

justax

No.16

NOV'94

東京税理士会データ通信協同組合情報事業資料

特別な事情がある場合の時価

相続税法22条では、相続財産の価額は時価で評価する旨を規定し、時価とは客観的交換価値による価格（市場価格）と解されています。課税実務上は、租税負担の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減などの理由から評価基本通達により路線価方式等で画一的に評価することが原則となっています。

■しかし、不動産の市場価格の高騰等により、評価基本通達により評価することが、著しく不適當な特別な事情がある場合は、例外的に、取得価額等の客観的な市場価格で評価することができるという判例が、最近、相次いで出されました。そのうち、東京地裁(平成4年7月29日判決)及びその控訴審である東京高裁(平成5年3月15日判決)の判例をここで紹介します。

◎原告Xらは、昭和62年7月16日の相続開始5ヶ月前に銀行から18億2000万円を借り入れ、16億6100万円で購入して、被相続人の死後まもなくその土地を他に18億円で売却し借入金を返済しました。

この土地の評価額について、原告Xらは評価基本通達による評価額1億2102万2498円としたのに対して被告課税庁は客観的な市場価格である取得価額16億6100万円であるとして更正をしました。

◎裁判所は、評価通達以外に評価は許されないという原告Xの主張を棄却し次のように判断しています。

①相続税法22条の時価として許容できる範囲内であっても、租税平等主義の観点からは特定の納税者のみに評価基本通達に定める評価方式以外の方法により評価することは原則として許されない。しかし、評価基本通達の評価方式を画一的に適用すると、富の再分配という相続税の目的に反し実質的な租税負担公平を害する等の特別な事情がある場合には、例外的に他の合理的方式(客観的な市場価格)によることも許される。

②これは、評価基本通達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適當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かである。

③「評価することが著しく不適當」な場合とは、不動産の市場性の変化により、評価通達による評価方式を形式的に適用すると実質的な租税負担の公平を著しく害する場合をいう。

④原告Xらがした借入金による土地の取得は、資産運用又は投資目的の見地からしても経済的合理性がなく、単に課税価格の圧縮を図ったものであるから、これに評価基本通達を適用すると借入金による課税価格の圧縮を図らなかった者との間で実質的な租税負担の公平が害される。

⑤原告Xらは、評価基本通達の評価方式は行政先例法として確立しているからそれ以外の評価方式は許されないと主張するが、通達上の先例は法律と同一の拘束力を持った先例法とはなりえない。

⑥また、原告Xらは、上記⑤の根拠として昭和63年に新設された措法69条の4を評価基本通達の特別規定であると主張するが、同法は相続開始前3年以内に取得した不動産について課税価格を相続税法22条の時価ではなく取得価額とする旨を定めたもので市場価格による評価を否定するものではない。

この事例は措法69条の4新設前の地価高騰時のものですが、最近のように地価が下落している場合の時価評価についても参考とすることができます。

……………(資料提供 東京税理士データバンク室)