新版はじめに

近年、みなし贈与分野は資産税において非常に重要な論点となります。みなし贈与が絡む取引が特殊領域ではなくなってきていること、事業承継対策においてポイントとなる自己株式の取得等や組織再編成、事業承継に係る資本政策プランニングにおいてみなし贈与については、特に初期における税額シミュレーションの重大性が広く認識されてきていること、などの理由からです。

みなし贈与は、類書にあるような計算事例だけでも、後付けで税務申告書を記載したり、その他税務諸手続をすることは確かに可能です。しかし、組織再編成や事業承継といったコンサルティング分野の領域においては、場合によっては税額が非常に多額に及ぶこともあるため、初期の段階で税額シミュレーションをし、クライアントに周知徹底すべき事項であり、そういった点において今後ますます重要性は高まると考えられます。

類書であれば、「（相続税法上の）みなし贈与」「贈与の一形態」といったように補足的に記載されていることが常で、真正面から取り上げられることはありませんでした。本書はみなし贈与だけに焦点をあて、「みなし贈与のすべて」と銘打ち、みなし贈与分野の基礎から応用までこの１冊で事足りるような構成となっています。

今回の新版にあたり、初版を Q&A に組み換え、リーダビリティと検索機能の強化を意識しています。さらに、初版発刊以降の重要裁決・裁判例等々を精査し収録、解説を施し、さらに実務でもニッチと考えられるようなみなし贈与発動可能性論点についてもかなり多く追加しています。

本書の大きな特徴は、みなし贈与の分野だけに限定したことから、以下の点に集約されます。

・みなし贈与分野における初級者から上級者まで幅広い読者のニーズにこたえるものを意識しています。

・論点は上掲のとおり意図的にニッチな分野まで踏み込んで、特に網羅性を重視しています。そのため、類書では軽く扱っている記載についても誌面の許す限り詳細な解説をしています。

・裁決・裁判例・判例についても網羅性を重視し、できるだけ実務上のヒントになるような汎用性のあるものを厳選して掲載したこと

・みなし贈与は「不知・うっかり」で失念することが大半であり、苦手意識を持っている実務家が多いため表現はできるだけ平易に、また、随所に非常に簡単な「よくある」事例を組み込み、具体的な取引をイメージしていただけるようにしたこと、一方で実務上稀な事例についても上級者向けに汎用性のある取引のみを厳選し掲載したことです（この点に関しては論点の切り貼りと感じられる読者もいらっしゃることと存じますが、課税実務での多くの失敗は「不知・うっかり」によるものです。したがって、論点は誌面の許す限り掲載しました）。

最後に、株式会社ロギカ書房代表取締役橋詰守氏には企画段階から編集等、力強くサポートしていただいたこと、本書の実例作成にあたり多くを参照させていただいた、普段から良質な御質問くださる税務質問会（https://myhoumu.jp/zeimusoudan/）会員様に心から感謝申し上げます。

令和４年10月

税理士　伊藤　俊一

目 次

新版はじめに

第１章　みなし贈与の基本的な考え方　1

Q１－１　相続税法第７条の意義と基本的考え方　2
Q１－２　相続税法第７条の「時価」　2
Q１－３　相続税法第７条の裁決・裁判例の基本的考え方　8
Q１－４　相続税法第７条と所得税法の「著しく低い価額」　11
Q１－５　第三者 M&A におけるみなし贈与の発動　18
Q１－６　第三者贈与とみなし贈与に関する国税の見解　22
Q１－７　第三者を介して租税回避　37
Q１－８　相続税法第９条の意義と考え方　48
Q１－９　みなし贈与の伝統的議論　51
Q１－10　民法と税法におけるみなし贈与の違い　52
Q１－11　錯誤と贈与契約の関係　60
Q１－12　（裁判例）錯誤と贈与契約の関係　65
Q１－13　特別寄与料と贈与の関係　68
Q１－14　特定遺贈の放棄と贈与の関係　69
Q１－15　高額譲渡　70

第２章　みなし贈与が適用されるケース
～ 株主間贈与以外 ～

73

２－１　生命保険金等　74

Ｑ２－１　保険と贈与の関係　74
Ｑ２－２　昭和58年９月国税庁事務連絡「生命保険料負担者の判定について」　75
Ｑ２－３　人身傷害補償保険金の取扱い　80
Ｑ２－４　人身傷害補償保険の課税関係　81
Ｑ２－５　損害保険契約に係る課税関係　82
Ｑ２－６　生命保険契約の転換時　83
Ｑ２－７　JA 建物更生共済契約　84
Ｑ２－８　特定疾病保険金　85
Ｑ２－９　生存給付金の評価　89
Ｑ２－10　保険契約者の変更　90

