

# 相続税法第7条及び第9条の適用範囲に関する一考察

宮 脇 義 男

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

相続税・贈与税の課税対象は、一義的には相続、遺贈又は贈与により取得した財産であるが、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、法形式的には相続等により取得した財産に該当するとはいえないが実質的には相続等と同視できるものも存在する。そこで、我が国の相続税法は、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り、相続税等の課税対象に含めている（相続3条～9条の6）。

相続税法第7条は、こうした「みなし課税」の一つであり、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贈与等があったとみなすものである。また、相続税法第9条は、みなし課税の対象とされる上記の事由のほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合にも同様に、その対価と利益の価額との差額について贈与等があったとみなすものである。

こうした相続税法第7条及び第9条は、相続税・贈与税の適切な課税を確保する上で、必要かつ基本的な規定の一つとして位置付けることができるが、近年において、これらの規定の適用を巡って国側が敗訴した事例が出現してきている状況にあり、これらの規定の適用範囲の在り方について研究を行うことが必要と考えるところである。

### 2 研究の概要

#### （1）相続税法における「みなし規定」について（第1章）

租税法においては、課税の実質的な公平を図る観点から、法形式の如何にかかわらず実体に沿った課税を実現すべく様々な「みなし規定」が存在し、これは相続税法においても同様であるが、同法におけるみなし規定の必要性は、同法に規定する相続税・贈与税の納税義務者のために端的に表れているといえる。すなわち、相続税法は、「相続、遺贈又は贈与により財

産を取得した個人」(相続1条の3第1号、1条の4第1号)を相続税等の納税義務者として掲げているが、これは、相続税は基本的に相続等という無償の財産移転に担税力を見出して課税する租税である一方、相続によって財産を取得する主体は相続の本質からして自然人である個人に限られること等による。これにより、相続税等においては、課税対象の発生形態とその帰属主体の属性とが限定されることとなるが、遺贈及び贈与については個人以外の主体(法人等)も帰属主体となり得るため、両者の対応関係にズレが存在することとなり、そこに相続税固有の税負担回避が発生し得る要因が生まれることとなる。そこで、現行相続税法では、こうした税負担回避に対応する仕組みの一部について、みなし規定により手当てを講じており、課税対象の発生形態については、実質的に相続等と同視できる特定の移転形態を相続等により取得したものとみなすことにより、また、課税対象の帰属主体の属性については、個人以外の特定の主体(非営利法人等)を個人とみなすことにより、相続税等の課税対象に含めている。そして、本稿にて考察の対象とする相続税法第7条及び第9条は、前者の相続税等の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度に該当する規定であるといえる。

## (2) 相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度(第2章)

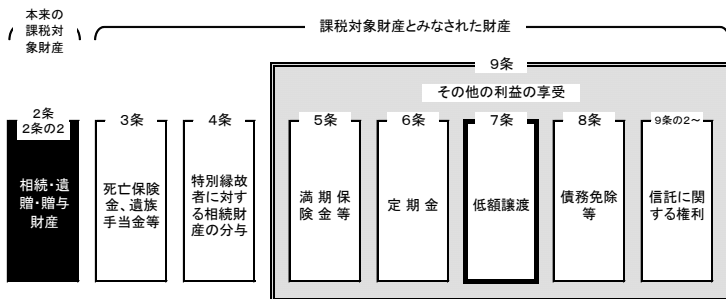
### ① 相続税法第7条等と第9条との関係

相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度は、昭和22年の税制改正において、当時の遺産課税方式による相続税の下、贈与税が相続税から分離して創設された際に併せて創設されたものである。その後、相続税法第7条及び第9条に相当する規定は、昭和25年に、シャープ勧告の指摘を受けて相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めた際、みなし課税の対象者を贈与者側から受贈与者側に改める等、同課税方式に対応した見直しが行なわれたものの、その基本的な構造は維

持されて現在にまで至っている。

こうした相続税法第7条及び第9条を始めとする同法におけるみなし課税の規定を鳥瞰すると、同法第9条は、第7条等の他のみなし課税の規定を包含する関係にある。すなわち、他のみなし課税の規定では、それぞれ課税すべき対象を特定し、その課税対象の性質に応じて課税すべきタイミングを定めているが、相続税法第9条の規定が資産価値のみの移転を含むあらゆる無償・低額による受益を課税対象とし、相続税・贈与税の課税対象とすべき財産を包括的に捉えるべく、いわばバスケット・クローズとしての構造を有しているがために、他のみなし課税の規定について対象範囲に変更が生ずると、反射的に、同法第9条の対象範囲にも影響を与えることとなる。

### ● 相続税法における課税対象財産の構成



### ② いわゆる「負担付贈与通達」による対応

負担付贈与通達は、主にバブル期の地価高騰時において、土地家屋等の不動産の通常の取引価額（時価）と相続税評価額（路線価等）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観点から、土地家屋等を負担付贈与（財産価額の計算上、贈与財産の価額から負担の額を控除）や個人間の対価を伴う譲渡（法形式上、贈与に該当せず）により取得した場合における時価の解釈（相続税評価額ではなく、通常の取引価額によって評価）を示すとともに、相続税法第7条及び第9条の執行上の取扱いを定めたものであり、今日においてもその

解釈や取扱いが維持されているほか、上場株式の評価においても同様の解釈が採用されている。

なお、こうした負担付贈与通達は、相続税法における時価の解釈の在り方からその存在意義が説明されるほか、財産の無償・低額譲渡に係る所得税や法人税をも含めた現行の課税関係からも説得的な存在意義を見出すことができる。すなわち、財産の無償・低額譲渡に係る課税関係を鳥瞰した場合、財産の出し手側及び受け手側の属性が「個人→個人」以外の場合（個人→法人、法人→個人、法人→法人）については、財産の出し手側及び受け手側の双方において所得課税がなされる。これに対して、「個人→個人」の場合においては、現行制度上、財産の出し手側においては、限定承認に係る相続等を除き、みなし譲渡課税がなされることはなく（譲渡損は逆に損益通算される場合あり）、受け手側における贈与税の課税のみとなる場合が生ずるが、負担付贈与や対価を伴う譲渡は、こうした受け手側の課税をも回避することに繋がることとなる。

このように、負担付贈与通達は、財産の移転がなされているにもかかわらず、負担付贈与や個人間の対価を伴う譲渡という手法を利用することによって作出された、財産の出し手側及び受け手側の双方において全く課税がなされないという状態を是正すべく、相続税・贈与税の課税実務として、財産の受け手側における課税を確保すべく実務的な対応を図ったものと捉えることができる。

### （３）相続税法第７条及び第９条の適用を巡る裁判事例（第３章）

相続税法第７条及び第９条の適用を巡る近年（平成元年以降）の裁判事例について、国側が勝訴した事例及び敗訴した事例の別に、課税庁及び納税者双方の主張並びにこれらの主張に対する裁判所の判断についての分析・検討を通じて、現行制度上の問題点等の抽出を試みた。

まず、国側勝訴事例については、相続税法第７条及び第９条の適用に際して、贈与意思の有無や租税回避目的の有無を問わないこと、「著しく低い

価額の対価」であるか否かの判断に当たっては社会通念に照らして個別に判断することや、これらの規定における「時価」の意義などに関する解釈が示されているが、いずれも、これらの規定に関する従前からの解釈がほぼ維持されている。また、これらの規定と財産評価との関係においては、評価基本通達における財産評価の有する評価基準制度としての性格から、評価基本通達による取扱いを画一的・形式的に適用すると、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害する場合が存するとの判断がなされており、これについても、従前からの解釈や取扱いがほぼ維持されているといえる。

次に、国側敗訴事例については、事実認定の部分で敗訴したものの相続税法第7条及び第9条の適用に関する従前の解釈に変更を来すものではないものがある一方、「著しく低い価額の対価」に関する解釈や財産評価との関係の在り方など、今後、これらの規定に関する従前の解釈や取扱いに変更を来す可能性の含む判断がなされたものも存するところである。

#### ● 国側敗訴事例の概要

##### ○ 東京地裁平成 17 年 10 月 12 日判決

取引相場のない株式の売買について、本件売買における対価を評価基本通達に定められた評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情があるとはいえず、その対価は相続税法第7条の「著しく低い価額の対価」に該当しないと判示した事例

##### ○ 東京地裁平成 19 年 8 月 23 日判決

親族間における土地の売買について、本件売買における対価は相続税評価額によっていることから、その対価は相続税法第7条の「著しく低い価額の対価」に該当しないと判示し、負担付贈与通達の適用を否定した事例

##### ○ 東京高裁平成 20 年 3 月 27 日判決

医療法人の跛行増資について、当時の出資1口当たりの評価額は出資金額を上回るものでないことから、増資に伴う経済的利益（出資持分の含み益）の移転は認められず、相続税法第9条所定の要件を欠く

ものと判示した事例

#### (4) 相続税法第7条及び第9条の適用範囲を巡る論点の検証（第4章）

現行の相続税法第7条及び第9条の構造やこれらの規定の適用を巡る裁判事例の検討・分析などから抽出される以下のような問題点等について、その検証を試みた。

##### ① 現行の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造に基因する批判

相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る個々のみなし課税の規定を包含し、あらゆる無償・低額による受益を課税対象とする相続税法第9条の規定は、従来から、租税法律主義（課税要件法定主義、課税要件明確主義）に反するとの批判がなされている。

しかし、上記（2）①のとおり、相続税法第9条以外の個々のみなし課税制度の対象範囲の変更が反射的に同法第9条の対象範囲に影響することから、こうしたみなし課税制度全体の構造を維持している限り、他のみなし課税制度をその時々々の社会・経済状況の変化等に対応して不断の見直しを講じていくこと、場合によっては新たなみなし課税制度を講じていくことを通じて、同法第9条の適用範囲は自ずと限定され、洗練されていくこととなる。したがって、こうした取組みが上記の批判を緩和することに繋がるものとする。

##### ② 「著しく低い価額の対価」という要件

上記の東京地裁平成19年8月23日判決は、相続税法第7条について、「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」、「『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、・・・・（納税者らに）一定の経済的利益を享受させたとしても、それが著しい程度のもものと認められない限り、同条は適用されな

いのである」と判示している。

このような判示に従うと、相続税法第7条の解釈上、「著しく低い価額」、「単に低い価額」及び「適正な価額（時価）」という三つの概念の存在を認め、その何れに該当するか判断が求められることとなる。そして、「単に低い価額」と時価との差額部分について相続税法第7条の規定が適用されないとなると、相続税等と所得税との二重課税を排除する趣旨から設けられている所得税法上の非課税所得の規定（所税9条1項16号）が適用されないこととなり、所得税の課税対象（一時所得）に該当する可能性が生ずることとなる。

しかし、個人間の対価を伴う譲渡における財産の受け手側においては、基本的には資産の有償取得であるため、そこに課税関係が生ずることはないが、その低い対価の額が看過できない程に顕著な場合には、時価課税という贈与税の適切な課税を図る観点から、その差額部分を贈与税の課税に取り込む規定が相続税法第7条であり、そうした状態を法文上「著しく」という文言で表現したものであると考えると、あくまでも「著しく低い価額」か「適正な価額（時価）」のいずれかに判断されるべきものであって、そこに「単に低い価額」という概念の存在を認めるものではないものとする。

もし仮に、上記の判示に従って「単に低い価額」という概念の存在を認め、「単に低い価額」に該当する場合における時価との差額部分については所得税の課税対象（一時所得）に該当するとなれば、個人間という同じ属性間における対価を伴う財産の移転でありながら、法人への低額譲渡に係るみなし譲渡課税におけるような形式基準（1/2基準）が存しない中、「著しく低い価額」か「単に低い価額」かの判定をし、そのいずれかによって受け手側における課税関係が異なることとなり、適切ではないと考える。

### ③ 財産評価の在り方との関係

相続税法第7条に規定する「当該財産の時価」と同法第9条に規定す



る「当該利益の価額」との文言は、基本的に、同法第 22 条に規定する時価の概念と同一との解釈がなされているため、これらの規定は、同法における時価の解釈、財産評価の取扱いやその在り方と密接な関係を有することとなる。相続税法第 7 条及び第 9 条の適用を巡る裁判事例においても、対象財産に適用される評価方法の適否を含む財産評価の在り方が主要な争点とされる場合が多く見られるところである。

一方、評価基本通達による財産評価においては、納税者と課税庁との便宜性、課税の公平を意図した統一性、及び一般の相続等を念頭に、偶発的な財産の無償取得であることに配慮した評価の安全性（評価上のしんしゃく）が考慮されているが、このような評価基準制度に基づく評価額は便宜性等に配慮した標準価額であるため、課税時期における個々の対象財産の「時価」と乖離しやすいという構造的ともいえる特質を有しているといえる。

したがって、こうした特質を有する評価基本通達における財産評価と、そもそも一般の相続等を対象としたものとはいえない相続税法第 7 条及び第 9 条のかかわり方については、評価基本通達による取扱いを画一的・形式的に適用すべきではないことを、より一層明確にしていく必要があるものとする。

#### ④ 負担付贈与及び低額譲渡の取扱い

上記の東京地裁平成 19 年 8 月 23 日判決を踏まえれば、相続税評価額相当額（公示価格等の 80%）で譲渡している限り、相続税法第 7 条及び第 9 条並びに負担付贈与と通達を適用することはできないとも解される。しかし、本事例においては、確かに譲渡対価と相続税評価額とは一致しているものの、親族に対して取得価額の半額程度で譲渡していることや、その土地を親族会社に貸し付けることにより貸宅地としての評価上のしんしゃくを最大限に利用していること、また、土地譲渡損の損益通算が制限される直前の駆け込み的な譲渡であることなど、多分にタックス・プランニング的な要素が含まれている。

こうした要素はいずれも譲渡者側の事情に基づくものであるが、東京地裁判決は譲渡者側の事情を財産の受け手側に対する贈与税の課税の適否に取り込むべきではないと判示しており、これに従えば、取得価額が通常の取引価額に相当すると認められる場合にはその取得価額による評価を認め、取得価額との比較において相続税法第7条及び第9条の適用の可否判定を認める負担付贈与通達の取扱いと抵触するおそれが生じる。しかし、生前の財産移転による相続税逃れの防止という贈与税の課税趣旨との関係を踏まえれば、こうした負担付贈与通達の取扱いには整合性を見出せることから、将来の被相続人たりうる譲渡者側の事情を全く勘案しないことは適切ではないと考える。したがって、他の要素を勘案することなく、時価の80%という数値のみをもって「著しく低い価額の対価」に該当しないとする判断には疑問が残るところであり、こうした他の要素をも勘案すべきではなかったかと考える。

#### ⑤ 利益に相当する金額の算定

例えば、同族会社に対して財産の無償提供があったことにより、既存株主が保有する当該同族会社の株式の価額が増加した場合における相続税法第9条の適用について、同じ価値の財産が同族会社に移転しているのにもかかわらず、会社の規模によって、適用すべき同族会社株式の評価方法（類似業種比準価額方式、純資産価額方式、併用方式）が異なることに基因して、その財産価値の反映度合いに違いが生じ、その結果、同法第9条を適用すべき「利益に相当する金額」に相違が生ずることとなる。

したがって、こうした場合においては、利益に相当する金額の算定方法を、会社の規模にかかわらず、無償提供のあった財産の価額そのものに着目した評価方法である純資産価額方式に統一すべきではないかと考える。

### 3 結論（今後の方向性）

平成 22 年度税制改正大綱にあるとおり、相続税については、今後、格差是正の観点から、課税ベースや税率構造の見直しに向けた議論が進められる予定であるが、我が国の相続税制を巡るこうした状況を踏まえると、相続税等の税負担回避に対しては一層厳格に対処していくことが求められる。

こうした観点から、本稿において論点の検証を試みた相続税法第 7 条及び第 9 条の適用範囲の在り方についても、上記 2（4）において明示した事項を中心に、今後、解釈論及び立法論の双方にわたった一層の考察が必要と考えるが、当然のことながら、これらの規定のみであらゆる相続税等の税負担回避に対処しきれるものではない。したがって、平成 22 年度税制改正大綱における「法人等を利用した租税回避への対応など、課税の適正化の観点からの見直しを引き続き行っていきます」との指摘にもあるとおり、相続税法第 7 条及び第 9 条を始めとしたみなし課税制度のみならず、他の租税回避防止措置との関連をも含め、これらの在り方について、今後とも検討を深めていくことが必要と考えるところである。

## 目 次

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| はじめに                              | 220 |
| 1 問題の所在                           | 220 |
| 2 本稿の構成                           | 221 |
| 第1章 相続税法における「みなし規定」について           | 223 |
| 第1節 租税法における「みなし規定」の必要性            | 223 |
| 1 「みなす」という法令用語                    | 223 |
| 2 実質課税の原則との関係                     | 224 |
| 第2節 相続税法における「みなし規定」の類型            | 226 |
| 1 相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るもの          | 228 |
| 2 相続税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性に係るもの       | 228 |
| 第2章 相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度 | 230 |
| 第1節 相続税法第7条及び第9条の概要等              | 230 |
| 1 相続税法第7条（低額譲受）                   | 230 |
| 2 相続税法第9条（その他の利益の享受）              | 232 |
| 3 両制度の比較                          | 233 |
| （1）「著しく低い価額の対価」                   | 234 |
| （2）「財産の譲渡」と「利益を受けた」               | 235 |
| （3）「当該財産の時価」と「当該利益の価額」            | 237 |
| （4）「資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合」     | 238 |
| 第2節 沿革                            | 239 |
| 1 昭和22年                           | 239 |
| 2 昭和25年                           | 241 |
| 3 小括                              | 243 |
| 第3節 その他の「みなし課税」制度                 | 244 |
| 1 保険金（相税3条1項1号、5条）                | 244 |
| 2 退職手当金（相税3条1項2号）                 | 246 |

|     |                                       |     |
|-----|---------------------------------------|-----|
| 3   | 生命保険に関する権利（相税3条1項3号）                  | 247 |
| 4   | 定期金（相税3条1項4号～6号、6条）                   | 248 |
| 5   | 特別縁故者に対する相続財産の分与（相税4条）                | 250 |
| 6   | 債務免除等（相税8条）                           | 252 |
| 7   | 信託に関する権利（相税9条の2～）                     | 252 |
| 8   | 小括                                    | 254 |
| 第4節 | 相続税法における課税対象財産                        | 255 |
| 1   | 形態別の分類                                | 255 |
| 2   | 相続税法における課税対象財産の構成                     | 257 |
| 3   | 相続税法第7条等と第9条との関係                      | 258 |
| 第5節 | いわゆる「負担付贈与通達」による対応                    | 260 |
| 1   | 負担付贈与通達                               | 261 |
|     | （1）趣旨                                 | 261 |
|     | （2）取扱い                                | 263 |
| 2   | 財産の無償・低額譲渡に係る課税関係からみた負担付贈与通達<br>の位置付け | 266 |
|     | （1）財産の無償・低額譲渡に係る課税関係                  | 267 |
|     | （2）負担付贈与通達の位置付け                       | 269 |
| 第3章 | 相続税法第7条及び第9条の適用を巡る裁判事例                | 272 |
| 第1節 | 検討事例の一覧                               | 272 |
| 第2節 | 国側勝訴事例からの検討                           | 278 |
| 1   | 相続税法第7条及び第9条の趣旨                       | 278 |
| 2   | 相続税法第7条及び第9条の適用の適否                    | 280 |
|     | （1）贈与意思の有無（錯誤）との関係                    | 281 |
|     | （2）租税回避目的の有無との関係                      | 282 |
|     | （3）親族以外の第三者間の取引との関係                   | 283 |
| 3   | 無償の財産移転（価値の移転）に該当するか否か                | 284 |
|     | （1）定期預金                               | 284 |

|                                              |     |
|----------------------------------------------|-----|
| (2) 取引相場のない株式等                               | 285 |
| (3) 合有不動産権（ジョイント・テナンシー）                      | 285 |
| 4 「著しく低い価額の対価」に該当するか否か                       | 286 |
| (1) 判定に当たっての基本的な考え方                          | 287 |
| (2) 具体的な数値等を示して判定した事例                        | 287 |
| 5 相続税法第7条及び第9条における「時価」の意義                    | 288 |
| 6 財産評価の在り方                                   | 290 |
| (1) 総論（評価基本通達の合理性）                           | 291 |
| (2) 土地（宅地）                                   | 293 |
| (3) 上場株式                                     | 294 |
| (4) 取引相場のない株式等                               | 296 |
| 7 負担付贈与及び低額譲渡の取扱い                            | 298 |
| 8 租税法律主義等に反するか否か                             | 298 |
| (1) 租税法律主義                                   | 299 |
| (2) 租税公平主義                                   | 299 |
| (3) 財産権の不可侵等                                 | 300 |
| (4) 禁反言の法理等                                  | 300 |
| 第3節 国側敗訴事例からの検討                              | 300 |
| 1 東京地裁平成17年10月12日判決                          | 301 |
| 2 東京地裁平成19年8月23日判決                           | 305 |
| 3 東京高裁平成20年3月27日判決                           | 312 |
| 第4節 小括                                       | 319 |
| 第4章 相続税法第7条及び第9条の適用範囲を巡る論点と方向性               | 321 |
| 第1節 論点の検証                                    | 321 |
| 1 現行の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造に基因する批判 | 321 |
| 2 贈与意思・租税回避目的の有無と相続税法第7条及び第9条の適用の可否          | 324 |

|       |                                                                   |     |
|-------|-------------------------------------------------------------------|-----|
| 3     | 第三者間との取引における相続税法 7 条及び第 9 条の適用の可否                                 | 325 |
| 4     | 相続税法第 7 条及び第 9 条の適用が争われた財産                                        | 328 |
| 5     | 「著しく低い価額の対価」という要件                                                 | 329 |
| 6     | 財産評価の在り方との関係                                                      | 335 |
| 7     | 負担付贈与及び低額譲渡の取扱い                                                   | 338 |
| 8     | 利益に相当する金額の算定                                                      | 343 |
| 9     | 財産の無償・低額譲渡に係る課税関係                                                 | 346 |
| 第 2 節 | 今後の方向性                                                            | 348 |
| 1     | 我が国の相続税制を巡る状況                                                     | 348 |
| 2     | 相続税法第 7 条及び第 9 条の適用範囲の在り方                                         | 349 |
|       | (1) 現行の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし<br>課税」制度の構造（相続税法第 7 条等と第 9 条との関係） | 350 |
|       | (2) 負担付贈与及び低額譲渡への対応の在り方                                           | 350 |
|       | (3) 相続税の課税方式の見直し等との関連                                             | 351 |
|       | 結びに代えて                                                            | 353 |

## はじめに

### 1 問題の所在

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あるが、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、法形式的には相続等により取得した財産に該当するとはいい難いが実質的には相続等により取得した財産と同視できるものも存在する。そこで、我が国の相続税法は、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り、相続税・贈与税の課税対象に含めている（相続税3条～9条の6）。

相続税法第7条は、こうした「みなし課税」の一つであり、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とみなすものである。また、相続税法第9条は、みなし課税の対象とされる上記の生命保険金、信託に関する権利等の事由のほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合にも同様に、その対価と時価との差額について贈与等があったものとみなすものである。

このように、相続税法第7条及び第9条は、相続税・贈与税の適切な課税を確保する上で、必要かつ基本的な規定の一つとして位置付けることができるが、近年、これらの規定の適用を巡って国側が敗訴した以下のような事例が出現してきている状況にある。

#### ○ 東京地裁平成17年10月12日判決

取引相場のない株式の売買について、本件売買における対価を評価基本通達に定められた評価方法によらないことが正当と是認される特別の事情があるとはいえず、その対価は相続税法第7条の「著しく低い価額の対価」に該当しないと判示した事例

#### ○ 東京地裁平成19年8月23日判決

親族間における土地の売買について、本件売買における対価は相続税評



価額によっていることから、その対価は相続税法第7条の「著しく低い価額の対価」に該当しないと判示し、負担付贈与通達の適用を否定した事例

## ○ 東京高裁平成20年3月27日判決

医療法人の跛行増資について、当時の出資1口当たりの評価額は出資金額を上回るものでないことから、増資に伴う経済的利益（出資持分の含み益）の移転は認められず、相続税法第9条所定の要件を欠くものと判示した事例

上記の事例のうち、例えば、東京地裁平成19年8月23日判決では、相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当するか否かを判定する場合の基準となる「時価」は、相続税評価額ではなく、取引に内在する諸事情を総合的に勘案した「客観的交換価値」であると判示しながらも、公示価格等の80%相当額であれば「著しく低い価額の対価」とはいえないと判示し、みなし課税の適用を否定している。

本判決を踏まえれば、相続税評価額相当額で譲渡している限り相続税法第7条によるみなし課税を適用することはできないとも解されるが、地価が安定して推移している場合や上昇しているような場合には、時価（取引価額）と相続税評価額との開差に着目し、実質的には相続税・贈与税の負担を免れつつ贈与・遺贈の場合と同様の経済的利益の移転を行うことが可能となり、こうした場合に相続税・贈与税の課税を行えないこととなると、税負担の公平の見地から問題があるといえる。このように、こうした国側敗訴事例の中には、相続税法第7条及び第9条に関する従前からの解釈や取扱いに何らかの影響を及ぼし得るものも存するところである。

そこで、こうした状況を受け、相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方に関して研究を行うことが必要と考えるところである。

## 2 本稿の構成

上記1における問題意識の下、本稿は、以下の構成の下で考察を進めるところとする。

## 第1章 相続税法における「みなし規定」について

## 第2章 相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度

## 第3章 相続税法第7条及び第9条の適用を巡る裁判事例

## 第4章 相続税法第7条及び第9条の適用範囲を巡る論点と方向性

進め方としては、まず、相続税法における「みなし規定」の類型や必要性について概観し（第1章）、続けて、相続税法第7条及び第9条の概要・沿革やこれらの規定を始めとする相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造等について考察する（第2章）。次に、これらの考察を念頭に置きつつ、相続税法第7条及び第9条の適用を巡る近年の裁判事例について、国側が勝訴した事例及び敗訴した事例の別に検討・分析を行う（第3章）。更に、これらの考察を通じて明らかとされる現行の相続税法第7条及び第9条の適用範囲を巡る主な論点について、その検証をするとともに、解決に当たっての今後の方向性や対応策について、提言を試みることにしたい（第4章）。

# 第1章 相続税法における「みなし規定」について

相続税は、基本的には、相続という無償の財産移転に担税力を見出して課税する租税であるといえるため、相続によって財産を取得する主体は、相続の本質からいって自然人である個人に限られることとなる。こうしたことから、相続税においては、課税対象の発生原因とその帰属主体の属性とが限定されることとなるが、そこに、相続税固有の税負担回避が発生し得る要因が生じることとなり、それに対処するために、相続税法においては、種々の「みなし規定」が置かれている状況にある。

## 第1節 租税法における「みなし規定」の必要性

### 1 「みなす」という法令用語

各分野の法令においては、「・・・とみなす。」と規定する条文が存在することがあり、こうした条文は一般的に「みなし規定」と呼ばれる。「みなし規定」は各々の法分野において比較的多く用いられる技法であるといえるが、こうした傾向は租税法の分野において特に顕著であり、法形式の如何にかかわらず実体に沿った課税を実現する観点等から、各個別税法において数多くの「みなし規定」が存在している。

こうした「みなす」という法令用語の意義については、以下の説明が示すように、反証を許す「推定する」という法令用語との対比において説明されることが多い。

「『推定する』というのは、あることがら又はものと同一であるかどうか不明の別のことがら又はものを、ある法令の規定の関係では、一応同一視して、はじめのことがら又はものについて生ずる法的効果を、その別のことがら又はものについても発生させようということである。この場合、当事者が二つのことがら又はものがちがうということについて反証をあげれ

ば、同一視するという法律効果は生じないようになっている点に、後述の『みなす』との相違点がある。

－（略）－

『みなす』は、いうまでもなく、Aということとは元来性質のちがうBとすることを、ある法律関係では、同一にみるということである。『みなす』とされた場合は、『推定する』とちがって反証を許さない。いくら当事者の間で、それは事実とちがうといっても認めない。いわば、法律の力で、白を黒といいくるめてしまうのである。『胎児は、相続については、既に生まれたものとみなす。』（民法八八六条一項）などは、『みなす』の有名な用例である。この『みなす』ということばの方は、『推定』とちがって、民商事法規のみならず、すべての法令の分野にわたって非常に頻繁に使われる。ことに、行政法規では、この用語で法律関係をあらわすことが便利である場合が多い関係もあって、使われる度数がきわめて多い。<sup>(1)</sup>

## 2 実質課税の原則との関係

法形式の如何にかかわらず実体に沿った課税を実現するとの考え方の下、租税法において数多くの「みなし規定」が手当てされている現状は、実質課税の原則という考え方がその背景に存するものと考えられる。

租税法における実質課税の原則を具現化した規定としては、所得の帰属に関する実質主義を定めたとされる所得税法第12条や法人税法第11条などの規定を挙げることができる。例えば、現行の所得税法第12条は、以下のとおり定めている。

### （実質所得者課税の原則）

**第12条** 資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するもの

---

(1) 林修三『法令用語の常識』28－29頁（日本評論社、1975）。

として、この法律の規定を適用する。

こうした実質所得者課税の原則については、近年において、所得の帰属から拡張されて租税法全体に適用される大原則であると考えられているとして、その拡張傾向を警告する論調が存在する。例えば、増田英敏教授は「この原則の考え方、すなわち形式と実質が不一致である場合には実質に即して課税せよとの考え方は、課税庁によりその射程は大きく拡張され、所得という課税物件の帰属の問題ばかりでなく、租税法の解釈・適用のあらゆる場面に実質主義として援用され、尊重すべき重要原則として受け入れられてきた。その結果として、同原則は租税法実務に大きな影響力を及ぼしている。」<sup>(2)</sup>との指摘をしているほか、清永敬次名誉教授も「実質主義（・・・・・・）は、このような帰属の問題に限らずまたたんに所得に対する租税に限らず、通常は、租税全体に適用される大原則であると考えられてきているようである。だが、実質主義がたんに帰属に関する原則からはなれて税法全体に通ずる原則に発展せしめられるに伴って、その内容とするところは膨張せしめられ、薄められ、曖昧なものとなり、そしてときとして危険なものとなってきたのではないと思われるのである。」<sup>(3)</sup>との指摘をしているところである。

この点について、八ツ尾順一教授は「租税回避の事例が、実質課税の原則によって否認されるのは、法形式を濫用して税の軽減を図ったとしても、実質的にみれば当該法形式の行為は認められないとするもので、かなりその適用範囲は広がるものと思われる。・・・・・・すべて経済的な実態（実質的な課税）によって課税関係を決定するのであれば、極端なことをいえば、法律が必要でないということであり、納税者の法的安定性は著しく害されることになる。したがって、租税回避に対しては、実質課税の原則の適用はきわめて限られた範囲において適用されるべきで、その適用から外れるものに対しては、『みなし規定』（立法化）によって明確にすべきであろう。」<sup>(4)</sup>との考えを

(2) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第2版〕』157頁（成文堂、2009）。

(3) 清永敬次『租税回避の研究』363頁（ミネルヴァ書房、1995）。

(4) 八ツ尾順一「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」税理 52 巻 14

示しておられるほか、金子宏名誉教授も「法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべきことを意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう。」<sup>(5)</sup>と述べておられるところである。

こうした考えを踏まえれば、租税法においては、社会・経済状況の変化等に対応して、実態に沿った課税を実現する必要性から、「みなし規定」は今後も増加していくことが見込まれるところである。

## 第2節 相続税法における「みなし規定」の類型

このように、租税法においては、課税の実質的な公平を図る観点から、法形式的の如何にかかわらず実体に沿った課税を実現すべく種々の「みなし規定」が存在するところであり、相続税法においても、他の税法と同様に種々のみなし規定が存在するが、同法におけるみなし規定の必要性は、同法に規定する相続税・贈与税の納税義務者の定めに端的に表れているといえる。すなわち、相続税の納税義務者について、相続税法は、その類型の一つとして「相続又は遺贈により財産を取得した個人」を掲げている（相続1条の3第1号）。また、贈与税の納税義務者についても、相続税の場合と同様に、その類型の一つとして「贈与により財産を取得した個人」を掲げている（相続1条の4第1号）。これは、同じ直接税でありながら、「居住者（内国法人）は、この法律の規定により、所得税（法人税）を納める義務がある」と定めている所得税及び法人税の規定（所得税5条1項、法人税4条1項本文）とは大きく異なっている<sup>(6)</sup>。

