贈与税の課税価格及び納付すべき税額を計算すると、いずれも別表1の「審判所認定額」欄に記載した金額となり、これらの金額は、いずれも本件決定処分等の額を上回るもので、本件決定処分等はいずれも適法である。

(2) 本件各賦課決定処分について

上記(1)のとおり、本件決定処分等はいずれも適法であり、また、本件決定処分等により納付すべき税額の計算の基礎となった事実について、国税通則法第65条第4項及び同法第66条第1項ただし書に規定する正当な理由があるとは認められないから、同法第65条第1項の規定及び同法第66条第1項の規定に基づいてされた本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(3) その他

原処分のその他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料によっても、これを不相当とする理由は認められない。

別表1 課税価格及び税額

別表2 原処分庁が主張する本件土地の1平方メートル当たりの更地価格

別表3 本件土地、本件基準地及び本件公示地の位置、形状等の状況

別表4 当審判所による本件土地の1平方メートル当たりの更地価格の算定

別紙 関係法令等

1 相続税法第22条(評価の原則)は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価による旨規定している。

2 財産評価基本通達(昭和39年4月25日付直資56ほかによる国税庁長官通達。ただし、平成16年2月25日付課評2-3による改正前のものをいい、以下「評価基本通達」という。)14(路線価)は、「路線価」とは、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定することとされ、売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した〔1〕その路線のほぼ中央部にあること、〔2〕その一連の宅地に共通している地勢にあること、〔3〕その路線だけに面していること、〔4〕その路線に面している宅地の標準的な間口距離及び奥行距離を有するく形又は正方形であることのすべての事項に該当する標準的な宅地1平方メートル当たりの価額とする旨定めている。

3 相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて(昭和60年6月5日付直資2-58ほかによる国税庁長官通達をいい、以下「相当地代通達」という。)6(相当の地代を収受している場合の貸宅地の評価)

相当地代通達6は、借地権が設定されている土地について相当地代を収受している場合において、権利金を収受していない場合又は特別の経済的利益を受けていない場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額により評価する旨定めている。

4 法人税基本通達13-1-15(相当の地代で賃借した土地に係る借地権の価額)は、相当の地代により賃借した土地に係る借地権を譲渡し、又は当該土地を地主へ返還したときに通常収受すべき借地権の対価の額又は立退料等の額は、相当の地代が維持されている場合には、原則として零とする。ただし、当該借地権の設定等に当たり支払った権利金又は供与した特別の経済的な利益がある場合には、当該権利金の額又は特別の経済的な利益の額に相当する金額とする旨定めている。

別表1 課税価格及び税額

(1) 請求人H (単位：円)

区 分	申告額	本件決定 処分額等	原処分庁 主張額	審判所 認定額
課税価格 ①	—	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
基礎控除額 ②	—	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
基礎控除後の課税価格 ③	—	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
納付すべき税額 ④	—	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
無申告加算税額 ⑤		〇〇〇〇		

(2) 請求人J (単位：円)

区 分	申告額	本件更正 処分額等	原処分庁 主張額	審判所 認定額
課税価格 ①	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
基礎控除額 ②	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
基礎控除後の課税価格 ③	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
納付すべき税額 ④	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇	〇〇〇〇
過少申告加算税額 ⑤		〇〇〇〇		

別表2 原処分庁が主張する本件土地の1㎡当たりの更地価格

(1) 取引事例からの検討

事例	所在地	用途地域	面積	①取引単価	②事例地の路線価	③本件土地の路線価	④算定価額 (①×③/②)
			㎡	円	円	円	
1	Q町	第1種低層住居専用地域	164.25	453,789	382,200	345,600	410,3
2	Q町	第1種低層住居専用地域	839.20	405,147	364,800	345,600	383,8
3	Q町	第1種低層住居専用地域	153.14	502,807	285,760	345,600	608,0
4	Q町	第1種低層住居専用地域	414.94	283,155	274,104	345,600	357,0
5	S町	第1種低層住居専用地域	187.57	453,342	351,722	345,600	445,4
6	S町	第1種低層住居専用地域	152.92	516,609	351,722	345,600	507,6
7	T町	第1種低層住居専用地域	167.26	418,510	303,800	345,600	476,0
事例1ないし7の④算定価額の中庸値							455,4

(注1) ②の価額は、各事例の土地を評価基本通達15ないし20-5の定めにより評価した金額である。

(注2) ③の価額は、本件土地の面する路線に付された路線価360,000円に奥行価格補正率0.96を乗じた金額である。

(2) 本件基準地の標準価格からの検討

基準地番号	所在地	用途地域	①標準価格	②基準地の路線価	③本件土地の路線価	④算定価額 (①×③/②)
P市- ○	Q町	第1種低層住居専用地域	円 485,000	円 390,000	円 345,600	円 429,784

(注1) ②の価額は、当該基準地の面する路線に付された路線価390,000円に奥行価格補正率1.0を乗じた金額である。

(注2) ③の価額は、上記(1)の(注2)に同じである。

(3) 上記(1)及び(2)から検討した本件土地の1㎡当たりの更地価格

① (1)④の価額	② (2)④の価額	③ 算定価額((1)④及び(2)④の中庸値)
455,489 円	429,784 円	442,636 円
		440,000 円 (10,000 円未満切捨て)

