

租税判例研究会 2017.1.20

東京高判平成 27 年 12 月 17 日判時 2282 号 22 頁判タ 1421 号 111 頁(上訴)¹

原審東京地判平成 25 年 12 月 13 日税資 263 号順号 12354

(国税不服審判所平成 22 年 10 月 13 日裁決事例集 81 集 385 頁東裁(諸)平 22-81)²

受贈不動産につき建替え前マンションの比準価格を重視する鑑定評価を認めなかった事例

立教大学法学部 浅妻章如

〔事実〕

第1事件の原告・控訴人たる X1(一審では甲、控訴審では甲野太郎)は、平成 19 年 7 月 21 日³、X1 の父・丁から物件1(一審にいう「原告甲のマンション」)の贈与を受けた。第2事件の原告・控訴人たる X2(乙 | 乙山一郎)・X3(丙 | 乙山二郎)は、平成 19 年 6 月 30 日、X2・X3 の父・D から贈与を受けた。X2 は、物件2(「原告乙のマンション」)の全て及び物件3(「原告乙らのマンション」)の半分を譲り受けた。X3 は、物件4(「原告丙のマンション」)の全て及び物件3の半分を譲り受けた。Xら(X1・X2・X3 を指すとす)は、T 税理士(笹本秀文税理士)の説明に従い、相続時精算課税制度(2500 万円控除)の適用を受ける前提で、B(株式会社総合不動産鑑定コンサルタント)が作成した不動産鑑定評価書における鑑定評価額(以下「本件各鑑定評価額」という)に基づき、平成 20 年 3 月 11 日、渋谷税務署長⁴に届出書を提出した。

本件各鑑定評価額は、本件住宅の建替えの実現に不透明な部分があることを勘案し、原価法に基づく積算価格⁵を参考にとどめ⁶、取引事例比較法に基づく比準価格⁷を重視し、収益還元法に基づく収益価格⁸を関連付けたものであった。物件1については、積算価格 1 億 1000 万円、比準価格 2170 万円、収益価格 1970 万円、鑑定評価額は **2300 万円**、X1 の申告税額は 0 円。物件2~4については、積算価格 9670 万円、比準価格 2000 万円、収益価格 1810 万円、鑑定評価額は 2000 万円、よって X2 の受贈額は $2100 + 2100 \times 0.5 = 3150$ 万円、申告税額 130 万円。X3 も同様に 3150 万円、申告税額 130 万円。

本件で贈与対象となった物件1~4の土地及び建物(以下「本件各不動産」という)は何れも、昭和 33 年に建築された 5 棟の 4 階建てマンション(以下「本件住宅」という)の住戸である。本件住宅の管理組合(以下「本件管理組合」という)は、本件住宅の老朽化に鑑み、平成 18 年 2 月 18 日、建替えを決議した。平成 18 年 4 月 25 日、本件管理組合は、F(鹿島建設株式会社)との間で、本件住宅建て替え事業協力に関する覚書を締結した。平成 19 年 4 月 22 日、本件管理組合は、本件住宅の建替えに関する建物基本計画案を承認する決議をした。⁹ [本件贈与はこの間になされた] 本件管理組合は、平成 19 年 10 月 28 日、本件住宅を一括して建替える旨の決議(以下「本件一括建替え決議」という)をした。本件管理組合は、平成 20 年 5 月 31 日、F との間で本

¹ 本評釈で一審から引用する際は税資 263 号順号 12354 の頁を、控訴審から引用する際は判時 2282 号の頁を引用する。

² 裁決事例集掲載裁決は第2事件のみを扱う。第1事件の裁決も同日出されているが非公開のようである(前野・註 11、74 頁)。先行評釈は第1事件を扱うものと第2事件を扱うものがある。

³ 平成 19 年 4 月 5 日に X1 が T 税理士と共に贈与税に関して渋谷税務署に相談に赴いている。一審 12 頁。

⁴ X2 は平成 20 年 10 月 31 日に引っ越した。X3 は平成 21 年 5 月 25 日に引っ越した。処分行政庁が渋谷税務署長から玉川税務署長に変わった。

⁵ 「「価格時点における対象不動産の再調達原価を求め、この再調達原価について減価修正を行って対象不動産の試算価格を求める手法」である原価法による試算価格」(一審 8 頁)

⁶ 「積算価格には「現在の容積率制限からみて、最も有効使用されていないため通常のマンションと比して専有面積当たりの持分が大きいことがそのまま反映されていること、さらに、積算価格に占める土地価格を顕在化するためには、建て替え決議を行い、費用と時間をかけて建て替えを行う必要があり、現状においては実現性に不透明な部分がある」(一審 9 頁)ため参考にとどめた。

⁷ 「「まず多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考慮し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法」である取引事例比較法による試算価格」(一審 8 頁)

⁸ 「「対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の現価の総和を求めるものであり、純収益を還元利回りで還元して対象不動産の試算価格を求める手法」である収益還元法による試算価格」(一審 8 頁)

⁹ 平成 19 年 4 月 25 日「等価交換契約前であっても、建替えの実現がおおむね見えていて、許認可を進める中で、建築確認の申請ができていれば、その時点での買取りはあり得る旨等の説明をし、金額については、上記のタイミングで買い取るのであれば、1号棟から3号棟までは8200万円ないし8400万円になる旨の説明をしたほか、その頃、仮に早い時期に F が買い取るのであれば、買収額については建設コストの5000万円が上限である旨の説明」(一審 14 頁)

件住宅の建替えに関する事業協力の合意をした。本件管理組合は、平成20年10月13日、Fが等価交換¹⁰契約に着手することを承認する旨の決議をした。Fは、平成21年2月26日までに、本件住宅の全ての区分所有者との間で等価交換契約の締結を完了した。本件住宅は、平成21年4月1日、解体工事が開始され、平成21年9月21日、新しい建物の建築工事が開始され、平成23年11月に完成した。

X1とFとの間での等価交換契約による受贈不動産の売買代金は9664万円(全て土地代。建物は0円。X1が支払うべき差額は504万0740円。新しい建物の住戸の譲受け代金は1億0168万0740円¹¹)であった。X2は1億3086万円(全て土地代。建物は0円。X2が支払うべき差額は1497万3480円。新戸譲受け代金1億4583万3480円)であった。X3(平成20年12月5日)については1億3086万円(全て土地代。建物は0円。X3が支払うべき差額は1741万8420円。新戸譲受け代金1億4827万8420円)であった。

本件各処分行政庁は、平成21年6月30日、本件各不動産の価額は財産評価基本通達¹²(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、Xらに対し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。)をした。評価通達によれば物件1の課税価格は7206万2340円¹³(土地7139万2340円+建物67万円。贈与税額981万2400円。過少申告加算税144万6500円)、物件2は6488万1106円(土地6425万3106円+建物62万8000円)、物件3は6488万1106円(土地6425万3106円+建物62万8000円)、物件4は6488万1006円(土地6425万3106円+建物62万7900円)と算定される。X2の課税価格は9732万1659円¹⁴、贈与税額は1446万4200円、過少申告加算税は190万9000円。X3の課税価格は9732万1559円、贈与税額は1446万4200円、過少申告加算税は190万9000円。

争点は「本件各不動産……の価額を評価通達に定められた評価方式によって評価したものとすることが相続税法22条の規定の許容するところであるか否か」(一審5頁)¹⁵である。

原審(東京地判平成25年12月13日税資263号順号12354)はXらの請求をいずれも棄却した。Xらが控訴した。

時系列

平180218 本件管理組合、建替え決議。

A 建替推進決議(議決権総数148、賛成133、反対0、無効15)

B 建替推進委員会の設置決議(議決権総数148、賛成134、反対0、無効14)

C 事業パートナーとしてFを選定するための決議(議決権総数148、賛成126、反対4、無効18)

平180425 本件管理組合とF、本件住宅建て替え事業協力に関する覚書(本件覚書1)。

平180916 本件管理組合、建物基本計画案作成決議(議決権総数148、賛成129、反対1、無効18)¹⁶。

平190405 X1とT税理士、渋谷税務署に相談。(評価通達によらず鑑定評価で構わない旨の回答¹⁷)

平190422 本件管理組合、建物基本計画案承認議決(議決権総数148、賛成139、反対0、無効9)¹⁸。Fの本

¹⁰ 等価交換方式:「本件住宅の区分所有者全員が、それぞれにその敷地の持分を出資し、建替えにかかる事業パートナーが新築建物の建設費その他の事業費を出資し、事業完了後に、各区分所有者及び事業パートナーが出資額に見合った評価額の新築建物の住戸を各々取得する方式」(裁決より)

¹¹ 前野悦夫「贈与によって取得した資産の不動産鑑定士による評価適用の可否」税務弘報59巻9号71-80頁、75頁(2011.9)参照。「9664万円(うちX1が支払うべき差額は504万0740円)」(一審5頁)という記述の「うち」は誤記であろうか?

¹² 昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17国税庁長官通達。ただし、平成20年3月14日付け課評2-5ほかによる改正前

¹³ 前野・註11、72頁によれば、客観的交換価値は1億0731万6471円とされている。

¹⁴ 物件2~4はほぼ等価値なので、約1.5倍と考えて大過ない。

¹⁵ 裁決では「本件各不動産の評価について、評価基本通達により難しい特別な事情があるか否か」という表現であった。一審判決「3 本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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段の事情があるか」(8頁)に対応すると考えてよからうか。一審の争点の示し方が裁決のそれより広いのは、後掲判旨Iとの関係であろうか。

¹⁶ 「平成18年9月16日開催の「本件住宅管理組合臨時総会」の議事録……に、Fが行った地権者個別面談の実施状況について、「現時点で建替え推進に反対を表明される者はおられませんでした」との報告」(Y一審30頁)

「平成18年9月16日に開催された臨時総会の議事録には、「建替えに反対するわけではないが、引越しや建替え後に不安があり、今のままがよいという方が数名おられました」……との報告」(Xら一審37頁)

¹⁷ Xら一審36頁にあるだけであり、裁判所は認定していないかもしれない。

¹⁸ 「欠席表[票?]が9票となっていたところ、この中には建替え事業には反対していたが、近所付き合いから真

件売却希望者に対する買収額上限提示は 5000 万円。

- 平 190530 本件管理組合と F、本件住宅建替え事業協力に関する覚書(本件覚書2)。
- 平 190630 F、1 ポイントあたり 4.5～4.7 万円を提示¹⁹。
- 平 190630 第2事件:D から X2・X3 へ贈与。
- 平 190721 第1事件:丁から X1 へ贈与。
- 平 190728 建替え決議を行う集会の招集通知
- 平 190825 建替え計画勉強会開催
- 平 190906 F が本件売却希望者に対し 8000 万円以上(8170 万円程度)の買収額を提示。
- 平 191028 本件管理組合、本件一括建替え決議。全員同意。
- 平 200311 Xら贈与税の申告。
- 平 200531 本件管理組合と F、本件住宅の建て替えに関する事業協力の覚書(本件覚書3)。
- 平 200709 渋谷区から総合設計許可と一団地認定。
- 平 200824 実施設計説明会
- 平 200923 等価交換契約説明会
- 平 200929 財団法人日本建築センターから建築確認を取得。
- 平 201013 本件管理組合、F が等価交換契約に着手することを承認する決議。
- 平 201027 開発会社ヒアリング
- 平 201111 X1 と F、等価交換契約。9664 万円。
- 平 201118 X2 と F、等価交換契約。
- 平 201215 X3 と F、等価交換契約。
- 平 210226 F、本件住宅の全ての区分所有者との等価交換契約締結完了。
- 平 210316 引渡日。
- 平 210401 本件住宅解体工事開始。
- 平 210630 本件各処分行政庁が Xらに本件各処分。
- 平 210718 X1、異議申立て。
- 平 210721 X2・X3、異議申立て。
- 平 210921 新しい建物の建築工事開始。
- 平 210319 X1 と T 税理士、渋谷税務署の税務調査。(平 190405 回答を確認²⁰)
- 平 210401&平 210520 T 税理士と渋谷税務署、練馬東税務署、練馬西税務署、評価通達2とマンションとの相性の悪さを認識²¹。
- 平 211016 X1 の異議決定(棄却)。
- 平 211020 X2・X3 の異議決定(棄却)。
- 平 211111 Xら、審査請求。
- 平 221013 Xら、裁決(棄却)。
- 平 230411 Xら、訴訟を提起。
- 平 2311?? 新しい建物完成。

Xらの主張²²

<Xa>「評価通達にはマンションの敷地に関する固有の評価方法が定められていないことから、その使用、収益、処分に大きな制約があるマンションの敷地であっても更地と同視され、路線価方式によりその価額が評価されることになるところ、マンションの実際の取引価格は、専有部分の床面積、築年数、設備内容等の建物の現状を重要な要素として決定されているから、敷地の価額を路線価方式により評価してマンションの価額を算定したとしても、マンションの時価を表すことにはなるとは限らず、取り分け老朽化が進んで取引価格が下落したマンションでは、路線価方式による敷地の評価額がマンションの時価を大きく上回るという現象が容易に生じ得るなど

正面から反対とは言うことができず、やむを得ず欠席した者も含まれていた」(Xら一審 37 頁)。

¹⁹ 「F は、平成17年に本件管理組合に対して本件住宅の建替えの事業を提案したときから1ポイント当たり4.5万円から4.7万円という金額を予定していた。……本件住宅の建替えが実現する蓋然性が相当程度に高くなっていると判断して[平 190630]に1ポイント当たりの単価を示したのではない」(Xら一審 41 頁)。

²⁰ Xら一審 36 頁にあるだけであり裁判所は認定していないかもしれない。

²¹ Xら一審 36 頁にあるだけであり裁判所は認定していないかもしれない。

²² 一審 34 頁以下にあるが、長いので、主に判決文本体から引用した。整理の便宜のため<Xa>～<Xg>という記号を付した。Y の主張は一審 27-34 頁。

[のため]評価通達に定められた評価方式はマンションの価額を算定するための手法として不合理である」(一審7頁)。

<Xb>「本件各鑑定評価額は本件住宅の建替えの実現に不透明な部分があるなどとしてその積算価格を参考程度にとどめて算定されたものであるところ……本件各贈与時においては本件住宅の建替えが実現する蓋然性は高くなかった[ため]本件各鑑定評価の方法が適切なものであった」(一審9頁)。

<Xc>「本件覚書1, 本件覚書2及び本件覚書3のいずれにおいても, Fは本件住宅の建替えの事業の継続が困難であると判断したときには, これから撤退することができるものとされていたこと, 本件住宅の建替えは等価交換方式によるものとされていたところ, Fが用いた等価交換契約書……では, 各区分所有者との等価交換契約は全ての区分所有者との間で等価交換契約が締結された時から効力を生ずるものとされていたことから, 全ての区分所有者との間で等価交換契約が成立するまでは本件住宅の建替えは実現しないこと, 本件住宅の建替えが実現するまでには近隣住民との折衝や借家人の退去に困難があったことなど[のため]本件各贈与時においては本件住宅の建替えが実現する蓋然性は高くなかった」(一審18-19頁)。

<Xd>「本件住宅における[物件1]と同面積の住戸の取引価格が, 平成8年には2780万円, 平成9年には2800万円, 平成13年には3400万円であり……, [物件2~4]と同面積の住戸の取引価格が, 平成6年には2370万円, 平成9年には2600万円, 平成13年には1680万円であった……[物件1]について, 東急リバブル株式会社が平成19年7月1日付けで販売提案価格を2320万円から2510万円と……, 積和不動産株式会社が平成21年3月30日付けで平成19年7月時点での販売提案価格を2300万円と……, 株式会社日税不動産情報センターが平成21年6月18日付けで売買価格を1920万円……とそれぞれ査定している」(一審19頁)。

<Xe>「評価通達に定められた評価方式により Xらが等価交換契約により取得する新本件住宅の建物及び敷地の価額を評価すると, X1が取得する建物及び敷地の価額は5847万1683円²³……と算定される」一方で「評価通達に定められた評価方式によれば, X1受贈不動産の価額は7206万2340円」であり「老朽化したマンションである本件各不動産の評価通達に基づく評価額が, 新本件住宅の建物及び敷地の評価通達に基づく評価額を大きく上回ってしまっている」(一審43頁)²⁴

<Xf>「本件住宅の敷地は広大地に該当するので……[物件1~4]の土地の価格の評価に当たっては広大地補正(評価通達24-4)をすべきである」(一審21頁)。

<Xg>「課税逃れの意思は全くないのであって, Xらが本件各不動産を贈与等する場合に建替え後の客観的な交換価値に対し課税すれば足り, 実質的には課税上の弊害が生じないのであるから, 本件各不動産については評価通達によるのではなく取引事例比較法という Xら提出に係る鑑定評価の方法により評価をすべきであり, それにもかかわらず, 評価通達に定める評価方式には一般的な合理性に疑いを差し挟む余地はなく上記特段の事情があるとはいえないとした原審の判断は, 実質的には老朽化マンションを新築マンションと同様に評価するものであり, 不当である」(控訴審27-28頁)。

[判旨]控訴棄却(上告・上告受理申立て)

一審から引用し控訴審による補正・追加を反映する。打消し線は引用者による。Xら主張に付した<XA>~<XG>との対応は引用者による。

I 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

「相続税法22条……にいう時価とは, 当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。……評価通達の定める評価方式が形式的に全ての納税者に係る贈与により取得した財産の価額の評価において用いられることによって, 基本的には租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって, 同条の規定もいわゆる租税法の基本原則の1つである租税平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば, 評価通達に定められた評価方式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段の事情があるとき(評価通達6参照)を除き, 特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ評価通達に定められた評価方式以外の評価方式によってその価額を評価することは, たとえその評価方式によって算定された金額がそ

²³ 前野・註11, 79頁は5687万2165円と算定している。

²⁴ <Xe>は一審判決文本体では触れられていない論点であるが裁判官は些末な論点であると判断したのであろうか。Xら主張では<Xe>は<Xd>と<Xf>の間で主張されているが, <Xe>は<XA>に付随する論点といえるかもしれない。

れ自体では同条の定める時価として許容範囲内にあるといえるものであったとしても、租税平等主義に反するものとして許されないものというべきである。」(一審 5-6 頁)

「相続税法22条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される(最高裁平成20年(行ヒ)第241号同22年7月16日第二小法廷判決・裁判集民事第234号263頁)。

ところで、相続税法は……財産の評価の方法について直接定めていない。同法は、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、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评价の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のが相当である。そして、同法26条の2は、各国税局に土地評価審議会を置き、同審議会が土地の評に関する事項で国税局長から意見を求められたものについて調査審議し、当該意見を踏まえて土地評価をすることによって土地評価の一層の適正化を図るものである。同条も、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ものであり、同法の上記趣旨に沿う規定であると解される。

同法の上記趣旨を受けて、国税庁長官は財産評価基本通達を定め、この通達に従って実際の評価が行われている。

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(最高裁平成24年(行ヒ)第79号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照)。(控訴審 26-27 頁)

II 評価通達に定められた評価方式が贈与により取得した財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであると認められるか<Xa>

評価通達の評価方式は合理的なものと認められるし、「評価通達が区分所有に係る財産の各部分の価額の評価に関する定め(評価通達3)を置いていることからすれば、評価通達に定められた評価方式は、共有財産の持分の価額の評価に関する定め(評価通達2)とあいまって、マンションの価額を評価することをも想定していると解される」(一審 7-8 頁)。「Xらの指摘するような問題は、個別の事案ごとに、評価通達に定められた評価方式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段の事情があるかどうかを判断するに当たってしんしゃくされることになる」(一審 8 頁)。

III 本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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段の事情があるか

(1) 本件住宅の建替えの実現の蓋然性²⁵<Xb><Xc><Xd>

「④このような検討の進捗の状況や区分所有者の建替えの実現に向けての意向等を背景に、Fは、同年4月22日、本件住宅の現在の資産の評価を示すものとして本件ポイント表を区分所有者に示し、同年6月30日には、ポイントが上記のような性格のものであることを改めて示した上で、その単価として4万5000円ないし4万7000円であることを明らかにするとともに、当該単価をもって、補償金との現金をもってする清算、等価交換契約における充当等の在り方、将来の税金の試算等をも示しており、上記のような本件住宅の資産の評価に係る認識はその後一貫して区分所有者との間で維持されていたほか、併行して進められていた本件売却希望者との交渉における基礎ともされていたものである。これらの事情を考慮すると、本件各贈与時においては、本件住宅の建替えが実現する蓋然性は相当程度に高まっていた」(一審 18 頁)。「本件各贈与時においてFが本件住宅の建替えの事業から撤退することを現実的な選択肢として想定していたとは解し難い。」(一審 19 頁)

「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るとして、積算価格を参考程度にとどめて本件各不動産の価額を算定した本件各鑑定評価は、その前提に問題があったというべきであり、本件各鑑定評価額をもって本件各贈与時における本件各不動産の時価を表すものであると直ちに認めることには疑問がある」(一審 19 頁)。「以上によれば、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、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ができない特別の事情が存

²⁵ 一審は「(1)本件各鑑定評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を表すものであるか」。控訴審は「(1)本件各鑑定評価額の算定方法の概要」。控訴審より一審の方が小題として適切である気がする。

在したということとはできない。したがって、上記建替えを前提として評価通達が定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るとして上記建替え前の客観的な交換価値を算定する本件各鑑定評価額は、その前提を欠くというべきであるから、本件各鑑定評価額に基づくXらの主張は、本件各不動産につき評価通達によ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をいうに足りないことは明らかである。」(控訴審 27 頁)

Xらが挙げる取引価格や3社による査定は「その前提とするところにやはり問題があり、本件各贈与時における本件各不動産の時価を表したものと直ちに認めることには疑問がある」(一審 19-20 頁)。

(2) 評価通達による評価額が時価を上回るか²⁶

「Fとしては8000万円から8170万円という金額を提示することに合理性があるとの判断をしていたことは明らかである。」(一審 20 頁)「評価通達に定められた評価方式により」物件1が「7206万2340円」(物件2～4は省略)「と算定されるどころ……本件各贈与時頃においては、既に述べたような本件住宅の建替えが実現する蓋然性が相当程度に高まっていたというべき当時の状況の下で、評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っていると直ちに認めることはできない」(一審 20 頁)。

IV 広大地補正の適否²⁷<Xf>

「広大地補正の対象となるのは、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもののうち、評価通達23-2に定める大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものを除いたものであるところ……、本件住宅の敷地が中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものであることは明らかであるから、広大地補正の対象となるものとはいえない」(一審 21 頁)。

V 控訴審追加部分²⁸<Xg>

「区分所有財産の評価の手法を定める評価通達3が、個別具体的な事情を考慮することなく一般的にマンションの価格を算定する手法としてそれ自体合理性を欠くまでいうことはできず、むしろ本件各不動産のように建替えのために一旦取り壊して更地にすることが予定されているマンションの価格の算定手法としては、かえって合理的なものである」(控訴審 28 頁)。「認定事実を前提とすれば、本件各不動産の客観的な交換価値は建替えを前提とするものになったというべきであり、それにもかかわらず、Xらが主張する本件各鑑定評価額は、取引事例比較法に基づく比準価格によって建替え前の客観的な交換価値を算定するものであるから、その前提を欠く」(控訴審 28 頁)。

[評釈]²⁹

1. 問題の所在と本判決の意義

単純化のため本評釈は第1事件の数値に着目し第2事件は無視する。売買実例の取引価格(2000万円前後)とFとの等価交換契約による価格(9000万円超³⁰)との差が大きいことが本件における問題の所在であると

²⁶ 一審は「(2) 評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っているといえるか」。控訴審は「(2) 本件各贈与時における本件各不動産の等価交換契約における資産評価額等」。控訴審より一審の方が小題として適切である気がするが、控訴審 27 頁の内容が(1)に吸収されると考えて(2)の小題を変えたのであろうと推測される。

ジュリストに投稿する際は(1)(2)を分けず、判旨Ⅲについて更に簡略化させないと、字数に収まらないだろう。

²⁷ 判決文は「4 本件各処分 of 適法性について」。評価通達がマンションに不適切であるか、という議論に吸収されうると思われるため、ジュリストでは割愛してよからう。

²⁸ 控訴審追加部分もジュリストでは割愛してよからう。

²⁹ 判旨に論証不足があると思われる一方で、結論の是非については決め手を見出し難い。

³⁰ 本件住宅の区分所有者のうち売却希望者について、平成 19 年 4 月 22 日時点でFは本件売却希望者に対し買取額は建設コストの 5000 万円が上限であると示していたが、本件売却希望者が転売業者に売却する意向を示したことから、平成 19 年 9 月 6 日、Fは本件売却希望者に対し 8000 万円超(直近の鑑定評価額では 8170 万円)を提示していた。本件では建替え事業者であるFだけが高値で評価しているという状況と考えられる。Fが建替え事業から撤退した場合でも、別の建設会社が名乗りを上げるであろうけれども、本件のようにスム

考えられる。雑駁にまとめれば、本件は、本件住宅の居住性能の低さゆえに売買実例の取引価格は低額であるのに対し、本件住宅の土地の広さ³¹ゆえにFとの等価交換契約による価格が高額となった事案、といえる。評価通達による評価額(7000万円超)は、前者の額に比し高額である一方、後者の額を超えてはいない。

このような状況下での本判決の意義は、判旨Ⅰとして評価通達により難い特別な事情が認められるか否かという判断枠組み(言い換えると、課税庁側主張額と納税者側主張額とを更地で比較するというのではない判断枠組み)を前提として示したこと、判旨Ⅱとして評価通達とマンションとの相性の悪さ³²³³³⁴³⁵³⁶を認めなかったこと、

一ズに事が運んだ上でのFの買収額より高い額を、別の建設会社がXらや本件売却希望者に対し支払うことはできないのではないかと推測される。

³¹ 「本件住宅においては、敷地の法定容積率に応じた容積対象床面積が2万2011.06平方メートルであるのに対し、建築面積は6627.67平方メートルであり、相当な余剰容積率を有していた」(一審31頁。数値はLEX/DB 25516512による)。

³² 「一般に、敷地の使用、収益、処分に制約があるのは、マンションの敷地に限ったことではなく、複数の所有者が共有する戸建て住宅にも当てはまることであるから、敷地上の建物がマンションであることを考慮していないからといって、評価通達の定めが不合理であることの理由にはならない」(Y一審28頁)。

「マンションの敷地を路線価により評価する方法について、日本税理士連合会税制審議会などから疑問が呈されている」(Xら一審35頁)。前野・註11、78頁同旨。

³³ 本件と関わりは薄いですが、[札幌地判平成28年1月28日](#)平成25(行ウ)3号LEX/DB 25447789・札幌高判平成28年9月20日平成28(行コ)8号、14号LEX/DB 25544151(上訴の有無は不明)……固定資産税・不動産取得税に関し、札幌市は、区分所有建物一棟全体に、住居部分と事務所部分とで異なる減点補正率を適用していた。「そうしない限り、本件住居部分の区分所有者が、本来事務所部分の区分所有者である原告が負担すべき固定資産税の一部を支払うことを余儀なくされ、不合理である。」(市の主張)。原告は地方税法352条1項(73条の2第4項も)が単純な按分を要請していると主張した。一審は大筋で原告の主張を認めた(「法352条1項の規定の文理及び趣旨から、当該区分所有建物一棟を基本単位とした再建築費評点数に、単一の経年減点補正率を乗じて一棟の建物全体を一括評価して固定資産税額を算出し、これを同項所定の割合(共有部分の持分割合等)によってあん分した額とすべきである。」。控訴審は大筋で市の主張を認めた(「市町村長は、一棟の家屋が複数の用途又は構造を有する場合において、一棟単位で経年減点補正率を適用することが当該市町村内の家屋の評価や課税の均衡上問題があると認めるときは、用途又は構造が異なる部分ごとに経年減点補正率を適用するなど、家屋の客観的状況に応じて、適切かつ合理的な評価方法を選択することも可能である」)。

³⁴ 「積算価格を中心に価格を決定すべきであるのは、建替え決議後である」(Xら一審42頁)として東京地判平成16年2月19日判時1875号56頁・東京高判平成16年7月14日判時1875号52頁が引用されている。アパートメント建替え決議に関し、旭化成が、建替えに参加しなかった区分所有者に対して当該区分所有者が所有する区分所有物の売り渡しを請求した事案。「仮に、被告らの主張を採用するとすれば、建替え不参加者は、建替え決議が成立したことにより、もともと有していた権利を遙かに超える権利を取得することになる。しかし、このような解釈を採用すれば、参加者との間に大きな経済的不平等が生じることになり、建替え決議の成立の可能性を著しく狭める結果になるから、前記の法[建物の区分所有等に関する法律]63条の趣旨に合致しない。よって、被告らの主張は採用できない。」(判時1875号59頁)をXらが指していると思われるが、本件との関わりは薄いと思われる。

³⁵ 長島弘「マンションの時価評価と財産評価通達(上下)」月刊税務事例46巻10号47-53頁11号47-52頁(2013.10-11)(但し長島・註54も参照)は、本件判決についても批評しているが、マンションと評価通達の問題一般をも扱っている。例えば「今の評価方法では、同一マンションの上層階の方角の良い1室と下層階の方角の悪い1室では価格に相当開きがあると思われるが、専有面積さえ等しければ評価額はほとんど同じになってしまう」(上47頁)、「10階建てで合計100室のマンションと50階建てで500室のマンションにおいては、後者の方が敷地に対する持分が少ないため評価額が低くなってしまふ。時価の高い方が評価額が低くなるという課税の公平性を害する元凶」(上52頁)等。

³⁶ いわゆるタワーマンションの高層階について評価通達による評価額が市場価格と比べ(また低層階と比べ)低くなりがちであることに着目した相続税贈与税額節減策を封じる方針として「平成29年度税制改正の大綱」(平成28年12月22日閣議決定)27頁(「3 居住用超高層建築物に係る課税の見直し」)以下。ところで27頁・28頁は地方税だけに言及し、相続税贈与税について言及がなく、46頁「(6)相続税等の財産評価の適正化」でも居住用超高層建築物に言及していないが、相続税贈与税の文脈では現行法下でも居住用超高層建築物に対処できる(評価通達6?)という趣旨なのか?27頁以下の地方税に関する改正を通じて間接的に相続税贈与税の文脈でも対処できるようになるという趣旨なのか?