２－２　定期金　91

Ｑ２－11　定期金　91
Ｑ２－12　保険を利用した認知症対策＆贈与契約　92
Ｑ２－13　連年贈与　93

２－３　土地等を時価よりも安く購入した場合　95

Ｑ２－14　株式以外の資産の低額譲渡　95
Ｑ２－15　混合贈与　98
Ｑ２－16　（裁判例）低額譲渡の目安　98
Ｑ２－17　土地の遺贈（同族会社）　104
Ｑ２－18　不動産の無償譲渡による出資価額の増加益　106

Q 2 -19　相続時精算課税　111

2－4　債務免除等　114

Q 2 -20　相続税法第 8 条の基本的考え方　114
Q 2 -21　相続税法第 8 条の典型事例　115
Q 2 -22　相続税法第 8 条但書の可否　116

2－5　利息の設定をせずにした金銭の貸し借り等　122

Q 2 -23　利息の設定をせずにした金銭の貸し借り　122
Q 2 -24　無利息での金銭貸借に係る当局調査の基本的考え方と相基通9-10の趣旨　125
Q 2 -25　特殊関係者間の金銭消費貸借　128
Q 2 -26　代償分割に伴う負債の利子払い　129

2－6　登記に係るみなし贈与　134

Q 2 -27　増改築の課税関係　134
Q 2 -28　不動産の付合と課税関係　136
Q 2 -29　不動産の付合と課税関係の典型事例　141
Q 2 -30　遺産分割のやり直しと贈与税　151
Q 2 -31　遺言と異なる遺産分割と贈与税　151

2－7　共有持分の放棄　156

Q 2 -32　共有持分放棄と贈与税　156
Q 2 -33　遺産分割と共有持分の放棄と贈与税　158
Q 2 -34　債務の引継ぎと贈与税　161

2－8　財産の名義変更等があった場合　163

Q 2 -35　財産の名義変更と贈与税　163

Q 2 -36　財産の名義変更と贈与税（課税対象外）　166
Q 2 -37　強制執行を免れるための財産の名義変更　167

2－9　その他の事例　169

Q 2 -38　借地権とみなし贈与　169
Q 2 -39　信託とみなし贈与　178
Q 2 -40　夫婦間（扶養親族間）の財産移転　185
Q 2 -41　ジョイント・テナンシーとみなし贈与　198

第 3 章　株主間贈与　211

Q 3 - 1　株主間贈与　212
Q 3 - 2　金銭出資と株主間贈与の基本的考え方　228
Q 3 - 3　属人株による利益移転と株主間贈与　238
Q 3 - 4　自己株式取得と株主間贈与　241
Q 3 - 5　組織再編成とみなし贈与　269

第 4 章　その他のみなし贈与が生じる可能性がある諸論点　285

Q 4 - 1　LLP、LPS と贈与　286
Q 4 - 2　MEBO とみなし贈与　286
Q 4 - 3　医療法人の事業承継　288
Q 4 - 4　事業承継ストックオプション　288
Q 4 - 5　失権株　293
Q 4 - 6　事業承継税制　294
Q 4 - 7　税理士事務所の事業承継　294
Q 4 - 8　税理士法人等士業法人　295

Q 4 - 9　自己株式取得プランニング　296
Q 4 -10　社長借入金の整理　297
Q 4 -11　相続税法第66条第 4 項　303
Q 4 -12　民法特例　306
Q 4 -13　共有相続　307
Q 4 -14　仮登記　308
Q 4 -15　社団医療法人の出資持分の評価　308
Q 4 -16　マンション管理組合が無償で取得した器具備品等　326
Q 4 -17　老人ホームの入居一時金　327
Q 4 -18　贈与等による取得費　335
Q 4 -19　無限責任社員が有限責任社員となる(債務超過の合資会社)　337
Q 4 -20　人格のない社団からの低額譲渡　340
Q 4 -21　企業組合の定款に特別の定めがある場合の出資　341
Q 4 -22　一部株主の配当受領　343