別表3 本件土地、本件基準地及び本件公示地の位置、形状等の状況

項 目	本 件 土 地	本件基準地 P市-〇	本件公示地 P市-C
所 在 地 (住居表示)	P市Q町a番 (同Q町〇-〇)	P市Q町〇番 (同Q町〇-〇)	P市R町〇番 (同R町〇-〇)
価 格 時 点	平成15年12月25日	平成15年7月1日	平成16年1月1日
価 格	-	485,000円	463,000円
地 積	〇〇㎡	380㎡	371㎡
街 路 条 件	街路の配置が比較的 均衡がとれている。	街路の配置が一般的 に均衡がとれている。	街路の配置が比較的 均衡がとれている。
交 通 ・ 接 近 条 件 (距離は、 道路距離に よる。)	〇〇線、〇〇線「〇 〇」駅より北東方向 450m(徒歩6分) 〇〇商店街450m (徒歩6分) 〇〇病院、〇〇小学 校等に近接	〇〇線、〇〇線「〇 〇」駅より北方向280 m(徒歩4分) 〇〇商店街 30m 〇〇病院、〇〇小学 校等に近接	〇〇線・〇〇線「〇 〇」駅より南東95 m(徒歩12分)、〇〇 線「〇〇」駅310m (徒歩4分) 〇〇商店街 700m (徒歩9分)、 〇〇小学校、〇〇公 園、P市役所等に近 接
環 境 条 件	街区・画地はやや整 然とし、主として、 中規模の住宅が建ち 並ぶ閑静な住宅地域	街区・画地は整然と し、主として、中規 模の住宅が建ち並ぶ 閑静な住宅地域	街区・画地はやや整 然とし、主として、 中規模の住宅が建ち 並ぶ閑静な住宅地域
画 地 条 件 (間口と奥 行の比)	間口〇m、奥行〇m 長方形の画地 (間口1:奥行 1.2) 南側5.4m区道に〇 m接面	間口18m、奥行21m 長方形の画地 (間口1:奥行1.2) 南側5.5m区道に18m 接面	間口18m、奥行21m 長方形の画地 (間口1:奥行 1.2) 北側4.3m区道に1 m接面
行 政 的 条 件 (建ぺい率・ 容積率)	第1種低層住居専用 地域、準防火地域 (50%・100%)	第1種低層住居専用 地域、準防火地域 (50%・100%)	第1種低層住居専用 地域、準防火地域 風致地区 (40%・100%)

別表4 当審判所による本件土地の1㎡当たりの更地価格の算定

標準地番号		基準地 P市-〇		公示地 P市-〇	
①	価格時点	平成15年7月1日		平成16年1月1日	
②	価格	485,000円/㎡		463,000円/㎡	
③	時点修正(注1)	100/100		100/100	
④	事情補正	100/100		100/100	
⑤	標準化補正	100/100		100/100	
⑥	地域格差補正 (各条件の相乗積)	100/109		100/97	
⑥ の 内 訳	(街路条件)	(100/102)	配置+2	(100/100)	—
	(交通・接近条件)	(100/105)	最寄駅接近+3 商店街接近+2	(100/98.5)	最寄駅接近 △3(注2) 学校・公園・病 院・官公署等 置 +1.5
	(環境条件)	(100/101.5)	各画地配置+ 1.5	(100/100)	—
	(行政的條件)	(100/100)	—	(100/98.5)	建ぺい率△1.5
	(その他の条件)	(100/100)	—	(100/100)	—
⑦	標準価格 (②×③×④×⑤× ⑥)	444,954円/㎡		477,320円/㎡	
⑧	個別格差(注3)	95/100 (奥行逓減)			
⑨	試算値 (⑦×⑧)	422,706円/㎡		453,454円/㎡	
⑩	更地価格(注4)	438,000円/㎡ (1,000円未満切捨て)			

(注1) 本件基準地の価格は平成15年分と同16年分が同額であること及び公示価格の価格時点と本件各取引時点は近似していることから時点修正は行わない。

(注2) 最も近い駅は「〇〇」駅であるが、利用度の高い「〇〇」駅を基準に比較した。

(注3) 本件土地の近隣地域における標準的な画地は、約5mの幅員の道路に面する地積規模170㎡から330㎡(間口10mから20m、奥行15mから20m)程度の画地である。

(注4) 本件公示地及び本件基準地の規範性は同等と認められるので、2試算値の中庸値をもって、本件土地の1㎡当たりの更地価格とした。

資料 2

土地建物の譲受価額が相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」に当たるとしてなされた原処分は違法であるとした事例

<http://www.kfs.go.jp/service/JP/65/40/index.htm>

裁決事例集 No.65 - 576 頁

原処分庁は、本件土地の譲受けは、相続税法第7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当すると主張するが、譲渡人（請求人の祖母）は高齢となり、借入金を弁済するために譲渡したものであり、一方、請求人は自身の将来のことを考えて金融機関から取得資金を借り入れて本件土地を取得したものであること、売買価額は固定資産税評価額を参考に、利用形態を考慮して決定したこと、譲渡人は本件土地を相続により取得し、長期間保有していたものであること、[4] 建物の譲受対価の額と本件土地の譲受対価の合計額は、これらの不動産の相続税評価額の合計額を上回っていることを総合勘案すると、本件土地の譲受は相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」による譲受けには該当しないとするのが相当である。

平成 15 年 6 月 19 日裁決

(平 15.6.19 裁決、裁決事例集 No.65 576 頁)

(裁決書(抄))

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が祖母から売買により不動産を譲受けたことが、相続税法第7条(贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合 - 低額譲受)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否かを争点とする事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成12年分の贈与税について申告書を提出しなかったところ、原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、平成13年10月31日付で、課税価格を12,882,000円及び納付すべき税額を4,541,000円とする決定処分(以下「本件決定処分」という。)並びに無申告加算税の額を681,000円とする賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をした。

ロ 請求人は、これらの処分を不服として、平成13年11月12日に異議申立てをした

ところ、異議審理庁は、平成14年2月12日付でいずれも棄却の異議決定をした。

八 請求人は、異議決定を経た後の原処分不服があるとして、平成14年3月11日に審査請求をした。

(3) 関係法令等

イ 相続税法第7条は、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旨規定している。

ロ 相続税法第22条(評価の原則)は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価による旨規定している。

