

【論 文】

相続税法7条の独立当事者間売買への適用について

岩武 一郎

はじめに

さいたま地裁平成17年1月12日判決⁽¹⁾は「相続税法7条は著しく低い対価によって財産の取得が行われ、その担税力が増加したと認める状況があればよく、『財産の譲渡を受けた者』が相続予定者等の譲渡人と親族関係にあることを要せず、財産又は対価と時価の差額分を無償で譲り受ける意思や租税回避目的も要しないものと解すべきである。」と判示し、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合、その譲渡を受けた者が、その対価と財産の時価との差額に相当する金額を、その財産の譲渡人から贈与によって取得したとみなされるとする相続税法7条の、いわゆるみなし贈与の規定が、売買当事者同士が互いに独立当事者である取引についても、租税回避意図の存否を問わず適用されるという判断を示した。

この判決については、租税法律主義の観点から、妥当な文理解釈の方法を示したとして評価する見解⁽²⁾に代表されるように、その結論を妥当とする意見が多いようである。しかし、同条の規定が、いわゆる独立当事者間取引についても適用されるとすると、例えば、独立当事者同士が土地を売買する場合に、その売買価格が当該土地の相続税法上の時価を著しく下回っていた場合には、土地の購入者に贈与税が課税されることとなる。そのため、それを避けるためには、その土地の相続税法上の時価（例えば当該土地の財産評価基本通達による評価額など）を考慮した価格での売買が必要であるということになる。その結果、本来は独立当事者同士の自由意思によるべき私法上の取引に、租税法が介入することにより、あるべき価格形成が歪められることになり、「相続税法上の時価」を考慮した、本来の市場原理により形成された時価とは異なる時価が形成されることになる。また、廉価であれば売買が成立したであろう取引について、買い手が贈与税負担を嫌うことによって取引が不成立に終わるといった悪影響が生じることも考えられる。

さらに、同条で用いられている「著しく低い」の文言は、いわゆる典型的な不確定概念であって、時価をいくら下回れば「著しく低い価額」に該当するかについては、取引当事者にとっては極めて予測が困難であり⁽³⁾、一般的な第三者間取引においても、買い手は自らの租税負担について、不安定な地位におかれることとなる。

この判決も指摘するとおり、本来、相続税法7条の規定は、贈与税の課税を回避することを防止するため、贈与という法律行為でなくても、時価より著しく低い価格で資産の譲受があった場合には、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し、譲受人に対して贈与税を課すこととしたものであり、いわば租税回避行為に対する個別否認規定として

位置づけられるべきものである。そうであるなら、同条の適用は、租税回避行為と考えられる取引に限定されるべきであり、一般に広く行われている独立当事者間の売買取引について、両者が自由意思によって合意した売買価格が相続税法上の時価よりも著しく低いからといって、一律に贈与税を課するという取扱いは妥当ではないと考えられる。租税法律主義においては、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられなければならないとされるが^(iv)、この判決の結論はそのような租税法律主義の要請に反するものであろう。

従って、以下、相続税法7条の適用範囲について検討を行うこととする。

1 事案の概要と判旨

平成8年8月21日、原告Xは、訴外A（XとAの間には何らの親族関係はない）から、埼玉県の東武越生線a駅の東方約400mの、坂戸都市計画事業a土地区画整理事業施行区域内にある土地（仮換地の指定をうけてはいない。以下、本件土地という。）を1,500万円で購入した（以下、本件売買契約または本件譲受という。）ところ、被告Yは、本件土地の時価は7,090万余円と評価され、本件売買契約は相続税法7条の規定による、低額譲受到該当し、本件土地の時価と売買金額との差額に相当する金額が贈与により取得したとみなされるとして、当該年度の贈与税として、納付すべき税額を3,004万余円とする決定処分および無申告加算税を450万余円とする賦課決定処分（以下、これらの処分を、本件処分という。）を行ったため、Xは本件処分の取り消しを求めた。

これに対し、さいたま地裁は、Xの請求を棄却するとともに、本件土地の時価を4,513万円と認定し、売買価格1,500万円との差額3,013万円を贈与税の課税価格として算出される税額1,331万余円および無申告加算税207万余円の納付をXに命じた。主な判示内容は以下の通りである。