【凡例】

相法	相続税法
相令	相続税法施行令
相基通	相続税法基本通達
評基通	財産評価基本通達
所法	所得税法
所令	所得税法施行令
所基通	所得税基本通達
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
措法	租税特別措置法
措通	租税特別措置法関係通達
民法	民法
通法	国税通則法
会社法	会社法
地方税法	地方税法
相法３①一	相続税法第３条第１項第１号

本書は、令和４年10月１日の法令・通達に基づいています。ただし、当局内部資料は旧法条文・通達になっている場合もあります（原文ママということ）。

第1章

みなし贈与の基本的な考え方

Q 1－1　相続税法第７条の意義と基本的考え方

相続税法第７条の意義と基本的な考え方について教えてください。

Answer

相続税法第７条は、低額譲渡についての譲渡当事者「間」の規定です。下記が基本的理解となります。

【解説】

相続税法第７条は、低額譲渡についての譲渡当事者「間」の規定です。

相続税・贈与税の課税対象は、一義的には相続、遺贈又は贈与といった無償の財産移転により取得した財産です。一方、一定の生命保険金、信託に関する権利及び債務免除益など、法形式的としては相続等によって取得した財産に該当するとは言い難いものもあります。

これらについて実質主義の原則から、実質として相続等により取得した財産と同視できるものが確かに存在します。

そこで、こうした財産を相続等により取得した財産とみなすことによって、相続税・贈与税の課税対象に含めることとしています（相法３～９の６）。

相続税法第７条は、こうした「みなし課税」の１つです。

著しく低い価額の対価で財産の譲渡があった場合には、その対価と時価との差額について実質的に贈与等があったものとみなすのです。

Q 1－2　相続税法第７条の「時価」

相続税法第７条の「時価」と「著しく低い対価」について教えてください。

Answer

不確定概念ではあるものの実務では下記のように判断します。

【解説】

①　「時価」について

相続税法第22条の時価は、本来的な意義では「客観的交換価値」に間違いありません。

しかし、それが「課税価格」と指すのか「相続税評価額（財産評価基本通達）」を指すのかは論者によって意見が分かれるところです。

祖税法上の純理論的視点ではなく、実務的視点でみた場合、つまり当局調査として考えた場合は、当然ながら「相続税評価額」（不動産について後述）を時価とみた方がよいと思われます。

財産評価基本通達に従っている限り、総則第６項が発動される場合を除いて、指摘される事由がないからです。

非上場株式の評価は上記の結論でよいと思いますが、土地については補足があります。公示価格と相続税評価額との約20％との乖離です。これは時価の許容額と考えるのが実務上、最も腑に落ちる考え方だと考えます。通常、特に同族関係者間売買においては相続税評価額を概算公示価格に引き直して価格を決定するはずです。これも当該裁判例判示に異論があるところとなります。

（参考）

納税者勝利裁決です。審判所は、課税実務上は、相続税法第７条における低額譲受けの判断については、土地の場合、相続税評価額を参考にすればよいものとしています。

本件のみ参照すると、特殊な事情があるわけではない不動産についても、相続税評価額を参考にして売買代金を決定しても、低額譲受けに該当することとなる可能性は低いと考えられるようにも思えます。その点、個人間の不動産取引において売買代金を決定する際に参考となる事例ともい

えます。

しかし、開差が「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」ということから、20％の評価の安定性の制限率は超えていません。これも判断上、斟酌されたであろう事項です。

資産の低額譲受け　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（全部取消・平成15年６月19日裁決）〔裁決事例集第65集576頁〕（J65－４－40）

〔事案の概要〕

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本件土地を売買代金52,000,000円及び同表の本件家屋を売買代金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。

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。

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。

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。

請求人は、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ていた。

〔当事者の主張〕

○納税者の主張

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。

「通常の取引価額」が明確で贈与税の課税の子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。

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（下線筆者）、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。

○課税庁の主張

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は認められない。

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。

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。

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65,538,875円となる。

本件土地の価額は、上記のとおり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。

〔判断〕

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。

②　「著しく低い」の考え方について

極めて重要な概念ですので、第３章で再度述べますが、結論としては上記①との整合性から「相続税評価額」を基準にして、一定の許容額が確実に存在すると考えます。

（参考）

「著しく低い価額」の明文規定

・法人税法施行令第119条（有価証券の取得価額）
・法人税基本通達２－３－７（通常要する価額に比して有利な金額）
・所得税法第39条（たな卸資産等の自家消費等の場合の総収入金額算入）
・所得税法第40条（たな卸資産等の贈与等の場合の総収入金額算入）