相続税・贈与税の納税義務者についてこのような定め方がなされている理由

---

号34-35頁（2009）。

(5) 金子宏『租税法〔第15版〕』118頁（弘文堂、2010）。

(6) 所得税及び法人税の規定振りに合わせれば、例えば「相続人等は、この法律の規定により、相続税を納める義務がある」と定めてもよいはずである。

としては、相続税については、基本的に、相続等という無償の財産移転に担税力を見出して課税する租税である一方、相続によって財産を取得する主体は、相続の本質からいって自然人である個人に限られることにより、また、贈与税については、生前贈与による相続税回避を防止するという相続税の補完税としての性格を踏まえたことによるものと考えられる。これにより、相続税・贈与税においては、課税対象の発生形態が相続、遺贈及び贈与に限定され、課税対象の帰属主体の属性が個人に限定されることとなるが、遺贈及び贈与については個人以外の主体（法人等）も帰属主体となり得るため、両者の対応関係にズレが存在することとなり、そこに、相続税・贈与税固有の税負担回避が発生し得る要因が生まれることとなる。すなわち、相続税・贈与税の課税対象の発生形態については、相続・遺贈・贈与以外の形態によって移転することにより、相続税・贈与税の課税対象から外れることとなり、また、相続税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性については、個人以外の主体（法人等）に財産を移転することにより、その主体に対して相続税・贈与税が課税されないこととなり、相増税・贈与税の課税を回避することができる。こうしたことは、相続税法の構造に基因する最も大きな問題とも捉えることができ、櫻井四郎氏は、この点について、みなし課税制度の必要性の観点から、以下のように述べておられるところである。

「 租税について一般に負担が公正であることが要請されることはいうまでもないが、相続税については、それが他の所得税等のように毎年課税されるものと異なり、相続の開始という偶発的事由を捉えて一回限り課税されるものであり、その負担もかなり重いものであることから、特にその負担が公正であることが要請される。

相続税の負担適正のためには、相続の開始により、相続人その他の者が取得した実質的財産をとらえ、これを課税財産のなかにとりこむ必要がある。ところが、相続税法では、相続税は相続または遺贈により取得した財産に対して課する旨を定めているので、その取得財産の取得原因は法律的に相続または遺贈であることを必要とし、したがって、わずかに法形式をかえること

により、実質的には相続または遺贈による財産の取得でありながら、法形式が相続または遺贈でないという理由で、その取得財産は課税対象外におかれるものがでてくる。このようなことは、相続税法の最も大きな欠点として指摘されているところである。」<sup>(7)</sup>

こうした相続税・贈与税の税負担回避に対処するために現行相続税法において講じている措置としては、以下に掲げるとおりであり、その一部については、みなし規定により手当てしている状況にある。

## 1 相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るもの

相続税・贈与税の課税対象の発生形態については、生命保険金や信託に関する権利など、実質的に相続や贈与などによる取得と同視できる特定の移転形態を相続等により取得したものとみなすことにより(相続3条～9条の6)、相続税等の課税対象に含めている。相続税・贈与税の納税義務は、相続若しくは遺贈又は贈与による財産の取得の時に成立するとされていることから(税通15条2項4号5号)、この相続税等の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の適用をもって、相続税等の納税義務が成立することとなる。

そして、本稿において考察の対象とする相続税法第7条及び第9条は、この相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度に該当する規定であるといえる。

## 2 相続税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性に係るもの

相続税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性については、個人以外の特定の主体(非営利法人等)を個人とみなすことなどにより、相続税・贈与税の課税対象に含めている。

現行制度において講じられている具体的な措置としては、次に掲げるとおりである。

---

(7) 櫻井四郎『相続税』142頁(中央経済社、1959)。



○ 同族会社等の行為又は計算の否認等（相税 64 条）

同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税・贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、これを否認して課税価格を計算することができる。

○ 特別の法人から受ける利益に対する課税（相税 65 条）

持分の定めのない法人で、その施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における残余財産の帰属等について設立者、社員、理事、監事若しくは評議員、その法人に対して贈与若しくは遺贈をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と特別の関係がある者に対し特別の利益を与えるものに対して財産の贈与や遺贈があった場合、あるいはこのような法人の設立により受けた特別の利益が存する場合には、その法人から特別の利益を受ける者が、その財産の贈与や遺贈により受ける利益の価額に相当する金額を、その贈与者・遺贈者から贈与・遺贈により取得したものとみなして、その者に相続税・贈与税を課税する。

○ 人格のない社団又は財団等に対する課税（相税 66 条）

代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団に対し財産の贈与・遺贈があった場合、あるいは当該人格のない社団又は財団を設立するために財産の提供があった場合には、その社団又は財団を個人とみなして、これに相続税・贈与税を課税する（1 項、2 項）。

また、持分の定めのない法人に財産の贈与・遺贈があった場合、又はこのような法人の設立のために財産の提供があった場合において、その贈与・遺贈により贈与・遺贈者の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるときは、その持分の定めのない法人を個人とみなして、これに相続税・贈与税を課税する（4 項）。

## 第2章 相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度

前章における考察にて示したように、相続税法におけるみなし規定の類型としては、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るものと課税対象の帰属主体の属性に係るものとに大別することができ、本稿において考察の対象とする相続税法第7条及び第9条は、前者の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るものの一つと位置づけることができる。そこで、本章においては、相続税法第7条及び第9条の概要や沿革等を中心に、相続税・贈与税の課税対象に係る「みなし課税」制度について考察することとする。

### 第1節 相続税法第7条及び第9条の概要等

#### 1 相続税法第7条（低額譲受）

相続税法第7条は、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又は遺贈があったものとみなして、相続税・贈与税の課税対象とするものである。こうした相続税法第7条の現行の規定は、次のとおりである。

（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合）

**第7条** 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（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。

ただし、当該財産の譲渡が、その譲渡を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済するこ

とが困難である部分の金額については、この限りでない。

本規定の意義について、昭和 25 年の相続税法の全文改正時の文献によると、  
「財産の譲渡がある場合には、それが有償であって、その反対給付がその対価としての意義を有する場合には、贈与となるものではない。ただ、その対価が著しく低いときは、その財産の時価と対価との差額に相当する部分については、経済的意味においては贈与がなされたこととは何等択ぶところがない。これがかかる場合に相続税を課税する理由である。ただし、そうしないと相続税を遁脱されることとなるからである」<sup>(8)</sup>との説明がなされている。

また、相続税法第 7 条の適用に際しては、当事者に贈与の意思や租税回避目的の有無を問わないこととされている。相続税法第 7 条の適用に関してこのような解釈が採られていることは、贈与税には生前贈与による相続税回避を防止するという相続税の補完税としての性格を有するものの、「理論的には、贈与による財産の取得は、取得者の担税力を増加させるから、それ自体として課税の対象とされるべきものである」<sup>(9)</sup>との贈与税の本来的な課税根拠に関する説明に求めることができるものと考ええる。

こうした相続税法第 7 条の規定の趣旨に言及した裁判事例としては、例えば、横浜地裁昭和 57 年 7 月 28 日判決<sup>(10)</sup>では、以下のように言及している（控訴審である東京高裁昭和 58 年 4 月 19 日判決<sup>(11)</sup>も同趣旨）。

「 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は、法律的には贈与といえないとしても、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税することとしている・・・・。」

(8) 泉美之松=栗原安『相続税富裕税の実務』62 頁（税務経理協会、1950）。

(9) 金子・前掲注（5）487 頁。

(10) 税務訴訟資料 127 号 494 頁（1983）、判例タイムズ 480 号 140 頁（1983）、訟務月報 29 卷 2 号 321 頁（1983）。

(11) 税務訴訟資料 130 号 62 頁（1983）。

## 2 相続税法第9条（その他の利益の享受）

相続税法第9条は、生命保険金や信託に関する権利等といった、同法においてみなし課税の対象とされる事由のほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においても、その利益に相当する金額について実質的に贈与又は遺贈があったものとみなして、相続税・贈与税の課税対象とするものである。ここでも、相続税法第9条の現行の規定を示すと、次のとおりである。

### 〔贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合－その他の利益の享受〕

**第9条** 第5条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為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。ただし、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

この取扱いの趣旨とするところは、上記の低額譲受に係るみなし課税制度の趣旨と同様であり、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を享受した場合には、その利益の享受が実質的に贈与・遺贈と何ら異ならないので、これにより受ける利益を贈与・遺贈により取得したものとみなして相続税・贈与税を課税することとしているものであり<sup>(12)</sup>、昭和25年の相続税法の全文改正時の文献では、「例えば、著しく低い価額で又は全然対価なしに他人に家屋を提供して住まわしたとか、或いは無利子で金銭を貸与した

(12) 橋本守次『ゼミナール相続税法』452頁（大蔵財務協会、2007）。

等の如き場合に課税しようというのである。併し、この場合においても、資力を喪失して債務を弁済することが困難な場合において、その者の扶養義務者が債務の弁済に充てるために利益を与えた場合にまで課税することは適当でないで、その場合には債務を弁済することが困難な金額を限度として課税を除外するのである（法九条但書）。<sup>(13)</sup>との説明がなされている。

また、相続税法第9条の適用に際しては、当事者に贈与の意思や租税回避目的の有無を問わないこととされていることは、同法第7条の場合と同様とされる。

こうした相続税法第9条の規定の趣旨に言及した裁判事例としては、例えば、東京地裁昭和51年2月17日判決<sup>(14)</sup>では、以下のように言及している（控訴審である東京高裁昭和52年7月27日判決<sup>(15)</sup>も同趣旨）。

「相続税法9条の規定は、私法上の贈与契約によって財産を取得したのではないが、贈与と同じような実質を有する場合に贈与の意思がなければ贈与税を課税することができないとするならば、課税の公平を失することとなるので、この不合理を補うために、実質的に対価を支払わないで経済的利益を受けた場合においては、贈与契約の有無に拘わらず贈与に因り取得したものとみなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたものである。」

### 3 両制度の比較

相続税法第7条及び第9条の条文の比較からも明らかとおり、両者の規定には同一の、あるいは類似する文言が用いられており、こうした文言から、両者の規定は一見すると、同一の課税対象を射程としているようにも見える。そこで、ここでは、両者の規定の課税要件を画定するうえで重要と思われる以下の事項について概観するとともに、若干の検討を試みることにする。

---

(13) 泉ほか・前掲注(8) 65頁。

(14) 税務訴訟資料 87号 337頁（1977）。

(15) 税務訴訟資料 95号 245頁（1978）。

(1) 「著しく低い価額の対価」

相続税法第7条及び第9条には、課税要件として共に「著しく低い価額の対価」という文言が用いられており、両者の規定を適用するに当たっては、まず、譲り受けた財産の価額が「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定が決定的に重要なものとなる。両者の規定の適用を巡って争われた裁判事例においても、この点が争われたものが数多く存在するところである。

相続税法第7条及び第9条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定に当たっては、かつては、「社会通念によって決すべきであるが、一応は対価が譲渡財産の時価の二分の一に満たない場合として取扱うこと」<sup>(16)</sup>とされており、基本通達においてその旨の取扱いが定められていた。これは、所得税法上の低額移転に係るみなし譲渡課税（所税 59条1項2号）における「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定基準（いわゆる2分の1基準（所税令 169条））と同様の基準を相続税及び贈与税における低額譲受けの取扱いにおいても採用していたものであったが、昭和34年の相続税法基本通達の改正において、この2分の1基準は削除され、現在にまで至っている。したがって、現在においてはそのような判定基準は存在しないことから、専ら社会通念に従って個別に判定することとなる。判定に当たってのこうした考え方は近年の裁判事例においても支持されているところであり、例えば、前述の東京高裁昭和58年4月19日判決<sup>(17)</sup>では、「同条（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」との解釈を示しているところである。そして、こうした「著しく低い価額の対価」に該当するか否かについては、基本通達において若干の取扱いが示されており、著しく低い価額の対価の

(16) 泉ほか・前掲注（8）62—63頁。

(17) 前掲注（11）。

判定に当たっては、「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」ものとされている（相基通7-1、9-14）。また、公開の市場等において財産を取得した場合には、「たとえ、当該取得価額が当該財産と同種の財産に通常付けられるべき価額に比べて著しく低いと認められる価額であっても、課税上弊害があると認められる場合を除き、法第7条の規定を適用しない」ものとして取り扱うこととされている（相基通7-2）。

なお、相続税法第7条及び第9条は共に「著しく低い価額の対価」とは定めているものの、それが何と比較してのものなのかは定めていない。「著しく低い価額の対価」という課税要件に合致すれば、時価との差額部分の課税がなされることから、その結果から「時価との比較で」という意味に解することは勿論できるが、少なくとも法文上はそこまで明確な定めは置いていない。

また、相続税法第9条には、「著しく低い価額の対価」という定めのほか、無償の場合、すなわち、「対価を支払わないで」という定めが並列的に追加されており、同法第7条との相違点の一つとなっている。これは、相続税法における個別のみなし課税の規定を包括するという、いわばバスケット・クローズとしての機能の表れと見ることができる。

## （2）「財産の譲渡」と「利益を受けた」

相続税法第7条と第9条の規定の文言から比較すると、上記（1）において述べたとおり、「著しく低い価額の対価」という要件が存することは共通しているものの、同法第7条は「財産の譲渡」と定めているのに対して、同法第9条は「利益を受けた」と定めており、規定振りに違いが見られる。この両規定における文言の違いを率直に解釈すれば、相続税法第7条における「財産の譲渡」という文言よりも同法第9条における「利益を受けた」という文言の方が、カバーすべき対象範囲を広く捉えているということが理解でき、ここからも、同法第9条の有するバスケット・クローズとして

の機能が表れているといえる。

なお、相続税法第9条における「利益を受けた」の意義について、基本通達では、「おおむね利益を受けた者の財産の増加又は債務の減少があった場合等をいい、労務の提供等を受けたような場合は、これに含まないものとする」と定めている（相基通9-1）。これは、積極財産の増加又は債務という消極財産の減少を指すことは当然のこととして、労務等の役務提供を含まないことについては、所得税の取扱いにおいても、自己又は家族のためにする役務提供（自家労働）によって生ずる利益（帰属所得）については、所得（収入）と捉えて課税することはしていないこととの平仄を合わせているものとされている<sup>(18)</sup>。

また、この文言の違いから、相続税法第9条においては、同法第7条におけるような「財産の移転」を要件とはしていないことが理解できる。これにより、相続税法第9条については、現物としての財産そのものの移転はなされていないが、既存の財産の価値が何らかの要因によって増加した場合（価値の移転）をも、その対象としていることとなる。その典型的な例としては、会社の増資等によってその会社の株式の価値が増加した場合を挙げることができ、基本通達においても種々の取扱いが定められている<sup>(19)</sup>。この他に相続税法第9条に規定する「利益を受けた」場合に該当する事項としては、離婚等により財産の取得があった場合や財産の名義変更があった場合など、基本通達及び個別通達において種々の事項が定められている状況にある<sup>(20)</sup>。

---

(18) 加藤千博編『相続税法基本通達逐条解説〔平成22年版〕』169頁（大蔵財務協会、2010）。

(19) 基本通達においては、以下の事項について、その取扱いを定めている。  
株式又は出資の価額が増加した場合（相基通9-2）、会社が資力を喪失した場合における資材提供等（相基通9-3）、同族会社の募集株式引受権（相基通9-4）、贈与により取得したものである募集新株引受権数の計算（相基通9-5）、合同会社等の増資（相基通9-6）、同族会社の新株の発行に伴う失権株に係る新株の発行が行われなかった場合（相基通9-7）。

(20) 基本通達においては、以下の事項について、その取扱いを定めている。  
婚姻の取消し又は離婚により財産の取得があった場合（相基通9-8）、財産の名義



更に、相続税法第7条による低額譲渡及び同法第9条のうち低額移転の部分については、低額であるとはいえ、財産（役務提供）の受け手側から出し手側へ対価の支払がなされていることとなる。したがって、低額譲渡（低額移転）についてのこれらの規定の適用に際して、当事者に贈与の意思を問わないことは前述のとおりであるが、少なくとも受け手側においては、その対価相当額の財産（役務提供）を受けているとの認識が存在していると見ることはできるのではと考える。

### （3）「当該財産の時価」と「当該利益の価額」

相続税法第7条においては「当該財産の時価」、同法第9条においては「当該利益の価額」と定められているが、これらは共に、基本的には同法第22条《評価の原則》における時価と同様のものと解されている。したがって、相続税法における時価の解釈、土地や株式等を中心とした財産評価の取扱いやその在り方と密接な関連を有することとなり、裁判事例においても、相続税法第7条及び第9条の趣旨や適用の適否そのものよりも、むしろ、評価の安全性（評価上のしんしゃく）への考慮が求められる評価基準制度としての性格を有する評価基本通達に基づく評価額をそのまま適用すべきか否か等といった、その財産に適用される評価方法の適否を含む財産評価の在り方が主要な争点とされる場合が数多く見られる。

また、相続税法第9条との関係では、現物としての財産そのものの移転はなされていないが財産価値のみが移転した場合において、その移転した

変更があった場合（相基通9-9）、無利子の金銭貸与等（相基通9-10）、負担付贈与等（相基通9-11）、共有持分の放棄（相基通9-12）、信託が合意等により終了した場合（相基通9-13）

また、個別通達においては、以下の事項について、その取扱いを定めている。

名義変更等が行われた後にその取消し等があった場合の贈与税の取扱いについて（昭和39・5・23直審（資）22）、使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて（昭和48・11・1直資2-189）、青色事業専従者が事業から給与の支給を受けた場合の贈与税の取扱いについて（昭和40・10・8直審（資）4）、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・6・5直評9、直資2-58）、相当の地代を収受している貸宅地の評価について（昭和43・10・28直資3-22））。

価値をどのように評価するか、特に、取引相場のない株式等の評価について、その評価方法（類似業種比準方式、純資産価額方式、併用方式）の在り方や、その評価方法の違いに基因する移転価値の違いへの対処の在り方と密接な関係を有することとなる。

（４）「資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合」

相続税法第７条及び第９条の規定は、それらの但し書きにおいて共に、資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者からその債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その該当部分の金額については、これらの規定によるみなし課税の適用を除外している。

このような特例が認められている理由としては、「債務者が経済的に破綻の状態にあるときに、その扶養義務者からされた救済措置についてまで、それにより利益を受けたからといって課税するのは、あまりにも形成にこだわった行為で、常識からいっても、また、社会的にみても、極めて不適当と考えられたことによるものである」<sup>(21)</sup>とされている。

なお、この場合における「債務」の範囲には公租公課を含むものと取扱われ、また、「資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合」については、「その者の債務の金額が積極財産の価額を超えるときのように社会通念上債務の支払が不能（破産手続開始の原因となる程度に至らないものを含む。）と認められる場合というものとする」こととされ、その適用は柔軟に行われているほか、弁済をすることが困難である部分の金額の取扱いについても、「債務超過の部分の金額から、債務者の信用による債務の借換え、労務の提供等の手段により近い将来において当該債務の弁済に充てることのできる金額を控除した金額をいうものとするのであるが、特に支障がないと認められる場合においては、債務超過の部分の金額を『債務を弁済することが困難である部分の金額』として取り扱っても妨げないものと

---

(21) 橋本・前掲注（12）444頁。

する」こととされている（相基通 7－3～7－5、9－14）。

## 第 2 節 沿革

我が国における相続税は、明治 37 年に勃発した日露戦争の戦費調達を目的で翌明治 38 年に制定された「相続税法（明治 38 年法律第 10 号）」がその始まりとされるが、当時の相続税は、遺産課税方式を採用し、一定の生前贈与の取扱については相続税としての課税が行われていたものの、課税対象の発生形態に係るみなし課税に相当する制度は存在していなかった。

相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度が初めてその姿を現したのは、昭和 22 年の税制改正において、当時の遺産課税方式による相続税の下、贈与税が相続税から分離して創設された際に併せて創設されたときのものである。その後、相続税法第 7 条及び第 9 条に相当する規定については、昭和 25 年に、シャープ勧告の指摘を受けて相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めた際、みなし課税の対象者を贈与者側から受贈与者側に改める等、同課税方式に対応した見直しがなされたが、その基本的な構造は維持されて現在にまで至っている。

そこで、本節においては、こうした相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度の沿革について、相続税法第 7 条及び第 9 条を中心に、これらに関連する制度をも含めて、見ていくこととする。

### 1 昭和 22 年

従来の家父長制を脱皮して個人の尊厳と両性の平等を確立するため、昭和 22 年、民法親族編及び相続編を抜本的に改正することとされたが、これは、敗戦によって国内の民主化を誓ったポツダム宣言を受諾し、家族法の民主化を宣言した日本国憲法第 24 条の規定を受けたものであった。これにより、相続制度について家督相続制を廃止して遺産相続制に一本化し、個人的・共同

的・均分的な近代的相続法に改められた<sup>(22)</sup>。

このような民法の改正に伴い、相続税法も全文改正がなされ、遺産課税という当時の課税方式はそのまま維持しつつ、民法の改正に対応して家督相続と遺産相続との課税区分を廃止して遺産相続に一本化し、贈与者の一生を通じて贈与財産の累積額に対して課税するという贈与税を相続税から分離して創設するなどの大規模な改正がなされた。

こうした相続税法の抜本的な見直しについて、当時の「改正相続税試案」は、「相続法の改正その他民主主義的態勢の拡充に即応して現行相続税制度を改正し、相続に際し相続財産に対して課税する相続税と、贈与に際し贈与財産に対して課税する贈与税の二本建により、両者相俟って財産に対する課税を充実させるものとする」との基本的考えの下、相続税及び贈与税の仕組みを明示している<sup>(23)</sup>。そのうち、贈与税については、個人が贈与をなしたときは贈与税を課すること、納税義務者は贈与者として等のほか、課税財産について以下のような考えが示され、みなし課税の考え方が明示されている。

「課税財産は、親族に対してなされたと、親族以外の者に対してなされたとを問わず、すべての贈与財産の外、各種の無償名義による移転財産とすること。不当低価による譲渡の場合においては、その通常価格との差額は、これを贈与とみなして課税すること。」<sup>(24)</sup>

こうした改正試案を受けて全文改正された相続税法（昭和 22 年法律第 87 号）のうち、現行の相続税法第 7 条及び第 9 条に相当する規定を掲げると、次のとおりである。

**第 10 条** 著しく低い価額の対価で財産の譲渡がなされたときには、その譲渡の時において、財産の譲渡人が、その対価の額と譲渡の時における譲渡財産の時価との差額に相当する金額を当該財産の譲受人に贈与したも

(22) 中川善之助＝泉久雄『相続法〔第 4 版〕』33 頁（有斐閣、2000）。

(23) 大蔵省財政史室編『昭和財政史－終戦から講和まで－ 第 7 巻 租税(1)』216－220 頁（東洋経済新報社、1977）。

(24) 大蔵省財政史室・前掲注（23）219 頁。

のとみなす。

**第12条** 第5条、第7条乃至前条に規定する場合の外、対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で、他人に利益を受けしめたときは、その利益を受けしめた者が、その利益を受けしめた時において、利益の価額に相当する金額を利益を受けた者に贈与したものとみなす。

前項の規定の適用について必要な事項は、命令でこれを定める。

このように、当時の相続税法においては贈与者を贈与税の納税義務者としていたため、当然のことではあるが、上記の規定は現行の相続税法第7条及び第9条の規定を贈与者側に裏返したような規定振りとなっていた。

なお、上記二つの規定以外のみなし課税の規定としては、①死亡保険金、退職手当金等、②信託受益権、③満期保険金、退職手当金等、④定期金等、及び⑤債務免除益等といった現行制度においても存在するもののほか、生前に財団法人への寄附行為がなされた場合についての定めも置かれていた。これは、「生前処分で寄附行為がなされたときは、財団法人設立の許可があつた時において、寄附行為をした者が、当該寄附財産を財団法人に贈与したものとみなす。」(第9条)と規定するものであり、当時の遺産課税方式による相続税の下、財産の移転先の如何にかかわらず、贈与者側に課税することとしていた贈与税の姿を反映したものとなっていた。

## 2 昭和25年

相続税法は、昭和25年の全文改正により遺産課税方式から遺産取得課税方式へ転換されたが、これは、昭和24年における「シャウプ勧告」の指摘に基づくものである。すなわち、シャウプ勧告は、昭和22年に抜本的に改正した我が国の相続税・贈与税と米国の連邦遺産税・贈与税とが類似していることを指摘した上で、租税回避による税収減という米国での経験を理由に、米国の制度を我が国で採用することを否定している。そして、「相続税課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に帰属せしめる」ことにあるとし、このための最もよい租税形態の一つと

して、相続税と贈与税とを統合した一生累積課税による遺産取得課税方式を支持している<sup>(25)</sup>。

こうしたシャープ勧告の指摘をほぼ全面的に受け入れて、全文改正がなされた相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）において、相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めたことに伴い、先の昭和 22 年の税制改正において導入された相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る種々のみなし課税制度についても、課税の対象者を贈与者側から取得者側に改める等、同課税方式に対応した見直しがなされ、現行の相続税法第 7 条及び第 9 条の基となる規定が設けられた。

なお、こうした種々のみなし課税制度のうち、生前に財団法人への寄附行為がなされた場合の措置については、遺産取得課税方式による相続税の納税義務者を相続、遺贈又は贈与により財産を取得した「個人」に限定したことから<sup>(26)</sup>、寄附行為による財団法人への財産の移転をみなし課税の対象としていた同措置はその存在意義を失ったため、廃止されている。

一方、このように遺産取得課税方式による相続税の納税義務者を「個人」に限定したことから、課税対象の帰属主体の属性を変更すること、すなわち、法人等の個人以外の主体に財産を移転することによる相続税の回避に対処することが必要となった。シャープ勧告においてもこうした相続税回避を懸念しており、前述のとおり、相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めるべきことを勧告した一方、法人や人格のない社団等といった、個人以外の主体に財産を移転することによる相続税回避に対しては、その防止措置を講ずるべきことを勧告している<sup>(27)</sup>。こうした勧告を受けて創設された制度が、相続

(25) 日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税制報告書（復元版）』第 8 章 贈与税及び遺産税、A 節一租税形態、102－103 頁（日本税理士会連合会出版局、1979）。

(26) 遺産取得課税方式による相続税の納税義務者を個人に限定した理由としては、所得課税との二重課税の問題や法人に累積課税をさせることの困難性を挙げている（篠原芳雄「改正相続税法の展望」『税経通信臨時増刊号 シャープ勧告に基づく改正税法の解説』135－136 頁（税務経理協会、1950））。

(27) 日本税理士会連合会・前掲注（25）第 8 章 贈与税及び遺産税、E 節一寄附、108 頁。

税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性に係る措置として前章において掲げた「同族会社の行為又は計算の否認等（相税 64 条）」、「特別の法人から受ける利益に対する課税（相税 65 条）」及び「人格のない社団又は財団等に対する課税（相税 66 条 1 項、2 項）」であった。

その後、相続税法第 7 条及び第 9 条については、法技術的・形式的な改正が数回なされたものの、その基本的な構造は維持されたまま現在にまで至っている状況にある。

### 3 小括

相続税法第 7 条及び第 9 条を中心に、それらの沿革を概観することにより、以下のような疑問点等が顕在化してくる。

- 遺産課税方式の下、贈与について相続税としての課税がなされていた昭和 21 年以前の相続税法においては、課税対象の発生形態に係るみなし課税制度を講ずる必要がなかったと言えるのか否か。
- 昭和 25 年に相続税の課税方式が遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更されたことに伴い、条文上は、みなし課税の対象者を贈与者側から受贈者側に改めただけのように見えるが、相続税法第 7 条及び第 9 条の適用範囲に何か変化が生じていると言えるのか否か。
- 前述の沿革からも明らかとなり、相続税の課税方式が遺産取得課税方式に転換されたことに基因して創設された相続税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性に係るみなし課税制度等（相税 64 条～66 条）よりも、相続税等の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度の方が、当時の遺産課税方式の下で早く創設されているが、こうした各制度の創設年次の違いから判断して、相続税法第 9 条に相当する規定が創設された当時は、その後に創設された相続税法第 64 条から第 66 条までの対象範囲をもカバーしていたと考えることができるのではないか。そして、その後に創設された相続税法 64 条から第 66 条までの規定は、同法第 9 条の規定から派生したものであり、同族会社や人格のない社団等を利用した税負担回避に対処するた

めに、相続税法第9条に相当する規定の適用場面をより明確化させるために設けられたものと捉えることができるのではないかと。

### 第3節 その他の「みなし課税」制度

前述のとおり、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度は、昭和22年の税制改正における創設当時から、生命保険金や信託受益権など、種々のものが講じられ、その後、相続税の課税方式の変更に伴う改廃等の種々の見直しがなされているものの、その基本的な構造自体は維持されて現在にまで至っている。相続税法第7条は、こうしたみなし課税の類型の一つとみることができるほか、相続税法第9条は、前述のとおり、他のみなし課税の類型以外のものを包括的に対象としているため、本稿にて考察の対象とする相続税法第7条及び第9条は、他のみなし課税制度と相互に密接な関係を有しているといえる。そこで、本節においては、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る相続税法第7条及び第9条以外の「みなし課税」制度について、概観しておくこととする。

#### 1 保険金（相続3条1項1号、5条）

被相続人の死亡によって、相続人その他の者が取得した生命保険契約又は損害保険契約の保険金のうち、被相続人の負担した保険料に対応する部分は、相続又は遺贈によって取得したものとみなされる（相続3条1項1号）。ただし、そのうち一定額は非課税とされている（相続12条1項5号）。

また、生命保険契約又は損害保険契約の保険事故が発生した場合において、その契約に係る保険料の全部又は一部が保険金受取人以外の者によって負担されたものであるときは、保険金受取人が取得した保険金のうち、保険金受取人以外の者が負担した保険料に対応する部分は、その保険金受取人が、保険事故発生の際に、保険料を負担した者から贈与によって取得したものとみなされる（相続5条）。



こうした規定の趣旨については、白崎浅吉著『相続税法解説』において、明解な説明がなされている。若干長文となるが、以下に引用する。

「被相続人の死亡を保険事故として、相続人その他の者が受取る生命保険契約の保険金は、一旦被相続人の財産に帰属したのちに相続人その他の者が取得するのではなくして、生命保険契約に基づき被相続人の死亡という事実の発生によって、保険金受取人について保険金を受け取るべき権利が原始的に発生するものである。したがって、かかる保険金は、法律上の相続の効果として受取るものではなく、被相続人を被保険者とする保険契約上の保険事故の発生に起因して、相続人その他の者が直接受取るものであると考えられ、この理論からすれば本来の相続財産とはならないことになる。しかし、その実質は、被相続人が保険料を負担し、被相続人の死亡によって相続人その他の者が取得するものであるから、一般の相続財産と何等異なるところがない。それは生命保険契約に類する共済にかかる契約の共済金についても同様である。よって、その取得者について相続または遺贈によって取得した財産とみなして相続税を課することとしているのである。

損害保険契約に基づく死亡保険金を相続税の課税対象とされるのは、生命保険契約の死亡保険金と同様の性格をもっており、とくに生命保険契約において傷害特約付の場合の保険金と損害保険契約の死亡保険金とはその実質は何等異なるところがない。このことは、損害保険契約に類する共済にかかる契約の共済金も同様である。したがって、これも相続税の課税財産とされているのである。」<sup>(28)</sup>

このみなし課税の対象とされる生命保険契約及び損害保険契約の範囲については、幾度かの改正がなされている。すなわち、昭和46年の税制改正において、みなし相続財産とされる生命保険及び傷害保険の死亡保険金には生命共済及び傷害共済の死亡共済金が含まれることなどが明確化されているほか、平成19年の税制改正において、外国生命保険の保険金等を生命保険契約に追

---

(28) 白崎浅吉『相続税法解説』67－68頁（税務研究会出版局、1974）。なお、次項の退職手当金以下の趣旨に関する説明においても、本稿において適宜、引用している。

加し、みなし課税の対象とすることとされている。更に、平成 22 年の税制改正において、平成 20 年に制定された保険法（平成 22 年 4 月施行）において新たに第三分野の保険契約の類型が設けられたことなどに伴い、生命保険契約及び損害保険契約の範囲について明確化等が図られている<sup>(29)</sup>。

## 2 退職手当金（相税 3 条 1 項 2 号）

被相続人の死亡によって、相続人その他の者が、被相続人に支給されるべきであった退職手当金・功労金その他これに準ずる給与で、被相続人の死亡後 3 年以内に支給が確定したものの支給を受けた場合は、当該給与は、相続又は遺贈によって取得したものとみなされる（相税 3 条 1 項 2 号）。

こうした退職手当金等は、当然のことながら、支給者である勤務先等から退職者自身に支給されるものである。したがって、退職者の死亡を伴わないもの、すなわち贈与とみなすべきものは存在しないこととなるため、前述の保険金等の場合とは異なり、みなし贈与については手当てされていない。