ハ 「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」と題する通達(平成元年3月29日付直評5ほか国税庁長官通達。以下「本件通達」という。)は、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付直資第56号ほか国税庁長官通達、ただし、平成13年5月10日付課評2-6による改正前のものをいい、以下「評価基本通達」という。)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) 土地等及び家屋等のうち、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。

(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のであるから留意する。

(4) 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査によっても、その事実が認められる。

イ 請求人は、平成12年12月4日付で、祖母であるJ(以下「譲渡人」という。)との間で、請求人が譲渡人から別表1の「土地」欄の各土地(以下、同表の「備考」欄のとおり、順次「甲土地」、「乙土地」等といい、これらを併せて「本件土地」という。)を売買代金52,000,000円及び同表の「家屋」欄の共同住宅(以下「本件家屋」といい、本件土地と併せて「本件不動産」という。)を売買代金19,950,000円(売買代金総額71,950,000円)で譲り受ける旨の土地付建物売買契約(以下「本件売買契約」と

いう。)を締結し、本件売買契約に基づく契約書を作成した。

ロ 不動産の登記簿謄本によれば、本件不動産は、平成12年12月26日受付で、平成12年12月4日売買を原因として、譲渡人から請求人に所有権移転の登記がされている。

ハ 譲渡人が原処分庁に提出した平成12年分所得税青色申告決算書(不動産所得用)によれば、本件家屋は賃貸用家屋であり、その取得価額は63,000,000円、本件売買契約により売却した時点での未償却残高は25,002,552円である。

ニ 本件家屋に係る平成12年度固定資産税の評価額は、19,835,625円である。

ホ 請求人は、要旨次のとおり記載された不動産鑑定士Kが作成した平成13年10月22日付の不動産鑑定評価書(以下「本件鑑定書」という。)を原処分庁及び当審判所に提出した。

(イ) 価格時点は、平成12年12月4日とする。

(ロ) 本件土地の最有効使用は、共同住宅(貸家)の敷地と判定した。

(ハ) 本件土地の鑑定評価額は52,000,000円(以下「本件鑑定評価額」という。)である。

(ニ) 本件鑑定評価額は、〔1〕取引事例比較法、〔2〕収益還元法及び〔3〕開発法を適用した上で、これらを調整して求めたものである。

なお、本件土地の面積が大きくかつ細長い特殊な地形のため、個別格差査定に当たっては、原価法の考え方を活用した開発法を活用し理論的格差を査定する。

(ホ) 〔1〕取引事例比較法に基づく比準価格は、標準画地(面大地)(以下「本件標準画地」という。)を設定し、別表2の「区分」欄の各取引事例を基に査定した1平方メートル当たり105,000円とし、〔2〕収益還元法に基づく収益価格は1平方メートル当たり107,000円とし、また〔3〕開発法に基づく試算価格は1平方メートル当たり104,300円とした上、これらをそれぞれ関連付けて、本件土地の価格を1平方メートル当たり105,000円とし、本件鑑定評価額は、この価格に面積495.33平方メートルを乗じて求めたものである。

(ヘ) 本件標準画地は、近隣地域内の幅員4.55m市道に等高に接面する宅地で、間口約25m、奥行約19.8m、地積規模約495平方メートル、平坦地の中間画地を想定したものである。

2 主張

(1) 原処分庁

原処分は、次の理由により適法であるから、本件審査請求をいずれも棄却するとの裁決を求める。

イ 本件決定処分について

(イ) 異議審理庁の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

- A 本件土地の近隣地域における土地の売買取引事例は、別表3のとおりである。
- B 本件土地の近隣地域における地価公示法第6条(標準地の価格等の公示)に基づく公示された標準地(以下「公示地」という。)の価格(以下「公示価格」という。)は、別表4のとおりである。

(ロ) 本件土地の本件鑑定評価額について

本件鑑定書における本件標準画地の比準価格は、次の理由によりいずれも不適切であり、その比準価格を基にした本件鑑定評価額は、本件土地の時価を表したものと認められない。

A 取引事例A

取引事例Aは、本件標準画地に比べ街路条件が劣っていると認められるから、取引事例Aの標準化補正の街路条件を100%としたことは相当ではなく、また地域格差修正の住環境を10%としている根拠が明確ではないため不適切といわざるを得ない。

B 取引事例B

取引事例Bは地域格差修正の住環境を15%としている根拠が明確ではないため不適切といわざるを得ず、またその比準試算値が1平方メートル当たり157,000円となること、当該取引事例の近隣の取引事例3の比準試算値が1平方メートル当たり195,000円であることからすると、取引事例Bは取引に何らかの事情が内包されていることが推定されることから、取引事例Bを選択するに当たっては、取引の事情補正をすべきであったと認められる。

C 取引事例C

取引事例Cは、別表3の取引事例4と地積が同一であると認められるところ、取引事例4の1平方メートル当たりの取引価格が199,647円となることから、取引事例Cの1平方メートル当たりの取引価格149,182円は、取引事例価格として適正であるか疑問である。

D 取引事例D

取引事例Dは、「公法上の規制」欄に「準工」と記載されていることからすると、取引事例Dの標準化補正の環境条件が本件標準画地に優っているとは認められず、また地域格差修正の住環境を15%とする根拠が明確ではなく、当該取引事例の価格を基に算出した本件標準画地の比準価格は、不適切といわざるを得ない。

(ハ) 本件土地の価額について

A 相続税法第22条に規定する時価とは、不特定多数の当事者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、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されている。

他方、公示価格は、地価公示法第2条(標準地の価格の判定等)に規定する「正常な価格」を判定したものであり、この「正常な価格」とは、同条第2項において通常成立すると認められる価格である旨規定されており、一般の土地取引についての取引