判旨Ⅲとして建替え蓋然性が低くなければ特別な事情が認められないという判断枠組みを示したこと、にあると思われる。

本評釈は、判旨Ⅰの判断枠組みと、判旨Ⅲの(事実認定を除く)判断枠組みに焦点を当てる。判旨Ⅱは、実務に大きな影響を与える^{37,38}と思われるが、評釈者は評価の実務を知らないので割愛したい(ジュリストに書くべきであるという助言が多ければ考え直したい)。本件の実体的判断との関係で最も重要なのは判旨Ⅲの事実認定であるが、一般論として裁判所の実事認定について判例評釈で異論を呈するのは難しいのみならず、本件で建替え蓋然性が高いと裁判所が事実認定したことについても判決文から特に異とする材料を見つけることは難しい(但し、仮に本判決が建替え蓋然性が十分に高くないと事実認定し評価通達による評価が高額すぎると認定していたとしても、やはり、判決文から特に異とする材料を見つけることは難しい、ということは注記しておきたい)。本評釈は、建替え蓋然性の高低の事実認定について考察しない。

本評釈の考察対象は、第一に、判旨Ⅰの、評価通達により難しい事情が認められるか否かという判断枠組みの是非であり、第二に、第一については是を前提とした場合に、判旨Ⅲとの関係で、建替え蓋然性以外の考慮の可能性である。なお、本件のように納税者側が鑑定を出すことの是非は第一とも第二とも関わる、と思われる。

2. 評価通達により難しい特別な事情が認められるか否かという判断枠組みの是非

本判決の【評価通達により難しい特別な事情が認められるか否かという判断枠組み】は、相続税法 22 条の「時価」が法令上の手がかりであり通達は納税者を拘束しないという建前を念頭に置きつつ【課税庁側主張額と納税者側主張額とを更地で比較する判断枠組み】を採用すべきだと主張する者を論駁できるであろうか。

2.1. 判時匿名解説の流れと沈黙部分

2.1.1. 固定資産税と相続税贈与税との違い

固定資産税³⁹……「評価基準の定める評価方法による土地の登録価格は当該土地の適正な時価を上回るものではないと推認される」(判時 2282 号 24 頁匿名解説。判タ 1421 号も同旨のため省略)

相続税贈与税……「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、最高裁平成 25 年判決⁴⁰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⁴¹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。」(判時 24 頁)

³⁷ 註 35・註 36 の問題に照らし、判旨Ⅱは強弁が過ぎるが、判旨Ⅱを論駁する準備は整っていない。判旨Ⅱ～Ⅲを善解すれば、一般論として評価通達がマンションに不適切とは言い切れないが、個別事例で評価通達により難しい特別な事情があるかを判断すれば足りる、そして本件では判旨Ⅲで見た通り特別な事情は認定できない、ということであろう。しかし、判旨の判断枠組みは、評価通達による評価が時価を超えていなければ特別な事情を認定しないという判断枠組みであるように思われ、註 35・註 36 の問題は知ったことではない、という居直りであるようにも思われる。一般論として評価通達がマンションに不適切とは言い切れない、というよりは、評価通達をマンションに当てはめても偶々上手く評価できることがある(判旨Ⅴは、建替えの際は偶々上手く評価できる、と述べるに近いのではなかろうか)、というのが実態であるように思われる。

³⁸ 国税不服審判所平成 22 年 9 月 27 日裁決・東裁(諸)平 22-67[TAINS F0-3-249. LEX/DB 未登載。未確認]……相続税評価額 4381 万 0958 円。請求人主張額 3895 万 7441 円(売却価格 3800 万円に時点修正 3%を施したもの)。課税庁主張の時価 5465 万 8445 円。評価通達により難しい特別な事情が認められるとして、売却価格 3800 万円に時点修正 4.4%を施した 3974 万 8953 円と審判所は認定した。長島・註 35 上、笹岡宏保「区分所有財産(マンション)の評価(その 1: 評価通達の定めによらず不動産鑑定評価による申告の是非が争点とされた事例)」税理 55 卷 1 号 161-177 頁(2012.1)の 177 頁[本来は 2 号 122 頁以下を参照]の紹介に依拠した。

³⁹ 地方税法 388 条 1 項「総務大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続(以下「固定資産評価基準」という。)を定め、これを告示しなければならない。この場合において、固定資産評価基準には、その細目に関する事項について道府県知事が定めなければならない旨を定めることができる。」

⁴⁰ [最二小判平成 25 年 7 月 12 日](#)民集 67 卷 6 号 1255 頁。(ア)登録価格が時価を上回れば違法(最一小判平成 15 年 6 月 26 日民集 57 卷 6 号 723 頁)。(イ)登録価格が評価基準による評価を上回れば時価を上回ってなくても違法。(ウ)特別な事情なき限り評価基準による評価は時価を上回ってないと推認される。(エ)登録価格が①評価基準による評価を上回る時(イの時)、②ウの推認が及ばず時価を上回る時はアとして違法。調査官解説: 徳地敦・ジュリスト 1465 号 91-94 頁(2014.4)、法曹時報 67 卷 12 号 221-239 頁(2015)。

⁴¹ 評価について租税法律主義の観点から法令上の根拠を与えるべきという通論に対し、渋谷雅弘が、評価通達について法令ではないことの利点を説いていたという臆げな記憶。

2.1.2. 評価通達と平等主義または課税の公平

「評価通達に定められた評価方式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段の事情があるとき(評価通達6参照)を除き、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ評価通達に定められた評価方式以外の評価方式によってその価額を評価することは、たとえその評価方式によって算定された金額がそれ自体では同条の定める時価として許容範囲内にあるといえるものであったとしても、租税平等主義に反するものとして許されない」(判時 23 頁)

評価通達による画一的評価は納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から見て合理的であり「租税平等主義という観点からして、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、特定の納税者あるいは特定の相続財産についてのみ評価通達に定める方式以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方式による評価額がそれ自体としては相続税法22条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠くことになり許されない」(判時 24 頁)⁴²

↓

一審 5-6 頁の租税平等主義を強調した表現。

「⁴³古田裁判官及び須藤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による評価をするのが相当であるとするものと評価できる」(判時 24 頁)

「租税平等主義⁴⁴を根拠として上記裁判例と同趣旨をいうものが有力であり、租税平等主義よりも租税法律主義の観点から上記結論に明確に反対する有力な学説は見当たらない。」(判時 25 頁)

2.1.3. 判旨 I : 一審判決を控訴審判決が補正

判旨 I で控訴審は「適正な時価を上回るものではないと推認する」と述べるにとどまり、平等主義を前面に出した一審 5 頁の表現を削除した。控訴審は一審と比べると平等主義を前面に出すことを躊躇していると読める。判時匿名解説で明示的に論じられてないが、評価通達について租税法律主義に照らした論拠が無いことが、一審の表現の採用の控訴審における躊躇に繋がったと読むのが素直であろう。

なお匿名解説は「最高裁平成二五年判決が評価基準によって決定される土地の価格を上回る登録価格の決定が違法となると判示したところは、評価通達には直ちには及ばない」(判時 25 頁)とも述べる。

2.2. 評価通達に原則としての優越的地位を認めることの是非

課税庁側が評価通達に原則として依拠することの一応の合理性はもはや十分に論じられてきたと思われる。課税庁側から積極的に(評価通達6の特別の事情なしに)評価通達と異なる評価をすれば、平等主義に反する恐れ⁴⁵がある、ということも論を俟たない。

問題は通達に拘束されない納税者及び裁判所との関係である。

(1)納税者が評価通達と異なる評価を前提として申告した場合に、課税庁側はなおも評価通達を原則としなければならないのか。

⁴² 但し東京地判平成 4 年 3 月 11 日判時 1416 号 73 頁の結論は、評価通達による評価(1 億 3170 万 7319 円)ではなく、相続開始直前に借入金で購入したマンションを当該購入額(7 億 5850 万円)で評価するとした課税庁側の処分を是認するものである。昭和 63 年改正による租税特別措置法 69 条の 4(相続開始前 3 年以内に取得した土地等)の立法前の事案。

⁴³ [最二小判平成 22 年 7 月 16 日](#)判時 2097 号 28 頁集民 234 号 263 頁。社団たる医療法人の定款に、出資した社員が退社時に受ける払戻し及び当該法人の解散時の残余財産分配はいずれも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場合において、当該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関し、当該法人の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された事例。

⁴⁴ 前野・註 11、71 頁に「通達による形式的な平等よりも、担税力に応じた課税という実質的な平等が優先されるべき」(増田英敏)という表現があるが、「実質的な平等」は課税の公平の趣旨であろうと読めるどころ、「実質的な平等」はこの文脈では無駄に紛らわしいので避けるべきではなかろうか。

⁴⁵ スコッチライト事件・大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日高裁民集 22 卷 5 号 682 頁の「30%の関税を課するのが正当であるけれども」、「税関鑑査部長会議の決議により、全国統一的に本件物品と同種の物品に対しては 20%の税率による関税を課することとなり、みぎ状態がかなりの期間継続していたのであるから」、「超過した 10%の限度において法律に基づかない違法な課・徴税処分に当る」との判示を参照。ただし結論において納税者の請求は棄却されている。

(2)裁判所が課税庁側主張額と納税者側主張額とを更地で比べてはいけないのか。

2.2.1. 納税者主張額に対する課税庁側の対応の平等原則？

合法性の原則により、課税庁が特定の納税者を優遇することは許されない。

では、納税者が評価通達と異なる評価を前提として申告した場合にこれを課税庁が是とすることは、合法性の原則に反するのであろうか。もしかしたら、課税庁側から積極的に(評価通達6の特別な事情なしに)評価通達と異なる評価をすることは平等主義に反するのと同様に、納税者側からの申告を是認することも平等主義に反するという形で合法性の原則の問題となりうる、と課税庁側は考えているのかもしれない。

しかしこの問題は、最終的に裁判所でどう判断されるかという期待から逆算して決まる問題であると思われる。従って(1)を論ずる実益は乏しいと思われる。

2.2.2. 裁判所は評価通達に原則としての優越的地位を認めるべきか

評価通達に依拠することの一応の合理性は十分に説明されてきたと思われる一方、建前として通達が納税者及び裁判所を拘束しない⁴⁶ということとの関係で、【裁判所が課税庁側主張額と納税者側主張額とを更地で比べてはいけないのか】という問題設定がなぜ判決文に出てこないのか、という疑問は残る。

一番が平等主義を強調しすぎているという点は前述したが、控訴審の「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」関し、納税者側からの【私の評価は評価通達による評価と同程度以上の合理性を有する】という主張が排斥される理由は、やはり論証されてないように読める。

判決が「[評価通達]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な事情の存しない限り」という判断枠組みをとる前提として、明示されていないが暗黙の裡に納税者側からの【私の評価は評価通達による評価と同程度以上の合理性を有する】という主張は排斥されるという前提がある。この前提の論拠は明示されていないが、敢えて探せば「納税者間の公平の確保、納税者⁴⁷及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点」が論拠であると読まれることを判決は期待していると思われる。しかし、納税者が本件のように自ら鑑定を出してやる気満々の場面でも納税者からの同程度以上の合理性を有する(と称する)評価の主張を封ずる法律論的構造(後述の立証責任も含め)について、未だ議論が足りないと思われる。

2.2.3. 立証責任

本判決は、評価通達による評価には「特別な事情」なき限り合理性があることを前提にしているものの、立証責任が納税者側に転換される、ということを明示的に述べてはいない。しかし本判決の運用は、立証責任が納税者側に転換されたに近いものであるようにも読める。⁴⁸

私は立証責任について未だ考えがまとまっていない。教えを請う。

3. 特別な事情: 建替え蓋然性

本判決の判断構造は、建替え蓋然性が十分に高いので、評価通達により難い特別な事情は無いというものである。

本件よりも建替え蓋然性が低い時点での贈与等の場合どうなるのか⁴⁹、は本判決から明らかにならない。例えば、建替え蓋然性が或る閾値を超えていれば課税庁側主張額が通り超えていなければ納税者側主張額が通る

⁴⁶ 渋谷雅弘「相続税における財産評価の法的問題」『金子宏先生古稀祝賀・公法学の法と政策上巻』691頁以下710頁(有斐閣、2000)より——「納税者が通達と異なる取扱いを求めてきた場合に、課税庁または裁判所は、十分にその主張に耳を傾けなければならない。(中略)通達が課税庁よりも納税者をより強く縛っているようである。」

⁴⁷ 納税者が評価通達を悪しとしているのに「納税者……の便宜」というのはおかしい、という議論が考えられるが、評価通達による評価に原則的な地位を認めるならば納税者が独自に鑑定等を行うことが無駄であるということが予め明らかとなり納税者の申告コストを抑えることができる、という点で「納税者……の便宜」ということになるのであろうか？

⁴⁸ 長島・註35、下33頁及び下34頁は、納税者側主張額を覆す立証責任が課税庁側に課されることを前提としている。

⁴⁹ 長島・註35、下32頁は「蓋然性が低い中で若干の可能性のあることをもって評価の正当性の根拠に挙げている問題がある採決[裁決?]事案が多くある」と述べる。[以下、要確認]長島弘「企業組合の出資の評価につき評価通達169に基づき純資産価額方式が適当であるとした事例」山田二郎・大塚一郎編集代表『租税法判例実務解説』146頁(信山社、2011)、長島弘「みなし贈与/社団たる医療法人の出資持分の評価」租税訴訟5号106頁、長島弘「位置指定道路とされている行き止まりの私道の評価」月刊税務事例45巻6号38頁

というデジタルな構造であるのか、建替え蓋然性が本件より低い場合にその蓋然性の高低に応じて課税側主張額と納税者主張額のアナログ的な中間の額⁵⁰が認定されるという構造であるのか、という問題も、本判決で明らかになっていない。

評価通達により難い特別な事情の有無が焦点となっていることから、どちらかというデジタル的な発想と親和的であるように推測されるが、推測にとどまる。

デジタル的な発想であるというのは私の思い込みかもしれないが、【建替え蓋然性とX1の9664万円の実現の蓋然性とは同じではない】⁵¹という問題が過度に軽視されているのではないかという疑問が別途思い浮かぶ。建替え蓋然性が高くとも、交渉が順調には進まず、順調に9664万円で売ることができないかもしれない、という懸念も、受贈時点では評価に影響を与えうる懸念であったのではないかと思われる。

逆にいえば、本判決が建替え蓋然性の高さとして認定した事実は、【建替え自体の蓋然性にとどまらず9664万円の実現の蓋然性をも暗黙の裡に含んでいる】ということであろう。この点は本判決の中で論証不足であると思われる。但し、納税者側の主張が本判決の暗黙裡の事実認定を覆すに足りるものであるかについても、評釈として事実認定を云々することは難しい。

本件のX1の9664万円という額は、運が良かった⁵²額であると思われるところ、受贈時点で仮に丁がX1でなく第三者に売却していた場合の額は、Fとの等価交換契約が上手いかなリスクを織り込んで、9664万円よりは低くなったのではないか、という疑問は消えない。行動経済学の知見に照らすと、人は100%未満と100%との間で大きな評価差をつける傾向(100%バイアス:100%未満の場合の割引額が大きくなる傾向)があるらしい。かようなバイアスを受贈時点の時価評価において考慮すべきか悩ましい⁵³。しかし、かようなバイアスを考慮に入れても評価通達による7206万円という評価は不当に高額でない(従って、評価通達により難い特別な事情は認定されない)⁵⁴という余地はある。

以上より、本評釈は判決の事実認定について決定的におかしいとする確かな論拠を見出せず、事実認定については不問とせざるをえず、ただ、判断枠組みについて、受贈時点のリスクの懸念への配慮が不十分なのではないかという問いを発することとどまる。

⁵⁰ 例えば、建替え蓋然性が60%であるという事実認定がなされたならば、(課税側主張額×60%+納税者側主張額×40%)÷2というようなアナログ的な計算。この計算式はリスク中立を前提としているが、一般に人はリスク嫌いであって、建替え蓋然性が中途半端な時期に買おうとする者の支払額は低くなるであろうことを考慮に入れると、更に納税者に有利な計算式を考えるべきかもしれない。

⁵¹ 建替え自体は、住民の4/5の賛成があれば進められる一方で、ごね得を狙う人(本件でも2名いたようである)の数次第では建替えがスムーズには進まない懸念も無視できないレベルで存在すると思われるため、本件は平201111でX1が9664万円を実現させることができたものの、平190721の贈与時点で仮想的第三者ならば幾らの割引で物件1を購入したであろうかという問題が残っている。

⁵² 「リーマン・ショックも発生したことから、Fが利益を上げるためには1ポイント当たりの金額を下げる必要があったが、建替えに対する反対者が現れるのを避けるために、Fはそれをしなかった……ため……事業自体は赤字となってしまった」(Xら一審44頁)とある。

⁵³ 前野・註11、78頁は建替え事業が成功した後発的の事情を考慮すべきでないとして「担保権の付された土地を相続し相続直後に担保権の実行がなされたとしても、相続開始時に担保権実行の可能性が確実視されるものでなければ債務控除が認められないことと同様」と述べる。尤も、プラスとマイナスとの扱いの非対称を意識して立法されているから、仕方ないともいえるかもしれない。

⁵⁴ 特に、Fが8000万円以上で買うつもりであったという点は、特別な事情の認定を妨げるものとして重視されるかもしれない。

但し、この点に関し長島弘「マンションの建替えの蓋然性(可能性)とその評価」月刊税務事例48巻3号15-27頁(2016.3)は、「売却希望者が市場で8,000万円で売却できるのであれば、市場に売却され新たな権利者が発生することを望まないFという工事担当者にすればその分のプレミアムを有する」(25頁)、「市場で8,000万円の相場を有するものであるなら、Fに8,170万円で売却する必然性は乏しいはずである。市場で売却するよりも高く売却できるからこそFに8,170万円で売却したのであって、これが第三者との交換価値である時価ではないはずである。」(26頁)等と論じている。「本件では、時価として上限がせいぜい5,000万円の物件である」(26頁)と述べる。

4. 余談

余談1:本来は所得⁵⁵(フロー⁵⁶)に対する課税であるべきところ、或る一時点(相続時・贈与時等)のストックの時価評価で税額を算定するのは博打的要素を高めてしまうので、ストック課税の建前であっても事後の事情を税額算定に取り込むような制度設計はできないものか?

余談2:財産評価(固定資産税についても相続税贈与税についても)に関し、納税者側に政府側主張額による買取請求権を認めれば紛争が減ると思うのだが⁵⁷、いかんのだろうか⁵⁸。

先行評釈

前野悦夫「贈与によって取得した資産の不動産鑑定士による評価適用の可否」税務弘報 59 巻 9 号 71-80 頁 (2011.9)(第1事件判決)

笹岡宏保「区分所有財産(マンション)の評価(その1:評価通達の定めによらず不動産鑑定評価による申告の是非が争点とされた事例)」税理 55 巻 1 号 161-177 頁(2012.1)(第1事件判決)

長島弘「マンションの時価評価と財産評価通達(上下)」月刊税務事例 46 巻 10 号 47-53 頁 11 号 47-52 頁 (2013.10-11)(第2事件判決)

長島弘「マンションの建替えの蓋然性(可能性)とその評価」月刊税務事例 48 巻 3 号 15-27 頁(2016.3)

⁵⁵ これは【受贈は所得の一種であるが、日本法下では所得税法と相続税法とで適用法条が異なるにすぎない】という理解を前提としている。相続税法を廃止し所得税法 9 条 1 項 16 号を削除して一時所得として扱うべきであろう。異論(相続や受贈は所得とは別であるという理解)として、瀧圭吾「相続税と所得税の関係——所得税法 9 条 1 項 16 号の意義をめぐって」ジュリスト 1410 号 12-18 頁(2010.11.1)参照。

⁵⁶ 包括的所得概念(私は支持しないが)を前提としてもオランダの Box3 のように資産価値×収益率=所得というフロー(本件のような住戸については帰属家賃)を観念すべきであるし、包括的所得概念のストックの要素を前提とするとしても每期含み損益を課税対象に取り込む(本件では、平成 19 年 1 月 1 日から 12 月 31 日までの間の純資産増加を算定すべきであって、7 月 21 日受贈時点の時価はいつでもよい)のが課税の理想の筈であるから、受贈時点の時価評価に拘る意義は薄い。

⁵⁷ 納税者側主張額による政府の買取も考えられるが、「客観的な交換価値」を超える効用(現実世界での取引価格は 2 番目以下の高値であって最高値をつける人——多くの場合は所有者——は差額の効用を感得しているという前提。例えば先祖代々の愛着のある不動産等。なお、2 番目の高値による評価に基づく固定資産税や相続税贈与税を所有者が斥ける論拠は乏しいと考えているため、必ずしも既得権擁護に資する話ではない)を毀損する可能性があるため効率的でない可能性があるということ、どう処理するかという問題も別途ある。政府側主張額による買取について、かような効用毀損可能性は無いと思われる。

⁵⁸ 伝聞なので資料は無いが、固定資産税の文脈で台湾で納税者側主張額による政府の買取を示したところ、政府の買取能力は低いと見透かされて納税者側主張額が低くなった、という噂があるらしい?

【文献番号】26012415

平22. 10. 13裁決

《裁決書(抄)》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人E[X2](以下「請求人E」という。)及びF[X3](以下「請求人F」といい、この2名を併せて「請求人ら」という。)が、贈与により取得した不動産の価額は不動産鑑定士による鑑定評価額が相当であるとして行った贈与税の申告について、原処分庁が、財産評価基本通達(昭和39年4月25日付直資56ほか国税庁長官通達。ただし、平成20年3月14日付課評2-5ほかによる改正前のものをいい、以下「評価基本通達」という。)に基づく評価額が相当であるとして、贈与税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を行ったのに対し、請求人らが当該不動産の価額の評価については評価基本通達により難い特別の事情が存するとして当該各処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人らは、平成19年6月30日に請求人らの父であるG[D](以下「本件贈与者」という。)から、不動産を贈与により取得したとして、それぞれ平成19年分贈与税の申告書に、課税価額の合計額を〇〇〇〇円及び納付すべき税額を〇〇〇〇円と記載し、相続税法第21条の9《相続時精算課税の選択》第1項の規定の適用を受けるものとして、法定申告期限までにS税務署長へ申告した。

ロ 請求人Eは、平成20年10月31日、住所をR市r町〇-〇から肩書地へ異動したので、これに伴い、原処分庁はS[渋谷]税務署長からT[玉川]税務署長となった。また、請求人Fは、平成21年5月25日、納税地をR市r町〇-〇から、V市v町〇-〇に定める申告(相続税法第62条第2項)をしたので、これに伴い、原処分庁はS税務署長からT税務署長となった。

ハ 原処分庁は、平成21年6月30日付で、請求人Eの課税価額の合計額を〇〇〇〇円及び納付すべき税額を〇〇〇〇円、請求人Fの課税価額の合計額を〇〇〇〇円及び納付すべき税額を〇〇〇〇円とする各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)並びにそれぞれの過少申告加算税の額を〇〇〇〇円とする各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。)をした。

ニ 請求人らは、平成21年7月21日、本件各更正処分等を不服として異議申立てをしたところ、異議審理庁は、平成21年10月20日付でいずれも棄却の異議決定をした。

ホ 請求人らは、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成21年11月11日に審査請求をした。

なお、請求人らは、平成22年1月29日、請求人Eを総代として選任し、その旨を届け出た。

(3) 関係法令等の要旨

別紙2のとおりである。

(4) 基礎事実

イ 請求人らは、平成19年6月30日、本件贈与者との間で、請求人Eは別紙3不動産目録記載の土地及び建物[物件2](以下、全体の土地を「本件甲土地」、贈与を受けた共有持分に係る土地を「本件甲1土地」及び各建物を「本件乙建物」といい、本件甲1土地と本件乙建物を併せて「本件乙不動産」という。)及び別紙4不動産目録記載の土地及び建物[物件3](以下、贈与を受けた共有持分に係る土地を「本件甲2土地」及び各建物を「本件丙建物」といい、本件甲2土地と本件丙建物を併せて「本件丙不動産」という。)の持分2分の1、請求人Fは本件丙不動産の持分2分の1及び別紙5不動産目録記載の土地及び建物[物件4](以下、贈与を受けた共有持分に係る土地を「本件甲3土地」及び各建物を「本件丁建物」といい、本件甲3土地と本件丁建物を併せて「本件丁不動産」といい、本件乙不動産及び本件丙不動産と併せて「本件各不動産」という。)の贈与契約(以下、この贈与を「本件各贈与」という。)を締結し、これらを取得した。

ロ 本件各不動産は、昭和〇年に建築された本件甲土地上に存する4階建の5棟の共同住宅(全148戸で1戸当たりの敷地の平均地積は約76平方メートルである。以下、これらを併せて「H住宅」[本件住宅]という。)のうちいずれも3号棟に存する区分所有建物(床面積各39.27平方メートル)及び管理用事務所並びにその敷地(各約73平方メートル)である。

(5) 争点

本件の争点は、本件各不動産の評価について、評価基本通達により難い特別の事情があるか否かである。

2 主張

(1) 原処分庁

以下の理由から、本件各不動産の価額は、別表のとおり、評価基本通達の定めにより評価した請求人Eは9X, XXX, XXX円、請求人Fは9X, XXX, XXX円である。

イ 請求人らが本件各贈与により取得した本件各不動産の相続税評価額は、別表の3に記載のとおり、請求人

Eは9X, XXX, XXX円、請求人Fは9X, XXX, XXX円であると認められるところ、本件甲土地の近隣における公示価格及び取引事例を基にこれらと比較して請求人らが本件各贈与により取得した本件各不動産の時価（客観的交換価値）を算定するとそれぞれ143, 031, 232円となる。