この規定の趣旨については、以下のような説明がなされている。

「退職手当金等は、退職者に支給されるものであることは論をまたない。しかし、勤務先の退職原因が死亡であったり、または生前退職であっても退職金請求権が生ずる前に死亡したため、その退職手当金等が退職者の相続人等に支給された場合においては、これを私法上の相続財産とみるかどうかについては問題がある。一般の退職手当金等は、退職給与規定等に基づいて支給されるが、退職給与規定等では通常の退職の場合は本人に、死亡退職の場合にはその遺族（場合によっては、受給者の順位を定めているものもある。）に支給する旨を定めているのが通例である。そこで、退職給与規定等により死亡退職者の相続人等が受ける退職手当金等が、相続による退職金請求権の承継取得とみるか、遺族固有の権利とみるかが問題となる。このことについては、もともと退職手当金等は、退職者自身が受給すべき

---

(29) 新相税 3 条 1 項 1 号、新相税令 1 条の 2 第 1 項、2 項。

もので、たまたま受給すべきであった退職者が死亡したためその相続人等が受けるものであるところから、たとえ退職給与規定等でその受給者を特定したとしても、それは単なる受給代表者を便宜定めたに過ぎず、本来の相続財産を構成するということには変わりがないとする見解もあるが、一方退職給与規定等の定めがあることによりはじめて特定の者が受給するものであり、それは、受給者固有の権利であって本来の相続財産とはならないという見解もある。他方、また、法人役員の退職手当金等は、株主総会等の議決を経て支給されることになるから、死亡後に開かれる株主総会の決議によって退職手当金等を受ける場合には、退職者の死亡時点においては何等の権利も有しないものとみることができる。

以上のように、相続人等が受ける退職手当金等については、本来の相続財産となるどうかについては議論のあるところであるが、その実質は相続財産と異なるところがない。よって、法は、被相続人の死亡によって相続人その他の者が受ける退職手当金等は、相続または遺贈により取得したものとみなす旨の規定を設け、その疑義に対処しているとともにその負担の権衡を図ることにしているのである。」<sup>(30)</sup>

このみなし課税の対象とされる退職手当金等の範囲については、昭和 46 年の税制改正において、当時の適格退職年金契約（信託又は保険）やこれに類する退職金充当の契約等のある信託、生命保険契約の退職給付金、退職金共済の退職金等のいわゆる所得税のみなし退職所得とされるものが含まれることが明確化されている。

### 3 生命保険に関する権利（相続 3 条 1 項 3 号）

相続開始のときに、まだ保険事故の発生していない生命保険契約で、被相続人が保険料の全部又は一部を負担し、かつ、被相続人以外の者がその契約者である場合には、その保険契約に関する権利のうち、被相続人が負担した

---

(30) 白崎・前掲注 (28) 74-75 頁。

保険料に対応する部分は、その保険契約の契約者が相続又は遺贈によって取得したものとみなされる（相税3条1項3号）。

この規定の趣旨については、以下のような説明がなされている。

「被相続人が保険料の払込をした生命保険契約については、その払込んだ保険料相当額を貯蓄していたのと実質的に異ならないと認められるので、これを相続財産とみなすこととしているのであり、この場合、被相続人の保険料の払込みにより利益を受けるのは契約者であると考えられることから、契約者が保険契約に関する権利を取得したものとみなすこととしているのである。もう少しちがった立場からいえば、生命保険契約の保険料は、形式的には保険契約者が負担するものである。しかし、実質的には契約者とその負担者が異なる場合があり、この場合においては、その負担者の負担する保険料相当部分は、その契約者の有する契約に関する権利の価値を増加させるものであることは疑う余地がない。そこで、このように保険料の負担者と契約者が異なる場合で、その負担者が死亡したときは、契約者についてその負担した保険料に相当する部分の経済的価値に着目して課税しようとしているのである。もっとも、その負担した保険料については払い込みの都度契約者に対する贈与となるのではないかという問題もあるが、この点については、特に右のような課税規定をおいている趣旨からみて、また担税力の点からみてもそのように解すべきでないと考える。」<sup>(31)</sup>

#### 4 定期金（相税3条1項4号～6号、6条）

年金や恩給等、ある期間を通じた一定額の金銭給付といった定期金に関しては、定期金に関する権利等、保障期間付定期金に関する権利等及び契約に基づかない定期金に関する権利について、それぞれみなし課税の規定が置かれているが、ここでは、これらのうち、定期金に関する権利等に係るみなし課税制度について概観する。

---

(31) 白崎・前掲注(28) 81—82頁。

○ 定期金に関する権利等（相税 3 条 1 項 4 号、6 条 1 項）

相続開始のときに、まだ給付事由の発生していない郵便年金契約その他の定期金給付契約で、被相続人が掛金の全部又は一部を負担し、かつ、被相続人以外の者がその契約者である場合には、その定期金給付契約に関する権利のうち、被相続人が負担した掛金に対応する部分は、その定期金給付契約の契約者が相続又は遺贈によって取得したものとみなされる（相税 3 条 1 項 4 号）。

また、郵便年金契約その他の定期金給付契約の定期金給付事由が発生した場合において、その効力に係る掛金の全部又は一部が定期金受取人以外の者によって負担されたものであるときは、その定期金給付事由が発生した時において、定期金受取人が取得した定期金給付契約に関する権利のうち、その定期金受取人以外の者が負担した掛金に対応する部分は、その定期金受取人が、その定期金給付事由が発生したときに、掛金を負担した者から贈与によって取得したものとみなされる（相税 6 条 1 項）。

この規定の趣旨については、以下のような説明がなされている。

「定期金に関する権利を広く解するときは、終身定期金、年金、恩給、扶養料等のように、ある期間を通じて定期的に一定額の金銭その他の利益の給付を受ける権利のすべてを指すものといえるが、ここで相続または遺贈により取得したものとみなされる定期金に関する権利は、郵便年金のように掛金の概念が存するもの、すなわち、当事者の一方が一定の金銭その他の利益の給付を受ける対価として掛金を払い込むことを内容とするものに限られるのである。

この定期金に関する権利の課税趣旨は、前述した保険事故の発生していない生命保険契約に関する権利に対する課税趣旨と同様である。」<sup>(32)</sup>

これらのみなし課税の対象とされる定期金の範囲については、昭和 46 年の税制改正において、生命保険契約等の他のみなし相続財産とされるものの相

---

(32) 白崎・前掲注 (28) 85—86 頁。

互関係や範囲等を明確にする観点から、保証期間付定期金給付契約に係る一定の年金受給権等には生命保険契約に該当するものも含まれることとするなど、一定の見直しがなされている<sup>(33)(34)</sup>。

## 5 特別縁故者に対する相続財産の分与（相続4条）

民法第958条の3第1項《特別縁故者に対する相続財産の分与》の規定により、被相続人と特別の縁故のあった者が相続財産の全部又は一部の分与を受けた場合には、その分与を受けた者が、その分与の時における財産の時価に相当する金額をその分与財産に係る被相続人から遺贈により取得したものとみなされる（相続4条）<sup>(35)</sup>。

この規定の趣旨については、以下のような説明がなされている。

「民法によれば、相続の開始があった場合において、その相続人のあることが明らかでないときは、家庭裁判所は、管理人または検察官の請求によって、相続人があるならば一定の期間内にその権利を主張すべきことを6ヶ月間以上公告しなければならないことになっている（民法958条）。そして、この期間内に相続人である権利を主張する者がいないときは、相続人な

---

(33) 昭和46年の税制改正における見直しの内容は、次のとおりである。

- ① 定期金給付契約には年金保険契約も含まれるので、給付事由の発生していない定期金に関する権利がみなし相続財産とされる場合から、年金保険に関する権利を除き、これは保険事故の発生していない生命保険に関する権利に該当することを明らかにした。
  - ② 保証期間付定期金給付契約の継続受取人の年金受給権等には、生命保険契約でこれに該当するものも含まれることを明らかにした。
  - ③ 契約に基づかない保証期間付定期金の継続受取人の年金受給権にその年金に係る選択一時金等も含まれることを明らかにした。
- (34) このほか、定期金に関する権利の評価方法を定める相続税法第24条及び第25条について、昭和25年以降見直しがなされておらず、現在では実体から乖離している等の指摘がなされていたことを受け、平成22年の税制改正において、評価方法の見直しがなされている。
- (35) この場合における相続税の納税義務は、被相続人の死亡のときにさかのぼって成立するのではなく、審判の確定により特別縁故者が財産を取得したときに成立すると解すべきであり、したがってその内容は、審判確定時の相続税法によって計算すべきであるとされる（金子・前掲注（5）495頁）。

らびに管理人に知れなかった相続債権者および受遺者は、その権利を行なうことができないこととされ（民法 958 条の 2）、この場合において相当と認めるときは、家庭裁判所は、被相続人と生計を同じくしていた者、被相続人の療養看護に努めた者、その他被相続人と特別の縁故があった者の請求によって、これらの者に、清算後残存すべき相続財産の全部または一部を与えることができることになっている（民法 958 条の 3 第 1 項）。法はこれによって受ける相続財産については遺贈により取得したものとみなして相続税を課税する旨を明らかにしているのである。」<sup>(36)</sup>

この相続人がいない場合の特別縁故者への相続財産の分与制度は、「遺言があまり行われない我が国の現状では、被相続人の遺志に適うものであり、内縁の配偶者、事実上の親子として生活している者等の法定相続人に準じて考えてよい者を保護することにもなり、また、少額の遺産を国庫に帰属させるよりも、このような者に帰属させる方がその効用が発揮されることになる」<sup>(37)</sup>という考え方から、昭和 37 年の民法改正により設けられたものであり、これに対する相続税のみなし課税の規定は昭和 39 年の税制改正において新設されたものである。したがって、仮に、この相続税法第 4 条に相当する規定がまだ新設されていなかった昭和 37 年から昭和 39 年までの間に民法第 958 条の 3 による財産分与が行われた場合には、おそらく相続税法第 9 条を適用して課税していたものと考えられる。

なお、分与財産の価額を、相続開始時の時価という原則を適用することなく、分与の時の時価に修正している理由としては、「相続財産法人において相

(36) 白崎・前掲注 (28) 90 頁。

(37) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 1』853 頁（第一法規出版）。なお、同書において、特別縁故者への相続財産の分与制度が設けられた背景として、次のような説明がなされている（同 852 頁）。

「現行（旧）民法は、相続人を法定相続人に限り、その範囲も比較的狭くしており、こうした限界法定相続主義から生ずる不都合は、被相続人自身が死因贈与、遺贈等の方法では正すことを期待していた。しかし、現実には、被相続人があらかじめ遺産の行方を決めておくことは少ないので、（民法 959 条の適用がなされることとなり、その結果、）かなり多数の相続人のない遺産が国庫に帰属するという事態が生じていた。」

続財産の清算が行われ、その結果残存すべきものが分与されるからである」  
<sup>(38)</sup>との説明がなされている。

## 6 債務免除等（相税 8 条）

対価を支払わずに、又は著しく低い価額の対価で、債務の免除、引受け又は第三者のためにする債務の弁済による利益を受けた場合には、債務の免除等があった時において、債務の免除等による利益を受けた者が、その債務の免除等に係る債務の金額を、債務の免除等をした者から、贈与又は遺贈によって取得したものとみなされる（相税 8 条）。ただし、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合は、この限りでない（同条但し書）。

この規定の趣旨については、「債務の免除、引受又は第三者のためにする債務の弁済による利益は、債務者の消極財産を消滅ないし減少させるものであり、そのことは実質的には積極財産を贈与することと何ら異なるところがないと認められる」<sup>(39)</sup>ことから設けられているとの説明がなされている。

なお、この規定における「著しく低い価額の対価」や「資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合」といった要件は、前述のとおり、相続税法第 7 条及び第 9 条の定める要件と共通していることから、これらの要件の解釈に当たっては、同法第 7 条の規定に関する取扱いに準ずるものとされている（相基通 8－4）。

## 7 信託に関する権利（相税 9 条の 2 ～）

相続税・贈与税における信託の取扱いについては、平成 18 年の信託法の全文改正に伴い、平成 19 年の税制改正において抜本的な見直しがなされている。

平成 19 年の税制改正前の制度においては、いわゆる信託行為時課税の考え方が採用されている。これは、信託行為があった場合において、委託者以外の者が信託の利益の全部又は一部についての受益者であるとき、すなわち他

(38) 武田・前掲注 (37) 855 頁。

(39) 白崎・前掲注 (28) 203 頁。



益信託の設定があった場合には、その信託行為があった時において、その受益者が信託に関する権利を委託者から贈与又は遺贈により取得したものとみなして相続税・贈与税を課税するものとされていた（旧相税4条1項）。この取扱いは、受益者に対して課税すべきタイミングを、将来において実際に受益がなされたときではなく、信託行為がなされたときに変更しているものである。また、委託者が受益者である信託（自益信託）について、受益者が変更されたこと等の事由が生じたことにより、委託者以外の者が信託の利益の全部又は一部についての受益者となった場合においては、その事由が生じた時において、その受益者となった者が、その信託の利益を受ける権利を委託者から贈与又は遺贈により取得したものとみなして、相続税・贈与税を課税するものとされていた（旧相税4条2項）。

こうした旧相続税法第4条の規定については、従来から、種々の疑問点が指摘されており、例えば、受益者変更権によって信託の受益者を他の者に変更した場合の旧相続税法第4条第2項の規定について、以下のような疑問点が指摘されていた<sup>(40)</sup>。

「 相続税法第4条第2項第1号は、委託者が受益者である信託－自益信託－について、受益者が委託者以外の者に変更された場合に、委託者から受益者に対して贈与があったものとみなす旨を規定しているのであって、委託者以外の者（甲）が受益者である信託－他益信託－について受益者が甲以外の乙に変更された場合については第4条第1項にも第2項にも定めがない。したがってこの場合の課税関係はどうなるかについて、いくつかの考え方が出てくるであろう。ついでながら書いてみると、この場合には相続税法上の贈与はなかったことになるのであろうか。あるいは課税しないままで見過ごすのか、そうもできないので、同法第9条を適用してみなし贈与とすることになるのであろうか。

---

(40) 従来の信託課税制度（信託行為時課税）に対する批判等を体系的に纏めたものとしたは、川口幸彦「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」税務大学校論叢 57 号 322 頁（2008）以下が詳しい。

・・・ただし、この第9条関係通達には、前述のような場合、甲から乙に贈与があったとみなす、という規定はない。しかし、税務当局は、乙が実質的に経済的利益を受けたとし、贈与があったとみなしたいであろうから、通達に触れていなくても第9条の解釈としてそのように取り扱われるはずである。」<sup>(41)</sup>

平成19年の税制改正においても、信託行為時課税という相続税・贈与税における信託課税の原則の基本的な考え方は維持しつつ、上記の疑問点として指摘されていた他益信託について新たに信託の受益者等が存するに至った場合の課税関係の整備や、委託者のうち実質的に信託に関する権利を有している者（特定委託者）を受益者に類似する者として課税対象者に追加する等の見直しが行われたほか、信託の効力発生時、受益者の変更時、信託の終了時等について、その課税関係の整理が行われたところである（相続税9条の2）。また、こうした相続税・贈与税における信託課税の原則に対して、平成18年における信託法の全文改正において後継ぎ遺贈型の受益者連続信託や受益者の定めのない信託等といった新たな種類の信託等が創設されたことに伴い、相増税・贈与税における信託課税の特例として、受益者連続型信託の特例（相続税9条の3）や受益者等が存しない信託等の特例（相続税9条の4、9条の5）が措置されたところである。そして、こうした見直しに対応して、通達についても一定の見直しがなされているが、その中には、受益権が複層化された一定の信託が合意によって終了した場合には、相続税法第9条により、元本受益者が、信託の終了時に、収益受益権相当額を収益受益者から贈与によって取得したものとして取扱うこととされているものが存するところである（相基通9-13）。

## 8 小括

現行制度において講じられている相続税法第7条及び第9条以外の相続

---

(41) 小平敦＝白崎浅吉「信託本質論と税制」高本文雄＝小平敦『信託論叢－その本質的展開を求めて－』240－241頁（清文社、1986）。

税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度は以上のとおりであるが、以上の概観からも分かるように、各々の「みなし課税」制度の中で、課税すべき対象を特定し、その課税対象の性質に応じて課税すべきタイミングを個々に定めるとともに、相続税法第4条に見られるように、対象財産の価額をも修正している状況にあるが、これらは、以上に示したとおり、その背後にある法制度や社会・経済状況の変化等に対応して、種々の見直しの積み重ねがなされてきた結果であるといえる。

第4節 相続税法における課税対象財産

相続税法における課税対象財産としては、本来の相続財産、すなわち、相続、遺贈又は贈与により取得した財産と、本稿にて考察の対象とする相続税法第7条及び第9条を含む相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る種々の「みなし課税」制度を適用したことにより課税対象財産とみなされた財産とに大別することができる。そこで、本節においては、前節までの考察を踏まえ、相続税法における課税対象財産について、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の適用によって課税対象財産とみなされる財産を中心に、その構造等について明らかにすることとする。

1 形態別の分類

まず、前節までにおいて概観した相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度は、財産の出し手側に係る事由及び受け手側の属性の違いによって、次のような分類が可能となる。

○ 財産の出し手側に係る事由及び受け手側の属性別の分類

| 財産の出し手側に係る事由 | 財産の受け手側の属性 | みなし課税の態様          | 現行制度 |
|--------------|------------|-------------------|------|
| (1) 死亡に基因    | ① 相続人      | ○ 相続により取得したものとみなす | —    |

| 財産の出し手側に係る事由             | 財産の受け手側の属性 | みなし課税の態様                    | 現行制度                                                   |
|--------------------------|------------|-----------------------------|--------------------------------------------------------|
| するもの                     | ② 相続人以外の者  | ○ 遺贈により取得したものとみなす           | ○ 特別縁故者に対する相続財産の分与（相続4条）                               |
|                          | ③ ①と②の両方の者 | ○ 相続又は遺贈により取得したものとみなす       | ○ 死亡保険金、遺族手当金等（相続3条）                                   |
| (2) 死亡以外の事由に基因するもの       | 問わない       | ○ 贈与により取得したものとみなす           | ○ 満期保険金等（相続5条）、定期金（同6条）                                |
| (3) (1)と(2)の両方の事由に基因するもの | ① (1)①+(2) | ○ 相続又は贈与により取得したものとみなす       | —                                                      |
|                          | ② (1)②+(2) | ○ 遺贈又は贈与により取得したものとみなす       | ○ 低額譲渡（相続7条）、債務免除（同8条）、その他の利益の享受（同9条）、信託に関する権利（同9条の2～） |
|                          | ③ (1)③+(2) | ○ 相続若しくは遺贈又は贈与により取得したものとみなす | —                                                      |

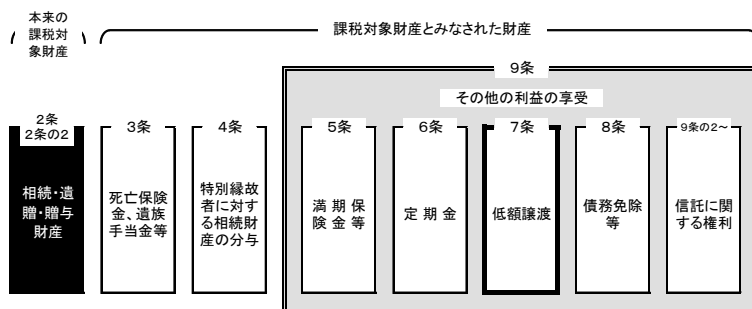
すなわち、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度は、課税すべき対象の性質により、(1)移転者の死亡に基因するもの、(2)移転者の死亡以外の事由に基因するもの、及び(3)前記(1)と(2)の両方の事由に基因し得るものとに大別することができる。そして、(1)については、更に、移転を受ける者が①相続人であるもの、②相続人以外の者であるもの、及び③前記①と②の両方の者であり得るものに分類することができる。こうした分類の下で、(1)①であれば相続により取得したものとみなす場合に、(1)②であれば遺贈により取得したものとみなす場合に、(1)③であれば相続又は遺贈により取得したものとみなす場合に、(2)であれば贈与により取得したものとみ

なす場合に、それぞれ該当することとなる。また、(3)であれば、(1)と(2)の組み合わせの如何により、相続又は贈与により取得したものとみなす場合、遺贈又は贈与により取得したものとみなす場合、及び相続若しくは遺贈又は贈与により取得したものとみなす場合に、それぞれ該当することとなる。これらの分類のうち、現行制度において存在するものは、前節にて概観したとおり、相続又は遺贈により取得したものとみなす場合（死亡保険金、遺族手当金等（相続3条））、遺贈により取得したものとみなす場合（特別縁故者に対する相続財産の分与（相続4条））、贈与により取得したものとみなす場合（満期保険金等（相続5条）、定期金（相続6条））、及び贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合（低額譲渡（相続7条）、債務免除等（相続8条）、その他の利益の享受（相続9条）、信託に関する権利（相続9条の2～9条の6））についてのみなし課税制度となる。

## 2 相続税法における課税対象財産の構成

こうした前節までにおいて概観した相続税法第7条及び第9条を含む相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る種々の「みなし課税」制度を適用したことにより課税対象財産とみなされた財産を含め、相続税法において定めている課税対象財産の構成を図示すると、次のようになる。

### ○ 相続税法における課税対象財産の構成



まず、本来の相続税・贈与税の課税対象財産の範囲については、相続税法

第2条及び第2条の2において、相続税・贈与税の納税義務者の類型別に定めを置いている。すなわち、無制限納税義務者（居住・非居住無制限納税義務者）に該当する者については、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の全部に対して、また、制限納税義務者に該当する者については、相続、遺贈又は贈与により取得した財産で相続税法の施行地にあるものに対して、それぞれ相続税・贈与税が課税されることとなる（相続2条、2条の2）。次に、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る種々の「みなし課税」制度を適用したことにより課税対象財産とみなされた財産については、前節までにおいて考察したとおり、相続税法第3条以下に規定されている。そのうち、「贈与により取得したものとみなす場合」と「贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合」に関するものが第5条の満期保険金等以下の規定になるが、相続税法第9条は、前頁の図が示すとおり、これらの規定に該当する事由以外の利益の享受について、包括的にみなし課税の対象としていることとなる。

なお、前頁の図が示すとおり、相続税法第9条の規定において同法第3条《死亡保険金、遺族手当金等》及び第4条《特別縁故者に対する相続財産の分与》が除かれているが、これは、同法第3条及び第4条でカバーすべき対象がともに被相続人の死亡に基因するもののみであり、死亡以外の事由に基因するものが存在し得ないことによるものと考えられる。

### 3 相続税法第7条等と第9条との関係

前述のとおり、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度は、昭和22年の税制改正において、当時の遺産課税方式による相続税の下、贈与税が相続税から分離して創設された際に併せて創設されたものである。その後、相続税法第7条及び第9条に相当する規定については、昭和25年に、シャープ勧告の指摘を受けて相続税の課税方式を遺産取得課税方式に改めた際、みなし課税の対象者を贈与者側から取得者側に改める等、同課税方式に対応した見直しが行なわれたものの、その基本的な構造は維持されて現在にまで至っている。

こうした相続税法第7条及び第9条を始めとする同法におけるみなし課税の規定を鳥瞰すると、第1節において掲げた現行条文や前記2において掲げた図からも明らかなとおり、相続税法第9条は、第7条等の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る他のみなし課税の規定を包含する関係にあるとすることができる。すなわち、他のみなし課税の規定では、前述のとおり、各々のみなし課税制度の中で課税すべき対象を特定し、その課税対象の性質に応じて課税すべきタイミング等を定めているほか、背後にある法制度や社会・経済状況の変化等に対応して種々の見直しがなされてきている状況にあるが、相続税法第9条の規定が資産価値のみの移転を含むあらゆる無償・低額による受益を課税対象とし、相続税・贈与税の課税対象とすべき財産を包括的に捉えるべく、いわばバスケット・クローズとしての構造を有しているがために、他のみなし課税の規定について対象範囲に変更が生ずると、反射的に、同法第9条の対象範囲にも影響を与えることとなる。

相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る個々のみなし課税制度の改正が相続税法第9条の対象範囲に影響を与えた例としては、前節における考察のとおり、平成19年の税制改正における、信託法の全文改正に伴う信託に係る課税関係の見直しを挙げることができる。すなわち、相続税法における信託に係る課税関係においては、信託の効力が生じた時の課税を基本的に維持しつつも、旧相続税法第4条に代わって、第9条の2以下に種々の規定が創設されるとともに、相続税法等の見直しに対応して関係通達の見直しもなされているが、その中に、受益権が複層化された一定の信託が合意によって終了した場合には、相続税法第9条により、元本受益者が、信託の終了時に、収益受益権相当額を収益受益者から贈与によって取得したものとして取り扱われているものがあることは前述のとおりである（相基通9-13）。これは、通達が定めているようなケースの場合には、新設された相続税法第9条の2以下の規定のいずれにも当てはまらないことから、反射的に、相続税法第9条の規定が適用されることを留意的に明らかにしたものとして捉えることができる。この結果、信託に関するケースではあるがこの場合には、信託行為時課

税は適用されないこととなり、相続税法第9条に規定する「当該利益を受けた時」において、すなわち、このケースでは信託の終了時というタイミングで課税されることとなる。そして、こうしたことは、相続税法第9条と他のみなし課税制度の規定との構造的な関係に基因しているといえよう。

また、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る個々のみなし課税の規定をさらに包括する相続税法第9条の規定は、従来から、租税法律主義（課税要件法定主義、課税要件明確主義）に反するとの批判があるものの<sup>(42)</sup>、こうしたみなし課税制度の構造全体から見れば、相続税法第9条以外の個々のみなし課税制度を、前述の信託法の全文改正に対応した課税関係の見直しに見られるように、その時々々の社会・経済状況等の変化に対応して見直していくこと、場合によっては、前述の特別縁故者に対する相続財産の分与制度に係るみなし課税制度の創設（相続4条）に見られるように、新たなみなし課税制度を講じていくことにより、相続税法第9条の適用範囲は自ずと限定され、洗練されていくこととなる。

## 第5節 いわゆる「負担付贈与通達」による対応

前節において考察したような構造を有する相続税法第7条及び第9条については、前述のとおり、通達において種々の取扱いが定められている。そして、相続税法第7条関係よりも第9条関係の方が、株式等の価額が増加した場合や無利子の金銭貸与等、より具体的な取扱いを基本通達において定めているほか、個別通達においても、財産の名義変更等が行われた後にその取消し等があった場合の取扱い等、種々の取扱いが定められており、同法第9条の有するバスケット・クローズとしての機能が反映されているといえるが、こうした個別通達の中に、いわゆる「負担付贈与通達」<sup>(43)</sup>がある。

(42) そうした批判の具体的な例については、第4章第1節1（後掲注（155））を参照。

(43) 「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



## 1 負担付贈与通達

### (1) 趣旨

負担付贈与とは、受贈者に対して贈与の目的とは対価関係にない一定の給付をすべき債務を負担させる贈与をいい、例えば、土地等の財産を贈与すると同時に、金銭の第三者への支払という「負担」を負わせる贈与がこれに該当する。こうした負担付贈与については、民法上、贈与に関する規定のほか、その性質に反しない限り、双務契約に関する規定を適用することとされている（民法 553 条）。

負担付贈与によって財産の移転がなされた場合における相続税法上の取扱いとしては、債務という消極財産とともに積極財産の移転がなされるという負担付贈与の性格から、その財産（積極財産）の評価額から負担（消極財産）の価額を控除することとなる。相続税法基本通達においても、負担付贈与に係る贈与財産の価額について、こうした課税実務上の取扱いを明らかにしており、「負担がないものとした場合における当該贈与財産の価額から当該負担額を控除した価額によるものとする」と定めているところである（相基通 21 の 2－4）。こうしたことから、その負担が経済的な価値として評価されない場合は、負担額は零として評価され、結果的には通常の贈与財産の価額と何ら変わらないこととなる<sup>(44)</sup>。また、贈与税の課税価格の計算上、贈与財産の価額から控除すべき負担は、贈与時において負担すべき経済的な負担が具体的に確定していること、又はその確定が推認し得る状態にあることが必要であると解されているところである<sup>(45)</sup>。しかし、一方で、こうした負担付贈与における課税価格計算の取扱いが逆に、土地家屋等の不動産の通常の取引価額（時価）と相続税評価額との開きに

---

5・直資 2－204。

(44) 加藤・前掲注 (18) 399 頁。

(45) 国税不服審判所 昭和 59 年 12 月 14 日裁決（裁決事例集 No.28 289 頁）。したがって、同裁決において、本件贈与の負担である債務保証については、主たる債務者が債務履行できない状態にあるとは認められず、今後、債務の履行ができない状態に至る可能性を推認し得る事情も全く認められないため、課税価格の計算上贈与財産の価額から控除すべき負担に該当しないとしている。

着目しての贈与税の税負担回避行為に活用される恐れが従来から指摘されていたところである。

すなわち、相続税及び贈与税の課税における土地家屋等の評価については、相続又は贈与により無償で承継する財産移転の際の評価であることに鑑み、従来から、納税者の申告の当たっての便宜等を考慮して路線価方式等を採用するとともに、相続税の課税のための評価であるという性格等をも考慮して「かため」の評価、いわゆる評価の安全性（評価上のしんしゃく）に配慮しているところであるが、このような配慮の結果として生ずる通常の取引価額と相続税評価額との開きに着目し、主にバブル期の地価高騰時において、相続開始直前における土地の駆込み取得や負担付贈与又は低額譲受けという方法によって、相続税及び贈与税の負担を回避しようとする行為が横行するとともに、税負担を生じさせない親族間の財産移転の方法として喧伝されるようになっていた<sup>(46)</sup>。昭和 63 年の税制改正においては、通常の取引価額と相続税評価額との開差を利用して、相続開始の直前に借入金等によって土地を購入することによる相続税の税負担回避に対処することを目的として、相続開始前 3 年以内に取得した土地建物等についての相続税の課税価格の計算の特例制度（旧税特措 69 条の 4：平成 8 年の税制改正において廃止）が制定されていたが、同制度は相続税評価額と取引価額との階差を利用したその他の税負担回避行為にまで対応できるものではなかった。そして、このような行為を放置しておくことは、課税の

---

(46) こうした状況について、品川芳宣教授は以下のように説明しておられる（品川芳宣「親族間の相続税評価額による土地譲渡とみなし贈与課税」TKC 税研情報 17 巻 1 号 38 頁（2008））。

「かつて、バブルの頃には、親族間（特に、親子間）において、土地を相続税評価額の負担（債務）を付して贈与（負担付贈与）するか、土地を相続税評価額で売買することが、相続税・贈与税の節税策として持て囃された。当時、宅地の路線価が通常の取引価額の 1～2 割程度であったことも珍しくなく、かつ、当該売買代金が完全に履行されることも不明であって、場合によってはそのような債務履行も行われないうまま土地移転ができるということで、このような負担付贈与等は、“究極的な節税策”であると云われ、そのような節税（租税回避）に駆られることを“悪魔の囁き”とも云われた。」

公平の見地からみて、その弊害が非常に大きくなっていたことから、課税の公平を確保する見地から負担付贈与通達を制定するに至ったものとされており<sup>(47)</sup>、同通達には、その趣旨が以下のようにうたわれている。

「最近における土地、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、所要の措置を講じるものである。」

## (2) 取扱い

こうした負担付贈与通達における取扱いを示すと、次のとおりである。

- 土地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、相続税評価額によるのではなく、その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こととし、その土地家屋等の取得価額が「通常の取引価額」に相当すると認められる場合には、その取得価額によって評価することができる（通達1）。
- 個人間の対価を伴う取引について相続税法第7条及び第9条を適用するに当たっては、これらに規定する「著しく低い価額の対価で譲渡（利益）を受けた場合」に当たるかどうかは、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こととし、その取引における譲渡対価の額がその土地家屋等の取得価額を下回る場合には、原則として、これらのみなし課税の規定を適用する（通達2）。

上記に示す取扱いから、負担付贈与については、通達1の取扱いにより、時価（取引価額）と相続税評価額との開差部分が財産評価に取り込まれるため、その開差部分が贈与税の対象となる。また、個人間の対価を伴う取引については、通達1の取扱いに加え、通達2の取扱いにより、その開差部分について、負担付贈与の場合と同様に、みなし課税（贈与税）の対象となる。

