

■ Article ■ .....

財産評価基本通達に従って決定される不動産の価格とその適正な時価との関係  
東京高裁平成27年12月17日判決（平成26年（行コ）第18号 各贈与税更正処分取消等請求控訴事件）

判例タイムズ 1421号111頁

税理士 高杉尚志

【事実の概要】

Xら（原告ら、控訴人ら）は、4階建てマンション5棟で構成された集合住宅（以下「本件住宅」という。）の住戸、階段室及び事務所の各持分並びにその敷地の持分（以下「本件各不動産」という。）を平成19年に贈与（以下「本件各贈与」という。）により取得し不動産鑑定士の鑑定評価による本件各不動産の価額により課税価格を算定して贈与税の申告をした。しかしながら、Xらは、各処分行政庁から、本件各不動産の価額は財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）に定められた評価方式により評価すべきであるとして、それぞれ平成19年分の贈与税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）を受けた。

本件は、Xらが、被告・被控訴人に対し、本件各処分のうちXらの申告に係る課税価格及び納付すべき税額を超える部分並びに賦課決定処分の各取消しをそれぞれ求めた事案である。

なお、原審（東京地判平成25年12月13日税資263号順号12354）はXらの請求を棄却し、上告審（最一小決平成29年3月2日税資267号順号12985）は棄却、上告不受理とした。

【判旨】

控訴棄却。

本判決は、a 相続税法22条にいう「時価」とは、客観的交換価値をいい（最二小判平成22年7月16日集民234号263頁（以下「平成22年最判」という。）、b 相続税法は一定の財産（地上権、永小作権等、同法23条ないし26条に評価方法を定めた財産）についての評価方法を定めるほかは、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な評価方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨であると解することが相当であり、c 同法26条の2が、多種多様であり時価の評価が必ずしも容易なことではない土地評価につき、その意見を土地評価審議会に委ねるのも同法の上記趣旨に沿う規定であると解される。d 同法の上記趣旨を受けて、国税庁長官は評価通達を定め、この通達に従って実際の評価が行われており、e 同法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方

法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である（最二小判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁（以下「平成25年最判」という。）参照。）と判示している。

そして、本件各贈与の前年に本件住宅の建替え推進決議がされ、本件各贈与の約3か月前には管理組合の臨時総会において本件住宅の基本計画案が承認決議され、本件各贈与の約4か月後には一括建替え決議がされていること等からすると、本件各贈与時には本件住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったというべきであるから、本件各贈与時において本件住宅の建替えの実現性に不透明な部分があったということはできず、建替えを前提として評価通達が決める評価方法に従って本件各不動産を評価して決定された課税価格は、贈与時における本件各不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認される。そうすると、本件各不動産について評価通達が決める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存在したということとはできないとして、控訴を棄却した。

## 【解説】

### 1. 本判決の位置付け

課税実務において評価通達に従った財産の評価が定着しているが、評価通達は法令ではなく、財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮し<sup>1</sup>、時価を算定することが目的であるから、個別財産の評価が評価通達と異なる基準で行われたとしても、それをもって直ちに違法となるものではない。そのため、①本判決のように、納税者が評価通達の定めによらず財産の評価（不動産鑑定評価額により土地・建物の評価等）を行って申告を行うこともあり、他方、②課税庁が評価通達の定めによらず財産の評価を行って課税処分を行うこともある。②の事例は、評価通達6項事件と呼ばれている。

本判決は、相続税法は不動産の評価の方法につき直接定めるものではないが、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、同法は、評価通達により全国一律の統一的な評価の方法を定めることを予定しこれを当然の前提とする趣旨であるとし、相続税法26条の2が土地評価の意見を土地評価審議会に委ねたのも、上記趣旨を踏まえたものであると解した上で、相続税法自体を法的根拠として、評価通達の定める評価方法による不動産の課税価格が当該不動産の適正な時価を上回るものではないと推認されると判示するものである<sup>2</sup>。すなわち、本判決は、贈与により取得した財産の価額の評価に関する基本的な考え方をめぐって、評価通達に従って決定される不動産の価格とその適正な時価との関係が問題とされており、当該問題を検討する前提として、「租税法律

主義」との関係で評価通達の法的意義を問題としている<sup>3</sup>。

そして、本判決は、通達評価額が不動産鑑定士による鑑定評価額を上回っているとの納税者の主張について、贈与時にはマンションの建替えが実現する蓋然性が高かったというべきであるから、建替えを前提として評価通達が定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存在したということとはできないとして退けている。このように本判決は、不動産鑑定士による鑑定評価について、その鑑定評価の前提とした事実関係が「評価通達の定める評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情」に当たるか否かという観点から審理し結論を導き、鑑定評価額の合理性について特段の審理を行っていない（以下、本判決が示した判断枠組みを、「特別の事情の有無に基づく判断」という。）。