価額の指標、不動産鑑定士等の鑑定評価及び公共用地買取りの補償の規準とされるものであることから、その年1月1日現在の客観的な交換価値を表しているものと解される。

そうすると、地価公示法に規定する「正常な価格」と相続税法第22条に規定する「時価」とは、ともに自由な取引が行われたとした場合に通常成立すると認められる価格を指向しているものと解することができる。

B 本件土地の価額は、その更地価額から、その価額に本件土地に係る借地権割合と本件建物に係る借家権割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除した価額とすべきであると解される。

C 以上のことから、本件土地の価額は、公示価格を基に算出すると別表5のとおり65,538,875円となる。

(二)相続税法第7条の適用について

本件土地の価額は、上記(八)のとおり65,538,875円であるから、本件土地の価額と本件土地の対価52,000,000円との差額は13,538,875円となる。

ところで、請求人及び譲渡人は、相続関係において直系的なつながりをもち、また贈与が最も発生しやすい間柄であり、いわば、売買価額を自由に設定できる事情にある当事者であるという関係が存すること及び上記のとおり13,538,875円という多額の価額差が生じていること等から、それらを総合的に勘案すれば、贈与税負担における公平バランスを担保する趣旨で規定された相続税法第7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当することは明らかである。

(ホ)本件通達の適用について

A 請求人は、本件通達は、バブル経済崩壊後の急激な土地の下落により通常取引価額と評価基本通達に定める方法により算定した価額(以下「相続税評価額」という。)との乖離が少なくなり、また相続税評価額が通常取引価額を上回ることも生じている現状では、本件通達的前提条件を欠くから本件通達を基に行われた本件決定処分は違法である旨主張する。

しかしながら、相続税法第7条の趣旨は、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、課税の公平負担の見地から、対価と時価との差額について贈与があったものとみなして贈与税を課することとしている」のであり、また本件通達が措置された趣旨は、「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」とあり、いずれも「課税の公平負担」という趣旨を同じくしており、そして、かかる趣旨は、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ことから、本件通達は、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。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

B 請求人は、本件通達は、「通常取引価額」の意義を明確にしておらず、相続税

法第7条により贈与税が課税されるか否かの予測可能性がないから、本件通達を基に行われた本件決定処分は違法である旨主張する。

しかしながら、相続税法第7条の「著しく低い価額の対価」との比較の対象となる「時価」を算定する趣旨は、「買主が通常必要とするであろう取得資金の一部を負担なくして取得できたという経済的利益を判定することにあること」にあるから、この場合の時価は、通常の経済人が通常の取引条件の下で売買契約を締結した場合に実現するであろう価額が、すなわち「通常の取引価額」であることが、同法の趣旨から明らかというべきである。また本件土地の「通常の取引価額相当額」は、上記(八)のとおり算出することができ、相続税法第7条により贈与税が課税されるか否かの判定は可能である。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

Ｃ 請求人は、本件不動産の取得は、贈与税の負担回避を目的としたものではなく、本件不動産の売買に係る当事者に、贈与する意思が全くないことから、本件通達を基に行われた本件決定処分は違法である旨主張する。

しかしながら、相続税法第7条は、「法律的には贈与とはいえないとしても、実質的には贈与と同視できる」こと、また「課税の公平負担の見地から、対価と時価との差額について贈与があったものとみなす」ことにより贈与税を課すものであることから、請求人が主張する「贈与税の負担回避の目的の有無」及び「当事者に贈与の意思の有無」は、同法の適用に当たり何ら影響を及ぼすものではない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(ヘ)以上のとおり、請求人は、上記(八)及び(二)のとおり、相続税法第7条の適用により本件土地の時価と本件土地の対価との差額13,538,875円を贈与により取得したものとみなされ、当該金額を基に平成12年分贈与税の納付すべき税額を計算すると4,569,000円となり、本件決定処分はこの金額の範囲内で行われたものであるから適法である。

ロ 本件賦課決定処分について

上記イのとおり、本件決定処分は適法であり、請求人の場合、国税通則法第66条(無申告加算税)第1項ただし書に規定する「正当な理由があると認められる場合」に該当しないから、同項の規定に基づき無申告加算税を賦課決定したことは適法である。

(2) 請求人

原処分は、次の理由により違法であるから、その全部の取消しを求める。

イ 本件決定処分について

本件売買契約に係る本件土地の譲受価額52,000,000円は、次のとおり本件土地の時価であり、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しないのであるから、相続税法第7条の規定を適用してなされた本件決定処分は違法である。

(イ) 本件土地の価額について

A 本件土地の譲受価額は、請求人の父であるMが知人の不動産業者に当時の相場を相談したところ、本件土地を3区画の土地として利用するのが最も有効な利用形態であり、道路として使わざるを得ない部分を評価上考慮して算定した価額が妥当であると判断されたこと並びに本件土地の固定資産税評価額及び時価の下落率等を考慮して決定したものであるが、この譲受価額は、本件鑑定評価額と同額であるから、適正な時価である。

B 原処分庁が主張する本件土地の価額は、次の理由により適正な時価とはいえない。

(A) 原処分庁は、公示価格は、自由な取引が行われたとした場合に通常成立すると認められる価格を指向しているから時価である旨主張する。

しかしながら、取引価額は、近年まれにみる地価の下落が続く、公示価格のみならず、路線価をも下回る場合もあることを課税庁、審判所においても認めているような状況にあることから、公示価格は、通常成立すると認められる価格を指向しているから時価であるという主張には理由がない。

(B) 原処分庁は、公示価格の一般的説明をするのみで、やにわに公示価格が本件土地の時価算定の基礎を表していると主張する。

しかしながら、時価の概念は、公示価格だけでなく、その取引に応じて相続税評価額、売買実例額及び不動産鑑定士による不動産鑑定評価額等様々な尺度があるのは周知のとおりであり、一般論と本件土地を結び付ける個別的説明がないから原処分庁の主張には理由がない。