このように、負担付贈与通達は、土地家屋等の不動産の通常の取引価額

---

(47) 加藤・前掲注(18) 646頁。

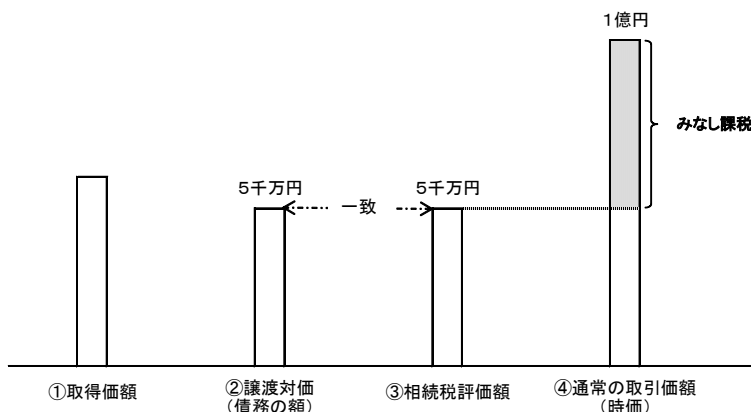
（時価）と相続税評価額との開きに着目しての贈与税の税負担回避行為に対して、税負担の公平を図る観点から、負担付贈与（財産価額の計算上、贈与財産の価額から負担の額を控除）や個人間の対価を伴う譲渡（法形式上、贈与に該当せず）における時価の解釈（相続税評価額ではなく、通常の取引価額によって評価）を示すとともに、相続税法第7条及び第9条の執行上の取扱いを定めたものであり、前述の相続開始前3年以内に取得した土地建物等についての相続税の課税価格の計算の特例制度（旧税特措69条の4）が廃止されている今日においても、評価の安全性（評価上のしんしゃく）への考慮が求められる評価基準制度としての性格を有する評価基本通達における取扱いを補完する必要性から、その時価の解釈や執行上の取扱いは維持されている<sup>(48)</sup>。

また、こうした負担付贈与通達における土地家屋等の評価における時価の解釈は、上場株式の評価における時価の解釈においても採用されている。すなわち、上場株式の評価は、その株式が上場されている金融商品取引所の公表する課税時期の最終価格によって評価することとし、その最終価格が課税時期の属する月以前3か月間の最終価格の月平均額のうち最も低い価額を超える場合には、その最も低い価額によって評価することとされており、評価の安全性（評価上のしんしゃく）が考慮されているが（評価基本通達169(1)）、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上場株式の評価については、そうした考慮を排除し、その株式が上場されている金融商品取引所の公表する課税時期の最終価格によって評価することとされている（同(2)）。

次に、簡単な数値例を用いて、負担付贈与通達の取扱いを概観することとする。

---

(48) 旧租税特別措置法第69条の4の廃止と負担付贈与通達の取扱いとの関係については、品川芳宣「措置法69条の4の廃止と評価通達の関係」税理39巻5号21-23頁(1996)。



上の図は、土地家屋等の時価と相続税評価額との開差が大きくなっている状態を示しており、例えば、③「相続税評価額」が5千万円に対して④「通常の取引価額（時価）」が1億円であったとする。そして、その土地家屋等に移転するに当たって、③の相続税評価額と同額の債務の額（負担付贈与の場合）又は譲渡対価（個人間の対価を伴う取引の場合）を設定したとする（②＝③）。

負担付贈与と通達の適用がない場合、まず、負担付贈与の場合には、財産価額の計算上、贈与財産の価額から債務の額を控除することとなるため、③から②を控除した結果、課税対象財産の価額は生じないこととなる。また、個人間の対価を伴う取引の場合には、そもそも法形式上の贈与には該当しないため、贈与税の対象外となる。それに対して、④の時価は1億円であるから、その結果、④の網掛け部分である5千万円の課税ができないということになる。その上、例えば、財産の取得者がその取得した財産を時価である1億円で売却することにより、網掛け部分に係る贈与税を負担することなく、現金を取得することが可能となる。

そこで、こうした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土地家屋等の価額については、③の相続税評価額（5千万円）によるのではなく、その取得時における④の通常の取引価額に相当する金額（1億

円)によって評価することとしている(通達1)<sup>(49)</sup>。これにより、時価(取引価額)と相続税評価額との開差部分が財産評価に取り込まれるため、負担付贈与については、④の網掛け部分である5千万円が贈与税の対象となる。

次に、個人間の対価を伴う取引について相続税法第7条及び第9条を適用するに当たっては、これらに規定する「著しく低い価額の対価で譲渡(利益)を受けた場合」に当たるかどうかは、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こととし、その取引における譲渡対価の額がその土地家屋等の取得価額(①)を下回る場合には、原則として、これらのみなし課税の規定を適用することとされており、通達1と同様に、財産の移転者側の事情を勘案するとの取扱いが示されている(通達2)。これにより、個人間の対価を伴う取引についても、負担付贈与の場合と同様に、④の網掛け部分である5千万円が贈与税(みなし課税)の対象となる。

なお、負担付贈与通達の規定上、通達1を適用して④「通常の取引価額(時価)」で評価したものの、負担付贈与の場合には④「通常の取引価額(時価)」で贈与税の課税がなされる一方、個人間の対価を伴う取引の場合には、通達2によって相続税法第7条又は第9条の適用の可否判定をした結果、みなし課税の適用ができないといった場合が考えられるが、負担付贈与と対価を伴う取引は経済的実質において同一と見ることもできるため、両者のバランスを踏まえた取扱いがなされることが必要となる。

## 2 財産の無償・低額譲渡に係る課税関係からみた負担付贈与通達の位置付け

負担付贈与通達は、上記1のとおり、相続税法における時価の解釈の在り方からその存在意義が説明されているが、この他に、財産の無償・低額譲渡

---

(49) 例示の図の場合には該当しないが、①「その土地家屋等の取得価額」が④「通常の取引価額」に相当すると認められる場合には、その取得価額によって評価することができるとされており、財産の移転者側の事情を勘案するとの取扱いが示されている(通達1但し書)。

に係る所得税や法人税をも含めた現行の課税関係からも説得的な存在意義を見出すことができるものとする。

# (1) 財産の無償・低額譲渡に係る課税関係

## ① 「個人→個人」以外の場合

財産の無償・低額譲渡に係る課税関係を鳥瞰した場合、まず、財産の出し手側及び受け手側の属性が「個人→個人」以外の場合（個人→法人、法人→個人、法人→法人）について見てみると、基本的に、財産の出し手側及び受け手側の双方において所得課税がなされることとなる。

すなわち、まず、財産の出し手側についてであるが、個人においては、譲渡の相手方である法人に対する贈与又は遺贈並びに著しく低い価額の対価による譲渡はいずれも、みなし譲渡課税の対象とされる（所税 59 条 1 項）<sup>(50)</sup>。このうち、「著しく低い価額の対価」による譲渡については、法文上、相続税法第 7 条及び第 9 条と全く同じ規定振りとなっているが、その対価に該当するか否かの判定に当たっては、相続税法における両規定の場合とは異なり、財産の譲渡の時における価額の 2 分の 1 に満たないか否かによって判定することとされている（所税令 169 条）。しかし、同族会社等に対する低額譲渡については、時価の 2 分の 1 以上の対価による譲渡であっても、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定（所税 157 条）の適用がある場合には、その財産の時価相当額により譲渡所得等の金額を計算することができる旨が明らかにされている（所基通 59-3）。また、法人においても、法人税法第 22 条第 2 項において無償譲渡の取引に係る収益からも益金に算入すべき額が発生すると定めているほか、低額譲渡についても同項に規定する取引に含まれるものと解されていることから、譲渡の相手側の属性（個人又は法人）の如何

---

(50) 法人への贈与等をみなし譲渡課税の対象としているのは、技術的に課税の引継ぎができない（法人税の課税上、受贈益が生じ、その半面、当該資産は時価で受入れ記帳される）ためとされる（注解所得税法研究会編『注解所得税法〔4訂版〕』711 頁（大蔵財務協会、2005）、米山鈞一「所得税法の改正について」税務弘報 10 巻 6 号『改正税法詳解特集号』24 頁（1962））。

にかかわらず、財産の時価相当額が益金の額に算入されることとなる（法税 22 条 2 項）。

次に、財産の受け手側についてであるが、個人においては、所得税法上、受贈益は一時所得に該当するものの、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）」については、相続税及び贈与税の課税対象とされることを踏まえ、相続税等との二重課税の調整を図る観点から所得税を課さないこととされていることから（所税 9 条 1 項 16 号）<sup>(51)</sup>、所得税の対象とされる受贈益は、法人から贈与を受けたものとなる（所税 34 条、所基通 34-1(5)）。そして、財産の受け手側を個人とした場合、財産の出し手側である法人から贈与や低額移転を受けたものは一時所得として所得税の対象とされる。また、法人においては、法人税法第 22 条第 2 項において無償譲受けの取引に係る収益からも益金に算入すべき額が発生すると定めているほか、低額譲受けについても同項に規定する取引に含まれるものと解されていることから、資本等取引に該当する場合を除き、受贈益相当額が益金の額に算入されることとなる（法税 22 条 2 項、5 項）。なお、この場合において、法人に対して財産の無償提供等があったことにより、その法人の株主等の保有する株式等の価額の増加分を認識して、その株主等に対して課税がなされる場合が存するところである（法税 22 条 2 項、相税 9 条）。

---

(51) 所得税法におけるこの非課税規定は、昭和 22 年の所得税法第二次改正（昭和 22 年法律第 142 号）において一時所得に対する課税が始められた際に設けられたものである。なお、当時は、相続税・贈与税について、今日のような遺産取得課税の体系ではなく、遺産課税の体系が採られ、贈与税は贈与者に対して課税する仕組みとなっていたため、現行制度の下のように、同一の者に対して二重に課税されるわけではなかった。それにもかかわらず、当時、これらのものが非課税とされたのは、「広い意味での二重課税の調整の他に、相続、贈与等による恩恵の利得は所得に含まれないとする伝統的な所得概念の影響があったことも考えられる」とされる（注解所得税法研究会・前掲注（50）798-799 頁）。



## ② 「個人→個人」の場合

上記①に対して、財産の出し手側及び受け手側の属性が「個人→個人」の場合においては、現行制度上、まず、財産の出し手側においては、無償譲渡の場合には、限定承認に係る相続や包括遺贈に該当するものについてはみなし譲渡課税の対象とされるものの（所税 59 条 1 項 1 号）<sup>(52)</sup>、贈与や限定承認に係るものを除いた相続や遺贈については、取得価額及び取得時期の引継ぎによる課税の繰り延べがなされるのみで、みなし譲渡課税がなされることはない（所税 60 条 1 項）。また、低額譲渡の場合には通常の譲渡益課税の対象とされる一方、逆に譲渡損が生じた場合には、著しく低い価額の対価（時価の 2 分の 1 未満）による譲渡に該当しない限り、損益通算がなされることとなるが（所税 59 条 2 項、69 条）、株式や土地建物等の譲渡損については、他の所得との損益通算が制限されている（税特措 31 条 1 項、32 条 1 項、37 条の 10 第 1 項）。次に、財産の受け手側においては、相続税・贈与税の対象とされる一方（相税 1 条の 3、1 条の 4）、上記①において述べたとおり、所得税においては相続等により取得したものは非課税とされている（所税 9 条 1 項 16 号）。

こうした取扱いにより、「個人→個人」の場合の課税関係としては、財産の受け手側における相続税・贈与税の課税のみとなる場合が存することとなる。

## (2) 負担付贈与通達の位置付け

一方、個人間の財産移転を負担付贈与や対価を伴う譲渡によって行った場合にはどうなるのであろうか。まず、財産の出し手側である個人においては、対価を伴う譲渡については、上記の低額譲渡の取扱いと同様であり、

---

(52) 限定承認については、相続によって得た財産を限度に被相続人の債務を承継する（民法 922 条）という限定承認による相続等の趣旨に則り、みなし譲渡課税の対象としたものとされる（注解所得税法研究会・前掲注（50）608 頁、佐藤義行「限定承認と税法上の若干の問題点に関する一考察」『税法の課題と超克 山田二郎先生古希記念論文集』111－112 頁（信山社、2000）、国税庁『昭和 40 年改正税法のすべて』35 頁）。

通常の譲渡益課税や損益通算の対象となる。また、負担付贈与については、贈与という事実のみを捉えれば、上記の無償譲渡の取扱いと同様に、みなし譲渡課税の対象外（取得価額の引継ぎによる課税の繰延べ）となるが、これについては、既に最高裁において、「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解するのを相当」とする判断が示されている（最高裁昭和 63 年 7 月 19 日判決<sup>(53)</sup>）。したがって、この最高裁の裁判事例により、負担付贈与の場合であっても、上記の低額譲渡の取扱いと同様に、通常の譲渡益課税や損益通算の対象とされることとなり、その結果、財産の出し手側である個人においては、負担付贈与と対価を伴う譲渡との間に課税関係の相違は存しないこととなる。

次に、財産の受け手側である個人においては、負担付贈与については、前述のとおり、財産価額の計算上、贈与財産の価額から負担の額を控除することとされ、対価を伴う譲渡については、法形式上、贈与に該当しないため、共に財産の受け手側に係る贈与税の課税ができないこととなる。

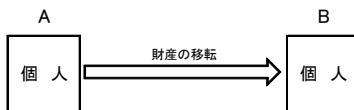
したがって、負担付贈与や対価を伴う譲渡は、財産の受け手側における課税が回避されることは勿論のことであるが、財産の出し手側における課税がなされない場合には、双方における課税が全くなされないという状態が生ずることとなる。

このように、負担付贈与通達は、財産の移転がなされているにもかかわらず、負担付贈与や個人間の対価を伴う譲渡という手法を利用することによって作出された、財産の出し手側及び受け手側の双方において全く課税がなされないという状態を是正すべく、相続税・贈与税の課税実務として、財産の受け手側における課税を確保すべく実務的な対応を図ったものと捉えることができるのである。

---

(53) 税務訴訟資料 165 号 352 頁（1989）、判例タイムズ 678 号 73 頁（1988）、判例時報 1290 号 56 頁（1988）、金融・商事判例 805 号 3 頁、最高裁判所裁判集〔民事〕154 号 443 頁。

## ○ 個人間の財産移転に係る課税関係



### <単純贈与の場合>

- A … 所得税の課税対象外(法人に対する贈与ではない)
- B … 贈与税の課税対象(Aの取得価額を引継ぎ(所税60条1項1号))

### <負担付贈与の場合>

- A … 譲渡益⇒所得税の課税対象、譲渡損⇒損益通算  
(譲渡対価(負担の額)が時価の1/2未満である譲渡損⇒損益通算不可(所税59条2項))
- B … 贈与税の課税価格を圧縮(贈与財産の価額(路線価等)から負担の額を控除)  
(譲渡対価(負担の額)が時価の1/2未満である譲渡損⇒Aの取得価額を引継ぎ(所税60条1項2号))

### <対価を伴う譲渡の場合>

- A … 譲渡益⇒所得税の課税対象、譲渡損⇒損益通算  
(譲渡対価が時価の1/2未満である譲渡損⇒損益通算不可(所税59条2項))
- B … 贈与税の課税対象外(贈与ではない)  
(譲渡対価が時価の1/2未満である譲渡損⇒Aの取得価額を引継ぎ(所税60条1項2号))

負担付贈与と通達による対応

## 第3章 相続税法第7条及び第9条の適用を巡る裁判事例

前章においては、相続税法第7条及び第9条を始めとする相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度について、その概要や沿革等を概観しつつ、その構造等について考察してきたが、本章においては、こうした前章における考察を念頭に置きつつ、相続税法第7条及び第9条の適用を巡る近年の裁判事例について、国側が勝訴した事例及び敗訴した事例の別に課税庁及び納税者双方の主張並びにこれらの主張に対する裁判所の判断についての検討・分析を行うとともに、こうした検討等を通じて、これらの規定の適用範囲を巡る論点の抽出に資することを目的とする。

### 第1節 検討事例の一覧

本章において検討する裁判事例は、平成元年以降、概ね過去20年程度において相続税法第7条及び第9条の適用を巡って争われた裁判事例とする。検討の対象とした裁判事例を一覧の形で示すと、次のとおりである。

#### ○ 検討事例の一覧

| 事例No. | 判決日等                                                | ① 対象条項<br>② 対象財産 | 事例の概要                                                                                                   |
|-------|-----------------------------------------------------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | 東京地裁<br>平元. 10. 26 <sup>(54)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定) | ① 相続9条<br>② 定期預金 | ○ 納税者が夫名義の定期預金の満期による払戻金を納税者名義の定期預金としたことについて、課税庁が相続税法第9条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例 <sup>(55)</sup> |
| 2     | 仙台地裁<br>平3. 11. 12 <sup>(56)</sup>                  | ① 相続7条<br>② 取引相場 | ○ 従業員持株制度において会社代表者である納税者が譲渡制限付の株式を取                                                                     |

(54) 税務訴訟資料 174 号 178 頁 (1990)。

(55) 評釈として、林仲宣＝竹内進＝角田敬子「判例・裁決事例に学ぶ贈与税の理論と実務〔第1回〕贈与の事実(定期預金)」税経通信 62 巻 13 号 207 頁 (2007)。

(56) 税務訴訟資料 187 号 64 頁 (1993)、判例時報 1443 号 46 頁 (1993)。

| 事例No. | 判決日等                                              | ① 対象条項<br>② 対象財産               | 事例の概要                                                                                                                      |
|-------|---------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       | ○国側勝訴<br>(確定)                                     | のない株式<br>等                     | 得したについて、課税庁が相続税法第7条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例 <sup>(57)</sup>                                                        |
| 3     | 東京地裁<br>平7.4.27 <sup>(58)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定)  | ① 相税7条<br>② 上場株式               | ○ 本件の上場株式の取得を巡る一連の取引について、市場価格と相続税評価額との間に相当の開差があることを利用して専ら贈与税負担の回避のために行われたものとして、課税庁が相続税法第7条に基づき更正処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例 |
| 4-1   | 東京地裁<br>平8.12.12 <sup>(59)</sup><br>○国側勝訴         | ① 相税9条<br>② 取引相場<br>のない株式<br>等 | ○ 第三者割当増資の割当を受けた納税者らの父親が、納税者らに対して、父親名義により新株を引き受けさせたことについて、課税庁が相続税法第9条に基づき決定処分等をしたことから、納税者らがその取消しを求めた事例                     |
| 4-2   | 東京高裁<br>平9.6.11 <sup>(60)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定)  |                                |                                                                                                                            |
| 5-1   | 東京地裁<br>平9.11.28 <sup>(61)</sup><br>○国側勝訴         | ① 相税7条<br>② 土地(親族<br>間取引)      | ○ 職業上土地価の動向に通じている納税者が親子間において行った路線価の2分の1に満たない価額による土地取引について、課税庁が相続税法第7条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例                      |
| 5-2   | 東京高裁<br>平10.5.28 <sup>(62)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定) |                                |                                                                                                                            |
| 6     | 東京地裁<br>平12.1.21 <sup>(63)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定) | ① 相税7条<br>② 上場株式               | ○ 納税者が株式の保管振替えによって受けた贈与について、課税庁が相続税法第7条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例                                                    |

(57) 評釈として、品川芳宣「従業員持株制度において代表者が株式を買取った場合のみなし贈与」税研8巻46号29頁(1992)、石倉文雄「取引相場のない株式の評価につき純資産価額方式を採用してなされた贈与税決定処分の適法性」ジュリスト1032号118頁(1993)。

(58) 税務訴訟資料209号285頁(1996)、判例タイムズ921号178頁(1996)。

(59) 税務訴訟資料221号861頁(1998)。

(60) 税務訴訟資料223号1002頁(1998)。

(61) 税務訴訟資料229号898頁(1999)。

(62) 税務訴訟資料232号353頁(1999)。

(63) 税務訴訟資料246号148頁(2003)。

| 事例No. | 判決日等                                                 | ① 対象条項<br>② 対象財産                 | 事例の概要                                                                                                                                                |
|-------|------------------------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7-1   | 東京地裁<br>平 12. 5. 30 <sup>(64)</sup><br>○国側勝訴         | ① 相税 7 条<br>② 取引相場の<br>ない株式<br>等 | ○ 納税者がその母である故人から有限会社の出資持分を譲り受けたことについて、課税庁が相続税法第 7 条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例 <sup>(65)</sup>                                                  |
| 7-2   | 東京高裁<br>平 13. 3. 15 <sup>(66)</sup><br>○国側勝訴         |                                  |                                                                                                                                                      |
| 7-3   | 最高裁<br>平 14. 6. 28 <sup>(67)</sup><br>○国側勝訴          |                                  |                                                                                                                                                      |
| 8     | 東京地裁<br>平 13. 2. 15 <sup>(68)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定) | ① 相税 7 条<br>② 取引相場の<br>ない株式<br>等 | ○ 納税者らがした有限会社の出資の譲渡について、相続税法第 7 条の低額譲渡に該当するとともに、相続開始前 3 年以内の被相続人からの贈与に該当するため同法第 19 条により相続税の課税価格に加算すべきであるとして、課税庁がこれらの規定に基づき行った決定処分等の取消しを求めた事例         |
| 9-1   | 東京地裁<br>平 13. 11. 2 <sup>(69)</sup><br>○国側勝訴         | ① 相税 7 条<br>② 取引相場の<br>ない株式<br>等 | ○ 納税者に対する有限会社の出資の譲渡が相続税法第 7 条の低額譲渡に該当するとして、課税庁が贈与税の決定処分等をしたことに対して、納税者が、本件は相続税対策スキームとして行った売買であり、課税されるのであれば行わなかった要素の錯誤に当たるとして売買契約の無効を主張し、処分等の取消しを求めた事例 |
| 9-2   | 東京高裁<br>平 14. 4. 30 <sup>(70)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定) |                                  |                                                                                                                                                      |
| 10-1  | 津地裁                                                  | ① 相税 9 条                         | ○ 納税者が納税者の家族から受領した                                                                                                                                   |

(64) 税務訴訟資料 247 号 966 頁 (2003)。

(65) 控訴審に関する評釈として、森富義明「有限会社に対する出資の時価の評価について、財産評価基本通達に定める評価方法によらず、法人税額等相当額を控除しないでされた贈与税に係る決定処分及び無申告加算税賦課決定処分が適法とされた事例」判例タイムズ 1096 号 240 頁 (2002)。

(66) 税務訴訟資料 250 号順号 8857、判例時報 1752 号 19 頁 (2001)、訟務月報 48 巻 7 号 1791 頁 (2002)。

(67) 税務訴訟資料 252 号順号 9150。

(68) 税務訴訟資料 250 号順号 8836。判例紹介として、税務事例 33 巻 11 号 62 頁 (2001)、速報税理 20 巻 30 号 21 頁 (2001)。

(69) 税務訴訟資料 251 号順号 9018。

(70) 税務訴訟資料 252 号順号 9119。

| 事例No. | 判決日等                                                     | ① 対象条項<br>② 対象財産       | 事例の概要                                                                                                                  |
|-------|----------------------------------------------------------|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10-2  | 平 15. 12. 4 <sup>(71)</sup><br>○国側勝訴                     | ② 定期預金                 | 金銭が贈与であるとして、課税庁が相続税法第9条に基づいて贈与税の決定処分等をしたことに対して、納税者は金銭授受は贈与ではなく金銭消費貸借によるとして処分等の取消を求めた事例 <sup>(72)</sup>                 |
|       | 名古屋高裁<br>平 16. 7. 15 <sup>(73)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定)    |                        |                                                                                                                        |
| 11    | さいたま地裁<br>平 17. 1. 12 <sup>(74)</sup><br>▲国側一部敗訴<br>(確定) | ① 相税7条<br>② 土地(第三者間取引) | ○ 納税者が親族関係のない第三者から本件土地を1,500万円で買い受けたところ、本件譲受は相続税法第7条の低額譲渡に該当するとして、課税庁が贈与税の決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例 <sup>(75)</sup> |
| 12    | 東京地裁<br>平 17. 10. 12 <sup>(76)</sup><br>●国側敗訴<br>(確定)    | ① 相税7条<br>② 取引相場のない株式等 | ○ 納税者が取引先である非上場会社の株式を同社の会長職にあった者から売買によって譲り受けたことについて、課税庁が相続税法第7条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例 <sup>(77)</sup>        |

(71) 税務訴訟資料 253 号順号 9483。

(72) 第一審に関する評釈として、岸田貞夫「夫婦間及び親子間の資金移動が贈与に当たるとされた事例」TKC税研情報 13 巻 4 号 29 頁 (2004)、橋本晃義「夫婦間及び親子間の資金移動が贈与に当たるとされた事例」TKC税研情報 13 巻 4 号 40 頁 (2004)。

(73) 税務訴訟資料 254 号—192 順号 9699。

(74) 税務訴訟資料 255 号—4 順号 9885。

(75) 評釈として、小池正明「第三者間取引に対する低額譲渡課税の問題点」税理 48 巻 10 号 7 頁 (2005)、田代行孝「第三者取引における低額譲渡」税理 48 巻 14 号 107 頁 (2005)、林仲宣「低額譲渡とみなし贈与」法律のひろば 60 巻 6 号 74 頁 (2007)、増田英敏「相続税法 7 条の『著しく低い価額の対価』該当性判断」TKC税研情報 15 巻 5 号 122 頁 (2006)、九乗哲「相続税法 7 条の『著しく低い価額の対価』該当性判断」TKC税研情報 15 巻 5 号 139 頁 (2006)、関博之「補佐人税理士からみた税務訴訟の現実と問題点」税理 48 巻 7 号 18 頁 (2005)、右山昌一郎「第三者間取引への贈与認定課税に対する税制・執行のあり方」税理 48 巻 12 号 19 頁 (2005)。

(76) 税務訴訟資料 255 号—275 順号 10156。判例紹介として、税務事例 38 巻 9 号 75 頁 (2006)、税務通信 2967 号 61 頁 (2007)。

(77) 評釈として、品川芳宣「取引相場のない株式評価における総則 6 項の適用の限界」税研 21 巻 4 号 97 頁 (2006)、品川芳宣「取引相場のない株式の評価と取引事例価額—総則 6 項の適用要件」TKC税研情報 15 巻 1 号 36 頁 (2006)、川口浩「取引相場のない株式の譲渡」税理 49 巻 11 号 148 頁 (2006)、垂井英夫「配当還元価額による譲渡と『通達によらない評価』の可否—東京地裁平成 17 年 10 月 12 日判決を素材に

| 事例No. | 判決日等                                                 | ① 対象条項<br>② 対象財産                     | 事例の概要                                                                                                                                                       |
|-------|------------------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 13- 1 | 横浜地裁<br>平 18. 2. 22 <sup>(78)</sup><br>○国側勝訴         | ① 相税 9 条<br>② 医療法人<br>の出資            | ○ 納税者らが、創業者 A が設立した医療法人の増資に伴う出資をしたところ、課税庁が納税者らが本件法人の出資口数を取得したことが相続税法第 9 条所定の「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するとして、贈与税の決定処分等をしたことから、納税者らがその取消しを求めた事例 <sup>(79)</sup> |
| 13- 2 | 東京高裁<br>平 20. 3. 27<br>●国側敗訴<br>(上告)                 |                                      |                                                                                                                                                             |
| 14- 1 | 大阪地裁<br>平 18. 11. 17 <sup>(80)</sup><br>○国側勝訴        | ① 相税 7 条<br>② 土地                     | ○ 納税者が同人の母 A が所有していた本件不動産を買い受けたことについて、課税庁が相続税法第 7 条に基づき更正処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例                                                                         |
| 14- 2 | 大阪高裁<br>平 20. 3. 12<br>○国側勝訴                         |                                      |                                                                                                                                                             |
| 15    | 東京地裁<br>平 19. 1. 31 <sup>(81)</sup><br>○国側勝訴<br>(確定) | ① 相税 7 条<br>② 取引相場の<br>ない株式<br>等     | ○ A 社の代表取締役である納税者が複数の株主から株式を買い受けたことについて、課税庁が相続税法第 7 条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例 <sup>(82)</sup>                                                       |
| 16- 1 | 静岡地裁<br>平 19. 3. 23 <sup>(83)</sup><br>○国側勝訴         | ① 相税 9 条<br>② 国外不動産<br>(ジョイント・テナンシー) | ○ 納税者が、ジョイント・テナンシーによって米国カリフォルニア州の不動産を配偶者(被相続人)の資金で購入したことについて、本件不動産の購入資金の 2 分の 1 については納税者が購入代金                                                               |
| 16- 2 | 東京高裁<br>平 19. 10. 10                                 |                                      |                                                                                                                                                             |

して一」税理 49 巻 4 号 9 頁 (2006)。

(78) 税務訴訟資料 256 号-61 順号 10321。判例紹介として、訟務月報 53 巻 1 号別冊 174 頁 (2007)。

(79) 評釈として、水野忠恒「医療法人の公益性と増資にかかる課税」税務大学校論叢 40 周年記念論文集 361 頁 (2008)、品川芳宣「医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税の適否」TKC 税研情報 17 巻 5 号 41 頁 (2008)、橋本守次「医療法人の跛行増資による出資持分の評価について」税務事例 40 巻 11 号 1 頁 (2008)、出川洋「出資持分の評価に対する高裁逆転判決～定款による医療法人の自治は出資持分の評価のうえで尊重されるべきか」速報税理 27 巻 36 号 32 頁 (2008)。

(80) 税務訴訟資料 256 号-315 順号 10575。

(81) 税務訴訟資料 257 号-13 順号 10622。判例紹介として、税理 50 巻 12 号 132 頁 (2007)。

(82) 評釈として、品川芳宣「会社代表者が第三者から自社株式を買受けた場合のみなし贈与課税」TKC 税研情報 16 巻 3 号 56 頁 (2007)、品川芳宣「会社代表者が自社株式を第三者から買い受けた場合のみなし贈与課税」税研 22 巻 6 号 106 頁 (2007)。

(83) 税務訴訟資料 257 号-56 順号 10665。



| 事例No. | 判決日等                                                 | ① 対象条項<br>② 対象財産            | 事例の概要                                                                                                                                                        |
|-------|------------------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       | ○国側勝訴 <sup>(84)</sup><br>(確定)                        |                             | を負担することなく取得したと認められるとして、課税庁が相続税法第9条に基づき決定処分等をしたことから、納税者がその取消しを求めた事例                                                                                           |
| 17    | 東京地裁<br>平 19. 8. 23 <sup>(85)</sup><br>●国側敗訴<br>(確定) | ① 相続 7 条<br>② 土地(親族<br>間取引) | ○ 納税者らが親族から土地の持分を購入したことについて、当該購入代金額は相続税法第7条の低額譲渡に該当するとして、課税庁が、贈与税の決定処分等をしたことに対して、納税者らが、当該代金額は相続税評価額と同額であるから同条は適用されず各処分は違法であると主張して、その取消を求めた事例 <sup>(86)</sup> |

上記の検討事例の一覧が示すとおり、平成元年以降、相続税法第7条及び第9条の適用を巡って争われた裁判事例は17件存するところであるが、そのうち、同法第7条に関するものが12件、同法第9条に関するものが5件となっている。また、対象財産について見てみると、株式・出資に関するものが10件と最も多い。そして、株式・出資の内訳を見ると、取引相場のない株式等が7件(事例

(84) 税務訴訟資料 257 号－188 順号 10797。

(85) 税務訴訟資料 257 号－154 順号 10763、判例タイムズ 1264 号 184 頁 (2008)。判例紹介として、国税速報 5923 号 4 頁 (2007)、速報税理 27 巻 27 号 30 頁 (2008)、税務弘報 56 巻 13 号 170 頁 (2008)。

(86) 評釈として、渡邊正則「親族間で土地を相続税評価額(地価公示価格の約 80%)で売買した場合、相続税法第7条の規定する『著しく低い価額』での譲渡に当たらないとした事例(東京地裁平成 19 年 8 月 23 日判決)」国税速報 5937 号 9 頁 (2007)、垂井英夫「相続税評価額による宅地の売買とみなし贈与課税」税理 50 巻 15 号 65 頁 (2007)、志賀櫻「贈与税決定処分取消等請求事件において親族間の路線価による土地売買が低額譲渡には当たらないとされた事例」税務事例 39 巻 12 号 30 頁 (2007)、小林栢弘「相続税法第7条の『著しく低い価額の対価』をめぐる判決(東京地裁 19・8・23)の概要とその論点 1～3」税務通信 3002 号 36 頁、3006 号 16 頁、3013 号 21 頁 (2008)、品川芳宣「親族間の相続税評価額による土地売買とみなし贈与課税」税研 23 巻 4 号 98 頁 (2008)、品川・前掲注 (46) 31 頁、伊藤義一「みなし贈与における『著しく低い価額』の判定基準」TKC 税研情報 17 巻 3 号 1 頁 (2008)、鈴木熙「みなし贈与における『著しく低い価額』の判定基準」TKC 税研情報 17 巻 3 号 22 頁 (2008)、三宅順子「親族間の譲渡とみなし贈与ー『著しく低い価額』の対価とは」税務弘報 56 巻 12 号 148 頁 (2008)、今本啓介「相続税評価額による親族間の土地の売買のみなし贈与該当性」ジュリスト 1372 号 196 頁 (2009)、正木洋子「相続税評価額による親族間の土地譲渡とみなし贈与」税研 25 巻 3 号 154 頁 (2009)。