・所得税基本通達39−１（家事消費又は贈与等した場合の棚卸資産の価額）
・所得税基本通達40−２（著しく低い価額の対価による譲渡の意義）
・所得税基本通達40−３（実質的に贈与したと認められる金額）
・租税特別措置法関係通達第37条の10、第37条の11共−22
・国税徴収法基本通達第39条関係７

Q 1−3　相続税法第７条の裁決・裁判例の基本的考え方

相続税法第７条について過去の裁決・裁判例における基本的な考え方について教えてください。

Answer

相続税法第７条に関する裁決・裁判例は非常に多くあります。それが参照できます。

【解説】

過去の裁決・裁判例では相続税法第７条の意義は繰り返し出てきます。非常に有名な裁判例である平成19年８月23日東京地裁では、

「贈与税は、相続税の補完税として、贈与により無償で取得した財産の価額を対象として課される税であるが、その課税原因を贈与という法律行為に限定するならば、有償で、ただし時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることによって贈与税の負担を回避することが可能となり、租税負担の公平が著しく害されることとなるし、親子間や兄弟間でこれが行われることとなれば、本来負担すべき相続税の多くの部分の負担を免れることにもなりかねない。

相続税法７条は、このような不都合を防止することを目的として設けられた規定であり、時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡が

行われた場合には、その対価と時価との差額に相当する金額の贈与があったものとみなすこととしたのである（遺贈の場合は相続税であるが、上に述べた贈与税と同じ議論が当てはまる。）。

そして、同条にいう時価とは、財産の価額の評価の原則を定めた同法22条にいう時価と同じく、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、述べています。

さらに、相続税法第７条に規定する「著しく低い価額」の判定基準は

「相続税法７条は、時価より『著しく低い価額』の対価で財産の譲渡が行われた場合に課税することとしており、その反対解釈として、時価より単に『低い価額』の対価での譲渡の場合には課税しないものである」

とした上で、

「同条が、相続税の補完税としての贈与税の課税原因を贈与という法律行為に限定することによって、本来負担すべき相続税の多くの部分の負担を免れることにもなりかねない不都合を防止することを目的として設けられた規定であることに加え、一般に財産の時価を正確に把握することは必ずしも容易ではなく、しかも、同条の適用対象になる事例の多くを占める個人間の取引においては、常に経済合理性に従った対価の取決めが行われるとは限らないことを考慮し、租税負担の公平の見地からみて見逃すことのできない程度にまで時価との乖離が著しい低額による譲渡の場合に限って課税をすることにしたものであると解される。そうすると、同条にいう『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ものと解され、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か否かによって行

うべきである。」

と結論づけています。

そして、

「以上の検討によれば、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って、『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。」

と個別具体的な認定がなされることは必然であることも述べ、弾力的な解釈をしています。

第７条の趣旨については、

「相続税法７条は、当事者に実質的に贈与の意思があったか否かを問わずに適用されるものであることは既に述べたとおりであり、実質的に贈与を受けたか否かという基準が妥当なものとは解されない」

とし、

「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基準も趣旨が明確でない。仮に、『第三者』という表現によって、親族間やこれに準じた親しい関係にある者相互間の譲渡とそれ以外の間柄にある者相互間の譲渡とを区別し、親族間やこれに準じた親しい関係にある者相互間の譲渡においては、たとえ『著しく低い価額』の対価でなくても課税する趣旨であるとすれば、同条の文理に反するというほかない」

とも述べています。

また、「相続税法７条は、当事者に租税負担回避の意図・目的があったか否かを問わずに適用されるものであること」とも判示しています。

Q1－4　相続税法第７条と所得税法の「著しく低い価額」

相続税法第７条の「著しく低い価額」については明文規定がありません。そこで、所得税法上のものと同様のものと解してよいのか、について争われた事案について教えてください。

Answer

これに関連する裁決・裁判例は非常に多くあります。

相続税法第７条の「著しく低い価額」については明文規定がありません。そこで、所得税法上のものと同様のものと解してよいのか、争われた事例です。

裁判所は、課税の理論的根拠が異なる所得税法の規定をそのまま使うことには根拠なく、低額譲受けに該当するか否かは社会通念に従い多様な角度から総合的に判断するのが相当しています。