(C) 仮に、原処分庁が主張するとおり公示価格が時価であったとしても、公示価格に時点補正及び場所的補正を行った上、評価基本通達に定める奥行価格補正率及び不整形地補正率を乗じて本件土地の価額を求めているが、次の理由により適正な時価とはいえない。

評価基本通達に定める各補正率は、税理士会から、不動産鑑定士及び不動産取引業者など実務家の評価割合と乖離があるという問題点を指摘されているところであり、特に不整形地補正率については、乖離が大きく、補正率が実態より小さいので時価を上回ることがあるとされているため、修正された公示価格を基に、不動産鑑定士が採用する方法に基づき評価するのが合理的である。

(ロ) 本件通達の適用について

本件土地の売買については、次の理由により本件通達を適用をすべきではないので、本件決定処分は違法である。

A 本件通達は、土地及び家屋等の通常の取引価額と相続税評価額との乖離部分に着目した贈与税の負担回避行為に対して贈与税の負担の公平を図る措置として定められたものであるが、バブル経済崩壊後の急激な土地の下落により通常の取引価

額と相続税評価額との乖離が少なくなり、また相続税評価額が通常取引価額を上回ることも生じている現状では、本件通達的前提条件を欠くので、本件土地の売買について、本件通達を適用したことは違法である。

B 原処分庁は、相続税法第7条及び本件通達の趣旨が、いずれも「課税の公平負担」という趣旨を同じくしており、かかる趣旨は、経済状況に左右されるものではないから、本件通達は平成12年分の贈与税においても適用される旨主張する。

しかしながら、本件通達の正当性は、〔1〕単純に親族間であるか否かだけによって課税される場合と課税されない場合があること、〔2〕不動産以外の場合には、相続税評価額を基礎としているのに、不動産の場合のみ本件通達により「通常取引価額」としていること及び〔3〕単純な贈与の場合の課税財産の評価に当たっては、相続税評価額を用いるのに、対価を伴う取引の場合には、本件通達により「通常取引価額」を用いることから、「課税の公平負担」という一言では言い表すことはできず、本件通達を適用することは違法である。

C 原処分庁は、本件土地の通常取引価額相当額は、公示価格を基に算出することができ、相続税法第7条により贈与税が課税されるか否かの判断は可能である旨主張する。

しかしながら、〔1〕本件通達に原処分庁の採用した評価方法による「通常取引価額」によって求める旨が明らかにされていれば、請求人はその評価方法に従っていたのであろうから、贈与する意思が当事者間にないにもかかわらず、贈与税が課税されるという予測可能性がなく、また〔2〕公示価格の時点補正は、取引後にしか分からず、取引時点では予測可能性がないのであるから、本件通達を適用することは違法である。

D 仮に、本件通達的前提条件が現在にもあり、「通常取引価額」が明確で贈与税の課税の予測可能性があったとしても、本件通達は、露骨な税負担回避行為を防止するために設けられたものであることから、本件の場合、本件土地を長期間所有した後に売買されたものであり、また当事者間に贈与する意思がないから本件通達が予定している贈与税の負担回避行為ではなく、本件通達を拡大して適用することは違法である。

E また、本件通達が適用され、本件土地の時価が原処分庁の主張のとおりであったとしても、原処分庁が異議決定書で示した本件不動産の時価と本件不動産の売買価額との差額についてみると、後者の前者に対する割合が15.84%に過ぎず、相続税法第7条が規定する「著しく低い価額の対価」に該当しないから、本件不動産の売買に相続税法第7条を適用した本件決定処分は違法である。

ロ 本件賦課決定処分について

上記イのとおり本件決定処分は違法であるから、本件賦課決定処分についてもその全部を取り消すべきである。

3 判断

本件は、本件土地の譲受けが、相続税法第7条に規定する著しく低い価額の対価による譲受けに該当するか否かについて争いがあるので、以下審理する。

(1) 本件決定処分について

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 本件土地の地積は、昭和52年3月15日、昭和53年2月5日及び同年6月12日作成の地積測量図によれば、別表1の「当審判所」欄の各土地の地積のとおり合計495.84平方メートルであり、本件土地の間口距離は10.17m、奥行距離は46.17mである。

(ロ) 請求人は、当審判所に対して、要旨次のとおり答述している。

A 譲渡人は、大正7年生まれで高齢となり、本件不動産を所有していても、その所得税の申告、アパート経営及び管理が煩わしくなったこと並びに本件家屋の建築資金に充てた金融機関からの借入金を完済することを目的として本件不動産を譲渡することとした。

B 請求人は、株式会社L(以下「L社」という。)の代表取締役社長である父M(譲渡人の長男)から本件不動産の取得を提案され、将来、父の後をついで経営者となるに当たっては、個人資産を所有すべきと考え、その提案を了解したものである。

C 本件不動産の売買価額は、父が知人の不動産業者から本件不動産の相場を聞き、固定資産税評価額を参考に、本件不動産の利用形態を考慮しつつ決定した。

D 本件建物は、売買当時全室(11室)を賃貸しており、本件売買契約後、請求人が貸主となったが、請求人は、平成13年分からその賃貸収入を不動産所得として申告した。

E 譲渡人は、平成12年12月18日にL社から40,000,000円を借り入れ、当該資金及び自己資金によって、本件家屋の建築の際に借り入れたN銀行の借入金残高40,623,711円を返済し、平成13年1月10日に請求人から受領した本件不動産に係る売買代金によりL社からの借入金を返済した。

F 請求人は、平成13年1月10日に、G銀行 支店から本件不動産の購入資金の融資を受けた。

(ハ) 譲渡人の平成12年分所得税の確定申告書によれば、譲渡人の収入は、本件不動産の賃貸収入10,576,000円、本件不動産以外の賃貸収入396,000円及び年金収入732,180円である。