No. 2、4、7、8、9、12、15) と最も多く、上場株式が 2 件 (事例No. 3、6)、医療法人の出資が 1 件 (事例No.13) となっている。これらのうち、取引相場のない株式等については、第一審において国側が敗訴し、そのまま確定した事例が 1 件 (事例No.12) あるほか、医療法人の出資について争われた事案 (事例No. 13) については、控訴審において国側が敗訴している状況にある (事例No.13－2)。また、株式等以外の財産としては、定期預金 (事例No. 1、10) や土地 (事例No. 5、11、14、17) であり、土地については、第一審において国側が敗訴し、そのまま確定した事例が 1 件 (事例No.17) 存する状況にある。更に、こうした国内財産のほか、国外財産である米国カリフォルニア州に所在する不動産をジョイント・テナンシー (共有不動産権) によって取得したことを巡って争われた事例 (事例No.16) も存するところである。

次に、財産の移転先については、親族間におけるものが大半であるが、第三者間における土地取引について争われ、国側が一部敗訴した事例 (事例No.11) も存するところである。

第 2 節 国側勝訴事例からの検討

前節において掲げた検討事例のうち、まず、国側が勝訴した事例について検討すると、概ね以下に示す項目別に分類し、整理することができる。

1 相続税法第 7 条及び第 9 条の趣旨

検討事例のうち相続税法第 7 条及び第 9 条の趣旨について言及しているものは、以下のとおりであるが、いずれも、両規定の趣旨に関する従来からの考え方がほぼそのまま踏襲されている。

○ 相続税法第 7 条及び第 9 条の趣旨について言及した事例

| 区 分       | 事 例 No.                   |
|-----------|---------------------------|
| 相続税法第 7 条 | 3、9－1、9－2、11、14－1、14－2、15 |

| 区 分     | 事 例 No. |
|---------|---------|
| 〃 第 9 条 | 4－1、4－2 |

(1) 相続税法第 7 条

相続税法第 7 条の趣旨については、例えば事例 No. 3 は以下のように示しており、相続税の補完税としての贈与税の性格に基因して、課税原因を贈与という法律行為に限定したことによる課税上の弊害に対処するために設けられた規定であることが示されている。また、これに併せ、相続税法第 7 条の規定の適用に際して当事者に贈与の意思があったかどうかを問わないことが示されている。

「 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した場合には、有償で、しかも、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しつつ、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できることになり、租税負担の公平が著しく害されることとなる。同法 7 条（低額譲渡）の規定は、こうした不都合を防止する目的で、時価より著しく低い価格で売買が行われた場合には、当事者に贈与の意思があったかどうかを問わず、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ているものと解される。」

(87)

相続税法第 7 条の趣旨に関するこうした説明は、事例 No. 9、11、14 及び 15 においても、ほぼ同様の説明がなされているが、事例 No. 9 及び 15 においては、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、これは実質的な意味での贈与に該当するとの説明が、また、事例 No. 14 においては、相続税法第 7 条の規定の適用に際しては当事者に贈与の意思の有無のほか、租税回避の目的の有無をも問わないとの説明が、それぞれ付加されている

---

(87) 税資・前掲注 (58) 287 頁・300 頁、判タ・前掲注 (58) 182 頁。

(88)。

## (2) 相続税法第9条

次に、相続税法第9条の趣旨について、事例No.4は、従来からの説明とほぼ同様に、以下のような説明がなされている。

「相続税法9条（・・・・）は、法律的には贈与によって取得したものとはいえないが、そのような法律関係の形式とは別に、実質的にみて、贈与を受けたのと同様の経済的利益を享受している事実がある場合に、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与によって取得したものとみなして、贈与税を課税することとしたものである。」<sup>(89)</sup>

なお、上記のとおり17件の検討事例のうち相続税法第7条及び第9条の趣旨に言及した事例は6件と、比較的少なくなっているが、相続税法第9条については、5件の検討事例のうち1件のみと、相続税法第7条と比べて更に少なくなっている。こうした事例においては、相続税法第7条及び第9条の趣旨に言及することなく、そのまま「・・・・本件の場合には、相続税法第7条（第9条）により贈与税が課税される」といったように、事実認定の中で、相続税法第7条及び第9条の適用の可否についての解釈を示している。裁判事例におけるこうした取扱いは、相続税法第7条及び第9条の存在意義が理解され、浸透している一つの現われとも見ることができるものとする。

## 2 相続税法第7条及び第9条の適用の適否

検討事例における相続税法第7条及び第9条の適用の適否を巡っては、以下に示すように、贈与意思の有無（錯誤）、租税回避目的の有無及び親族以外の第三者間の取引との関係といった事項について、それぞれ判断が示されて

(88) 税資・前掲注(69) 2頁・19-20頁、税資・前掲注(74) 1頁・22-23頁、税資・前掲注(80) 2頁・27頁、税資・前掲注(81) 1頁・12頁。

(89) 税資・前掲注(59) 861-862頁・875頁。

いる。

○ 相続税法第7条及び第9条の適用の適否について言及した事例

| 区 分              | 事 例 No.                    |
|------------------|----------------------------|
| 贈与意思の有無（錯誤）との関係  | 7－1、7－2、11、14－1、<br>14－2   |
| 租税回避目的の有無との関係    | 2、9－1、9－2、10－1、<br>10－2、11 |
| 親族以外の第三者間の取引との関係 | 11、15                      |

（1）贈与意思の有無（錯誤）との関係

相続税法第7条及び第9条の適用に当たって当事者に贈与の意思があったかどうかを問わないことに関しては、上記1のとおり、これらの規定の趣旨を説明する際においても示されているところであるが、事例No.7及び14は、こうした考え方が具体的に示されている事例であるといえる。

例えば、事例No.7においては、第一審において、納税者側は当該出資持分の譲り受けに際して、贈与税が課税されるとすれば契約は錯誤によって無効であるとの主張をしている。これに対して裁判所は、「出資持ち分の譲り受けが、要素の錯誤により無効であるとしても、相続税法7条の規定は、贈与税が課税されることに関する当事者の認識の有無を問われないことから、民法上は錯誤により無効とされるからといって、直ちに課税されないと解することはできず、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して現実に除去されたときに、みなし贈与とされる部分が遡及的に消滅すると解される」との判断を示している<sup>(90)</sup>。また、控訴審においても、納税者側は、「本件譲渡価額が税法及び通達上適正な価額であり、課税等の経済的負担は生じないと信じて売買契約を締結したものであるところ、本件譲受けに関して贈与税が課税されるとすれば、売買契約は錯誤によって無効であるから、本件各処分は課税の対象を欠く違法なも

(90) 税資・前掲注(64)967頁・1052—1053頁。

のである」との主張をしていたが、裁判所は「贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものではなく、その結果として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものであるから、仮に原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を起因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件を欠くことにはならないものと解するのが相当であるところ、本件譲受けによって納税者が取得した経済的成果は、その後の関係会社の合併、減資払戻し及び相続の前後を通じて、控訴人に残存しているというほかなく、また、相続により当該経済的成果を現実に除去する余地がなくなった」として、納税者側の主張を退けている<sup>(91)</sup>。

## (2) 租税回避目的の有無との関係

相続税法第7条及び第9条の適用に当たって当事者に租税回避目的があったかどうかを問わないことに関しては、贈与意思の有無の場合と同様に、上記1のとおり、これらの規定の趣旨を説明する際においても示されているところであるが、事例No.2、9及び10は、こうした考え方が具体的に示されている事例であるといえる。

まず、事例No.2においては、納税者側は、相続税法第7条は相続税の租税回避行為に対する課税を目的としたものであり、そのような意図を持たない本件においては適用されないとの主張をしていた。これに対して裁判所は、「同条（相続税法第7条）は著しく低い対価によって財産の取得が行われた場合の実質的贈与に着目して、税負担の公平の見地から贈与とみなす趣旨の規定であり、当事者の具体的な意図、目的を問わずに適用される」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている<sup>(92)</sup>。

また、事例No.10においては、控訴審において、第一審での判断に租税回避目的の観点を付加し、「相続税法1条の2（定義）に定める贈与税の課税原因となる贈与は、贈与者の贈与の意思表示に対して受贈者がこれを受諾

(91) 税資・前掲注(66) 2頁・14頁、判時・前掲注(66) 26-27頁、訟月・前掲注(66) 1809-1810頁。

(92) 税資・前掲注(56) 64頁・81頁、判時・前掲注(56) 51頁。

することによって成立する契約であるが、一般に妻子等自己と極めて親密な身分関係にある者の間で財貨の移動があった場合、これが租税回避の手段としてされることが少なくないから、贈与税の課税に当たっては実質課税の原則に則り、実質に着目して行なわれるべきであり、親族間で財産的利益の付与がされた場合には、後にその利益と同等の価値が現実に返還されるか又は将来返還されることが極めて確実である等（若しくは、名義上の利益付与等）特別の事情が存在しない限り、相続税法1条の2の贈与であると認めるのが相当である」との判断を示している<sup>(93)</sup>。

### （3）親族以外の第三者間の取引との関係

相続税法第7条及び第9条の規定は親族関係のない第三者に対しては適用されないとの主張をした事例はNo.11及びNo.15であるが、いずれも従来からの考え方を踏襲し、第三者間であっても、これらの規定を適用すべきことが示されている。

すなわち、まず事例No.11においては、「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」<sup>(94)</sup>との判断を示している。

また、事例No.15においても、「相続税法7条の趣旨及び規定の仕方によらずと、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、……同条を適用する際には、……独立第三者間取引においては同条を適用すべきでない旨の納税者の主張は採用できない」<sup>(95)</sup>との判断が示されている。

(93) 税資・前掲注(73) 1頁・4頁。

(94) 税資・前掲注(74) 1頁・23頁。

(95) 税資・前掲注(81) 1頁・12-13頁。

3 無償の財産移転（価値の移転）に該当するか否か

検討事例において、相続税法第9条の適用上、無償の財産移転又は無償の価値の移転に該当するか否かが争われたものとしては、定期預金、取引相場のない株式等及び米国カリフォルニア州の合有不動産権（ジョイント・テナンシー）に係る事例が存する。

○ 無償の財産移転（価値の移転）に該当するか否かについて言及した事例

| 区 分                 | 事 例 No.     |
|---------------------|-------------|
| 定期預金                | 1、10－1、10－2 |
| 取引相場のない株式等          | 4－1、4－2     |
| 合有不動産権（ジョイント・テナンシー） | 16－1、16－2   |

（1）定期預金

まず、事例No.1においては、夫名義の定期預金の満期による払戻金を納税者名義の定期預金としたことについて、納税者側は「夫の支払うべき生活費、交際費、医療費等を夫に代わって立て替えて支出してきたところ、この立替金の返済及び以後の立替金の先払いの趣旨で、夫名義の定期預金の満期による払戻金を納税者名義にしたものであって、対価を支払わなかったのではないから、その利益の享受は贈与ではない」との主張をしている<sup>(96)</sup>。これに対して、裁判所は、対価の支払の事実があるか否かを実態に基づいて判断しており、その結果として、相続税法第9条に基づき、納税者が対価を支払わずして上記金員に相当する利益を贈与により取得したことになるとの判断が示されている<sup>(97)</sup>。

次に、事例No.10においては、控訴審において、「納税者が母親から交付を受けた定期預金は、母親が亡夫から相続したものであり、納税者と母親との間で、母親が提供すべき金額の上限等について話し合いがされておらず、母親から納税者への資金移動の手続はすべて納税者が行っていること、

(96) 税資・前掲注(54) 188頁、林ほか・前掲注(55) 209頁。

(97) 税資・前掲注(54) 188－191頁、林ほか・前掲注(55) 209頁。



及び、納税者が、入金合計1億円を超える資金移動をしていることからして、母親と納税者の間で、母親が亡夫から相続した定期預金については、納税者が自由に利用できる旨の合意があったものと解するのが相当であり、これは、納税者が母親から対価を支払うことなく利益を受けたものと解すべきであって、相続税法9条により、納税者は同額の贈与を受けたものとみなされる」との判断が示されており<sup>(98)</sup>、個々の事実認定の積み重ねに基づき、相続税法第9条の適用は妥当であるとの判断がなされている。

## (2) 取引相場のない株式等

事例No.4においては、「第三者割当増資の割当を受けた納税者らの父親が、納税者らに対して、父親名義により新株を引き受けさせたことにより、父親は払込金額とその株式の時価との差額に相当する経済的利益を失い、納税者ら是对価の支払なくして同額の経済的利益を享受したものであるといえるから、納税者らは、右利益の価額に相当する金額を贈与により取得したとみなされる」との判断が示されている<sup>(99)</sup>。

## (3) 合有不動産権（ジョイント・テナンシー）

米国等においては、2名以上の者による不動産等の共同所有形態の一つとして「ジョイント・テナンシー」を認めており、この所有形態による不動産の所有者をジョイント・テナンツという。ジョイント・テナンシーは、一般的に合有不動産権と翻訳されているものの、我が国における「合有」とは概念が一致せず、各ジョイント・テナンツには「持分処分の自由」、「分割請求権」等が認められている。また、ジョイント・テナンツの一人が死亡すると、この持分は相続されず、生存している他のジョイント・テナンツに移転するという特色がある。こうしたジョイント・テナンシーが有効に成立するためには、①2名以上の者が同時に所有権を取得すること、②全員が同一の証書によって所有権を取得すること、③各自の持分が均等であること、④全員が財産全体を占有していることの4つの要件が充足され

(98) 税資・前掲注(73) 1頁・5－6頁。

(99) 税資・前掲注(59) 861頁・875－876頁。

ていなければならない、これらの要件を満たしていない場合には、ジョイント・テナンシーは創設されないこととされている<sup>(100)</sup>。

事例No.16 は、前節のとおり、我が国の納税者が米国カリフォルニア州に所在する不動産をジョイント・テナンシーによって、配偶者（被相続人）の資金で購入したことについて、相続税法第9条の適用の適否が争われた事例であるが、控訴審においては、第一審での判断と同様に、「本件において納税者は、亡夫と共に、ジョイント・テナンシーを創設して不動産を購入していることが明らかであるところ、ジョイント・テナンシーにおいては、各自の持分が均等であるとされているのであるから、ジョイント・テナンシー又はテナンシー・イン・コモン<sup>(101)</sup>の共同所有形態により本件不動産の権利の2分の1を取得したものと認めるのが相当であり、本件不動産の購入代金はすべて亡夫が負担したのであって納税者は、購入代金を負担することなく本件不動産を取得したものであるから、少なくとも、相続税法9条により、本件不動産の持分2分の1の価額に相当する金額、すなわち、本件不動産の購入代金の2分の1の金員を亡夫から贈与により取得したものとみなされる」との判断が示されている<sup>(102)</sup>。

#### 4 「著しく低い価額の対価」に該当するか否か

検討事例において、相続税法第7条及び第9条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当するか否かに当たって、判定するに当たっての基本的な考え方や、具体的な数値等を示して判定した事例は、次のとおりである。

##### ○ 「著しく低い価額の対価」に該当するか否かについて言及した事例

(100) ここのジョイント・テナンシー制度の概要については、税資・前掲注(83) 3頁を参照した。

(101) テナンシー・イン・コモン（共有不動産権）とは、米国における不動産等の共同所有形態の一つであり、2名以上の共有関係であるが、不動産全体の占有を共同にしているだけでよく、各自の持分はそれぞれ独立しており、各自の持分割合が均等である必要はない。共有者の一人が死亡した場合には、その者の持分について相続が開始するものの、生存共有者の権利には何らの影響も及ぼさないとされる。

(102) 税資・前掲注(84) 2頁・5－6頁。

| 区 分               | 事 例 No.                  |
|-------------------|--------------------------|
| 判定に当たっての基本的な考え方   | 5－1、5－2、6、8、11、<br>14－1  |
| 具体的な数値等を示して判定した事例 | 2、5－1、5－2、11、14－1、<br>15 |

(1) 判定に当たっての基本的な考え方

「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定に当たっての基本的な考え方については、例えば、事例No.5は以下のように示している。

「財産の譲渡が相続税法7条の規定にいう『著しく低い価額』による譲渡に該当するかどうかは、当該財産の譲渡の事情、当該財産の譲渡価額と相続税評価額との対比、同種の財産の市場価額の動向等を勘案して社会通念に照らして判断すべきものと解される。」<sup>(103)</sup>

こうした考え方は、従来からの考え方がほぼそのまま踏襲されており、事例No.6、8、11及び14－1においてもほぼ同様の説明がなされているが<sup>(104)</sup>、事例No.11においては、これに併せて、相続税法基本通達7－2《公開の市場等で著しく低い価額で財産を取得した場合》による取扱いについても言及しており、この取扱いは、「不特定多数の者の競争により当事者の恣意性を排除して決められた価額が、一般の取引価額よりも著しく低額だからといってその差額に対して贈与税を課することは適当でないと思われることから相続税法7条の規定を課税実務上制限したものにすぎない」との説明がなされている<sup>(105)</sup>。

(2) 具体的な数値等を示して判定した事例

上記(1)における基本的な考え方の下、「著しく低い価額の対価」に該当するか否かに当たって具体的な数値等を明示した事例は、次のとおりである。

(103) 税資・前掲注(61) 898頁・911頁。

(104) 税資・前掲注(63) 151頁・184－185頁、税資・前掲注(68) 2頁・22頁、税資・前掲注(74) 2頁・33頁、税資・前掲注(80) 2頁・27頁。

(105) 税資・前掲注(74) 1頁・23頁。

| 事例No. | 内 容                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2     | ○ 本件株式の取得は、従業員持株制度による売戻条件の履行として約定どおりの価額（1株50円）で譲り受けたもので、その売買価額も当事者間の自由意思による正常な取引価額であるから、「著しく低い価額の対価」による取得には当たらない旨の主張を納税者側はするが、本件株式には譲渡制限があったことから、経済原理的には、価額形成についていえば、株式の評価に当たって優先的に評価されるべき売買取引には当たらない <sup>(106)</sup> 。                                                                                                                                                             |
| 5     | ○ 職業上地価の動向に通じている納税者が、親子間において行った路線価の2分の1に満たない価額による土地取引は、社会通念に照らし、相続税法第7条に規定する「著しく低い価額」による譲渡に該当する <sup>(107)</sup> 。                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 11    | ○ 甲土地の時価は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、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ふべきである <sup>(108)</sup> 。                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 14－1  | ○ 売買契約時における各土地の時価（相続税法第7条にいう時価）は、課税庁の鑑定とおりであると認められるところ、売買契約における各土地の売買代金の合計額は時価の合計額の2分の1にも満たない上、各売買契約は、母からその法定相続人である子（納税者）に対して母所有の土地を譲渡するものであり、しかも、その決済方法は、譲渡人である母の銀行からの借入金を譲受人である納税者が引き受け、譲渡人に対する仮払金と相殺するなどとされていることなどにかんがみると、各土地の譲受けは、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」に該当するものといふべきであり、納税者は、各土地の時価と売買代金との差額に相当する金額について、これを母から贈与により取得したものととして、贈与税の納税義務を負うといふべきである <sup>(109)</sup> 。 |
| 15    | ○ 本件における株式の譲受価額は、財産評価基本通達の規定する純資産価額の5.7%ないし21.8%にすぎないから、本件の株式の譲受けは、相続税法第7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に当たる <sup>(110)</sup> 。                                                                                                                                                                                                                                                           |

## 5 相続税法第7条及び第9条における「時価」の意義

検討事例において、相続税法第7条及び第9条における「時価」の意義に

(106) 税資・前掲注 (56) 65頁・82—83頁、判時・前掲注 (56) 51—52頁。

(107) 税資・前掲注 (61) 898頁・911—912頁。

(108) 税資・前掲注 (74) 1頁・33頁。

(109) 税資・前掲注 (80) 1頁・34—37頁。

(110) 税資・前掲注 (81) 1頁・17頁。

ついで言及した事例は、次のとおりである。

○ 相続税法第7条及び第9条における「時価」の意義について言及した事例

| 区 分             | 事 例 No. |
|-----------------|---------|
| 相続税法第7条のみについて言及 | 2、3、15  |
| 相続税法第22条とあわせて言及 | 6、8、11  |

例えば、事例No.3においては、相続税法第7条にける「時価」の意義について、以下のように示している。

「 相続税法7条（低額譲渡）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格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。」<sup>(111)</sup>

こうした考え方は、従来からの考え方がほぼそのまま踏襲されており、事例No.2及び15においてもほぼ同様の説明がなされている<sup>(112)</sup>。

また、例えば事例No.6においては、相続税法第7条における時価と同法第22条《評価の原則》に規定する時価とは同一概念であるとの前提の下で、同法第22条に規定する「時価」の意義とあわせて、以下のような説明がなされている。

「 相続税法7条及び同法22条にいう時価とは、当該財産の取得の時にあって、そ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、すなわち、当該財産の客観的交

(111) 税資・前掲注(58)287頁・300頁、判タ・前掲注(58)182—183頁。

(112) 税資・前掲注(56)64頁・77頁、判時・前掲注(56)50頁、税資・前掲注(81)1頁・13頁。

換価値をいうものと解される。」<sup>(113)</sup>

こうした時価に関する考え方は、相続税法第 22 条に規定する時価の解釈を単独で捉えた場合においても同様の考え方が示されており、例えば、事例 No. 9 においては、「相続税法 22 条にいう『時価』とは、当該財産の取得の時にあって、その財産の現況に応じ不特定多数の当事者間において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、当該財産の客観的交換価値をいうものと解される」との解釈が示されている<sup>(114)</sup>。

## 6 財産評価の在り方

ある財産の移転が「著しく低い価額の対価」に該当するか否かに当たっては、前述のとおり、その財産の譲渡の事情や市場価額の動向等を勘案して社会通念に照らして判断すべきことが示されているが、その財産の本来の価額（時価）がいくらであって、その時価と譲渡価額の差額にどの程度の階差が生じているのかが重要な判断要素の一つとなることに変わりはない。また、無償の財産移転（価値の移転）として相続税法第 9 条の適用がなされる場合においても、移転した財産（価値）の価額をどのように評価するのかが重要な要素となる。したがって、前章にて指摘したとおり、相続税法第 7 条及び第 9 条の適用に当たっては財産評価の在り方と密接な関係を有することとなり、争訟の場面においても、相続税法第 7 条及び第 9 条の趣旨や適用の可否よりも、むしろ、その財産に適用される評価方法の適否を含む財産評価の在り方の方が主要な争点とされる場合が数多く見られるところである。

検討事例において財産評価の在り方に言及したものは以下のとおりであり、評価基本通達の合理性といった財産評価の総論的なものに言及したものと、各個別の財産に係る評価の在り方について言及したものとに区分することができる。

### ○ 財産評価の在り方について言及した事例

(113) 税資・前掲注 (63) 149 頁・180 頁。

(114) 税資・前掲注 (69) 2 頁・16 頁。

| 区 分            | 事 例 No.                      |
|----------------|------------------------------|
| 総論（評価基本通達の合理性） | 3、6、7-1、7-2、8、<br>9-1、9-2、15 |
| 土地（宅地）         | 11、14-2                      |
| 上場株式           | 3、6                          |
| 取引相場のない株式等     | 2、7-1、7-2、8、9-1、<br>9-2、15   |

（１）総論（評価基本通達の合理性）

検討事例において、相続税・贈与税における財産評価の在り方に関して、その総論的な部分に言及しているものについて見ると、いずれも、評価基本通達による画一的な評価を是認する一方、その例外として個別に評価することを認める場合も存することについて言及している。

例えば、事例No.6においては、「すべての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いから、これを個別に評価する方法をとった場合には、その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もあるから、課税実務上は、相続税法に特別の定めのあるものを除き、財産評価の一般的基準が財産評価通達により定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方式によって当該財産の評価をすることとされている。そして、右のようなあらかじめ定められた評価方法により、画一的に評価を行うことは、税負担の公平、効率的な租税行政の実現という観点からみて合理的であり、これを形式的に全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、租税平等主義にもかなうものである」としており、評価基本通達による画一的な評価の必要性について言及する一方で、「財産評価通達に定められた評価方法によるべきとする趣旨が租税平等主義にあることからすれば、財産評価通達に定められた評価方法を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、相続税法の趣旨及び財産評価通達の趣旨に反すること

となるなど右評価方法によることが不当な結果を招来すると認められるような事情がある場合には、財産評価通達に定める評価方法以外の他の合理的な方法により評価することが許されると解すべきである」としており、評価基本通達による画一的な評価の例外として個別に評価することを認める場合について言及している<sup>(115)</sup>。そして、個別に評価することが許されることの根拠として、評価基本通達の第6項《この通達の定めにより難い場合の評価》に求めている事例が存する。例えば、この点について、事例No.7-1は、「このことは、評価通達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。』と定められていることから明らかなというべきである」と述べており、「財産の価額の評価に当たっては、特別の定めのある場合を除き、評価基本通達に定める方式によるのが原則であるが、評価基本通達によらないことが相当と認められるような特別の事情がある場合には、他の合理的な時価の評価方式によることが許されるものと解するのが相当である」との解釈を示している<sup>(116)</sup>。

なお、事例No.7-2においては、評価基本通達に定められた画一的な評価方式によって財産の時価評価が認められることの結果として、「それは全ての納税者に等しく適用されるべきものであって、特定の納税者又は財産についてのみ財産評価基本通達に定める方式以外の方法によって評価することは、たとえそれが相続税法22条に定める時価としての評価に適合するものであったとしても、原則として許されず、納税者は、課税庁自身が財産評価基本通達に違背した時価の認定をしたと主張して、課税処分を争うことができるものと解するのが相当であり、他方、財産評価基本通達は、行政庁内部における一通達に過ぎず、国民に対して拘束力を有する法規としての性質を有するものではないから、納税者は、これに拘束されることなく、その他の方法によって時価を主張し立証して、財産評価基本通達に

(115) 税資・前掲注(63) 149-150頁・180-181頁。

(116) 税資・前掲注(64) 968頁・1032頁。



定める方法に基づいてされた課税処分を争うこともできるというべきである」との指摘をしているところである<sup>(117)</sup>。

## (2) 土地（宅地）

事例No.11においては、「財産評価基本通達 24-2（土地区画整理事業施行中の宅地の評価）で仮換地が指定されている場合には仮換地の価額によって評価するとしているが、仮換地指定が行われていない土地については、同通達上特段の定めはないので、従前の土地について適切な鑑定評価を行うべきである」と判断した上で、「贈与により取得した甲の時価判断について、土地区画整理事業区域内の更地取引の実例が少ないことから、建物付宅地の取引事例及び基準地の価格から建物付宅地の標準的画地の価格を求め、そこから甲土地の個別的要因及び甲土地が仮換地指定され建物用敷地として使用できるまでの間の減価を考慮して甲土地の価格を算定する手法が最も規範性が高く相当である」との判断が示されている<sup>(118)</sup>。

また、事例No.14-2においては、「課税庁が行った鑑定は、対象地の更地価格を求めるに当たり、比準価格、公示価格、収益価格を参酌したもので、収益価格を求めるに当たっては土地残余法により、賃貸経費は更地化に際しての費用も考慮したもので、その額も納税者の母の不動産所得用青色申告決算書上の1年当たり費目毎平均額と比べて特に過大とも過小ともいえないものであるし、更地価格からの貸家建付地減価率20%は、評価通達上の減価率と一致するなど適切なものといえる」との判断を示している。そして、「課税庁が行った鑑定は、個々の物件の特性を十分に勘案していない評価通達が定める方法に準拠したものである上、同鑑定が参酌したとする収益還元法は、更地価格を算定するための収益還元法であり、現に存在する建物を前提として計算されたものではなく、本件建物の撤去費用や賃借人の立退費用等、更地化に伴う減額要因を何ら考慮していない」との納税

---

(117) 税資・前掲注(66) 3頁・6頁、判時・前掲注(66) 21-22頁、訟月・前掲注(66) 1797-1798頁。

(118) 税資・前掲注(74) 1頁・27-28頁。

者側の主張に対して、裁判所は、「同鑑定は単に評価通達に依拠したといえるものではないし、その収益還元法の適用は、土地残余法により収益価格を算出したもので不動産鑑定評価基準に拠ったものとして妥当でないとはいえず、空室等による損失相当額や建物等の取壊費用積立金を経費として考慮した上で算出したものであるから、更地化に伴う減額要因を何ら考慮していないとはいえない」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている。

### (3) 上場株式

検討事例において上場株式の評価を巡って争われたものは2件存するところであるが、これらの事例は、いずれも、信用取引を活用した評価額の圧縮スキームに係るものである。

例えば、事例No.3においては、まず、上場株式の評価について、次のとおり、原則的な考え方が示されている。

「証券取引所における取引価格が毎日公表されている上場株式に関しては、本来、課税時期における証券取引所の最終価格が当該上場株式の客観的交換価値、すなわち、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そのものであるということが出来る。しかしながら、財産評価通達に基づいて評価することが予定されている相続、贈与による財産の移転が、主に夫婦間及び親子間などにおいて行われるような対価を伴わないものであり、特に相続は、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、証券取引所における上場株式の価格は、その時々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、こうした一時点における需給関係に基づく偶発的な価格によって偶発的な要因等によって無償取得した上場株式が評価される危険性を排除し、評価の安全を確保するため、右財産評価通達 169 は、課税時期における証券取引所の最終価格のみならず、ある程度の期間の最終価格の月平均額をも考慮して上場株式の評価を行

うこととしたものであると解することができる。」<sup>(119)</sup>

こうした原則的な考え方が示された上で、以下のとおり、信用取引を介在させた一連の取引を、専ら贈与税を回避するために仕組まれた取引であるとして、評価基本通達 169 の取扱いを形式的・画一的に適用することに否定的な判断を示している<sup>(120)</sup>。

「親族である納税者と甲との関係において甲が証券会社を通して上場株式を市場価格で購入し、他方、納税者が同一銘柄の株式の信用売りを注文した後に、納税者が市場価格を無視した低価格による売買で甲から取得した同株式で信用売りの決済を行ったという一連の取引は、市場価格と相続税評価額との間に相当の開差があることを利用して、専ら贈与税の負担を回避するために行われたものであるから、納税者と甲の間で売買された株式価格を財産評価通達 169 に基づき評価することは、偶発的な財産の移転を前提として、株式の市場価格の需給関係による偶発性を排除し、評価の安全性を図ろうとする同通達の趣旨に反することは明らかであり、経済的合理性を無視した異常な取引に同通達を形式的画一的に適用して財産の時価を評価することは、異常な取引を行うことなく財産の移転を行った者との間でも租税負担の公平を著しく害し、また、相続税法 7 条（低額譲渡）の立法趣旨に反する著しく不相当な結果をもたらすこととなるから、このような場合は、財産評価通達 169 に定める評価方法を形式的に適用することなく、本来的に上場株式の客観的な市場価格であることが明らかな証券取引所の公表する課税時期の最終価格による評価を行うことは合理性がある。」<sup>(121)</sup>

こうした、上場株式に係る評価額の圧縮スキームについては、評価基本通達による画一的な評価方式を適用しないとの判断が示されているところであり、上記（１）における財産評価の総論において裁判所が示したとお

(119) 税資・前掲注（58）288 頁・301 頁、判タ・前掲注（58）183 頁。

(120) もう一方の事例である No. 6 においても、ほぼ同様のスキームを用いている。

(121) 税資・前掲注（58）285—286 頁・303 頁、判タ・前掲注（58）183—184 頁。

り、財産評価に関する「原則」と「例外」の具体的な事例の一つと見ることができるとは。

#### (4) 取引相場のない株式等

取引相場のない株式等の評価に関する事例においても、上場株式に関する事例と同様に、評価基本通達に定められた取引相場のない株式等の原則的な各評価方式の正当性について説明しつつ、こうした原則的な取扱いに対して、専ら相続税・贈与税の負担を回避するために仕組まれた取引に対しては、評価基本通達の取扱いを形式的・画一的に適用することに否定的な判断を示している。検討事例において専ら相続税・贈与税の回避を目的に仕組まれた取引に該当するとされた取引は、いわゆる「A社B社方式」といわれるものである。

すなわち、純資産価額方式による取引相場のない株式等の評価に当たっては評価差額に対する法人税額等相当額が控除されるが、A社B社方式は、当該株式等の評価におけるこうした取扱いに着目して、借入金を出資して設立した法人（A社）の株式等を著しく低い価額で現物出資して別の法人（B社）を設立することなどにより、評価会社（B社）の株式等の評価に当たって評価差額を半ば意図的に創出し、法人税等相当額<sup>(122)</sup>を控除することによって評価額を圧縮する手法である<sup>(123)</sup>。

こうしたA者B社方式を巡っては、例えば、事例No.7-2は、「財産評価基本通達において取引相場のない株式等の評価に当たり法人税額等相当額を控除すべきものとされた趣旨は、株式等の所有を通じて間接的に資産を

(122) 法人税等相当額を算定するための割合は、現在（平成11年4月1日以降）、42%である。

(123) 平成6年の評価基本通達の改正において、評価会社の株式等を純資産価額方式で評価する場合に、その有する資産の中に現物出資により著しく低い価額で受け入れた株式等があるときは、原則として、その株式等に係る評価差額に対する法人税等相当額は控除しないこととされた。これにより、現在では、A社B社方式による評価額の圧縮策は制限されている。

