

相続税法 7 条の時価についての考え方

1. 初めに

相続税法 7 条は、'みなし贈与'の規定と言われます。著しく低い対価で財産の譲渡を受けた場合、譲受人は、その(著しく低い)対価と譲渡時のその時価との差額を譲渡人から贈与されたとみなす、という規定です。そうみなされると、当該差額のうち 110 万円(基礎控除)を超える部分につき、譲受人に贈与税の申告・納税義務が生じます。対価が時価より低くても、著しく低くなければよいのですが、対価が著しく低いか否かの判定に当たり、当該財産の時価の把握がまず必要です。

2. 時価の基本的意義

'財産評価が命'の相続税法は、22 条で相続、贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価による - と定め、財産評価基本通達(評価通達)は、1 項で要旨「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期(上記みなし贈与であればその譲渡の日)において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、」と明言しています。つまり、時価とは客観的交換価値だ、ということです。が、同項はそれに続けて「その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」と規定しており、評価通達により算定される評価額をもって時価とする'割り切り'を宣言しています。

この割り切りの必要性・合理性は、おおむね次のように理解されています。

財産の客観的交換価値は必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価することとなると、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じ、納税者と課税庁の双方にとって事務負担が重くなる。そこで、課税実務上、財産評価の一般的基準を定める評価通達によって画一的に評価する方法がとられており、それは、納税者間の公平、納税者の便宜及び徴税費用の節減という見地からみて合理的である。原則的にすべての財産についてこのような評価を行うことで、租税負担の実質的公平を実現することができ、租税平等主義にかなう。

評価通達では、画一的な評価方法として、土地については路線価(又は固定資産税評価額)、により、非上場株式については、類似業種比準方式や純資産価額方

式等により評価することが定められています。

3. 相続税法 7 条の「時価」の算定の実際

上記 2 によれば、相続税法 7 条の「時価」は、評価通達によって評価した価額と考えてよいように思われます。そうすると、どんな財産の譲渡でも、評価通達通りに算定した価額を対価として行えば、原則として相続税法上は時価での譲渡となるので、同条のみなし贈与にはなりえないように思われます。

しかし、同条の適用が争われた裁判例を見る限り、そう簡単にいきません。土地の低額譲渡が争われた平 19.8.23 の東京地裁判決では、同条の時価の意義につき、「評価通達の価額(路線価)である」との納税者の主張を退け、上記 2 の客観的交換価値をいう(国の主張どおり)と判示し、当該土地の時価として、路線価による価額ではなく、国がその客観的交換価値として主張した鑑定評価額を採用しました。その鑑定評価額の吟味の際、客観的交換価値たる評価額と一般に認められている近傍地の公示価格等も参考とされました。

一方、非上場株式の低額譲渡が争われた平 19.1.31 東京地裁判決では、時価とは客観的交換価値をいう、と前記判決と同じ判断をしながら、その時価の算定は、評価通達の方法によることが合理的だと判示し、評価通達による評価額を時価として採用しました(国の主張どおり)。両事件の詳細をここで紹介することはできませんが、土地の場合は、評価通達上の価額=路線価を時価ではないとして採用せず、非上場株式の場合は、評価通達による評価額を時価として採用するという差はどこから来るのでしょうか。

土地より個別性が強い個々の非上場株式には、土地の公示価格等に相当するものがなく、その理論上の評価方法は種々あっても、不動産鑑定並みの公的資格や評価の基準も確立していません。故に、課税庁としては、特別な場合でない限り、一定の合理性が認められている評価通達に拠る外ないのだろうと思われます。弁論主義の原則で判断する裁判所も、国が評価通達に拠る価額を主張し、納税者の主張に説得力がなければ、基本的に国の主張に立った判断をせざるを得ません。このような事情から上述の差が生じるものと思われま