特に同族特殊関係者間の取引について「著しく低い価額」ではないことを第三者に明確に説明できる資料を整備しておくべきです。

【解説】

【低額譲受け／著しく低い価額の意義】

横浜地方裁判所昭和55年（行ウ）第21号贈与税決定処分取消請求事件（棄却）（原告控訴）（Z127−5037）

〔事案の概要〕

納税者は、昭和50年10月ころ、伊東三平（以下「伊東」という。）から、東京都町田市成瀬字壱参号2244番１、田、456平方メートル（以下「第１物件」という。）を500万円で高野泰佑（以下「高野」という。）から、同所同番２、田、489平方メートル（以下「第２物件」といい、第１物件及び第２物件を合わせて「本件土地」という。）を700万円でそれぞれ買い受けた（以下「本件売買契約」という。）とこ

ろ、被告は、昭和53年11月27日付で原告に対し、本件土地の譲受がいずれも相続税法７条の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（以下「低額譲受」という。）に該当するとして贈与税決定処分を受けた。

〔当事者の主張〕

○納税者の主張

相続税法７条にいう著しく低い価額の対価とは、所得税法59条１項２号、国税徴収法39条等に徴し、相続税財産評価通達による評価額の２分の１を下回る対価をいう旨を主張した。

○課税庁の主張

相続税評価額は、市場価額よりも極めて低い価額となっているのであるから、この極めて低い相続税評価額の更に２分の１を下回る場合でなければ、低額譲受にならないとする原告の主張は、到底是認しがたいものがある。

ところで、原告は、所得税法施行令169条をも根拠とするが、同条及び所得税法59条１項２号は財産を譲渡した側の課税関係を律するために設けられた規定であるのに対し、相続税法７条は、法律的には贈与ではないが、対価と時価との差額については贈与とその実質を同じくすることから、負担の公平を図る見地から贈与があったものとみなして贈与税を課するのであり、財産を譲渡した側の課税関係と同列に判断することはできない。

そして、実定法上、相続税法７条にいう「著しく低い価額」の意義について、時価の２分の１に満たない金額と解すべき根拠規定はない。

〔判断〕

農地の売買契約は、その契約記載の日に成立したものであり、その売買価額が時価に比し著しく低額であるか否かは、契約の日の時価を

基準として判定すべきものとされた。

相続税法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することができるため、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るから、右の規定の趣旨にかんがみると、同条にいう著しく低い価額の対価に該当するか否かは、当該財産の譲渡の事情、当該譲受の対価、当該譲受に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額などを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。

相続税法７条にいう時価とは、譲渡のなされた時において、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、いわゆる実勢価額をいうものと解されるが、課税実務では相続税評価額を右時価として課税しており、本件のように譲り受けた財産が土地である場合には右にいう時価を算出することが困難であること、かような場合に相続による土地取得の場合と同様に相続税評価額を時価とみなすことが合理的であることに照らすと、右の課税実務における取り扱いはこれを正当として是認することができる。

相続税評価額が1,140万円及び1,287万円余である土地をそれぞれ500万円及び700万円の対価で買い受けた場合、相続税法７条の規定に基き、その差額に相当する金額の贈与をうけたものとみなされました。

（参考）

みなし譲渡（土地の時価）／みなし贈与（著しく低い価額の対価）
（令02−10−23　東京地裁　一部認容・棄却　控訴　Z270−13473）

本件は、亡Ｄの相続人である原告Ａ、原告Ｂ及び亡Ｄから不動産の譲渡

を受けた原告Ｃ社が、その譲渡は低額譲渡であったとして、所得税、相続税、法人税等につきそれぞれ更正処分等を受けた事案です。

飯田税務署長は、不動産の価額を４億0840万円と評価しています。東京地裁は、不動産の評価単位を７区分した上で、評価通達を準用した方法により時価を２億3489万円余と算定し、各税目について、次のように判示しました。

本件譲渡に係る売買代金１億2000万円は、各不動産の譲渡時点における評価額２億3489万円余の２分の１（１億1744万円余）に満たない金額とはいえないから、本件譲渡に所得税法59条１項２号を適用することはできない。