したがって、請求人らが本件各贈与により取得した本件各不動産の相続税評価額は、客観的交換価値とみるべき合理的な範囲内にあり、特別な事情があるとは認められない。

ロ 本件各贈与の日において、H住宅の各区分所有者が、敷地の持分を出資し、建替え事業完了後にそれぞれの出資に見合った価額の新築住戸を取得する方式を採用した建替えが行われる蓋然性が高いことから、請求人らが主張するJ社[B]が作成した平成19年6月25日付の不動産鑑定評価書（以下「本件鑑定書」という。）の各鑑定評価額21, 000, 000円（以下「本件各鑑定評価額」という。）は、本件各不動産の将来性を考慮し、土地の財産価値に重きを置く積算価額を比準価額より重視すべきであるところ、積算価額は参考程度としていることから、H住宅の建替計画（以下「本件建替計画」という。）の存在を適切に反映したものとはいえず、本件各不動産の客観的交換価値（時価）を表した価額であるとは認められない。

(2) 請求人ら

イ 本件各不動産の価額の算定に際しては、以下のとおり、評価基本通達により難い特別な事情がある。

(イ) 一般的なマンションの売買は、区分所有建物の専有床面積に着目して行われているが、評価基本通達の定めによりマンションを評価する場合には、マンションが共有財産であり、単独所有の建物とその敷地に比し、制約があるということが考慮されず、マンションの土地部分と建物部分を区分し、それぞれ別個の不動産として価額を算定することとなるから、建物の専有部分の床面積に対応するその敷地面積が広大なH住宅の時価の算定を評価基本通達の定めにより行うと売買の実態と乖離した非常に高い価額となる。

(ロ) 本件各不動産は、築50年のW社が供給した団地型マンションで、住戸面積は狭く、建物も経年劣化し、給排水設備は陳腐化し、エレベーターはなく高齢者に対応した構造にはなっておらず、今日の水準から見ると居住性能は著しく不十分な建物である。

ロ 本件各不動産の価額は、本件各鑑定評価額とするのが相当である。

原処分庁は、H住宅の建替えが行われる蓋然性が高かったことが考慮されていないから、本件鑑定書の信用性はない旨主張するが、客観的にみて建替え事業が確実に実現するであろうと判断できるのは、建替え決議がなされた平成19年10月28日以降であり、本件各贈与の日においては、建替えの検討・計画段階にすぎず、建替えが確実に実現すると判断できる状況ではない。

相続税法第22条は時価主義をとっているから、本件各不動産の評価額の判断は、贈与時点の本件各不動産の客観的交換価値によるべきであり、本件各贈与の日には、建替えが行われる蓋然性が高かったとはいえないから、原処分庁の主張は失当である。

3 判断

(1) 法令解釈等

相続税法第22条に規定する財産の取得の時における時価とは、当該財産を取得した時において、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、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。

しかしながら、贈与税の課税の対象となる財産は多種多様であることから、国税庁長官は、課税の公平、公正の観点から、財産評価の一般的基準である各種財産の時価の評価に関する原則及びその具体的評価方法を評価基本通達に定め、その取扱いを統一するとともに、これを公開し、納税者の申告、納税の便に供している。

このような画一的な評価方法が採られているのは、各種の財産の客観的な交換価値を適正に把握することは必ずしも容易なことではなく、これを個別に評価する方法を採ると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により評価額に格差が生じることを避け難く、また、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ことなどから、あらかじめ定められた評価方法により画一的に評価する方が、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るという理由によるものであり、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ることから、租税平等主義にかなうものであると解する。

したがって、贈与により取得した財産については、評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用したのでは、適正な時価が求められず、著しく課税の公平を欠くことが明らかであるなど、評価基本通達の定めによらないことが正当と認められるような特別な事情がある場合を除き、評価基本通達の定めに基づき評価した価額をもって時価とすることが相当である。

(2) 認定事実

イ 本件甲土地について

(イ) 本件甲土地は、K線L駅(○口)の南約○m、M線N駅の北西約○mに位置し、所在する地区(評価基本通達14-2《地区》に定める地区をいう。)は普通住宅地区である。また、北東側道路に○m接面しており、同道路

に付された平成19年分の路線価(評価基本通達14《路線価》)に定める路線価をいう。)は1,230,000円である。

(ロ)本件甲土地は、実測地積が11,345.91平方メートルであり、地盤に甚だしい凹凸があり、利用価値が著しく低下していると認められる法面が北側に〇平方メートル、公衆化している建築基準法第42条《道路の定義》第1項第5号に規定する道路が〇平方メートル及び公衆化している公園が〇平方メートル存し、北側が三角状になった全体として略台形の宅地である。

(ハ)本件各贈与の日現在、P市教育委員会による試掘調査によって、H住宅の3号棟の付近は埋蔵物文化財包蔵地であることが確認されており、本件各更正処分等が行われた平成21年6月30日には、その発掘調査費用の見積金額は64,000,000円であった。

ロ 本件建替計画等について

(イ)H住宅の管理組合(以下「本件管理組合」という。)の臨時総会が平成18年2月18日に開催され、建替えに関する議題について、次のとおり決議された。

A 建替推進決議(議決権総数148票中、賛成133票、反対0票、無効15票)

B 建替推進委員会の設置決議(議決権総数148票中、賛成134票、反対0票、無効14票)

C 事業パートナーとしてQ社を選定するための決議(議決権総数148票中、賛成126票、反対4票、無効18票)

なお、建替推進決議における建替えの計画概要は、7階建ての建物を建築し、H住宅の区分所有者全員が、それぞれにその敷地の持分を出資し、建替えにかかる事業パートナーが新築建物の建設費その他の事業費を出資し、事業完了後に、各区分所有者及び事業パートナーが出資額に見合った評価額の新築建物の住戸を各々取得する方式(以下「等価交換方式」という。)により、新築建物の取得面積は既存建物の2倍以上となるものであった。

(ロ)本件管理組合は、平成18年4月25日、Q社[F]との間で、建替え事業について、等価交換方式による建替えを目標としてお互いに事業協力する旨及びその費用の精算等について、「H住宅建替え事業協力に関する覚書」を締結した。

(ハ)本件管理組合の臨時総会が平成18年9月16日に開催され、建物の棟配置を2倍の返還率を目指す上で最も有効な囲み型とし、建物構造方式を免震構造とする具体的な建替え計画を進めるための建物基本計画案作成について決議した(議決権総数148票中、賛成129票、反対1票、無効18票)。

なお、上記(イ)の建替推進決議以降、平成18年8月末までに建替推進準備委員会は4回、建替推進委員会は12回、地権者勉強会は3回開催され、Q社が確認されている組合員103組に対する地権者個別面談を実施した結果、建替え推進に反対を表明する者はいなかった。

(ニ)本件管理組合の臨時総会が平成19年4月22日に開催され、新築建物の基本設計を決定するための建物基本計画案の承認について議決した(議決権総数148票中、賛成139票、反対0票、無効9票)。

なお、平成18年9月1日から平成19年4月4日までに建替推進委員会は21回、上記(ハ)の臨時総会以降、賃貸人説明会は1回、地権者勉強会は2回開催された。

(ホ)本件管理組合は、平成19年5月30日、Q社との間で、建替え事業について、上記(ニ)の建物基本計画の詳細検討及び建替え実施決定の判断に必要な建替え計画の作成等及びその費用の精算等について、「H住宅建替え事業協力に関する覚書(その2)」を締結した。

(ヘ)H住宅の5棟すべての建物を取り壊し、その敷地に共同住宅建物を建設するための建替え決議は、平成19年10月28日、建替え決議集会において、H住宅の区分所有者の全員同意により成立した。

(ト)請求人Eは、平成20年11月18日、上記(ヘ)の建替え決議に基づき、H住宅建替え事業に係る等価交換契約により、Q社に対し本件乙不動産及び本件丙不動産の持分2分の1を代金130,860,000円(土地価額130,860,000円、建物価額零円)で譲渡し、その敷地に建築される共同住宅の1室(土地11,005.53平方メートル(公園として提供する部分〇平方メートルを除く。))の持分2,082,438分の12,566、建物の専有部分の床面積125.66平方メートル)を代金145,833,480円で譲り受けた。

(チ)請求人Fは、平成20年12月15日、上記(ヘ)の建替え決議に基づき、H住宅建替え事業に係る等価交換契約により、Q社に対し本件丙不動産の持分2分の1及び本件丁不動産を代金130,860,000円(土地価額130,860,000円、建物価額零円)で譲渡し、その敷地に建築される共同住宅の1室(土地11,005.53平方メートル(公園として提供する部分〇平方メートルを除く。))の持分2,082,438分の12,566、建物の専有部分の床面積125.66平方メートル)を代金148,278,420円で譲り受けた。

(3)評価基本通達の定めにより評価した価額

本件各不動産の価額を評価基本通達の定めにより評価すると、以下のとおりとなる。

イ 本件甲1土地、本件甲2土地及び本件甲3土地

本件甲1土地、本件甲2土地及び本件甲3土地は、本件甲土地の共有持分であるため、その価額は、本件甲

土地の価額を求め、その持分に応じてあん分した価額により評価することとなる。

(イ) 本件甲土地は、上記(2)のイの(イ)のとおり、Y国税局長が評価基本通達14-2により定めた普通住宅地区に位置する。

(ロ) 本件甲土地は、上記(2)のイの(イ)のとおり、一方のみが道路に接しているから、評価基本通達15により、奥行価格補正を行うこととなり、その内容は別表の1(注1)のとおりである。

(ハ) 本件甲土地は、上記(2)のイの(ロ)のとおり、不整形地であるから、評価基本通達20により、不整形地の補正を行うこととなり、その内容は別表の1(注2)のとおりである。

(ニ) さらに、本件甲土地はその価額に影響を及ぼす固有の事情として、上記(2)のイの(ロ)のとおり、公衆化している道路、公衆化している公園があるから、これらを実評価対象地積から外し、地盤に甚だしい凹凸があり、利用価値が著しく低下していると認められる法面があるから、減額をすることが相当であり、その内容は別表の1(注3及び4)のとおりである。そして、上記(2)のイの(ハ)のとおり、埋蔵文化財発掘調査が必要であることから、当該費用として負担することとなる見積金額の80%相当額を減額することが相当であり、その内容は別表の1(注5)のとおりである。

ロ 本件乙建物、本件丙建物及び本件丁建物

本件乙建物、本件丙建物及び本件丁建物の価額は、各建物の固定資産税評価額に1.0を乗じて評価することとなり、その内容は別表の2のとおりである。

ハ 原処分庁は、本件各不動産の価額を実評価基本通達の定めにより別表のとおり評価しているが、以上のとおり、その計算過程に特段不合理な点は認められない。

したがって、評価基本通達の定めによらないことが正当と認められるような特別な事情がある場合でない限り、原処分庁が評価した価額をもって本件各不動産の時価と認めることが相当である。

(4) 特別な事情等の検討

イ 請求人らは、評価基本通達の定めによりマンションを評価する場合には、マンションが共有財産であり、単独所有の建物とその敷地に比し、制約があるということが考慮されず、マンションの土地部分と建物部分を区分し、それぞれ別個の不動産として価額を算定することとなるから、建物の専有部分の床面積に対応するその敷地面積が広大なH住宅の時価の算定を実評価基本通達の定めにより行うと売買の実態と乖離した非常に高い価額となる旨主張する。

ところで、本件各不動産は、マンションの建物の専有部分と共有部分及びその敷地に係る土地の持分から構成されており、本件各不動産の価額は、建物の専有部分の価額、建物の共有部分の価額及びその敷地に係る土地の価額が含まれるから、本件各不動産の土地部分の価額の上昇又は下落に連動して本件各不動産の価額も上昇又は下落することとなり、また、本件各不動産の敷地について、本件贈与者の有する共有持分が他の区分所有者が有する共有持分と質的に異なることもないのであるから、建物の専有部分の床面積に対応するその敷地の共有持分が広大であれば、それに連動して本件各不動産の価額も上昇又は下落することになる。そして、評価基本通達においては、土地の形状等に応じて、奥行距離に応じた奥行価格補正率を適用したり、その形状が不整形である場合には不整形の程度、位置及び地積に応じ不整形補正率を適用したりするなどして、土地の減価要素を考慮した評価方法が採られている(同通達15、20)。

したがって、本件各不動産の評価において、マンションの価額をその共有者の持分に応じてあん分して共有持分の価額を実評価するという評価基本通達の定めによって本件各不動産を実評価した場合に、適正な時価が求められず、著しく課税の公平を欠くことが明らかであるとはいえない。

ロ また、請求人らは、本件各不動産は、住戸面積は狭く、建物等も老朽化し、今日の水準から見ると居住性能は著しく不十分な建物である旨主張する。

しかしながら、評価基本通達は、家屋の評価については、固定資産税評価額に1.0の倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨定めているところ(同通達89)、この固定資産税評価額については、家屋の適正な時価を実評価するために、地方税法第388条《固定資産税に係る総務大臣の任務》第1項に基づく評価基準が告示されており、この評価基準に基づいて、3年ごとの基準年度に、再建築価格(評価の対象となった家屋と同一のものを、評価の時点においてその場所に新築するものとした場合に必要とされる建築費)を基準として、これに家屋の減耗の状況による補正及び需給事情による補正を行って評価する方法が採られている。

したがって、評価基本通達による評価では、請求人らが上記で主張するような事情については、それを織り込んで評価しているのであり、請求人らがいう上記事情の存在によって、評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用したのでは、適正な時価が求められず、著しく課税の公平を欠くことが明らかな場合に当たるとはいえない。

ハ 本件各鑑定評価額について

(イ) 本件鑑定書の要旨は、別紙6のとおりであり、市場性を反映した比準価格(20,000,000円)を重視し、収益価格(18,100,000円)を関連付け、実現性に不透明感が残る積算価格(96,700,000円)については参

考にとどめながら、将来における土地価格実現の可能性を考慮して標準住戸の鑑定評価額を決定したとしており、この評価額を基に本件各不動産の評価額をそれぞれ21,000,000円としている。

なお、本件各鑑定評価額においては、本件建替計画は考慮されていない。

(ロ) 請求人らは、本件各贈与の日はまだ建替えが確実に実現すると判断できる状況にはなかった旨主張する。確かに、請求人ら主張のとおり、本件各贈与の日において、本件建替計画に係る建替え決議は成立していない。

しかしながら、上記(2)のロのとおり、[1]建替推進委員会や勉強会等が開催されていること、[2]区分所有された建物の建替えは、区分所有者等の5分の4以上の賛成で実行できるところ、等価交換方式による建替えに係る各議題は、圧倒的な賛成によりいずれも可決されていること、[3]H住宅建替え事業協力に関する覚書も締結されていること、[4]本件各不動産は、上記1の(4)のロのとおり、建物の専有床面積に対するその敷地の地積が約2倍であるところ、上記(2)のロの(イ)のとおり、本件建替計画では各区分所有者は出資した敷地の持分価額に見合う既存建物の2倍以上の面積の建物を取得することが予定されていたこと、[5]本件各贈与の日のわずか3か月後の平成19年10月28日にH住宅の区分所有者の全員同意による建替え決議がなされ、その後、請求人らは建替え決議に基づき、H住宅建替え事業に係る等価交換契約により、本件乙不動産及び本件丙不動産の持分2分の1並びに本件丙不動産の持分2分の1及び本件丁不動産をそれぞれ代金130,860,000円(すべて土地代金)で譲渡していることからすれば、H住宅の各区分所有者は、建て替えの必要性を認識した上、等価交換方式による建替えを検討・計画していた事実が認められ、したがって、本件各贈与の日現在、H住宅は建替えが行われる蓋然性が極めて高いと認められ、その可能性を否定する要因も裏付ける証拠は存在しない。

(ハ)そこで検討するに、不動産の価額は、価格形成要因の変動について市場参加者による予測によって左右されるところ(不動産鑑定評価基準総論第4章(不動産の価格に関する諸原則)の(11))、本件各不動産の評価に際しては、建替えの蓋然性が極めて高く、その場合には敷地の持分価額に見合う既存建物の2倍以上の面積の建物を取得できることが予定されていたことなどの事情等を考慮して比準価格を求めるところ、本件鑑定書における比準価格の算定は、これらの事情が十分に考慮されておらず、上記評価基準総論第4章の(11)に定める予測の原則に基づく分析検討が客観的かつ十分にされていないといわざるを得ない。

(ニ)また、積算価格、比準価格及び収益価格の各試算価格の調整に当たっては各方式の持つ特徴に応じたしんしゃくを加え、鑑定評価の手順各段階について客観的、批判的に再吟味し、その際には、不動産鑑定評価基準総論第4章に定める不動産の価格に関する諸原則の当該事案に即した活用の適否や個別要因の分析の適否等について留意することが必要であるところ(不動産鑑定評価基準総論第8章第7節(試算価格又は試算賃料の調整))、本件鑑定書における鑑定評価額の決定は、建替えの実現性に不透明性があるとして積算価格96,700,000円を参考にとどめて調整しており、個別要因の十分な分析が行われていないといわざるを得ない。

(ホ)以上から、本件各鑑定評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を表すものとは認められず、請求人らの主張には理由がない。

ニ 本件各不動産の価額について

上記イからハまでのとおり、本件各不動産の評価に当たり、評価基本通達の定めにより難い特別な事情は認められず、また、本件各鑑定評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を表すものとは認められないから、原処分庁が評価した価額をもって本件各不動産の時価と認めることが相当である。

(5) 本件各更正処分について

以上の結果、本件各不動産の価額は別表の原処分庁主張額と同額となり、これを基に請求人E及び請求人Fの本件各贈与に係る贈与税の納付すべき税額を算出すると、いずれも本件各更正処分の金額と同額になるから、本件各更正処分は適法である。

(6) 本件各賦課決定処分について

本件各更正処分は、上記(5)のとおり適法であり、また、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、同条第1項及び第2項の規定に基づき行われた本件各賦課決定処分は適法である。

(7) その他

原処分のその他の部分については、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

別表「本件各不動産の相続税評価額(原処分庁)」省略

別紙1「共同審査請求人」省略

別紙2 関係法令等の要旨

1 相続税法第22条《評価の原則》は、相続又は贈与により取得した財産の価額は、特別に定めのあるものを除き、当該財産の取得の時における時価による旨規定している。

2 評価基本通達

(1) 評価基本通達1《評価の原則》の(2)は、財産の価額は、時価によるものとし、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る場合に通常成立すると認められる価額をいい、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旨定めている。

(2) 評価基本通達1の(3)は、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する旨定めている。

(3) 評価基本通達2《共有財産》は、共有財産の持分の価額は、その財産の価額をその共有者の持分に応じてあん分した価額によって評価する旨定めている。

(4) 評価基本通達3《区分所有財産》は、区分所有に係る財産の各部分の価額は、この通達の定めによって評価したその財産の価額を基とし、各部分の使用収益等の状況を勘案して計算した各部分に対応する価額によって評価する旨定めている。

(5) 評価基本通達11《評価の方式》は、市街地的形態を形成する地域にある宅地は路線価方式、それ以外の宅地は倍率方式により評価する旨定めている。

(6) 評価基本通達15《奥行価格補正》は、一方のみが路線に接する宅地の価額は、路線価にその宅地の奥行距離に応じて奥行価格補正率を乗じて求めた価額にその宅地の地積を乗じて計算した価額によって評価する旨定めている。

(7) 評価基本通達20《不整形地の評価》は、不整形地の価額は、同通達15から同通達18《三方又は四方路線影響加算》までの定めによって計算した価額に、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、同通達付表4「地積区分表」に掲げる地区区分及び地積区分に応じた同通達付表5「不整形地補正率表」に定める補正率(以下「不整形地補正率」という。)を乗じて計算した価額により評価する旨定めている。

(8) 評価基本通達89《家屋の評価》は、家屋の価額は、その家屋の固定資産税評価額(地方税法第381条《固定資産課税台帳の登録事項》の規定により家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録された基準年度の価格又は比準価格をいう。)に1.0を乗じて計算した金額によって評価する旨定めている。

別紙3～5「不動産目録」省略

別紙6 本件鑑定書の要旨

1 価格時点 平成19年6月1日

2 評価方針は、現状を所与とした区分所有建物及びその敷地とし、評価対象物件が3物件であるため、このうち1物件(本件乙不動産)を標準住戸としての評価を行い、次に他の2物件の比較検討をすることによりそれぞれの鑑定評価額を求める。

標準住戸の評価においては、原価法による積算価格、取引事例比較法による比準価格及び収益還元法による収益価格をそれぞれ求め、各価格を総合的に比較検討して鑑定評価額を決定する。

3 標準住戸の試算価格と検討

(1) 積算価格 96,700,000円

積算価格は、対象不動産の費用性に着目して求めたもので、一団地の土地価格及び一棟の建物価格に適正に持分割合等乗じて試算した。

供給者の原価面の合理性を有する価格ではあるが、現在の容積率制限からみて、最有効使用されていないため通常のマンションと比して専有面積当たりの持分が大きいことがそのまま反映されていること、さらに、積算価格に占める土地価格を顕在化するためには、建替え決議を行い、費用と時間をかけて建替えを行う必要があり、現状においては実現性に不透明な部分があることに留意しなければならない。

(2) 比準価格 20,000,000円

比準価格は、別紙6の付表のとおり、1平方メートル当たり488,000円から523,000円と開差はあるが、採用した事例は同一需給圏内にある評価対象不動産との類似性の高い中古マンションであり、建物の品等・グレード、階数、方位、住戸規模、日照・眺望、リフォームの有無等についてもいずれも開差はなく、それぞれを個別に査定することにより適正に格差修正を行った。いずれも規範性が高いため中庸値である1平方メートル当たり509,000円を採用し、これに床面積39.27平方メートルを乗じて20,000,000円と決定した。

実証的で説得力を有する価格であり、市場性を反映している点で規範性は高い。

(3) 収益価格 18,100,000円

対象不動産の収益性を反映した理論的な価格であり、対象不動産の典型的需要者として収益性を重視する個人も考えられるから、参考とすべき価額である。

4 標準住戸の鑑定評価額の決定

市場性を反映した比準価格を重視し、収益価格を関連付け、実現性に不透明感が残る積算価格については参考にとどめながら、将来における土地価格実現の可能性を考慮して標準住戸の鑑定評価額を21,000,000円とした。

5 本件各不動産の鑑定評価額の決定

各住戸の面積、これに付随する階段室及び事務所の共有持分はいずれも等しく、対象不動産の建物は昇降機のない低層共同住宅であることから、日照や眺望の開差が認められないため、価格比を1:1:1とし、それぞれ鑑定評価額を21,000,000円とした。

別紙6の付表「比準価格の算定の概要」省略

【文献番号】25516512

東京地方裁判所

平成23年(行ウ)第224号 贈与税更正処分取消等請求事件(第1事件)

平成23年(行ウ)第225号 贈与税更正処分取消等請求事件(第2事件)

平成25年12月13日民事第3部判決

口頭弁論終結の日 平成25年7月19日

判 決

第1事件原告 P1

第2事件原告 P2

第2事件原告 P3

各事件原告ら訴訟代理人弁護士 山下清兵衛

同 北村美穂子

同 山下功一郎

同 田代浩誠

各事件原告ら補佐人税理士 笹本秀文

被告 国

同代表者法務大臣 P4

第1事件処分行政庁 渋谷税務署長 P5

第2事件処分行政庁 玉川税務署長 P6

被告指定代理人 P7 外5名

主 文

- 1 各事件原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は各事件原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 第1事件

渋谷税務署長が第1事件原告(以下「原告P1」という。)[X1]に対して平成21年6月30日付けでした平成19年分の贈与税の更正処分(以下「原告P1更正処分」という。)のうち課税価格2300万円及び納付すべき税額0円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「原告P1賦課決定処分」といい、原告P1更正処分と併せて「原告P1各処分」という。)を取り消す。

2 第2事件

(1) 玉川税務署長が第2事件原告P2(以下「原告P2」という。)[X2]に対して平成21年6月30日付けでした平成19年分の贈与税の更正処分(以下「原告P2更正処分」という。)のうち課税価格3150万円及び納付すべき税額130万円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「原告P2賦課決定処分」といい、原告P2更正処分と併せて「原告P2各処分」という。)を取り消す。

(2) 玉川税務署長が第2事件原告P3(以下「原告P3」という。)[X3]に対して平成21年6月30日付けでした平成19年分の贈与税の更正処分(以下「原告P3更正処分」という。また、原告P1更正処分、原告P2更正処分及び原告P3更正処分を併せて、以下「本件各更正処分」という。)のうち課税価格3150万円及び納付すべき税額1

30万円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「原告P3賦課決定処分」といい、原告P3更正処分と併せて「原告P3各処分」という。また、原告P1賦課決定処分、原告P2賦課決定処分及び原告P3賦課決定処分を併せて、以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を併せて、以下「本件各処分」という。)を取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、それぞれ贈与により不動産(いわゆるマンションの住戸及びその敷地の持分等)を取得した各事件原告ら(以下、単に「原告ら」という。)が、不動産鑑定士の鑑定評価による当該不動産の価額を基礎として課税価格を計算し贈与税の申告をしたところ、各処分行政庁から、当該不動産の価額は財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56・直審(資)17国税庁長官通達。ただし、平成20年3月14日付け課評2-5ほかによる改正前のもの。以下「評価通達」という。)に定められた評価方式により評価したものとすべきであるとして、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を受けたため、本件各更正処分のうち原告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本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

別紙1「関係法令等の定め」記載のとおりである。

2 前提事実

証拠(各認定事実の後に掲げる。証拠を掲げない事実は、当事者間に争いが無い。)及び弁論の全趣旨によれば、以下の各事実(以下「前提事実」という。)が認められる。

(1) 原告P1に係る贈与税の申告に至る経緯等

ア 原告P1の父であるP1P3[丁]は、平成19年7月21日、別紙4-1「物件目録1」記載の土地(以下「原告P1の土地」という。)及び各建物(以下「原告P1の建物」と総称し、原告P1の土地と併せて「原告P1のマンション」という。)を原告P1に贈与した(甲5の1、弁論の全趣旨。以下、原告P1が贈与により取得した各不動産(原告P1のマンション)を「原告P1受贈不動産」ともいう。)

原告P1の建物は、東京都渋谷区α所在の昭和33年に建築された5棟の4階建てのマンション(以下「P8住宅」[本件住宅]と総称する。)の住戸(●号棟○○○号室)並びに階段室及び事務所の各持分であり、原告P1の土地は、その敷地の持分である(甲28、弁論の全趣旨)。

イ 原告P1は、前記アの贈与による原告P1受贈不動産の取得について、原告ら補佐人税理士である笹本秀文(以下「笹本税理士」という。)の説明に従い、平成20年3月11日、相続時精算課税に係る規定の適用を受けようとする旨などを記載した届出書(甲1の1・3枚目)とともに、課税価額を株式会社総合不動産鑑定コンサルタント(以下「本件鑑定会社」という。)[B]が作成した不動産鑑定評価書(P9不動産鑑定士及びP10不動産鑑定士が鑑定評価したもの。甲11の1)における原告P1受贈不動産の鑑定評価額である2300万円とし、相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の額を2300万円とする平成19年分の贈与税の申告書(期限内申告書。甲1の1・1枚目、2枚目)を渋谷税務署長に提出した(甲1の1、11の1、23、28、証人笹本、原告P1本人、弁論の全趣旨)。

(2) 原告P2及び原告P3に係る贈与税の申告に至る経緯等

ア 原告P2及び原告P3の父であるP11[D]は、平成19年6月30日(以下、前記(1)アのP1P3が原告P1に原告P1受贈不動産を贈与した時(同年7月21日)と併せて、「本件各贈与時」と総称する。)、別紙4-2「物件目録2」記載の土地(以下「原告P2の土地」という。)及び各建物(以下「原告P2の建物」と総称し、原告P2の土地と併せて「原告P2のマンション」という。)を原告P2に、別紙4-3「物件目録3」記載の土地(以下「原告P12らの土地」という。)及び各建物(以下「原告P12らの建物」と総称し、原告P12らの土地と併せて「原告P12らのマンション」という。)を均等の割合で原告P2及び原告P3に、別紙4-4「物件目録4」記載の土地(以下「原告P3の土地」という。)及び各建物(以下「原告P3の建物」と総称し、原告P3の土地と併せて「原告P3のマンション」という。)を原告P3にそれぞれ贈与した(甲5の2から5の4まで、弁論の全趣旨。以下、原告P2が贈与により取得した各不動産(原告P2のマンション及び原告P12らのマンションの持分2分の1)を「原告P2受贈不動産」と総称し、原告P3が贈与により取得した各不動産(原告P12らのマンションの持分2分の1及び原告P3のマンション)を「原告P3受贈不動産」と総称する。)