なお、「評価差額に対する法人税額相当額の控除」の取扱いについての歴史的経緯等については、川口幸彦「租税回避への対応を含む財産評価のあり方—裁判事例等の分析を中心として—」税務大学校論叢61号298頁（2009）以下が詳しい。

所有している場合と個人事業主が個々の事業用資産を直接所有している場合との評価上の均衡を図ることにあるところ、この規定を利用して法人税額等相当額の控除を受けてから専ら相続税、贈与税等の租税回避を目的として、現物出資による会社を設立し、個人の財産を一時的に間接的な所有形態に変更することにより、ことさら評価差額を創出して贈与財産ないし相続財産の圧縮を図り、課税時期を経過するや、減資を行うなどして再び直接的な所有形態に戻して従前と同様の財産価額を回復させ、かつ、会社を解散した場合の清算所得に対する課税も行われなことを計画するような場合において、財産評価基本通達をそのまま形式的、画一的に適用して、取引相場のない株式等の評価に当たり法人税額等相当額を控除して課税標準を算出することは、およそ法人税額等相当額を控除すべきものとされた趣旨に反するばかりか、他の納税者との間での実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであり、このような場合における当該株式等の評価については、財産評価基本通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる特別の事情がある(財産評価基本通達6)ものとして、他の合理的な評価方式によって評価すべきこととするのが相当である」との解釈を示すとともに、「本件出資の時価の評価については、財産評価基本通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる特別の事情があるものというべきであり、財産評価基本通達を形式的画一的に適用することなく、他の合理的な評価方式によって評価すべきこととするのが相当である」との判断を示している<sup>(124)</sup>。

こうした、取引相場のない株式等に係る評価額の圧縮スキームについても、上場株式の場合と同様に、評価基本通達による画一的な財産評価を適用しないとの判断が示されているところであり、このスキームについても、上記(1)における財産評価の総論において裁判所が示したとおり、財産評価に関する「原則」と「例外」の具体的な事例の一つと見ることができ

---

(124) 税資・前掲注(66) 1項・3頁・11-12頁、判時・前掲注(66) 24-25頁、訟月・前掲注(66) 1805-1806頁。

る。

7 負担付贈与及び低額譲渡の取扱い

国側勝訴事例において負担付贈与通達の趣旨や在り方に言及したものは存しないが、個人間の対価を伴う取引による上場株式の移転について相続税法第7条の適用が争われた事例No.3において、「財産評価通達169（上場株式の評価）が、平成2年8月3日付直評12、直資2－203による改正により、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上場株式の価額は、課税時期の最終価格によって評価することとしたのは、こうした負担又は対価を伴う経済的取引行為については、一般の相続や贈与のような偶発的な無償取得であること等に配慮した評価上のしんしゃくの必要性がないことを明確にし、取得の動機いかんにかかわらず、本来的な時価の評価方法である課税時期の最終価格によることとしたものと解される」との解釈が示されているところである<sup>(125)</sup>。

8 租税法律主義等に反するか否か

検討事例においても、他の租税判例と同様に、租税法律主義等に反するか否かが争点の一つとされたものが存するところであるが、いずれの事例も財産評価にかかわるものである。

○ 租税法律主義等について言及した事例

| 区 分             | 事 例 No.                 |
|-----------------|-------------------------|
| 租税法律主義に反するか否か   | 2、3、7－2                 |
| 租税公平主義に反するか否か   | 2、3、7－1、7－2、<br>9－1、9－2 |
| 財産権の不可侵等に反するか否か | 3                       |
| 禁反言の法理等に反するか否か  | 3                       |

(125) 税資・前掲注(58) 288－289頁・303－304頁、判タ・前掲注(58) 184頁。

## (1) 租税法律主義

租税法律主義に反するか否かを巡っては、例えば、事例No.7-2においては、「納税者が採用した節税対策を否認する法律上の明文規定が存在しないのに、これを採用しなかった他の納税者に比較して課税額が低額になるからといって課税処分をすることは、租税法定主義に違反する」との納税者側の主張に対して、裁判所は、「本件は、納税者らの行った一連の行為を租税回避として税法上無視して課税しようとするものではなく、これら一連の行為が有効であることを前提として、本件出資の時価を評価しているにすぎない」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている<sup>(126)</sup>。

このように本事例においては、租税法律主義に反するとの納税者側の主張の根拠は節税対策を封ずる明文規定が存しないことに求めているが、上記の裁判所の判断にもあるとおり、本事例は本件出資の客観的かつ適正な時価自体が問題となっているものであったため、納税者側の主張は「失当であるように思われる」との指摘がなされている<sup>(127)</sup>。

## (2) 租税公平主義

租税公平主義（平等原則）に反するか否かを巡っては、前述のとおり、財産評価の在り方の総論においても争点とされていたところであるが、他の事例としては、例えば事例No.2は、「同一会社の株式について、同族株主か否かにより異なる評価方法をとることは法の前の平等に反する」との納税者側の主張に対して、裁判所は、「財産評価基本通達が、いわゆる純資産価額方式において、同族株主であるか否かにより異なる評価方法をとることとしていることは、経済的実益に応じて税負担を求めるものであり、公平の原則に反するものではない」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている<sup>(128)</sup>。こうした判断について、品川芳宣教授も、本事例の評釈において「取引相場のない株式については、当該株主の評価会社に対す

(126) 税資・前掲注(66) 1頁・13頁、判時・前掲注(66) 26頁、訟月・前掲注(66) 1808頁。

(127) 森富・前掲注(65) 241頁。

(128) 税資・前掲注(56) 64頁・80頁、判時・前掲注(56) 51頁。

る支配力の差によって異なった評価方法が採られたとしても、それは、不当であるというのではなく、むしろ実質的には平等な評価を意図したもので合理的であると解すべきであろう」<sup>(129)</sup>との見解を示しておられるところである。

### (3) 財産権の不可侵等

事例No.3においては、「本件売買契約に係る株式の評価についてのみ、財産評価基本通達を適用しないことは、租税法律主義、財産権の不可侵等に反する」との納税者側の主張に対して、裁判所は「右通達が行政上の先例として法律と同一の効力を有するものとも認められないし、右通達自体もこれによらない例外を認めていることから、租税法律主義又は憲法 29 条（財産権）に違反するものではない」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている<sup>(130)</sup>。

### (4) 禁反言の法理等

事例No.3においては、「本件売買契約に係る株式の評価についてのみ、財産評価基本通達を適用しないことは、禁反言の法理等に反する」との納税者側の主張に対して、裁判所は「禁反言の法理ないし信義則等の法の一般原理の適用は慎重に行わなければならないところ、納税者の主張は、要するに、実質的な租税負担の公平に反するような方法で租税負担の軽減ないし回避を享受し得る利益をいうにすぎず、そのような利益が法的に保護されるに値するものとはいえない」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている<sup>(131)</sup>。

## 第3節 国側敗訴事例からの検討

次に、第1節において掲げた検討事例のうち国側が敗訴した事例は3件存す

---

(129) 品川・前掲注 (57) 32 頁。

(130) 税資・前掲注 (58) 286 頁・304 頁、判タ・前掲注 (58) 184 頁。

(131) 税資・前掲注 (58) 286 頁・304—305 頁、判タ・前掲注 (58) 184 頁。



るところであるが、本節では、これら3件の事例について、その概要を改めて明示した上で、判示事項のうち前節において検討した国側勝訴事例との相違点等を中心に、考察することとする。

## 1 東京地裁平成17年10月12日判決（事例No.12）

本事例は、評価通達上の取引相場のない株式を個人間で売買した場合において、その売買価額が相続税法上の時価と比較して著しく低いとして同法第7条に基づくみなし課税に係る決定処分等が行われたため、その処分等の適否が争われたものである。

### （1）事例の概要

- ① 納税者（外国人）は、平成7年2月16日に、甲社の取締役会長乙から、甲社の株式63万株（発行済株式の6.6%、以下「本件株式」という。）を6,300万円（1株当たり100円）で購入する旨の売買契約を締結した（以下「本件売買」という。）。

また、納税者は、同年3月31日に、A銀行B支店（海外）から納税者の主宰法人名義で6,600万円を借り入れ、同日、A銀行C支店（国内）の乙名義の預金口座に譲渡代金を送金し、本件株式の名義変更を行った。

なお、本件株式は、評価通達に定める配当還元方式で評価すると1株当たり75円となる。

- ② 課税庁は、以下の事情が認められることを理由に、本件株式の評価は評価基本通達が定める配当還元方式により難しい事情があると認定した。

イ 納税者がD国における甲社総代理店の経営者として譲渡人一族と親密な関係にあること

ロ 株式取得資金の借入金を乙が債務保証をしていること

ハ 当該借入金の元本を納税者が返済していないこと

ニ 金融機関との売買実例からみて本件株式を著しく低い価格で譲渡する経済的合理性がないこと

ホ 本件売買は、乙の相続・事業承継対策として行われたものであるこ

と 等

そして、その上で、本件株式の時価は、乙とE銀行等外4社との売買価額5件の平均値から算定した1株当たり785円が相当であるから、納税者が本件株式を1株当たり100円で譲り受けた行為は、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」に該当するとして、贈与税の決定処分等を行った。

- ③ 納税者は、本件株式の評価において、評価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別な事情はないとして、所定の不服申立てを経て提訴した。

## (2) 検討

相続税法第7条における時価は、特別の事情が存しない限り、合理性が認められる評価基本通達上の評価額によらざるを得ないところ、本事例においてはそのような特別の事情が認められないとして、評価基本通達第6項を適用した本件決定処分等を取り消している。以下、主な争点とされた事項を中心に検討していくこととする。

### ① 相続税法第7条における「時価」の意義・財産評価の在り方

裁判所の判断に当たって、まず、相続税法第7条における「時価」とは、同法第22条に規定する「時価」と同じく、その財産の取得時における客観的交換価値のことというものと解されること、また、税負担の公平を著しく害する等の特別の事情のない限り、評価基本通達による画一的な評価額と同額か、又はこれを上回る対価をもって行われた財産の譲渡は、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」に該当しないものというべきであることとの解釈が示されている<sup>(132)</sup>。相続税法第7条における「時価」の意義や財産評価の在り方に関するこれらの解釈は、国側勝訴事例において示した解釈（前節5及び6（1））とほぼ同趣旨の内容となっており、これらに関する従前か

---

(132) 税資・前掲注(76) 1－2項・14頁。

らの解釈が維持されているといえる。

また、評価基本通達に定める取引相場のない株式等の評価方法である類似業種比準方式及び配当還元方式の在り方についても、その正当性及び合理性が示されているところである<sup>(133)</sup>。

したがって、本事例における主たる争点は、専ら、評価通達の定めに従って配当還元方式によって評価された本件株式の価額について、税負担の公平を著しく害する等の特別の事情が存するか否か、すなわち、評価基本通達第6項に規定する「著しく不適當」な場合に該当するか否かということとなる。

② 評価基本通達第6項に規定する「著しく不適當」な場合に該当するか否か

課税庁は、評価基本通達第6項を適用すべき理由について、上記(1)②に掲げる特別の事情があるとしたが、本判決では、以下のとおり、評価基本通達が定める配当還元方式の適用を否定できる特別の事情には該当しないとの判断を示している<sup>(134)</sup>。

| 区分 | 課税庁側の主張                                                                                        | 裁判所の判断                                                                                                                                                                                       |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| イ  | ○ 甲社の株式売買取引により納税者が取得した地位は、甲社の事業経営に相当の影響力を与えるものであり、配当還元方式が本来適用を予定している少数株主(同族株主以外の株主)の地位と同視できない。 | ● 納税者の甲社における株式の保有割合や、甲社においては株式の譲渡につき取締役会の承認を要することとされていることに照らせば、納税者は、譲渡人及びその親族らのような同族株主とは異なり、会社に対する直接の支配力を有さず、当面、配当を受領すること以外に直接の経済的利益を享受することのない少数株主であり、その取得及び保有する株式の評価につき、財産評価基本通達の定める配当還元方式が |

(133) 税資・前掲注(76) 2項・14-15頁。

(134) 税資・前掲注(76) 1項・15-19頁。

| 区分 | 課税庁側の主張                                                                                                                  | 裁判所の判断                                                                                                                                                                            |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    |                                                                                                                          | 本来的に適用されるべき株主に該当する。                                                                                                                                                               |
| ロ  | ○ 甲社の株式売買取引は、実質的には贈与に等しく、贈与税の負担を免れるため財産評価基本通達による評価額を上回ればよいとの基準で価格を定めたものにすぎず、このような場合にまで財産評価基本通達を形式的に適用すると租税負担の実質的な公平を害する。 | ● 売買価格が配当還元方式によって決定されたとしても、それが財産評価基本通達における原則的な評価方法である以上、不合理な価格決定の方法ということとはできないし、また、当該売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたということが、同売買取引が実質的に贈与に等しいとか、贈与税の負担を免れる意図が存したということに直ちににつながるものではない。 |
| ハ  | ○ 売買実例における甲社の株式の売買価格は客観的時価を適切に反映しており、配当還元方式による評価額はこれより著しく低額であるから、このこと自体が財産評価基本通達に定める評価方式によらない特別の事情に当たる。                  | ● 仮に他の取引事例が存在することを理由に、財産評価基本通達の定めとは異なる評価をすることが許される場合があり得るとしても、それは、当該取引事例が、取引相場による取引に匹敵する程度の客観性を備えたものである場合等例外的な場合に限られるところ、売買実例における甲社の株式の売買価額が客観性を備えたものであるとはいえない。                   |

本事例について、品川芳宣教授は、「本判決は、総則6項を適用した課税処分を初めて違法と認めて取り消したもので、注目すべき判決である。また、総則6項を適用した課税処分について従前の裁判例が全て適法と認めたこともあって、課税庁側の安易な総則6項の適用があるのではないかとという納税者側の懸念（予測可能性・法的安定性への懸念）もやや払拭したものとも考えられる」と本事例の意義について述べる一方、以下のように、本判決によって評価基本通達第6項の適用問題が全て解決されたわけではないと述べておられる。

「本判決は、本件売買実例における売買価額が客観性を備えたものでないことを理由に本件における特別の事情の存在を否定しているのであるが、そのことは、当該売買価額が客観性を備えることになると、本件決定処分が適法であることになる。すなわち、少数株主が所有する取引相場のない株式についても、配当還元価額以外の評価額（例えば、本件のような類似業種比準価額）によって評価し得ることにもなる。もともと、その客観性についても、現行の評価通達の規定を前提とする限り、……限定的に解さざるを得ないものと考えられる。

次に、T会社（甲社）のような将来公開会社となると期待されるような会社の株式については、現行の評価通達の定めがいささか硬直的であるとも考えられる。このような株式については、その将来性等からみて現在のような配当還元方式によって評価することが絶対に正しいとも言い難いわけであるから、いわゆる負担付贈与通達（平成元年3月29日付直評5）、所得税基本通達23～35 共9又は法人税基本通達9－1－13のように、実際の取引価額を重視した評価方法を採用する方がベターであるとも考えられる。」<sup>(135)</sup>

## 2 東京地裁平成19年8月23日判決（事例No.17）

本事例は、親族間で、評価基本通達の定めに基づき算定した土地を売買したことが相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当するとして同条に基づくみなし課税に係る決定処分等が行われたため、その処分等の適否が争われたものである。

### （1）事例の概要<sup>(136)</sup>

- ① X1とX2は母と子である。X1の夫でX2の父である甲は、平成13年8月23日に乙から東京都大田区所在の宅地（1㎡当たり51万2,000円）を4億4,200万円で購入した。また、X1が代表者であり、X2と

(135) 品川・前掲注(77) TKC税研情報48－49頁。

(136) 本事例の概要については、川口・前掲注(123) 342－343頁を参照した。

丙（甲とX 1の子）が全額出資しているA社は、同日、乙から本件土地の上の建物2棟を合計7,800万円で購入した。その後、甲は、本件土地を同族会社Aに賃貸し、本件土地の相続税評価額の6%相当額（1㎡当たりおおむね2万円）の賃料を受け取り、権利金は収受しなかった。

② 甲は、平成14年8月9日と15年8月14日にX 2と丙に対して、本件土地の持分（14年：8万5,775分の4,000、15年：8万5,775分の4,400）を贈与するとともに、平成15年12月25日、本件土地の持分8万5,775分の3万2,200をX 1に対し、代金8,902万円余（1㎡当たり27万6,480円）で売却するとともに、本件土地の持分8万5,775分の13,300をX 2に対し、代金3,677万円余（1㎡当たり27万6,480円）で売却した。なお、本件売買代金の算定根拠は、平成15年分路線価（1㎡当たり36万円）×奥行価格補正率（0.96）×（1－借地権割合（0.2））となっている。

③ 甲は、平成15年分の所得税につき、本件各土地の売買により1億1,611万円余の譲渡損が生じたとして、これを他の所得と損益通算して確定申告した。X 2は、本件土地の持分の贈与について平成15年分贈与税の申告をしたが、X 1及びX 2は本件土地の売買については贈与税の申告をしなかった。

④ Y（税務署長）は、X 1らの上記購入代金はいずれも相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当するとして、X 1に対しては平成15年分贈与税の決定処分等を、X 2に対しては同年分贈与税の更正処分等をした。X 1らは、所定の不服申立てを経て提訴した。

## （2）検討

### ① 相続税法第7条の趣旨及び適用範囲

裁判所の判断に当たって、まず、相続税法第7条の趣旨について、相続税の補完税としての性格を有する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生じる課税上の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との解釈がなされている。また、相

相続税法第7条の適用範囲について、「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」との解釈がなされている<sup>(137)</sup>。これらの解釈は、いずれも、国側勝訴事例において示した解釈（前節1及び2（1）（2））とほぼ同趣旨の内容となっており、これらに関する従前からの解釈が維持されているといえる。

### ② 相続税法第7条における「時価」の意義

本事例において、相続税法第7条における「時価」の意義について、「相続税法 22 条（評価の原則）にいう時価を相続税評価額と同視しなければならないとする必要はないから、そこにいう時価は、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」とし、続けて、「同法7条にいう時価と同法 22 条にいう時価を別異に解する理由はないから、同法7条にいう時価も、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」との解釈がなされている<sup>(138)</sup>。この解釈もまた、国側勝訴事例において示した解釈（前節5）とほぼ同趣旨の内容となっており、ここでも、従前からの解釈がほぼ維持されているといえる。

### ③ 「著しく低い価額の対価」の意義

本事例において、まず、相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定に当たっては、「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」との解釈がなされている<sup>(139)</sup>。これは、「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定に当たっての

(137) 税資・前掲注 (85) 2 項・6－7 頁、判タ・前掲注 (85) 187 項。

(138) 税資・前掲注 (85) 2 項・7－9 頁、判タ・前掲注 (85) 187－188 項。

(139) 税資・前掲注 (85) 2 項・9 頁、判タ・前掲注 (85) 188 項。

基本的な考え方について、国側勝訴事例において示された解釈（前節 4（1））とほぼ同趣旨の内容となっており、ここでも、従前からの解釈がほぼ維持されているといえる。

その一方で、そうした判定の前提とされる「著しく低い価額の対価」そのものの考え方については、以下のような解釈を展開している。

「 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。これは、・・・・、そもそも、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る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（る。）」<sup>(140)</sup>

上記の解釈では、相続税法第 7 条に規定する「著しく低い価額の対価」の意義を、その対価に経済合理性が欠如していることに求めているが、そうした結論に至る過程の中で、時価より「単に低い価額」という概念の存在を認め、その価額と時価との差額部分の経済的利益の取得を許容している一方、同条に対する反対解釈の結果、その経済的利益については贈与税等の課税対象からは除外していることとなる。

---

(140) 税資・前掲注 (85) 9 頁、判タ・前掲注 (85) 188 項。



## ④ 「著しく低い価額の対価」に該当するか否か

本事例においては、上記に示すとおり、相続税法第7条に規定する「著しく低い価額の対価」に該当するか否かを判定する場合の基準となる同条に規定する「時価」は、相続税評価額ではなく、あくまでも客観的交換価値であると判示し、また、その判定に当たっても、取引に内在する諸事情を総合的に勘案し、社会通念に従って個別に判定すると判示しており、これらに関する従前からの解釈を維持している。しかし、実際の判定の場面においては、「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相続税評価額が時価の80%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」との判断を示しているが、以下に示すとおり、結局のところ、時価の80%程度の取引であることなどを根拠として、「著しく低い価額の対価」に該当するとはいえないとの判断を示している<sup>(141)</sup>。

| 区分 | 課税庁側の主張                                                                                                                          | 裁判所の判断                                                                                                                                                   |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| イ  | ○ 相続税評価額が地価公示価格と同水準の価格の約80%であることからすると、地価が安定して推移している場合や上昇している場合には、この開差に着目し、実質的には贈与税の負担を免れつつ贈与を行った場合と同様の経済的利益の移転を行うことが可能になるものであり、こ | ● 仮に時価の80%の対価で土地を譲渡するとすれば、これによって移転できる経済的利益は当該土地の時価の20%にとどまるのであり（換価することまで考えれば、実際の経済的利益はそれよりさらに低くなるであろう。）、「贈与税の負担を免れつつ贈与を行った場合と同様の経済的利益の移転を行うことが可能になる」とまでい |

(141) 税資・前掲注(85) 1-2項・9-11頁、判タ・前掲注(85) 189項。

| 区分 | 課税庁側の主張                                                                                        | 裁判所の判断                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    | <p>のことが租税負担の公平の見地から相当でないことは明らかである。</p>                                                         | <p>えるのかはなはだ疑問である上、そもそも課税庁の主張は、相続税法第7条自身が「著しく低い価額」に至らない程度の「低い価額」の対価での譲渡は許容していることを考慮しないものである。</p>                                                                                                                                                                               |
| ロ  | <p>○ 「著しく低い価額」の対価に当たるか否かは、単に時価との比較（比率）のみによって決するものではなく、「実質的に贈与を受けたと認められる金額」の有無によって判断すべきである。</p> | <p>● 相続税法第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ず、また、この基準によるとすれば、時価よりも低い価額の対価で譲渡が行われた場合、客観的にみて譲受人は譲渡人から一定の経済的利益を無償で譲り受けたと評価することができるのであるから、そのすべての場合において実質的に贈与を受けたということにもなりかねず、単なる「低い価額」を除外し「著しく低い価額」のみを対象としている同条の趣旨に反することになる。</p> |
| ハ  | <p>○ 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、当事者の一方が他方の負担の下に多額の経済的利益を享受したか否かによって判断すべきである。</p>            | <p>● 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は趣旨が明確でなく、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」の対価でなくとも課税する趣旨であ</p>                                                                                        |

| 区分 | 課税庁側の主張                                                                                        | 裁判所の判断                                                                                                                                              |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    |                                                                                                | <p>るとすれば、相続税法第7条の文理に反するというほかなく、また、時価の80%程度の水準の対価であれば、上記の意味での「第三者」との間で売買が決して成立し得ないような対価であるとまでは断言できない。</p>                                            |
| 二  | <p>○ 財産の譲受の状況の一要因である「個々の取引の意図、目的その合理性」が、相続税法第7条の「著しく低い価額」に当たるか否かを判断する際の一事情として考慮されるべきものである。</p> | <p>● 取引の意図、目的、合理性といった事情を考慮するとなると、結局、当事者に租税負担回避の意図・目的があったか否かといった点が重要な考慮要素になると思われるが、同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り、同主張は同条の趣旨に反することになる。</p> |

#### ⑤ 負担付贈与通達の取扱い

本事例においては、本件各売買には負担付贈与通達が適用される結果、相続税法第7条が適用されることとなるとの課税庁側の主張を受け、負担付贈与通達の内容について検討している。

まず、負担付贈与通達1の取扱いについては、「負担付贈与通達1にいう『通常の取引価額』とは、時価すなわち客観的交換価値のことを意味するものと解される。原告らは、土地について相続税評価額によらずに『通常の取引価額』を基準として評価すること自体許されないとし、したがって同通達は違法であると主張する。この点については、……相続税法7条にいう時価は客観的交換価値のことを意味するのであるから、原告らの主張は採用することができない」と判示し、相続税法第7条の観点から見る限り、負担付贈与通達1の取扱いは正当であるとの判断を示している<sup>(142)</sup>。

(142) 税資・前掲注(85)3項・17頁、判タ・前掲注(85)193項。

一方、負担付贈与通達2の取扱いについては、同通達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（相税7条）の趣旨にそったものとはいいい難いし、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」と判示し、その正当性に疑問を投じた上で、「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」と判示している<sup>(143)</sup>。しかし、本事例への適用の可否については、「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、本事例における負担付贈与通達2の適用を否定している<sup>(144)</sup>。

### 3 東京高裁平成20年3月27日判決（原審：東京地裁平成18年2月22日判決）（事例No.13）

本事例は、医療法人の跛行増資について、増資に伴う経済的利益（出資持分の含み益）が認められるとして相続税法第9条に基づくみなし課税に係る決定処分等が行われたため、その処分等の適否が争われたものである。

#### （1）事例の概要<sup>(145)</sup>

- ① X1が理事長を務める医療法人甲（以下「本件法人」という。）は持分の定めのある社団医療法人であるが、その持分は創業者Aが98口、Aの長女（X2）の夫であるX1が12口を保有しており、全出資口数は110口であった。

(143) 税資・前掲注(85) 3項・17頁、判タ・前掲注(85) 193項。

(144) 税資・前掲注(85) 3項・17頁、判タ・前掲注(85) 193項。

(145) 本事例の概要については、川口・前掲注(123) 330—332頁を参照した。

- ② 本件法人は、平成9年5月24日、定時社員総会において本件法人の財産を基本財産と運用財産とに分けること等を内容とする定款変更を可決し、県知事より定款変更の認可を受けた。

また、平成10年5月30日の定時社員総会において、(イ)本件法人の出資口数を110口から90口増資して200口とすること(以下「本件増資」という。)、(ロ)本件増資の引受者及び引受口数をそれぞれX1が23口、X2が23口、長女X3が22口及び長男X4が22口(以下、本件増資に係る納税者の出資を「本件出資」という。)とすることが承認され、X1らはそれに応じて本件出資1口当たり50,000円を払い込んだ<sup>(146)</sup>。

- ③ 課税庁は、本件増資により、増資を引き受けなかったX1の義父である訴外Aから増資を引き受けたX1ないしX4への経済的利益<sup>(147)</sup>の移転があったと認定し、この経済的利益の移転は相続税法第9条に規定する利益の享受に当たり、同条の規定によりX1らは経済的利益の価額に相当する金額を訴外Aから贈与により取得したものとみなされるとして、平成10年分贈与税の決定処分等を行った。X1らは、これらの処分不服があるとして、所定の不服申立てを経て提訴したが、原審がこれを棄却する旨の判決をしたため、X1らはこれを不服として控訴した。

(146) 本件法人の増資前後の出資の状況は次表のとおりである。

| 出 資 者 | 増資前口数 | 増資後口数 | 増加口数 |
|-------|-------|-------|------|
| X 1   | 12 口  | 35 口  | 23 口 |
| X 2   | 0 "   | 23 "  | 23 " |
| X 3   | 0 "   | 22 "  | 22 " |
| X 4   | 0 "   | 22 "  | 22 " |
| 訴外A   | 98 "  | 98 "  | 0 "  |
| 計     | 110 口 | 200 口 | 90 口 |

- (147) 本件増資の結果、本件法人の出資1口当たりの評価通達による評価額は、本件増資前の6,856,700円から3,793,685円となり、X1ないしX4が受けた経済的利益の価額の計算は以下のとおりとされた(算式：増資後の出資の価額－増資前の出資の価額－増資時の払込額)。

- ・ X 1 : 3,793,685円×35口－6,856,700円×12口－50,000円×23口＝49,348,575円
- ・ X 2 : 3,793,685円×23口－6,856,700円×0口－50,000円×23口＝86,104,755円
- ・ X 3 : 3,793,685円×22口－6,856,700円×0口－50,000円×22口＝82,361,070円
- ・ X 4 : X 3と同じ。

## (2) 原審での判断

本事例の原審における主な争点としては以下の①から③までのとおりであり、そのいずれにおいても、国側の主張が受け入れられている。

- ① 非営利性や公益性という本件法人の特質が認められる場合には、本件出資について相続税法第9条の適用は排除されるか否か

相続税法第7条及び第9条の適用の適否を巡っては、前節の国側勝訴事例においては、贈与意思の有無（錯誤）、租税回避目的の有無との関係及び親族以外の第三者間の取引との関係といった、いわば当事者に帰属する事由を根拠として争われたもののみであったが、本事例においては、対象財産そのものの有する性格を根拠として争われたものである。

すなわち、本事例において納税者側は、医療法人に公益性が認められることを理由に相続税法第9条を適用することはできない旨主張していた。これに対して裁判所は、「相続税法その他の法令において医療法人の出資者が増資により取得した経済的利益を非課税とする旨の規定はなく、医療法人については、剰余金の配当が禁止されている（医療法54条）等の特殊性は指摘できるものの、法人に対する課税といった面からみても法人税法上は普通法人とされているのであり、増資による経済的利益の移転という局面をみれば、営利法人の場合と特段異なった事情があるともいい難く、医療法人の増資による経済的利益の移転を非課税とすべき理由はない」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている<sup>(148)</sup>。

- ② 本件出資は、相続税法第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該当するか否か

### イ 財産評価の在り方

本事例においては、「本件出資に伴って経済的利益の移転があったと認め得るか否か、また、それが相続税法9条に規定する『著しく低い

---

(148) 税資・前掲注(78) 1頁・15-16頁。

価額の対価で利益を受けた場合』に該当するかどうかを判断するためには、その前提として、本件増資前後における本件法人の出資持分を評価することが必要となる」として、本件出資の評価の在り方について検討している。

すなわち、本件の医療法人の出資持分の価額の評価については、まず、「医療法人を退社した社員はその出資額に応じて退社時の運用財産の払戻しを請求することができる旨及び医療法人の解散時の基本財産は国若しくは地方公共団体に帰属し、運用財産がある場合には同様に配分する旨が定款に定められているとしても、総会の承認を受ければ出資持分の譲渡は可能であり、その金額についての制限はなく、また、社員が死亡した場合には、その出資持分は相続されるとされているのであるから、医療法人の出資持分が一定の交換価値を有することは明らかであり、医療法人に運用財産のほかに基本財産が存在する以上は、運用財産のみを基にして出資持分の評価をすべき理由はない」との判断が示されている<sup>(149)</sup>。

そうした判断の下、財産評価の在り方として、評価基本通達の合理性について前節の国側勝訴事例において示された解釈と同様の解釈を示した上で、評価基本通達 194－2《医療法人の出資の評価》では持分の定めのある社団医療法人の出資の評価は、取引相場のない株式の評価に準じて評価することとされていることについて、「評価通達 194－2は、医療法人については剰余金の配当が禁止されている等、株式会社と異なる面はあるものの、医療法人の行う医療事業の内容や経営形態に関し、特に一般の個人開業医と異なったものを要求されているわけではなく、一般の私企業とその性格を異にするものではないと認められることから、一般の中小企業の株式の評価方法との権衡を考慮して定められたものと説明されており、この点に特段不合理な点は見

---

(149) 税資・前掲注(78) 1頁・16頁。

受けられない。そして、医療法人については、事業により利益を上げ、資産を有するという点においては、特に一般の営利企業と異なるものではないし、医療法人に原告らが主張するような特質があるとしても、その点が、出資持分の評価において特段の配慮を要し、営利企業の株式と同様には評価できないとするまでのこととは認められない」との判断が示されている<sup>(150)</sup>。

ロ 「著しく低い価額の対価」に該当するか否か

本事例においても、上記イにおいて示した判断の下、国側勝訴事例の場合と同様に、「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判断に当たって、具体的な数値等を明示している。

すなわち、本事例においては、増資後における医療法人の出資持分の評価額は1株当たり379万3,685円であるところ、納税者は、これを75分の1以下の価額である5万円の対価で取得したのであるから、相続税法第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該当するとの判断が示されている<sup>(151)</sup>。

③ 本件出資による所得があるとすれば、所得税法上の一時所得として課税されるべきか否か

前節の国側勝訴事例からの検討において示したとおり、相続税法第9条の適用上、無償の財産移転又は無償の価値の移転に該当するか否かが争われた事例としては、定期預金や非上場株式などに係るものがあつたところであるが、本事例においては、そうした同法第9条を適用の適否に波及して、所得税法上の一時所得に該当するか否かについて争われている。

すなわち、本事例において納税者側は、医療法人の増資による経済的利益の移転に対しては贈与税ではなく所得税（一時所得）が課税されるべきであるとの主張をしていたが、裁判所は、「本件医療法人は株式会