（1）相続税法7条が本件売買契約に適用されるかどうかについて

「贈与税は、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、贈与という法律行為をとらずに財産の譲渡が行われた場合に一律に贈与税の対象とならないとすると、有償で、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、贈与税の負担から免れることになり、租税負担の公平を害することになる。そこで相続税法7条は、このような租税回避の防止を図るために贈与という法律行為ではなくとも、時価より著しく低い価格で土地の譲受があった場合には、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にしたものと解される。」

「贈与税では、財産の譲受人と譲渡人との関係を問わず、贈与により財産を取得した個人が納税義務者とされており、相続税の納税義務者とは別個に規定されていることからすると、贈与税は、贈与による財産の取得が取得者の担税力を増加させることによりそれ自体を課税の対象としているものであり、贈与税が、その条文の体裁や相続税法制定経緯に鑑みて相続税の補

完税としての目的の性質を有しているとしても、相続税とはその制度自体は別個のものとして解すべきである。」

「そうすると、相続税法7条は著しく低い対価によって財産の取得が行われ、その担税力が増加したと認める状況があればよく、『財産の譲渡を受けた者』が相続予定者等の譲渡人と親族関係にあることを要せず、財産又は対価と時価の差額分を無償で譲り受ける意思や租税回避目的も要しないものと解すべきである。」

（2）相続税法上の時価について

「相続税法22条は、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旨規定している。贈与税は、贈与によって財産が移転する機会に、その財産に対して課される租税であり、相続税の補完税の性質を持つことは条文の規定からも明らかである。そして、贈与税は、贈与によって財産を取得する者を納税義務者として贈与税を課しており（相続税法1条の2）、贈与という財産の移転の機会をとらえて、財産の取得という事実により担税力を認めて課するものであって、個々の土地の収益性の有無に限らずその取得者に課するものであるから、相続税法7条及び22条にいう『時価』とは、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解すべきである。」

「したがって、本件においても、贈与があったとされる当時における本件土地の現況を考慮し、最も合理的な交換価値をみいだすべきである。」

（3）本件売買契約の対価が「著しく低い価額の対価」に該当するかどうかについて

「相続税法7条にいう『著しく低い価額の対価』の意義については、これまで述べたように、著しく低い価格の対価で財産の譲渡を受けた場合には、法律行為としての贈与には該当しなくとも、実質的には贈与と評価しうるため、課税の公平の見地から、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、同条の趣旨に鑑みれば、同条にいう『著しく低い価額の対価』に該当するかどうかは、当該財産の譲受の状況、当該譲受の対価、当該財産の性質、当該譲受に係る財産の市場価額等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。」

「本件においては、土地の時価は4,513万円と評価されるところ代金1,500万円で売買しているものであり、X主張の売買経緯を考慮してもなお著しく低い価額の対価に当たるといえるべきである。」

2 相続税法7条の意義、趣旨

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おいては、当該財産の譲渡があったときにおいて、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（当該財産の評価について第三章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）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（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。」と定める。この規定については一般的に、法律的には、贈与によって取得した財産とはいえないが、贈与によって取得した財産と実質を同じくするため、公平負担の見地から、贈与によって取得したものとみなされ、贈与税の対象とされている財産（いわゆる、みなし相続財産とよばれる。）を設けることにより、売買取引を利用して贈与税の課税を潜脱することを防止するためのものと説明される。

従来、この規定をめぐっては、主に著しく低い対価の意義について、売買対価と時価との差額がどれほど乖離すれば「著しく低い」ことになるのか、あるいは当該資産の時価の評価に関してどのような方法が妥当であるのか、さらに同条の適用に関して、当事者間の租税回避の意図の存否が要件とされるのか等について、納税者と課税庁との間で幾つかの争いがなされてきた経緯がある。それらの幾つかをここで参照し、従来の判例がこれらの問題にどのような判断を下しているか整理しておこう。

まず、相続税法7条の立法趣旨や、著しく低い価額の対価の意義については、東京高裁昭和58年4月19日判決^(v)（親族間の土地の譲渡がみなし贈与に該当するかが争われた事例）は、まず相続税法7条の立法趣旨について「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。」と判示し、その上で著しく低い価額の対価については「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、当該財産の譲受の事情、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。」という判断基準を示している。

また、相続税法7条に規定する時価の意義については、東京地裁平成7年4月27日判決^(vi)（親子間における上場株式の売買がみなし贈与に該当するかが争われた事例）は、「相続税法7条に規定される時価とは、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、相続対象財産の客観的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財産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。」と判示している。