原告P2の建物、原告P12らの建物及び原告P3の建物は、いずれもP8住宅の住戸(▲号棟△△△号室、□□号室及び◇◇◇号室)並びに階段室及び事務所の各持分であり、原告P2の土地、原告P12らの土地及び原告P3の土地は、いずれもその敷地の持分である(甲43、弁論の全趣旨)。

イ 原告P2は、前記アの贈与による原告P2受贈不動産の取得について、笹本税理士の説明に従い、平成20年3月11日、相続時精算課税に係る規定の適用を受けようとする旨などを記載した届出書(甲1の2・3枚目)とともに、課税価額を本件鑑定会社が作成した不動産鑑定評価書(P9不動産鑑定士及びP10不動産鑑定士が鑑定評価したもの。甲11の2。なお、前記アの不動産鑑定評価書における鑑定評価とこの不動産鑑定評価書における鑑定評価とを総称して、以下「本件各鑑定評価」といい、本件各鑑定評価に係る鑑定評価額を「本件各

鑑定評価額」と総称する。)における原告P2受贈不動産の鑑定評価額である3150万円(原告P2のマンションの鑑定評価額である2100万円と原告P12らのマンションの鑑定評価額である2100万円の2分の1の割合に相当する金額である1050万円との合計額)とし、相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の額を2500万円とする平成19年分の贈与税の申告書(期限内申告書。甲1の2・1枚目, 2枚目)を渋谷税務署長に提出した(甲1の2, 11の2, 43, 証人笹本, 弁論の全趣旨)。

ウ 原告P3も、前記イの原告P2と同様に、前記アの贈与による原告P3受贈不動産の取得について、笹本税理士の説明に従い、平成20年3月11日、相続時精算課税に係る規定の適用を受けようとする旨などを記載した届出書(甲11の3・3枚目)とともに、課税価額を前記イの不動産鑑定評価書における原告P3受贈不動産の鑑定評価額である3150万円(原告P12らのマンションの鑑定評価額である2100万円の2分の1の割合に相当する金額である1050万円と原告P3のマンションの鑑定評価額である2100万円との合計額)、相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の額を2500万円とする平成19年分の贈与税の申告書(期限内申告書。甲1の3・1枚目, 2枚目)を渋谷税務署長に提出した(甲1の3, 11の2, 43, 証人笹本, 弁論の全趣旨)。

(3) P8住宅の建替えに関する経緯等

ア P8住宅管理組合(以下「本件管理組合」という。)は、P8住宅の老朽化が進んでいたことから、平成18年2月18日に臨時総会を開いて、その建替えを推進する旨の決議をした上、その実現に向けて具体的な方法を検討するために鹿島建設株式会社(以下「鹿島建設」[F社]という。)から事業協力を得ることとして、同年4月25日、鹿島建設との間で「P8住宅建替え事業協力に関する覚書」(甲6。以下「本件覚書1」という。)を取り交わした。本件覚書1では、P8住宅の建替えに当たって、全ての区分所有者が鹿島建設にその敷地を譲渡するのに対し、鹿島建設がその敷地上に新たに建物を建築して、その一部をP8住宅の区分所有者に譲渡するといういわゆる等価交換方式を採用することが目標とされ、鹿島建設がその基本計画の作成等の事業協力を行うものとされた。鹿島建設が事業協力を行う期間は、本件覚書1の締結日から12か月間を上限として、鹿島建設が作成する基本計画が本件管理組合によって承認されるまでとされていたところ、本件管理組合は、同年9月16日に臨時総会を開いて、鹿島建設が基本計画の作成に着手することを承認する旨の決議をした上、平成19年4月22日に臨時総会を開いて、鹿島建設が作成した「渋谷区P8住宅建替計画建物基本計画(案)」(乙13。以下「本件基本計画案」という。)を承認する旨の決議をした。(甲6から7の2まで, 42, 乙12, 13, 20, 証人P13, 弁論の全趣旨)

イ 本件管理組合は、引き続きP8住宅の建替えの実現に向けて具体的な方法を検討するために鹿島建設から事業協力を得ることとして、平成19年5月30日、鹿島建設との間で、「P8住宅建替え事業協力に関する覚書(その2)」(甲8。以下「本件覚書2」という。)を取り交わした。本件覚書2では、鹿島建設が建物の区分所有等に関する法律(以下「区分所有法」という。)の定める一括建替え決議に必要な建替え計画の作成等の事業協力を行うものとされていた。鹿島建設が事業協力を行う期間は、本件覚書2の締結日から12か月間を上限として、鹿島建設が作成した建替え計画に基づく一括建替え決議がされるまでとされていたところ、同年10月28日、この一括建替え決議(以下「本件一括建替え決議」という。)がされた。(甲8, 14の1, 14の2, 42, 乙11, 証人P13, 弁論の全趣旨)

ウ 本件管理組合は、前記イの一括建替え決議に基づき、等価交換方式を採用してP8住宅の建替えの事業を推進するために鹿島建設から事業協力を得ることとして、平成20年5月31日、鹿島建設との間で、「P8住宅建替え事業協力に関する覚書(その3)」(甲9。以下「本件覚書3」という。)を取り交わした。本件覚書3では、鹿島建設が、P8住宅の建替えに必要な許認可の取得や新たに建築する建物の設計に加え、各区分所有者との等価交換契約の締結等の事業協力を行うものとされており、鹿島建設が事業協力を行う期間は、本件覚書3の締結日から12か月間を上限として、同年10月を目途に鹿島建設とP8住宅の全ての区分所有者との間で等価交換契約が締結されるまでとされていた。そして、新建物の建築については、同年7月9日に建築基準法59条の2の規定によるいわゆる総合設計許可及び同法86条の規定によるいわゆる一団地認定がされ、同年9月29日に同法の規定によるいわゆる建築確認がされた。その後、本件管理組合は、同年10月13日に臨時総会を開いて、鹿島建設が等価交換契約の締結に着手することを承認する旨の決議をし、これを受けて、鹿島建設は、平成21年2月26日までに、P8住宅の全ての区分所有者との間で等価交換契約の締結を完了した。(甲9, 42, 乙4, 証人P13, 弁論の全趣旨)

なお、原告P1が鹿島建設との間で等価交換契約を締結したのは、平成20年11月11日であり、同契約においては、原告P1受贈不動産の売買代金は9664万円(うち原告P1が支払うべき差額は504万0740円)と定められた(甲13の1)。原告P2が鹿島建設との間で等価交換契約を締結したのは、同月18日であり、同契約においては、原告P2受贈不動産の売買代金は1億3086万円(うち原告P2が支払うべき差額は1497万3480円)と定められた(乙4)。原告P3が鹿島建設との間で等価交換契約を締結したのは、同年12月5日であり、同契約においては、原告P3受贈不動産の売買代金は1億3086万円(うち原告P3が支払うべき差額は1741万8420円)と定められた(甲13の2)。

エ P8住宅については、平成20年12月30日までに、同年4月11日の時点で借家人の退去が完了であった賃貸中の22戸の全てにつき退去が完了したところ、平成21年4月1日にP8住宅の解体工事が開始され、同年9月1日に新たな建物(以下「新P8住宅」と総称する。)の建築の工事が開始された。新P8住宅は、平成23年11月に完成した。(甲19, 40, 証人笹本, 弁論の全趣旨)

(4) 課税処分を経緯

原告らの前記(1)イ並びに(2)イ及びウの各申告、本件各処分、本件各処分についての原告らの各異議申立て、これらの異議申立てに対する各処分行政庁の各決定、これらの決定を経た後の本件各処分についての原告らの各審査請求及びこれらの審査請求に対する国税不服審判所長の各裁決の経緯は、それぞれ、別表1-1から1-3までに記載されているとおりである。

(5) 本件訴えの提起

原告らは、平成23年4月11日、本件各訴えを提起した(顕著な事実)。

3 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4において引用する別紙3「争点に関する当事者の主張の要旨」第1(被告の主張の要旨)記載のほか、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張」記載のとおりである。

4 争点及びこれに関する当事者の主張の要旨

本件の争点は、本件各更正処分のうち原告らの申告に係る課税価格及び贈与税額を超える部分並びに本件各賦課決定処分の適法性であり、具体的には、上記の課税価格等を計算する基礎となる原告P1受贈不動産、原告P2受贈不動産及び原告P3受贈不動産(以下「本件各不動産」と総称する。)の価額を評価通達に定められた評価方式によって評価したものとすることが相続税法22条の規定の許容するところであるか否かが争われている。

これに関する当事者の主張の要旨は、別紙3「争点に関する当事者の主張の要旨」記載のとおりである。

第3 当裁判所の判断

1 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

相続税法22条は、贈与により取得した財産の価額につき、同法第3章において特別の定めがあるものを除き、当該財産の取得の時における「時価」によるべき旨を定めているところ、ここにいう時価とは、当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。

ところで、贈与税に係る課税実務においては、評価通達において財産の価額の評価に関する一般的な基準を定めて、画一的な評価方式によって贈与により取得した財産の価額を評価することとされている。このような方法が採られているのは、贈与税の課税対象である財産には多種多様なものがあり、その客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないため、贈与により取得した財産の価額を上記のような画一的な評価方式によることなく個別事案ごとに評価することになると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった金額が時価として導かれる結果が生ずることを避け難く、また、課税庁の事務負担が過重なものとなり、課税事務の効率的な処理が困難となるおそれもあることから、贈与により取得した財産の価額をあらかじめ定められた評価方式によって画一的に評価することとするのが相当であるとの理由に基づくものと解される。

そして、評価通達に定められた評価方式が贈与により取得した財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであると認められる場合においては、上記のような贈与税に係る課税実務は、納税者間の公平、納税者の便宜、効率的な徴税といった租税法法律関係の確定に際して求められる種々の要請を満たし、国民の納税義務の適正な履行の確保(国税通則法1条、相続税法1条参照)に資するものとして、相続税法22条の規定の許容するところであると解される。さらに、上記の場合においては、評価通達の定める評価方式が形式的に全ての納税者に係る贈与により取得した財産の価額の評価において用いられることによって、基本的には租税負担の実質的な公平を実現することができるものと解されるのであって、同条の規定もいわゆる租税法の基本原則の1つである租税平等主義を当然の前提としているものと考えられることに照らせば、評価通達に定められた評価方式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段の事情があるとき(評価通達6参照)を除き、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみ評価通達に定められた評価方式以外の評価方式によってその価額を評価することは、たとえその評価方式によって算定された金額がそれ自体では同条の定める時価として許容範囲内にあるといえるものであったとしても、租税平等主義に反するものとして許されないものというべきである。

[控訴審補正:「相続税法二二条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される(最高裁平成二〇年(行ヒ)第二四一号同二二年七月一六日第二小法廷判決・裁判集民事第二三四号二六三頁)。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価(同法二三条)、定期金に関する権利の評価(同法二四二条、二五二条)及び立木の評価(同法二六二条)については評価の方法を自ら直接定めるほかは、財産の評価の方

法について直接定めていない。同法は、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、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の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のが相当である。そして、同法二六条の二は、各国税局に土地評価審議会を置き、同審議会が土地の評に関する事項で国税局長から意見を求められたものについて調査審議し、当該意見を踏まえて土地評価をすることによって土地評価の一層の適正化を図るものである。同条も、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ものであり、同法の上記趣旨に沿う規定であると解される。

同法の上記趣旨を受けて、国税庁長官は財産評価基本通達を定め、この通達に従って実際の評価が行われている。

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(最高裁判平成二四年(行ヒ)第七九号同二五年七月一二日第二小法廷判決・民集六七卷六号一二五五頁参照)。】

2 評価通達に定められた評価方式が贈与により取得した財産の取得の時における時価を算定するための手法として合理的なものであると認められるか

(1) 評価通達の定め

ア 宅地

評価通達においては、市街的形態を形成する地域にある宅地の価額については、原則として、その宅地の面する路線価を基とし、その宅地の路線に接している状況、形状等に応じて奥行価格補正(評価通達15)、側方路線影響加算(評価通達16)、二方路線影響加算(評価通達17)、三方又は四方路線影響加算(評価通達18)、不整形地補正(評価通達20)、無道路地補正(評価通達20-2)、間口狭小補正・奥行長大補正(評価通達20-3)、がけ地補正(評価通達20-4)、容積率の格差による減額調整(評価通達20-5)等を行って計算した金額によって評価する路線価方式が採用されている(評価通達11、13。乙1、24)。ここにいう路線価は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線ごとに設定するものとされ、売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として、その路線に面する標準的な画地の1平方メートル当たりの価額として国税局長が評定するものとされている(評価通達14)。路線価は、毎年1月1日を評価時点とするものであり、その後の1年間の地価変動にも耐え得るものとする必要があることなどから、公示価格の80パーセントを目途にその価額が決定されている(乙1)。なお、公示価格は、都市及びその周辺の地域等において、標準地を選定し、その正常な価格を公示することにより、一般の土地の取引価格に対して指標を与え、及び公共の利益となる事業の用に供する土地に対する適正な補償金の額の算定等に資し、もって適正な地価の形成に寄与することを目的として、地価公示法により公示されるものであり(同法1条)、その公示に当たっては、土地鑑定委員会は、選定された標準地について、2人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を求め、その結果を審査し、必要な調整を行って、一定の基準日における当該標準地の単位面積当たりの正常な価格(自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格)を判定するものとされている(同法2条)。

イ 家屋

評価通達においては、家屋の価額については固定資産税評価額に1.0を乗じて計算した金額によって評価するものとされている(評価通達89、別表1)。ここにいう固定資産税評価額は、地方税法381条の規定により家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録された基準年度の価格又は比準価格をいうところ(評価通達89)、同法は、固定資産の価格とは「適正な時価」をいうと定めた上で(同法341条5号)、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を総務大臣の告示に係る固定資産評価基準に委ね(同法388条1項)、市町村長は3年ごとの基準年度に固定資産評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならない旨を定めている(同法403条1項。同法349条1項から3項まで参照)。そして、固定資産評価基準は、家屋について、再建築価格(評価の対象となった家屋と同一のものを評価の時点においてその場所に新築するものとした場合に必要とされる建築費)を基準として、これに家屋の減耗の状況による補正及び需給事情による補正を行って評価する方法を採用している(甲4の1、4の2、弁論の全趣旨)。

また、評価通達においては、区分所有に係る財産の各部分の価額については、評価通達の定めによって評価したその財産の価額を基とし、各部分の使用収益等の状況を勘案して計算した各部分に対応する価額によって評価するものとされている(評価通達3)。

(2) 評価通達に定められた評価方式の合理性

ア 評価通達に定められた評価方式は前記(1)ア及びイのとおりであるところ、これについて宅地及び家屋の時価を算定するための手法としての一般的な合理性に疑いを差し挟む余地は特段見当たらない。

イ これに対し、原告らは、評価通達にはマンションの敷地に関する固有の評価方法が定められていないことから、その使用、収益、処分に大きな制約があるマンションの敷地であっても更地と同視され、路線価方式によりその価額が評価されることになるところ、マンションの実際の取引価格は、専有部分の床面積、築年数、設備内容等の建物の現状を重要な要素として決定されているから、敷地の価額を路線価方式により評価してマンションの価額を算定したとしても、マンションの時価を表すことにはなるとは限らず、取り分け老朽化が進んで取引価格が下落したマンションでは、路線価方式による敷地の評価額がマンションの時価を大きく上回るという現象が容易に生じ得るなどとして、評価通達に定められた評価方式はマンションの価額を算定するための手法として不合理であると主張する。

しかし、前記(1)イのとおり、評価通達が区分所有に係る財産の各部分の価額の評価に関する定め(評価通達3)を置いていることからすれば、評価通達に定められた評価方式は、共有財産の持分の価額の評価に関する定め(評価通達2)とあいまって、マンションの価額を評価することをも想定していると解されるし、一概にマンションといっても、その立地や規模、築年数等において多種多様なものがあることに照らすと、個別具体的な事情を考慮することなしに、前記アのとおり宅地及び家屋の時価を算定するための手法としてその合理性に疑いを差し挟む余地の認められない評価通達に定められた評価方式がおよそ一般的にマンションの価額を算定するための手法として不合理であるということは、適当ではなく、原告らの指摘するような問題は、個別の事案ごとに、評価通達に定められた評価方式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段の事情があるかどうかを判断するに当たってしんしゃくされることになるものというべきである。

3 本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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段の事情があるか

本件において、原告らは、本件各鑑定評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価であり、評価通達に定められた評価方式によって本件各不動産の価額として算定された金額は上記の本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っていると主張しており、本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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段の事情がある旨を主張しているものと解されるので、これについて検討する。

(1)本件各鑑定評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を表すものであるか

[控訴審補正:「(1)本件各鑑定評価額の算定方法の概要」]

ア 本件各鑑定評価額

(ア)本件各鑑定評価においては、原告P1のマンションの平成19年7月1日時点の鑑定評価額は、2300万円とされている(前提事実(1)イ、甲11の1)。これは、原価法に基づく積算価格を1億1000万円、取引事例比較法に基づく比準価格を2170万円、収益還元法に基づく収益価格を1970万円と算定した上で、市場性を反映した比準価格を重視し、収益価格を関連付け、積算価格については参考にとどめるという総合的な比較検討により決定された金額である(甲11の1)。なお、ここにいう積算価格とは、「価格時点における対象不動産の再調達原価を求め、この再調達原価について減価修正を行って対象不動産の試算価格を求める手法」である原価法による試算価格をいい、比準価格とは、「まず多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考慮し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法」である取引事例比較法による試算価格をいい、収益価格とは、「対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の現価の総和を求めるものであり、純収益を還元利回りで還元して対象不動産の試算価格を求める手法」である収益還元法による試算価格をいうものである(甲11の1。なお、甲34、乙32参照)。

また、本件各鑑定評価においては、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションの平成19年6月1日時点の鑑定評価額は、いずれも2100万円と算定されている(前提事実(2)イ、甲11の2)。これは、それぞれの積算価格を9670万円、比準価格を2000万円、収益価格を1810万円と算定した上で、上記の原告P1のマンションにおけるのと同様に、市場性を反映した比準価格を重視し、収益価格を関連付け、積算価格については参考にとどめるという総合的な比較検討により決定された金額である(甲11の2)。

(イ)前記(ア)のとおり、本件各鑑定評価額は、本件各不動産の積算価格を参考にとどめて決定された金額であるところ、これは、積算価格には「現在の容積率制限からみて、最有効使用されていないため通常のマンションと比して専有面積当たりの持分が大きいことがそのまま反映されていること、さらに、積算価格に占める土地価格を顕在化するためには、建て替え決議を行い、費用と時間をかけて建て替えを行う必要があり、現状においては実現性に不透明な部分がある」(甲11の1、11の2)とされたことによるものである。

イ 本件各贈与時におけるP8住宅の建替えの蓋然性

前記アのとおり、本件各鑑定評価額はP8住宅の建替えの実現に不透明な部分があるなどとしてその積算価

格を参考程度にとどめて算定されたものであるところ、原告らは、本件各贈与時においてはP8住宅の建替えが実現する蓋然性は高くなかったとして、本件各鑑定評価の方法が適切なものであったと主張するので、これについて検討する。

(ア)前提事実、証拠(各認定事実の後に掲げる。)及び弁論の全趣旨によれば、本件各贈与時におけるP8住宅の建替えの事業の進捗状況等に関し、以下の各事実が認められる。

a P8住宅は、昭和33年に建築された鉄筋コンクリート造4階建ての5棟の建物から成る148戸の集合住宅であり、住戸の登記上の面積は、39.27平方メートル(1号棟から3号棟までの88戸)又は42.31平方メートル(4号棟及び5号棟の60戸)で、敷地の面積は約1万1350平方メートルであった。同敷地は、東日本旅客鉄道山手線P14駅西口から南方へ約500メートル、東京急行電鉄東横線P15駅から北西方へ約600メートルの位置にあり、周辺は、渋谷区の中でも高級住宅街として知られる地区に近く、戸建て住宅や共同住宅が建ち並んでいる。敷地については、間口が約170メートル、奥行が約70メートルの台形様の形状で、第二種低層住居専用地域とされ、建ぺい率は60パーセント、容積率は200パーセントとされている。(甲11の1, 11の2, 乙11)

P8住宅の建物については、平成8年6月、屋上に団地全体の高置水槽が設置されている4号棟に関して耐震診断検査がされたところ、全体としての耐力には余裕があるものの、設計上の強度は昭和56年に施行された新耐震基準に達していないことが指摘されていた。また、P8住宅の管理業務を担当していた法人が平成19年6月に国土交通省において平成15年1月に策定したマニュアルに基づいて実施した老朽度判定調査においては、調査及び検討がされた72の細項目のうち、37につきかなり劣るとの、2につき問題があるとの評価がされており、修繕資金計画の算出の結果については、現状維持に要する修繕費用は以後の25年間で約11億5000万円(1戸当たり約780万円。なお、平成19年7月末現在の修繕積立金の金額は約1億2000万円であった。)を要すると予測される一方、現在のマンションの一般水準に高めるための改修工事(耐震補強、エレベーター設置等)については、費用の予測は現実的ではなく困難であるとされていた。(乙11)

b 本件管理組合は、阪神淡路大震災の発生を契機の一つとして、平成8年2月から、地震に対する耐震強度不足への不安と建物の老朽化に伴う不具合の発生を理由に、建替委員会を設置し、建替えについての検討を開始して、平成13年6月からは、隣接する土地にある区分所有建物との一体建替えによる高層化も検討されたが、同計画については、平成17年に検討が打ち切られた。この間の平成15年5月に本件管理組合がP8住宅の区分所有者である組合員に対して実施したアンケートにおいては、「住宅が狭い」、「地震が心配」等の理由を挙げて建替えを希望する意見が、97名の組合員から回収した90の回答のうちの86パーセントである77を占めていた。(乙11)

c 本件管理組合は、平成17年7月、P8住宅の敷地のみでの建替えを前提に、いわゆるプロポーザル方式による事業協力者の選定を実施し、同年12月、建替委員会として鹿島建設を推薦することとされた。同月17日に開かれた「P8住宅建替えに関する地権者説明会」においては、鹿島建設の担当者が、提案の内容の説明をし、建物は7階建てとし、店舗部分も設け、等価交換方式により、建替え後の住戸の面積の割合(還元率)を従前のものの2倍以上のものとして、組合員の所要の経費の補償費を約260万円とする等の旨を述べた。この際、出席者から、提案の「還元率では、現金清算するといくらになるか。」旨の質問があったのに対し、鹿島建設の担当者は、「投機目的での売買が入ると建替えが止まってしまう可能性もあり、価額については慎重に扱うべきものと考えるので、この場で金額を申し上げることは控えたい。」旨を述べた。(乙2, 11, 21)

d 平成18年2月18日、本件管理組合の臨時総会が開かれ、P8住宅の「建替え推進決議」等の決議がされた。「建替え推進決議」については、組合員総数92名(議決権総数148票)中の出席と取り扱われる83名(議決権数134票)のうち賛成が82名(133票)、反対が0名(0票)、無効が1名(1票)であった。上記の臨時総会においては、上記の決議のほか、隣地との境界の確定についての組合員の同意、建替推進委員会の設置及び建替え事業のパートナーとしての鹿島建設の選定に関する決議もされ、境界の確定に関する議題については、本件管理組合の理事が、他の境界部分に関しては現状ではトラブルとなっている場所はない旨の説明をしたほか、出席者から、「境界については、譲歩する必要はないという感情は理解できるが、建替えの推進の観点から言えば、境界を確定させることも重要であり、境界の確定のほうが大切であると理解します。」旨の意見が述べられ、建替推進委員会の設置に関する議題については、出席者から、「現在は民法による全員合意の建替えを目指して進めているが、反対者が一名でも出ると、建替えが進まない可能性が考えられる。円滑化法を利用すると権利の移転や税制等で有利な面もあるので、円滑化法を利用した建替えも視野に入れて、検討していったらどうか。」旨の質問があったのに対し、本件管理組合の理事は、「全員合意を目指していく方向性は変わりませんが、全員合意が難しいと判断した段階で、(4/5の賛成で建替え決議が実施できる)円滑化法を利用した建替えに移行することも考えられます。円滑化法を利用するメリットも多いので、円滑化法への移行も含めて、柔軟に検討していくこととします。」旨を述べた。(前提事実(3)ア, 乙20)。

e 平成18年4月25日、本件管理組合は、P8住宅の建替えの実現に向けて具体的な方法を検討するために鹿島建設から事業協力を得ることとして、鹿島建設との間で本件覚書1(甲6)を取り交わした。本件覚書1では、P