(150) 税資・前掲注(78) 2頁・18頁。

(151) 税資・前掲注(78) 1頁・18頁。



社であれば同族会社に該当するから、医療法人の増資による経済的利益の移転に対しては相続税法 9 条の適用があり贈与税が課税される」との判断を示しており、納税者側の主張を退けている<sup>(152)</sup>。

### (3) 控訴審での判断

一方、控訴審においては、専ら、本件医療法人の出資の評価方法の在り方のみを争点としている。

#### ① 時価の意義

裁判所は、まず、相続税法第 22 条における時価の意義について、最高裁平成 15 年 6 月 26 日判決<sup>(153)</sup>を引用し、「同条にいう時価とは、課税時期において正常な条件の下に成立する当該財産の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。……同条にいう時価の意義は上記のとおりに解すべきであるから、財産評価基本通達の定める評価の基準によって財産の評価がされ、これに基づいて課税処分がされた場合であっても、上記の評価がされるについて採られた前提が客観的な事実と異なるなどの理由により、上記の評価による価格が客観的な交換価値を上回るときには、当該課税処分は違法となると解するのが相当である」との従前からの解釈を明示している。

#### ② 財産評価の在り方（医療法人の出資）

こうした相続税法第 22 条における時価の意義を明示した上で、本件医療法人の出資の評価については、以下のイからハまでに示す事由にかんがみると、「本件出資当時の本件法人の出資 1 口当たりの客観的な交換価値を算定するに当たっては、取引相場のない株式を評価するについて採られている類似業種比準方式が算定要素とするもののうち配当金額及び年利益金額を考慮する合理性は見いだし難く、基本財産と運用財産とを区分しない同業者を標本として類似業種比準方式によりその交換

(152) 税資・前掲注 (78) 1 頁・19 頁。

(153) 判例タイムズ 1127 号 276 頁 (2003)、判例時報 1830 号 29 頁 (2003)、最高裁判所民事判例集 57 巻 6 号 723 頁、最高裁判所裁判集〔民事〕210 号 167 頁、裁判所時報 1342 号 1 頁、判例地方自治 246 号 65 頁。

価値を算定することもその前提を欠くものと言うべきであり、基本財産と運用財産とを区分せずに純資産価額方式によってその交換価値を算定することもその前提を欠くものというべきであって、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額、実際の出資金額等を考慮して本件出資当時の本件法人の出資 1 口当たりの評価額を算定すべきである」との判断を示している。

イ「 本件法人の社員は、退社した場合に本件法人の運用財産についてその出資額に応じて払戻しを請求することができると共に、本件法人が解散した場合に残余財産中の運用財産についてその出資額に応じて分配を受けることができることとしているのであるから、本件出資当時の本件法人の出資 1 口当たりの客観的な交換価値を算定するために本件法人の所有財産の価値を考慮するに当たっては、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額を基準とするのが相当であり、基本財産と運用財産とを区分しない純資産価額を基準とするのは相当とはいいい難いこと」

ロ「 本件法人と同様に、その所有財産等を基本財産と運用財産とを明確に区分し、財産目録その他の計算書類、会計帳簿上明確に区分して管理している社団たる医療法人で出資持分の定めのあるもの等、本件法人の出資持分を評価する上で参考とすることができる医療法人その他の法人の適切な実例は、本件全証拠によっても見いだし難いこと」

ハ「 医療法第 54 条が医療法人は剰余金の配当をしてはならないと規定していること」

そして、課税庁が上記の評価に基づいてした本件各処分は、相続税法第 9 条所定の要件を欠くものであり、違法であるというべきであるとの判断を示している。

#### (4) 検討

上記のとおり、原審では種々の争点について検討していたのに対して、

控訴審では、専ら、本件の医療法人の出資の評価の在り方についてのみ検討し、その結果、課税庁が上記の評価に基づいてした本件の決定処分等は、相続税法第9条所定の要件を欠くもので違法であるとの判断をしている。この点について、水野忠恒教授が「しかしながら、同上東京高裁判決は、定款を重視するあまり、評価の問題から基本財産とされる金額を除外したため、本件の事案が、増資による有利発行による持分利益の移転があること、つまり、相続税法9条のみなし贈与の問題があることをまったく無視してしまっている。敷衍するならば、増資により、相続税法9条の規定するのみなし贈与の問題の可能性があるにもかかわらず、変更した新定款のみを根拠にして、のみなし贈与の問題を論ずることをしなかったのは大きな誤りであるといわなければならない」<sup>(154)</sup>と述べておられるとおり、原審における争点が抜け落ちてしまっている感が否めないと考える。

## 第4節 小括

以上、相続税法第7条及び第9条の適用を巡る近年（平成元年以降）の裁判事例について、国側が勝訴した事例及び敗訴した事例の別に、課税庁及び納税者双方の主張並びにこれらの主張に対する裁判所の判断についての検討・分析を試みた。

まず、国側勝訴事例については、第2節にて考察したとおり、相続税法第7条及び第9条の適用に際して、贈与意思の有無や租税回避目的の有無を問わないこと、「著しく低い価額の対価」であるか否かの判定に当たっては社会通念に照らして個別に判断することや、これらの規定における「時価」の意義などに関する解釈が示されているが、いずれも、これらの規定に関する従前からの解釈がほぼ維持されているといえる。また、これらの規定と財産評価との関係においては、評価基本通達における財産評価の有する評価基準制度としての性格

---

(154) 水野・前掲注(79) 374—375頁。

から、評価基本通達による取扱いを画一的・形式的に適用すると、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害する場合は存するとの判断がなされており、これについても、従前からの解釈や取扱いがほぼ維持されているといえる。

一方、国側敗訴事例については、事実認定の部分で敗訴したものの相続税法第7条及び第9条の適用に関する従前の解釈に変更を来すものではないものがある一方、「著しく低い価額の対価」に関する解釈や財産評価との関係の在り方など、今後、これらの規定に関する従前の解釈や取扱いに変更を来す可能性の含む判断がなされたものも存するところである。

## 第4章 相続税法第7条及び第9条の適用範囲を巡る論点と方向性

相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方を主題とする本稿においては、まず、相続税法における「みなし規定」の類型や必要性について整理し、相続税法第7条及び第9条を含む相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造等の考察やこれらの規定の適用を巡る近年の裁判事例の検討・分析を行ってきたが、本章においては、こうした前章までの考察を通じて明らかとされる現行の相続税法第7条及び第9条の適用範囲を巡る主な論点について、その検証をするとともに、解決に当たっての今後の方向性や対応策について考察することとする。

### 第1節 論点の検証

現行の相続税法第7条及び第9条の適用範囲について、前章までの考察を通じて明らかとされる主な指摘や問題点としては、次のようなものがある。

#### 1 現行の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造に基因する批判

相続税法第7条及び第9条を含む現行の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造については、第2章において、生命保険金や信託に関する権利など、これらの規定以外の種々のみなし課税制度について、背後にある法制度や社会・経済状況の変化等に対応して各々課税すべき対象を特定し、その課税対象の性質に応じて課税すべきタイミングを定めていること、こうした他のみなし課税制度の対象範囲の変更が反射的に相続税法第9条の対象範囲に影響を与えることを指摘した。

本来、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度による対応は、第1章における考察を踏まえれば、課税すべき対象が生み出される

ごとに、個別に対応すべきと考えるところ、そうした個々のみなし課税の規定を包含し、あらゆる無償・低額による受益を課税対象とする相続税法第9条の規定は、従来から、規定としてあまりにも漠然としており租税法律主義（課税要件法定主義、課税要件明確主義）に反するとの批判がなされている。

例えば、北野弘久編『コンメンタール相続税法』では、相続税法第9条の規定について、以下のような批判がなされている。

「本条は、いわゆる『その他の利益の享受』といった概念からして、無償もしくは著しく低い価額の対価で受ける利益については全部に贈与税もしくは相続税の課税対象にするという、租税回避行為を防止するために規定された税法上の概括条項のすぐれて顕著な事例の一つであるといえる。

ところで、税法関係を全面的に支配する基本原理が租税法律主義の原則（憲法30条、84条）であることについては多言を要しないものと思われるが、一般に、この原則は、二つの観点から、すなわちその一は課税要件等法定主義の観点から、その二は税務行政の法律適合性の観点から展開することが可能である。このような前提にたつて、ここで具体的にこの原則から析出できる法理論的諸要請のうち本条と関連して特に強調しておかねばならない点を述べておくならば、“租税法律主義は税法の解釈適用のレベルにおいてその恣意性を排除する”といった要請をクローズ・アップしておく必要がある。このことから、税法領域においては、当然に、不確定概念、概括条項等の導入は禁止される（・・・・）。したがって、本条のような、いわゆる租税回避行為（Steuerumgehung, tax avoidance）を防止するために設定された税法上の概括条項（Generalklausel）としての意義を有する『その他の利益の享受』というような規定は、租税法律主義の要請に反するものといわねばならない。」<sup>(155)</sup>

第1章にて考察したとおり、みなし規定は、本来、Aということとは元来性質の異なるBということとを、ある特定の法律関係においては同一に見ると

(155) 北野弘久編『コンメンタール相続税法』〔石村耕治〕78-79頁（勁草書房、1974）。

いうことであるが、相続税法第9条の場合、他のみなし規定との関係でバスケット・クローズとしての機能を有しているがため、こうした機能に基因して、相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る他のみなし課税制度の規定とは異なり、その対象とする法律関係は自ずと広範なものとなる。租税法律主義に反するとの上記の批判も、こうした相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る他のみなし課税制度を含む全体の構造に基因するものであるといえる。一方、所得税や法人税においては、本来は所得の帰属に関する実質課税の原則を謳った所得税法第12条及び法人税法第11条の規定が、所得の帰属から拡張して租税法全体に適用される大原則であると考えられ、その拡張傾向を批判する論調が存することは、第1章にて考察したとおりであるが、所得税法第12条や法人税法第11条のような実質課税の原則を謳った規定が存在しない相続税法においては、この相続税法第9条の規定が、所得税法第12条や法人税法第11条と同様の機能を果たしている面もあるものと考えることができる。そして、こうした批判を受け、租税回避に対しては、実質課税の原則の適用はきわめて限られた範囲において適用されるべきで、その適用から外れるものに対しては、「みなし規定」(立法化)によって課税関係を明確にすべきであるとの指摘が存することも第1章にて考察したとおりであるが、こうした批判や指摘に従うこととなると、相続税法第9条そのものに限って言えば、こうした包括的な規定が存在すること自体が、課税の明確化は図られてはいないということとなり、バスケット・クローズとしての機能を有する包括的なみなし規定の立法化は許されないということになる。

しかし、第2章において考察したとおり、相続税法第9条以外の個々のみなし課税制度の対象範囲の変更が反射的に同法第9条の対象範囲に影響することから、こうしたみなし課税制度全体の構造を維持している限り、例えば、昭和37年の民法改正において特別縁故者に対する相続財産の分与制度が創設されたことに対応して昭和39年の税制改正において同制度に係るみなし課税制度が新設されたことや、平成18年における信託法の全文改正に対応して平成19年の税制改正において信託に関する権利に係るみなし課税制度が

見直されたことに見られるように、他のみなし課税制度をその時々社会・経済状況の変化等に対応して不断の見直しを講じていくこと、場合によっては新たなみなし課税制度を講じていくことを通じて、同法第9条の適用範囲は自ずと限定され、洗練されていくこととなる。したがって、こうした取組みが上記の批判を緩和することに繋がるものと考ええる。

なお、現行の相続税法においては、課税対象の発生形態とその帰属主体の属性との対応関係にズレが存在するという、他の税目には見られない、こうしたみなし課税制度が必要とされる構造的ともいえる要因がそもそも存在していることを再認識する必要があることを、ここで併せて指摘しておきたい。

## 2 贈与意思・租税回避目的の有無と相続税法第7条及び第9条の適用の可否

相続税法第7条及び第9条の適用に際しては、当事者に贈与の意思や租税回避目的の有無を問わないこととされていることは第2章において述べたとおりであり、これらの規定の文言の文理解釈上からも明らかであるといえるが、生前贈与による相続税回避を防止するという相続税の補完税としての贈与税の性格を根拠に、当事者に贈与の意思や租税回避目的が存しない場合には、これらの規定は適用されないとの主張がなされることがある。前章における国側勝訴事例の検討においても、当事者に贈与の意思や租税回避目的が存しない場合には相続税法第7条及び第9条を適用することはできないとの主張をしたものが比較的多く存在（事例No.2、7、9、10、11、14）していたが、いずれの事例においても、裁判所はこれらの規定の適用を認めており、従前からの考え方が維持されていることを明示したところである。

一方、国側敗訴事例である東京地裁平成19年8月23日判決（事例No.17）においても、前章にて考察したとおり、相続税法第7条の趣旨及び適用範囲に関する解釈において、従前からの解釈を踏襲し、「租税回避の意図・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」との解釈が示されている。ところが、対象財産の譲渡が相続税法第7条に規定する「著しく低い価



額の対価」に該当するか否かを判断するに際しては、「個々の取引の意図、目的その合理性」を一事情として考慮すべきとの課税庁側の主張に対して、裁判所は、「同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り、同主張は同条の趣旨に反することになる」との判断を示しており、課税庁側の主張を退けている。

こうした判断は、贈与の意思や租税回避目的といった納税者側の主観的意図についての判断の必要性を否定し、相続税法第7条の要件事実として不要であるとの判断を示したものであるといえる。いわば、贈与の意思や租税回避目的の有無を問わないという、相続税法第7条の適用に関していれば積極的に捉えることができる解釈が、課税庁側にとって逆手に取られた形になってしまっているといえる。しかし、この点に関して、伊藤義一教授が「要件事実として不要であるということと、これがあることを判断の際の一事情として考慮するということは矛盾しない」<sup>(156)</sup>と指摘しておられるように、贈与の意思や租税回避目的の存在を相続税法第7条の適用の際の判断の補強材料の一つとすることは、なんら差し支えないものと考えることができる。

### 3 第三者間との取引における相続税法7条及び第9条の適用の可否

相続税法第7条及び第9条の適用をすべき者は、贈与者や遺贈者と親族関係にあるといった、これらの者との特殊関係を有する者のみならず、特殊関係を有さない第三者においても適用され得ることは、これらの規定の文言の文理解釈上からは明らかであるといえるが、上記2の場合と同様に、生前贈与による相続税回避を防止するという相続税の補完税としての贈与税の性格を根拠に、推定相続人に該当しない第三者との取引においてはこれらの規定は適用されないとの主張がなされることがある。前章における検討事例のうち、親族以外の第三者との取引において相続税法第7条は適用されないとの主張を納税者側がしたのは2件（事例No.11、15）あったが、前章において

---

(156) 伊藤・前掲注(86)18頁。

明示したとおり、いずれの事例においても、裁判所は、第三者間との取引における相続税法第7条の適用を認めている。そして、事例No.11（さいたま地裁平成17年1月12日判決）に引き続き事例No.15（東京地裁平成19年1月31日判決）が出された状況を、品川芳宣教授は、「いわゆる第三者間取引であっても、当該取引における対価と当該財産の時価に著しい乖離が存する場合には、相続税法7条の適用があり得ることが、裁判所の考え方として固まったとも言える。もっとも、このような考え方は、これらの判決によって固まったというよりも、従前の裁判例においても、相続税法7条の適用は、『当該財産の譲受けの事情、当該譲受けの対価、当該譲受け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である』旨、解されていたわけであるから、それが具体的に示されたものとも考えられる」<sup>(157)</sup>と述べておられるところである。

このように、裁判例では、第三者間との取引であっても相続税法第7条及び第9条の規定の適用を認めているが、こうした第三者間との取引においても親族間との取引と区別することなく、相続税法第7条及び第9条を適用することに対しては、従来から批判的な意見が見受けられるところであり、例えば、小池政明氏は、事例No.11に関連して、「純然たる贈与つまり無償の財産移転の場合はともかく、対価を伴う売買取引で、かつ、それが第三者間取引の場合には、たとえ『時価』を下回る取引価額であるとしても、そこに贈与税課税が生ずるというのは少なからず違和感がある」<sup>(158)</sup>といった考えを示しておられるところである。

確かに、第三者との取引価額が正常なものとして認められる限りにおいては、課税実務においても、例えば、所得税における「固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例」（所税58条）の取扱いについて定めた所得税基本通達58-12《交換資産の時価》において、「交換当事者間において合意されたその資

(157) 品川・前掲注（82（税研））108-109頁。

(158) 小池正明「第三者間取引に対する低額譲渡課税の問題点」税理48巻10号11頁（2005）。

産の価額が交換をするに至った事情等に照らし合理的に算定されていると認められるものであるときは、その合意された価額が通常の取引価額と異なるときであっても、法第 58 条の規定の適用上、これらの資産の価額は当該当事者間において合意されたところによるものとする」<sup>(159)</sup>と取り扱われていることからしても、通常は是認されているものと考えられ、こうした考え方は相続税・贈与税においても当てはまるものと考えられる。しかし逆に、こうした考え方に基づけば、第三者間との取引であっても、取引価額の算定が種々の事情等を勘案して合理的に算定されたものと認められない場合には、相続税法第 7 条及び第 9 条の適用があり得るものと考えられることもできよう。

なお、国側敗訴事例である東京地裁平成 19 年 8 月 23 日判決（事例 No.17）においては、前章において考察したとおり、『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ついては、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、相続税法 7 条の文理に反する」との判断がなされている。こうした判断からも、相続税法第 7 条及び第 9 条の適用に当たっては、小林柏弘氏が指摘しておられるように、「その取引の当事者が親族関係等の特殊関係を有する者相互間のものであったかどうかにはかかわりなく、専らその取引による対価の取り決めが経済合理性に適ったところに基づいて決定されたものであったか否かが、その判断要素の一つとなる」<sup>(160)</sup>との考えを導くことができよう。

また、相続税の補完税としての贈与税の性格に着目すれば、推定相続人に対してであろうと、第三者に対してであろうと、被相続人が生前に贈与をすれば、それだけ、将来において相続税として課税されるべき相続財産は減少することとなるから、そこに贈与税を課税する根拠を見出すことができる一

(159) 法人税における「交換により取得した資産の圧縮額の損金算入」（法税 50 条）についても、所得税と同様の取扱いがなされている（法基通 10-6-5 の 2）。

(160) 小林・前掲注（86（税務通信 3013 号））27 頁。

方、贈与税のこうした性格を厳密に踏まえていくと、第三者に対する生前贈与であっても、贈与時点においてその第三者が相続予定者に該当するののかによって生前贈与による相続税回避への対応の在り方が異なることとなるのか、例えば、贈与時点において第三者が相続予定者に該当する場合には生前贈与による相続税回避への対応が必要となるが、相続予定者に該当しない場合にはそうした対応策は不要と考えるのか、といったことが論点として生ずることとなる。

#### 4 相続税法第7条及び第9条の適用が争われた財産

訴訟等において相続税法第7条及び第9条の適用が争われた財産としては、従来から、親族間における不動産や取引相場のない株式等などが中心であった。こうした傾向は、前章において検討の対象とした平成元年以降の裁判事例においても見られるところであり、今後も基本的には変わらないものと考えられるが、近年においては、前章にて述べたとおり、これらの財産に加えて、国外財産をジョイント・テナンシー（共有不動産権）によって取得した場合に係る事例が出現してきている状況にある。

こうした状況から垣間見られるように、今後、経済社会の多様化・国際化の更なる進展等に対応して、相続税法第7条及び第9条の適用される機会は増加するとともに、これらの規定の適用を巡って争われる事例も、多様化していくことが見込まれるところである。

また、前章における検討事例の中には、医療法人の出資のように、医療法人の非営利性や公益性という対象財産そのものの有する性格を根拠に相続税法第9条の適用の適否が争われた事例（横浜地裁平成18年2月22日判決（事例No.13-1））も存するところであるが、前章における考察のとおり、相続税法第9条の適用のあることが明らかにされている。

なお、こうした取扱いを支えている根拠としては、相続税法第7条及び第9条の適用に際して当事者に贈与の意思や租税回避目的の有無を問わないとの解釈が採られている根拠と同様に、「贈与による財産の取得は、取得者の担

税力を増加させるから、それ自体として課税の対象とされるべきである」という、贈与税の本来的な課税根拠に関する説明に求めることができるものと考えるほか、第2章において考察した相続税法第7条及び第9条の改正経緯からも説明することが可能と考える。

すなわち、第2章において相続税法第7条及び第9条などの沿革について考察したとおり、相続税の課税方式が遺産取得課税方式に転換されたことに基因して創設された相続税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性に係るみなし課税制度等（相続 64 条～66 条）よりも、相続税等の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度の方が、当時の遺産課税方式の下で早く創設されているが、こうした各制度の創設年次の違いから判断して、相続税法第9条に相当する規定が創設された当時は、その後に創設された相続税法第64条から第66条までの対象範囲をもカバーしていたと考えることができるのではないかと。そして、その後に創設された相続税法第64条から第66条までの規定は、同法第9条の規定から派生したものであり、同族会社や人格のない社団等を利用した税負担回避に対処するために、相続税法第9条に相当する規定の適用場面をより明確化させるために設けられたものと捉えることができるのではないかと。このように、改正経緯から相続税法第9条の性格を捉えれば、対象財産の有する性格の如何にかかわらず、相続税法第9条の適用対象財産とされることとなる。

## 5 「著しく低い価額の対価」という要件

### （1）従前の解釈・取扱い

相続税法第7条及び第9条に共通する課税要件である「著しく低い価額の対価」という要件に該当するか否かに当たっては、第2章において考察したとおり、かつては、所得税法上の低額移転に係るみなし譲渡課税（所得税 59 条 1 項 2 号）における「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定基準（いわゆる2分の1基準（所得税令 169 条））と同様の基準により判定していたが、昭和34年の相続税法基本通達の改正において、この2分の

1 基準は削除され、現在にまで至っている。

そもそも所得税法第 59 条や相続税法第 7 条及び第 9 条の規定といった、財産の低額譲渡に係る課税関係のうち個人が主体となる場合についてのみ「著しく」という要件が付加されている趣旨としては、特に個人の場合には対象財産の「時価」が必ずしも画一的に把握できるわけではないことを考慮したものとの説明がなされているものが存するが<sup>(161)</sup>、相続税・贈与税についてのみ 2 分の 1 基準が廃止された趣旨について、昭和 34 年の通達改正に関する当時の解説は以下のように述べている。

「法第 7 条関係で第一に気がつかれることは、『著しく低い価額の時価』の意義が削除されたことである。従来は、譲受財産に対する対価がその財産の時価の 2 分の 1 に満たない場合に著しく低い対価として取り扱うことになっていた。この取扱の根拠は、一応所得税法施行令第 2 条（現：所税令 169 条）の規定に求めたものであった。しかし、改めて考察するに、贈与税関係についてはその課税目的上必ずしも所得税法関係の取扱と軌を一にすべき理由は見当らない。常識的に考えても例えば取引相場で 100 円となっている株式を 55 円で他人から譲り受けた場合にこれが時価の 2 分の 1 以上であるからといって、45 円の差額が贈与でない主張することは当たらない。『みなす贈与』は結局、贈与契約に基かなくとも贈与と同じ効果をもたらすとみなすに足る場合が課税対象となるわけであるから、画一的な『低額』の取扱基準を設けることはむしろ不自然であり、より困難であるが場合場合によって判定することが合理的であるとしたのが削除理由である。これによって、今後は、2 分の 1 未満である場合は勿論 2 分の 1 以上の対価であっても著しく低い対価になりうるものと考えてのが至当である。」<sup>(162)</sup>

上記の解説のうち、まず、「贈与税関係についてはその課税目的上必ずし

(161) 植松守雄『「低額譲渡」をめぐる税法上の諸問題』税務弘報 23 巻 4 号 26-27 頁 (1975)。

(162) 奥山尚「相続税法基本通達の改正について(Ⅱ)」税経通信 14 巻 5 号 162 頁 (1959)。

も所得税法関係の取扱と軌を一にすべき理由は見当らない」との指摘についてであるが、確かに、相続税法第7条及び第9条に規定する「著しく低い価額の対価」という要件は、所得税法上の低額移転に係るみなし譲渡課税（所税59条1項2号）の要件と完全に同じ規定振りであるものの、所得税法においては、「著しく低い価額の対価」に該当するか否かの判定基準である2分の1基準を政令において法定しているのに対して、相続税法においては、判定基準までは元々法定されてはおらず、専ら解釈に委ねられている。したがって、所得税法においては、第2章において考察したとおり、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定（所税157条）の適用がある場合を除き、2分の1基準はいわば絶対的な基準として機能することとなる。確かに、所得税法においては、実際の譲渡収入の金額に基づいて譲渡益課税を行うという姿が元々存在しており、その上に更に、実際の譲渡収入金額を超えて、財産の時価相当額にまで譲渡益課税を求めるか否かの判定基準を2分の1基準に求めているものと考えることができる。なお、譲渡損が生じている場合には損益通算によって逆に税負担が減殺されている場合があり、2分の1基準の適用によって税負担の適正化を図ることができるが、土地建物等や株式等の譲渡損についてそもそも損益通算が制限されている現在においては、2分の1基準の適用による税負担の適正化の効果は限定的ともいえよう。

これに対して、個人からの無償の財産取得を課税対象とする相続税法においては、低額とはいえ個人からの対価を伴う財産の取得はそもそも相続税・贈与税の課税対象外であることを前提としており、この点が譲渡益は所得税の課税対象であることを前提とする所得税法の場合とは大きく異なるところである。所得税と相続税・贈与税とのこうした相違点を踏まえれば、相続税法第7条から第9条までの適用において2分の1基準が排除された最大の理由としては、上記の解説からも明らかとなっており、「著しく低い価額の対価」という所得税法と完全に同じ規定振りであるうえに執行上の利便性にも配慮して取り入れたものとも考えられる時価の2分の1未満が

否かという画一的な基準の存在が、かえって贈与税等の適切な課税を困難としていることに求めることができる。すなわち、「画一的な判定基準を設けることによって、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものがあっても、その対価の額が画一的な判定基準であるという理由で贈与税の課税ができないことになり、課税上の不公平が生ずるのは、法第7条の趣旨からみて適当でない」<sup>(163)</sup>と考えられたことによる。

したがって、現在においては、「著しく低い価額の対価」に該当するか否かに当たっては、第2章において考察したとおり、当該財産の譲受けの事情、譲受対価、市場価額及び相続税評価額などを勘案して専ら社会通念に従って個別に判定することとなる。こうした「著しく低い価額の対価」に該当するか否かに当たっての基本的な考え方は、相続税法第7条及び第9条の適用を巡って争われた近年の裁判事例においても示されているところであり、例えば、こうした基本的な考え方を踏まえた上で、取引相場のない株式の譲受けについて時価の4分の3未満の額をもって「著しく低い価額の対価」に該当すると判示した裁判事例が存するほか<sup>(164)</sup>、前章における国側勝訴事例においても同様の考え方が示されているところである。

こうした考え方を踏まえると、「著しく低い価額の対価」のうちの「著しく」という文言の解釈は、所得税法のみなし譲渡課税におけるような「量的に」あるいは「割合的に」著しく低いことに重きを置くと解するというよりも、むしろ、適正な時価よりも低いことが絶対的に「明白である」と解することにより重きを置いているように考えることができよう<sup>(165)</sup>。

## (2) 東京地裁平成19年8月23日判決による影響

一方、国側敗訴事例である東京地裁平成19年8月23日判決（事例No.17）は、前章において考察したとおり、相続税法第7条に規定する「著しく低

(163) 武田・前掲注(37) 1004頁。

(164) 大阪地裁昭和53年5月11日判決（税務訴訟資料101号333頁（1979）、行政事件裁判例集29巻5号943頁（1978））。

(165) 同様の指摘をするものとして、小林・前掲注(86)（税務通信3006号）25—26頁、伊藤・前掲注(86) 16—17頁。



い価額の対価」の意義を、その対価に経済合理性が欠如していることに求めているが、そうした結論に至る過程の中で、同法第7条について、「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」との解釈を示すとともに、本事例における土地の売買代金の額が「著しく低い価額の対価」に該当するかどうかの判定の中においても、「『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、・・・・（納税者らに）一定の経済的利益を享受させたとしても、それが著しい程度のもものと認められない限り、同条は適用されないのである」との解釈を示しているところである。

まず、本事例において用いている反対解釈の手法は、論理解釈の中でも有力な手法とされ、実際の法令解釈においてしばしば用いられる一方、法文に書いていないことを法文に書いてあることの裏から推論し論証しようとするものであるため、よほど注意しないと誤った結論を導くおそれも強い手法とされる<sup>(166)</sup>。

本事例においては、このような反対解釈の手法をあえて用いているわけであるが、上記のような判示に従うと、相続税法第7条の解釈上、「著しく低い価額」、「単に低い価額」及び「適正な価額（時価）」という三つの概念の存在を認め、その何れに該当するかの判断が求められることとなる。そ

(166) 林修三『法令解釈の常識』126 頁（日本評論社、1975）。なお、法令解釈に関して近年刊行された解説書である長谷川彰一『改訂 法令解釈の基礎』418 頁（ぎょうせい、2008）では、「反対解釈の戒め」として、次のような記述がなされている。

「反対解釈というのは、論理解釈の中でも、有力な手法で、しばしば用いられます。ある法律学の辞典では、『刑罰法規においては類推解釈は許されないが、他の法規や契約の解釈においても、反対解釈のほうが原則である。』などと記述されています。

しかしながら、反対解釈は、論理のテクニックによって、法文に書いていないことを法文に書いてあることの裏から推論し論証しようとするものですから、よほど注意しないと、間違った結論に達するおそれも強い手法です。やみくもにこれを使うことは極めて危険だといえるでしょう。常に結論の妥当性を念頭に置く必要があります。」

して、「単に低い価額」と時価との差額部分について相続税法第7条の規定が適用されないとすると、相続税・贈与税の課税対象から外れることは勿論のこと、相続税等と所得税との二重課税を排除する趣旨から設けられている所得税法上の非課税所得の規定（所税9条1項16号）が適用されないこととなり、その結果、所得税の課税対象（一時所得）に該当する可能性が生ずることとなる。

しかし、個人間の対価を伴う譲渡における財産の受け手側においては、基本的には資産の有償取得であるため、そこに課税関係が生ずることはないが、その低い対価の額が看過できない程に顕著な場合には、時価課税という相続税・贈与税の適切な課税を図る観点から、その差額部分を贈与税等の課税に取り込む規定が相続税法第7条であり、そうした状態を法文上「著しく」という文言で表現したものであると考えると、あくまでも「著しく低い価額」か「適正な価額（時価）」のいずれかに判断されるべきものであって、そこに「単に低い価額」という概念の存在を認めるものではないものとする。

もし仮に、上記の判示に従って「単に低い価額」という概念の存在を認めることとなると、現行の課税関係において種々の問題点が生ずることとなる。例えば、現行の相続税法第7条及び第9条においては、「著しく低い価額の対価」に該当する場合にはその対価と時価との差額部分について相続税・贈与税の課税がなされることとなるが、そこに「単に低い価額」の存在を認めることとなると、「単に低い価額」と判定されるまでは何ら課税がなされない一方、「著しく低い価額」と判定された途端に、「単に低い価額」と時価との差額部分も含めて贈与税等の課税がなされることとなる。裁判例が示すとおり「単に低い価額」の部分までについては課税しないことを許容しているのであれば、著しく低い価額の対価に該当する場合であっても、純粹に「著しく低い価額」と判定された部分についてのみ（「単に低い価額」と「著しく低い価額」との差額部分についてのみ）贈与税等の課税対象とすべきものとなるはずである。

また、「単に低い価額」に該当する場合における時価との差額部分については所得税の課税対象（一時所得）に該当するとなれば、個人間という同じ属性間における対価を伴う財産の移転でありながら、所得税法上の低額移転に係るみなし譲渡課税におけるような形式基準（2分の1基準）が相続税法第7条及び第9条には存しない中、「著しく低い価額」か「単に低い価額」かの判定をし、そのいずれかによって受け手側における課税関係が異なることとなり、適切ではないと考える。

更に、「単に低い価額」という概念の存在を認めることにより生ずるこうした問題点は、後述する財産の無償・低額譲渡に係る現行の課税関係にも影響を及ぼすこととなる。

## 6 財産評価の在り方との関係

相続税法第7条に規定する「当該財産の時価」と同法第9条に規定する「当該利益の価額」との文言は、基本的に、同法第22条に規定する時価の概念と同一との解釈がなされているため、これらの規定は、同法における時価の解釈、財産評価の取扱いやその在り方と密接な関係を有することとなる。相続税法第7条及び第9条の適用を巡る裁判事例においても、対象財産に適用される評価方法の適否を含む財産評価の在り方が主要な争点とされる場合が多く見られるところである。

相続税法第22条に規定する時価の解釈について明示した近年の裁判事例としては、負担付贈与に係る上場株式の時価評価を巡って争われた東京高裁平成7年12月13日判決<sup>(167)</sup>を挙げることができる。同判決によると、相続税法第22条に規定する時価とは、「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」とする一方、「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