一方、同条の適用に関して、当事者間の租税回避の意図の存否が要件とされるのかについては、仙台地裁平成3年11月12日判決^(vii)（同族株主たる代表取締役が従業員持株会に属する従

業員から、自社株を額面金額で譲り受けた場合について、額面金額が純資産価額方式による評価に比べ著しく定額であるとして、同条の適用を認めた事例）は、まず相続税と贈与税との関係について「相続税法1条の2は、贈与税の納税義務者を相続税の納税義務者とは別個に定めており、沿革的には贈与税が相続税の補完税としての性質を有しているとしても、理論的には、贈与による財産の取得が取得者の担税力を増加させるため、それ自体として課税の対象になるというべきであり、相続税法中の贈与税の規定もこれを前提とするものである。」と述べた上で、それを前提として、租税回避の意図の存否について「原告のこのような租税回避を目的とした行為に同条が適用されるのは当然であるが、それに限らず、著しく低い対価によって財産の取得が行われ、それにより取得者の担税力が増しているのに、これに対しては課税がされないという税負担の公平を損なうような事実があれば、当事者の具体的な意図・目的を問わずに同条の適用があるというべきである。」と判示し、同条の適用については、租税回避の意図の存否を問わないことを示している。

従って、本件判決も基本的に、これらの従来判決を踏襲するかたちで、判断を下していることがわかる。しかし、これら従来判決は、いずれも親族間もしくは同族株主に関連する取引に係る事例であり、今回の事例における取引の当事者が、純粹に第三者の関係にあることを考えると、従来判決の射程範囲が、単純に本判決にも及ぶとする判断には問題があるのではないだろうか。

3 租税法の解釈方法の問題

本判決や、上記の従来裁判例を整理すると、相続税法7条はそもそも、売買取引の形式をとることで、贈与税負担を回避することを狙った租税回避行為を防止することを目的として立法されたことがわかる。従って、そのような租税回避行為さえ防止できれば、同条の目的は達成されることになるが、それにもかかわらず、本判決によれば、同条は租税回避の意図・目的が全く存在しないと考えられる独立当事者間の売買取引についても、その売買価格が時価に比して「著しく低い価額」であれば適用されてしまう結果となる。いわば、立法趣旨から乖離した、法の一人歩きの状態が生じることとなるのである。本判決や、従来裁判例においては、相続税法7条の立法趣旨の検討がなされているにも拘わらず、結論においてその立法趣旨を逸脱した適用を許容するという矛盾をどのように考えればよいのだろうか。

本判決を支持する論考には、本判決が、独立当事者間取引に対して、租税回避行為の意図・目的の存否を問うことなしに本条を適用することについて、「この本件判旨の論理は、同規定の文言には、譲渡人と譲受人との人的関係を適用要件の一つとして定めていないのであるから、以下の立法趣旨を踏まえても人的関係を適用要件に解することはできないとしているのである。」とし、さらに「同規定には、『税負担を不当に減少させる』といった租税回避行為の防止のための文言も含まれていないのであるから、その適用要件に『租税回避行為』の存否を含めて解することもできないことは当然といえる。」として、租税法の解釈は、租税法律主義の観

点から、文理解釈を原則とすべきであり、本件判旨を妥当とする見解がある^(viii)。しかし、前述のように、この判決に従うことになると、一般に広く行われている独立当事者間の売買取引について、両者が自由意思によって合意した売買価格が相続税法上の時価よりも著しく低い場合には、一律に贈与税を課されることとなり、「著しく低い」という不確定概念の存在も加わって、納税者にとっては、売買取引の租税効果についての法的安定性と予測可能性とが害される結果となり、却って租税法律主義の観点からは問題があるのではないかと考えられる。従って、租税法の解釈においては、文理解釈が原則であるとしても、当該規定の立法趣旨を逸脱した適用を解消するためには、規定の文言を機械的・形式的に適用するといういわば厳格な文理解釈ではなく、あくまでも、法の趣旨・目的、法的な構造に沿った文理解釈を行わなければならないのではないだろうか。