本判決以後、同判決と同様の解釈を示した地裁判決等が多数見受けられる<sup>4</sup>。

## 2. 本判決より前の裁判例（平成25年最判より前）

本判決より前の裁判例について見ると、評価通達の法的根拠を「租税平等主義」という観点から判断しており、そのリーディングケースとなった裁判例は、上記1の②の裁判例の東京地判平成4年3月11日税資188号639頁（控訴審：東京高判平成5年1月26日税資194号75頁、上告審：最一小判平成5年10月28日税資199号670頁）である。

その後、この法理は、上記1の①の裁判例（東京地判平成24年3月2日判時2180号18頁（控訴審：東京高判平成25年2月28日税資263号順号12157）など）においても広く採用されてきたところである。本判決の原審も同趣旨である。そして、上記1の①の裁判例の多くは、評価通達の法的根拠を「租税平等主義」の観点から判示した上で、「特別の事情」を採用した解釈を行っていた。

これに対し、上記1の①の一部の裁判例において、評価通達により評価することは原則として適法となるが、例外として時価を上回るような評価となる場合には違法となる旨の法令解釈を示したものがある。横浜地判平成16年8月10日税資254号順号9716（控訴審：東京高判平成17年1月12日税資255号順号9884）、横浜地判平成16年10月13日税資254号順号9776（控訴審：東京高判平成17年2月23日税資255号順号9941）などが該当し、これらの裁判例は、納税者が鑑定評価額等を時価であると主張する場合、納税者が主張する時価の根拠となる不動産鑑定士による鑑定評価等について、当該鑑定評価等が不動産鑑定評価基準に準拠した合理性のあるものであるかについてその算定根拠を検証し、当該鑑定評価等によって算定された鑑定評価額等が合理性のあるものであるか否かを審理し、当該鑑定評価額等が時価を表したものであるかどうかの判断を行っている（以下、この判断枠組みを「価額ベースでの判断」という。）。これにより、納税者が主張する不動産鑑定士による鑑定評価額等が不動産鑑定評価基準に準拠した合理的なもので、かつ、その鑑定評価額等が通達評価額を下回る場合、当該通達評価額は

評価対象資産の時価を超える違法があるものと判断されることとなる。

このように地裁・高裁での上記1の①の裁判例における解釈は、「特別の事情」を採用した解釈に「価額ベースでの判断」の解釈が一部混在した状況になっていたが、「特別の事情の有無に基づく判断」につながる解釈を最高裁として初めて判示したのが平成22年最判である。

平成22年最判は、社団医療法人の定款において出資した社員が退社時に受ける払戻し等が当該法人の一部の財産についてのみすることができる旨の定めがあるなどという事実関係の下において、社団医療法人の増資時における出資の引受けに係る贈与税の課税に当たっては、特別の事情がない限り評価通達194-2（医療法人の出資の評価）により評価すべきであると判示している。同判決は、上記事実関係を踏まえた事例的判断を示すにとどまるものであるが、裁判官の補足意見をも踏まえると、実質的には、課税の公平性の確保という観点から特別の事情のない限り評価通達の定める評価方法によって評価をするのが相当であると評価できると解される<sup>5</sup>。通達評価額と適正な時価との関係について最高裁として判断した重要な判決である。

### 3. 平成25年最判の判断

本判決が参照する平成25年最判は、固定資産評価基準（以下「評価基準」という。）によって決定された土地の価格が当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かが争点となった固定資産税の裁判例である。

平成25年最判は、評価基準によって決定される土地の価格とその適正な時価との関係等について、総務大臣が評価基準を定めてこれを告知しなければならない旨規定する地方税法388条1項等を法的根拠として、評価基準の定める評価方法による土地の登録価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認されると判示しているが、評価通達は、評価基準とは異なり、上記のような法的規定を欠くため、平成25年最判が説示する趣旨が直ちに評価通達まで及ぶとはいえず、評価通達の法的意義という問題は、判例法理上重要な法律問題として残されているとされている<sup>6</sup>。

他方、平成25年最判の最高裁調査官解説は、評価通達により決定される価格と相続税法22条の「時価」との関係について、平成22年最判の判示事項が参考になるとした上で、私見であるが、平成22年最判の判示事項は平成25年最判の上記判示事項と同様の趣旨をいうものと理解することも可能であるように思われると述べている<sup>7</sup>。法律の委任を受けているか否かの違いはあるが、平成25年最判の射程は、財産の客観的な交換価値としての適正な時価を算定する評価手法として評価基準に共通する評価通達にまで及ぶものと解することも可能であると考えられる。