(ニ) 不動産の登記簿謄本によれば、本件不動産は、平成7年1月31日受付で平成6年10月8日相続を原因として、Q(譲渡人の夫)から譲渡人に所有権移転の登記がさ

れている。

なお、本件土地のうち、別表1の「備考」欄の甲土地、乙土地及び丁土地は、昭和34年12月21日受付で同月10日売買を原因として、また丙土地及び戊土地は、昭和57年5月10日受付で同月8日売買を原因として、それぞれQに所有権移転の登記がされており、本件建物は、平成4年10月15日新築を原因として登記されている。(ホ)公示価格及び国土利用計画法施行令第9条(基準地の標準価格)が規定する基準地(以下「基準地」という。)の標準価格(以下「基準地価格」という。)のうち、本件土地の近隣で用途地域を同じくする基準地S市-a(S市T町 番)の基準地価格は、平成9年が1平方メートル当たり268,000円、平成10年が1平方メートル当たり262,000円、平成11年が1平方メートル当たり246,000円、平成12年が1平方メートル当たり233,000円及び平成13年が1平方メートル当たり221,000円である。

ロ 法令等の解釈について

(イ)相続税法第7条は、上記1の(3)のイのとおりであるところ、その趣旨は、財産の譲渡が、贈与という法律行為に該当すれば贈与税が課税されることを予想して、有償で、しかも僅少の対価をもって財産の移転を図ることによって贈与税の課税回避を図るとともに、相続財産の生前処分による相続税の負担の軽減を防止する目的をもって定められていると解され、また時価よりも著しく低い価額の対価で財産を取得すれば、それが法的には贈与といえないとしても、当事者間に贈与の意思があったかどうかを問わず、経済的にはその対価と時価との差額については、実質的に贈与があったと同視することができるため、この経済的実質に着目して、課税の公平負担の見地から、相続税法上、これを贈与とみなして贈与税を課税するものと解される。

(ロ)ところで、相続税法第7条に規定する時価とは、上記1の(3)のロの相続税法第22条の時価とその意義に差異はなく、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と認められる価額、すなわち、客観的な交換価値を示す価額をいうものと解するのが相当であるが、客観的な交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価すると、評価方法等により異なる評価額が生じたり、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ため、課税実務上は、財産評価の一般的基準が評価基本通達により定められ、これに定められた評価方法によって画一的に財産の評価が行われており、このことは、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も合理的であり、相当と認められる。

そして、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。

(ハ)以上のことから、相続税法第7条にいう「著しく低い価額の対価」に該当するか否かは、当該財産の譲受けの事情、当該財産の譲受けの対価の額、当該財産の市場価額及び当該財産の相続税評価額などを総合勘案して社会通念に従い判断すべきものと解するのが相当である。

なお、相続税法第7条に規定する「著しく低い価額」であるかどうかは、譲渡があった財産が2以上ある場合には、譲渡があった個々の財産ごとに判定するのではなく、財産の譲渡があった時ごとに譲渡があった財産を一括して判定するものと解される。

ハ 相続税法第7条の適用の有無

(イ)相続税法第7条の規定の適用に当たっては、上記口の(ハ)のとおり、当該財産に係る譲受けの事情、譲受価額、市場価額及び相続税評価額などを総合勘案して社会通念に従い「著しく低い価額の対価」に該当するか否か判断すべきものであるところ、本件の場合、〔1〕上記イの(ロ)のA及びBのとおり、譲渡人は高齢となり、アパート経営及び管理が煩わしくなったこと及び譲渡人自身の借入金を返済することから、本件不動産を譲渡したものであり、請求人は将来のことなどを考えて、金融機関からの借入金を基に本件不動産を取得したこと、〔2〕上記イの(ロ)のCのとおり、本件不動産の売買価額は、父が不動産業者から相場を聞き、固定資産税評価額を参考に、利用形態を考慮して決定したものであること、〔3〕仮に原処分庁が主張する本件土地の価額(時価)65,538,875円が本件土地の通常取引価額であるとしても、本件土地の譲受価額が52,000,000円であり、その譲受価額がその時価に占める割合は79.3%であること、〔4〕譲渡人は、上記イの(二)のとおり、本件不動産を相続により取得したもので、長期間所有していた本件不動産を譲渡したものであること及び〔5〕本件不動産の譲受価額が71,950,000円であるところ、次のとおり本件不動産の相続税評価額は69,236,309円であり、その譲受価額がその相続税評価額を上回っていることを総合勘案すると、本件土地の譲受けは、相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」による譲受けに該当しないとするのが相当である。

A 本件土地の相続税評価額

本件土地には、上記1の(4)の八のとおり、賃貸されている本件建物があることから、本件土地の相続税評価額は、別表6のとおり、その土地の自用地としての価額から、その価額にその土地に係る借地権割合と借家権割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除した価額55,351,372円である。

B 本件建物の相続税評価額

本件建物は、上記1の(4)の八のとおり、賃貸されていることから、本件建物の相続税評価額は、別表6のとおり、平成12年度固定資産税の評価額から、その価額に借家権割合を乗じて計算した価額を控除した価額13,884,937円である。

C 本件不動産の相続税評価額

本件不動産の相続税評価額は、上記Aの本件土地の相続税評価額55,351,372円に上記Bの本件建物の相続税評価額13,884,937円を加えた価額69,236,309円である。

(ロ)したがって、原処分庁は、本件土地の譲受けは、相続税法第7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当することは明らかである旨主張するが、上述(イ)のとおり、この点に関する原処分庁の主張は採用することができない。

ニ 本件通達について

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眼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、上記イの(ホ)のとおり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、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、本件通達の適用の前提を欠くものといわざるを得ない。