この点に関し、養老保険契約の保険期間の満了に伴って支払われた満期保険金を一時所得として申告する際、保険料の納税者本人が負担した金額に加え、納税者が役員を務める法人が負担した金額について、それが一時所得に係る「収入を得るために支出した金額（所得税法34条2項）」として必要経費に含まれるかについて争われた事例について、法人が負担した当該金額は必要経費に含まれないとした、最高裁平成24年1月13日判決がある^(ix)。

この判決の下級審においては^(x)、「所得税法34条2項の文言だけからは、同項にいう『その収入を得るために支出した金額』として控除できるのが所得者本人が負担した金額に限られるか否かは明らかではなく、所得税法施行令183条2項2号本文が保険料又は掛金の総額を控除できるものと定め、所得税法基本通達34-4が同号に規定する保険料又は掛金の総額には一時金の支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額もふくまれるとしていることからすると、本件保険料経理部分（法人が負担した保険料の金額のこと。筆者注）も『その収入を得るために支出した金額』に当たり、一時所得の金額の計算上控除できる」として、いずれも納税者の請求を認容していた。しかし、最高裁判決はこのような下級審の判断に対し、所得税法の各種所得の計算方法に触れ「所得税法は、23条ないし35条において、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。」と所得税法における各種所得金額の計算規定の立法趣旨・目的を前提とした上で、一時所得の計算方法について解釈を行い「一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法34条2項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう『支出した金額』とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。（中略）したがって、一時所得に係る支出が所得税法34条2項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するため

には、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえる場合でなければならずと解するのが相当である。」と判示した。

また本判決の補足意見として、須藤正彦裁判長は「租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。」と述べられ、租税法の趣旨・目的を踏まえた上での解釈が妥当であることを示した。

従来から文理解釈の意義については、論者により異なり、また判例によっても異なることから、必ずしも一義的に明確となっていたわけではない。しかし上記に示される租税法の解釈に関する最高裁の態度は、文理解釈における立法趣旨・目的の位置づけを明確にしたものと考えることができる。すなわち、立法趣旨・目的を勘案せず、ただ文言を機械的・形式的に適用するという法解釈は誤りであるといわざるを得ず、あくまでも「文理解釈」は、法の趣旨・目的、法的な構造に沿った「文理解釈」でなければならないということであろう。言い換えるならば、租税法の立法趣旨・目的を無視して厳格な文理解釈を行った結果、著しく不合理な結果が生じたとしても許容されると解することは、むしろ、租税法律主義や租税平等主義に反するものとなるとする見解^(xii)にも合致するものといえ、妥当な法解釈の方法を示しているといえる。

このような解釈方法を前提にすれば、相続税法7条の解釈についても、その規定の立法趣旨が贈与税の負担軽減防止にあることを前提とすべきであり、その上で同規定の適用要件について、本事例の原告Xが行った、相続税法7条の適用範囲についての「(同条は) 贈与税課税を免れるため、有償行為を偽装したと認められる取引に対し、課税する趣旨であると解すべきであり、いわゆるみなし規定とされたのも、相続税予定者等の親族に該当する者の場合は、租税回避の意図が典型的にみて合理的に推認しうるからであると解すべきである。これに対し、独立当事者間においては、贈与意思は通常存在しない。したがって、贈与意思を問わずに当該規定を適用しうるのは、相続予定者等の親族を対象とする低額譲受に限定されると解すべきである。」「仮に、相続税法7条が独立第三者間においても適用されるとすれば、その適用に際しては、少なくとも贈与意思が推認される取引、すなわち実質的には贈与と認定しうる取引に限定されるべきである。」との主張は、妥当なものであると考えることができるであろう。

4 贈与税課税の位置づけと、「時価」課税の問題点

(1) 贈与税課税の位置づけ

本件判決は、贈与税課税の根拠について「贈与税では、財産の譲受人と譲渡人との関係を問わず、贈与により財産を取得した個人が納税義務者とされており、相続税の納税義務者とは別個に規定されていることからすると、贈与税は、贈与による財産の取得が取得者の担税力を増加させることによりそれ自体を課税の対象としているものであり、贈与税が、その条文の体裁や相続税法制定経緯に鑑みて相続税の補完税としての目的の性質を有しているとしても、相続