そして、この考え方が、本判決が示した「特別の事情の有無に基づく判断」の

解釈へとなくなっていったものと考えられる。

#### 4. 本判決より前の裁判例（平成25年最判より後）

平成25年最判の後に「特別の事情の有無に基づく判断」について明確に述べた裁判例としては、東京地判平成25年8月30日税資263号順号12283（控訴審：東京高判平成26年2月13日税資264号順号12410）や本判決の原審がある。これらの裁判例は、評価通達の法的根拠を従前の裁判例の法理と同様「租税平等主義」の観点から判断するが、通達評価額と適正な時価との関係については「特別の事情の有無に基づく判断」の解釈を採用している。そして、「特別の事情の有無に基づく判断」の解釈を高裁として明確に採用したのが、本判決ということになる。

#### 5. 本判決より後の近時の裁判例

本判決は、評価通達の法的意義という租税法律主義に関わる重要な法律問題について、平成22年最判及び平成25年最判を踏まえ、従前の裁判例が採用する法理を一步推し進めるものであり、実務上重要な意義を有するものとされている<sup>8</sup>。本判決より後の近時の裁判例（大阪地判平成29年6月15日税資267号順号13024（控訴審：大阪高判平成30年2月2日税資268号順号13120）、東京地判平成29年11月24日税資267号順号13091、東京地判平成30年10月30日税資268号順号13203、東京地判平成31年1月18日税資269号順号13228、札幌地判平成31年3月8日税資269号順号13249（控訴審：札幌高判令和2年12月11日税資270号順号13496））は、平成22年最判、平成25年最判、本判決を引用し、評価通達の法的根拠を相続税法自体から判示した上で、「特別の事情の有無に基づく判断」の解釈を採用している。

例えば、東京地判平成29年11月24日税資267号順号13091は、「かかる趣旨を受けて、国税庁長官は財産評価基本通達（評価通達）を定め、この通達に従って実際の評価が行われている。そして、同法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である。」と判示している。

#### 6. 今後の課題

本判決は、納税者が評価通達の定めによらず財産の評価を行って申告を行った場合の通達評価額と適正な時価との関係についての解釈の先例となる事例である。他方、評価通達6項の事例において最高裁として初めて判断した裁判例として、

最三小判令和4年4月19日民集76巻4号411頁(以下「令和4年最判」という。)がある。令和4年最判は、近い将来発生することが予想される相続を踏まえ被相続人が購入資金を借入れた上で購入した不動産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが租税法上の一般原則としての平等原則に違反しないとされた事例である。令和4年最判は、平成25年最判との関係について「このような法律上の仕組みを前提としない評価通達については、固定資産評価基準と同様に解することはできないとするものであろう。」とされ<sup>9</sup>、同判決の意義について「相続税の課税価格に算入される財産の価額について、原則として通達評価額によるべき根拠が租税法上の一般原則としての平等原則にあること(省略)を明確にし、通達評価額を上回る価額によるものとするのが同原則に違反しない場合を一般的に判示した上、具体的な事例に即した判断を示したものであり、同種事案における審理判断の枠組みを明らかにするものとして、理論上も実務上も重要な意義を有すると考えられる。」とされている<sup>10</sup>。

本判決が採用した評価通達の法的根拠を相続税法自体に求めた「特別の事情の有無に基づく判断」の解釈が、場面は異なるが評価通達6項の令和4年最判が採用した評価通達の根拠を平等原則に求めた解釈によって、影響を受け修正等されることになるのか今後大きな課題となっていくであろう。

以上

---

<sup>1</sup> 評価通達1(3)。

<sup>2</sup> 「判批」判タNo.1421号114~115頁(2016)。

<sup>3</sup> 前掲注(2)113頁。

<sup>4</sup> 東京地判平成28年7月20日税資266号順号12887(控訴審:東京高判平成29年1月25日税資267号順号12967)、東京地判平成29年3月3日税資267号順号12986(控訴審:東京高判平成29年12月20日税資267号順号13102)、大阪地判平成29年6月15日税資267号順号13024(控訴審:大阪高判平成30年2月2日税資268号順号13120)、東京地判平成29年11月24日税資267号順号13091、東京地判平成30年10月30日税資268号順号13203、東京地判平成31年1月18日税資269号順号13228、札幌地判平成31年3月8日税資269号順号13249(控訴審:札幌高判令和2年12月11日税資270号順号13496)。

<sup>5</sup> 前掲注(2)113~114頁。

<sup>6</sup> 前掲注(2)113頁。

<sup>7</sup> 徳地淳『最高裁判所判例解説民事篇平成25年度』351~352頁(法曹会、2016)。

<sup>8</sup> 前掲注(2)115頁。

<sup>9</sup> 「判批」判タNo.1499号67頁(2022)。

<sup>10</sup> 前掲注(9)68頁。