8住宅の建替えに当たって、全ての区分所有者が鹿島建設にその敷地を譲渡するのに対し、鹿島建設がその敷地上に新たに建物を建築して、その一部をP8住宅の区分所有者に譲渡するといういわゆる等価交換方式を採用することが目標とされ、鹿島建設がその基本計画の作成等の事業協力を行うものとされた。また、鹿島建設が事業協力を行う期間は、本件覚書1の締結日から12か月間を上限として、鹿島建設が作成する基本計画が本件管理組合によって承認されるまでとされた。(前提事実(3)ア)

f 平成18年9月16日、本件管理組合の臨時総会が開かれ、鹿島建設が囲み型の建物配置及び免震構造の採用を前提とした前記eの基本計画の案の作成に着手することを承認する旨の決議がされた。この決議については、組合員総数103名(議決権総数148票)中の出席と取り扱われる者87名(議決権数130票)のうち賛成が86名(129票)、反対が1名(1票)であった。上記の臨時総会においては、前記dの臨時総会の後に、建替推進委員会が16回、組合員の勉強会(P8住宅建替えに関する地権者勉強会)が3回開かれたこと、鹿島建設の担当者が組合員全員との間で行った地権者個別面談の結果として、引っ越しや建替え後に不安があり今のままがよいと述べる者が数名いたものの、建替えの推進に反対を表明する者はいなかったこと、上記の面談時に示された贈与、相続、借家人等に関する不安については、税理士や弁護士等に相談した上で、説明会を実施する予定であること、上記の面談においては、現時点での希望住戸の方位や位置について聴取したところ、冬頃に建替えの計画の案がまとまった段階で、再度、住戸の位置の意向の確認及び調整を行っていききたいことなどが報告され、また、鹿島建設の担当者から、渋谷区教育委員会における埋蔵文化財に関する調査の検討の状況や、年明けあたりからより詳細な図面をもって第2回個別面談を実施したいと考えていること等が説明されたほか、出席者の意見として、「現在、所有住戸を貸しておられる方が50戸ほどあります。(中略)1戸でも退去が遅ければ、解体工事が開始できない事態となることを十分に認識していただきたいと思います。これは現在貸しておられる方すべてに共通する事例であり、入居者・仲介の不動産業者としっかり連絡を取り合い、良好な関係を保ち、退去時期に関する理解を深めていただきたい。」旨が述べられた。(前提事実(3)ア、乙12)。

g 平成18年10月29日、住戸を第三者に賃貸している組合員に対する説明会が開かれ、18名が出席し、質疑応答及び意見交換として、出席者から、引越し代等を払うことを考えており、鹿島建設の当初の提案で述べられていた補償費260万円をそれに充てようかと考えているので、これについて詳しく聞きたい旨や、現在契約の更新を協議中の借家人にスケジュールをみて13か月の契約の案を伝えてある等の旨が述べられた(乙21)。

h 平成18年12月10日、第4回P8住宅建替えに関する地権者勉強会が開かれ、57名が出席したところ、冒頭の建替推進委員会の委員長の挨拶において、埋蔵文化財の試掘調査の状況が説明された後、検討事項として、建替えに関する税務について、鹿島建設がP8住宅の建替え事業の税務相談を依頼している税理士として笹本税理士の紹介がされ、出席者から、「将来売却するときに必要となる不動産の取得価額について、等価交換で取得した不動産の取得価額はわかるようになるのか。」等の質問があったのに対し、笹本税理士は、「等価交換契約書に取得価額は明示される。ただし、売却するときに譲渡所得から控除される取得価額は、(中略)皆さんが過去に実際に購入したときの金額を引き継ぐことになるので注意が必要である。(中略)ただし、当時の契約書が残っていないなど取得費が証明できない場合には、概算取得費という考え方があり、(中略)例えば、現在の住宅を8000万円で売った場合、概算取得費が、その5パーセントの400万円となる。」等の旨の説明をし、また、出席者から、「今の方式(全部譲渡方式)だと、契約後、建物完成まで鹿島に一度所有権を渡すことになる。この間の、地権者の権利の保全についてどう考えるか。」旨の質問があったのに対し、鹿島建設の担当者は、「所有権を鹿島に移さず、100名を超える地権者それぞれが所有権を持ったまま事業を進める(部分譲渡方式)と、ある方が権利を売却してしまうなどして、事業がまとまらなくなるリスクがある。(中略)これらのリスクを比較した上で、等価交換を行う以上は、全部譲渡方式で行きたいと考えている。その際の、地権者の権利の保全策については今後検討していきたい。一方で等価交換でなく、建替円滑化法を活用した権利変換方式というやり方もある。ただし、手続き等が複雑になるため、時間が余計にかかるというリスクがある。手法については、同意状況や借家人の明渡し状況などの様子を見ながら決めていきたい。」旨の説明をした。他に、報告事項として、鹿島建設の担当者が、建物基本計画案の策定の進捗状況を説明し、一団地認定や総合設計許可等に係る具体的な行政指導に基づく計画案の見直しをした結果、店舗を設ける有効なスペースが確保できない見込みである等の旨を述べ、出席者から、「地権者の建替えの同意率はどれくらいか。」旨の質問があったのに対し、鹿島建設の担当者は、「全ての方と面談させていただいたが、反対している人はいない状況である。」旨の説明をした。(乙3)

i 平成19年3月11日、第5回P8住宅建替えに関する地権者勉強会が開かれ、60名が出席し、報告事項として、埋蔵文化財の調査の状況、敷地から渋谷区に提供するものとされている公園についての交渉の状況、目標スケジュールの見直し及び建物基本計画案の説明がされ、その時点におけるものとして、住戸を251戸とする計画案が示されたほか、検討事項として、組合員の取得する住戸の位置の決定方法について協議がされた。(甲7の1)

j 平成19年4月5日、笹本税理士は、かねて原告P1から相談を受けていた原告P1のマンションの贈与に係る

贈与税の取扱いについて、渋谷税務署に相談に赴いた。笹本税理士の作成した「渋谷税務署事前相談記録」には、担当者において「等価交換は再開発のような法定事業ではないので、贈与税評価も相続評価と同じに考えて良いと考えられる。」旨を述べたのに対し、笹本税理士が、「路線価評価すると土地共有持分が大きいため約6600万円、等価交換金額は路線価割戻で8000万円、売買事例価額だと2000万円位なのであまりにも差額がある。」等の旨を述べたところ、担当者は、「通常の方法でやるしかないと考えられる、鑑定評価という方法もあります。」旨を述べたとの記載がされている。(甲23, 28, 44, 証人笹本, 原告P1本人)

k 平成19年4月22日、本件管理組合の臨時総会が開かれたところ、上記の臨時総会の議題につき同月6日付けで組合員に配付された案内には、上記の臨時総会の終了後に第6回P8住宅建替えに関する地権者勉強会が開かれる予定であることが記載され、同案内に添付された議案書には、[1]報告事項として、建替え推進に関する活動状況(建替推進委員会が平成18年9月1日から平成19年4月4日までの間に21回開かれ、第4回及び第5回のP8住宅建替えに関する地権者勉強会が開かれたこと)、埋蔵文化財の調査の状況(平成18年末にされた試掘調査の結果、建替え実施に当たっては事前に発掘調査をする必要があるとの報告が渋谷区からあったこと)等が記載されるとともに、[2]議決事項として、「建替えを着実に進めていくため、「現在の建物基本計画案を承認し、その計画に基づいて、更に詳細な設計(基本設計)を進めるとともに、皆様の最終合意形成に向けての作業に着手すること」との議決案が記載され、これについて、開発許可を受けるために必要となる提供公園の位置と形状につき方針が定まり、敷地の面積を約1万1006平方メートルとして敷地の形状が確定したこと、店舗計画は取りやめとしたこと、第1回個別面談の結果を踏まえて住戸面積割りの再設定をしたこと、第5回P8住宅建替えに関する地権者勉強会において配付した建物基本計画案を若干変更し住戸数を249戸としたものをもって建物基本計画案とすること等の記載がされており、[3]その他として、今後の予定につき、組合員の取得する住戸の選定に関するアンケート及び第2回個別面談を実施すること、借家人との協議について「既存建物の取り壊し目標時期まで1年を切っておりますので、借家人さんに対し、早め早めに適切な情報の提供を行うとともに、誠意をもっての対応を再度お願いいたします。」等と記載されていた(甲7の1)。

上記の臨時総会の当日には、鹿島建設が上記のように変更を加えて作成した本件基本計画案(乙13)が配付され、総合設計許可及び一団地認定を受けることを前提に、6棟の建物で住戸数を249戸(平均83.87平方メートル)とする案が示され、本件基本計画案を承認する旨の決議がされた。この決議については、組合員総数104名(議決権総数148票)中の出席と取り扱われる97名(議決権数139条)のうち賛成が97名(139票)、反対が0名(0票)であった。また、上記の臨時総会においては、本件管理組合の理事長から、水道タンクの清掃の報告によると、タンクの劣化がひどく、いつ水漏れが始まってもおかしくない状態であるとのことで、改めて早期の建替えの必要性を感じた等の現況報告がされた後、議決案について、出席者から、「今回の臨時総会はどのような目的なのでしょう。(中略)「建物基本計画案」「基本設計」とはどのような位置づけでしょうか。」旨の質問があったのに対し、本件管理組合の理事から、「今回は住戸別のポイント表や効用比・間取りを提案するうえで、建物形状を最終決定する必要があり、建物基本計画案の確定を臨時総会の議題としてお願いした。(中略)詳細な住戸位置・間取りを決定するうえで建物基本計画案について地権者の皆さんに承認してもらうことを目的として考えています。(中略)いままでの計画案は(中略)役所協議等を実施しておらず、決定できていなかったもので、「建物基本計画案」と呼んでいた。現在は協議が進み、建物形状・動線・間取りなどがほぼ確定してきたので、これからの設計作業を「基本設計」と呼んでいる。」等の旨の説明がされた。上記の議決案が決議された後、今後の予定について、住戸位置の選定方法や調整方法についてアンケートを実施するとともに、組合員の住戸位置等の意向を確認する個別面談を開始する等の旨の説明がされた。(前提事実(3)ア, 甲7の2)。

l 前記kの臨時総会が終了した後、第6回P8住宅建替えに関する地権者勉強会が開かれ、鹿島建設から「渋谷区P8住宅建替計画新築マンション住戸別ポイント表」(乙8。以下「本件ポイント表」という。)が配付された。本件ポイント表には、新P8住宅の住戸ごとのポイントが示されるとともに、等価交換の仕組みとして、P8住宅の現在の資産の評価については、1号棟から3号棟までの住戸は1800ポイント、4号棟及び5号棟の住戸は2000ポイントと評価がされ、等価交換により現在の資産評価と同等の評価(ポイント)の住戸を取得することができ、P8住宅の住戸の評価ポイントを超えるポイントの新P8住宅の住戸を取得する場合には追加資金負担が必要となり、P8住宅の住戸の評価ポイントを下回るポイントの新P8住宅の住戸を取得する場合にはその差額を金銭で受け取ることができる旨が記載されていた。その上で、上記の勉強会においては、建替推進委員会の委員が、これまで「全員合意」「2倍の変換率」「早期の実現」の3つを目標に掲げて建替えの検討を進め、鹿島建設からは提案の募集時に変換率として2.047倍が示されていたが、その後行政指導等により建替え事業を取り巻く外的環境に変化があり、現在の変換率は当初提案を若干下回るようになったところ、建替推進委員会では、鹿島建設との協議の結果、行政指導等によるやむを得ない変更であること、当初の目標である2倍の変換率を守っていることから、今後は、変換率2.001を前提に建替え事業を進めることを確認した旨の説明をしたほか、鹿島建設の担当者が、本件ポイント表の内容について説明をし、また、希望住戸位置や住戸位置の決定に関するアンケートの用紙の配付及び説明並びに第2回地権者個別面談の実施についての説明をするなどした。(乙7,

8)。

m 平成19年4月25日、鹿島建設の担当者とP8住宅■号棟の住戸等の区分所有者である法人(以下「本件売却希望者」といい、その所有する住戸等を「本件売却希望者のマンション」という。)との間で第2回地権者個別面談が実施され、当該区分所有者が当該住戸等を処分する意向を述べたのに対し、鹿島建設の担当者は、鹿島建設が買い取るのであれば、原則として等価交換契約以降と考えているが、等価交換契約前であっても、建替えの実現がおおむね見えていて、許認可を進める中で、建築確認の申請ができていれば、その時点での買取りはあり得る旨等の説明をし、金額については、上記のタイミングで買い取るのであれば、1号棟から3号棟までは8200万円ないし8400万円になる旨の説明をしたほか、その頃、仮に早い時期に鹿島建設が買い取るのであれば、買収額については建設コストの5000万円が上限である旨の説明をしていた(甲62、乙31、33)。

n 平成19年5月30日、本件管理組合は、引き続きP8住宅の建替えの実現に向けて具体的な方法を検討するために鹿島建設から事業協力を得ることとして、鹿島建設との間で、本件覚書2(甲8)を取り交わした。本件覚書2では、鹿島建設が建物の区分所有法の定める一括建替え決議に必要な建替え計画の作成等の事業協力を行うものとされた。また、鹿島建設が事業協力を行う期間は、本件覚書2の締結日から12か月間を上限として、鹿島建設が作成した建替え計画に基づく一括建替え決議がされるまでとされていた。(前提事実(3)イ)

o 平成19年6月30日、第7回P8住宅建替えに関する地権者勉強会が開かれ、70名が出席し、建替推進委員会及び鹿島建設が作成した同日付けの「P8住宅建替え計画第7回勉強会資料」(乙19。以下「本件勉強会資料」という。)が配付された。本件勉強会資料の「資料3住戸選定のルール(案)」には、「皆さまの現住戸の資産評価額を手持ちポイントとします。」「ポイントの単価は、概算で1ポイントあたり約4.5～約4.7万円です。」「補償金(約264万円)は現金受け取りが原則ですが、手持ちポイントの一部と考えて住戸取得に充てることも可能です。約56～約58に相当します。」「手持ちポイント以上の住戸を取得する場合は、ポイント不足分を別途お支払いいただきます。但し、手持ちポイント(補償金含めず)の2割を超える部分については、等価交換の適用外とみなし(中略)、ポイント単価は市場単価に準じたもの(約5.4～約5.7万円を想定)となります。」「現在の資産評価額未満の住戸を取得する場合は、ポイントの余り分を現金でお受け取りいただきます。」などと記載されていたほか、「資料2アンケート結果と選択可能住戸の見直し(案)」には、組合員に対して実施された希望住戸位置や住戸位置の決定に関するアンケートの結果による住戸希望の特徴が記載されるとともに、アンケート結果を受けて等価交換を実現する上で不足している住戸を増加させるためにされた組合員に割り当てられる住戸の数等の見直しの内容が記載され、「資料4住戸選定の流れ(案)」には、上記のアンケートの実施の後に予備調査及び本調査をして住戸の選定をすとの手続の流れの概要が記載され、「資料5建築基準法改正(厳格化)後の建築確認スケジュール」には、いわゆる構造計算偽装問題等を受けて定められた建築基準法等の一部改正法が同月20日に施行されたことに伴い建築確認スケジュールが4ないし5か月延びる見込みであることが記載され、「資料6建替えに係る税金等の経費(個人の場合の試算)」には、1800ポイントを保有している組合員の等価交換契約締結後の最初の確定申告時における譲渡所得税の計算例として、272万5000円と、等価交換契約による新建物取得時の消費税及び地方消費税の計算例として、1ポイント当たり4万7000円とした上で、税抜きで2227ポイントの住戸(専有面積83.5平方メートル)の場合には263万2000円(56ポイント)と、税抜きで2002ポイントの住戸(専有面積75.0平方メートル)の場合には235万円(50ポイント)と、税抜きで1551ポイントの住戸(専有面積71.5平方メートル)の場合には183万3000円(39ポイント)と、それぞれ記載されるなどしていた。(乙19)

そして、上記の勉強会においては、建替推進委員会の委員長が、上記の勉強会は同年4月末から実施してきた個別面談やアンケートの集計の結果を踏まえて住戸の選定のルールをどうやって決めたらいいかを話し合うことを主題としていること、同年6月に渋谷区の職員の人事異動があり、同月25日に鹿島建設の担当者とともに挨拶に行ったところ、都市整備部長から、今後は近隣の同意が最も大切であることや、とにかく早く進めるべきこと等を言われたこと、これまでは、住戸選定が終了し一括建替え決議を終えた後に近隣説明会を行うのがよいかと考えていたが、上記の発言等を受けて、近隣への説明を早めにした方がいいのではないかと考えており、組合員の皆さんにも了承をいただきたいこと、現在P8住宅の建替えに関しては渋谷区議会に対する請願の提出はないこと、これからは借家人の円滑な退去が重要になり、賃貸している組合員は借家人といい関係を築いて退去に向けた話し合いをしていただきたいこと等を述べた。その後、本件勉強会資料の資料2に基づく取得住戸位置希望に関するアンケートの結果についての検討事項に関し、鹿島建設の担当者は、「今回のアンケートは、皆さんがどのくらいの面積帯や価格帯を希望しているかを調査したかった。それによって、計画と皆さんの希望に大きなずれがないかどうかを確認したり、地権者選択可能住戸と事業者取得予定住戸の色分けを見直したりすることが目的であった。(中略)昨今渋谷区は建物高さに対して非常に厳しく考えており、早く進めることも大事であることをご理解いただきたい。」等の旨を述べた。また、本件勉強会資料の資料4に基づく住戸選定のルールと流れについての検討事項に関し、鹿島建設の担当者は、「1LDKを希望している人が、抽選に漏れたために3LDKしか選べない(あるいはその逆)ことがないか、また、希望するポイント帯と全く違った住戸しか選べ

ないようなことがないかをアンケートで確認した。その結果、大きな修正は必要ないという判断ができた。(中略)この方針を進めて、どうしても不具合が生じ、そのことが建替えの進捗にかかわるような事態であれば、建替推進委員会を中心に対応を検討することになる。」等の旨を述べるなどしたほか、本件勉強会資料の資料5に基づく事業スケジュールが4ないし5か月延びる見込みについての説明や同じく資料6に基づく建替えに係る税金等の経費についての説明があり、閉会に当たり、建替推進委員会の委員は、住戸位置の選定の進め方について上記の勉強会の意見を踏まえて同委員会で検討を行うこと、近隣住民への説明会をできるだけ早く実施すること及び一括建替え決議をはかる準備を進めていくことを述べた。(甲21)

p 平成19年6月30日、P11[D]は、原告P2受贈不動産を原告P2に、原告P3受贈不動産を原告P3にそれぞれ贈与した(前提事実(2)ア)。

q 平成19年7月21日、P1P3[丁]は、原告P1受贈不動産を原告P1に贈与した(前提事実(1)ア)。

r 平成19年8月25日、第8回P8住宅建替えに関する地権者勉強会が開かれ、59名が出席した。上記の勉強会については、「今後の目標スケジュールについて」と題する資料が配付され、これには、同年10月28日に「建替実施決議」をし、それまでに新P8住宅の住戸選定に係る予備調査をし、上記の決議後に本調査をするのと同時に、平成20年5月から同年7月までの間に建築確認の手続を執る傍ら、同月末頃に等価交換契約を締結し、同年8月末頃までに現在の住戸の明渡しをする等の旨が記載されていた。上記の勉強会においては、開会の挨拶として、建替推進委員会の委員長が、近隣説明会を平成19年9月末に予定していることのほか、「この建替えは(中略)全員合意の等価交換方式で進めたいと考えています。反対者がいると、円滑化法を活用する方法に切り替えることも検討しなければならず、そうすると建替え実現までの時間が延びて、私たちの経済的負担が莫大なものとなってしまいます。ご協力をお願いします。」等の旨を述べた。また、鹿島建設の担当者は、今後のスケジュールとして、上記の資料に基づき、先の勉強会等でお知らせしていたとおり、建築基準法等の改正により、スケジュールが4ないし5か月延びることになったところ、組合員にとっては、一括建替え決議の採択と住戸選定が今後の2大テーマであると思う等の旨を述べ、また、同年10月28日に一括建替え決議集会の開催を予定している旨を述べて、一括建替え決議の議案書の案等の説明をし、出席者から「この建替え決議が成立した場合、反対の方がいても建替えは実現するのか。」旨の質問があったのに対し、「区分所有法上は建替えができることになる。ただし、話がこじれた場合は、民法や憲法に踏み込んだ裁判となる可能性もある。」旨を述べたほか、同じく出席者から補償費について「どういう経緯からこのお金が出てきたのか。要らない場合はポイントに上乘せできるのか。差額が出た場合は、この補償費も課税対象になるのか。」旨の質問があったのに対し、「等価交換といっても、税金や仮住居など、様々な費用がかかってくるため、その一部に補填していただくために提案した。個人面談の中では、現金でもらうより床でもらう方がいいという意見もあった。床に変えたいという方は、現金ではなく、55ポイントくらいポイントが増えると考えていただければ結構です。」旨を述べた。(甲20、甲63、乙31)

s 平成19年8月末頃、本件売却希望者は、鹿島建設に対し、鹿島建設において平成19年度中に住戸等を約8000万円で買い取れるのならば、鹿島建設に売却したい方針である旨の打診をし、鹿島建設は、同年9月中に回答する旨を答えた(甲63)。

t 平成19年9月6日、鹿島建設と本件売却希望者との面談がされ、本件売却希望者が、住戸等を入札の方法により売却したい旨、数社にヒアリングをかけているが、応札企業としては戸建て住宅のデベロッパーが想定される旨、どのタイミングで入札を行うのが最もパフォーマンスがよいかを考えており、住戸選定前がよいのではないかと考えている旨等を述べたところ、鹿島建設の担当者は、住戸選定前の売却に伴うリスク等について述べた上で、鹿島建設が買い取るのであれば8000万円程度の金額を提示する、この金額は、地権者に示している評価額なので、増減の交渉の余地のあるものではない旨を述べ、本件売却希望者は、平成19年度中に売却することが条件であるが、鹿島建設が買い取ることを検討してほしい、同月中に回答をいただきたい等の旨を述べた(甲63、乙31)。

u 平成19年9月17日までに、同年10月28日に予定されていた本件一括建替え決議の議案書が区分所有者に配付され、これには、既に述べたようなP8住宅の建替えの検討の経緯、その老朽化等の状況を踏まえた建替えの必要性、新P8住宅の計画の内容等が記載されるほか、資金計画について、等価交換方式を採用し、建物の解体・新築費用(取壊し費用の概算額2億4000万円及び建物の新築に要する費用の概算額91億1800万円)は鹿島建設が負担し、組合員が取得する新築住宅の住戸の価額と従前資産評価額とに差額が生じる場合は差額を現金で精算するほか、組合員が負担する費用(P8住宅から仮住居へ及び仮住居から新築建物への各引越し費用、仮住居に要する一切の費用、P8住宅の取壊し等に伴う賃借人等への補償費等、公租公課等)の一部に充当することを目的に住戸1戸当たり約264万円の補償費を給付する旨が記載され、新築建物の取得住戸の選定について、従前の調整の結果、「一部住戸への人気の集中はあるものの、概ね組合員の皆様のご希望の面積・間取りの住戸が用意されていると考えています。」と記載された上で、本件一括建替え決議後に正式な住戸選定として本調査を実施する予定である等の旨が記載されていた(甲14の1、乙11)。

v 平成19年9月28日、鹿島建設と本件売却希望者との面談がされ、鹿島建設は、同年10月28日の本件一括建替え決議が極めて全員同意に近い形で議決されることを条件に、約8000万円程度、現在の試算としては8170万円で買い取る意向がある旨を回答し、本件一括建替え決議の成立状況、敷地につき残った2件の境界確認の協議、今後の進捗動向に関して情報を交換しながら年内売却を目標に協議及び調整をしていくこととされた。なお、鹿島建設と本件売却希望者との間では、平成20年3月18日、代金を8170万円とする売買契約が締結されている。(甲64, 乙31, 33)。

w 平成19年10月28日、建替え決議集會が開かれ、本件一括建替え決議がされた。本件一括建替え決議については、特段の質疑はなく議決がされ、組合員総数105名中の出席と取り扱われる104名(議決権数147票)のうち賛成が104名、反対が0名であった。(前提事実(3)イ, 甲14の2)

x なお、平成19年11月18日、住戸選定の進め方と予備調査に関する説明会が開かれ、予備調査がされた後、同年12月15日、住戸選定説明会が開かれ、60名が出席した。その際、建替推進委員会の委員長は、渋谷区の要請を受けて代官山ステキな街づくり協議会と面談をし、好意的な反応があったこと、近隣の者2名と話し合いを進めており、1名についてはまとまりそうであり、他の1名については引き続き話し合いを進めること、渋谷区との協議において建物計画の大筋は認めてもらっている感触を得ていること等を述べ、その後、鹿島建設の担当者が、住戸選定の本調査に関しての説明をするに当たり、予備調査の結果において同年春のアンケートと異なり1LDKへの申込みが多く事業者取得予定住戸との間での調整を検討する旨を述べたほか、出席者から「1ポイントあたりの金額は、最終的にはいつごろ決まるのか。」旨の質問があったのに対し、「最終的に確定するのは契約時だが、1ポイント当たり4.7万円と考えていただきたい。」旨を述べた。その後、本調査が実施され、希望が競合した一部の住戸につき抽選の手続を経た上で、平成20年8月9日、住戸の選定が完了した。(甲42, 乙9)

(イ)前記(ア)のとおり、[1]P8住宅については、昭和33年に建築された後に老朽化及び陳腐化が進んだことを前提に、平成8年から建替えの検討がされ、平成15年に実施されたアンケートにおいても、区分所有者の8割近くの者が建替えを希望する意向を示していたものであるところ、[2]平成17年に入って改めて鹿島建設を相手方とする等価交換方式による建替えの検討が開始された後は、調査の結果により現状維持のために相当の費用がかかり、改修も困難とされることが明らかとなった中で、区分所有者全員との間における合意の成立を要する上記の方式のいわゆるぜい弱性と他の手法を採用することの得失の比較が示されつつ、各区分所有者との間で建替えの実施や新建物における住戸の選定等についての意向の調査が数次にわたり個別に進められ、この間に、区分所有者の賃借人への対応もその重要性が明らかにされた上で早期に着手される傍ら、新建物の建築の計画についての関係行政庁との協議も進められたものであって、[3]平成18年2月18日に開かれた臨時総会においてされたP8住宅の建替え推進決議については区分所有者92名中出席と取り扱われる83名のうち82名が賛成し、同年9月16日に開かれた臨時総会までにされた個別面談において建替えの推進に反対する区分所有者はなく、上記の臨時総会においてされた鹿島建設による基本計画案の作成の着手の承認の決議については区分所有者103名中出席と取り扱われる87名のうち86名が、平成19年4月22日に開かれた臨時総会においてされた本件基本計画案を承認する決議については区分所有者104名中出席と取り扱われる97名の全員が、同年10月28日に開かれた建替え決議集會においてされた本件一括建替え決議については区分所有者105名中出席と取り扱われる104名の全員が、それぞれ賛成していたものであって、上記の間に区分所有者の建替え前の売却の意向を具体的に示していたことが判明しているのは本件売却希望者のみであったのであり、[4]このような検討の進捗の状況や区分所有者の建替えの実現に向けての意向等を背景に、鹿島建設は、同年4月22日、P8住宅の現在の資産の評価を示すものとして本件ポイント表を区分所有者に示し、同年6月30日には、ポイントが上記のような性格のものであることを改めて示した上で、その単価として4万5000円ないし4万7000円であることを明らかにするとともに、当該単価をもって、補償金との現金をもってする清算、等価交換契約における充当等の在り方、将来の税金の試算等をも示しており、上記のようなP8住宅の資産の評価に係る認識はその後一貫して区分所有者との間で維持されていたほか、併行して進められていた本件売却希望者との交渉における基礎ともされていたものである。これらの事情を考慮すると、本件各贈与時においては、P8住宅の建替えが実現する蓋然性は相当程度に高まっていたものといえることができる。このことは、本件各贈与時から程なくして本件一括建替え決議がされ、欠席者が1名あったほかは、これに反対する区分所有者がいなかったことから裏付けられるものである。

(ウ)これに対し、原告らは、本件覚書1、本件覚書2及び本件覚書3のいずれにおいても、鹿島建設はP8住宅の建替えの事業の継続が困難であると判断したときには、これから撤退することができるものとされていたこと、P8住宅の建替えは等価交換方式によるものとされていたところ、鹿島建設が用いた等価交換契約書(甲13の1, 13の2, 乙4)では、各区分所有者との等価交換契約は全ての区分所有者との間で等価交換契約が締結された時から効力を生ずるものとされていたことから、全ての区分所有者との間で等価交換契約が成立するまではP8住宅の建替えは実現しないこと、P8住宅の建替えが実現するまでには近隣住民との折衝や借家人の退去に困

難があったことなどを挙げて、本件各贈与時においてはP8住宅の建替えが実現する蓋然性は高くなかったと主張する。

しかし、上記の原告らの主張のうち鹿島建設の事業からの撤退の可能性をいう点については、平成19年4月から本件一括建替え決議のされる直前である同年9月28日までの間に鹿島建設と本件売却希望者との間でされた交渉状況に照らすと、鹿島建設は、P8住宅の建替えの事業が実現する見込みが十分に高いとの判断に立った上で、転売業者の介入によって事業の遂行に支障が生ずるのを避けるために、自ら本件売却希望者のマンションを買収しようとしていたものと認めるのが相当であるし、また、鹿島建設は、本件各贈与時まで、P8住宅の建替えの事業のために、本件覚書1及び本件覚書2において本件管理組合が鹿島建設に支払うものとされている事業協力の費用の合計額である6000万円を大幅に上回る費用をかけていたこと(証人P13)等に照らすと、本件各贈与時において鹿島建設がP8住宅の建替えの事業から撤退することを現実的な選択肢として想定していたとは解し難い。その余の原告らの主張は、本件各贈与時においてP8住宅の建替えの実現までになお課題が残る状態であり、その後の事情によってはP8住宅の建替えが実現しないこともあり得たということを用いものであるが(なお、P8住宅の建替えの事業については、平成19年8月の時点で想定されたところとの対比において、建築確認を受けることにつき2か月程度の、居住者の退去及び等価交換契約の締結の完了につき6か月程度の遅れが生じたものである。)、いずれも本件におけるような建替え事業に通常伴う一般的な可能性をいうものにとどまるものであって、そのような事情を勘案した上でも、なお、当時のP8住宅の建替えの事業の既に認定したような状況に照らすと、前記(イ)で判示したところを覆すに足りるものではない。

ウ 小括

以上によれば、本件各贈与時においてP8住宅の建替えの実現性に不透明な部分があるとして、積算価格を参考程度にとどめて本件各不動産の価額を算定した本件各鑑定評価は、その前提に問題があったというべきであり、本件各鑑定評価額をもって本件各贈与時における本件各不動産の時価を表すものであると直ちに認めることには疑問があるというべきである。