税とはその制度自体は別個のものとして解すべきである。」とし、贈与税が、相続税とは別個の制度であり、贈与による財産の取得自体に担税力があるのであり、それが独立当事者間の売買取引に対する課税根拠となるとする。しかし、果たしてそれは相続税と贈与税との関係や、贈与税の課税根拠に対する適切な理解といえるのであろうか。また売買取引に関する課税は通常、所得税の範疇で行われるべき性質のものではないのだろうか。そこで、あらためて、相続税と贈与税およびそれらと所得税との関係について再確認を行うことにする^(xii)。

まず、相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であり、また贈与税は、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であるが、相続税の補完税としての性質をもっているとされる。すなわち、相続税のみが課されている場合には、生前に財産を贈与することによって、その負担を容易に回避することができるため、かかる相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用されたのである。このような性質により、個人からの贈与のみが贈与税の対象とされ、法人からの贈与は課税対象とはなっていない。また、相続税と贈与税が、このように密接な関係をもっているため、両者は、ともに一つの法律（相続税法）の中で規定されており、共通の取扱を受ける場合が少なくない。たとえば、相続財産の評価と贈与財産の評価とは、全く同じ基準によって行われる。

このようなことから考えると、判決が指摘する「贈与税は、贈与による財産の取得が取得者の担税力を増加させることによりそれ自体を課税の対象としている」とか「相続税とはその制度自体は別個のものとして解すべきである。」という点については疑問が生じる。例えば、贈与税が取得者の担税力の増加自体を課税の対象としていることを前提とするなら、取得者が得た財産のうち、個人から得たものだけを課税対象とし、法人から得たものを課税対象に含めない理由が説明できないことになる。また、贈与税が相続税とは別個の制度であるなら、仮に相続税が廃止されたとしても、贈与税が単独で存続することとなるのであろうか。贈与税の立法目的が相続税の負担軽減防止のためであるから、相続税の廃止により、贈与税もその存在意義、課税根拠を失うこととなる。したがって、判決のような理解は誤りであり、あくまでも贈与税は相続税の補完税ということを前提に、その課税根拠を考える必要があろう。

また、わが国の相続税は昭和25年のシャープ税制以来、遺産取得税の体系に移行して現在に至っている。そして、資産取得税体系を採用する相続税は、実質的には所得税の補完税であるとされる^(xiii)。相続税の法体系上の位置づけに対する、このような理解からは、独立当事者間における売買取引において、贈与意思が認定されない限りは、仮に上記判決がいう低額譲受が行われ、財産の取得者において、担税力の増加が観念できたとしても、それは贈与税の課税関係で捉えるべきものではなく、その財産を取得者が次の取得者に移転する時点での所得税（譲渡所得）の課税関係の範疇で捉えるべきであろう。すなわち取得者にとっては、財産を低額で取得したのであれば、譲渡所得の計算において譲渡原価が下がり、その分キャピタルゲインが増し、所得税負担が増加することとなるのであって、担税力の増加分は所得税において反映されることになる。相続税が所得税の補完税としての性質をもつのであるから、本来私法上は売

買契約である低額譲受について、安易に贈与とみなすことは妥当ではなく、優先的に適用されるのは相続税と一体の制度である贈与税ではなく、所得税であるということになろう。このことは、独立当事者間取引においては、相続税法7条の適用による贈与税の課税は、極めて例外的に行われるべきであることを示している。

（２）「時価」課税の問題点

相続税法7条の適用にはその財産の取得が「著しく低い価額の対価」で行われることが要件となる。つまり、それは「相続税法上の時価」に対して売買価格が著しく低いことを指すと判決は考えていると思われ、そして譲渡人と譲受人との人的関係が、互いが独立当事者であるとか、親族等の特殊関係者であるとかは同条の適用には関係がないとしている。しかし、そもそも独立当事者同士が行う売買取引に対し「相続税法上の時価」が介入することが妥当なのであろうか。また独立当事者間において行われる正常な取引において「著しく低い価額の対価」を観念することが可能なのであろうか。

この点に関し、本事例の原告Xは次のように主張する。「自由主義経済社会においては、個人の交渉能力や努力、価値分析や価格動向を分析して、個々人が自由に価格を決定し取引を行うものであるところ、課税庁が安易に『著しく低い価額の対価に該当する』と認定して、みなし贈与課税をするとすれば、私法取引は極めて混乱する。」「そもそも、利害の対立する第三者間で土地の売買契約を締結する場合、売買に至る経緯や当時の動向・その土地の特性による市場性・売り急ぎ等の事情等により市場価格が、一般的水準といわれる価格を大幅に上回ったり下回ったりすることは、取引社会の常識であって、課税実務上も、適正な価額として認められている。また、売れない装飾品や骨董品を投売りしたとしても、その価格は適正な価額として認められ、みなし贈与課税されることはない。」

