

(今月の判決・裁決事例)

親子間の相続税評価額による土地の売買について

今回は、親子間における土地の売買価格に相続税評価額を採用した結果、その評価額は低額譲渡に当たるとされた審査事例です(平成15年6月19日裁決)

<事実>

- イ 平成13年8月、父Kは第三者Lより土地Zを売買により取得した。
- ロ 平成15年12月、父Kは上記イで取得した土地Zを、母H及び長男Jに対し路線価に基づき計算した金額で売買した。
- ハ 父Kは上記ロの売買の結果、土地の譲渡損が発生したことにより他の所得と損益通算した所得税の確定申告書を法定申告期限までに提出した。

<関係法令等>

イ 相続税法第7条は、著しく低い評価額の対価で財産の譲渡を受けた場合、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と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、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、次のとおり取り扱う旨定めている。

(イ) 土地等並びに家屋等のうち、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評価額は、通常の取引評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「著しく低い評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「著しく低い評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。

<請求人の主張>

以下のことから、今回の相続税評価額での売買は低額譲渡には該当しない。

(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評価額(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。

(ロ) 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)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。

< 審判所の判断 >

相続税法第7条の趣旨は、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。

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。

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る。

単純贈与と違い、低額譲受の場合には、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。

また、父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予定されていたこと
- ・ 父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、本件土地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、譲渡損失を発生させた所得税の申告ができること
- ・ 父Kの財産が減少していること

等を総合勘案すると、父Kは、本件土地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、本件土地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、本件土地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。

従って、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る。

やはり売買については、単純には「相続税評価額＝時価」とはいかないようです。一時は路線価でも売買が成立しない時期も確かにあったように思えますが、上記の売買が親子間であること、父親が取得後直後に売却損を利用して節税をはかっていることなどが、この売買を個別事情のある売買と判断したようです。

この売買時期が平成15年12月に行なわれていることにも注目されます。というのは、平成16年1月1日以降の土地の譲渡損については、他の所得との損益通算を認めない税制改正が事前予告なく平成17年12月に発布された年でもありました。いわゆる「駆け込み譲渡」と課税庁に認定された節もあるように思えます。

(T.H 平成19年3月掲載)