[控訴審補正:「以上によれば、本件各贈与時にはJ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J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ではできず、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ができない特別の事情が存在したということではできない。したがって、上記建替えを前提として評価通達が定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、本件各贈与時においてJ住宅の建替えの実現性に不透明な部分があるとして上記建替え前の客観的な交換価値を算定する本件各鑑定評価額は、その前提を欠くというべきであるから、本件各鑑定評価額に基づく原告らの主張は、本件各不動産につき評価通達によ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をいうに足りないことは明らかである。】

なお、原告らは、本件各鑑定評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を表すものであることの根拠として、P8住宅における原告P1のマンションと同面積の住戸の取引価格が、平成8年には2780万円、平成9年には2800万円、平成13年には3400万円であり(甲50の1)、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションと同面積の住戸の取引価格が、平成6年には2370万円、平成9年には2600万円、平成13年には1680万円であったこと(甲50の2)、原告P1のマンションについて、東急リバブル株式会社が平成19年7月1日付けで販売提案価格を2320万円から2510万円と(甲12の1)、積和不動産株式会社が平成21年3月30日付けで平成19年7月時点での販売提案価格を2300万円と(甲12の2)、株式会社日税不動産情報センターが平成21年6月18日付けで売買価格を1920万円(甲12の3)とそれぞれ査定していることを挙げるが、これらについても、これまで述べたところに照らせば、その前提とするところにやはり問題があり、本件各贈与時における本件各不動産の時価を表したものと直ちに認めることには疑問があるというべきである。

したがって、上記の原告らの主張は、採用することができない。

(2)評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っているといえるか

[控訴審補正:「(2)本件各贈与時における本件各不動産の等価交換契約における資産評価額等】

ア 前記(1)イ(ア)1の本件ポイント表では、現在の資産の評価として、●号棟に所在する原告P1のマンションは2000ポイントと評価され、▲号棟に所在する原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションはいずれも1800ポイントと評価されており、本件勉強会資料とも併せると、ポイントについては、鹿島建設との間での金銭による清算の基礎ともされ、関係する税の額を試算する基礎ともされているところ、原告らに係る上記のポイントの数に前記(1)イ(ア)の1ポイント当たりの金額の概算値のうちの最小値である4万5000円を乗じると、原告P1のマンションの価額は9000万円、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションの価額はいずれも8100万円と算定されることになる。

また、本件売却希望者と鹿島建設との間の交渉の経緯は、前記(1)イ(ア)m以下に述べたとおりであるとこ

ろ、原告らは、平成19年9月28日の時点で示された8170万円という金額は本件売却希望者のマンションの鑑定評価額ではないと主張するが、いずれにせよ、既に本件ポイント表及び本件勉強会資料の内容を把握していたものと推認される本件売却希望者が本件売却希望者のマンションを住戸選定の手続への参入に係る見込みを交えて転売業者に売却することを防ぐには、その当時における建替えの事業の進捗の状況や以後の進展の見込みを踏まえ、鹿島建設としては8000万円から8170万円という金額を提示することに合理性があるとの判断をしていたことは明らかである。

イところで、評価通達に定められた評価方式によると、原告P1のマンションの価額は7206万2340円(原告P1の土地の価額7139万2340円+原告P1の建物の価額67万円)、原告P2のマンションの価額は6488万1106円(原告P2の土地の価額6425万3106円+原告P2の建物の価額62万8000円)、原告P12らのマンションの価額は6488万1106円(原告P12らの土地の価額6425万3106円+原告P12らの建物の価額62万8000円)、原告P3のマンションの価額は6488万1006円(原告P3の土地の価額6425万3106円+原告P3の建物の価額62万7900円)と算定される(別表2-1, 3)、前記A及び(1)に認定判断した各事情によれば、本件各贈与時頃においては、既に述べたようなP8住宅の建替えが実現する蓋然性が相当程度に高まっていたというべき当時の状況の下で、評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っていると直ちに認めることはできないというべきである。

(3) 小括

以上によれば、本件各鑑定評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価であると認めることには疑問があり、評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っているとは認められないから、本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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段の事情があるということとはできない。

[控訴審補正:「したがって、本件各贈与時にはJ住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったと認められることからすると、原告らの主張は、その前提を欠くものであるから、本件各不動産について評価通達によ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段の事情があると認めることはできず、評価通達の定める評価方法による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回らないとの推認を覆すに足りない。

以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件各不動産の評価額は、本件各贈与時における本件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とは認められない。』]

なお、原告らは、評価通達に定められた評価方式によると、P8住宅の住戸の価額が新築で床面積も広い新P8住宅の住戸の価額を上回るという社会常識に反する帰結になるとも主張するが、新P8住宅においては総戸数の増加等により各区分所有者の敷地に対する持分の割合がP8住宅におけるそれよりも減少していること(甲13の1, 13の2, 乙4, 弁論の全趣旨)などからすれば、原告らの主張は、上記に認定判断したところを直ちに左右するものとはいえない。

4 本件各処分適法性について

(1) 以上のとおりであるから、本件各不動産の価額を評価通達に定められた評価方式によって評価したものとすることは、相続税法22条の規定の許容するところであるといえる。

[控訴審補正:「(1)以上のとおりであるから、評価通達の定める評価方法による本件各不動産の評価額は、相続税法二二条にいう「時価」を上回るものではない。』]

なお、原告らは、P8住宅の敷地は広大地に該当するので、原告P1の土地、原告P2の土地、原告P12らの土地及び原告P3の土地の価格の評価に当たっては広大地補正(評価通達24-4)をすべきであると主張するが、広大地補正の対象となるのは、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で都市計画法4条12項に規定する開発行為を行うとした場合に公共公益的施設用地の負担が必要と認められるもののうち、評価通達23-2に定める大規模工場用地に該当するもの及び中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものを除いたものであるところ(乙18)、P8住宅の敷地が中高層の集合住宅等の敷地用地に適しているものであることは明らかであるから、広大地補正の対象となるものとはいえない(なお、甲16参照)。したがって、原告らの上記主張は採用できない。

(2) そして、これまで判示してきたところ及び弁論の全趣旨によれば、原告らが納付すべき贈与税額及びこれらに係る過少申告加算税の額は、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張」のとおりであり、本件各処分におけるそれと同額と認められる。

以上によれば、本件各処分は、いずれも適法である。

第4 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木一洋 裁判官 田中一彦 裁判官 川嶋知正

別紙1 関係法令等の定め

第1 相続税法

相続税法22条(評価の原則)は、同法第3章(財産の評価)で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は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おける時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による旨を定めている。

第2 評価通達

1 評価通達1(評価の原則)

評価通達1の(2)は、財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期(相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法2条4号に規定する課税時期をいう。)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、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による旨を定めている(乙1)。

2 評価通達2(共有財産)

評価通達2は、共有財産の持分の価額は、その財産の価額をその共有者の持分に応じてあん分した価額によって評価する旨を定めている(乙1)。

3 評価通達3(区分所有財産)

評価通達3は、区分所有に係る財産の各部分の価額は、評価通達の定めによって評価したその財産の価額を基とし、各部分の使用収益等の状況を勘案して計算した各部分に対応する価額によって評価する旨を定めている(乙1)。

4 評価通達6(評価通達の定めにより難い場合の評価)

評価通達6は、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財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する旨を定めている(弁論の全趣旨)。

5 評価通達11(評価の方式)

評価通達11の(1)は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の評価は、原則として、路線価方式によって行う旨を定めている(甲49, 乙1)。

6 評価通達13(路線価方式)

評価通達13は、路線価方式とは、その宅地の面する路線に付された路線価を基とし、評価通達15から20-5までの定めにより計算した金額によって評価する方式をいう旨を定めている(甲49, 乙1)。

7 評価通達14(路線価)

評価通達14前段は、評価通達13の「路線価」は、宅地の価額がおおむね同一と認められる一連の宅地が面している路線(不特定多数の者の通行の用に供されている道路をいう。以下同じ。)ごとに設定する旨を定めている(甲49, 乙1)。

評価通達14条後段は、路線価は、路線に接する宅地で次に掲げる全ての事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格(地価公示法6条の規定により公示された標準地の価格をいう。)、不動産鑑定士等による鑑定評価額(不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。)、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した1平方メートル当たりの価額とする旨を定めている(甲49, 乙1)。

(1)その路線のほぼ中央部にあること

(2)その一連の宅地に共通している地勢にあること

(3)その路線だけに接していること

(4)その路線に面している宅地の標準的な間口距離及び奥行距離を有するく形又は正方形のものであること

8 評価通達89(家屋の価額)

評価通達89は、家屋の価額は、その家屋の固定資産税評価額(地方税法381条の規定により家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録された基準年度の価格又は比準価格をいう。)に評価通達別表1に定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めている(乙1)。

評価通達別表1は、家屋の固定資産税評価額に乗ずる倍率を1.0と定めている(乙1)。

別紙2 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

1 原告P1各処分の根拠及び適法性

(1)原告P1更正処分の根拠

ア 課税価格 7206万2340円

上記金額は、相続税法21条の10に規定する相続時精算課税に係る贈与税の課税価格であり、原告P1の土地の価額である7139万2340円(別表2-1の本件P1の土地の順号[15]の欄の金額)及び原告P1の建物の

価額である67万円(別表3の本件P1の建物の順号[3]の欄の金額)の合計額である。

なお、原告P1の土地の価額の計算の明細は別表2-1に、原告P1の建物の価額の計算の明細は別表3にそれぞれ記載されているとおりである。

イ 納付すべき贈与税額 981万2400円

上記金額は、前記アの課税価格から相続税法21条の12第1項に規定する相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の金額(ただし、同条2項の規定により、期限内申告書に同条1項の規定により控除を受ける金額として記載されたもの)である2300万円を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により千円未満の端数金額を切り捨てたもの)である4906万2000円に、相続税法21条の13に規定する相続時精算課税に係る贈与税の税率である100分の20の割合を乗じて算出した金額である。

(2)原告P1更正処分の適法性

原告P1が納付すべき贈与税額は、前記(1)イのとおり981万2400円であるところ、原告P1更正処分における原告P1の納付すべき贈与税額(別表1-1の順号2の納付すべき税額の欄の金額)は、これと同額であるから、原告P1更正処分は適法である。

(3)原告P1賦課決定処分の根拠及び適法性

前記(2)のとおり原告P1更正処分は適法であるところ、原告P1更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに原告P1更正処分より前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められるものはないから、原告P1に課されるべき過少申告加算税の額は、原告P1更正処分により新たに納付すべき税額である981万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てたもの)に同法65条1項に規定する100分の10の割合を乗じて算出した金額である98万1000円に、原告P1更正処分により新たに納付すべき税額のうち50万円を超える部分に相当する税額である931万円(同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てたもの)に同法65条2項に規定する100分の5の割合を乗じて算出した金額である46万5500円を加算した金額である144万6500円となること、これは、原告P1賦課決定処分の金額(別表1-1の順号2の過少申告加算税額の欄の金額)と同額であるから、本件P1賦課決定処分は適法である。

2 原告P2各処分の根拠及び適法性

(1)原告P2更正処分の根拠

ア 課税価格 9732万1659円

上記金額は、相続税法21条の10に規定する相続時精算課税に係る贈与税の課税価格であり、原告P2の土地の価額である6425万3106円(別表2-1の本件P2の土地の順号[15]の欄の金額)、原告P12らの土地の持分2分の1の価額である3212万6553円(別表2-1の本件P12らの土地の順号[15]の欄の金額の2分の1の金額)、原告P2の建物の価額である62万8000円(別表3の本件P2の建物の順号[3]の欄の金額)及び原告P12らの建物の持分2分の1の価額である31万4000円(別表3の本件P12らの建物の順号[3]の欄の金額の2分の1の金額)の合計額である。

なお、原告P2の土地及び原告P12らの土地の価額の計算の明細は別表2-1に、原告P2の建物及び原告P12らの建物の価額の計算の明細は別表3にそれぞれ記載されているとおりである。

イ 納付すべき贈与税額 1446万4200円

上記金額は、前記アの課税価格から相続税法21条の12第1項1号に規定する相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の金額である2500万円を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により千円未満の端数金額を切り捨てたもの)である7232万1000円に、相続税法21条の13に規定する相続時精算課税に係る贈与税の税率である100分の20の割合を乗じて算出した金額である。

(2)原告P2更正処分の適法性

原告P2が納付すべき贈与税額は、前記(1)イのとおり1446万4200円であるところ、原告P2更正処分における原告P1の納付すべき贈与税額(別表1-2の順号2の納付すべき税額の欄の金額)は、これと同額であるから、原告P2更正処分は適法である。

(3)原告P2賦課決定処分の根拠及び適法性

前記(2)のとおり原告P2更正処分は適法であるところ、原告P2更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに原告P2更正処分より前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められるものはないから、原告P2に課されるべき過少申告加算税の額は、原告P2更正処分により新たに納付すべき税額である1316万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てたもの)に同法65条1項に規定する100分の10の割合を乗じて算出した金額である131万6000円に、原告P2更正処分により新たに納付すべき税額のうち期限内申告税額に相当する金額である130万円を超える部分に相当する税額である1186万円(同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てたもの)に同法65条2項に規定する100分の5の割合を乗じて算出した金額

である59万3000円を加算した金額である190万9000円となるところ、これは、原告P2賦課決定処分の金額(別表1-2の順号2の過少申告加算税額の欄の金額)と同額であるから、原告P2賦課決定処分は適法である。

3 原告P3各処分の根拠及び適法性

(1) 原告P3更正処分の根拠

ア 課税価格 9732万1559円

上記金額は、相続税法21条の10に規定する相続時精算課税に係る贈与税の課税価格であり、原告P12らの土地の持分2分の1の価額である3212万6553円(別表2-1の本件P12らの土地の順号[15]の欄の金額の2分の1の金額)、原告P3の土地の価額である6425万3106円(別表2-1の本件P3の土地の順号[15]の欄の金額)、原告P12らの建物の持分2分の1の価額である31万4000円(別表3の本件P12らの建物の順号[3]の欄の金額の2分の1の金額)及び原告P3の建物の価額である62万7900円(別表3の本件P3の建物の順号[3]の欄の金額)の合計額である。

なお、原告P12らの土地及び原告P3の土地の価額の計算の明細は別表2-1に、原告P12らの建物及び原告P3の建物の価額の計算の明細は別表3にそれぞれ記載されているとおりである。

イ 納付すべき贈与税額 1446万4200円

上記金額は、前記アの課税価格から相続税法21条の12第1項1号に規定する相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の金額である2500万円を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により千円未満の端数金額を切り捨てたもの)である7232万1000円に、相続税法21条の13に規定する相続時精算課税に係る贈与税の税率である100分の20の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 原告P3更正処分の適法性

原告P3が納付すべき贈与税額は、前記(1)イのとおり1446万4200円であるところ、原告P3更正処分における原告P3の納付すべき贈与税額(別表1-3の順号2の納付すべき税額の欄の金額)は、これと同額であるから、原告P3更正処分は適法である。

(3) 原告P3賦課決定処分の根拠及び適法性

前記(2)のとおり原告P3更正処分は適法であるところ、原告P3更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち原告P3更正処分より前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められるものはないから、原告P3に課されるべき過少申告加算税の額は、原告P3更正処分により新たに納付すべき税額である1316万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てたもの)に同法65条1項に規定する100分の10の割合を乗じて算出した金額である131万6000円に、原告P3更正処分により新たに納付すべき税額のうち期限内申告税額に相当する金額である130万円を超える部分に相当する税額である1186万円(同法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てたもの)に同法65条2項に規定する100分の5の割合を乗じて算出した金額である59万3000円を加算した金額である190万9000円となるところ、これは、原告P3賦課決定処分の金額(別表1-2の順号2の過少申告加算税額の欄の金額)と同額であるから、原告P3賦課決定処分は適法である。

別紙3 争点に関する当事者の主張の要旨

第1 被告の主張の要旨

1 評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り原則として評価通達に定められた評価方式により評価すべきであること

(1) 財産評価の原則

相続税法22条は、贈与により取得した財産の価額は、特別の定めのあるものを除き、当該財産の取得の時ににおける「時価」による旨を規定しているところ、ここにいう時価とは、課税時期における当該財産の客観的な交換価値、すなわち、贈与により財産を取得した日において、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うものと解されている。

しかし、贈与により取得した財産の客観的な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、課税実務においては、評価通達に定められた評価方式によってこれを評価することとしている。そうすると、租税平等主義の観点からは、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的に全ての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるものと解されるから、特定の納税者あるいは特定の財産についてのみこれ以外の方法によってその評価を行うことは、たとえその方法による評価額がそれ自体としては相続税法22条の定める時価として許容できる範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的な負担の公平を欠くことになり、許されないものというべきである。

他方、贈与により取得した財産についての評価は評価通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨が上記のようなものであることからすれば、これを画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、

かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方式によることが許されるものと解すべきである。すなわち、贈与により取得した財産の客観的な交換価値を算定するに当たっては、評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、原則として、これを画一的に適用して評価した価額をもって客観的な交換価値とみるべきであり、これによらないことが相当と認められるような特別な事情がある場合に初めて、他の評価方式により評価することが許されるものというべきである。

そして、上記の評価通達によらないことが相当と認められるような特別な事情がある場合とは、評価通達に定められた評価方式による評価額が贈与時の時価を明らかに上回っている場合などをいうところ、このような場合に当たるというためには、評価通達に定められた評価方式により算定した不動産の評価額を下回る鑑定評価額があり、その鑑定評価が一応公正妥当な鑑定理論に従っているというのみでは足りず、同一の不動産についての他の鑑定評価額があればそれとの比較において、また、周辺における公示価格や基準地の標準価格の状況、近隣における取引事例等の諸事情に照らして、評価通達に定められた評価方式による評価額が客観的な交換価値を上回ることが明らかであると認められることを要するものというべきである。

(2) 本件各不動産の評価に当たり評価通達に定められた評価方式が合理的なものであること

ア 宅地に関する評価通達の定め

評価通達11は、市街地的形態を形成する地域にある宅地の価額は、各国税局長が定めた路線価を基に、路線価方式で評価すると定めているところ、ここにいう路線価とは、毎年1月1日を評価時点として、売買実例価額、公示価格、不動産鑑定士等による鑑定評価額、地価事情精通者の意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した1平方メートル当たりの宅地の価格をいい、1年間の地価変動に対応するなどの評価上の安全性を考慮して、公示価格の8割程度の水準を目途として定められているものである。

そして、評価通達15から20-5までは、宅地の価額を求めるに当たって適用する奥行価格補正率、側方路線影響加算率、二方路線影響加算率、不整形地補正率、間口狭小補正率・奥行長大補正率及びびがけ地補正率等の各補正率を定めており、路線価を基に当該宅地の奥行距離や不整形の度合いなどによって一定の加算又は減算を行うなどして、個別事情が反映されるようになっている。

また、評価通達2は、「共有財産の持分の価額は、その財産の価額をその共有者の持分に応じてあん分した価額によって評価する」と定めているところ、この評価方式は、共有財産の全体の価額と共有者がそれぞれ有する共有持分の価額の合計額とが同額になるというものであり、贈与税の課税財産の評価額を求める方法として、合理的な方法であると認められる。

イ 家屋に関する評価通達の定め

評価通達89は、家屋の評価について、固定資産税評価額に1.0を乗じて評価することとしている。地方税法341条5号は、固定資産税に係る価格の意義について、「適正な時価をいう」と規定しているところ、ここにいう適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該家屋の客観的な再取得原価(取引価格)をいうものと解されている。また、固定資産評価基準によると、固定資産税における家屋の評価は、3年ごとの基準年度に、再建築価格を基準として、これに家屋の減耗の状況による補正及び需給事情による補正を行って評価する方法が採られている。そうすると、評価通達89は、上記の固定資産税評価額に基づき家屋の価額を評価するのであるから、これによる価額は、家屋の客観的な交換価値を反映した適正な時価であると認められる。

ウ 本件各不動産の評価

上記ア及びイのとおり、評価通達に定められた路線価方式及び家屋の評価方式は合理的であると認められるところ、後記2のとおり、本件各不動産の評価につき、評価通達によらないことが相当と認められる特別な事情は存しないのであるから、本件各不動産を評価通達に定められた評価方式により評価することは、客観的な交換価値を反映した適正な時価を求めるための合理的な評価方法であると認められる。

(3) 原告らの主張に対する反論

ア 原告らは、評価通達にはマンションの敷地に係る固有の評価方式は定められていないため、その使用、収益、処分方法に大きな制約があるマンションの敷地が更地と同視して評価されることになるのは不合理であるとして、本件各不動産には、評価通達に定められた評価方式以外の評価方法が積極的に用いられるべきであると主張する。

しかし、一般に、敷地の使用、収益、処分に制約があるのは、マンションの敷地に限ったことではなく、複数の所有者が共有する戸建て住宅にも当てはまることであるから、敷地上の建物がマンションであることを考慮していないからといって、評価通達の定めが不合理であることの理由にはならない。また、評価通達が各地区区分に応じた奥行価格補正について奥行100メートル以上の場合の補正率まで定めていることなどからすれば、路線価方式は、マンションの敷地のような場合も加味された評価方式であると認められる。

イ また、原告らは、P8住宅の敷地は広大地に該当するので、広大地補正率を乗じて課税価格を算出する必要があると主張する。

しかし、広大地とは、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で、都市計画

法に規定する開発行為を行うとした場合に道路や公園等の公共公益的施設用地の負担が必要と認められる宅地をいう(評価通達24-4)のであるから、例えば、マンションなどの敷地用地や現に宅地として有効利用されている建築物の敷地用地などについては、既に開発を終了していることから、標準的な地積に比して著しく広大であっても「広大地」には該当しない。また、評価通達における広大地は、戸建住宅分譲用地として開発され、道路等の潰れ地が生じる土地を前提としており、対象地がその存する地域の標準的な画地との比較において広大地と判定される画地であっても、一体利用することが市場の需給関係等を勘案して合理的と認められる場合には、地積過大による減価を行う必要がないとされている。したがって、その宅地を中高層の集合住宅等の敷地として使用するのが最有効使用である場合(いわゆるマンション適地等)については、広大地には該当しない。P8住宅の敷地については、その地積は1万1353.53平方メートルであり、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地であることは認められるものの、中層の集合住宅であるP8住宅の敷地として利用されていたのであり、広大地には該当しない。

2 本件各不動産の価額の評価について評価通達によらないことが相当と認められる特別な事情はないこと

原告らは、本件各鑑定評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を表していることを理由に、本件各不動産の価額の評価は評価通達に定められた評価方式によるべきでない旨を主張する。しかし、本件各不動産の評価に当たり評価通達に定められた評価方式によることが不合理であるか否かは、評価通達に定められた評価方式によらないことが相当と認められる特別な事情があるか否かによって判断されるべきものである。そして、前記1(1)で述べたとおり、贈与税の課税価格の算定における財産の評価において、評価通達に定められた評価方式によらないことが相当と認められる特別な事情があるというためには、これにより算定した不動産の評価額を下回る鑑定評価額があり、その鑑定評価が一応公正妥当な鑑定理論に従っているというのみでは足りず、同一の不動産についての他の鑑定評価額があればそれとの比較において、また、周辺における公示価格や基準地の標準価格の状況、近隣における取引事例等の諸事情に照らして、評価通達に定められた評価方式による評価額が客観的な交換価値を上回ることが明らかであると認められることを要する。したがって、本件各鑑定評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を表しているかどうかは、上記の特別な事情の有無を判断するに当たり、評価通達に定められた評価方式による評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を上回るものか否かを検討する前提として検討されるにすぎない。

(1) 本件各鑑定評価額は本件各不動産の客観的な交換価値を表したものとはいえないこと

ア 本件各贈与時においてP8住宅の建替えが実現する蓋然性は相当高かったこと

(ア) 団地内の建物の一括建替え決議については、当該団地内建物の区分所有者及び議決権の各5分の4以上の多数で、かつ、建物ごとにそれぞれ3分の2以上の多数で建替え決議をすることができることとされている(区分所有法70条1項)ところ、P8住宅の建替えの事業については、平成18年9月16日開催の「P8住宅管理組合臨時総会」の議事録(乙12)に、鹿島建設が行った地権者個別面談の実施状況について、「現時点で建替え推進に反対を表明される者はおられませんでした」との報告が記載されている上、同年12月10日開催の「第4回P8住宅建替えに関する地権者勉強会」の議事録(乙3)にも、参加者が建替えに関する区分所有者の同意率を質問したのに対し、「全ての方と面談させていただいたが、反対している人はいない状況である」との回答が記載されている。また、平成19年4月22日開催の「P8住宅管理組合臨時総会」の議事録(甲7の2)にも、本件基本計画案について、議決権総数148票のうち賛成139票、欠席9票で承認を可決した旨の記載があることからすると、本件管理組合において、区分所有法70条1項に規定する団地内の建物の一括建替え決議がほぼ確実に成立する見込みであったことは明らかである。

(イ) 平成19年4月22日開催の「第6回P8住宅建替えに関する地権者勉強会」において、鹿島建設側から、P8住宅の各区分所有者に対し、各号棟ごとの各戸の資産評価が1800又は2000ポイントである旨が示された上(本件ポイント表)、同年6月30日開催の「第7回P8住宅建替えに関する地権者勉強会」で配付された本件勉強会資料において、1ポイント当たりの単価が概算で4万5000円から4万7000円である旨が示された。

通常、買主は、価格上昇に結びつく可能性のある情報を売主に提示することについては消極的となるどころ、買主である鹿島建設は、同日において、1ポイント当たりの単価を売主である各区分所有者に提示したのであるから、同日時点において、P8住宅の建替えの実現可能性が相当程度に高くなっていくべきである。すなわち、上記1ポイント当たりの単価というのは、建替えが実現した場合に予想される売上げ及びそれを得るために必要となる経費の額等について、相当程度に具体的な試算ができていなければ、P8住宅の各区分所有者に示すことはできないものである。また、各区分所有者は、1ポイント当たりの単価から具体的な価額を算出することが可能であり、同価額に重大な利害関係を有することから、鹿島建設が一旦1ポイント当たりの単価を各区分所有者に提示すれば、その後、鹿島建設が同価額を下げることは事実上不可能に等しく、同価額を維持できない場合には、事業撤退を迫られるリスクを負うものである。したがって、鹿島建設は、P8住宅の建替えの事業から撤退することを含めて相当慎重な検討を加えた上で建替えが実現する蓋然性を判断した結果、同日時点において、当該価額であればP8住宅の建替えを実現することができるかと判断したということにほかならないというべ

きである。

このように、同日に鹿島建設が建替えの実現に伴う利益、経費等を踏まえて想定した最低限の具体的価額を各地権者に提示することができたということ自体、同日時点において、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が相当高かったことの証左というべきであり、当該1ポイント当たりの単価から算出される価額は、本件各贈与時における本件各不動産の価格形成要因となり得ることは明らかである。

(ウ) P8住宅の区分所有者の中には、P8住宅の建替えの事業に際し、建替え前の売却を希望していた者(本件売却希望者)がいたところ、本件売却希望者から収集した資料(乙31)には、鹿島建設から本件売却希望者のマンションにつき先行買収の提示がされた旨の報告内容が記載されている。同資料によれば、鹿島建設は、平成19年9月に行われた本件売却希望者との交渉において、引渡時期について「平成19年12月末は可能と思われるが、建替え決議が前提であることから、現段階では明言できないが、予定通りにいけば大丈夫であろう。なお、大した問題ではないが、近隣との境界確定等の問題もあり、現時点で引渡しスケジュールについてはお約束できないことを予め承知願いたい」と説明している。このように、鹿島建設は、本件一括建替え決議が成立する前の時点において、本件一括建替え決議が成立することを前提に、本件売却希望者との買収交渉を進めていたのであり、その際、「近隣との境界確定等」を問題点として挙げてはいるものの、「大した問題ではない」と前置きしていることからすると、この時点において、P8住宅の建替えの事業を進める上で障害となる事由は特段なかったことが認められる。このような鹿島建設の先行買収における対応からすれば、本件各贈与時においてP8住宅の建替えが実現する蓋然性は相当高かったというべきである。