相続税法９条の関係においては、本件時価（公示価格水準）の80％程度あれば、「著しく低い価額の対価」とはいえないと解されるが、本件譲渡の対価１億2000万円は不動産評価額の約51.1％であるから、所得税法とは異なり、「著しく低い価額の対価」で利益を受けさせたものに当たると解され、本件譲渡によるＣ株式（原告Ｂ保有）の増加益は、原告Ｂが亡Ｄから贈与により取得したものとみなして相続税の課税価格に加算されることとなる（相基通９－２）。

本件譲渡は、原告Ｃ社が、時価に比して低い価額で各不動産の譲渡を受けたものであるから、その差額を受贈益として原告Ｃ社の益金に加算すべきである。

（参考）

税大論叢（55号）租税回避行為否認訴訟の実証的研究
「―裁判所の認定から原処分時対応の留意点を探る」清水一夫著
（一部抜粋）

ロ　株式低額評価みなし贈与事件（東京地判平７・４・27判タ921号178頁）

(イ) 事案の概要

原告納税者の母が信用取引によって@1,640円で買い付けた上場株式を、当時の財産評価基本通達169項（121）（上場株式の評価）が許容する安値（当日及び過去３ヶ月の月平均のうち最安値）である@997円で、売買により原告に譲渡したことにかかる事案である。原告は同銘柄、同数の株式を@1,640円で売注文しておいた信用取引の決済に、母から譲り受けた株式の現物を充て、２億2,500万円の利益を獲得した。

原告は、上記取引を贈与税の申告に含めなかったが、被告課税庁は、一連の取引が贈与税を回避する行為であるとして、本件株式の評価に関し、財産評価基本通達６項に基づき同169項の適用を否定し、上記取引において、原告は時価@1,620円（原告が譲渡を受けた日の取引所最終価格）のものを@997円という低額で譲り受けたものと認定した。

そして、相続税法７条（低額譲受によるみなし贈与）により贈与税の更正処分をしたところ、原告納税者は、本件株式の評価に関し、通達169項の適用を否定するのは、禁反言の法理等に違反して許されないと主張した。

(ロ) 要件事実論による事実整理

相続税法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」には、「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いる。

同条の「著しく低い」は、法的評価を含んだ概念であり、最終的には、裁判所の判断に委ねられることとなるが、これは、前掲注（76）で紹介した「価値的要件」（評価的要件とまではいかないが、通常の事実よりは評価性をもっているもの）ととらえるべきと考える。すなわち、相続税法７条の適用の可否を巡って、「著しく低い」という評価を積極・消極に根拠付ける事実を、原告・被告双方

が主張しあうというよりは、被告課税庁が、抗弁（E）として、①譲渡対価の額と②目的財産の「時価」（相続税法22条）を主張・立証し、裁判所が、①と②の比較から「著しく低い」と評価できるか否かを判断すれば十分であろう。

もっとも、原告納税者としては、目的財産の「時価」について、処分の基礎となった価額が客観的交換価値を超えるとして再抗弁（R）を主張・立証することも考えられる（この場合も「著しく低い」という評価に対する評価障害事実ではなく、あくまで、「時価」の評価を基礎付ける事実の主張になる。）。

被告課税庁は、当時の財産評価基本通達に定める原則的な評価方法ではなく、同通達６項を適用して、本件譲受資産の時価を評価しているので、「評価通達によって評価することが著しく不適当な特別の事情の存在を示す具体的事実」（図19の（＊）の部分）を主張・立証する必要がある。本件訴訟では、上場株式の評価に関し財産評価基本通達169項が課税時期の最終価格及びその属する月以前３か月間の最終価格の月平均額のうち最も低い価格によって評価することとしているのは、特に相続においては、被相続人の死亡という偶発的な要因に基づき発生するものであるところ、上場株式の取引所価格は、その時々の市場の需給関係によって値動きすることから、時には異常な需給関係に基づき価格が形成されることもあり得るので、こうした偶発的な価格によって評価される危険性を排除する趣旨であることを前提に、本件一連の取引は、当初から、上場株式の市場価格と同通達169項による価格との間に相当の開差があることに着目して、贈与税の負担を回避すべく計画的に行われたものであることの事実を挙げ、本件取引に同通達169項を画一的、形式的に適用して評価することは、相続税法７条の立法趣旨に著しく反することになる旨主張した。

その上で、被告課税庁は当該財産の客観的交換価値として、譲渡