確かに本事例においては、独立当事者同士が行った売買価格は1,500万円であり、裁判所が認定した本件土地の評価額は4,513万円であることから、単純に両者を比較すると、売買価格は評価額の33%に過ぎず、一応「著しく低い価額」の売買であるかのようにも思える。しかし、本件土地を取得したXには、贈与税が課税され、無申告加算税を含めて1,588万余円を国に支払うこととなった。結局Xにとっては、本件土地の取得に際し、合計3,088万余円の出費が必要となったのである。

もし仮に、Xが本件における贈与税課税の可能性について、予測していたとするとどうなっていたであろうか。売り手であるAから本件土地の売却の打診を受けた買い手であるXとしては、当然第三者であるAからなるべく廉価で本件土地を取得したいと考えるであろうが、当然、贈与税課税を避けるため、まず、本件土地の相続税法評価通達による評価額である7,632万余円を基準として、相続税法7条にいう「著しく低い価額」とは、相続税評価額の何%程度をいうのであろうかと思案することとなろう。しかしそれはいわゆる不確定概念であり、仮にXが相続税評価額の50%を下回らなくとも課税されたという判例の存在があることを知っていたと

しても、では60%を下回らなければ課税されないのか、それとも70%ならば大丈夫なのかというところをある程度の予測可能性をもって判断することは極めて困難である。しかし例えば、相続税評価額の70%程度であれば大丈夫であろうかとXが考えたとしても、それに基づく価額は5,342万余円となり、実際の売買で1,500万円で売買に合意に至ったことを考慮すれば、そもそもAとXとの間の取引は成立しないであろう。なぜならX（及びA）にとっては、互いの自由意思に基づいて合意した1,500万円こそが適切な価格すなわち時価であるからであり、両者にとっては、本件判決のいうような「著しく低い価額」には該当しないであろう。逆に相続税評価額に基づいて算出した5,342余円という、贈与税が課されないであろう（実際には不明確であるが）金額は、取引当事者にとっては、「著しく高い価額」であり、本件土地の時価とは考えることができないものである。つまりこのような正常取引において、取引当事者にとっては「著しく低い価額の対価」を観念することが不可能ではないかと思われる。

また前述のように、土地の取得者への贈与税課税を避けるための、その土地の相続税法上の評価額（例えば当該土地の財産評価基本通達による評価額など）を考慮した価格での売買が一般的に行われるとすると、その結果、本来は独立当事者同士の自由意思によるべき私法上の取引に、租税法が介入することにより、あるべき価格形成の過程が歪められることになり、「相続税法上の評価額」を考慮した、本来の市場原理により形成された時価とは異なる時価が形成されることになる。その結果が、本件判決が指摘する「相続税法7条及び22条にいう『時価』とは、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解すべきである。」ことと矛盾することは明らかであろう。

相続税法において、相続税・贈与税（および地価税）に共通の財産評価に関する基本通達として、「財産評価基本通達」が国税庁によって制定されているのは、相続や贈与といった取引が、売買取引のように対価を伴ったものであるわけではないので、課税対象となる財産の時価を客観的に評価することは必ずしも容易なことではなく、また納税者の間で財産の評価がまちまちになることが、公平の観点からみて好ましくないからであると説明される^(xiv)。そのような意味合いからは、財産評価基本通達に定められた画一的な評価方法によって評価を行うことは、税負担の公平、効率的な租税行政の実現という観点から見て合理的であり、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、一般的には、租税負担の実質的な公平をも実現し、租税平等主義にかなうものである、とする見解^(xv)も一定程度の妥当性をもつといえよう。

しかし、相続税法上の時価があくまで、自由な市場において形成される客観的交換価値であるとするなら、そのような自由な市場において行われる独立当事者間取引に対しては、贈与税は中立であるべきであり、みなし贈与課税はその立法趣旨・目的に照らし、最小限度に留めるのが妥当であると考えられる。