イ 本件各鑑定評価額は妥当性を欠く鑑定評価の方法によるものであること

前記アで述べたとおり、本件各贈与時において、P8住宅の建替えが実現する蓋然性は相当高かったと認められるところ、本件各鑑定評価額は、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高くなかったことを前提に積算価格を参考程度にとどめて算定されたものであり、鑑定評価の方法が妥当性を欠いていたことは明らかである。

これに対し、原告らは、一般的に、建替え決議により一挙に資産価値が上昇するのであり、積算価格を中心に価格を決定すべきであるのは、建替え決議後であるなどと主張するが、これは明らかに不動産鑑定評価における積算価格の理解を誤っているものであり、およそ本件各鑑定評価の方法の妥当性の根拠となるものではない。すなわち、不動産鑑定評価において、積算価格とは、価格時点における対象不動産の再調達原価に減価修正を行う方法により求めた対象不動産の試算価格であるところ、社団法人日本不動産鑑定協会が、区分所有建物及びその敷地について「鑑定評価の理論的な統一を図り、実務上の基本的な留意事項を整理することを目的」として行った研究成果の報告書(乙23)によれば、建替えが予定されている老朽マンション内区分所有建物の鑑定評価に当たっては、「建物の価値がなく、収益性も低いため積算価格(それも敷地価格のウェイトが高い)主体の評価となる。なおこの場合、当該建物が敷地の法定容積率を下回っているような場合、1戸当りの価格は、敷地(土地)価格がフルに反映し、比準価格、収益価格(両価格が求められたとして)より、かなり高くなる可能性があることに留意すべきである」とされている。そして、全体建物面積が法定容積率による面積より小さい場合(容積率が余っている場合)の区分所有建物の鑑定評価に当たっては、「建物が老朽化していれば、積算価格を中心に価格を決定することが必要」となるとされている。これを本件についてみると、P8住宅においては、敷地の法定容積率に応じた容積対象床面積が2万2011.06平方メートルであるのに対し、建築面積は6627.67平方メートルであり、相当な余剰容積率を有していたことが認められるし、また、原告らが自認しているとおり、P8住宅は、昭和33年に建築され、エレベーターがなく、耐震基準も満たしていない、老朽化の進んだ不便かつ危険なマンションであったというのであるから、本件各不動産の鑑定評価に当たっては、積算価格を中心に価格を決定すべきことは明らかといえる。このように、建替えが予定されている老朽マンションの鑑定評価に当たっては積算価格を中心とすべきであって、建替え決議の前後において積算価格の採用の有無が左右されるものではない。そうすると、本件各不動産について、9670万円又は1億1000万円とされた積算価格を参考にとどめてその価格を2100万円又は2300万円とした本件各鑑定評価は、不動産鑑定評価の実務と相反するものというほかなく、その方法は妥当性を欠くものといわざるを得ない。

なお、原告らは、原告P1のマンションについての東急リパブル株式会社等の販売提案価格(甲12の1から12の3まで)と比較して、本件鑑定評価額は妥当な金額であると主張するが、これらの販売提案価格は、いかなる者がいかなる目的で算出したものであるかが明らかでない上、これらの販売提案価格の算出に当たり、P8住宅の建替えの事業の進捗状況を考慮した形跡は見られないのであって、これが客観的交換価値を表しているということではできない。そうすると、本件各鑑定評価額とこれらの販売提案価格とが近似することをもって、本件各鑑定評価額が客観的交換価値を表すものであるとはいえない。

ウ 小括

以上のとおり、本件各鑑定評価額は、本件各贈与時においてP8住宅の建替えが実現する蓋然性が相当高かったことを考慮せず、また、妥当性を欠く鑑定評価の方法によるものであることから、本件各不動産の客観的交換価値を表しているとはいえない。したがって、本件各鑑定評価額が本件各贈与時における本件各不動産

の客観的な交換価値を表すことを前提に、評価通達に定められた評価方式による評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を上回るものであるとして、評価通達に定められた評価方式によらないことが相当と認められる特別な事情が存するという原告らの主張は、その前提において理由がない。

(2) 評価通達に基づく本件各不動産の価額は本件各贈与時における本件各不動産の客観的な交換価値を上回るものではないこと

ア 原告P1受贈不動産の評価通達に定められた評価方式による評価額は、合計7206万2340円であるところ、原告P1は、平成20年11月11日、鹿島建設と等価交換契約を締結し、原告P1受贈不動産を9664万円で譲渡している(甲13の1)。

原告P2受贈不動産の評価通達に定められた評価方式による評価額は、合計9732万1659円であるところ、原告P2は、平成20年11月18日、鹿島建設と等価交換契約を締結し、原告P2受贈不動産を1億3086万円で譲渡している(乙4)。

原告P3受贈不動産の評価通達に定められた評価方式による評価額は、合計9732万1559円であるところ、原告P3は、平成20年12月5日、鹿島建設と等価交換契約を締結し、原告P3受贈不動産を1億3086万円で譲渡している(甲13の2)。

このように、原告P1受贈不動産、原告P2受贈不動産及び原告P3受贈不動産について、それぞれ評価通達に定められた評価方式により算定した評価額は、いずれもその譲渡価額を下回るものであるから、本件各不動産について、評価通達に定められた評価方式によらないことが相当と認められるような特別な事情があるとは認められないというべきである。

イ(ア)鹿島建設は、P8住宅の建替えの事業に際し、本件売却希望者との間で買収交渉を行っていたところ、平成19年4月、本件売却希望者に対し、「買収することは可能であり、買収額については建設コストの5000万円が上限である」(乙31)旨説明していた。しかし、本件売却希望者が転売業者に売却する意向を示したことから、同年9月6日、鹿島建設の担当者は、本件売却希望者に対し、「鹿島として本物件を先行買収したい。現在のところの評価額は8,000万円、売り出しは1億円強を予定している。具体的な提示金額については、9月中旬に提示したい(8,000万円程度の金額を予想している)」(乙31)旨申し出たほか、買収額について「鑑定評価額が基準となるが、直近の数値では8,170万円である。買収額はタイミングによるが、年内を想定すれば8,000万円は下らないことは約束できる」(乙31)旨申し入れている。

ここにいう「直近の数値」がいかなる方法により求められた価額であるかは必ずしも明らかではないものの、「鑑定評価額が基準となる」との文言からすると、「直近の数値」とは、鑑定評価又は鑑定評価に準ずる方法により求められた価額であることは明らかである。そうすると、鹿島建設は、本件一括建替え決議成立前である平成19年9月6日時点において、本件売却希望者のマンションの時価について、鑑定評価又はこれに準じた方法により、8000万円を超える価額であると評価していたことが明らかである。

(イ)本件売却希望者のマンションは、P8住宅のうち■号棟の居宅及び敷地に係る共有持分2784分の18の物件であるところ(乙33)、平成19年4月22日に各地権者に配付された本件ポイント表では1800ポイントと評価されている。本件売却希望者のマンションは、1ポイント当たりの単価(4万5000円から4万7000円。乙19)からすれば、8100万円を下回ることのない価額となること、当該価額は、鹿島建設による上記先行買収提示額と近似するものである。

そうすると、本件売却希望者のマンションと同様に、上記ポイント表において1800又は2000ポイントと評価されていた原告P1のマンション、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションについても、本件売却希望者のマンションの買収提示額と同等又はそれ以上の価値を有していたものというべきである。

(ウ)上記のとおり、鹿島建設は、本件一括建替え決議成立前に、本件売却希望者に対して、8000万円余の価額を提示して買収交渉を進めていたものであるところ、その提示価額は、本件売却希望者のマンションの買収交渉時における時価というべきものである。そして、本件売却希望者のマンションと同等のポイント評価を受けていた原告P1のマンション、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションについても、本件売却希望者のマンションと同等の価値が認められていたことは明らかであるから、上記8100万円余という先行買収提示額は、原告P1のマンション、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションの当時の客観的な交換価値にも近似するものというべきである。

また、本件売却希望者のマンションの先行買収提示額と1ポイント当たりの単価から算出される平成19年6月30日当時の具体的な価額とが近似していることや、本件各贈与時(同日及び同年7月21日)と先行買収提示額が提示された同年9月6日はいずれも本件一括建替え決議成立前であり、両者の間において、本件各不動産の客観的な交換価値を大幅に上昇させるような事情が認められないことからすれば、本件各贈与時における原告P1のマンション、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションの客観的な交換価値についても、当該価額が参照されるべきである。

(エ)本件各不動産について評価通達に基づき評価した価額は、原告P1のマンションは7206万2340円、原告

P2のマンションと原告P12らのマンションはいずれも6488万1006円、原告P3のマンションは6488万0906円である(別表2-1, 3)。

このように、原告P1のマンション、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションを評価通達に基づき評価した価額は、いずれも8000万円を下回っていることからすれば、評価通達に基づく評価額が本件各贈与時における本件各不動産の客観的な交換価値を上回るものでないことは明らかである。

(3) 原告らの主張に対する反論

原告らは、新P8住宅の建物及びその敷地を評価通達により評価すると、評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の本件各贈与時における評価額がこれを上回るから、本件各不動産については、評価通達に定められた評価方式によらないことが相当と認められるような特別な事情があるなどと主張する。

しかし、本件においては、本件各贈与時において、本件各不動産の評価通達に定められた評価方式による評価額が、本件各不動産の客観的な交換価値を上回っているかどうかが問題なのであって、本件各贈与時における本件各不動産の評価通達に定められた評価方式による評価額と新P8住宅の建物及びその敷地の評価通達に定められた評価方式による評価額とを比較することには意味がないといわざるを得ない。すなわち、新P8住宅は各戸の床面積がP8住宅におけるその約2倍となっているとはいえ、総戸数の増加等により、各区分所有者の敷地に対する持分比率が減少している。また、本件各土地の正面路線価についても、本件各贈与時から等価交換契約後の時点までに約12パーセント下落している。このように、新P8住宅の建物及びその敷地の評価通達に定められた評価方式による評価額と、本件各贈与時における本件各不動産の評価通達に定められた評価方式による評価額とでは、その評価の対象を異にしている以上、両者を比較することに何ら意味はないのである。

(4) 小括

したがって、評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の評価額は、本件各贈与時における本件各不動産の客観的な交換価値を上回るものではなく、本件各不動産の評価について、評価通達に定められた評価方式によらないことが相当と認められる特別な事情は存在しない。

第2 原告らの主張の要旨

1 本件各不動産には評価通達に定められた評価方式以外の評価方法(鑑定評価による方法)が積極的に用いられるべきであること

(1) 評価通達に定められた評価方式はマンションの評価方法として不適切であること

評価通達に定められた評価方式でマンションの時価を評価する場合、土地については路線価方式で評価し、建物については固定資産税評価額で評価し、それらを合算して算出することになる。

路線価方式による評価方法は、高低差、傾斜、土質、地盤の良否等の不動産の特性や土地上の建物の状態等の個別事情を考慮しておらず、画一的な評価方法である。評価通達には、マンションの敷地についての固有の方式は定められておらず、マンションの敷地であっても更地と同視して、路線価方式により土地の評価を行うことになる。

しかし、マンションの取引価格については、敷地の持分ではなく、敷地上の建物の専有部分の床面積、建物の築年数、建物の設備内容等の建物の現状が重要な考慮要素となる。そのため、マンションの敷地を更地と同視して路線価方式で評価したとしても、必ずしもその評価額が時価を表すことにはならない。特に老朽化が進んだマンションでは、マンションの取引価格が大きく下がるため(築10年以上の中古マンションは近隣の新築マンションの2分の1程度の価額で取引されるのが一般的である。)、路線価による評価額が時価を大きく上回るという現象が容易に生じることになる。昭和33年に建築されたP8住宅は、渋谷区という都心の1万1345平方メートルの広大な敷地に5棟の低層住宅がゆったりと配置されており、建物の専有部分の床面積に対応するその敷地面積が広大であって、評価通達により敷地の価格を算定すると、客観的な交換価値より相当高額になってしまう状況にあったものである。

マンションの敷地は、敷地上の建物の存在によって敷地の利用が大きく制限されており、全ての区分所有者の同意がなければ建物を取り壊して更地にすることができず(民法251条)、各区分所有者が建物の専有部分と分離して土地持分のみを譲渡することはできず(区分所有法22条)、その使用、収益、処分方法には大きな制約がある。そして、土地の共有持分の各部分の価額の合計額が全体の土地を単独所有している場合の価額と一致するわけではなく、評価通達2の定める評価方法も不合理であって、マンションの敷地を更地と同視することができないことは、理論的にも明らかである。

路線価方式が採用されたのは昭和30年代であり、その頃にはマンションはほとんど存在せず、路線価は戸建て住宅を前提として採用された。そのため、路線価は標準的画地30坪から60坪の宅地の戸建て住宅を想定しているものである(甲25)。平成19年のP8住宅の正面路線価である1平方メートル当たり123万円は、358平方メートルの中高層の店舗共同住宅の土地(β〇-〇〇)の公示価格を基に導き出されたものであった(甲26)。

一方、家屋の固定資産税の評価においては、20パーセントという高い残価率が設定されていることから、昭和

33年に建築されたP8住宅のように建築後の経過年数が長い家屋ほど、評価通達による評価額が時価を超える傾向が強くなる(甲10・7頁)。固定資産税評価額は、東京都が固定資産税を課税する際の基準となる額であり、その改定は3年に1度であって、必ずしも時価となるものではない。したがって、家屋の固定資産税評価額は、その客観的な交換価値を表すものとして合理的なものとはいえない(なお、本件各不動産のうち各建物については、鹿島建設との間の各等価交換契約における譲渡価格はいずれも0円であった。)

このように、評価通達に定められた評価方式は、マンションの評価方法としては不適切であり、本件各不動産の評価方法として、鑑定評価による方法が積極的に用いられるべきである。マンションの敷地を路線価により評価する方法について、日本税理士連合会税制審議会などから疑問が呈されているところである(甲10・7頁、甲17)。

(2) 国税庁自身が評価通達に定められた評価方式以外も重視すべきであると明言していること

国税庁は、平成4年4月に実務指針として出した「路線価等に基づく評価額が『時価』を上回った場合の対応等について」と題する事務連絡において、「相続税の申告に当っては、絶対的に路線価等に基づいて申告しなければならないというのではなく、路線価等に基づく評価額を下回る価額で申告された場合には、個々の事案については個別的に、課税時期における税法上の『時価』の解釈として、その申告が適切であるかどうかを判断すべきものである(甲16)と述べている。また、評価通達6は、「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」と規定している。

このように、国税庁自身が、評価通達に定められた評価方式による評価額が必ずしも客観的な交換価値を表すとは限らないことを認識しており、客観的な交換価値を求めるために、評価通達に定められた評価方式以外も評価方法を重視すべきことを明言している。

(3) 渋谷税務署が評価通達によらずに鑑定評価による財産評価で構わない旨を回答していること等

ア 笹本税理士は、平成19年4月5日、贈与税の財産評価についての事前相談のために、渋谷税務署の担当官と面談した。笹本税理士は、担当官に対して、本件各不動産の鑑定評価の見込額は約2000万円になり、本件各不動産を路線価で評価すると約6600万円となり、鑑定評価見込額と路線価評価額との間に大きな差がある旨を指摘したところ、担当官からは、評価通達によらなければならないとの回答はなく、鑑定評価という方法で構わないとの回答があった。担当官は、笹本税理士に回答する前に上司に確認を取っており、渋谷署税務署として、本件各不動産の評価方法としては鑑定評価という方法で構わないと回答したのである。(甲44)

イ 原告P1は、笹本税理士の立会いの下、平成21年3月19日に渋谷税務署の税務調査を受け、担当官と面談した。この面談において、担当官は、前記アにおける担当官の回答について、「私も同じような回答を出したと思います」と発言し、路線価ではなく鑑定評価により本件各不動産を評価することを認めている。(甲45)

ウ 笹本税理士は、平成21年4月1日、渋谷税務署を訪れ、担当官と打合せを行った。この打合せにおいて、担当官は、「評価通達を変えなければいけないところがあるようだ」と発言しており、マンションの敷地の評価に評価通達2を用いて路線価により評価すると、時価から大きく乖離する可能性があるという問題点を認識していた。(甲46)

エ 原告ら以外のP8住宅の区分所有者が行った贈与について、平成21年5月20日、練馬東税務署において意見聴取が行われ、笹本税理士が出席した。この意見聴取において、担当官は、「通達が全部土地評価実務にあっているとは言い難い。各現場担当者は色々な考えをもっている。今回の事案でマンション敷地の評価について整理ができればと考えている」と発言しており、マンションの敷地の評価に評価通達2を用いて路線価により評価すると、時価から大きく乖離する可能性があるという問題点を認識していた。(甲47)

オ 笹本税理士は、平成21年5月20日、練馬西税務署の担当官と面談した。担当官は、「不動産鑑定士の方の鑑定評価及び東急リパブルの査定書については、精通者意見として尊重をします。ただし、我々は通達に従ってやるしかありません。今回の事案が注目すべきマンションの評価の事案になると思います」と話し、評価通達の問題点を認識していた。(甲61)

(4) P8住宅の評価通達による評価額と取引価格

ア P8住宅の過去の取引事例において、原告P1のマンションと同面積の住戸の取引価格は、昭和63年には6800万円、平成8年には2780万円、平成9年には2800万円、平成13年には3400万円であり(甲50の1)、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションと同面積の住戸の取引価格は、平成6年には2370万円、平成9年には2600万円、平成13年には1680万円であった(甲50の2)。したがって、P8住宅においては、古くから、評価通達に定められた評価方式による評価額が客観的な交換価値を全く表していない状態が続いていた。

イ ちなみに、P8住宅以外の老朽化の進んだマンションにおいても、ほとんどの取引事例において、評価通達による評価額が取引価格を大きく上回っていた(甲60)。したがって、老朽化の進んだマンションにおいては、評価通達による評価額が取引価格を大きく上回る事象が容易に生じ、評価通達による評価額が客観的な交換価値を全く表していないことが裏付けられる。

(5) 小括

以上のとおり、マンションの敷地を評価通達で評価することには多くの問題点が存在し、形式的に全ての納税者にこれを適用すると、客観的交換価値を把握できず、かえって租税負担の実質的な公平を害することになる。相続税法22条は贈与により取得した財産の時価の評価方法を何ら限定しておらず、評価通達は国税庁が定めた内規にすぎないのであって、納税者に対して拘束力を有しないものである。マンションである本件各不動産の評価方法として、評価通達に定められた評価方式以外の評価方法(鑑定評価による方法)が積極的に用いられるべきである。

2 本件各鑑定評価額が本件各不動産の客観的な交換価値を表していること

(1) P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえないこと

ア 本件基本計画案が承認されたにすぎない段階であったこと

原告らは、平成19年6月から7月にかけて本件各不動産の贈与を受けたが、このときのP8住宅の建替えの事業の進捗状況は、同年4月22日に本件基本計画案が承認されたにすぎない段階であった。そして、この際、7名の区分所有者が臨時総会を欠席し、欠席表が9票となっていたところ、この中には建替え事業には反対していたが、近所付き合いから真正面から反対とは言うことができず、やむを得ず欠席した者も含まれていた。

本件基本計画案が承認された以上、多くの区分所有者が建替えを行うという方向性自体には賛成したといえるが、これは飽くまでも結論的で精神的な合意にすぎない。この後、建替え決議、住戸選定、近隣説明会、総合設計許可、一団地認定、等価交換契約等の建替えの事業の中核的な内容が行われる予定となっていたのであり、具体的な話になると意思が変わり、建替え事業に明確に反対を表明する区分所有者が出ることも十分に想定される状況であった。実際に、鹿島建設が行った地権者個別面談の実施状況について、平成18年9月16日に開催された臨時総会の議事録には、「建替えに反対するわけではないが、引越しや建替え後に不安があり、今のままがよいという方が数名おられました」(乙12)との報告が記載されており、建替えに全面的に賛成しているわけではない者が少なからずいたのである。一般的に、高齢者は、生活の大幅な変化や引越しの負担、建替え後の資産価値の上昇に起因する公租公課の負担増や、管理費その他経費の負担増等に不安を持つことが多く、建替えの事業には否定的である(なお、本件各不動産の等価交換契約により、原告P1は504万0740円、原告P2は1497万3480円、原告P3は1741万8420円もの高額な金銭を負担しており、区分所有者全員が等価交換契約において金銭負担がないようにするのは不可能であり、P8住宅の建替え事業においては、再建建物に入居を開始するまでの仮住居費、引越費用、借家人への立退料、登録免許税等が区分所有者の負担とされ、等価交換契約の締結が区分所有者全員との間で完了して、初めて、仮住居費等の補償金264万円が鹿島建設から支払われるものとされていた。)。また、平成20年10月に個々の区分所有者と等価交換契約を締結する段階になって、2名の区分所有者と連絡が取れなくなる事態が生じており、いわゆるゴネ得を狙って高額な利益を得ようとする区分所有者がいたことも明らかである。さらに、建替え前の住環境を気に入っていて、そっとしておいてほしいと思う区分所有者もいたのであり、原告P1も、妻が建替え前の住環境を大変気に入っていたため、P8住宅の建替えの事業に常に積極的に賛成しているという立場ではなかった。

また、本件基本計画案は計画案にすぎず、その後の検討、区分所有者との協議、行政指導等によって変更となる可能性がある。実際にも、本件基本計画案が承認された後に、住戸数が250戸から244戸になったり、1階部分の専用庭がなくなったりするなどの大幅な計画変更が行われており、いつ建替えの事業に明確に反対を表明する区分所有者が出てもおかしくない状況であった。

したがって、本件基本計画案が承認されたにすぎない本件各贈与時においては、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえない。

イ 等価交換方式を予定していたこと

P8住宅の建替えの事業では、等価交換方式が予定されており、鹿島建設が区分所有者全員と等価交換契約を締結する必要があったところ、等価交換契約書では、区分所有者全員と等価交換契約(新建物の取得を希望しない区分所有者との売買契約を含む。)を締結することが停止条件とされていた(甲13の1、13の2、乙4)。建替え決議に賛成しなかった区分所有者に対しては、売渡請求を行うことができるが(区分所有法63条)、売渡請求を行ったとしても、その者の協力がない限り、所有権移転登記請求訴訟を提起しなければ、移転登記を行うことができないし、建物明渡請求訴訟を提起しなければ、建物の明渡しを受けることができない。訴訟を提起することになれば、建替え決議から判決が確定するまでに最低でも数年を要し、多大な費用もかかるので、建替え事業の遂行にとって大きな障害となる。また、建替え決議には賛成したとしても、等価交換契約に応じない区分所有者が現れることも十分考えられ、そのような区分所有者に対しては、売渡請求を行うこともできず、ただ土地・建物の売買契約又は等価交換契約に応じてもらえるように要請するしか手段がない。このように、等価交換方式による建替え事業は、区分所有者全員の同意がなければ実現させることが困難であり、薄氷を踏むような慎重な対応が求められる事業なのである。

ウ 近隣住民との折衝

P8住宅の建替えについて、一部の近隣住民から理解が得られなかったために、渋谷区によるあっせんの下で、本件一括建替え決議後に延べ100回を超える協議を行った。このような近隣住民との協議と並行しながら、許認可に関する行政協議を実施し、平成20年7月9日に渋谷区から総合設計許可と一団地認定を受けることができ、同年9月29日に財団法人日本建築センターから建築確認を取得することができた。総合設計の許可を行う主体が渋谷区であるため、近隣住民からP8住宅の建替えの事業に対する同意を取っておくことは非常に重要なことである。

本件各贈与時には、これだけ近隣住民対策に苦慮することは全く予想することができなかった。したがって、本件各贈与時においては、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえないことは明らかである。

エ 借家人の退去

借家人の退去問題は、建替えの事業において重大な阻害要因となるものである。借地借家法においては、建替え決議がされただけでは借家契約の更新拒絶の正当事由には該当しないとされており、それを補完するために立退料が必要となる。借家人から高額な立退料を要求されることもあり、区分所有者がその支払を拒否すれば、借家人に対して訴訟を起して勝訴判決を得なければならないため、マンションの建替えの事業において大きな問題となっているのである(甲32, 53, 54)。

現に、P8住宅においても、5棟の合計148戸中に借家人がいた物件が54戸あったが、平成20年4月11日の時点で、6件が協議中、1件が係争中で、合計7件について借家人退去の目途が立っていなかった(甲19・9頁)。借家人がどうしても退去に応じず、交渉が難航して訴訟になった事案や高額な立退料を支払うことになった事案も発生した。訴訟に至った事案には、家主が約25か月分の賃料に相当する立退料を支払うことを条件とする訴訟上の和解が成立したもの、家主が300万円の立退料を支払うことを条件に借家人の明渡しを命じる引換給付判決(甲19)が出されたものの、借家人が控訴したことから、控訴審において550万円の立退料を支払うことで和解が成立したものがあつた。訴訟にまで至ったこと等により、借家人の退去は当初の予定の平成19年末より大幅に遅れてしまい、結局、最後の借家人に対して約1000万円の立退料を支払うことにより全ての借家人の退去が完了したのは、本件一括建替え決議から1年以上が経過した平成20年12月末であつた。

したがって、本件各贈与時においては、借家人を全員退去させることができる見通しは全く立っておらず、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえないことは明らかである。

オ 埋蔵文化財調査

P8住宅の敷地は埋蔵物包蔵地に該当したため、建替えの事業に着手してから、試掘調査が行われた。その結果、P8住宅の敷地内で埋蔵文化財が発見され、平成20年6月から平成21年1月にかけて、約8000万円もの費用をかけて、埋蔵文化財の調査、採掘が行われた。これにより、P8住宅の建替えの事業の計画が大きく遅れ、その費用が余計にかかることになった。

本件各贈与時においては、埋蔵文化財のためにこれだけ多くの時間と費用がかかることは全く予想していなかったのであるから、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえないことは明らかである。

カ 住戸選定

各区分所有者が具体的に新たに建築される建物のどの部屋に住むかは住戸選定によって決まるところ、希望する住戸が取得できないことを理由に、建替えの事業に反対する区分所有者が現れる事例もあるため、これには慎重な対応が求められるものである。P8住宅の建替えの事業においては、平成19年6月30日に開催された第7回P8住宅建替えに関する地権者勉強会において住戸選定のルールと流れが説明されたが(甲21)、同年12月15日に開催の住戸選定説明会までに実施された予備調査では1LDKの希望者数がその地権者選択可能住戸数を上回っていて(乙9)、区分所有者が必ずしも希望する物件を取得することはできない状況にあつた。その後、住戸の選定のために抽選が行われ、さらに、抽選手続の公平性を担保するために、手続を公開し、ビデオ撮影を行ったにもかかわらず、後になって抽選手続にクレームをつける区分所有者が現れた。このように、全ての区分所有者が希望どおりの住戸を取得できたわけではなく、住戸選定に不満を持つ区分所有者が等価交換契約を拒否することも十分に考えられる状況であつた。したがって、本件各贈与時においては、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえないことは明らかである。

キ 等価交換契約の締結

鹿島建設が用いた等価交換契約書においては、鹿島建設と区分所有者との等価交換契約の効力発生時期は、鹿島建設が区分所有全員と等価交換契約(新建物の土地付き区分住戸の取得を希望しない者との売買契約を含む。)を締結したときであるとされ、また、鹿島建設は、平成20年12月末日が経過しても区分所有者全員との間で等価交換契約の締結が困難であると合理的に認められる場合には、既に締結した等価交換契約を解除できるとされていた(甲13の1, 13の2, 乙4)。

同年10月13日の臨時総会で等価交換契約の締結に着手することが承認され、鹿島建設が区分所有者との等価交換契約の締結に着手したが、2名の区分所有者が等価交換契約の締結を拒否し、連絡が取れないまま同年12月末日が経過してしまった。本件管理組合の理事長が粘り強く連絡を試みて、鹿島建設の担当者と共