したがって、この点に関する原処分庁の主張は採用することができない。

ホ 以上の結果、本件の場合は、上記八の(ロ)で述べたとおり、相続税法第7条の規定の適用がないのであるから、原処分庁がした本件決定処分は違法であり、その全

部を取り消すべきである。

(2) 本件賦課決定処分について

上記(1)のとおり、本件決定処分は違法であり、その全部を取り消すべきであるから、本件賦課決定処分についても、その全部を取り消すべきである。

別表1

[別表2 本件鑑定書における比準価格試算表](#)

[別表2 付表1 標準化補正\(\(4\)欄\)の内訳](#)

[別表2 付表2 地域格差修正\(\(5\)欄\)の内訳](#)

[別表3 原処分庁が採用した取引事例の比準価格試算表](#)

[別表3 付表 地域格差\(\(4\)欄\)の内訳](#)

[別表4 原処分庁による本件土地の時価](#)

[別表5 本件土地の標準価格を基に算出した価額](#)

[別表6 本件不動産の相続税評価額](#)

別表1

項目 区分	本件売買契約書			当審判所	備考
	所在地	地目 構造	面積 床面積	面積 床面積	
土地	S市U町〇〇番〇	畑	109 m ²	109.09 m ²	甲土地
	同所同番〇	宅地	49.55	49.55	乙土地
	同所同番〇	畑	132.22	132.22	丙土地
	同所同番〇	宅地	188	188.42	丁土地
	同所同番〇	宅地	16.56	16.56	戊土地
家屋	同所同番地〇、〇、〇、〇、〇	共同住宅	482.95	482.95	

別表2 本件鑑定書における比準価格試算表

区分	取引事例A	取引事例B	取引事例C	取引事例D
所在地	S市V町	S市W町	S市T町	S市X町
最寄り駅への距離	m駅へ約490m	n駅へ約850m	n駅へ約1,000m	n駅へ約1,000m
地積	998.00㎡	866.25㎡	1,809.87㎡	1,983.59㎡
形状・地勢	ほぼ長方形、平坦	やや不整形、平坦	やや不整形、平坦	ほぼ長方形、平坦
接面道路の状況	西方約4m市道	東方約4m市道 西方約4m市道	西方約5.5m市道	南東方約4m市道
接面道路との関係位置	一方路面地、等高	二方路地、等高	一方路面地、等高	一方路面地、等高
付近の利用状況	一般住宅の外共同住宅も見受けられる住宅地域	一般住宅が中心の住宅地域	周辺に空地も見られる住宅地域	戸建住宅、マンション、工場が混在する地域
供給処理施設の整備状況	水道、下水	水道、ガス、下水	水道、ガス、下水	水道、ガス、下水
公法上の規制(建ぺい率・容積率)	1低専 (50%・80%)	1低専 (50%・100%)	1低専 (50%・100%)	準工 (60%・200%)
取引年月	平成12年8月18日	平成12年1月28日	平成12年1月21日	平成12年12月15日
①取引価格	163,407円/㎡	173,389円/㎡	149,182円/㎡	166,012円/㎡
②事情補正	100/[100]	100/[100]	100/[100]	100/[100]
③時点修正	[98.6]/100	[95.9]/100	[95.8]/100	[100]/99.9
④標準化補正	100/[95]	100/[93]	100/[92]	100/[93]
⑤地域格差修正	100/[107]	100/[114]	100/[110]	100/[115]
⑥比準試算値(①×②×③×④×⑤)	159,000円/㎡	157,000円/㎡	141,000円/㎡	155,000円/㎡

(注) [] は標準画地を100とした場合の各取引事例の数値である。

別表2 付表1 標準化補正 (④欄) の内訳

区分	取引事例A	取引事例B	取引事例C	取引事例D
a. 街路条件	[100] /100	[100] /100	[100] /100	[100] /100
b. 交通接近条件	[100] /100	[100] /100	[100] /100	[100] /100
c. 環境条件	[100] /100	[100] /100	[100] /100	[100] /100
d. 行政的条件	[100] /100	[100] /100	[100] /100	[100] /100
e. 画地条件	[95] /100 地積規模△2% 形状△3%	[93] /100 二方路+3% 地積規模△2% 形状△8%	[92] /100 不整形△5% 地積規模△3%	[93] /100 地積規模△4% 形状△3%
標準化補正 a×b×c×d×e	100/ [95]	100/ [93]	100/ [92]	100/ [93]

(注) [] は標準画地を100とした場合の各取引事例の数値である。

別表2 付表2 地域格差修正 (⑤欄) の内訳

区分	取引事例A	取引事例B	取引事例C	取引事例D
f. 街路条件	[97] /100 幅員△1% 系統連続性△2%	[98] /100 幅員△1% 系統連続性△1%	[101] /100 幅員+1%	[99] /100 幅員△1%
g. 交通接近条件	[104] /100 最寄駅への接近性+6% 最寄駅の性格△2%	[103] /100 最寄駅への接近性+3%	[101] /100 最寄駅への接近性+1%	[101] /100 最寄駅への接近性+1%
h. 環境条件	[109] /100 供給処理施設△1% 住環境+10%	[115] /100 住環境+15%	[110] /100 住環境+10%	[115] /100 住環境+15%
i. 行政的条件	[97] /100 容積率等△3%	[98] /100 容積率等△2%	[98] /100 容積率等△2%	[100] /100
j. その他の条件	[100] /100	[100] /100	[100] /100	[100] /100
地域格差修正 f×g×h×i×j	100/ [107]	100/ [114]	100/ [110]	100/ [115]

