



# 第三者間取引におけるみなし贈与課税

## H17・1・12さいたま地裁の判決の検討

### I はじめに

第三者間で不動産の売買等があった場合、みなし贈与課税の適用については、ほとんど意識されていないように思われる。

それが、平成17年1月さいたま地裁の判決で、第三者間の取引でもみなし贈与課税の適用があるという判決が出され、原告・被告ともこれを受け入れた為、この判決が確定することになった。

### II 判決の要旨

【さいたま地裁平成13年(行ウ)第46号贈与税決定処分等取消請求事件

(一部取消し)(確定)】

#### 1. 基本的事実関係

(1) 本件売買契約等

原告は、昭和45年1月から土地家屋調査士の業務に携わっていた。そして、原告は、昭和59年ころ、市議会議員に初めて立候補し、現在まで市議会議員を務めている。

原告は、市議会議員に初めて立候補した昭和59年ころ、本件土地の売主であるAと知り合った。その後も、原告とAは、市議会議員選挙の際にあいさつをする程度のつきあいであった。

Aの息子のBは、その妻及びAの入院費用等のため、本件土地を売却しようとして、平成8年の4月か5月ころ、原告に本件土地の買受け先を見つけてほしいとの依頼をした。原告は、原告の会社の2、3の取引先等に本件土地の買受けを打診したが、断られた。そこで平成8年8月上旬ころ、Bは原告に対し、本件土地を買ってほしいかと依頼した。

原告は、農家であった父親から相続したS市の土地が都市計画道路に買収される予定であり、土地が減ることになるため、その代わ

りに土地を増やしたいと考えていたこと、家賃がすぐに建たない土地であっても子供や孫のため将来的な活用を図ることはできると思われたことから本件土地を購入することを決意した。

そして、原告は、Bとの間で、本件土地の代金は1500万円とすることに合意し、平成8年8月21日、Aとの間で、本件土地を1500万円で購入する旨の土地売買契約(本件売買契約)を締結した。

原告は、Aに対し、平成8年8月21日、上記代金のうち300万円を、同日29日には、残代金1200万円をそれぞれ支払った。

(2) 本件土地の状況

●本件土地は、本件売買契約当時から現在に至るまで更地である。

●本件土地は、土地区画整理事業施行区域内にある。

●本件土地は、本件口頭弁論終結時である平成16年7月28日現在においてもまだ仮換地の指定はなされていない。

(3) 本件処分

被告は、平成11年5月17日、本件土地の時価は7090万7350円であり、本件売買契約は相続税法7条の規定による低額譲受に該当し、本件土地の時価との差額に相当する金額が贈与により取得したものとみなされるとして、原告の平成8年分贈与税について基礎控除額控除後の課税価格5530万7000円、納付すべき税額3004万9500円とする決定処分及び無申告加算税450万6000円とする賦課決定処分を行った(本件処分)。なおその後、本件土地の一部については平成13年3月22日、債権者を財務省とする差押処分が行われている。

2. 判決のポイント

〈争点：相続税法7条が本件に適用されるかどうか〉

(1) 相続税法7条の法意

法律的には贈与契約によって財産を取得したものでないが、経済的には時価より著しく低い価額で財産を取得すれば、その対価と時価との差額については、実質的に贈与があったとみなすことができる。この経済的実質に着目して、税負担の公平の見地から課税上は、これを贈与とみなす趣旨のもので解される。

(2) 相続税法7条の「時価」

相続税法7条にいう時価とは、財産の客観的交換価値を示す価額をいうと解される。

(3) 贈与税の納税義務者の規定

「贈与税の納税義務者」は、「相続税の納税義務者」とは別個に定めており、沿革的には贈与税が相続税の補完税としての性格を有しているとしても、理論的には贈与による財産の取得が取得者の担税力を増加させるため、それ自体として課税の対象になる。

(4) 贈与意思について

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、当事者の具体的な意図・目的を問わずに同条の適用がある。

(5) 第三者間の取引におけるみなし贈与の適用

相続税法7条の規定は、親族間の取引の場合にのみ適用し、第三者間の取引の場合には適用しないとはされていない。したがって「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しない。

### III 判決の検討

1. 相続税の補完税としての贈与税をどう考えるか

〈相続税・贈与税の創設時の考察〉

◆シャープ勧告における相続税

昭和24年8月27日「シャープ勧告書」



二本木力哉〔神田〕

#### 第8章 贈与税及び遺産税

##### A 租税形態

1. (前略)