に必死にこれらの区分所有者の説得を試みた結果、何とか説得することができ、平成21年2月26日によりやく区分所有者全員と等価交換契約を締結することができた。たまたま本件管理組合の理事長に行動力があつたため、等価交換契約を完了することができたが、本件管理組合の理事長が、等価交換契約の締結を拒絶している区分所有者と積極的に交渉していなければ、等価交換契約を完了できなかった可能性が高かった。

しかも、平成20年にリーマン・ショックが発生し、不動産市況が大幅に悪化した時期であり、鹿島建設としては、P8住宅の建替えの事業をこれ以上長期化させることはできず、等価交換契約の締結に更に時間がかかるようであれば、撤退することも視野に入れていた。

したがって、本件各贈与時においては、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえないことは明らかである。

ク 鹿島建設が事業継続が困難であると判断した場合には容易にP8住宅の建替えの事業から撤退することができたこと

鹿島建設は、P8住宅の建替えの事業について、本件基本計画が承認されるまで、一括建替え決議がされるまで、全ての区分所有者と等価交換契約が締結されるまでの3段階に分けて本件管理組合との間で覚書を締結したものであるが、いずれの覚書においても有効期間が定められており(甲6, 8, 9)、建替えの事業が途中で頓挫した場合には、鹿島建設は、有効期間の終了を理由として建替えの事業から撤退することができるようにしていた。

また、鹿島建設が事業の推進が困難であると判断した場合、本件管理組合に対して説明義務を尽くした上で、事業資金の一部を回収して撤退できることになっていた。なお、この場合に、鹿島建設が回収できる費用は、それまでに費やした事業資金の額を下回るが、これにより受ける不利益は、数百億円規模の建替え事業を推進することにより受ける不利益に比べれば些細なものであり、撤退をちゅうちょする事情にはならない。

したがって、鹿島建設は、事業継続が困難であると判断した場合には、P8住宅の建替えの事業から撤退することができたのであり、本件各贈与時では、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえないことは明らかである。

ケ 一般的に建替え事業の実現率は極めて低く困難な事業であること

耐震強度が低かったりコンクリートにひびが入ったりして安全性が危ぶまれている物件は、日本全国に約3万件あり(甲31)、平成23年10月1日までに167件のマンションの建替えが完了したとしても(乙29)、安全性が危ぶまれている物件のうちのおよそ0.56パーセントの物件で建替えが完了するにすぎない。昭和55年以前の旧耐震基準によって建設されたマンションは約106万戸もあることからすると(甲56)、建替えを実現することのできたマンションの件数は驚くべき少なさである。建替えの事業を実現することが極めて困難であることは、マンション建替え事業推進状況報告書(甲41)の内容からも明らかである。このように老朽化したマンションの建替え事業の実現率が極めて低いことからしても、本件基本計画案が承認されていたにすぎない本件各贈与時において、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとは到底いえない。

コ 被告の主張に対する反論

(ア)被告は、通常、買主は、価格上昇に結びつく可能性のある情報を売主に提示することについては消極的になるところ、鹿島建設は、平成19年6月30日において、1ポイント当たりの単価を区分所有者に提示したのであるから、同日時点において、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が相当程度に高くなっていたというべきであると主張する。

しかし、鹿島建設は、平成17年に本件管理組合に対してP8住宅の建替えの事業を提案したときから1ポイント当たり4.5万円から4.7万円という金額を予定していた。鹿島建設は、転売利益を狙った不動産業者が介入してきたりすることを防止するためにポイント制を採用して価格が表面に出ることを避けていたが、1ポイント当たりの金額を気にする区分所有者がいたため、1ポイント当たり4.5万円から4.7万円という金額を平成19年6月30日に示したのである。鹿島建設は、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が相当程度に高くなっていると判断して同日に1ポイント当たりの単価を示したのではない。

(イ)また、被告は、鹿島建設は、本件一括建替え決議成立前の時点において、本件一括建替え決議が成立することを前提に、本件売却希望者との買収交渉を進めていたのであり、その際、「近隣との境界確定等」を問題点として挙げてはいるものの、「大した問題ではない」と前置きしていることからすると、本件一括建替え決議が成立する以前において、P8住宅の建替えの事業を進める上で障害となる事由は特段なかったことが認められると主張する。

しかし、鹿島建設は、平成19年4月25日に本件売却希望者と面談した際、本件売却希望者からの「売却の時期はいつごろになるか」との質問に対して、「鹿島が買い取るなら、原則等価交換契約以降と考えている」と回答しており(甲62)、区分所有者全員と等価交換契約を締結することができて初めて、建替えが実現する蓋然性が高くなると考えていた。もっとも、鹿島建設が同年9月6日に本件売却希望者と面談した際、本件売却希望者が、売却方法として入札を予定しており、応札企業として戸建て業者が想定されると伝えてきたため、鹿島建設

としては、悪徳不動産業者等に所有権が移転して、悪徳不動産業者等がゴネ得を狙って鹿島建設に法外な値段で買うように迫り、鹿島建設がその対応に追われて建替えの事業が長期化し、頓挫する事態となることを避ける必要があった。他方、本件売却希望者は、決算の関係や部屋が空き家となっていることから、早期にマンションを売却することを希望していた(甲63)。そこで、鹿島建設は、本件売却希望者の希望を考慮して買収時期を早め、平成19年度内の平成20年3月18日に本件売却希望者と売買契約を締結した(乙33)。鹿島建設は、平成19年の時点でP8住宅の建替えの実現の蓋然性が高いと判断していたわけではなく、マンションが悪徳不動産業者等の手に渡って、建替え事業の進行が阻害されることを避けるために、早期買取りを行ったのである。したがって、先行買収時における鹿島建設の対応によっても、本件各贈与時において、P8住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったとはいえない。

(2) 本件各鑑定評価額は評価方法として適切であること

ア 本件各鑑定評価額

本件鑑定会社は、原告P1のマンションについては、市場性を反映した比準価格2170万円を重視し、収益価格1970万円を関連付け、実現性に不透明感が残る積算価格1億1000万円については参考にとどめながら、将来における土地価格実現の可能性を考慮して、平成19年7月1日における価額を2300万円と鑑定評価し(甲11の1)、また、原告P2のマンション、原告P12らのマンション及び原告P3のマンションについては、市場性を反映した比準価格2000万円を重視し、収益価格1810万円を関連付け、実現性に不透明感が残る積算価格9670万円については参考にとどめながら、将来における土地価格実現の可能性を考慮して、同年6月1日における価額をいずれも2100万円と鑑定評価した(甲11の2)。

イ 鑑定評価の方法

前記(1)ケのとおり、建替え事業の実現率が極めて低いことに鑑みれば、区分所有者の間で建替えについて話し合っているだけの建替え決議前の段階では、建替えが実現することが客観的に明らかとはいえないので、建替えが予定されているとして積算価格を中心に価格決定することはできない。一般的に、建替え決議により資産価値が上昇するのであり、積算価格を中心に価格を決定すべきであるのは、建替え決議後である(東京地方裁判所平成16年2月19日判決(甲15)参照)。P8住宅の建替えの事業においては、等価交換方式が予定されており、区分所有者全員と等価交換契約を締結する必要があったので、更地価格と開発利益が顕在化したとして積算価格を中心に価格を決定すべきであるのは、区分所有者全員との等価交換契約の締結が完了してからである。

これに対して、比準価格は、「市場性に着目して求めた試算価格である。区分所有建物の事例資料が豊富な都市部においては、特にその有用性が認められ、最も実証的かつ客観的な価格である」(甲34・70頁)。本件各不動産は渋谷区という都市部に所在しており、事例資料が豊富に存在するので、区分所有者全員との等価交換契約締結が完了する前には、比準価格を中心に価格を決定すべきである(なお、第一種市街地再開発事業において、権利変換期日までに相続が開始した場合には、実務上、土地及び建物は、従前の土地及び建物として評価されており、同事業が実現する蓋然性は全く考慮されていない。)

したがって、本件各鑑定評価額は評価方法として適切である。

(3) 取引価格との比較

前記1(4)アのとおり、P8住宅における原告P1の建物と同面積の住戸の取引価格は、平成8年には2780万円、平成9年には2800万円、平成13年には3400万円であり、原告P2の建物、原告P12らの建物及び原告P3の建物と同面積の住戸の取引価格は、平成6年には2370万円、平成9年には2600万円、平成13年には1680万円であった。また、原告P1のマンションの販売提案価格として、過去のP8住宅や周辺マンションの販売事例を参考にして、東急リバブル株式会社は2320万円から2510万円(甲12の1)、積和不動産株式会社は2300万円(甲12の2)、株式会社日税不動産情報センターは1920万円(甲12の3)とそれぞれ査定している。本件鑑定評価額は、これらの取引価格と比較しても妥当な金額であるといえる。

3 本件各不動産について評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情が認められること

被告は、評価通達に定められた評価方式を画一的に適用して評価した価額をもって客観的な交換価値と評価するのが原則であって、評価通達に定められた評価方式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初めて、他の評価方式により評価することが許されると主張する。

しかし、仮に、被告のこのような主張に従ったとしても、本件各不動産については、以下のとおり、評価通達に定められた評価方式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存在するので、本件各不動産の評価には評価通達に定められた評価方式を用いるべきではなく、鑑定評価の方法により評価を行うべきである。

(1) 前記1(1)のとおり、評価通達にはマンションについての固有の評価方式が定められていないことから、マンションの敷地を更地と同視して評価せざるを得ないところ、こうした評価方式には大きな問題点があることから、マンションの評価に当たっては、評価通達に定められた評価方式以外の評価方法、すなわち鑑定評価による方法が積極的に用いられるべきである。したがって、本件各不動産について評価通達に定められた評価方式によ

らないことが相当と認められるような特別の事情が存在する。

(2) 評価通達に定められた評価方式により原告らが等価交換契約により取得する新P8住宅の建物及び敷地の価額を評価すると、原告P1が取得する建物及び敷地の価額は5847万1683円、原告P2が取得する建物及び敷地の価額は7934万4375円、原告P3が取得する建物及び敷地の価額は7913万6802円と算定される。

これに対し、評価通達に定められた評価方式によれば、原告P1受贈不動産の価額は7206万2340円、原告P2受贈不動産の価額は9732万1659円、原告P3受贈不動産の価額は9732万1559円である(甲3の1から4の2まで)。

すなわち、老朽化したマンションである本件各不動産の評価通達に基づく評価額が、新P8住宅の建物及び敷地の評価通達に基づく評価額を大きく上回ってしまっているのである。P8住宅は、昭和33年に建築され、エレベーターがなく、耐震基準も満たしていない、老朽化の進んだ不便かつ危険なマンションであった(甲59の1, 59の2)。その評価額のほうが、新築で快適で最新設備の整い、床面積が2倍となった再建建物及びその敷地の評価額よりも高額になるということは、社会常識及び社会通念からしてあり得ないことである。したがって、本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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存在するといえる。

(3) 前記2(1)コ(ア)のとおり、鹿島建設は、平成17年に本件管理組合に対してP8住宅の建替えの事業を提案したときから、1ポイント当たり4.5万円から4.7万円という金額を予定していたものであり、これはP8住宅の建替えが実現した場合の買取予定価格であって、通常取引価格とは全く性質の異なるものであるから、平成19年6月30日に1ポイント当たり4.5万円から4.7万円という単価を区分所有者に開示したからといって、それが時価を表すことにはならない。したがって、鹿島建設が示した1ポイント当たり4.5万円から4.7万円という単価に基づく本件各不動産の価格が、評価通達に定められた評価方式による評価額を上回っていたとしても、本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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ないということにはならない。

(4) 鹿島建設は、平成19年9月28日、本件売却希望者に対し、本件売却希望者のマンションを買い取る場合の金額は8170万円程度であることを伝えたが、この8170万円が鑑定評価額であると伝えたわけではない(甲63, 64)。8170万円という金額は、等価交換契約の金額として8300万円程度を予定していたのを、先行買取であることから若干割引いたにすぎず、鹿島建設との間でのみ成立し得る限定価格であって、当時の客観的な交換価値に近似するものではない。したがって、鹿島建設が本件売却希望者に提示した8170万円程度という金額が評価通達に定められた評価方式による評価額を上回っていたとしても、本件各不動産について評価通達に定められた評価方式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ないということにはならない。

(5) 前記(3)のとおり、1ポイント当たり4.5万円から4.7万円という単価に基づく本件各不動産の価格は、鹿島建設の計画どおりにP8住宅の建替えの事業が進み、それが実現した場合の買取予定価格である。借家人の退去や等価交換契約締結の完了に苦慮したこと、埋蔵文化財調査・採掘等により、当初の計画から大幅に遅れ、さらに、リーマン・ショックも発生したことから、鹿島建設が利益を上げるためには1ポイント当たりの金額を下げる必要があったが、建替えに対する反対者が現れるのを避けるために、鹿島建設はそれをしなかったのである。このため、P8住宅の建替えは実現できたものの、その事業自体は赤字となってしまった。等価交換契約における価格は、鹿島建設が赤字を覚悟で決定したものであり、通常売主・買主間の取引価格とは全く性質の異なるものである。したがって、等価交換契約の金額が評価通達に定められた評価方式による評価額を上回っていたとしても、本件各不動産について評価通達に定められた評価方式によらないことが相当と認められる特別の事情があるということとはできない。

4 広大地補正

なお、仮に本件各不動産の課税価格を評価通達により算出するとしても、P8住宅の敷地は広大地に該当するので、広大地補正率(評価通達24-2)を乗じて、課税価格を算出する必要がある。

広大地とは、その地域の標準的な宅地の地積に比して著しく広大な土地で、都市計画法に規定する開発行為を行うとした場合に、公共公益的施設用地として相当規模の負担が認められるものをいう。評価通達24-2の趣旨は、その地域の標準的な画地に比して広大な土地について、開発行為を行うとした場合、いわゆる潰れ地(道路公園用地等)が生ずるのが常であるので、潰れ地を控除した有効宅地部分の価額から造成費を控除した額を当該広大地の価額としたことにある(甲16)。

P8住宅は、建ぺい率が約19パーセントにすぎず、最有効利用しているとはいえず、開発を了しているとはいえない。そこで、本件各不動産の課税価格を評価通達により算出するとしても、P8住宅の敷地を広大地として、広大地補正率を乗じて、その価額を算出する必要がある。

別紙4-1 物件目録1

(土地〔原告P1の土地〕)

所在 渋谷区α
 地番 ××番×
 地目 宅地
 地積 11353.53平方メートル
 共有持分 2784分の20
 (建物〔原告P1の建物〕)

- 1 所在 渋谷区α××番地× 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内●号棟2階東側×番目
 家屋番号 ××番×××
 種類 居宅
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建
 床面積 42.31平方メートル
- 2 所在 渋谷区α××番地×
 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内●号棟東側×番目
 家屋番号 ××番×××
 種類 階段室
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建
 床面積 1階 6.08平方メートル
 2階 8.49平方メートル
 3階 8.49平方メートル
 4階 8.49平方メートル
 共有持分 8分の1
- 3 所在 渋谷区α××番地×
 家屋番号 ××番×××
 種類 事務所
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根平家建
 床面積 9.28平方メートル
 共有持分 2784分の20

以上

別紙4-2 物件目録2

(土地〔原告P2の土地〕)

所在 渋谷区α
 地番 ××番×
 地目 宅地
 地積 11,353.53平方メートル
 共有持分 2784分の18
 (建物〔原告P2の建物〕)

- 1 所在 渋谷区α××番地× 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内▲号棟1階東側×番目
 家屋番号 ××番×の××
 種類 居宅
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建
 床面積 39.27平方メートル
- 2 所在 渋谷区α××番地×
 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内▲号棟東側×番目
 家屋番号 ××番×××
 種類 階段室
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建
 床面積 1階 6.67平方メートル
 2階 9.02平方メートル
 3階 9.02平方メートル
 4階 9.02平方メートル
 共有持分 8分の1
- 3 所在 渋谷区α××番地×
 家屋番号 ××番×××

種類 事務所
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根平家建
 床面積 9.28平方メートル
 共有持分 2784分の18

以上

別紙4-3 物件目録3

(土地〔原告P12らの土地〕)

所在 渋谷区α
 地番 ××番×
 地目 宅地
 地積 11,353.53平方メートル
 共有持分 2784分の18

(建物〔原告P12らの建物〕)

- 1 所在 渋谷区α××番地× 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内▲号棟2階東側×番目
 家屋番号 ××番×の××
 種類 居宅
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建
 床面積 39.27平方メートル
- 2 所在 渋谷区α××番地×
 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内▲号棟東側×番目
 家屋番号 ××番×××
 種類 階段室
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建
 床面積 1階 6.67平方メートル
 2階 9.02平方メートル
 3階 9.02平方メートル
 4階 9.02平方メートル
 共有持分 8分の1
- 3 所在 渋谷区α××番地×
 家屋番号 ××番×××
 種類 事務所
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根平家建
 床面積 9.28平方メートル
 共有持分 2784分の18

以上

別紙4-4 物件目録4

(土地〔原告P3の土地〕)

所在 渋谷区α
 地番 ××番×
 地目 宅地
 地積 11,353.53平方メートル
 共有持分 2784分の18

(建物〔原告P3の建物〕)

- 1 所在 渋谷区α××番地× 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内▲号棟1階東側×番目
 家屋番号 ××番×の××
 種類 居宅
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建
 床面積 39.27平方メートル
- 2 所在 渋谷区α××番地×
 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建の内▲号棟東側×番目
 家屋番号 ××番×××
 種類 階段室
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根4階建

床面積 1階 6.67平方メートル
 2階 9.02平方メートル
 3階 9.02平方メートル
 4階 9.02平方メートル

共有持分 8分の1

- 3 所在 渋谷区α××番地×
 家屋番号 ××番×××
 種類 事務所
 構造 鉄筋コンクリート造陸屋根平家建
 床面積 9.28平方メートル
 共有持分 2784分の18

以上

別表1-1

別表1-2

別表1-3

別表2-1

別表2-2(不整形地補正率)

別表3

【文献番号】25542273

各贈与税更正処分取消等請求控訴事件

東京高等裁判所平成二六年(行コ)第一八号

平成27年12月17日民事第八部判決

控訴人 A(以下「控訴人A」という。) B(以下「控訴人B」という。) C(以下「控訴人C」という。)

上記三名訴訟代理人弁護士 山下清兵衛 山下功一郎 ほか

被控訴人 国

同代表者法務大臣 D

処分行政庁 渋谷税務署長 E 玉川税務署長 F

同指定代理人 G H ほか

主 文

- 一 本件控訴をいずれも棄却する。
- 二 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第一 控訴の趣旨

一 原判決を取り消す。

二 渋谷税務署長が控訴人A[X1]に対して平成二一年六月三〇日付けでした平成一九年分の贈与税の更正処分(以下「控訴人A更正処分」という。)のうち課税価格二三〇〇万円及び納付すべき税額〇円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「控訴人A賦課決定処分」といい、控訴人A更正処分と併せて「控訴人A各処分」という。)を取り消す。

三 玉川税務署長が控訴人B[X2]に対して平成二一年六月三〇日付けでした平成一九年分の贈与税の更正処分(以下「控訴人B更正処分」という。)のうち課税価格三一五〇万円及び納付すべき税額一三〇万円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「控訴人B賦課決定処分」といい、控訴人B更正処分と併せて「控訴人B各処分」という。)を取り消す。

四 玉川税務署長が控訴人C[X3]に対して平成二一年六月三〇日付けでした平成一九年分の贈与税の更正処分(以下「控訴人C更正処分」という。また、控訴人A更正処分、控訴人B更正処分及び控訴人C更正処分を併せて、以下「本件各更正処分」という。)のうち課税価格三一五〇万円及び納付すべき税額一三〇万円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「控訴人C賦課決定処分」といい、控訴人C更正処分と併せて「控訴人C各処分」という。また、控訴人A賦課決定処分、控訴人B賦課決定処分及び控訴人C賦課決

定処分を併せて、以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を併せて、以下「本件各処分」という。)を取り消す。

五 訴訟費用は、第一審、第二審とも被控訴人の負担とする。

第二 事案の概要

一 控訴人らは、原判決別紙物件目録一ないし三記載の不動産(以下、「本件各不動産」といい、本件各不動産を含む集合住宅全体を「J住宅」という。)を贈与(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(以下「本件各鑑定評価額」という。)により課税価格を算定して贈与税の申告をしたところ、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、それぞれ本件各処分を受けた。

本件は、控訴人らが、被控訴人に対し、本件各処分のうち控訴人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本件各賦課決定処分の各取消しをそれぞれ求めた事案である。

原審は、J住宅[本件住宅]の建替えが実現する蓋然性が高かったにもかかわらず、本件各鑑定評価額は、当該蓋然性が高くなかったことを前提として積算価格を参考程度にとどめて取引事例比較法による比準価格等に基づき算定されたものであるから、その評価の前提を欠くものであって、評価通達による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件各不動産の時価を上回っていたと認めることはできないとして、控訴人らの請求をいずれも棄却した。控訴人らがこれを不服として控訴した。

なお、評価通達に定められた評価方式による本件各不動産の各評価額が原判決別表二一[15]及び同三[3]記載の各評価額となることについては、当事者間に争いが無い。

二 関係法令等の定めは、原判決別紙一「関係法令等の定め」(原判決四二頁から四四頁まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

三 前提事実は、原判決の「事実及び理由」欄の「第二 事案の概要等」の二(原判決三頁二二行目から九頁一八行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

四 本件各処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張は、原判決別紙二「本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張」(原判決四五頁から五〇頁まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

五 争点は、原判決の「事実及び理由」欄の「第二 事案の概要等」の四(原判決九頁二五行目から一〇頁四行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

六 争点に関する当事者の主張の要旨は、原判決別紙三「争点に関する当事者の主張の要旨」(原判決五一頁から八四頁まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

第三 当裁判所の判断

一 当裁判所も、控訴人らの請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記二のとおり当審における控訴人らの主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第三 当裁判所の判断」の一から四まで(原判決一〇頁八行目から四〇頁二三行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決一〇頁九行目から一一頁一六行目までを次のとおり改める。

「相続税法二二条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される(最高裁判平成二〇年(行ヒ)第二四一号同二二年七月一六日第二小法廷判決・裁判集民事第二三四号二六三頁)。

ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価(同法二三条)、定期金に関する権利の評価(同法二四条、二五条)及び立木の評価(同法二六条)については評価の方法を自ら直接定めるほかは、財産の評価の方法について直接定めていない。同法は、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、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の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のが相当である。そして、同法二六条の二は、各国税局に土地評価審議会を置き、同審議会が土地の評に関する事項で国税局長から意見を求められたものについて調査審議し、当該意見を踏まえて土地評価をすることによって土地評価の一層の適正化を図るものである。同条も、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ものであり、同法の上記趣旨に沿う規定であると解される。

同法の上記趣旨を受けて、国税庁長官は財産評価基本通達を定め、この通達に従って実際の評価が行われている。

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な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(最高裁平成二四年(行ヒ)第七九号同二五年七月一二日第二小法廷判決・民集六七卷六号一二五五頁参照)。」

(2) 同一五頁二行目及び三行目を「(1) 本件各鑑定評価額の算定方法の概要」に改める。

(3) 同三七頁七行目から二行目を次のとおり改める。

「以上によれば、本件各贈与時にはJ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J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とはできず、評価通達で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が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。したがって、上記建替えを前提として評価通達で定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、本件各贈与時においてJ住宅の建替えの実現性に不透明な部分があるとして上記建替え前の客観的な交換価値を算定する本件各鑑定評価額は、その前提を欠くというべきであるから、本件各鑑定評価額に基づく原告らの主張は、本件各不動産につき評価通達によ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をいうに足りないことは明らかである。」

(4) 同三八頁四行目から五行目までを「(2) 本件各贈与時における本件各不動産の等価交換契約における資産評価額等」に改める。

(5) 同三九頁一七行目から二二行目までを次のとおり改める。

「したがって、本件各贈与時にはJ住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったと認められることからすると、原告らの主張は、その前提を欠くものであるから、本件各不動産について評価通達によ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あると認めることはできず、評価通達の定める評価方法による本件各不動産の評価額が本件各贈与時における本件不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回らないとの推認を覆すに足りない。」

以上によれば、評価通達の定める評価方法による本件各不動産の評価額は、本件各贈与時における本件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とは認められない。」

(6) 同四〇頁五行目から七行目までを次のとおり改める。

「(1) 以上のとおりであるから、評価通達の定める評価方法による本件各不動産の評価額は、相続税法二二条にいう「時価」を上回るものではない。」

二 当審における控訴人らの主張に対する判断

(1) 控訴人らは、評価通達で定める評価方式はマンションの評価方法としてそもそも不適切である上、本件各贈与がされた時期はJ住宅の建替計画に係る建物基本計画案が承認されていたにすぎず、本件一括建替え決議がされていないのであるから、J住宅の建替えが実現する蓋然性が高いとはいえないため、本件各不動産については評価通達によ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ができない特段の事情が認められるというべきであり、また、控訴人らには課税逃れの意思は全くないのであって、控訴人らが本件各不動産を贈与等する場合に建替え後の客観的な交換価値に対し課税すれば足り、実質的には課税上の弊害が生じないのであるから、本件各不動産については評価通達によるのではなく取引事例比較法という控訴人ら提出に係る鑑定評価の方法により評価をすべきであり、それにもかかわらず、評価通達で定める評価方式には一般的な合理性に疑いを差し挟む余地はなく上記特段の事情があるとはいえないとした原審の判断は、実質的には老朽化マンションを新築マンションと同様に評価するものであり、不当であるなどと主張する。

(2) しかしながら、区分所有財産の評価の手法を定める評価通達三が、個別具体的な事情を考慮することなく一般的にマンションの価格を算定する手法としてそれ自体合理性を欠くとまでいうことはできず、むしろ本件各不動産のように建替えのために一旦取り壊して更地にすることが予定されているマンションの価格の算定手法としては、かえって合理的なものであるといえる上、本件各不動産の評価について個別具体的な事情を考慮して検討しても、上記引用に係る原審の認定事実によれば、本件各贈与がされた時期には本件一括建替え決議がされていないものの、その約三か月前には本件管理組合の臨時総会において本件基本計画案を承認する旨の決議がされたところ、組合員総数一〇四名のうち同決議に反対する者は一人もいなかったのであり、その約四か月後には本件各不動産はポイントによって等価交換契約における譲渡価格が具体的に示されていたことからすると、本件各贈与の時点において既にJ住宅の建替えが実現する蓋然性が高かったと認めるのが相当である。当該認定事実を前提とすれば、本件各不動産の客観的な交換価値は建替えを前提とするものになったというべきであり、それにもかかわらず、控訴人らが主張する本件各鑑定評価額は、取引事例比較法に基づく比準価格によって建替え前の客観的な交換価値を算定するものであるから、その前提を欠くといふほかない。現に、控訴人らは、本件各贈与の約一年後には、等価交換契約に基づき本件各更正処分に係る課税価格を優に超える価格で本件各不動産を譲渡しているのであるから、本件各不動産について、昭和三三年に建築されて耐震基準も満たさず老朽化の進んだ建替え前のものを前提として評価するのは、かえって、課税の公平性の確保という観点からしても相当ではない。そのほかに控訴人らの当審における主張を改めて十分に検討しても、控訴

人らが多々指摘する建替えに関する阻害要因については、上記補正の上引用する原判決が指摘するとおり、その具体性を欠くものであってマンションの建替えに当たって生ずる一般的な懸念の域を超えるものではなく、また、貸宅地と同様に七〇パーセントの評価減を行うべきとする当審の追加主張もその根拠を欠くものである。そのほかの主張を含めて控訴人らの主張の実質は、J住宅の建替えの蓋然性が高くなかったことを前提とするものに帰するものであって、上記判断を左右するに至らない。

(3) 以上によれば、控訴人らの主張は採用することができない。

第四 結論

よって、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないからこれをいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 高世三郎 裁判官 中島基至 福島かなえ)