おわりに

独立当事者間取引における、相続税法7条の規定の適用の問題に関しては、本論文で取り上げた事例以外に、法人の代表取締役である原告が、複数の株主から株式を買い受けたところ、上記株式の売買は、相続税法7条にいう低額譲受に当たるとして、課税処分がなされたため、その取り消しを求めた事例がある^(xvi)。この判決においても、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、それによりその対価と時価との差額に担税力が認められるのであるから、税負担の公平という見地から、同条が適用されるというべきであり、租税回避の問題が生じるような特殊な関係にあるか否かといった、取引当事者間の関係及び主観面を問わないものとするのが相当であるとして、原告の請求を棄却した。本論文で取り上げた幾つかの判決を基本的に踏襲した判決と考えられる。

これまで検討してきたように、相続税法7条について、それが租税回避行為に対する個別否認規定として捉えた場合に、その立法趣旨・目的を踏まえた上で、いわゆるそれらから逸脱した規定の適用である「法の一人歩き」をいかに防止し、規定の適用範囲を確定することが、租税法律主義の観点からは重要である。

一般に、租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。従って、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである^(xvii)とするのは妥当な見解である。

しかしその一方で、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについての選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除するという租税回避行為が行われることがある。従って租税法としては、このような租税回避行為に対処するため、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う、租税回避行為の否認を行う必要がある。このような否認の手法の一つとして、例えば贈与税の課税対象となる「贈与」という法律行為を、「著しく低額な価額での売買」に置き換えることで贈与税の課税要件を免れる行為について、その「著しく低額な価額での売買」を租税法上「贈与」とみなすことにより、そのような租税回避行為を否認しようという、いわゆる「みなし規定」とよばれる個別否認規定を設ける手法がある。この場合に、みなし規定の対象となる行為が、例えば譲渡所得を免れるための長期間の地上権の設定等のように、私的経済取引プロパーの見地からも、通常用いられない、際だった特徴のある行為であれば、個別否認規定の適用範囲について、当該規定の立法趣旨・目的から逸脱するという問題は生じにくいと考えられるが、本事例における「売買」のように、みなし規定の対象となる行為が、私的経済取

引プロパーの世界で通常多く用いられているような行為である場合には注意が必要となる。

つまり、このような場合に形式的・画一的に、このみなし規定を適用することを行えば、実際は租税回避行為には当たらない、私的経済取引プロパーの見地からは通常行われる「売買」のようなありふれた行為に対しても、租税回避行為の否認を行うおそれが生じることとなるからである。このような経済活動の当事者において租税回避行為であるとの認識が存在しない行為について、租税回避行為の否認を行うことが許されるはずはなく、租税法主義の要請する法的安定性の観点からは、課税は原則として私法上の法律関係である「売買」に即して行われるべきであるのは当然であろう。そのような見地からも、相続税法7条の解釈においては、その立法趣旨・目的に沿った文理解釈が要請され、当該規定が独立当事者間における売買取引に適用される場合には、当事者において租税回避の意図もしくは贈与の意思の存在が、課税要件として必要とされるのである。

- (i) 税務訴訟資料255号順号9885。
- (ii) 例えば、増田英敏「相続税法7条の『著しく低い価額の対価』の意義（みなし贈与事件）」『リーガルマインド租税法第2版』成文堂（2008年7月）397頁。
- (iii) 著しく低い価額の対価については、時価（評価額）の2分の1を下回る必要はないと解すべきである、とするのが通説である。金子宏『租税法第16版』成文堂（2011年4月）527頁。
- (iv) 金子宏前掲注（3）71頁。
- (v) 税務訴訟資料130号62頁。
- (vi) 税務訴訟資料209号285頁。
- (vii) 判例時報1443号46頁。
- (viii) 増田英敏 前掲注（2）
- (ix) 同様の事例として、最高裁平成24年1月16日判決もある。
- (x) 福岡地裁平成21年1月27日判決（判例タイムズ1304号179頁）。
- (xi) 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学563号（2010年5月）100頁。
- (xii) 以下、金子宏前掲注（3）502頁以下を参照することとする。
- (xiii) 金子宏前掲注（3）503頁。
- (xiv) 金子宏前掲注（3）533頁。
- (xv) 東京地裁平成13年2月15日判決（税務訴訟資料250号順号8836）。
- (xvi) 東京地裁平成19年1月31日判決（税務訴訟資料257号順号10622）。
- (xvii) 金子宏前掲注（3）113頁。