(注) [] は標準画地を100とした場合の各取引事例の数値である。

別表3 原処分庁が採用した取引事例の比準価格試算表

区 分	取引事例1	取引事例2	取引事例3	取引事例4	取引事例5
所在地	S市V町	S市W町	S市Z町	S市T町	S市T町
取引面積	998.00㎡	866.25㎡	437.84㎡	1,809.87㎡	714.00㎡
取引時点	平成12年8月	平成12年1月	平成12年6月	平成12年6月	平成12年6月
① 取引価格	163,407円/㎡	173,389円/㎡	246,506円/㎡	199,647円/㎡	224,089円/㎡
② 時点修正	98.6/100	95.9/100	97.4/100	97.4/100	97.4/100
③ 標準化補正	100/91 系統連続性△4% 地積規模△2% 形状△3%	100/93 二方路+3% 地積規模△2% 形状△8%	100/108 系統連続性+2% 交通接近性+6%	100/92 不整形△5% 地積規模△3%	100/98 系統連続性+2% 形状△2% 接面道路△2%
④ 地域格差	100/100	100/105	100/114	100/105	100/107
比準試算値 ①×②×③×④	177,000円/㎡	170,000円/㎡	195,000円/㎡	201,000円/㎡	208,000円/㎡

別表3 付表 地域格差(④欄)の内訳

区 分	取引事例1	取引事例2	取引事例3	取引事例4	取引事例5
街路条件	幅員△1 系統連続性△2	幅員△1 系統連続性△1	配置等+2	幅員+1	—
交通接近条件	最寄駅接近性+6 最寄駅性格△2	最寄駅接近性+3	最寄駅接近性+4 公共施設等+2	最寄駅接近性+1	最寄駅接近性+1
環境条件	供給処理施設△1 住環境+3	住環境+6	住環境+5	住環境+5	住環境+8
行政的条件	容積率△3	容積率△2	—	容積率△2	容積率△2
修正率	100/100	100/105	100/114	100/105	100/107

(注)標準画地を100として格差を求めた。

別表4 原処分庁による本件土地の時価

(単位：円/㎡)

区 分	S市-b	S市-c	S市-d	S市-e	S市-f
所 在 地	S市〇〇町	S市〇〇町	S市〇〇町	S市〇〇町	S市〇〇町
公 示 価 格 平成12年1月1日	215,000	288,000	272,000	227,000	221,000
公 示 価 格 平成13年1月1日	204,000	271,000	252,000	212,000	209,000
平成12年分 路 線 価	170,000	230,000	215,000	180,000	175,000
公示価格の 時 点 修 正	204,332	271,512	252,603	212,452	209,362
公示価格の 場 所 的 修 正	204,332	200,683	199,733	200,649	203,380

区 分	S市-g	S市-h	S市-i	S市-j
所 在 地	S市〇〇町	S市W町	S市〇〇町	S市〇〇町
公 示 価 格 平成12年1月1日	230,000	219,000	220,000	253,000
公 示 価 格 平成13年1月1日	216,000	206,000	210,000	236,000
平成12年分 路 線 価	185,000	175,000	175,000	200,000
公示価格の 時 点 修 正	216,422	206,392	210,301	236,512
公示価格の 場 所 的 修 正	198,874	200,495	204,292	201,035

(注) 公示価格の場所的修正後の価格は198,874円から204,332円であり、その中庸値は201,497円(本件土地の標準価格)となる。

別表5 本件土地の標準価格を基に算出した価額

	(奥行価格補正率)	(不整形地補正率)	(1㎡当たりの価格①)	
201,497円	×	0.91	×	0.88
			≒	161,358円
(1㎡当たりの価格①)	(本件土地の地積)	(借地権割合)	(借家権割合)	(本件土地の価格)
161,358円	×	495.33㎡	×	(1 - 0.6 × 0.3)
				= 65,538,875円
(注) 1 公示価格の時点修正は次の算式において計算を行った。				
	平成12年	公示価格	- (平成12年	公示価格
			- 平成13年	公示価格)
			×	価格時点
				(平成12年12月20日) ÷ 12月
2 公示価格の場所的修正は次の算式において計算を行った。				
	平成12年時点修正後の公示価格	×	(170,000円)	本件土地の平成12年分の路線価
				公示地の平成12年分の路線価
3 不整形地補正率				
(想定整形地の地積)	(本件土地の地積)	(想定整形地の地積)		
(776.1177㎡	-	495.33㎡) ÷	776.1177㎡
				≒ 36%
したがって、不整形補正率は0.88となる。				

別表6 本件不動産の相続税評価額

1 本件土地の相続税評価額

$$\begin{array}{l} \text{(正面路線価)} \\ 170,000 \text{ 円/㎡} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(奥行価格補正率)} \\ 0.91 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(A)} \\ 154,700 \text{ 円/㎡} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(A)} \\ 154,700 \text{ 円/㎡} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(不整形地補正率：注)} \\ 0.88 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(B)} \\ 136,136 \text{ 円/㎡} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(B)} \\ 136,136 \text{ 円/㎡} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(本件土地の地積)} \\ 495.84 \text{ ㎡} \end{array} = \begin{array}{l} \text{(自用地評価額)} \\ 67,501,674 \text{ 円} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{(自用地評価額)} \\ 67,501,674 \text{ 円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(借地権割合)} \\ (1 - 0.6) \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(借家権割合)} \\ 0.3 \end{array} = \begin{array}{l} \text{(本件土地の相続税評価額)} \\ 55,351,372 \text{ 円} \end{array}$$

(注)

$$\frac{\begin{array}{l} \text{(想定整形地の地積)} \\ 776.12 \text{ ㎡} \end{array} - \begin{array}{l} \text{(本件土地の地積)} \\ 495.84 \text{ ㎡} \end{array}}{776.12 \text{ ㎡ (想定整形地の地積)}} = 0.36 \Rightarrow 0.88$$

想定整形地は間口距離 16.81m、奥行距離 46.17mの地積 776.12 ㎡である。

2 本件建物の相続税評価額

$$\begin{array}{l} \text{(平成12年度固定} \\ \text{資産税の評価額)} \\ 19,835,625 \text{ 円} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(借家権割合)} \\ (1 - 0.3) \end{array} = \begin{array}{l} \text{(本件建物の相続税評価額)} \\ 13,884,937 \text{ 円} \end{array}$$