---

(167) 税務訴訟資料 214 号 757 頁(1997)、行政事件裁判例集 46 巻 12 号 1143 頁(1996)。

るとすれば、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」とし、こうした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、租税公平主義にかなうものである」というべきである」との説明がなされている。このような相続税法第 22 条に規定する時価の解釈に関する考え方は、他の裁判事例においても概ね維持されており、前章における検討事例においても、国側勝訴事例及び敗訴事例共に、相続税法第 7 条における時価と同法第 22 条に規定する時価とは同一の概念であるとの前提の下で、同様の考え方が維持されている。

このように評価基本通達による画一的な評価の必要性が肯定される一方、その例外として個別に評価することが求められる場合も存することについても、上記の東京高裁平成 7 年 12 月 13 日判決は言及しており、「財産評価通達による画一的評価の趣旨が右のようなものである以上、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、また、相続税法の趣旨や財産評価通達自体の趣旨に反するような結果を招来させるような場合には、財産評価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るべきである。このことは、財産評価通達 6 が『この通達の定めによって評価することが著しく不適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、財産評価通達自らが例外的に財産評価通達に定める評価方法以外の方法を取り得るものとしていることから明らかである」との解釈が明示されている。そして、こうした財産評価に関する例外的な考え方は、本則的な考え方の場合と同様に、他の裁判事例においても概ね維持されており、前章における検討事例においても、例えば、信用取引を活用した評価額の圧縮スキ

ームによる上場株式等の低額移転に係る事例（事例No.3、6）や、A社B社方式による評価額の圧縮スキームによる取引相場のない株式等の低額移転に係る事例（事例No.7、9）などに見られるように、同様の考え方が維持されている。

次に、前章における国側勝訴事例の検討において、相続税法第7条及び第9条の適用を巡って租税法律主義や租税公平主義等との関係について言及したものは比較的多く存在（事例No.2、3、7、9）するところであるが、前章において考察したとおり、いずれの事例においても、財産評価の取扱いを巡る法解釈の在り方に基因するものであり、評価基本通達第6項の適用の可否判断の中でなされているものも存するところである。

また、国側が敗訴した事例において、まず、東京高裁平成20年3月27日判決（事例No.13-2）は、時価の意義について、最高裁平成15年6月26日判決を引用し、「課税時期において正常な条件の下に成立する当該財産の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である」とする一方、「財産評価基本通達の定める評価の基準によって財産の評価がされ、これに基づいて課税処分がされた場合であっても、……前提が客観的な事実と異なるなどの理由により、上記の評価による価格が客観的な交換価値を上回るときには、当該課税処分は違法と解するのが相当である」とされたところである。次に、平成17年10月12日判決（事例No.12）は、評価基本通達第6項との関係について、売買価額の客観性の有無を評価基本通達第6項の適用の判断基準として明示した上で、本事例においては評価基本通達第6項を適用すべき特別の事情は存しないとの判断を示しているが、このことは逆に、品川芳宣教授が指摘されるように、その売買価額が客観性を備えたものであれば、評価基本通達第6項の適用が許容され得ることを示しているといえる<sup>(168)</sup>。

一方、こうした評価基本通達による財産評価においては、納税者と課税庁

---

(168) 品川・前掲注(77)TKC税研情報48-49頁(脚注(135))。

との便宜性、課税の公平を意図した統一性、及び一般の相続等を念頭に、偶発的な財産の無償取得であることに配慮した評価の安全性（評価上のしんしゃく）が考慮されているが、このような評価基準制度に基づく評価額は便宜性等に配慮した標準価額であるため、課税時期における個々の対象財産の「時価」と乖離しやすいという構造的ともいえる特質を有しているといえる。

したがって、相続税法における時価の解釈や財産評価を巡るこうした事項を踏まえると、上記のような特質を有する評価基本通達における財産評価と、そもそも一般の相続等を対象としたものとはいえない相続税法第7条及び第9条とのかかわり方については、評価基本通達による取扱いを画一的・形式的に適用すべきではないことを、より一層明確にしていく必要があるものと考ええる。

## 7 負担付贈与及び低額譲渡の取扱い

### （1）従前の解釈・取扱い

相続税法第7条及び第9条の適用に当たっては、評価基準制度としての性格を有する評価基本通達に基づく財産評価の取扱いを画一的・形式的に適用すべきでないことを上記6において指摘したが、負担付贈与や個人間の対価を伴う取引があった場合における対象財産の評価は、そうした場合の具体例の一つとして挙げることができる。

負担付贈与通達は、第2章において考察したとおり、土地家屋等の不動産の通常の取引価額（時価）と相続税評価額との開きに着目した贈与税の税負担回避行為に対処するために、税負担の公平を図る観点から、負担付贈与や個人間の対価を伴う譲渡があった場合における時価の解釈を示すとともに、相続税法第7条及び第9条の執行上の取扱いを定めたものであり、評価の安全性（評価上のしんしゃく）への考慮が求められる評価基準制度としての性格を有する評価基本通達における取扱いを補完する役割を果たしている。そして、こうした負担付贈与通達における土地家屋等の評価における時価の解釈は上場株式の評価における時価の解釈においても採用さ

れていることも、第2章において述べたとおりである。

負担付贈与等があった場合における時価の解釈及び取扱い、裁判例においても、従来から概ね支持されており、例えば、前記6において明示した東京高裁平成7年12月13日判決においては、「本件負担付贈与は、予め贈与時点における株式の時価と財産評価通達を適用して評価される株式の時価との間に一定の乖離がある株式を選定して、贈与者の資金及び借入金によって購入し、税額が零になるように計算した額の借入金債務の負担付で株式を受贈者に贈与することによって、贈与税の負担を回避して贈与者から受贈者に財産を移転することを目的としたものであることが明らかであって、これと株式の負担付贈与一般とを同一に論じることができず、控訴人らの右のような形態による贈与税の負担の回避が容認されることになれば、租税負担公平の原則が損なわれることになるのであって、控訴人らの主張は、到底採用することができない」との判断が示されている。この事例は、評価基本通達において、負担付贈与や個人間の対価を伴う譲渡により取得した上場株式の評価の取扱いが評価基本通達に具体的に定められる以前（平成2年8月3日直評12、直資2-203による改正前）の事例であるが、この評価基本通達の改正後においても、前章における検討事例の中にあった東京地裁平成7年4月27日判決（事例No.3）において、前章において明示したとおり、「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上場株式の価額は、課税時期の最終価格によって評価することとしたのは、こうした負担又は対価を伴う経済的取引行為については、一般の相続や贈与のような偶発的な無償取得であること等に配慮した評価上のしんしゃくの必要性がないことを明確にし、取得の動機いかんにかかわらず、本来的な時価の評価方法である課税時期の最終価格によることとしたものと解される」との解釈が示されているところである。

## （2）東京地裁平成19年8月23日判決による影響

一方、国側敗訴事例である東京地裁平成19年8月23日判決（事例No.17）においては、前章において考察したとおり、負担付贈与通達における取扱

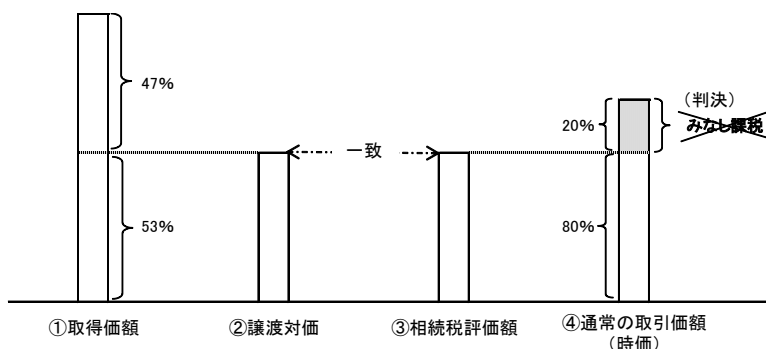
いについての判断を示しており、同通達2にいう「実質的に贈与を受けたと認められる金額があるかどうか」という判定基準について、「個々の事案に対してこの基準をそのまま硬直的に適用するならば、結果として違法な課税処分をもたらすことは十分考えられるのであり、本件はまさにそのような事例であると位置付けることができる」と判示し、本事例における負担付贈与通達の適用を否定しているところである。

このように本事例は、「バブル崩壊後において親族間において相続税評価額を対価として売買された事案につき、みなし贈与課税の適否が争われたところ、負担付贈与通達を適用すべきでないことを明らかにした点で極めて注目された」<sup>(169)</sup>とあり、この判決を踏まえれば、相続税評価額相当額（公示価格等の80%）で譲渡している限り、相続税法第7条及び第9条並びに負担付贈与通達を適用することはできないとも解されるところである。しかし、本事例においては、次頁の図に示すとおり、確かに譲渡対価と相続税評価額とは一致しているものの、親族に対して取得価額の半額程度で譲渡していることや、その土地を同族会社に貸し付けて相当の地代を収受する形式の下で貸宅地とすることによって、借地権相当額（当該土地の自用地としての価額の20%相当額）を減額するという貸宅地としての評価の安全性（評価上のしんしゃく）を最大限に利用していること、また、土地譲渡損の損益通算が制限される直前の駆け込み的な譲渡であることなど、前章における国側勝訴事例の検討において見られた信用取引を活用した上場株式の評価額の圧縮スキーム（事例No.3、6）やA社B社方式による取引相場のない株式等の評価額の圧縮スキーム（事例No.7、9）と同様に、多分にタックス・プランニング的な要素が含まれているといえる。

---

(169) 品川・前掲注(86)TKC税研情報42-43頁。





こうした要素はいずれも譲渡者側の事情に基づくものであるが、本事例においては譲渡者側の事情を財産の受け手側に対する贈与税の課税の適否に取り込むべきではないと判示しており、これに従えば、取得価額が通常の取引価額に相当すると認められる場合にはその取得価額による評価を認め、取得価額との比較において相続税法第7条及び第9条の適用の可否判定を認める負担付贈与通達の取扱いと抵触するおそれが生じる。しかし、生前の財産移転による相続税逃れの防止という贈与税の課税趣旨との関係を踏まえれば、こうした負担付贈与通達の取扱いには整合性を見出せることから、将来の被相続人たりうる譲渡者側の事情を全く勘案しないことは適切ではないと考える。したがって、他の要素を勘案することなく、時価の80%という数値のみをもって「著しく低い価額の対価」に該当しないと判断には疑問が残るところであり、こうした他の要素をも勘案すべきではなかったかと考える。

また、本事例に見られる本件土地を同族会社に賃借して相当の地代を受取る形式を採用して借地権相当額を減額するという手法は、他の裁判事例、例えば、大阪地裁平成12年5月12日判決<sup>(170)</sup>においても見られたが、この大阪地裁判決においては、課税庁側は相続税法第64条《同族会社の行為又は計算の否認等》を適用して当該借地権の存在を否定し、裁判所もそ

(170) 税務訴訟資料 247号607頁(2003)、訟務月報 47巻10号3106頁(2001)。

れを適法と判断しているところである。したがって、こうした大阪地裁判決の前例に加え、第2章において考察したみなし課税制度等の改正経緯から導かれる相続税法第7条及び第9条と64条等との関連性をも踏まえれば、本事例においても、この大阪地裁判決と同様に、相続税法第64条や評価基本通達第6項の適用を検討すべき余地はなかったかと考えるところである。

こうした指摘は、品川芳宣教授による本事例に関する以下のような批判に端的に表れているといえる。

「本判決には、次のような問題がある。まず、本判決は、『時価』に対して80%程度の評価額であれば、『著しく低い価額』には当たらないとしているのであるが、本件においては、前述のように、甲が本件土地を取得した（1㎡当たり約51万円）の約53%（同約27万円）相当額で家族間で売買したことが殊更軽視されているし、売買代金の決済方法も明らかにされていない。しかも、甲が本件土地を取得してからX1らに譲渡するまでの2年間、地価下落はほとんど認められなかったというものである。

これは、相続税評価額というものが、『時価』の80%評価というだけではなく、家族間の取引（賃貸）によって貸宅地評価（本件では20%減）を可能にし、それらによって『時価』から更に乖離することになることを物語っている。そのため、課税当局も、他の事案においては、同族関係者間の貸宅地化について相続税法64条を適用して否認しているにもかかわらず、本件においては、課税当局も本判決も、それを無視していることも不自然である。

更に、本判決においては、甲が税制改正の間隙を縫って本件各売買によって多額な譲渡損を生じさせて他の所得を減殺させているのであるが、このようなことが、相続税法7条の適用における総合判断の要素として全く無視されていることも不自然である。

このように、本件各売買については、不自然、不合理の点が認められ

るのであるが、そうであれば、負担付贈与通達が適用されて然るべきであると考えられる。しかしながら、本判決は、前述のように、負担付贈与通達の正当性（適法性）を容認しながらも、同通達の取扱いを形式的に強制すると違法になるとし、その例が本件の事例である旨判示している。この判決の論理も、矛盾しており、負担付贈与通達の趣旨を理解しているものとは考えられない。」<sup>(171)</sup>

## 8 利益に相当する金額の算定

### （１）問題の所在

第２章において考察したとおり、相続税法第９条においては、同法第７条の場合とは異なり、財産そのものの移転はなされていないが何らかの要因によって財産価値が増加するといった場合をも適用対象としており、その典型的なものとして会社の増資等によってその会社の株式の価値が増加した場合を挙げることができる。前章における検討事例においても、取引相場のない株式や医療法人の出資の増資を巡って相続税法第９条の適用が争われた事例（No. 4、No.13）が見られたところであるが、こうした個人から会社への財産の無償提供等があった場合における相続税法第９条の課税対象となる「利益に相当する金額」は、株式や出資の価額を通じて受けるものであるため、この受けた利益の価額をどのように評価すべきかという問題が生じることとなる。

例えば、同族会社に対して財産の無償提供があったことにより、既存株主が保有するその同族会社の株式の価額が増加した場合における相続税法第９条の適用について、同じ価値の財産が同族会社に移転しているのにもかかわらず、評価基本通達においては、会社の規模によって適用すべき同族会社株式の評価方法（類似業種比準価額方式、純資産価額方式、併用方式）が異なることに基因して、その財産価値の反映度合いに違いが生じ、

---

(171) 品川・前掲注（86）税研 101 頁。

その結果、同法第9条を適用すべき「利益に相当する金額」に相違が生じることとなる。

すなわち、その株式の評価において、純資産価額方式が適用される小会社の場合には、受けた財産の価額から受贈益に対する法人税等相当額を控除した残額を発行済株式数で除したものが1株当たりの株式の価額に反映されるのに対して、類似業種比準方式が適用される大会社の場合には、比準要素である配当、利益（所得）、資産（簿価純資産）の3つの要素のうち、原則として、資産の要素のみが変動し、株価に与える影響が小さくなるため、「受けた利益の価額」を適切に把握できないのではないかと懸念が生じる<sup>(172)</sup>ところである。

したがって、こうした場合においては、利益に相当する金額の算定方法を何らかの方法に統一する必要があるものと考えるところである。

## （2）検討

評価基本通達に定める類似業種比準方式を適用したとした場合、無償取得による受贈益は非経常的なものであるため、本来なら比準要素である「利益」に算入されないが、そもそも、その取引によりどれだけ株式の価額が

---

(172) 同族会社に対して無償で財産の提供があったことなどにより株式の価額が増加した場合における類似業種比準方式による株式の価額の増加部分の算定方法については、評価基本通達において具体的な取扱いが定めていないが、肥後治樹編『財産評価基本通達逐条解説〔平成22年版〕』596－597頁（大蔵財務協会、2010）によると、「①直前期末において財産の無償提供があったものと仮定して計算した類似業種比準価額から、②直前期末において財産の無償提供がなかったものとして計算した類似業種比準価額を控除した金額による」とし、直前期末において財産の無償提供があったものとして仮定した場合の類似業種比準価額計算上の評価会社一株当たりの配当金額⑧、利益金額⑨及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）⑩は、以下により計算するのが妥当であるとしている。

- ・ ⑧及び⑨の金額：直前期末において財産の無償提供がなかったものとして計算した類似業種比準価額計算上の金額に相当する金額による。
- ・ ⑩の金額：直前期末において財産の無償提供がなかったものとして計算した類似業種比準価額計算上の⑨の金額の計算の基とした純資産価額に無償取得した財産の価額（その財産の無償提供について課されるべき法人税等の額を控除した金額）を加算した金額を直前期末現在の発行済株式数で除して計算した1株当たりの金額による。

増加したかを算定することが目的であるから、例外的に「利益」に加算して評価する方法がまず考えられる。しかし、類似業種比準方式において「利益」が比準要素とされている趣旨は、株式の評価において会社の収益力を反映させるという考えに基づいているものであること、また、資本等取引の場合には加算する利益（受贈益）が発生しないことを勘案すると、適切な方法ではないと考える。

そこで、個人と同族会社との経済合理性のない取引を通じて他の個人株主へ移転した「利益の価額」を算定する場合には、一般の相続や贈与による無償取得の場合を前提として定められた株式の評価方法によらず、他の評価方法を採用することを認めるべきと考えるが、他の評価方式の検討に当たっては、以下の事項を考慮する必要があるものとする。

- みなし課税の適用によって減少することとなる贈与者の財産は将来の相続財産の減少を意味しているから、生前贈与による相続税回避の防止という相続税の補完税たる贈与税の性格を踏まえれば、贈与者の減少した財産の価額を最もよく反映できる評価方式を採用すべきであること。
- 同族会社に対して財産の無償提供等があった場合における相続税法第9条の適用について定めた相続税法基本通達9-2《株式又は出資の価額が増加した場合》の取扱い、相続税法第64条《同族会社等の行為又は計算の否認等》の規定を前提にしていると考えられており<sup>(173)</sup>、仮に同条を適用すれば、財産の譲受人を会社ではなく株主であると認定することが考えられるため、会社財産の増加を最もよく株式価額に反映できる評価方式を採用する必要があること。
- 評価基本通達においては、配当、利益（所得）及び資産（簿価純資産）という3つの比準要素のうちいずれか2要素がゼロである会社の株式については、類似業種比準方式を適用する前提を欠いているものとして、原則として純資産価額方式によることとしているが（評基通189(1)、189

---

(173) 加藤・前掲注(18) 171-172頁。

ー 2)、同族会社に対して財産の無償提供等があった場合においても、1 要素（資産）しか変動せず、3 要素のうちいずれか 2 要素の変動部分がゼロとなるから、類似業種比準方式は適当でないと考えられること。

上記のような事項を考慮すると、同族会社に対して財産の無償提供等があった場合においては、「類業種比準価額方式」を適用するには相応しくないため、利益に相当する金額の算定方法を、会社の規模にかかわらず、無償提供のあった財産の価額そのものに着目した評価方法である「純資産価額方式」に統一すべきではないかと考えるところである。

## 9 財産の無償・低額譲渡に係る課税関係

負担付贈与通達の存在意義は、相続税法における時価に関する解釈の在り方からその存在意義が説明されているが、現行の財産の無償・低額譲渡に係る課税関係からも説得的な存在意義を見出すことができることを、第 2 章において考察したところである。また、前章における検討事例においても、医療法人の出資の増資による利益について、相続税法第 9 条を適用するのではなく所得税法上の一時所得として課税すべきと納税者側が主張した事例（No. 13-1）に見られるように、現行の財産の無償・低額譲渡に係る課税関係にかかわる事例が存するところである。

我が国においては、相続税と贈与税の仕組みが異なっているほか、法人から個人への贈与は一時所得として所得税の課税対象とされる一方、法人が贈与や遺贈によって受ける財産は法人税の課税対象とされる。すなわち、我が国においては、相続、遺贈及び贈与について、相続税、贈与税、所得税及び法人税という 4 つの税が課される可能性が存することとなる。こうした財産の無償・低額譲渡に係る課税関係については、第 2 章において、財産の出し手側及び受け手側の属性が「個人→個人」の場合とそれ以外の場合とに分けて考察したが、こうした両者の違いは、財産の出し手側及び受け手側の双方に課税がなされることを基本的な構造としているか否かに大きく表れているといえる。すなわち、第 2 章において考察したとおり、「個人→個人」以外の

場合（個人→法人、法人→個人、法人→法人）においては、基本的に財産の出し手側及び受け手側の双方に所得課税がなされることとなるが、「個人→個人」の場合においては、特定の場合を除き、財産の出し手側における課税を将来に繰り延べて、財産の受け手側における相続税・贈与税の課税のみのがなされることとなる。

所得税におけるみなし譲渡課税は、元々は、相続や贈与による財産の移転に係る値上り益に対して例外なく課税すべきことを指摘したシャープ勧告の内容をほぼ全面的に受け入れた昭和 25 年の税制改正において創設されたものである。したがって、創設当初においては、財産の出し手側及び受け手側の属性の違いの如何にかかわらず、その双方に課税がなされるという構造が実現されていたこととなる。しかし、その後の累次にわたる改正において、所得税におけるみなし譲渡課税の対象は縮小され、現在では、技術的な観点や限定承認による相続等の趣旨に沿って残されているもののみとなり、シャープ税制は殆ど痕跡をとどめるだけのものとなっているとの指摘もなされている状況にある<sup>(174)</sup>。

一方、法人が主体となる場合であっても、例えば、法人への財産の移転が法人税法上の資本等取引に該当する場合には法人税の課税対象から外れることとなるが（法税 22 条 2 項、5 項）、こうした課税関係が法人を利用した相続税等の税負担回避の誘引とされる場合も考えられるところである。

このように、財産の出し手側及び受け手側の双方に課税がなされるか否かといった課税関係の大きな相違に対しては、負担付贈与通達の適用によって財産の受け手側における課税が少なくとも確保されることを通じて、個人間の財産移転に係る課税関係の適正化に寄与しているといえるが、こうした課税実務における対応の必要性は、裏を返せば、現行の財産の無償・低額譲渡に係る課税関係に基因する歪みが顕在化してきていることを示しているといえよう。

---

(174) 注解所得税法研究会・前掲注 (50) 631 頁。

## 第2節 今後の方向性

本節では、前節までの考察を踏まえて、相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方について、我が国の相続税制を巡る状況をも踏まえつつ、今後の方向性を提示してみたい。

### 1 我が国の相続税制を巡る状況

平成22年度の税制改正に向けた論議の末、平成21年12月に閣議決定された「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」では、我が国の相続税制を巡る状況と今後の議論の方向性について、以下のように述べている。

「相続税は格差是正の観点から、非常に重要な税です。バブル期の地価急騰に伴い、相続税の対象者が急激に広がったことなどから、基礎控除の引上げや小規模宅地等の課税の特例の拡充により、対象者を抑制する等の改正が行われました。バブル崩壊後、地価が下落したにもかかわらず、基礎控除の引下げ等は行われてきませんでした。そのため、相続税は100人に4人しか負担しない構造となり、最高税率の引下げを含む税率構造の緩和も行われてきた結果、再分配機能が果たせているとは言えません。また、金融資産の増加などの環境の変化が見られます。

今後、格差是正の観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成23年度改正を目指します。

その見直しに当たっては、我が国社会の安定や活力に不可欠な中堅資産家層の育成や事業の円滑な承継等に配慮しつつ、本人の努力とは関係のない大きな格差が固定化しない社会の構築や課税の公平性に配慮すべきです。

さらに、相続税の課税方式の見直しに併せて、現役世代への生前贈与による財産の有効活用などの視点を含めて、贈与税のあり方も見直していく必要があります。

また、法人等を利用した租税回避への対応など、課税の適正化の観点か



らの見直しを引き続き行っていきます。」<sup>(175)</sup>

このように、相続税・贈与税については、今後、格差是正の観点から、課税ベースや税率構造の見直しがなされることが予定されている。また、相続税の課税方式の見直しについては、上記の税制改正大綱において具体的に示されていないが、これより以前に民主党が公表した税制の抜本改革に関するアクションプログラムによると、「相続税については、『富の一部を社会に還元する』考え方に立つ『遺産課税方式』への転換を検討すべきである」と明示しているところである<sup>(176)</sup>。更に、上記の税制改正大綱では、贈与税の在り方について明示しているほか、課税の適正化の観点からの対応策の一つとして、法人等を利用した租税回避への対応を検討すべきことを明示しているところであり、相続税・贈与税に関しては、今後、多様な見直しに向けた検討が見込まれるところである。

## 2 相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方

課税ベースや税率構造の見直しといった、我が国の相続税制を巡る上記1において示した状況を踏まえれば、相続税・贈与税の税負担回避に対しては、その誘引が従来にも増して強まるとも考えられるため、一層厳格に対処していくことが求められることとなる。したがって、前節において論点の検証を試みた相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方についても、今後、前節において明示した事項を中心に、解釈論及び立法論の双方にわたった一層の考察が必要と考えるところである。

とりわけ、ここでは以下の事項について、繰り返しとなる部分もあるが、若干の提言を示しておくこととしたい。

(175) 「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」(平成21年12月22日)第3章 各主要課題の改革の方向性、5. 資産課税、(1)相続税・贈与税。

(176) 民主党税制調査会「民主党税制抜本改革アクションプログラム－納税者の立場で『公平・透明・納得』の改革プロセスを築く－」(平成20年12月24日)3. 各税目における改革指針、(1)所得税・相続税、②相続税(民主党ホームページ(<http://www.dpj.or.jp/news/?num=14851>))。

(1) 現行の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造（相続税法第7条等と第9条との関係）

相続税法第9条以外の個々の「みなし課税」制度の対象範囲の変更が反射的に同法第9条の対象範囲に影響するという現行の相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造は、今後も維持していくことが必要と考える。特に、今後、経済社会の多様化・国際化の進展が更に見込まれる状況下においては、相続税法第9条の有するバスケット・クローズとしての機能は、その重要性を一層増していくものと考えるところである。したがって、今後とも、現在の相続税法第9条を始めとする相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造そのものは維持しつつも、社会・経済状況の変化等に対応して、個々のみなし課税制度を整備していくことが必要と考える。

(2) 負担付贈与及び低額譲渡への対応の在り方

国側敗訴事例である東京地裁平成19年8月23日判決（事例No.17）においては、本判決に係る事例における負担付贈与通達の適用を否定したが、前節までにおいて考察したとおり、本判決によって、「時価の80%の価額以上での譲渡であればすべて『著しく低い価額の対価』には該当せず、相続税法第7条の適用はできない」といった画一的な基準が示されたものではないと考えるべきである。

相続税法第7条の規定の趣旨については、裁判事例が累次にわたって示しているように、この規定は、贈与税の課税を贈与という法律行為に限定することによる租税負担の不公平を防止する目的で、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適用されるものであり、こうした同法第7条の趣旨からすると、その適用に当たっては、当事者に贈与の意思や租税回避の目的の有無を問わないこと、親族以外の第三者との取引であっても適用され得ることは、前節までの考察において示したとおりである。そして、こうした相続税法第7条の趣旨に関する考え方は、東京地裁平成19年8月23日判決においても、ほぼそのままの形で引き継がれて

いることは前章において示したとおりであるが、負担付贈与通達における取扱い、正に、こうした考え方を実現するために講じられているものと捉えることができる。

また、地価が安定・上昇しているような、取引価額（時価）と相続税評価額との開きが生じやすい状況においては、こうした開きに着目し、実質的には相続税・贈与税の負担を免れつつ贈与・遺贈の場合と同様の経済的利益の移転を行うことが可能となり、こうした場合に相続税等の課税を行えないこととなると、税負担の公平の見地から問題があると考えるところである。

したがって、「著しく低い価額の対価」の判定に当たっては、引き続き、取引の事情や取引当事者間の関係などの事実関係を総合的に勘案した上で判定することが必要と考えるところである。

次に、負担付贈与通達における土地家屋等の評価における時価の解釈は上場株式の評価における時価の解釈においても採用されており<sup>(177)</sup>、これらの財産は、共に、時価の評価に当たって評価の安全性（評価上のしんしゃく）への考慮がなされている点で共通した面を有しているが、評価基本通達の取扱いにおいて評価の安全性（評価上のしんしゃく）への考慮がなされている財産は他にも存するところである。したがって、こうした財産についても、土地家屋等や上場株式と同様に、負担付贈与通達における時価の解釈に関する考え方を採用していくことが必要と考えるところである。

### （３）相続税の課税方式の見直し等との関連

上記の「平成 22 年度税制改正大綱」において明示された相続税の課税方式の見直しや法人等を利用した租税回避への対応策について検討すること

---

(177) 上場株式の評価については、負担付贈与通達「１」と同様の取扱いが評価基本通達の中で定められているが（評基通 169(2)）、個人間の対価を伴う取引について、相続税法第 7 条及び第 9 条の適用に関する負担付贈与通達「２」に相当する定めはなされていない。土地家屋等の評価に関する取扱いとのバランスを踏まえれば、上場株式の評価においても、負担付贈与通達「２」に相当する取扱いを、別途、定めるという考え方もあろう。

は、相続税・贈与税におけるみなし課税の在り方については勿論のこと、前節までにおいて考察した財産の無償・低額譲渡に係る所得税及び法人税をも含む課税関係の在り方についてまで波及する課題であるといえる。

そのうち、相続税法第7条及び第9条の適用範囲やこれらの規定を始めとする相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の在り方との関連では、相続税の課税方式の見直しが民主党の主張する遺産課税方式への転換という方向でなされたとすると、贈与税の納税義務者制度の仕組みにもよるが、第2章において相続税法第7条及び第9条等の沿革についての考察にて明示したとおり、かつての遺産課税方式の下で講じられていた、贈与者ベースでのみなし課税制度に転換すべきか否かの検討が必要となる。また、かつて講じられていた、生前に財団法人への寄附行為がなされた場合におけるみなし課税制度のように、財産の移転先の如何にかかわらず贈与者側に課税することとしていたかつての遺産課税方式の下での贈与税の姿を反映していた措置の有無についても、検討する必要性が生じることとなるものと考ええる。

## 結びに代えて

本稿では、相続税・贈与税の適切な課税を確保する上で必要かつ基本的な規定の一つとして位置付けることができる相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方について、まず、相続税法における「みなし規定」の類型や必要性、並びにこれらの規定を始めとする相続税等の課税対象の発生形態に係る「みなし課税」制度の構造等について考察し、次に、これらの規定の適用を巡る近年の裁判事例の検討・分析を行い、更に、こうした考察を通じて明らかとされる現行の相続税法第7条及び第9条の適用範囲を巡る主な論点について、その検証を行ったところである。

以下、本稿にて論じたことの繰り返しになるが、平成22年度税制改正大綱にあるとおり、相続税については、今後、課税方式の見直しのほか、格差是正の観点から、課税ベースや税率構造の見直しに向けた議論が進められる予定であるが、我が国の相続税制を巡るこうした方向性を踏まえると、相続税制に対する信頼性の確保が更に求められることから、相続税・贈与税の税負担回避に対しては一層厳格に対処していくことが求められる。

こうした観点から、本稿において論点の検証を試みた相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方についても、今後、本稿において明示した事項を中心に、解釈論及び立法論の双方にわたった一層の考察が必要と考えるが、当然のことながら、これらの規定のみであらゆる相続税・贈与税の税負担回避に対処しきれものではない。例えば、同族会社等へ財産の移転がなされても構成員である株主において価値の移転が認められない以上、相続税法第9条の適用される余地はもはや存しないこととなるが、これは、持分の定めのない法人だけでなく、持分の定めのある法人への財産の移転であっても、出資比率の定め方等によっては、移転を受けた法人及び株主の双方において課税がなされないという状態を作出することが可能であることを表しているといえる。

したがって、平成22年度税制改正大綱における「法人等を利用した租税回避への対応など、課税の適正化の観点からの見直しを引き続き行っていきます」

との指摘にもあるとおり、相続税法第7条及び第9条を始めとした相続税・贈与税の課税対象の発生形態に係るみなし課税制度のみならず、他の租税回避防止措置との関連性も含め、これらの在り方について、今後とも考察を深めていくことが必要と考えるところである。

※ 本稿脱稿後、第3章において国側敗訴事例の一つとして検討していた東京高裁平成20年3月27日判決（原審：横浜地裁平成18年2月22日判決）（事例No.13）について、被上告人ら（納税者側）の控訴を棄却する旨の最高裁の判決が下された（最高裁平成22年7月16日判決（平成20（行ヒ）241）、裁判所ホームページ最高裁判所判例集）。判決では、社団たる医療法人が社員退社時の出資の払戻し等の対象を当該法人の運用財産という一部の財産に限定する旨を定款で定めている場合においても、相続税法第9条の適用による贈与税の課税に当たり、当該法人の基本財産を含む財産全体を基礎として当該出資を評価することに合理性があるとの判断がなされており、課税庁側のかねてからの主張が受け入れられている。

本判決において示された内容により、相続税法第7条及び第9条の適用範囲の在り方についての考察が更に深まることを期待するところである。