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、合わせて国庫に寄与せしめるにある。このための最もよい租税形態の一つとして、「取得税」がある。取得税は、贈与と遺産の受領者に対する累積税である。これは特定の個人の受領する贈与および遺産の総額に応じて課税する累積税である。その適用方法は、贈与税の場合に類似している。即ち、贈与または遺産を受けたときは、それ以前に受領した贈与と遺産の課税総額にそれを加えて、現行税率によりこの総額に対して税額を算出する。同時に従前の累積総額に対して現行税率で税額を算出し、両税額の差額が今回納税すべき税額となるのである。」

昭和28年には、一生累積課税とするシャープ勧告方式は税務執行面で多くの困難にあっただけで、この方式を廃止し、相続及び包括遺贈は遺産取得方式によるがそのつど課税の相続税によるものとされ、他方特定遺贈及び贈与は1年合算で受贈者課税の贈与税に改められた。「DHCコンメンタール 相続税法1巻53の3頁」

このように設立創設からアプローチすると、シャープ勧告における相続税は取得税という考えのもと、贈与税は相続税に含まれる体のものであった。その後、税務執行上困難という理由から相続税の補完税として、贈与税が創設(復活)された経緯が確認できる。しかし、現在の条文構成は「贈与税の納税義務者」と、「相続税の納税義務者」とは別個に定められている為、贈与税の設立趣旨と条

文構成が異なっているのではないかと疑問が出てくる。(ただし、租税法主義の根本である法律の条文上、相続税と贈与税の納税義務者が別々に規定されているので、現状では第三者間の取引においてもみなし贈与課税が行われることは否定できない。)

#### 2. 贈与意思の有無

判決では、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、当事者の具体的な意図・目的を問わずに同条の適用があるとしている。

確かに、相続予定者等の親族を対象とする低額譲受であれば、贈与の意思を問わずに当該規定を適用することは、合理的な理由があると考えられる。また、第三者間で通常の贈与が行われた場合は、当然贈与意思があるため贈与税の課税があることは否定できない。

しかし第三者間で低額譲受の規定を適用する場合は、担税力の増加という状況だけではなく、贈与意思が明らかでない場合に限定すべきである(なお、担税力の増加により課税を行うのであれば、贈与税に限らず、所得税で課税することも考えられるが、現行所得税法では、贈与により取得した財産(みなし取得を含む)は非課税所得と規定されているので所得課税は不可能となっている)。

また、低い価額で取得すれば取得価額が低い分、売却時に税額が多く算出されると考えられるので、将来的には税の回収は可能となる。自由な意思のもとで価格が決まった第三者間の取引についてまで、みなし贈与課税を行うのは行き過ぎではないか。

#### 3. 相続税法7条の「時価」

判決では、相続税法7条にいう時価とは、財産の客観的交換価値を示す価額をいうと解されるとしている。これは、時価の算定が机上で計算可能というのが前提となる。

確かに、契約自由の原則による取引価額と課税の問題は別なので、絶対的な価格(時価)が存在していれば、それを基準に課税することは可能である。ただし、自由な意思のもとでは、利害の対立する第三者間では、お互いの事情を考慮して価格が決定され、通常相対回避のために価格が決まられることは考えられない。したがって、税務署や裁判官が第三者間

取引の時価を決めること自体に違和感がある。なお、合意された価額に関する考え方として、固定資産の交換の特例(所得税法58条、法人税法50条)における所得税法基本通達58・12、法人税法基本通達10・6・5の2がある。この通達では「合意された価額が、その事情等に照らし合理的に算定されているときはその価額を認める。」という考え方を示している。

### IV 今後の注意点

今回の判決をみると、現在の相続税法についていろいろ検討すべき事項があると思われる。現在では、第三者間でも簡単にみなし贈与課税が行われることが可能な状況になってしまっている。すなわち、条文上及び判決上では、親族間取引(親子間取引)と第三者間取引が、全く同じに扱われてしまっている。第三者間の取引についてこのような判決が頻発されると、自由な経済取引が阻害される恐れがある。

私達税理士は、第三者間取引においても簡単にみなし贈与課税が行われる可能性があることを理解し、今後の取引について、みなし贈与課税を頭の片隅においておく必要がある。

#### 相続税法

(著しく低い価額で譲渡を受けた財産) 第七条 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つた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があつた時における当該財産の時価(当該財産の評価については第三章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額)との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与(当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈)により取得したものとみなす。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。